ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of
ZBW
Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Genschel, Philipp

Book

Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union

Schriften des Max-Planck-Instituts für Gesellschaftsforschung Köln, No. 44

Provided in Cooperation with:
Max Planck Institute for the Study of Societies (MPIfG), Cologne

Suggested Citation: Genschel, Philipp (2002) : Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union, Schriften des Max-Planck-Instituts für Gesellschaftsforschung Köln, No. 44, ISBN 3-593-37122-7, Campus Verlag, Frankfurt a. M.

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/69257

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Philipp Genschel

Steuerwettbewerb und Steuerharmonisierung in der Europäischen Union

Campus

Philipp Genschel

Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union

Campus Verlag
Frankfurt/New York

Schriften des Max-Planck-Instituts für Gesellschaftsforschung Köln, Band 44

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Ein Titeldatensatz für diese Publikation ist bei
Der Deutschen Bibliothek erhältlich
ISBN 3-593-37122-7

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.
Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig. Das gilt insbesondere
für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfi lmungen und die Einspeicherung
und Verarbeitung in elektronischen Systemen.
Copyright © 2002 Campus Verlag GmbH, Frankfurt/Main.
DTP: Jeanette Störtte, Köln.
Druck und Bindung: PRISMA Verlagsdruckerei GmbH.
Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.
Printed in Germany

Inhalt

Abbildungen, Tabellen und Übersichten 10
Vorwort 13

Kapitel 1
Die europäische Steuerpolitik als Untersuchungsproblem 15

1.1 Ein Fall von Integrationsresistenz 15
1.2 Untersuchungsmethode und Plan für das Buch 19

Kapitel 2
Integrationstheoretische Perspektiven 23

2.1 Neofunktionalismus 23
2.2 Intergouvernementalismus 26
2.3 Mehrebenensystem 28

Kapitel 3
Zur Vorgeschichte der europäischen Steuerpolitik 32

3.1 Nationale Steuern und internationale Märkte 32
3.1.1 Entwicklungslinien des europäischen Steuerstaates 32
3.1.2 Probleme der internationalen Besteuerung 39

3.2 Die Anfänge der europäischen Integration und ihre steuerpolitischen Folgen 47
3.2.1 Der Steuerstreit in der Montanunion, 1953 47
3.2.2 Die steuerpolitischen Vorschriften des EWG-Vertrages, 1957 55

Kapitel 4
Die Harmonisierung der Umsatzsteuer 65

4.1 Die Harmonisierung des Steuersystems 65
4.1.1 Schwierigkeiten mit dem Grenzausgleich 65
4.1.2 Die Entscheidung für die europäische Mehrwertsteuer, 1967 70
4.1.3 Implementationsprobleme 76
4.2 Die Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage 78
4.2.1 Steuergrenzen, Währungsunion und Eigenmittel 78
4.2.2 Streit um die Bemessungsgrundlage 84
4.2.3 Die sechste Umsatzsteuerrichtlinie, 1977 89
4.3 Der Abbau der Steuergrenzen 92
4.3.1 Das Weißbuch und das modifizierte Ursprungslandprinzip 92
4.3.2 Der Ministerrat schüttet Wasser in den Wein 105
4.3.3 Die Übergangsregelung für den Binnenmarkt, 1991 115
4.4 Warten auf das endgültige Mehrwertsteuersystem 119
4.4.1 Das Arbeitsprogramm von 1996 119
4.4.2 Kaum Verhandlungsfortschritte 125

Kapitel 5
Die Harmonisierung der Kapitalbesteuerung 128

5.1 Die Harmonisierung der Kapitaleinkommensbesteuerung 128
5.1.1 Erste Analysen und Pläne 128
5.1.2 Erste Vorschläge und Verhandlungen 131
5.1.3 Das Scheitern der Quellensteuerharmonisierung, 1989 141
5.1.4 Grundlinien eines europäischen Kontrollmitteilungssystems, 2000 149
5.2 Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung 156
5.2.1 Vorschläge zum Abbau der Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse, 1969 156

5.2.2 Internationale Steuerplanung und die Amtshilferichtlinie, 1977 171
5.2.3 Das Scheitern der Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems, 1979 176
5.2.4 Maßnahmen zum Abbau der Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse, 1990 189
5.2.5 Gemeinschaftsaktionen gegen den Steuerwettbewerb, 1997 203

Kapitel 6
Umsatz- und Kapitalsteuerharmonisierung im Vergleich 232

6.1 Zielsetzungen 232
6.1.1 Abbau von Steuergrenzen 233
6.1.2 Angleichung von Besteuerungsunterschieden 239
6.2 Intergouvernementale Konflikte 242
6.2.1 Steuerwettbewerb 243
6.2.2 Steuerharmonisierung 251
6.2.3 Steuerintegration 257
6.3 Supranationale Einflüsse 261
6.3.1 Die Europäische Kommission 261
6.3.2 Der Europäische Gerichtshof 266
6.4 Allgemeine Muster und steuerspezifische Unterschiede 269

Kapitel 7
Warum ist die Steuerpolitik so integrationsresistent? 272

7.1 Die intergouvernementalistische Perspektive 272
7.2 Die neofunktionalistische Perspektive 274
7.3 Die Mehrebenenperspektive 278
7.4 Fazit 282

Literatur 285

Abbildungen, Tabellen und Übersichten

Abbildungen

3-1 Anteil der Gesamtsteuereinnahmen am BIP (in %) 33

6-1 Konfliktlinien im Steuerwettbewerb 245

Tabellen

3-1 Nominale und effektive Umsatzsteuerbelastung von Rohstahlknüppeln (in %), 1953 48

3-2 Aufgliederung des Gesamtsteueraufkommens, 1953 49

3-3 Körperschaftsteuersätze (in %), 1953 50

4-1 Mehrwertsteuersätze (in %), 1971 78

4-2 Mehrwertsteuersätze für besondere Produkte (in %), 1987 97

4-3 Mehrwertsteuersätze (in %), 1985 98

4-4 Das Mehrwertsteueraufkommen, 1985 100

4-5 Prognosen zur Auswirkung der geplanten Mehrwert- und Verbrauchsteuerharmonisierung auf das Gesamtsteueraufkommen (in %) 101

4-6 Aus dem geplanten Clearingmechanismus resultierende Einkommensströme (in % des Gesamtsteueraufkommens) 104

4-7 Das Mehrwertsteueraufkommen, 1996 123

4-8 Mehrwertsteuersätze, 1996 124

5-1 Quellensteuern auf Kapitalerträge (ohne Doppelbesteuerungsabkommen in %), 1966 131

5-2 Quellensteuern auf Kapitalerträge (ohne Doppelbesteuerungsabkommen in %), 1988 143

5-3 Das Körperschaftsteueraufkommen, 1965 177
5-4 Körperschaftsteuersatz und Satz der Steuergutschrift 186
5-5 Regelungen zum Verlustabzug, 1984 204
5-6 Quellensteuern auf die Zahlung von Zinsen/Lizenzgebühren zwischen verschiedenen Gesellschaften desselben Konzerns, 1990 208

Übersichten

3-1 Internationale Aufteilung von Besteuerungsansprüchen bei indirekten Steuern 38
3-2 Internationale Aufteilung von Besteuerungsansprüchen bei direkten Steuern 40
3-3 Auflösung der internationalen Doppelbesteuerung nach dem OECD-Musterabkommen 44
5-1 Anrechnung von Quellensteuern auf die Einkommensteuer (ohne Doppelbesteuerungsabkommen), 1966 133
5-2 Anrechnung von im Ausland gezahlten Quellensteuern auf die Einkommensteuer (ohne Doppelbesteuerungsabkommen), 1991 142
5-3 Grundzüge der Besteuerung inländischer Konzerne, 1963 161
5-4 Grundzüge der Besteuerung grenzüberschreitender Konzerne (ohne Doppelbesteuerungsabkommen), 1968 163
5-5 Die Umsetzung der Fusionsrichtlinie 199
5-6 Die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie 200
5-7 Im Primarolo-Bericht beanstandete Steueranreize 226
6-1 Maßnahmen zum Abbau der Steuergrenzen 236
6-2 Maßnahmen zur Angleichung von Besteuerungsunterschieden 240

Vorwort

Dieses Buch ist im Forschungsschwerpunkt ›Problemlösungsfähigkeit der Mehrebenenpolitik in Europa‹ am Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung in Köln entstanden. Es behandelt mit der Steuerpolitik ein Politikfeld, dessen Harmonisierung – nach Meinung vieler – für den Binnenmarkt besonders wichtig ist. Dennoch verweigert sich die Steuerpolitik europäischen Interventionen in auffälliger Weise. Warum tut sich die EU hier so schwer? Um diese Frage zu beantworten, werden die vielen Fehlschläge und wenigen Erfolge nachgezeichnet, die die europäische Steuerpolitik seit den Anfängen der Montanunion zu verbuchen hatte. Dieser historische Befund wird dann mit den Mitteln des ›akteurzentrierten Institutionalismus‹ analysiert. Dadurch werden jene politischen Mechanismen sichtbar, die der Vergemeinschaftung dieses Politikfeldes entgegenarbeiten.

Viele Menschen haben mich beim Schreiben dieses Buches unterstützt. Fritz Scharpf eröffnete mir die Möglichkeit, unter den hervorragenden Bedingungen des Kölner Max-Planck-Instituts zu arbeiten. Er war ein ebenso freundlicher wie fürsorglicher Chef und der Spiritus rector des gesamten Forschungsvorhabens. Gerald Schneider lotste mich durch die Klippen des Konstanzer Habilitationsverfahrens und hat durch seine Kommentare wesentlich zur Verbesserung des Buches beigetragen. Jürgen Feick, Adrienne Héritier, Katharina Holzinger, Christoph Knill, Dirk Lehmkuhl, Roswitha Pioch, Susanne Schmidt, Ingeborg Tömmel, Patrick Ziltener und Michael Zürn haben frühere Fassungen des Manuskripts oder Teile davon gelesen und kommentiert. Wichtige Anregungen verdanke ich auch Vivek Dehejia, Sven Steinmo und vor allem Steffen Ganghof. Immer wenn es schwierig wurde, konnte ich Raymund Werle fragen oder, wenn dem nichts einfiel, meine studentischen Hilfskräfte Daliah Karp, Klara Vanek oder Diana Schmidt. Ohne ihren Einsatz wäre dieses Buch wahrscheinlich nie fertig geworden. Ganz besonders wichtig war auch die Unterstützung der nicht-

wissenschaftlichen Mitarbeiter am Max-Planck-Institut und insbesondere die Hilfe von Anne Baumanns, Ernst Braun, Elke Bürger, Markus Burtscheidt, Bruno Egger, Susanne Hilbring, Jürgen Lautwein, Cynthia Lehmann, Christel Schommertz und Manuel Schüren. Am Ende sorgte Jeanette Störtte für ein sorgfältiges und gründliches Lektorat. Allen genannten Personen und den vielen, die ebenfalls verdient hätten, genannt zu werden, möchte ich herzlich danken.

Bremen, im August 2002 *Philipp Genschel*

Kapitel 1

Die europäische Steuerpolitik als Untersuchungsproblem

Dieses Buch analysiert die Entwicklung der Steuerpolitik der Europäischen Union seit den fünfziger Jahren. Es untersucht die Herausforderungen, Konfliktkonstellationen und Ergebnisse und identifiziert die typischen Probleme und Verlaufsmuster. Ziel ist es zu verstehen, warum die Steuerpolitik im Vergleich zu anderen Politikfeldern nur in so geringem Maße europäisch integriert worden ist. Diese Einleitung führt zunächst in das Forschungsproblem ein (Kapitel 1.1), erläutert dann das Forschungsdesign und stellt schließlich den Aufbau des Buches vor (Kapitel 1.2).

1.1 Ein Fall von Integrationsresistenz

»Die Finanzen«, schreibt Joseph Schumpeter,

> sind einer der besten Angriffspunkte der Untersuchung des sozialen Getriebes, besonders, aber nicht ausschließlich, des politischen. Namentlich an jenen Wendepunkten – oder besser Wendeepochen –, in denen Vorhandenes abzusterben und in Neues überzugehen beginnt und die auch stets finanziell Krisen der jeweils alten Methoden sind, zeigt sich die ganze Fruchtbarkeit des finanzpolitischen Gesichtspunktes. (Schumpeter 1918: 7)

Der Prozeß der europäischen Integration scheint sich dieser Einschätzung nicht recht fügen zu wollen. Er verändert zwar die politischen Realitäten, läßt Vorhandenes absterben und in Neues übergehen, ganz wie Schumpeter sagt. Aber weder ist das durch eine Krise der *alten* Finanzierungsmethoden verursacht, noch hat es zu *neuen Methoden* der Steuer- und Finanzpolitik geführt. Anders als das Recht, der Markt oder das Geld sind die Steuern – bisher – nicht ›europäisiert‹ worden. Der Euro hat die nationalen Währun-

gen verdrängt, das Europarecht genießt Direktwirkung in den Mitgliedstaaten, und EU-Richtlinien und -Verordnungen bestimmen angeblich rund 80 Prozent des nationalen Wirtschaftsrechts. Aber der Gemeinschaftshaushalt ist »lachhaft klein« (Weiler 2000: 235) geblieben. Die EU-*Eigenmittel* belaufen sich lediglich auf knapp 2,5 Prozent der öffentlichen Einnahmen der Mitgliedstaaten (Europäische Kommission 2001). Von wirklich eigenen Mitteln kann dabei noch nicht einmal die Rede sein. Dem Charakter nach handelt es sich eher um Finanzzuweisungen der Mitgliedstaaten als um Ressourcen, über die die EU aus eigener Macht verfügt (Peffekoven 1994: 25).

Ohne eigene Steuern[1] kann die EU keine Steuerpolitik im klassischen, auf staatliche Einnahmegewinnung zielenden fiskalischen Sinn betreiben. Ihre steuerpolitischen Aktivitäten beschränken sich bisher auf die Koordinierung und Harmonisierung der Steuerpolitik der Mitgliedstaaten (Farmer/Lyal 1994: 11). Ziel ist es zu verhindern, daß die nationalen Steuern die Integrität und Funktionsfähigkeit des europäischen Binnenmarktes stören. Selbst mit dieser sehr reduzierten Zielsetzung ist die EU bisher nicht sehr weit gekommen. Enormen Verhandlungsanstrengungen stehen nur geringe Verhandlungsergebnisse gegenüber (Tsoukalis 1997: 102). Die Zahl der Rechtsakte ist gering, nur 33 Steuerrichtlinien im Vergleich zu rund 300 Richtlinien zur Produktregulierung und immerhin knapp 140 Richtlinien zum Umwelt-, Verbraucher- und Gesundheitsschutz. In keinem anderen Politikfeld, klagt die Europäische Kommission, ist die Diskrepanz zwischen dem eigentlich »notwendigen Fortschritt … und den tatsächlich gefällten Entscheidungen« so groß (Europäische Kommission 1996c). »Nichts in der EU-Politik entwickelt mehr Hitze und generiert weniger Licht« (European Voice zit. in Bernauer 2000: 215). »Kaum ein Thema provoziert so viele Kontroversen« (Randzio-Plath 1999: 665). Die Steuerpolitik, so scheint es, ist »keine Reklame für den Binnenmarkt« (Randzio-Plath 1999).

Die Enttäuschung ist weit verbreitet. Ursachenforschung wird trotzdem kaum betrieben. Nicht, daß es keine Forschung zur europäischen Steuerpolitik gäbe! Im Gegenteil, es existiert eine Fülle juristischer und finanzwissenschaftlicher Schriften zu diesem Thema. Aber ihr Erkenntnisinteresse ist ein anderes. Die juristische Literatur konzentriert sich darauf, die steuerpolitischen Implikationen des Europarechts auszuloten (vgl. nur Farmer/Lyal 1994; Eilers 1999; Kuntze 1999), während die finanzwissenschaftlichen

1 Steuern sind Geldleistungen, die ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen zwangsweise von natürlichen oder juristischen Personen erhebt, ohne dafür eine unmittelbare Gegenleistung zu bieten.

Untersuchungen den steuerpolitischen Status quo unter Effizienzgesichtspunkten analysieren und Reformvorschläge zur Effizienzsteigerung formulieren (vgl. nur Keen 1993; Keen/Smith 1996; Homburg 2000). Die Frage, warum das Europarecht nur so wenige Steuervorschriften enthält, warum der steuerpolitische Status quo in vielen Hinsichten so unbefriedigend ist und warum trotzdem die finanzwissenschaftlichen Verbesserungsvorschläge im europäischen Entscheidungsprozeß regelmäßig ignoriert oder blockiert werden, wird nicht gestellt (vgl. Basinger/Hallerberg 2000: 4). Was fehlt, ist eine »interaktionsorientierte« (Scharpf 2000: 33) Analyse der eigentümlichen Integrationsresistenz der europäischen Steuerpolitik.

Aber liegen die Ursachen nicht sowieso auf der Hand? Steuern gehören zum »Kernbestand nationaler Souveränität« (Mette 1994: 36). Sie sind »in solchem Maße Ausdruck der Eigenstaatlichkeit ihrer Träger, daß … deren Unterordnung unter gemeinsame internationale Gesichtspunkte daher gewissermaßen fast einem Verzicht auf eigene Politik gleichkommen würde« (Schmölders 1961: 137). Immer wenn es um »Geld – sprich Steuern –« geht, stehen für die beteiligten Regierungen deshalb »unverletzliche nationale Interessen« auf dem Spiel (Egon Klepsch zit. in Agence Europe 16.1.1992: 3). Ähnliches ist freilich auch von der Geldpolitik gesagt worden. Auch sie galt lange Zeit als eine der »wesentlichen Souveränitäten des modernen Nationalstaats« (Fischer 2000: 8) und ist dennoch im Rahmen der Europäischen Währungsunion integriert worden. Die Frage, warum den *unverletzlichen nationalen Interessen* in der Steuerpolitik offenbar soviel weniger mit Integration gedient werden kann als in der Geldpolitik oder anderen Politikfeldern läßt sich deshalb nicht einfach durch einen besonders ausgeprägten Souveränitätsbezug beantworten. Wodurch aber dann?

Viele Politiker, Beamte und informierte Beobachter suchen die Antwort im Entscheidungsmodus des Ministerrats: Alle steuerpolitischen Entscheidungen müssen einstimmig verabschiedet werden. Jeder Mitgliedstaat hat ein Vetorecht. Die besondere Blockadeanfälligkeit steuerpolitischer Entscheidungsprozesse sei deshalb, so wird versichert, »nicht schwer zu erklären« (Radaelli 1995: 160–161; vgl. auch Bratton/McCahery 2001: 168; Martín Jiménez 1997: 134). Die Erfahrungen der regulativen Harmonisierung verleihen dieser Einschätzung eine gewisse Plausibilität. Auch hier gab es wenig Bewegung, solange nach der Einstimmigkeitsregel verfahren wurde (Dashwood 1977). Erst nachdem im Gefolge der Einheitlichen Europäischen Akte der Geltungsbereich der Mehrheitsregel immer weiter ausgedehnt wurde, gelangen größere Durchbrüche (Joerges/Neyer 1998: 227; Wessels 1991; vgl. aber Golub 1999). Wenn die Einstimmigkeitsregel aber

tatsächlich das einzige Hindernis auf dem Weg zu größeren Integrationsfortschritten in der Steuerpolitik ist, warum haben die Regierungen der Mitgliedstaaten sie dann nicht einfach zugunsten qualifizierter Mehrheitsabstimmungen aufgegeben wie in der regulativen Politik auch? An Aufforderungen dazu hat es nicht gemangelt (vgl. nur Scrivener in Agence Europe 19.1.1991: 7; Vanistendael 1992: 29; Derycke 1996) und auch nicht an konkreten Vorschlägen wie zuletzt im Vorfeld der Regierungskonferenz von Nizza. Daß sie allesamt folgenlos blieben zeigt, daß die Einstimmigkeitsregel nicht Ursache, sondern Symptom der besonderen Schwierigkeiten der Steuerpolitik ist: Die Integration der Steuerpolitik ist nicht problematisch, weil sie der Einstimmigkeitsregel unterliegt, sondern umgekehrt: Sie unterliegt der Einstimmigkeitsregel, weil sie besonders problematisch ist. Aber worin liegt das Problem? Das soll in diesem Buch untersucht werden.

Die Untersuchung erscheint aus zwei Gründen lohnend. Der eine Grund ist pragmatischer Natur: Nach Jahrzehnten der ›Quälerei‹ (Randzio-Plath 1999: 665) mit Steuerharmonisierungsprojekten tut Aufklärung über die Ursachen der Qual not. Es ist unwahrscheinlich, daß eine politikwissenschaftliche Untersuchung dabei Ursachen findet, die den mit der europäischen Steuerpolitik befaßten Politikern und Verwaltungsfachleuten nicht längst intuitiv vertraut sind. Wenn es ihr aber gelingt, diese intuitiv vertrauten Ursachen explizit zu machen, dann liegt darin ein wesentlicher Gewinn. Die Reichweite und das Zusammenwirken der Ursachen wird besser erkennbar. Es wird einfacher, sie zu vermeiden, wo dies möglich ist, oder aber, wo dies unmöglich ist, eine Zukunft ohne hochintegrierte Steuerpolitik zu planen.

Der andere Grund ist intellektueller Natur. Die Steuerpolitik fällt aus dem Rahmen. Sie widersetzt sich dem allgemeinen Trend zu immer weitergehender europäischer Integration und kann gerade deshalb zum Verständnis dieses Trends besonders beitragen. Um zu erkennen, was die Integration treibt, muß man sich auch Fälle anschauen, in denen sie stockt. Erst dadurch bekommt man die Varianz auf der abhängigen Variable (Integrationsgrad), die man zur Generierung und Plausibilisierung kausaler Hypothesen braucht. In der Fallstudienliteratur wird dieser Grundsatz aber nur selten beherzigt. Mit »Entdeckerfreude« (Mayntz 2000: 17) stürzen sich die meisten Europaforscher auf die Untersuchung selbst bescheidenster Integrationsansätze, während Fälle blockierter – oder gar nicht erst erwogener – Integration, wenn nicht geleugnet, so doch zumindest nicht analysiert werden.

Dies trifft selbst auf die wenigen verfügbaren Studien zur europäischen Steuerpolitik zu (Puchala 1983, 1984; Mette 1992, 1994; Radaelli 1995, 1997). Sie beschäftigen sich fast ausschließlich mit den wenigen erfolgrei-

chen Entscheidungsepisoden, die diese Politik zu bieten hat und ignorieren den großen Rest. Auf dieser Basis können sie wohl etwas über die Möglichkeitsbedingungen erfolgreicher Steuerkooperation sagen, aber nicht darüber, warum diese so selten gegeben sind. So beobachtet etwa Donald Puchala an einem Erfolgsfall aus der Mehrwertsteuerharmonisierung, daß die Rechtsangleichung nur dann Aussicht auf Erfolg im Ministerrat hat, wenn sie für alle beteiligten Regierungen mit Vorteilen, zumindest aber mit keinen Nachteilen verbunden sind – kurz, wenn sie Pareto-Verbesserungen versprechen (Puchala 1984: 152). Warum der Raum für Pareto-Verbesserungen in der europäischen Steuerpolitik offenbar so gering ist, kann er jedoch nicht sehen. Dazu fehlt ihm das Kontrastmaterial. Die vorliegende Studie liefert es nach. Sie analysiert nicht nur, warum die europäische Steuerpolitik im Bereich der Mehrwertsteuer so relativ erfolgreich, sondern auch, warum sie im Bereich der Kapitalbesteuerung so erfolglos war. Im geltenden Gemeinschaftsrecht stehen 16 zum Teil sehr detaillierten Mehrwertsteuerrichtlinien lediglich zwei sehr knappe Richtlinien zur Unternehmensbesteuerung gegenüber. Zur Kapitalertragsbesteuerung gibt es bisher noch gar keinen Rechtsakt. An Bemühungen um solche Rechtsakte hat es nicht gefehlt. Offenbar ist die Integrationsresistenz noch höher als bei den indirekten Steuern.

1.2 Untersuchungsmethode und Plan für das Buch

Mit der vorliegenden Untersuchung wird kein Theorietest angestrebt. Es geht nicht darum, allgemeine Hypothesen über den Zusammenhang zweier oder mehrerer Variablen zu prüfen, sondern darum, die Kausalität eines bereits bekannten Zusammenhangs zu verstehen. Daß die Steuerpolitik der internationalen Kooperation schwer zugänglich ist, bedarf keiner besonderen statistischen Überprüfung. Klärungsbedürftig sind vielmehr die sozialen Mechanismen, die diesen Zusammenhang produzieren. Ihrer Analyse gilt dieses Buch.

Ein sozialer Mechanismus ist ein – formales oder informelles – Modell, das erklärt, warum bestimmte Akteure unter bestimmten Strukturbedingungen bestimmte Interaktionsergebnisse produzieren (Hernes 1998: 95; Scharpf 2000: 24). Er bietet eine Mikrofundierung zur Erklärung von Makrophänomenen. Die Erklärungskraft hängt dabei von der Validität und der Allgemeinheit des zugrundeliegenden Modells ab. Validität bedeutet, daß das Modell ein einigermaßen ›naturgetreues‹ Abbild von Akteuren, Struk-

turbedingungen und Interaktionszusammenhänge in einer konkreten historischen Lage liefert. Das heißt nicht, daß das Gesamt der beteiligten Akteure und Strukturbedingungen erfaßt werden müßte. Aber das Modell soll eine zutreffende – was immer das im Einzelfall heißt – Charakterisierung der für den Situationsausgang relevanten Aspekte der Situation liefern (Hernes 1998: 74; Schimank 1999: 105). Allgemeinheit bedeutet, daß die im Modell abgebildeten sozialen Muster potentiell auch in anderen als der zu erklärenden Situation identifizierbar sein müssen (Elster 1998: 52). Daß ein bestimmter Mechanismus den Ausgang einer konkreten Situation zutreffend deuten kann, leuchtet eher ein, wenn derselbe Mechanismus in vergleichbaren Situationen bereits ähnlich gewirkt hat (vgl. McKeown 1999: 181). Die Erklärung wird plausibler. Daß der Mechanismus potentiell auch anderswo wirksam ist, eröffnet außerdem ein Spektrum von Verweismöglichkeiten. Dadurch steigt der theoretische Gehalt der Erklärung. Der Mechanismus wird zum Referenzpunkt, der ansonsten heterogene Situationen vergleichbar macht. Erkenntnisse können von einem Untersuchungskontext auf andere übertragen oder zwischen verschiedenen Kontexten abgeglichen werden. Das Forschungsfeld gewinnt Struktur. Die Analogiebildung wird angeregt. Kumulativer Erkenntnisfortschritt wird möglich (Scharpf 2000: 47; Schimank 1999: 112).

Validität und Allgemeinheit stehen in einem problematischen Spannungsverhältnis. Mehr Validität bedeutet in der Regel mehr Detail und reduziert dadurch tendenziell die Allgemeinheit der abgebildeten sozialen Situation. Mehr Allgemeinheit erfordert dagegen eine Abstraktion von sozialen Details und geht damit tendenziell zu Lasten des ›Realismus‹. Dieses Spannungsverhältnis kann aber durchaus produktiv genutzt werden. So eröffnet die Frage, warum ein allgemeiner Mechanismus in einem konkreten Kontext wirkt oder nicht wirkt, oft ein besseres Verständnis für die spezifischen Besonderheiten der Situation als das maßstabslose Sich-Versenken im Situationsdetail: Erst im Kontrast mit dem Allgemeinen wird das Besondere sichtbar. Umgekehrt bedarf es häufig einer intensiven Auseinandersetzung mit dem Detail, um die großen Linien dahinter zu erkennen. Daß hinter äußerlich sehr unterschiedlichen Fällen derselbe allgemeine Mechanismus operiert oder daß äußerlich sehr ähnliche Fälle von unterschiedlichen Mechanismen getrieben werden, sieht man selten auf den ersten Blick. Bei bloß oberflächlicher Würdigung der Empirie bleibt man in den Vorurteilen stekken, die im Politikfeld selbst – sprich: unter den Interviewpartnern – oder in den Medien kursieren und jeden Fall regelmäßig für neu und unvergleichlich ausgeben. Man braucht Liebe zum Detail, um hinter solche Vorurteile

zu blicken und das Verallgemeinerungspotential scheinbar einzigartiger Untersuchungsfälle zu entdecken.

Was ergibt sich aus diesen Vorüberlegungen für die Gliederung des Buches? Steuerpolitik ist kompliziert. Um ihre relative Integrationsresistenz so zu erklären, daß die Erklärung einerseits für Verallgemeinerungen offen ist und andererseits der Eigensinnigkeit der Materie keine Gewalt antut, muß sich die folgende Untersuchung auf sehr unterschiedlichen Abstraktionsniveaus bewegen. Sie beginnt abstrakt mit einer kurzen Sichtung der allgemeinen Mechanismen, die in der Integrationstheorie für Integrationsfortschritte und -blockaden verantwortlich gemacht werden (Kapitel 2). Der Schnelldurchgang durch Neofunktionalismus, Intergouvernementalismus und Mehrebenenanalyse erklärt noch nichts. Aber er schafft eine Vorstellung vom vorhandenen Reservoir allgemeiner Integrationsmechanismen, auf das bei der Erklärung zurückgegriffen werden kann.

Bevor die Erklärung selbst in Angriff genommen wird, muß zuvor der empirische Befund erhoben werden. Da bisher keine politische Geschichte der europäischen Steuerpolitik vorliegt, sind die Kapitel 3, 4 und 5 ganz der historischen Rekonstruktion oder, wie man heute sagt, dem *process-tracing* gewidmet. Kapitel 3 skizziert die Ausgangsbedingungen. Es rekapituliert die Entwicklungsstationen und Strukturprinzipien moderner Steuerstaatlichkeit, erörtert die Probleme, die sich im internationalen Verkehr zwischen Steuerstaaten ergeben können, zeigt, zu welchen Konflikten diese Probleme in der Europäischen Kohle- und Stahlgemeinschaft geführt haben und erläutert die Bestimmungen des EG-Vertrages, in denen sie ihren Niederschlag fanden. Kapitel 4 und 5 zeichnen dann die Entwicklungslinien der EU-Steuerpolitik in ihren beiden wichtigsten Betätigungsfeldern, der Umsatzbesteuerung (Kapitel 4) und der Kapitaleinkommens- und Unternehmensbesteuerung (Kapitel 5) nach. Sie protokollieren, wann wer welche steuerpolitischen Probleme auf die europäische Agenda gesetzt hat und verfolgen, wie diese Probleme verhandelt und schließlich gelöst oder nicht gelöst wurden.

Kapitel 6 ordnet das chronologisch präsentierte Material systematisch und hebt dadurch das Abstraktionsniveau wieder an. Der empirische Befund wird typisierend beschrieben und induktiv auf Regelmäßigkeiten und prinzipielle Unterschiede abgesucht. Ziel ist es, sowohl die allgemeinen Charakteristika der steuerpolitischen Entscheidungsprozesse zu beschreiben als auch die steuerspezifischen Unterschiede zu benennen, die erklären, warum die Harmonisierung in der Umsatzbesteuerung soviel weiter gegangen ist als in der Kapitalbesteuerung. Kapitel 7 leuchtet die induktiv ermittelten Muster dann integrationstheoretisch aus. Inwieweit passen sie ins Raster neofunk-

tionalistischer, intergouvernementalistischer oder mehrebenenanalytischer Erklärungen? Wo widersetzen sie sich? Aus der Konfrontation von induktiven Einsichten und deduktiver Theorie wird eine Erklärung der Integrationsresistenz der Steuerpolitik entwickelt, die den Anspruch auf Allgemeinheit und Validität in sich vereinigt. Um das Ergebnis vorwegzunehmen – die Integration ist in der Steuerpolitik aus vier Gründen nicht sehr weit gediehen:

– *Erstens* wurde die Integration bislang fast ausschließlich auf dem Wege der positiven Integration, also über Beschlüsse des Ministerrats versucht. Die durchaus bestehenden Möglichkeiten, sie auf dem Wege der negativen Integration per Rechtsanwendung und -fortbildung durch Kommission und Europäischen Gerichtshof voranzutreiben, wurden bisher kaum genutzt.
– Der Weg der positiven Integration ist, *zweitens,* durch schwere intergouvernementale Konflikte blockiert. Integrationsfortschritte in der Steuerpolitik sind typischerweise mit erheblichen Verteilungseffekten verbunden und bergen für die Mitgliedstaaten zum Teil das Risiko kollektiver Selbstschädigung. Durch Kompensationszahlungen, Paketlösungen und andere sonst übliche Techniken der Einigungsfindung lassen sie sich nicht lösen.
– Die Kommission ist, *drittens,* zu schwach, um den Mitgliedstaaten aus diesen Konflikten herauszuhelfen. Sie kann den Regierungen nichts bieten, was sie bewegen würde, ihre Interessenpositionen zu revidieren. Ihr fehlen die Ressourcen, um die Auszahlungen des Verhandlungsspiels in eine kooperationsfreundlichere Ordnung zu bringen.
– *Viertens* gibt es keine gesellschaftliche Lobby für eine Europäisierung der Steuerpolitik. Es gibt keine Interessengruppen, die sich für Integrationsfortschritte einsetzen würden. Die Regierungen stehen deshalb auch innenpolitisch nicht unter Druck, größere Konzessionsbereitschaft zu zeigen. Im Gegenteil, sie können beim innenpolitischen Publikum eher punkten, wenn sie steuerpolitische Einigungen in Brüssel torpedieren.

Die vorliegende Arbeit will den Leser davon überzeugen, daß es sich bei diesen vier Punkten nicht um abstrakte Setzungen, sondern eine valide Erklärung handelt.

Kapitel 2
Integrationstheoretische Perspektiven

An Integrationstheorien, die die sozialen Mechanismen der Integration untersuchen, besteht ebensowenig Mangel wie an Überblicksliteratur zu ihnen (vgl. nur Welz/Engel 1993; Wolf 1999; Rosamond 2000; Ziltener 2001). Eine erneute Klassikerexegese ist nicht vonnöten. Für die Bedürfnisse dieses Buches genügt es vollkommen, lediglich die drei zentralen Ansätze der Integrationsforschung – Neofunktionalismus, Intergouvernementalismus und Mehrebenensystemansatz – kurz zu rekapitulieren und daraufhin zu befragen, was sie zur Erklärung von Integrationsresistenz zu sagen haben: Welche Mechanismen treiben die Integration? Welche können sie gegebenenfalls blockieren?

2.1 Neofunktionalismus

Die Neofunktionalisten verstehen die europäische Integration als einen eigendynamischen, inhärent expansiven Prozeß. Das liegt, ihrer Meinung nach, an dem speziellen europäischen Integrationsgegenstand, der Ökonomie (Haas 1971: 12). Die verschiedenen Wirtschaftssektoren der modernen Industriegesellschaft sind hoch interdependent. Wird einer integriert, so entstehen Friktionen, die nur beseitigt werden können, indem die anderen ebenfalls integriert werden (Lindberg 1963: 10; Schmitter 1969: 162). Jeder Integrationsschritt erzeugt deshalb einen gewissen Druck, weitere Integrationsschritte folgen zu lassen (Haas 1968: 297). Dieser *Spill-over*-Druck setzt sich aber nicht automatisch durch. Der Integrationsfortschritt mag zwar funktionalen Erfordernissen entsprechen. Wenn er den Interessen mächtiger Akteure zuwiderläuft, kann er dennoch blockiert werden. Die Integrations-

ausweitung braucht politische Fürsprecher. »Without a leader, the demand for cooperation is likely to remain latent« (Sandholtz 1992: 20).

Aber wer kommt als *leader* in Frage? In neofunktionalistischer Perspektive sind es vor allem die Gemeinschaftsinstitutionen, die Kommission und der Gerichtshof, die als »supranationale Unternehmer« (Moravcsik 1999; Lindberg 1963: 65–73, 284–285) die Integration vorantreiben. Sie haben ein institutionelles Eigeninteresse an ›mehr Europa‹ – mehr Europa bedeutet für sie nämlich mehr Macht und Kompetenzen. Und sie haben die Mittel, um dieses Interesse durchzusetzen. Die Kommission kann ihre herausgehobene Stellung im europäischen Entscheidungsprozeß nutzen, um Entscheidungsbedarf so zu definieren, Problemwahrnehmungen so zu beeinflussen und Interessenkompromisse so zu vermitteln, daß der Integrationseffekt möglichst groß ist (Haas 1968: 524). Der Gerichtshof kann Lücken im Gemeinschaftsrecht durch Richterrecht auffüllen, gemeinschaftswidriges nationales Recht verwerfen und dadurch die Integration vorantreiben (Burley/Mattli 1993; Alter 1998).

In ihrem Bemühen um mehr Integration finden die Gemeinschaftsinstitutionen auf der nationalen Ebene willige Kollaborateure. Die Neofunktionalisten haben dabei vor allem die Interessengruppen und Unternehmen im Auge, die sich von weiteren Integrationsfortschritten ökonomische Vorteile versprechen (Stone Sweet/Sandholtz 1997: 306), aber auch die Funktionseliten in Regierung und Verwaltung, die mit der technischen und administrativen Durchführung der Integration betraut sind (Haas 1968: 19). Die Interessengruppen machen politischen Druck, um verbliebene Integrationsdefizite abzubauen: Sie fragen mehr Integration nach. Die Funktionseliten hingegen werden durch ihre Einbindung in den Integrationsprozeß immer europafreundlicher (Lindberg 1963: 286). Sie verlagern ihre Loyalitäten sukzessive auf die europäische Ebene und orientieren sich an europäischen Rationalitätskriterien: Richter akzeptieren die interpretativen Vorgaben des Europäischen Gerichtshofs (Weiler 1994), Diplomaten reformulieren nationale Interessen im Lichte europäischer Einigungszwänge (Lewis 1998), Fachbeamte forcieren die Europäisierung von Sachentscheidungen, um auf diesem Wege nationale Widerstände gegen technisch überlegene Problemlösungen auszuhebeln (Eichener 1997b: 228). Alle tragen sie dadurch zur Ausweitung des Integrationsangebotes bei.

Die nationalen und supranationalen Triebkräfte der Integration stützen und stärken sich gegenseitig (Taylor 1983: 15–16; Stone Sweet/Sandholtz 1997: 305): Je erfolgreicher die Gemeinschaftsinstitutionen bei der Durchsetzung von Integrationsfortschritten sind, desto lohnender wird es für Un-

ternehmen und Interessengruppen, weitere Fortschritte nachzufragen und desto karriereträchtiger wird es für nationale Beamte, sich im Regierungsapparat für die Befriedigung dieser Nachfrage stark zu machen. Eine Spirale wechselseitiger Bestätigung und Bestärkung kommt in Gang, ein politischer *Spill-over*-Prozeß, der das funktionale *spill-over* trägt und verstärkt: Funktionale Zwänge zur Integrationsausweitung werden als politische Argumente für mehr Europa »kultiviert« (Welz/Engel 1993: 146); politische Integrationsschübe erzeugen neue funktionale Integrationsnotwendigkeiten. Der Integrationsprozeß gewinnt eine Eigendynamik, die ihn weit über das ursprüngliche Integrationsziel hinaustreibt (Haas 1968: xxi).

Und die nationalen Regierungen? Können sie diese Dynamik nicht jederzeit stoppen? Im Prinzip ja. Nach neofunktionalistischer Lesart ist aber unwahrscheinlich, daß sie dies tatsächlich tun werden. Dazu müßten sie nämlich nicht nur den hinhaltenden Widerstand ihrer zunehmend europaorientierten Beamtenschaft brechen, sondern auch das Risiko in Kauf nehmen, von integrationsfreundlicheren Mitgliedstaaten im Ministerrat sanktioniert zu werden (Burley/Mattli 1993: 54). Außerdem ist der Erfolg europäischer Integrationsbemühungen auch ein Selbstzweck, für den zuweilen substantielle nationale Interessen zurückgestellt werden (Lindberg 1963: 285; Scharpf 2001c: 14). Insgesamt beschränken sich die Regierungen deshalb auf eine »reaktive« und »responsive« Rolle im europäischen Entscheidungsprozeß (Harrison 1974: 80; Stone Sweet/Sandholtz 1997: 306). Sie sind offen und empfänglich für die Integrationsinitiativen der Kommission, lassen sich von ihr bei der Entschärfung von hinderlichen Verteilungskonflikten helfen oder delegieren die Verantwortung für konfliktreiche Materien gleich ganz an sie. Die Kommission löst die Konflikte durch »upgrading of the parties' common interests« auf und erspart den Regierungen dadurch, sie austragen zu müssen (Haas 1972: 93–96).

Das »Phänomen eines de Gaulle« (Haas 1968: xxii) zwang die Neofunktionalisten allerdings schon früh, sich mit der Möglichkeit weniger folgebereiter Regierungen auseinanderzusetzen. Ernst Haas führte die Figur des charismatischen Staatschefs in die Integrationstheorie ein, der durch »dramatisch politische« Appelle an Nation und Ideologie die »inkrementell ökonomische« Integrationsdynamik des *spill-over* unterbricht (Haas 1968: xxii-xxvii). Das ist aber nicht die Art von Integrationshindernis, die uns im Fall der europäischen Steuerpolitik beschäftigt. In der Steuerpolitik schafft es der ›inkrementell-ökonomische‹ Integrationsprozeß ja auch ohne ›dramatisch-politische‹ Störmanöver nicht, das Politikfeld zu besetzen. Die Neofunktionalisten haben sich mit solchen Phänomenen undramatischer

Integrationsresistenz kaum beschäftigt (vgl. aber Lindberg/Scheingold 1970: Kapitel 5). Schaut man sich das neofunktionalistische Erklärungsmodell an, dann fallen aber vier mögliche Erklärungsfaktoren ins Auge:

– Das resistente Politikfeld ist funktional isoliert. Integrationsfortschritte in anderen Feldern erzeugen keinen *Spill-over*-Druck.
– Die supranationalen Gemeinschaftsinstitutionen sind machtlos oder inaktiv und fallen als Motoren der Integration aus.
– Es gibt keine Interessengruppen, die sich für eine Integration des Politikfeldes stark machen. Die Funktionseliten entwickeln keine Präferenz für europäische Lösungen.
– Die Regierungen fallen aus ihrer passiv-integrationsfreundlichen Rolle, blockieren die Integrationsinitiativen der Kommission und beharren auf eigenen, nationalen Lösungen.

Der letzte Punkt leitet bereits zum Intergouvernementalismus über.

2.2 Intergouvernementalismus

In der Welt des Intergouvernementalismus dominieren nicht die supranationalen Gemeinschaftsinstitutionen den Integrationsprozeß, sondern die nationalen Regierungen. Die Regierungen kontrollieren alle relevanten Entscheidungen, und ihr einziges Entscheidungskriterium sind die nationalen Interessen. Wo die Integration diese Interessen fördert, treiben sie sie voran. Wo dies nicht der Fall ist, beharren sie auf nationaler Autonomie (Hoffmann 1966: 882). Der Integrationsprozeß zerfällt in dieser Perspektive in eine lose Abfolge separater zwischenstaatlicher Verhandlungsrunden (Moravcsik 1998: 5). Er hat nichts Eigendynamisches. Kein *spill-over* treibt ihn über sich selbst hinaus. Er verändert auch die Interessen der beteiligten Regierungen nicht, sondern umgekehrt: diese Interessen prägen ihn. Die Integration erscheint als »Fortsetzung nationaler Politiken mit anderen Mitteln« (Moravcsik 1991: 47). Ein prinzipieller Unterschied zu anderen Formen der internationalen Kooperation besteht nicht.

Die dominante Stellung der nationalen Regierungen wird auch durch die Existenz starker supranationaler Institutionen nicht in Frage gestellt. Solche Institutionen bestehen nach intergouvernementalistischer Einschätzung nämlich nur, weil und insofern sie den Regierungen helfen, ihre Interessen effektiv wahrzunehmen (Moravcsik 1993: 507). Eine aktive Kommission

und ein aufmerksamer Gerichtshof erleichtern die Anbahnung, Implementierung und Überwachung wechselseitig nutzbringender multilateraler Vereinbarungen und sind insofern im nationalen Interesse (Tsebelis/Garrett 2001: 365). Sollten sie ihre Stellung zu anderen Zwecken mißbrauchen, können die Mitgliedstaaten sie zur Ordnung rufen: Erläßt der Gerichtshof ein Urteil, das den Regierungen nicht gefällt oder implementiert die Kommission eine Richtlinie anders als die Regierungen sich das vorgestellt hatten, so kann der Ministerrat das durch den Erlaß neuer Rechtsvorschriften korrigieren. Weil die supranationalen Institutionen sich nicht gern korrigieren lassen, machen sie sich die mitgliedstaatlichen Vorstellungen und Wünsche in »antizipierter Reaktion« (Friedrich 1937: 16) zu eigen – wenn auch nicht unbedingt die Vorstellungen und Wünsche jedes einzelnen Mitgliedstaates in jeder einzelnen Sachfrage – und verhindern dadurch, daß der Ministerrat tatsächlich korrigierend tätig werden muß (Garrett 1992: 558; Garrett/Weingast 1993: 201; Tsebelis/Garrett 2001: 366).

Im Gegensatz zum Neofunktionalismus spielen im Intergouvernementalismus also die supranationalen Gemeinschaftsinstitutionen die passive Rolle, während der aktive Part den nationalen Regierungen zufällt. Sie sind der Motor der Integration. Von ihrem Wollen hängt der Integrationsfortschritt ab. Aber warum sollten souveränitätsbewußte Regierungen überhaupt mehr Integration wollen? Intergouvernementalisten sehen im Prinzip zwei Gründe, einen außen- und einen innenpolitischen. Der außenpolitische Grund liegt in internationalen *Policy*-Externalitäten: Wenn es nicht allein vom Eigenverhalten einer Regierung abhängt, ob sie mit ihrer Politik Erfolg hat, sondern auch vom Verhalten anderer Regierungen, kann es vorteilhaft sein, sich mit diesen zu koordinieren, um gegenseitige Störungen zu vermeiden und gemeinsame Kooperationsvorteile auszuschöpfen (Moravcsik 1993: 485; Zürn 1992; grundlegend Keohane 1984). Das innenpolitische Motiv liegt darin, durch intergouvernementale Absprachen politische Widerstände auf nationaler Ebene aufzubrechen: Wenn die Regierungen sich in Brüssel auf eine gemeinsame Politik verständigen, wird es für ihre innenpolitischen Gegner schwerer, diese Politik noch einmal anzufechten. Dazu müßten sie dann nämlich nicht mehr nur die eigene Regierung umstimmen, sondern auch die Regierungen aller anderen Mitgliedstaaten. Durch Selbstbindung an den europäischen Mast können die nationalen Exekutiven deshalb Souveränität gegenüber innenpolitischen Sirenen gewinnen (Grande 1996: 389; Moravcsik 1997: 212; Wolf 2000: 63).

Das Problem besteht darin, daß die Lage der Mitgliedstaaten selten identisch ist. Typischerweise sind nicht alle Regierungen gleichermaßen von

internationalen *Policy*-Externalitäten betroffen, und typischerweise verfolgen sie auch keine identischen innenpolitischen Pläne. Der Wunsch nach mehr Integration ist deshalb oft sehr ungleich zwischen den Regierungen verteilt. Es besteht selten ein reiner, von allen geteilter Kooperationsanreiz, sondern das Kooperationsmotiv wird durch Verteilungskonflikte überlagert, sei es, daß nur ein Teil der Mitgliedstaaten eine engere Kooperation wünscht, der andere die Kooperation aber ablehnt, sei es, daß zwar alle Mitgliedstaaten die Kooperation wünschen, aber unterschiedliche Vorstellungen davon haben, wie sie aussehen soll. Ob die Integration zustande kommt, ist deshalb Verhandlungssache. Es kommt darauf an, ob es den Regierungen gelingt, Kooperationsmöglichkeiten zu finden, die sie alle besser, zumindest aber keinen von ihnen schlechter stellen, und ob sie sich zwischen verschiedenen Kooperationsmöglichkeiten mit unterschiedlichen Verteilungsimplikationen zu einigen vermögen (Krasner 1991; Moravcsik 1998: 51).

Integrationsfortschritte erscheinen deshalb in solchen Situationen besonders wahrscheinlich, in denen viel Raum für Pareto-Verbesserungen zur Verfügung steht und die Interessen der Regierungen nah beieinander liegen. Umgekehrt wird die Integrationsresistenz besonders ausgeprägt sein, wenn einige Mitgliedstaaten von den negativen Externalitäten profitieren, die sie für andere produzieren – wenn des einen Problem des anderen Lösung ist – oder wenn die Vorstellungen davon, wie gemeinsame Lösungen aussehen sollen, weit auseinanderklaffen (Scharpf 2001b: 9). Starke Verteilungskonflikte und schwache Kooperationsanreize senken die Integrationschance.

2.3 Mehrebenensystem

Der Begriff des Mehrebenensystems steht bisher für kein klares kausales Konzept, sondern »weist bestenfalls eine Richtung für die Analyse« (Benz 1998: 559). Bestimmend für diese Richtung ist die Ablehnung der starren Frontstellung zwischen Neofunktionalismus und Intergouvernementalismus. Die EU, so behaupten die Mehrebenentheoretiker, sei weder rein supranational noch rein intergouvernemental geprägt, sondern durch das komplexe Zusammenspiel beider Mechanismen bestimmt (Marks/Hooghe/Blank 1996: 120; Grande 2000: 16). Die eine Integrationslogik gegen die andere auszuspielen, verheiße deshalb wenig Erkenntnisgewinn (Schmidt 1997b). Vielmehr komme es darauf an, die Bedingungen zu spezifizieren, unter denen eher die eine oder eher die andere wirksam wird.

Fritz Scharpf bestimmt die Scheidelinie zwischen den Wirkungsbereichen näherungsweise durch die Differenz zwischen positiver und negativer Integration: Die supranationalen Gemeinschaftsinstitutionen dominieren den Prozeß der negativen Integration, also die Beseitigung von Marktzugangsbarrieren und Mobilitätsschranken im Binnenmarkt. In diese Kategorie fällt beispielsweise der Abbau von Zollschranken, nicht-tarifären Handelshemmnissen und Kapitalverkehrsbeschränkungen, aber auch die Regulierung privater Kartelle und Monopole. Der intergouvernemental geprägte Ministerrat dagegen kontrolliert den Prozeß der positiven Integration, also die Entwicklung gemeinsamer Politiken zur Gestaltung, Steuerung und Regulierung des schrankenlosen Binnenmarktes etwa im Bereich des Arbeits-, Umwelt- und Gesundheitsschutzes oder der sozialen Sicherung (Scharpf 1999: 52–53).

Diese spezifische Arbeitsteilung sieht Scharpf schon im Römischen Vertrag angelegt. Die Grundsätze der negativen Integration sind dort in Gestalt des generellen Diskriminierungsverbotes, der vier Freiheiten – Waren-, Dienstleistungs-, Kapital- und Personenverkehrsfreiheit – und der Wettbewerbsregeln explizit normiert. Das erlaubt der Kommission und dem Gerichtshof, den Abbau protektionistischer Zäune, die den freien Austausch zwischen den nationalen Märkten der Mitgliedstaaten behindern, auf dem Rechtswege, sprich durch Vertragsverletzungsverfahren, Wettbewerbsaufsicht und Rechtsentscheide zu betreiben. Die Grundsätze der positiven Integration sind dagegen im Vertrag nicht genau ausgeführt. Wohl gab es von Anfang an Vertragskapitel zu spezifischen Politikbereichen wie der Landwirtschaft oder dem Verkehrswesen. Diese bestimmten aber nur, daß eine gemeinsame Politik angestrebt werden soll, nicht jedoch, wie diese auszusehen hat. Jeder Integrationsfortschritt bedarf deshalb eines Ministerratsbeschlusses, der die notwendige Rechtsbasis legt.[1] Die Folge ist ein sehr ungleichmäßiger Integrationsverlauf. Während Kommission und Gerichtshof die negative Integration »hinter dem Rücken der Politik« (Scharpf 1996: 114) mit »zielstrebigem Perfektionismus« (Scharpf 2001b: 11) vorantreiben, bleibt die positive Integration regelmäßig im politischen »Nadelöhr« (Streeck 1995a: 418) des Ministerrats hängen. Die EU wird zu einem Markt ohne Staat (Kapteyn 1996).

---

1 Eine Ausnahme bildet der Bereich der Gleichstellungspolitik, in der die Bestimmungen des Artikels 141 (ex 119) zur gleichen Entlohnung von Männern und Frauen dem Europäischen Gerichtshof eine Handhabe boten, die positive Integration auf dem Wege der Rechtsfortbildung voranzutreiben (Falkner 1994).

Nadelöhre sind eng, aber nicht vollkommen undurchlässig. Auch Scharpf behauptet nicht, daß buchstäblich jede Maßnahme der positiven Integration an den hohen Konsenserfordernissen des Ministerrats scheitern muß. Die intergouvernementalen Verhandlungen können durchaus mit gemeinsamen Beschlüssen enden, wenn die Regierungen der Mitgliedstaaten ein gemeinsames Interesse an der positiven Integration haben (Scharpf 1999: 72). Dies ist, laut Scharpf, insbesondere dann zu erwarten, wenn die positive Integration »funktional gesehen in der Nähe der negativen Integration« steht (Scharpf 1996: 119) oder anders gesagt, wenn die positive Integration Voraussetzung für das Gelingen der negativen ist. Nicht immer kann die Marktöffnung ausschließlich auf dem supranationalen Rechtsweg vorangetrieben werden – sonst hätte es schließlich zur Vollendung des Binnenmarktes nicht eines umfangreichen Gesetzgebungsprogramms bedurft. Der Römische Vertrag gewährte ursprünglich zum Beispiel keine uneingeschränkte Kapitalverkehrsfreiheit. Der vollständige Abbau von Kapitalverkehrskontrollen setzte deshalb einen entsprechenden Ministerratsbeschluß voraus (vgl. Tsoukalis 1997: 93–96). Die Interessenkonstellation bei solchen Entscheidungen zur Beseitigung von Marktzugangsbarrieren ähnelt einem *Gefangenendilemma:* Alle Mitgliedstaaten profitieren von dem größeren effizienteren Markt, aber jeder von ihnen hat einen Anreiz, den eigenen Markt geschlossen zu halten, um die nationalen Anbieter vor internationalem Wettbewerbsdruck zu schützen (Scharpf 2001c: 14). Die Einigungsprobleme sind gering. Die Schwierigkeiten liegen in der Implementation.

Oft erfordert der Abbau der Mobilitätsbarrieren an den nationalen Grenzen aber auch die Harmonisierung von Schutzstandards und -regulierungen hinter den Grenzen oder abstrakter gesagt: Die Marktschaffung setzt die Einigung auf gemeinsame Grundsätze der Marktgestaltung voraus. Beispiel Warenverkehrsfreiheit. Auch die Warenverkehrsfreiheit gilt im Binnenmarkt nicht uneingeschränkt. Die Mitgliedstaaten dürfen Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten den Marktzutritt verwehren, wenn diese den nationalen Schutzvorschriften für Umwelt, Gesundheit, öffentliche Ordnung und Kultur nicht entsprechen (Artikel 30/ex 36 EU-Vertrag).[2] Die volle Liberalisierung des Warenverkehrs setzt deshalb eine Harmonisierung dieser Schutzvorschriften voraus. Das kann zu Konflikten im Ministerrat führen, weil die ärmeren Mitgliedstaaten in der Regel ein niedrigeres Schutzniveau bevorzugen als die reicheren. Dieser Verteilungskonflikt wird aber vom

2 Vgl. dazu detailliert Alter/Meunier-Aitsahalia (1994).

gemeinsamen Interesse an den wirtschaftlichen Vorteilen des integrierten Marktes dominiert, so daß es trotzdem oft zu einer Einigung kommt. Die Interessenkonstellation ähnelt einem *Battle-of-the-sexes*-Spiel (Scharpf 2001c: 15–16).

Die Einigungsaussichten im Ministerrat sind sehr viel schlechter, wenn die positive Integration allein der Marktgestaltung und nicht der Marktschaffung dient. Bei kostenträchtigen Regelungen des produktionsbezogenen Arbeits- oder Umweltschutzes zum Beispiel werden hochregulierende Mitgliedstaaten zwar auch ein Interesse an einer Harmonisierung haben. Die niedrig regulierenden Länder haben aber keinen Anlaß, auf dieses Interesse einzugehen. Solange die Regulierung des Produktionsprozesses keinen direkten Einfluß auf die Produktqualität hat, können die hochregulierenden Länder Waren aus niedrigregulierenden Ländern nicht den Marktzutritt verwehren – Stahl aus Hochöfen mit hoher SO_2-Emission unterscheidet sich eben nicht von Stahl, der mit teuersten Emissionskontrollen produziert worden ist. Stimmen die niedrigregulierenden Länder dennoch einer Harmonisierung des Regulierungsniveaus zu, opfern sie ohne Not einen möglicherweise entscheidenden Kostenvorteil: Sie zahlen drauf, und die hochregulierenden Länder gewinnen. Die Harmonisierung wird zum *Nullsummenspiel*. Der Verteilungskonflikt ist stark, der Kooperationsanreiz schwach (Scharpf 2001c: 16).

Für Scharpf folgt aus diesen Überlegungen, daß die EU sehr problemlösungsfähig ist, wenn die Ausweitung von Marktfreiheiten, also die Marktschaffung, auf dem Spiel steht (Scharpf 2001c: 19), aber sehr wenig problemlösungsfähig, wenn es um die Marktgestaltung geht, also darum, den Marktfreiheiten politische Beschränkungen aufzuerlegen (Scharpf 2001c: 30). Was aber folgt daraus für die Frage der Integrationsresistenz? Die Resistenz ist am geringsten, wenn es um Probleme der negativen Integration geht, die die Kommission und Gerichtshof allein auf dem Rechtsweg lösen können. Sie steigt, wenn die negative Integration positive Beschlüsse des Ministerrats voraussetzt. Sie ist am höchsten, wenn es um positive Ministerratsbeschlüsse geht, die der Eigengesetzlichkeit des Ökonomischen europäische Schranken setzen sollen.

Kapitel 3
Zur Vorgeschichte der europäischen Steuerpolitik

Nachdem die Forschungsfrage geklärt (Kapitel 1) und der konzeptionelle Referenzrahmen der Analyse aufgespannt ist (Kapitel 2), beginnt jetzt die empirische Arbeit. Das vorliegende Kapitel legt die Basis für eine historische Rekonstruktion der europäischen Steuerpolitik. Da diese Politik vor allem dazu dient, die nationalen Steuern der EU-Mitgliedstaaten zu koordinieren, wird in einem ersten Unterkapitel erläutert, um welche Steuern es sich dabei überhaupt handelt und welche internationalen Konflikte und Koordinationsbedürfnisse sich aus ihnen ergeben können (Kapitel 3.1). Ein zweites Unterkapitel analysiert dann, wie diese Konflikte Anfang der fünfziger Jahre im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl zum ersten Mal virulent wurden und welchen Einfluß das auf die Formulierung der steuerpolitischen Passagen des EG-Gründungsvertrages hatte (Kapitel 3.2).

3.1 Nationale Steuern und internationale Märkte

3.1.1 Entwicklungslinien des europäischen Steuerstaates

Von *dem* europäischen Steuerstaat zu reden, mag angesichts augenfälliger nationaler Unterschiede verwegen erscheinen. Aufgrund des bemerkenswerten zeitlichen und inhaltlichen Gleichtaktes, mit dem sich die Steuersysteme in Westeuropa entwickelt haben, ist es aber durchaus gerechtfertigt (vgl. Neumark 1948: 320; Schmölders 1961: 141; Steinmo 1993: 16). Zwischen Anfang und Mitte des zwanzigsten Jahrhunderts haben überall in Europa fünf große Trends die Bedingungen der Besteuerung radikal verändert.

Das Vordringen der Steuerwirtschaft

Ende des neunzehnten Jahrhunderts stützten sich viele Staaten noch in erheblichem Maße auf Betriebseinkünfte aus staatlichen Domänen und Forsten, den Staatseisenbahnen und der Post, um ihre laufenden Ausgaben zu dekken. In Preußen trugen solche Einkünfte vor dem ersten Weltkrieg rund 60 Prozent zu den ordentlichen Einnahmen bei (Timm 1987: 12). Mitte des zwanzigsten Jahrhunderts dagegen stammten »in allen halbwegs fortgeschrittenen Staaten 90% oder mehr der ordentlichen Einnahmen aus Steuern« (Neumark 1948: 322). Nur noch zur Finanzierung der Kommunalhaushalte spielten die Erträge öffentlicher Unternehmen eine gewisse Rolle. Sonst waren aus Eigenwirtschaftsstaaten reine Steuerstaaten geworden.

Das Anschwellen der Steuerquote

Gleichzeitig mit dem Vordringen der Steuerwirtschaft stieg die Steuerquote deutlich an. Abbildung 3-1 zeigt diese Entwicklung am Beispiel von vier Gründungsmitgliedern der Europäischen Gemeinschaft. Schwankte der Anteil der Steuereinnahmen am Bruttoinlandsprodukt Anfang des Jahrhunderts

Abb. 3-1 Anteil der Gesamtsteuereinnahmen am BIP (in %)

Quellen: Mitchell 1996; OECD 1981, 1998.

noch zwischen 5 und 15 Prozent, so lag er Mitte der fünfziger Jahre bereits zwischen 25 und 30 Prozent und wuchs bis Mitte der neunziger Jahre auf 40 Prozent und mehr. Die Haupttriebfedern dieser Entwicklung waren die enormen Militärausgaben während der beiden Weltkriege und das stete Wachstum der wirtschafts- und sozialpolitischen Aufgaben der öffentlichen Hand (Steinmo 1993). »Der moderne Rechtsstaat ist Sozialstaat wesentlich in seiner Funktion als Steuerstaat« (Forsthoff 1976: 85).

Der Aufstieg der Einkommensteuer

Das neunzehnte Jahrhundert war das »Jahrhundert der Ertragsteuern« (Bikkel 1956: 408). Erträge aus Grund und Boden, Gebäuden und Gewerbebetrieb wurden mit proportionalen Sätzen besteuert, wobei allerdings nicht die tatsächliche Ertragsgröße als Bemessungsgrundlage diente, sondern der anhand gewisser äußerlicher Merkmale der Ertragsquelle – Nutzart, Größe und Lage einer Parzelle, Anzahl der Fenster eines Gebäudes etc. – geschätzte durchschnittlich mögliche Ertrag. Das hatte den Vorteil, daß die Bürger ihre Einkommensverhältnisse nicht offenlegen mußten. Der Steuerwiderstand war gering und die Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung waren begrenzt (Schmölders 1959: 159; Schremmer 1994: 15–16). Das Ertragsteuersystem krankte allerdings daran, daß es die Lohn- und Kapitaleinkommen nur unzureichend erfaßte, die im Zuge der Industrialisierung immer stärkere Bedeutung für das wirtschaftliche Wohlergehen des einzelnen Bürgers und der gesamten Volkswirtschaft gewannen. Auch nahmen die Ertragsteuern keinerlei Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Besteuerten: Alle Erträge wurden gleich besteuert, egal ob ihr Empfänger arm oder reich war. Je weiter sich die Massendemokratie ausbreitete, je stärker die parlamentarische Vertretung von Unterschichtsinteressen wurde, desto lauter wurde auch die politische Kritik an der Vernachlässigung persönlicher Einkommensunterschiede.

An der Wende zum zwanzigsten Jahrhundert wurden die Ertragsteuern deshalb zunehmend von der Einkommensteuer verdrängt. Beide Steuern belasten im Grunde dasselbe, nämlich Einkommen. Die Einkommensteuer setzt aber im Unterschied zur Ertragsteuer nicht an der Einkommensquelle, sondern am Einkommensbezieher an und erlaubt dadurch eine *Personalisierung* der Steuerlast: Alle Einkünfte einer Person werden zusammengezählt und nach Abzug der Ausgaben für die Einkunftserzielung (Betriebsausgaben, Werbungskosten) und nach Berücksichtigung persönlicher Besonderheiten (Familienstand, Kinderzahl etc.) mit einem einheitlichen Satz besteuert. Da-

bei nimmt die Höhe des Satzes progressiv mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens zu. Die progressive Einkommensteuer versprach mehr Steuergerechtigkeit für die Bürger. Steuerzahler mit gleichem Einkommen werden unabhängig von der Quelle, aus dem sie dieses Einkommen beziehen, gleich besteuert, und Steuerzahler mit ungleichem Einkommen werden je nach Einkommenshöhe, sprich je nach individueller Leistungsfähigkeit, ungleich belastet. Die Einkommensteuer versprach gleichzeitig aber auch mehr Einnahmen für den Staat, weil sie alle Einkommensquellen und das gesamte Leistungspotential der Bevölkerung voll ausschöpft. In der Einkommensteuer schienen sich »Eignung zur Realisierung wirtschafts- und sozialpolitischer Ziele« und fiskalische »Ergiebigkeit und Elastizität« auf das Glücklichste zu verbinden. Den Zeitgenossen galt sie schlicht als »Königin unter den Steuern« (Johannes Popitz zit. in Neumark 1961a: 69). Der Verwaltungs- und Überwachungsaufwand war allerdings ebenfalls königlich. Die Behörden konnten sich bei der Festlegung der Steuerschuld nicht mehr, wie bei der Ertragsteuer, an äußeren Merkmalen orientieren, sondern brauchten Detailinformationen über die Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen, welche sie ohne dessen Kooperation kaum erlangen konnten. Die Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung wuchsen. Die Steuerverwaltung mußte zu einer Art »Spionage-System« (Edwin Seligman zit. in Großfeld 1981: 46) ausgebaut werden. Die »Anforderungen intellektueller und moralischer Natur sowohl an die Pflichtigen als auch an die Finanzverwaltung« (Neumark 1961a: 80) waren hoch.

Bis zum ersten Weltkrieg blieb die Einkommensteuerbelastung mäßig und die Tarifprogression milde. In Preußen schwankten die Steuersätze zwischen 0,6 und 5 Prozent. Einschließlich Gemeindezuschlag lag der Höchstsatz bei etwa 13 bis 14 Prozent (Neumark 1961a: 76). Großzügige Freibeträge sorgten dafür, daß die Mehrheit der Bevölkerung überhaupt keine Einkommensteuer zu zahlen brauchte. Die Einkommensteuer war eine reine »Klassensteuer« für die Reichen (Steinmo/Swank 1999: 6). Mit dem ersten Weltkrieg schossen die Steuertarife jedoch in die Höhe und erreichten Spitzenwerte von 90 Prozent und mehr. Später wurden auch die Freigrenzen gesenkt, so daß die Einkommensteuer sich in eine »Massensteuer« (Steinmo/Swank 1999: 6) verwandelte, die alle Einkommensempfänger betraf. Auch die Steuereintreibung wurde rationalisiert. Statt auf die Einkommensteuererklärung des Steuerpflichtigen zu warten, gingen die Behörden dazu über, gewisse ›Vorauszahlungen‹ direkt an der Einkommensquelle einzubehalten, also zum Beispiel beim Unternehmen, das dem Steuerpflichtigen seinen Lohn auszahlte oder der Bank, die ihm seine Zinsen überwies. Durch diesen sogenannten

Quellenabzug kam der Staat schneller an sein Geld und erschwerte die Steuerhinterziehung. Die Steuererhebung wurde effektiver und trug nicht unwesentlich dazu bei, die Einkommensteuer zur ergiebigsten staatlichen Steuerquelle überhaupt zu machen.

Die Ausdifferenzierung der Körperschaftsteuer

In den meisten Ländern gab es zunächst keine Differenzierung zwischen den Einkommensteuerpflichten natürlicher und juristischer Personen. Beide wurden dem gleichen Reglement unterworfen. Diese Gleichbehandlung war aber von Anfang an umstritten. Das Einkommen einer Kapitalgesellschaft sei, so wurde argumentiert, mit dem Einkommen der Gesellschafter identisch und dürfe deshalb nicht doppelt, bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter, besteuert werden (sogenannte *ökonomische Doppelbesteuerung).* Gegen eine allgemeine Steuerschonung für Kapitalgesellschaften sprach allerdings die Befürchtung, der Steuervermeidung damit Tür und Tor zu öffnen. Die Gefahr war, daß Kapitalgesellschaften als inländische Steueroasen mißbraucht werden, die Gewinne ewig einbehalten, um sie vor der Einkommensbesteuerung beim Gesellschafter zu schützen. Kein Staat war deshalb bereit, auf die Einkommensbesteuerung von Kapitalgesellschaften ganz zu verzichten. Es erschien jedoch problematisch, Gesellschaftsgewinne ebenso progressiv zu besteuern wie das Einkommen natürlicher Personen. Schließlich war die Begründung der progressiven Sätze – die überproportionale Zunahme der persönlichen Leistungsfähigkeit bei steigendem Einkommen – nicht ohne weiteres auf juristische Personen übertragbar. Die Leistungsfähigkeit von Kapitalgesellschaften hängt schließlich weniger von der absoluten Höhe der Gewinne ab, als vielmehr von der relativen Höhe der Gewinne im Verhältnis zum eingesetzten Kapital (Bickel 1959: 42–43). Je weiter die Einkommensteuersätze stiegen, desto schwieriger wurde es, dieses Problem zu ignorieren.

Das Deutsche Reich führte daher 1920 eine besondere Einkommensteuer für juristische Personen ein, die Körperschaftsteuer, die im Unterschied zur persönlichen Einkommensteuer mit proportionalem Satz erhoben wurde. Auch andere Länder gaben die anfängliche Gleichstellung mit natürlichen Personen auf und entwickelten eine besondere Steuerform für Kapitalgesellschaften, beispielsweise Österreich 1934, Großbritannien 1937 und Frank-

reich 1948.[1] Der fiskalische Ertrag der neuen Steuer war zwar geringer als bei der persönlichen Einkommensteuer, aber nicht unbedeutend. In der Bundesrepublik stellte die Körperschaftsteuer 1954 immerhin die drittgrößte steuerliche Einnahmequelle nach der Einkommen- und der Umsatzsteuer dar (Bickel 1959: 44). Außerdem hatte die Körperschaftsteuer eine wichtige nicht-fiskalische Funktion als Instrument der staatlichen Investitionslenkung und Regionalförderung.

Die Einführung der Umsatzsteuer

Vor dem ersten Weltkrieg wurde Verbrauch nur äußerst selektiv besteuert. Ähnlich wie die traditionellen Ertragsteuern, die nur bestimmte Quellen der Einkommensentstehung erfaßten, beschränkten sich die Verbrauchsteuern auf die Besteuerung bestimmter Arten der Einkommensverwendung. Belastet wurden ausgewählte Genußmittel wie Tee oder Kaffee, Leuchtmittel und Spielkarten oder besondere Aufwendungen wie Spielbankbesuche oder Lottospiel. Der normale Konsum blieb dagegen steuerfrei. Eine allgemeine Verbrauchsteuer gab es nicht (vgl. Due 1972: 318).

Für die Beschränkung auf besondere Verbrauchsteuern waren nicht nur erhebungstechnische Gründe ausschlaggebend, sondern auch soziale. Eine allgemeine Verbrauchsteuer galt als in hohem Maße »unsozial« (Schmölders 1956: 571), weil sie ärmere Bevölkerungsschichten, die einen disproportional großen Anteil ihres Einkommens für die unmittelbare Bedürfnisbefriedigung aufwenden müssen, stärker trifft als wohlhabende Einkommensgruppen, die einen großen Teil ihres Einkommens sparen und dadurch vor der Verbrauchsbesteuerung schützen können. Sie zieht »dem Bettler den letzten Lumpen vom Leibe … und dem sterbenden Kind die letzte Brotkruste vom Munde« (William Pitt zit. nach Schmölders 1956: 586) und sei deshalb abzulehnen. Die Verbrauchsbesteuerung solle auf *entbehrlichen* Konsum beschränkt werden. Das taten die besonderen Verbrauchsteuern und galten deshalb als gerechter.

Die Begrenzung auf entbehrlichen Konsum bedeutete aber natürlich auch eine Begrenzung der fiskalischen Ergiebigkeit. Eine allgemeine Umsatzsteuer hat eine ungleich breitere Besteuerungsbasis und ist daher potentiell viel ertragreicher. Unter dem finanziellen Druck des ersten Weltkrieges führte Deutschland deshalb 1916 eine Umsatzsteuer ein. Andere Kriegsteil-

1 In Belgien und Italien dauerte diese Entwicklung länger. Hier wurden erst in den sechziger beziehungsweise siebziger Jahren reine Körperschaftsteuern eingeführt.

nehmer folgten kurz darauf, zum Beispiel Frankreich 1917, Italien 1919, Belgien 1921. Ihre regressive Verteilungswirkung machte die Steuer zur idealen Ergänzung der progressiven Einkommensteuer. Die Umsatzsteuer belastete diejenigen Bevölkerungsgruppen besonders stark, die aufgrund niedriger oder ganz fehlender eigener Einkünfte von der Einkommensteuer kaum erfaßt wurden. Sie schöpfte jene Einkommen ab, an die die Einkommensteuer nicht herankam.

Einmal in Gebrauch, wurde die Umsatzsteuer schnell unverzichtbar für die Staatsfinanzen. Sie war ertragreich und krisenfest. Ihr Aufkommen schwankte weniger mit der konjunkturellen Entwicklung als die Einnahmen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer, weil auch defizitäre Unternehmen und arbeitslose Arbeitnehmer ihren Konsum nicht ganz einstellen können. Außerdem war sie »marktkonform und wettbewerbsneutral« (Schmölders 1956: 571). Mit steigenden Steuersätzen mehrten sich die Warnungen vor den leistungs- und sparfeindlichen Wirkungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Umsatzsteuer hatte solche Wirkungen nicht. Im Gegenteil, sie belohnte die Kapitalbildung, schonte hohe Einkommen und schien damit besser geeignet, die wirtschaftliche Dynamik anzuheizen. Anfang der fünfziger Jahre spielte die Umsatzsteuer deshalb in allen westeuropäischen Steuersystemen eine wichtige Rolle. In manchen Ländern – Frankreich, Belgien – machte sie der Einkommensteuer sogar die Rolle als wichtigste staatliche Einnahmequelle streitig.

Übersicht 3-1 Internationale Aufteilung von Besteuerungsansprüchen bei indirekten Steuern

	Importstaat besteuert	Importstaat besteuert nicht
Exportstaat besteuert	Doppelbesteuerung	Ursprungslandprinzip
Exportstaat besteuert nicht	Bestimmungslandprinzip	Doppelminderbesteuerung

Quelle: Homburg 1997.

3.1.2 Probleme der internationalen Besteuerung

Bei wirtschaftlich voneinander abgeschotteten Ländern wären das Vordringen der Steuerwirtschaft, das Anschwellen der Steuerquote, der Aufstieg der Einkommensteuer, die Ausdifferenzierung der Körperschaftsteuer und die Einführung der Umsatzsteuer ohne Auswirkungen auf die internationalen Beziehungen geblieben. In einer Welt mit grenzüberschreitendem Güterhandel und Kapitalverkehr schufen diese Trends jedoch zwei grundsätzliche Probleme: das Problem der Abgrenzung nationaler Besteuerungsansprüche einerseits und das Problem von Wettbewerbsverzerrungen aufgrund nationaler Besteuerungsunterschiede andererseits.

Steuergrenzen und Wettbewerbsverzerrungen

Solange Güter im Inland produziert *und* konsumiert werden beziehungsweise Einkommen im Inland erzeugt *und* vereinnahmt wird, ist die Frage, welcher Staat diese Tatbestände besteuern darf, einfach zu beantworten. Schwieriger wird es, wenn Produktionsort und Konsumort beziehungsweise Ort der Einkommensquelle und Sitz des Einkommensempfängers auseinanderfallen. In solchen Situationen gibt es im Prinzip vier Möglichkeiten der Aufteilung von Besteuerungsansprüchen, deren Bezeichnungen sich jedoch je nach Steuer leicht unterscheiden. In der Umsatzbesteuerung können sowohl der Exportstaat (Ursprungsland) als auch der Importstaat (Bestimmungsland) ein international gehandeltes Gut mit Umsatzsteuer belegen (vgl. Übersicht 3-1). Dies führt zu *internationaler Doppelbesteuerung*. Oder beide Staaten verzichten auf die Umsatzbesteuerung. Die Folge: Doppelminderbesteuerung des internationalen Handels. Oder ein Staat besteuert und der andere verzichtet auf die Besteuerung, was – je nachdem welcher Staat verzichtet – zur Einmalbesteuerung nach dem Bestimmungs- oder dem Ursprungslandprinzip führt.

Ganz symmetrisch können in der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung sowohl das Land der Einkommensquelle (Quellenstaat) wie auch das Wohnsitzland des Einkommensempfängers (Wohnsitzstaat) auf das internationale Einkommen zugreifen (internationale Doppelbesteuerung), oder beide Staaten verzichten auf die Besteuerung (internationale Doppelminderbesteuerung), oder ein Staat besteuert und der andere verzichtet (Wohnsitz- beziehungsweise Quellenlandprinzip; vgl. Übersicht 3-2).

Die internationale Doppelbesteuerung stellt sicher, daß alle beteiligten Staaten an einem grenzüberschreitenden Sachverhalt fiskalisch partizipieren.

Übersicht 3-2 Internationale Aufteilung von Besteuerungsansprüchen bei direkten Steuern

	Wohnsitzstaat besteuert	Wohnsitzstaat besteuert nicht
Quellenstaat besteuert	Doppelbesteuerung	Quellenlandprinzip
Quellenstaat besteuert nicht	Wohnsitzlandprinzip	Doppelminderbesteuerung

Quelle: Homburg 1997.

Dafür diskriminiert die Doppelbesteuerung aber grenzüberschreitende gegenüber rein inländischen Sachverhalten. Der internationale Waren- und Kapitalaustausch wird gehemmt. Die Doppelminderbesteuerung bedeutet dagegen eine steuerliche Subventionierung des internationalen Verkehrs: Internationaler Handel und Kapitalverkehr werden gegenüber inländischem Handel und inländischen Investitionen steuerlich bevorzugt. Bestimmungs- und Ursprungslandprinzip beziehungsweise Wohnsitz- und Quellenlandprinzip können dagegen eine Einmalbesteuerung internationaler Sachverhalte sicherstellen und eine internationale Doppelbesteuerung verhindern. Voraussetzung ist allerdings, daß alle Länder das gleiche Prinzip anwenden, also beispielsweise alle das Bestimmungs- oder das Ursprungslandprinzip. Wendet ein Land das eine und ein anderes Land das andere Prinzip an, so führt dies, je nach Richtung des internationalen Handels, zur Doppel- oder Nullbelastung.

Neben den Steuergrenzen liegt ein zweites Problem der internationalen Steuerpolitik in der Varianz nationaler Steuersysteme. Daß die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuern in allen Industrieländern zu den wichtigsten staatlichen Einnahmequellen gehören, schließt Besteuerungsunterschiede schließlich nicht aus. Die Gesamtsteuerbelastung schwankt, und die Verteilung der Steuerlast auf einzelne Steuerarten ist ebenfalls von Land zu Land unterschiedlich. Gleiche Sachverhalte werden mitunter sehr ungleich besteuert. Das verzerrt den internationalen Wettbewerb und kann dazu führen, daß Steuerpflichtige bestimmte Umsätze oder Einkommensquellen von einem Hoch- in ein Niedrigsteuerland verlegen, um Steuern zu sparen. Solche Akte der Steuerarbitrage setzen die betroffenen Staaten unter Wettbewerbsdruck. Sie müssen mit günstigen Steuerangeboten um die mobilen Besteuerungsgrundlagen konkurrieren, die ihre hohen Staatsquoten finanzieren sollen.

Erste Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung

Besteuerungsunterschiede, Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb sind keine neuen Phänomene. Schon Adam Smith warnte, daß

> der Kapitalbesitzer gleichsam als Weltbürger nicht unbedingt an ein einzelnes Land gebunden ist. Er würde in der Lage sein, das Land zu verlassen, das ihn lästigen Nachforschungen aussetzt, um zu einer drückenden Steuer herangezogen zu werden, und er würde sein Vermögen in irgendein anderes Land bringen, wo er entweder sein Geschäft ungestört betreiben oder sein Vermögen unbehelligt nutzen könnte. Mit dem Abzug seines Vermögens würde er allen Erwerbszweigen, die bislang damit in dem Land, das er verläßt, gearbeitet haben, die Existenzgrundlage entziehen … Eine Steuer, die Kapital aus einem Land zu vertreiben imstande ist, würde aber auch in der Folge die Einkommensquellen für den Landesherrn wie für alle Bewohner versiegen lassen.
> (Smith [1776] 1999: 726–727)

Das schon im achtzehnten Jahrhundert erkennbare Risiko der internationalen Steuerarbitrage verschärfte sich im neunzehnten Jahrhundert durch die Erfindung neuer Verkehrs- und Kommunikationstechniken. 1907 beobachtete beispielsweise die Freisinnige Zeitung:

> In unserer Zeit des internationalen Verkehrs, des Telephons und des Telegraphen sind die Besitzer des ›mobilen Kapitals‹ keineswegs an einen bestimmten Wohnsitz gebunden. Werden die Anforderungen des Staates an ihre Leistungsfähigkeit zu groß, dann liegt die Gefahr nahe, daß sie den preußischen Staub von ihren Füßen schütteln und auswandern … und der preußische Fiskus hätte dann das Nachsehen. (Freisinnige Zeitung 8.9.1907: 1)

Trotzdem erregten Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb lange Zeit keine besondere politische Aufmerksamkeit. Bis zum ersten Weltkrieg war die absolute Steuerlast so gering, daß selbst große *relative* Besteuerungsunterschiede wenig Einfluß auf das wirtschaftliche Kalkül der Steuerpflichtigen hatten. Später trieben Zölle und Kapitalkontrollen die Kosten des ökonomischen Grenzübertritts in die Höhe und begrenzten dadurch die Möglichkeiten zur Steuerarbitrage. Hinzu kam das Problem der internationalen Doppelbesteuerung. Die Steuergrenzen waren kaum koordiniert. Die nationalen Steuersysteme griffen bei der Besteuerung internationaler Einkommen und Umsätze stark übereinander und reduzierten durch Doppelbesteuerung, was das Auslandsengagement an sonstigen wirtschaftlichen und steuerlichen Vorteilen bieten mochte. Die Steuerlast mochte im Ausland niedriger sein, aber solange die steuerlichen Extrakosten des Grenzübertritts diesen Steuervorteil mehr als kompensierten, lohnte es sich nicht, ihn zu nutzen. Damit

Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb sich überhaupt zu einem Problem entwickeln konnten, mußte deshalb zunächst einmal das Doppelbesteuerungsproblem gelöst werden.

Erste Bemühungen zur Milderung der internationalen Doppelbesteuerung wurden bereits im neunzehnten Jahrhundert unternommen. Einige, meist eng miteinander verbundene Staaten schlossen bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, in denen sie ihre Besteuerungsansprüche gegeneinander abgrenzten.[2] In der Einkommensteuer war diese Grenzziehung deshalb problematisch, weil die meisten Staaten das Wohnsitz- und das Quellenlandprinzip gleichzeitig anwendeten: Sie besteuerten alles Einkommen, das *von Inländern* oder *im Inland* erzielt wurde, was immer dann, wenn Inländer Einkommen aus dem Ausland beziehungsweise Ausländer Einkommen aus dem Inland bezogen, zu überlappenden Besteuerungansprüchen führte. Ein Ausschuß von namhaften Finanzwissenschaftlern, der 1921 vom Völkerbund mit der Untersuchung dieses Problems beauftragt worden war, schlug eine radikale Lösung vor: Das Nebeneinander von Wohnsitz- und Quellenlandprinzip sollte beendet und durch die ausschließliche Anwendung des Wohnsitzlandprinzips ersetzt werden. Die Staaten sollten vereinbaren, das im Inland erwirtschaftete Einkommen von Ausländern steuerfrei zu stellen und dafür alle Inländer mit ihrem gesamten, im In- und Ausland erzielten Einkommen zur Besteuerung heranzuziehen. Diese Lösung sei einfach und effektiv, fördere den internationalen Kapitalverkehr und entspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip, stelle es doch sicher, daß das gesamte *Welteinkommen* eines Steuerpflichtigen in die Steuerprogression eingehe – und nicht, wie beim Quellenlandprinzip, nur das im Inland erwirtschaftete Einkommen (vgl. Schanz 1923: 361; Vogel 1990: 123).[3]

Trotz dieser Vorzüge stieß der Vorschlag des Professorenausschusses auf heftige Kritik. Moniert wurden vor allem die Verteilungsimplikationen. Die Beschränkung auf das Wohnsitzlandprinzip bedeutete, daß kapitalexportierende Länder Steuereinnahmen zu Lasten kapitalimportierender Länder gewinnen. Für die vielen Schuldnerstaaten Kontinentaleuropas war dies nicht akzeptabel. »Dem Domizilstaat (Gläubigerstaat) sozusagen alles zuzuschanzen, dem Ursprungsland nichts zu lassen, ist und bleibt eine Ungeheuerlich-

2 Das wahrscheinlich erste Doppelbesteuerungsabkommen wurde 1843 zwischen Frankreich und Belgien abgeschlossen (Seligman 1928: 53).

3 Im folgenden werden das *Wohnsitzlandprinzip* mit dem *Welteinkommensprinzip* und das *Quellenlandprinzip* mit dem *Territorialprinzip* gleichgesetzt. Eine stärker finanzwissenschaftlich orientierte Arbeit müßte hier genauer unterscheiden (Homburg 1997: 245).

keit« (Schanz 1923: 363), hieß es in Deutschland. Der Schuldnerstaat dürfe nicht »dem Gläubigerstaat versklavt« (Schanz 1923: 364), seine Bevölkerung nicht »auf ein Helotentum« (Schanz 1923: 363) heruntergedrückt werden. Das Wohnsitzlandprinzip sei unfair, weil es dem Quellenland keine Entschädigung für die staatlichen Leistungen zugestehe, die es ausländischen Investoren zur Verfügung stelle – eine Verletzung des sogenannten *Äquivalenzprinzips,* nach dem die Steuerbelastung immer in etwa dem Wert der empfangenen staatlichen Leistungen entsprechen soll. Auch aus pragmatischen Gründen sei das Quellenlandprinzip vorzuziehen, lasse es sich doch leichter anwenden und überwachen als das Wohnsitzlandprinzip (Vogel 1990: 123–124).

Die Verwaltungsfachleute, die der Völkerbund nach dem Professorenausschuß einberief, um praktische Lösungsmöglichkeiten für die internationale Doppelbesteuerung zu erörtern, nahmen sich diese Erwägungen zu Herzen und wählten einen grundsätzlich anderen Lösungsansatz. Statt das Nebeneinander von Wohnsitz- und Quellenlandprinzip aufzuheben, bemühten sie sich darum, es zu koordinieren. Weder dem Wohnsitz- noch dem Quellenland sollte der Zugriff auf internationale Einkommensströme prinzipiell verwehrt werden, aber ihre Zugriffsrechte sollten auf eine Weise gegeneinander abgrenzt werden, daß überlappende Ansprüche und Doppelbelastungen vermieden wurden. Die Verwaltungsfachleute dachten nicht daran, für die von ihnen konzipierten Abgrenzungsregeln unmittelbare Geltung zu beanspruchen. Die Regeln sollten vielmehr nur als Referenzpunkte dienen, an denen sich die Staaten bei der Aushandlung speziell auf ihre besonderen Verhältnisse zugeschnittener Doppelbesteuerungsabkommen orientieren konnten. Nicht ein einheitliches, multilaterales Abkommen war das Ziel, sondern ein gemeinsames Grundmuster für eine Vielzahl bilateraler Abkommen. Die ersten Musterabkommen wurden 1928 auf einer Völkerbundskonferenz verabschiedet. Spätere Überarbeitungen und Verbesserungen führten zu den Musterabkommen von Mexiko (1942) und London (1946). Nach dem zweiten Weltkrieg setzte die OEEC/OECD diese Arbeit fort und verabschiedete 1963 das erste vollständige OECD-Musterabkommen (vgl. Mersmann 1959/60: 44–54; Vogel 1986: 10–11).

Kern des OECD-Abkommens sind die Vorschriften über die Zugriffsrechte von Wohnsitz- und Quellenland (vgl. Übersicht 3-3). Für manche Einkommensarten erhält das Quellenland das volle Besteuerungsrecht (vgl. zum folgenden Homburg 1997: 252–253). Dazu gehören zum Beispiel alle Einkünfte aus Unternehmenstätigkeit. Die Gewinne von Betriebsstätten, die ausländische Unternehmen im Quellenland unterhalten, dürfen vom Quellen-

Übersicht 3-3 Auflösung der internationalen Doppelbesteuerung nach dem OECD-Musterabkommen

Einkünfte	Behandlung im Quellenstaat	Behandlung im Wohnsitzstaat
– aus Grundvermögen und Landwirtschaft (Art. 6) – aus Unternehmertätigkeit (Art. 7) – aus selbständiger Arbeit (Art. 14) – aus unselbständiger Arbeit (Art. 15)	Vollbesteuerung	Freistellung *oder* Anrechnung
– Dividenden (Art. 10) – Zinsen (Art. 11)	begrenzte Quellenbesteuerung	Anrechnung
– Lizenzen (Art. 12) – sonstige Einkünfte	Freistellung	Vollbesteuerung

Quelle: Homburg 1997.

land so besteuert werden, als handele es sich um die Gewinne inländischer Unternehmen. Andere Einkünfte soll das Quellenland dagegen nur begrenzt besteuern. So darf es, laut Musterabkommen, Zinsen und Dividenden ausländischer Investoren lediglich bis zu gewissen Höchstgrenzen mit Ertragsteuern *(Quellensteuern)* belegen. Eine dritte Kategorie von Einkommen soll das Quellenland dagegen überhaupt nicht besteuern, beispielsweise Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren oder Ruhegehälter.

Bei allen Einkommensarten, die das Quellenland voll oder begrenzt besteuern darf, zum Beispiel bei Unternehmensgewinnen oder Zinseinkünften, obliegt es dem Wohnsitzland, eine internationale Doppelbesteuerung durch Einschränkung seines Besteuerungsanspruchs zu vermeiden. Dabei kann es zwischen zwei Methoden wählen (Homburg 1997: 246):

– *Anrechnungsmethode:* Hierbei rechnet das Wohnsitzland die im Quellenstaat gezahlte Steuer auf die inländische Steuerschuld an.
– *Freistellungsmethode:* Das Wohnsitzland stellt das im Quellenland erzielte Einkommen von der Steuer frei.

Die Anrechnungsmethode wurde erstmals 1918 in England und den Vereinigten Staaten eingeführt und wird seither in den angelsächsischen Ländern als bevorzugte Methode zur Abmilderung der Doppelbesteuerung benutzt. Die Freistellungsmethode ist dagegen vor allem in Kontinentaleuropa ge-

bräuchlich und wurde hier im Rahmen vieler Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart. Unter idealen Bedingungen können beide Methoden die Doppelbesteuerung gleichermaßen verhindern. In ihren sonstigen ökonomischen Wirkungen sind die Methoden aber keineswegs äquivalent (vgl. Homburg 1997: 278–283). Das Anrechnungsverfahren bewirkt – wiederum unter idealen Bedingungen –, daß das gesamte *Welteinkommen* eines Einkommensempfängers gleich besteuert wird, egal ob es im In- oder Ausland erzielt worden ist (sogenannte *Kapitalexportneutralität)*. Im Freistellungsverfahren dagegen werden alle Einkommensquellen gleich besteuert, egal ob sie sich in in- oder ausländischem Besitz befinden (sogenannte *Kapitalimportneutralität).* Trotz dieser unterschiedlichen Wirkungsweisen gibt das OECD-Musterabkommen dem Wohnsitzland sehr große Freiheiten bei der Wahl zwischen den beiden Prinzipien. Die Verbreitung beider Prinzipien ist so groß, daß die Beschränkung auf eines von beiden kaum durchsetzbar wäre.

Das OECD-Musterabkommen hat die Doppelbesteuerungsabkommen der Industrieländer geprägt, aber nicht determiniert. Abweichungen in einzelnen Punkten sind jederzeit möglich und werden vor allem in Abkommen mit Entwicklungsländern vereinbart. Typischerweise wird dabei das Besteuerungsrecht des Quellenstaates stärker betont. Das Netz von Doppelbesteuerungsabkommen ist dicht, aber nicht lückenlos. Die Bundesrepublik unterhält auf dem Gebiet der Einkommensteuer gegenwärtig 75 Abkommen (BMF 2002).

Das Doppelbesteuerungsproblem in der Umsatzbesteuerung

Da sich die Umsatzsteuer historisch später entwickelte als die Einkommensteuer, tauchte das Problem der internationalen Doppelbesteuerung in diesem Bereich auch erst später auf. Die Ursache war allerdings dieselbe: das unkoordinierte Nebeneinander unvereinbarer Besteuerungsprinzipien. Die Staaten verwendeten teils das Ursprungs-, teils das Bestimmungslandprinzip und mitunter beide Prinzipien zugleich. Bei grenzüberschreitendem Handel kam es daher zu überlappenden Besteuerungsansprüchen. Während der zwanziger Jahre unterlagen beispielsweise Ausfuhrlieferungen in Deutschland der vollen Umsatzsteuer, während gleichzeitig Einfuhren in Frankreich, Belgien und Luxemburg voll zur Umsatzbesteuerung herangezogen wurden. Das Ergebnis war eine internationale Doppelbesteuerung deutscher Exporte. Um solche Doppelbesteuerungen zu vermeiden, begannen einige Staaten, Doppelbesteuerungsabkommen nach dem Vorbild der Einkommensteuer zu schließen. Ein typisches Beispiel ist das Abkommen zwischen Frankreich und dem Saarland von 1922. Darin verpflichteten sich

beide Seiten, im gegenseitigen Handelsverkehr das Ursprungslandprinzip anzuwenden, das heißt, das Bestimmungsland verzichtete darauf, die aus dem anderen Land eingeführten Waren zur Umsatzbesteuerung heranzuziehen (Schubert 1955: 193–194).

Im Gegensatz zur Einkommensteuer erwiesen sich Doppelbesteuerungsabkommen in der Umsatzsteuer aber schnell als überflüssig, weil ein allgemeiner Trend zum Bestimmungslandprinzip dem kollisionsbegründenden Nebeneinander mit dem Ursprungslandprinzip bald ein Ende setzte. Eine wichtige Triebfeder hinter dieser Entwicklung war die Konzeption der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer. Das Ursprungslandprinzip widersprach diesem Konzept, weil es nicht den nationalen Konsum, sondern die nationale Produktion zur Bezugsgröße der Besteuerung macht. Es unterwirft im Inland produzierte Waren der Besteuerung unabhängig davon, ob sie anschließend im Inland konsumiert oder ins Ausland exportiert werden. Dadurch erhält die Umsatzsteuer den Charakter einer allgemeinen Produktionssteuer (vgl. Keen 1993: 20). Das Bestimmungslandprinzip dagegen nimmt Exporte von der Besteuerung aus und schließt Importe mit ein. Die Umsatzsteuer wird zu einer allgemeinen Verbrauchsteuer.

Das Problem mit dem Bestimmungslandprinzip ist allerdings, daß zu seiner Durchführung ein *Grenzausgleich* erforderlich ist: Exporten muß die im Ursprungsland gezahlte Umsatzsteuer rückerstattet werden *(Ausfuhrrückerstattung),* Importe müssen mit der im Bestimmungsland gültigen Umsatzsteuer nachversteuert werden *(Einfuhrausgleichssteuer).* Nur dann ist gewährleistet, daß die im Bestimmungsland konsumierten Waren und Dienstleistungen tatsächlich nur die Steuer dieses Landes tragen.[4] Der Grenzausgleich behindert nicht nur den internationalen Handelsverkehr, sondern eröffnet auch Möglichkeiten der merkantilistischen Manipulation: Exporte können durch überhöhte Ausfuhrrückerstattungen gefördert, Importe durch überhöhte Einfuhrausgleichssteuern abgewehrt werden. Der Grenzausgleich kann als Exportsubvention oder Schutzzoll mißbraucht werden. Das GATT setzt diesem Mißbrauch rechtliche Grenzen. Es bestimmt, daß Einfuhren keinen »höheren inneren Abgaben oder sonstigen Belastungen« unterworfen werden dürfen »als gleichartige inländische Waren« (Artikel III) und Ausfuhren lediglich Rückerstattungen bis zur Höhe ihrer

4 Einzige Ausnahme: Wenn, wie in den Bundesstaaten der USA, die Umsatzsteuer als Einphasensteuer auf der Einzelhandelsstufe erhoben wird, dann kann das Bestimmungslandprinzip auch ohne Grenzausgleich funktionieren.

tatsächlichen Vorbelastung mit Steuern und Abgaben erhalten dürfen (Artikel XVI; Mesenberg 1960: 12).

Fazit

Der Aufstieg des Steuerstaates während der ersten Hälfte des zwanzigsten Jahrhunderts belastete den internationalen Verkehr mit zwei Problemen: Steuergrenzen einerseits und steuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen andererseits. Wie die Mitgliedstaaten der Montanunion sehr schnell lernen mußten, konnten beide Probleme zu einem ernsten Hindernis der wirtschaftlichen Integration werden.

3.2 Die Anfänge der europäischen Integration und ihre steuerpolitischen Folgen

3.2.1 Der Steuerstreit in der Montanunion, 1953

Als im April 1951 der Vertrag über die Gründung der Montanunion in Paris unterzeichnet wurde, war das vor allen Dingen ein politischer Symbolakt. Die wirtschaftlichen Auswirkungen waren zweitrangig und wurden zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses nur verschwommen gesehen (Albers 1953: 162). So kommt es, daß der Vertrag die steuerpolitischen Implikationen des geplanten gemeinsamen Marktes für Kohle und Stahl fast vollkommen ignorierte.[5] Diese Implikationen wurden aber schnell fühlbar. Schon im Frühjahr 1953 entbrannte »unvermittelt und für die meisten Politiker auch ganz unvermutet« (Schmölders 1953b: 243) ein Streit über Steuergrenzen und steuerbedingte Wettbewerbsverzerrungen. Die Protagonisten waren Deutschland und Frankreich. Hauptstreitpunkt war die Umsatzsteuer.

5 Nur Artikel 4 des EGKS-Vertrages, der »Ein- und Ausfuhrzölle oder Abgaben gleicher Wirkung« verbot, enthielt einen impliziten Hinweis auf die Bedeutung der Steuerpolitik für die Marktintegration.

Tabelle 3-1 Nominale und effektive Umsatzsteuerbelastung von Rohstahlknüppeln (in %), 1953

	Steuerbelastung	
	nominal[a]	effektiv[b]
Belgien	4,5	9,7
Frankreich	19,6	29,0
Deutschland	4,2	9,8
Italien	3,0	7,0
Luxemburg	2,0	4,8
Niederlande	4,2	9,8

a Auf der letzten Umsatzstufe erhobene Steuer.
b Kumulierte Steuerbelastung über alle Umsatzstufen.

Quelle: Meade / Liesner / Wells 1962.

Steuergrenzen und steuerbedingte Wettbewerbsverzerrungen

In allen Mitgliedstaaten unterlagen Montanprodukte der Besteuerung durch Mehrphasen-Umsatzsteuern. Bei der Ausgestaltung dieser Steuern gab es jedoch beträchtliche Unterschiede. Fünf Staaten erhoben sogenannte Brutto-Umsatzsteuern: Jeder beim Verkauf einer Ware erzielte Umsatz wurde voll besteuert, ohne daß eine Anrechnung für die bereits in den Einkaufspreisen der Vorprodukte enthaltenen Steuerbeträge gewährt wurde. Dies garantierte einfache Handhabung und hohe Ertragskraft bei niedrigen nominalen Sätzen, verursachte aber auch erhebliche Wettbewerbsverzerrungen, weil die effektive Steuerbelastung mit der Zahl der Produktionsstufen lawinenartig wuchs. Während beispielsweise eine vierprozentige Brutto-Umsatzsteuer bei fünf Produktions- und Absatzstufen eine effektive Steuerbelastung von lediglich 12 Prozent des Warenwertes nach sich zog, so lag die Effektivbelastung nach 10 Stufen bereits bei 22 Prozent (Schmölders 1956: 583). Dieser Kumulationseffekt gab vertikal integrierten Unternehmen einen Steuervorteil gegenüber vertikal desintegrierten Produktionsketten, förderte die industrielle Konzentration und schädigte den Mittelstand.

Frankreich betrieb eine Netto-Umsatzsteuer, die solche Verzerrungen vermied. Auch bei dieser Steuer war zwar jeder Umsatz steuerpflichtig. Aber die auf Vorumsätze gezahlten Steuern durften von der Umsatzsteuerschuld

Tabelle 3-2 Aufgliederung des Gesamtsteueraufkommens, 1953

	Gesamtsteuer-aufkommen (% des BSP)[a]	Anteil am Gesamtsteueraufkommen (in %)		
		direkte Steuern[b]	indirekte Steuern	
			Umsatzsteuern	Verbrauchsteuern
Belgien	21,9	53	29	18
Deutschland	25,6	63	27	10
Frankreich	23,5	35	41	24
Italien	18,4	30	21	49
Luxemburg	21,9	67	24	9
Niederlande	26,8	66	22	12

a Ohne Sozialversicherungen.
b Einkommen-, Gewinn- und Vermögensteuer.

Quelle: Mesenberg 1957.

abgezogen werden *(Vorsteuerabzug),* so daß nur der bisher noch nicht besteuerte Wertzuwachs der Umsatzsteuer unterlag. Dadurch wurde die Steuerkumulation verhindert und das für Brutto-Umsatzsteuern typische Auseinanderklaffen von Nominal- und Effektivbelastung vermieden. Eine reine Netto-Umsatzsteuer war aber auch die französische *taxe à la production* nicht. Bestimmte Vorumsätze waren nicht vorsteuerabzugsfähig, so daß gewisse Kumulationseffekte auch bei dieser Steuer auftraten. Außerdem wurde zusätzlich auch noch die *taxe sur les transactions* erhoben, die ihrem Charakter nach eine Brutto-Umsatzsteuer war. Beide Steuern wurden allerdings 1954 durch die Mehrwertsteuer *(taxe sur la valeur ajoutée)* ersetzt, die dem Ideal einer reinen Netto-Umsatzsteuer schon sehr viel näher kam (Lynch 1997).

In Frankreich war aber nicht nur das Umsatzsteuersystem anders. Auch die effektive Umsatzsteuerlast war, wie Tabelle 3-1 am Beispiel eines typischen Rohstahlproduktes zeigt, höher als im Rest der Montanunion. Während Rohstahlknüppel in Luxemburg mit nur rund fünf Prozent Umsatzsteuer belastet wurden, lag die Umsatzsteuerbelastung desselben Produktes in Frankreich bei 29 Prozent.

Auch trug in Frankreich die Umsatzsteuer einen größeren Anteil zum Gesamtsteueraufkommen bei als in den anderen Mitgliedstaaten. Während die Umsatzsteuer zum Beispiel in Italien lediglich 21 Prozent des Gesamtsteueraufkommens erwirtschaftete, waren es in Frankreich 41 Prozent. Der Anteil

Tabelle 3-3 Körperschaftsteuersätze (in %), 1953

Belgien	25–40/50[a]
Deutschland	60/30[a]
Frankreich	34
Italien	k.A.
Luxemburg	40
Niederlande	52[b]

a Einbehaltene/ausgeschüttete Gewinne.
b Bei steuerpflichtigen Gewinnen über 350.000 hfl.

Quelle: Kauffmann 1954.

anderer Steuern, insbesondere der Einkommen- und Körperschaftsteuern am Gesamtsteueraufkommen war dagegen in Frankreich geringer als im Rest der Montanunion (vgl. Tabelle 3-2). Die effektive Belastung war zwar kaum genau zu ermitteln. Die nominalen Körperschaftsteuersätze deuteten aber darauf hin, daß Unternehmensgewinne in Frankreich sehr viel niedriger besteuert wurden als in Deutschland (Tabelle 3-3).

Die Konfliktpositionen

Im Kern ging der Steuerstreit in der Montanunion darum, ob und gegebenenfalls wie die Besteuerungsunterschiede zwischen Netto- und Brutto-Umsatzsteuerländern beziehungsweise zwischen Ländern mit hohem und niedrigem Umsatzsteueraufkommen an den Steuergrenzen neutralisiert werden sollten. Die Hohe Behörde der EGKS hatte im Januar 1953 vorgeschlagen, in der Montanunion nach den international üblichen Prinzipien zu verfahren. Bei grenzüberschreitendem Handel zwischen den Mitgliedstaaten sollten die indirekten Steuern nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben werden, das heißt, Ausfuhren sollten von den Umsatz- und Verbrauchsteuern des Exportlandes befreit und Einfuhren mit einer Ausgleichssteuer in Höhe der Umsatz- und Verbrauchsteuern des Importlandes belegt werden. Für die direkten Steuern sollte dagegen kein Grenzsteuerausgleich durchgeführt werden.

Die deutsche Eisen- und Stahlindustrie fühlte sich durch diese Regelung gleich doppelt gegenüber der französischen Konkurrenz benachteiligt:

– Der Grenzausgleich für die Umsatzsteuer erschien ihr nachteilig, weil er in der Regel nur in Höhe des nominalen Umsatzsteuersatzes gewährt wurde. Ausfuhren wurden nicht von der gesamten kumulierten Umsatzsteuerlast befreit, sondern nur von der Umsatzsteuer der letzten Stufe, und Einfuhren wurden nur in Höhe des nominalen Satzes nachversteuert (vgl. Schmölders 1953a: 92). Dies erschien den Deutschen ungerecht, weil in Frankreich aufgrund des dort geltenden Netto-Umsatzsteuersystems die nominale und die effektive Steuerbelastung sehr viel dichter beieinander lagen als in Deutschland mit seinem Brutto-Umsatzsteuersystem. Dies, so wurde befürchtet, verzerre den Grenzausgleich zugunsten französischer und zu Lasten deutscher Exporte. Während beispielsweise Rohstahlknüppel bei der Ausfuhr aus Deutschland eine Exportrückerstattung von weniger als der Hälfte der effektiven deutschen Umsatzsteuerbelastung erhielten (4,2 von 9,8 Prozentpunkten; vgl. Tabelle 3-1), mußten sie bei der Einfuhr nach Frankreich eine Ausgleichssteuer in Höhe von rund zwei Dritteln der französischen Effektivbelastung zahlen – 19,6 von 29 Prozentpunkten. Umgekehrt kam dasselbe Produkt bei der Ausfuhr aus Frankreich in den Genuß einer Exportrückerstattung von zwei Dritteln der effektiven französischen Umsatzsteuerbelastung und mußte bei Einfuhr nach Deutschland lediglich eine Importausgleichssteuer in Höhe der halben deutschen Effektivbelastung nachbezahlen. Die deutschen Industrievertreter fanden deshalb, der Grenzausgleich komme einem Schutzzoll gegen deutsche Ausfuhren nach Frankreich und einer Exportsubvention für französische Ausfuhren nach Deutschland gleich (vgl. Hahn 1988: 35).
– Die deutsche Eisen- und Stahlindustrie fühlte sich zum anderen aber auch dadurch benachteiligt, daß die Einkommen- und Körperschaftsteuer *nicht* in den Grenzausgleich einbezogen wurde. Während die französischen Anbieter den potentiellen Wettbewerbsnachteil der hohen französischen Umsatzsteuern durch den Grenzausgleich kompensiert bekämen, blieben die deutschen Anbieter auf dem Wettbewerbsnachteil der hohen direkten Steuern in Deutschland sitzen. Höhere Einkommen- und Körperschaftsteuern bedeuteten höhere Güterpreise und – weil diese Preisaufschläge durch keinen Grenzausgleich kompensiert wurden – Wettbewerbsnachteile auf dem Gemeinsamen Markt (vgl. Meade/Liesner/Wells 1962: 321).

Im normalen internationalen Verkehr, so argumentierten die deutschen Industrievertreter, gab es Zölle, um diese doppelte Benachteiligung zu korri-

gieren. Im zollfreien Gemeinsamen Markt seien sie ihr jedoch schutzlos ausgeliefert. »Statt von einem ›marché commun‹« müsse deshalb eher von »einem erweiterten ›marché français‹« gesprochen werden (Schmölders 1953a: 101).

Um dem Gemeinsamen Markt doch noch zum Durchbruch und der deutschen Industrie zu ihrem Recht zu verhelfen, schlug die Bundesregierung vor, in der Montanunion ganz auf den Grenzsteuerausgleich zu verzichten. Die Umsatzsteuern sollten ebenso wie die Einkommen- und Körperschaftsteuern nach dem Ursprungslandprinzip erhoben werden. Alle Exportrückerstattungen und Importausgleichssteuern sollten entfallen. Sie seien nicht nur unfair, sondern mit der Idee des Gemeinsamen Marktes grundsätzlich unvereinbar, setzten sie doch die Unterscheidung zwischen inländischem und grenzüberschreitendem Handel voraus, die durch den Gemeinsamen Markt gerade überwunden werden solle. Der Gemeinsame Markt müsse als ein rein binnenwirtschaftlicher Raum verstanden werden, in dem es keinen steuerlichen Unterschied machen dürfe, ob ein Umsatz im In- oder Ausland getätigt werde. Es reiche deshalb nicht, die *Steuergrenzen* doppelbesteuerungs- und diskriminierungsfrei zu gestalten. Sie müßten vielmehr ganz verschwinden (Schmölders 1953a: 96; Regul/Renner 1966: 90).

Diese Forderung ging der französischen Regierung entschieden zu weit. Sie konnte weder erkennen, warum der Grenzsteuerausgleich unfair sein sollte, noch was seine Abschaffung mit dem EGKS-Vertrag zu tun hatte. Der Vertrag nahm den Mitgliedstaaten schließlich nicht das Recht, selbst zu bestimmen, wie stark sie ihre Bürger besteuern wollten. Die nationale Steuerhoheit lasse sich aber nur verteidigen, wenn den Mitgliedstaaten gestattet bleibe, ihr Territorium gegen die Steuerhoheit der anderen Mitgliedstaaten abzuschirmen. Diesem Zweck diene der Grenzsteuerausgleich. Er habe keine protektionistische Funktion, sondern passe lediglich die steuerliche Belastung eingeführter Waren an das inländische Steuerniveau an (Schmölders 1953a: 96). Die Einbeziehung direkter Steuern in den Grenzsteuerausgleich sei überflüssig, da diese im Gegensatz zu den direkten Steuern nicht auf die Güterpreise überwälzt würden und deshalb auch keinen Einfluß auf die Preise international gehandelter Güter hätten – ein klassisches, in der zeitgenössischen Finanzwissenschaft allerdings schon sehr umstrittenes Argument (vgl. nur Rädler 1960: 207–210; Neumark 1961a: 76–77).

Der Tinbergen-Bericht

Im März 1953 berief die Hohe Behörde einen Expertenausschuß unter Leitung des niederländischen Ökonomen Jan Tinbergen ein, um einen Ausweg aus der verfahrenen Situation zu finden. Der nur vier Wochen später vorliegende Abschlußbericht (Tinbergen Report 1953) suggerierte, daß der Steuerstreit auf einem Mißverständnis beruhe. Der Wechsel vom Bestimmungs- zum Ursprungslandprinzip mache nämlich für das reale Austauschverhältnis zwischen zwei Volkswirtschaften keinen Unterschied, vorausgesetzt, beide Länder erheben all ihre Steuern gleichmäßig auf alle Sektoren und Produkte und der Wechselkurs ist frei beweglich. Die einzige Anpassung bestehe dann nämlich in der Veränderung des Wechselkurses – oder alternativ des Preisniveaus (Tinbergen Report 1953: 24).

Im Prinzip ist das richtig. Im konkreten Fall half es jedoch wenig, denn *erstens* waren die Wechselkurse zwischen den Mitgliedstaaten nicht frei beweglich, sondern innerhalb des Bretton-Woods-Systems politisch reguliert. *Zweitens* wurden weder die indirekten Steuern auf Umsatz und Verbrauch noch die direkten Steuern auf Einkommen, Vermögen und Gewinn gleichmäßig auf alle Güter und Sektoren erhoben. In praktisch allen Mitgliedstaaten gab es Ausnahmetatbestände, Sonderregelungen und steuerrechtliche Inkonsistenzen, die für Schwankungen der Steuerbelastung sorgten. *Drittens* stand die Alternative zwischen reinem Ursprungs- und reinem Bestimmungslandprinzip, die den theoretischen Erörterungen des Tinbergen-Berichts zugrunde lag, gar nicht zur Wahl. Ein exakter Grenzsteuerausgleich war nämlich unter dem Brutto-Umsatzsteuersystem so gut wie ausgeschlossen. Die Kumulationswirkung machte die Ermittlung der effektiven Steuerbelastung so schwierig, daß es praktisch unmöglich war, Exporte genau von der effektiven Steuerbelastung des Ursprungslandes zu befreien und Importe mit einer Einfuhrausgleichssteuer zu belegen, die exakt der effektiven Steuerbelastung vergleichbarer Güter im Bestimmungsland entsprach. Die Alternativen beschränkten sich deshalb auf das Ursprungslandprinzip einerseits und ein unvollkommen implementiertes Bestimmungslandprinzip andererseits. *Viertens* schließlich ist ein Wechsel zwischen den beiden Prinzipien nur dann wettbewerbsneutral, wenn er für den gesamten Güterhandel vollzogen wird. Der Gemeinsame Markt der Montanunion umfaßte aber ausschließlich Kohle- und Stahlprodukte und ließ alle anderen Sektoren außen vor.

Angesichts dieser Probleme war klar, daß sich der Steuerstreit nicht einfach in heiße theoretische Luft auflösen ließ. In seinem Abschlußbericht

machte der Tinbergen-Ausschuß deshalb drei pragmatische Lösungsvorschläge:

– Die Mitgliedstaaten sollten, erstens, das Bestimmungslandprinzip für die Umsatz- und Verbrauchsteuern bis auf weiteres beibehalten. Die unvermeidbaren Unvollkommenheiten des Grenzsteuerausgleichs zwischen Brutto-Umsatzsteuersystemen seien weniger gravierend als die Verzerrungen, die ein Verzicht auf den Grenzsteuerausgleich bei Kohle- und Stahlprodukten bei gleichzeitiger Beibehaltung des Ausgleichs für alle anderen Waren und Dienstleistungen auslöse (vgl. Tinbergen Report 1953: 26–31).
– Der Grenzsteuerausgleich sollte, zweitens, stärker reguliert werden als bisher. Einfuhrausgleichssteuern und Ausfuhrrückerstattungen sollten nur bis zur Höhe des Standardsatzes der Umsatzsteuer statthaft sein. Dies würde zwar den von der deutschen Seite beklagten *bias* des Grenzausgleichs – höhere Grenzausgleichssteuersätze in Frankreich – zementieren, zumindest aber der protektionistischen Manipulation einen Riegel vorschieben (Tinbergen Report 1953: 32). Dies schien besonders wichtig, da der Zoll im Gemeinsamen Markt als Protektionsinstrument ausfiel und der Grenzausgleich im Prinzip in seine Funktion einrücken konnte (Schmölders 1953b: 103).
– Der Grenzausgleich sollte, drittens, nicht auf die direkten Steuern ausgeweitet werden. Theoretisch sei dies zwar möglich und unter bestimmten Bedingungen auch theoretisch gerechtfertigt, praktisch aber kaum durchführbar (Tinbergen Report 1953: 24–25). Wieviel Einkommen- und Körperschaftsteuern im Preis eines Produktes enthalten sind – sofern diese Steuern überhaupt in den Güterpreis überwälzt werden – und wie hoch die Exportrückerstattungen und Einfuhrausgleichssteuern deshalb sein müssen, um diese Belastungen auszugleichen, läßt sich nicht einfach und eindeutig messen. Ein Grenzsteuerausgleich für direkte Steuern wäre deshalb kompliziert und für vielerlei Manipulationen offen (vgl. Rädler 1960: 224; Andel 1971: 231).

Auf der Grundlage des Tinbergen-Berichts und nach »tage- und nächtelangen Verhandlungen« (Schmölders 1953a: 102) mit den Mitgliedstaaten entschloß sich die Hohe Behörde deshalb im Mai 1953, gar nichts zu tun. Sie überließ es den Mitgliedstaaten, ob sie das Ursprungs- und das Bestimmungslandprinzip anwenden wollten und erlaubte ihnen für den wahrscheinlichen Fall, daß sie sich für das letztere entschieden, einen Grenzausgleich

nach eigenen Bestimmungen durchzuführen. Angesichts des deutschen Unmuts über den Tinbergen-Bericht und des französischen Unwillens, irgend etwas an der bestehenden Praxis zu ändern, schien der Behörde keine andere Wahl zu bleiben (Hahn 1988: 37). Mit dieser Nicht-Entscheidung vergab sie aber auch die Möglichkeit, die Höhe des Grenzsteuerausgleichs – wie im Tinbergen-Bericht vorgeschlagen – zu begrenzen, um einer Überbietungskonkurrenz bei den Grenzausgleichssteuersätzen vorzubeugen. Genau dies schien sich anzukündigen, als der Bundestag die Bundesregierung im Sommer 1953 ermächtigte, die Grenzsausgleichssteuern für Stahlerzeugnisse im Bedarfsfall auf bis zu 12 Prozent zu verdoppeln (Regul/Renner 1966: 96). Am Ende trat dieser Bedarfsfall nicht ein, weil deutschen Politikern und Industrievertretern gleichermaßen dämmerte, daß der aus politischen Gründen stark überbewertete französische Franc alle Vorteile, die die französische Montanindustrie möglicherweise aus dem Grenzsteuerausgleich ziehen konnte, vollkommen zunichte machte (Albers 1953: 172). In den Beneluxländern drifteten die Grenzausgleichssteuersätze nach oben und nährten die Furcht, der Grenzausgleich könne zu einer Art neuem Schutzzoll ausgebaut werden. Während der Verhandlungen zum Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaft sollte das noch eine Rolle spielen.

3.2.2 Die steuerpolitischen Vorschriften des EWG-Vertrages, 1957

Nach dem Scheitern der Europäischen Verteidigungsgemeinschaft 1954 war zunächst unklar, wie es mit dem Integrationsprozeß weitergehen sollte. 1955 beschlossen die Außenminister der Montanunion, einen Regierungsausschuß einzusetzen, um Möglichkeiten einer verstärkten wirtschaftlichen Zusammenarbeit zu untersuchen. 1956 legte der unter dem Namen seines Ausschußvorsitzenden Paul-Henri Spaak bekannt gewordene Ausschuß seinen Abschlußbericht vor (Spaak-Bericht 1956).

Der Spaak-Bericht

Der Spaak-Bericht empfahl die Gründung zweier europäischer Gemeinschaften, einer Atomgemeinschaft und einer Wirtschaftsgemeinschaft. Die Atomgemeinschaft sollte die europäischen Anstrengungen in der Nukleartechnologie bündeln, während die Wirtschaftsgemeinschaft die europäischen Volkswirtschaften in einem Gemeinsamen Europäischen Markt zusammenführen sollte. Die Marktintegration sollte nicht mehr, wie in der Montan-

union, auf einzelne Güter und Industrien beschränkt bleiben, sondern alle Güter, Dienstleistungen und Produktionsfaktoren umfassen. Alle Hindernisse, die den wirtschaftlichen Austausch über nationale Grenzen hinweg behinderten, sollten innerhalb von 12 bis 15 Jahren verschwinden. Dies werde, so versprach der Bericht, Massenproduktionsvorteile freisetzen und Europa die wirtschaftliche und technologische Spitzenstellung zurückgeben, welche es aufgrund seiner Zersplitterung in kleine nationale Märkte und – wie der Bericht taktvollerweise zu erwähnen vergaß – aufgrund zweier Weltkriege an die Vereinigten Staaten verloren hatte (Spaak-Bericht 1956: 9).

Die »Erweiterung der Märkte und des Wettbewerbs allein« genügte allerdings nach Ansicht des Berichts »nicht, um die rationellste Arbeitsteilung und das günstigste Expansionstempo zu gewährleisten« (Spaak-Bericht 1956: 18). Vielmehr seien auch gemeinsame Wettbewerbsregeln erforderlich, die verhindern, daß die neu gewonnene Wettbewerbsfreiheit im grenzenlosen Markt durch private Absprachen oder staatliche Politik zunichte gemacht wird. Den Regierungen sollte nicht das Recht bestritten werden, eine autonome Wirtschaftspolitik zu betreiben. Aber ihnen sollte verboten werden, dieses Recht in einer Weise wahrzunehmen, die die Funktionsfähigkeit des Gemeinsamen Marktes stört. Das bedeutet nicht nur, daß die Mitgliedstaaten auf offen diskriminierende Maßnahmen zu verzichten hatten, sondern auch alle zwischenstaatlichen Unterschiede der allgemeinen Wirtschafts- und Finanzpolitik ausgleichen mußten, die, wenn auch vielleicht unbeabsichtigt, den Wettbewerb im Gemeinsamen Markt verzerrten. Dazu gehörten nicht zuletzt »Verschiedenheiten … der direkten oder indirekten Besteuerung« (Spaak-Bericht 1956: 66).

Anders als im Vorfeld der Montanunion stand den Verantwortlichen diesmal die Bedeutung der Steuerpolitik für den Erfolg der Marktintegration deutlich vor Augen. Der Steuerstreit hatte gezeigt, daß der Grenzausgleich den zwischenstaatlichen Handel genauso behindern konnte wie Zollschranken und daß nationale Besteuerungsunterschiede zur Belastung für den Gemeinsamen Markt werden konnten. Dabei ging die Gefahr nicht allein von den indirekten Steuern aus, sondern auch von den direkten. Gerade wenn die Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuern, wie Frankreich während des Steuerstreites behauptet hatte, nicht auf die Güterpreise überwälzt wurden, mußte ihr Einfluß auf die Faktorpreise und folglich ihr Potential, den Wettbewerb auf dem Faktormarkt zu verzerren, um so höher veranschlagt werden. Der Spaak-Bericht warnte ausdrücklich, daß grenzüberschreitende Investitionsströme durch Besteuerungsunterschiede fehlgeleitet werden können,

> welche die relative Rentabilität der Kapitalinvestitionen maßgeblich beeinflussen. Eine solche Verzerrung könnte bei den direkten Steuern auf den Gewinn nur durch eine Annäherung der Veranlagungsgrundlagen und des Steuersatzes verhindert werden. (Spaak-Bericht 1956: 100)

Der Steuerstreit hatte allerdings auch deutlich gemacht, welches Konfliktpotential in der Steuerpolitik steckt. Um die Einigungsbereitschaft der Mitgliedstaaten nicht zu überfordern, schlug der Spaak-Bericht deshalb vor, die für den Gemeinsamen Markt notwendigen steuerpolitischen Beschlüsse auf die Zeit nach Gründung der Wirtschaftsgemeinschaft zu verschieben. Der Gründungsvertrag sollte lediglich die neu zu schaffende Europäische Kommission anweisen, Harmonisierungsvorschläge auszuarbeiten, über die der ebenfalls neu zu schaffende Ministerrat dann einstimmig beziehungsweise nach einer Übergangszeit von vier Jahren mit qualifizierter Mehrheit entscheiden würde (Spaak-Bericht 1956: 67).

Der EWG-Vertrag

Im März 1956 traten die Mitgliedstaaten der Montanunion auf der Grundlage des Spaak-Berichts in offizielle Regierungsverhandlungen ein, die sie im März 1957 mit der Unterzeichnung des EURATOM- und des EWG-Vertrages in Rom abschlossen. Zweck des EWG-Vertrages war die Schaffung des vom Spaak-Bericht vorgeschlagenen Gemeinsamen Marktes. Der Vertrag formulierte die Grundprinzipien und Modalitäten und definierte die Institutionen, die den Aufbau und die Überwachung des Marktes leisten sollten. Geplant war der Markt als gemeinsamer Güter-, Dienstleistungs- und Faktormarkt. Ins Zentrum des Vertrages stellten die Vertragsväter jedoch die Vorschriften zum Gütermarkt (Artikel 9–37/jetzt 23–31).[6] Hier fanden sich ein präzise formulierter Zeitplan für die Beseitigung der Zollschranken und ein Verbot nicht-tarifärer Handelshemmnisse. Die Bestimmungen zum gemeinsamen Dienstleistungs- und Faktormarkt blieben dagegen vage und unverbindlich. Die Freizügigkeit von Arbeitnehmern (Artikel 48/jetzt 39), die Niederlassungsfreiheit von Unternehmen (Artikel 52/jetzt 43) und die Dienstleistungsfreiheit (Artikel 59/jetzt 49) wurden zu allgemeinen Grundsätzen der Gemeinschaft erklärt, aber nur mit wenig konkre-

6 Die Artikel des EG-Vertrages werden stets in der Numerierung angegeben, die zum beschriebenen Zeitpunkt gültig war. In Klammern wird die gegenwärtig gültige Numerierung hinzugesetzt.

ten Ausführungsbestimmungen versehen. Das Kapitel über den Kapitalverkehr (Artikel 67–73/jetzt 56–60) ließ sogar das Endziel im Dunkeln. Artikel 67 (jetzt gestrichen) bestimmte, daß der Kapitalverkehr liberalisiert werden sollte, »soweit es für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes notwendig ist«. Ob damit die Bildung eines gemeinsamen Kapitalmarktes gemeint war, blieb offen (Kirschen 1969: 44).

Die Fixierung auf den Gütermarkt ist kaum verwunderlich. Die Handelsliberalisierung war ein notwendiger Schritt auf dem Weg zum Gemeinsamen Markt und außerdem der einzige Schritt, über den sich bereits Konkretes sagen ließ. Seit dem zweiten Weltkrieg war in internationalen Foren wie dem GATT und der OEEC über den Zollabbau verhandelt worden. Die mit dem Zollabbau verbundenen Probleme und Konflikte waren bekannt. Die Väter des Vertrages konzentrierten sich deshalb zunächst darauf, die rechtlichen Voraussetzungen für die Herstellung einer Zollunion zu schaffen. Davon ist auch das Steuerkapitel des Vertrages geprägt (Artikel 95–99/jetzt 90–93). Sein Hauptzweck war sicherzustellen, daß der Zollabbau nicht durch Manipulationen am steuerlichen Grenzausgleich ad absurdum geführt wurde. Darüber hinausgehende steuerpolitische Probleme wurden nicht erwähnt und nicht geregelt.

Es gab verschiedene Möglichkeiten zur Lösung des Grenzausgleichsproblems. Die Bundesregierung schlug vor, den Grenzausgleich einfach ganz zu beseitigen: Exportrückerstattungen und Einfuhrausgleichssteuern öffneten der protektionistischen Manipulation Tür und Tor und zögen eine Steuergrenze zwischen den Märkten der Mitgliedstaaten, die mit der Idee eines Gemeinsamen Marktes unvereinbar sei. Sie sollten deshalb parallel zum stufenweisen Abbau der Zölle abgebaut werden (Mersmann zit. in Schmölders 1962: 39). Die Idee war seit dem Steuerstreit bekannt und ebenso die französische Reaktion darauf: Ablehnung.

Eine zweite Lösungsmöglichkeit bestand darin, den Grenzausgleich vollkommen transparent und damit kontrollierbar zu machen. Dies setzte voraus, daß nur noch Umsatzsteuersysteme verwendet würden, welche die effektive Umsatzsteuerlast von Gütern problemlos zu ermitteln erlauben, also Netto-Umsatzsteuersysteme. Dazu war allerdings in allen Mitgliedstaaten außer Frankreich eine grundlegende Steuerreform erforderlich (Hahn 1988: 45).[7]

---

7 Eine dritte, jedoch nie ernsthaft diskutierte Alternative bestand in der Einführung einphasiger Umsatzsteuern auf der Einzelhandelsebene. Der Grenzsteuerausgleich hätte aufgegeben werden können, ohne vom Bestimmungslandprinzip abrücken zu müssen (vgl.

Zwischen diesen beiden Alternativen konnten und wollten die Verhandlungspartner nicht sofort entscheiden und nahmen deshalb den im Spaak-Bericht vorgezeichneten prozeduralen Ausweg, die Entscheidung an die neu zu schaffenden Gemeinschaftsinstitutionen zu delegieren. Dazu wurde Artikel 99 (jetzt 93) in den EWG-Vertrag eingefügt:

> Die Kommission prüft, wie die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, einschließlich der Ausgleichsmaßnahmen für den Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten, im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können.
>
> Die Kommission unterbreitet dem Rat entsprechende Vorschläge; dieser entscheidet darüber einstimmig unbeschadet der Artikel 100 und 101.

Steuerstreit-erprobte deutsche Ministerialbeamte bezweifelten, daß mit diesem Artikel das protektionistische Risikopotential des Grenzausgleichs entschärft war. Niemand wußte, wie lange es bis zu einer Einigung auf ein gemeinsames Umsatzsteuersystem dauern würde und welchen Schaden die Manipulationen des Grenzausgleichs bis dahin anrichten würden. Die Experten drangen deshalb darauf, zusätzlich zum Harmonisierungsgebot des Artikels 99 auch unmittelbar anwendbare Mißbrauchsverbote in den Vertrag aufzunehmen (Hahn 1988: 46).

Verschiedene Ausgestaltungen solcher Verbote erschienen denkbar. Man konnte beispielsweise, dem Vorschlag des Tinbergen-Komitees folgend, den Grenzausgleich auf den nominalen Steuersatz der Umsatzsteuer beschränken. Ein möglicher Überbietungswettbewerb wäre durch solch eine Beschränkung einfach und effektiv unterbunden worden. Allerdings wären einige Mitgliedstaaten auch gezwungen worden, ihre geltenden Ausgleichssätze zu senken, denn seit dem Steuerstreit waren diese in einigen Ländern, insbesondere den Beneluxstaaten, über die Höhe des Standardsatzes der Umsatzsteuer hinaus erhöht worden. Außerdem wäre mit dieser Lösung auch die Benachteiligung der Brutto-Umsatzsteuerländer im Handel mit dem Netto-Umsatzsteuerland Frankreich zementiert worden, was zumindest der Bundesregierung nicht akzeptabel erschien. Aus demselben Grund schied auch die Möglichkeit aus, die Ausgleichssteuersätze einfach auf dem Status-quo-Niveau einzufrieren.

Am Ende einigten sich die Verhandlungsparteien auf die Minimallösung, die im GATT vereinbarten Obergrenzen für den Grenzausgleich in den

---

Schiffbauer 1958: 187). Tatsächlich wurde diese Möglichkeit aber nie ernsthaft erwogen. Zu den Gründen vgl. Mersmann (1959: 372) und Neumark-Bericht (1962: 44).

EWG-Vertrag zu übernehmen (vgl. Mesenberg 1960: 11–14). Der entsprechende Artikel 95 (jetzt 90) bestimmte:

> Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

Der symmetrische Artikel 96 (jetzt 91) lautete:

> Werden Waren in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates ausgeführt, so darf die Rückvergütung für inländische Abgaben nicht höher sein als die auf die ausgeführten Waren mittelbar oder unmittelbar erhobenen inländischen Abgaben.

Die Frage war allerdings, was mit diesen Vorschriften praktisch gewonnen war. In den Brutto-Umsatzsteuerländern lagen die Ausgleichssteuersätze trotz aller Erhöhungen immer noch deutlich unterhalb der effektiven Umsatzsteuerbelastung, so daß den Mitgliedstaaten Raum für legale Erhöhungen blieb. Außerdem ließ sich die Einhaltung der Obergrenzen gar nicht exakt überwachen, solange die Mitgliedstaaten Brutto-Umsatzsteuersysteme verwendeten. Auch Artikel 97 (jetzt gestrichen) konnte daran nichts ändern:

> Mitgliedstaaten, welche die Umsatzsteuer nach dem System der kumulativen Mehrphasensteuer erheben, können für inländische Abgaben, die sie von eingeführten Waren erheben, und für Rückvergütungen, die sie für ausgeführte Waren gewähren, unter Wahrung der in den Artikeln 95 und 96 ausgestellten Grundsätze Durchschnittssätze für Waren oder Gruppen von Waren festlegen.

Da jedes Pauschalierungssystem »von Natur aus Einzelfälle einschließt, die durch die Pauschalierung besonders begünstigt oder benachteiligt werden« (Vedel 1959: 531), war nicht ganz klar, wie man sich die »Wahrung der in den Artikeln 95 und 96 ausgestellten Grundsätze« konkret vorzustellen hatte. Entweder war es möglich, in jedem Einzelfall genau zu kontrollieren, ob der Grenzsteuerausgleich unterhalb der stipulierten Obergrenze lag; dann jedoch wäre der Artikel 97 und möglicherweise auch das Harmonisierungsgebot des Artikels 99 überflüssig. Oder es war unmöglich, dies zu tun, was dann die Frage aufwarf, wie Artikel 95 und 96 überwacht werden sollten.

Insgesamt waren die Vertragsbestimmungen über die indirekten Steuern also »undurchsichtig« (Vedel 1959: 530). Aber immerhin gab es sie. Die direkten Steuern wurden dagegen im Steuerkapitel überhaupt nicht ausdrücklich erwähnt. Nur Artikel 98 (jetzt 92) nahm implizit Bezug auf sie, indem er für alle »Abgaben außer Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern« die Durchführung eines Grenzausgleichs untersagte.

Der Verzicht auf spezielle Regeln für die direkten Steuern wurde, wie schon in der Montanunion, mit ihrer angeblichen Nicht-Überwälzbarkeit auf den Güterpreis begründet. Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuern hätten keinen Einfluß auf die Preisverhältnisse am Gütermarkt und deshalb auch keinen Einfluß auf den internationalen Handel. Für den Erfolg der Zollunion sei eine Koordinierung dieser Steuern deshalb überflüssig (Leleux 1961: 43). Viele Kommentatoren mochten dieser Argumentation nicht folgen. Sie sei Ausdruck von »veraltetem volkswirtschaftlichem Denken« (Weise 1961: 5). Die direkten Steuern seien durchaus auf den Güterpreis überwälzbar. Außerdem hätten sie einen unbestreitbaren Einfluß auf das Wettbewerbsgeschehen am Faktormarkt (Mesenberg 1957: 9630). Ihr Verzerrungspotential sei deshalb eher höher zu veranschlagen als bei den indirekten Steuern (Schiffbauer 1958: 182), ihre Nicht-Erwähnung im Vertrag ein schwerer Fehler (Regul/Renner 1966: 128–129).

Dieser ›Fehler‹ war aber nicht nur ›veraltetem Denken‹ geschuldet, sondern auch den besonderen politischen Schwierigkeiten, die der Einigung auf gemeinsame Vorschriften für die direkten Steuern entgegenstanden. Die direkten Steuern bildeten in den meisten Mitgliedstaaten die wichtigste staatliche Einnahmequelle (vgl. Tabelle 3-2) und gehörten zu den zentralen Steuerungs- und Umverteilungsinstrumenten des sich entwickelnden Wohlfahrts- und Interventionsstaates (Vedel 1959: 544; Neumark 1961b). Jede Einschränkung der nationalen Autonomie in diesem Bereich mußte deshalb prinzipiell problematisch erscheinen. Hinzu kam, daß das Steuerkapitel des Vertrages die nationale Verfügungsgewalt über die indirekten Steuern bereits in einem noch nicht absehbaren Maße einschränkte und dadurch die Sorge der Regierungen, bei den direkten Steuern freie Hand zu behalten, weiter steigerte. Schließlich drohte die Vereinbarung spezieller Vorschriften für die direkten Steuern den Streit um die Harmonisierung der sozialen Sicherungssysteme weiter zu verschärfen, der die Verhandlungen zum EWG-Vertrag bereits stark belastete. Frankreich forderte eine Angleichung der Sozialbestimmungen (Küsters 1982: 299–300). Die deutsche Bundesregierung lehnte dies ab. Da die direkten Steuern gewisse finanzwirtschaftliche Charakteristika mit Sozialversicherungsabgaben teilten, hätte die Vereinbarung spezieller Vorschriften für die direkten Steuern als implizites Eingeständnis der Notwendigkeit ähnlicher Vorschriften für die Sozialabgaben interpretiert werden können (Schiffbauer 1958: 174). Auch aus diesem Grunde erschien ein Verzicht auf solche Vorschriften politisch geraten.

Immerhin wurden in den Vertrag eine Reihe allgemeiner Vorschriften aufgenommen, die zwar nicht speziell auf die direkten Steuern gemünzt

waren, sich aber doch auf diese anwenden ließen. Dazu gehörten, *erstens,* das Diskriminierungsverbot und die Freiheitsgarantien des Vertrages. Bei der Erhebung direkter Steuern durften die Mitgliedstaaten nicht den Nicht-Diskriminierungsgrundsatz des Artikels 7 (jetzt 12) verletzen, der jede Benachteiligung aus Gründen der Staatsangehörigkeit untersagt, und sie durften die Verkehrsfreiheit nicht einschränken, die die Artikel 48 (jetzt 39), 52 (jetzt 43), 59 (jetzt 49) und 67 (jetzt gestrichen) für Arbeitnehmer, Unternehmen, Dienstleistungsanbieter und Kapital gewährten. Zu den für die direkten Steuern relevanten allgemeinen Regeln zählten, *zweitens,* die wettbewerbspolitischen Vorschriften des Vertrages, insbesondere die Artikel 92–94 (jetzt 87–89) über staatliche Beihilfen. Nur im Rahmen dieser Bestimmungen durften die Mitgliedstaaten ihre direkten Steuern für Zwecke der Regional- und Industriepolitik einsetzen. Zusätzlich zu diesen allgemeinen Verboten war, *drittens,* das allgemeine Harmonisierungsgebot der Artikel 100–102 (jetzt 94–97) relevant. Artikel 100 bestimmte:

> Der Rat erläßt einstimmig auf Vorschlag der Kommission Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.

Da die direkten Steuern sich zweifellos auf »das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes« auswirkten, fielen sie mit unter die Geltung dieser Bestimmung (vgl. Rädler 1960: 225; Groeben 1968: 5). Einen wichtigeren Rechtsgrund für die Steuerharmonisierung schienen den Zeitgenossen aber zunächst die »konkreteren und entscheidenderen« (Vedel 1959: 533) Vorschriften des Artikels 101 (jetzt 96) zu bieten:

> Stellt die Kommission fest, daß vorhandene Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten die Wettbewerbsbedingungen auf dem Gemeinsamen Markt verfälschen und dadurch eine Verzerrung hervorrufen, die zu beseitigen ist, so tritt sie mit den betreffenden Mitgliedstaaten in Beratungen ein.
>
> Führen diese Beratungen nicht zur Beseitigung der Verzerrung, so erläßt der Rat während der ersten Stufe einstimmig und danach mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission die erforderlichen Richtlinien …

Der Anwendungsbereich des Artikels 101 war enger als bei Artikel 100. Er durfte nur zur Behebung konkreter Verzerrungen eingesetzt werden. Dafür waren aber auch seine Verfahrensregeln strikter. Vor allen Dingen gestatte-

ten sie Harmonisierungsentscheidungen mit qualifizierter Ministerratsmehrheit, während Artikel 100 Einstimmigkeit forderte.

Über diese allgemeinen Vertragsbestimmungen hinaus gab es noch den Artikel 220 (jetzt 293). Er bestimmte:

> Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen: …
> – die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft …

Der Zweck dieser Bestimmung war nicht ganz klar, weil im Falle von internationaler Doppelbesteuerung automatisch »die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes« berührt sein würde, so daß die Gemeinschaft auf der Grundlage von Artikel 100 tätig werden könnte (Farmer/Lyal 1994: 6). Im Unterschied zu Artikel 100 begründete der Artikel 220 jedoch keine Gemeinschaftskompetenz, sondern forderte im Gegenteil die Mitgliedstaaten dazu auf, an den Institutionen der Gemeinschaft vorbei nach einer intergouvernementalen Lösung für das Doppelbesteuerungsproblem zu suchen.

Fazit

Alles in allem bot der EWG-Vertrag nur die »zaghaftesten Anknüpfungspunkte« für eine gemeinsame europäische Steuerpolitik (Hallstein 1972: 156). Lediglich fünf der 248 (jetzt 314) Artikel des Vertrages waren ausdrücklich der Besteuerung gewidmet, und selbst diese blieben vage in der Formulierung, begrenzt auf die indirekten Steuern und verengt auf einen ganz speziellen Aspekt: den Grenzausgleich bei den Umsatz- und Verbrauchsteuern. Darüber hinaus ermächtigte der Vertrag die Gemeinschaft nur dort zu einer gemeinsamen Steuerpolitik, wo nationale Steuern das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes bedrohen (Debatin 1972: 3).

Auch auf der nationalen Ebene ist natürlich die Vermeidung von Wettbewerbsstörungen ein relevantes Motiv der Steuerpolitik. Aber sie ist weder das einzige noch das wichtigste Motiv. Die Sicherung von Wettbewerbsneutralität muß vielmehr mit anderen Zielen der Steuerpolitik konkurrieren, wozu neben nicht-fiskalischen Lenkungsfunktionen beispielsweise in der Industrie-, Regional- oder Konjunkturpolitik vor allen Dingen der Fiskalzweck gehört. Das wichtigste Motiv der Besteuerung liegt schließlich in der Dekkung des staatlichen Finanzbedarfes.

Im EWG-Vertrag blieb der Fiskalzweck der Steuerpolitik vollkommen ausgeblendet. Das Steuerkapitel räumte der Gemeinschaft weder eine Kom-

petenz zur Erhebung eigener Steuern ein, noch machte es sie für die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten verantwortlich (Kuntze 1999: 167).[8] Der Gemeinschaft wurde lediglich erlaubt, nationale Steuern »zu einem ganz bestimmten Zweck« zu harmonisieren, nämlich »um der Errichtung und des Funktionierens des gemeinsamen Marktes willen, um der Schaffung gleicher Wettbewerbsbedingungen der Unternehmen willen« (Groeben 1964: 1012). Das klang zurückhaltend und war auch so gemeint (Vedel 1959: 540). Die Autoren des Vertrages wollten auf keinen Fall den Eindruck erwecken, als beanspruchten sie für die Gemeinschaft übergeordnete gesetzgeberische Kompetenz in der Wirtschafts- und Finanzpolitik. Dafür schien die Zeit einfach »noch nicht reif« (Kruse 1964: 40). Einigen aufmerksamen Beobachtern dämmerte aber bereits, daß die Aussperrung fiskalischer Zwecke und die Beschränkung auf den Wettbewerbsaspekt größere Autonomieverluste für die Mitgliedstaaten implizieren könnte, als auf den ersten Blick ersichtlich:

> Es bleibt abzuwarten, inwieweit diese Prinzipien selbst bei ihrer konkreten Verwirklichung nicht mehr erfordern werden, als was ausdrücklich im Vertrag steht. Durch eine eigenartige dialektische Entwicklung ist heute schon die Idee der Harmonisierung der Steuersysteme, welche im Vertragswerk nur etwas angedeutet ist, von hoher Aktualität und kann in naher Zukunft bereits als das einfachste Mittel erscheinen, um den Erfordernissen des »steuerlichen Fairplays« und des Kampfes gegen die Verzerrungen zu genügen. (Vedel 1959: 540)

8 In der Literatur ist umstritten, ob Artikel 201 (jetzt 269) der Gemeinschaft ein eigenständiges Steuerfindungsrecht gibt (Kuntze 1999: 150–151). Der alte Artikel 6 verpflichtete die Organe der Gemeinschaft immerhin dazu, »die innere und äußere finanzielle Stabilität der Mitgliedstaaten nicht zu gefährden«. Heute spricht Artikel 4 davon, daß Mitgliedstaaten und Gemeinschaft in ihren Handlungen den Grundsatz gesunder öffentlicher Finanzen zu beachten hätten.

Kapitel 4
Die Harmonisierung der Umsatzsteuer

Die europäische Steuerharmonisierung begann mit der Umsatzsteuer und machte bei dieser Steuer auch die größten Fortschritte. Im vorliegenden Kapitel wird die Geschichte der Umsatzsteuerharmonisierung rekonstruiert. Die Kapiteleinteilung richtet sich dabei nach der Chronologie der Ereignisse. Es beginnt mit der Harmonisierung des Steuersystems (Kapitel 4.1), geht mit der Angleichung der Bemessungsgrundlagen weiter (Kapitel 4.2) und endet mit den bisher gescheiterten Bemühungen um einen Abbau der Steuergrenzen (Kapitel 4.3 und 4.4).

4.1 Die Harmonisierung des Steuersystems

4.1.1 Schwierigkeiten mit dem Grenzausgleich

Am 1. Januar 1958 trat der EWG-Vertrag in Kraft. Die Mitgliedstaaten verpflichteten sich, einen Gemeinsamen Markt zu schaffen, wo bisher sechs getrennte nationale Märkte gewesen waren. Was das im einzelnen implizierte, war nur in Umrissen klar. Fest stand lediglich, daß der erste Schritt der Abbau der Zollschranken sein würde. Alle Aufmerksamkeit richtete sich deshalb auf die Zölle. An ihnen mußte sich die Realitätstüchtigkeit der neuen Wirtschaftsgemeinschaft beweisen.

Die Europäische Kommission war deshalb besonders alarmiert, als Belgien und die Niederlande pünktlich zur ersten Zollsenkung im Januar 1959 ihren Grenzausgleich erhöhten. Beide Regierungen behaupteten zwar, das eine habe mit dem anderen nichts zu tun, konnten aber den Verdacht nicht aus der Welt schaffen, die höheren Ausgleichssteuersätze dienten dazu, die

Wirkung der niedrigeren Zölle zu kompensieren. Die Kommission fühlte sich um die Früchte ihres ersten Erfolges gebracht und sann auf Abhilfe (Hahn 1988: 87).

Die Überlegungen der Kommission

Der Vertrag stellte zwei Instrumente zur Verfügung, um dem protektionistischen Mißbrauch des Grenzausgleichs entgegenzuwirken: das Diskriminierungsverbot der Artikel 95–97 (jetzt 90–91) und das Harmonisierungsgebot des Artikels 99 (jetzt 93). Die Artikel 95–97 hatten den Vorteil, direkt anwendbar zu sein. Ihr Nachteil war jedoch, daß sie erst wirksam werden, wenn die Höhe der Ausgleichssteuersätze sich der Höhe der effektiven Steuerbelastung nähert. Das war bisher nur in Frankreich der Fall. In den anderen Mitgliedstaaten lag der Grenzausgleich unter diesem Limit, so daß Spielraum für legale Steigerungen blieb. Ein zweites Problem bestand darin, daß die Obergrenze der Artikel 95–97 kaum zu kontrollieren war. Die Kumulationswirkung der Brutto-Umsatzsteuern machte es praktisch unmöglich, die Effektivbelastung von Gütern exakt zu bestimmen, so daß im Einzelfall nicht geprüft werden konnte, ob Exportrückerstattungen oder Einfuhrausgleichssteuern über oder unter dieser Belastung liegen (Leleux 1961: 40; Regul/Renner 1966: 107).

Sehr früh entwickelte die Kommission deshalb eine Präferenz für Artikel 99 (jetzt 93) und die Harmonisierungslösung: Wenn alle Mitgliedstaaten zu Netto-Umsatzsteuersystemen wechseln, würden sämtliche Unvollkommenheiten des Grenzausgleichs mit einem Schlag verschwinden. Die Steuerbelastung wird transparent. Ausfuhren können exakt von der Belastung des Ursprungslandes befreit und Einfuhren genau mit der Belastung des Bestimmungslandes nachversteuert werden. Protektionistisch motivierte oder aus den Unvollkommenheiten des Grenzausgleichs unwillkürlich erwachsende Doppel- oder Minderbesteuerungen sind ausgeschlossen. Das Bestimmungslandprinzip kann in reiner Form umgesetzt werden.

Die Harmonisierungsoption bot aber nicht nur die sauberste Lösung des Grenzausgleichsproblems, sondern erlaubte gleichzeitig, noch ein weitergehendes integrationspolitisches Vorhaben voranzutreiben, nämlich die Herstellung *binnenmarktähnlicher Verhältnisse*. Dabei handelte es sich nicht um eine vertraglich kodifizierte Zielsetzung. Von binnenmarktähnlichen Verhältnissen ist im EWG-Vertrag nirgends die Rede. Die Herstellung solcher Verhältnisse lag aber nach Meinung des für Steuerfragen zuständigen Wettbewerbskommissars Hans von der Groeben in der Logik des Gemein-

samen Marktes. In solch einem Markt dürfe es keinen Unterschied machen, ob wirtschaftliche Transaktionen innerhalb oder zwischen Mitgliedstaaten abgewickelt werden. Deshalb genüge es nicht, den Grenzausgleich nur verzerrungsfrei und wettbewerbsneutral zu organisieren. Er müsse ganz verschwinden, denn:

> Behält man das Prinzip der Rückvergütungen und Ausgleichsabgaben bei, so ergibt sich das Kuriosum, daß nach Ablauf der Übergangszeit eine Zollkontrolle innerhalb des Gemeinsamen Marktes zwar nicht mehr stattfindet, dafür jedoch die steuerliche Kontrolle erhalten bleibt. Die Zollgrenzen sind beseitigt, aber die Steuergrenzen bestehen nach wie vor. (Groeben 1962: 10)

Außerdem:

> Wenn mit Hilfe der Steuergrenzen (Ausgleichsmaßnahmen) die Preissysteme der einzelnen Länder voneinander getrennt gehalten werden, kann von *einem* Preismechanismus und damit *einem* gemeinsamen Markt keine Rede sein.
> (Themaat 1966: 836).

Das Problem war nur, daß die Abschaffung des Grenzsteuerausgleichs und der damit verbundene Wechsel vom Bestimmungs- zum Ursprungslandprinzip erhebliche Folgen für den Wettbewerb im Gemeinsamen Markt haben würde. Unter dem Bestimmungslandprinzip spielen nationale Besteuerungsunterschiede keine Rolle, weil sie an den Grenzen durch den Grenzausgleich neutralisiert werden. Unter dem Ursprungslandprinzip hingegen schlagen sie unmittelbar auf die Preise international gehandelter Güter durch und verzerren dadurch Kaufentscheidungen und Handelsströme. Beispiel: Angenommen Frankreich besteuert Wein, während Deutschland hierauf verzichtet. Unter dem Bestimmungslandprinzip werden nur französische Weintrinker von der Steuer belastet, deutsche Weintrinker aufgrund des Grenzausgleichs jedoch nicht. Die Entscheidung, welchen Wein sie trinken wollen, bleibt vom Besteuerungsunterschied zwischen beiden Ländern unberührt. Unter dem Ursprungslandprinzip hingegen werden die deutschen Weintrinker von der französischen Steuer getroffen und trinken deshalb vermutlich weniger französischen und mehr deutschen Wein. Der unter dem Bestimmungslandprinzip neutralisierte Besteuerungsunterschied wird wettbewerbswirksam und benachteiligt französische gegenüber deutschen Anbietern (vgl. Homburg 1997: 290).

Kurz, die Kommission mußte damit rechnen, daß der Abbau des Grenzausgleichs zu erheblichen Verwerfungen im Gemeinsamen Markt führt. Die Gefahr war, daß Konsumenten ihre Käufe und Produzenten ihre Produkti-

onsstätten und Vertriebsorganisationen in Niedrigsteuerländer verlegen und Regierungen in einen Steuerwettbewerb um günstigere Umsatzsteuern eintreten. Als einzig sicheres Gegenmittel erschien die EG-weite Angleichung der Umsatzsteuerlast. Alle Mitgliedstaaten mußten ihre Steuersysteme, Bemessungsgrundlagen und Tarife so weit annähern, daß die Umsatzsteuerkosten überall etwa gleich waren (Neumark-Bericht 1962: 79; Mersmann 1963: 294). Angesichts der erheblichen Diskrepanzen, die zwischen den Umsatzsteuern der Mitgliedstaaten bestanden – vergleiche nur die in Tabelle 3-2 dokumentierten Unterschiede im Finanzierungsbeitrag der Umsatzsteuer zum Gesamtsteueraufkommen – war solch eine umfassende Harmonisierung aber kaum in einem Schritt zu erreichen. Die Harmonisierung des Umsatzsteuer*systems* war aber zumindest eine wichtige Etappe auf dem Weg dorthin.

Zur Vorbereitung der Umsatzsteuerharmonisierung lud die Kommission im Sommer 1959 leitende Steuerbeamte aus den Mitgliedstaaten nach Brüssel ein, um die technischen Details zu erörtern (Arbeitsgruppe I). Zusätzlich berief sie im April 1960 eine Gruppe namhafter Finanzwissenschaftler unter der Leitung von Professor Fritz Neumark, die ein Gesamtkonzept für die Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt entwickeln sollte (Neumark-Bericht 1962).

Stillhaltevereinbarung und gemeinsame Berechnungsmethode

Während die Experten sich an die Arbeit machten, eskalierte der politische Streit um den Grenzausgleich. Ende des Jahres 1959 sickerte in Brüssel durch, daß nach Belgien und den Niederlanden auch Deutschland und Italien eine Erhöhung ihrer Ausgleichssteuersätze planten. Das ärgerte die französische Regierung, die mit ihrem Grenzausgleich bereits dicht an der erlaubten Obergrenze der Artikel 95–97 (jetzt 90–91) operierte und deshalb ihre Außenhandelsposition nicht ihrerseits durch Erhöhungen der Ausgleichssteuern verteidigen konnte. Auf einer Sitzung des Finanzministerrats im April 1960 forderte der französische Vertreter deshalb ein striktes Stillhalteabkommen: Alle Mitgliedstaaten sollten ihre Ausgleichssteuern auf dem gegenwärtigen Stand einfrieren und dadurch der Überbietungskonkurrenz ein Ende setzen. Obwohl die anderen Mitglieder, deren Grenzausgleich zum Teil immer noch erheblich unter dem französischen Niveau lag, das nicht so sahen, gelang im Juni 1960 die Einigung auf ein – rechtlich allerdings unverbindliches – Stillhalteabkommen. Die Regierungen versprachen, auf Änderungen der Ausgleichssteuersätze zu verzichten, es sei denn, sie könnten »Gründe geltend [machen], die diese Änderung legitimieren«

(Artikel 2 der Stillhaltevereinbarung zit. nach Hahn 1988: 99). Legitime Änderungen sollten »nicht aus wirtschafts-, handels- oder währungspolitischen Gründen, sondern nur aus steuertechnischen Erwägungen vorgenommen« werden dürfen (Artikel 1 der Stillhaltevereinbarung zit. nach Hahn 1988: 99).

Die disziplinierende Wirkung dieser Einigungsformel blieb gering. Italien hatte schon im Vorfeld angekündigt, seine für September 1960 geplante Erhöhung der Ausgleichssteuersätze auf jeden Fall noch durchzuführen. Deutschland und Belgien fühlten sich an das Abkommen sowieso nicht gebunden, weil es ihrer Meinung nach erst jenseits der von Artikel 95–97 (jetzt 90–91) gezogenen Grenze gilt, ihre Ausgleichssteuersätze aber noch unter dieser Marke lagen (BMF 1962: 8). Nur Frankreich und Italien (nachdem es seinen Grenzausgleich erhöht hatte) traten für eine enge Auslegung der Stillhaltevereinbarung ein – ohne Erfolg. 1963 setzte Deutschland seine Ausgleichssteuersätze herauf und 1964 zogen Belgien und die Niederlande nach (Regul/Renner 1966: 109).

Je weiter der Grenzausgleich nach oben driftete, desto drängender wurde die Frage, wie die Artikel 95–97 überwacht werden sollten. Seit 1959 arbeitete eine Arbeitsgruppe nationaler Steuerexperten daran, die vertraglich fixierte Obergrenze durch eine gemeinsame Berechnungsmethode für die Steuerbelastung unter der Brutto-Umsatzsteuer zu operationalisieren (Arbeitsgruppe II). Im Oktober 1961 legte sie einen Richtlinienentwurf vor. Seine Verabschiedung scheiterte aber an ähnlichen Konflikten wie die Durchsetzung des Stillhalteabkommens. Italien war gegen die gemeinsame Berechnungsmethode, weil es fürchtete, die Anwendung dieser Methode werde zeigen, daß die neuen italienischen Ausgleichssteuersätze über der erlaubten Marke liegen. Frankreich wollte die Berechnungsmethode lediglich als Ergänzung zur strikt auszulegenden Stillhaltevereinbarung verstanden wissen, während Deutschland umgekehrt die Stillhaltevereinbarung durch die gemeinsame Berechnungsmethode ersetzen wollte, um seinen Grenzsteuerausgleich ohne weitere Diskussion bis zur vertraglich erlaubten Grenze heraufsetzen zu können. Selbst die Kommission unterstützte die gemeinsame Berechnungsmethode nur halbherzig, hatte sie doch wenig Interesse, den Grenzausgleich auf Grundlage der bestehenden Brutto-Umsatzsteuern so weit zu perfektionieren, daß der Druck erlahmte, sie durch eine gemeinsame Netto-Umsatzsteuer zu ersetzten (Groeben 1982: 85–86; Hahn 1988: 103).

4.1.2 Die Entscheidung für die europäische Mehrwertsteuer, 1967

Während die Politiker über Zwischenlösungen stritten, arbeiteten die Experten an der Konzeption für eine endgültige Harmonisierungslösung. 1962 legten der Neumark-Ausschuß und die Arbeitsgruppe I ihre Abschlußberichte vor (Neumark-Bericht 1962; IBFD 1963). Sie bestätigten, daß ohne Abkehr von der Brutto-Umsatzsteuer an eine wettbewerbsneutrale Gestaltung des Grenzausgleichs nicht zu denken war. Was an die Stelle der Brutto-Umsatzsteuer rücken sollte, war allerdings weniger klar. Verschiedene ein- und mehrphasige Systeme wurden diskutiert, wobei sich jedoch die Mehrwertsteuer nach französischem Vorbild – Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug – schnell als Favorit herausschälte. Sie versprach hohe Erträge bei geringer Verzerrungswirkung, galt allerdings auch als sehr verwaltungsaufwendige Steuer, insbesondere, wenn die Einzelhandelsebene in die Besteuerung einbezogen wurde. Jeder Krämer an der Ecke mußte dafür genaue Bücher führen, was in Ländern mit vielen Krämern (Italien und Belgien) Anlaß zu politischer Besorgnis bot (Hahn 1988: 92).

Auf Grundlage der Expertenberichte leitete die Kommission dem Ministerrat im November 1962 einen Richtlinienvorschlag für einen Stufenplan zur Umsatzsteuerharmonisierung zu (Europäische Kommission 1962). Danach sollten die Mitgliedstaaten in einer ersten Stufe ihre Brutto-Umsatzsteuern aufgeben und durch nicht-kumulative Umsatzsteuern eigener Wahl ersetzen. Damit wäre die Minimalbedingung erfüllt, um den Grenzausgleich wettbewerbsneutral durchführen und das Bestimmungslandprinzip in reiner Form durchsetzen zu können. In einer zweiten Stufe sollten sie ihre nicht-kumulativen Systeme durch ein einheitliches Mehrwertsteuersystem ersetzen und in einer dritten Stufe ihre Steuersätze angleichen, um in einer vierten Stufe den Grenzausgleich abschaffen und das Bestimmungsland- zugunsten des Ursprungslandprinzips aufgeben zu können, ohne dadurch Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb zu provozieren. Die Angaben zu den letzten Stufen hielt die Kommission bewußt offen, um zu verhindern, daß der Eintritt in die Umsatzsteuerharmonisierung durch Grundsatzdebatten über ihr Endziel behindert wird.

Die deutsche Bundesregierung nahm den Kommissionsvorschlag sehr positiv auf. Sie war nicht nur ein alter Fan des Ursprungslandprinzips, sondern laborierte bereits seit längerem an einer großen Umsatzsteuerreform, die sich durch den Brüsseler Vorschlag möglicherweise beschleunigen ließ. Bisher waren nämlich alle Versuche, die deutsche Brutto-Umsatzsteuer durch eine Mehrwertsteuer nach französischem Vorbild zu ersetzen, an in-

ternen Widerständen gescheitert. Die Finanzverwaltung sah die Regelmäßigkeit ihrer Vollzüge gefährdet und warnte vor riskanten Experimenten. Die vom umsatzsteuerlichen Status quo begünstigten Branchen (vertikal integrierte Großunternehmen, der Zwischenhandel, die Landwirtschaft) sahen sowieso keinen Änderungsbedarf. Verbrauchergruppen beschworen einen möglichen Inflationsschub und der Einzelhandel fürchtete komplizierte Buchhaltungsregeln. Der Richtlinienentwurf der Kommission half, diese Widerstände zu überwinden, erlaubte er doch, die Einführung der Mehrwertsteuer zu einem Akt europäischer Pflichtübung zu stilisieren (Puchala 1984: 51).

Die Gunst der Stunde nutzend, kündigte die Bundesregierung im Februar 1963 eine Reform der Umsatzbesteuerung an und drang gleichzeitig in Brüssel auf eine Beschleunigung der Harmonisierung (Puchala 1984: 55). Die erste Stufe im Stufenplan der Kommission (Einführung eines nichtkumulativen Umsatzsteuersystems eigener Wahl) sollte fallengelassen und statt dessen der übergangslose Wechsel auf das Mehrwertsteuersystem vereinbart werden. Der Finanzministerrat kam diesem Wunsch insofern entgegen, als er die Kommission im März 1963 aufforderte, die Grundlinien eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auszuarbeiten. Auf der Apriltagung des Finanzministerrats 1964 konnte die Bundesregierung einen weiteren Teilerfolg verbuchen, als Frankreich und Italien sich ebenfalls für die Einführung einer harmonisierten Mehrwertsteuer aussprachen (Hahn 1988: 111). Die Regierungen beider Länder hatten sich zu neuen Reformanläufen bei der Umsatzsteuer entschlossen und hofften nun, ähnlich wie die Bundesregierung, den europäischen Harmonisierungsprozeß für ihre innenpolitischen Zwecke instrumentalisieren zu können.[1] Auch Luxemburg stimmte der Mehrwertsteuer zu.

Entschiedenen Widerstand leisteten allerdings die Niederlande. Die Regierung weigerte sich, ihr altes Umsatzsteuersystem aufzugeben, mit dem alle innenpolitischen Akteure ganz zufrieden zu sein schienen. Einflußreiche Beamte im Finanzministerium verdankten diesem System ihren persönlichen Aufstieg und setzten alles daran, es zu erhalten. Um den Vorstoß der EWG im Bereich der Mehrwertsteuer zu stoppen, forderten die Niederländer deshalb, daß vor der Entscheidung über das Umsatzsteuersystem zunächst über die Höhe der harmonisierten Steuersätze und die Abschaffung

1 Frankreich erhob bereits eine Mehrwertsteuer. Diese war aber auf den industriellen Sektor begrenzt. Die Regierung war daran interessiert, ihren Anwendungsbereich auf Handel und Dienstleistungen auszudehnen.

des Grenzausgleichs entschieden werden müsse. Dies, das war allen Beteiligten klar, konnte nur zu Streit und Blockade führen. Insbesondere die Abschaffung des Grenzausgleichs war kontrovers. Nur Deutschland befürwortete diesen Schritt. Frankreich war ein entschiedener Gegner. Ein Versuch der Kommission, diesen Konflikt durch einen Pakethandel zu lösen, scheiterte 1964, ohne von den Konfliktparteien ernsthaft in Erwägung gezogen worden zu sein.[2] Die Einigung auf ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem schien nur erreichbar, wenn sie von der Entscheidung über die Zukunft des Grenzausgleichs losgelöst wurde. Diese Trennung wurde aber nicht nur von den Niederländern blockiert, auch das Europaparlament drang auf eine enge Koppelung von Mehrwertsteuerharmonisierung und Abbau der Steuergrenzen. Bis spätestens 1969 sollten nach Ansicht des Parlaments konkrete Schritte zur Beseitigung der Steuergrenzen eingeleitet werden (Deringer-Bericht 1963: Rz. 195).

Vor dem Hintergrund dieser widersprüchlichen Forderungen übermittelte die Kommission dem Ministerrat im Juni 1964 einen neuen Stufenplan, der jetzt den von der Bundesregierung gewünschten direkten Wechsel zur Mehrwertsteuer vorsah. Bis spätestens 1967 sollten die Mitgliedstaaten in einer ersten Umsatzsteuerrichtlinie die Einführung eines harmonisierten, europäischen Mehrwertsteuersystems vereinbaren. Die Details des Systems sollten in einer zweiten Umsatzsteuerrichtlinie geregelt werden. Ein entsprechender Richtlinienentwurf wurde für 1965 angekündigt. Das Ziel der Abschaffung des Grenzausgleichs wurde zeitlich konkretisiert, aber prozedural von der Harmonisierung des Umsatzsteuersystems abgekoppelt. Die Kommission versprach, bis Ende 1968 einen Richtlinienvorschlag zu erarbeiten, der alles für den Übergang zum Ursprungslandprinzip Notwendige regeln sollte (Easson 1980: Rz. 114).

Im April 1965 legte die Kommission den versprochenen Entwurf für die zweite Umsatzsteuerrichtlinie vor. Er sah die Einführung einer Mehrwertsteuer vom Konsumtyp[3] vor, die international dem Bestimmungslandprinzip folgen sollte. Über diese Bestimmungen zum *Steuersystem* hinaus enthielt der Entwurf der zweiten Umsatzsteuerrichtlinie auch einige detaillierte Vor-

2 Im Zuge des geplanten Handels sollte die französische Seite Zugeständnisse beim Grenzausgleich machen, die deutsche Seite dagegen bei der Getreidemarktordnung nachgeben (Hahn 1988: 109–110).

3 Im Gegensatz zu Mehrwertsteuern vom Wertschöpfungs- oder Einkommenstyp darf der Steuerpflichtige bei einer Mehrwertsteuer vom Konsumtyp die auf Kapitalgüter gezahlten Vorsteuern sofort und in voller Höhe von seiner Umsatzsteuerschuld abziehen (Homburg 1997: 142).

schriften zur *Steuerbemessungsgrundlage,* also den tatbestandlichen Voraussetzungen der Umsatzsteuerpflicht. Das war eigentlich überflüssig, denn solange das Bestimmungslandprinzip in reiner Form verwirklicht wurde, und dies sollte durch die Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ja gerade erreicht werden, verzerrten Unterschiede in den nationalen Anwendungsbereichen oder Tarifen den internationalen Handel nicht. Ein Gut mochte in einem Land hoch besteuert werden und in einem anderen ganz steuerfrei bleiben, beim Grenzübergang wurde dieser Unterschied durch den Grenzausgleich neutralisiert.

Für den Gemeinsamen Markt mußten die Regierungen sich also nicht bei der Bemessungsgrundlage die Hände binden lassen. Aus innenpolitischen Gründen waren sie daran aber durchaus interessiert. Denn je breiter der Anwendungsbereich der Steuer in der Richtlinie definiert wurde, desto einfacher fiel es ihnen, Interessengruppen abzuwimmeln, die Ausnahmeregelungen für sich und die Umsätze ihrer Klientel verlangten. Schon zu einem frühen Zeitpunkt hatte sich deshalb in der Arbeitsgruppe I (Untergruppe C), die gemeinsam mit der Kommission am Entwurf der Umsatzsteuerrichtlinien arbeitete, ein Konsens herausgebildet, möglichst alle Unternehmen der Umsatzsteuerpflicht zu unterwerfen und die Ausnahmen von dieser Regel streng zu begrenzen. Die Steuer sollte »so allgemein wie möglich erhoben« werden und »alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen« erfassen (Europäische Gemeinschaft 1967a: Präambel). Ganz vermeiden ließen sich Ausnahmeregelungen freilich nicht. Dazu waren die Ausgangssituationen in den einzelnen Mitgliedstaaten zu unterschiedlich. Die Einbeziehung der Landwirtschaft und des Einzelhandels, die Gewährung von Steuerbefreiungen und die Anwendung von Nullsätzen[4] wurden im Entwurf für die zweite Richtlinie nicht abschließend geregelt (Hahn 1988: 115–117).

Bevor die Finanzminister die beiden Umsatzsteuerrichtlinien verabschieden konnten, stürzte die Gemeinschaft im Sommer 1965 in eine schwere politische Krise, die sie für einige Monate beschlußunfähig machte, die sogenannte *Krise des leeren Stuhls.* Auslöser war ein Kommissionsvorschlag zur Finanzierung der gemeinsamen Agrarpolitik, der eine Stärkung der Gemeinschaftsinstitutionen im Haushaltsprozeß über das vom französischen

4 Nullsatzbesteuerung bedeutet Nichtbesteuerung mit Mehrwertsteuer plus Recht auf Vorsteuerabzug. Für nullsatzbesteuerte Umsätze muß ein Unternehmen also nicht nur keine Mehrwertsteuer abführen, sondern erhält zusätzlich Steuerrückerstattungen für die mit diesen Umsätzen in Verbindung stehenden Vorumsätze (Homburg 1997: 146).

Staatspräsidenten de Gaulle gutgeheißene Maß hinaus vorsah. Um seiner Präferenz für stärker intergouvernemental geprägte Formen der Entscheidungsfindung Nachdruck zu verleihen, wies er die französischen Kabinettsmitglieder an, den Sitzungen des Ministerrats bis auf weiteres fernzubleiben. Das zentrale Entscheidungsgremium der Gemeinschaft war damit lahmgelegt (vgl. Groeben 1982: 275–285).

Die Krise des leeren Stuhls war ein schwerer Rückschlag für die Europäische Gemeinschaft. Für die Umsatzsteuerharmonisierung hatte sie aber zumindest den einen Vorteil, mit der Vision einer politischen Union auch das umstrittene Ziel der endgültigen Abschaffung des Grenzausgleichs in so weite Ferne gerückt zu haben, daß es die Verhandlungen über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht mehr belastete (Hahn 1988: 118). Als der Finanzministerrat sich das Dossier 1966 wieder vornahm – die Krise des leeren Stuhls war inzwischen durch den *Luxemburger Kompromiß* beigelegt –, wehrten sich nur noch die Niederlande gegen die Verabschiedung der beiden Umsatzsteuerrichtlinien.

Aber der niederländische Widerstand bröckelte. Dem Außenministerium wurde langsam unheimlich, wie entschieden das Finanzministerium die Mehrwertsteuer in Brüssel blockierte. Nach der eben überstandenen Krise des leeren Stuhls schien den Diplomaten ein sichtbarer Beweis europäischer Einigungsfähigkeit wichtiger zu sein, als die Verteidigung steuerpolitischer Spitzfindigkeiten. Sie drängten deshalb auf ein konzilianteres Verhalten. Auch den anderen Mitgliedstaaten drohte der Geduldsfaden zu reißen. Der deutsche Finanzminister Strauß warnte unverhohlen mit Pressionen bei den für die Niederlande so wichtigen Agrarpreisen und deutete an, notfalls könne die Gemeinschaft die Mehrwertsteuer auch ohne niederländische Beteiligung einführen. Dieses Szenario umsatzsteuerlicher Isolierung sorgte in den Führungsetagen großer exportorientierter niederländischer Unternehmen für Unruhe. Es wurden Einbußen bei der internationalen Wettbewerbsfähigkeit befürchtet, wenn allein die Niederlande bei der Brutto-Umsatzsteuer blieben und sich deshalb bei den Exportrückerstattungen mit ungefähren, selten volle Entlastung garantierenden Durchschnittssätzen behelfen mußten, während die anderen Mitgliedstaaten ihren Ausfuhren aufgrund des Mehrwertsteuersystems vollständige Exportrückerstattung gewährten. Der Effekt käme einer realen Aufwertung des Gulden gleich.

Selbst aus der Finanzverwaltung drangen jetzt Töne, die an der Vernunft der niederländischen Verweigerungshaltung in Brüssel zweifeln ließen. Eine Studie des Finanzministeriums stellte im Herbst 1966 fest, daß die vorhandenen Steuern nicht ausreichten, um den mittelfristigen niederländischen

Finanzbedarf zu decken. Von einer Erhöhung der direkten Steuern wurde wegen möglicher negativer Rückwirkungen auf Investitionstätigkeit und Leistungsbereitschaft abgeraten. Die niederländischen Einkommen- und Körperschaftsteuern waren im internationalen Vergleich bereits sehr hoch. Einer Erhöhung der Umsatzsteuern stand allerdings die umsatzsteuerliche Kumulationswirkung entgegen, die mit jeder Tariferhöhung exponentiell wuchs. Eine stärkere Ausschöpfung der Umsatzsteuer setzte die Aufgabe des Brutto-Umsatzsteuersystems und den Wechsel auf ein nicht-kumulatives System voraus. Die Einführung der Mehrwertsteuer schien also den nationalen finanzpolitischen Interessen durchaus zu entsprechen (Puchala 1984: 75–77).

Den Ausschlag für ein niederländisches Einlenken gab schließlich der Regierungswechsel vom November 1966. Der neue Premier- und Finanzminister Jelle Zijlstra war überzeugt, sich der Einführung der Mehrwertsteuer nicht länger verweigern zu dürfen und schlug auf der Finanzministerratssitzung im Februar 1967 ein letztes Rückzugsgefecht. Es ging um den Autonomiespielraum, der den Mitgliedstaaten bei der Anwendung von Nullsätzen gestattet sein sollte. Zijlstra bestand darauf, solche Sätze frei verwenden zu dürfen. Nicht, daß die niederländische Regierung die Einführung solcher Sätze tatsächlich plante. Aber Zijlstra meinte, ein Zugeständnis bei den Nullsätzen zu brauchen, um zu Hause beweisen zu können, daß der niederländischen Steuerpolitik erhebliche Freiheitsgrade verbleiben. Sein französischer Kollege Michel Debré dagegen sah sich im Geiste bereits mit zahllosen Interessengruppenvertretern konfrontiert, die Nullsätze für ihre Klientel fordern und dadurch die Ausweitung der Mehrwertsteuerbasis vereiteln, um die sich die französische Finanzpolitik seit den fünfziger Jahren bemüht hatte. Debré bestand deshalb auf einer möglichst umfassenden Definition der Bemessungsgrundlage, die nur wenige Ausnahmen und möglichst gar keine Nullsätze erlauben sollte. Als Kompromiß wurde schließlich vereinbart, Nullsätze nur für eine nicht definierte Übergangszeit zu erlauben, wenn diese sich »insgesamt nicht stärker auswirken als die bei dem derzeitigen System angewandten Erleichterungen« (Europäische Gemeinschaft 1967b: Artikel 17). Damit stand der einstimmigen Verabschiedung der beiden Umsatzsteuerrichtlinien nichts mehr im Wege. Im April 1967 war dieser erste politische Erfolg der Gemeinschaft nach dem Luxemburger Kompromiß perfekt (Puchala 1984: 79; Hahn 1988: 121).

4.1.3 Implementationsprobleme

Die erste Umsatzsteuerrichtlinie (Europäische Gemeinschaft 1967a) verpflichtete die Mitgliedstaaten, die europäische Mehrwertsteuer bis spätestens zum 1. Januar 1970 in nationales Recht umzusetzen. Die zweite Richtlinie (Europäische Gemeinschaft 1967b) lieferte die technischen Details dazu. Güter und Dienstleistungen sollten streng proportional zu ihrem Preis besteuert werden und nicht, wie unter der alten, kumulativen Umsatzsteuer, in Abhängigkeit von der Zahl der von ihnen durchlaufenen Umsatzstufen. Die steuerliche Bevorzugung vertikal integrierter Produktionsprozesse wurde beendet und der Manipulationsspielraum bei den Grenzausgleichssteuern beseitigt. Exporte konnten voll von der Steuerlast des Exportlandes befreit und Importe der vollen Steuerlast des Importlandes unterworfen werden, so daß nationale Unterschiede in der Steuerbelastung ohne Einfluß auf die relativen Preise blieben. Ergebnis: Wettbewerbsneutralität innerhalb und zwischen den Mitgliedstaaten des Gemeinsamen Marktes. Damit hatte die Kommission zumindest eines ihrer beiden ursprünglich angepeilten Ziele erreicht, die marktkonforme, nicht-diskriminierende Ausgestaltung des Grenzausgleichs (Groeben 1970: 93).

Nicht erreicht wurde dagegen das Ziel, die Steuergrenzen abzubauen und den Grenzsteuerausgleich ganz zu beseitigen. Die für den Wechsel vom Bestimmungs- zum Ursprungslandprinzip notwendigen Harmonisierungsmaßnahmen waren strittig und mußten auf später verschoben werden. Bis auf weiteres konnten die Mitgliedstaaten ihre Mehrwertsteuersätze weiter frei bestimmen und die Bemessungsgrundlage in dem von der zweiten Umsatzsteuerrichtlinie gesetzten Rahmen variieren. Sie konnten neben dem Normalsatz so viele reduzierte oder erhöhte Sätze einführen, wie sie wollten. Sie konnten besondere Ausnahmetatbestände definieren und sogar Nullsätze anwenden.

Immerhin verpflichtete die erste Richtlinie die Kommission, bis Ende 1968 konkrete Vorschläge zu unterbreiten, um »die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten … zu beseitigen« (Europäische Gemeinschaft 1967a: Artikel 4). Die zweite Richtlinie ergänzte, daß zu diesem Zweck die Abweichungen von der gemeinsamen Bemessungsgrundlage sukzessive beseitigt werden sollten (Europäische Gemeinschaft 1967b: Artikel 19). Damit legten die Mitgliedstaaten zwar noch nicht konkret fest, *wie* der Grenzsteuerausgleich abgeschafft werden sollte, verpflichteten sich aber, *daß* er abgeschafft werden sollte. Für die Kommission war das zumindest ein Teilerfolg. Soll-

ten die Regierungen die Beseitigung der Steuergrenzen weiter blockieren, so konnte die Kommission sie an diese Selbstverpflichtung erinnern. Nicht, daß die Kommissionsbeamten tatsächlich geglaubt hätten, damit den Übergang zum Ursprungslandprinzip erpressen zu können. Aber auf eine milde disziplinierende Wirkung hofften sie doch.

Bevor aber überhaupt an die Beseitigung der Steuergrenzen gedacht werden konnte, mußten zunächst die ersten beiden Umsatzsteuerrichtlinien in nationales Recht umgesetzt werden. Frankreich hatte bereits Ende 1965 eine Mehrwertsteuerreform durchgeführt, die den Richtlinien weitgehend entsprach. Es waren nur noch geringe Revisionen erforderlich. Am 1. Januar 1968 trat das richtlinienkonforme französische Mehrwertsteuergesetz in Kraft. Auch in Deutschland war die Einführung der Mehrwertsteuer fast abgeschlossen, so daß der Bundestag noch im April 1967 ein richtlinienkonformes Mehrwertsteuergesetz verabschieden konnte, das ebenfalls am 1. Januar 1968 in Kraft trat. In beiden Ländern führte die Umsetzung der Umsatzsteuerrichtlinien zu einer Erhöhung der Grenzsteuerausgleichssätze. In Frankreich, das lediglich den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausweitete, fiel diese Erhöhung noch vergleichsweise bescheiden aus. In Deutschland dagegen, das die Mehrwertsteuer ganz neu einführte, war sie bedeutend größer. Die Beneluxstaaten, aber auch einige Nicht-Mitgliedsländer wie Österreich oder Dänemark gerieten dadurch unter Druck, ebenfalls möglichst schnell die Mehrwertsteuer einzuführen, um ihre Außenhandelsposition zu verteidigen (Hahn 1988: 122). Die Niederlande nahmen diesen Schritt am 1. Januar 1969 vor. Luxemburg zog ein Jahr später am 1. Januar 1970 nach. Auch die belgische Regierung wollte die Mehrwertsteuer 1970 einführen, scheiterte mit diesem Vorhaben aber, wie auch die italienische Regierung, an innenpolitischen Widerständen. Ende 1969 gewährte der Ministerrat beiden Ländern einen zweijährigen Terminaufschub (Europäische Gemeinschaft 1969). Belgien führte die Mehrwertsteuer schließlich zum 1. Januar 1971 ein, während Italien zwei weitere Fristverlängerungen benötigte (Europäische Gemeinschaft 1971b, 1972), bis es schließlich am 1. Januar 1973 nachzog. Auch die drei Neumitglieder, die der Gemeinschaft zum 1. Januar 1973 beitraten, waren in puncto Mehrwertsteuer präpariert. Dänemark hatte die Mehrwertsteuer bereits 1967 eingeführt. Irland besaß seit 1972 eine mit den Anforderungen der zweiten Umsatzsteuerrichtlinie kompatible Steuer, und Großbritannien führte eine solche im April 1973 ein.

4.2 Die Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage

4.2.1 Steuergrenzen, Währungsunion und Eigenmittel

Probleme beim Abbau der Steuergrenzen

Nachdem die Kommission mit der Verabschiedung der beiden ersten Umsatzsteuerrichtlinien das Etappenziel eines manipulationsresistenten, wettbewerbsneutralen Grenzausgleichs erreicht hatte, wendete sie sich ihrem Endziel zu, der Beseitigung des Grenzausgleichs. Der zuständige Kommissar von der Groeben kündigte hierfür bereits 1968 einen Richtlinienentwurf an (Groeben 1968: 10). Aber es wurde doch 1969, bevor die Arbeit ernsthaft begann. Neue Studien wurden erstellt und mit nationalen Experten diskutiert (zum Beispiel Europäische Kommission 1970). Dabei wurden drei Probleme deutlich (vgl. zum folgenden Groeben 1970; Schneider 1973):

– *Steuersätze:* Sollte die Beseitigung des Grenzausgleichs nicht zu Wettbewerbsverzerrungen, Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb führen, dann mußten die nationalen Steuersätze angeglichen werden. Eine komplette Vereinheitlichung hielten die Kommissionsexperten nicht für notwendig. Eine Annäherung bis auf 2 oder 3 Prozentpunkte sollte nach ihrer Ansicht genügen. Aber selbst das erschien angesichts einer Satzspanne von 10 Prozent in Luxemburg und 23 Prozent in Frankreich als ehrgeiziges Ziel, welches, wenn überhaupt, dann nur in Etappen zu verwirklichen war (Tabelle 4-1). In einem ersten Schritt, so überlegte man in der Kommission, könnte die Satzspanne auf etwa 12 bis 18 Prozent reduziert werden.

Tabelle 4-1 Mehrwertsteuersätze (in %), 1971

	Normalsteuersatz	ermäßigte Sätze	erhöhter Satz
Belgien	18	6 und 14	25
Deutschland	11	5,5	–
Frankreich	23	7,5 und 17,6	33,33
Italien[a]	12	6	18
Luxemburg	10	2 und 5	–
Niederlande	14	4	–

a Mehrwertsteuer ab 1973.

Quelle: Europäische Kommission 1999.

– *Steuereinnahmen:* Solange die Mitgliedstaaten einen Grenzsteuerausgleich durchführen, kommen die Mehrwertsteuereinnahmen aus der Besteuerung international gehandelter Güter automatisch dem Import- beziehungsweise Bestimmungsland zugute (Bestimmungslandprinzip). Nach Abschaffung des Grenzausgleichs fließen sie jedoch dem Export- oder Ursprungsland zu (Ursprungslandprinzip). Dadurch ändert sich nicht nur der Charakter der Steuer: Aus einer Konsum- wird eine Produktionssteuer. Auch das Steueraufkommen verschiebt sich: Staaten mit Handelsüberschuß gewinnen und Staaten mit Defizit verlieren Steuereinnahmen. Beides wollten die Mitgliedstaaten verhindern. Auch nach Abschaffung des Grenzsteuerausgleichs sollten die Steuereinnahmen weiterhin dem Bestimmungsland zufließen. Dazu mußte ein zwischenstaatlicher Finanzausgleich *(Clearing)* eingerichtet werden, was die Steuerverwaltung komplizierter und die Delegation von Verwaltungskompetenzen nach Brüssel erforderlich zu machen drohte.
– *Steuerbemessungsgrundlagen:* Die zweite Umsatzsteuerrichtlinie steckte die Umrisse eines gemeinsamen Anwendungsfeldes der Mehrwertsteuer ab, hatte aber Lücken. Die Mitgliedstaaten behielten erhebliche Spielräume, um bestimmte Arten von Steuerpflichtigen (Einzelhandel, Handwerk, Landwirtschaft etc.) oder bestimmte Produkte und Dienstleistungen (Nahrungsmittel, Kinderkleidung, Bücher, Zeitschriften etc.) mit besonderen Sätzen, Nullsätzen oder gar nicht zu besteuern (vgl. Easson 1980: 120–123). Nach Beseitigung des Grenzsteuerausgleichs war nicht auszuschließen, daß nationale Unterschiede in der Ausnutzung dieser Spielräume zu Wettbewerbsverzerrungen und Steuerarbitrage führen würden. Die Spielräume bei der Bemessungsgrundlage sollten deshalb weiter eingeengt werden. Die Schwierigkeit war nur, daß die zweite Umsatzsteuerrichtlinie diese Spielräume eben deshalb gelassen hatte, weil die Mitgliedstaaten sich nicht auf einheitliche Regelungen einigen konnten. Daran hatte sich 1969 wenig geändert. Ein Versuch der Kommission schlug fehl, die Mitgliedstaaten im Zuge der dritten Umsatzsteuerrichtlinie (Fristverlängerung für die Einführung der Mehrwertsteuer in Belgien und Italien) gleich mit zu verpflichten, den Einzelhandel in die normale Mehrwertbesteuerung einzubeziehen und die Zahl der Mehrwertsteuersätze auf einen Normal- und einen reduzierten Satz zu beschränken. Die Minister strichen den entsprechenden Artikel kurzerhand aus dem Richtlinienentwurf (Hahn 1988: 189).

Angesichts dieser Probleme war klar, daß die Beseitigung der Steuergrenzen nicht so schnell vorangehen würde, wie die Kommission ursprünglich gehofft hatte. Auch die Umsetzungsprobleme bei den ersten beiden Umsatzsteuerrichtlinien dämpften die Erwartungen. Trotzdem ging man unter Experten davon aus, daß der Grenzsteuerausgleich im Laufe der siebziger Jahre fallen und die Gemeinschaft auf das Ursprungslandprinzip wechseln würde (Hahn 1988: 191). Die weitreichenden Beschlüsse des Haager Regierungsgipfels vom Dezember 1969 schienen diese optimistische Einschätzung zu bestätigen.

Die Wirtschafts- und Währungsunion und der Eigenmittelbeschluß

Der Haager Gipfel fand zu einem kritischen Zeitpunkt statt. Die Aufbauphase der Gemeinschaft ging offiziell am 1. Januar 1970 zu Ende. Die Zollunion war geschaffen, der gemeinsame Agrarmarkt gegründet. Aber diese wichtigen Errungenschaften wirkten vielfach gefährdet. Währungsturbulenzen hatten 1968 und 1969 gezeigt, wie anfällig der Agrarmarkt für Wechselkursschwankungen war (Cameron 1998: 198). Das Problem des britischen Beitritts, an dem die Gemeinschaft seit ihrer Gründung laborierte, war immer noch ungelöst und belastete das Verhältnis zwischen Frankreich und den anderen Mitgliedstaaten. Die Neuregelung der Gemeinschaftsfinanzen, die 1965 zur Krise des leeren Stuhls beigetragen hatte, stand immer noch aus. Neben diesen Problemen gab es aber auch Chancen. Der doppelte Machtwechsel in Frankreich und Deutschland – von Charles de Gaulle zu Georges Pompidou und von Kurt Georg Kiesinger zu Willy Brandt – löste alte Blockaden, schuf neue Profilierungszwänge und erleichterte dadurch den in Den Haag versammelten Regierungschefs die Flucht nach vorn. Alle wichtigen Probleme wollten sie auf einmal lösen und dem in die Jahre gekommenen Integrationsprojekt eine neue Vision verpassen. Die Zollunion sollte stufenweise zur Wirtschafts- und Währungsunion ausgebaut, die Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten nach und nach durch ein System ›eigener Einnahmen‹ ersetzt und die Beitrittsverhandlungen mit Großbritannien und den anderen beitrittswilligen Nordländern zügig aufgenommen werden (Europäischer Rat 1969).

Die Kommission war von diesem Wagemut natürlich begeistert und versuchte, ihn für ihre steuerpolitischen Zwecke auszubeuten. Im Werner-Ausschuß, einem Expertengremium, das unter Leitung des Luxemburger Premierministers Pierre Werner einen Stufenplan für die Verwirklichung der Währungsunion ausarbeiten sollte, drang sie auf eine enge Verknüpfung

von Währungs- und Steuerintegration. Neben Maßnahmen zur Harmonisierung der Kapitalbesteuerung erachtete sie vor allen Dingen eine Beseitigung der Steuergrenzen in der Mehrwertbesteuerung als notwendig: Ohne voll integrierten Gemeinsamen Markt keine voll integrierte gemeinsame Währung (European Commission 1970a).

Fortschritte bei der Mehrwertsteuerharmonisierung waren nach Ansicht der Kommission aber auch notwendig, um den Übergang zum System eigener Finanzeinnahmen der Gemeinschaft zu schaffen. Zu den eigenen Einnahmen sollten nach einer Ministerratsentscheidung vom April 1970 die Mehrwertsteuereinnahmen gehören,

> die sich aus der Anwendung eines Satzes ergeben, der 1% einer steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage nicht überschreiten darf, welche einheitlich für die Mitgliedstaaten nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmt wird.
> (Europäische Gemeinschaft 1970)

Die Umsetzung dieses Plans erforderte nach Meinung der Kommission eine Komplettharmonisierung der Bemessungsgrundlage. Nur so lasse sich eine gleichmäßige Abschöpfung der Mehrwertsteuereinnahmen in allen Mitgliedstaaten gewährleisten. Außerdem sei die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage im Hinblick auf die geplante Beseitigung der Steuergrenzen sowieso erforderlich und passe insofern »sauber« in die langfristige Strategie (Schneider 1973: 136).

Der Finanzministerrat folgte dem Werben der Kommission zumindest so weit, daß er die Steuerharmonisierung als integralen Bestandteil in den Stufenplan zur Verwirklichung der Wirtschafts- und Währungsunion aufnahm, den er im März 1971 verabschiedete (Europäische Gemeinschaft 1971a). Danach sollte in einer ersten Stufe bis zum 1. Januar 1974 eine einheitliche Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer verabschiedet werden, auf deren Basis dann das System eigener Einnahmen am 1. Januar 1975 in Kraft treten sollte. Darüber hinaus sollte der Ministerrat auch über eine Annäherung der Mehrwertsteuersätze diskutieren und damit die Basis für die Beseitigung der Steuergrenzen legen.

Inzwischen war der optimistische Geist von Den Haag aber schon wieder verweht (zum folgenden Ypersele/Koeune 1985: 38–43; Dyson 1994: 72–88). Bereits im Werner-Ausschuß war deutlich geworden, daß die Regierungen sich zwar auf das Ziel einer Währungsunion einigen konnten, nicht aber auf den Weg dorthin. Als im Mai 1971 das Wechselkursregime von Bretton Woods zusammenbrach, traten die Gegensätze offen zutage. Allen Bekenntnissen zur Währungskooperation zum Trotz reagierten die Mitglied-

staaten uneinheitlich und widersprüchlich. Deutschland und die Niederlande gaben die Wechselkurse ihrer Währungen frei, während Frankreich neue Kapitalverkehrskontrollen einführte, um die Kapitalbewegungen zu bremsen. Nachdem das *Smithsonian-Abkommen* die Wechselkursparitäten im Dezember 1971 noch einmal vorübergehend fixiert hatte, ging es auch mit der europäischen Währungsintegration noch einmal vorwärts. Im April 1972 gründeten die Mitgliedstaaten einen Wechselkursverbund, die *Währungsschlange,* dem im Mai auch die kommenden Neumitglieder Irland, Großbritannien und Dänemark beitraten. Die andauernden globalen Währungsturbulenzen machten der Schlange aber das Leben schwer. Bereits im Sommer 1972 mußten Großbritannien und Irland den Wechselkursverbund wieder verlassen. Andere Länder folgten später nach. Als sich auch Frankreich nicht mehr im System halten konnte, war der erste Anlauf zur Währungsintegration endgültig gescheitert. Der für diesen Zeitpunkt vorgesehene Übergang zu einer *zweiten Stufe* der Währungsunion fiel aus.

Je weiter die Vision der Währungsintegration in die Ferne rückte, desto unwirklicher erschien auch das Ziel der Beseitigung der Steuergrenzen. Selbst die Kommission gestand, daß an die dafür notwendigen Harmonisierungsschritte nur »in einer sehr viel späteren Phase der Integration« gedacht werden konnte (Europäische Kommission 1975a). Außerdem wuchsen im Gefolge des Ölpreisschocks von 1973 neue Mobilitätsbarrieren heran, die die integrationsschädigende Wirkung der Steuergrenzen bei weitem in den Schatten stellten. Der Grenzsteuerausgleich belastete zwar den zwischenstaatlichen Handel mit unnötigem Verwaltungsaufwand, war aber zumindest wettbewerbsneutral. Die Subventionen und nicht-tarifären Handelshemmnisse hingegen, die die Mitgliedstaaten zunehmend einsetzten, um ihrer rezessionsgeplagten Industrie im internationalen Wettbewerb zu helfen, waren offen diskriminierend und stellten die Integrität des Gemeinsamen Marktes fundamental in Frage. Bevor diese Barrieren nicht abgebaut waren, schien die Beseitigung der Steuergrenzen müßig.

Auf die Steuerharmonisierung konnte trotzdem nicht verzichtet werden. Es gab ja auch noch das Problem der eigenen Einnahmen. Seit dem Eigenmittelbeschluß vom April 1970 (Europäische Gemeinschaft 1970) arbeitete die Umsatzsteuer-Abteilung der Kommission an einem Richtlinienentwurf, der die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage einheitlich definieren sollte. Insbesondere Abteilungsleiter Pierre Guieu setzte in die *sechste Umsatzsteuerrichtlinie* große Hoffnungen. Ein »europäisches MWSt-Gesetz« (zit. nach Hahn 1988: 196) sollte entstehen, das alle Aspekte der Mehrwertsteuer bis auf den Steuersatz einheitlich regelt. Begründet wurde dieser ehrgeizige

Plan mit der Notwendigkeit, eine gleichmäßige Abschöpfung des Mehrwertsteueranteils der Gemeinschaft sicherzustellen und die Grundlagen für eine spätere Beseitigung des Grenzsteuerausgleichs zu legen. Offenbar spielte aber auch die Hoffnung eine Rolle, die Mehrwertsteuer eines Tages zu einer genuin europäischen Steuer zu machen.

In der Arbeitsgruppe nationaler Steuerbeamter, die an der Entwicklung des Richtlinienentwurfs beteiligt war, trafen Guieus hochfliegende Harmonisierungspläne auf wenig Gegenliebe. Nach Verabschiedung der ersten beiden Umsatzsteuerrichtlinien brauchten die nationalen Finanzministerien erst einmal Ruhe, um das entsprechende nationale Mehrwertsteuergesetz durch das Parlament zu bringen und die komplizierte Mehrwertsteuermaschinerie in Gang zu setzen. Neue Vorschriften aus Brüssel störten dabei nur. Außerdem sahen die Beamten nicht ein, warum eine Detailharmonisierung der Bemessungsgrundlage zur Umsetzung des Eigenmittelbeschlusses notwendig sein sollte. Der Mehrwertsteueranteil der Gemeinschaft konnte nicht nur, wie von der Kommission vorgeschlagen, nach der sogenannten *fiskalischen Methode* direkt beim Steuerpflichtigen erhoben werden. Es war auch möglich, den der Gemeinschaft zustehenden Anteil nach der *statistischen Methode* aus den Daten der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zu ermitteln (vgl. Deutscher Bundestag 1970). Das reduzierte den Verwaltungs- und Harmonisierungsaufwand erheblich. Man mußte lediglich eine fiktive Bemessungsgrundlage festlegen, die unbeschadet der tatsächlichen Unterschiede zwischen den nationalen Bemessungsgrundlagen zur Berechnung der Eigenmittel verwendet werden konnte.

Von dieser pragmatischen Lösung wollte die Kommission aber nichts wissen. Sie bestand darauf, daß die Mitgliedstaaten dem Eigenmittelbeschluß nicht durch »eine blosse Berechnung, sondern [nur durch] Zuweisung eines spezifischen Anteils einer tatsächlich harmonisierten Steuer« (Europäische Kommission 1985b: Rn. 163) genügen konnten und hielt an ihrer Forderung nach fiskalischer Methode und Detailharmonisierung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage fest. Auch den Kommissionsbeamten war aber klar, daß eine vollständige Harmonisierung angesichts der zahlreichen nationalen Unterschiede kaum zu erreichen war. Sollten die Harmonisierungsvorschläge im Ministerrat irgendeine Chance haben, dann waren Abstriche an den maximalistischen Vereinheitlichungsvorschlägen notwendig. In langwierigen internen Auseinandersetzungen wurde beraten, welche das sein sollten. Besondere Hast schien nicht angezeigt, denn politisch wäre es sowieso unklug gewesen, die Mitgliedstaaten zu Verhandlungen über die Neuregelung der Mehrwertsteuer zu zwingen, bevor diese die Steuer über-

haupt eingeführt hatten. In Italien zog sich das, wie gesagt, bis 1973 hin. Außerdem mußte die Kommission Rücksicht auf Großbritannien nehmen (Hahn 1988: 197).

4.2.2 Streit um die Bemessungsgrundlage

Britische Probleme mit der Mehrwertsteuer

In Großbritannien war die Einführung der Mehrwertsteuer ebenso umstritten wie der Beitritt zur EG (vgl. Puchala 1984: 110–121; Hahn 1988: 172–182). Daß beides ursächlich miteinander zusammenhing, machte die Sache nicht besser. In Vorbereitung auf den Beitritt hatte die konservative Regierung Heath im März 1972 ein Gesetz im Parlament eingebracht, mit dem die alte Umsatzsteuer *(purchase tax)* abgeschafft und durch die Mehrwertsteuer ersetzt werden sollte. Prompt gab es Ärger mit der Labour-Opposition und den eigenen Hinterbänklern. Die Mehrwertsteuer war unbeliebt, weil sie die Zahl der Umsatzsteuerpflichtigen drastisch erhöhte. Im Gegensatz zur einphasigen *purchase tax,* die nur auf der Großhandelsstufe erhoben wurde, fiel sie auf jeder Umsatzstufe an und erfaßte deshalb auch Steuerzahler, die bisher nicht umsatzsteuerpflichtig waren: Einzelhändler, Kleingewerbetreibende, Landwirte etc.

Hinzu kam, daß die *purchase tax* in Großbritannien weniger als Einnahmequelle, denn als ökonomisches Steuerungsinstrument angesehen wurde. Sie sollte die Produktion bestimmter Güter des Massenbedarfs anregen, indem sie diese von der Besteuerung ausnahm. Ihre Bemessungsgrundlage war entsprechend schmal (Nortcliffe 1960: 87). Die europäische Mehrwertsteuer dagegen war als reines Instrument zur Einnahmeerzielung konzipiert, das »so allgemein wie möglich erhoben« und auf »alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen« angewendet werden sollte (Europäische Gemeinschaft 1967a). Von diesem Grundsatz war die geplante britische Mehrwertsteuer weit entfernt. Der Gesetzentwurf sah Steuerbefreiungen für rund 30 Prozent der gesamten Wirtschaft vor. Das bedeutete aber immer noch eine Verbreiterung der Steuerbasis gegenüber der *purchase tax* und veranlaßte den Labour-Oppositionsführer Harold Wilson von einer »regressiven, reaktionären … Steuer auf lebensnotwendige Güter« zu sprechen (Puchala 1984: 118). Auch konservative Abgeordnete forderten Nachbesserungen bei den Steuerbefreiungen.

Nun hatte die Regierung die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage keineswegs nur vorgeschlagen, um den Vorgaben der europäischen Umsatzsteuerrichtlinien gerecht zu werden, sondern auch, um die Umsatzsteuereinnahmen zu steigern. Die hohen direkten Steuern, die, zu Recht oder Unrecht, für das langsame britische Wirtschaftswachstum mitverantwortlich gemacht wurden, sollten gesenkt werden, und die Mehrwertsteuer sollte die Einnahmeausfälle gegenfinanzieren. Auch mit dieser rein binnenwirtschaftlichen Begründung gelang es der Regierung aber nicht, den von der Opposition gesäten Verdacht zu beseitigen, mit Einführung der Mehrwertsteuer lediglich einen Kotau vor den Ausländern in Brüssel zu vollführen. Je schriller die Kritik wurde, desto stärker sah sich die Regierung gezwungen, Unabhängigkeit zu demonstrieren. Sie weitete den Katalog von Steuerbefreiungen aus und versprach, traditionell nicht umsatzsteuerpflichtige Güter, wie zum Beispiel Nahrungsmittel und Kinderkleidung, auch in Zukunft nicht zu besteuern. Als das Mehrwertsteuergesetz im Juli 1972 verabschiedet wurde, war der Normalsteuersatz mit 10 Prozent so niedrig und der Anwendungsbereich des Nullsatzes so groß, daß das Steueraufkommen nicht einmal den Einnahmeausfall der *purchase tax* kompensieren konnte.

Richtlinienentwurf und Entscheidungsprozeß

In einer Lage, in der sich die britische Regierung die Zustimmung ihrer Hinterbänkler zur Mehrwertsteuer durch Sonderregelungen und Steuerbefreiungen erkaufen mußte, konnte die Kommission schlecht mit einem Richtlinienentwurf an die Öffentlichkeit treten, der solche Sonderregelungen und Steuerbefreiungen ausnahmslos verbietet. Die Kommission hielt deshalb ihren im Herbst 1972 weitgehend fertiggestellten Entwurf zurück. Zur Begründung hieß es, sie wolle den Entscheidungen der neuen, vergrößerten Kommission nicht vorgreifen, die im Januar 1973 die Geschäfte übernehmen würde. Als diese sich im Mai 1973 so weit etabliert hatte, daß sie das Dossier vornehmen konnte, gab es sofort Ärger um die Nullsätze.

Die Umsatzsteuerabteilung der Kommission plante, die Anwendung solcher Sätze ganz zu untersagen. In der alten Sechsergemeinschaft hätte sie dafür auch durchaus einen Konsens finden können. Die Niederlande, auf deren Insistieren Nullsätze in der zweiten Umsatzsteuerrichtlinie überhaupt nur gestattet worden waren, machten von ihnen kaum Gebrauch. Frankreich und Deutschland forderten ihre Abschaffung (Hahn 1988: 198; Puchala 1984: 123). In der neuen Neunergemeinschaft war solch ein Konsens aller-

dings ganz unerreichbar. Großbritannien und Irland machten von Nullsätzen breiten Gebrauch. Bevor der Richtlinienentwurf im Kommissionskollegium die Zustimmung der beiden britischen Kommissare finden konnte, mußte deshalb der neue Steuerkommissar Henri Simonet die Hardliner der Umsatzsteuerabteilung zu Zugeständnissen beim Nullsatzverbot bewegen. Man einigte sich schließlich darauf, alle Nullsätze, die am Tag der Einführung der britischen Mehrwertsteuer, dem 1. April 1973 in Kraft waren und den Bestimmungen der zweiten Umsatzsteuerrichtlinie nicht widersprachen, für eine nicht näher definierte Übergangszeit zu erlauben (Hahn 1988: 198). Der entsprechend geänderte Richtlinienentwurf wurde dem Rat im Juni 1973 überstellt (Europäische Kommission 1973).

Der Entwurf sollte einen Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer festlegen,

> der in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften identisch definiert ist, insbesondere hinsichtlich der Steuerpflichtigen, hinsichtlich der steuerpflichtigen und steuerbefreiten Umsätze, der Modalitäten der Bestimmungen der Besteuerungsgrundlagen und hinsichtlich der Sonderregelungen.
> (Europäische Kommission 1973: 7)

Viele der dazu notwendigen Einzelbestimmungen drangen tief in das nationale Steuerrecht ein und provozierten zahlreiche Konflikte. Fast jeder Mitgliedstaat hatte mit irgendeiner Bestimmung Probleme. Der Bundesregierung machte zum Beispiel die vorgeschlagene Einbeziehung der Immobilienumsätze in die Mehrwertbesteuerung Schwierigkeiten. Immobilienumsätze unterlagen in Deutschland der Grunderwerbsteuer, deren Erträge den Bundesländern zukamen. Mehrwertsteuererträge dagegen flossen Bund und Ländern gemeinsam zu. Die eine Steuer zugunsten der anderen abzuschaffen, hätte deshalb eine Neuregelung der vertikalen Steueraufteilung notwendig gemacht. Belgien wehrte sich gegen die im Richtlinienentwurf vorgeschlagenen Sonderregelungen für Kleinunternehmen. In Frankreich gab es Probleme mit der Besteuerung von Rechtsanwälten, usw.

Keines dieser Probleme war unlösbar. In der Masse erschienen sie jedoch erdrückend und die nationalen Steuerbeamten, die sich ihrer Lösung in der Arbeitsgruppe Finanzfragen des Rats annehmen sollten, zeigten wenig Elan. Die Identifikation mit dem Richtlinienentwurf war gering. Die Vollharmonisierung der Bemessungsgrundlage erschien den Beamten sachfremd, weil zur Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel nicht unbedingt erforderlich. Sie erschien ihnen bedrohlich, weil sie den nationalen Verwaltungen, bis auf die Steuersätze, keine autonomen Einflußmöglichkeiten auf die Mehr-

wertsteuer ließ. Außerdem befürchteten sie politische Probleme, weil mit der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage kaum einer Interessengruppe eine Freude gemacht werden konnte, viele sich aber durch die Umstellung auf neue Regeln und Formulare gestört fühlen würden. Statt Probleme abzuarbeiten, beschränkten sich die Beamten deshalb darauf, diese ungelöst an COREPER weiterzureichen, der sie seinerseits dem Finanzministerrat vorlegte, von wo sie im Dezember 1974 postwendend an die technische Ebene zurückgereicht wurden. Die Verhandlungen drehten sich im Kreis (Hahn 1988: 199–204).

Das Europäische Parlament beobachtete diese Entwicklung mit Sorge. Neben den Direktwahlen war es nämlich vor allen Dingen die Eigenmittelfinanzierung, durch die die Abgeordneten ihre Position im Beziehungsgeflecht der Gemeinschaftsinstitutionen zu verbessern hofften, und dafür brauchten sie die Vereinheitlichung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage. Um den stockenden Harmonisierungsprozeß zu beschleunigen, drohten die Parlamentarier den Finanzministern mit einer Unterlassungsklage nach Artikel 175 EG-Vertrag (jetzt 232) und, im äußersten Fall, der vollständigen Ablehnung des EG-Haushaltsplanes. Auch die Außenministerien drängten auf eine Einigung. Die Gemeinschaft bot Mitte der siebziger Jahre kein erhebendes Bild: die Wirtschafts- und Währungsunion gescheitert, die Mitgliedstaaten uneins angesichts von Ölkrise und Rezession und dazu der ewige Ärger mit Großbritannien. Da war es wichtig, daß wieder einmal etwas klappte, zum Beispiel die Umstellung der EG-Finanzierung auf das Eigenmittelsystem. Auch wenn der hierfür ursprünglich vorgesehene Termin, der 1. Januar 1975, längst verstrichen war, einigten sich die Außen- und Finanzminister auf einer gemeinsamen Ratssitzung im April 1976 doch wenigstens, dieses System bis spätestens 1. Januar 1978 in Kraft zu setzen (Hahn 1988: 209).

Dieser Beschluß zwang die Kommission zu einer Akzentverschiebung. Hatte sie bisher den Eigenmittelbeschluß benutzt, um eine möglichst weitgehende Harmonisierung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer voranzutreiben, so sah sie sich nun zu Abstrichen an ihren Harmonisierungsforderungen gezwungen, um die Einführung der Eigenmittelfinanzierung zu ermöglichen. Den Beamten der Umsatzsteuerabteilung fiel das deutlich schwerer als Kommissar Simonet, der im Gegensatz zum Harmonisierungsübervater von der Groeben ein sehr viel agnostischeres Verhältnis zur Rechtsangleichung pflegte. Hatte von der Groeben die Steuerpolitik vor allen Dingen als potentielles Hindernis auf dem Weg zu binnenmarktähnlichen Verhältnissen gesehen, so betrachtete Simonet sie in erster Linie als

Instrument der Struktur- und Konjunkturpolitik. Harmonisierung war ihm weniger wichtig als der Erhalt fiskalischer Entscheidungsspielräume auf der nationalen und die Schaffung zusätzlicher fiskalischer Handlungsfähigkeit auf der europäischen Ebene. In diesen unterschiedlichen Sichtweisen spiegelte sich nicht nur ein anderes ordnungspolitisches Glaubensbekenntnis, sondern auch die Verschlechterung der makroökonomischen Rahmenbedingungen in den siebziger Jahren, die konjunktur- und strukturpolitische Interventionen dringlicher erscheinen ließ als noch in den sechziger Jahren.

> A too hasty move towards harmonized taxes, particularly of tax rates, in the name of ›distortion-free competition‹ … could considerably limit or sacrifice … vital functions for Member States at a time when the compensating factor – i.e. greater scope for fiscal action at the Community level – is not yet in sight.
> (Simonet 1975: 41)

In ihrem *Steuerpolitischen Aktionsprogramm* von 1975 versprach die Kommission deshalb, sich »für die nächste Zukunft … auf die absolut unerläßlichen Maßnahmen zu beschränken« (Europäische Kommission 1975b). Dieser »neue pragmatische Ansatz« in der Steuerpolitik (Simonet 1975: 45) kam auch den Verhandlungen zur sechsten Umsatzsteuerrichtlinie zugute. Langsam zeichneten sich die Umrisse einer Einigung ab. Die Kompromißformel sah vor, am Konzept einer einheitlichen Bemessungsgrundlage festzuhalten. Das Ziel, die Mehrwertsteuereigenmittel nach der fiskalischen Methode zu erheben, sollte nicht aufgegeben werden. Allerdings sollte den Mitgliedstaaten in den Bereichen, in denen keine Einigung auf vollkommen einheitliche Bestimmungen erreichbar war, eine zeitlich begrenzte Abweichung von der einheitlichen Besteuerungsgrundlage erlaubt werden. Sie sollten dann lediglich durch Kompensationszahlungen sicherstellen, daß der Mehrwertsteueranteil an die Gemeinschaft überwiesen wird, der bei lückenloser Anwendung der einheitlichen Bemessungsgrundlage hätte überwiesen werden müssen. Mit anderen Worten: Dort, wo die Angleichung der Besteuerungspraxis kontrovers war, sollte die fiskalische Erhebungsmethode durch die statistische ersetzt werden, um den Fortschritt bei der Eigenmittelfinanzierung nicht zu blockieren (Hahn 1988: 208).

Damit die sechste Umsatzsteuerrichtlinie endgültig verabschiedet werden konnte, mußte diese abstrakte Einigungsformel in konkrete Bestimmungen übersetzt werden. Das war vor allen Dingen für die Kommission eine schwierige Aufgabe. Die Kommissionsbeamten waren zwar bereit, Abweichungen von der einheitlichen Bemessungsgrundlage zu dulden, wo dies für die Kompromißfindung im Rat unerläßlich war. Gleichzeitig wollten sie

aber soviel Harmonisierungssubstanz retten wie möglich. Auf keinen Fall sollten die Bestimmungen der sechsten Richtlinie hinter das Maß an Vereinheitlichung zurückfallen, das bereits mit der zweiten Umsatzsteuerrichtlinie erreicht worden war. Kritisch war insbesondere der Artikel 17 der zweiten Richtlinie, der die Beibehaltung bereits bestehender Nullsätze gestattete. Die britische Regierung forderte darüber hinaus, auch neue Nullsätze einführen zu dürfen, stieß damit aber nicht nur bei der Kommission, sondern auch in Frankreich, Deutschland und den Beneluxländern auf Ablehnung. Da eine Einigung nicht möglich war, beschloß man schließlich, es auf ein Gerichtsverfahren ankommen zu lassen: Artikel 17 wurde in den Artikel 28 der sechsten Umsatzsteuerrichtlinie überführt, und die Kommission kündigte an, Großbritannien im Fall der Einführung neuer Nullsätze umgehend beim EuGH zu verklagen (Hahn 1988: 212).

Im Dezember 1976 wurden alle verbliebenen Konflikte zu einem großen Verhandlungspaket verschnürt und während einer achtzehnstündigen Marathonsitzung des Ministerrats gemeinsam gelöst. Nach einigen weiteren Zwischengeplänkeln folgte im Mai 1977 die formale Verabschiedung (Europäische Gemeinschaft 1977a). Alle Beteiligten waren so froh, den Alptraum dieser sechsten Umsatzsteuerrichtlinie endlich hinter sich zu haben, daß sie voller Überschwang einen Umsetzungstermin vereinbarten, den die meisten von ihnen beim besten Willen nicht einhalten konnten, den 1. Januar 1978. Nur Großbritannien und Belgien gelang es, die Richtlinie fristgerecht zu implementieren. Alle anderen waren zu spät (Easson 1980: 96).

4.2.3 Die sechste Umsatzsteuerrichtlinie, 1977

Die sechste Umsatzsteuerrichtlinie sollte die Basis für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel legen. Bereits kurz nach ihrer Verabschiedung begannen die Verhandlungen darüber, wie diese Erhebung praktisch vollzogen werden sollte. Dabei kamen die Finanzexperten schnell zu dem Schluß, daß die von der Kommission favorisierte fiskalische Methode viel zu kompliziert und aufwendig war. In einer Verordnung vom Dezember 1977 stellte der Ministerrat den Mitgliedstaaten deshalb frei, ihre Mehrwertsteuereigenmittel wahlweise nach der fiskalischen oder der statistischen Methode zu berechnen (Europäische Gemeinschaft 1977b: Abschnitt B). Bis auf Dänemark und Irland entschieden sich alle für das statistische Verfahren, und selbst diese beiden Außenseiter gaben die fiskalische Methode wenig später auf (Strasser 1991: 97). Der Sachzwang ›fiskalische Methode‹, der all

die mühsamen Verhandlungen zur sechsten Umsatzsteuerrichtlinie begründet hatte, löste sich also unmittelbar nach Verabschiedung dieser Richtlinie in Wohlgefallen auf. Die Harmonisierung war, wie ein deutscher Diplomat es ausdrückte, »für die Katz« (zit. nach Hahn 1988: 217). Die Kommission sah wenig Anlaß, weiter auf der fiskalischen Methode zu beharren. Jetzt, wo die sechste Umsatzsteuerrichtlinie verabschiedet war, schien es wichtiger, das reibungslose Funktionieren des Eigenmittelsystems sicherzustellen. Wenn dafür das statistische Verfahren besser geeignet war, wollte die Kommission sich seiner Verwendung nicht entgegenstellen.

Mißt man die sechste Umsatzsteuerrichtlinie an dem ursprünglichen Ziel, eine vollkommen einheitliche Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer zu schaffen, so hat sie dieses Ziel nicht erreicht. Die Richtlinie definierte die Grundsätze einer einheitlichen Bemessungsgrundlage, ließ aber offen, bis wann die verbleibenden Abweichungen und Ausnahmeregelungen beseitigt werden sollten. Die Kommission wollte solche Unvollkommenheiten natürlich so rasch wie möglich beheben. Noch 1977 legte sie zwei Richtlinienentwürfe vor, die einige Lücken der sechsten Richtlinie schließen sollten, und ließ in späteren Jahren zahlreiche weitere Richtlinienvorschläge folgen (vgl. Cnossen/Shoup 1987: 63–65; Farmer/Lyal 1994: 26). Im Ministerrat trafen diese Vorlagen jedoch auf wenig Gegenliebe. Der Vorrat an Gemeinsamkeiten war erschöpft, die Steuerverwaltungen wollten Ruhe, um die sechste Umsatzsteuerrichtlinie in die nationale Praxis zu übersetzen, und der ausgesprochen technische Charakter der Vorschläge – es ging um Probleme wie zum Beispiel den Vorsteuerabzug für Ausländer, die Besteuerung von Kunstgegenständen, Sammlerstücken und Antiquitäten oder die steuerliche Behandlung des Bordbedarfes von Wasser- und Luftfahrzeugen (vgl. Europäische Kommission 1980) – animierte auch nicht zu großen politischen Verbrüderungsgesten.

Außerhalb der Kommission war niemandem mehr so recht klar, wofür diese Harmonisierungsprojekte gut sein sollten. Im Europaparlament hieß es anläßlich einer Aussprache über die Besteuerung von Gebrauchtwaren ratlos:

> Wir haben einen Bericht produziert, weil wir etwas tun müssen, aber ehrlich gesagt glaube ich im Augenblick nicht, daß wir den Mut haben zu fragen, was dies mit der Schaffung einer Europäischen Gemeinschaft zu tun hat.
> (zit. nach Hahn 1988: 230)

Die Frage wäre in der Tat schwierig zu beantworten gewesen. Der Hinweis auf die Notwendigkeiten der Eigenmittelfinanzierung konnte spätestens seit dem Beschluß, die statistische Methode zu erlauben, keine weitere Steuer-

harmonisierung mehr begründen. Das Ziel der Wettbewerbsneutralität im Gemeinsamen Markt war bereits 1967 mit der Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems erreicht worden. Solange am Bestimmungslandprinzip festgehalten wurde, war keine weitere Vereinheitlichung notwendig, da die wettbewerbsverzerrenden Wirkungen von Besteuerungsunterschieden durch den Grenzausgleich neutralisiert wurden (Smith 1993: 76). Erst mit Abschaffung des Grenzausgleichs und Übergang zum Ursprungslandprinzip würde sich ein neuer Harmonisierungsbedarf ergeben, der weitere Richtlinien zur Angleichung der Bemessungsgrundlage und der Steuersätze rechtfertigt. Angesichts des notleidenden Zustands der europäischen Integration erschien dieser folgenschwere Schritt aber in weiter Ferne zu liegen.

Während die Kommission unverdrossen Richtlinienentwürfe produzierte, zog der Rat sich aus der Steuerpolitik weitgehend zurück. Dafür wurde allerdings der Europäische Gerichtshof aktiver. Ende der siebziger Jahre und Anfang der achtziger Jahre erließ er einige grundlegende Urteile zur Geltung von Artikel 95 (jetzt 90) und zur Bedeutung der Steuerdiskriminierung im Gemeinsamen Markt. Oft ging es dabei um Probleme, die die Kommission mit ihren Richtlinienentwürfen zu lösen versuchte (Farmer/Lyal 1994: 27). Und in manchen Fällen, wie zum Beispiel dem *Gaston-Schul*-Verfahren (Europäischer Gerichtshof 1981), das die steuerliche Behandlung des grenzüberschreitenden Handels mit Gebrauchtwaren zum Gegenstand hatte, bewog das Gerichtsurteil den Rat dazu, sich den Kommissionsvorschlägen wieder zuzuwenden. Das Urteil implizierte eine Problemlösung, die den Regierungen noch weniger behagte, als die von der Kommission vorgelegte Harmonisierungslösung.

Die Steuerbeamten der Kommission registrierten den richterlichen Aktivismus mit Wohlwollen. Je mehr Richtlinienvorschläge im Ministerrat hängenblieben, desto stärker konzentrierten sie sich darauf, den Druck auf die Mitgliedstaaten durch Vertragsverletzungsverfahren wegen tatsächlicher oder vermeintlicher Verstöße gegen die sechste Umsatzsteuerrichtlinie zu erhöhen. Vor dem Gerichtshof kam es zu »a hundred bloody VAT infraction cases for not dotting this i or not crossing this t« (zit. in Hahn 1988: 230). Das linderte die Frustration der Kommissionsbeamten, war aber kein wirklicher Ersatz für eine erfolgreiche Steuerharmonisierung. Die Steuerharmonisierung konnte jedoch nur wieder in Gang kommen, wenn das einzige verbliebene Rechtfertigungsargument seine Überzeugungskraft zurückgewinnt: die Beseitigung der Steuergrenzen. Auf der semantischen Ebene wurde diese Zielsetzung zwar weiterhin tapfer beschworen. In der Präambel zur sechsten Richtlinie hatten sich die Mitgliedstaaten erneut verpflichtet,

> das Ziel im Auge zu behalten, die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten zu beseitigen …, damit schließlich ein gemeinsamer Markt verwirklicht wird, … der mit einem echten Binnenmarkt vergleichbare Merkmale aufweist.

Auch der Wirtschafts- und Sozialausschuß (Fredersdorf-Bericht 1978), die Kommission (Europäische Kommission 1980) und das Europaparlament (Rogalla-Bericht 1983) wiederholten in langen Berichten, daß die wahre Wirtschafts- und Währungsunion nur ohne Steuergrenzen zu haben sei. Praktische Konsequenzen hatten diese Deklarationen aber vorerst nicht. Europa kämpfte mit der ›Eurosklerose‹. Die zweite Ölkrise stürzte viele Mitgliedstaaten am Anfang der achtziger Jahre in tiefe wirtschaftliche Probleme und ließ die sowieso schon geringe Bereitschaft zu steuerpolitischen Experimenten in Brüssel auf ein Minimum schrumpfen. Der endlose Streit um den britischen Beitragsrabatt tat ein übriges, um ein Gefühl europäischer Handlungsunfähigkeit zu verfestigen. Die Beseitigung der Steuergrenzen traute der Gemeinschaft in dieser Situation niemand ernsthaft zu. Erst mit dem Binnenmarktprogramm wurde das wieder anders.

4.3 Der Abbau der Steuergrenzen

4.3.1 Das Weißbuch und das modifizierte Ursprungslandprinzip

Die Vollendung des Binnenmarktes

Im Juni 1981 sprachen die Staats- und Regierungschefs auf einer Sitzung des Europäischen Rats in Luxemburg zum ersten Mal seit langer Zeit wieder über den Zustand des Gemeinsamen Marktes. Er ließ zu wünschen übrig. Seit der Vollendung der Zollunion waren mehr als zehn Jahre vergangen, aber die Marktintegration hatte sich kaum verbessert: Der grenzüberschreitende Güterverkehr wurde immer noch durch Grenzkontrollen behindert. Subventionszahlungen und industriepolitisch motivierte Regulierungen, mit denen die Mitgliedstaaten seit der Ölkrise Mitte der siebziger Jahre verstärkt in ihre Volkswirtschaften hineinregierten, schufen neue nicht-tarifäre Handelshemmnisse. Die Integration der Finanzmärkte kam nicht voran. Die Kapitalverkehrskontrollen waren Anfang der achtziger Jahre restriktiver als Ende der sechziger Jahre. Die Dienstleistungsfreiheit war noch kaum verwirk-

licht. Die öffentlichen Beschaffungsmärkte bildeten immer noch national abgeschottete Domänen. All diese Marktstörungen sollten verschwinden. Der Gemeinsame Markt sollte vollendet werden und endlich die Massenproduktionsvorteile und Spezialisierungsgewinne freisetzen, von denen schon der Spaak-Bericht den wirtschaftlichen Aufschwung Europas erhofft hatte.

Den Verlautbarungen des Luxemburger Gipfels folgten zahlreiche weitere Kommuniqués ähnlichen Inhalts, die schließlich im Februar 1986 in der Unterzeichnung der Einheitlichen Europäischen Akte mündeten. Mit diesem Vertrag verpflichten sich die Mitgliedstaaten, bis zum 31. Dezember 1992 »einen Raum ohne Binnengrenzen« zu schaffen, »in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen des Vertrages gewährleistet ist« (Artikel 8a, jetzt 14). Dazu gehörten nach Ansicht der Vertragsparteien auch Maßnahmen bei der Mehrwertsteuer. Artikel 99 (jetzt 93) wurde neu formuliert und besagt jetzt:

> Der Rat erläßt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes innerhalb der in Artikel 8a gesetzten Frist notwendig ist.

Die steuerpolitische Konzeption des Weißbuches

Wieviel Harmonisierung für den Binnenmarkt notwendig ist, war damit freilich noch nicht entschieden. Die Kommission pflegte naturgemäß sehr weitreichende Vorstellungen. Nachdem sie jahrzehntelang gepredigt hatte, die Schaffung binnenmarktähnlicher Verhältnisse setze die Beseitigung der Steuergrenzen voraus, schien nun der Zeitpunkt gekommen, den Worten Taten folgen zu lassen. Im Weißbuch zur ›Vollendung des Binnenmarktes‹ forderte sie die Abschaffung aller »materiellen Schranken« und die vollständige umsatzsteuerliche Gleichbehandlung aller Kauftransaktionen im Binnenmarkt (Europäische Kommission 1985b: Rn. 168).

Der Begriff der materiellen Schranken bezeichnete alle Behinderungen, die den freien Verkehrsfluß an den Grenzübergängen zwischen den Mitgliedstaaten behindern, also zum Beispiel Paßkontrollen, die Inspektion von Ladungen, das Ausfüllen und Abstempeln von Formularen oder die Erhebung von Gebühren. Diese Schranken bildeten nach Ansicht der Kommission »das störendste Beispiel für die andauernde Aufsplitterung Europas« und belasteten die Industrie »mit unnötigen Fristen, Formalitäten, Beförde-

rungs- und Umschlaggebühren« (Europäische Kommission 1985b: Rn. 11, 24). Die tagelangen LKW-Blockaden, die 1984 die Alpenübergänge lahmgelegt hatten, galten als deutlicher Ausdruck dafür.

Um die materiellen Schranken zu beseitigen, mußten laut Weißbuch auch die Steuergrenzen verschwinden, denn die meisten materiellen Schranken dienten der Durchführung des umsatzsteuerlichen Grenzausgleichs (Europäische Kommission 1985b: Rn. 168). An den Grenzübergängen wurde kontrolliert, ob Güter, die eine Ausfuhrrückerstattung erhalten hatten, tatsächlich exportiert (und nicht etwa unversteuert in den Heimmarkt zurückgeschleust) und frisch importierte Güter korrekt mit Einfuhrausgleichssteuer nachbelastet wurden. Das behinderte natürlich den grenzüberschreitenden Verkehr.

Wäre es aber nur darum gegangen, den Grenzverkehr von Grenzkontrollen zu befreien, dann hätte man den Grenzausgleich nicht abschaffen, sondern lediglich ins Binnenland verlegen müssen. Schon in den frühen sechziger Jahren hatten die Niederlande einen entsprechenden Vorschlag gemacht (Cnossen/Shoup 1987: 74–76). Er sah vor, das Verfahren des Grenzausgleichs so zu modifizieren, daß Exporte nicht mehr an der Grenze kontrolliert, sondern anhand der Rechnungsbelege des Exporteurs überprüft werden und Importe statt an der Grenze im Rahmen der normalen Steuererklärung des Importeurs mit Einfuhrumsatzsteuer nachbelastet werden. Dadurch hätte der Grenzübertritt von steuerlichen Formalitäten entlastet werden können, ohne das Bestimmungslandprinzip und den Grenzausgleich aufgeben zu müssen. Die Beneluxländer verwendeten dieses *System des Zahlungsaufschubs* bereits seit 1966, und auch Großbritannien hatte es bis 1984 benutzt.

Die Kommission konnte sich für das Zahlungsaufschubverfahren aber nicht erwärmen. Das lag zum einen daran, daß dieses Verfahren nur auf umsatzsteuerpflichtige Unternehmen anwendbar war, das heißt, es konnte die Grenzkontrollen nur für Marktteilnehmer ersetzen, die regelmäßig Mehrwertsteuer abführen und darüber Steuererklärungen an ihre lokalen Finanzämter ausstellen, nicht aber für nicht-umsatzsteuerpflichtige Endverbraucher. Damit wäre zwar der kommerzielle Handel von Grenzformalitäten entlastet worden – immerhin der größte Teil des grenzüberschreitenden Handels. Der von der Kommission mit besonderer Aufmerksamkeit bedachte europäische Bürger hätte aber immer noch an der Grenze seinen Kofferraum öffnen müssen, um die korrekte Nachversteuerung der von ihm importierten Endprodukte sicherzustellen. Die Kommission lehnte das System des Zahlungsaufschubs aber auch deshalb ab, weil es nichts an der

verfahrenstechnischen Ungleichbehandlung von inländischem und internationalem Handel änderte. Der internationale Handel mußte nach wie vor einen Grenzausgleich durchlaufen, auch wenn dieser nicht mehr direkt an der Grenze vorgenommen wurde. Das Verdikt der Kommission lautete deshalb schon in den sechziger Jahren: »mit der Herstellung binnenmarktähnlicher Verhältnisse nicht vereinbar« (Groeben 1962: 10). Daran hatte sich in den achtziger Jahren nichts geändert.

Das Weißbuch hielt sich mit dem System des Zahlungsaufschubs nicht lange auf und forderte statt dessen die vollständige Beseitigung des Grenzausgleichs (Europäische Kommission 1985b: 3. Teil). Alle Güter und Dienstleistungen sollten im Ursprungsland besteuert werden, egal ob sie anschließend im Land verblieben oder in ein anderes Land ausgeführt wurden. Der Wechsel zum Ursprungslandprinzip reichte allein aber nicht, um eine vollkommene steuerliche Gleichbehandlung von inländischem und internationalem Handel sicherzustellen. Zusätzlich mußte das Bestimmungsland noch verpflichtet werden, die auf Importen lastende Mehrwertsteuer des Ursprungslandes zum Vorsteuerabzug im Inland zuzulassen *(Vorsteuerabzug über die Grenze).* Andernfalls drohte bei international gehandelten Gütern eine Umsatzsteuerkumulation, die bei inländisch gehandelten Gütern durch den Vorsteuerabzug vermieden wurde, also eine Benachteiligung durch internationale Doppelbesteuerung (Biehl 1992: 266). Als zweites Element neben der Beseitigung des Grenzausgleichs forderte die Kommission deshalb die Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs (Europäische Kommission 1985b: Rn. 172), das heißt, umsatzsteuerpflichtige Importeure sollten im Ausland gezahlte Vorsteuer zum Vorsteuerabzug im Inland anmelden dürfen.

Das Konzept, den Grenzausgleich zu beseitigen und gleichzeitig einen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug einzuführen, war nicht neu. Seit den sechziger Jahren wurde es in der Gemeinschaft unter verschiedenen Bezeichnungen diskutiert – Mehrwertlandprinzip, Gemeinsamer-Markt-Prinzip, modifiziertes Ursprungslandprinzip (vgl. nur Deringer-Bericht 1963: Rz. 182; Biehl 1969; Andel et al. 1976: 79; Burke 1980: 3). Die Folgewirkungen, die mit der Einführung dieses Prinzips verbunden sind, waren ebenfalls bekannt: Wettbewerbsverzerrungen und eine Umverteilung von Steueraufkommen zwischen den Mitgliedstaaten.

Wettbewerbsverzerrungen: Der Übergang zum modifizierten Ursprungslandprinzip schafft einen Anreiz, Güter und Dienstleistungen in Ländern mit niedriger Mehrwertsteuer zu kaufen. Umsatzsteuerpflichtige Unternehmen und damit circa. 95 Prozent des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs

(Mette 1994: 101) bleiben davon unberührt. Ihr Recht auf einen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug neutralisiert den Vorteil grenzüberschreitender Einkäufe: Ein Input im Wert von 100 Rechnungseinheiten würde das Unternehmen in Luxemburg zuzüglich 12 Prozent Umsatzsteuer 112 Rechnungseinheiten kosten, während es für denselben Input in Dänemark zuzüglich 22 Prozent Umsatzsteuer 122 Rechnungseinheiten zu zahlen hätte; gleichzeitig würde der Luxemburger Import aber auch nur zu einem Vorsteuerabzug von 12 Rechnungseinheiten berechtigen, während der Kauf des dänischen Produktes einen Vorsteuerabzug von 22 Rechnungseinheiten brächte. Solange das Unternehmen vorsteuerabzugsberechtigt ist, wäre die steuerinduzierte Preisdifferenz deshalb unerheblich für die Kaufentscheidung. Bei nichtgewerblichen Privatimporten beziehungsweise Importen durch steuerbefreite Unternehmen[5] und Körperschaften des öffentlichen Rechts, die zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt sind, schlägt der steuerinduzierte Preisunterschied dagegen durch und bevorteilt den luxemburgischen gegenüber dem dänischen Anbieter. Manche Beobachter sagten deshalb für den Fall der Einführung des modifizierten Ursprungslandprinzips »massive Wellen grenzüberschreitender Käufe« (Sinn 1990: 491) durch Endverbraucher, steuerbefreite Unternehmen und öffentliche Einrichtungen voraus. Auch der Versandhandel und die Vertriebsorganisationen großer Unternehmen werden sich in Ländern mit niedriger Mehrwertsteuer ballen. Für Mitgliedstaaten mit hohen Normal- oder Luxussätzen der Mehrwertsteuer drohten dagegen Handelsbilanzdefizite und Einnahmeverluste (Parsche/Seidel/Teichmann 1988: 35, 406).

Umverteilung von Steueraufkommen: Während die Verlagerung von Handelsaktivitäten tendenziell zu Lasten der Steuereinnahmen in den Hochsteuerländern geht, hat die Anwendung des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzuges eine entgegengesetzte Wirkung. Grund: Im Gegensatz zum Bestimmungslandprinzip, welches das gesamte Umsatzsteueraufkommen aus der Besteuerung von Importen dem Importland zuweist, muß das Importland unter dem modifizierten Ursprungslandprinzip seine Steuereinnahmen mit dem Exportland teilen. Genauer gesagt, es muß seinen Importeuren einen Vorsteuerabzug für die im Exportland getätigten Vorumsätze gewähren. Im Effekt bedeutet das eine Verschiebung von Steuereinnahmen vom Importzum Exportland. Die Verluste des Importlandes sind dabei um so größer, je

5 Dazu gehören vor allen Dingen Banken, Finanzdienstleistungen und Krankenhäuser.

höher die Umsatzsteuerbelastung im Exportland ist (Parsche/Seidel/Teichmann 1988: 34).

Da weder Wettbewerbsverzerrungen noch große Umverteilungen beim Mehrwertsteueraufkommen akzeptabel schienen, sah das Weißbuch vor, die Einführung des modifizierten Ursprungslandprinzips durch zwei weitere Maßnahmen zu flankieren: die Harmonisierung der Mehrwertsteuerbelastung und die Einführung eines Clearingmechanismus (Europäische Kommission 1985b: Teil 3).

Harmonisierung der Mehrwertsteuerbelastung: Nach Vorstellung der Kommission sollte die Steuerbelastung in den Mitgliedstaaten so weit angenähert werden, daß nach Beseitigung der Steuergrenzen kein Anreiz besteht, Kaufhandlungen aus steuerlichen Gründen in andere Mitgliedstaaten zu verlagern (Europäische Kommission 1985b: Rn. 185–199). Dazu mußte die Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage vollendet und die Zahl und Höhe der Steuersätze vereinheitlicht werden.

– *Bemessungsgrundlage:* Bei der Bemessungsgrundlage bestanden nach wie vor die von der sechsten Umsatzsteuerrichtlinie gelassenen Lücken. Erhebliche Unterschiede gab es zum Beispiel bei der Besteuerung von Nahrungsmitteln, Brennstoffen und Mineralölprodukten, bei Büchern, Medikamenten und anderen Waren und Dienstleistungen des täglichen Bedarfs (vgl. Tabelle 4-2). Irland und Großbritannien besteuerten viele dieser Güter zum Nullsatz oder nahmen sie ganz von der Besteuerung

Tabelle 4-2 Mehrwertsteuersätze für besondere Produkte (in %), 1987

	Nahrungsmittel	Mineralölprodukte	Bücher	Zeitungen
Belgien	6	17	6	6
Dänemark	22	22	22	22
Deutschland	7	14	7	7
Frankreich	5,5	18,6	5,5	2,1
Großbritannien	0	0	0	0
Irland	0	10	0	10
Italien	4–9	9–19	4	9
Luxemburg	6	6	0	12
Niederlande	6	20	6	6
Spanien	6	6–12	6	12

Quelle: Europäisches Parlament 1990.

Tabelle 4-3 Mehrwertsteuersätze (in %), 1985

	Normalsatz	Nullsatz	ermäßigte Sätze	erhöhte Sätze
Belgien	19	ja	6 und 17	25 und 33
Dänemark	22	ja	–	–
Deutschland	14	–	7	–
Frankreich	18,6	–	5,5 und 7	33,33
Griechenland[a]	16	–	3 und 6	36
Großbritannien	15	ja	–	–
Irland	23	ja	10	–
Italien	18	–	2 und 9	38
Luxemburg	12	–	3 und 6	–
Niederlande	19	–	5	–
Portugal[a]	17	ja	8	30
Spanien[a]	12	–	6	33

a Steuersätze für 1989.

Quellen: BMF 1985, 1989.

aus: Lediglich 35 beziehungsweise 44 Prozent des privaten Verbrauchs unterlagen einer effektiven Mehrwertbesteuerung. In den anderen Mitgliedstaaten waren es dagegen rund 90 Prozent. Um diese Unterschiede abzumildern, bat die Kommission den Ministerrat, die Richtlinienentwürfe zur Ergänzung der sechsten Umsatzsteuerrichtlinie rasch zu verabschieden, die ihm bereits seit längerer Zeit vorlagen beziehungsweise in Zukunft noch vorgelegt werden würden (Europäische Kommission 1985b: Rn. 196).

– *Zahl der Steuersätze:* Tabelle 4-3 zeigt, daß 1985 alle Mitgliedstaaten neben einem Normalsatz noch mindestens einen weiteren ermäßigten Satz und/oder einen Nullsatz benutzten. Belgien, Frankreich und Italien erhoben darüber hinaus erhöhte Steuersätze auf ›Luxusgüter‹. Um Wettbewerbsverzerrungen im zwischenstaatlichen Handel zu vermeiden, mußte die Zahl und der Anwendungsbereich dieser Steuersätze harmonisiert werden. Güter, die in einem Mitgliedstaat ermäßigt besteuert wurden, durften in anderen Staaten nicht unter den Normal- oder gar den Luxussatz fallen.
– *Höhe der Steuersätze:* Auch im Niveau der Steuersätze gab es deutliche Unterschiede (Tabelle 4-3). Beim Normalsatz betrug die Spanne zwischen Luxemburg mit dem niedrigsten und Irland mit dem höchsten

Steuersatz immerhin 11 Prozentpunkte. Aber wieviel Annäherung war notwendig? Die Kommission verwies auf das Beispiel der Vereinigten Staaten von Amerika, um zu belegen, daß eine vollständige Harmonisierung nicht erforderlich sei. Auch dort bestehe ein Binnenmarkt ohne Steuergrenzen und trotzdem unterscheide sich das Niveau der von den Bundesstaaten erhobenen Umsatzsteuer *(sales-tax)* zum Teil erheblich. Satzgefälle von bis zu 5 Prozentpunkten würden »selbst zwischen benachbarten Staaten ohne übermässige Nachteile bestehen« (Europäische Kommission 1985b: Rn. 185; vgl. auch Europäische Kommission 1984c). Die Kommission schlug deshalb vor, für die Höhe der Steuersätze lediglich Bandbreiten vorzugeben, innerhalb derer die Mitgliedstaaten frei variieren dürfen. Das schaffe Flexibilität und reduziere den Anpassungsbedarf. »Lediglich zur Illustration« (Europäische Kommission 1985b: Rn. 185) wies sie darauf hin, daß bei einer Bandbreite für den Normalsatz von 14 bis 19 Prozent sechs der neun Mitgliedstaaten ihren Steuersatz überhaupt nicht verändern müßten.

Clearingmechanismus: Eine Prämisse des Weißbuches war, daß die Mehrwertsteuerharmonisierung nichts an der Verteilung des Mehrwertsteueraufkommens zwischen den Mitgliedstaaten verändern darf. Auch wenn die Besteuerung nach dem modifizierten Ursprungslandprinzip erfolgt, müßten die Einnahmen weiter wie unter dem Bestimmungslandprinzip geteilt werden (Europäische Kommission 1987a).[6] Um dies sicherzustellen, schlug die Kommission die Einrichtung eines Clearingsystems vor, in dem sich die Mitgliedstaaten gegenseitig die Kosten des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs zurückerstatten: Das Ursprungsland sollte die Steuereinnahmen, die ihm aus der Besteuerung eines Exportgutes entstehen, an das Bestimmungsland überweisen, das damit den Vorsteuerabzug für dieses Gutes bezahlen sollte. Der Verwaltungsaufwand wäre natürlich erheblich. Aber das Weißbuch beruhigte: »Der Einsatz von Computern wird dabei eine wichtige Rolle spielen« (Europäische Kommission 1985b: Rn. 172).

---

6 Diese Prämisse war durchaus umstritten. Einige Experten meinten, sie sei verzichtbar. Es gäbe keinen zwingenden Grund, warum das Mehrwertsteueraufkommen nach dem Übergang zum modifizierten Ursprungslandprinzip nicht auch nach diesem Prinzip aufgeteilt werden sollte (zum Beispiel Hansjürgens 1990: 121). Das Europäische Parlament hatte schon in den sechziger Jahren argumentiert, daß etwaige Einnahmeverluste einzelner Staaten kein Argument gegen den Abbau der Steuergrenzen sein dürfen, denn sonst hätten die Mitgliedstaaten ja auch »gegen den Zollabbau wegen der daraus entstehenden Einnahme-Ausfälle opponieren« können (Deringer-Bericht 1963: 37).

Tabelle 4-4 Das Mehrwertsteueraufkommen, 1985

	Anteil am BIP (in %)	Anteil am Gesamtsteueraufkommen (in %)
Belgien	7,4	15,5
Dänemark	9,8	20,0
Deutschland	6,0	15,8
Frankreich	8,9	20,0
Griechenland[a]	9,5	26,2
Großbritannien	5,8	15,2
Irland	7,5	20,6
Italien	5,0	14,5
Luxemburg	5,8	12,5
Niederlande	7,1	16,2
Portugal[a]	6,1	19,6
Spanien[a]	5,5	16,0

a Anteil im Jahr 1990.

Quelle: OECD 1998.

Die Folgen für die Mitgliedstaaten

Nach allem, was die Kommission in der Vergangenheit gefordert hatte, konnten die Vorschläge des Weißbuches nicht überraschen. Wenn die Steuergrenzen tatsächlich verschwinden und grenzüberschreitende Umsätze steuerlich genauso wie inländische Umsätze behandelt werden sollten, dann mußte verfahren werden, wie im Weißbuch skizziert. Das Problem mit den Weißbuchvorschlägen war nur, daß ihre Umsetzung den Mitgliedstaaten einige Opfer abverlangte. Die Regierungen mußten mit erheblichen Anpassungskosten, Flexibilitätseinbußen und Kontrollverlusten rechnen.

Anpassungskosten: Die Staatsfinanzen der Mitgliedstaaten hingen in sehr unterschiedlichem Maße von der Mehrwertsteuer ab. Gemessen am Bruttoinlandsprodukt war das Mehrwertsteueraufkommen in Dänemark doppelt so hoch wie in Italien, und in Irland trug es fast doppelt soviel zum Gesamtsteueraufkommen bei wie in Luxemburg (vgl. Tabelle 4-4).

Angesichts dieser Unterschiede war klar, »dass die Angleichung der indirekten Steuern für einige Mitgliedstaaten erhebliche Probleme aufwerfen wird« (Europäische Kommission 1985b: Rn. 218). Wurde die Mehrwertsteuer auf einem mittleren Niveau harmonisiert, mußten Länder mit über-

Tabelle 4-5 Prognosen zur Auswirkung der geplanten Mehrwert- und Verbrauchsteuerharmonisierung auf das Gesamtsteueraufkommen (in %)

	Institute for Fiscal Studies	DIW / Ifo-Institut	CEPS	EG-Kommission
Belgien	+ 0,7	+ 0,6	+ 1,1	geringe Veränderungen
Deutschland	+ 1,6	+ 2,2	+ 0,4	kleinere Gewinne
Dänemark	– 9,5	– 8,7	– 8,0	große Verluste
Frankreich	– 1,7	– 0,0	– 0,7 / – 1,4	kleinere Verluste
Großbritannien	+ 0,6	+ 1,8	+ 0,6	kleinere Gewinne
Irland	– 4,4	+ 6,9	– 4,0	große Verluste
Italien	– 0,8	+ 5,8	+ 1,4	geringe Veränderungen
Luxemburg	k.A.	+ 13,7	k.A.	große Gewinne
Niederlande	+ 1,4	+ 0,6	+ 0,2	geringe Veränderungen

Quellen: CEPS 1989; Europäische Kommission 1987b; Institut »Finanzen und Steuern« 1992; Parsche / Seidel / Teichmann 1988.

durchschnittlich hohen Normal- und Luxussteuersätzen mit Einnahmeverlusten, Länder mit niedrigen Steuersätzen dagegen mit Einnahmegewinnen rechnen. Verschiedene Simulationsstudien deuteten die Größenordnungen an, um die es dabei ging (vgl. Tabelle 4-5). Modellrechnungen von DIW und IFO ergaben zum Beispiel, daß Belgien, Dänemark, Frankreich und die Niederlande durch die Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze zwischen 14 und 40 Prozent ihrer Mehrwertsteuereinnahmen verlieren würden, während Luxemburg und Großbritannien beachtliche Einnahmen hinzugewännen. Diese Effekte würden zwar durch die gleichzeitig geplante Harmonisierung der Sonderverbrauchsteuern auf Alkohol, Tabak und Mineralöl zum Teil neutralisiert. Die Folgen für das Gesamtsteueraufkommen wären trotzdem gravierend. Dänemark mußte mit Verlusten in Höhe von fast 9 Prozent seines Gesamtsteueraufkommens rechnen, während Luxemburg Einnahmegewinne von rund 14 Prozent des Gesamtsteueraufkommens realisieren könnte. Andere Untersuchungen, zum Beispiel von CEPS oder dem britischen Institute for Fiscal Studies kamen zu ähnlichen Ergebnissen. Auch die Kommission prognostizierte zum Teil große Veränderungen für das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten. Mindestens die Hälfte aller Mitgliedstaaten wäre durch die Harmonisierung zu substantiellen Änderungen ihrer Steuerstruktur gezwungen worden. Die Hochmehrwertsteuerländer mußten den

Anteil der Mehrwertsteuer an ihrem Gesamtsteueraufkommen oder alternativ das Gesamtsteueraufkommen stark reduzieren, die Niedrigsteuerländer dagegen mußten das eine oder das andere stark ausweiten (Sørensen 1990: 17).

Flexibilitätseinbußen: Die Harmonisierung der Mehrwertsteuer hätte die Mitgliedstaaten aber nicht nur gezwungen, die Struktur ihrer nationalen Steuersysteme zum Teil erheblich zu verändern. Sie mutete ihnen auch beträchtliche Flexibilitätseinbußen zu. Die Fixierung von Bemessungsgrundlagen und Steuersätzen per EG-Richtlinie würde die Freiheitsgrade der nationalen Steuerpolitik empfindlich beschneiden. Veränderungen wären nur noch im Konsens des Ministerrats möglich. Nur noch Länder am oberen/unteren Rand der Bandbreite würden über Spielraum für selbständige Steuersatzreduzierungen/-erhöhungen verfügen. Alle anderen Staaten müßten auf andere Steuern, vor allem die Einkommen- und Körperschaftsteuern ausweichen (Parsche/Seidel/Teichmann 1988: 426). Dabei war durchaus unsicher, ob und inwieweit ein solches Ausweichen überhaupt möglich ist, wurde doch bereits damit gerechnet, daß die Vollendung des Binnenmarktes zu einer Verschärfung des Steuerwettbewerbs führen und den Druck auf Staaten mit hohen direkten Steuern verstärken würde. Hinzu kam, daß eine Erhöhung dieser Steuern kaum in die ideologische Landschaft der achtziger Jahre paßte. In fast allen Industrieländern probierten sich meist konservative Regierungen an Reformen, die auf eine Absenkung der Einkommen- und Körperschaftsteuern nach englischem beziehungsweise amerikanischem Vorbild zielten. Selbst Länder mit hohen Mehrwertsteuern wie Frankreich, Dänemark und Belgien erwogen diesen Schritt. Eine Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze hätte ihre Möglichkeiten, solche Reformen gegenzufinanzieren, empfindlich beschränkt (Scherpenberg 1992: 173–174).

Kontrollverluste: Unter dem Bestimmungslandprinzip hat jedes Land die volle Kontrolle über die eigenen Mehrwertsteuereinnahmen. Der Grenzausgleich sorgt für eine scharfe Trennung zwischen den nationalen Zuständigkeitsbereichen. Innerhalb ihres Zuständigkeitsbereiches können die nationalen Behörden die Mehrwertbesteuerung lückenlos überwachen. Die Besteuerung der im Lande produzierten Waren und Dienstleistungen kontrollieren sie sowieso, und der Grenzausgleich gibt ihnen die Kontrolle über die Besteuerung der ins Land strömenden Importe. Ergebnis: alle steuerlich relevanten Vorgänge finden im Inland statt. Die Steuerbehörden können jederzeit an eigenen Unterlagen überprüfen, ob eine zum Vorsteuerabzug angemeldete Steuer tatsächlich gezahlt worden ist. Der Übergang zum modifizierten Ursprungslandprinzip hebt die strikte Trennung der Zuständig-

keitsbereiche auf, weil dieses Prinzip auch im Ausland gezahlte Steuern zum Vorsteuerabzug im Inland zuläßt. Die Behörden können nicht mehr in jedem Fall selbst überprüfen, ob ein Antrag auf Vorsteuerabzug berechtigt ist, sondern bedürfen dazu fremder Hilfe: Nur die ausländische Steuerbehörde weiß, ob die im Inland zum Vorsteuerabzug gemeldete Steuer tatsächlich gezahlt worden ist (Smith 1993: 78). Das modifizierte Ursprungslandprinzip bedeutet deshalb einen Kontrollverlust für die nationalen Steuerbehörden.

Im Prinzip läßt sich dieser Verlust natürlich durch verstärkte internationale Zusammenarbeit ausgleichen. Es muß lediglich gewährleistet werden, daß die Behörden alle steuerrelevanten Informationen über die Grenze hinweg austauschen. In der Praxis besteht jedoch die Gefahr, daß dieser Informationsaustausch durch den Clearingmechanismus gestört wurde. Das Clearing reduziert den Anreiz, die Berechtigung grenzüberschreitender Vorsteuerabzüge zu überprüfen, weil er die Bestimmungsländer berechtigt, die Kosten dieser Abzüge dem (gemeinsamen) Clearingkonto in Rechnung zu stellen. Warum sicherstellen, daß die im Inland zum Vorsteuerabzug angemeldeten Steuern im Ausland überhaupt gezahlt wurden, wenn die damit verbundenen Kosten sowieso nicht selbst getragen werden müssen? Die befürchteten Folgen des Clearings waren deshalb eine laxere Steueraufsicht der Mitgliedstaaten, ein erhöhtes Maß an Steuerbetrug sowie ein chronisch defizitäres Clearingkonto (Lee/Pearson/Smith 1988: 23; Sørensen 1990: 18). Weitere Komplikationen ergaben sich daraus, daß netto-importierende Staaten bei zeitverzögerter Auszahlung der Clearingbeträge Liquiditäts- und Zinsverluste erleiden mußten. Außerdem konnten Wechselkursschwankungen auftreten, die für einzelne Länder Vor- oder Nachteile bedeuteten (Institut »Finanzen und Steuern« 1992: 33). Angesichts des Volumens der Clearingströme – Modellrechnungen zeigten, daß sie bei manchen Mitgliedstaaten einige Prozent des Gesamtsteueraufkommens erreichen würden (vgl. Tabelle 4-6) – konnten diese Schwierigkeiten nicht auf die leichte Schulter genommen werden.

Die Anpassungskosten, Flexibilitätseinbußen und Kontrollverluste, die bei einer Verwirklichung der Weißbuchvorschläge drohten, wogen um so schwerer, als sie durch keinerlei greifbare Vorteile ausgeglichen wurden. Natürlich würde die Beseitigung der Steuergrenzen die Befriedigung verschaffen, dem Prinzip der binnenmarktähnlichen Verhältnisse endlich Genüge getan zu haben. Sicher durfte die »psychologische Wirkung« (Europäische Kommission zit. in Mette 1994: 106) eines vollkommen unbehinderten Grenzverkehrs nicht unterschätzt werden. Die ökonomische Wirkung

Tabelle 4-6 Aus dem geplanten Clearingmechanismus resultierende Einkommensströme (in % des Gesamtsteueraufkommens)

	Simulationsrechnung für 1986	
	Szenario 1: minimale Harmonisierung[a]	Szenario 2: maximale Harmonisierung[b]
Belgien/Luxemburg	– 2,9	– 1,3
Dänemark	0,5	1,5
Deutschland	– 0,4	– 0,9
Frankreich	0,0	0,7
Griechenland	2,7	k.A.
Großbritannien	1,7	0,9
Irland	– 4,0	0,5
Italien	– 0,3	0,1
Niederlande	– 2,7	– 1,7
Portugal	– 1,2	0,7
Spanien	0,8	0,2

a Alle Mitgliedstaaten wenden einen Normalsatz zwischen 14 und 20% und einen ermäßigten Satz zwischen 4 und 9% an.
b Alle Mitgliedstaaten wenden einen einheitlichen Normalsatz von 16,5 und einen ermäßigten Satz von 6,5% an.

Quellen: Eurostat 1997; Institut »Finanzen und Steuern« 1992; eigene Berechnungen.

war jedoch eher gering. Simulationsrechnungen der Kommission ergaben, daß die durch eine Beseitigung der Grenzkontrollen eingesparten Verwaltungskosten das Bruttoinlandsprodukt der Gemeinschaft mittelfristig um 0,4 Prozent erhöhen würden. Das war deutlich weniger als von der Öffnung der öffentlichen Beschaffungsmärkte (prognostizierter Wachstumsimpuls von 0,5 Prozent) oder der Liberalisierung der Finanzmärkte (1,5 Prozent) erwartet wurde (Europäische Kommission 1988: 179). Dabei war der zusätzliche Verwaltungsaufwand von grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug und Clearing noch nicht einmal berücksichtigt. In der Industrie bestanden erhebliche Zweifel, ob mit den Kommissionsvorschlägen nennenswerte Kostenvorteile verbunden wären. Der europäische Industrieverband UNICE erklärte skeptisch, »eine generelle Reduzierung der Befolgungskosten für Wirtschaft und Industrie« (zit. nach Mette 1994: 119) sei nicht zu erwarten. Verschiedentlich befürchtete man sogar, die Kommissionsvorschläge könn-

ten den Verwaltungsaufwand erhöhen (Schemmel 1989: 43–45). Manche sahen »eine Bürokratie erschreckenden Ausmaßes entstehen« (Otto Graf Lambsdorff zit. nach Hansjürgens 1990: 119). Das Kosten-Nutzen-Verhältnis der Kommissionsvorschläge wirkte auf jeden Fall sehr ungünstig (Tsoukalis 1997: 105).

4.3.2 Der Ministerrat schüttet Wasser in den Wein

In den Mitgliedstaaten wurde das steuerpolitische Programm des Weißbuches mit großer Zurückhaltung aufgenommen. Als die Staats- und Regierungschefs die Kommission im März 1985 um einen detaillierten Plan »zur Verwirklichung eines großen Binnenmarktes bis zum Jahre 1992« baten (Europäische Kommission 1985b: Rn. 2), hatten sie nicht in erster Linie an die Beseitigung der Steuergrenzen gedacht. Als sie drei Monate später das auf diese Bitte hin verfaßte Weißbuch diskutierten, verzichteten sie deshalb darauf, die Steuerharmonisierung auf die Liste der vorrangig zu realisierenden Maßnahmen zu setzen. Statt dessen beauftragten sie den Finanzministerrat, zu prüfen, ob und wieviel Steuerharmonisierung für den Binnenmarkt überhaupt notwendig sei (Mette 1992: 107).

Die Ad-hoc-Gruppe ›Abschaffung der Steuergrenzen‹

Die Finanzminister setzten für diese Untersuchung eine Ad-hoc-Arbeitsgruppe ›Abschaffung der Steuergrenzen‹ ein. Das Ergebnis fiel ungünstig für die Kommission aus: kein Vorschlag des Weißbuches, der nicht fundamentaler Kritik unterzogen wurde. Weder der Übergang zum modifizierten Ursprungslandprinzip noch die Annäherung der Steuersätze oder die Einführung eines Clearingmechanismus trafen bei den Steuerbeamten der Ad-hoc-Gruppe auf Zustimmung (zum folgenden Mette 1992: 108–113).

Besteuerungsprinzip: Die Kommission ging im Weißbuch davon aus, daß die Errichtung des Binnenmarktes die vollkommene Beseitigung aller Grenzkontrollen und Steuergrenzen voraussetzt. Die Ad-hoc-Gruppe bestätigte, daß unter dieser Voraussetzung der Übergang zum modifizierten Ursprungslandprinzip tatsächlich unumgänglich sei (Farmer/Lyal 1994: 28). Nur wurde diese Voraussetzung eben nicht von allen Mitgliedstaaten geteilt. Dänemark, Griechenland, Großbritannien und Irland wollten an den physischen Grenzkontrollen festhalten und lediglich das Grenzabfertigungsverfahren vereinfachen. Grenzkontrollen seien für die innere Sicherheit des

Landes wichtig und verhinderten, daß die Konsumsteuerbasis in Länder mit niedrigeren Mehrwert- und/oder Sonderverbrauchsteuersätzen abfließt. Frankreich und die Niederlande wollten aus haushaltspolitischen Gründen ebenfalls am Bestimmungslandprinzip festhalten beziehungsweise seine Abschaffung nur ganz langfristig und auf jeden Fall erst nach 1992 ins Auge fassen. Sie waren aber bereit, auf physische Grenzkontrollen zu verzichten und den Grenzausgleich statt dessen nach dem Zahlungsaufschubverfahren abzuwickeln. Ein entsprechender niederländischer Vorschlag wurde zwar von einer knappen Mehrheit mit der Begründung abgelehnt, er verfestige die Steuergrenzen im Binnenmarkt und könne zu zusätzlichen administrativen Belastungen für Unternehmen und Verwaltungen führen. Von einer Einigung auf das modifizierte Ursprungslandprinzip war man damit aber noch weit entfernt.

Annäherung der Steuersätze: Einige Mitgliedstaaten mit relativ niedriger Mehrwertsteuer – Deutschland, Großbritannien, Luxemburg, Spanien – waren bereit, dem Kommissionsvorschlag folgend, einer Bandbreitenlösung für die Steuersätze zuzustimmen. Die Hochsteuerländer – Belgien, Dänemark, Frankreich, Irland und die Niederlande – forderten dagegen eine vollständige Harmonisierung beziehungsweise die Festlegung einer sehr engen Marge. Bei einer Bandbreite von 5 oder 6 Prozentpunkten befürchteten sie Einnahmeverluste durch grenzüberschreitende Käufe. Der dänische Vertreter wies mehrmals auf die große Steuersatzspreizung zwischen Dänemark und Deutschland hin. Bei einer Bandbreitenlösung werde der dänische Steuersatz am oberen, der deutsche Satz dagegen am unteren Rand liegen, was zu Steuerarbitrage in beträchtlichem Ausmaße führen müsse. Kritisch angemerkt wurde auch, daß die Harmonisierung der Steuersätze den Mitgliedstaaten nur wenig Spielraum für eine autonome Steuerpolitik lasse.

Clearingmechanismus: Diesem Vorschlag begegneten die meisten Mitgliedstaaten mit »tiefem Mißtrauen« (Klezath zit. in Institut »Finanzen und Steuern« 1992: 33). Griechenland, Großbritannien, Luxemburg und Spanien lehnten das Clearing ganz ab, die Niederlande und Dänemark äußerten deutliche Bedenken, und der Rest der Mitgliedstaaten verhielt sich reserviert. Vorbehalte wurden nicht nur gegen den Verwaltungsaufwand laut, sondern auch gegen die fiskalischen Unwägbarkeiten, zu denen ein Clearingverfahren aufgrund seiner Anfälligkeit für laxe Steueraufsicht und Steuerbetrug, Zeitverzögerungen und Wechselkursschwankungen Anlaß geben müsse. Um für die Mitgliedstaaten akzeptabel zu sein, so gaben die Steuerbeamten zu Protokoll, müsse folgendes sichergestellt werden:

– Überweisung der Clearingbeträge ohne jeden Zeitverzug;
– volle Transparenz und Kontrollierbarkeit des Clearingverfahrens;
– ausreichende Sicherungen gegen Steuerbetrug;
– geringer Verwaltungsaufwand.

Dieser Kriterienkatalog kam einer Aufforderung zur Quadratur des Kreises gleich. Die Sicherungsschleifen, die zusätzlich eingebaut werden mußten, um ein exaktes und betrugsfestes Clearing zu garantieren, zogen zwangsläufig mehr Bürokratie und Verwaltung nach sich. Sollte umgekehrt die Bürokratie reduziert werden, so waren Abstriche bei der Exaktheit und Pünktlichkeit notwendig. Statt nach der fiskalischen Methode (Umsatz für Umsatz) mußte der Zahlungsausgleich dann nach der statischen Methode auf der Basis aggregierter Handelsdaten abgewickelt werden.

Im Juni 1986 nahm der Finanzministerrat den Abschlußbericht der Adhoc-Gruppe entgegen. Die darin zum Ausdruck kommende Uneinigkeit und Skepsis trug nicht dazu bei, die Minister für die Vorschläge des Weißbuches zu erwärmen. Die Stimmung im Rat schwankte zwischen taktvoller Zurückhaltung und offener Ablehnung. Immerhin erhielt die Kommission den Auftrag, bis April 1987 Richtlinienentwürfe für die Mehrwertsteuerharmonisierung auszuarbeiten.

Die Richtlinienentwürfe der Kommission von 1987

Wie sollte die Kommission reagieren? Sollte sie an der Konzeption des Weißbuches festhalten oder Kompromißbereitschaft zeigen? Die erste Option barg das Risiko einer Entscheidungsblockade im Ministerrat; ein Risiko, das um so größer erscheinen mußte, als die Regierungen die Ausweitung der Mehrheitsregel auf die Steuerpolitik ablehnten. Die zweite Option drohte dagegen, das Binnenmarktziel zu kompromittieren. In den Augen seiner Autoren war das Steuerkapitel des Weißbuches schließlich kein theoretisches Beiwerk, das man beliebig umschreiben oder ganz streichen konnte, sondern ein integraler Bestandteil des Binnenmarktprojektes (Agence Europe 25.1.1986: 10). Der zuständige Kommissar, Lord Cockfield, betonte bei zahlreichen öffentlichen Auftritten, daß der Binnenmarkt mit weniger Steuerharmonisierung nicht zu machen sei. Auch Kommissionspräsident Jacques Delors tadelte die Mitgliedstaaten ob ihrer destruktiven Haltung bei der Mehrwertsteuer (FAZ 7.10.1985). Dieser steuerpolitische Fundamentalismus war aber selbst in der Kommission nicht unumstritten. Einige Kommissare konnten sich sehr wohl einen Binnenmarkt mit weniger Steuerharmonisie-

rung vorstellen. Die fundamentalistische Linie setzte sich am Ende aber durch. Im August 1987 legte die Kommission dem Ministerrat ein Paket von Richtlinienentwürfen vor, die im wesentlichen den Vorschlägen des Weißbuches entsprachen (Europäische Kommission 1987a, 1987b, 1987c, 1987d, 1987e). Das Paket bestand aus drei großen Teilen:

– Das Bestimmungslandprinzip sollte im Binnenmarkt aufgegeben und durch das modifizierte Ursprungslandprinzip ersetzt werden.
– Um Wettbewerbsverzerrungen, Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb zu verhindern, sollte die Zahl der Mehrwertsteuersätze auf zwei reduziert werden, einen ermäßigten Satz von mindestens 4 und höchstens 9 Prozent und einen Normalsatz von mindestens 14 und höchstens 20 Prozent. Alle anderen Steuersätze einschließlich Nullsätzen sollten gestrichen werden.
– Ein Clearingmechanismus sollte eingeführt werden, der sicherstellt, daß die Mehrwertsteuereinnahmen trotz des modifizierten Ursprungslandprinzips weiterhin dem Bestimmungsland zufließen.

Unwillige Reaktionen der Mitgliedstaaten

Der Prinzipientreue war mit diesen Vorschlägen Genüge getan. In der Sache war man allerdings kein Stück weiter. Der Finanzministerrat überwies die Vorschläge zur Prüfung an zwei Fachausschüsse. Diese wiederholten noch einmal die bereits bekannten Kritikpunkte: der Clearingmechanismus zu kompliziert, zu kostspielig, zu unsicher, die Bandbreiten für die Steuersätze zu groß, die Abschaffung der Nullsätze für Großbritannien nicht akzeptabel, die Beschränkung der nationalen Autonomiespielräume zu einschneidend, das modifizierte Ursprungslandprinzip zu kontrovers. Einige Mitgliedstaaten (Großbritannien, Luxemburg, Dänemark) waren ganz gegen dieses Prinzip und hielten den Binnenmarkt auch mit Steuergrenzen für funktionsfähig. Andere, wie zum Beispiel Frankreich, unterstützten das Prinzip zwar grundsätzlich, wollten es aber erst in ferner Zukunft realisiert sehen (Mette 1994: 128–133).

Allein die Bundesregierung erklärte sich mit den Kommissionsvorschlägen einverstanden. Die deutschen Steuersätze lagen im unteren Bereich der vorgeschlagenen Bandbreiten, so daß der drohende Anpassungsbedarf und Autonomieverlust gering erschienen (vgl. Financial Times 9.9.1988: 3). Andere Regierungen dachten dagegen immer offener über die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips nach. Aufgeschreckt von einem Experten-

bericht *(Rapport Boiteux),* der vor den erheblichen fiskalischen Risiken der Mehrwertsteuerharmonisierung warnte, erklärte zum Beispiel der französische Premierminister Michel Rocard im September 1988, für Frankreich gebe es auf absehbare Zeit keine Alternative zu hohen Mehrwertsteuern. An einer Beseitigung der Steuergrenzen bestehe deshalb kein unmittelbares Interesse (Scherpenberg 1992: 168–169). Fast gleichzeitig lancierte der britische Schatzkanzler Nigel Lawson einen Plan, der ganz explizit auf die Beibehaltung des Grenzausgleichs abzielte. Lediglich das Verwaltungsverfahren sollte gestrafft werden, um eine substantielle Reduzierung der Grenzkontrollen zu erreichen. Außerdem sollten die Freigrenzen für Privatreisende, also die Margen, innerhalb derer Endprodukte eingeführt werden durften, ohne im Einfuhrland nachversteuert werden zu müssen, schrittweise erhöht und schließlich ganz abgeschafft werden. Im Endeffekt lief das auf die Einführung des Ursprungslandprinzips für den privaten Endverbrauch bei gleichzeitiger Aufrechterhaltung des Bestimmungslandprinzips für den kommerziellen Handel hinaus. Dieser Plan war freilich genauso wenig konsensfähig wie die Vorschläge der Kommission. Dänemark, Frankreich und Irland wollten eine ungebremste Steuerarbitrage beim Endkonsum keinesfalls zulassen (Mette 1994: 135–137).

Die Verhandlungen stagnierten. Sollten sie nicht vollkommen im Sande verlaufen, mußte die Kommission sich bewegen. Lord Cockfield war aber zu keinen Zugeständnissen bereit. Er glaubte an die Richtigkeit der Richtlinienentwürfe, erklärte den Mitgliedstaaten ein ums andere Mal, daß sie diese zu akzeptieren hätten, wenn sich nicht am Versprechen des Binnenmarktes wortbrüchig werden wollten und erntete damit immer größeren Mißmut. Der Streit um die Mehrwertsteuerharmonisierung wurde persönlich. Am Ende verweigerte eine verärgerte Margaret Thatcher Lord Cockfield die Nominierung für eine zweite Amtszeit und schuf damit, List der Geschichte, die Voraussetzungen für einen Neuanfang in der Mehrwertsteuerharmonisierung.

Die Kommission ist kompromißbereit

Am 1. Januar 1989 trat die Französin Christiane Scrivener Lord Cockfields Nachfolge an. Als erste Amtshandlung unternahm sie eine Rundreise durch die Mitgliedstaaten, um die zerrütteten Arbeitsbeziehungen zu den Finanzministerien wiederherzustellen. Wo ihr Vorgänger nur Halsstarrigkeit hatte sehen lassen, signalisierte Scrivener Flexibilität und Kompromißbereitschaft. Der *goodwill tour* folgte im Juni ein Arbeitspapier mit neuen, »pragmatischen« Leitlinien für die Mehrwertsteuerharmonisierung (Europäische

Kommission 1989d). Es sah erhebliche Änderungen gegenüber den Richtlinienentwürfen von 1987 vor.

– *Besteuerungsprinzip:* Grundsätzlich hielt das Papier an der Einführung des modifizierten Ursprungslandprinzips fest. In Ausnahmebereichen schlug es jedoch die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips vor, um die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen und Steuerwettbewerb zu reduzieren. Zu diesen Ausnahmebereichen gehörten der Versandhandel, der Autohandel und der Handel steuerbefreiter Unternehmen und nichtsteuerpflichtiger öffentlicher Körperschaften. Auch für Kauftransaktionen zwischen verflochtenen Unternehmen sollten Ausnahmeregeln gelten.
– *Clearingmechanismus:* Da diese Ausnahmebereiche nach groben Schätzungen zwischen 70 und 80 Prozent des gesamten innergemeinschaftlichen Handels abdeckten, nahm die Zahl der Transaktionen, die nach dem modifizierten Ursprungslandprinzip abgewickelt werden sollten und für die deshalb ein Clearing vorgesehen war, erheblich ab. Nach Vorstellungen der Kommission konnte das Clearingverfahren deshalb gestrafft und vereinfacht werden. Sie schlug vor, Forderungen und Verbindlichkeiten nicht, wie im Richtlinienentwurf von 1987 vorgesehen, fiskalisch auf der Basis einzelner Steuererklärungen zu erheben, sondern statistisch anhand allgemeiner Handelsdaten. Dadurch sollte der administrative Aufwand auf ein Minimum reduziert werden.
– *Steuersätze:* Die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips für weite Teile des innergemeinschaftlichen Handels verringerte auch den Anpassungsdruck auf die Steuersätze. Eine Bandbreitenregelung für den Normalsteuersatz hielt die Kommission deshalb für verzichtbar. Lediglich eine Untergrenze für den Normalsatz von zum Beispiel 15 Prozent sollte vereinbart werden. Auch die Beibehaltung von Nullsätzen lehnte sie nicht mehr kategorisch ab. Lediglich beim ermäßigten Steuersatz bestand sie weiterhin auf einem Korridor von 4 bis 9 Prozent und einer festen Zuordnung von Produkten und Dienstleistungen.

Der Ministerrat geht in die Initiative

Der Finanzministerrat nahm die flexiblere Haltung der Kommission dankbar zur Kenntnis, denn die Zeit für eine Einigung wurde langsam knapp. 1992 rückte näher. Wenn bis zum Ende dieses Stichjahres eine neue Mehrwertsteuerregelung implementiert sein sollte, dann mußte die Entscheidung bald fallen. Einfach nichts zu tun und alles beim alten zu lassen, war nach

dem jahrelangen Gerede über die Unvereinbarkeit von Steuergrenzen und Binnenmarkt nicht mehr möglich. Die Minister waren sich einig, daß zumindest die steuerlich veranlaßten Grenzkontrollen verschwinden müssen, um den Binnenmarkt für vollendet erklären zu können (Terra/Kajus 1992: 32). Auch der Europäische Rat drängte zur Eile. Im Juni 1989 beschloß er, »daß vor Jahresende eine Einigung über die Grundzüge einer entsprechenden Lösung … erzielt werden muß« (Europäischer Rat 1989: 405–406). Es war nun an den Finanzministern, diesen Beschluß umzusetzen.

Für eine einvernehmliche Lösung gingen die Zugeständnisse der Kommission aber immer noch nicht weit genug (zum folgenden Mette 1994: 161–172). In der Ad-hoc-Gruppe, die vom Finanzministerrat mit der Prüfung der neuen Vorschläge beauftragt war, signalisierten die meisten Mitgliedstaaten, daß sie den Anwendungsbereich des modifizierten Ursprungslandprinzips nicht nur, wie von der Kommission angeboten, einschränken, sondern ganz beim Bestimmungslandprinzip bleiben wollten. Das Bestimmungslandprinzip garantiere eine höhere steuerpolitische Autonomie und besseren Schutz gegen Steuerhinterziehung und mache die Einführung des ungeliebten Clearingmechanismus überflüssig. Da die Kommission selbst die Beibehaltung dieses Prinzips für 70 bis 80 Prozent des innergemeinschaftlichen Handels vorgeschlagen habe – Stichwort Ausnahmeregelungen –, sei außerdem nicht einsichtig, warum für den vergleichsweise geringen Anteil der restlichen Transaktionen extra ein anderes Prinzip eingeführt werden müsse. Einzig die Bundesrepublik sprach sich für das modifizierte Ursprungslandprinzip aus (vgl. Klezath 1992: 63). Um einen Kompromiß nicht zu gefährden, erklärte sie sich aber mit einer begrenzten Fortdauer des Bestimmungslandprinzips für eine Übergangszeit einverstanden.

Auf der Basis der Vorarbeiten der Ad-hoc-Gruppe schafften die Finanzminister es im November 1989 tatsächlich, sich auf die Grundzüge eines neuen Mehrwertsteuersystems zu verständigen (Terra/Kajus 1992: 32–36). Die Einigung bestand aus mehreren Elementen:

– *Bestimmungslandprinzip:* Der Ministerrat erklärte, daß der Wechsel auf das modifizierte Ursprungslandprinzip das mittelfristige Ziel der Gemeinschaft bleibe. Bis 1993 sei dieses Prinzip jedoch nicht umsetzbar, weshalb es für eine Übergangszeit bei der Besteuerung des kommerziellen Handels – also des Handels zwischen umsatzsteuerpflichtigen Individuen – nach dem Bestimmungslandprinzip bleiben müsse.
– *Grenzausgleich ohne Grenzkontrollen:* Der zum Bestimmungslandprinzip gehörige Grenzausgleich sollte aber nach dem 1.1.1993 nicht mehr an

der Grenze durchgeführt, sondern ins Landesinnere verlagert werden. Dazu sei es notwendig, die Unternehmen zur Bereitstellung regelmäßiger Informationen über ihre innergemeinschaftlichen Umsätze zu verpflichten und ein System des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs zwischen den Behörden zu installieren.

– *Ursprungslandprinzip:* Der Verzicht auf Grenzkontrollen implizierte, daß für – nicht umsatzsteuerpflichtige – Privatreisende kein Grenzausgleich mehr durchgeführt werden kann. Die Finanzminister akzeptierten dies. Bis zum 1.1.1993 sollten die Freigrenzen für Privatreisende, also die Margen, innerhalb derer Endprodukte eingeführt werden dürfen, ohne im Einfuhrland nachversteuert werden zu müssen, ganz aufgehoben werden. Danach sollten private Abhollieferungen dem Ursprungslandprinzip unterliegen.
– *Ausnahmebestimmungen:* Damit die Anwendung des Ursprungslandprinzips beim Endkonsum zu keiner übertriebenen Steuerarbitrage führte, sollten bestimmte sehr mobile Umsätze von der Geltung dieses Prinzips ausgenommen werden. Dazu gehörten vor allem der Auto- und Versandhandel. Außerdem sollten die Mehrwertsteuersätze in ausreichendem Maße angeglichen werden.

Einigung auf die Übergangsregelung

Der Rahmen einer *Übergangsregelung* für die Mehrwertsteuer lag damit fest. Die konkrete Ausgestaltung war aber noch offen. Wie der Grenzausgleich ohne physische Grenzkontrollen funktionieren sollte, auf welchem Niveau die Steuersätze harmonisiert werden sollten oder wie die Ausnahmebestimmungen für Autoverkäufe und den Versandhandel im Detail aussehen sollten, all das mußte noch entschieden werden. Offen war auch, wie die Kommission sich zu der vom Ministerrat vorgeschlagenen Übergangsregelung stellen würde. Den Ansprüchen des Weißbuches wurde diese Regelung nicht einmal annähernd gerecht. Sie beseitigte die Steuergrenzen nicht, sondern verlagerte sie lediglich ins Binnenland. Eine steuerliche Gleichbehandlung inländischer und grenzüberschreitender Umsätze wurde nicht erreicht. Der Grenzausgleich blieb erhalten, wenn auch in gewandelter Form. Aber, wie Kommissarin Scrivener lakonisch bemerkte, »wenn die Mitgliedstaaten in einem so schwierigen Bereich einstimmig einen Kompromiß gefunden haben, kann die Kommission nichts dagegen ausrichten« (Scrivener zit. nach Mette 1994: 176). Im Dezember 1989 stimmte sie den Vorschlägen des Finanzministerrats deshalb grundsätzlich zu und legte auf

dieser Grundlage im Mai des folgenden Jahres die Richtlinienentwürfe für eine Übergangsregelung vor (Europäische Kommission 1990a, 1990b, 1990c). Dabei versuchte sie zu retten, was noch zu retten war:

– Nachdem sie schon den direkten Übergang zum modifizierten Ursprungslandprinzip nicht hatte durchsetzen können, wollte sie zumindest eine rechtsverbindliche Festlegung auf die Einführung dieses Prinzips nach Ablauf der Übergangsregelung erreichen. Stichtag hierfür sollte der 31. Dezember 1996 sein. Danach sollte der Grenzausgleich automatisch aufgehoben werden.
– Außerdem wollte die Kommission sicherstellen, daß tatsächlich bis zum offiziellen Beginn des Binnenmarktes am 1. Januar 1993 alle steuerlich bedingten Grenzkontrollen abgeschafft werden.

Mit der ersten Zielsetzung konnte sich die Kommission nicht durchsetzen. Die jahrelangen Beratungen der Ad-hoc-Gruppe und des Finanzministerrats hatten deutlich gemacht, welche Schwierigkeiten mit der Einführung des modifizierten Ursprungslandprinzips verbunden sind. Die Regierungen waren deshalb nicht bereit, einem Einführungsautomatismus zuzustimmen (Mette 1994: 190). Als sie im Dezember 1991 die Richtlinie zur Übergangsregelung verabschiedeten, vereinbarten sie deshalb lediglich, daß die Kommission bis Ende 1994 Vorschläge für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem ausarbeiten sollte, über die der Rat dann möglichst bis Ende 1995 entscheiden würde, so daß das endgültige Mehrwertsteuersystem spätestens zum 1. Januar 1997 in Kraft treten könnte. Sollten diese Daten und Termine jedoch verpaßt werden, würde die Übergangsregelung bis auf weiteres in Kraft bleiben (Europäische Gemeinschaft 1991a: Präambel).

Das zweite Ziel dagegen wurde erreicht. Wie von der Kommission vorgeschlagen, vereinbarten die Finanzminister, daß grenzüberschreitende Einkäufe privater Endverbraucher ab dem 1. Januar 1993 dem Ursprungslandprinzip unterliegen sollten. Grenzkontrollen für Einzelreisende wurden damit hinfällig (Europäische Gemeinschaft 1991a: Artikel 2). Für den größten Teil des innergemeinschaftlichen Handels blieb allerdings das Bestimmungslandprinzip in Kraft. Das galt für den kommerziellen Handel zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen sowie für die per Ausnahmebestimmung geregelten Bereiche des Autohandels, des Versandhandels und der Einkäufe umsatzsteuerbefreiter Unternehmen. Hier blieb es beim Grenzausgleich. Allerdings wurden die entsprechenden Prozeduren nach dem Zahlungsaufschubverfahren ins Binnenland verlegt.

Auch unter der Übergangsregelung werden Exporte von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes befreit und Importe mit der Umsatzsteuer des Bestimmungslandes nachversteuert. Beides geschieht jedoch nicht mehr an der Grenze: Exporte werden durch die Vorlage von Liefer- und Rechnungsbelegen bei den Steuerbehörden des Exportlandes von der Umsatzsteuer befreit, Einfuhren werden der Finanzverwaltung des Importlandes im Rahmen der normalen Umsatzsteuererklärung des Importeurs angezeigt und dabei nachversteuert. Überwacht werden diese Vorgänge durch ein innergemeinschaftliches Kontrollverfahren (Europäische Gemeinschaft 1992b). Jedes umsatzsteuerpflichtige Unternehmen erhält eine eigene Identifikationsnummer und muß vierteljährlich beim Finanzamt eine Liste all seiner grenzüberschreitenden Transaktionen einschließlich der Identifikationsnummern der Transaktionspartner vorlegen. Diese Daten – man rechnete mit bis zu zwei Millionen Erklärungen – werden dann zwischen den Steuerbehörden der Im- und Exportländer ausgetauscht und abgeglichen, um etwaige Unstimmigkeiten zwischen den Angaben von Lieferanten und Käufern aufzuspüren (Aujean 1995).[7] Grenzkontrollen wurden dadurch überflüssig.

Die Harmonisierung der Steuersätze

Die Frage des Besteuerungsprinzips war damit geregelt. Blieb die Frage der Steuersätze. Die Kommission hatte hierzu keinen neuen Richtlinienentwurf vorgelegt. Formal galt weiterhin der Vorschlag von 1987 (Europäische Kommission 1987c). Auch hier speckte der Ministerrat gründlich ab. Im Sommer 1991 beschloß er, den Bandbreitenansatz fallenzulassen und für die Steuersätze lediglich gemeinsame Untergrenzen zu vereinbaren. Der Normalsteuersatz sollte mindestens 15 Prozent betragen und die ermäßigten Steuersätze nicht niedriger als 5 Prozent liegen. Auch im Hinblick auf die Zahl der Steuersätze wich der Rat vom Richtlinienentwurf ab. Statt die Zahl der Steuersätze strikt auf zwei zu begrenzen, plante er, den Mitgliedstaaten bis zu sechs Steuersätze zu gestatten: einen Normalsatz und zwei ermäßigte Steuersätze sowie für eine unbefristete Übergangszeit zwei weitere ermäßigte Sätze und einen Nullsatz. Der Anpassungsbedarf für die Mitgliedstaaten wurde dadurch auf ein Minimum reduziert. Lediglich Deutschland, Luxemburg und Spanien mußten ihren Normalsatz erhöhen. Angesichts der

7 Zusätzlich wurde noch eine weitere Verordnung verabschiedet, um die Unternehmen zur Angabe von Daten für die Handelsstatistik zu verpflichten, die bisher an der Grenze erhoben wurden (vgl. Europäische Gemeinschaft 1991b).

fiskalischen Belastungen des Golfkrieges und der deutschen Wiedervereinigung kam den Finanzministerien diese Erhöhung aber durchaus gelegen (Genser 1999: 130). Belgien, Frankreich, Griechenland, Italien, Portugal und Spanien mußten außerdem ihre Luxussätze abschaffen (Mette 1994: 196–197). Zumindest in Frankreich war dieser Schritt aber sowieso schon erwogen worden, um die Nachfrage nach Autos und anderen zum Luxussatz besteuerten Gütern anzuregen (Scherpenberg 1992: 168).

Die Harmonisierung der Steuersätze war damit beschlossene Sache. Grundsätzliche Bedenken der britischen Regierung verhinderten aber zunächst noch die formale Verabschiedung. Eine Richtlinie über Mindeststeuersätze sei mit dem Grundsatz der Parlamentssouveränität nicht vereinbar. Außerdem stritten Holland, Deutschland und Frankreich erbittert über die Besteuerung von Schnittblumen und Blumenzwiebeln: Die einen wollten eine Besteuerung zum ermäßigten Satz, die anderen wollten dies auf jeden Fall verhindern. Erst im Frühjahr 1992 konnte dieser Konflikt notdürftig beigelegt werden (Mette 1994: 198).[8] Nachdem Großbritannien im Sommer desselben Jahres die Ratspräsidentschaft übernommen hatte, war der Weg für eine Verabschiedung frei. Die Bürde der Präsidentschaft dämpfte den Widerspruchsgeist. Die prinzipiellen Bedenken wurden zurückgestellt, was die anderen Mitgliedstaaten mit ihrer Zustimmung zu einem ermäßigten Steuersatz für britischen Whisky dankbar vergalten. Im Oktober 1992 wurde die Richtlinie zur Annäherung der Mehrwertsteuersätze schließlich verabschiedet (Europäische Gemeinschaft 1992a).

4.3.3 Die Übergangsregelung für den Binnenmarkt, 1991

Die Übergangsregelung für die Mehrwertsteuer war nur ein matter Abglanz der Pläne des Weißbuches. Enttäuschte Beobachter sprachen von einem »Scheinbinnenmarkt-Konzept« und einer politischen »Notlösung« (Institut »Finanzen und Steuern« 1992: 42). Die Steuergrenzen blieben bestehen. Das Bestimmungslandprinzip blieb für 95 Prozent aller Umsätze in Kraft. Lediglich für den privaten Endkonsum wurde das Ursprungslandprinzip eingeführt.

8 Erst 1996 konnte die Schnittblumenproblematik nach feuriger Debatte im Ministerrat endgültig geregelt werden (vgl. Agence Europe 3.6.1996).

Grundsätzlich änderte sich durch das neue System also wenig. In der praktischen Anwendung änderte sich jedoch sehr viel. Die Einführung der Übergangsregelung war mit einigen Unsicherheiten verbunden. Eine Frage war, wie stark das Ursprungslandprinzip für private Direktimporte die Steuerarbitrage und den Steuerwettbewerb anregen würde. Mußte mit starken Kaufumleitungen und wettbewerbsbedingten Einschränkungen der nationalen Steuerautonomie gerechnet werden? Eine zweite Frage betraf die Betrugsanfälligkeit des Zahlungsaufschubverfahrens. Würde nach Wegfall der physischen Grenzkontrollen der Steuerbetrug deutlich zunehmen? Eine dritte Frage schließlich galt dem bürokratischen Aufwand der Übergangsregelung. Würden Unternehmen und Behörden mit mehr Bürokratie zu kämpfen haben als zuvor (Smith 1993: 78)?

Wettbewerbsverzerrungen, Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb

Trotz des Schreckens, den das Bild massiver grenzüberschreitender Kaufbewegungen regelmäßig im Ministerrat verursachte, gab es nach Einführung der Übergangsregelung keine Anzeichen für eine nennenswerte Zunahme privater Direktimporte. Selbst an kritischen Grenzen, wie der deutsch-dänischen (18 Prozentpunkte Differenz zwischen deutschem ermäßigten und dänischem Normalsatz), waren keine großen Umlenkungsbewegungen zu beobachten (Ratzinger 1997: 469; Europäische Kommission 1997: 4). Die Übergangsregelung scheint den Steuerwettbewerbsdruck kaum erhöht zu haben.

Steuerhinterziehung und Steuerbetrug

Manche Experten meinen, eine starke Zunahme der Kriminalität im Bereich der Mehrwertsteuer beobachten zu können (zum Beispiel Dziadkowski 1997: 150). Auch die Kommission weist sorgenvoll darauf hin, daß im Binnenmarkt Güter im Wert von rund 700 Milliarden ECU in den Genuß einer Umsatzsteuerrückerstattung kommen. Wenn nur ein Bruchteil dieser Güter, statt ordnungsgemäß in einen anderen Mitgliedstaat exportiert zu werden, auf den Schwarzmarkt umgeleitet wird, müsse mit empfindlichen Einnahmeverlusten für die Mitgliedstaaten gerechnet werden (Europäische Kommission 1996b: 4, 13). In einem neueren Bericht schätzt sie, daß die Mehrwertsteuer für etwa 5 Prozent des gesamten grenzüberschreitenden Handels in der Gemeinschaft nicht oder nur unvollständig abgeführt werde. Dies entspricht nach ihren Berechnungen einem jährlichen Einnahmeausfall von

etwa 8 Milliarden Euro zum Schaden der Mitgliedstaaten und des EU-Haushaltes (European Commission 2000b: Rz. 13).

Verwaltungsaufwand

Deutliche Hinweise gibt es darauf, daß die Übergangsregelung mit einem erheblichen bürokratischen Mehraufwand für Unternehmen und Verwaltungen verbunden ist. Bereits während der Verhandlungen war deutlich geworden, daß sich die Grundprinzipien der Regelung zwar einfach definieren, aber nur schwer in konkrete Regeln übersetzen lassen. Zahlreiche höchst detaillierte Bestimmungen waren notwendig, die das Umsatzsteuerrecht in allen Mitgliedstaaten komplizierter und unübersichtlicher machten (Klezath 1992: 63). Die Rechtsanwendung wurde schwieriger. Die Rechtsunsicherheit stieg. Unternehmensvertreter klagten, die aufwendigen und komplexen Mehrwertsteuervorschriften seien ein Haupthindernis für die weitere Entwicklung des innergemeinschaftlichen Handels (Nienhaus 1998: 144). Einige Experten meinten sogar, der innergemeinschaftliche Handel sei technisch komplizierter geworden als der Handel mit Drittländern außerhalb der Gemeinschaft (Institut »Finanzen und Steuern« 1992: 36; BMF 1994: 27). Vor der Einführung des Übergangssystems mußten die Unternehmen lediglich zwischen zwei Arten von Umsätzen unterscheiden: Umsätzen im Inland und Umsätzen im Ausland. Nach der Einführung der Übergangsregelung sind es dagegen drei: Umsätze im Inland, Umsätze im Gemeinschaftsgebiet und Umsätze in Drittländern (zum folgenden Aujean 1995). Bei Transaktionen der ersten und der letzten Kategorie änderte sich durch die Übergangsregelung nichts. Bei Transaktionen im Gemeinschaftsgebiet dagegen wurde nicht nur der Grenzausgleich nach dem Zahlungsaufschubverfahren ins Landesinnere verlegt, sondern die Unternehmen wurden zusätzlich im Rahmen des innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens verpflichtet, Überwachungsfunktionen zu übernehmen, die früher von den Zollbehörden erledigt wurden. Dazu gehört vor allen Dingen die Kontrolle des steuerlichen Status des Transaktionspartners (steuerpflichtig oder nicht) und die Überwachung der grenzüberschreitenden Bewegungen von Waren und Dienstleistungen.

Bis 1993 hatten die Mitgliedstaaten über ihre Zollbehörden selbst kontrolliert, welche Waren ihr Staatsgebiet verließen und deshalb ein Anrecht auf Ausfuhrrückerstattung hatten beziehungsweise neu eingeführt wurden und damit einfuhrumsatzsteuerpflichtig waren. Nach der Beseitigung der Grenzkontrollen sind sie zur Beobachtung des Zu- und Abflusses von Waren auf die vierteljährlichen Meldelisten der Unternehmen angewiesen, in

denen diese den Erwerb von Waren und Dienstleistungen aus anderen Mitgliedstaaten beziehungsweise Lieferungen in andere Mitgliedstaaten verzeichnen. Die Erstellung dieser Listen ist aufwendig. Der Aufwand hält sich noch in Grenzen, solange der Kaufbeziehung eine räumlich deckungsgleiche Lieferbeziehung entspricht, solange also das Ursprungsland der Ware auch das Sitzland des Verkäufers ist beziehungsweise das Bestimmungsland der Ware das Sitzland des Käufers. Problematisch wird es, wenn beides auseinanderfällt, zum Beispiel weil ein Unternehmen während einer Messe Verkäufe im Ausland tätigt oder Güter zur Lieferung in ein Drittland bestellt. Um auch bei solchen, durchaus nicht ungewöhnlichen Transaktionen sicherzustellen, daß der Staat, in dem eine Ware sich tatsächlich befindet, von seinem Besteuerungsanspruch weiß, muß die Transaktion auch in diesem Staat gemeldet werden. Wenn das meldepflichtige Unternehmen dort nicht ansässig ist, muß es sich zu diesem Zweck extra für die Mehrwertsteuer registrieren lassen beziehungsweise einen Fiskalagenten bestellen. Damit sind vor allen Dingen für kleine und mittlere Unternehmen Kosten und teilweise auch unliebsame Überraschungen verbunden, beispielsweise wenn eine Steuerbehörde aus der Mehrwertsteuer-Registrierung einen Körperschaftsteueranspruch ableitet (Dziadkowski 1997: 151).

Probleme bereitet oft auch die Bestimmung des Ortes der Besteuerung. Gerade bei Dienstleistungen ist nicht immer einfach zu bestimmen, wo sie erbracht werden. Für die Bestimmung des Ortes allein gibt es 25 Regeln (Europäische Kommission 1996b: 9), die allerdings nicht in allen Mitgliedstaaten vollkommen einheitlich gehandhabt werden. Überhaupt werden Unterschiede in der nationalen Besteuerungspraxis unter der Übergangsregelung verstärkt zum Problem, weil die Unternehmen durch ihre Meldepflichten im innergemeinschaftlichen Kontrollverfahren gezwungen sind, sich intensiver mit der praktischen Handhabung der Besteuerung in anderen Mitgliedstaaten vertraut zu machen (Weise et al. 1998). Zwar haben die sechste Umsatzsteuer- und alle darauf aufbauenden Richtlinien eine deutliche Annäherung der Bemessungsgrundlage und Besteuerungsgrundsätze gebracht. Aber aufgrund der zahlreichen Sonderregelungen und Ausnahmegenehmigungen sowie des Spielraumes, den die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung dieser Richtlinien genießen, haben sich viele landesspezifische Eigentümlichkeiten erhalten (Europäische Kommission 1996b: 10).

In Deutschland war die Kritik an der Übergangsregelung besonders laut. Die Unternehmensverbände klagten über Rechtsunsicherheit und Verwaltungsaufwand und machten massiv Front gegen das System. Die Probleme waren aber nur zum Teil der Komplexität der Übergangsregelung geschul-

det. Zum Teil gingen sie auch auf das Konto der späten Umsetzung in deutsches Recht. Die Wirtschaft hatte kaum Zeit, sich mit den Details der neuen Regelung vertraut zu machen, bevor diese im Januar 1993 in Kraft trat. Das Finanzministerium nahm die Unmutsäußerungen aus der Wirtschaft zum Anlaß, sich für den Übergang zum endgültigen System stark zu machen. Im März 1993 berief es eine Expertenkommission *(Ursprungslandkommission),* um ein tragfähiges Konzept für das endgültige System zu erarbeiten (BMF 1994). 1994 nutzte es die deutsche Ratspräsidentschaft, um im Finanzministerrat auf erste Beschlüsse zur Ablösung der Übergangsregelung zu drängen (Genser 1999: 126).

4.4 Warten auf das endgültige Mehrwertsteuersystem

4.4.1 Das Arbeitsprogramm von 1996

Was den Wechsel zum endgültigen Mehrwertsteuersystem anbetraf, waren die anderen Mitgliedstaaten weit zurückhaltender als die Bundesregierung. Nachdem sie gerade die Anlaufschwierigkeiten der Übergangsregelung durchlitten hatten, wollten sie sich nicht sofort in neue Abenteuer stürzen. Aus Regierungskreisen in Frankreich, Dänemark und den Niederlanden verlautete, man solle sich auf die Verbesserung der Übergangsregelung konzentrieren, statt Zeit mit vollkommen unrealistischen Projekten zu verschwenden (vgl. Agence Europe 18.1.1995; 29.1.1997). Auch der europäische Unternehmerverband UNICE warnte, die erheblichen Ressourcen, die die europäische Industrie in die Einführung der Übergangsregelung investiert habe, dürften nicht durch voreilige und unüberlegte politische Schritte aufs Spiel gesetzt werden (Financial Times 27.7.1994: 2; 30.10.1995: 19). Die deutsche Ratspräsidentschaft erreichte deshalb lediglich, daß der Ministerrat im Oktober 1994 einen Katalog von Minimalanforderungen an ein endgültiges Mehrwertsteuersystem verabschiedete. Es sollte

– den Verwaltungsaufwand reduzieren,
– die Höhe und Verteilung des Steueraufkommens nicht verändern,
– keine zusätzlichen Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung schaffen und
– die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung wahren (Raponi 1995: 105).

Mit diesen Forderungen war die Latte für das endgültige System so hoch gelegt, daß niemand befürchten mußte, sie könne ernsthaft übersprungen werden.

Selbst die Kommission zeigte wenig Eifer, für das endgültige System zu werben. Nach Eintritt in den Binnenmarkt war sie vollauf damit beschäftigt, die komplizierte Übergangsregelung in Gang zu bekommen. Jeder Hinweis, diese Regelung könne bald wieder passé sein, drohte die Kooperationsbereitschaft von Unternehmen und Behörden zu unterminieren (Financial Times 18.2.1993: 32). Auch schien Frau Scriveners Bedarf an steuerpolitischen Auseinandersetzungen fürs erste gedeckt. Der 31. Dezember 1994 verstrich deshalb, ohne daß die Kommission konkrete Vorschläge für das endgültige Mehrwertsteuersystem präsentiert hätte.

Im Januar 1995 kam eine neue Kommission ins Amt und mit ihr ein neuer Steuerkommissar, der Italiener Mario Monti. Monti war nicht gewillt, der schleichenden Verfestigung der Übergangsregelung tatenlos zuzusehen. Bei öffentlichen Auftritten kritisierte er sie als zu komplex, zu unbequem in der Handhabung und zu uneinheitlich in der Anwendung. Sie mache die steuerliche Abwicklung innergemeinschaftlicher Transaktionen fünf- bis sechsmal teurer als die Abwicklung inländischer Transaktionen. Allein 1995 habe die europäische Industrie dafür vier Milliarden ECU sinnlos zum Fenster hinausgeworfen (Agence Europe 10.7.1996). Diese Mißstände sollten abgestellt werden. Dazu legte die Kommission im Juli 1996 ein ›Arbeitsprogramm‹ für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem vor (Europäische Kommission 1996b).

Das Arbeitsprogramm der Kommission

Die Grundzüge des neuen Entwurfs waren altbekannt. Wie schon im Weißbuch empfahl die Kommission auch diesmal den Wechsel zum modifizierten Ursprungslandprinzip, die Einführung eines Clearingmechanismus und eine deutliche Harmonisierung der Steuersätze. Allerdings hatte sie diese Vorschläge im Lichte der Erfahrungen mit dem Übergangssystem noch einmal deutlich radikalisiert (Europäische Kommission 1996b: 6).

Einzelortprinzip: Die wichtigste Innovation betraf die Definition des Ortes der Besteuerung. Durch die Schwierigkeiten bei der Besteuerung nicht-ansässiger Unternehmen im Übergangssystem frustriert, schlug die Kommission vor, im endgültigen System nicht mehr den *Leistungsort* als maßgeblich für die Besteuerung anzusehen, sondern die Besteuerung im *Sitzland* des Verkäufers zu zentralisieren: Der Verkauf einer Ware oder

Dienstleistung soll nicht dort versteuert werden, wo er vollzogen wird, sondern dort, wo der Verkäufer seinen Hauptsitz hat. Auch auf nationaler Ebene sei schließlich üblich, daß Personen nur an einem einzigen Ort umsatzsteuerpflichtig (und vorsteuerabzugsberechtigt) seien, obwohl sie im ganzen Land Handel trieben. Eine spürbare Vereinfachung der Meldepflichten der Unternehmen und eine wirkliche steuerliche Gleichstellung inländischer und innergemeinschaftlicher Umsätze könne nur erreicht werden, wenn diese Praxis auch auf Ebene des Binnenmarktes verwirklicht werde (Europäische Kommission 1996b: 15; Aujean 1998: 111).

Steuersätze: Das Einzelortprinzip drohte allerdings das Problem des Steuerwettbewerbs zu potenzieren. Wenn, wie im Weißbuch vorgesehen, das Ursprungslandprinzip am Leistungsort implementiert wird (Ursprungsland = Exportland), muß man zwar auch mit Steuerarbitrage rechnen. Man darf aber hoffen, daß der Anreiz dazu durch die damit verbundenen Transaktionskosten abgeschwächt wird. Um unter diesen Bedingungen von den niedrigen Steuersätzen eines anderen Landes zu profitieren, müssen Konsumenten nämlich die Anstrengungen einer Reise oder die Unsicherheiten eines Versandeinkaufes auf sich nehmen, und Unternehmen müssen ihre Produktionsstätten und Vertriebsnetze verlegen. Schon ein relativ geringer Harmonisierungsgrad der Steuersätze kann deshalb ausreichen, um das Risiko von Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb in erträglichen Dimensionen zu halten. Mit der Besteuerung am Sitzort (Ursprungsland = Sitzland des Exporteurs) sinken die Transaktionskosten der Arbitrage jedoch deutlich. Jetzt kann schon ein Kauf in der Nachbarschaft den Konsumenten in den Genuß niedriger ausländischer Steuersätze bringen, wenn nur der Verkäufer seinen Hauptsitz in einem Land mit niedriger Mehrwertsteuer hat. Umgekehrt muß ein Anbieter nicht seine Produktions- und Vertriebsstätten physisch verlegen, um den Vorteil niedriger Mehrwertsteuersätze zu realisieren. Es genügt die Verlegung des Hauptsitzes. Kurz, die Transaktionskosten der Steuerarbitrage sinken, und das Risiko von Steuerwettbewerb steigt. Es ist deshalb mehr Harmonisierung notwendig, um unerwünschte Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Die Kommission empfahl, die Mitgliedstaaten sollten sich idealerweise auf einen einheitlichen Steuersatz oder, wenn das nicht möglich sei, auf eine sehr enge Bandbreite von beispielsweise zwei Prozentpunkten einigen. Außerdem sollten sie alle verbliebenen Unterschiede in der Bemessungsgrundlage und der Besteuerungspraxis abbauen (Europäische Kommission 1996b: 18).

Clearing: Veränderungen gab es auch beim Clearing. Die Kommission lehnte es jetzt strikt ab, Steuereinnahmen fiskalisch, auf der Grundlage von

einzelnen Steuererklärungen zwischen Ursprungs- und Bestimmungsländern umzuverteilen, wie es im Weißbuch erwogen worden war. Dazu müßten den Unternehmen spezielle Meldepflichten auferlegt werden, die die steuerliche Diskriminierung grenzüberschreitender gegenüber inländischen Transaktionen zementierten. Um eine vollständige Gleichstellung und eine radikale Vereinfachung des Verwaltungsaufwandes zu erreichen, müsse deshalb statt eines fiskalischen ein rein statistisches Verfahren des Finanzausgleichs gewählt werden. Danach sollten die Mehrwertsteuereinnahmen der Gemeinschaft erst zentral gesammelt und dann im Verhältnis der nationalen Konsumausgaben auf die Mitgliedstaaten verteilt werden. Verfahrenstechnisch könne man sich dabei an der Berechnungsmethode für die Mehrwertsteuereigenmittel orientieren (Europäische Kommission 1996b: 16–17). Im Klartext bedeutet das, daß nicht mehr nur nationale Einnahmeverschiebungen durch ein europäisches Clearing ausgeglichen werden sollen, wie in den achtziger Jahren geplant, sondern jetzt soll *das gesamte europäische Mehrwertaufkommen* auf Gemeinschaftsebene geteilt werden. Die Mehrwertsteuer verliert damit ihren Charakter als nationale Steuer und wird, wie das Arbeitsprogramm der Kommission freimütig bekannte, zu einer »Gemeinschaftsteuer« (Europäische Kommission 1996b: 3).

Die Folgen für die Mitgliedstaaten

Wie schon das Weißbuch, besaß auch das neue Arbeitsprogramm der Kommission eine gewisse innere Logik. Gemessen an der Zielsetzung, die binnenmarktähnlichen Verhältnisse zu perfektionieren, erschienen die Vorschläge sachgemäß. Das Problem war allerdings, daß die Umsetzung dieser Vorschläge eine »völlige Umgestaltung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems« erforderte und eine »derart weitgehende Angleichung der Rechtsvorschriften« nach sich ziehen würde, »wie diese bisher auf dem Gebiet der indirekten Steuern nie ins Auge gefaßt wurde« (Europäische Kommission 1996b: 25). Von den Mitgliedstaaten wurden noch größere Opfer verlangt als im Weißbuch, noch höhere Anpassungskosten, noch größere Flexibilitätseinbußen und noch dramatischere Kontrollverluste. Sie sollten die Mehrwertsteuer der Gemeinschaft überlassen und sich mit einer Beteiligung am Mehrwertsteueraufkommen zufriedengeben.

Anpassungskosten: Die Steuerstrukturen der Mitgliedstaaten waren nach wie vor sehr unterschiedlich. 1996 schwankte der Anteil der Mehrwertsteuereinnahmen an den Gesamtsteuereinnahmen zwischen 23,3 Prozent in Griechenland und 13 Prozent in Spanien (vgl. Tabelle 4-7).

Tabelle 4-7 Das Mehrwertsteueraufkommen, 1996

	Anteil am BIP (in %)	Anteil am Gesamtsteueraufkommen (in %)
Belgien	7,0	15,3
Dänemark	10,2	19,5
Deutschland	6,7	17,6
Finnland	8,6	17,8
Frankreich	8,1	17,7
Griechenland	9,5	23,3
Großbritannien	7,0	19,4
Irland	7,0	20,9
Italien	5,6	13,0
Luxemburg	6,7	15,0
Niederlande	7,0	16,1
Österreich	8,4	19,1
Portugal	8,0	22,8
Schweden	7,0	13,5
Spanien	5,5	16,4

Quelle: OECD 1998.

Die Normalsteuersätze lagen zwischen 15 Prozent in Deutschland und 25 Prozent in Dänemark (vgl. Tabelle 4-8), und auch die Anwendung der ermäßigten Sätze variierte sehr stark von Land zu Land (vgl. Europäische Kommission 1999).

Angesichts dieser Unterschiede war es offensichtlich, daß die im Arbeitsprogramm der Kommission empfohlene vollständige Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze zu erheblichen Einnahmeverlusten für Hochsteuerländer beziehungsweise erheblichen Einnahmegewinnen für Niedrigsteuerländer führen mußte. Die Kommission vermied, sich zur möglichen Größenordnung dieser Gewinne und Verluste zu äußern. Aber weil das Harmonisierungsziel anspruchsvoller war als im Weißbuch – vollständige Harmonisierung statt Bandbreitenlösung –, mußte damit gerechnet werden, daß auch die fiskalischen Anpassungskosten höher sein würden.

Flexibilitätseinbußen: Die vollständige Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen, Steuersätze und Anwendungsregeln drohte den Mitgliedstaaten

Tabelle 4-8 Mehrwertsteuersätze, 1996

	Normalsteuersatz (in %)	Veränderung gegenüber 1985 (in Prozentpunkten)
Belgien	21	+ 2
Dänemark	25	+ 3
Deutschland	15	+ 1
Frankreich	20,6	+ 2
Griechenland	18	+ 2[a]
Großbritannien	17,5	+ 2,5
Irland	21	– 2
Italien	19	+ 1
Luxemburg	15	+ 3
Niederlande	17,5	– 1,5
Portugal	17	0[a]
Spanien	16	+ 4[a]

a 1989.

Quellen: BMF 1985, 1989, 1996.

jeden Spielraum in der Mehrwertbesteuerung zu nehmen. Veränderungen der Mehrwertsteuerlast wären nur noch im allgemeinen Konsens möglich.

Kontrollverlust: Mit dem vorgeschlagenen System – modifiziertes Ursprungslandprinzip plus Besteuerung am Sitzort plus statistisches Clearing – verlieren die Mitgliedstaaten die Kontrolle über ihre nationalen Mehrwertsteuereinnahmen. Sie treiben die Mehrwertsteuer nicht mehr auf eigene Rechnung ein (jede zusätzlich eingenommene Mark direkt für den eigenen Staatshaushalt), sondern zugunsten eines gemeinsamen Fonds, an dessen Einnahmen sie nach einem statistischen Schlüssel partizipieren. Statt einzelstaatlicher Verantwortung für nationale Einnahmen herrschte Kollektivverantwortung für gemeinsame Einnahmen (Europäische Kommission 1996b: 21). Aus der Steueraufsicht wird ein öffentliches Gut, von dem, wie von allen öffentlichen Gütern, im Zweifel zuwenig bereitgestellt wird (Genser 1999: 132).

Um den Mitgliedstaaten die Anpassungskosten, Flexibilitätseinbußen und Kontrollverluste erträglicher zu machen, die mit dem Wechsel auf das vorgeschlagene endgültige Mehrwertsteuersystem verbunden waren, plante die Kommission, diesen Wechsel in Stufen durchzuführen. Statt eines »big bang« (European Commission 2000b: 4), wie im Weißbuch vorgesehen,

sollte es einen allmählichen Übergang geben. Zunächst sollte der Ministerrat lediglich einige vorbereitende Regelungen treffen, zum Beispiel um ein weiteres Auseinanderdriften der Steuersätze zu verhindern oder die Kooperation zwischen den nationalen Finanzbehörden zu verbessern. Erst in den späten neunziger Jahren sollten dann die wirklich schmerzhaften Entscheidungen über die Harmonisierung der Steuersätze und die Einführung eines Clearingmechanismus getroffen werden (Europäische Kommission 1996b: 30–34). Die Herzen der Finanzminister eroberte die Kommission freilich auch durch solchen Gradualismus nicht. Das von ihr angestrebte endgültige System lag so weit jenseits dessen, was politisch möglich und pragmatisch notwendig erschien, daß der Ministerrat auf eine eingehende Erörterung ganz verzichtete (Agence Europe 14.10.1996). Selbst die Bundesregierung, treuer Bannerträger des Ursprungslandprinzips, fand, »daß die Vorstellungen der Kommission weit über das hinausgehen, was uns bisher akzeptabel erschien« (Wolff 1999: 81). Sie widersprachen in allen wesentlichen Punkten den Empfehlungen der Ursprungslandkommission (BMF 1994) und erregten außerdem auch das Mißtrauen des Bundesrats (Dziadkowski 1997: 148, 156).

Das große integrationspolitische Projekt der neunziger Jahre war die Vollendung der Währungsunion. Im Unterschied zum Binnenmarktprogramm zehn Jahre früher war die Mehrwertsteuerharmonisierung aber kein integraler Bestandteil dieses Projektes, sondern, ganz im Gegenteil, ein potentieller Störfaktor. Fast alle Mitgliedstaaten hatten Probleme mit dem Defizit-Kriterium des Maastrichter Vertrages. Allein 1995 lag das Haushaltsdefizit in zwölf der fünfzehn Mitgliedstaaten über der geforderten Höchstgrenze von drei Prozent des Bruttoinlandsproduktes. Haushaltskonsolidierung hatte deshalb höchste Priorität. Kein Mitgliedstaat war bereit, Mindereinnahmen bei der Mehrwertsteuer hinzunehmen oder auch nur die Verfügungsgewalt über diese Steuer aufzugeben, die angesichts einer (zu Recht oder Unrecht unterstellten) Zunahme des Steuerwettbewerbs bei den Körperschaft- und Einkommensteuern immer stärkere Bedeutung für die Staatsfinanzen zu gewinnen schien (Lockwood 1998: 126; Weise et al. 1998: 142).

4.4.2 Kaum Verhandlungsfortschritte

Wie groß die Fallhöhe zwischen den Plänen der Kommission und der Folgebereitschaft der Mitgliedstaaten war, zeigen die Bemühungen um eine Annäherung der Steuersätze. Schon im Dezember 1995 hatte die Kommission als ersten Schritt eine Begrenzung des Normalsteuersatzes auf eine Band-

breite von 15 bis 25 Prozent vorgeschlagen (Agence Europe 21.12.1995). Alle Mitgliedstaaten lagen innerhalb dieser Marge. Keiner hätte seinen Steuersatz verändern müssen. Lediglich ein weiteres Auseinanderdriften der Sätze wäre verhindert worden. Dem sonst so integrationsfreundlichen Europaparlament ging aber schon dieses bescheidene Ziel zu weit. Die Befürchtung war, daß die Margenbegrenzung einige Mitgliedstaaten daran hindern könne, ihre Mehrwertsteuern ausreichend zu erhöhen, um die Verschuldungskriterien für den Beitritt zur Währungsunion zu schaffen (Agence Europe 7.9.1996). Auch der Ministerrat war nicht bereit, eine rechtlich verbindliche Obergrenze zu vereinbaren. In einem Protokoll erklärten die Mitgliedstaaten zwar, jede Anstrengung unternehmen zu wollen, damit der Normalsatz 1997 und 1998 die Marke von 25 Prozent nicht übersteige (Agence Europe 4.12.1996). Eine Erneuerung des Protokolls scheiterte 1998 aber am Widerstand Dänemarks und Schwedens, die sich die Option auf eine weitere Erhöhung ihrer Sätze offenhalten wollten.[9] Von einer Konvergenz der Sätze auf einen schmalen Variationsbereich von zwei Prozentpunkten oder gar einen einheitlichen Satz ist die Gemeinschaft also immer noch weit entfernt.

Um das endgültige Mehrwertsteuersystem ist es still geworden. In einer Mitteilung vom Juni 2000 (Europäische Kommission 2000) erinnert die Kommission zwar an die Verpflichtung, »die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten … zu beseitigen« (Europäische Gemeinschaft 1967a: Artikel 4), die die Mitgliedstaaten bereits mit der ersten Umsatzsteuerrichtlinie eingegangen sind. Sie verteidigt auch noch einmal ihre Vorschläge für das endgültige System, stellt dann aber resigniert fest:

> Unter den derzeitigen Verhältnissen (insbesondere angesichts der Tatsache, daß die Voraussetzungen für rasche Fortschritte auf dem Wege einer substantiellen Annäherung der Steuersätze und der Rechtsvorschriften nicht gegeben sind, und in Anbetracht der Schwierigkeit, einen anerkannt zuverlässigen Mechanismus für die Zuweisung der Steuereinnahmen zu schaffen), ist es auch wenig wahrscheinlich, daß in nächster Zeit wesentliche Fortschritte auf dem Weg zu einem derartigen MwSt-System erzielt werden. (Europäische Kommission 2000: 5)

Statt große Pläne zu entwickeln, beschränkt sie sich deshalb auf Detailvorschläge zur Vereinfachung, Modernisierung und einheitlicheren Anwendung der Übergangsregelung. So sollen zum Beispiel Richtlinien zur steuerlichen

9 Die Vereinbarung über den Mindestsatz von 15 Prozent ist allerdings verlängert worden (Europäische Gemeinschaft 1999).

Behandlung von Rundfunk und Fernsehen, von Postdienstleistungen und von elektronischen Transaktionen verabschiedet, die Regelungen für die Rechnungstellung vereinheitlicht und die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des Steuerbetrugs im grenzüberschreitenden Handel optimiert werden. Die Funktion der Übergangsregelung mag sich dadurch verbessern. Ihre Überwindung ist derzeit aber nicht in Sicht.

Fazit

Nach einem relativ raschen Durchbruch bei der Harmonisierung des Steuersystems in den sechziger Jahren und mühsamen, aber durchaus erheblichen Fortschritten bei der Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage in den siebziger Jahren, geriet die europäische Umsatzsteuerpolitik in den achtziger Jahren über dem Abbau der Steuergrenzen ins Stocken. Dem Ministerrat gelang zwar am Anfang der neunziger Jahre noch, eine Übergangsregelung für den Binnenmarkt zu verabschieden, die alle umsatzsteuerlichen Grenzkontrollen aufhebt. Den Grenzausgleich selbst ließ die Regelung aber intakt. Die Notwendigkeit seiner Abschaffung wird nur noch auf der programmatischen Ebene beschworen. Praktisch passiert nichts mehr. Die Sorge um den ›schädlichen‹ Steuerwettbewerb in der Kapitalbesteuerung hat die Umsatzbesteuerung längst von der europapolitischen Prioritätenliste verdrängt.

Kapitel 5
Die Harmonisierung der Kapitalbesteuerung

Während sich die Harmonisierungsbemühungen im Bereich der Umsatzsteuer in den neunziger Jahren festliefen, kamen sie im Bereich der direkten Steuern gar nicht erst in Gang. Trotz erheblicher Bemühungen um einen Abbau von Steuergrenzen und eine Angleichung von Steuerlasten in der Kapitaleinkommens- und der Unternehmensbesteuerung sind die Erfolge bisher bescheiden geblieben. Das vorliegende Kapitel erzählt die Geschichte dieser weitgehend fruchtlosen Bemühungen. Ein erstes Unterkapitel widmet sich der Kapitaleinkommensbesteuerung (Kapitel 5.1), ein zweites der Unternehmensbesteuerung (Kapitel 5.2).

5.1 Die Harmonisierung der Kapitaleinkommensbesteuerung

5.1.1 Erste Analysen und Pläne

Es dauerte einige Jahre, bis die Kommission eine aktive Politik für die direkten Steuern entwickelte. Im Gegensatz zu den indirekten Steuern war der Handlungsdruck gering. Es gab keinen Grenzausgleich, der sich handelspolitisch mißbrauchen ließ und dadurch den Erfolg der Zollunion bedrohte. Natürlich bestand die Gefahr, daß nach Verschwinden der Zollbarrieren auch direkte Steuern das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes stören würden. Aber noch standen die Zollschranken ja. Außerdem wußte niemand genau, was zu tun war, um solche Störungen zu vermeiden. Die Finanzwissenschaft hatte sich mit den fiskalischen Problemen der Wirtschaftsintegration noch kaum beschäftigt. Es gab den wegweisenden Tinbergen-Bericht, der das Problem der direkten Steuern aber fast vollständig ausklammerte.

Auch die vergleichenden Finanzstatistiken von OECD, IWF oder Eurostat, auf die heute routinemäßig zurückgegriffen werden kann, um nationale Besteuerungsunterschiede auszuloten, standen noch nicht zur Verfügung. Der Steuervergleich war ein ausgesprochen mühsames Geschäft, die Vorstellungen über die verschiedenen Steuersysteme ungenau (Hahn 1988: 86).

Neumark-Bericht und Segré-Bericht

In den Anfangsjahren der Gemeinschaft beschränkte sich die Kommission darauf, eine informationelle und konzeptionelle Basis für mögliche spätere Gemeinschaftsmaßnahmen zu legen. Im April 1960 berief sie den bereits erwähnten Finanz- und Steuerausschuß, der unter Leitung von Professor Fritz Neumark untersuchen sollte, »ob und in welchem Grad gegenwärtig bestehende Unterschiede in der öffentlichen Finanzwirtschaft der Mitgliedsländer die Errichtung des Gemeinsamen Marktes … erschweren oder gar unmöglich machen« und »welche Möglichkeiten bestünden, um diejenigen Unterschiede zu beseitigen, die die Bildung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes … stören« (Neumark-Bericht 1962: 97). Wenig später analysierte eine weitere Expertenkommission die speziellen »steuerlichen Hindernisse« auf dem Weg zu einem gemeinsamen Kapitalmarkt, bei denen es sich natürlich im wesentlichen um Hindernisse im Bereich der direkten Steuern handelte (Segré-Bericht 1966: Kapitel 14). Gleichzeitig regte die Kommission auf technischer Ebene die Bildung von Arbeitsgruppen nationaler Fachbeamter an, die sich der Untersuchung von Einzelaspekten der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung widmeten. In diesem Rahmen wurden zum Beispiel die Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer, die Grundsätze der Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmensverflechtungen und die Probleme bi- oder gar multilateraler Doppelbesteuerungsabkommen besprochen (Bull. EEC 12–1961: 42).

Die Informationssammlungs- und Konsensbildungsaktivitäten der Kommission blieben zunächst politisch folgenlos. Die Kommission war vollauf mit der Umsatzsteuerharmonisierung beschäftigt. Die Einführung der Mehrwertsteuer genoß absolute Priorität (Themaat 1966: 839). Sie sollte der »Hebel« sein, »mit dem die allgemeine Harmonisierung der Steuern in Bewegung gebracht« wird (Deringer-Bericht 1963: 32). Damit dieser Hebel ungestört angesetzt werden konnte, hielt sich die Kommission mit konkreten Vorschlägen für die direkten Steuern zurück.

Erst als der französische Finanzminister Michel Debré im Dezember 1966 forderte, neben der Umsatzsteuer auch die direkten Steuern stärker zu

harmonisieren, sah sich die Kommission gezwungen, auch in diesem Bereich aktiv zu werden. Das Motiv des französischen Vorstoßes war nicht ganz klar. Frankreich hatte sich bis dahin nie als Verfechter einer Angleichung der direkten Steuern hervorgetan. Im Gegenteil: Während des Steuerstreites in der Montanunion hatte es entschieden gegen europäische Regeln in diesem Bereich gekämpft. Sollte Debrés Kehrtwende der europäischen Integration einen neuen Impuls geben (Patijn 1968: 260) oder sie im Gegenteil durch ein politisch heikles Thema belasten? Offensichtlich war nur, daß der französische Vorstoß eine institutionelle Provokation enthielt. Debré sprach von »abgestimmten Maßnahmen« *(actions concertées;* zit. in Hahn 1988: 120) statt von Harmonisierung und erwähnte die Gemeinschaftsorgane mit keinem Wort. Da sich die Kommission auf keinen Fall aus der Steuerpolitik ausbooten lassen wollte, fertigte sie auf Grundlage der in ihren Schubladen schlummernden Expertenberichte rasch ein allgemeines »Programm der Steuerharmonisierung« (Europäische Kommission 1967a), dem sie wenig später ein ausführliches »Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern« (Europäische Kommission 1967b) folgen ließ.

Das Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern, 1967

Das Ziel des Harmonisierungsprogramms war, die steuerlichen Rahmenbedingungen für einen voll integrierten, effizient funktionierenden europäischen Faktormarkt zu schaffen. Faktormarkt hieß dabei vor allem Kapitalmarkt. Der freie Kapitalfluß zwischen den Mitgliedstaaten sollte weder durch Steuergrenzen behindert, noch durch nationale Besteuerungsunterschiede verzerrt werden. Dies erforderte nach Meinung der Kommission »eine Angleichung der Strukturen, eine gewisse Angleichung der Belastungen und eine vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung« (Europäische Kommission 1967b: 7) in der Kapitalbesteuerung, insbesondere der Besteuerung der Kapitalerträge natürlicher Personen einerseits und der Besteuerung von Kapitalgesellschaften andererseits. Damit waren die beiden großen Gebiete abgesteckt, in denen sich die Kommission bis heute um eine Steuerharmonisierung bemüht.

Tabelle 5-1 Quellensteuern auf Kapitalerträge (ohne Doppelbesteuerungsabkommen in %), 1966

	Auf Zinszahlungen		Auf Dividendenausschüttungen	
	an Inländer	an Ausländer	an Inländer	an Ausländer
Belgien	20[a]	20	20[a]	20
Deutschland	–	25	25	25
Frankreich	10/12[b]	25	–	25
Italien	–	32	5[b]	30
Luxemburg	5	5	15	15
Niederlande	–	–	25	25

a Ab 1967.
b Bei Veranlagung zur Einkommensteuer. Bei Option für Abgeltungsteuer: 25%.

Quelle: Segré-Bericht 1966.

5.1.2 Erste Vorschläge und Verhandlungen

Privates Kapitaleinkommen[1] wurde und wird in den EG-Ländern üblicherweise im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer versteuert. Die Besteuerung folgt dabei dem Wohnsitzlandprinzip, das heißt, alle im Inland ansässigen natürlichen Personen werden mit ihrem gesamten *Welteinkommen* veranlagt und mit einem progressiven Satz belastet. Hinter diesem Prinzip steht die Idee, daß alles Einkommen, egal wo es erwirtschaftet worden ist, gleich besteuert werden soll, weil es die Leistungsfähigkeit des Einkommensempfängers in gleicher Weise steigert (BMF 1999a: 33).

Daß die Mitgliedstaaten in ihrer Eigenschaft als Wohnsitzländer darauf bestehen, das gesamte Welteinkommen ihrer *Inländer* zu besteuern, bedeutet jedoch nicht, daß sie in ihrer Eigenschaft als Quellenländer darauf verzichten, das gesamte *im Inland* erwirtschaftete Einkommen zu besteuern. Das OECD-Musterabkommen erlaubt ihnen, im Inland erzielte Einkünfte aus Landwirtschaft, Gewerbebetrieb und Lohnarbeit voll an der Quelle zu besteuern und im Inland erzielte Zinsen und Dividenden zumindest einem begrenzten Quellenabzug zu unterziehen (vgl. Übersicht 3-3). Mitte der

1 Zum privaten Kapitaleinkommen zählen alle Einkünfte aus renditeorientierten Kapitalanlagen ohne Mitunternehmerschaft, im wesentlichen also Zinsen und Dividenden.

sechziger Jahre nahmen auch tatsächlich alle Mitgliedstaaten solch einen begrenzten Quellenabzug auf Kapitalerträge vor (Tabelle 5-1). Die Höhe des Abzugsatzes schwankte, lag aber in der Regel deutlich unterhalb des Einkommensteuersatzes.

Wenn die Kapitalerträge von *Inländern* vereinnahmt wurden, hatte der Quellenabzug die Funktion einer Vorauszahlung auf die Einkommensteuer. Er wurde voll auf die Einkommensteuer des Kapitaleigentümers angerechnet, erhöhte dessen Steuerlast also nicht. Sein Zweck bestand vielmehr darin, den Staat schneller an sein Geld zu bringen und das Risiko von Einnahmeverlusten durch Steuerhinterziehung zu reduzieren. Ein Steuerpflichtiger konnte seine Kapitaleinkünfte zwar nach wie vor in der Einkommensteuererklärung verschweigen. Zumindest die Erträge aus der Quellenbesteuerung dieser Einkünfte waren dem Staat dann aber trotzdem sicher.

Wenn die Kapitalerträge dagegen an *Ausländer* überwiesen wurden, hatte die Quellensteuer die Funktion, den Quellenstaat fiskalisch an diesen Erträgen zu beteiligen. Sie sorgten dafür, daß zumindest ein Teil des ausländischen Geldes im Lande blieb.

Die Probleme

In den Augen der Kommission blockierte der Quellenabzug die Bildung eines gemeinsamen Kapitalmarktes in doppelter Weise: Zum einen führte er zu einer Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Kapitalanlagen und behinderte dadurch den freien Kapitalfluß zwischen den Mitgliedstaaten *(Steuergrenzen).* Zum anderen verursachte er Renditeunterschiede zwischen sonst gleichen Kapitalanlagen und verfälschte dadurch den Wettbewerb *(Wettbewerbsverzerrung).*

Steuergrenzen: Alle Mitgliedstaaten rechneten im Inland gezahlte Quellensteuern voll auf die Einkommensteuer an, im Ausland gezahlte Quellensteuern dagegen nur beschränkt oder gar nicht (Übersicht 5-1). Dadurch wurden Kapitalanlagen im Ausland steuerlich diskriminiert. Im Einzelfall konnte die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens diese Benachteiligung lindern. Das Abkommensnetz war aber lückenhaft. Nicht jeder Mitgliedstaat hatte Abkommen mit allen anderen Mitgliedstaaten. Auch waren die Abkommen zum Teil veraltet und nicht auf Kapitaleinkünfte anwendbar. Außerdem war ihre Anwendung oft so kompliziert, daß die Anleger lieber die Doppelbesteuerung in Kauf nahmen oder auf Auslandsinvestitionen gleich ganz verzichteten (Segré-Bericht 1966: 314; Europäische Kommission 1967b: 11).

Übersicht 5-1 Anrechnung von Quellensteuern auf die Einkommensteuer (ohne Doppelbesteuerungsabkommen), 1966

	Im Inland gezahlte Quellensteuer	Im Ausland gezahlte Quellensteuern
Belgien	anrechenbar	anrechenbar sind 15% des in Belgien tatsächlich zugeflossenen Auslandseinkommens als Pauschalbetrag für Steuerzahlungen im Ausland
Deutschland	anrechenbar	anrechenbar bis zur Höhe der deutschen Steuerschuld auf das Auslandseinkommen
Frankreich	anrechenbar	anrechenbar bis zur Höhe der französischen Quellensteuer
Italien	anrechenbar	nicht anrechenbar
Luxemburg	anrechenbar	nicht anrechenbar
Niederlande	anrechenbar	nicht anrechenbar

Quelle: Segré-Bericht 1966.

Wettbewerbsverzerrungen: Die Kommission befürchtete, daß die Unterschiede zwischen den nationalen Quellenabzugsätzen zu Wettbewerbsverzerrungen führen könnten. Die Höhe der Quellenbesteuerung beeinflußt sowohl, wie schwer die Last der internationalen Doppelbesteuerung von Auslandsanlagen wiegt, als auch, wie lohnend die Auslandsanlage zum Zwecke der Steuerhinterziehung ist, und kann dadurch die Richtung und das Volumen internationaler Kapitalströme verändern.

– *Doppelbesteuerung:* Wenn das Quellenland keine Quellensteuer erhebt und nur das Wohnsitzland die Kapitalerträge besteuert, erledigt sich das Doppelbesteuerungsproblem von selbst. Wenn jedoch das Quellenland eine Quellensteuer erhebt und das Wohnsitzland keine Anrechnung gewährt, dann wächst mit der Höhe der Quellensteuer auch die Last der internationalen Doppelbesteuerung und damit der Anreiz, die Kapitalanlage entweder ins Wohnsitzland zurückzuführen oder in ein quellensteuerfreies Drittland zu verlegen. Bei international uneinheitlicher Quellensteuerbelastung werden die Kapitaleigentümer deshalb mehr Kapital in Ländern mit relativ niedriger Quellensteuer anlegen, als sie dort bei international einheitlicher Quellenbesteuerung anlegen würden. Die Kapitalallokation wird verfälscht (Europäische Kommission 1967b: 10).

– *Steuerhinterziehung:* Zur Doppelbesteuerung kommt es nur, wenn sowohl das Quellen- als auch das Wohnsitzland ihren Besteuerungsanspruch faktisch durchsetzen können. Das Wohnsitzland ist dazu aber oft nicht in der Lage, weil es nichts von den Auslandseinkünften seiner Steuerpflichtigen weiß. Auslandseinkommen sind für den Fiskus schwierig zu beobachten. Die einzige Informationsgrundlage sind oft die Steuererklärungen der Steuerpflichtigen selbst. Unternehmen werden die notwendigen Informationen über ihre Gewinne im Ausland in der Regel zur Verfügung stellen. Sie unterliegen strengen Buchhaltungspflichten, werden intern und extern geprüft und können Auslandseinkünfte deshalb nur schwer verheimlichen. Einzelpersonen fällt die Hinterziehung leichter. Sie müssen keine Bücher führen. Wenn sie im Ausland investieren und das daraus resultierende Zins- oder Dividendeneinkommen im Wohnsitzland verschweigen, wird der Fiskus das nur in Ausnahmefällen registrieren. Das Entdeckungsrisiko ist deshalb bei Auslandsanlagen geringer als bei Inlandsanlagen. Auslandsanlagen erhalten dadurch ungewollt eine »Exportsubvention steuerlicher Art« (Themaat 1966: 838). Die Höhe dieser ›Subvention‹ hängt von der Höhe der ausländischen Quellensteuer ab: Je niedriger sie ist, desto ›lohnender‹ ist die Steuerflucht ins Ausland. Auch aus diesem Grunde mußte damit gerechnet werden, daß international uneinheitliche Quellensteuern zu einer verstärkten Konzentration von Anlagekapital in Ländern mit niedriger Quellensteuer führen würden (Europäische Kommission 1967b: 10–11).

Steuergrenzen und Wettbewerbsverzerrungen waren so lange kein Problem, wie strenge Kapitalverkehrskontrollen und mangelnde Währungskonvertibilität die nationalen Kapitalmärkte streng voneinander abschotteten. Dies war während der fünfziger Jahre der Fall. Nach Gründung der Europäischen Gemeinschaft bekamen die Schotten aber schnell Löcher. 1958 wurden die europäischen Währungen voll konvertibel, und Anfang der sechziger Jahre erließ der Ministerrat zwei Richtlinien, welche die Hindernisse für den grenzüberschreitenden Kapitalfluß deutlich verringerten (Europäische Gemeinschaft 1960, 1963). Die Kapitalmarktintegration nahm zu und produzierte erste spektakuläre Fälle steuerlich verzerrter Kapitalbewegungen. Belgien und Italien führten neue Quellensteuern auf Kapitalerträge ein und lösten dadurch eine »anti-ökonomische Kapitalflucht größten Ausmaßes« aus (Themaat 1966: 838). Ähnliches galt für die 1965 in Kraft gesetzte deutsche

Quellensteuer *(Kuponsteuer).*[2] Diese Ereignisse überzeugten die Kommission, daß man für die Besteuerung von Kapitaleinkommen »möglichst bald Lösungen finden« müsse (Europäische Kommission 1967b: 9).

Das Harmonisierungsprogramm für die direkten Steuern

Im Harmonisierungsprogramm von 1967 spielte die Kommission zwei mögliche Lösungen für die Besteuerung von Kapitalerträgen durch.

Grenzüberschreitende Kontrollmitteilungen plus Abschaffung der Quellensteuern: Diese Lösung zielte darauf, das Wohnsitzlandprinzip in reiner Form zu verwirklichen: Die Mitgliedstaaten sollten als Quellenländer darauf verzichten, Zinsen und Dividenden an der Quelle zu besteuern und dafür als Wohnsitzländer durch Einrichtung eines grenzüberschreitenden Kontrollmitteilungssystems in die Lage versetzt werden, ihren Anspruch auf Besteuerung der Auslandseinkommen ihrer Inländer tatsächlich zu erzwingen. Gedacht war an einen Informationsaustausch, in dem die Quellenländer regelmäßig melden, welche Kapitaleinkünfte an Personen in den Wohnsitzländern geflossen sind. Die Kontrollmitteilungslösung hatte drei große Vorteile:

– Sie versprach, *erstens,* die Steuergrenzen und Wettbewerbsverzerrungen im gemeinsamen Kapitalmarkt ganz zu beseitigen: Die Abschaffung der Quellensteuer würde die internationale Doppelbesteuerung beenden, indem sie die Besteuerung grenzüberschreitender Kapitalerträge auf das Wohnsitzland des Kapitaleigentümers beschränkt. Gleichzeitig würde sie auch alle Verzerrungen beenden, die sich aus national uneinheitlichen Quellensteuerniveaus ergeben.
– *Zweitens* würde die Steuergerechtigkeit verbessert: Das Kontrollmitteilungssystem würde die Hinterziehungsanfälligkeit von Auslandsanlagen senken und damit die Wahrscheinlichkeit erhöhen, daß In- und Auslandseinkünfte tatsächlich dem Welteinkommensprinzip entsprechend gleich besteuert werden (Europäische Kommission 1967b: 12).
– Schließlich bliebe, *drittens,* den Mitgliedstaaten ein Höchstmaß an politischer Autonomie erhalten, denn die Beschränkung auf die Besteuerung im Wohnsitzland macht eine internationale Angleichung der Steuerlasten überflüssig. Grund: Ähnlich wie Bestimmungslandprinzip und Grenzaus-

2 Die Abschreckungswirkung der Kuponsteuer war durchaus gewünscht. Ihre explizite Zwecksetzung bestand darin, den starken Zustrom von Auslandskapital nach Deutschland zu drosseln.

gleich in der Umsatzbesteuerung verhindern, daß nationale Unterschiede im Steuersatz zu Verzerrungen der internationalen Produktionsstruktur führen, verhindern Wohnsitzlandprinzip und Welteinkommensbesteuerung, daß nationale Unterschiede in der Einkommensteuer die internationale Kapitalallokation verfälschen (Keen 1993: 28). Grob gesagt, wirken das Bestimmungs- und das Wohnsitzlandprinzip wie Schleusen, die ins Inland strömende Waren und Einkünfte auf das inländische Steuerniveau heben und dadurch verhindern, daß internationale Besteuerungsunterschiede den Wettbewerb stören. Die Marktteilnehmer haben keinen Vorteil davon, in Niedrigsteuerländern einzukaufen oder zu investieren. Die Staaten sind vor Steuerwettbewerb geschützt und können frei und unabhängig über ihre Steuersätze entscheiden.

Trotz dieser Vorzüge sprach sich die Kommission gegen das Kontrollmitteilungssystem aus. Es sei mit dem in Deutschland und Luxemburg fest verankerten Bankgeheimnis nicht vereinbar und könne zu einer Kapitalflucht in Länder außerhalb der EWG führen. Kapitaleigentümer, die ihre Kapitalerträge bisher innerhalb des Gemeinsamen Marktes hinterzogen, könnten versucht sein, ihre Kapitalbestände in Drittländer zu verlegen, um sie dem Zugriff der Kontrollmitteilungen zu entziehen. Für Steuergerechtigkeit und Staatseinnahmen wäre dann nichts gewonnen, für die Innovationskraft der europäischen Unternehmen aber viel verloren, denn das verringerte Kapitalangebot im Gemeinsamen Markt werde zu steigenden Zinsen und höheren Finanzierungskosten führen (Europäische Kommission 1967b: 12–13). Die Kommission zog dem Kontrollmitteilungssystem deshalb eine »andere, unvollkommenere« (Themaat 1966: 838) Lösung vor.

Quellensteuerharmonisierung plus Vollanrechnung im Wohnsitzland: Diese Lösung rührte nicht am Nebeneinander von Quellen- und Wohnsitzlandprinzip, sondern beschränkte sich darauf, die bestehende Praxis in zwei Punkten zu verändern. Der eine Punkt betraf die Angleichung der Quellensteuerlast. Die Quellensteuern auf Kapitalerträge sollten vereinheitlicht werden, um alle durch Besteuerungsunterschiede verursachten Wettbewerbsverzerrungen zu unterbinden. Der andere Punkt betraf die Vollanrechnung der Quellensteuer im Wohnsitzland. Das Wohnsitzland sollte verpflichtet werden, ausländische Quellensteuern genauso auf die Einkommensteuer anzurechnen wie inländische Quellensteuern. Damit sollte eine Doppelbesteuerung internationaler Kapitaleinkünfte verhindert und eine steuerliche Gleichstellung mit inländischen Kapitalerträgen erreicht werden. Dieser Harmonisierungsplan erschien der Kommission »realistischer« (Eu-

ropäische Kommission 1967b: 13) als die Kontrollmitteilungslösung. Probleme gab es natürlich trotzdem:

– Wenn das Wohnsitzland eine Vollanrechnung für die Quellensteuern des Quellenlandes gewährt, so bedeutet dies, »daß ein Staat eine von ihm nicht erhobene Steuer erstattet« (Europäische Kommission 1967b: 13). Die Kommission schlug deshalb die Einrichtung eines *Clearingverfahrens* vor: Die Quellenstaaten sollten ihre Quellensteuereinnahmen an die Wohnsitzstaaten überweisen, um diese für die Kosten der Quellensteueranrechnung über die Grenze zu entschädigen. Anders gesagt, sollten die Quellenstaaten Steuereinnahmen abgeben, die ihnen bisher zustanden. Zumindest die Netto-Kapitalimporteure mußten mit einem Verlust von Steuereinnahmen rechnen.
– Der Verzicht auf das Kontrollmitteilungssystem bedeutete, daß die Steuerpflichtigen die Möglichkeit behielten, »ihre Einkünfte ohne Wissen ihrer Steuerverwaltung, sei es im eigenen Staat oder sei es in einem anderen Mitgliedstaat, zu vereinnahmen« (Europäische Kommission 1967b: 13). Der Hinterziehungsanreiz hinge dabei natürlich von der Höhe des Quellensteuersatzes ab: Je höher die Quellensteuer, desto wertvoller die Anrechnung und desto größer die Wahrscheinlichkeit, daß die Steuerpflichtigen ihre Kapitaleinkünfte ordnungsgemäß erklären, um in den Genuß der Anrechnung zu kommen. Das Interesse an einer Eindämmung der internationalen Steuerhinterziehung sprach deshalb für eine Harmonisierung auf hohem Niveau.
– Zwei andere Gründe sprachen hingegen für ein niedrigeres Niveau. Zum einen waren die Quellensteuersätze der Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich (vgl. Tabelle 5-1), so daß eine Harmonisierung auf hohem Niveau den Mitgliedstaaten mit niedrigen Quellensteuern unverhältnismäßig große Anpassungskosten aufzubürden drohte. Zum anderen durfte die Quellensteuerbelastung im Gemeinsamen Markt nicht deutlich höher ausfallen als in relevanten Drittmärkten, wenn die Attraktivität der Gemeinschaft als Anlageplatz erhalten bleiben sollte. Die Kommission schlug deshalb für Zinsen einen relativ niedrigen Quellensteuersatz von lediglich 10 Prozent vor, während sie für Dividenden einen Harmonisierungssatz von immerhin 25 Prozent empfahl (Europäische Kommission 1967b: 13).

Die Reaktionen der Mitgliedstaaten und das Kommissionsmemorandum von 1969

Die meisten Regierungen akzeptierten, daß eine gewisse Harmonisierung der Quellensteuern notwendig war, um Wettbewerbsverzerrungen im Gemeinsamen Markt zu verhindern. Die zunächst im Rahmen einer Ministerratsarbeitsgruppe und später bei COREPER geführten Verhandlungen zeigten aber rasch erhebliche Auffassungsunterschiede über das angemessene Niveau. Frankreich, Belgien und Italien forderten eine Harmonisierung auf hohem Niveau. Ihnen ging es vor allem um die Steuersicherung. Sie wollten verhindern, daß die Kapitalverkehrsliberalisierung zu mehr Steuerhinterziehung und höheren Steuerausfällen führte. Für die Niederlande und Luxemburg stand dagegen das Ziel eines funktionsfähigen und ergiebigen Kapitalmarktes im Vordergrund. Sie wollten den Kapitalfluß nicht nur innerhalb der Gemeinschaft, sondern auch zwischen der Gemeinschaft und dem Rest der Welt verbessern und forderten deshalb eine Harmonisierung auf niedrigem Niveau (FAZ 16.12.1967; Nachrichten für Außenhandel 16.1.1968 und 8.2.1968).

Besonders umstritten war der Quellensteuersatz für Zinsen. Belgien und Italien[3] lehnten den von der Kommission vorgeschlagenen Satz von 10 Prozent kategorisch ab. Er sei zu niedrig und fiskalisch untragbar. Die Niederlande und Luxemburg[4] empfanden diesen Satz dagegen aus kapitalmarktpolitischen Gründen als zu hoch. Als sich der Finanzministerrat im März 1968 mit dem Harmonisierungsprogramm der Kommission befaßte, konnte er sich deshalb lediglich darauf verständigen, die Kommission noch einmal um eine eingehende Untersuchung des Zusammenhangs zwischen Kapitaleinkommensbesteuerung und Kapitalmarktentwicklung zu bitten. Ein Jahr später legte die Kommission ein Memorandum mit den Untersuchungsergebnissen vor (Commission Européenne 1969). Darin wich sie in zwei Punkten von ihrer alten Linie ab.

Differenzierung zwischen Zins- und Dividendenbesteuerung: Anders als im Harmonisierungsprogramm von 1967, in dem zwischen verschiedenen Kapitalerträgen kaum differenziert worden war, machte die Kommission jetzt auf die unterschiedliche Bedeutung aufmerksam, die Quellensteuern bei der Besteuerung von Zins- und Dividendenerträgen haben. Während

3 Italien erhob zwar noch keine Kapitalertragsteuer auf Zinsen, plante aber die Einführung eines Quellenabzugs von 30 Prozent.

4 Der luxemburgische Quellenabzug war mit fünf Prozent bereits sehr niedrig. Die Regierung erwog aber seine vollständige Abschaffung.

Schuldzinsen abzugsfähig gegen die Körperschaftsteuer eines Unternehmens sind, müssen Dividenden voll aus dem versteuerten Gewinn gezahlt werden. Dividenden unterliegen deshalb einer sozusagen doppelten Quellensteuerbelastung, nämlich der Körperschaftsteuer einerseits und der eigentlichen Quellensteuer andererseits. Beide Steuern sollten deshalb in abgestimmter Form und unabhängig von den Quellensteuern für Zinsen harmonisiert werden (Commission Européenne 1969: 12–14).

Verzicht auf eine Quellenbesteuerung von Zinsen: Der zweite Unterschied zum Harmonisierungsprogramm von 1967 bestand darin, daß die Quellensteuern auf Zinsen nicht mehr harmonisiert, sondern ganz abgeschafft werden sollten. Zur Begründung verwies das Memorandum auf die Gefahr einer Kapitalflucht aus dem Gemeinsamen Markt. Das rasante Wachstum des quellensteuerfreien Euromarktes belege, wie wichtig der Verzicht auf Quellensteuern für die Entwicklung eines ergiebigen Kapitalmarktes sei. Um gegenüber dem Euromarkt nicht ins Hintertreffen zu geraten, von dessen günstigen Konditionen vor allem amerikanische Unternehmen profitierten, dessen Liquidität aber im wesentlichen von europäischen Kapitalgebern bereitgestellt werde, sei ein Verzicht auf die Quellenbesteuerung von Zinsen unerläßlich. Die Einnahmeverluste für die Mitgliedstaaten seien gering und würden durch die ökonomischen Vorteile eines dynamischen Kapitalmarktes mehr als aufgewogen (Commission Européenne 1969: 9–10; vgl. auch Stoller 1971: 147).

Der Verzicht auf die Quellenbesteuerung von Zinsen bedeutete aber natürlich nur für steuerunehrliche (bzw. steuerbefreite) Kapitalanleger einen Renditegewinn. Die Attraktivität des Gemeinsamen Marktes als Anlageort verbesserte sich also nur für Steuerfluchtkapital. Die Kommission ging davon aus, daß internationale Kapitalanlagen im Wohnsitzland sowieso hinterzogen würden und überließ es nationalen Steuerbeamten, säuerlich zu fragen, ob die Steuerhinterziehung tatsächlich »für die Steuergestaltung in der EWG Richtschnur sein kann und darf« (Debatin 1972: 14).

Die Wirtschafts- und Währungsunion

Mit dem Memorandum stellte sich die Kommission im Streit um den richtigen Quellensteuersatz für die Zinsbesteuerung eindeutig auf die Seite Luxemburgs und der Niederlande und gegen Frankreich und Italien. Große Aufregung löste diese Parteinahme allerdings nicht mehr aus, denn das Thema Kapitaleinkommensbesteuerung verlor in den siebziger Jahren schnell an Relevanz. Schuld daran waren die Währungsturbulenzen, die seit

1968 das nahe Ende des Bretton-Woods-Systems ankündigten und die Mitgliedstaaten veranlaßten, den Kapitalverkehr wieder stärker unter Kuratel zu stellen. Das Liberalisierungsniveau nahm deutlich ab (Gleske 1987: 138; Ungerer et al. 1990: 35). Das Ziel eines gemeinsamen Kapitalmarktes rückte in die Ferne.

Diese Entwicklung wurde zunächst noch von der ehrgeizigen Entscheidung des Haager Regierungsgipfels zur Verwirklichung der Wirtschafts- und Währungsunion kaschiert. Die Umsetzung dieses Projektes setzte in den Augen der Kommission ganz sicher eine vollständige Kapitalmarktintegration voraus, was wiederum die »Harmonisierung bestimmter Steuern, die den Kapitalverkehr entscheidend beeinflussen«, erforderlich machte (European Commission 1970a: 10). Die Steuerharmonisierung wurde zu einem festen Programmpunkt für die Währungsunion. Laut Ministerratsbeschluß sollte die Zins-, Dividenden- und Körperschaftsbesteuerung bis spätestens 1. Januar 1974 angeglichen werden (Europäische Gemeinschaft 1971a: 3). Bei diesem Beschluß blieb es dann aber auch. Die Kommission machte keine Anstalten, die notwendigen und mehrmals angekündigten Richtlinienentwürfe (vgl. 5th General Report 1971: 110; 6th General Report 1972: 65) vorzulegen, und die auseinanderstrebenden Wirtschafts- und Währungspolitiken der Mitgliedstaaten gaben wenig Anlaß zu der Hoffnung, daß solche Entwürfe im Ministerrat irgendwelche Überlebenschancen gehabt hätten.

Erst die neue Kommission, die nach der ersten Erweiterungsrunde 1973 ins Amt kam, gab der Quellensteuerharmonisierung wieder einen frischen Impuls. Der neue Steuerkommissar, der Belgier Henri Simonet, war gegen die vollständige Abschaffung der Quellensteuern auf Zinsen, wie sie im Kommissionsmemorandum von 1969 vorgeschlagen worden war (The Economist 23.6.1973). Dies sei zwar das beste Mittel, um die Entwicklung des gemeinsamen Kapitalmarktes zu fördern und die Finanzierungskosten für europäische Unternehmen niedrig zu halten, es verletze aber die Steuergerechtigkeit und widerspreche den sozialpolitischen Ambitionen, die die Staats- und Regierungschefs 1972 auf dem Pariser Gipfel artikuliert hatten. Deshalb müsse »eine kräftige Quellenbesteuerung mit einem Satz von 25%« angestrebt werden (Bull. EG 11–1973: 24). Um zu verhindern, daß dies zu einer Kapitalflucht in quellensteuerfreie Drittländer führt, solle die Quellensteuerharmonisierung durch die Einführung einheitlicher Kapitalverkehrskontrollen an den Außengrenzen der Gemeinschaft flankiert werden (Europäische Kommission 1975b: 8). Die Initiative zur Vereinheitlichung der Kapitalverkehrskontrollen blieb allerdings im Ministerrat stecken. Außerdem wuchsen nach der Ölpreiskrise die Haushaltsdefizite, zu deren Fi-

nanzierung die Mitgliedstaaten in starkem Maße auf den quellensteuerfreien Euromarkt zurückgriffen. Die Aussichten, unter diesen Bedingungen einen Ministerratsbeschluß zur Quellensteuerharmonisierung auf hohem Niveau zu bekommen, waren schlecht. »Wir müssen deshalb feststellen«, so Simonet resigniert, »daß die Zeit noch nicht reif für Fortschritte auf diesem Feld ist« (Simonet 1975: 43). Die Kapitaleinkommensbesteuerung verschwand für zehn Jahre von der europäischen Agenda.

5.1.3 Das Scheitern der Quellensteuerharmonisierung, 1989

Einer der wichtigsten Programmpunkte des Binnenmarktprojektes war die »Schaffung eines europäischen Finanzraums« (Europäische Kommission 1987f): Kapital sollte im Binnenmarkt ebenso frei gehandelt werden wie Waren und Dienstleistungen. Dazu bedurfte es »einer möglichst liberalen gemeinschaftlichen Kapitalverkehrsregelung« (Europäische Kommission 1986). Alle Kapitalverkehrskontrollen sollten verschwinden. Damit wurde auch die Frage wieder aktuell, wie steuerliche Störungen des grenzüberschreitenden Kapitalflusses unterbunden werden konnten. Der Akzent dieser Frage hatte sich allerdings leicht verschoben. Standen in den sechziger und siebziger Jahren die beiden Probleme ›Steuergrenzen‹ und ›Wettbewerbsverzerrungen‹ gleichberechtigt nebeneinander, so ging es jetzt fast nur noch um letzteres.

Steuergrenzen: Dieses Problem hatte sich weitgehend von selbst erledigt. Alle Mitgliedstaaten mit Ausnahme von Portugal boten unilaterale Maßnahmen zur Abmilderung der internationalen Doppelbelastung an. In der Regel gewährten sie eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die inländische Einkommensteuerschuld, genau wie von der Kommission 1967 in ihrem Harmonisierungsprogramm gefordert.[5] Seltener beschränkten sie sich darauf, einen Abzug ausländischer Steuern von der Einkommens-

5 Ein starkes Motiv, eine unilaterale Vollanrechnung für die ausländische Quellensteuer zu gewähren, bestand darin, die Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen zu erhöhen. Solange keine Anrechnung gewährt wurde, partizipierte der Wohnsitzstaat zwar in höherem Maße an der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge, trieb aber gleichzeitig den ›Preis‹ der Steuerehrlichkeit, die internationale Doppelbesteuerung, in die Höhe und förderte dadurch die internationale Steuerhinterziehung. Durch Anrechnung ausländischer Quellensteuern verzichtete der Wohnsitzstaat auf einen Teil seines Besteuerungsanspruchs, senkte dafür aber die Kosten der Steuerehrlichkeit und erhöhte die Wahrscheinlichkeit, daß Auslandserträge korrekt deklariert wurden.

Übersicht 5-2 Anrechnung von im Ausland gezahlten Quellensteuern auf die Einkommensteuer (ohne Doppelbesteuerungsabkommen), 1991

Belgien	anrechenbar sind 15% des in Belgien tatsächlich zugeflossenen Auslandseinkommens als Pauschalbetrag für Steuerzahlungen im Ausland
Dänemark	anrechenbar bis zur Höhe der dänischen Steuerschuld auf das Auslandseinkommen
Deutschland	anrechenbar bis zur Höhe der deutschen Steuerschuld auf das Auslandseinkommen
Frankreich	abzugsfähig vom steuerpflichtigen Gesamteinkommen
Griechenland	anrechenbar bis zur Höhe der griechischen Steuern, die auf ein im Inland erzieltes Einkommen gleicher Höhe fällig gewesen wären
Großbritannien	anrechenbar bis zur Höhe der englischen Steuerschuld auf das Auslandseinkommen
Irland	abzugsfähig vom steuerpflichtigen Gesamteinkommen
Italien	anrechenbar bis zur Höhe der italienischen Steuerschuld auf das Auslandseinkommen
Luxemburg	anrechenbar bis zur Höhe der luxemburgischen Steuerschuld auf das Auslandseinkommen
Niederlande	abzugsfähig vom steuerpflichtigen Gesamteinkommen
Portugal	nicht anrechenbar oder abzugsfähig
Spanien	anrechenbar bis zur Höhe der spanischen Steuerschuld auf das Auslandseinkommen

Quelle: OECD 1991.

teuerbemessungsgrundlage zu erlauben – Übersicht 5-2 dokumentiert die Situation Anfang der neunziger Jahre. Das Doppelbesteuerungsproblem war somit weitgehend gebannt (Europäische Kommission 1987f: 9).

Wettbewerbsverzerrungen: An diesem Problem hatte sich nichts geändert: Auslandseinkünfte waren für den Fiskus immer noch schwer zu kontrollieren und deshalb hinterziehungsanfällig; die Quellensteuersätze auf Zinsen und Dividenden schwankten nach wie vor stark von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat (vgl. Tabelle 5-2). Viele Beobachter fürchteten deshalb, der Abbau der Kapitalverkehrskontrollen werde zu einer Zunahme der Steuerhinterziehung führen und Ströme von Steuerfluchtkapital in Mitgliedstaaten mit niedriger Quellensteuer treiben. Die Kapitalallokation werde verzerrt, und die Regierungen gerieten im Bemühen, die Attraktivität des nationalen Finanzstandortes zu verteidigen, in eine Abwärtsspirale bei den Quellensteuersätzen, die die Gemeinschaft letztlich »in eine einzige (große) Steueroase« (Giovannini/Hines Jr. 1991: 172) verwandeln müsse.

Tabelle 5-2 Quellensteuern auf Kapitalerträge (ohne Doppelbesteuerungsabkommen in %), 1988

	Auf Zinszahlungen		Auf Dividendenausschüttungen	
	an Inländer	an Ausländer	an Inländer	an Ausländer
Belgien	25	25	25	25
Dänemark	–[a]	–	30[a]	30
Deutschland	–	–	25	25
Frankreich	–[a]	25	–[a]	25
Griechenland	25	56,35	45	45
Großbritannien	25	25	–	–
Irland	35	35	–	–
Italien	12,5	30	10	30
Luxemburg	–	–	15	15
Niederlande	–	–	25	25
Portugal	10	10	12	12
Spanien	20	20	20	20

a Kontrollmitteilungssystem.

Quelle: BMF 1988.

Kapitalliberalisierung und Steuerharmonisierung

Um solchen Befürchtungen die Spitze zu nehmen, legte die Kommission dem Richtlinienentwurf zur Kapitalliberalisierung, den sie 1987 dem Rat übermittelte, gleich einige Vorschläge zur Verhinderung der Steuerhinterziehung bei. Besonders neu waren diese Vorschläge nicht: Zur Debatte standen die Einführung eines gemeinsamen Kontrollmitteilungssystems und die Harmonisierung der Quellensteuern auf Kapitalerträge. Die Kommission wog noch einmal die Vor- und Nachteile dieser beiden Vorschläge gegeneinander ab und kam zum selben Ergebnis wie schon in den sechziger Jahren: Das Kontrollmitteilungssystem war unter Sachgesichtspunkten die bessere Lösung, aber die Quellensteuerharmonisierung war verwaltungstechnisch einfacher und politisch weniger konfliktträchtig (Europäische Kommission 1987f: 8).

Welche Option die Mitgliedstaaten auch wählten, ein Dilemma hielt die Kommission für unausweichlich: »Je wirksamer Maßnahmen sind, die in der Gemeinschaft zur Bekämpfung der Steuerflucht getroffen werden, umso

größer ist das Risiko von Kapitalabflüssen nach Drittländern« (Europäische Kommission 1987f: 8). 1973 konnte man noch hoffen, diesem Risiko durch gemeinsame Kapitalverkehrskontrollen an den Außengrenzen der Gemeinschaft zu begegnen. In den achtziger Jahren ging das nicht mehr. Die Kapitalliberalisierung im Binnenmarkt sollte *erga omnes* erfolgen, also nicht nur die Kapitalkontrollen zwischen den Mitgliedstaaten beseitigen, sondern auch zwischen diesen und dem Rest der Welt. »[E]ine ›wasserdichte‹ Lösung« des Steuerfluchtproblems konnte es deshalb nur noch im Rahmen internationaler Vereinbarungen unter Einschluß relevanter Drittstaaten geben (Europäische Kommission 1987f: 9). Die Chancen dafür erschienen allerdings gering. Trotzdem riet die Kommission, »alle denkbaren Anstrengungen« zu unternehmen, um die Gefahr der Steuerhinterziehung im Binnenmarkt »auf ein Mindestmaß zu begrenzen« (Europäische Kommission 1987f: 9).

Die Mitgliedstaaten reagierten unterschiedlich. Bonn, London und Den Haag drängten auf schnelle Fortschritte bei der Kapitalliberalisierung. Ihnen kam das Thema Kapitaleinkommensbesteuerung deshalb ungelegen. Sie wollten keine Vorbedingungen steuerpolitischer Art. Auch Luxemburg mahnte, die Liberalisierung dürfe nicht durch eine Vereinheitlichung der Quellensteuern »erkauft« werden (VWD Finanz- und Wirtschaftsdienst 18.9.1987). Frankreich und Italien hielten eine steuerpolitische Flankierung des Liberalisierungsprozesses dagegen für unverzichtbar. Die dänische Regierung schließlich wollte dem Abbau der Kapitalverkehrskontrollen nur zustimmen, wenn ihr nationales Kontrollmitteilungssystem nicht in Mitleidenschaft gezogen wurde (vgl. Agence Europe 10.2.1988: 7; Financial Times 23.2.1988: 2, 23.5.1988: 14).

Im Frühjahr 1988 sah es kurzzeitig so aus, als könnte die Verabschiedung der Kapitalliberalisierungsrichtlinie am Streit über die Steuerpolitik scheitern. Frankreichs sozialistische Regierung drohte, den Abbau der Kapitalverkehrskontrollen von der Quellensteuerharmonisierung abhängig zu machen. Großbritanniens konservative Regierung lehnte das als »vollkommen unannehmbar« ab (Financial Times 14.6.1988: 1). Nur mit Mühe gelang es beiden Parteien, sich auf einen Kompromiß zu einigen. Frankreich verzichtete auf ein Junktim und akzeptierte statt dessen einen zusätzlich in die Kapitalliberalisierungsrichtlinie aufgenommenen Passus, der die Gemeinschaft verpflichtete, die Steuerfluchtproblematik zu einem späteren Zeitpunkt zu regeln. Die Kommission sollte bis Ende 1988 entsprechende Richtlinienvorschläge präsentieren, über die der Ministerrat dann bis spätestens Sommer 1989 entscheiden würde (Europäische Gemeinschaft 1988: Artikel 6 Absatz 5).

Nachdem Schatzkanzler Nigel Lawson sich ausdrücklich hatte bestätigen lassen, daß diese Entscheidung einstimmig zu erfolgen haben würde, stimmte auch er dieser Formulierung zu (Financial Times 14.6.1988: 1, 15.6.1988: 2). Damit konnte die Kapitalliberalisierungsrichtlinie im Juni 1988 verabschiedet werden. Die Entscheidungsblockade bei der Quellensteuerharmonisierung war allerdings vorprogrammiert.

Die Vorschläge

Den Herbst 1988 verbrachten die Steuerbeamten der Kommission auf der Suche nach konsensfähigen Vorschlägen für die Kapitalertragsbesteuerung. Keine leichte Aufgabe, denn die Optionen waren ebenso bekannt wie die Widerstände dagegen. Luxemburg und Großbritannien signalisierten, daß mit ihnen weder eine Quellensteuerharmonisierung noch die Einführung eines Kontrollmitteilungssystems zu machen sei. Die französische Regierung dagegen drohte, die Umsetzung der Kapitalliberalisierungsrichtlinie zu boykottieren, falls keine Vorsorge gegen das erhöhte Steuerfluchtrisiko getroffen würde. Zusätzlich belastet wurde das Thema durch die umstrittene Figur von Lord Cockfield, der mit seiner Position zur Mehrwertsteuerharmonisierung bereits so viel *goodwill* bei den Mitgliedstaaten zerstört hatte, daß er als Vermittler in der Kapitalertragsbesteuerung nicht in Frage kam. Kommissionspräsident Delors hielt deshalb die Kommissionsvorschläge zur Kapitaleinkommensbesteuerung zurück, bis Cockfield zur Jahreswende 1988/89 von Christiane Scrivener im Amt als Steuerkommissar abgelöst wurde.

Die Vorschläge, die die Kommission schließlich im Februar 1989 offiziell vorlegte, waren äußerst bescheiden (Europäische Kommission 1989a). Sie verwarfen die Idee eines gemeinschaftlichen Kontrollmitteilungssystems, regten statt dessen eine Intensivierung der Verwaltungskooperation zwischen den Mitgliedstaaten an und legten ansonsten den Schwerpunkt auf die Quellensteuerharmonisierung.

– *Quellensteuerharmonisierung:* Kern der Vorschläge war »ein gemeinsames System einer Quellensteuer auf Zinsen« (Europäische Kommission 1989b): Zinsen sollten einem generellen Quellenabzug von mindestens 15 Prozent unterworfen werden, der im Wohnsitzland des Zinsempfängers voll auf die Einkommensteuer angerechnet wird (Europäische Kommission 1989b: Artikel 3, 4 und 7). Die Kosten der Anrechnung sollte der Quellenstaat übernehmen. Über einen nicht näher spezifizierten *Clearingmechanismus* sollte er seine Quellensteuereinnahmen an das

Wohnsitzland überweisen (Europäische Kommission 1989b: Artikel 8). Den Mitgliedstaaten blieben erhebliche Diskretionsspielräume. Sie durften einen Quellensteuersatz von über 15 Prozent wählen, wenn ihnen dies aus politischen Gründen geboten erschien. Sie durften Kleinsparer und nicht-einkommensteuerpflichtige Anleger von der Quellensteuer befreien oder, falls sie ein nationales Kontrollmitteilungssystem betrieben, auf die Quellenbesteuerung der Zinseinkünfte von Inländern ganz verzichten. Um die Gefahr einer Kapitalflucht in Drittmärkte abzuschwächen, erlaubte der Richtlinienentwurf außerdem, Eurobonds und die Zinserträge von außerhalb der EG ansässigen Kapitalanlegern von der Quellenbesteuerung zu befreien (Europäische Kommission 1989a: 8–9).

– *Gegenseitige Amtshilfe:* Die Kommission schlug zwar kein Kontrollmitteilungssystem vor – der damit verbundene Verwaltungsaufwand sei zu groß und die Unvereinbarkeit mit dem Bankgeheimnis unüberwindlich (Europäische Kommission 1989a: 6). Immerhin empfahl sie aber, die gegenseitige Amtshilfe bei der Ermittlung von Steuerfluchttatbeständen zu verbessern.[6] Alle »rein administrativen Einschränkungen« (Europäische Kommission 1989a: 10) der Verwaltungskooperation sollten beseitigt werden.

Daß die Kommissionsvorschläge zu Quellenbesteuerung und Amtshilfe eine effektive Antwort auf die Steuerfluchtproblematik boten, konnte mit guten Gründen bezweifelt werden. Das Haupthindernis der gegenseitigen Amtshilfe bei der Verfolgung von Steuerflüchtlingen lag nicht im administrativen Bereich, sondern im Bankgeheimnis, an dem die Kommission aber nicht rühren wollte. Der vorgeschlagene Quellenabzugssatz von 15 Prozent war deutlich niedriger als die Einkommensteuersätze, die für ehrlich deklarierte Kapitalerträge fällig waren. Ein erheblicher Anreiz zur Steuerhinterziehung würde also auch unter dem Quellensteuersystem bestehen bleiben. Auch die steuerliche Verzerrung der Kapitalallokation würde durch dieses System nicht beendet. Der Anreiz, mehr Euroanlagen und mehr Schuldtitel in Mitgliedstaaten mit niedriger Quellensteuer beziehungsweise quellensteuerfreien Drittländern zu halten als in einem idealen, steuerneutralen Umfeld, bliebe weiterhin bestehen (Gardner 1992: 66–69).

6 Zarte Ansätze zur Verbesserung der Verwaltungkooperation waren bereits 1977 mit der sogenannten Amtshilferichtlinie (Europäische Gemeinschaft 1977c) geschaffen worden (vgl. unten Kapitel 5.2.2). Hier knüpften die Vorschläge der Kommission an.

Die Reaktion der Mitgliedstaaten

Der Ministerrat bereitete den Kommissionsvorschlägen einen rauhen Empfang (Bernauer 2000: 227). Einigen Ländern gingen die Pläne zu weit. Der britische Vertreter sprach von einer »schlechten Medizin für eine eingebildete Krankheit« (Agence Europe 15.2.1989: 9). Der Luxemburger Finanzminister Jacques Poos nannte die Richtlinienentwürfe »anti-gemeinschaftlich«, weil sie zu einer massiven Kapitalflucht aus dem Binnenmarkt führen würden (Agence Europe 15.2.1989: 8–9). Anderen Ländern dagegen gingen die Kommissionsvorschläge nicht weit genug. Italien monierte, daß Dividenden vom gemeinsamen Quellensteuersystem ausgenommen bleiben sollten. Belgien und Portugal bemängelten die Steuerbefreiung für Euroanleihen. Die Niederlande und Dänemark hielten den Ansatz des Quellensteuersystems für grundsätzlich verfehlt und regten statt dessen die Einführung eines gemeinschaftsweiten Kontrollmitteilungssystems an. Der deutsche Finanzminister Stoltenberg war zwar mit dem Quellensteuersystem grundsätzlich einverstanden, meinte aber, über den Finanzausgleich müsse noch geredet werden. Außerdem sei der Mindeststeuersatz von 15 Prozent zu hoch. Frankreichs Finanzminister Bérégovoy dagegen hielt 15 Prozent für das unabdingbare Minimum. Die Chancen für eine fristgerechte Verabschiedung der Kommissionsvorschläge zum 30. Juni 1989 standen schlecht (vgl. Agence Europe 30.3.1989: 6, 19.4.1989: 5–6). Sie schwanden vollends, als die deutsche Bundesregierung beschloß, zum 1. Juli 1989 ihre nationale Quellensteuer auf Zinsen abzuschaffen.

Die Entscheidung kam überraschend, weil diese Steuer erst im Januar 1989 eingeführt worden war, um eine angeblich überbordende Steuerhinterziehung im Bereich privater Zinserträge zu bremsen (Schlesinger 1990: 104). Die Steuer war natürlich unbeliebt. Seit ihrer Ankündigung im Herbst 1987 war es zu beträchtlichen Verwerfungen am Kapitalmarkt gekommen: Der Kapitalexport schwoll an, der Absatz inländischer Rentenwerte fiel ab, die Zinsen stiegen und der Wechselkurs verschlechterte sich (Deutsche Bundesbank 1988). Die Bürger ärgerten sich über niedrige Freibeträge und komplizierte Freistellungsverfahren. Als Theo Waigel im April 1989 das Amt des Finanzministers von Gerhard Stoltenberg übernahm, erschien ihm deshalb die *kleine Kapitalertragsteuer* als ideales Objekt für einen publikumswirksamen Einstand. Handstreichartig schaffte er die Steuer wieder ab. Die Wirtschaftsentwicklung sei so günstig und der Bundesbankgewinn so hoch, daß man auf die zusätzlichen Einnahmen getrost verzichten könne (Financial Times 26.4.1989: 2). In späteren Jahren sollte er das anders sehen.

Mit der deutschen starb auch die europäische Quellensteuer. Auf einem informellen Finanzministertreffen im Mai 1989 erklärte Waigel, die »negativen« deutschen Erfahrungen seien auf alle Mitgliedstaaten übertragbar, auf die Einführung eines harmonisierten Quellenabzugs solle deshalb verzichtet werden. Das Projekt eines gemeinsamen Quellensteuersystems wurde in aller Stille zu Grabe getragen (Agence Europe 22./23.5.1989: 8). Der Vorschlag zur gegenseitigen Amtshilfe folgte wenig später, als Luxemburg im Dezember 1989 seine Verabschiedung im Alleingang blockierte (Agence Europe 16.12.1989: 8, 20.12.1989: 7–8).

Das Koexistenzmodell

Trotz des Scheiterns der Kommissionsvorschläge verschwand die Steuerhinterziehungsproblematik nicht von der europäischen Tagesordnung. Auch daran war in erster Linie Luxemburg schuld. Der ständige Verdacht, das Großherzogtum könne der internationalen Steuerhinterziehung willentlich Vorschub leisten, sorgte dafür, daß die Nachbarländer vehement auf einer gemeinschaftlichen Regelung der Kapitaleinkommensbesteuerung bestanden. Belgien und Frankreich stimmten die Klage vom »Steuerschlupfloch Luxemburg« (FAZ 18.8.1993: 9) an, und Deutschland stimmte ein. 1992 hatten Bundestag und Bundesrat nämlich die Wiedereinführung einer Quellensteuer auf Zinsen beschlossen – Grund waren ein Bundesverfassungsgerichtsurteil, das stärkere Maßnahmen gegen die Hinterziehung von Zinseinkünften anmahnte, und der Finanzbedarf der deutschen Einheit. Deutsche Anleger hatten daraufhin begonnen, ihr bisher in Deutschland hinterzogenes Sparkapital nach Luxemburg zu verlegen. Die Folge war ein Luxemburger Bankenboom. Der Leidtragende war der deutsche Finanzminister. Statt erwarteter 24 Mrd. Mark spülte die neue *Zinsabschlagsteuer* 1993 lediglich 11 Mrd. in die öffentlichen Kassen (Deutsche Bundesbank 1994: 49).

Als der belgische Finanzminister Philippe Maystadt 1993 eine neue Gemeinschaftsinitiative zur Angleichung der Zinsbesteuerung anregte, war Theo Waigel deshalb gerne bereit, ihn zu unterstützen. Um den Konsens im Ministerrat zu erleichtern, schlug Maystadt vor, die Mitgliedstaaten nicht, wie im Richtlinienentwurf von 1989 vorgesehen, auf die Einführung einer harmonisierten Quellensteuer zu verpflichten, sondern ihnen als Alternative dazu die Option einzuräumen, Zinseinkünfte per Kontrollmitteilung an die Wohnsitzländer der Zinsempfänger zu melden. Die Kommission wurde gebeten, die Möglichkeit eines solchen *Koexistenzmodells* zu prüfen (Bull. EC 12–1993: 32).

Das Votum der Kommission fiel zurückhaltend aus. Das Koexistenzmodell sei kompliziert in der Anwendung, zumal wenn Kapitalanlagen über Finanzintermediäre in mehreren Ländern abgewickelt würden. Es führe zu Ungerechtigkeiten bei der Aufteilung der Steuereinnahmen, weil Kontrollmitteilungsländer im Gegensatz zu Quellensteuerländern nicht am Zinseinkommen ausländischer Anleger partizipieren würden. Außerdem begünstige es die Steuerflucht aus Kontrolländern in Quellensteuerländer und sei mit dem Bankgeheimnis unvereinbar (Agence Europe 13.7.1994: 7, 30.7.1994: 7). Die Kritik der britischen Regierung fiel noch fundamentaler aus. Schatzkanzler Kenneth Clark erklärte, jede Gemeinschaftsaktion zur Zinsbesteuerung gefährde den Finanzplatz London und werde deshalb abgelehnt (Agence Europe 30.7.1994: 6). Die luxemburgische Regierung sah das ähnlich, war aber verbindlicher im Ton. Finanzminister Jean-Claude Juncker stellte die Luxemburger Zustimmung zu einem gemeinsamen Zinsbesteuerungssystem für den Fall in Aussicht, daß es nicht auf die EG-Länder beschränkt bleibe, sondern in allen OECD-Länder angewandt werde (Agence Europe 13.7.1994: 7). Im Juli 1994 formulierte der Ministerrat einen Anforderungskatalog, den die Lösung des Zinsbesteuerungsproblems auf jeden Fall erfüllen mußte, um konsensfähig zu sein. Diese Lösung sollte:

– die Koexistenz von Kontrollmitteilungs- und Kapitalertragsteuersystemen sicherstellen,
– negative Rückwirkungen auf den europäischen Kapitalmarkt vermeiden und
– die Ausdehnung der Regelung auf relevante Drittstaaten garantieren (Agence Europe 28.7.1994: 5, 30.7.1994: 6).

Im Klartext hieß das: Eine Lösung des Zinsbesteuerungsproblems war unmöglich.

5.1.4 Grundlinien eines europäischen Kontrollmitteilungssystems, 2000

Im Frühjahr 1996 legte Steuerkommissar Monti ein Diskussionspapier vor, in dem die allgemeinen Folgen der mangelnden Steuerkoordinierung erörtert wurden, das sogenannte *Verona-Memorandum* (Europäische Kommission 1996c). Das Papier warnte vor Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt und vor Einnahmeausfällen und Beschäftigungsverlusten für die Mitgliedstaaten, falls nichts unternommen werde, um mobiles Kapital daran zu hin-

dern, sich dem steuerlichen Zugriff durch Abwanderung ins Ausland zu entziehen. Volle Kapitalmobilität solle natürlich gewährleistet bleiben, aber eben auch das Recht der Mitgliedstaaten, Kapitalerträge zu besteuern. Um dieses Recht zu sichern, sollten die Regierungen gemeinsam mit der Kommission über einen neuen, umfassenden Ansatz für die europäische Steuerpolitik nachdenken.

Die politischen Rahmenbedingungen waren günstig für Montis Vorstoß. Viele Mitgliedstaaten litten unter den Nachwehen der Wirtschaftsrezession vom Anfang der neunziger Jahre. Die Arbeitslosigkeit war hoch, die Staatsverschuldung drückend, und die Steuereinnahmen blieben oft hinter den Erwartungen zurück. Die Vorbereitung auf die Währungsunion setzte die Regierungen unter zusätzlichen Konsolidierungsdruck. Deutschland und Frankreich hatten große Probleme, die Maastricht-Kriterien einzuhalten, und reagierten deshalb auf die tatsächlichen oder vermeintlichen Risiken des Steuerwettbewerbs besonders sensibel (vgl. zum Beispiel Agence Europe 27/28.1.1997: 7). Selbst Luxemburg versprach, eine »konstruktive Haltung« zur Steuerharmonisierung einzunehmen (Agence Europe 13.7.1996: 11). Nach vorbereitenden Erörterungen mit nationalen Fachbeamten legte die Kommission im Oktober 1997 ein »Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs« vor (European Commission 1997), das neben Maßnahmen zur Unternehmensbesteuerung (vgl. unten Kapitel 4.2.5) auch die Grundlinien einer gemeinschaftlichen Regelung der Zinsbesteuerung enthielt (Bernauer 2000: 230). Im Dezember nahm der Ministerrat dieses Maßnahmenpaket an. Die Kommission wurde aufgefordert, möglichst bald einen Richtlinienentwurf für die Zinsbesteuerung auszuarbeiten (Europäische Gemeinschaft 1998).

Der Richtlinienentwurf von 1998

Der Entwurf, den die Kommission daraufhin im Mai 1998 vorlegte (Europäische Kommission 1998b), wich in mehreren Punkten vom alten Richtlinienentwurf von 1989 ab.

– *Anwendungsbereich:* Der neue Entwurf zielte nicht mehr auf eine einheitliche Steuerregelung für alle Zinserträge, sondern befaßte sich nur noch mit grenzüberschreitenden Erträgen. Lediglich »Zinszahlungen …, die in jedem Mitgliedstaat an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige natürliche Personen geleistet werden«, sollten in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen (Europäische Kommission 1998b: 3). Der

Grundsatz der Gleichbehandlung inländischer und grenzüberschreitender Tatbestände wurde aufgegeben.

– *Koexistenzmodell:* Den Mitgliedstaaten wurden zwei Optionen zur Behandlung grenzüberschreitender Zinszahlungen zur Auswahl gestellt. Sie konnten grenzüberscheitende Zinszahlungen entweder mit einer Quellensteuer von mindestens 20 Prozent belegen *(System der Quellensteuer)* oder per Kontrollmitteilung an den Wohnsitzstaat des Empfängers melden *(System der Information).* Auf jeden Fall sollten sie aber eine Anrechnung für die in anderen Mitgliedstaaten gezahlte Quellensteuer gewähren (Europäische Kommission 1998b: Artikel 7, 8 und 10).
– *Drittländer:* Der Richtlinienentwurf verpflichtete die Gemeinschaft, durch Verhandlungen mit Drittländern sicherzustellen, daß dort Finanzanlagen von Gemeinschaftsbürgern genauso scharf besteuert werden wie in der Gemeinschaft (Europäische Kommission 1998b: Artikel 11). Mitgliedstaaten mit abhängigen oder assoziierten Gebieten sollten dafür sorgen, daß auch dort die Zinsbesteuerung sichergestellt ist.
– *Eurobonds:* Der Entwurf sah keine Ausnahmeregelungen für Euroanleihen vor. Sie sollten dem gemeinsamen Zinssteuerregime genauso unterworfen werden wie alle anderen zinstragenden Anlageformen auch (Europäische Kommission 1998b: 5).

Das Scheitern von Helsinki

Bei allen Unterschieden hatten der alte und der neue Richtlinienentwurf doch eines gemeinsam: Sie waren hoch umstritten. Noch während die Kommission an dem neuen Entwurf arbeitete, kam es zwischen den Mitgliedstaaten über mehrere Punkte zum Streit (Bernauer 2000: 232–233):

– *Höhe des Quellensteuersatzes:* Luxemburg wollte einen Satz von höchstens 10 Prozent akzeptieren. Jeder höhere Satz untergrabe die internationale Wettbewerbsfähigkeit europäischer Finanzplätze – und insbesondere natürlich die des Finanzplatzes Luxemburg. Frankreich hingegen bestand auf einem Quellenabzug von mindestens 25 Prozent, denn ein niedrigerer Satz biete kaum Schutz gegen die Steuerhinterziehung (Agence Europe 21.5.1998: 6).
– *Aufteilung des Steueraufkommens:* Die Kontrollmitteilungsländer Dänemark, Schweden und die Niederlande forderten, daß Quellenländer, die das System der Information anwenden, an den Einkommensteuereinnahmen der Wohnsitzländer beteiligt werden sollten. Sonst gingen sie,

im Gegensatz zu Quellenländern, die Quellensteuern erheben, fiskalisch leer aus.

– *Drittländer:* Umstritten war schließlich auch, ob und in welchem Maße die gemeinschaftliche Regelung von der Kooperationsbereitschaft von Drittländern abhängig gemacht werden sollte. Die luxemburgische Regierung hatte hier besonders weitgehende Vorstellungen. Es sei eine »unerläßliche Bedingung« für eine gemeinschaftliche Lösung, daß relevante Drittstaaten sich ihr anschlössen (Agence Europe 6.3.1999). Außerdem sollte die Gemeinschaftsregelung auch in den assoziierten Gebieten Großbritanniens, Frankreichs, der Niederlande und Spaniens durchgesetzt werden, also zum Beispiel auf den Kanalinseln oder den Niederländischen Antillen.
– *Euroanleihen:* Dominiert und überlagert wurden diese Konflikte jedoch durch den Streit um die Euroanleihen. Die britische Regierung wehrte sich vehement gegen ihre Einbeziehung in die Gemeinschaftsregelung (Europäische Gemeinschaft 1998: 2). Finanzminister Brown erklärte, das Schicksal der Londoner City stehe auf dem Spiel, er werde deshalb in dieser Frage nicht mit sich verhandeln lassen (Agence Europe 18.6.1998: 13). Die anderen Mitgliedstaaten lehnten dagegen eine Befreiung für Euroanleihen mehrheitlich ab. Auch das britische Kompromißangebot, Euroanleihen bis zu einem Wert von 40.000 Euro dem europäischen Quellenabzug beziehungsweise der europäischen Meldepflicht zu unterwerfen, sie darüber hinaus aber von allen Steuer- und Auskunftspflichten zu befreien, konnte sie nicht erweichen. »Alle Kleinanleger zu besteuern und die Großen nicht, das kann nicht die Lösung sein« (Finanzminister Eichel zit. in FAZ 13.6.1999: 17).

Die Verhandlungen stockten. Um doch noch eine Einigung bis zum Regierungsgipfel in Helsinki im Dezember 1999 zu erreichen, unternahmen die Kommission und die finnische Ratspräsidentschaft im November einen letzten gemeinsamen Vermittlungsversuch. Euroanleihen sollten, so das Angebot an Großbritannien, einem Kontrollmitteilungssystem ›light‹ unterworfen werden: Banken sollten lediglich verpflichtet werden, die Namen und Adressen von Eurobond-Besitzern an die Steuerbehörden zu melden, nicht jedoch deren Zinseinkünfte. Da ähnliche Auskunftspflichten bereits zur Bekämpfung der Geldwäsche bestanden, erschien der zusätzliche Aufwand für die Banken gering. Trotzdem erklärte Finanzminister Brown, die Umsetzung verursache zuviel Verwaltung und riskiere eine Vertreibung des Euromarktes in Drittländer. Dieser Argumentation konnten Bowns Finanzmini-

sterkollegen nicht mehr folgen. Brown hatte den Bogen überspannt. Selbst Tony Blair begann, seinem Finanzminister Druck zu machen. Eine politische Isolierung Großbritanniens in der EU sollte auf jeden Fall vermieden werden (Agence Europe 11.12.1999: 13; Financial Times 21.6.2000: 2).

Die Uneinigkeit im Finanzministerrat überspielend, beschlossen die in Helsinki versammelten Staats- und Regierungschefs, daß grundsätzlich »[a]lle in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Bürger … sämtliche auf ihre gesamten Zinserträge anfallenden Steuern entrichten« sollten. Der Finanzministerrat wurde gebeten, bis zur Europäischen Ratstagung im Juni 2000 über Maßnahmen zur Umsetzung dieses Grundsatzes zu berichten (Europäischer Rat 1999: Rz. 34). Gordon Brown nutzte die Zeit, um den Verhandlungen über die Zinsbesteuerung eine ganz neue Wendung zu geben.

Die Einigung von Feira

Im Februar 2000 legte die britische Delegation in der mit den Verhandlungen betrauten hochrangigen Beamtengruppe ein Arbeitspapier vor, in dem sie behauptete, der in Helsinki gefaßte Grundsatzbeschluß zur Zinsbesteuerung könne nur durch ein grenzüberschreitendes Kontrollmitteilungssystem erfüllt werden. Das war im Prinzip richtig. Daß Quellensteuern nur einen unvollständigen Schutz vor Steuerhinterziehung boten, war schließlich seit den sechziger Jahren bekannt. Die Erinnerung an dieses Faktum erschien aber wenig hilfreich, weil dadurch das Koexistenzmodell in Frage gestellt wurde, auf dem alle Hoffnungen für einen Konsens in der Zinsbesteuerung ruhten (Agence Europe 29.2.2000). Den Versuchen, das britische Papier als durchsichtiges taktisches »Manöver« (Jean-Claude Juncker zit. in Agence Europe 10./11.4.2000: 10) zu denunzieren, entzog Brown die Grundlage, als er im März 2000 den Aufbau eines nationalen Kontrollmitteilungssystems ankündigte: Ab April 2001 sollten alle britischen Banken den Steuerbehörden automatisch Meldung über die von ihnen verwalteten Bankguthaben und Wertpapierdepots machen. Von übermäßigem Verwaltungsaufwand und dem Niedergang der Londoner City war keine Rede mehr.

Die britische Kehrtwende führte zu neuen Frontstellungen in den Brüsseler Verhandlungen. Gordon Brown war plötzlich der Weiße Ritter der europäischen Zinsbesteuerung. Er machte sich für die Schulbuchlösung des Steuerfluchtproblems stark und zwang dadurch die Quellensteuerbefürworter zu begründen, warum sie sich dieser Lösung nicht auch anschließen wollten. Jean-Claude Juncker erklärte, daß er das Luxemburger Bankgeheim-

nis auf keinen Fall einem europäischen Kontrollmitteilungssystem opfern werde, wenn die Schweiz, Liechtenstein und ähnliche Länder ihr Bankgeheimnis nicht ebenfalls aufgäben. Er habe schließlich »einen Finanzmarkt zu verteidigen« (Agence Europe 10./11.4.2000: 10). Auch Österreich wollte von seinem Bankgeheimnis nicht abrücken. Der Rest der Mitgliedstaaten war dagegen mit einem europäischen Kontrollmitteilungssystem einverstanden.[7]

Während des Frühjahrs 2000 stieg der Druck auf Luxemburg und Österreich. Bis zur Europäischen Ratstagung im Juni im portugiesischen Santa Maria da Feira sah es aber nicht so aus, als würden sie sich diesem Druck beugen. Erst während des Gipfels gelang der Durchbruch. Als letztes Land gab Österreich seinen Widerstand gegen das Kontrollmitteilungssystem auf. Die durch den internationalen Boykott gegen die Regierungsbeteiligung der FPÖ sowieso schon angeschlagene Bundesregierung hatte trotz verfassungsrechtlicher Bedenken nicht mehr die Kraft, sich einer Einigung zu widersetzen. Die Einigung definierte den Rahmen für eine später formal zu beschließende EU-Regelung (European Union 2000). Im einzelnen sieht sie folgendes vor:

- *Anwendungsbereich:* Die angestrebte Gemeinschaftsregelung zur Zinsbesteuerung soll nur auf grenzüberschreitende Zinseinkünfte angewendet werden. Zinserträge von Inländern im Inland bleiben in ausschließlich nationaler Verantwortung.
- *Kontrollmitteilungssystem:* In der Endausbaustufe soll die Gemeinschaftsregelung auf einem möglichst breit angelegten System des Informationsaustauschs beruhen.
- *Koexistenzmodell:* Bis diese Endausbaustufe erreicht ist, soll das Koexistenzmodell zur Anwendung kommen, das heißt, für eine Übergangszeit dürfen die Mitgliedstaaten statt Kontrollmitteilungen zu verschicken auch Quellensteuern erheben.
- *Drittländer:* Verhandlungen mit relevanten Drittländern (ausdrücklich genannt werden die Vereinigten Staaten, die Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra und San Marino) sollen sicherstellen, daß dort

7 Für Deutschland bedeutete dies eine deutliche Neuorientierung seiner Politik. Die konservative Bundesregierung hatte in der Vergangenheit ein Kontrollmitteilungssystem stets mit dem Hinweis auf das Bankgeheimnis abgelehnt. Die neue rot-grüne Regierung war dagegen bereit, das Bankgeheimnis für Ausländer einzuschränken und damit den Weg zu einem Kontrollmitteilungssystem für grenzüberschreitende Zinserträge freizumachen. Im Inland sollte das Bankgeheimnis jedoch weiterhin gelten, das heißt, bei Zinszahlungen von inländischen Quellen an Inländer sollte es beim Quellenabzugssystem bleiben.

»gleichwertige Maßnahmen« (European Union 2000: 2) zur Zinsbesteuerung unternommen werden.

– *Zeitplan:* Der Ministerrat soll sich zunächst »hinreichende Garantien« (European Union 2000: 2) über die Kooperationsbereitschaft der Drittländer besorgen und dann bis spätestens Ende 2002 eine Richtlinie zur Zinsbesteuerung beschließen. In dieser Richtlinie sollen sowohl die Modalitäten des transitorischen Koexistenzmodells als auch das endgültige Kontrollmitteilungssystem geregelt sein. Das endgültige System tritt dann spätestens sieben Jahre nach Verabschiedung der Richtlinie, im günstigsten Fall also 2009, in Kraft.

Die öffentlichen Reaktionen auf den Kompromiß waren skeptisch. Von einer »oberflächlichen Einigung mit geringer politischer Bedeutung« (Agence Europe 21.6.2000: 8) war die Rede und einem Konsens »auf kleinstem gemeinsamen Nenner« (Financial Times Deutschland 21.6.2000: 13). Einige Schwächen und Sollbruchstellen des Kompromisses sind tatsächlich unübersehbar.

– So bleibt fast vollkommen offen, wie die Gemeinschaftsregelung konkret aussehen soll. Wie soll das transitorische Koexistenzmodell funktionieren? Wie hoch soll der Quellensteuersatz sein? Wie soll das Steueraufkommen unter den Mitgliedstaaten geteilt werden? Wie soll der Datenaustausch unter dem endgültigen System im einzelnen funktionieren?
– Unklar ist auch, wie stark die Gemeinschaftsregelung von der Kooperation von Drittstaaten abhängig ist. Deutschland spielt diese Bedingung herunter, Luxemburg spielt sie herauf. In einer Protokollerklärung zum Steuerkompromiß droht die Luxemburgische Regierung, nur dann am grenzüberschreitenden Datenaustausch teilzunehmen, wenn alle relevanten Drittstaaten und assozierten und abhängigen Gebiete von EU-Staaten ebenfalls in diesen Austausch eingebunden sind. Was aber sollte das Motiv für diese Länder und Gebiete sein, sich auf diese Bedingung einzulassen? Monaco und Liechtenstein sind möglicherweise klein genug, um sich von der EU erpressen zu lassen. Ob das auch bei der Schweiz oder den Vereinigten Staaten gelingt, ist dagegen fraglich.
– Offen ist schließlich die Bedeutung der österreichischen Protokollerklärung, in der die Bundesregierung feststellt, daß sie das Bankgeheimnis für Ausländer zum gegenwärtigen Zeitpunkt aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht aufheben kann.

Es kann sein, daß dem Kompromiß von Feira die angekündigten Taten nicht folgen werden. Das hat in der europäischen Steuerpolitik durchaus Tradition. Trotzdem sollte die Bedeutung dieses Kompromisses nicht unterschätzt werden. Die Mitgliedstaaten haben sich damit zum ersten Mal auf die Grundzüge eines gemeinsamen Systems zur Zinsbesteuerung geeinigt. Sollte es trotz aller Widerstände gelingen, dieses System zu implementieren, so verspricht es das Problem der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge tatsächlich in technisch sehr befriedigender Weise zu lösen.

Fazit

Anders als die Umsatzbesteuerung, die im Laufe der Zeit beständig an politischer Bedeutung verloren hat, hat die Kapitaleinkommensbesteuerung beständig an Bedeutung gewonnen. Seit der vollständigen Freigabe des Kapitalverkehrs im Binnenmarkt steht sie ganz oben auf der politischen Agenda. Immer wieder bemühte sich der Ministerrat um eine einvernehmliche Lösung und immer wieder scheiterte er, weil die Angst, solch eine Lösung könne zu Kapitalabflüssen aus der Gemeinschaft führen, die Schlichtung der innergemeinschaftlichen Konflikte zwischen Harmonisierungsanhängern und -gegnern vollends unmöglich machte. In Feira beschlossen die Finanzminister, aus dieser Blockade auszubrechen, indem sie die Einigung von der Kooperationsbereitschaft der relevanten Drittländer abhängig machten. Dadurch erhöht sich die Effektivität der Lösung, sollte sie realisiert werden. Gleichzeitig vermindern sich aber die Chancen, daß dies tatsächlich geschieht.

5.2 Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung

5.2.1 Vorschläge zum Abbau der Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse, 1969

Allgemeine Probleme einer europäischen Unternehmensteuerpolitik

Bei der Besteuerung von Unternehmensgewinnen stellen sich im Prinzip dieselben Probleme wie in der Umsatzbesteuerung oder der Besteuerung privater Kapitaleinkommen: Das unkoordinierte Nebeneinander nationaler Steuern kann zu einer Segmentierung des Gemeinsamen Marktes führen, die grenzüberschreitende Unternehmensaktivitäten behindert *(Steuergrenzen),*

und es kann Besteuerungsunterschiede verursachen, die die Profitabilität von Unternehmen und damit deren internationale Wettbewerbsposition beeinflussen *(Wettbewerbsverzerrungen).* Die Zusammenhänge sind allerdings verwickelter und die Lösungsansätze komplizierter als in den beiden anderen Steuerbereichen. Dafür gibt es im wesentlichen zwei Gründe: das Fehlen einer einheitlichen Unternehmensteuer einerseits und die Wechselbeziehung zwischen der Besteuerung juristischer und natürlicher Personen andererseits.

Keine einheitliche Unternehmensteuer: Während alle steuerpflichtigen Umsätze unter dieselbe Mehrwertsteuer fallen und alle Formen persönlichen Einkommens mit derselben persönlichen Einkommensteuer belegt werden, gibt es keine einheitliche Steuer für Unternehmensgewinne. Unternehmen werden je nach Rechtsform unterschiedlich besteuert. Die Gewinne von Einzelunternehmen und Personengesellschaften[8] fallen unter die persönliche Einkommensteuer, die Gewinne von Kapitalgesellschaften[9] und anderen juristischen Personen dagegen werden mit Körperschaftsteuern belastet. Darüber hinaus wird noch ein Kranz weiterer Abgaben fällig, die alle den Unternehmensgewinn belasten können, zum Beispiel Grund-, Gewerbe- und Vermögensteuern (vgl. Jacobs et al. 1999: 133). Wollte man alle Steuergrenzen und wettbewerbsverzerrenden Besteuerungsunterschiede abbauen, so müßte man auch all diese Unternehmensteuern harmonisieren.

Daran hat selbst die um große Ambitionen selten verlegene Kommission nie gedacht. Von wenigen Ausnahmen abgesehen konzentrierte sie ihre Initiativen auf die Körperschaftsteuer. Pragmatisch erschien diese Beschränkung durchaus plausibel. Schon der Neumark-Bericht hatte schließlich argumentiert,

> daß die Körperschaftsteuer hauptsächlich große Unternehmen trifft, deren Tätigkeit über die Grenzen eines Landes hinausreicht und bei deren Erwägungen über die Wahl beziehungsweise die Verlegung des Sitzes die Nettogewinnerwartungen, für die die Steuer von Bedeutung ist, eine größere Rolle spielen als für die meisten einkommensteuerpflichtigen Unternehmungen.
> (Neumark-Bericht 1962: 66)

Probleme auf zwei Ebenen: Die Körperschaftsteuer belastet nicht nur die besteuerte Körperschaft, sondern auch die hinter dieser Körperschaft stehen-

---

8 Zu den Personengesellschaften zählen in Deutschland Gesellschaften des Bürgerlichen Rechts, Partnerschaften, offene Handelsgesellschaften (OHG) und Kommanditgesellschaften (KG).

9 Dazu zählen in Deutschland Aktiengesellschaften (AG), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) und Kommanditgesellschaften auf Aktien (KgaA).

den Personen. Grund: Die Dividenden, die eine Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter ausschüttet, stammen aus den versteuerten Gesellschaftsgewinnen, sind also bereits mit Körperschaftsteuer vorbelastet. Die Probleme von Steuergrenzen und Wettbewerbsverzerrungen stellen sich deshalb nicht nur auf der Ebene der Kapitalgesellschaften, sondern auch auf der Ebene der Gesellschafter.

Erste Anfänge

Im Steuerstreit der Montanunion ging es zunächst nur um ein Problem: Wettbewerbsverzerrungen auf Unternehmensebene. Die Frage war, ob unterschiedlich hohe Körperschaftsteuern zu Preisverzerrungen auf dem gemeinsamen Gütermarkt führen und damit den Handel zwischen den Mitgliedstaaten verfälschen. Die französische Regierung meinte nein, weil ihrer Ansicht nach Körperschaftsteuern nicht in höhere Güterpreise überwälzt werden und deshalb auch keinen Einfluß auf den internationalen Güterhandel haben. Die deutsche Bundesregierung dagegen meinte ja. Sie ging davon aus, daß Körperschaftsteuern überwälzbar sind, und befürchtete deshalb Wettbewerbsnachteile für Unternehmen aus Ländern mit relativ hohen Körperschaftsteuern.

Auch nach der Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft standen zunächst Wettbewerbsverzerrungen auf Unternehmensebene im Vordergrund. Die Hauptsorge galt aber nicht mehr Preisverzerrungen auf dem Gütermarkt, sondern der möglichen Verzerrung unternehmerischer Standortentscheidungen. Der Neumark-Bericht warnte, multinationale Konzerne neigten dazu, sich in Ländern mit günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen niederzulassen. Auch bestehe die Gefahr, daß in solchen Unternehmensverbünden »die aus einbehaltenen Gewinnen gebildeten Rücklagen in den steuerlich ›billigsten‹ Ländern konzentriert werden« (Neumark-Bericht 1962: 41). Eine »weitgehende Angleichung der Effektivbelastung« der Körperschaftsteuer sei deshalb »als erwünscht, ja als notwendig anzuerkennen« (Neumark-Bericht 1962: 65).

Als erstes prüfte die Kommission die Möglichkeiten zur Harmonisierung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage war nicht nur ein wichtiger Bestimmungsfaktor der Steuerbelastung von Gesellschaften, sondern auch ein zentraler Ansatzpunkt staatlicher Steuerungsversuche (Neumark 1961b). In allen Mitgliedstaaten versuchten die Regierungen mit Hilfe von Sonderabschreibungen, Freibeträgen, Steuerabzügen und besonderen Rückstellungsregeln, Einfluß auf unternehmerische Investitions-

entscheidungen zu nehmen. Die Kommission beobachtete das mit Mißtrauen. Kommissar von der Groeben befürchtete eine »gegenseitige Abwerbung« von Industrieansiedlungen und ein innergemeinschaftliches Sich-»Überbieten insbesondere gegenüber Firmen aus dritten Ländern« (Groeben 1968: 7). 1961 wurde auf Anregung der Kommission eine Arbeitsgruppe nationaler Fachbeamter gebildet, um diese Probleme zu untersuchen (Arbeitsgruppe IV). Sie erstellte ein Inventar nationaler Gewinnermittlungsvorschriften und legte 1964 eine Reihe von Harmonisierungsvorschlägen vor. Das politische Interesse hatte sich aber bereits einer anderen Problematik zugewandt: den Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse (Andel 1987: 289–291).

Ausgelöst wurde dieser Prioritätenwandel durch die *amerikanische Herausforderung* am Ende der sechziger Jahre (Servan-Schreiber 1968): Europa fürchtete, den technischen Anschluß an die Vereinigten Staaten zu verlieren. Ein vielbeachteter OECD-Bericht hatte eine beträchtliche *Technologielücke* diagnostiziert (OECD 1968). Ein »absolute[s] Monopol« der Vereinigten Staaten in Wissenschaft und Technik schien sich anzukündigen, dem Europa kaum etwas entgegenzusetzen hatte (Servan-Schreiber 1968: 116). Die Ursache der europäischen Schwäche wurde vor allem in der zu geringen Größe europäischer Unternehmen gesehen. Die amerikanischen Firmen waren größer, gaben mehr Geld für Forschung und Entwicklung aus und waren deshalb – so die etwas mechanistische Vorstellung – technisch innovativer und wirtschaftlich erfolgreicher. Wollten Europas Unternehmen mithalten, mußten sie wachsen (European Commission 1970b: 16–17; Sandholtz 1992: 70–74).

Die europäischen Unternehmen wuchsen auch, aber vor allem im nationalen Rahmen: Nationale Firmen wurden unter tatkräftiger staatlicher Mithilfe zu *national champions* verschmolzen, um kritische Masse auf den Weltmarkt zu bringen. Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse waren dagegen selten und wurden eher mit amerikanischen als mit europäischen Partnern vollzogen (Brosio 1970: 320). Natürlich beobachtete die Kommission die amerikanische »Machtübernahme innerhalb der europäischen Wirtschaft« (Servan-Schreiber 1968: 34) mit Argwohn. Der Aufstieg der National Champions war ihr aber kaum weniger verdächtig. Er gefährdete die Marktintegration (European Commission 1970b: 17) und behinderte die Bildung genuin europäischer transnationaler Unternehmen, denen allein sie den Aufbau einer tragfähigen europäischen Technologiebasis zutraute (Colonna Di Paliano 1968/69: 567). Bereits 1966 verlangte sie deshalb die Beseitigung aller steuerlichen und nicht-steuerlichen Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse im Gemeinsamen

Markt (EEC Bull. 2–1966: 16). 1967 erneuerte sie diese Forderung in ihrem Harmonisierungsprogramm für die direkten Steuern (Europäische Kommission 1967b: 7, 17–21). Der Ministerrat bat sie daraufhin im März 1968, ihm Richtlinienentwürfe zur steuerlichen Erleichterung von grenzüberschreitenden Unternehmenszusammenschlüssen vorzulegen.

Steuerliche Probleme grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse

Es gibt zwei Möglichkeiten des Unternehmenszusammenschlusses: Konzernbildung *(Beteiligungserwerb)* und Verschmelzung *(Fusion).* Im ersten Fall erwirbt eine Gesellschaft substantielle Anteile an einer oder mehreren anderen Gesellschaften und gründet dadurch einen Konzern aus rechtlich unabhängigen, praktisch aber unter einer einheitlichen Leitung stehenden Unternehmen. Im zweiten Fall geben die Unternehmen ihre rechtliche Eigenständigkeit auf und verschmelzen zu einer umfassenden Rechtseinheit. Sowohl die Konzernverflechtung als auch die Unternehmensfusion sind mit steuerlichen Problemen verbunden.

– Das Hauptproblem bei Fusionen besteht in der Behandlung der *stillen Reserven* der fusionierenden Unternehmen. Oft ist der tatsächliche Wert der Güter und Vermögen eines Unternehmens höher als der Buchwert, zu dem sie in der Bilanz geführt werden. Werden diese Güter und Vermögen in eine Fusion eingebracht, wird die Diskrepanz zwischen Buchwert und tatsächlichem Wert sichtbar: Die stillen Reserven werden realisiert, ein Gewinn entsteht. Dieser Gewinn kann einen erheblichen Körperschaftsteueranspruch auslösen, der die betriebswirtschaftliche Rationalität der gesamten Fusion in Frage stellt.
– Das Hauptproblem bei Konzernverflechtungen besteht in der Besteuerung von Gewinnausschüttungen zwischen den zum Konzern gehörenden Gesellschaften (Konzerngesellschaften). Die Gefahr ist, daß die Gewinne, die eine Konzerntochter an ihre Konzernmutter ausschüttet, doppelt mit Körperschaftsteuer belastet werden, nämlich einmal bei der Tochter und dann noch einmal bei der Mutter. Diese Doppelbesteuerung kann vom Aufbau von Konzernverflechtungen abschrecken.

Mitte der sechziger Jahre hatten alle Mitgliedstaaten Maßnahmen getroffen, um diese Steuerprobleme im Inland zu lösen.

– Bei Fusionen zwischen inländischen Unternehmen gewährten sie in der Regel einen *Steueraufschub* für stille Reserven: Das aufnehmende Unter-

Übersicht 5-3 Grundzüge der Besteuerung inländischer *Konzerne, 1963*

	Einheitsbesteuerung des Konzerns	Getrennte Besteuerung der einzelnen Konzerngesellschaften
Belgien	–	Freistellung (85–95%) aller von einer Kapitalgesellschaft empfangenen Dividenden. Keine Mindestbeteiligungsquote
Deutschland	*Organschaft*: Besteuerung des Konzerns als Unternehmenseinheit. Voraussetzung: Mehrheitsbeteiligung der Konzernmuttergesellschaft an und Gewinnabführungsvertrag mit den Konzerntochtergesellschaften	*Schachtelprivileg*: Volle Freistellung (100%) der von Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden bei der Muttergesellschaft. Voraussetzung: Mindestbeteiligung der Mutter an der Tochter von 25%
Frankreich	–	*Schachtelprivileg*: Freistellung (80–95%) der von Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden bei der Muttergesellschaft. Voraussetzung: Mindestbeteiligung der Mutter an der Tochter von 20%
Italien	–	–
Luxemburg	*Organschaft*: Besteuerung des Konzerns als Unternehmenseinheit. Voraussetzung: Mehrheitsbeteiligung der Konzernmutter an und Gewinnabführungsvertrag mit den Konzerntöchtern	*Schachtelprivileg*: Volle Freistellung (100%) der von Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden bei der Muttergesellschaft. Voraussetzung: Mindestbeteiligung der Mutter an der Tochter von 25%
Niederlande	*Konsolidierte Bilanz* und gemeinsame Steuererklärung des Konzerns. Voraussetzung: 100%ige Beteiligung der Konzernmutter an den Konzerntöchtern	*Schachtelprivileg*: Volle Freistellung (100%) der von Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden bei der Muttergesellschaft. Voraussetzung: Mindestbeteiligung der Mutter an der Tochter von 25%

Quelle: BMF 1963.

nehmen durfte die Güter und Vermögen der einbringenden Unternehmen zum Buchwert weiterführen und mußte die darin schlummernden stillen Reserven erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung dieser Güter

und Vermögen versteuern. Dadurch wurde verhindert, daß der Fusionsvorgang selbst eine Besteuerung auslöst, und die Fusion wurde von abschreckenden Steuerkosten entlastet.

– Bei Gewinnausschüttungen innerhalb von inländischen Konzernen vermieden sie eine Doppelbesteuerung durch das *Schachtelprivileg*: Ausgeschüttete Gewinne wurden nur bei der Tochtergesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet und bei der empfangenden Muttergesellschaft von einer neuerlichen Besteuerung freigestellt. Das Schachtelprivileg war allerdings in der Regel an eine gewisse Mindestbeteiligung gebunden und befreite auch nicht in jedem Fall die gesamte Dividende (vgl. Übersicht 5-3). Einige Mitgliedstaaten boten besonders eng verflochtenen Gesellschaften zusätzlich die Möglichkeit, sich als Einheit besteuern zu lassen. In Deutschland beispielsweise konnten sich Unternehmen, die in einem klaren finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Hierarchieverhältnis zueinander standen und durch einen Gewinnabführungsvertrag miteinander verbunden waren, als sogenannte *Organschaft* besteuern lassen. Das hatte nicht nur den Vorteil, die Doppelbesteuerung zwischen den Gesellschaften der Organschaft zu vermeiden, sondern erlaubte auch, die Gewinne und Verluste dieser Gesellschaften für steuerliche Zwecke zu verrechnen.

Die im Inland geltenden Steuervergünstigungen für Unternehmenszusammenschlüsse wurden in der Regel nicht über die Grenze gewährt.

– Kein Mitgliedstaat gewährte einen Steueraufschub für internationale Fusionen. Schließlich gab es keine Garantie, daß die von einer inländischen Gesellschaft eingebrachten stillen Reserven anschließend auch im Inland realisiert und versteuert würden. Der Verzicht auf die unmittelbare Besteuerung dieser Reserven konnte deshalb den Verzicht auf jede Besteuerung bedeuten (Easson 1980: Rz. 285).
– Immerhin zwei Mitgliedstaaten gewährten ein internationales Schachtelprivileg: Frankreich und die Niederlande erlaubten inländischen Muttergesellschaften, die von ausländischen Töchtern empfangenen Dividenden von der Körperschaftsteuer freizustellen. Unter bestimmten Bedingungen gestatten sie sogar eine steuerliche Konsolidierung über die Grenze (Übersicht 5-4). Die anderen Mitgliedstaaten dagegen gewährten keine Steuervergünstigungen für internationale Konzerne.

Hinzu kam, daß grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse von steuerlichen Sonderproblemen belastet wurden, die sich bei inländischen Zusammenschlüssen von vornherein nicht stellten.

Übersicht 5-4 Grundzüge der Besteuerung grenzüberschreitender *Konzerne (ohne Doppelbesteuerungsabkommen), 1968*

	Einheitsbesteuerung des Konzerns	Getrennte Besteuerung der einzelnen Konzerngesellschaften
Belgien	–	–
Deutschland	–	–
Frankreich	*Konsolidierte Bilanz* für den Konzern einschließlich ausländischer Konzerngesellschaften. Voraussetzung: 100%ige Beteiligung der Konzernmutter an den Konzerntöchtern *plus* Genehmigung des Finanzministers	*Internationales Schachtelprivileg*: Freistellung (95%) der von Auslandstöchtern ausgeschütteten Dividenden bei der Muttergesellschaft. Voraussetzung: Mindestbeteiligung der Mutter an der Tochter von 10%
Italien	–	–
Luxemburg	–	–
Niederlande	*Konsolidierte Bilanz* für den Konzern einschließlich ausländischer Konzerngesellschaften. Voraussetzung: 100%ige Beteiligung der Konzernmutter an den Konzerntöchtern *plus* Genehmigung des Finanzministers	*Internationales Schachtelprivileg*: Volle Freistellung (100%) der von Auslandstöchtern ausgeschütteten Dividenden bei der Muttergesellschaft. Voraussetzung: Mindestbeteiligung der Mutter an der Tochter von 25%

Quelle: BMF 1968.

– Ein besonderes Problem bei grenzüberschreitenden Fusionen bestand darin, daß das neu entstandene Unternehmen keine steuerliche Einheit bildete. Gemäß OECD-Musterabkommen wurden Gewerbeeinkünfte im Quellenland besteuert. Bei Fusionen über die Grenze bedeutet dies, daß die verschiedenen Teile (Betriebsstätten) des fusionierten Unternehmens in ihrem jeweiligen Sitzland steuerpflichtig bleiben. Dadurch gingen nicht nur wichtige Integrationsvorteile verloren, beispielsweise die Möglichkeit, die Gewinne und Verluste verschiedener Betriebsstätten für Steuerzwecke zu verrechnen, sondern es drohte auch die Gefahr einer Doppelbesteuerung von Betriebsstättengewinnen, die über die Grenze an das Eigentümerunternehmen abgeführt werden.

– Bei grenzüberschreitenden Konzernverflechtungen gab es das Problem, daß Dividendenausschüttungen über die Grenze der Quellenbesteuerung unterlagen, während Dividendenausschüttungen zwischen inländischen Unternehmensteilen quellensteuerfrei waren.[10]

Im Januar 1969 legte die Kommission zwei Richtlinienentwürfe vor, um alle steuerlichen Benachteiligungen grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse zu beseitigen. Die steuerliche Behandlung solcher Zusammenschlüsse sollte der von inländischen Zusammenschlüssen angenähert werden, wobei sich die Kommission am Vorbild der liberalsten nationalen Vorschriften orientierte.

Vorschlag für eine Fusionsrichtlinie

Der Entwurf zur Fusionsrichtlinie (European Commission 1969b) verfolgte zwei Ziele: Grenzüberschreitende Fusionen und artverwandte Unternehmensumstrukturierungen wie Spaltungen[11] oder Anteilstausche[12] sollten steuerlich erleichtert und die Besteuerung der aus Fusionen hervorgehenden transnationalen Unternehmen (Gesellschaften mit Auslandsbetriebsstätten) sollte möglichst diskriminierungsfrei geregelt werden.

Steueraufschub: Der Richtlinienentwurf sah vor, daß der Steueraufschub für stille Reserven auch über die Grenze angewendet werden sollte. Auch in Fällen, in denen die aufnehmende Gesellschaft im Ausland ansässig ist, sollten die Mitgliedstaaten auf eine Besteuerung der von inländischen Gesellschaften in die Fusion eingebrachten stillen Reserven verzichten, bis diese durch die aufnehmende Gesellschaft tatsächlich realisiert würden. Um sicherzustellen, daß ihnen dadurch keine Besteuerungsansprüche verloren gingen, verpflichtete der Entwurf die aufnehmenden Gesellschaften, alle in eine Fusion eingebrachten Güter und Vermögen buchungstechnisch bei Betriebs-

---

10 In Deutschland, Luxemburg und den Niederlanden wurden Dividenden, die eine Tochtergesellschaft an ihre inländische Mutter ausschüttete, ganz vom Quellenabzug befreit. In Belgien und Frankreich wurde zwar ein Quellenabzug vorgenommen, aber voll auf die von der Mutter im Falle der Weiterausschüttung an die Aktionäre abzuführende Quellensteuer angerechnet (Europäische Kommission 1967b: 21).

11 Spaltung bezeichnet die Selbstauflösung einer Gesellschaft ohne Abwicklung, wobei das gesamte Aktiv- oder Passivvermögen auf zwei oder mehrere bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften übertragen wird (Jacobs et al. 1999: 155).

12 Anteilstausch heißt der Vorgang, in dem eine Gesellschaft durch Erwerb von Anteilen an einer anderen Gesellschaft deren Stimmrechtsmehrheit erlangt und als Gegenleistung eigene Anteile hingibt (Jacobs et al. 1999: 155).

stätten in den Mitgliedstaaten zu führen, in denen die einbringenden Gesellschaften ihren Sitz hatten. Dadurch war garantiert, daß sie auch nur in diesen Staaten veräußert werden konnten (European Commission 1969b: Artikel 4).

Steuerliche Behandlung von Gesellschaften mit Auslandsbetriebsstätten: Die Mitgliedstaaten verhinderten eine Doppelbesteuerung von Betriebsstättengewinnen in der Regel durch die Freistellungsmethode, das heißt, das Land der Betriebsstätte *(Quellenland)* besteuert die Betriebsstättengewinne voll, und das Land des Hauptsitzes der Gesellschaft *(Wohnsitzland)* stellt diese Gewinne von einer nochmaligen Besteuerung frei. Die Freistellungsmethode war in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen kodifiziert. Der Richtlinienentwurf sollte die Mitgliedstaaten zu ihrer einheitlichen Anwendung verpflichten (European Commission 1969b: Artikel 12).

Im Grunde erschien die Freistellungsmethode der Kommission aber als unbefriedigende, weil den Sinn von Fusionen hintertreibende Lösung des Doppelbesteuerungsproblems. Fusionen sollen organisatorische Einheit stiften, während die Freistellungsmethode gerade verlangt, transnationale Unternehmenseinheiten für steuerliche Zwecke in ihre nationalen Einzelteile zu zergliedern. Die Freistellungsmethode stand deshalb nach Ansicht der Kommission der für Wirtschaftsgemeinschaften normalen Entwicklung in Richtung »Zentralisierung der Besteuerung von Gesellschaften im Lande des Hauptsitzes« *(Einzelortprinzip)* im Wege (European Commission 1969b: 6). Die Zentralisierung auf dem Wege des Einzelortprinzips hätte den Mitgliedstaaten allerdings einiges abverlangt. Sie hätten auf das Recht verzichten müssen, die bei ihnen ansässigen Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften zu besteuern und umgekehrt die Einnahmen, die sie aus der Besteuerung inländischer Gesellschaften erzielten, mit den Mitgliedstaaten teilen müssen, in denen diese Gesellschaften Auslandsbetriebsstätten unterhielten. Dazu war ein zwischenstaatliches *Clearingsystem* notwendig. Außerdem mußte damit gerechnet werden, daß das Einzelortprinzip den Steuerwettbewerb verschärft, erlaubt es doch, allein durch Verlegung des Hauptsitzes eines Unternehmens alle Vorteile eines Niedrigsteuerregimes zu nutzen. Nicht eine einzige Betriebsstätte muß dazu physisch verlegt werden. Die Transaktionskosten von Steuerarbitrage sinken, der Anreiz zur Steuerarbitrage steigt. Potentielle Folge: ein steuerlicher Unterbietungswettlauf, der nur durch eine weitgehende Angleichung der Körperschaftsteuer gebremst werden kann (Schink 1972: 27).

Angesichts dieser Schwierigkeiten beschränkte sich die Kommission darauf, das Einzelortprinzip als langfristig anzustrebendes Endziel in den

Richtlinienentwurf zu schreiben (European Commission 1969b: Artikel 14). Kurzfristig sollten sich die Mitgliedstaaten lediglich dazu verpflichten, ihren Gesellschaften die Option auf Besteuerung nach der Anrechnungsmethode – der Richtlinienentwurf spricht vom *Weltgewinnsystem* – einzuräumen. Betriebsstätten sollten weiterhin voll im Quellenland besteuert werden. Gesellschaften sollten aber die Gewinne und Verluste ihrer Auslandsbetriebsstätten in die Ermittlung der eigenen Gewinne einbeziehen dürfen und gleichzeitig eine Anrechnung für die von den Betriebsstätten im Ausland gezahlte Körperschaftsteuer erhalten (European Commission 1969b: Artikel 12).

Vorschlag für eine Mutter-Tochter-Richtlinie

Der Richtlinienvorschlag zur Konzernbesteuerung (European Commission 1969a) zielte darauf, die internationale Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften zu verhindern und die Quellenbesteuerung solcher Ausschüttungen zu beenden.

Doppelbesteuerung: Zur Milderung der Doppelbesteuerung schlug der Richtlinienentwurf die Internationalisierung des Schachtelprivilegs vor: Alle von Töchtern aus anderen Mitgliedstaaten empfangenen Dividenden sollten bei der Muttergesellschaft von der Körperschaftsteuer freigestellt werden. Fraglich war nur, ab welcher Mindestbeteiligungsgrenze dieses Privileg gewährt werden sollte. Die Regelungen in den Mitgliedstaaten waren, wie gesehen (vgl. Übersicht 5-3), unterschiedlich und schwankten zwischen null Prozent in Belgien und 25 Prozent in Deutschland, den Niederlanden und Luxemburg. Die Kommission schlug eine Mindestbeteiligungsgrenze von höchstens 20 Prozent vor. Liberalere Regelungen sollten aber erlaubt sein (European Commission 1969a: Artikel 3).

Das Schachtelprivileg litt allerdings an derselben Schwäche, die die Kommission schon bei der Betriebsstättenbesteuerung kritisiert hatte: Der grenzüberschreitende Konzern konnte nicht als steuerliche Einheit agieren; die Gewinne und Verluste der verschiedenen zum Konzern gehörenden Gesellschaften konnten nicht für steuerliche Zwecke verrechnet werden. Die Kommission schlug deshalb vor, besonders eng verflochtenen Gesellschaften die Option auf Besteuerung nach dem *System der Gewinnkonsolidierung* einzuräumen: Muttergesellschaften sollten die Gewinne und Verluste von Auslandstöchtern, an denen sie mit mindestens 50 Prozent beteiligt sind, mit

den eigenen steuerpflichtigen Gewinnen verrechnen[13] und auf die so ermittelte Steuerschuld die von den Auslandstöchtern im Ausland gezahlten Steuern anrechnen dürfen (European Commission 1969a: Artikel 7). Mit diesem System strebte die Kommission einen ähnlichen Konsolidierungseffekt an wie mit dem Weltgewinnsystem (Anrechnungsmethode) in der Betriebsstättenbesteuerung. Im Unterschied zum Weltgewinnsystem gab es für das System des konsolidierten Konzerngewinns aber durchaus konkrete Vorbilder. Frankreich und die Niederlande betrieben ähnliche, wenn auch sehr viel restriktivere Systeme (vgl. Übersicht 5-4).

Quellensteuern: Der Richtlinienentwurf schlug vor, Dividendenausschüttungen von Tochter- an Muttergesellschaften generell von der Quellenbesteuerung auszunehmen (European Commission 1969a: Artikel 5). Quellensteuern seien ihrem Charakter nach eine Vorauszahlung auf eine anschließende Einkommen- oder Körperschaftsteuerzahlung. Da die Muttergesellschaften aufgrund des Schachtelprivilegs sowieso keine Körperschaftsteuer auf die von ihren Töchtern empfangenen Dividenden zahlten, sei eine Quellenbesteuerung dieser Dividenden nicht angezeigt.

Viel Kritik ...

Mit ihren beiden Richtlinienentwürfen versuchte die Kommission, die nationalen Steuervergünstigungen für Unternehmenszusammenschlüsse auf europäischer Ebene nicht nur zu reproduzieren, sondern sogar zu übertreffen. Auch der enge, durch unaufschiebbaren industriepolitischen Handlungszwang begründete Zeitplan zeugte von beachtlichem Ehrgeiz: Bis zum 1. Januar 1971 sollten die Richtlinien beschlossen und in nationales Recht umgesetzt sein (European Commission 1969a: Artikel 15, 1969b: Artikel 8). Der Ehrgeiz der Kommission wurde freilich bald enttäuscht. Der Verhandlungseifer der Mitgliedstaaten war gering. Die Bedenken gegen die Richtlinienentwürfe waren groß.

Kritik wurde vor allem gegen die Fusionsrichtlinie laut. Deutschland, Italien, Luxemburg und die Niederlande erklärten, dem Entwurf erst nach einer vorhergehenden Harmonisierung der Körperschaftsteuer zustimmen zu können (Anschütz 1972: 37). Werde die grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzung erleichtert, bevor die Körperschaftsteuerbelastung zwischen den Mitgliedstaaten angeglichen sei, so könne es nämlich zu »wettbewerbsver-

13 Die Gewinne und Verluste der Töchter sollten allerdings nur im Verhältnis der Anteile, die die Mutter an ihnen hielt, berücksichtigt werden.

zerrende[n] Sogwirkungen« kommen. »Staaten mit vergleichsweise mildem Steuerklima – wie Belgien – würden sich als Fusionszielorte anbieten. Die Fusionsrichtung wäre … durch steuerliche Einflüsse verfälscht« (Debatin 1972: 16). In Deutschland gab es außerdem Befürchtungen, grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen könnten dazu mißbraucht werden, Unternehmen aus dem Einflußbereich der deutschen betrieblichen Mitbestimmung herauszufusionieren (Herrmann 1972: 206). Frankreich forderte, daß nur in europäischem Besitz befindliche Unternehmen in den Genuß der Richtlinie kommen sollten, was in den anderen Mitgliedstaaten jedoch als ungerechtfertigte Diskriminierung europäischer Unternehmen aufgrund der Nationalität ihrer Aktionäre abgelehnt wurde (Nachrichten für Außenhandel 25.11.1970). Kritik gab es auch an der Überfrachtung des Richtlinienentwurfs mit Vorschlägen zur Betriebsstättenbesteuerung. Besonders das Weltgewinnsystem stieß auf Ablehnung. Das Europäische Parlament forderte, die entsprechenden Passagen ganz zu streichen. Der Richtlinienentwurf sei schon umstritten genug, seine Verabschiedung müsse nicht noch künstlich erschwert werden (Nachrichten für Außenhandel 12.2.1970).

Die Kritik am Entwurf für die Mutter-Tochter-Richtlinie war kaum geringer. Italien wehrte sich gegen die Internationalisierung des Schachtelprivilegs. Das italienische Steuerrecht kannte dieses Privileg nicht. Deshalb weigerte sich die Regierung, es über die Grenze zu gewähren (Grasmann 1973b: 265). Nach den großen Steuerreformen 1971–74 führte die Regierung das Schachtelprivileg schließlich aber doch ein und gab in der Folge auch ihren Widerstand gegen die Internationalisierung dieses Privilegs auf.

Der deutsche Widerstand gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie war schwieriger zu brechen, denn er gründete tief in einer institutionellen Besonderheit der deutschen Körperschaftsteuer, dem *System des gespaltenen Satzes:* Unternehmensgewinne wurden je nach Verwendungsart unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belastet. Einbehaltene Gewinne mußten den vollen Satz von 51 Prozent tragen. Ausgeschüttete Gewinne dagegen wurden nur mit einem reduzierten Satz von 15 Prozent erfaßt. Motiv für den gespaltenen Satz war die Überlegung, daß die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne beim Gesellschafter noch einmal voll mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer belastet würden. Zu dieser *ökonomischen Doppelbesteuerung* kam es aber natürlich nur, wenn der Gesellschafter tatsächlich Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf die von ihm empfangenen Dividenden zahlen mußte. Handelte es sich dagegen um eine per Schachtelprivileg von dieser Pflicht befreite Muttergesellschaft, kam es zu einer Anomalie: Die von der Tochtergesellschaft selbst einbehaltenen Gewinne mußten dann

teurer versteuert werden (51 Prozent) als die an die Mutter ausgeschütteten und von dieser einbehaltenen Gewinne (15 Prozent). Im Inland wurde diese Anomalie korrigiert, indem bei der Muttergesellschaft eine Nachsteuer von 36 Prozent erhoben wurde, die die Differenz zwischen dem vollen und dem reduzierten Körperschaftsteuersatz ausglich. Auf diese Nachsteuer wurde allerdings verzichtet, wenn die Muttergesellschaft die Dividenden unmittelbar an die eigenen Gesellschafter weiter ausschüttete. Bei Muttergesellschaften im Ausland konnte diese Nachsteuer aber natürlich nicht erhoben werden. Das bedeutete, daß für ausländisch beherrschte Unternehmen die Selbstfinanzierung steuerlich billiger war als für inländisch beherrschte. Um diesen *Ausländereffekt* abzumildern, wurden Gewinnausschüttungen über die Grenze mit einer Quellensteuer von 25 Prozent belegt. Weil diese Steuer unabhängig davon erhoben wurde, ob die empfangende Muttergesellschaft die Dividenden unmittelbar weiterausschüttete, war der Abzugsatz niedriger als bei der im Inland fälligen Nachsteuer (Schink 1972: 29; Andel et al. 1976: 90).

Der Richtlinienentwurf trug den deutschen Besonderheiten durchaus Rechnung. Solange das Land am System des gespaltenen Satzes festhielt, sollte es trotz des generellen Quellensteuerverbots der Richtlinie auch weiterhin eine 25prozentige Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen über die Grenze erheben dürfen. Allerdings sollte es die Quellensteuer rückerstatten, falls die ausländische Muttergesellschaft die empfangenen Dividenden sofort weiter ausschüttet. In diesem Falle werde schließlich auch bei innerdeutschen Ausschüttungen auf die Nachsteuer verzichtet (European Commission 1969a: Artikel 5). In Deutschland runzelte man die Stirn. Der Bundestag ersuchte die Bundesregierung, auf der Streichung dieses Zusatzes zu bestehen. Er befürchtete potentielle Einnahmeverluste für den Fiskus und administrativen Mehraufwand für die Steuerverwaltung. Außerdem sei bei einer solchen Regelung nicht mehr zu rechtfertigen, warum die Quellensteuer nur 25 Prozent betragen solle und nicht 36 Prozent wie bei der deutschen Nachsteuer. Werde diese Satzspreizung nicht korrigiert, bleibe der Ausländereffekt in abgeschwächter Form bestehen. Deutsche würden gegenüber ausländischen Muttergesellschaften steuerlich benachteiligt (Anschütz 1972: 35; Grasmann 1973b: 265).

Ein weiteres Problem für die Mutter-Tochter-Richtlinie ergab sich aus dem EG-Beitritt Irlands und Großbritanniens. Beide Länder verwandten die Anrechnungs- statt der Freistellungsmethode zur Abmilderung der internationalen Doppelbesteuerung und gewährten deshalb prinzipiell kein Schachtelprivileg. Sie stellten die von einer Muttergesellschaft im Inland

empfangenen Dividenden einer Tochtergesellschaft im Ausland nicht, wie in Kontinentaleuropa, von der Körperschaftsteuer frei, sondern gewährten der Mutter statt dessen eine Anrechnung für die von der Tochter im Ausland gezahlten Körperschaftsteuern. Keines der beiden Länder war bereit, von dieser Praxis abzurücken und das internationale Schachtelprivileg zu übernehmen (Grasmann 1973b: 266).

... kaum Unterstützung

So viele Probleme die beiden Richtlinienvorschläge aufwarfen, so wenig Fürsprecher vermochten sie zu mobilisieren. Nur ein paar Wirtschaftsverbände machten sich für die Richtlinien stark (zum Beispiel Agence Europe 20.1.1978: 11). Sonst schien sich niemand für sie zu interessieren. Experten wiesen daraufhin, daß das größte Hindernis für grenzüberschreitende Fusionen nicht steuer-, sondern gesellschaftsrechtlicher Art sei. In den meisten Mitgliedstaaten fehle die Rechtsbasis, um die für Fusionen konstitutive Gesamtrechtsnachfolge auch über die nationale Grenze zu vollziehen. Bevor diese Voraussetzung nicht geschaffen sei, sei der Streit um die Besteuerung müßig. Außerdem wurde bezweifelt, daß überhaupt ein nennenswertes Fusionsbedürfnis bestehe, dem durch eine spezielle Fusionsrichtlinie entsprochen werden müsse. Die Fusion sei nicht die bevorzugte Form des Unternehmenszusammenschlusses. Der Beteiligungserwerb werde aus Gründen der besseren Haftungsbeschränkung und Zuordnung von Managementverantwortungen in der Regel vorgezogen (Debatin in Börner 1972: 70, 78; vgl. aber Grasmann 1973b: 268). Frankreich, das während der sechziger Jahre stark auf eine Erleichterung grenzüberschreitender Fusionen gedrungen hatte, zeigte kaum noch Interesse.

Auch der Entwurf zur Mutter-Tochter-Richtlinie vermochte die politische Aufmerksamkeit nicht zu fesseln. Grenzüberschreitende Konzernverflechtungen waren zwar üblicher als internationale Fusionen und die mit ihnen verbundenen besonderen Steuerprobleme insofern drängender. Zum guten Teil waren diese Probleme aber bereits durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen gelöst. Der Problemdruck war deshalb mäßig und das Interesse an dem Richtlinienentwurf gering.

5.2.2 Internationale Steuerplanung und die Amtshilferichtlinie, 1977

Nicht immer sind internationale Konzerne gegenüber rein nationalen Konzernen steuerlich benachteiligt. Natürlich gibt es die oben erwähnten Steuergrenzen – Quellensteuern und internationale Doppelbesteuerung –, und natürlich bleibt der Abbau dieser Steuergrenzen durch Streichung der Quellensteuer und Anwendung des internationalen Schachtelprivilegs insofern unvollständig, als der Konzern dadurch nicht, wie die Kommission beklagt, als steuerliche Einheit konstituiert wird. Gerade dieser Mangel an Einheitlichkeit bringt aber auch Steuervorteile. Die Zersplitterung in rechtlich unabhängige und in unterschiedlichen Sitzländern lokalisierte Unternehmensteile eröffnet multinationalen Konzernen Möglichkeiten der konzerninternen Steuerarbitrage, die rein inländischen Konzernen verschlossen bleiben. Multinationale Konzerne können ihre Steuerquote senken, indem sie ihre Kosten im wesentlichen bei Konzerntöchtern in Hochsteuerländern steuerlich geltend machen und ihre Gewinne bei Töchtern in Niedrigsteuerländern versteuern. Die Abschirmwirkung der einzelnen Gesellschaft wird dann zum Vorteil, denn sie hält die Kosten und Gewinne da fest, wo der Konzern sie aus steuerlichen Gründen gerne hätte.

Steuerarbitrage in internationalen Konzernen

Im Prinzip gibt es zwei Kanäle, auf denen Kosten und Gewinne zwischen den Gesellschaften eines Konzerns verschoben werden können. Der eine besteht in den konzerninternen Handelsbeziehungen. Hier ist die strategische Variable der *Verrechnungspreis,* zu dem die Leistungen und Lieferungen zwischen den Gesellschaften eines Konzerns abgerechnet werden. Der andere Kanal besteht in den konzerninternen Finanzbeziehungen. Die Gewinne und Verluste der einzelnen Konzerngesellschaften können über den Modus ihrer Finanzierung *(Finanzierungsgestaltung)* beeinflußt werden.

Verrechnungspreise: In der Regel unterhalten die verschiedenen Gesellschaften eines Konzerns intensive Liefer- und Leistungsbeziehungen zueinander. Das Ergebnis der einzelnen Konzerngesellschaften hängt davon ab, wie diese Beziehungen verrechnet werden. Dies erlaubt, die Gewinne von Konzerneinheiten in Hochsteuerländern künstlich zu drücken, indem ihnen hohe, über den ›normalen‹ Marktpreisen liegende Verrechnungspreise für Lieferungen aus Niedrigsteuerländern berechnet und nur niedrige, unter dem

Marktpreis liegende Verrechnungspreise für die eigenen Leistungen gezahlt werden (Jacobs et al. 1999: 863–864).

Finanzierungsgestaltung: Die Techniken, um die Konzernsteuerquote durch eine entsprechende Gestaltung der Finanzbeziehungen zwischen den einzelnen Konzerneinheiten zu beeinflussen, sind kompliziert und vielfältig. Ein Beispiel ist die sogenannte *Gesellschafterfremdfinanzierung.* Die Grundidee dieses Verfahrens ist, den Kapitalbedarf von Konzerngesellschaften in Hochsteuerländern durch konzerninterne Darlehen (Fremdkapital) von Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerländern zu decken. Die für diese Darlehen zu zahlenden Schuldzinsen können von der fremdfinanzierten Gesellschaft als Betriebsausgaben abgesetzt werden, reduzieren also den steuerpflichtigen Konzerngewinn im Hochsteuerland. Vereinnahmt und versteuert werden sie dagegen von der Konzerngesellschaft im Niedrigsteuerland (Jacobs et al. 1999: 659).

Streit um die Besteuerung von Holdinggesellschaften

Wie groß die Steuervorteile sind, die ein Konzern durch interne Gewinnverlagerungen realisieren kann, hängt natürlich davon ab, wie niedrig die Steuern in den ›Niedrigsteuerländern‹ sind, die als Verlagerungsbasis dienen. Einige Hochsteuerländer wie die Niederlande, Luxemburg oder die Schweiz haben deshalb schon früh versucht, internationale Konzerne durch spezielle Steuervergünstigungen dazu zu bewegen, ihre Niedrigsteuerbasis bei ihnen aufzuschlagen. Die Anstrengungen konzentrierten sich vor allem darauf, die Holdinggesellschaften internationaler Konzerne ins Land zu locken, also diejenigen Gesellschaften, die das Beteiligungsgeflecht zwischen den einzelnen Gesellschaften eines Konzerns verwalten und dadurch den Konzern eigentlich konstituieren und zusammenhalten. Holdinggesellschaften bringen qualifizierte Jobs, Einkommen und Entwicklung ins Land und sind deshalb für ihre Sitzländer lukrativ. Luxemburg erließ sein erstes Holdinggesetz bereits im Jahr 1929.

Mit dem raschen Wachstum multinationaler Konzerne während der sechziger Jahre wurden die Versuche, durch Sondersteuerregime die Gewinnverlagerungsstrategien multinationaler Konzerne zum eigenen, nationalen Vorteil zu nutzen, als zunehmend unfair empfunden. Der französische Finanzminister Debré forderte schon in den sechziger Jahren gemeinschaftliche Gegenmaßnahmen. Kein Mitgliedstaat sollte sich zum Schaden der anderen steuerlich ›billig‹ machen dürfen. Die luxemburgischen Steuerprivilegien für Holdinggesellschaften – die in Luxemburger Augen natürlich keine wa-

ren (Elvinger 1974) – störten ihn besonders. Durch eine Harmonisierung der Holdinggesetzgebung sollten sie beseitigt werden (Nachrichten für Außenhandel 8.2.1968).

Die sonst so harmonisierungsfreudige Kommission nahm Debrés Anregung nur zögerlich auf. Natürlich sei, so schrieb sie 1967 in ihrem Harmonisierungsprogramm für die direkten Steuern, die Rechtsangleichung »unter ausschließlich steuerlichem Blickwinkel« die beste Lösung des Holdingproblems (Europäische Kommission 1967b: 16). Nur könne dieses Problem eben nicht allein unter steuerlichen Gesichtspunkten betrachtet werden. Auch die wirtschaftlichen Folgen seien zu bedenken, dienten die luxemburgischen Holdinggesellschaften doch häufig dazu, »bedeutende Kapitalbeträge in der EWG zu halten oder aus Drittländern in sie einzuführen« (Europäische Kommission 1967b: 16). Die Vertreibung dieser Kapitalien aus dem Gemeinsamen Markt müsse im Interesse der europäischen Wirtschaftsentwicklung vermieden werden. Die Kommission verzichtete deshalb auf konkrete Harmonisierungsvorschläge und beließ es bei dem Hinweis, die Mitgliedstaaten könnten sich schließlich auch durch nationale Abwehrmaßnahmen schützen.

Ähnlich zurückhaltend äußerte sich die Kommission, als Deutschland und Frankreich das Thema Holdingprivilegien 1973 wieder auf die Tagesordnung setzten (German-French Memorandum 1974). Anlaß war die Gründung des Europäischen Fonds für währungspolitische Zusammenarbeit. Als Gegenleistung dafür, daß dieser Fond in Luxemburg angesiedelt wurde, forderten die beiden Länder eine Revision der luxemburgischen Holdinggesetzgebung (Doggart 1997: 126). Die Kommission wurde gebeten, erneut über die Holdingbesteuerung zu berichten (Bull. EG 6–1973: 26). In dem daraufhin erstellten *Holding-Bericht* (European Commission 1974) wiederholte die Kommission das bereits im Harmonisierungsprogramm von 1967 skizzierte Dilemma: Ja! Unterschiede in der Holdingbesteuerung führten zu Wettbewerbsverzerrungen und anormalen Kapitalbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten. Nein! Das Problem ließe sich durch Harmonisierung nicht einfach lösen. Bleibe die Harmonisierung auf den Gemeinsamen Markt beschränkt, so werde sie die Wettbewerbsneutralität nicht verbessern, sondern zu einer massiven Kapitalflucht in Drittländer führen. Wettbewerbsneutralität lasse sich nur erreichen, wenn alle Steueroasen innerhalb *und* außerhalb Europas gleichzeitig blockiert würden. Da damit fürs erste nicht zu rechnen sei, sollten die Mitgliedstaaten sich darauf beschränken, die Effektivität nationaler Abwehrmaßnahmen zu erhöhen (European Commission 1974: Rz. 12–14).

Die meisten Mitgliedstaaten hatten bereits Maßnahmen getroffen, um sich gegen die internen Steuervermeidungsstrategien multinationaler Konzerne zu wehren. Beispiel: das deutsche Außensteuergesetz von 1972. Die Finanzverwaltungen untersuchten, ob konzerninterne Verrechnungspreise den Marktpreisen entsprachen, die zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären *(arm's-length-principle* beziehungsweise *Fremdvergleichsgrundsatz)* und nahmen, wenn sie signifikante Abweichungen von diesem Maßstab feststellten, ›Berichtigungen‹ an den Ergebnissen der im Inland beteiligten Konzerneinheiten vor. Ausländische Holdinggesellschaften wurden daraufhin durchleuchtet, ob sie hauptsächlich oder ausschließlich der Reduzierung der steuerpflichtigen Einkünfte inländischer Personen dienten. Stellten die Behörden solch einen Mißbrauch fest, so wurde das Einkommen der Auslandsholding den steuerpflichtigen Einkünften der Inlandsperson hinzugerechnet *(Hinzurechnungsbesteuerung)*.

Die Wirksamkeit solcher Abwehrmaßnahmen hängt stark vom Informationsstand der Steuerbehörden ab. Nur wenn die Behörden wissen, was ein Konzern im Ausland treibt, können sie beurteilen, ob die im Inland ansässigen Konzerngesellschaften sich korrekt verhalten. An diesen Informationen haperte es. Die Nachforschungsmöglichkeiten der Behörden waren auf das Inland beschränkt. Selbst dort, wo Doppelbesteuerungsabkommen einen bilateralen Informationsaustausch erlaubten, reichten die verfügbaren Informationen für die Tatbestandsermittlung oft nicht aus, weil konzerninterne Transaktionen nicht auf bi-, sondern auf multilateraler Basis abgewickelt wurden. In einer Mitteilung an den Rat forderte die Kommission deshalb, auch die Mißbrauchsabwehr multilateral zu organisieren (Europäische Kommission 1975d). In einer Entschließung vom Februar 1975 erklärte sich der Ministerrat grundsätzlich bereit, die Zusammenarbeit gegen die Steuerflucht zu verbessern (Europäische Gemeinschaft 1975). Die Kommission legte dem Rat daraufhin im April 1976 einen Richtlinienentwurf vor (Europäische Kommission 1976b), den dieser im Dezember des folgenden Jahres ohne große Auseinandersetzung annahm (Europäische Gemeinschaft 1977c). Die erste Richtlinie im Bereich der direkten Steuern war unter Dach und Fach.

Die Amtshilferichtlinie, 1977

Ziel der Richtlinie war, die gegenseitige Amtshilfe bei der Festsetzung der Steuern auf Einkommen und Vermögen zu verbessern (Europäische Gemeinschaft 1977c: Artikel 1). Amtshilfe hieß dabei vor allem Informationsaustausch. Verschiedene Formen des Informationsaustauschs wurden nor-

miert: Auskunft auf Ersuchen, automatischer Auskunftsaustausch, spontaner Auskunftsaustausch (Europäische Gemeinschaft 1977c: Artikel 2–4). Jeder Mitgliedstaat wurde aber nur im Rahmen seiner nationalen Gesetze und Verwaltungspraktiken verpflichtet, den Auskunftswünschen anderer Mitgliedstaaten nachzukommen (Europäische Gemeinschaft 1977c: Artikel 8). Wenn eine Behörde eine bestimmte Information nicht für den eigenen Bedarf erhob oder nach den Gesetzen des Landes nicht erheben durfte, brauchte sie diese Information auch nicht über die Grenze zu erteilen. Dieses Zugeständnis erleichterte die Einigung auf die Richtlinie, höhlte deren multilateralen Charakter aber vollkommen aus. Wieviele Informationen eine Steuerbehörde zu geben hatte, hing nicht von der Richtlinie ab, sondern von den nationalen Gesetzen. Das stets verdächtige Luxemburg – und alle anderen Übeltäter – behielten also weiterhin freie Hand, um der Steuervermeidung dienende Holdinggesellschaften vor zudringlichen Nachfragen aus dem Ausland zu schützen.

Insgesamt änderte die Richtlinie die bestehende Rechtslage wenig. Sie nahm den Mitgliedstaaten nichts weg, gab ihnen aber auch nichts, was sie nicht sowieso schon hatten. Der Informationsaustausch wurde weiterhin fast ausschließlich bilateral auf der Grundlage traditioneller Doppelbesteuerungsabkommen abgewickelt (Hinnekens 1997: 31). Das ärgerte das Europäische Parlament, das den grundsätzlich bilateralen Charakter der Amtshilferichtlinie kritisierte und eine stärkere Gemeinschaftskontrolle über das einzelstaatliche Auskunftsgebaren forderte (Agence Europe 19.11.1976: 7). Die Regierungen der Mitgliedstaaten ließ dieser Defekt aber kalt. Die Amtshilferichtlinie war ihnen weitgehend gleichgültig (Europäische Kommission 1984a). Bei der Umsetzung in nationales Recht ließen sie sich Zeit. Einige Regierungen verpaßten das Stichdatum 1. Januar 1979 (Europäische Gemeinschaft 1977c: Artikel 12) gleich um mehrere Jahre. Die deutsche Bundesregierung meinte sogar, sich eine Umsetzung in nationales Recht ganz schenken zu können. Die notwendigen Regelungen seien bereits in den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen mit den anderen Mitgliedstaaten enthalten. Auch als Finnland, Island, Norwegen und Schweden 1979 um eine Beteiligung am Informationsaustausch der Amtshilferichtlinie baten, reagierten die Mitgliedstaaten kühl. Sie verzichteten darauf, die Kommission zur Eröffnung von Verhandlungen mit diesen Ländern zu ermächtigen. Die in den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Amtshilfeklauseln seien durchaus ausreichend. Mit derselben Begründung hätten sie natürlich auch auf die Amtshilferichtlinie selbst verzichten können.

Viel war im Kampf gegen die internationale Steuerumgehung also nicht gewonnen. Für die Kommission blieb immerhin der moralische Sieg, überhaupt eine Richtlinie bekommen zu haben. Außerdem war ein Anfang geschafft, an den sich anknüpfen ließ. Die Wirksamkeit der Amtshilferichtlinie mochte begrenzt sein, aber das mußte ja nicht immer so bleiben. Tatsächlich gelang es der Kommission schon kurze Zeit später, die Zustimmung der Mitgliedstaaten für eine Ausdehnung des Geltungsbereiches auf die indirekten Steuern zu erreichen (Easson 1980: Rz. 310). Der im Zusammenhang mit der Zinsbesteuerung Ende der achtziger Jahre unternommene Versuch, die Richtlinie durch Streichung der Auskunftsverweigerung aus verwaltungspraktischen Gründen zu verschärfen (Europäische Kommission 1989c), scheiterte allerdings am luxemburgischen Widerstand (vgl. oben Kapitel 4.1.3).

5.2.3 Das Scheitern der Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems, 1979

Die Probleme

Als die Kommission 1967 in ihrem Harmonisierungsprogramm für die direkten Steuern die langfristige Einführung einer »Globalsteuer auf Unternehmensgewinne« empfahl, »die in den sechs Mitgliedstaaten die gleiche Struktur aufweist und auf weitgehend angeglichenen Bemessungsmethoden und Sätzen beruht« (Europäische Kommission 1967b: 8), hatte sie die Lösung von drei Problemen im Blick (vgl. auch Groeben 1968: 13; Easson 1980: Rz. 268):

– *Wettbewerbsverzerrungen auf Unternehmensebene:* Für alle Körperschaften sollten die gleichen steuerlichen Wettbewerbsbedingungen geschaffen werden. Keine sollte aufgrund der hohen oder niedrigen Körperschaftsteuer ihres Sitzlandes gegenüber der ausländischen Konkurrenz bevorzugt oder benachteiligt sein. Unternehmerische Standortentscheidungen sollten nicht durch unterschiedliche Körperschaftsteuerbelastungen verfälscht werden.
– *Wettbewerbsverzerrungen auf Gesellschafterebene:* Auch die Investitionsentscheidungen der Unternehmenseigentümer sollten nicht durch Unterschiede der Körperschaftsteuer verzerrt werden. Kein Investor sollte nur deshalb Anteile an den Unternehmen eines Landes erwerben, weil dort die Körperschaftsteuer niedriger und die Rentabilität von Unternehmens-

Tabelle 5-3 Das Körperschaftsteueraufkommen, 1965

	Anteil am BIP	Anteil am Gesamtsteueraufkommen (in %)
Belgien	1,9	6,2
Luxemburg	3,1	11,0
Niederlande	2,6	8,1
Frankreich	1,8	5,3
Deutschland	2,5	7,8
Italien	1,4	6,9

Quelle: OECD 1998.

beteiligungen nach Steuern entsprechend höher ist als in anderen Mitgliedstaaten.

– *Steuergrenzen auf Gesellschafterebene:* Vermieden werden sollte schließlich auch, daß die Körperschaftsteuer zwischen Anteilseignern unterschiedlicher Nationalität diskriminiert. Ausländische Anteilseigner sollten nicht stärker von der Körperschaftsteuer belastet werden als im Inland ansässige Anteilseigner.

Im Prinzip war unstrittig, daß die drei Probleme im Gemeinsamen Markt gelöst werden mußten. Problematisch war allerdings das dazu empfohlene Mittel: die Totalharmonisierung der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer war fiskalisch zwar weit unbedeutender als die Umsatzsteuer. Nur in Luxemburg trug sie mehr als 10 Prozent zum Gesamtsteueraufkommen bei. Aber ihr Aufkommen schwankte unter den Mitgliedstaaten zum Teil erheblich (vgl. Tabelle 5-3). Außerdem war sie ein wichtiges wirtschafts- und strukturpolitisches Steuerungsinstrument (Neumark 1961b). Kaum vorstellbar deshalb, daß die Regierungen bereit sein würden, die Kontrolle über Steuersystem, Steuersatz und Steuerbemessungsgrundlage in einem einzigen heroischen Akt aufzugeben. Die Harmonisierung mußte in kleine, zumutbare Schritte zerlegt werden. Aber mit welchem Schritt beginnen?

Nachdem sich die Aufmerksamkeit Anfang der sechziger Jahre zunächst auf die Bemessungsgrundlage konzentriert hatte (vgl. Kapitel 5.1.1), rückte die Kommission Ende der sechziger Jahre das Steuersystem ins Zentrum der Harmonisierungsbemühungen. Dafür gab es mehrere Gründe. Da war zum einen die Hoffnung, den Erfolg der Umsatzsteuerharmonisierung durch Mimesis wiederholen zu können: Die Umsatzsteuerharmonisierung hatte mit

der Harmonisierung des Steuersystems begonnen und war damit erfolgreich gewesen. Also schien es richtig, auch in der Körperschaftsteuerharmonisierung beim Steuersystem zu beginnen. Da war zum anderen der Umstand, daß die meisten Mitgliedstaaten sowieso gerade dabei waren, ihre Körperschaftsteuersysteme zu reformieren. Diese Veränderungsbereitschaft ließ sich für die europäische Harmonisierung nutzen. Das vielleicht wichtigste Motiv, die Harmonisierung des Steuersystems in den Vordergrund zu rükken, lag aber in der Sorge um die Kapitalmarktintegration begründet. Die Schaffung eines gemeinsamen Kapitalmarktes erschien im Hinblick auf die während des Haager Regierungsgipfels beschlossene Wirtschafts- und Währungsunion besonders vordringlich. Dafür mußten die Steuergrenzen verschwinden. Die Steuergrenzen, die auf Gesellschafterebene den Erwerb ausländischer Unternehmensbeteiligungen behinderten, waren vor allem der mangelnden Abstimmung der nationalen Körperschaftsteuersysteme geschuldet. Der Ministerrat setzte die »Harmonisierung der Struktur der Körperschaftssteuer« (Europäische Gemeinschaft 1971a: 3) deshalb mit auf seinen Stufenplan zur Verwirklichung der Wirtschafts- und Währungsunion. Sie sollte bis Ende 1973 abgeschlossen sein. Aber welchem System sollte die Harmonisierung folgen?

Nationale Unterschiede im Körperschaftsteuersystem

Ende der sechziger Jahre waren in der Gemeinschaft drei verschiedene Körperschaftsteuersysteme in Gebrauch, das *klassische System,* das *System des gespaltenen Satzes* und das *Anrechnungssystem.* Der Unterschied bestand darin, ob und wie diese Systeme die Körperschaftsteuer in die persönliche Einkommensteuer integrieren, oder anders ausgedrückt, ob und wie sie der Tatsache Rechnung tragen, daß die Dividenden der Anteilseigner bereits mit der Körperschaftsteuer ihrer Unternehmen vorbelastet sind.

Das in den Niederlanden und Luxemburg verwendete *klassische System* trägt dieser Tatsache keine Rechnung. Es baut auf der Fiktion auf, die Körperschaft und ihre Anteilseigner seien unabhängige Personen, die unabhängig voneinander besteuert werden sollten. Die Körperschaftsteuer wird in diesem System als eine selbständige, unabhängige Abgabe konzipiert, die mit einheitlichem Satz auf den Gesamtgewinn von Körperschaften erhoben wird. Die Anteilseigner der Körperschaften müssen die von ihnen empfangenen Dividenden voll der Einkommensteuer zuführen. Der Vorteil dieses Systems liegt in seiner Einfachheit; der Nachteil in der dafür in Kauf genommenen Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne mit Körperschaft-

und Einkommensteuer. Diese sogenannte *ökonomische Doppelbesteuerung* steht im Verdacht, zahlreiche Verzerrungen zu verursachen. Ihr wird vorgeworfen, Gewinnausschüttungen gegenüber Gewinneinbehaltungen zu benachteiligen, Eigen- gegenüber Fremdkapital[14] zu diskriminieren und ganz allgemein körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen schlechter zu stellen als ihre nicht-körperschaftsteuerpflichtigen Konkurrenten. Mögliche Folgen: Kapital wird in unproduktiven Unternehmen eingeschlossen, der Kapitalmarkt ausgetrocknet und die Rechtsformwahl der Unternehmen verzerrt (Europäische Kommission 1975c: Rz. 5–8).

Um solche Folgen zu vermeiden, hatte Deutschland 1953 das klassische System aufgegeben und das *System des gespaltenen Steuersatzes* eingeführt. Dieses System reduziert die ökonomische Doppelbesteuerung, indem es ausgeschüttete Gewinne mit einem niedrigeren Tarif (im deutschen Fall 15 Prozent) belegt als einbehaltene Gewinne (im deutschen Fall 51 Prozent). Die Doppelbelastung wird dadurch freilich nur gemildert, nicht ganz beseitigt. Dazu wäre eine vollkommene Freistellung ausgeschütteter Gewinne von der Körperschaftsteuer notwendig.

Eine Zeitlang schien es, als mache das deutsche Beispiel Schule. 1960 kündigte die niederländische Regierung an, ebenfalls zum System des gespaltenen Satzes überwechseln zu wollen (Tempel 1971: 7), und 1962 empfahl der Neumark-Ausschuß, das System einheitlich in allen Mitgliedstaaten einzuführen (Neumark-Bericht 1962: 41, 66). Belgien entschied sich 1962 jedoch für ein anderes System, das *Anrechnungssystem,* und Frankreich tat es ihm 1965 gleich. Das Anrechnungssystem integriert die Körperschaft- und die Einkommensteuer nicht, wie das System des gespaltenen Satzes, auf der Unternehmensebene durch einen Nachlaß bei der Körperschaftsteuer, sondern auf der Gesellschafterebene durch einen Nachlaß bei der Einkommensteuer. Einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne werden mit einem einheitlichen Körperschaftsteuersatz belegt[15], und den Anteilseignern wird ein Teil der auf ihren Dividenden lastenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer angerechnet. Diese Anrechnung mildert nicht nur die ökonomische Doppelbesteuerung, sondern verstärkt auch den Anreiz für

14 Schuldzinsen sind im Gegensatz zu den Dividenden von der Körperschaftsteuer befreit und unterliegen deshalb auch keiner ökonomischen Doppelbesteuerung.

15 *Cum grano salis.* Die belgischen Steuersätze waren leicht gespalten. Ausgeschüttete Gewinne wurden mit 30 Prozent, einbehaltene Gewinne mit 35 Prozent Körperschaftsteuer belastet (Grasmann 1973a: 260). Ab 1973 verwendete Belgien jedoch einen einheitlichen Steuersatz (European Taxation 1976b: 57).

den Anteilseigner, seine Dividendeneinkünfte ordnungsgemäß zur Einkommensteuer zu erklären, denn ohne Erklärung keine Anrechnung. Die Körperschaftsteuer wird zu einer quellensteuerartigen Vorauszahlung auf die Einkommensteuer, die, wie jede anrechenbare Quellensteuer, die Steuerehrlichkeit des Einkommensbeziehers fördert. Das ist ein bedeutender Vorzug gegenüber den anderen beiden Körperschaftsteuersystemen, die den Anteilseignern keinerlei Anreiz bieten, ihr Dividendeneinkommen nicht der Einkommensteuer zu hinterziehen.

Die Koexistenz von klassischem System, Anrechnungssystem und gespaltenem Satz konnte zu Steuergrenzen und Wettbewerbsverzerrungen im Gemeinsamen Markt führen.

Wettbewerbsverzerrungen auf Unternehmensebene: Bei gleichen Steuersätzen und Steuerbemessungsgrundlagen impliziert das klassische System eine höhere Steuerbelastung für Unternehmensgewinne als die beiden anderen Systeme. Dadurch wird die in ›klassischen‹ Ländern ansässige Industrie benachteiligt. Aus diesem Grund verweigerte beispielsweise die niederländische Regierung ihre Zustimmung zur Fusionsrichtlinie: Sie befürchtete, die Erleichterung grenzüberschreitender Fusionen könne dazu führen, daß Unternehmen sich aus dem Einflußbereich der klassischen niederländischen Körperschaftsteuer herausfusionierten (Burke 1980: 5).

Steuergrenzen auf Gesellschafterebene: Das klassische System macht keinen Unterschied zwischen in- und ausländischen Anteilseignern. Weil es die Besteuerung der Körperschaft und ihrer Anteilseigner in zwei vollkommen separate Vorgänge aufspaltet, ist es für die Besteuerung der Körperschaft unerheblich, ob deren Aktionäre im In- oder Ausland ansässig sind, und es ist umgekehrt für die Besteuerung der Aktionäre gleichgültig, ob sie ihre Dividenden aus dem In- oder Ausland beziehen. Integrationssysteme dagegen sind für eine steuerliche Diskriminierung zwischen in- und ausländischen Anteilseignern anfällig (Tempel 1971: 24).

Die belgischen und französischen Anrechnungssysteme diskriminierten grenzüberschreitenden Unternehmensbesitz, weil die im Inland gewährte Anrechnung nicht über die Grenze gegeben wurde: Dividenden, die inländischen Personen aus Unternehmensbesitz im Ausland zuflossen beziehungsweise Ausschüttungen, die inländische Unternehmen an ausländische Aktionäre leisteten, kamen nicht in den Genuß der Steuergutschrift, die inländische Anteilseigner für die Ausschüttungen inländischer Unternehmen erhielten. Dadurch wurde es für Ausländer relativ uninteressant, in inländische Unternehmen zu investieren und umgekehrt für inländische Anleger unattraktiv, ihr Geld in Gesellschaften des Auslands zu stecken. Folge:

Ausländerdiskriminierung und eine Abschottung des nationalen Kapitalmarktes (Grasmann 1973b: 261).[16]

Das deutsche System des gespaltenen Satzes vermied diese Ausländerdiskriminierung. Alle von deutschen Unternehmen ausgeschütteten Gewinne kamen in den Genuß des reduzierten Körperschaftsteuersatzes, egal ob sie anschließend ins In- oder Ausland überwiesen wurden. Unter bestimmten Umständen führte das deutsche System aber zu einer steuerlichen Bevorzugung ausländischer Personen. Dieser *Ausländereffekt* ist bereits im Zusammenhang der Mutter-Tochter-Richtlinie kurz geschildert worden: Wenn eine deutsche Muttergesellschaft die von einer deutschen Tochter empfangenen Dividenden einbehielt, mußte sie eine Nachsteuer von 36 Prozent zahlen. Dadurch wurde sichergestellt, daß die innerhalb von Unternehmensgruppen einbehaltenen Gewinne tatsächlich der vollen Körperschaftsteuerbelastung von 51 Prozent unterlagen und nicht etwa nur der reduzierten Ausschüttungsbelastung von 15 Prozent. Bei einer ausländischen Muttergesellschaft konnte diese Nachsteuer jedoch nicht erhoben werden. Im Ausland konnten deshalb die von einer deutschen Tochter empfangenen Dividenden zum reduzierten Satz einbehalten werden. Kurz: die Selbstfinanzierung internationaler Konzerne wurde ungewollt subventioniert (Schink 1972: 35–36; Hosson 1990: 23). Dieser unerwünschte Ausländereffekt wurde zwar durch einen generellen Quellenabzug von 25 Prozent auf Schachteldividenden über die Grenze abgeschächt. Dieses Verfahren war aber grob und ungenau: im Falle der Einbehaltung der Gewinne durch die ausländische Mutter war die Quellensteuer zu niedrig, weil sie nicht die volle Differenz zwischen reduziertem und vollem deutschen Körperschaftsteuersatz abdeckte, im Falle der Weiterausschüttung dagegen zu hoch, weil dann in Deutschland die Nachsteuer entfallen wäre.

Die Qual der Wahl

Für welches der drei Systeme sollte sich die Gemeinschaft entscheiden? Das vom Neumark-Bericht favorisierte System des gespaltenen Satzes stand Anfang der siebziger Jahre nicht mehr ernsthaft zur Debatte (Andel et al. 1976: 92). Das System schaffte durch Ausländereffekt und kompensatorische

16 Im Verhältnis zwischen Frankreich und Deutschland wurde diese Abschottung durch ein Doppelbesteuerungsabkommen gemildert, in dem sich der französische Fiskus verpflichtete, die Anrechnung auch für deutsche Aktionäre französischer Gesellschaften zu gewähren. Ähnliche Abkommen wurden auch mit anderen Ländern ausgehandelt, beispielsweise mit Luxemburg, den USA, Österreich und der Schweiz (Gilardi 1971: 125).

Quellensteuern zahlreiche Schwierigkeiten im internationalen Verkehr und drohte außerdem, die Mitgliedstaaten in eine schlechte Verhandlungsposition gegenüber Drittstaaten zu bringen (Christiaanse 1971: 28). Quellensteuern werden in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen nämlich in der Regel auf Basis von Gegenseitigkeit reduziert. Neutralität kann im Verhältnis zwischen Staaten mit und Staaten ohne System des gespaltenen Satzes aber nur durch den Verzicht auf Gegenseitigkeit erreicht werden: Die Staaten ohne gespaltenen Satz müssen auf eine Quellenbesteuerung von Schachteldividenden über die Grenze verzichten und gleichzeitig den Staaten mit gespaltenem Satz erlauben, solche Quellensteuern zu erheben. Da die wichtigsten Vertragspartner der Mitgliedstaaten, allen voran die Vereinigten Staaten, ihre Körperschaften nicht mit gespaltenem Satz besteuerten, schied dieses System auch für die EWG aus (Tempel 1971: 28–29; Dosser 1973: 96).

Das Anrechnungssystem hatte genau den entgegengesetzten Effekt wie der gespaltene Satz: Es diskriminierte gegen das Ausland[17] (Tempel 1971: 41). Im Außenverhältnis zu Drittländern mochte das nicht unwillkommen sein. Aber wie ließ sich die Ausländerdiskriminierung im Binnenverhältnis zwischen den Mitgliedstaaten vermeiden? Klar war, daß dazu die Anrechnung auch über die Grenze gewährt werden mußte. Aber wie hoch sollte die Anrechnung sein und wer sollte sie finanzieren, das Sitzland der Körperschaft oder das Wohnsitzland des Anteilseigners (Dosser 1973: 97)? Natürlich ließen sich solche Fragen im Prinzip beantworten. Dazu mußten aber weitergehende Festlegungen über die Steuer- und Anrechnungssätze und die Aufteilung des Steueraufkommens getroffen werden, die den nationalen Autonomiespielraum der Mitgliedstaaten empfindlich beschränkten.

Angesichts dieser Schwierigkeiten befand der niederländische Steuerexperte Arnold J. van den Tempel, der im Auftrag der Kommission die verschiedenen Harmonisierungsoptionen untersuchte, daß das klassische System »sich am ehesten dazu eignet, als harmonisiertes System in den Europäischen Gemeinschaften angenommen zu werden« (Tempel 1971: 44). In seinem vielbeachteten *van-den-Tempel-Bericht* stellte er nicht in Abrede, daß auch die problematischen Diskriminierungseffekte des Anrechnungssystems beziehungsweise des Systems des gespaltenen Satzes durch geeignete Absprachen zwischen den Mitgliedstaaten neutralisiert werden könnten. Das klassische System war jedoch auch ohne solche internationalen Absprachen

17 Es sei denn, die Mitgliedstaaten wären bereit, die Anrechnung an nicht in der EWG Ansässige beziehungsweise für Dividenden von nicht in der EWG ansässigen Gesellschaften zu gewähren. Belgien und Deutschland lehnten das jedoch kategorisch ab.

neutral und würde deshalb den Abbau der Steuergrenzen mit dem geringsten Kooperationsaufwand und den geringsten Autonomieeinbußen für die Mitgliedstaaten erreichen (Tempel 1971: 42–44).

Die Kommission war gespalten. Einerseits gefiel ihr das klassische System wegen seiner technischen Anspruchslosigkeit. Andererseits kompromittierte es ihre Alarmrhetorik von angeblich im internationalen Abwehrkampf stehenden europäischen Unternehmen, deren Finanzierungsfähigkeit erhöht werden müsse, mit der sie die Mitgliedstaaten zu gemeinsamen Taten aufzustacheln versuchte: Die mit dem klassischen System implizierte Inkaufnahme der ökonomischen Doppelbesteuerung ließ sich kaum als industriepolitische Fördermaßnahme verkaufen (Christiaanse 1971: 22–23). Schließlich widersprach die Empfehlung für das klassische System auch dem institutionellen Trend, der in den Mitgliedstaaten eindeutig in Richtung Integrationssysteme und speziell Anrechnungssysteme ging. Nachdem Belgien und Frankreich die Anrechnung eingeführt hatten, kündigten 1965 auch die Niederlande diesen Schritt an.[18] Auch in der Bundesrepublik gab es Stimmen, die zu einem Wechsel zum Anrechnungssystem rieten. Anfang der siebziger Jahre wurde ein entsprechender Gesetzentwurf diskutiert (Tempel 1971: 7–8; European Taxation 1976a: 44).[19]

Zu diesem Zeitpunkt hätte die Kommission die Entwicklung in Richtung Anrechnungssystem vielleicht noch durch ein entschiedenes Eintreten für das klassische System stoppen können (Economist 25.11.1972). Den ursprünglich für 1972 angekündigten Richtlinienentwurf (vgl. EC 5th General Report 1971: 110) legte sie jedoch nicht vor, und je länger sie wartete, desto schlechter wurden die Chancen für das klassische System. Zwei der drei neuen Mitgliedstaaten, die der Gemeinschaft 1973 beitraten, besaßen ein Anrechnungssystem. Irland hatte schon immer ein solches System betrieben, und Großbritannien hatte sich 1972 entschlossen, sein klassisches System zugunsten eines Anrechnungssystems aufzugeben. Der Trend zur Anrechnung wurde dadurch verstärkt, und es wurde riskant für die Kommission, sich ihm in den Weg zu stellen. Die neue, 1973 ins Amt getretene Kommission beschloß deshalb, sich anzupassen. Sie gab alle auf dem klassischen System basierenden Vorstudien auf und kündigte einen Richtlinienentwurf auf Grundlage des Anrechnungssystems an (Bull. EG 11–1973: 25; Economist 1.12.1973). Innerhalb von wenig mehr als zehn Jahren waren damit alle drei Körperschaftsteuersysteme zur Harmonisierung empfohlen

18 Diese Ankündigung wurde freilich drei Jahre später widerrufen.
19 Die Ausführung dieses Beschlusses ließ dann allerdings noch auf sich warten.

worden: Das System des gespaltenen Satzes durch den Neumark-Bericht, das klassische System durch den van-den-Tempel-Report und nun das Anrechnungssystem durch die Kommission.

Der Richtlinienentwurf zur Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems, 1975

Mit der Entscheidung für das Anrechnungssystem handelte sich die Kommission alle technischen Komplikationen ein, vor denen der van-den-Tempel-Bericht gewarnt hatte: Sie mußte entscheiden, wie hoch die Anrechnung sein sollte, wie das Verfahren der Anrechnung über die Grenze funktionieren sollte und wer für dieses Verfahren zahlen sollte. Die Klärung der damit zusammenhängenden Probleme nahm einige Zeit in Anspruch (8th General Report EC 1974: 91). So wurde es 1975, bis die Kommission den Richtlinienentwurf endlich vorlegte (Europäische Kommission 1975c). Er umfaßte vier Elemente:

– *Anrechnungssystem:* Das wichtigste Element war die allgemeine Einführung eines grenzüberschreitenden Anrechnungssystems. Auf Unternehmensebene sollten alle Gewinne mit einem einheitlichen Körperschaftsteuertarif belegt werden, gleichgültig ob sie anschließend ausgeschüttet wurden oder nicht (Europäische Kommission 1975c: Artikel 3). Auf Gesellschafterebene sollte eine Anrechnung gewährt werden, die einen Teil der auf den Dividenden lastenden Körperschaftsteuer kompensierte (Teilanrechnungssystem). Dabei sollte es keine Rolle spielen, ob die Dividenden aus dem Inland oder aus einem anderen Mitgliedstaat stammten (Anrechnung über die Grenze; Europäische Kommission 1975c: Artikel 4).
– *Steuersatz und Satz der Anrechnung:* Um die Milderung der ökonomischen Doppelbesteuerung in allen Mitgliedstaaten ungefähr gleich groß ausfallen zu lassen, sah der Richtlinienentwurf die Harmonisierung der zwei wichtigsten Bestimmungsgrößen der Anrechnung vor, des Körperschaftsteuersatzes und des Satzes der Anrechnung. Der Anrechnungssatz bestimmte, welcher Teil der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer angerechnet wird, und determinierte damit die relative Größe der Anrechnung. Der Steuersatz bestimmte, wie hoch die Körperschaftsteuer insgesamt ist, und fixierte damit die absolute Größe der Anrechnung. Nach den Vorstellungen der Kommission sollte der Steuersatz zwischen 45 und 55 Prozent liegen (Europäische Kommission 1975c: Artikel 3). Die Anrechnung sollte mindestens 45 und höchstens 55 Prozent der auf

einer Dividende ruhenden Körperschaftsteuer ausgleichen (Europäische Kommission 1975c: Artikel 8).

– *Quellensteuer:* Anrechnungssysteme wirken aufgrund ihrer quellensteuerähnlichen Wirkung steuersichernd: Der Anteilseigner hat einen Anreiz, seine Dividenden zur Einkommensteuer zu erklären, weil er nur so in den Genuß der Körperschaftsteueranrechnung kommen kann. Trotzdem empfahl der Richtlinienentwurf als zusätzlichen Schutz gegen Steuerhinterziehung auch noch, einen 25prozentigen Quellenabzug auf Dividenden zu erheben. Dieser Abzug sollte im Wohnsitzland des Anteilseigners voll auf die Einkommensteuer angerechnet werden (Europäische Kommission 1975c: Artikel 14).
– *Clearingsystem:* Die Kosten der Körperschaft- und Quellensteueranrechnung sollte der Mitgliedstaat tragen, der beide Steuern kassiert, also der Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft (Quellenstaat). Er sollte verpflichtet werden, dem Wohnsitzland des Gesellschafters die Fiskalkosten der Anrechnung im Rahmen eines Finanzausgleichsverfahrens zu erstatten (Europäische Kommission 1975c: Artikel 13 und 17).

Die Folgen für die Mitgliedstaaten

Die Reaktion der Mitgliedstaaten auf den Richtlinienentwurf war »distinctly unenthusiastic« (Easson 1993b: 226). Der Nutzen der Richtlinie war kaum kalkulierbar. Wer wußte schon, wann ein besser integrierter europäischer Kapitalmarkt wie viele Effizienzvorteile bringt, und wer von diesen Vorteilen profitieren würde. Die Kosten der Richtlinien waren dagegen klar erkennbar und fielen sofort an: Flexibilitätseinbußen, Kontrollverluste und erhebliche Anpassungskosten.

Flexibilitätseinbußen: Nach Verabschiedung der Richtlinie durften der Steuersatz, der Anrechnungssatz und das Steuersystem nur noch im allgemeinen Konsens des Ministerrats verändert werden. Der rechtliche Spielraum für nationale Reformen wurde dadurch empfindlich beschnitten. Die Steuerreformen, mit denen viele Mitgliedstaaten während der achtziger Jahre ihren Körperschaftsteuersatz unter die 45-Prozent-Marke drückten (Hallerberg/Basinger 1998) und während der neunziger Jahre zu *Shareholder-relief*-Systemen[20] übergingen (Jacobs et al. 1999: 127), wären durch diese Richtlinie blockiert worden.

---

20 *Shareholder-relief*-Systeme bilden einen dritten Typ von Integrationssystemen neben den Systemen des gespaltenen Satzes und den Anrechnungssystemen. Ähnlich wie die An-

Tabelle 5-4 Körperschaftsteuersatz und Satz der Steuergutschrift[a]

	Körperschaftsteuer (in %)				Steuergutschrift – in % der Bruttodividende – in % der Körperschaftsteuer			
	1975	1979	1990	1998	1975	1979	1990	1998
Belgien	**48**	**48**	43	40	**36** **50**	**46** **50**	–	–
Dänemark	37	37	40	34	–	15 25	16 25	–
Deutschland	51/15	56/36	50/36	47/32	–	56 100	k.A. 100	k.A. 100
Frankreich	**50**	**50**	42/37	42	**50** **50**	**50** **50**	50 69	50 k.A.
Irland	**ca. 50**	**45**	43	32	**54** **54**	**43** **52**	39 k.A.	12 k.A.
Italien	35	25	**46**	37	–	33,3 100	k.A. 100	k.A. 100
Luxemburg	40	40	34	31	–	–	–	–
Niederlande	**48**	**48**	35	35	–	–	–	–
Großbritannien	**52**	**52**	33	31	**54** **45**	43 40	33 k.A.	25 k.A.

a Fett gedruckte Ziffern markieren die Vereinbarkeit mit Richtlinienentwurf (75) 392.

Quellen: Europäische Kommission 1975c; Europäische Kommission 1980; Easson 1993b; BMF 1999b.

Kontrollverluste: Bisher verwalteten die Mitgliedstaaten ihre Körperschaftsteuern selbständig: Jeder Staat behielt das gesamte in seinen Grenzen generierte Körperschaftsteueraufkommen für sich. Die grenzüberschreitende Anrechnung und das zwischenstaatliche Clearing durchbrachen diese operative Schließung. Sie zwangen die Mitgliedstaaten, die Körperschaftsteuern

rechnungssysteme reduzieren sie die ökonomische Doppelbesteuerung auf der Gesellschafterebene. Anders als diese erreichen sie die Reduzierung jedoch nicht durch Anrechnung der auf den Dividenden lastenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Dividendenempfängers, sondern durch eine Senkung des Einkommensteueranspruchs. Diese Senkung wird entweder dadurch erreicht, daß Dividenden nur zu einem bestimmten Anteil in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage eingehen – Beispiel: das neue deutsche Halbeinkünfteverfahren – oder dadurch, daß Dividenden mit einem gegenüber der sonstigen Einkommensteuer ermäßigten Steuersatz belegt werden, wie zum Beispiel in Belgien mit einem Pauschalsatz.

anderer Mitgliedstaaten auf die eigene Einkommensteuer anzurechnen, beziehungsweise die von anderen Mitgliedstaaten vorgenommenen Anrechnungen mit eigenem Quellensteueraufkommen zu finanzieren. Die Folge war eine Umverteilung von Steueraufkommen von kapitalimportierenden zu kapitalexportierenden Staaten und ein allgemeiner Kontrollverlust. Kein Mitgliedstaat konnte seine Körperschaftsteuereinnahmen mehr allein garantieren. Jeder war auf die Kooperation der anderen angewiesen.

Anpassungskosten: Die Umsetzung der Richtlinie war für die Mitgliedstaaten mit zum Teil erheblichen Anpassungsproblemen verbunden. Die geringsten Probleme hatten natürlich jene Staaten zu befürchten, deren nationales Steuersystem den Eckwerten des Richtlinienentwurfs bereits weitgehend entsprach. Belgien, Frankreich, Irland und Großbritannien betrieben Anrechnungssysteme mit Steuersätzen und Steuergutschriften innerhalb der vorgesehenen Margen (vgl. Tabelle 5-4).[21] Für sie hätte sich durch die Richtlinie wenig geändert. Andere Mitgliedstaaten dagegen wären zu drastischen Umstellungen gezwungen worden, weil ihr nationales Körperschaftsteuersystem entweder zuviel oder zuwenig von der ökonomischen Doppelbesteuerung entlastete (Europäische Kommission 1980: 65).

Luxemburg und die Niederlande (mit Einschränkungen auch Dänemark[22]) boten zuwenig Entlastung. Sie betrieben klassische Systeme, entlasteten also überhaupt nicht von ökonomischer Doppelbesteuerung. Der Übergang zur Teilanrechnung war für sie deshalb mit erheblichen fiskalischen Unwägbarkeiten und problematischen Verwerfungen im Verhältnis zu Anteilseignern aus Drittländern verbunden. Führten sie das Anrechnungssystem ein, ohne ihre Steuersätze anzuheben oder ihre Bemessungsgrundlagen zu verbreitern, so mußten sie mit geringeren Körperschaftsteuereinnahmen rechnen. Erhöhten sie dagegen die Steuersätze, um die Einnahmeverluste zu kompensieren, so verschärften sie die Diskriminierung der außerhalb der EG ansässigen Anteilseigner und Unternehmen. Diese Anteilseigner und Unternehmen wären absolut gegenüber dem status quo (aufgrund der höheren Steuersätze) und relativ gegenüber ihren in der EWG ansässigen Konkurrenten (aufgrund der Nichtgewährung der Anrechnung über die Grenze

21 Leider ist es sehr schwierig, vergleichbare Informationen über die Höhe der Anrechnungssätze zu bekommen, weil sie in manchen Statistiken als Prozentsatz des Körperschaftsteuersatzes, in anderen dagegen als Anteil der Bruttodividende und in wieder anderen als Anteil der Ausschüttung angegeben wird.

22 Dänemark gewährte eine Steuergutschrift, die aber weit unter der im Richtlinienentwuf vorgesehenen Marge lag.

in Drittländer) schlechter gestellt worden (Easson 1980: Rz. 279). Besonders in den Niederlanden, wo viele amerikanische Konzerne Zweigniederlassungen unterhielten, meinte man sich diese Drittländerdiskriminierung nicht leisten zu können (FAZ 24.7.1978). Natürlich hätte die niederländische Regierung diese Diskriminierung vermeiden können, indem sie die Anrechnung per Doppelbesteuerungsabkommen auf Anteilseigner und Unternehmen in den Vereinigten Staaten und anderswo ausdehnte. Dadurch wären die fiskalischen Unwägbarkeiten des Übergangs zum Anrechnungssystem aber noch größer geworden.

Deutschland und Italien befanden sich in den genau entgegengesetzten Schwierigkeiten: Ihre Steuersysteme milderten die ökonomische Doppelbesteuerung zu stark ab. Unbeeindruckt vom Richtlinienentwurf der Kommission waren beide 1977 zur Vollanrechnung übergegangen, das heißt, deutsche und italienische Aktionäre bekamen eine Anrechnung in Höhe der gesamten Vorbelastung ihrer Dividenden mit Körperschaftsteuer (vgl. Tabelle 5-4). Eine Rücknahme der Vollanrechnung auf die im Richtlinienentwurf vorgesehene Teilanrechnung hätte die Ziele kompromittiert, die mit der Vollanrechnung verfolgt wurden, nämlich die Finanzierungsmöglichkeiten von Unternehmen zu verbessern und dadurch arbeitsplatzschaffende Investitionen anzuregen (Europäische Kommission 1980: 66). Außerdem wären die einkommensteuerpflichtigen Personenunternehmen bestraft worden, die sich im Hinblick auf die Vollanrechnung zur Umwandlung in eine körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft entschlossen hatten (FAZ 24.7.1978).

Ein Querschuß aus dem Europäischen Parlament

Der Richtlinienentwurf fand kaum Zuspruch bei den Mitgliedstaaten. Die Regierungen kämpften mit den Folgen von Ölpreisschock und ökonomischer Stagnation und dachten nicht daran, die Kontrolle über ein so wichtiges Steuerungsinstrument wie die Körperschaftsteuer aufzugeben. Der Richtlinienentwurf wurde ignoriert. Es dauerte vier Jahre, bis er 1979 überhaupt einmal im Ministerrat angesprochen wurde. Offiziell verhandelt wurde er nie (Easson 1993b: 226).

Ging der Richtlinienentwurf den Regierungen der Mitgliedstaaten zu weit, so ging er dem Europäischen Parlament nicht weit genug (vgl. Chown/Hopper 1982: 276–277; Burke 1979). In einer Entschließung vom Mai 1979 hieß es zwar die Zielsetzung gut (Abbau von Steuergrenzen und Abmilderung von Wettbewerbsverzerrungen), bedauerte aber, »daß die Vorschläge der Kommission nur die eine Hälfte des Problems erfassen« (Europäisches

Parlament 1979: 19). Allein durch die Angleichung von Steuersystem und Steuersatz sei steuerliche Neutralität in der Körperschaftbesteuerung nicht zu erreichen. Dazu müsse zusätzlich auch noch die Bemessungsgrundlage harmonisiert werden. Das sah die Kommission natürlich genauso. Noch 1975 hatte sie erklärt, daß »unbedingt eine [gemeinsame] Definition für eine ›normale‹ Bemessungsgrundlage gefunden werden« müsse (Europäische Kommission 1975b: 8). Sie hielt es aber für politisch unklug, die Angleichung der Bemessungsgrundlage zum selben Zeitpunkt in Angriff zu nehmen wie die Harmonisierung von Steuersystem und Steuersatz. Dieser Schritt sollte lieber auf einen späteren Zeitpunkt verschoben werden, um die Kooperationsbereitschaft der Mitgliedstaaten nicht zu überfordern (Burke 1980: 6).

Diesen taktischen Erwägungen konnte oder wollte das Parlament nicht folgen. Statt dessen drohte es, die Beratung des Richtlinienentwurfs so lange auszusetzen, bis die Kommission ergänzende Vorschläge zur Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage vorlege (Europäisches Parlament 1979: 20). Den Vorwurf, den Beratungsprozeß durch diese Forderung unnötig zu verzögern, wies der zuständige Berichterstatter Nyborg zurück. Ohne Garantie für die Angleichung der Bemessungsgrundlage habe die vorgeschlagene Angleichung der Steuersätze sowieso keine Chance, den Ministerrat zu passieren (Easson 1980: Rz. 280).

Bei entsprechender Unterstützung des Ministerrats hätte die Kommission diesen Querschuß des Parlaments wohl ignorieren können. Da sie diese Unterstützung nicht hatte, trommelte sie die alte Arbeitsgruppe IV wieder zusammen, mit der sie bereits Anfang der sechziger Jahre über die Angleichung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage verhandelt hatte, und begann das Thema erneut aufzurollen (Andel 1987: 291). Große Illusionen hinsichtlich des dafür notwendigen Zeitrahmens machte sie sich nicht: »Zur Durchführung dieser Arbeiten sind zweifellos mehrere Jahre erforderlich« (Europäische Kommission 1980: Rz. 98).

5.2.4 Maßnahmen zum Abbau der Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse, 1990

Während sich die Bemühungen um ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem festliefen, machten auch die Vorschläge zum Abbau der Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse kaum Fortschritte. Dabei war die Problemlast keineswegs erdrückend.

Konfliktpunkte der Fusions- und der Mutter-Tochter-Richtlinie

Anfang der achtziger Jahre meldeten nur noch Deutschland und die Niederlande offenen Widerstand gegen die Fusionsrichtlinie an. Die Bundesregierung argwöhnte, die Richtlinie könne von Unternehmen dazu mißbraucht werden, ihre Geschäftsführung ins Ausland zu verlagern und dadurch die deutsche betriebliche Mitbestimmung auszuhebeln. Die niederländische Regierung fürchtete, die Richtlinie werde zu einer Unternehmensflucht aus dem klassischen niederländischen in das deutsche Vollanrechnungssystem der Körperschaftsteuer führen. Nichts davon überzeugte die Kommission. Die betriebliche Mitbestimmung hatte nichts mit steuerlicher Neutralität zu tun. Außerdem war unklar, warum sie ausgerechnet durch ein Stück Steuergesetzgebung unterminiert werden sollte. Immerhin war die Verlegung des Geschäftssitzes auch unter dem bereits geltenden deutschen Recht möglich und kam vor. Die niederländische Argumentation war ähnlich zwielichtig. Wenn niederländische Gesellschaften in eine ausländische Gesellschaft eingebracht wurden, blieben sie ja trotzdem als Betriebsstätten dieser Gesellschaft in den Niederlanden körperschaftsteuerpflichtig. Daß dem niederländischen Fiskus große Verluste entstehen würden, war also keineswegs offensichtlich. Außerdem war die niederländische Furcht vor der deutschen Vollanrechnung schlecht mit der gleichzeitigen Weigerung vereinbar, der Harmonisierung der europäischen Körperschaftsteuersysteme zuzustimmen (Tugendhat 1983: 13).

Um den deutsch-niederländischen Widerstand zu brechen, schlug die Kommission im April 1980 die Einfügung einer Sicherheitsklausel vor. Sie sollte den Mitgliedstaaten für den Fall, daß Fusionen regelmäßig zu ihrem Nachteil abliefen, die Aussetzung der Fusionsrichtlinie gestatten (European Commission 1980). Die Herzen der Finanzminister blieben aber hart. Eine für Mai 1980 angesetzte Ministerratsdiskussion zum Thema Fusionsrichtlinie wurde mangels realistischer Einigungsaussichten abgesagt (Agence Europe 29.5.1980: 7).

Bei der Mutter-Tochter-Richtlinie konzentrierte sich der Dissens auf zwei Fragen (Easson 1993b: 204). Erstens, wie sollte die internationale Doppelbesteuerung von konzerninternen Gewinnausschüttungen verhindert werden? Durch Freistellungsmethode und internationales Schachtelprivileg, wie in Kontinentaleuropa üblich und im Richtlinienentwurf vorgesehen, oder durch die Anrechnungsmethode, wie sie in Großbritannien und Irland verwendet wurde? Zweitens, wie sollte mit dem Ausländereffekt des deutschen Systems umgegangen werden? Sollte es Deutschland weiterhin gestattet blei-

ben, eine kompensatorische Quellensteuer auf Schachteldividenden über die Grenze zu erheben, und wenn ja, wie hoch sollte diese Steuer sein?

Um die erste Frage zu entschärfen, hatte die Kommission schon Mitte der siebziger Jahre vorgeschlagen, die Koexistenz von Freistellungs- und Anrechnungsmethode für eine Übergangszeit zu akzeptieren. Die endgültige Entscheidung zwischen beiden Methoden sollte auf einen günstigeren Zeitpunkt verschoben werden – wann immer der sein mochte (Simonet 1975: 42). Die zweite Frage hatte durch die deutsche Körperschaftsteuerreform von 1977 zusätzliche Brisanz gewonnen. Die Reform hatte den Ausländereffekt nämlich abgeschwächt, indem sie die Satzspreizung zwischen vollem und reduziertem Körperschaftsteuersatz von ursprünglich 36 auf 20 Prozentpunkte reduzierte (vgl. Tabelle 5-4). Die alten Doppelbesteuerungsabkommen, in denen eine 25prozentige Quellensteuer auf Schachteldividenden über die Grenze vereinbart worden war, blieben aber in Kraft (Hosson 1990: 23). Die Gefahr wuchs, daß der Ausländereffekt überkompensiert wurde und ausländische Muttergesellschaften dadurch gegenüber deutschen Gesellschaften in Nachteil gerieten.

Die Schiedsverfahrensrichtlinie

Neben den Vorschlägen zur Fusions- und Mutter-Tochter-Richtlinie lag Anfang der achtziger Jahre noch ein dritter Richtlinienentwurf zur internationalen Konzernbesteuerung auf dem Tisch des Ministerrats. Es handelte sich um den 1976 eingebrachten Entwurf für eine Schiedsverfahrensrichtlinie (Europäische Kommission 1976a). Ziel dieser Richtlinie war zu verhindern, daß unkoordinierte Gewinnberichtigungen zu einer internationalen Doppelbesteuerung multinationaler Konzerne führten.

Das Problem war folgendes: Wenn die Steuerbehörden eines Landes die Gewinne einer Gesellschaft mit der Begründung nach oben korrigierten, diese seien durch Verrechnungspreismanipulationen im Handel mit einer zum selben Konzern gehörenden ausländischen Gesellschaft künstlich gedrückt worden, dann führte dies zu einer internationalen Doppelbesteuerung, wenn nicht gleichzeitig der Gewinn (und die Steuerlast) der ausländischen Gesellschaft entsprechend nach unten korrigiert wurde. Viele Doppelbesteuerungsabkommen sahen besondere Schiedsverfahren vor, um in solchen Fällen zu einer einvernehmlichen Aufteilung des Gewinns (und der Steuerpflicht) zwischen den beteiligten Staaten zu kommen. Diese Verfahren waren aber langwierig und gaben den betroffenen Konzernen keine Garantie, daß eine internationale Doppelbesteuerung tatsächlich vermieden

wurde. Konnten die Staaten sich nicht einigen, blieb die Doppelbelastung bestehen (Easson 1980: Rz. 301).

Die Kommission wollte, daß innerhalb der Gemeinschaft ein schnelles und verbindliches Schiedsverfahren institutionalisiert wird, das eine Doppelbesteuerung durch unkoordinierte Gewinnberichtigungen auf jeden Fall vermied. Dies erschien besonders dringlich, weil die Verabschiedung der Amtshilferichtlinie die Aufklärung von Fällen künstlicher Gewinnverlagerungen zu erleichtern versprach, so daß mit einer wachsenden Zahl von Gewinnberichtigungen gerechnet werden mußte (vgl. Europäische Kommission 1984a: 12). Die Industrieverbände forderten daher, im Gleichschritt mit der Verbesserung des Informationsaustauschs zwischen den Steuerbehörden auch den Druck auf die Steuerbehörden zu erhöhen, sich im Streitfall auf eine überschneidungsfreie Zuordnung von Konzerngewinnen zu einigen (Agence Europe 22.10.1977: 10).

Der Entwurf für die Schiedsverfahrensrichtlinie schlug ein mehrstufiges Verfahren vor. Es sollte in Gang gesetzt werden, wenn ein Unternehmen befürchtet, durch eine bei ihm selbst oder bei einem verbundenen Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat durchgeführte Gewinnberichtigung zum Opfer internationaler Doppelbesteuerung zu werden. Das Unternehmen sollte dann Beschwerde bei seiner Steuerbehörde einlegen, vorausgesetzt, die zur Doppelbesteuerung führende Gewinnberichtigung ist durch unerlaubte Gewinnverlagerungen, zum Beispiel Verrechnungspreismanipulation, begründet (Europäische Kommission 1976a: Artikel 1). Die Steuerbehörde sollte sich darauf unverzüglich mit der Partnerbehörde des anderen Mitgliedstaates in Verbindung setzen, um zu einer einvernehmlichen Festlegung der Gewinnaufteilung zwischen den beiden verbundenen Unternehmen zu kommen (Europäische Kommission 1976a: Artikel 2). Wurde dabei keine Verständigung erreicht, sollte der Fall innerhalb von zwei Jahren an eine Schiedskommission aus Vertretern der beteiligten Behörden und unabhängigen Experten überwiesen werden. Das Urteil dieser Schiedskommission sollte dann für alle Beteiligten verbindlich sein (Europäische Kommission 1976a: Artikel 3).

Als der Ministerrat den Richtlinienentwurf 1978 zum ersten Mal diskutierte, war weniger das Schiedsverfahren selbst als vielmehr dessen Rechtsgrundlage umstritten (EC 12th General Report 1978: 121–122). Die Kommission wollte den Entwurf als Artikel-100-Richtlinie (jetzt Artikel 94) verabschieden. Schließlich diente das geplante Verfahren der Beseitigung von Doppelbesteuerungen (Steuergrenzen), die die Funktionsfähigkeit des

Gemeinsamen Marktes beeinträchtigten konnten (Europäische Kommission 1976a: 4). Trotzdem bestanden mit Ausnahme Dänemarks alle Mitgliedstaaten darauf, das Schiedsverfahren im Rahmen eines intergouvernementalen Vertrages nach Artikel 220 (jetzt 293) zu vereinbaren (Schelpe 1995: 71). Die Frage der Rechtsgrundlage war deshalb so kontrovers, weil mit ihr darüber entschieden wurde, ob der Europäische Gerichtshof das Schiedsverfahren und die Schiedsergebnisse würde überprüfen dürfen (Richtlinie) oder nicht (intergouvernementaler Vertrag). Die Kommission hielt dies für unerläßlich. Der Europäische Gerichtshof garantiere die Rechtssicherheit für die betroffenen Unternehmen und könne außerdem per Richterrecht langsam einen Kanon verbindlicher europäischer Regeln für die Beurteilung internationaler Verrechnungspreise und Gewinnverlagerung schaffen (Scrivener 1990b). Die Mitgliedstaaten hatten an solch einem Richterrecht aber überhaupt kein Interesse. Sie fürchteten, der Gerichtshof könne starre Regeln zur Gewinnverlagerung im Konzern oktroyieren, ohne sich um die wirtschafts- und finanzpolitischen Folgen zu kümmern. Sie forderten deshalb, daß das Schiedsverfahren außerhalb der Reichweite des Europäischen Gerichtshofs angesiedelt werden sollte (Schelpe 1995: 71). Eine Arbeitsgruppe des Ministerrats wurde beauftragt, einen entsprechenden intergouvernementalen Vertrag zu konzipieren (Agence Europe 19/20.4.1982: 13).

Mühsame Fortschritte

Erst Mitte der achtziger Jahre gewannen die Verhandlungen um die drei Richtlinien wieder an Fahrt. Die Ursachen waren dieselben, die in den sechziger Jahren dazu geführt hatten, daß diese Richtlinien überhaupt in Angriff genommen worden waren. Der Wirtschaft ging es wieder einmal schlecht in Europa. Die Mitgliedstaaten steckten in der tiefsten Rezession seit dem Zweiten Weltkrieg. Die Arbeitslosigkeit nahm rapide zu, und der Anschluß bei den Zukunftstechnologien schien verpaßt. In Japan und den Vereinigten Staaten entwickelten sich neue Industriezweige in der Elektronik, der Computertechnik und der Telekommunikation, während in Europa selbst traditionelle Sektoren wie das Textilgewerbe oder der Automobilbau ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit einzubüßen schienen (vgl. Godet/Ruyssen 1981; Schneider/Werle 1989). Der Grund der Malaise wurde nach altem Muster in der übergroßen Fragmentierung des europäischen Marktes und der mangelnden Größe europäischer Unternehmen gesehen (Tsoukalis 1997: 35).

Im Januar 1984 richtete Kommissar Christopher Tugendhat eine Mitteilung an den Ministerrat, in der er zur schleunigen Verabschiedung der Fusions-, Mutter-Tochter- und Schiedsverfahrensrichtlinie aufrief. Ohne diese Maßnahmen zur Erleichterung grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse könne die europäische Industrie das Potential des Gemeinsamen Marktes nicht auszuschöpfen und ihre Position auf dem Weltmarkt nicht verteidigen. Um die Verabschiedung zu erleichtern, sei auch die Kommission zu Zugeständnissen bereit. So bestehe sie nicht mehr auf einer Artikel-100-Richtlinie für das Schiedsabkommen, sondern sei bereit, auch andere Rechtsgrundlagen zu akzeptieren (Agence Europe 20.1.1984: 5–6).

Der Ministerrat war für Tugendhats Initiative durchaus offen. Im März 1984 beschloß er, die drei Richtlinienentwürfe vorrangig zu prüfen (Bull. EC 3–1984: 34). Den mit der Prüfung bei COREPER betrauten Beamten gelang es, grundsätzliche Übereinstimmung über alle drei Texte herzustellen. Nur bei wenigen Punkten gab es noch Dissens. Dazu gehörte bei der Fusionsrichtlinie die Frage des Schutzes der deutschen Mitbestimmung, bei der Mutter-Tochter-Richtlinie das Problem des Ausländereffekts der deutschen Körperschaftsteuer und der als Kompensation dazu erhoben Quellensteuer. Beim Schiedsverfahren schließlich war die Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofs umstritten (Europäische Kommission 1985a).

Im Juni unterbreitete Jacques Delors, französischer Finanzminister und amtierender Ratspräsident im Finanzministerrat, seinen Kollegen einen umfassenden Kompromiß (Nachrichten für Außenhandel 12.7.1984; Agence Europe 13.2.1985: 8):

- In die Fusionsrichtlinie sollte eine spezielle Sicherungsklausel für die deutsche Mitbestimmung eingebaut werden.
- Die Mutter-Tochter-Richtlinie sollte Deutschland gestatten, auch weiterhin eine Quellensteuer auf Schachteldividenden über die Grenze zu erheben, diese aber auf höchstens 15 Prozent begrenzen.
- Das Schiedsverfahren sollte im Rahmen eines internationalen Vertrages außerhalb der Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofs vereinbart werden.

Fast wäre eine Einigung auf dieser Basis gelungen, sie scheiterte am Ende aber am niederländischen Widerstand gegen die 15prozentige deutsche Quellensteuer. Selbst das deutsche Zugeständnis, jede im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem anderen Land vereinbarte Senkung des Quellensteuersatzes automatisch an die Niederlande weiterzugeben, konnte die niederländische Regierung nicht besänftigen. Kommis-

sar Cockfield schlug daraufhin vor, Deutschland solle seinen Quellenabzug auf 10 Prozent senken (Europäische Kommission 1985a: Anlage I). Dies ging der deutschen Delegation zu weit. Die Verhandlungen hingen wieder fest.

Nachdem die Kommission in ihrem Binnenmarkt-Weißbuch erneut auf die Verabschiedung des Dreierpakets gedrungen hatte (Europäische Kommission 1985b: Rz. 151), wurden die Gespräche 1989 abermals aufgenommen. Am Konflikt zwischen den Niederlanden und Deutschland hatte sich nichts geändert. Die spanische Ratspräsidentschaft schlug eine neue Kompromißformel vor, nach der Deutschland bis Ende des Jahres 1991 eine 10prozentige Quellensteuer auf Schachteldividenden über die Grenze erheben durfte, diese anschließend aber auf 5 Prozent senken mußte. Die deutsche Seite lehnte dies jedoch ab (vgl. Agence Europe 26.4.1990: 11). Die fiskalischen Verluste wären mit geschätzten 150 Millionen Mark zwar relativ gering gewesen.[23] Aber im Finanzministerium sah man nicht ein, warum man eine Benachteiligung deutscher Unternehmen (Stichwort: Ausländereffekt) akzeptieren sollte (Agence Europe 19.4.1989: 6, 5.4.1990: 14). Die deutsche Blockade gab anderen Mitgliedstaaten die Möglichkeit, ihrerseits Zusatzwünsche zu äußern. Portugal verlangte eine längere Frist zur Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie (Agence Europe 16.6.1989: 8). Die britische Regierung weigerte sich, einer Schutzklausel für die deutsche Mitbestimmung in der Fusionsrichtlinie zuzustimmen. Die europäische Steuerpolitik sollte auf keinen Fall eine ›soziale Dimension‹ bekommen (Agence Europe 26.4.1990: 11)!

Im April 1990 drohte Kommissarin Scrivener, den Streit um das Dreierpaket vor den Europäischen Rat zu bringen, falls der Finanzministerrat ihn nicht selbst beilege. Die Beseitigung der Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse sei ein integraler Bestandteil des Binnenmarktprogramms und müsse pünktlich bis Ende 1992 abgeschlossen sein. Wenn die Fachminister dies nicht schafften, müßten eben die Staats- und Regierungschefs ran. Besonders günstig beurteilte sie die Einigungschancen dennoch nicht. Ihre Entschlossenheit sei größer als ihr Optimismus, meinte sie (Agence Europe 19.4.1990: 7). Eine wenige Tage später stattfindende Ministerratssitzung schien diese pessimistische Einschätzung zu bestätigen. Die Verabschiedung des Dreierpakets scheiterte erneut am Streit um die

23 Im Vergleich zu den fiskalischen Unwägbarkeiten in Milliardenhöhe, mit denen andere Mitgliedstaaten bei einem Übergang zum modifizierten Ursprungslandprinzip in der Mehrwertsteuer zu rechnen hatten, waren 150 Millionen sogar ausgesprochen wenig.

deutsche Quellensteuer (Agence Europe 26.4.1990: 11). Der Vorgang, so schien es, »steckte ernsthaft fest« (Financial Times 23.4.1990: 4). Überraschenderweise gelang die Einigung zwei Monate später dann doch. In einem bilateralen Gespräch mit seinem niederländischen Amtskollegen Wim de Kok hatte der deutsche Finanzminister Theo Waigel im Juni 1990 eingelenkt und der Abschaffung der Quellensteuer auf Schachteldividenden über die Grenze zugestimmt. Nur bis Mitte 1996 sollte Deutschland diese Steuer noch erheben dürfen (Agence Europe 13.6.1990: 9).

Warum knickte die Bundesregierung nach jahrelangem Widerstand plötzlich ein? Zwei Entwicklungen haben dazu besonders beigetragen. Da war zum einen die deutsche Wiedervereinigung. Einheitskanzler Kohl versuchte, durch große europapolitische Gesten seinen mehr oder weniger skeptischen europäischen Kollegen die Furcht vor diesem Prozeß zu nehmen. Deutsche Kleinlichkeit in politisch zweitrangigen Fragen erschien da nicht opportun. Zum anderen untergrub die Neuverhandlung des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens die deutsche Abwehrstellung in Brüssel. Den Amerikanern hatten die Deutschen nämlich konzidiert, Schachteldividenden in die USA nur mit einer Quellensteuer von 5 Prozent zu belegen. Ihren europäischen Partnern gegenüber konnten sie deshalb schlecht auf einem höheren Satz beharren. Auch der Wille zum Erfolg des Binnenmarktprojektes trug dazu bei, daß das Finanzministerium schließlich nachgab und einer niedrigen und zeitlich befristeten Quellensteuer von 5 Prozent zustimmte. Damit war der Weg für das Dreierpaket frei. Im Juli 1990 wurde es offiziell verabschiedet (Europäische Gemeinschaft 1990a, 1990b, 1990c).

Die Fusionsrichtlinie, die Mutter-Tochter-Richtlinie und das Schiedsabkommen, 1990

Mit der Fusionsrichtlinie, der Mutter-Tochter-Richtlinie und dem Schiedsabkommen stimmte der Ministerrat zum ersten Mal einer substantiellen Angleichung des Steuerrechts im Bereich der direkten Steuern zu. Diese Tatsache allein war Anlaß zu mancher europapolitischen Feierstunde (Mick 1995: 142). Das Maßnahmenpaket half aber auch tatsächlich, die Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse im Binnenmarkt zu reduzieren (Thömmes 1990: 464; Hosson 1990: 16). Die Bestimmungen waren schärfer gefaßt und hatten einen größeren geographischen Geltungsbereich als in traditionellen Doppelbesteuerungsabkommen. Sie deckten alle bilateralen Verbindungen zwischen den 12 Mitgliedstaaten ab, während im Netz bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen immer noch

neun Abkommen fehlten. Auch inhaltlich gingen sie zum Teil über die Doppelbesteuerungsabkommen hinaus.

– Die Mutter-Tochter-Richtlinie verpflichtet nicht nur, wie in Doppelbesteuerungsabkommen üblich, den Sitzstaat der Muttergesellschaft (Wohnsitzland), die Doppelbesteuerung von Schachteldividenden durch geeignete Maßnahmen (Freistellung durch internationales Schachtelprivileg oder Anrechnung) zu vermeiden (Europäische Gemeinschaft 1990b: Artikel 4). Sie verpflichtet darüber hinaus auch den Sitzstaat der Tochter (Quellenland), auf eine Quellenbesteuerung von Schachteldividenden über die Grenze zu verzichten (Europäische Gemeinschaft 1990b: Artikel 5).
– Die Fusionsrichtlinie stellt Regeln für einen steuerneutralen Auf- oder Umbau grenzüberschreitender Unternehmensverbindungen bereit und markiert damit steuerrechtliches Neuland. Grenzüberschreitende Fusionen und artverwandte Vorgänge wie grenzüberschreitende Spaltungen, Einbringungen von Unternehmensteilen[24] oder Anteilstausche erhalten einen Steueraufschub für stille Reserven bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung durch die aufnehmende Gesellschaft (Europäische Gemeinschaft 1990a: Artikel 2 und 4).
– Das Schiedsabkommen schließlich setzt die Behörden, die an einer durch unkoordinierte Gewinnberichtigungen verursachten Doppelbesteuerung beteiligt sind, unter den Zwang, diese Doppelbesteuerung zu beseitigen (Europäische Gemeinschaft 1990c: Artikel 12). Die üblichen Doppelbesteuerungsabkommen verpflichteten die Behörden dagegen lediglich, Verhandlungen über die Beseitigung solcher Doppelbesteuerungen aufzunehmen, nicht aber, diese auch erfolgreich abzuschließen (European Commission 1990: Rz. 13).

Das Dreierpaket war also durchaus ein Erfolg für den Binnenmarkt. Freilich, es blieben Unzulänglichkeiten: Der Geltungsbereich der drei Maßnahmen war sachlich und sozial eng begrenzt. Ihre Anwendung wurde durch rechtliche Unschärfen erschwert. Außerdem bauten sie nicht nur Steuergrenzen ab, sondern auch neue Wettbewerbsverzerrungen auf.

Beschränkter Geltungsbereich: Die Fusions- und die Mutter-Tochter-Richtlinie können nur von körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaf-

24 Die Einbringung von Unternehmensteilen bezeichnet die Übertragung des Betriebs oder Teilbetriebs einer Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft, wobei der übertragenden Gesellschaft im Gegenzug Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden (vgl. Jacobs et al. 1999: 155).

ten in Anspruch genommen werden. Einkommensteuerpflichtige Personengesellschaften bleiben außen vor (Europäische Gemeinschaft 1990a: Artikel 3, 1990b: Artikel 2). Auch der sachliche Geltungsbereich ist begrenzt. Das Maßnahmenpaket zielt allein auf den Abbau von Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse und selbst hier nicht auf alle.

– Das Schiedsabkommen betrifft nur den Spezialfall einer durch Gewinnberichtigung ausgelösten internationalen Doppelbesteuerung im Konzernverbund. Andere Formen der Doppelbesteuerung im Konzern läßt es unberührt.
– Die Mutter-Tochter-Richtlinie regelt lediglich einen, wenn auch zentralen Aspekt der Besteuerung internationaler Konzerne, nämlich die grenzüberschreitende Gewinnausschüttung zwischen Tochter- und Muttergesellschaft. Andere Aspekte, wie beispielsweise die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Zins- und Lizenzzahlungen im Konzernverbund oder die grenzüberschreitende Berücksichtigung von Verlusten, regelt sie nicht.
– Die Anwendbarkeit der Fusionsrichtlinie ist begrenzt, weil in vielen Mitgliedstaaten die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen für die in der Richtlinie geregelten Umstrukturierungsvorgänge fehlen. Vor allem die für internationale Fusionen konstitutive, grenzüberschreitende Gesamtrechtsnachfolge ist nicht in allen Rechtssystemen möglich (Jacobs et al. 1999: 157). Einige Mitgliedstaaten haben die Fusionsrichtlinie deshalb nur unvollständig in nationales Recht umgesetzt (vgl. Übersicht 5-5). In Anspruch genommen wird sie bisher kaum (vgl. Agence Europe 23.9. 1999: 6).

Rechtliche Unschärfen: »Das vielleicht grundlegendste Problem mit den Richtlinien besteht in dem, was sie nicht sagen« (Hinnekens 1997: 32). Im Unterschied zu den Mehrwertsteuerrichtlinien sind die Fusions- und die Mutter-Tochter-Richtlinien nicht besonders detailliert. Viele entscheidende Punkte sind nicht explizit geregelt und auch das Schiedsabkommen versäumt, grundlegende Begriffe wie zum Beispiel *Unternehmen* oder *Betriebsstätte* zu definieren (Martín Jiménez 1997: 244–245). Während der Verhandlungen hatte der Ministerrat solche begrifflichen Nachlässigkeiten in Kauf genommen, um Konflikte zu vermeiden (Radaelli 1995: 166; Weber 1997: 24). In der Rechtsanwendung führen sie jedoch zu Auslegungsproblemen. Beispiele:

Übersicht 5-5 Die Umsetzung der Fusionsrichtlinie

	Vorschriften zu			
	Fusion	Spaltung	Einbringung	Anteilstausch
Belgien	○	○	●	●
Dänemark	▣	○	●	●
Deutschland	○	○	●	●
Finnland	○	○	●	●
Frankreich	●[a]	●[a]	●	●
Griechenland	●	●	●	●
Großbritannien	○	○	●	●
Irland	○	○	●	●
Italien	○	●	●	●
Luxemburg	●	●	●	●
Niederlande	●[a]	●[a]	●	●
Österreich	▣	●	●	●
Portugal	●	●	●	●
Schweden	▣	●	●	●
Spanien	●	●	●	●

○ nicht umgesetzt ▣ unvollständig umgesetzt ● umgesetzt

a Nur mit Zustimmung der Finanzbehörden (Niederlande) bzw. ministerielle Genehmigung (Frankreich).

Quelle: Jacobs et al. 1999.

– Die Fusionsrichtlinie bestimmt, daß ein Anteilstausch dann von den Vergünstigungen der Richtlinie profitiert, wenn er einer Gesellschaft die Stimmrechtsmehrheit an einer anderen Gesellschaft sichert (Europäische Gemeinschaft 1990a: Artikel 2). Offen bleibt, ob dies auch in Fällen gilt, in denen die Gesellschaft die Stimmrechtsmehrheit an der anderen Ge-

Übersicht 5-6 Die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie

	Quellensteuerbefreiung der Tochtergesellschaft	
	Mindestbeteiligungsquote (%)	Mindesthaltefrist
Belgien	25	1 Jahr vor Ausschüttung
Dänemark	25	gesamtes Steuerjahr und 2 Jahre vor Ausschüttung
Deutschland	10/25	1 Jahr vor Ausschüttung
Finnland	25	keine
Frankreich	25	2 Jahre vor Ausschüttung
Griechenland	keine	keine
Großbritannien	keine	keine
Irland	keine	keine
Italien	10/25	1 Jahr vor Ausschüttung
Luxemburg	25	2 Jahre vor Ausschüttung
Niederlande	10/25	1 Jahr vor Ausschüttung
Österreich	25	2 Jahre
Portugal	25	2 Jahre vor Ausschüttung
Schweden	25	keine
Spanien	25	1 Jahr vor Ausschüttung

sellschaft bereits besitzt und durch den Anteilstausch lediglich ihre Beteiligung erhöhen möchte (Easson 1993b: 197).

– In der Mutter-Tochter-Richtlinie heißt es, sie stehe der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerflucht und Steuerumgehung nicht entgegen (Europäische Gemeinschaft 1990b: Artikel 1). Ungeklärt bleibt, in welchem Rahmen dies die Mit-

Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Muttergesellschaft			
Methode	Begünstigung (%)	Mindestbeteiligungsquote	Mindesthaltefrist
Freistellung	95	5% am Kapital	keine
Freistellung	100	25% am Kapital	gesamtes Steuerjahr oder 2 Jahre vor Ausschüttung
Freistellung	100	10% am Kapital	keine
Freistellung	100	10% der Stimmrechte 25% am Kapital	keine
Freistellung	100	10% am Kapital	2 Jahre
Anrechnung	100	keine	keine
Anrechnung	100	10% der Stimmrechte	keine
Anrechnung	100	0–25% der Stimmrechte 0–25% am Kapital	2 Jahre
Freistellung	95	10%/20% der Stimmrechte 25% am Kapital	1 Jahr vor Ausschüttung
Freistellung	100	10% am Kapital	gesamtes Steuerjahr und 1 Jahr vor Ausschüttung
Freistellung	100	5% am Kapital	keine
Freistellung	100	25% am Kapital	1 Jahr vor Ausschüttung
Freistellung	95	25% am Kapital	2 Jahre vor Ausschüttung
Freistellung	100	25% am Kapital	keine
Anrechnung	100	5% am Kapital	1 Jahr vor Ausschüttung

Quelle: Jacobs et al. 1999.

gliedstaaten befugt, Unternehmen die Privilegien der Richtlinie nach eigenem Gutdünken zu gewähren oder vorzuenthalten (Easson 1993b: 208).

Im Falle der Fusions- und der Mutter-Tochter-Richtlinie können solche Interpretationsprobleme an den Europäischen Gerichtshof delegiert werden. Erste Urteile liegen inzwischen vor und reduzieren den Unschärfebereich

(Weber 1997; Jacobs et al. 1999: 196–198). Beim Schiedsabkommen ist dieser Weg verbaut. Das Schiedsverfahren gründet in einem völkerrechtlichen Vertrag und steht damit außerhalb der europäischen Rechtsordnung. Alle Versuche, dem Europäischen Gerichtshof nachträglich eine Auslegungskompetenz für das Schiedsverfahren zu geben, sind gescheitert (Hinnekens 1998).

Wettbewerbsverzerrungen: Eine letzte Schwierigkeit mit der Fusions- und insbesondere der Mutter-Tochter-Richtlinie besteht darin, daß sie neue steuerliche Wettbewerbsverzerrungen schaffen. Dafür gibt es drei Gründe.

Der erste Grund liegt darin, daß beide Richtlinien große Diskretionsspielräume bei der Umsetzung lassen. Die Mitgliedstaaten haben diese Spielräume weidlich genutzt, so daß von einer gleichmäßigen Reduzierung der Steuergrenzen keine Rede sein kann (vgl. Übersicht 5-6). So gewähren zum Beispiel manche Mitgliedstaaten die Vergünstigungen der Mutter-Tochter-Richtlinie ab der ersten Aktie, die eine Gesellschaft an einer anderen hält, andere hingegen erst ab einer Mindestbeteiligung von 25 Prozent. Manche setzen eine Mindesthaltefrist für die Anwendung der Richtlinie voraus, andere nicht. Manche wenden die Anrechnungsmethode zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung an, andere die Freistellungsmethode (internationales Schachtelprivileg). Wie grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen im Konzernverbund besteuert werden, hängt deshalb entscheidend vom Sitzland der Muttergesellschaft ab.

Der zweite Grund, warum die Fusions- und die Mutter-Tochter-Richtlinie zu neuen Wettbewerbsverzerrungen führen, liegt darin, daß sie durch den Abbau von Steuergrenzen den Anreiz zur Steuerarbitrage erhöhen.

– Die Fusionsrichtlinie ermöglicht die steuerneutrale Neuordnung transnationaler Konzernstrukturen und erleichtert damit den Umbau zum Zwecke der Steuerminimierung. Tochtergesellschaften können einfacher gebündelt, Beteiligungen einfacher umgehängt und Holdinggesellschaften einfacher zwischengeschaltet werden, wenn dies der internationalen Steuerplanung dient (Jacobs et al. 1999: 159).
– Die Mutter-Tochter-Richtlinie erlaubt, Gewinne innerhalb europäischer Konzerne steuerlich ungehindert zu transferieren und erleichtert dadurch, die speziellen Steuervergünstigungen einzelner Mitgliedstaaten für die internationale Steuerplanung zu nutzen. Das führt zu mehr Steuerarbitrage im Konzern und heizt den Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten an. Für die Mitgliedstaaten wird es potentiell lohnender, spezielle

Steuervergünstigungen für europäische Konzerne anzubieten (Wuntsch 1998: 738).

Der dritte Grund für neue Wettbewerbsverzerrungen liegt schließlich darin, daß die Mutter-Tochter-Richtlinie die Quellensteuern für grenzüberschreitende Schachteldividenden in Drittstaaten außerhalb der EU nicht harmonisiert. Die Quellensteuern, die die einzelnen Mitgliedstaaten in Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten vereinbart haben, sind uneinheitlich. Dies eröffnet neue Möglichkeiten der Steuerarbitrage für Kapitalgesellschaften, die in Drittstaaten ansässig sind, aber Beteiligungen an Unternehmen im Binnenmarkt unterhalten. Beispiel: eine amerikanische Gesellschaft will die Gewinne einer Tochtergesellschaft repatriieren, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, der eine Quellensteuer auf konzerninterne Gewinnausschüttungen in die USA erhebt. Sie kann diese Quellensteuer sparen, wenn sie eine zweite Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat dazwischenschaltet, der keine Quellensteuer auf konzerninterne Gewinnausschüttungen in die USA erhebt. Die Tochtergesellschaft überweist die Dividenden dann nicht direkt und quellensteuerpflichtig an die amerikanische Mutter, sondern leitet sie zunächst (quellensteuerfrei) an die Zwischengesellschaft, welche sie dann ihrerseits (wiederum quellensteuerfrei) in die Vereinigten Staaten transferiert *(treaty* beziehungsweise *directive shopping).* Die Gesellschaft spart Steuern, aber das Sitzland der Tochtergesellschaft verliert Einnahmen, und der Kapitalverkehr im Binnenmarkt wird verzerrt (Easson 1993a: 637–638; Nolz 1998: 177).

5.2.5 Gemeinschaftsaktionen gegen den Steuerwettbewerb, 1997

Während der Abbau der Steuergrenzen für internationale Unternehmenszusammenschlüsse in den achtziger Jahren langsame Fortschritte machte, kam die Harmonisierung der Körperschaftsteuer völlig zum Erliegen. Nachdem sich das Europäische Parlament 1979 geweigert hatte, den Richtlinienentwurf von 1975 zum gemeinsamen Körperschaftsteuersystem (Europäische Kommission 1975c) zu beraten, solange keine ergänzenden Vorschläge zur Angleichung der Steuerbemessungsgrundlage vorliegen, hatte die Kommission die zuständige Arbeitsgruppe nationaler Fachbeamter (Arbeitsgruppe IV) wieder einberufen (vgl. Kapitel 5.2.1). Als ersten Schritt zur Angleichung der Bemessungsgrundlage wurde eine Vereinheitlichung der Abschreibungsregeln diskutiert (Andel 1987: 291–293).

Tabelle 5-5 Regelungen zum Verlustabzug, 1984

	Verlustrücktrag	Verlustvortrag
Belgien	–	5 Jahre
Dänemark	–	5 Jahre
Deutschland	2 Jahre	5 Jahre
Frankreich	–	5 Jahre
Griechenland	–	5 Jahre
Irland	1 Jahr	unbegrenzt
Italien	–	5 Jahre
Luxemburg	–	5 Jahre
Niederlande	3 Jahre	8 Jahre
Großbritannien	1 Jahr	unbegrenzt

Quelle: Europäische Kommission 1984b.

Fruchtlose Versuche zur Harmonisierung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage

Der erste Vorstoß zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage erfolgte dann jedoch im Bereich des Verlustabzugs. 1984 legte die Kommission einen Richtlinienentwurf vor, der einheitlich regeln sollte, in welchem Rahmen Unternehmen die Verluste eines Jahres steuermindernd gegen die Gewinne anderer Jahre geltend machen dürfen (Europäische Kommission 1984b). Die nationalen Vorschriften variierten erheblich. Alle Mitgliedstaaten gewährten einen Verlustvortrag auf spätere Jahre. Aber nur zwei gewährten den Vortrag ohne jede zeitliche Befristung, und nur vier erlaubten zusätzlich einen Verlustrücktrag auf bereits vergangene Jahre, einschließlich Rückerstattung der in diesen Jahren gezahlten Gewinnsteuern (vgl. Tabelle 5-5). Nichts deutete jedoch darauf hin, daß diese Unterschiede den Wettbewerb im Gemeinsamen Markt ernsthaft störten (Easson 1993b: 228). Der Kommission schien es aber sowieso weniger um die Harmonisierung als vielmehr die Liberalisierung des Verlustabzugs zu gehen. Bereits 1983 hatte sie angesichts des kühlen europäischen Investitionsklimas eine Lockerung des Verlustabzugs gefordert (Bull. EC 4–1983: 15). Mit dem Richtlinienentwurf sollte diese Forderung umgesetzt werden. Die Bezugnahme auf etwaige Wettbewerbsverzerrungen diente lediglich der europapolitischen Legitimierung.

Die Regelungen des Richtlinienentwurfs gingen weit über das im nationalen Rahmen Übliche hinaus. Die Unternehmen sollten Verluste nicht nur ohne zeitliche Begrenzung vortragen, sondern auch auf die vergangenen zwei Jahre rücktragen dürfen (Europäische Kommission 1984b: Artikel 3). Außerdem sollten, anders als in der Fusions- und der Mutter-Tochter-Richtlinie, nicht nur körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften, sondern grundsätzlich alle Unternehmen in den Genuß dieser Vergünstigung kommen (Europäische Kommission 1984b: Artikel 2).

Einige Mitgliedstaaten experimentierten Anfang der achtziger Jahre bereits mit einer Liberalisierung des Verlustabzugs (Andel 1987: 296). Der Richtlinienentwurf lag also durchaus im Trend. Trotzdem hielt sich die Begeisterung in den nationalen Hauptstädten in Grenzen. Die Regierungen sahen nicht ein, warum sie ihre Wirtschaftspolitik in Brüssel machen lassen sollten. Außerdem nahmen sie die durch einen freizügigeren Verlustabzug drohenden Einnahmeverluste weniger gelassen zur Kenntnis als die Kommission. Der Ministerrat verzichtete darauf, den Richtlinienentwurf überhaupt zu beraten.

Noch weniger Erfolg hatte die Kommission mit einem Vorentwurf für eine Richtlinie zur Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften, den sie 1988 mit nationalen Experten diskutierte (Goldsworth 1988; Kuiper 1988). Die Bestimmungen des Vorentwurfs waren vage und unvollständig (Schemmel 1989: 159) – aber dafür, so konnte man entschuldigend einwenden, war es ja ein Vorentwurf. Schwerer wog, daß der Vorentwurf die steuerpolitische Autonomie der Mitgliedstaaten empfindlich einzuschränken drohte, ließ er doch kaum Spielraum, um über die Gewinnermittlungsvorschriften (Regeln zur Bewertung und Abschreibung von Anlagegütern, Veräußerungsgewinnen, Rückstellungen, Betriebsausgaben, Vorratsvermögen etc.) Investitionslenkung zu betreiben. Das war gut für die Transparenz der Unternehmensbesteuerung, zwang die Mitgliedstaaten aber, auf gängige Anreizinstrumente wie zum Beispiel steuerliche Sonderabschreibungen zu verzichten. Theoretisch konnten die Regierungen zwar auf andere, nicht an der Bemessungsgrundlage ansetzende Förderinstrumente (Subventionszahlungen, Steuergutschriften etc.) ausweichen. Praktisch war das aber schwierig, weil diese Instrumente der Beihilfenaufsicht nach Artikel 92 und 93 (jetzt 87 und 88) unterlagen und dadurch in ihren Einsatzmöglichkeiten beschränkt waren (Kuiper 1988: 320; Easson 1993b: 227). Erschwerend kam hinzu, daß der Geltungsbereich der geplanten Richtlinie nicht auf körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften beschränkt bleiben, sondern alle einkommensteuerpflichtigen Unternehmen einschließen sollte. Der Autonomieverlust würde

also nicht auf die Körperschaftsteuer begrenzt bleiben, sondern auch die persönliche Einkommensteuer betreffen.

Die nationalen Experten, mit denen die Kommission den Vorentwurf besprach, reagierten so kühl, daß sie darauf verzichtete, ihn in einen formalen Richtlinienentwurf umzuarbeiten. Der Entwurf wanderte in die Schublade. Das Projekt einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage wurde fürs erste ad acta gelegt.

Am Richtlinienentwurf zum gemeinsamen Körperschaftsteuersystem (Europäische Kommission 1975c) hielt die Kommission unterdessen fest. Der Entwurf veraltete aber rapide. Die großen Steuerreformen in Großbritannien und den Vereinigten Staaten hatten Mitte der achtziger Jahre eine internationale Reformwelle ausgelöst, die in fast allen OECD-Ländern zu einer deutlichen Absenkung des nominalen Körperschaftsteuersatzes führte (Hallerberg/Basinger 1998). Mit Ausnahme von Italien und Deutschland gab es 1990 keinen EG-Mitgliedstaat mehr, dessen Tarif in dem vom Richtlinienentwurf empfohlenen Korridor von 45 bis 55 Prozent lag (vgl. Tabelle 5-4). Das ließ nicht nur den Entwurf überholungsbedürftig aussehen, sondern machte auch deutlich, welche Flexibilitätseinbußen mit seiner Verabschiedung verbunden wären.

Die Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, 1990

Als Christiane Scrivener 1989 das Amt der Steuerkommissarin übernahm, bestand kaum noch Hoffnung auf Fortschritte in der Körperschaftsteuerharmonisierung. Alle Vorschläge zur Angleichung von Steuersystem, Steuersatz oder Steuerbemessungsgrundlage waren gescheitert. »Vielleicht war die Kommission zu ehrgeizig« (Scrivener 1990a: 207), resümierte die neue Kommissarin. Ein neuer ›Ansatz‹ sollte her, um die europäische Steuerpolitik von übertriebenen Ambitionen zu befreien und auf politisch machbare, »realistische« Ziele zu beschränken (Scrivener 1990a: 207). Zu diesem Zweck wurden im Frühjahr 1990 neue »Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung« formuliert (European Commission 1990).

Die Leitlinien bestätigten die alten Ziele (Abbau von Steuergrenzen und Beseitigung wettbewerbsverzerrender Besteuerungsunterschiede), bestimmten aber deren Wertigkeit neu. Der Abbau der Steuergrenzen erhielt absolute Priorität. Die Angleichung von Besteuerungsunterschieden wurde in den Hintergrund gedrängt. Theoretisch sei zwar vorstellbar, die Körperschaftsteuer vollständig zu harmonisieren und dadurch steuerliche Wettbewerbsneutralität herzustellen. Dies sei aber politisch nicht unbedingt wünschens-

wert. Das Subsidiaritätsprinzip gebiete, die nationale Souveränität in Steuersachen so wenig wie möglich anzutasten. Die Gemeinschaft solle deshalb nur dann angleichend tätig werden, wenn der Binnenmarkt durch Besteuerungsunterschiede ernsthaft gestört sei. Anderes hatte die Kommission freilich auch früher nicht gesagt. Neu war nur, daß sie diesmal bezweifelte, daß die bestehenden Besteuerungsunterschiede den Wettbewerb im Binnenmarkt tatsächlich störten. Abwiegelnd gab sie zu bedenken, daß die Steuerlast schließlich nur ein Faktor im Investitionskalkül der Unternehmen sei. Andere Erwägungen spielten oft eine wichtigere Rolle bei der Standortwahl, beispielsweise die räumliche Nähe zu wichtigen Absatzmärkten, die Qualität der öffentlichen Dienstleistungen oder die Höhe der Arbeitskosten. Aus der Existenz von Besteuerungsunterschieden könne deshalb nicht ohne weiteres auf eine Wettbewerbsverzerrung geschlossen werden (European Commission 1990: Rz. 5). Aber selbst wenn es zu Verzerrungen komme, etwa weil der Abbau von Mobilitätshindernissen die Besteuerungsunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten deutlicher hervortreten lasse, sei Harmonisierung nicht unbedingt die richtige Antwort. Die Angleichung könne schließlich auch ohne Gemeinschaftseingriff spontan durch Steuerwettbewerb erfolgen (European Commission 1990: Rz. 32). Der alte Richtlinienvorschlag zum gemeinsamen Körperschaftsteuersystem werde deshalb zurückgezogen und statt dessen eine Expertengruppe beauftragt zu untersuchen, wieviel Körperschaftsteuerharmonisierung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen tatsächlich notwendig sei (European Commission 1990: Rz. 30, 34).

Unmittelbaren Handlungsbedarf identifizierten die Leitlinien dagegen beim Abbau der Steuergrenzen. Das Binnenmarktprojekt verlange, daß alle Mobilitätsgrenzen abgebaut würden. Alle Formen steuerlicher Diskriminierung grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse müßten deshalb bis Ende 1992 verschwinden. Dazu reiche es nicht, das Dreierpaket aus Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie und Schiedsabkommen zu verabschieden. Zusätzlich müßten auch die steuerlichen Hindernisse für grenzüberschreitende Zins- und Lizenzzahlungen im Konzernverbund abgebaut und die Voraussetzungen für eine grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung geschaffen werden (European Commission 1990: Rz. 23, 26). Noch im Herbst 1990 legte die Kommission die entsprechenden Richtlinienentwürfe vor.

Tabelle 5-6 Quellensteuern auf die Zahlung von Zinsen/Lizenzgebühren zwischen verschiedenen Gesellschaften desselben Konzerns, 1990

Sitz des	Schuldners/Lizenznehmers				
Gläubigers/ Lizenzgebers	Belgien	Dänemark	Spanien	Frankreich	Griechenland[a]
Land ohne DBA[b]	10/10	0/30	25/25	0/33 1/3	46/25
Belgien	–/–	0/0	15/5	0/0	15/5
Dänemark	10/0	–/–	10/6	0/0	46[c]/25[c]
Spanien	10/5	0/6	–/–	0/6	46[c]/25[c]
Frankreich	10/0	0/0	10/6	–/–	10/5
Griechenland	10/5	0[c]/30[c]	25[c]/25[c]	0/5	–/–
Irland	10/0	0/0	25[c]/25[c]	0/0	46[c]/25[c]
Italien	10/5	0/5	12/8	0/0	10/0
Luxemburg	10/0	0/0	10/10	0/0	46[c]/25[c]
Niederlande	0/0	0/0	10/6	0/0	10/7
Portugal	10/5	0/10	15/5	0/5	46[c]/25[c]
Deutschland	10/0	0/0	10/5	0/0	10/0
Großbritannien	10/0	0/0	12/10	0/0	0/0

a Weiterhin wird eine 2,1prozentige Stempelsteuer auf Zinsen, außer Zinsen auf Anleihe und Bankguthaben, erhoben.
b Doppelbesteuerungsabkommen.
c Kein Doppelbesteuerungsabkommen.

Richtlinienentwurf zur Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern

Der nach dem Vorbild der Mutter-Tochter-Richtlinie konstruierte Entwurf zur Zins- und Lizenzgebührrichtlinie (Europäische Kommission 1991b) sollte die Quellensteuern beseitigen, die viele Mitgliedstaaten auf konzerninterne Zahlung von Schuldzinsen und Lizenzgebühren über die Grenze erhoben. Zur Begründung hieß es, Zins- und Lizenzgebührzahlungen zwischen verbundenen inländischen Unternehmen unterlägen normalerweise keiner Quellenbesteuerung. Zahlungen über die Grenze einem Quellenabzug zu unterwerfen, bedeute deshalb eine steuerliche Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte. Außerdem schwanke die Höhe der Quellensteuer von Land zu Land und von Doppelbesteuerungsabkommen zu Doppel-

Sitz des Schuldners/Lizenznehmers						
Irland	Italien	Luxemburg	Niederlande	Portugal	Deutschland	Großbritannien
30/30	30/21	0/12	0/0	20/15	0/25	25/25
15/0	15/5	0/0	0/0	15/5	0/0	15/0
0/0	15/5	0/0	0/0	15/10	0/0	0/0
$30^c/30^c$	12/4	0/10	0/0	15/5	0/5	12/10
0/0	15/0	0/0	0/0	12/5	0/0	0/0
$30^c/30^c$	10/0	$0^c/12^c$	0/0	$20^c/15^c$	0/0	0/0
–/–	10/0	0/0	0/0	$20^c/15^c$	0/0	0/0
10/0	–/–	0/10	0/0	15/12	0/0	10/8
0/0	10/10	–/–	0/0	$20^c/15^c$	0/5	0/5
0/0	15/0	0/0	–/–	$20^c/15^c$	0/0	0/0
$30^c/30^c$	15/12	$0^c/12^c$	$0^c/0^c$	–/–	0/10	10/5
0/0	0/0	0/5	0/0	15/10	–/–	0/0
0/0	15/0	0/5	0/0	10/5	0/0	–/–

Quelle: Europäische Kommission 1991b.

besteuerungsabkommen (vgl. Tabelle 5-6). Dadurch könne es zu Wettbewerbsverzerrungen kommen.

Im Unterschied zu Quellensteuern auf Dividendenausschüttungen im Konzern können die Quellensteuern auf konzerninterne Zins- und Lizenzgebührzahlungen in der Regel vom empfangenden Unternehmen (Gläubiger/Lizenzgeber) voll auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden. Es kommt deshalb, anders als bei Schachteldividenden, nicht zu der quellensteuerbedingten internationalen Doppelbesteuerung.[25] Trotzdem war die

25 Zur Erinnerung: Wenn Schachteldividenden über die Grenze mit Quellensteuer belastet werden, so führt dies zu einer internationalen Doppelbesteuerung, wenn diese Dividenden im Wohnsitzland der Muttergesellschaft nach dem internationalen Schachtelprivileg von

Kommission der Meinung, daß die Unternehmen durch den zusätzlichen, von der Quellensteuer verursachten Verwaltungsaufwand und Liquiditätsausfall[26] so stark benachteiligt würden, daß eine Streichung der Quellensteuer geboten sei (Europäische Kommission 1991b).

Richtlinienentwurf zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung

Mit dem Vorschlag zur Verlustberücksichtigungsrichtlinie (Europäische Kommission 1991a) griff die Kommission eine Idee auf, die bereits in den ersten Entwürfen zur Fusions- und Mutter-Tochter-Richtlinie enthalten, vom Ministerrat aber verworfen worden war: Unternehmen sollten die Verluste ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften steuermindernd auf die eigenen, inländischen Gewinne anrechnen dürfen, um die Integrationswirkung grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse zu erhöhen.[27]

Bei Betriebsstätten im Inland ist die Verlustberücksichtigung kein Problem, da Betriebsstätten als rechtlich unselbständige Unternehmensteile sowieso zusammen mit ihrem Stammhaus zur Körperschaftsteuer veranlagt werden. Auch bei Betriebsstätten im Ausland ist die Verlustberücksichtigung unproblematisch, solange das Sitzland des Stammhauses die Anrechnungsmethode anwendet (vgl. Jacobs et al. 1999: 18): Sämtliche Gewinne und Verluste der Betriebsstätten fließen dann in das Unternehmensergebnis des Stammhauses ein und werden von diesem versteuert, wobei die im Land des Betriebsstättensitzes gezahlten Steuern angerechnet werden. Wendet das Sitzland des Stammunternehmens dagegen die Freistellungsmethode an, dann bleiben die Ergebnisse der Auslandsbetriebsstätten – Gewinne wie Verluste – bei der Besteuerung des Stammunternehmens außer Betracht.

---

einer nochmaligen Besteuerung freigestellt werden. Es fehlt dann nämlich die Körperschaftsteuerschuld im Wohnsitzland, auf die die Quellensteuer des Quellenlandes angerechnet werden könnte. Die Quellensteuer wird zu einer definitiven Belastung.

26 Der Liquiditätsverlust entsteht durch den Zeitverzug zwischen dem Zeitpunkt der Zahlung der Quellensteuer durch den Schuldner/Lizenznehmer und dem Zeitpunkt der Anrechnung beim Gläubiger/Lizenzgeber.

27 Vorsicht! Der Richtlinienentwurf zur Verlustberücksichtigung (Europäische Kommission 1991b) darf nicht mit dem Richtlinienentwurf zum Verlustabzug (Europäische Kommission 1984b) verwechselt werden. Bei der Verlustberücksichtigung geht es um die interorganisatorische Verrechnung der Gewinne und Verluste verbundener Unternehmen beziehungsweise Unternehmensteile in verschiedenen Mitgliedstaaten während einer Besteuerungsperiode. Beim Vorschlag zum Verlustabzug ging es dagegen um die intertemporale Verrechnung der Gewinne und Verluste ein- und desselben Unternehmens in einem Mitgliedstaat über verschiedene Besteuerungsperioden.

Das kann dazu führen, daß dieses Unternehmen im Verhältnis zu seinem Netto-Gesamtergebnis zu stark besteuert wird: Es muß im Inland Einkünfte versteuern, die, wenn man die Verluste der ausländischen Unternehmensteile abzöge, überhaupt nicht angefallen sind. Um diese Benachteiligung zu mildern, erlauben einige Freistellungsländer den Abzug ausländischer Betriebsstättenverluste unter der Bedingung, daß spätere Gewinne derselben Betriebsstätte in Höhe der zuvor geltend gemachten Verluste angerechnet werden. Der Richtlinienentwurf sah vor, daß alle Mitgliedstaaten ihren Unternehmen diese Option zum Verlustabzug mit Nachversteuerung anbieten, sofern sie nicht sowieso die Anrechnungsmethode verwenden (Europäische Kommission 1991a: Artikel 5).

Tochtergesellschaften bilden im Gegensatz zu Betriebsstätten rechtlich eigenständige Einheiten. Eine Verlustberücksichtigung zwischen Mutter und Tochter ist deshalb in der Regel nicht vorgesehen. Nur wenn eine Muttergesellschaft einen ähnlich beherrschenden Einfluß über ihre Tochtergesellschaft ausübt wie über eine Betriebsstätte, gestatten einige Mitgliedstaaten ausnahmsweise die Verlustberücksichtigung. Diese Ausnahme gilt aber nur für inländische Konzernverflechtungen. Lediglich Frankreich und Dänemark gestatten die Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten auch über die Grenze.[28] Im Prinzip hätte die Kommission gern erreicht, daß alle Mitgliedstaaten ihren Konzernen die Option auf grenzüberschreitende Gewinnkonsolidierung einräumen. Sie machte aber keinen Vorschlag in dieser Richtung, weil sie fürchtete, daß die nationalen Unterschiede in den Bemessungsgrundlagen und Steuersätzen zu unüberwindlichen Problemen bei der Umsetzung führen würden. Als realistischere Lösung empfahl sie deshalb, daß die Mitgliedstaaten Muttergesellschaften, die mit mehr als 75 Prozent am Kapital einer Auslandstochter beteiligt sind, dasselbe Recht auf Verlustabzug mit Nachversteuerung einräumen, das sie auch Unternehmen mit Auslandsbetriebsstätten gewähren (Europäische Kommission 1991a: Artikel 9).

Die Folgen für die Mitgliedstaaten

Sollte die Kommission gehofft haben, die beiden Richtlinienentwürfe im Sog von Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie und Schiedsabkommen durch den Ministerrat zu bringen, so wurde sie enttäuscht. Die günstige hi-

---

28 Dabei werden, wie bei der Anrechnungsmethode bei Betriebsstätten, die Gewinne und Verluste der Auslandstöchter mit dem Ergebnis der Muttergesellschaft verrechnet und die im Ausland gezahlten Steuern auf die inländische Steuerschuld angerechnet.

storische Konstellation, die die Verabschiedung des Dreierpakets erleichtert hatte, war vorüber. Abgesehen vom europäischen Industrieverband UNICE gab es kaum Unterstützung für die beiden Richtlinienentwürfe, dafür aber viel Kritik.

Daß die Industrie den Entwurf zur Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie günstig beurteilte, kann kaum überraschen. Viel zu gewinnen gab es zwar nicht. Die meisten Mitgliedstaaten verzichteten bereits unilateral oder per Doppelbesteuerungsabkommen auf eine Quellenbesteuerung konzerninterner Zins- und Lizenzgebührzahlungen. Außerdem wurden solche Quellensteuern im Wohnsitzland des Gläubigers/Lizenzgebers in der Regel angerechnet, so daß eine internationale Doppelbesteuerung ausgeschlossen war. Immerhin würde die Richtlinie Verwaltungsaufwand und Liquiditätsausfälle verringern und versprach insofern einige, wenn auch relativ bescheidene Vorteile. Für die Mitgliedstaaten war sie dagegen vor allem mit Problemen verbunden. Die Regierungen mußten mit einer Umverteilung von Steueraufkommen und mit zusätzlichen Wettbewerbsverzerrungen rechnen.

Umverteilung von Steueraufkommen: Kapital- und technologieimportierende Mitgliedstaaten waren in Gefahr, Steuereinnahmen zu verlieren. Über die Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zins- und Lizenzzahlungen partizipieren sie an der Besteuerung von Gewinnen, die mit Hilfe von Importkapital und -technologie auf ihrem Boden erzielt werden. Nach Abschaffung der Quellensteuer würden sie dagegen leer ausgehen. Das gesamte Steueraufkommen flösse dann den kapital- und technologieexportierenden Ländern zu (Easson 1993b: 215). Die Staaten der Südflanke wehrten sich gegen diese Umverteilung und lehnten die Zins- und Lizenzgebührrichtlinie deshalb ab. Zur Besänftigung bot ihnen die Kommission besonders lange Umsetzungsfristen an. Dadurch wären die Einnahmeverluste aber lediglich in die Zukunft verschoben worden (vgl. Agence Europe 7./8.11. 1994). Neutralisiert werden konnten sie nur durch einen zwischenstaatlichen *Clearingmechanismus:* Die kapital- und technologieexportierenden Mitgliedstaaten mußten die kapital- und technologieimportierenden Mitgliedstaaten an ihren Steuereinnahmen beteiligen. Der Aufbau eines solchen Mechanismus entsprach aber kaum der steuerpolitischen Zurückhaltung, die sich die Kommission in ihren Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung auferlegt hatte. Auf einen entsprechenden Vorschlag wurde deshalb verzichtet.

Wettbewerbsverzerrungen: Hinter der Umverteilungsproblematik trat eine zweite Schwierigkeit der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie deutlich zurück: die Verschärfung des Steuerwettbewerbs. Die Beseitigung der Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren senkt die Steuergrenzen für kon-

zerninterne Gewinnverlagerungen und schafft damit neue Möglichkeiten der konzerninternen Steuerarbitrage. Die Zins- und Lizenzgebührrichtlinie wirkt dabei als Komplement zur Mutter-Tochter-Richtlinie. Die Mutter-Tochter-Richtlinie gibt dem Quellenland einer eigenfinanzierten (das heißt durch Beteiligungskapital finanzierten) Investition das Vorrecht der Besteuerung.[29] Die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie dagegen gibt dem Wohnsitzland des Gläubigers das exklusive Vorrecht zur Besteuerung fremdfinanzierter (das heißt durch Darlehen finanzierter) Investitionen. Beide Richtlinien zusammen eröffnen internationalen Konzernen große Spielräume, um durch die Wahl der Finanzierungsform zu bestimmen, in welchem Land sie die Erträge ihrer Aktivitäten versteuern wollen. Das erleichtert die Ausnutzung landesspezifischer Steuervorteile und macht es umgekehrt für die Mitgliedstaaten lohnender, solche landesspezifischen Vorteile anzubieten. Der Steuerwettbewerb nimmt zu (Easson 1993b: 248–249). Im Prinzip wäre es natürlich möglich, das steigende Risiko von Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb durch eine Harmonisierung nationaler Besteuerungsunterschiede aufzufangen. Gerade diese Harmonisierung wollten die Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung aber doch vermeiden.

Auch der Richtlinienentwurf zur Verlustberücksichtigung drohte einigen Mitgliedstaaten Einnahmeverluste zuzufügen. Betroffen waren kapitalexportierende Staaten, die, wie zum Beispiel Deutschland, die Freistellungsmethode zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung anwandten. Solche Länder mußten damit rechnen, durch die Richtlinie die Verluste von Auslandstöchtern und -betriebsstätten in Rechnung gestellt zu bekommen, an deren Gewinnen sie aufgrund der Freistellung nicht beteiligt waren. Natürlich erlaubte das System des Verlustabzugs mit Nachversteuerung, die mit der Verlustberücksichtigung verbundenen Einnahmeverluste zu einem späteren Zeitpunkt wieder hereinzuholen. Der Zeitverzug bedeutete aber zumindest einen Liquiditätsverlust. In Abwesenheit grenzüberschreitender Verlustberücksichtigung hatte ihn das betroffene Unternehmen beziehungsweise das Sitzland des verlustmachenden Unternehmensteils über den Verlustabzug zu tragen. Die kapitalexportierenden Freistellungsländer lehnten die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung deshalb ab. Bevor sie Industriepolitik für kapitalimportierende Staaten machten, sollten diese erst einmal ihren eigenen Verlustabzug liberalisieren.

---

29 Wenn das Wohnsitzland der Muttergesellschaft die Freistellungsmethode anwendet, gibt die Mutter-Tochter-Richtlinie dem Quellenland sogar das exklusive Recht zur Besteuerung dieser Investitionen.

Neben diesem Einwand gab es noch eine Reihe technischer Probleme, die gegen die Verlustberücksichtigungsrichtlinie vorgebracht wurden: Wie sollten die Unterschiede in den nationalen Gewinnermittlungsvorschriften für die Zwecke der Richtlinie überbrückt werden? Und wie sollten die Verfahren zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung mit den stark differierenden Vorschriften zum innerstaatlichen Verlustabzug integriert werden (vgl. Tabelle 4-5; Easson 1993b: 217–218; Jacobs et al. 1999: 164–165)? Natürlich hätte die Kommission vorschlagen können, diese Probleme durch Rechtsangleichung zu lösen. Aber das war wider den Geist der Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung.

Der Ruding-Bericht, 1992

Der Ministerrat konzentrierte sich zunächst auf den Richtlinienentwurf zu Zinsen und Lizenzgebühren. Hier schien eine Einigung am ehesten möglich. Kommissarin Scrivener betonte die politische Bedeutung des Projektes (vgl. Agence Europe 18.12.1991: 8, 18.3.1992: 6, 15./16.3.1993: 7). Aber die Finanzminister zeigten nur wenig Eifer. Auch Scriveners Warnung, den Richtlinienentwurf zurückzuziehen, falls substantielle Verhandlungsfortschritte ausblieben, lockte sie nicht aus der Reserve. Überrascht waren sie freilich, als Frau Scrivener den Entwurf im November 1994 tatsächlich zurückzog. Ein solches Verhalten war ungewöhnlich. In der europäischen Steuerpolitik gehört es schließlich zum Spiel, daß der Ministerrat Kommissionsentwürfe lange Zeit liegen läßt.

Scriveners Rückzug markierte das Scheitern ihrer ›realistischen‹ Strategie der Beschränkung auf den Abbau der Steuergrenzen. Dieser Abbau ist nicht prinzipiell einfacher zu erreichen als die Angleichung von Besteuerungsunterschieden, weil er diese notwendig nach sich zieht: Werden Steuergrenzen abgebaut, kommen Besteuerungsunterschiede stärker zum Tragen. Steuerarbitrage, Wettbewerbsverzerrungen und Steuerwettbewerb nehmen zu. Um sie wieder einzudämmen, muß das nationale Steuerrecht harmonisiert werden. Der Grenzabbau bedingt die Rechtsangleichung, und umgekehrt wirken die Schwierigkeiten der Rechtsangleichung auf die Verhandlungen um den Grenzabbau zurück. Während die Kommissarin diese Erfahrung praktisch am Verhandlungstisch machte, lieferte der in den Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung angekündigte Expertensausschuß zur Untersuchung des Harmonisierungsbedarfes die theoretische Begründung hinterher.

Der Ausschuß wurde im Herbst 1990 berufen. Den Vorsitz übernahm der ehemalige niederländische Finanzminister Onno Ruding. Er sollte gemein-

sam mit sieben weiteren Ausschußmitgliedern aus Wirtschaft, Wissenschaft und internationalen Institutionen drei Fragen beantworten (European Commission 1990: Rz. 35):

– Beeinträchtigen die nationalen Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung das Funktionieren des Binnenmarktes?
– Kann die Beseitigung solcher Beeinträchtigungen dem Wettbewerb zwischen den Steuersystemen überlassen bleiben oder sind Gemeinschaftsaktionen notwendig?
– Wenn Gemeinschaftsaktionen notwendig sind, wie sollen sie aussehen?

Im März 1992 legte der Ruding-Ausschuß seine Antworten vor (Ruding Report 1992). Die erste Frage wurde bejaht. Nach Ansicht des Ruding-Ausschusses gab es im Binnenmarkt eine ganze Reihe von Faktoren, die die Wahl des Ortes, der Rechtsform und der Finanzierungsweise von Unternehmen verzerrten. Die meisten dieser Faktoren waren bereits bekannt: Quellensteuern auf grenzüberschreitende Dividendenausschüttungen, Zinszahlungen und Lizenzgebühren im Konzern, fehlende Möglichkeiten zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung, nationale Unterschiede bei Steuersätzen, Bemessungsgrundlagen und Körperschaftsteuersystemen, inkompatible Methoden zur Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung (Anrechnung versus Freistellung) etc. (Ruding Report 1992: 194–199).

Die zweite Frage wurde verneint. Zwar stellte der Ruding-Ausschuß fest, die Steuersysteme und Steuersätze der Mitgliedstaaten seien während der achtziger Jahre konvergiert: Der Grad der Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer habe allgemein zugenommen, die Steuersätze hätten sich auf einem niedrigen Niveau angenähert. Erhebliche Unterschiede bestünden aber fort. Der Steuerwettbewerb, der in den Kommissionsleitlinien als potentieller Harmonisierungsfaktor eine durchaus positive Konnotation erfahren hatte, wurde kritisch bewertet. Zwar fand der Ausschuß keine Anzeichen für eine deutliche Erosion des Körperschaftsteueraufkommens. Die Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten nehme aber Formen an, die Besteuerungsunterschiede eher verstärkten als anglichen. Um international mobile Unternehmenstätigkeiten konkurrierten die Mitgliedstaaten nämlich in der Regel nicht durch eine Senkung des allgemeinen Unternehmensteuerniveaus, sondern durch selektive Steueranreize, die speziell auf die anzulockende Unternehmenstätigkeit abgestimmt seien. In bestimmten Sektoren könne es dadurch zu erheblichen Verzerrungen und Steuerausfällen kommen (Ruding Report 1992: 201).

Selektive Steueranreize waren natürlich kein neues Phänomen. Schon im Harmonisierungsprogramm 1967 und im Holding-Bericht 1973 hatten sie eine Rolle gespielt. Nach Einschätzung des Ruding-Ausschusses gewannen sie im Binnenmarkt aber an Bedeutung. Zum einen würden Telekommunikation, Datenverarbeitung, Transport, Verkehr und Logistik immer leistungsfähiger und erlaubten dadurch, aufeinander bezogene Unternehmensfunktionen räumlich immer stärker auszudifferenzieren. Zum anderen habe der Abbau regulativer Barrieren durch das Binnenmarktprogramm und nicht zuletzt die Fusions- und Mutter-Tochter-Richtlinien die räumliche Zerlegung von Unternehmensstrukturen rechtlich und steuerlich erleichtert. Für Unternehmen werde es aufgrund dieser technischen, regulativen und steuerlichen Bedingungen immer einfacher und billiger, die speziellen Steuervergünstigungen eines Landes durch Verlegung der begünstigten Unternehmensteile in dieses Land zu nutzen. Dadurch wachse umgekehrt für die Mitgliedstaaten der Anreiz, solche Vergünstigungen anzubieten, um Direktinvestitionen ins Land zu ziehen. Die Länder, aus denen diese Investitionen abgeworben würden, verlören aber gleich doppelt: Wirtschaftstätigkeit und Steuereinnahmen. Die selektiven Steueranreize zielten in der Regel nämlich auf die Unternehmensfunktionen, die am sensibelsten auf Besteuerungsunterschiede reagierten. Dazu gehörten alle Funktionen, denen eine strategische Bedeutung für die konzerninterne Gewinnverlagerung zukommt. Vergünstigungen für Holding-, Konzernfinanzierungs-, Lizenzverwertungs- oder ähnliche Gesellschaften würden in der Regel mit dem stillschweigenden Versprechen gewährt, den Unternehmen eine gute Basis für die internationale Steuerplanung zu bieten (Ruding Report 1992: 121–141).

Die dritte Frage beantworteten die Experten mit einer langen Liste von Gesetzgebungsmaßnahmen. Nach Dringlichkeit in drei Phasen geteilt, sollte der Ministerrat diese Liste spätestens bis zum Inkrafttreten der Wirtschafts- und Währungsunion abarbeiten. Dabei ging es um den Abbau von Steuergrenzen einerseits und die Angleichung von wettbewerbsverzerrenden Besteuerungsunterschieden andererseits (Ruding Report 1992: 202).

Steuergrenzen: Alle steuerlichen Diskriminierungen von grenzüberschreitenden Investitionen und Beteiligungen sollten beseitigt werden. Dafür empfahl der Ausschuß unter anderem (vgl. Ruding Report 1992: 203–208),

– den Geltungsbereich der Fusions- und der Mutter-Tochter-Richtlinie auf Personenunternehmen auszuweiten,
– die Richtlinienvorschläge zu Zinsen, Lizenzen, Verlustberücksichtigung und Verlustabzug zu verabschieden,

– Mitgliedstaaten mit körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystemen zur Gewährung der Anrechnung über die Grenze zu verpflichten,
– das Netz bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten zu vervollständigen und zu vereinheitlichen.

Wettbewerbsverzerrungen: Steuerarbitrage und Steuerwettbewerb sollte ein Riegel vorgeschoben werden. Der Ruding-Ausschuß schlug vor, alle wesentlichen Parameter der Unternehmensbesteuerung anzugleichen (Ruding Report 1992: 209–219).

– Der Körperschaftsteuersatz sollte auf eine Höhe von mindestens 30 und höchstens 40 Prozent begrenzt werden.
– Die Unterschiede der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen sollten harmonisiert werden. Hierzu legte der Ausschuß umfangreiche und detaillierte Vorschläge vor.
– Die Körperschaftsteuersysteme sollten vereinheitlicht werden. Der Ausschuß konnte sich allerdings nicht einigen, auf welches. [30]
– Die in einigen Mitgliedstaaten üblichen lokalen Gewerbesteuern sollten harmonisiert, Vermögensteuern auf das Betriebsvermögen sollten abgeschafft werden.
– Der Gebrauch selektiver Steueranreize sollte auf ein Minimum beschränkt werden. Dort, wo ihr Einsatz aus regionalpolitischen Gründen notwendig erscheine, müsse ein Höchstmaß an Transparenz gewährleistet werden. Selbst dann solle der Einsatz auf einen begrenzten Zeitraum beschränkt bleiben und der Beihilfenaufsicht der Kommission unterliegen.

Reaktionen auf den Ruding-Bericht

Insgesamt enthielt der Ruding-Bericht wenig Neues. Die meisten Empfehlungen hatten so oder ähnlich schon im Neumark-Bericht gestanden und waren längst in Arbeitspapiere, Aktionsprogramme und Richtlinienentwürfe der Kommission eingeflossen. Kein radikaler Bruch mit der Vergangenheit also, sondern die Bestätigung alter Wahrheiten (vgl. Easson 1993a: 632). Gerade dies war aber nicht das Ergebnis, welches sich die Kommission erhofft hatte (Radaelli 1995: 172). Die Kommission wollte die alten Wahr-

30 Das deutsche Ausschußmitglied Albert Rädler hatte einen Vorschlag für ein *Shareholder-relief*-System ausgearbeitet (Ruding Report 1992: Annex 10a), der im Ausschuß aber keine uneingeschränkte Zustimmung fand (Messere 1993a: 13–14; Vanistendael 1993: 24).

heiten der europäischen Steuerpolitik hinter sich lassen, um den Harmonisierungsbedarf in der Unternehmensbesteuerung auf ein bewältigbares Minimum zu reduzieren. Statt dessen präsentierte ihr der Ruding-Ausschuß ein Kolossalprogramm von 37 Harmonisierungsmaßnahmen, das alle Themen und Projekte enthielt, mit denen die Kommission schon in der Vergangenheit im Ministerrat gescheitert war – und noch mehr.

Während der Ruding-Bericht in Fachkreisen interessiert aufgenommen und ernsthaft diskutiert wurde, war das Urteil politischer Kommentatoren eher ungnädig. Daß ein vollkommener Binnenmarkt nur mit einem sehr hohen Maß an Harmonisierung und Koordinierung zu haben ist, wollte niemand hören. Statt dessen hieß es, »die Irren« hätten »das Irrenhaus übernommen« (Elliott 1993: 45). Ein »Harmonisierungsfieber« (Martín Jiménez 1997: 183) habe die Ausschußmitglieder befallen und ihnen den Blick fürs rechte Maß geraubt. Scrivener erinnerte irritiert an das Subsidiaritätsprinzip und die Notwendigkeit, die Harmonisierung auf ein Minimum zu reduzieren (Elliott 1993: 51). Auch die offizielle Reaktion der Kommission war zurückhaltend (Europäische Kommission 1992). Die Empfehlungen des Ruding-Ausschusses zum Abbau der Steuergrenzen für grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse wurden begrüßt, alle anderen Empfehlungen aber ausweichend kommentiert oder ganz verworfen: Über einen Mindestsatz für die Körperschaftsteuer müsse zunächst mit den Mitgliedstaaten gesprochen werden, ein gemeinsamer Höchstsatz sei überflüssig, die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage widerspreche dem »Grundsatz der minimalen Harmonisierung« etc. (Agence Europe 25.6.1992: 9–10; Martín Jiménez 1997: 178; Hinnekens 1997: 34).

Die Finanzminister äußerten sich ähnlich distanziert. Im Juni 1992 war das dänische Referendum zum Maastricht-Vertrag gescheitert. Die Schockwellen dieses Ereignisses wirkten nach. Jede Andeutung einer Europäisierung der Steuerpolitik wurde nervös zurückgewiesen. Zu den Empfehlungen des Ruding-Berichts bemerkte der Ministerrat lediglich, die internationale Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse müsse tatsächlich im Interesse des Binnenmarktes beseitigt werden. Ebenso wichtig sei jedoch sicherzustellen, daß die Gewinne multinationaler Unternehmen der Besteuerung nicht entgingen. Auch zum Thema selektive Steueranreize äußerte sich der Rat abwägend. Natürlich müßten solche Anreize einer strengen wettbewerbspolitischen Kontrolle unterworfen werden. Gleichzeitig müsse den Mitgliedstaaten aber genügend Spielraum für regionalpolitische Fördermaßnahmen gelassen werden (Bull. EG 11–1992: 20; Martín Jiménez 1997: 179–180).

Für den Rest von Scriveners Amtszeit tat sich nicht mehr viel in der Unternehmensbesteuerung. Die Kommission veröffentlichte eine Empfehlung zur Verbesserung des Steuerumfeldes für kleine und mittlere Unternehmen, die aber nur wenig Resonanz fand (European Commission 1994). Außerdem stellte sie einen Plan zur Kontrolle von selektiven Steueranreizen vor: Eine Inventarliste der mitgliedstaatlichen Steueranreize sollte erstellt, die aufgelisteten Anreize auf ihre Vereinbarkeit mit Artikel 92 (jetzt 87) – staatliche Beihilfen – überprüft und Verhaltensregeln für den Einsatz von Steueranreizen entwickelt werden. In nuce enthielt dieser Plan bereits den späteren Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung. Bei den Mitgliedstaaten traf er aber zunächst nur auf ausweichende Reaktionen. Im Prinzip stimmten zwar alle überein, daß die Verwendung von Steueranreizen kontrolliert werden mußte. Keiner wollte aber die eigenen Anreize opfern (Martín Jiménez 1997: 394–395).

Verona-Memorandum und Monti-Bericht, 1996

Als Mario Monti 1995 das Steuerportefeuille von Christiane Scrivener übernahm, versuchte auch er, einen neuen ›Ansatz‹ zu finden, um die europäische Steuerpolitik aus der Agonie zu führen. Wo seine Vorgängerin es mit der Zerlegung in kleine Einzelteile versucht hatte, probierte er es mit der Stiftung großer Zusammenhänge. Auf der informellen Tagung des Finanzministerrats im April 1996 in Verona stellte er ein Memorandum vor, das eine Debatte »über ein Globalkonzept für Steuerfragen« (Europäische Kommission 1996c: 2) anstoßen sollte. Ziel war, die isolierte Behandlung einzelner Steueraspekte zu überwinden und die Steuerpolitik in den Gesamtzusammenhang anderer Gemeinschaftspolitiken zu stellen. Die Bewältigung von drei Herausforderungen sei in diesem Zusammenhang besonders vordringlich:

– das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes zu garantieren,
– die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten zu stabilisieren und
– Wachstum und Beschäftigung zu fördern.

Die erste Herausforderung war nicht neu. Immer schon hatte die europäische Steuerpolitik der Vollendung des Binnenmarktes gedient. Das Memorandum forderte, alle verbliebenen Steuergrenzen abzubauen und mahnte, daß mit der näherrückenden Währungsunion die Bedeutung von Besteuerungsunterschieden als wettbewerbsverzerrender »Residualfaktor« (Wolff 1999: 76) zunehme.

Die beiden anderen Herausforderungen dagegen waren insofern neu, als sie die europäische Steuerpolitik explizit für die Lösung der nationalen Probleme der Mitgliedstaaten in Anspruch nahmen. Das Memorandum warnte vor einer fiskal- und wirtschaftspolitischen Zwickmühle. Auf der einen Seite seien die Mitgliedstaaten einem zunehmenden Steuerwettbewerb ausgesetzt. Die Beseitigung von Mobilitätsbarrieren im Binnenmarkt mache es dem beweglichen Faktor *Kapital* immer leichter, sich hoher Besteuerung durch Abwanderung ins Ausland zu entziehen. Die Gesamtsteuereinnahmen könnten deshalb nur durch eine ständig steigende Steuer- und Abgabenbelastung auf den unbeweglichen Faktor *Arbeit* stabil gehalten werden. Auf der anderen Seite sei die Steuer- und Abgabenbelastung von Arbeit aber die Hauptursache für hohe Arbeitslosigkeit und große Schattenökonomien. Kein Mitgliedstaat könne sich aus diesem Dilemma zwischen externem Steuerwettbewerbsdruck und interner Beschäftigungskrise allein befreien. Dafür sei vielmehr ein koordiniertes Vorgehen notwendig.

– Zur Milderung des Steuerwettbewerbs sollten die Mitgliedstaaten endlich gemeinsame Regelungen zur Zinsbesteuerung verabschieden (Europäische Kommission 1996c: 4–5). Im Bereich der Körperschaftsteuer könnten sie einen effektiven Mindeststeuersatz vereinbaren und außerdem einen gemeinsamen Verhaltenskodex für den Gebrauch selektiver Steueranreize entwickeln (Europäische Kommission 1996c: 10).
– Zur Senkung der Abgabenbelastung auf Arbeit sollten sie die Harmonisierungsanstrengungen im Bereich der indirekten Steuern verstärken. Sie könnten beispielsweise erwägen, im Rahmen des endgültigen Mehrwertsteuersystems eine allgemeine Erhöhung des Mehrwertsteuerniveaus zu vereinbaren und dadurch Raum für Steuersenkungen im Bereich der persönlichen Einkommensteuer und der Sozialabgaben zu schaffen. In gleicher Weise ließe sich auch eine gemeinsame Ökosteuer nutzen, mit der außerdem auch noch die gemeinschaftliche Umweltpolitik gefördert werden könne (Europäische Kommission 1996c: 6–7).

Das Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, 1997

Die Finanzminister fanden das Verona-Memorandum zumindest so interessant, daß sie eine hochrangig besetzte Arbeitsgruppe nationaler Beamter einberiefen, die die einzelnen Vorschläge noch einmal mit der Kommission besprechen sollte. Das Ergebnis dieser Beratungen wurde im Oktober 1996

veröffentlicht (Europäische Kommission 1996a). Der Ton dieses *Monti-Berichts* war deutlich verhaltener. Die Eigenverantwortung der Mitgliedstaaten und das Subsidiaritätsprinzip wurden stärker betont, die Bedeutung der europäischen Steuerpolitik für die Verwirklichung »strategischer Gemeinschaftsziele« (Wolff 1999: 75) abgeschwächt und ehrgeizige Vorschläge, wie etwa die Festlegung eines effektiven Mindesttarifs für die Körperschaftsteuer, verworfen (Europäische Kommission 1996a: Rz. 3.14). Zwischen den Zeilen trat auch die Uneinigkeit der Mitgliedstaaten in Einzelfragen, wie etwa der Zinsbesteuerung, deutlich hervor (Europäische Kommission 1996a: Rz. 3.5, 3.17). Im November 1996 beschloß der Finanzministerrat dennoch, eine Arbeitsgruppe hochrangiger Beamter zu gründen, um die im Verona-Memorandum und Monti-Bericht aufgeworfenen Probleme weiter zu verfolgen. Der Steuerwettbewerb sollte im Zentrum der Gruppenarbeit stehen (Wolff 1999: 75).

Mit seinen Warnungen vor den schädlichen Folgen des Steuerwettbewerbs hatte Monti einen Nerv bei den Finanzministern getroffen. Die Jahre 1996 und 1997 standen ganz im Zeichen der bevorstehenden Entscheidung über den Teilnehmerkreis der Währungsunion. Die Haushaltslage der meisten Mitgliedstaaten war angespannt, und viele Regierungen befürchteten, die Maastricht-Kriterien für den Eintritt in die Währungsunion nicht zu schaffen. Die Sorge, durch Steuerwettbewerb dringend benötigte Einnahmen zu verlieren, war groß. Der französische Finanzminister Jean Aarthuis warnte vor »steuerliche[r] Freibeuterei«, sein belgischer Kollege Philippe Maystadt sprach von einer »zunehmend inakzeptable[n] Erscheinung«, Italiens Carlo Ciampi meinte, das Problem Steuerwettbewerb sei »zu lange außer Acht gelassen« worden und Theo Waigel schlußfolgerte: »Wir müssen die unlauteren Praktiken beenden« (Agence Europe 27./28.1.1997: 7). Selbst die britische Regierung zeigte sich besorgt über den »unfairen Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten. Dies ist ein ernstes Problem und sollte im Zusammenhang mit dem Übergang zur dritten Stufe der WWU diskutiert werden« (Agence Europe 13.7.1996: 11).

Die Aufregung über den Steuerwettbewerb brachte die Unternehmensbesteuerung zum ersten Mal nach ganz oben auf der europäischen Prioritätenliste. Es ging nicht mehr nur um Detailprobleme für Finanzbuchhalter und Steuerjuristen; Wohl und Wehe des europäischen Wohlfahrtsstaates schienen auf dem Spiel zu stehen. Die mediale Aufmerksamkeit war groß (Ellis 1999: 78): Wasser auf die Mühlen der Kommission! Im Frühjahr und Sommer 1997 suchte sie in intensiven Diskussionen mit der hochrangigen Arbeitsgruppe ›Steuerpolitik‹ nach Lösungen für den »unfairen Steuerwettbewerb«.

Im Oktober faßte sie den Diskussionsstand in einem Entwurf für ein »Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs« zusammen (European Commission 1997). Das Paket enthielt drei Vorschläge:

– Verabschiedung einer gemeinsamen Regelung für die Zinsbesteuerung auf Basis des *Koexistenzmodells,*
– Verabschiedung eines Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung,
– Wiederaufnahme des Projektes zur Abschaffung der Quellensteuern auf Zins- und Lizenzgebührzahlungen im Konzernverbund.[31]

Der dritte Vorschlag schien im Maßnahmenpaket etwas fehlplaziert, weil er den Steuerwettbewerb anzuheizen drohte, um dessen Bekämpfung es doch eigentlich ging. Politisch machte der Vorschlag aber Sinn, weil der Abbau der Quellensteuern der Industrie einen gewissen Ausgleich dafür bot, daß das Maßnahmenpaket nicht, wie frühere Gemeinschaftsinitiativen, auf die steuerliche Erleichterung grenzüberschreitender Geschäftstätigkeiten zielte, sondern auf die Erschwerung grenzüberschreitender Steuerarbitrage – zum möglichen Nachteil internationaler Unternehmen.

Der Ministerrat billigte das Maßnahmenpaket im Dezember 1997 (Europäische Gemeinschaft 1998). Er forderte die Kommission auf, Richtlinienentwürfe zur Zinsbesteuerung und zur Besteuerung von konzerninternen Zins- und Lizenzgebührzahlungen vorzulegen, und verabschiedete den »Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung« (Europäische Gemeinschaft 1998: Anhang 1). Der Verhaltenskodex ist eine rechtlich unverbindliche Vereinbarung zwischen den Regierungen der Mitgliedstaaten über den Gebrauch von Steueranreizen in der Unternehmensbesteuerung. Er betrifft alle steuerlichen Maßnahmen, »die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten … spürbar beeinflussen oder beeinflussen können« (Europäische Gemeinschaft 1998: Anhang 1, Rb. A). Solche Maßnahmen sind ›schädlich‹ im Sinne des Kodex, wenn sie die effektive Steuerbelastung deutlich unter das landesübliche Steuerniveau drücken. Schädlichkeitsverschärfend wirkt,

– wenn der Steuervorteil nur für Gebietsfremde beziehungsweise für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt wird,
– wenn der Vorteil ohne substantielle wirtschaftliche Präsenz im Inland in Anspruch genommen werden kann, oder

31 Das Maßnahmenpaket enthielt außerdem noch Vorschläge zur Mehrwertsteuerharmonisierung, von denen aber, wie die Kommission eingestand, die Mitgliedstaaten »nicht überzeugt« (European Commission 1997: Rz. 21) waren und die deshalb später auch nicht aufgegriffen wurden.

– wenn der Vorteil auf eine Weise gewährt wird, die sich eindeutiger Überprüfung entzieht, beispielsweise durch eine laxe Rechtsaufsicht auf Verwaltungsebene (Europäische Gemeinschaft 1998: Anhang 1, Rb. B).

Die Mitgliedstaaten verpflichten sich, auf den Gebrauch schädlicher Steueranreize im Sinne des Verhaltenskodex zu verzichten: Sie wollen keine neuen schädlichen Anreize mehr einführen *(Stillhalteverpflichtung)* und bestehende Anreize abbauen, falls diese als schädlich beurteilt wurden *(Rücknahmeverpflichtung;* Europäische Gemeinschaft 1998: Anhang 1, Rb. C, D). Die Mitgliedstaaten verpflichten sich außerdem, bei Drittländern für die Übernahme der Grundsätze des Verhaltenskodex zu werben und die Einhaltung des Kodex auch in eventuell vorhandenen abhängigen oder assoziierten Gebieten zu gewährleisten (Europäische Gemeinschaft 1998: Anhang 1, Rb. M).

Der Primarolo-Bericht, 1999

Kommissar Monti feierte den Verhaltenskodex als »historischen Durchbruch« (zit. in Liebman/Leventhall 1998: 96). Angesichts des Seltenheitswertes von Ministerratsentscheidungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung war das verständlich. Präziser wäre freilich gewesen, nur von der Ankündigung eines Durchbruchs zu sprechen. Mit der Verabschiedung des Verhaltenskodex wurde schließlich noch kein einziger ›schädlicher‹ Steueranreiz abgebaut, sondern lediglich die Beseitigung solcher Anreize für die Zukunft zugesagt. Auf dem Weg dorthin lagen noch zwei große Probleme. Die Mitgliedstaaten mußten sich erstens darauf einigen, welche Steuermaßnahmen als schädlich einzustufen sind, und sie mußten diese Maßnahmen dann zweitens auch tatsächlich abschaffen.

Mit der Lösung des ersten Problems wurde eine Arbeitsgruppe ›Verhaltenskodex‹ aus hohen Ministerialbeamten betraut. Sie sollte die unternehmensteuerlichen Anreizmaßnahmen der Mitgliedstaaten sichten, auf ihre Schädlichkeit überprüfen und dann dem Ministerrat berichten. Die Beratungen fanden nichtöffentlich statt (Agence Europe 9./10.3.1998: 8), was die Vorsitzende der Arbeitsgruppe, die britische Finanzstaatssekretärin (Generalzahlmeisterin) Dawn Primarolo, mit dem Argument rechtfertigte, ohne Vertraulichkeit sei eine offene Zusammenarbeit zwischen den Gruppenmitgliedern nicht zu erreichen. Die Thematik sei politisch zu heikel, als daß jede Äußerung gleich ans Ohr der Öffentlichkeit dringen dürfe (House of Lords 1999: Rz. 131). Das war plausibel, widersprach aber dem in Amsterdam bekräftigten Vorsatz, europäische Entscheidungsprozesse »so offen wie

möglich« zu gestalten, um die Bürgernähe der Gemeinschaft zu verbessern (Griller et al. 2000: 347). Das britische House of Lords bemängelte, den nationalen Parlamenten werde das Recht verwehrt, die Steuergesetzgebung ihrer Regierung zu kontrollieren.[32] Im Unterhaus tönte es:

> Ist es nicht eine Beleidigung der Demokratie und aller Grundsätze, für die wir stehen, wenn die Regierung Maßnahmen über sogenannte Steuerschlupflöcher zustimmt, ohne das Unterhaus und die Bevölkerung zu informieren?
> (Sir Teddy Taylor zit. in Gammie/Radaelli 2000: 39)

Industrieverbände befürchteten, die Vertraulichkeit könne mißbraucht werden, um unter der Hand die Steuerlast der Unternehmen zu erhöhen (House of Lords 1999: Rz. 129, 133; Hudig 1999: 39; Gammie/Radaelli 2000: 39).

Trotz Geheimhaltung ging die Arbeit der Primarolo-Gruppe nur langsam voran. Erst im Juni 1999 lag eine erste, rund 200 Einträge umfassende Inventarliste der potentiell schädlichen Steuermaßnahmen der Mitgliedstaaten vor. Der eigentlich schwierige Teil der Arbeit blieb damit aber noch zu tun: die Kategorisierung der aufgelisteten Maßnahmen in tatsächlich schädliche und tatsächlich unschädliche Maßnahmen. Die Zeit drängte. Im November 1999 sollte die endgültige Liste der schädlichen Maßnahmen fertiggestellt sein, damit man das gesamte Steuerpaket aus Verhaltenskodex, Zinsbesteurungsrichtlinie und Richtlinie zu konzerninternen Zins- und Lizenzgebührzahlungen pünktlich zum Regierungsgipfel in Helsinki im Dezember würde verabschieden können.

Die Primarolo-Gruppe hielt sich an den Zeitplan. Im November 1999 beschloß sie eine Liste von 66 schädlichen Steuermaßnahmen. Dazu gehörten hauptsächlich Steuervergünstigungen für Finanzdienstleistungen, Holdinggesellschaften und konzerninterne Dienstleistungen (vgl. Übersicht 5-7). Diese Vergünstigungen wurden als schädlich beurteilt, weil sie nach Ansicht des Ausschusses hauptsächlich oder ausschließlich der Erleichterung der Gewinnverlagerung in internationalen Konzernen dienten.

Bis auf Schweden waren alle Mitgliedstaaten mit mindestens einer Eintragung auf der Liste der schädlichen Steuermaßnahmen vertreten. Die Zahl der Einträge pro Land schwankte allerdings erheblich. Die Niederlande lagen mit zehn Einträgen an der Spitze, gefolgt von Irland, Luxemburg und Belgien mit jeweils fünf Einträgen. Nicht alle Regierungen waren deshalb mit dem Primarolo-Bericht einverstanden. Der luxemburgische Premiermi-

32 Deutsche und französische Parlamentarier hatten gegen die Geheimhaltung dagegen nichts einzuwenden (House of Lords 1999: Rz. 132).

nister Jean-Claude Juncker äußerte sich »sehr erstaunt« (Agence Europe 13.11.1999: 14) über die Zahl der beanstandeten Steueranreize und beklagte die Konzentration des Primarolo-Berichts auf den Finanzsektor. Auch andere Branchen kämen schließlich in den Genuß von Steuervergünstigungen. Im Primarolo-Bericht tauchten diese Vergünstigungen aber nicht auf. Der belgische Finanzminister Didier Reynders drohte, sein Land werde überhaupt nicht mehr beim Verhaltenskodex mitmachen (Der Spiegel 46/ 1999: 128). Auch in Irland und den Niederlanden wurde Kritik laut.

Konflikte um die Liste der schädlichen Maßnahmen hatte es natürlich auch schon in der Primarolo-Gruppe gegeben. Sie waren dort aber durch den Verzicht auf das Einstimmigkeitsprinzip entschärft worden. In Fällen, in denen die Gruppe keinen Konsens über die Schädlichkeit einer Maßnahme erreichen konnte, »gibt der Bericht die Ansicht wieder, die weitgehende Zustimmung gefunden hat, wobei abweichende Haltungen gegebenenfalls in den Fußnoten dargelegt werden« (Primarolo-Bericht 2000: Rz. 30). Die Zahl der Fußnoten war groß (53), was auf eine erhebliche Zahl noch ungelöster Konflikte schließen ließ. Die Länder, die mit den meisten Einträgen auf der Liste der schädlichen Maßnahmen vertreten waren, hatten auch die meisten Fußnoten formuliert. Die Niederlande waren hier wie dort Spitzenreiter.

Ob der Ministerrat den Primarolo-Bericht mit der geforderten Einstimmigkeit würde verabschieden können, war eine offene Frage. Am Ende blieben die Minister eine Antwort schuldig, weil das Scheitern der Verhandlungen über die Zinsbesteuerung eine Entscheidung über den Primarolo-Bericht überflüssig machte. Belgien, Irland, Luxemburg und die Niederlande bestanden auf einem strikten Junktim zwischen den drei Teilen des Steuerpakets (Zinsbesteuerung, Verhaltenskodex und Zins- und Lizenzgebührrichtlinie) und verhinderten dadurch jeden Fortschritt (Agence Europe 13.11.1999: 15, 29.2.2000). Nachdem sich die Finanzminister im Juni 2000 während des Regierungsgipfels in Feira auf eine gemeinsame Position zur Zinsbesteuerung geeinigt haben, kann es jetzt aber auch mit dem Verhaltenskodex weitergehen (European Council 2000: Rz. 42). Geplant ist offenbar, ihn gemeinsam mit der für 2002 angekündigten Richtlinie zur Zinsbesteuerung in Kraft zu setzen (Financial Times Deutschland 21.6.2000: 13). Damit ist Zeit gewonnen, um noch einige Fußnoten abzuarbeiten.

Übersicht 5-7 Im Primarolo-Bericht beanstandete Steueranreize

Mitgliedstaaten	Beanstandete Maßnahmen	Begünstigte Tatbestände
Belgien	5	– Koordinierungszentren – Vertriebszentren – US-Vertriebsunternehmen – Steuerbehandlung von »immateriellem Kapital« – Dienstleistungszentren
Dänemark	1	– Holdinggesellschaften
Deutschland	1	– Koordinierungszentren für ausländische Gesellschaften
Frankreich	4	– Konzernzentralen – Lizenzgebühren – Rückstellungsregelung für bestimmte Tätigkeiten – Verwaltungs- und Logistikzentren
Finnland	1	– konzerninterne Versicherungen (Åland Inseln)
Griechenland	1	– Geschäftsbüros ausländischer Gesellschaften
Großbritannien	3	– Offshore-Gesellschaften (Gibraltar)
Irland	5	– Finanzdienstleistungszentrum Dublin – Steuersatz von 10% für verarbeitendes Gewerbe – Besteuerung von Erdölgesellschaften – Shannon Flughafenzone – Auslandseinkünfte
Italien	1	– Finanzzentrum Trieste
Luxemburg	5	– Holdinggesellschaften – Koordinationszentren – Finanzgesellschaften – Finanzniederlassungen – Rückversicherungsgesellschaften
Niederlande	10	– Holdinggesellschaften – Konzernfinanzierungsgesellschaften – Lizenzgebühren – US-Vertriebsunternehmen – Behandlung von informellem Kapital; etc.
Österreich	2	– Holdinggesellschaften – besondere Steuerbefreiungen
Portugal	1	– Sondersteuerzonen Madeira und Santa Maria
Schweden	–	
Spanien	3	– Koordinationszentren im Baskenland und Navarra

Abhängige Gebiete	Beanstandete Maßnahmen	Begünstigte Tatbestände
Niederlande:		
Aruba	4	– Offshore-Gesellschaften – Freizonen – steuerbefreite Unternehmen – konzerninterne Versicherungsgesellschaften
Niederländische Antillen	3	– Offshore-Gesellschaften – konzerninterne Versicherungen – Steuerfreizonen
Großbritannien:		
Kanalinseln	9	– steuerbefreite Unternehmen – internationale Gesellschaften – Versicherungsgesellschaften – internationale Finanzierung
Isle of Man	6	– Steuerbefreiung – internationale Finanzierung – Offshore-Banken – Fonds-Verwaltung – internationale Gesellschaften
Jungferninseln	1	– internationale Wirtschaftsgesellschaften

Quelle: Primarolo-Bericht 2000.

Verhaltenskodex und Wettbewerbspolitik

Nach der Einigung auf eine Liste schädlicher Steuermaßnahmen besteht das nächste Problem des Verhaltenskodex darin, die Abschaffung dieser Maßnahmen durchzusetzen. Es gibt Zweifel, ob dies gelingt. Dem Verhaltenskodex fehlt jede rechtliche Bindungswirkung. Wenn ein Mitgliedstaat an einer Steuermaßnahme festhalten will, die der Primarolo-Bericht als schädlich beurteilt, dann gibt der Verhaltenskodex den anderen Mitgliedstaaten keinerlei Sanktionen an die Hand, um diesen Staat zur Abschaffung der inkriminierten Maßnahme zu zwingen. Dieses Problem wird durch die Einbeziehung der abhängigen und assoziierten Gebiete noch verschärft. Allein 26 der 66 im Primarolo-Bericht verzeichneten Maßnahmen gehen auf das Konto dieser Gebiete (vgl. Übersicht 5-7). Aber wer soll diese Gebiete bewegen, sich von diesen Maßnahmen zu trennen? Den Mutterländern fehlen

in der Regel die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen dazu. Sie können ihren abhängigen oder assoziierten Gebieten kein Steuerrecht vorschreiben. Und ob diese Gebiete freiwillig auf ihre ›schädlichen‹ Maßnahmen verzichten werden, ist fraglich. Viele von ihnen leben vom Status der Steueroase, und ihre Interessenvertreter waren an den Beratungen der Primarolo-Gruppe nicht beteiligt. Warum sollten sie sich dem Urteil dieser Gruppe unterwerfen (Gammie/Radaelli 2000: 40)? Wenn aber die abhängigen und assoziierten Gebiete sich weigern, die verzeichneten schädlichen Maßnahmen abzuschaffen, so könnten Mitgliedstaaten ohne solche Gebiete dies als Vorwand nutzen, um ihrerseits die Einhaltung des Verhaltenskodex zu verweigern. Luxemburg wäre ein offensichtlicher Kandidat hierfür. Einige Beobachter halten den Verhaltenskodex deshalb für nichts als einen »Strohhalm im Wind« (Financial Times 5.1.1998: 8).

Zwei Gründe sprechen allerdings dafür, daß der Verhaltenskodex nicht vollkommen folgenlos für die Steuerpolitik der Mitgliedstaaten bleiben wird. Der eine Grund liegt darin, daß mangelnde Rechtsverbindlichkeit nicht einfach Unverbindlichkeit bedeutet. Die Mitgliedstaaten haben dem Verfahren des Verhaltenskodex zugestimmt und sich damit implizit verpflichtet, die Verfahrensergebnisse zu akzeptieren. Wenn sie sich weigern, dieser Verpflichtung nachzukommen und die im Primarolo-Bericht verzeichneten Steuermaßnahmen zu beseitigen, setzen sie sich damit unter starken Erklärungszwang: Wer einem Club beitritt und sich dann nicht an die Regeln hält, darf sich nicht wundern, wenn die anderen Mitglieder ihn schneiden. Faktisch, so ein Beamter des deutschen Finanzministeriums, bestehe deshalb im Bereich internationaler Abkommen »kein großer Unterschied zwischen rechtsverbindlichen Instrumenten und bloß politisch vereinbarten Instrumenten« (Ulrich Wolff in House of Lords 1999: Rz. 125).

Der andere Grund für die Annahme, daß der Verhaltenskodex nicht folgenlos bleibt, liegt in seiner Türöffnerfunktion für die Beihilfenaufsicht. Schon in den sechziger Jahren hatte die Kommission klargestellt, daß selektive Steueranreize unter die Vertragsbestimmungen zur Beihilfenaufsicht (Artikel 92–94, jetzt 87–89) fallen (Martín Jiménez 1997: 383): Steuervergünstigungen, die nur für bestimmte Sektoren, Tätigkeiten oder Regionen gewährt werden, müssen der Kommission gemeldet und von ihr genehmigt werden. In der Vergangenheit hat die Kommission die Beihilfenaufsicht aber nur selten genutzt, um selektive Steueranreize zu verbieten. Notifizierte Steuermaßnahmen wurden in der Regel genehmigt und nicht-notifizierte Maßnahmen nur in Ausnahmefällen beanstandet, darunter auch Steueranreize, die der Primarolo-Ausschuß später als schädlich klassifizierte. So ge-

nehmigte die Kommission beispielsweise 1980 den reduzierten irischen Körperschaftsteuersatz für das verarbeitende Gewerbe, 1987 die Steuervergünstigungen für das internationale Finanzdienstleistungszentrum in Dublin und 1995 das italienische Sondersteuerregime für das Finanzdienstleistungs- und Versicherungszentrum Triest. Bei anderen ihr nicht gemeldeten Steuervergünstigungen, zum Beispiel für Koordinierungszentren in Belgien (1982) und dem Baskenland (1996), legte sie keinen Widerspruch ein.

Mit der Beunruhigung über den Steuerwettbewerb wuchs in den neunziger Jahren die Kritik an der laxen Beihilfenaufsicht der Kommission. Besonders die Bundesregierung drang auf eine Verschärfung im Bereich der selektiven Steueranreize. Auch einige Kommissionsbeamte sahen jetzt die liberale Genehmigungspraxis der Vergangenheit als »unrühmlichen Sündenfall«, der möglichst rasch gesühnt werden sollte (zit. in Der Spiegel 46/1999: 129). Eine Verschärfung der Beihilfenaufsicht war aber aus politischen Gründen schwierig. Mit welcher Begründung sollte einem Mitgliedstaat die Einführung von Steueranreizen verboten werden, die anderen Mitgliedstaaten in der Vergangenheit genehmigt worden war? Die Frage stellte sich zum Beispiel im Zusammenhang mit dem 1994 eingeführten Sondersteuerregime für die Kanarischen Inseln. Die Kommission wollte dieses Regime eigentlich verbieten. Aber die spanische Regierung konterte mit dem Argument, ähnliche Regime seien auch in Irland (Internationales Finanzdienstleistungszentrum Dublin) und Portugal (Freizonen auf Madeira und Santa Maria) genehmigt worden (Pinto 1999: 348).

Der Verhaltenskodex half der Kommission aus der Argumentationsnot. Er signalisierte einen Gesinnungswandel bei den Regierungen selbst und legitimierte damit, daß auch die Kommission ihre Genehmigungspraxis revidierte. Die Kommission kündigte an, neue Leitlinien für die Anwendung der Beihilfevorschriften im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu entwickeln und »genauestens auf die strikte Anwendung der Vorschriften … zu achten« (Europäische Gemeinschaft 1998: Anhang 1, Rb. J). Der Ministerrat unterstützte dies ausdrücklich (Schön 1999: 912).

Die Leitlinien wurden im November 1998 veröffentlicht (Europäische Kommission 1998a). Sie erläuterten die abstrakten – und weitgehend bekannten – Kriterien, die die Kommission bei der Unterscheidung genehmigungsfähiger, nicht-genehmigungsfähiger und nicht-genehmigungsbedürftiger Steuermaßnahmen anwenden wollte. Vor allem aber kündigte sie an, im Lichte dieser Kriterien »die bestehenden Regelungen einer erneuten Prüfung [zu] unterziehen« (Europäische Kommission 1998a: Rz. 37). Die Kommission stellte sich damit eine ganz ähnliche Aufgabe wie die Primarolo-

Gruppe. Formal gab es zwar keinen Zusammenhang. »Die Qualifizierung einer gemäß dem Verhaltenskodex schädlichen steuerlichen Maßnahme berührt nicht die eventuelle Qualifizierung der Maßnahme als staatliche Beihilfe« (Europäische Kommission 1998a: Rz. 30). Faktisch war aber allen Beteiligten klar, daß Steuermaßnahmen, die von der Primarolo-Gruppe als schädlich qualifiziert wurden, mit hoher Wahrscheinlichkeit auch schädlich im Sinne der Beihilfenvorschriften sind (House of Lords: Rz. 144). Die Kommission kann den Primarolo-Bericht als eine Art Zielliste für die Beihilfenpolitik benutzen und tut dies bereits. Im Frühjahr 2000 begann sie 20 der 66 schädlichen Steueranreize des Primarolo-Berichts zu prüfen und leitete im Sommer 2001 elf formelle Verfahren wegen Verdachts auf Gewährung illegaler Beihilfen ein (FAZ 15.5.2000: 17; Financial Times Deutschland: 12.7.2001: 9). Dieser Schritt rief zum Teil heftige Reaktionen hervor. Der belgische Finanzminister Didier Reynders warf dem inzwischen für die Wettbewerbspolitik zuständigen Kommissar Monti vor, die politische Debatte über den unlauteren Steuerwettbewerb zu »stören« und »abzutöten« (Handelsblatt 12.7.2001: 3). Monti seinerseits rechtfertigte sein Vorgehen mit dem Hinweis auf die Zögerlichkeit des Ministerrats. Er wolle in die politischen Verhandlungen zur Umsetzung des Verhaltenskodex zwar nicht eingreifen, aber: »Wir können die Instrumente, die wir haben, nicht für unbegrenzte Zeit aussetzen« (Mario Monti zit. in Financial Times Deutschland 22.2.2000: 1; vgl. auch Financial Times Deutschland 12.7.2001: 9). Die wahre Bedeutung des Verhaltenskodex könnte deshalb am Ende weniger darin liegen, eine neue, autonomieschonende Koordinierungstechnik in die europäische Unternehmenssteuerpolitik eingeführt, als vielmehr der Anwendung des europäischen Wettbewerbsrechts im Bereich der Unternehmensbesteuerung den Boden bereitet zu haben.

Die Folgen für die Mitgliedstaaten

Der Verhaltenskodex und die Verschärfung der Beihilfenaufsicht in der Unternehmensbesteuerung haben im allgemeinen eine gute Presse (vgl. nur Ugur 2001). Hans Eichel: »Bei der Eindämmung des unfairen Steuerwettbewerbs ist uns jedes Mittel recht« (FAZ 12.7.2001: 13). Dabei wird oft übersehen, daß die Folgen für den Steuerwettbewerb durchaus ambivalent sind: Beide Maßnahmen mildern zwar den Wettbewerb bei den selektiven Steueranreizen, verschärfen ihn jedoch bei den allgemeinen Steuervorschriften. Einen Vorgeschmack auf diese Wechselwirkung gibt die Einigung über die irischen Steueranreize (Finanzdienstleistungszentrum Dublin und

reduzierter Körperschaftsteuersatz für das produzierende Gewerbe), die die Kommission 1998 mit der irischen Regierung erzielte. Irland erklärte sich bereit, die selektiven Steuererleichterungen nach angemessener Übergangsfrist auslaufen zu lassen. Dafür akzeptierte die Kommission, daß Irland ab 2003 einen allgemeinen Körperschaftsteuersatz von nur noch 12,5 Prozent erheben will (Pinto 1999: 350). Für Hochsteuerländer ist diese Entwicklung eine zweischneidige Sache. Sie brauchen nicht mehr zu befürchten, von irischen Sondersteuerregimen ausgebeutet zu werden, können sich gegen die neuen allgemein niedrigeren irischen Unternehmensteuern aber auch nicht mehr durch eigene Sondersteuerregime wehren, die auf selektiver Basis die Steuerbedingungen anbieten, welche Irland auf allgemeiner Basis gewährt. Ob der Verhaltenskodex und die Beihilfenaufsicht den Steuerwettbewerb tatsächlich eindämmen oder nur in andere Bahnen lenken, bleibt deshalb abzuwarten.

Fazit

Ähnlich wie die Kapitaleinkommensbesteuerung stand auch die Unternehmensbesteuerung lange Zeit im Schatten der Umsatzsteuer. Der Abbau der Steuergrenzen in der Konzernbesteuerung kam zwanzig Jahre lang praktisch überhaupt nicht voran und ging, als Anfang der neunziger Jahre schließlich die Mutter-Tochter- und die Fusionsrichtlinie verabschiedet wurden, nur punktuell über das bereits in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten Vereinbarte hinaus. Auch die Amtshilferichtlinie brachte wenig Neues. Die potentiell sehr folgenreiche Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems wurde im Ministerrat nie ernsthaft beraten. Erst mit der Angst vor dem ›schädlichen‹ Steuerwettbewerb stieg in den neunziger Jahren das Interesse an gemeinsamen Aktionen in der Unternehmensbesteuerung, ohne daß dadurch allerdings der Ministerrat entscheidungsfreudiger geworden wäre. Immerhin experimentierten die Mitgliedstaaten im Rahmen des Verfahrenskodex mit neuen Formen der Zusammenarbeit, und die Kommission besann sich auf ihre unilateralen Eingriffsmöglichkeiten unter dem Wettbewerbsrecht.

Kapitel 6

Umsatz- und Kapitalsteuerharmonisierung im Vergleich

Gibt es in der Geschichte der europäischen Steuerpolitik allgemeine Muster? Um diese Frage zu klären, werden nun die historischen Fallstudien systematisch verglichen. Dabei zeigen sich generelle Regelmäßigkeiten, aber auch steuerspezifische Unterschiede. Kapitel 6.1 zeigt, daß sowohl in der Umsatz- als auch in der Kapitalbesteuerung alle Harmonisierungsprojekte denselben Zielen dienten, nämlich Steuergrenzen abzubauen und Besteuerungsunterschiede anzugleichen. Kapitel 6.2 demonstriert, daß die Verfolgung dieser Ziele drei typische intergouvernementale Konfliktmuster hervortreibt: Steuerwettbewerb, Steuerharmonisierung und Steuerintegration. Es zeigt aber auch, daß sich diese Konflikte in der Umsatzbesteuerung weniger scharf stellten als in der Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung und dadurch eine weitergehende Harmonisierung zuließen. Kapitel 6.3 belegt, daß die Kommission mehr Einfluß auf die europäische Steuerpolitik hat als auf den ersten Blick sichtbar wird. Es zeigt außerdem, daß ein Spektrum potentiell sehr effektiver supranationaler Einflußmöglichkeiten besteht, das bisher aber weder die Kommission noch der Europäische Gerichtshof intensiv genutzt haben. Kapitel 6.4 faßt die Ergebnisse des Fallvergleichs zusammen.

6.1 Zielsetzungen

Die Zielsetzungen der europäischen Steuerpolitik werden besonders deutlich, wenn man sie mit den Zielsetzungen der nationalen Steuerpolitik kontrastiert. Der wichtigste Zweck der nationalen Steuerpolitik ist der Fiskalzweck: Sie soll Staatseinnahmen generieren. Für die europäische Steuerpolitik ist dagegen typisch, daß es ihr um Staatseinnahmen gerade nicht

geht. Die EU verfügt bisher über keine eigenen Steuern. Für die Sicherung eines ausreichenden Steueraufkommens sind allein die Mitgliedstaaten verantwortlich. Die EU betreibt deshalb eine eigene Steuerpolitik nur in einem sehr eingeschränkten Sinne. Sie will lediglich sicherstellen, daß die Mitgliedstaaten ihre nationale Steuerhoheit in gemeinschaftsverträglicher Weise wahrnehmen. Gemeinschaftsverträglich heißt dabei vor allem: mit den Regeln des Binnenmarktes vereinbar. Die europäische Steuerpolitik soll verhindern, daß nationale Steuern das Funktionieren des Marktes stören. Sie soll trennende Steuergrenzen abbauen (Kapitel 6.1.1) und Wettbewerbsverzerrungen verhindern, die durch nationale Besteuerungsunterschiede entstehen (Kapitel 6.1.2).

6.1.1 Abbau von Steuergrenzen

Unter den Begriff der Steuergrenzen fallen alle Steuervorschriften, die grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber sonst gleichen inländischen Sachverhalten – gewollt oder ungewollt – benachteiligen oder auch begünstigen.

Internationale Doppelbesteuerung: Als schädlichste Form der Steuergrenze gilt die internationale Doppelbesteuerung, also die unkoordinierte Belastung eines wirtschaftlichen Sachverhaltes mit Steuern verschiedener Mitgliedstaaten. Die Mitgliedstaaten haben sehr früh begonnen, die Doppelbesteuerung durch unilaterale Maßnahmen und bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen abzumildern. Der Kommission war das nicht genug. Sie legte deshalb Vorschläge vor, um die internationale Doppelbesteuerung im Binnenmarkt ganz zu beseitigen.

- In der Kapitaleinkommensbesteuerung zielten diese Vorschläge darauf, die volle Anrechnung der Quellensteuer im Wohnsitzland des Investors zu garantieren (vgl. Europäische Kommission 1967b, 1989b, 1998b).
- In der Unternehmensbesteuerung konzentrierten sich die Bemühungen darauf, die Doppelbesteuerung internationaler Konzerne möglichst weitgehend aufzuheben (vgl. Europäische Kommission 1967b; Europäische Gemeinschaft 1990b, 1990c).
- In der Umsatzbesteuerung schließlich forderte die Kommission, ein gemeinsames Netto-Umsatzsteuersystem einzuführen, um dadurch die bei Brutto-Umsatzsteuersystemen unvermeidlichen Ungenauigkeiten im Grenzausgleich zu beseitigen, die fallweise zur Doppelbesteuerung oder Doppelminderbesteuerung grenzüberschreitender Umsätze führen konnten.

Dieses Ziel wurde 1967 mit der Verabschiedung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems erreicht (Europäische Gemeinschaft 1967a, 1967b).

Einseitige steuerliche Diskriminierung: Eine zweite Form der Steuergrenze besteht darin, daß Mitgliedstaaten bestimmte Steuervergünstigungen nur für inländische Tatbestände gewähren, nicht aber für grenzüberschreitende Tatbestände, beziehungsweise grenzüberschreitenden Tatbeständen steuerliche Sonderlasten aufbürden, die inländische Tatbestände nicht zu tragen haben.

– In der Unternehmensbesteuerung bemühte sich die Kommission vor allem darum, die einseitige Diskriminierung internationaler Konzerne zu beenden. Sie wollte erreichen, daß solche Unternehmen in den Genuß derselben Steuervergünstigungen für Fusionen, Verlustberücksichtigung oder konzerninterne Zins- und Lizenzgebührzahlungen kommen wie rein nationale Konzerne (Europäische Gemeinschaft 1990a; Europäische Kommission 1991a, 1991b). Die Diskriminierung grenzüberschreitenden Anteilsbesitzes sollte durch die Einführung eines einheitlichen, international neutralen Körperschaftsteuersystems beendet werden (Europäische Kommission 1975c; vgl. auch Ruding Report 1992).
– In der Umsatzbesteuerung werden grenzüberschreitende Umsätze gegenüber inländischen Umsätzen dadurch benachteiligt, daß sie dem Grenzausgleich unterliegen. Die Kommission fordert deshalb die Abschaffung des Grenzausgleichs und den Übergang zum (modifizierten) Ursprungslandprinzip (Europäische Kommission 1987b, 1996b). Mit der Übergangsregelung von 1991 erreichte sie zumindest, daß die Abwicklung des Grenzausgleichs von der Grenze ins Binnenland verlegt wurde, so daß die steuerlich bedingten Grenzkontrollen entfallen konnten (Europäische Gemeinschaft 1991a).
– In der Kapitaleinkommensbesteuerung wurden Auslandseinlagen durch den besonderen Aufwand benachteiligt, der lange Zeit notwendig war, um im Ausland gezahlte Quellensteuer im Rahmen eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens rückerstattet zu bekommen (Europäische Kommission 1967b). Auch dieses Problem sollte nach dem Willen der Kommission durch die Abschaffung der Quellenbesteuerung von Auslandsanlagen und/oder die Gewährleistung voller Anrechenbarkeit der Quellensteuer im Wohnsitzland des Investors gelöst werden (vgl. Europäische Kommission 1967b, 1989b, 1998b).

Steuerrechtliche Fragmentierung: Selbst wenn jede internationale Doppelbesteuerung vermieden und alle einseitigen Diskriminierungen aufgehoben

würden, blieben grenzüberschreitende Sachverhalte dadurch steuerlich benachteiligt, daß sie in mehreren Mitgliedstaaten steuerpflichtig sind. Rein national tätige Marktteilnehmer müssen nur mit einem Steuerrecht und einer Steuerbehörde umgehen. Ihre international tätigen Konkurrenten dagegen werden im Binnenmarkt mit bis zu fünfzehn verschiedenen nationalen Steuersystemen konfrontiert und müssen sich an bis zu fünfzehn nationale Verwaltungsstile gewöhnen. Das schafft Koordinationsprobleme und Beratungsbedarf, kurz: Kosten, die von grenzüberschreitenden Betätigungen abschrecken. Die grundlegendste Form der Steuergrenze besteht also einfach darin, daß jeder Staat seine eigene Steuerhoheit wahrnimmt.

– Sowohl in der Umsatz- als auch in der Unternehmensbesteuerung würde die Kommission die steuerrechtliche Fragmentierung gern durch die Zentralisierung der Besteuerung im Lande des Hauptwohnsitzes des Steuerpflichtigen beseitigen: Alle Umsätze und Gewinne sollen unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat sie erzielt worden sind, ausschließlich im Hauptwohnsitzland des Steuerpflichtigen versteuert werden *(Einzelortprinzip).*[1] Die Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Tatbeständen würde dadurch hinfällig. Die Steuereinheit des Binnenmarktes wäre, zumindest aus der Perspektive des Steuerpflichtigen, erreicht (Europäische Kommission 1996b; European Commission 1969b, 1994).
– In der Kapitaleinkommensbesteuerung ist das Fragmentierungsproblem weniger vordringlich, weil Kapitalerträge sowieso nur im Wohnsitzland des Investors der vollen Einkommensteuerpflicht unterliegen. Auch hier würde die Kommission es allerdings begrüßen, wenn die Besteuerung vollständig im Wohnsitzland zentralisiert würde: Die Quellenländer sollen auf eine Quellenbesteuerung verzichten und die Wohnsitzländer durch ein europäisches Kontrollmitteilungssystem in den Stand gesetzt werden, im Ausland erwirtschaftete Kapitalerträge tatsächlich zu erfassen und zu besteuern (vgl. Europäische Kommission 1967b). Politische Erwägungen bewogen sie lange Zeit, dieses Konzept zurückzustellen und sich statt dessen auf die Quellensteuerharmonisierung zu konzentrieren. Auf dem Regierungsgipfel in Santa Maria da Feira verständigten sich die Mitgliedstaaten aber explizit auf die Kontrollmitteilungslösung (European Union 2000).

1 Das Einzelortprinzip geht insofern über das Ursprungslandprinzip bei der Umsatzsteuer hinaus als es die Steuerpflicht nicht an den Ort des Verkaufes, sondern den Wohnsitz des Verkäufers bindet.

Übersicht 6-1 Maßnahmen zum Abbau der Steuergrenzen

	Umsatzsteuer	Kapitaleinkommensteuer	Unternehmensbesteuerung
Abbau internationaler Doppelbesteuerung	*Exakter Grenzausgleich durch gemeinsames Mehrwertsteuersystem:* – **Richtlinie** (Europäische Gemeinschaft 1967a, 1967b)	*Vollanrechnung der Quellensteuer im Wohnsitzland des Anlegers:* – Vorschläge (Europäische Kommission 1967b, 1989b, 1998b)	*Milderung der Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Konzernverflechtungen:* – Mutter-Tochter-**Richtlinie** (Europäische Gemeinschaft 1990b) – Schiedsabkommen (Europäische Gemeinschaft 1990c)
Abbau einseitiger steuerlicher Diskriminierung	*Abbau physischer Grenzkontrollen:* – niederländischer Vorschlag für das Zahlungsaufschubverfahren (sechziger Jahre) – Vorschlag für die 14. Umsatzsteuerrichtlinie (1982) – **Richtlinie** zur Übergangsregelung für den Binnenmarkt (Europäische Gemeinschaft 1991a) *Beseitigung des Grenzausgleichs:* – Vorschlag der Bundesregierung während des Steuerstreits in der Montanunion (1953) – Absichtserklärung in der 1. Umsatzsteuerrichtlinie (Europäische Gemeinschaft 1967a) – Vorschläge zur Einführung des (modifizierten) Ursprungslandprinzips (Europäische Kommission 1987b, 1996b)	–	*Abbau einseitiger Benachteiligungen von grenzüberschreitenden Konzernverflechtungen:* – Fusions**richtlinie** (1990) (Europäische Gemeinschaft 1990a) – Vorschlag zur Verlustberücksichtigung (Europäische Kommission 1991a) – Vorschlag zur Beseitigung von Ertragsteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern (Europäische Kommission 1991b) *Abbau einseitiger Benachteiligungen von grenzüberschreitendem Anteilsbesitz:* – Vorschläge für ein einheitliches Körperschaftsteuersystem (Neumark-Bericht 1962; Tempel 1971; Europäische Kommission 1975c; Ruding Report 1992)

Abbau steuerrechtlicher Fragmentierung	*Zentralisierung der Besteuerung (Einzelortprinzip):* – Vorschlag (Europäische Kommission 1996b)	*Grenzüberschreitende Kontrollmitteilungen plus Abschaffung von Quellensteuern (reines Wohnsitzlandprinzip):* – Vorschläge (Europäische Kommission 1967b; Commission Européenne 1969) – Absichtserklärung (European Union 2000)	*Zentralisierung der Besteuerung (Einzelortprinzip):* – Vorschläge (Neumark-Bericht 1962; European Commission 1969b, 1994).
Abbau von Doppelminderbesteuerung	*Bekämpfung des Steuerbetrugs bei grenzüberschreitenden Umsätzen:* – **Verordnung** zum Informationsaustausch im Rahmen der Übergangsregelung (Europäische Gemeinschaft 1992b) – Amtshilfe**richtlinie** (Europäische Gemeinschaft 1977c) – Verbesserungsvorschläge zur Amtshilferichtlinie (Europäische Kommission 2000)	*Eindämmung der internationalen Hinterziehung von Kapitalerträgen:* – Vorschlag zur Einführung eines Kontrollmitteilungssystems (Europäische Kommission 1967b; European Union 2000) – Vorschlag zur Einführung einer harmonisierten Quellensteuer (Europäische Kommission 1967b, 1989b) – Vorschlag für ein Koexistenzsystem (Europäische Kommission 1998b)	*Bekämpfung von Gewinnverlagerungen in internationalen Konzernen:* – Amtshilfe**richtlinie** (Europäische Gemeinschaft 1977c)

Abbau von Doppelminderbesteuerung: Nicht alle Steuergrenzen benachteiligen grenzüberschreitende Transaktionen. Im Gegenteil, es gibt auch ›negative‹ Steuergrenzen, die solche Transaktionen gegenüber inländischen Transaktionen begünstigen. Beispielsweise werden ausländische Kapitalerträge gegenüber inländischen Erträgen durch ihre leichtere Hinterziehbarkeit bevorteilt. Ähnlich steht es bei grenzüberschreitenden Umsätzen. Auch hier ist der Steuerbetrug angeblich einfacher als bei inländischen Umsätzen. Internationale Unternehmen schließlich können das zwischenstaatliche Steuergefälle durch interne Gewinnverlagerungen nutzen. Rein nationale Konzerne können dies nicht. Negative Steuergrenzen behindern den grenzüberschreitenden Verkehr zwar nicht, verfälschen aber den Wettbewerb im Binnenmarkt, weil sie ein ineffizient hohes Maß an zwischenstaatlichem Austausch provozieren. Schon sehr früh unterbreitete die Kommission deshalb Vorschläge zu ihrer Beseitigung.

– Die internationale Steuerhinterziehung von Kapitalerträgen sollte entweder durch eine Harmonisierung der Quellenbesteuerung auf hohem Niveau oder durch ein grenzüberschreitendes Kontrollmitteilungssystem eingedämmt werden (Europäische Kommission 1967b, 1989b, 1998b; European Union 2000).
– Die Amtshilferichtlinie sollte den Mitgliedstaaten helfen, die Gewinnverlagerung in internationalen Konzernen zu bekämpfen (Europäische Gemeinschaft 1977c).
– Mit der Einführung der Übergangsregelung für die Mehrwertsteuer wurde ein dem Kontrollmitteilungssystem in der Zinsbesteuerung vergleichbares Meldesystem für innergemeinschaftliche Umsätze eingerichtet, das dem Steuerbetrug bei grenzüberschreitenden Umsätzen einen Riegel vorschieben soll (Europäische Gemeinschaft 1992b). Auch die in letzter Zeit erwogenen Modifikationen der Amtshilferichtlinie dienen der Bekämpfung des Steuerbetrugs in der Umsatzsteuer (Europäische Kommission 2000).

Übersicht 6-1 faßt die verschiedenen zum Abbau von Steuergrenzen vorgeschlagenen und ergriffenen Maßnahmen zusammen.

6.1.2 Angleichung von Besteuerungsunterschieden

Der Zweck der Angleichung von Besteuerungsunterschieden liegt darin, zwischenstaatliche Diskrepanzen in der effektiven Steuerbelastung so weit auszugleichen, daß sie den Wettbewerb im Binnenmarkt nicht verzerren. Besteuerungsunterschiede können in vier Dimensionen bestehen, dem allgemeinen Steuersystem, der allgemeinen Steuerbemessungsgrundlage, den allgemeinen Steuersätzen und den spezifischen Steuervergünstigungen für ausgewählte Tatbestände.

– In der Umsatzsteuer gibt es in allen vier Dimensionen gewisse Angleichungserfolge. Das Steuersystem ist voll harmonisiert: Alle Mitgliedstaaten verwenden dasselbe Mehrwertsteuersystem (Europäische Gemeinschaft 1967a, 1967b). Die Bemessungsgrundlage ist zu einem großen Teil harmonisiert, ohne zwischenstaatliche Unterschiede jedoch ganz auszuschließen (Europäische Gemeinschaft 1967b, 1977a). Ähnlich sieht es bei den spezifischen Steuervergünstigungen aus. Die Mitgliedstaaten dürfen spezifische Güter mit reduzierten Mehrwertsteuersätzen besteuern. Aber die Zahl, die Höhe und der Anwendungsbereich solcher Sätze ist per Richtlinie beschränkt (Europäische Gemeinschaft 1977a, 1992a). Keinen nennenswerten Fortschritt gibt es bisher bei der Harmonisierung des allgemeinen Steuersatzes. Lediglich eine gemeinsame Untergrenze ist verbindlich vorgeschrieben (Europäische Gemeinschaft 1992a).
– In der Unternehmensbesteuerung gibt es in keiner der vier Dimensionen klare Angleichungserfolge. Eine Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems wird zwar immer wieder gefordert (vgl. nur Neumark-Bericht 1962; Tempel 1971; Europäische Kommission 1975c; Ruding Report 1992), hat bisher aber noch zu keinem Rechtsakt geführt. Eine Harmonisierung anderer unternehmensrelevanter Steuern (persönliche Einkommensteuer, Grund- und Gewerbesteuern etc.) ist nicht geplant. Ähnlich sieht es bei den Steuersätzen und bei der allgemeinen Bemessungsgrundlage aus. Auch hier gibt es zahlreiche Forderungen nach einer stärkeren Angleichung (vgl. Europäische Kommission 1975c, 1984b; Goldsworth 1988; Ruding Report 1992), die bisher aber ohne Effekt geblieben sind. Gewisse Fortschritte gibt es nur beim Umgang mit spezifischen Steuervergünstigungen. Die Mitgliedstaaten haben einen – rechtlich allerdings unverbindlichen – Verhaltenskodex verabschiedet (Europäische Gemeinschaft 1998), der den Gebrauch von Sondersteuerregimen be-

Übersicht 6-2 Maßnahmen zur Angleichung von Besteuerungsunterschieden

	Umsatzsteuer	Kapitaleinkommens-besteuerung	Unternehmensbesteuerung
Steuersystem	*Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems:* – **Richtlinie** (Europäische Gemeinschaft 1967a, 1967b)	–	*Einführung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems:* – Vorschlag für das System des gespaltenen Satzes (Neumark-Bericht 1962) – Vorschlag für das klassische System (Tempel 1971) – Vorschlag für ein Anrechnungssystem (Europäische Kommission 1975c) – Forderung nach einem einheitlichen System (Ruding Report 1992)
Steuersätze	*Harmonisierung der Höhe der Steuersätze:* – Vorschläge zur Vereinbarung von gemeinsamen Ober- und Untergrenzen für den Mehrwertsteuersatz (Europäische Kommission 1987b, 1996b) – Einführung eines Mindestsatzes: **Richtlinie** (Europäische Gemeinschaft 1992a)	*Harmonisierung des Quellensteuersatzes:* – Vorschläge (Europäische Kommission 1967b, 1989b, 1998b)	*Harmonisierung der Höhe der Körperschaftsteuersätze:* – Vorschläge zur Vereinbarung von gemeinsamen Ober- und Untergrenzen (Europäische Kommission 1975c; Ruding Report 1992)

Steuerbemessungs-grundlagen	*Harmonisierung der Bemessungsgrundlage:* – 2. und 6. Umsatzsteuer**richtlinie** (Europäische Gemeinschaft 1967b, 1977a)	*Harmonisierung des Anwendungsbereichs der Quellensteuer:* – Vorschläge (Europäische Kommission 1989b, 1998b)	*Harmonisierung der Körperschaftsteuer-bemessungsgrundlage:* – Vorschlag zum Verlustabzug (Europäische Kommission 1984b) – Vorentwurf zu gemeinsamen Gewinn-ermittlungsvorschriften (Goldsworth 1988) – Empfehlung langfristiger Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage (Ruding Report 1992: 209–219)
Sonderregeln	*Harmonisierung der Zahl und Höhe von Sondersätzen:* – Vorschläge (Europäische Kommission 1987b, 1996b) – **Richtlinie** (Europäische Gemeinschaft 1992a) *Harmonisierung des Anwendungsgebietes von Sondersätzen:* – **Richtlinie** (Europäische Gemeinschaft 1977a)	*Quellensteuerbefreiung für Eurobonds:* – Vorschlag (Europäische Kommission 1989a) – britische Forderung 1998	*Angleichung und Kontrolle selektiver Steueranreize:* – französischer Vorschlag zur Harmonisie-rung der Besteuerung von Holdinggesell-schaften, 1967 – Verhaltenskodex (Europäische Gemeinschaft 1998) – verschärfte Beihilfenaufsicht (Europäische Kommission 1998a)

grenzen soll, und die Kommission hat ihre Beihilfenaufsicht in diesem Bereich verschärft (Europäische Kommission 1998a).
– In der Kapitaleinkommensbesteuerung schließlich gab es Bemühungen, die Höhe und den Anwendungsbereich von Quellensteuern auf Kapitalerträge zu harmonisieren. Durch die Einführung eines europaweiten Kontrollmitteilungssystems soll der besondere Informationsschutz von Auslandsanlagen – wenn man so will, eine spezifische Steuervergünstigung – aufgebrochen werden. An eine Harmonisierung der persönlichen Einkommensteuer ist bisher nicht gedacht.

Übersicht 6-2 faßt die zur Angleichung von Besteuerungsunterschieden vorgeschlagenen oder ergriffenen Maßnahmen zusammen.

Fazit

Die Übersichten 6-1 und 6-2 zeigen, daß die europäische Steuerpolitik in allen untersuchten Besteuerungsfeldern dieselben Zielsetzungen verfolgt hat. Es geht immer um den Abbau von Steuergrenzen und die Angleichung von Besteuerungsunterschieden. Der relative Erfolg der Umsatzsteuerharmonisierung und der relative Mißerfolg der Kapitalsteuerharmonisierung lassen sich also nicht einfach dadurch erklären, daß in beiden Bereichen Unterschiedliches gewollt worden wäre.

6.2 Intergouvernementale Konflikte

Alle Zielsetzungen der europäischen Steuerpolitik gipfeln in dem Zweck, die Funktionsvoraussetzungen für den Binnenmarkt zu schaffen. Alle zwischenstaatlichen Konflikte im Ministerrat wurzeln in dem dafür notwendigen Autonomieverzicht. Die Steuergrenzen im Binnenmarkt können nur abgebaut und Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden, wenn die Mitgliedstaaten auf die Freiheit verzichten, ihre Steuern unabhängig voneinander zu bestimmen:

– Der Abbau der Steuergrenzen führt zur zwischenstaatlichen Konkurrenz um mobile Steuerbasen und schränkt dadurch die nationale Steuerautonomie faktisch ein (Steuerwettbewerb).
– Die Angleichung von Besteuerungsunterschieden beschneidet den rechtlichen Spielraum für nationale Alleingänge und schränkt die Steuerautonomie damit formal ein (Steuerharmonisierung).

– Schließlich verlieren die Mitgliedstaaten mit dem Abbau der Steuergrenzen auch die Kontrolle über ihre Steuerbasis. Sie müssen diesen Kontrollverlust entweder hinnehmen oder die Kontrolle an die europäische Ebene delegieren (Steuerintegration).

Der Autonomieverzicht provoziert Konflikte, weil die Kosten und Nutzen sich typischerweise nicht gleichmäßig auf alle Mitgliedstaaten verteilen. Das Konfliktmuster hängt dabei von der Art des Autonomieverzichts ab. Steuerwettbewerb, Steuerharmonisierung und Steuerintegration generieren jeweils eigene Interessenkonstellationen zwischen den Mitgliedstaaten.

6.2.1 Steuerwettbewerb

Steuergrenzen sind Mobilitätshindernisse.[2] Sie schränken ähnlich wie Zollschranken, Kapitalverkehrskontrollen oder nicht-tarifäre Handelshemmnisse den Austausch über zwischenstaatliche Grenzen hinweg ein. Diese Beschränkung beeinträchtigt die internationale Arbeitsteilung und globale Effizienz. Gleichzeitig schafft sie aber Gestaltungsspielraum für die nationale Steuerpolitik, weil sie verhindert, daß zwischenstaatliche Unterschiede in der Steuerbelastung wettbewerbswirksam werden. Der gleiche Sachverhalt mag in einem Land geringer besteuert werden als in einem anderen; solange die Extrakosten der Überwindung der Steuergrenzen – Doppelbesteuerung, einseitige Diskriminierung, steuerrechtliche Fragmentierung – und aller anderen Mobilitätsbarrieren höher sind als die Steuerdifferenz, werden die Marktteilnehmer darauf nicht reagieren. Sie beschränken ihr Operationsgebiet auf den nationalen Markt und geben dadurch den Regierungen die Freiheit, die Steuerpolitik als rein nationale Angelegenheit zu betrachten, die sie unabhängig voneinander regeln.

Werden die Steuergrenzen – und andere Mobilitätsbarrieren – geschliffen, geht diese Freiheit verloren. Die steuerlichen Zusatzkosten des Grenzübertritts sinken. Die Wahrscheinlichkeit, daß die Marktteilnehmer auf internationale Besteuerungsunterschiede mit Umschichtungen reagieren, steigt. Die Steuerarbitrage zwischen Ländern mit unterschiedlichem Steuerniveau

2 Dies gilt natürlich nicht für die oben angesprochenen ›negativen‹ Steuergrenzen. Nur steuerrechtliche Vorschriften, die den grenzüberschreitenden Verkehr belasten, also internationale Doppelbesteuerung, einseitige Diskriminierung und steuerrechtliche Fragmentierung wirken als Mobilitätsbarrieren.

nimmt zu. Folge: Die Regierungen können die Höhe ihrer Steuern nicht mehr bestimmen, ohne dabei das ausländische Besteuerungsniveau im Auge zu behalten. Setzen sie die Steuerbelastung mobiler Besteuerungsbasen deutlich höher an als im Ausland, müssen sie mit Abwanderungsreaktionen rechnen, die das nationale Steueraufkommen schmälern und auch sonst wirtschaftspolitisch unliebsam sein können: Konsumenten verlagern ihre Einkäufe ins Ausland, Anleger reduzieren ihre Investitionen im Inland, multinationale Konzerne verändern ihre Finanzierungsstruktur zum Nachteil des nationalen Fiskus. Setzen sie die Steuerbelastung dagegen deutlich niedriger an als im Ausland, können sie von der Arbitrage profitieren. Zusätzliche Steuerbasis fließt ins Land, vermehrt die Staatseinnahmen und gibt der Wirtschaft neue Impulse.

Gewinner und Verlierer

In einem Kontext offener Grenzen müssen Regierungen also um mobile Steuerbemessungsgrundlagen konkurrieren. Sie können diese Grundlagen nicht mehr beliebig besteuern, sondern müssen ihnen einen günstigen ›Steuerpreis‹ bieten, um sie ins Land zu locken oder im Land zu halten. Als Folge droht eine Unterbietungsspirale bei den Steuersätzen und eine Erosion der kollektiven Steuereinnahmen (vgl. zum Beispiel Keen 1993; CEPR 1993; Sinn 1994; Wilson 1999).

Daß die kollektiven Steuereinnahmen sinken, bedeutet jedoch nicht notwendig, daß auch die Einnahmen jedes einzelnen konkurrierenden Landes sinken müssen. Im Gegenteil, manche Länder können ihre fiskalische Position im Steuerwettbewerb sogar verbessern. Dazu zählen vor allen Dingen kleine Länder. Sie haben nur relativ wenig ›inländische‹ Steuerbasis zu verlieren, dafür aber viel ›ausländische‹ Steuerbasis hinzuzugewinnen. Der Netto-Effekt des Steuerwettbewerbs kann für sie deshalb durchaus positiv sein: Sie nehmen durch zusätzlich aus dem Ausland einströmende Bemessungsgrundlagen mehr Steuern ein, als sie durch eine geringere Belastung der vorhandenen inländischen Bemessungsgrundlagen verlieren. Das ist zumindest in einfachen ökonomischen Modellen der Fall, die beliebig flexible Steuersätze und unbegrenzt mobile Steuerbasen unterstellen (Bucovetsky 1991; Kanbur/Keen 1993; Eggert/Haufler 1996; Dehejia/Genschel 1999; Wilson 1999; Plümper/Schulze 1999).

Die Logik dieser Modelle läßt sich ganz schematisch auf ein Spiel zwischen einem großen Land mit *Assurance*-Präferenzen und einem kleinen

Abb. 6-1 Konfliktlinien im Steuerwettbewerb

		Kleines Land	
		Kooperation	Defektion
Großes Land	Kooperation	2 4	4 1
	Defektion	1 3	* 2 3

Land mit *Deadlock*-Präferenzen reduzieren (Abbildung 6-1).[3] Jedes der beiden Länder hat zwei mögliche Strategien. Es kann entweder seine Steuern auf einem gegebenen Niveau halten – kooperieren (C) – oder es kann versuchen, die Steuern des anderen Landes zu unterbieten – defektieren (D). Dem großen Land wäre am liebsten, beide würden ihre Steuern halten und gar nicht erst in eine Steuerkonkurrenz einsteigen. Das kleine Land wird diese Konkurrenz aber auf jeden Fall eröffnen, weil Defektion seine dominante Strategie ist: Egal, was das große Land tut, das kleine Land hat einen höheren Payoff, wenn es dessen Steuern unterbietet. Sobald das große Land diese Lage erkennt, wird es ebenfalls defektieren, um den eigenen Schaden zu begrenzen. Das Spiel endet dann in der Ecke unten rechts mit allgemeiner Defektion. Für die beiden Länder als Kollektiv ist dieses allgemeine Defektionsgleichgewicht schlechter als der Zustand allgemeiner Kooperation in der Ecke oben links. Für das kleine Land ist es aber individuell besser.

Natürlich wird das einfache 2 x 2-Spiel der empirischen Erscheinungsvielfalt des Steuerwettbewerbs bei weitem nicht gerecht. Ob ein Land Gewinner oder Verlierer im Steuerwettbewerb ist, hängt nicht allein von seiner Größe ab. Nicht alle großen Länder leiden gleichermaßen, und nicht alle kleinen Länder profitieren gleichermaßen. Das Verhältnis zwischen Luxemburg und seinen großen Nachbarländern Deutschland und Frankreich zeigt aber doch, daß die Modellintuition nicht vollkommen aus der Luft gegriffen ist. Deutschland und Frankreich klagen über den Steuerwettbewerb mit Luxemburg und fordern europäische Gegenmaßnahmen. Luxemburg dagegen

3 Ich danke Katharina Holzinger für wichtige Hinweise zu diesem Spiel.

profitiert wirtschaftlich und fiskalisch – von allen Mitgliedstaaten hat es das höchste Bruttoinlandsprodukt pro Kopf und die niedrigste Staatsverschuldung – und widersetzt sich einer Einschränkung des Steuerwettbewerbs. Auch außerhalb der EU läßt sich ein klares Muster erkennen: Steueroasen sind stets kleine Länder, die Opfer von Steueroasen stets große Länder.

Kooperation und Kompensation

Der Verteilungskonflikt zwischen den Gewinnern und Verlierern des Steuerwettbewerbs bedeutet, daß ein kollektives Interesse an der Vermeidung von Steuerwettbewerb nicht einfach unterstellt werden kann – allen Schematisierungen des Steuerwettbewerbs als »Standard-Gefangenendilemma« (Hallerberg 1996: 326; Bernauer 2000: 221) zum Trotz. Dieser Mangel an gemeinsamen Interessen macht die Einigung im Ministerrat schwierig und zwar sowohl bei Maßnahmen, die den Steuerwettbewerb auszuweiten drohen, als auch bei Maßnahmen, die den Steuerwettbewerb einhegen sollen.

– Bei Maßnahmen, die den Steuerwettbewerb gewollt oder ungewollt ausweiten – typischerweise Maßnahmen zur Beseitigung der Steuergrenzen –, sind es die potentiellen Verlierer des Steuerwettbewerbs, die sich widersetzen. Das war zum Beispiel Mitte der achtziger Jahre der Fall, als die Kommission das modifizierte Ursprungslandprinzip für die Umsatzbesteuerung vorschlug und Hochsteuerländer wie Dänemark oder Frankreich es aus Furcht vor Steuerwettbewerb ablehnten. Aus ähnlichen Gründen verweigerte Anfang der siebziger Jahre Deutschland seine Zustimmung zur Fusionsrichtlinie. Die Bundesregierung fürchtete, die Fusionserleichterung könne zur Steuerflucht von Unternehmen in »Staaten mit vergleichsweise mildem Steuerklima – wie Belgien –« führen (Debatin 1972: 16).
– Bei Maßnahmen, die den Steuerwettbewerb einschränken – typischerweise Maßnahmen zur Angleichung von Besteuerungsunterschieden –, sind es die Gewinner des Steuerwettbewerbs, die die Kooperation verweigern. Das wird in der Kapitalbesteuerung besonders deutlich. Bei der Arbeit am Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung machten Irland, Luxemburg, die Niederlande und Belgien die meisten Schwierigkeiten und fügten die größte Zahl von Fußnoten in den Primarolo-Bericht ein. In der Kapitaleinkommensbesteuerung waren es dagegen Luxemburg und Österreich, die sich bis zuletzt einer einheitlichen europäischen Lösung widersetzten.

Freilich muß ein Verteilungskonflikt die Kooperation nicht unbedingt verhindern. Interessengegensätze sind in der EU weder ungewöhnlich noch unlösbar (vgl. Héritier 1999). Oft kommen Einigungen dadurch zustande, daß die Gewinner der Einigung die Verlierer durch Kompensationszahlungen für ihre Nachteile entschädigen. Die ›Zahlung‹ erfolgt dabei in der Regel im Rahmen von Koppelgeschäften: Auf den Höhen Europäischer Regierungsgipfel oder in den Niederungen von COREPER werden unterschiedliche Verhandlungsmaterien mit spiegelbildlichen Konfliktstrukturen zusammengebunden, so daß die Interessengegensätze sich wechselseitig neutralisieren. Dadurch kann dann im Paket verabschiedet werden, was je für sich im Ministerrat hängenbliebe (Scharpf 1997: 128–130).

Eine Voraussetzung muß jedoch erfüllt sein, damit Verteilungskonflikte durch Kompensationszahlungen entschärft werden können: Die ›Gewinner‹ der Konfliktbeilegung müssen mindestens soviel gewinnen – oder doch zumindest meinen zu gewinnen – wie die Verlierer der Konfliktbeilegung verlieren. Sonst fehlt den Gewinnern die Kompensationsmasse, aus der sie die Verlierer ausreichend entschädigen könnten. Eine Einigung zum wechselseitigen Vorteil wäre dann unmöglich. Das Problem mit dem Steuerwettbewerb ist, daß hier die Kompensationsmasse typischerweise fehlt, die notwendig wäre, um die Verlierer einer Einigung ausreichend zu entschädigen.

Der Mangel an Kompensationsmasse ist relativ offensichtlich, wenn es um die Ausweitung des Steuerwettbewerbs durch Steuergrenzabbau geht. In der Modellwelt der Abbildung 6-1 kann man sich das als den Abbau institutioneller Sicherungen vorstellen, die die beiden Länder n der Modellwelt der Abbildung 6-1 im ›unnatürlichen‹ C-C *outcome* festhalten. Die Zunahme des Steuerwettbewerbs, sprich die ›natürliche‹ Drift vom C-C zum D-D *outcome,* reduziert das kollektive Steueraufkommen. Dabei gewinnen die Gewinner des Steuerwettbewerbs weniger Steuereinnahmen hinzu als die Verlierer des Steuerwettbewerbs verlieren. Sie werden sich deshalb schwertun, den Verlierern eine Kompensation anzubieten, die diese für ihre Einnahmeausfälle entschädigt. In den Fallstudien hat deshalb nie ein potentielles Gewinnerland des Steuerwettbewerbs versucht, potentiellen Verlierern die Zustimmung zu mehr Steuerwettbewerb abzukaufen. Das Unterfangen wäre mangels Masse von vornherein zum Scheitern verurteilt gewesen.

Weniger offensichtlich ist der Mangel an adäquaten Kompensationsmöglichkeiten, wenn es um die Einhegung des Steuerwettbewerbs geht. Abbildung 6-1 zeigt schließlich, daß das große Land durch Harmonisierung – also durch eine kooperative Bewegung vom D-D zum C-C *outcome* – mehr Steuereinnahmen gewinnt, als das kleine Land verliert. Allgemein nutzbrin-

gende Koppelgeschäfte sollten sich also eigentlich organisieren lassen. Außerdem sollten große Länder generell eher in der Lage sein, kleinen Ländern ihren Willen aufzuzwingen als umgekehrt. Können Luxemburg und Irland wirklich Frankreich und Deutschland dauerhaft an der Durchsetzung ihrer Interessen hindern? In der Kapitalbesteuerung scheint es fast so. Die beiden großen Länder beklagen sich über den Steuerwettbewerb der beiden kleinen Länder und haben trotzdem große Schwierigkeiten, diese zur Kooperation zu zwingen. Warum?

Der Grund liegt darin, daß der Steuerwettbewerb nicht auf die Mitgliedstaaten der EU beschränkt ist, sondern auch mit Staaten außerhalb der EU geführt wird (Dehejia/Genschel 1999; Genschel 2000). Auf das Problem der nicht-kooperierenden Außenwelt hatte die Kommission schon im Holding-Bericht von 1973 aufmerksam gemacht (European Commission 1974). Der Steuerwettbewerb im Gemeinsamen Markt, so behauptete sie damals, lasse sich nur abstellen, wenn alle Steueroasen außerhalb dieses Marktes ausgetrocknet würden. Bleibe die Harmonisierung auf die EG beschränkt, werde zwar die Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten gemildert. Die Steuerkonkurrenz mit dem Rest der Welt werde hingegen angeheizt – zum kollektiven Schaden aller EG-Mitglieder. Das gleiche Argument wiederholten luxemburgische und britische Politiker während der neunziger Jahre, um eine auf Europa beschränkte Quellensteuerharmonisierung zu verhindern. Die Warnung vor einer möglichen Steuerflucht von Kapitalanlegern aus der EU in Drittländer ließ sich tatsächlich nicht einfach von der Hand weisen. Auf dem Regierungsgipfel in Feira im Sommer 2000 akzeptierten Deutschland, Frankreich und die anderen ›Opferländer‹ des Steuerwettbewerbs deshalb ein Junktim zwischen der Verabschiedung einer EU-Richtlinie zur Zinsbesteuerung und dem Kooperationsversprechen von Drittstaaten wie der USA, der Schweiz, Liechtenstein, Monaco oder Andorra (European Union 2000). Damit war die Gefahr gebannt, die Stellung der Mitgliedstaaten durch Kooperation innerhalb der EU gegenüber den Ländern außerhalb der EU zu verschlechtern, allerdings um den Preis, die interne Kooperation von externer Zustimmung abhängig gemacht zu haben. Warum Länder wie Monaco, Andorra und San Marino, die mit dem Geschäft der Steuerflucht einen Gutteil ihres Lebensunterhalts bestreiten, sich den EU-Bemühungen anschließen sollten, ist nicht ohne weiteres klar. Aber natürlich sind diese Länder klein und verwundbar und den ›Anreizen‹ der EU deshalb möglicherweise zugänglich. Dasselbe kann freilich von der Schweiz oder den Vereinigten Staaten nicht behauptet werden.

Fazit

Sowohl die Kooperation zur Ausweitung des Steuerwettbewerbs durch Abbau von Steuergrenzen als auch die Kooperation zur Einschränkung des Steuerwettbewerbs durch Angleichung von Besteuerungsunterschieden werden von schwer lösbaren Verteilungskonflikten belastet. In keiner Richtung ist die europäische Steuerpolitik deshalb besonders weit gekommen:

– Maßnahmen zum Abbau der Steuergrenzen konnten bisher nur unter sehr restriktiven Bedingungen verabschiedet werden. Sie durften entweder an der Steuerwettbewerbssituation gar nichts ändern, wie beispielsweise im Sonderfall der Einführung des Mehrwertsteuersystems,[4] oder sie durften, wenn sich eine solche Veränderung nicht vermeiden ließ, den Steuerwettbewerb zumindest nicht erheblich verschärfen. Beispiele hierfür sind die Übergangsregelung für die Mehrwertsteuer oder die Mutter-Tochter-Richtlinie in der Unternehmensbesteuerung. Ein radikaler Abbau von Steuergrenzen, wie ihn die Kommission 1985 im Weißbuch und 1996 im Arbeitsprogramm für die Mehrwertsteuer vorgeschlagen hat, war dagegen bisher chancenlos.
– Maßnahmen zur Einhegung des Steuerwettbewerbs sind bisher überhaupt nicht verabschiedet worden. Alles was es bisher gibt, sind die Absichtserklärungen des Verhaltenskodex sowie die Einigung von Feira auf ein Verfahren zur Verabschiedung einer gemeinsamen Regelung zur Zinsbesteuerung. Diese Absichtserklärungen müssen nicht folgenlos bleiben. Ihre Fragilität zeigt aber auf jeden Fall, wie mühevoll die Kooperation in diesem Bereich ist.

Der Steuerwettbewerb macht politische Fortschritte in der Umsatz- und der Kapitalbesteuerung gleichermaßen schwierig. Dennoch besteht ein entscheidender Unterschied zwischen den beiden Bereichen: In der Umsatzbesteuerung ist das Hauptproblem die *Ausweitung* des Steuerwettbewerbs, während in der Kapitalbesteuerung umgekehrt das Problem der *Einhegung* des Steuerwettbewerbs im Vordergrund steht. Grund hierfür sind die unterschiedlichen steuerrechtlichen Ausgangspunkte in beiden Steuerfeldern.

4 Die Einführung der Mehrwertsteuer erlaubte eine neutrale Handhabung der Steuergrenzen, ohne deren Abschirmwirkung zu beeinträchtigen. Der Grenzausgleich blieb bestehen, das Bestimmungslandprinzip in Kraft.

- In der Umsatzbesteuerung ist der Ausgangspunkt das Bestimmungslandprinzip. Deshalb gibt es hier auch keinen Steuerwettbewerb. Das Hauptanliegen der Kommission besteht darin, die Mitgliedstaaten zu überreden, diesen wettbewerbsfreien Status quo aufzugeben: Sie sollen den Grenzausgleich abschaffen und einer Mehrwertbesteuerung nach dem modifizierten Ursprungslandprinzip zustimmen und dafür das Risiko eines verschärften Steuerwettbewerbs in Kauf nehmen.
- Die Kapitalbesteuerung wird dagegen durch das Quellenlandprinzip dominiert – die Kapitaleinkommensbesteuerung de facto, die Unternehmensbesteuerung auch de jure. Die Steuerbelastung von Kapitalerträgen und Unternehmensgewinnen hängt deshalb in hohem Maße davon ab, wo sie erzielt werden. Die Folge ist Steuerwettbewerb. Das bedeutet nicht nur, daß die europäische Steuerpolitik große Anstrengungen unternehmen muß, diesen Wettbewerb einzudämmen – Stichwort: Verhaltenskodex und Zinsbesteuerung –, sondern auch, daß die Rechtsangleichung nicht vom Problem des Steuerwettbewerbs entkoppelt werden kann. Anders als in der Umsatzbesteuerung, in der das Steuersystem harmonisiert werden konnte, ohne dadurch die Wettbewerbsposition der Mitgliedstaaten zueinander zu ändern, kann in der Unternehmensbesteuerung das Körperschaftsteuersystem – oder der Körperschaftsteuersatz oder die Bemessungsgrundlage – nicht vereinheitlicht werden, ohne dadurch die relativen Positionen der Mitgliedstaaten zu verschieben. Damit ist bereits ein wichtiger Grund genannt, warum die Angleichung von Besteuerungsunterschieden in der Umsatzbesteuerung soviel erfolgreicher war als in der Kapitalbesteuerung.

6.2.2 Steuerharmonisierung[5]

Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb

Die Harmonisierung von Besteuerungsunterschieden kann zu Konflikten führen, weil sie die externe Stellung der Mitgliedstaaten im Steuerwettbewerb verändert. Wenn Steuerwettbewerb herrscht, dann hat, wie eben gezeigt, jede Angleichung von Besteuerungsunterschieden einen potentiellen Einfluß auf die Wettbewerbsposition der konkurrierenden Länder. Dies belastet die Steuerharmonisierung in der Körperschaft- und Kapitaleinkommensbesteuerung, nicht jedoch in der Umsatzbesteuerung. Hier herrscht das Bestimmungslandprinzip und unterbindet den Steuerwettbewerb. Die Steuerharmonisierung hat deshalb keine Auswirkung auf die Wettbewerbspositionen der Mitgliedstaaten und ist insofern einfacher.

Auch ohne Steuerwettbewerb bietet die Harmonisierung aber noch genug Reibungsflächen für Konflikte. Die steuerpolitischen Institutionen der Mitgliedstaaten sind ebenso unterschiedlich wie die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, unter denen sie Finanzpolitik betreiben. Die Rechtsangleichung ist deshalb mit Anpassungskosten und Flexibilitätseinbußen verbunden, die zum Streit zwischen den Mitgliedstaaten führen können.

---

5 Es muß an dieser Stelle auf eine Unschärfe des Begriffes ›Steuerharmonisierung‹ aufmerksam gemacht werden. Der Begriff hat nämlich eine weite und eine enge Bedeutung. In der weiten Bedeutung bezeichnet er die Gesamtheit aller Rechtsakte der europäischen Steuerpolitik. Jede Richtlinie oder Verordnung, die der Ministerrat zum Steuergrenzabbau, zur Angleichung von Besteuerungsunterschieden oder zur Verwaltungsintegration beschließt, ist technisch gesehen ein Akt der Rechtsangleichung und insofern: Harmonisierung. In der weiten Bedeutung ist Steuerharmonisierung also der Oberbegriff für alle Aktivitäten der europäischen Steuerpolitik. In der engen Bedeutung bezeichnet der Begriff dagegen nur eine Teilmenge dieser Aktivitäten, nämlich alle auf die Angleichung von Besteuerungsunterschieden gerichteten Maßnahmen. Natürlich kann man versuchen, die Begriffsunschärfe dadurch zu beseitigen, daß für jede der beiden Bedeutungen ein neuer Kunstbegriff definiert wird. Damit entfernt man sich aber so weit vom üblichen Sprachgebrauch, daß die Verwirrung beim Leser eher gesteigert denn gesenkt wird. In dieser Arbeit wird der Begriff der Steuerharmonisierung deshalb in seiner üblichen doppelsinnigen Bedeutung von ›alle Rechtsakte der europäischen Steuerpolitik‹ einerseits und ›alle auf die Angleichung von Besteuerungsunterschieden gerichteten Rechtsakte‹ andererseits verwendet. Aus dem Begriffskontext sollte sich jederzeit schließen lassen, welche der beiden Bedeutungen gemeint ist.

Anpassungskosten und Flexibilitätseinbußen

Es gehört zu den Allgemeinplätzen der europapolitischen Debatte, daß die Beharrungskraft historisch gewachsener Institutionen die Rechtsvereinheitlichung erschwert. Das gilt auch für die Steuerpolitik. Die Mitgliedstaaten stehen in unterschiedlichen steuerpolitischen Traditionen. Diese Traditionen haben sich in unterschiedlichen Steuersystemen, Bemessungsgrundlagen und Steuersätzen institutionell verfestigt. Um diese institutionell verfestigten Strukturen liegt ein Kordon von Verwaltungs- und Interessengruppenstrukturen, der sie gegen Änderungen schützt. Die Harmonisierung verursacht deshalb Anpassungskosten. Das Problem besteht darin, daß es angesichts der Heterogenität der nationalen Steuerstrukturen so gut wie unmöglich ist, Harmonisierungslösungen zu finden, die die Anpassungskosten für alle Mitgliedstaaten gleichermaßen niedrig halten (Mesenberg 1957: 9625; Deringer-Bericht 1963: 23; Fredersdorf-Bericht 1978: 388; Ruding Report 1992: 45). Beispiele:

– Die mit der sechsten Umsatzsteuerrichtlinie angestrebte Totalharmonisierung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage scheiterte an unüberbrückbaren Unterschieden zwischen den nationalen Bemessungsgrundlagen der Mitgliedstaaten.
– Die Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems wurde durch die Unterschiede zwischen den nationalen Systemen erschwert. Während einige Regierungen am klassischen System festhielten, favorisierten andere das Vollanrechnungssystem und wieder andere bevorzugten ein Teilanrechnungssystem irgendwo zwischen den beiden Polen.
– Die Verhandlungen über eine gemeinsame Regelung zur Zinsbesteuerung wurden über weite Strecken durch den Streit zwischen Quellensteuerländern und Kontrollmitteilungsländern behindert.

In all diesen Fällen führte die Abneigung der Regierungen, die nationalen Steuerstrukturen radikal zu ändern, zu einem Streit darüber, wie die Harmonisierungslösung aussehen soll. Jeder Mitgliedstaat beharrte auf einer Lösung, die für ihn individuell mit besonders niedrigen Anpassungskosten verbunden war und riskierte damit, daß überhaupt keine Einigung auf eine gemeinsame Lösung zustande kam oder doch erst mit großer Zeitverzögerung. Das Muster dieser Koordinationskonflikte ähnelt dem *Battle-of-the-sexes*-Spiel (vgl. Héritier 1996, 1999).

Es gibt allerdings Ausnahmen von diesem Muster, wie das Beispiel der ersten Umsatzsteuerrichtlinie beweist: Die Einigung auf diese Richtlinie

kam zustande, obwohl dafür fünf Mitgliedstaaten ihr altes Umsatzsteuersystem, die kumulative Brutto-Umsatzsteuer aufgeben und das Mehrwertsteuersystem des sechsten Landes, Frankreichs, übernehmen mußten. Das Motiv dieser besonderen Konzessionsbereitschaft war die Überzeugung, die französische Mehrwertsteuer sei das technisch bessere Umsatzsteuersystem, die Anpassungskosten ihrer Einführung in Kauf zu nehmen liege deshalb im ureigensten nationalen Interesse. Der kognitive Konsens über die technische Überlegenheit der Mehrwertsteuer machte sie zur »fokalen Lösung« des Harmonisierungsproblems (Schelling 1963; Garrett/Weingast 1993) und entschärfte den sonst drohenden Konflikt zwischen Mitgliedstaaten mit unterschiedlichen Umsatzsteuersystemen. In der Unternehmensbesteuerung fehlte eine fokale Harmonisierungslösung. Weder in der Politik noch in der Wissenschaft gab es einen Konsens, welches das technisch beste Körperschaftsteuersystem sei. Die wissenschaftlichen Moden wechselten so schnell wie die nationalen Reformziele. Der Kommission fiel es deshalb schwer, den Mitgliedstaaten einen plausiblen Harmonisierungsvorschlag zu machen, das heißt einen Vorschlag, dessen Umsetzung auch von Mitgliedstaaten mit hohen Anpassungskosten als Gewinn empfunden werden kann. Der Koordinationskonflikt zwischen Mitgliedstaaten mit unterschiedlichen Körperschaftsteuersystemen kam voll zum Tragen und trug dazu bei, die Einigung auf ein gemeinsames System zu vereiteln.[6]

Zu den Anpassungskosten der Harmonisierung kommt noch ein weiteres Problem hinzu: Die Rechtsangleichung impliziert Flexibilitätsverluste für die nationale Politik. Wenn Steuersystem, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz per Richtlinie festgeschrieben sind, können Änderungen nur noch im Konsens aller im Ministerrat vertretenen Regierungen durchgeführt werden. Solange sich nur eine Regierung sperrt, bleibt die Richtlinie in ihrer ursprünglichen Form in Kraft und muß auch von den Mitgliedstaaten angewendet werden, die sich längst eine andere Regelung wünschen. Die »Politikverflechtungsfalle« (Scharpf 1985) schnappt zu und macht die Anpassung an geänderte finanz- und wirtschaftspolitische Bedürfnisse unmöglich (Vanistendael 1992: 29): Wäre in den siebziger Jahren die von der Kommission vorgeschlagene Richtlinie zur Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems

6 In der Kapitaleinkommensbesteuerung gab es zwar auch einen kognitiven Konsens, daß ein internationales Kontrollmitteilungssystem die technische beste Lösung des Steuerfluchtproblems sei, im Gegensatz zur Umsatzbesteuerung erleichterte er die Einigung im Ministerrat aber nicht, weil seine Umsetzung die Kräfteverhältnisse im Steuerwettbewerb verschoben hätte (vgl. Kapitel 6.2.1).

tatsächlich verabschiedet worden, hätten die Mitgliedstaaten ihre Steuersätze in den achtziger Jahren nicht in dem beobachteten Maße senken und in den neunziger Jahren nicht auf *Shareholder-relief*-Systeme wechseln können, ohne darüber zuvor einen Konsens im Ministerrat hergestellt zu haben.

Das Paradox der Schwäche

Daß die nationale Steuerpolitik durch europäisch verursachte Anpassungszwänge und Flexibilitätseinbußen behindert werden kann, ist einfach zu begreifen. Daß sie unter Umständen von diesen Zwängen profitiert, ist weniger einfach zu sehen.

Der Anpassungszwang der Harmonisierung kann zum Vorteil für die nationale Steuerpolitik werden, wenn diese von sich aus die nationalen Steuerstrukturen reformieren möchte. Es ist ja keineswegs so, daß Regierungen immer nur an einer möglichst unveränderten Reproduktion dieser Strukturen interessiert wären. Im Gegenteil, in der Regel ist es Teil des Regierungsprogramms, Bestehendes in Frage zu stellen, Modernisierungsbedarf zu artikulieren und Reformprozesse anzustoßen (vgl. Eichener 1997b: 170–171). Der politische Impetus solcher Veränderungsinitiativen kann erhöht werden, wenn man sie mit europäischen Harmonisierungsverfahren koppelt. Das kommt dann umgekehrt auch wieder der Harmonisierung zugute. Beispiel:

> Die deutsche Bundesregierung bemühte sich seit den fünfziger Jahren um eine Reform der Umsatzsteuer. Das alte, ineffiziente Brutto-Umsatzsteuersystem sollte durch eine moderne Mehrwertsteuer französischen Zuschnitts ersetzt werden. Der Reformprozeß war allerdings durch innenpolitische Widerstände blockiert. Die europäische Harmonisierung bot der Regierung die Möglichkeit, die Reformblockade zu überwinden: Per Harmonisierungsrichtlinie konnte sie sich die Reformschritte vorschreiben lassen, die sie im Alleingang gegen innenpolitische Reformgegner nur schwer hätte durchsetzen können. Im Ministerrat machte sich die Bundesregierung deshalb für die Umsatzsteuerharmonisierung besonders stark.

Die mit der Harmonisierung verbundenen Flexibilitätseinbußen können zum politischen Vorteil werden, wenn es darum geht, unerwünschte oder unerfüllbare Forderungen von Interessengruppen abzuwehren. Die Regierungsstellen können nach Brüssel zeigen, um zu begründen, warum sie die Forderung nach Steuererleichterungen für eine spezifische Klientel zurückweisen

müssen. Sie können hart bleiben, ohne die politischen Kosten der Härte allein tragen zu müssen. Beispiel:

> In den sechziger Jahren fochten die Finanzminister in allen Mitgliedstaaten einen steten Kampf um eine möglichst breite Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Ihre Gegner waren zahlreiche Interessengruppen, die Ausnahmen und Befreiungen für ihre Klientel verlangten. Die Harmonisierung bot den Ministerien die Möglichkeit, sich gegen diesen innenpolitischen Druck zu immunisieren, indem sie sich kollektiv per EG-Richtlinie eine breite Bemessungsgrundlage vorschrieben. Bereits in die zweite Umsatzsteuerrichtlinie wurden deshalb Vorschriften zur Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage eingefügt, obwohl dies für die eigentliche Zielsetzung dieser Richtlinie – die wettbewerbsneutrale Neuregelung des Grenzausgleichs – gar nicht notwendig war (Keen/Smith 1996: 381).

Daß Regierungen durch gegenseitige Selbstbindung auf der internationalen Ebene Autonomie gegenüber Wählern und Interessengruppen auf der nationalen Ebene gewinnen können, ist oft beobachtet worden.

> Regierungen, die sich gegenseitig binden, können dabei im Verhältnis zu ihren Gesellschaften … zugleich auch Fesseln ablegen und damit in der Gesamtrechnung möglicherweise sogar ein Mehr an Autonomie und Handlungsfähigkeit davontragen. (Wolf 2000: 63)

Edgar Grande spricht in diesem Zusammenhang von einem »Paradox der Schwäche« (Grande 1996: 389). Daß beide Beispiele für dieses Paradox aus dem Bereich der Umsatzbesteuerung stammen, ist kein Zufall. Aus zwei Gründen wirkt es hier stärker als in der Kapitalbesteuerung. Zum einen bildet die Mehrwertsteuer ein in sich relativ geschlossenes Steuerrechtsgebiet. Rechtsangleichungen, die für die Mehrwertsteuer getroffen werden, bleiben auf diese Steuer beschränkt und haben keine unmittelbaren Auswirkungen auf andere Steuern. Die Körperschaftsteuer steht dagegen in einem engen Wechselverhältnis mit der persönlichen Einkommensteuer. Änderungen an der Körperschaftsteuer können deshalb komplementäre Änderungen an der Einkommensteuer erzwingen und potenzieren dadurch die Anpassungszwänge und Flexibilitätsverluste der Rechtsangleichung. Der Autonomieverlust ist relativ größer.

Zum anderen hat die Mehrwertsteuer eine andere steuerpolitische Funktion als die Einkommen- und Körperschaftsteuern. Sie soll vor allem Steuereinnahmen generieren. Um diesen Zweck effizient zu erfüllen, muß sie

auf möglichst breiter Basis erhoben werden. Eine breite Besteuerungsbasis ist aber – siehe oben – durch ständigen Interessengruppendruck latent bedroht. Die Rechtsangleichung der Bemessungsgrundlage kann helfen, diesen Druck abzufangen. Einkommen- und Körperschaftsteuern sollen natürlich auch Steuereinnahmen produzieren. Daneben haben sie aber wichtige Steuerungs- und Umverteilungsfunktionen, die oft über die (Um-)Definition der Bemessungsgrundlage wahrgenommen werden. Die Anpassungszwänge und Flexibilitätsverluste der Rechtsangleichung kommen deshalb in der Einkommen- und Körperschaftsteuer tendenziell teurer zu stehen als in der Umsatzbesteuerung. Das muß nicht immer so bleiben. Die Begeisterung für das ›Steuern mit Steuern‹ hat deutlich nachgelassen. Als ›gut‹ gilt eine Einkommen- oder Körperschaftsteuer heute nicht mehr, wenn sie lenkend und umverteilend in das Marktgeschehen eingreift, sondern wenn sie dieses Geschehen möglichst wenig stört (Steinmo/Swank 1999). Das Besteuerungsideal nähert sich der Mehrwertsteuer an. Das Paradox der Schwäche könnte deshalb in Zukunft auch in der Körperschaftsteuerharmonisierung an Bedeutung gewinnen.

Fazit

Die Angleichung von Besteuerungsunterschieden ist in der Umsatzbesteuerung aus drei Gründen weiter gediehen als in der Kapitalbesteuerung:

Erstens sind die Ausgangsbedingungen in beiden Bereichen unterschiedlich. Umsatz wird nach dem Bestimmungslandprinzip besteuert. Der Status quo ist durch die *Ab*wesenheit von Steuerwettbewerb geprägt. Das entlastet die Rechtsangleichung vom Verteilungskonflikt des Steuerwettbewerbs zumindest so lange, wie sie an diesem Prinzip selbst nicht rührt. Kapitalerträge und Unternehmensgewinne werden dagegen nach dem Quellenlandprinzip besteuert. Der Status quo ist deshalb durch die *An*wesenheit von Steuerwettbewerb geprägt. Alle Maßnahmen zur Steuerangleichung sind deshalb durch die Verteilungsimplikationen des Steuerwettbewerbs belastet.

Zweitens gab es in der Umsatzbesteuerung einen kognitiven Konsens, wie die optimale Umsatzsteuer aussieht: Mehrwertsteuersystem plus umfassende Definition der Bemessungsgrundlage. Dieser Konsens erleichterte die Koordination auf eine gemeinsame Harmonisierungslösung. In der Unternehmensbesteuerung dagegen fehlt ein Konsens darüber, wie die optimale Körperschaftsteuer aussieht. Die Harmonisierungsvorschläge der Kommission wirkten deshalb weniger zwingend und die mit der Harmonisierung verbundenen Flexibilitätseinbußen potentiell kostspieliger.

Drittens ist die Mehrwertsteuer ein in sich geschlossenes Steuergebiet. Harmonisierungsmaßnahmen bleiben deshalb tatsächlich auf diese Steuer beschränkt und haben kaum externe Effekte für andere Steuern. Die Körperschaftsteuer steht dagegen in einem organischen Zusammenhang mit der persönlichen Einkommensteuer. Harmonisierungsmaßnahmen können deshalb auf diese Steuer abstrahlen und dadurch die harmonisierungsbedingten Anpassungskosten und Flexibilitätseinbußen erhöhen.

6.2.3 Steuerintegration

Ein dritter, bisher nur virtueller Konflikt ergibt sich daraus, daß der Abbau der Steuergrenzen zwangsläufig eine gewisse Integration der Steuerverwaltung nach sich zieht. Solange die Steuergrenzen stehen, operieren die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten unabhängig voneinander jede für sich. Jeder Mitgliedstaat erhebt seine Steuern allein und ohne fremde Hilfe. Jede Steuermark, die er einnimmt, kommt nur dem eigenen Fiskus zugute. Der Abbau der Steuergrenzen macht diese eigenverantwortliche Steuereintreibung unmöglich. Er impliziert nämlich eine internationale Umverteilung von Steuereinnahmen, die durch eine supranationale Rückverteilung kompensiert werden muß, um für die Regierungen der Mitgliedstaaten akzeptabel zu sein. Beispiele:

- Der Übergang zum modifizierten Ursprungslandprinzip in der Mehrwertsteuer würde zu einer Umverteilung von Steuereinnahmen vom Bestimmungs- zum Ursprungsland führen. Das Bestimmungsland verlöre Steueraufkommen, weil es einen Vorsteuerabzug für Importe gewähren müßte. Das Ursprungsland gewönne Einnahmen, weil es die Ausfuhrrückerstattung streichen könnte.
- Die Einführung des 1975 von der Kommission vorgeschlagenen Anrechnungssystems der Körperschaftsteuer zöge eine Neuaufteilung des Steueraufkommens zwischen dem Sitzland eines Unternehmens (Quellenland) und dem Sitzland der Anteilseigner dieses Unternehmens (Wohnsitzland) nach sich. Das Wohnsitzland verlöre Einnahmen, weil es eine Anrechnung für die im Quellenland gezahlte Körperschaft- und Quellensteuer zu gewähren hätte.
- Die Implementierung des Koexistenzmodells in der Zinsbesteuerung würde zu einer Ungleichverteilung von Steuereinnahmen führen. Mitgliedstaaten, die einen Quellenabzug vornehmen, würden an den von

Ausländern im Inland erzielten Kapitalerträgen fiskalisch partizipieren. Mitgliedstaaten, die ein Kontrollmitteilungssystem betreiben und dafür auf einen Quellenabzug verzichten, würden dies nicht.

Um die Umverteilungseffekte zu neutralisieren, schlug die Kommission in allen drei Fällen die Einrichtung eines supranationalen Clearingsystems vor: Die ›Gewinnerländer‹ (Ursprungsländer, Quellenländer beziehungsweise Länder mit Quellenabzug) sollten ihre Mehreinnahmen mit den ›Verliererländern‹ (Bestimmungsländern, Wohnsitzländern, Ländern mit Kontrollmitteilungssystem) teilen und sie so für ihre Mindereinnahmen entschädigen. Dies impliziert aber den Verzicht auf eine eigenständige Steuereintreibung. Unter einem Clearingsystem treiben die Mitgliedstaaten ihre Steuern nicht mehr ausschließlich auf eigene Rechnung ein, sondern führen einen Teil ihrer Einnahmen – nämlich den per Clearing umverteilten Teil – an andere Mitgliedstaaten ab. Die Steuereintreibung wird zur kollektiven Verantwortung. Ihre Wahrnehmung bekommt Züge eines öffentlichen Gutes. Wie bei allen öffentlichen Gütern besteht das Risiko, daß zu wenig von diesem Gut bereitgestellt wird.

Dieses Risiko wurde Ende der achtziger Jahre am Beispiel des von der Kommission vorgeschlagenen Clearingsystems für die Mehrwertsteuer eingehend analysiert. Das Problem mit diesem System war, daß es den Steuerverwaltungen wohl einen Anreiz gegeben hätte, genau zu überwachen, ob Exporte Mehrwertsteuer bezahlt haben – diese Steuer hätten sie schließlich an das Clearingsystem abführen müssen. Es hätte ihnen aber keinen Anreiz geboten, die Berechtigung von Vorsteuerabzügen für Importe mit ähnlicher Genauigkeit zu prüfen, denn die Kosten hierfür durften sie dem kollektiven Clearingkonto in Rechnung stellen. Die befürchtete Folge wäre ein chronisch defizitäres Clearingkonto (Lee/Pearson/Smith 1988: 23).

Die Zentralisierung der Umsatz- und Unternehmensbesteuerung nach dem *Einzelortprinzip* – alle Umsätze/Gewinne eines Unternehmens werden ausschließlich im Land des Unternehmenshauptsitzes versteuert – würde das Anreizproblem weiter verschärfen, weil es den Nexus zwischen eigener Steuererhebungsanstrengung und eigenen Steuereinnahmen noch stärker lockert. Die Mitgliedstaaten müßten nicht mehr nur, wie bei einem Clearingsystem, die Einnahmen aus der Besteuerung internationalen Handels oder internationaler Unternehmensbeteiligungen verrechnen, sondern das gesamte Aufkommen aus der Besteuerung von Unternehmen mit Auslandsumsätzen und/oder Auslandsniederlassungen. Ein erheblicher Teil des Steu-

eraufkommens würde also nicht mehr dem eigenen Fiskus zugute kommen, sondern anderen Mitgliedstaaten.

Im Arbeitspapier zum endgültigen Mehrwertsteuersystem zieht die Kommission daraus den Schluß, daß die Steuerteilung nicht mehr national getrennt, sondern auf europäischer Ebene zentralisiert erfolgen sollte (Europäische Kommission 1996b): Alle Mitgliedstaaten sollten ihr gesamtes Mehrwertsteueraufkommen in einen gemeinsamen europäischen Topf einzahlen und dann, ähnlich wie bei der länderweisen Umsatzsteueraufteilung im innerdeutschen Finanzausgleich, proportional am Inhalt dieses Topfes beteiligt werden. Das würde aber bedeuten, daß die Finanzministerien von jeder durch nationale Anstrengungen zusätzlich eingenommenen Steuermark nur noch im Verhältnis des nationalen Anteils am europäischen Gesamtsteueraufkommen profitieren würden. Insbesondere kleine Länder, die nur einen sehr geringen Anteil des europäischen Aufkommens für sich beanspruchen können, hätten dann kaum noch einen Anreiz, Ressourcen für die Mehrwertsteuereintreibung aufzuwenden. Natürlich ließe sich dieses Anreizproblem entschärfen, indem man auch die Steuerverwaltung zentralisiert. Eine europäische Mehrwertsteuerbehörde könnte die Externalitäten laxer Steueraufsicht internalisieren und dadurch eine effiziente Erhebung der Steuer garantieren. Dafür müßten die Mitgliedstaaten ihre Hoheit über die Mehrwertsteuer vollständig an die europäische Ebene abtreten.

In der Unternehmensbesteuerung ergeben sich aus dem Abbau der Steuergrenzen ganz ähnliche Anreizprobleme. Wird die Besteuerung von multinationalen Unternehmen nach dem Einzelortprinzip im Land des Hauptsitzes zentralisiert, so muß dieses Land die daraus gewonnenen Einnahmen mit allen anderen Mitgliedstaaten teilen, in denen die besteuerten Unternehmen Niederlassungen unterhalten (Spahn 1993: 126). Diese Ertragsteilung reduziert den Anreiz für eine strenge Steueraufsicht. Das Land des Hauptsitzes partizipiert nur anteilig an den von ihm eingenommenen Körperschaftsteuern und hat deshalb wenig Interesse, in eine sorgfältige Steuereintreibung zu investieren. Im Gegenteil, es könnte sogar versucht sein, durch besonders laxe Steueraufsicht Industriepolitik auf Kosten der Steuereinnahmen anderer Länder zu betreiben. Für kleine Länder ist diese Versuchung wiederum besonders groß. Auch hier bietet sich als »first-best option« (Plasschaert 1997: 10) zur Lösung des Trittbrettfahrerproblems die Zentralisierung der Steuerverwaltung auf europäischer Ebene an (Plasschaert 1997: 10; vgl. auch Gammie 1998; Gammie/Radaelli 2000; Hinnekens 1997: 42). Die steuerliche Einheit des Binnenmarktes läßt sich offenbar kaum vollenden, ohne die Steuererhebung europäisch zu integrieren.

Konfliktpotential

Die Kosten der Steuerintegration verteilen sich nicht gleichmäßig auf alle Mitgliedstaaten. Große Mitgliedstaaten werden tendenziell stärker belastet als kleine Staaten, denn je weiter die Integration die nationale Eigenverantwortung für die Steuererhebung zurückdrängt und durch eine Kollektivverantwortung ersetzt, desto schwächer wird der Anreiz für die Kleinen, eigene Erhebungsanstrengungen zu unternehmen. Ihr eigener Beitrag zum europäischen Gesamtsteueraufkommen ist sowieso gering. Besondere Bemühungen zahlen sich deshalb nicht aus. Es ist günstiger, auf dem Trittbrett des Steueraufkommens der großen Mitgliedstaaten mitzufahren. Die Steuererhebung wird zu einem Kollektivgut, bei dessen Bereitstellung sich die typische »Tendenz zur ›Ausbeutung‹ der Großen durch die Kleinen« durchsetzt (Olson 1965: 29). Große Mitgliedstaaten stehen der Verwaltungsintegration deshalb skeptisch gegenüber.

Eine weitere potentielle Konfliktlinie verläuft zwischen Mitgliedstaaten mit zuverlässiger und solchen mit eher unzuverlässiger Steuerverwaltung. Regierungen, die ihre nationale Steuerverwaltung für zuverlässig halten, empfinden die Verwaltungsintegration als Kontrollverlust. Regierungen hingegen, die der Leistungsfähigkeit der eigenen Steuerverwaltung nur begrenzt trauen, begreifen die Integration möglicherweise als Rationalisierungschance, die ihnen hilft, ihre fiskalische Situation zu verbessern. Möglicherweise ist es ja kein Zufall, daß der italienische Finanzminister 1998 die Idee einer europäischen Körperschaftsteuer lancierte (Gammie/Radaelli 2000: 47). Seinem deutschen Kollegen wäre diese Idee vielleicht nicht so ohne weiteres gekommen.

Schließlich müssen zentral erhobene Steuern auch zentral geteilt werden, was zu Streit über den Teilungsschlüssel führen kann. Besonders große Netto-Zahlerländer müssen befürchten, daß dieser Schlüssel Einnahmen zu ihrem Nachteil umverteilt. Mit der Osterweiterung dürften diese Befürchtungen noch an Stärke gewinnen. Solche Auseinandersetzungen über knappe Budgetmittel haben grundsätzlich Nullsummencharakter (Scharpf 2001c: 16).

Fazit

Die in der Steuerintegration angelegten zwischenstaatlichen Konflikte sind bisher noch nicht virulent geworden, weil dafür der Abbau der Steuergrenzen noch nicht weit genug gegangen ist. Die Einführung von zwischenstaatlichen Clearingsystemen stand bisher, trotz einiger darauf gerichteter

Vorschläge, nicht ernsthaft zur Debatte.[7] Das tiefe Mißtrauen, das dem Weißbuch-Vorschlag zur Einführung eines Systems in der Umsatzsteuer entgegenschlug, macht die Widerstände deutlich, die dem entgegenstehen. Zumindest überschatten die potentiellen Konflikte der Verwaltungszentralisierung aber die Verhandlungen über Steuergrenzabbau und Steuerharmonisierung. Sie erhöhen das Maß generalisierter Vorsicht, welches vor allem die Vertreter großer Netto-Zahlerländer in Steuersachen walten lassen und tragen dadurch zu einer Verschleppung der europäischen Steuerpolitik bei. Dieser Bremseffekt wirkt sich allerdings auf die Umsatz- und die Kapitalbesteuerung gleichermaßen aus, erklärt also die Erfolgsunterschiede in beiden Bereichen nicht.

6.3 Supranationale Einflüsse

Ob und wie ein bestimmter intergouvernementaler Konflikt – Steuerwettbewerb, Steuerharmonisierung, Steuerintegration – verhandelt und gelöst wird, hängt nicht allein von den Regierungen der Mitgliedstaaten ab. Die Europäische Kommission und der Europäische Gerichtshof verfügen über Handlungsressourcen, mit denen sie die zwischenstaatlichen Verhandlungen im Ministerrat vorstrukturieren, in den Verhandlungsverlauf eingreifen und die Verhandlungsergebnisse revidieren können.

6.3.1 Die Europäische Kommission

Die Europäische Kommission hat verschiedene Instrumente, mit denen sie auf die Steuerpolitik einwirken kann (Schmidt 1998: 49–83). Die drei wichtigsten sind das legislative Initiativrecht (Agenda Setting), die Wettbewerbspolitik (Kartellaufsicht, Fusionskontrolle, Beihilfenaufsicht) und die Rechtsaufsicht (Vertragsverletzungsverfahren).

---

7 Im neuen Entwurf für eine Zinsbesteuerungsrichtlinie ist allerdings vorgesehen, daß Belgien, Luxemburg und Österreich, die während eines Übergangszeitraumes noch kein Kontrollmitteilungsverfahren anzuwenden brauchen und statt dessen eine Quellensteuer erheben dürfen, 75 Prozent der dabei erzielten Einnahmen an das Wohnsitzland des Eigentümers der besteuerten Zinserträge überweisen sollen (Europäische Kommission 2001: Artikel 12).

Agenda Setting

Die Kommission hat das Initiativrecht im europäischen Gesetzgebungsprozeß (Artikel 211/ex 155). Von ihr hängt deshalb wesentlich ab, wann der Ministerrat worüber verhandelt. Durch geschicktes *Timing* und eine sensible inhaltliche Strukturierung ihrer Vorschläge kann sie versuchen, mögliche Konfliktherde von vornherein zu neutralisieren und die Konsenschancen im Ministerrat zu verbessern (vgl. zum Beispiel Steunenberg 1994; Schneider 1994; Garrett/Tsebelis 1996; Pollack 1997). Wie gut ihre Erfolgsaussichten dabei sind, hängt von der Entscheidungsregel im Ministerrat ab. Ihr Einfluß ist relativ groß, wenn der Ministerrat die Kommissionsvorschläge einfacher verabschieden als ändern kann, sprich: wenn für die Verabschiedung eines Richtlinienentwurfs eine qualifizierte Mehrheit ausreicht, für eine Änderung aber allgemeiner Konsens erforderlich ist. In der Steuerpolitik gilt aber die Einstimmigkeitsregel. Richtlinienentwürfe zur Steuerharmonisierung sind deshalb einfacher zu ändern als zu verabschieden. Im Extremfall genügt das Veto eines einzigen Mitgliedstaates, um die Verabschiedung zu blockieren und eine Änderung zu erzwingen. Die Möglichkeiten der Kommission, den steuerpolitischen Entscheidungsprozeß per Agenda Setting zu beeinflussen, sind deshalb begrenzt.

Das wird schon daran deutlich, daß der Ministerrat ihre Richtlinienvorschläge in der Regel nur als unverbindliche Diskussionsanstöße behandelt und nicht als verbindliche Entscheidungsgrundlagen. Der Einfluß der Ratspräsidentschaft auf den Verhandlungsverlauf ist deutlich größer als der der Kommission. Der Ratspräsident ist der zentrale Konfliktmakler. Er vermittelt zwischen widerstreitenden nationalen Positionen, formuliert Kompromißangebote und entwirft Lösungsformeln. Erst wenn sich der Ministerrat unter seiner Führung auf die Grundlinien einer Einigung verständigt hat, kommt die Kommission wieder ins Spiel. Sie darf dann ihren Richtlinienentwurf der Ministerratseinigung entsprechend ändern und zur formalen Verabschiedung wieder vorlegen. Mangels besserer Alternativen tut sie das in der Regel auch dann, wenn sie dafür ihre ursprünglichen Pläne fast vollkommen aufgeben muß, wie zum Beispiel bei der Übergangsregelung für die Mehrwertsteuer. Als Agenda Setter ist die Kommission in der Steuerpolitik also relativ schwach. Ihre Vorschläge bringt sie nur selten durch den Ministerrat.

Das bedeutet jedoch nicht, daß diese Vorschläge vollkommen wirkungslos bleiben. Selbst wenn der Ministerrat sie blockiert oder verwässert, definieren sie doch zumindest ein Aspirationsniveau, an dem jede tatsächlich erzielte Einigung sich messen lassen muß. Die Regierungen fallen zwar

regelmäßig unter dieses Niveau. Aber sie tun das offensichtlich nur mit schlechtem Gewissen. Erstaunlicherweise findet sich in den Fallstudien kein Beispiel, in dem die nationalen Regierungen die Berechtigung eines Kommissionsvorschlages prinzipiell bestritten hätten. Im Gegenteil, in der Regel erkannten sie an, daß der Vorschlag auf ein tatsächliches Problem reagiert und eine aus integrationspolitischer Sicht wünschenswerte Lösung vorsieht. Ihre Ablehnung kleideten sie nie in ein grundsätzliches ›Nein‹, sondern immer in ein qualifiziertes ›Jetzt noch nicht‹ oder ›Nicht unter diesen Bedingungen‹. Sie lehnten den Vorschlag ab, aber erkannten sozusagen als Kompensation das dem Vorschlag zugrunde liegende Prinzip explizit an. Das beste Beispiel für diese ambivalente Haltung bietet die erste Umsatzsteuerrichtlinie. Darin heißt es:

> Es lässt sich jetzt noch nicht beurteilen, auf welche Weise und binnen welcher Frist bei der Harmonisierung der Umsatzsteuern das Ziel der Beseitigung der im Handel zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Besteuerung der Einfuhr und steuerlichen Entlastung der Ausfuhr erreicht werden kann.
> (Europäische Gemeinschaft 1967a: Präambel)

Daß das Ursprungslandprinzip irgendwann verwirklicht werden muß, war damit aber bereits ausdrücklich gewürdigt. Es gehört bis heute zu den gebetsmühlenartig wiederholten Glaubensbekenntnissen der europäischen Steuerpolitik. Natürlich würde man sich mit der Umsetzung dieses Prinzips all die Probleme des Steuerwettbewerbs einhandeln, mit denen man schon in der Unternehmensbesteuerung nicht zurechtkommt. Daß dies die kulturelle Hegemonie des Prinzips in keiner Weise erschüttern kann, zeigt, wie stark die Kommission durch ihre steuerpolitischen Vorschläge, wenn schon nicht konkrete Entscheidungen, so doch zumindest Problemwahrnehmungen, Interessendefinitionen und normative Richtigkeitsvorstellungen beeinflußt.

In der Kapitaleinkommens- und der Unternehmensbesteuerung gelangte die Kommission allerdings nie zu ähnlicher Definitionsmacht wie in der Umsatzbesteuerung. Das lag zum einen daran, daß die Vorstellungen vom ›richtigen‹ Körperschaftsteuersystem zu schnell wechselten. Die Kommissionsvorschläge waren zu wenig stabil. Es lag aber auch daran, daß es im Bereich der direkten Steuern weniger um die Beseitigung von Steuergrenzen als vielmehr die Neutralisierung von Wettbewerbsverzerrungen ging. Wettbewerbsverzerrungen stören das Funktionieren des Binnenmarktes zwar auch, sind aber kein Hindernis der für das Bild vom Binnenmarkt konstitutiven Grenzenlosigkeit und hatten deshalb geringere Priorität. Erst Kommissar Monit gelang es, durch die Umdeutung von ›Wettbewerbsverzerrung‹ in

›Steuerwettbewerb‹ der Kapitaleinkommens- und Unternehmensbesteuerung eine neue Dringlichkeit zu geben. Noch ist nicht ganz klar, was geschehen soll. Immerhin besteht aber inzwischen Konsens auf Europäischen Gipfeln, daß es so, wie es ist, nicht bleiben kann.

Wettbewerbspolitik

Ein anderes Instrument, mit dem die Kommission Einfluß auf die steuerpolitischen Verhandlungspositionen der Mitgliedstaaten nehmen kann, ist die Wettbewerbspolitik. Die Wettbewerbsregeln des Vertrages räumen ihr Aufsichtsrechte ein, mit deren Hilfe sie den steuerrechtlichen Status quo in den Mitgliedstaaten in Frage stellen und Druck auf veränderungsunwillige Regierungen ausüben kann. Anders als das Agenda Setting, das die intergouvernementale Einigung erleichtern soll, indem es allen Regierungen eine attraktive Alternative zum Status quo verspricht, zielt diese Strategie darauf, die Einigung zu befördern, indem sie den Status quo immer unattraktiver macht (vgl. dazu Schmidt 1997a, 1998, 2000).

Von besonderer Bedeutung für die Steuerpolitik sind in diesem Zusammenhang die Wettbewerbsregeln zur Beihilfenaufsicht. Die Beihilfevorschriften (Artikel 87–89/ex 92–94) ermächtigen die Kommission, alle aus staatlichen Mitteln gewährten Subventionen »bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige« zu überprüfen und gegebenenfalls zu verbieten, »soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen« (Artikel 87/ex 92). Das gibt ihr eine potentiell sehr weitreichende Kontrolle über den Gebrauch selektiver Steueranreize in der Unternehmensbesteuerung: Unternehmensgewinne sind im Quellenland steuerpflichtig, so daß Steuervergünstigungen den zwischenstaatlichen Handel sehr direkt »beeinträchtigen«. In der Umsatzbesteuerung dagegen bleibt die Beihilfenaufsicht weitgehend unwirksam. Ermäßigte Mehrwertsteuertarife und Nullsätze begünstigen zwar bestimmte Unternehmen und Produktionszweige, beeinträchtigen aber, solange das Bestimmungslandprinzip in Geltung ist, den zwischenstaatlichen Handel nicht.

Lange Zeit hat die Kommission ihre Kompetenz zur Beihilfenaufsicht in der Unternehmensbesteuerung kaum genutzt. Steueranreize für Unternehmen spielten eine zentrale Rolle in der Wirtschafts- und Strukturpolitik der Mitgliedstaaten. Sie galten als legitim und genossen breite Unterstützung. Die Kommission traute sich deshalb nicht, sie auf breiter Front anzugreifen (Burke 1980: 2; Europäische Kommission 1980: Rz. 15). Die formale Legitimation der Beihilfenvorschriften war zu schwach, um ein Handeln gegen

den politischen Widerstand praktisch aller Mitgliedstaaten zu rechtfertigen. Erst als die allgemeine Besorgnis über den ›schädlichen‹ Steuerwettbewerb wuchs, die Legitimität selektiver Steueranreize bröckelte und sich langsam ein permissiver Konsens für die Verschärfung der Beihilfenaufsicht ausbildete, kündigte die Kommission Ende der neunziger Jahre eine Wende an. Die Genehmigung neuer Steueranreize sollte restriktiver gehandhabt werden als früher. Außerdem wollte sie alle bestehenden Steueranreize einer erneuten Überprüfung unterziehen, wobei sie besonderes Augenmerk auf die im Primarolo-Bericht aufgelisteten schädlichen Maßnahmen richtete. Die Wirkung auf die gleichzeitig im Rahmen des Verhaltenskodex geführten intergouvernementalen Verhandlungen zur Abschaffung solcher Anreize bleibt abzuwarten. Denkbar ist, daß die Verschärfung der Beihilfenaufsicht diese Verhandlungen überflüssig macht. Denkbar ist aber auch, daß sie diese Verhandlungen beschleunigt, weil die Regierungen befürchten, daß die Kommission ihnen zuvorkommt, wenn sie nicht schnell handeln.

Rechtsaufsicht

In ihrer Rolle als *Hüterin des Vertrages* kann die Kommission den steuerrechtlichen Status quo durch Vertragsverletzungsverfahren erschüttern. Hat sie den Eindruck, daß einzelne steuerliche Bestimmungen eines Mitgliedstaates mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sind, kann sie den Staat auffordern, diese Bestimmungen zu ändern und wenn er dieser Aufforderung nicht nachkommt, eine Klage vor dem Europäischen Gerichtshof anstrengen (Artikel 226/ex 169). In den Fallstudien finden sich aber keine Hinweise, daß die Kommission dieses Instrument aggressiv genutzt hätte, um Einfluß auf die europäische Steuerpolitik zu nehmen. So bemühte sie sich jahrelang fruchtlos, die Diskriminierung ausländischer Gesellschafter durch Anrechnungssysteme der Körperschaftsteuer auf dem Wege der europäischen Körperschaftsteuerharmonisierung zu beheben, obwohl sie dasselbe Ergebnis wahrscheinlich auch durch gezielte Vertragsverletzungsverfahren gegen die Anrechnungsländer hätte erreichen können.

Zum Teil mag für ihre Zurückhaltung dasselbe politische Kalkül verantwortlich sein, das die Kommission auch vor einer aggressiven Handhabung der Beihilfenaufsicht zurückschrecken ließ: Wenn sie ihre formalen Kompetenzen nutzt, um substantielle Ergebnisse zu erzwingen, für die es keine tragfähige Mehrheit unter den Mitgliedstaaten gibt, muß sie mit erheblichen Sanktionen rechnen. Die Mitgliedstaaten könnten ihr zum Beispiel einfach die Kooperation im Ministerrat verweigern. Hinzu kommt das juristische

Risiko, mit einem Vertragsverletzungsverfahren zu scheitern. Weist der Europäische Gerichtshof eine Klage der Kommission ab, so schwächt das deren politische Position nachhaltig. Die Drohung mit der Klage verliert an Einschüchterungspotential. Die Kommission wird deshalb vorsichtig sein, den Gerichtshof in Rechtssachen anzurufen, bei denen sie nicht bereits aufgrund von Präzedenzfällen relativ sicher sein kann, daß er in ihrem Sinne entscheiden wird (Schmidt 1998: 312). Ihre Neigung, Vertragsverletzungsverfahren anzustrengen, ist deshalb eine Funktion der Rechtsprechung des Gerichtshofs.

6.3.2 Der Europäische Gerichtshof

Bis in die achtziger Jahre hinein blieb die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im Steuerbereich ausschließlich auf die indirekten Steuern beschränkt.[8] Hier boten die steuerlichen Vorschriften des EG-Vertrages (Artikel 90–93/ex 95–99) und die ab Ende der sechziger Jahre erlassenen Umsatzsteuerrichtlinien eine offensichtliche Rechtsbasis, auf die die Kläger sich beziehen konnten (Easson 1993b: 16). Nach Verabschiedung der sechsten Umsatzsteuerrichtlinie gab es eine ganze Welle von Gerichtsurteilen zu offengebliebenen Einzelproblemen (Farmer/Lyal 1994: 27). Im Zuge dieser Verfahren wurde die Geltung des Artikel 90 (ex 95) näher bestimmt und die Bedeutung des Verbots der Steuerdiskriminierung im grenzüberschreitenden Handel geklärt. Der Gerichtshof setzte dabei eine sehr strikte Auslegung durch, die jede finanzielle oder prozedurale Mehrbelastung von Importwaren gegenüber inländischen Waren verbietet (Vanistendael 1996b: 118).

Bei den direkten Steuern entwickelte sich die Rechtsprechung langsamer. Im Gegensatz zu den indirekten Steuern enthält der Vertrag keine speziellen Vorschriften zu diesen Steuern. Bis zur Verabschiedung der Fusions- und der Mutter-Tochter-Richtlinien 1990 gab es auch kein Sekundärrecht in diesem Bereich. Alle Verfahren mußten deshalb unmittelbar an die allgemeinen Vorschriften des Vertrages anknüpfen. Das machte die Verfahren riskanter für die Kläger, potentiell aber auch sehr viel folgenreicher für die Rechtsentwicklung. Seit Mitte der achtziger Jahre hat der Gerichtshof in einer Reihe von Entscheidungen die Bedeutung der vertraglich garantierten

8 Überblicksartige Würdigungen der Steuerrechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs finden sich unter anderem bei Easson (1993), Farmer/Lyal (1994), Lenz (1997), Vanistendael (1996b), Martín Jiménez (1997), Jeffery (1999).

Grundfreiheiten, insbesondere der Personenverkehrsfreiheit – Freizügigkeit für Arbeitnehmer (Artikel 39–42/ex 48–51) und Niederlassungsfreiheit (Artikel 43–48/ex 52–58) – auf die direkte Besteuerung ausgelotet.[9] Diese Urteile sorgten unter Juristen für erhebliche Aufregung, weil sie die Gefahr einer weitgehenden Planierung der Einkommen- und Körperschaftsteuern der Mitgliedstaaten auf dem Rechtsweg andeuteten:

> Eine weite Auslegung der Grundfreiheiten beziehungsweise der Diskriminierungsverbote könnte ergeben, daß die Steuersysteme unionsweit sowohl Kapitalexportneutralität [Gleichbehandlung im Wohnsitzland] als auch Kapitalimportneutralität [Gleichbehandlung im Quellenland] zu gewährleisten hätten, was aber … nur bei vollständiger Steuervereinheitlichung möglich wäre.
> (BMF 1999a: 104)

Der Gerichtshof erkennt durchaus an, daß es neben dem europäischen Interesse am Abbau der Steuergrenzen auch ein berechtigtes nationales Interesse an Erhalt und Funktionsfähigkeit der eigenen, autonom gestalteten Steuerstrukturen gibt. Auf keinen Fall darf die Nicht-Diskriminierung so weit getrieben werden, daß sie mobilen Marktteilnehmern die Möglichkeit bietet, in einem Mitgliedstaat *ansässig* zu sein, wenn es darum geht, steuerfinanzierte Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen und *nicht-ansässig,* wenn es darum geht, selbst Steuern zu zahlen (Williams 1997: 7). Wie die Abwägung zwischen den Grundfreiheiten einerseits und der Kohärenz der nationalen Steuersysteme andererseits zu treffen ist, bestimmt der Gerichtshof allerdings im Bereich der direkten Besteuerung ganz allein (vgl. dazu Jeffery 1999: 86–88). Mangels gesetzgeberischer Vorgaben durch das Gemeinschaftsrecht – es gibt keine Vertragsartikel und kaum Richtlinien zu den direkten Steuern – muß er allein entscheiden, wie weit der Abbau der Steuergrenzen getrieben werden darf beziehungsweise an welchen Stellen er im Interesse der nationalen Steuerautonomie gestoppt werden muß.

Das ist in der Umsatzbesteuerung anders. Hier kann der Gerichtshof nicht frei zwischen europäischen Grundfreiheiten und nationaler Steuerautonomie abwägen, sondern ist durch die Vertragsvorschriften des Steuerkapitels gebunden. Artikel 90 (ex 95) und 91 (ex 96) formulieren Anforderungen an einen steuerlichen Grenzausgleich und gestatten damit implizit, *daß* ein Grenzausgleich durchgeführt wird (Easson 1993b: 21). Der Europäische Gerichtshof kann deshalb lediglich die Modalitäten des Grenzsteuerausgleichs

9 Überblicke finden sich zum Beispiel bei Jacobs et al. (1999: 179–191), Jeffery (1999: 77–86).

kritisieren. Er kann aber nicht den Grenzsteuerausgleich selbst im Namen von Diskriminierungsverbot und Grundfreiheiten kippen. Das zentrale Harmonisierungprojekt der letzten zwanzig Jahre – der Übergang zu einem endgültigen Mehrwertsteuersystem nach dem modifizierten Ursprungslandprinzip – läßt sich deshalb nicht über den Gerichtshof erzwingen. Eine Angleichung der Körperschaftsteuersysteme auf dem Rechtsweg ist dagegen durchaus vorstellbar:

> Solange den Mitgliedstaaten das Recht verbleibt, ihr Körperschaftsteuersystem weitgehend autonom zu gestalten, sind Diskriminierungen auf diesem Gebiet schlechthin unvermeidlich. Jede punktuelle Korrektur seitens der Rechtsprechung schafft entweder neue Ungleichheiten oder läuft auf eine schleichende Harmonisierung der direkten Steuern hinaus, die mangels spezieller Vertragskompetenz gewissermaßen durch die Hintertür erfolgt. Wollen die Mitgliedstaaten dies vermeiden, müßten sie sich zu einem gemeinschaftlichen Körperschaftsteuersystem aufraffen. (BMF 1999a: 105)

Fazit

Über vierzig Jahre war die europäische Steuerpolitik eine fast ausschließlich intergouvernementale Angelegenheit. Die Musik spielte im Ministerrat. Hier wurde bestimmt, wie weit der Steuergrenzabbau und die Steuerharmonisierung gehen sollten. Die supranationalen Einflüsse waren dagegen gering. Die Europäische Kommission versuchte, über das Agenda Setting auf die Themen und Meinungen des Ministerrats einzuwirken. Der Gerichtshof präzisierte die Bedeutung der speziellen Vertragsartikel und Richtlinien zur Umsatzbesteuerung. Keine der beiden Institutionen hatte aber bestimmenden Einfluß auf die Steuerpolitik.

Dies könnte sich in Zukunft ändern. Die Kommission hat begonnen, ihre bislang ungenutzten Kompetenzen zur Beihilfenaufsicht in der Unternehmensbesteuerung einzusetzen. Der Gerichtshof hat angefangen, die Bedeutung der Grundfreiheiten und des allgemeinen Diskriminierungsverbotes für die direkten Steuern auszuloten. Beide Entwicklungen haben das Potential, die europäische Steuerpolitik fundamental zu transformieren, indem sie den Mitgliedstaaten die Letztentscheidung über das rechte Maß von Steuergrenzabbau und Steuerharmonisierung aus der Hand nehmen. Das Veto im Ministerrat verliert seine Verhinderungsmacht, wenn bindende steuerrechtliche Entscheidungen auch auf dem Rechtsweg durchgesetzt werden können. Von dieser Entwicklung könnten die direkten Steuern sehr viel stärker betroffen sein als die indirekten Steuern. Gerade weil es bisher so wenig

spezielle gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen zu diesen Steuern gibt, können die allgemeinen Vertragsbestimmungen zu Nicht-Diskriminierung und Grundfreiheiten direkt auf sie angewendet werden. In der Umsatzbesteuerung dagegen gibt es bereits einen recht umfangreichen Bestand spezieller Vorschriften, der der Anwendung der allgemeinen Bestimmungen Grenzen setzt.

6.4 Allgemeine Muster und steuerspezifische Unterschiede

Ein allgemeines Muster der europäischen Steuerpolitik ist im vorangehenden Abschnitt bereits erwähnt worden: das geringe Ausmaß negativer Integration. Die Kommission und der Gerichtshof verfügen zwar gerade im Bereich der Kapitalbesteuerung über erhebliche Eingriffsmöglichkeiten, um die Integration auch gegen nationale Widerstände voranzutreiben. Sie haben diese aber bisher kaum genutzt. Die Steuerpolitik lief bislang fast ausschließlich über den Ministerrat.

Die steuerpolitischen Auseinandersetzungen im Rat sind durch ein generelles Problem geprägt: die Steuergrenzen können nicht abgebaut und die wettbewerbsverzerrenden Besteuerungsunterschiede nicht angeglichen werden, ohne daß die Mitgliedstaaten ihre nationale Steuerautonomie opfern. Nationale Autonomie, Freiheit von Steuergrenzen und Wettbewerbsneutralität gehen nicht zusammen. Man kann Wettbewerbsneutralität und nationale Steuerautonomie haben. Aber dann braucht man Steuergrenzen. Man kann die Steuergrenzen abbauen und den Regierungen ihre Steuerautonomie formal belassen. Aber dann muß man Steuerwettbewerb und Wettbewerbsverzerrungen ertragen. Oder man kann, wie die europäische Steuerpolitik gern möchte, Steuergrenzen abbauen und Besteuerungsunterschiede harmonisieren. Aber dann muß man auf nationale Autonomie verzichten.

Die Umsatz- und die Kapitalbesteuerung besetzen unterschiedliche Positionen in diesem Trilemma. Die Position der Umsatzbesteuerung ist durch das *Bestimmungslandprinzip* definiert. Das Bestimmungslandprinzip garantiert nationale Steuerautonomie und internationale Wettbewerbsneutralität, muß dafür aber den umsatzsteuerlichen Grenzausgleich, sprich Steuergrenzen in Kauf nehmen.[10] Die Position der Kapitalbesteuerung ist dagegen – in

10 Der Grenzausgleich macht Wettbewerbsneutralität und Steuerautonomie vereinbar, indem er den Einfluß von nationalen Besteuerungsunterschieden auf den internationalen Wett-

der Unternehmensbesteuerung de jure und in der Kapitaleinkommensbesteuerung de facto – durch das *Quellenlandprinzip* bestimmt. Das Quellenlandprinzip macht Steuergrenzen nach Art des umsatzsteuerlichen Grenzausgleichs überflüssig. Es führt aber, solange die Mitgliedstaaten an ihrer steuerpolitischen Autonomie festhalten, zu Steuerwettbwerb, weil es den Regierungen einen Anreiz gibt, die Steuern anderer Länder zu unterbieten und dadurch Kapital ins Land zu locken. Man hat Autonomie und offene Steuergrenzen, muß dafür aber Wettbewerbsverzerrungen ertragen.

Die unterschiedlichen Ausgangspositionen im steuerpolitischen Trilemma erklären, warum sich die europäische Steuerpolitik auf jeweils andere Maßnahmen konzentriert. In der Umsatzbesteuerung steht der Abbau der Steuergrenzen im Mittelpunkt. Der Grenzausgleich soll abgeschafft und das Bestimmungsland- zugunsten des (modifizierten) Ursprungslandprinzips aufgegeben werden. In der Kapitalbesteuerung dagegen geht es vor allem um die Angleichung von wettbewerbsverzerrenden Besteuerungsunterschieden. Die Zinsbesteuerung soll harmonisiert und der als schädlich wahrgenommene Unternehmenssteuerwettbewerb gestoppt werden. Nichts davon ist bisher geschehen. In der Umsatzbesteuerung ist trotz vierzigjähriger Bemühungen immer noch keine Beseitigung des Grenzausgleichs in Sicht. In der Kapitalertragsbesteuerung wird seit den sechziger und in der Unternehmensbesteuerung seit den siebziger Jahren verhandelt. Über fromme Selbstverpflichtungen wie den Verhaltenskodex oder die Übereinkunft von Feira ist die EU aber auch hier nicht hinausgekommen. Der Weg zum Binnenmarkt ist blockiert. Die Ursache der Blockade liegt im Steuerwettbewerb.

– In der Umsatzbesteuerung ist der Abbau der Steuergrenzen blockiert, weil dadurch der bisher unterdrückte Steuerwettbewerb aktiviert würde. Dagegen wehren sich die potentiellen Verlierer dieses Wettbewerbs.
– In der Kapitalbesteuerung ist die Harmonisierung von Besteuerungsunterschieden blockiert, weil dadurch der laufende Steuerwettbewerb um mobiles Kapital gestoppt würde. Dagegen wehren sich die Wettbewerbsgewinner.

Beide Konflikte sind kaum lösbar. In der Umsatzbesteuerung wird generell befürchtet, daß die Einführung des Steuerwettbewerbs die kollektiven Umsatzsteuereinnahmen senken würde. Es erscheint zwar durchaus denkbar, daß einzelne – vor allem kleinere – Mitgliedstaaten ihre Einnahmeposition

---

bewerb neutralisiert: Der Kunde zahlt immer die Umsatzsteuer des Landes, in dem er sich gerade aufhält, egal ob er ein Importgut oder ein im Inland gefertigtes Gut erwirbt.

auch verbessern könnten. Niemand scheint jedoch zu glauben, daß ihre Gewinne die Verluste der anderen Staaten aufwögen. In der Kapitalbesteuerung wird zwar im allgemeinen erwartet, daß die Steuerharmonisierung die kollektive Einnahmesituation verbessern könnte. Unsicherheit herrscht allerdings darüber, ob davon nicht in erster Linie die nicht-kooperierenden Drittländer außerhalb der EU profitieren: Wenn die innergemeinschaftliche Einhegung den Steuerwettbewerb mit dem Rest der Welt verschärft, wenn die innergemeinschaftliche Harmonisierung der Kapitalbesteuerung auf hohem Niveau Nicht-Mitgliedstaaten reizt, dieses Niveau zu unterbieten, um mobile Kapitalbestände aus der EU anzulocken, so wäre für die EU-internen Steuerwettbewerbsverlierer wenig gewonnen. Für die EU-internen Wettbewerbsgewinner wäre aber unter Umständen viel verloren. Für einen Interessenausgleich fehlt deshalb auch hier die Kompensationsmasse.

Eine paradoxe Folge der Blockade des Steuergrenzabbaus in der Umsatzbesteuerung ist, daß die Umsatzsteuerharmonisierung relativ große Fortschritte machen konnte. Die Mitgliedstaaten konnten sich auf eine Annäherung der Bemessungsgrundlagen und zum Teil auch der Steuersätze einigen, weil der Grenzausgleich verhinderte, daß dadurch der zwischenstaatliche Wettbewerb irgendwie berührt wurde: Weil der Übergang zum Ursprungslandprinzip politisch blockiert war und die Regierungen dadurch vom Verteilungskonflikt des Steuerwettbewerbs entlastete, konnten sich sekundäre, nicht auf den Binnenmarkt bezogene Motive durchsetzen, wie zum Beispiel das unter Finanzministern allgemein geteilte Interesse an einer breiten Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage oder das Bemühen, durch die Harmonisierung die Einführung der Eigenmittelfinanzierung zu erleichtern. Das bedeutet umgekehrt, daß die meisten Harmonisierungsmaßnahmen vom Standpunkt des Binnenmarktes aus betrachtet überflüssig sind. Sie verbessern die Wettbewerbsneutralität nicht, weil der Grenzausgleich sowieso alle Wettbewerbseffekte von Besteuerungsunterschieden auffängt. Sie beschneiden die nationale Autonomie, ohne dem Binnenmarkt dadurch irgend etwas Gutes zu tun.[11] Erfolg hatte die europäische Steuerpolitik also vor allem mit Maßnahmen, die sie ihrem offiziellen strukturpolitischen Ziel nicht näher brachten.

11 Für ein komplettes Mißverständnis dieses Zusammenhangs vgl. Menéndez (2000: 134).

Kapitel 7
Warum ist die Steuerpolitik so integrationsresistent?

Nachdem das letzte Kapitel die empirische Vielfalt der europäischen Steuerpolitik induktiv auf wenige, typische Grundmuster reduziert hat, sollen diese Grundmuster im vorliegenden Kapitel integrationstheoretisch ausgeleuchtet werden. Inwieweit fügen sie sich den verschiedenen Integrationslogiken? Wo widersetzen sie sich? Was paßt in das Raster von intergouvernementalistischen (Kapitel 7.1), neofunktionalistischen (Kapitel 7.2) oder Mehrebenensystemerklärungen (Kapitel 7.3)? Was paßt nicht? Diese Konfrontation mit der allgemeinen Theorie hebt einerseits die spezifischen Besonderheiten der Steuerpolitik deutlich hervor und erlaubt andererseits, sie in theoretisch anschlußfähiger Weise zu formulieren. Am Ende soll eine ebenso allgemeine wie valide Erklärung der Integrationsresistenz stehen (Kapitel 7.4).

7.1 Die intergouvernementalistische Perspektive

Auf den ersten Blick scheint die europäische Steuerpolitik eine rein intergouvernementale Angelegenheit zu sein. Die »starke Rolle des Ministerrats« und die »Dominanz nationaler Interessen im Willensbildungsprozeß« (Mette 1994: 217) sind offensichtlich. Die Regierungen kontrollieren den Integrationsprozeß und bestimmen seine Geschwindigkeit. Die meiste Zeit bremsen sie, weil ihnen die Europäisierung der Steuerpolitik wenig nützt und womöglich sogar schadet. Es gibt zwar internationale Policy-Externalitäten, die die Kommission im Interesse des Binnenmarktes gern koordiniert sähe – Steuergrenzen und Wettbewerbsverzerrungen. Für die Mitgliedstaaten ist diese Koordination aber mit erheblichen Verteilungskonflikten bei bestenfalls geringen Aussichten auf Pareto-Verbesserungen verbunden. In der Umsatzbesteuerung würde der Übergang vom Bestimmungs- zum Ursprungsland-

prinzip die Marktintegration zweifellos verbessern. Ob der Effizienzgewinn die erheblichen fiskalischen Kosten aufwiegen könnte, die einigen Mitgliedstaaten durch verschärften Steuerwettbewerb und/oder eine weitgehende Angleichung der Steuersätze entstünden, erscheint jedoch zweifelhaft. In der Kapitalertrags- und Unternehmensbesteuerung ist zwar sehr viel plausibler, daß gemeinsame Aktionen gegen den Steuerwettbewerb einen kollektiven Gewinn abwerfen könnten. Dieser Gewinn käme aber nicht allen Mitgliedstaaten gleichermaßen zugute – gerade für kleine Mitgliedstaaten ist der Steuerwettbewerb nicht unbedingt ein Problem, sondern möglicherweise eine attraktive Entwicklungsmöglichkeit. Vor allem käme er aber nicht ausschließlich den Mitgliedstaaten der EU zugute: Wird die steuerliche Unterbietungskonkurrenz im Binnenmarkt begrenzt, steigt der Anreiz für Nicht-Mitgliedstaaten, in die Steuerkonkurrenz einzutreten und die harmonisierten EU-Steuersätze zu unterbieten. Wieviel der EU von ihrem Kooperationsgewinn bleibt, ist deshalb ungewiß. Diese Ungewißheit läßt sich nur beseitigen, indem der relevante Rest der Welt für die Kooperation gegen den Steuerwettbewerb gewonnen wird. Das muß nicht unmöglich sein. Das Beispiel der Zinssteuerharmonisierung zeigt aber, welche Schwierigkeiten dabei überwunden werden müssen.

Angesichts dieser konfliktträchtigen und an Kooperationsanreizen armen Interessenkonstellationen liegt es nahe, die besondere Integrationsresistenz der Steuerpolitik intergouvernementalistisch zu erklären: Die Beseitigung von Steuergrenzen und steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen macht einfach deshalb so wenig Fortschritte, weil sie den Mitgliedstaaten nur wenig Möglichkeiten zur gemeinsamen Verbesserung bietet, ihnen gleichzeitig aber empfindliche individuelle Verluste zufügen kann. Deshalb ignoriert der Ministerrat so viele steuerpolitische Initiativen der Kommission und verabschiedet so wenige Rechtsakte. Deshalb gibt es keinen Konsens, die Einstimmigkeitsregel im Ministerrat abzuschaffen.

Das Problem mit der intergouvernementalistischen Erklärung ist, daß sie *zu* nahe liegt. Wenn die europäische Steuerpolitik die Mitgliedstaaten tatsächlich vor unlösbare und – zumindest im Falle der Umsatzbesteuerung – auch gar nicht lösungsbedürftige Verhandlungsprobleme stellt, warum wird sie dann nicht einfach aufgegeben? Warum lernen die Regierungen nicht, daß die Steuern kein lohnendes Integrationsobjekt sind, sondern lassen sich von der Kommission immer wieder in ebenso nutzlose wie frustrierende Verhandlungen verwickeln? Der Intergouvernementalismus bietet zwar eine plausible Erklärung, warum die europäische Steuerpolitik so häufig blokkiert. Er erklärt aber nicht, warum sie überhaupt betrieben wird.

7.2 Die neofunktionalistische Perspektive

Warum eine europäische Steuerpolitik betrieben wird, erscheint in neofunktionalistischer Perspektive vollkommen einsichtig. Steuern haben einen prägenden Einfluß auf Märkte. Werden nationale Märkte integriert, so entsteht ein funktionaler Druck, die nationalen Steuerpolitiken ebenfalls zu integrieren: Je weiter die Beseitigung nicht-steuerlicher Grenzbarrieren und Wettbewerbsverzerrungen voranschreitet, desto stärker treten die Steuergrenzen und steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen hervor und desto wichtiger wird es, sie ebenfalls zu beseitigen, um einen schrankenlosen und unverzerrten Binnenmarkt zu erreichen. Dieser *Spill-over*-Effekt macht verständlich, warum die Kommission die Steuerpolitik trotz aller Einigungsprobleme nicht aufgibt, sondern den Ministerrat beharrlich weiter zu gemeinsamen Beschlüssen drängt.

Einsichtig erscheint in neofunktionalistischer Perspektive auch, daß die Kommission in ihrem Drängen nicht einfach nur den funktionalen *Spill-over*-Druck neutral an die Mitgliedstaaten weitergibt, sondern ihn im Lichte ihrer spezifischen Integrationsinteressen interpretiert, kultiviert und dramatisiert. Vertraglich auf die Verwirklichung des Binnenmarktes festgelegt und institutionell von dessen Erfolg abhängig, entwickelte sie schon früh die maximalistische Zielvorstellung, das *spill-over* könne nur durch einen vollständigen Abbau von Steuergrenzen und steuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen aufgefangen werden. Einige moderne Föderalstaaten wie beispielsweise die Vereinigten Staaten von Amerika geben sich dagegen mit einem sehr viel geringen Maß steuerpolitischer Integration zufrieden. Auch im amerikanischen Binnenmarkt gibt es Steuergrenzen und steuerbedingte Wettbewerbsverzerrungen. Sie erregen aber kaum politisches Interesse, weil sie als notwendige Folge des föderalen Staatsaufbaus wahrgenommen werden. Sie gelten als Preis, der für die Vorteile gliedstaatlicher Autonomie zu entrichten ist und werden als solcher akzeptiert (Pelkmans/Vanheukelen 1988: 46).[1] Im Prinzip könnten die Regierungen der EU-Mitgliedstaaten natürlich ähnlich argumentieren. Sie könnten darauf hinweisen, daß Steuergrenzen und Besteuerungsunterschiede notwendige Begleiterscheinungen nationaler Steuerautonomie seien und im Interesse dieser Autonomie ertragen werden müßten. Statt dessen folgen sie in ihren programmatischen

1 Das schließt selektive Harmonisierungsvorschläge und für einzelne besonders diskriminierend oder effizienzschädlich wirkende Steuervorschriften natürlich nicht aus (vgl. zum Beispiel Shaviro 1992).

Verlautbarungen der perfektionistischen Zielbestimmung der Kommission und legen sich damit auf ein Integrationsprojekt fest, das in seinen Konsequenzen für sie wenn nicht kollektiv so doch im Einzelfall schädlich sein kann. Diese erstaunliche gouvernementale Folgebereitschaft spricht sehr dafür, daß die Kommission auch in der Steuerpolitik über erhebliche Definitionsmacht verfügt. Ihre Macht endet jedoch rasch, sobald die Regierungen bewegt werden sollen, die von ihnen im Prinzip gutgeheißenen Zielvorstellungen tatsächlich umzusetzen. Sobald über konkrete Richtlinien beraten wird, treten die Kosten und Konflikte hervor, die der Abbau von Steuergrenzen und die Angleichung von Besteuerungsunterschieden verursachen, und führen zu Entscheidungsblockaden im Ministerrat.

Die Kommission rechnet sich diese Blockaden oft als eigenes Führungsversagen an. Sie beklagt dann, nicht hinreichend deutlich gemacht zu haben, daß es nur um die Vervollkommnung des Binnenmarktes und nicht die Beschränkung nationaler Steuerhoheit geht. Brüsseler Beamte versichern, die Harmonisierung dürfe nie zum Selbstzweck werden, sondern müsse Mittel zum Zweck der Marktintegration bleiben. Bußfertige Steuerkommissare verkünden in regelmäßigen Abständen ›pragmatische‹ oder ›realistische‹ Wenden, die die Steuerpolitik auf das zur Vollendung des Binnenmarktes unbedingt Notwendige beschränken sollen. Dabei übersehen sie freilich ebenso regelmäßig, daß mehr sowieso noch nie versucht wurde, dieses Notwendige aber bereits zuviel ist. Der Abbau der Steuergrenzen und die Angleichung von Besteuerungsunterschieden stürzen die Mitgliedstaaten in Konflikte, aus denen die Kommission sie nicht befreien kann. In föderalen Systemen kann die Bundesregierung finanzpolitische Konflikte auf Gliedstaatenebene oft durch den Einsatz eigener finanzpolitischer Ressourcen entschärfen. Sie kann Anreize zu kollektivverträglichem Verhalten setzen, etwa indem sie den Abzug gliedstaatlicher Steuern von den Bundessteuern erlaubt und dadurch den Steuerwettbewerb bremst.[2] Oder sie kann, was man ja auch in der Bundesrepublik kennt, das Einlenken einzelner Gliedstaaten

2 Die Abzugsfähigkeit von gliedstaatlichen Steuern gegen die Bundessteuern bremst den Steuerwettbewerb zwischen den Gliedstaaten, indem sie den Einfluß gliedstaatlicher Besteuerungsunterschiede auf die Gesamtsteuerbelastung mildert. Beispiel: Der amerikanische Bundesstaat Iowa erhebt eine eigene Körperschaftsteuer von 12 Prozent, während Texas auf eine eigene Körperschaftsteuer ganz verzichtet. Die gliedstaatliche Körperschaftsteuer kann aber als Betriebsausgabe gegen die Bundessteuer von 34 Prozent geltend gemacht werden. Der Unterschied in der Gesamtsteuerbelastung beträgt deshalb nicht volle 12 Prozentpunkte, sondern lediglich 7,9 Punkte: 41,9 Prozent in Iowa und 34 Prozent in Texas.

durch – mehr oder weniger verdeckte – Bundeszuwendungen erkaufen. In der EU geht das nicht, weil der europäischen Ebene die finanzpolitischen Ressourcen fehlen. Die potentiellen Verlierer einer europäischen Harmonisierungsmaßnahme können nicht darauf hoffen, daß die EU ihnen ihren Schaden ersetzt. Sie müssen ihre finanzpolitischen Interessen allein durch unilaterale Maßnahmen wahrnehmen, das heißt, sie müssen die Maßnahme blockieren. Um diese Blockade zu verhindern, bleibt der Kommission lediglich, auf die Effizienzvorteile eines besser integrierten Binnenmarktes zu verweisen. Diese Vorteile versprechen zwar ein ›upgrading of the parties' common interests‹. Sie sind aber zu unsicher und gering, um den zugrundeliegenden Verteilungskonflikt dadurch überdecken und neutralisieren zu können.

Die Robustheit der intergouvernementalen Blockade liegt nicht nur an der Schwäche der Kommission, sondern auch am vollständigen Fehlen einer gesellschaftlichen Lobby für die Europäisierung der Steuerpolitik. Es gibt weder Interessengruppen, die die Regierungen zu größeren steuerpolitischen Konzessionen drängen, noch ist es der Kommission bisher gelungen, die nationalen Fachbeamten für dieses Projekt zu begeistern. Natürlich sind international tätige Unternehmen und die sie repräsentierenden Wirtschaftsverbände im Prinzip am Abbau von Mobilitätsbarrieren und also auch von Steuergrenzen interessiert. Es fehlt auch nicht an programmatischen Bekenntnissen à la: In einem ›echten‹ Binnenmarkt dürfe Umsatz nur nach dem Ursprungslandprinzip und der Gewinn multinationaler Unternehmen nur nach dem Einzelortprinzip besteuert werden. Zumindest in der Unternehmensbesteuerung haben die Steuergrenzen aber durchaus auch Vorteile. Ihre Abschirmwirkung erlaubt internationalen Konzernen, Gewinne aus Hochsteuerländern zu evakuieren und in Niedrigsteuerländern zu konzentrieren. Ihr Interesse am Abbau der Steuergrenzen ist deshalb nicht ungetrübt. An einer Angleichung von Besteuerungsunterschieden besteht dagegen von vornherein kein wirtschaftliches Interesse. Aus der Sicht von Unternehmen und Anlegern ist die Steuerharmonisierung gleichbedeutend mit »Steuerkartellierung« (Blankart 1999: 7): Die Regierungen sichern sich kooperativ gegen den Steuerwettbewerb ab und halten dadurch die Steuerbelastung höher als sie sonst wäre. Das regelmäßige Scheitern dieser Kooperationsbemühungen kommt ihnen deshalb sehr entgegen. Die Entscheidungsunfähigkeit des Ministerrats ist für sie kein Problem, sondern ein »politische[r] Aktivposten« (Streeck 1995b: 115). Großindustrie und Banken haben keinen Grund, auf größere Einigungsbereitschaft zu drängen, weil ihre Interessen durch die Blockade in Brüssel zuverlässig bedient werden.

Erst wenn die Blockade durchbrochen zu werden droht, wie etwa im Falle des Verhaltenskodex in der Unternehmensbesteuerung, werden sie aktiv und schlagen Alarm. Anders als der Neofunktionalismus unterstellt, ist manchen wirtschaftlichen Interessen durch das Fehlen europäischer Regelungen eben besser gedient als durch deren Beschluß.

Die Einbindung nationaler Fachbeamter in den europäischen Entscheidungsprozeß führt in der Steuerpolitik entgegen neofunktionalistischen Erwartungen nicht zu einer Ausbildung integrationsfreundlicher Orientierung. Im Gegenteil, die Beamten begegnen den Plänen der Kommission oft sehr reserviert und zum Teil mißtrauisch. Das symbiotische Verhältnis, das zum Beispiel in der Arbeitsschutz- oder Umweltschutzpolitik beobachtet worden ist (vgl. nur Eichener 1997b), stellt sich nur selten ein. Das liegt nicht daran, daß Finanzbeamte etwa weniger technokratisch oder weniger stark an substantiellen Politikergebnissen interessiert wären, als ihre Kollegen aus den Arbeits- und Umweltministerien – zwei Eigenschaften, die immer wieder als Grund für die besondere Einigungsfähigkeit von Expertengremien genannt werden (Joerges/Neyer 1997; Eichener 1997a). Das Problem ist eher, daß ihnen die Kooperation mit der Kommission weniger Möglichkeiten bietet, ihre technokratischen und substantiellen Interessen auszuleben. In der Arbeits-, Umwelt- und Verbraucherschutzpolitik gehen der Wunsch der Kommission nach mehr Harmonisierung und der Wunsch der Fachbeamten nach besseren Schutzvorschriften oft eine glückliche Verbindung ein. Die Harmonisierung bietet eine Chance zur Verschärfung und Ausweitung von Schutzstandards und ist deshalb auch für die Beamten attraktiv. Daß dadurch auch nationale Wettbewerbschancen tangiert werden – niedrig regulierende Länder büßen durch die Harmonisierung in der Regel Wettbewerbsvorteile ein, hoch regulierende Länder gewinnen –, stört dabei wenig. Die Beamten fühlen sich sowieso nicht in erster Linie für die Wettbewerbsfähigkeit der nationalen Industrie zuständig, sondern dafür, vernünftige Schutzvorschriften gegen die Industrie durchzusetzen. Aus ihrer Sicht unvermeidliche wirtschaftliche Schäden nehmen sie dafür billigend in Kauf. Auch den Finanzbeamten geht es nicht in erster Linie um das Wohl und Wehe der nationalen Industrie, sondern darum, ein gefordertes Einnahmeniveau möglichst effektiv, effizient und gerecht zu erzielen. Im Unterschied zum Umwelt- oder Arbeitsschutz bietet dieses abstrakte gemeinsame Interesse aber nur selten eine Basis für die zwanglose kommunikative Annäherung im professionellen Diskurs. Ob diesem Interesse durch eine bestimmte Maßnahme zum Steuergrenzabbau oder zur Steuerharmonisierung gedient oder geschadet wird, variiert nämlich mit der Lage des Heimatlandes im eu-

ropäischen Steuerwettbewerb. Die Fachbeamten verstehen in der Regel sehr gut, warum sie unterschiedlicher Meinung sind. Ihr Dissens hat keine fachlichen, sondern praktische Gründe und kann deshalb nicht einfach durch Argument und Gegenargument aufgelöst werden.

In neofunktionalistischer Perspektive wird die eigentümliche Koexistenz von hohem Integrationsdrang und hoher Integrationsresistenz verständlich. Der *Spill-over*-Druck der Marktintegration und die Hegemonie der Idee, diesen Druck nur durch eine vollständige Beseitigung von Steuergrenzen und wettbewerbsverzerrenden Besteuerungsunterschieden ableiten zu können, erklären warum die Kommission beständig weiter Vorschläge zur Steuerpolitik vorlegt. Ihre Unfähigkeit, die dadurch provozierten intergouvernementalen Konflikte zu lösen, und das Desinteresse von Wirtschaftsverbänden und nationalen Funktionseliten erklären, warum der Ministerrat diese Vorschläge so regelmäßig ignoriert. Unverständlich bleibt allerdings, warum die Kommission nicht auf den Rechtsweg ausweicht, wenn der Weg über den Ministerrat doch offensichtlich blockiert ist. Warum nutzt sie ihre Möglichkeiten, die Steuerpolitik über das Wettbewerbsrecht und die allgemeine Rechtsaufsicht negativ zu integrieren, nur so vorsichtig, obwohl die positive Integration kaum Fortschritte macht?

7.3 Die Mehrebenenperspektive

Die Antwort ist auch in der Mehrebenenperspektive nicht unmittelbar offensichtlich. Eigentlich, so sollte man in dieser Perspektive annehmen, müßten Fortschritte in der negativen Integration besonders einfach zu erzielen sein. Sobald die Kommission und der Gerichtshof direkten Bezug auf die grundlegenden Vertragsbestimmungen zur Nicht-Diskriminierung, zu den vier Freiheiten und zum Wettbewerbsrecht nehmen können, sollte ihr »zielstrebiger Perfektionismus« (Scharpf 2001b: 11) sie bewegen, diese Möglichkeit auch zu nutzen. In der Umsatzbesteuerung ist dieser direkte Bezug durch die speziellen Bestimmungen des Steuerkapitels (Artikel 90–93/ex 95–99) versperrt. Artikel 90 und 91 normieren Anforderungen an den Grenzausgleich und gestatten damit implizit, daß ein Ausgleich vorgenommen wird. Die zentrale Zielsetzung der Kommission, die Beseitigung des Grenzausgleichs und der Übergang zum Ursprungslandprinzip, läßt sich deshalb nicht auf dem Rechtsweg verwirklichen. Sie ist nur durch einen positiven Beschluß des Ministerrats erreichbar. Bei den direkten Steuern dagegen steht der

Zugriff auf die allgemeinen Vertragsregeln im Prinzip offen. Spezielle Vertragsbestimmungen fehlen. Theoretisch können die Kommission und der Gerichtshof sie nutzen, um die Integration juristisch und ›hinter dem Rükken der Politik‹ voranzutreiben. Daß sie dies bisher nur sehr zurückhaltend getan haben, ist vor allen Dingen politischen Erwägungen geschuldet. Sie müssen nämlich damit rechnen, daß die Politik zurückschlägt, wenn sie mit allzu forschen Rechtsauslegungen konfrontiert wird. Nutzt die Kommission das Wettbewerbsrecht und das Vertragsverletzungsverfahren zu offensiv, um ihre steuerpolitische Agenda durchzudrücken, können die Regierungen dies durch Kooperationsverweigerung in anderen Bereichen bestrafen. Konfrontationsstrategien stehen in Entscheidungssystemen mit multiplen Vetopunkten allen Akteuren offen. Deshalb muß die Kommission wohl erwägen, wann sie die Konfrontation wagt (Scharpf 2001a: 8). Im Grunde kann sie dieses Wagnis nur eingehen, wenn ihr Angriff sich gegen eine Regierung richtet, die im Ministerrat bereits politisch isoliert ist und auf wenig intergouvernementale Unterstützung rechnen kann. Nur wenn sie die stillschweigende Unterstützung einer Mehrheit des Ministerrats hat, kann die Kommission unilateral handeln. Dieser »versteckte Intergouvernementalismus« (Schmidt 1998: 304) erklärt, warum die Kommission lange Zeit darauf verzichtete, im Rahmen der Beihilfenaufsicht gegen die selektiven Steueranreize in der Unternehmensbesteuerung vorzugehen. Erst als auch die meisten Regierungen diese Anreize nicht mehr als legitimes Mittel der Strukturpolitik, sondern als schädliche Äußerungen des innergemeinschaftlichen Steuerwettbewerbs betrachteten, änderte sie Ende der neunziger Jahre ihre Politik. Die markige Sprache des zuständigen Kommissars – Mario Monti: »Wir können die Instrumente, die wir haben, nicht für unbegrenzte Zeit aussetzen« – verdeckte lediglich, daß mit der Verschärfung der Beihilfenaufsicht im Steuerbereich nur nachvollzogen wurde, was bereits Konsens unter den wichtigsten Mitgliedstaaten war.

Der Gerichtshof muß weniger die Konfrontation als die Mißachtung fürchten. Um die Folgebereitschaft von Politik und nationalen Gerichten nicht zu überfordern, muß er sich hüten, die Auslegung des Vertragstextes allzu deutlich in richterliche Rechtssetzung übergehen zu lassen (Scharpf 1999: 24). Bei der Anwendung der fundamentalen Freiheitsgewährleistungen des Vertrages auf die Einkommens- und Unternehmensbesteuerung ist dieses Risiko besonders hoch. Wenn er im Namen der Nicht-Diskriminierung nationale Steuervorschriften angreift, die zu einer Benachteiligung nicht-ansässiger Personen führen können, so geht er damit an die Grundfesten nationaler Steuersysteme. Diese Systeme wurden schließlich nicht

geschaffen, um die Gleichbehandlung von Ausländern zu gewährleisten, sondern um Solidarität zwischen Inländern zu verwirklichen (Williams 1997). Solidarität bedeutet Umverteilung, und Umverteilung kann nur funktionieren, wenn die, die dafür zahlen sollen, sich nicht entziehen können. Sie setzt deshalb eine gewisse Diskriminierung gegen grenzüberschreitende Aktivitäten voraus. Der Gerichtshof hat deshalb erst in den neunziger Jahren gewagt, den Nicht-Diskriminierungsgrundsatz gegen nationale Einkommensteuerregeln in Stellung zu bringen. Das bedeutet jedoch nicht, daß er in Zukunft nicht beherzter vorgehen könnte. Auch in den Mitgliedstaaten wächst schließlich die Ernüchterung über die Steuersysteme, die man sich im Interesse umverteilender Gerechtigkeit demokratisch verordnet hat. Es ist deshalb nicht ausgeschlossen, daß sich ein permissiver Konsens für eine richterrechtliche Planierung dieser Systeme entwickeln könnte. Das Beispiel der staatsnahen Sektoren der Daseinsfürsorge – Telekommunikation, Verkehr, Energie, Finanzdienstleistungen – zeigt, wie schnell der Gerichtshof und die Kommission durch unilaterale Maßnahmen lang etablierte institutionelle Ordnungen zum Einsturz bringen können, wenn der Wille der Mitgliedstaaten, an diesen Ordnungen festzuhalten, erst einmal unterminiert ist (Schmidt 1998).

Daß die europäische Steuerpolitik auf dem Wege der positiven Integration nur geringe Fortschritte gemacht hat, erstaunt den Mehrebenentheoretiker weniger als das nur zögerliche Vorantasten der negativen Integration. Aber auch hier gibt es Anomalien. So ist der Ministerrat – zumindest im Bereich der Umsatzsteuer – bei der Marktgestaltung erfolgreicher gewesen als bei der Marktschaffung. Er hat ein gemeinsames europäisches Mehrwertsteuersystem verabschiedet, die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage weitgehend harmonisiert sowie den Anwendungsbereich und die Höhe ermäßigter Mehrwertsteuersätze angeglichen, so daß Umsätze heute in allen Mitgliedstaaten einem sehr ähnlichen Besteuerungsregime unterliegen. An den Steuergrenzen dagegen hat er nicht gerührt. Das Bestimmungslandprinzip und der Grenzausgleich sind nach wie vor in Kraft, auch wenn ihre Anwendung durch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem transparenter geworden ist.

Der relative Erfolg der Marktgestaltung wurde durch zwei spezifische Sonderbedingungen der Umsatzbesteuerung möglich. Erstens verhinderte das Bestimmungslandprinzip, daß die Harmonisierung von System, Bemessungsgrundlagen oder Sätzen irgendwelchen Einfluß auf das Wettbewerbsverhältnis zwischen den Mitgliedstaaten nimmt. Kein Staat mußte befürchten, durch die Harmonisierung Wettbewerbsvorteile einzubüßen. Keiner konnte hoffen, Vorteile zu gewinnen. Die Verhandlungen im Ministerrat

hatten deshalb nicht den für die Harmonisierung unter Bedingungen offener Grenzen typischen Nullsummencharakter. Zweitens gab es einen breiten Konsens in Fachwelt und Politik, wie die ideale Umsatzsteuer aussehen sollte. Dieser Konsens erleichterte die Koordination auf eine gemeinsame Harmonisierungslösung und milderte die durch institutionelle Differenzen verursachten Konflikte. Keine dieser beiden Bedingungen kann in anderen Besteuerungsbereichen, geschweige denn in anderen Politikbereichen einfach reproduziert werden.

Der relative Mißerfolg des Ministerrats bei der Marktschaffung hängt damit zusammen, daß der zwischenstaatliche Konflikt viel heftiger ist, als die Mehrebenenanalyse für diesen Fall allgemein erwartet. Scharpf unterstellt, daß die Beseitigung von Marktzutrittsbarrieren Gefangenendilemma-Charakter hat (Scharpf 2001c: 14): Alle Mitgliedstaaten profitieren von einem größeren, effizienteren Markt, jeder von ihnen hat aber einen Anreiz, den Zutritt zum eigenen Markt geschlossen zu halten, um die nationale Industrie vor internationaler Konkurrenz zu schützen. Sich auf die Liberalisierung zu einigen, ist deshalb kein Problem. Die Schwierigkeit besteht darin, sie gegen mögliche Trittbrettfahrer zu verteidigen. Die Logik des Gefangenendilemmas wirkt im Prinzip auch in der Steuerpolitik: Insoweit der Abbau von Steuergrenzen dazu führt, daß grenzüberschreitende Transaktionen durchgeführt werden, die sich vorher nicht rechneten, steigt die Effizienz und alle profitieren; insofern sich Steuergrenzen für protektionistische Maßnahmen eignen, gibt es einen Anreiz, sie zu diesem Zweck zu mißbrauchen. Das Gefangenendilemma wird aber vollkommen durch die Logik des Steuerwettbewerbs dominiert. Weil der Abbau von Steuergrenzen die internationale Steuerarbitrage erleichtert, müssen die Regierungen damit rechnen, daß die kollektiven Einnahmen, die sie aus der Besteuerung dieser Faktoren ziehen können, abnehmen. Für die Regierungen steht deshalb sehr viel mehr auf dem Spiel als in einem Gefangenendilemma. Das Problem ist nicht, daß potentielle Trittbrettfahrer nicht abgewehrt werden könnten, sondern daß der Abbau der Steuergrenzen für das Gros der Mitgliedstaaten aus fiskalischen Gründen gar nicht wünschenswert ist.

7.4 Fazit

Die besondere Integrationsresistenz der Steuerpolitik ergibt sich aus dem Ineinandergreifen von vier verschiedenen Mechanismen.

Der *erste* Mechanismus betrifft die Wahl zwischen positiver und negativer Integration. Bisher läuft die europäische Steuerpolitik fast ausschließlich über die Schiene der positiven Integration. Der Ministerrat ist das ausschlaggebende Gremium. Die Letztentscheidung über Integrationsfortschritt oder -blockade liegt bei den dort versammelten Finanzministern. Die supranationalen Gemeinschaftsinstitutionen spielen lediglich eine subsidiäre Rolle. Die Kommission speist Integrationsvorschläge in den Ministerrat ein. Der Gerichtshof legt die vom Ministerrat verabschiedeten Steuerrichtlinien – sowie die wenigen im EU-Vertrag enthaltenen Steuerbestimmungen – aus. Der Weg der negativen Integration ist dagegen bisher kaum genutzt worden. Dabei bietet er gerade im Bereich der direkten Steuern potentiell sehr weitreichende Möglichkeiten, um die Integrationsziele der europäischen Steuerpolitik am Ministerrat vorbei zu erreichen. Im Prinzip können die Kommission über die Beihilfenaufsicht und der Gerichtshof über die Anwendung der fundamentalen Freiheitsgarantien des Vertrages auch solche Steuergrenzen und Besteuerungsunterschiede punktuell angreifen, für deren generellen Abbau es unter den nationalen Finanzministern keinen Konsens gibt. Praktisch birgt ein solches Vorgehen aber erhebliche Gefahren, wenn es nicht auf stillschweigende Billigung wichtiger Mitglieder des Rats rechnen kann. Erst in den neunziger Jahren haben Kommission und Gerichtshof behutsam begonnen, die Möglichkeiten der negativen Integration tatsächlich zu nutzen.

Der *zweite* Mechanismus betrifft die Interessenkonstellationen im Ministerrat. Diese Konstellationen sind in der Steuerpolitik wenig einigungsfreundlich. Typischerweise lassen sie kaum Raum für Pareto-Verbesserungen und provozieren ausgeprägte Verteilungskonflikte. Der Grund liegt darin, daß die beiden Hauptzielsetzungen der europäischen Steuerpolitik frontal mit der Logik des Steuerwettbewerbs zusammenstoßen.

– Der Abbau von Steuergrenzen verschärft den Steuerwettbewerb und verursacht dadurch eine Reduzierung der Gesamtsteuereinnahmen bei gleichzeitiger relativer Umverteilung zugunsten kleinerer Mitgliedstaaten: Kleine Staaten können vom Wettbewerb fiskalisch profitieren. Ihre Gewinne wiegen aber die Verluste der großen Wettbewerbsverlierer nicht auf, so daß der Verteilungskonflikt durch Kompensationszahlungen nicht zu lösen ist.

– Die Harmonisierung von Besteuerungsunterschieden reduziert den Steuerwettbewerb. Dadurch können die kollektiven Steuereinnahmen im Prinzip erhöht werden – aber nur wenn alle am Steuerwettbewerb beteiligten Staaten bei der Harmonisierung mitmachen. Eine auf die Mitgliedstaaten der EU beschränkte Harmonisierung droht dagegen, den Steuerwettbewerb zwischen der EU und dem Rest der Welt zu verschärfen. Ob den großen Mitgliedstaaten nach der Harmonisierung mehr bleibt als die kleinen verlieren, ist deshalb eine offene Frage. Auch hier sind Kompensationslösungen deshalb schwierig zu arrangieren.

Allein auf sich gestellt, gelingt es den Ministern deshalb nur unter Ausnahmebedingungen, sich auf gemeinsame steuerpolitische Maßnahmen zu verständigen.

Der *dritte* Mechanismus betrifft die Rolle der Kommission im Verhandlungsspiel. Die Kommission hat zwar genug Macht, um den Rat immer wieder in Verhandlungen um den Abbau von Steuergrenzen und die Angleichung von Besteuerungsunterschieden zu verwickeln, aber zuwenig, um die zwischenstaatlichen Konflikte zu entschärfen, die einem erfolgreichen Abschluß dieser Verhandlungen entgegenstehen. Dazu fehlt ihr der Zugriff auf die Ressource, um deren Verteilung es in diesen Konflikten geht: Steuereinnahmen. In föderalen Systemen erleichtert das finanzpolitische Eigengewicht der Bundesregierung die horizontale Koordinierung zwischen den Gliedstaaten und macht sie zugleich weniger wichtig. Die Koordinierung wird einfacher, weil die Bundesregierung sie aus Bundesmitteln subventionieren kann. Sie wird weniger wichtig, weil die Bundessteuern die Bedeutung der gliedstaatlichen Steuern relativieren. Die EU hat keine eigenen Steuern. Die Steuergrenzen und Besteuerungsunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten sind deshalb störender und die Möglichkeiten der europäischen Institutionen beschränkter, bei ihrem Abbau zu helfen. Die Kommission kann den Mitgliedstaaten keine substantiellen Anreize zur Revision ihrer steuerpolitischen Interessen bieten. Sie kann keine eigenen Mittel einsetzen, um die schwachen Kooperationsanreize im Ministerrat zu verstärken und die Verteilungskonflikte abzuschwächen. Die Mitgliedstaaten bleiben mit ihren horizontalen Konflikten allein. Das ›upgrading of the parties' common interests‹ funktioniert nicht.

Der *vierte* Mechanismus schließlich betrifft die mangelnde gesellschaftliche Unterstützung der europäischen Steuerpolitik. Den Fachbeamten aus den nationalen Finanzministerien bietet die europäische Zusammenarbeit anders als ihren Kollegen aus den Umwelt-, Arbeits- oder Frauenministerien

wenig Gelegenheit, ihre spezifischen Fachinteressen voranzutreiben. Kapitaleigentümern und großen Unternehmen ist durch die Handlungsunfähigkeit der europäischen Steuerpolitik sowieso besser gedient, weil sie den Steuerwettbewerb weiterlaufen läßt, von dem sie über eine Reduzierung ihrer Steuerlasten profitieren. Die Besitzer immobiler Steuerbasen, insbesondere also die Bezieher von Lohneinkommen, sollten im Prinzip natürlich ein Interesse an der Einhegung des Steuerwettbewerbs haben. Sie treten bisher aber kaum in Erscheinung. Es fehlt deshalb jeder innenpolitische Druck auf die Regierungen, ihre steuerpolitischen Interessen zu revidieren und bei den Verhandlungen in Brüssel größere Konzessionsbereitschaft zu zeigen.

Kurzgefaßt ist das Ergebnis also folgendes: Die Zielsetzungen der europäischen Steuerpolitik generieren im Ministerrat ausgesprochen einigungsunfreundliche Interessenkonstellationen. Diese Konstellationen können weder von der Kommission durch Hilfestellung von oben noch durch gesellschaftlichen Interessendruck von unten aufgeweicht werden. Trotzdem haben die Kommission und der Gerichtshof bisher nur sehr zaghafte Versuche unternommen, diese Zielsetzungen am blockierten Ministerrat vorbei auf dem Rechtsweg voranzutreiben. Muß das immer so bleiben? Nicht unbedingt. Die Steuerpolitik ist zwar ein schwieriges Terrain für Richterrecht. Wie das Beispiel des deutschen Bundesverfassungsgerichts zeigt, können sich aber auch höhere Gerichte mit großem Nachdruck und geringer Rücksicht auf die fiskalischen Folgen in die Gestaltung der Steuerpolitik einschalten. Es ist deshalb nicht ausgeschlossen, daß die Kommission und der Gerichtshof in Zukunft über die Rechtsanwendung und -auslegung sehr viel stärkeren Einfluß auf die nationale Steuerpolitik nehmen werden als bisher. Das könnte insbesondere im bisher so integrationsresistenten Bereich der direkten Steuern erhebliche und einigen Regierungen höchst unliebsame Anpassungen der nationalen Steuerpolitik erzwingen.

Literatur

ACIR (Advisory Commission on Intergovernmental Relations), 1991: *Interjurisdictional tax and policy competition: good or bad for the federal system?* Washington: ACIR.

Albers, Willi, 1953: Steuerprobleme der Montanunion. In: *Die Weltwirtschaft* 3, 162–173.

Alter, Karen J., 1998: Who are the »Masters of the Treaty«? European governments and the European Court of Justice. In: *International Organization* 52, 121–148.

Alter, Karen J./Sophie Meunier-Aitsahalia, 1994: Judicial politics in the European Community. European integration and the pathbreaking »Cassis de Dijon« decision. In: *Comparative Political Studies* 26, 535–561.

Andel, Norbert, 1971: Die Harmonisierung der Steuern im Gemeinsamen Markt. In: *Finanzarchiv* 30, 224–256.

——, 1987: Determination of company profits. In: Sijbren Cnossen (Hrsg.), *Tax co-ordination in the European Community.* Deventer: Kluwer, 287–304.

——, 1998: *Finanzwissenschaft*. Tübingen: Mohr Siebeck.

Andel, Norbert et al., 1976: Bericht der Fachgruppe Steuerharmonisierung. In: Hans von der Groeben/Hans Möller (Hrsg.), *Möglichkeiten und Grenzen einer Europäischen Union.* Baden-Baden: Nomos, 69–99.

Anschütz, Ulrich, 1972: Harmonization of direct taxes in the European Economic Community. In: *Harvard International Law Journal* 13, 1–58.

Arthur, W. Brian, 1988: Self-reinforcing mechanisms in economics. In: Philip W. Anderson et al. (Hrsg.), *The economy as an evolving complex system.* Redwood City: Addison-Wesley, 9–31.

Aujean, Michel, 1995: Value added tax in the Internal Market. A first assessment. In: *EC Tax Review* 14, 14–44.

——, 1998: Towards a VAT system tailored to meet the needs of the Single Market in the twenty-first century. In: Austrian Federal Ministry of Finance (Hrsg.), *Tax competition and co-ordination of tax policy in the European Union.* Wien: Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, 105–120.

Basinger, Scott/Mark Hallerberg, 2000: *Remodeling the competition for capital: how domestic politics erases the race-to-the-bottom.* Paper prepared for the 2000 Meeting of the American Political Science Association, Panel 14–2.

Begg, Iain/Nigel Grimwade, 1998: *Paying for Europe*. Sheffield: Academic Press.

Benz, Arthur, 1998: Politikverflechtung ohne Politikverflechtungsfalle – Koordination und Strukturdynamik im europäischen Mehrebenensystem. In: *Politische Vierteljahresschrift* 39, 558–589.

Bernauer, Thomas, 2000: *Staaten im Weltmarkt. Zur Handlungsfähigkeit von Staaten trotz wirtschaftlicher Globalisierung*. Opladen: Leske + Budrich.

Bickel, Wilhelm, 1956: Ertragsteuern. In: Wilhelm Gerloff/Fritz Neumark (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2.* Tübingen: Mohr, 403–446.

——, 1959: Körperschaftsteuer. In: Erwin v. Beckerath et al. (Hrsg.), *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band 6.* Stuttgart: Gustav Fischer, 41–46.

Biehl, Dieter, 1969: *Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip*. Köln: Heymanns.

——, 1992: On maximal versus optimal tax harmonization. In: Roland Bieber et al. (Hrsg.), *One European Market?* Baden-Baden: Nomos, 261–282.

Bird, Richard M., 1984: Tax harmonization and federal finance: A perspective on recent Canadian discussion. In: *Canadian Public Policy* 10, 253–266.

——, 1989: Tax harmonization in federations and common markets. In: Manfred Neumann/Karl W. Roskamp (Hrsg.), *Public finance and performance of enterprises.* Detroit: Wayne State University Press, 139–151.

Blankart, Charles B., 1999: *Die schleichende Zentralisierung der Staatstätigkeit*, unveröfftl. Manuskript. Berlin: Humboldt-Universität.

BMF (Bundesministerium der Finanzen), 1962: *Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs in den Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslandes 55. Bonn: BMF.

——, 1963: *Die Gewinn- und Umsatzbesteuerung von Konzernen*, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslandes 68. Bonn: BMF.

——, 1968: *Internationaler Vergleich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften*, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslandes 1/1968. Bonn: BMF.

——, 1985: *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich*, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands 1/1985. Bonn: BMF.

——, 1988: *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich*, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands 1/1988. Bonn: BMF.

——, 1989: *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich*, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands 1/1989. Bonn: BMF.

——, 1994: *Ausarbeitung der endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und für ein funktionsfähiges Clearing-Verfahren*. Gutachten der Ursprungslandkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen 52. Bonn: BMF.

——, 1996: *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich*, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands, Juli 1996. Bonn: BMF.

——, 1999a: *Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung*. Gutachten erstattet vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. 65. Bonn: Stollfuß Verlag.

——, 1999b: *Steuerbelastung deutscher Unternehmen – nationaler und internationaler Vergleich*. Bonn: BMF.

——, 2002: Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverhandlungen am 1. Januar 2002. Berlin: BMF.

Börner, Bodo, 1972: Diskussion. In: Bodo Börner (Hrsg.), *Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt.* Köln: Heymanns, 59–89.

Bratton, William/Joseph McCahery, 2001: Fiscal federalism, jurisdictional competition and tax coordination: Translating theory to policy in the European Union. In: Danel C. Esty/Damien Geradin (Hrsg.), *Regulatory competition and economic integration.* Oxford: Oxford University Presse, 157–189.

Brosio, Guido, 1970: National tax hindrances to crossborder concentration in the European Economic Community. In: *Harvard International Law Journal* 11, 311–357.

Bucovetsky, S., 1991: Asymmetric tax competition. In: *Journal of Urban Economics* 30, 167–181.

Burke, Richard, 1979: EC: Harmonization of corporation tax. In: *Intertax* 7, 240–246.

——, 1980: Convergence of tax systems in the European Community. In: *Fiscal Studies* 1, 1–7.

Burley, Anne-Marie/Walter Mattli, 1993: Europe before the Court: A political theory of legal integration. In: *International Organization* 47, 41–76.

Cameron, David R., 1998: Creating supranational authority in monetary and exchange-rate policy: The sources and effects of EMU. In: Wayne Sandholtz/Alec Stone Sweet (Hrsg.), *European integration and supranational governance.* Oxford: Oxford University Press, 188–216.

Carey, David/Jean-Claude Chouraqui/Robert P. Hagemann, 1993: *The future of capital income taxation in a liberalised financial environment*. Paris: OECD, Economics Department Working Paper No. 126.

Cary, William L., 1974: Federalism and corporate law: Reflections upon Delaware. In: *The Yale Law Journal* 83, 663–705.

CEPR (Centre for Economic Policy Research), 1993: *Making sense of subsidiarity: How much centralization for Europe?* Brüssel: CEPR.

CEPS (Centre for European Policy Studies), 1989: *Indirect tax harmonisation in the European Community*. Brüssel: CEPS.

Cerny, Philip, 1993: The deregulation and re-regulation of financial markets in a more open world. In: Philip Cerny (Hrsg.), *Finance and world politics.* Aldershot: Edgar Elgar, 51–85.

Chown, John/William Hopper, 1982: Company tax harmonisation in the European Economic Community. In: *Intertax* 10, 275–284.

Christiaanse, Jan H., 1971: *Tax harmonization in the European Common Market.* Deventer: Kluwer.

Cnossen, Sijbren/Carl S. Shoup, 1987: Coordination of value-added taxes. In: Sijbren Cnossen (Hrsg.), *Tax coordination in the European Community.* Deventer: Kluwer, 59–84.

Cohen, Michael D./James G. March/Johan P. Olsen, 1972: A garbage can model of organizational choice. In: *Administrative Science Quarterly* 17, 1–25.

Colonna Di Paliano, Guido, 1968/69: Why Europe needs continental-scale firms. In: *Atlantic Community Quarterly* 6, 566–569.

Commission Européenne, 1969: *Mesures d'aménagement en matière d'impôts directs en vue de faciliter le développement et l'interpénétration des marchés de capitaux dans la Communauté économique européenne (COM (69) 201).* Brüssel: Europäische Kommission.

Daly, Michael/Joann E. Weiner, 1993: Corporate tax harmonization and competition in federal countries: Some lessons for the European Community? In: *National Tax Journal* 46, 441–461.

Dashwood, Alan, 1977: Hastening slowly: The Communities' path towards harmonization. In: Helen Wallace/William Wallace/Carole Webb (Hrsg.), *Policy-making in the European Communities.* Chichester: John Wiley, 273–300.

Debatin, Helmut, 1966: Das Problem der Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt. In: *Der Betrieb* 19, 1321–1326.

——, 1972: Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt. In: Bodo Börner (Hrsg.), *Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt.* Köln: Heymanns, 3–18.

Dehejia, Vivek H./Philipp Genschel, 1999: Tax competition in the European Union. In: *Politics & Society* 27, 403–430.

Deringer-Bericht, 1963: *Bericht im Namen des Binnenmarktausschusses über den Vorschlag der EWG-Kommission an den Rat (Dok. 121/1962–1963) über eine Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend die Umsatzsteuer (EP Dok. 56/1963–1964).* Luxemburg: Europäisches Parlament.

Derycke, Erik, 1996: *Plea for a social Europe. IGC 1996: An opportunity not to be missed.* Speech by Mr. Derycke, Belgian Minister of Foreign Affairs, Egmont Palace, 23 January 1996. Brüssel: Belgisches Außenministerium.

Deutsche Bundesbank, 1988: Die Wirtschaftslage in der Bundesrepublik Deutschland im Frühjahr 1988. In: *Monatsbericht* Juni 1988, 5–19.

——, 1994: Aufkommen und ökonomische Auswirkungen des steuerlichen Zinsabschlags. In: *Monatsbericht* Januar 1994, 45–58.

Deutscher Bundestag, 1970: *Mündlicher Bericht des Haushaltsausschusses über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zu dem Vertrag vom 22. April 1970 zur Änderung bestimmter Haushaltsvorschriften der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften, BT-Drucksache VI/1374*. Bonn: Deutscher Bundestag.

Doggart, Caroline, 1997: *Tax havens and their uses*. London: The Economist Intelligence Unit.

Dosser, Douglas, 1973: The corporation tax. In: Douglas Dosser (Hrsg.), *British taxation and the common market.* London: Charles Knight, 89–99.

Due, John F., 1972: The evolution of sales taxation 1915–1972. In: Richard M. Bird/John G. Head (Hrsg.), *Modern fiscal issues.* Toronto: University of Toronto Press, 318–344.

Dyson, Kenneth, 1994: *Elusive Union. The process of Economic and Monetary Union in Europe*. London: Longman.

Dziadkowski, Dieter, 1997: Das endgültige Mehrwertsteuersystem im Binnenmarkt – eine Utopie? In: *Steuer und Wirtschaft* 74, 147–156.

Easson, Alex J., 1980: *Tax law and policy in the EEC*. London: Sweet and Maxwell.

——, 1993a: Harmonization of direct taxation in the European Community: From Neumark to Ruding. In: *Canadian Tax Journal* 40, 600–638.

——, 1993b: *Taxation in the European Community*. London: Athlone Press.

Eggert, Wolfgang/Andreas Haufler, 1996: *When do small countries win tax wars?* Diskussionsbeiträge Sonderforschungsbereich 178 »Internationalisierung der Wirtschaft«, Serie II – Nr. 304. Konstanz: Universität Konstanz.

Ehlermann, Claus-Dieter, 1995: Ökonomische Aspekte des Subsidiaritätsprinzips: Harmonisierung versus Wettbewerb der Systeme. In: *Integration* 18, 11–21.

Eichener, Volker, 1997a: Effective European problem-solving: Lessons from the regulation of occupational safety and environmental protection. In: *Journal of Public Policy* 17, 591–608.

——, 1997b: *Entscheidungsprozesse in der regulativen Politik der Europäischen Union*. Unveröffentlichte Habilitationsschrift. Bochum: Ruhr-Universität Bochum.

Eilers, Stephan, 1999: Vorbemerkungen zu den Artikeln 95 bis 99. In: Hans von der Groeben/Jochen Thiesing/Claus-Dieter Ehlermann (Hrsg.), *Kommentar zum EU-/EG-Vertrag. Bd. 2/II Artikel 88 – 102 EGV.* Baden-Baden: Nomos, 2/2060–2062/2124.

Elliott, Peter, 1993: United Kingdom. In: *EC Tax Review* 2, 43–51.

Ellis, Maarten, 1999: Are measures to curb harmful tax competition necessary? In: *European Taxation* 39, 78–80.

Elster, Jon, 1998: A plea for mechanisms. In: Peter Hedström/Richard Swedberg (Hrsg.), *Social mechanisms.* Cambridge: Cambridge University Press, 45–73.

Elvinger, André, 1974: The position of Luxembourg within the EEC. In: J.F. Avery Jones (Hrsg.), *Tax havens and measures against tax evasion and avoidance in the EEC.* London: Associated Business Programmes, 84–94.

Europäische Gemeinschaft, 1960: Erste Richtlinie zur Durchführung des Artikels 67 des Vertrages. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* 43, 921.

——, 1963: Zweite Richtlinie 63/21/EWG des Rates vom 18. Dezember 1962 zur Ergänzung und Änderung der ersten Richtlinie zur Durchführung des Artikels 67 des Vertrages. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* 9, 62.

——, 1967a: Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* 071, 1301–1303.

——, 1967b: Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* 071, 1304–1312.

——, 1969: Dritte Richtlinie 69/463/EWG des Rates vom 9. Dezember 1969 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Einführung der Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 320, 34–35.

——, 1970: Beschluß des Rates vom 21. April 1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 94, 19–22.

——, 1971a: Entschließung des Rates und der Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 22. März 1971 über die stufenweise Verwirklichung der Wirtschafts- und Währungsunion in der Gemeinschaft. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 28, 1–4.

——, 1971b: Vierte Richtlinie 71/401/EWG des Rates vom 20. Dezember 1971 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Einführung der Mehrwertsteuer in Italien. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 283, 41–42.

——, 1972: Fünfte Richtlinie 72/250/EWG des Rates vom 4. Juli 1972 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Einführung der Mehrwertsteuer in Italien. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 162, 18–19.

——, 1975: Entschliessung des Rates vom 10. Februar 1975 über Massnahmen der Gemeinschaft zur Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 35, 1.

——, 1977a: Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 145, 1–40.

——, 1977b: Verordnung (EWG, Euratom, EGKS) Nr. 2892/77 des Rates über die Anwendung des Beschlusses vom 21. April 1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften auf die Mehrwertsteuereigenmittel. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 336, 8.

——, 1977c: Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 336, 15–20.

——, 1988: Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 178, 5–18.

——, 1990a: 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. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 225, 1–5.

——, 1990b: Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 225, 6–9.

——, 1990c: Übereinkommen 90/436/EWG vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 225, 10–24.

——, 1991a: Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 376, 1–19.

——, 1991b: Verordnung (EWG) Nr. 3330/91 des Rates vom 7. November 1991 über die Statistiken des Warenverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 316, 1–10.

——, 1992a: Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG, Annäherung der MWSt.-Sätze. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 316, 1–4.

——, 1992b: Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MWSt.). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 024, 1–5.

——, 1998: Schlussfolgerungen des Rates Wirtschafts- und Finanzfragen vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik (98/C 2/01). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 2, 1–6.

——, 1999: Richtlinie 1999/49/EG des Rates vom 25. Mai 1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf den Normalsteuersatz. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 139, 27–28.

Europäische Kommission, 1962: *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften betreffend die Umsatzsteuer (KOM (62) 217)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1967a: Programm der Steuerharmonisierung. Mitteilung der Kommission an den Rat von 8.2.1967. In: *Bulletin der EG*, Beilage 8–1967, 3–5.

——, 1967b: Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern. Mitteilung der Kommission an den Rat vom 26.6.1967. In: *Bulletin der EG*, Beilage 8–1967, 6–22.

——, 1970: *Budgetäre, wirtschaftliche und soziale Auswirkungen der Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze in der EWG*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1973: Neuer Vorschlag zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer, *Bulletin der EG*, Beilage 11–1973.

——, 1975a: Antwort der Kommission auf die schriftliche Anfrage Nr. 189/75. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 209, 34–35.

——, 1975b: *Steuerpolitisches Aktionsprogramm. Mitteilung der Kommission an den Rat (KOM (75) 391)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1975c: *Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftssteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden (KOM (75) 392)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1975d: *Mitteilung der Kommission an den Rat vom 22.11.1974 (KOM (74) 1971)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1976a: Vorschlag einer Richtlinie des Rates über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren). Von der Kommission dem Rat vorgelegt am 29.11.1976. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 301, 4–7.

——, 1976b: Vorschlag einer Richtlinie des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern. Von der Kommission dem Rat vorgelegt am 5.4.1976. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 94, 2–6.

——, 1980: Bericht der Kommission an den Rat über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme der Gemeinschaft, *Bulletin der EG*, Beilage 1–1980.

——, 1984a: *Die Gemeinschaftsaktion gegen die internationale Steuerhinterziehung und Steuerflucht. Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 28.11.1984 (KOM (84) 603)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1984b: Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten (KOM (84) 404). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 253, 5.

——, 1984c: Antwort der Kommission auf die schriftliche Anfrage Nr. 96/84. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 232, 5–6.

——, 1985a: *Steuerliche Maßnahmen zur Erleichterung der Zusammenarbeit zwischen Unternehmen der Mitgliedstaaten. Mitteilung der Kommission an den Rat (KOM (85) 360)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1985b: *Vollendung des Binnenmarktes. Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1986: *Mitteilung der Kommission an den Rat. Programm zur Liberalisierung des Kapitalverkehrs in der Gemeinschaft (KOM (86) 292)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1987a: *Arbeitspapier der Kommission. Vollendung des Binnenmarktes: Einführung eines Clearingmechanismus für die Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr (KOM (87) 323)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1987b: *Gesamtmitteilung der Kommission. Vollendung des Binnenmarktes: Annäherung der Sätze und Harmonisierung der Strukturen der indirekten Steuern (KOM (87) 320)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1987c: 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). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 250, 2.

——, 1987d: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG, Beseitigung der Steuergrenzen (KOM (87) 322). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 252, 2.

——, 1987e: Vorschlag zur Einführung eines Annäherungsprozesses der Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuersätze (KOM (87) 324). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 250, 3.

——, 1987f: *Mitteilung der Kommission. Schaffung eines europäischen Finanzraums (KOM (87) 550)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1988: *Europas Zukunft – Binnenmarkt 1992*, Europäische Wirtschaft 35. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1989a: *Mitteilung der Kommission an den Rat. Steuerliche Maßnahmen, die die Gemeinschaft im Zusammenhang mit der Liberalisierung des Kapitalverkehrs zu treffen hat (KOM (89) 60)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1989b: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über ein gemeinsames System einer Quellensteuer auf Zinsen (KOM (89) 60). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 141, 5–7.

——, 1989c: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten in den Bereichen der direkten und der Mehrwertsteuern. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 141, 7.

——, 1989d: *Mitteilung der Kommission an den Rat und das Parlament. Die Vollendung des Binnenmarktes und die Annäherung der indirekten Steuern (KOM (89) 260).* Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1990a: Geänderter Vorschlag für eine Verordnung (EWG) des Rates über die Statistiken des Warenverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten (KOM (90) 423). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 254, 7.

——, 1990b: Vorschlag für eine Änderung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388. Steuerliche Übergangsregelung im Hinblick auf die Errichtung des Binnenmarktes (KOM (90) 182). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 176, 8.

——, 1990c: Vorschlag für eine Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungen auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (KOM (90) 183). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 187, 23.

——, 1991a: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften (KOM (90) 595). In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 53, 30.

——, 1991b: *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)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1992: *Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluß an die Schlußfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes (SEK (92) 1118)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1996a: *Die Steuern in der Europäischen Union: Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme (KOM (96) 546)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1996b: *Ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem – ein Programm für den Binnenmarkt (KOM (96) 328)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1996c: *Steuern in der Europäischen Union (SEK (96) 487)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1997: *Bericht der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament gemäß Artikel 12 Absatz 4 der sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (KOM (97) 559)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1998a: Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 384, 3–9.

——, 1998b: *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft (KOM (98) 295)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1999: *Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, XXI/292/99*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 2000: *Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament. Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MWSt-Systems im Binnnenmarkt (KOM (2000) 348)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 2001: *Gesamthaushaltsplan der Europäischen Union für das Haushaltsjahr 2001. Zahlenübersicht*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 2001: *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft, KOM (2001) 400*. Brüssel: Europäische Kommission.

Europäischer Gerichtshof, 1981: *Rs. 15/81 (Gaston Schul)*. Luxemburg: Europäischer Gerichtshof.

——, 1986: *Rs. 270/83 (Avoir fiscal)*. Luxemburg: Europäischer Gerichtshof.

——, 1995: *Rs. C-279/93 (Schumacker)*. Luxemburg: Europäischer Gerichtshof.

——, 1996: *Rs. C-107/94 (Asscher)*. Luxemburg: Europäischer Gerichtshof.

Europäischer Rat, 1969: Kommuniqué der Konferenz der Staats- und Regierungschefs der EWG-Mitgliedstaaten in Den Haag am 1. und 2. Dezember 1969. In: *Bulletin der EG,* Beilage 7–1970, 20–23.

——, 1989: Schlußfolgerung des Vorsitzes des Europäischen Rates zur 41. Ratstagung am 26. und 27. Juni 1989 in Madrid. In: Werner Weidenfeld/Wolfgang Wessels (Hrsg.), *Jahrbuch der Europäischen Integration 1989/90.* Bonn: Europa Union Verlag, 404–418.

——, 1999: *Schlußfolgerungen des Vorsitzes Europäischer Rat (Helsinki), 10. und 11. Dezember 1999*. Helsinki: Finnische Ratspräsidentschaft.

Europäisches Parlament, 1979: Entschliessung zur Harmonisierung der Körperschaftssteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden. In: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 140, 19–20.

——, 1990: *Die wirtschaftlichen Konsequenzen der Steuerharmonisierung in Europa*. Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften.

European Commission, 1969a: *Proposal for a Council Directive (with explanatory memorandum) concerning the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (COM (69) 6)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1969b: *Proposal for a Council Directive (with explanatory memorandum) on the common system of taxation applicable to mergers, divisions and transfers of*

assets taking place between companies of different Member States (COM (69) 5). Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1970a: Commission memorandum to the Council on the preparation of a plan for the phased establishment of an Economic and Monetary Union. In: *Bulletin of the EC* 3–1970, 3–13.

——, 1970b: The Community's industrial policy. Commission memorandum to the Council (Colonna Report), *Bulletin of the EC* 4–1970.

——, 1974: Report on the tax arrangements applying to holding companies (COM (73) 1008). In: J.F. Avery Jones (Hrsg.), *Tax havens and measures against tax evasion and avoidance in the EEC.* London: Associated Business Programmes, 109–116.

——, 1980: *Proposal for a Council Directive on the common system of taxation applicable to mergers, divisions and contributions of assets occuring between companies of different Member States. Communication by the Commission to the Council of 29 April 1980 (COM (80) 203)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1990: *Commission communication to parliament and the council. Guidelines on company taxation (SEC (90) 601)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1994: *Recommendation regarding the taxation of small and medium enterprises (COM (94) 1305)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 1997: Towards tax co-ordination in the European Union. A package to tackle harmful competition (COM (97) 495). In: *Agence Europe Documents* 2054, 9.10.1997, 1–8.

——, 2000a: *Adapting the institutions to make a success of enlargement. Commission opinion in accordance with Article 48 of the Treaty on European Union on the calling of a Conference of Representatives of the Governments of the Member States to amend the Treaties (COM (2000) 34)*. Brüssel: Europäische Kommission.

——, 2000b: *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament. A strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the Internal Market (COM (2000) 348)*. Brüssel: Europäische Kommission.

European Council, 2000: *Presidency Conclusions: Santa Maria da Feira European Council 19 and 20 June 2000*. Lissabon: Portugiesische Präsidentschaft.

European Taxation, 1976a: A common European system of corporate/shareholder taxation? A critical overview of the E.E.C. Commission's proposed directive. In: *European Taxation* 16, 41–51.

——, 1976b: How the E.E.C.-Commission proposes to harmonise the systems of corporation tax and of withholding taxes on dividends. In: *European Taxation* 16, 52–127.

European Union, 2000*: Report from Council (Ecofin) to European Council. Subject: Tax Package*. Santa Maria da Feira: Europäischer Rat.

Eurostat, 1997: *Eurostat Jahrbuch 1997*. Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften.

Falkner, Gerda, 1994: *Supranationalität trotz Einstimmigkeit? Entscheidungsmuster der EU am Beispiel der Sozialpolitik*. Bonn: Europa Union Verlag.

——, 2000: *EG-Richtlinien als soziales Korrektiv im europäischen Mehrebenensystem?* Vortrag auf dem Workshop ›Politik und Recht unter den Bedingungen der Globalisierung und Dezentralisierung‹, 1. und 2. Dezember 2000. Köln: Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung.

Farmer, Paul/Richard Lyal, 1994: *EC tax law*. Oxford: Clarendon.

Farrell, Joseph/Garth Saloner, 1988: Coordination through committees and markets. In: *RAND Journal of Economics* 19, 235–252.

Fischer, Joschka, 2000: Vom Staatenverband zur Föderation: Gedanken über die Finalität der europäischen Integration. In: Christian Joerges/Yves Mény/Joseph H.H. Weiler (Hrsg.), *What kind of constitution for what kind of polity? Responses to Joschka Fischer.* Florenz: Europäisches Hochschulinstitut, 5–17.

Forsthoff, Ernst, 1976: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates. In: Ernst Forsthoff, *Rechtsstaat im Wandel. Verfassungsrechtliche Abhandlungen 1954–1973.* München: Beck, 65–89.

Fredersdorf-Bericht, 1978: Information report of the section of economic and financial questions of the Economic and Social Committee on tax harmonization. In: *Intertax* 6, 384–392, 445–466.

Friedrich, Carl J., 1937: *Constitutional government and politics*. New York: Harper.

Gammie, Malcolm, 1998: Taxation issues for the European company. In: *EC Tax Review* 8, 159–170.

Gammie, Malcolm/Claudio Radaelli, 2000: *The future of tax policy in the EU. From ›harmful‹ tax competition to EU corporate tax reform*, Report of the CEPS Tax Task Force. Brüssel: CEPS.

Gardner, Edward H., 1992: Taxes on capital income. A survey. In: George Kopits (Hrsg.), *Tax harmonization in the European Community: Policy issues and analysis.* Washington: Internationaler Währungsfonds, 52–71.

Garrett, Geoffrey, 1992: International cooperation an institutional choice: the European Community's internal market. In: *International Organization* 46, 533–560.

Garrett, Geoffrey/Barry R. Weingast, 1993: Ideas, interests, and institutions: Constructing the European Community's Internal Market. In: Judith Goldstein/Robert O. Keohane (Hrsg.), *Ideas and foreign policy. Beliefs, institutions, and political change.* Ithaca: Cornell University Press, 173–206.

Garrett, Geoffrey/George Tsebelis, 1996: An institutional critique of intergovernmentalism. In: *International Organization* 50, 269–299.

Garrett, Geoffrey/R. Daniel Kelemen/Heiner Schulz, 1998: The European Court of Justice, national governments, and legal integration in the European Union. In: *International Organization* 52, 149–176.

Genschel, Philipp, 1998: Markt und Staat in Europa. In: *Politische Vierteljahresschrift* 39, 55–79.

——, 2000: Grenzen der Problemlösungsfähigkeit der EU. In: Edgar Grande/Markus Jachtenfuchs (Hrsg.), *Wie problemlösungsfähig ist die EU? Regieren im europäischen Mehrebenensystem.* Baden-Baden: Nomos, 191–207.

Genser, Bernd, 1998: Consequences of the EMU. Lessons from the US experience. In: Austrian Federal Ministry of Finance (Hrsg.), *Tax competition and co-ordination of tax policy in the European Union.* Wien: Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, 37–38.

——, 1999: Wieviel Umsatzsteuerautonomie bleibt im EU-Binnenmarkt? In: Klaus-Dirk Henke (Hrsg.), *Die Zukunft der Staatsfinanzierung.* Baden-Baden: Nomos, 123–136.

German-French Memorandum, 1974: Tax evasion/avoidance on the international level. In: *European Taxation* 14, 136–142.

Gilardi, Jean, 1971: Steuerliche Hemmnisse auf dem Wege zum Europäischen Kapitalmarkt. In: Deutsche Gesellschaft für die Steuerharmonisierung (Hrsg.), *Perspektiven für die Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt.* Berlin: Deutsche Gesellschaft für die Steuerharmonisierung, 119–136.

Giovannini, Alberto/James R. Hines Jr., 1991: Capital flight and tax competition: Are there viable solutions to both problems? In: Alberto Giovannini/Colin Mayer (Hrsg.), *European financial integration.* Cambridge: Cambridge University Press, 172–220.

Gleske, Leonhard, 1987: Liberalisierung des Kapitalverkehrs und Integration der Finanzmärkte. In: Ernst-Joachim Mestmäcker (Hrsg.), *Eine Ordnungspolitik für Europa. Festschrift für Hans von der Groeben zu seinem 80. Geburtstag.* Baden-Baden: Nomos, 131–152.

Godet, Michel/Olivier Ruyssen, 1981: *The Old World and the new technologies*. Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften.

Goldsworth, John, 1988: European Commission proposal for a directive on the harmonisation of rules for determining the taxable profits of undertakings. In: *Tax Planning International Review* 15, 1–12.

Golub, Jonathan, 1999: In the shadow of the vote? Decision making in the European Community. In: *International Organization* 53, 733–764.

Grande, Edgar, 1993: Die neue Architektur des Staates. In: Roland Czada/Manfred G. Schmidt (Hrsg.), *Verhandlungsdemokratie, Interessenvermittlung, Regierbarkeit. Festschrift für Gerhard Lehmbruch.* Opladen: Westdeutscher Verlag, 51–71.

——, 1996: Das Paradox der Schwäche. Forschungspolitik und die Einflußlogik europäischer Politikverflechtung. In: Markus Jachtenfuchs/Beate Kohler-Koch (Hrsg.), *Europäische Integration.* Opladen: Leske + Budrich, 373–399.

——, 2000: Multi-Level Governance. Institutionelle Besonderheiten und Funktionsbedingungen des europäischen Mehrebenensystems. In: Edgar Grande/Markus

Jachtenfuchs, *Wie problemlösungsfähig ist die EU? Regieren im europäischen Mehrebenensystem.* Baden-Baden, Nomos: 11–30.

Grasmann, Günter, 1973a: Die Besteuerung der Unternehmensgewinne im Gesamtkonzept der europäischen Steuerharmonisierung und Harmonisierung der Gewinnermittlungs-, Steuerkontroll-, und Steuererhebungsmethoden. In: *Die Aktiengesellschaft* 18, 228–238.

——, 1973b: Die Harmonisierung der Körperschaftssteuer in der erweiterten Europäischen Gemeinschaft und steuerliche Harmonisierungsmaßnahmen, um den Unternehmen die Anpassung an die Verhältnisse des erweiterten europäischen Marktes zu ermöglichen. In: *Die Aktiengesellschaft* 18, 258–272.

Griller, Stefan et al., 2000: *The Treaty of Amsterdam. Facts, analysis, prospects*. Wien: Springer.

Groeben, Hans von der, 1962: Nationale Steuersysteme und Gemeinsamer Markt. In: *Europäische Steuerzeitung* 1, 6–14.

——, 1964: Die Aufgaben der Wettbewerbspolitik im Gemeinsamen Markt und in der Atlantischen Partnerschaft. In: *Wirtschaft und Wettbewerb* 12, 1001–1018.

——, 1967: Zur Politik der Rechtsangleichung in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. In: *Zeitschrift für Rechtsvergleichung* 8, 129–140.

——, 1968: *Die Bedeutung der Steuerangleichung für die europäische Integration*. Bonn: Institut »Finanzen und Steuern«.

——, 1970: Zur weiteren Harmonisierung der Umsatzsteuer. In: *Umsatzsteuer-Rundschau* 19, 93–95.

——, 1982: *Aufbaujahre der Europäischen Gemeinschaft*. Baden-Baden: Nomos.

Großfeld, Bernhard, 1981: *Die Einkommensteuer. Geschichtliche Grundlage und rechtsvergleichender Ansatz*. Tübingen: Mohr.

Haas, Ernst B., 1968: *The uniting of Europe. Political, social, and economic forces 1950–1957*. Stanford: Stanford University Press.

——, 1971: The study of regional integration. Reflections on the joy and anguish of pretheorizing. In: Leon N. Lindberg/Suart A. Scheingold (Hrsg.), *Regional integration. Theory and research.* Cambridge: Harvard University Press, 3–42.

——, 1972: International integration: The European and the universal process. In: Michael Hodges (Hrsg.), *European integration.* Harmondsworth: Penguin, 91–107.

Hagen, Jürgen von, 1995: *Monetäre, fiskalische und politische Integration: Das Beispiel der USA*, Vortragsmanuskript. Mannheim: Universität Mannheim.

Hahn, Walter, 1988: *Steuerpolitische Willensbildungsprozesse in der Europäischen Gemeinschaft. Das Beispiel der Umsatzsteuerharmonisierung*. Frankfurt a.M.: Peter Lang.

Hallerberg, Mark, 1996: Tax competition in Wilhelmine Germany and its implications for the European Union. In: *World Politics* 48, 324–357.

Hallerberg, Mark/Scott Basinger, 1998: Internationalization and changes in tax policy in OECD countries. The importance of domestic veto players. In: *Comparative Political Studies* 31, 321–352.

Hallstein, Walter, 1972: *Europe in the making*. New York: Norton.

Hansjürgens, Bernd, 1990: Für und Wider den Ausgleich von Steuerlastverschiebungen in der EG im Wege des Fiscal Clearing. In: *Konjunkturpolitik* 36, 111–130.

Harrison, Reginald J., 1974: *Europe in question. Theories of regional international integration*. London: George Allen & Unwin.

Héritier, Adrienne, 1996: The accomodation of diversity in European policy-making and its outcomes: Regulatory policy as a patchwork. In: *Journal of European Public Policy* 3, 149–167.

——, 1999: *Policy-making and diversity in Europe. Escaping from deadlock*. Cambridge: Cambridge University Press.

Héritier, Adrienne et al., 1994: *Die Veränderung von Staatlichkeit in Europa: Ein regulativer Wettbewerb. Deutschland, Großbritannien und Frankreich in der Europäischen Union*. Opladen: Leske und Budrich.

Hernes, Gudmund, 1998: Real virtuality. In: Peter Hedström/Richard Swedberg (Hrsg.), *Social mechanisms.* Cambridge: Cambridge University Press, 74–101.

Herrmann, Hans Joachim, 1972: Der Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften über ein gemeinsames Steuersystem für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen. In: *Die Aktiengesellschaft* 17, 203–210.

Heun, Werner, 1994: Die bundesstaatliche Finanzverfassung der USA: Die Finanzbeziehungen zwischen Bund und Gliedstaaten in den Vereinigten Staaten von Amerika. In: *Staatswissenschaften und Staatspraxis* 5, 97–152.

Hinnekens, Luc, 1997: The Monti Report: The uphill task of harmonizing direct tax systems of EC Member States. In: *EC Tax Review* 6, 31–49.

——, 1998: Different interpretations of the European Tax Arbitration Convention. In: *EC Tax Review* 7, 247–257.

Hoffmann, Stanley, 1966: Obstinate or obsolete? The fate of the nation-state and the case of Western Europe. In: *Daedalus* 95, 862–915.

Homburg, Stefan, 1997: *Allgemeine Steuerlehre*. München: Vahlen.

——, 2000: Perspektiven der internationalen Unternehmensbesteuerung. In: Norbert Andel (Hrsg.), *Probleme der Besteuerung III.* Berlin: Duncker & Humblot, 9–61.

Hosson, Fred C. de, 1990: The Parent-Subsidiary directive. In: Fred C. de Hosson (Hrsg.), *The direct investment tax initiatives of the European Community.* Deventer: Kluwer, 11–29.

House of Lords, 1999: *European Communities – Fifteenth Report. Taxes in the EU: Can co-ordination and competition co-exist?* London: The Stationery Office.

Hudig, Dirk, 1999: Company taxation in the Single Market: A business perspective. In: *European Business Journal* 11, 36–43.

IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation), 1963: *The EEC reports on tax harmonization. The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Groups A, B and C.* Amsterdam: IBFD.

Institut »Finanzen und Steuern«, 1992: *Interdependenzen zwischen der Harmonisierung der indirekten Steuern in der EG und der Finanzpolitik der EG-Mitgliedstaaten*. Bonn: Institut »Finanzen und Steuern«.

Jacobs, Otto H. et al., 1999: *Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland und ausländische Investitionen im Inland.* München: Beck.

Jeffery, Ramon J., 1999: *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*. Den Haag: Kluwer.

Joerges, Christian, 1993: Wirtschaftsrecht, Nationalstaat und der Vertrag von Maastricht. In: *Leviathan* 21, 493–516.

Joerges, Christian/Jürgen Neyer, 1997: Transforming strategic interaction into deliberative problem-solving: European comitology in the foodstuffs sector. In: *Journal of European Public Policy* 4, 609–625.

——, 1998: Von intergouvernementalem Verhandeln zur deliberativen Politik: Gründe und Chancen für eine Konstitutionalisierung der europäischen Komitologie. In: Beate Kohler-Koch (Hrsg.), *Regieren in entgrenzten Räumen.* Opladen: Westdeutscher Verlag, 207–233.

Kanbur, Ravi/Micheal Keen, 1993: Jeux sans frontières: Tax competition and tax coordination when countries differ in size. In: *Economic Review* 29, 81–85.

Kapteyn, Paul, 1996: *The stateless market. The European dilemma of integration and civilization*. London: Routledge.

Kauffmann, Josef, 1954: Die Doppelbesteuerung ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften innerhalb der europäischen Montanunion. In: *Steuer und Wirtschaft* 31, 325–335.

Keen, Michael, 1993: The welfare economics of tax co-ordination in the European Community: A survey. In: *Fiscal Studies* 14, 15–36.

——, 1998: Vertical tax externalities in the theory of fiscal federalism. In: *IMF Staff Papers* 45, 454–485.

Keen, Michael/Stephen Smith, 1996: Vivat. An alternative VAT for the EU. In: *Economic Policy* 23, 375–420.

Keohane, Robert O., 1984: *After hegemony. Cooperation and discord in the world political economy.* Princeton, Princeton University Press.

Kingdon, John W., 1984: *Agendas, alternatives, and public policies*. Boston: Little, Brown and Company.

Kirschen, Etienne-Sadi, 1969: *Financial integration in Western Europe*. New York: Columbia University Press.

Klezath, Peter, 1992: Umsatzsteuer und Binnenmarkt – Die Übergangsregelung zum 1.1.1993. In: *Umsatzsteuer-Rundschau* 41, 61–66.

Kohler-Koch, Beate, 1998: Einleitung. Effizienz und Demokratie: Probleme des Regierens in entgrenzten Räumen. In: Beate Kohler-Koch (Hrsg.), *Regieren in entgrenzten Räumen.* Opladen: Westdeutscher Verlag, 11–25.

König, Thomas, 1997: *Europa auf dem Weg zum Mehrheitssystem. Gründe und Konsequenzen nationaler und parlamentarischer Integration.* Opladen: Westdeutscher Verlag.

Krasner, Stephen D., 1988: Sovereignty: An institutional perspective. In: *Comparative Political Studies* 21, 66–94.

——, 1991: Global communications and national power. Life on the Pareto Frontier. In: *World Politics* 43, 336–366.

Kruse, Hans Heinrich, 1964: Réflexions à propos de l'harmonisation fiscale au sein de la CEE. In: *Les problèmes de l'Europe*, 38–51.

Kuiper, Willem G., 1988: EC Commission proposes a directive on the harmonization of rules for the determination of taxable profits of enterprises. In: *European Taxation* 28, 319–329.

Kuntze, Christian, 1999: *Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts*. Frankfurt a.M.: Peter Lang.

Küsters, Hanns Jürgen, 1982: *Die Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*. Baden-Baden: Nomos.

Laufer, Heinz/Uwe Arens, 1995: Die kontinuierliche Ausweitung der EG-Kompetenzen. In: Werner Weidenfeld (Hrsg.), *Reform der Europäischen Union. Materialien zur Revision des Maastricher Vertrages 1996.* Gütersloh: Bertelsmann Stiftung, 193–200.

Lee, Catherine/Mark Pearson/Stephen Smith, 1988: *Fiscal harmonisation: An analysis of the European Commission's proposals*. London: The Institute for Fiscal Studies.

Leleux, Paul, 1961: Companies, investment and taxation in the European Economic Community. In: *International and Comparative Law Quarterly* 10, 23–44.

Lenz, Carl Otto, 1997: The jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters. In: *EC Tax Review* 6, 80–85.

Lewis, Jeffrey, 1998: Is the ›hard bargaining‹ image of the council misleading? The committee of permanent representatives and the local elections directive. In: *Journal of Common Market Studies* 36, 479–504.

Liebman, Howard M./Sara Leventhall, 1998: Moving towards tax coordination. In: *European Taxation* 38, 96–99.

Lindberg, Leon N., 1963: *The political dynamics of European Economic Integration*. Stanford: Stanford University Press.

Lindberg, Leon N./Stuart A. Scheingold, 1970: *Europe's Would-Be Polity. Patterns of change in the European Community*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.

Lockwood, Ben, 1998: For a VAT adapted to the needs of the Single Market in the 21st century: Discussant's comments. In: Austrian Federal Ministry of Finance (Hrsg.), *Tax competition and co-ordination of tax policy in the European Union.* Wien: Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, 123–129.

Luhmann, Niklas, 1983: Anspruchsinflation im Krankheitssystem. Eine Stellungnahme aus gesellschaftstheoretischer Sicht. In: Philipp Herder-Dorneich/Alexander Schuller (Hrsg.), *Die Anspruchsspirale.* Stuttgart: Kohlhammer, 28–49.

Lütz, Susanne, 1997: Die Rückkehr des Nationalstaates? Kapitalmarktregulierung im Zeichen der Internationalisierung von Finanzmärkten. In: *Politische Vierteljahresschrift* 38, 475–497.

——, 1999: Zwischen »Regime« und »kooperativem Staat«. Bankenregulierung im internationalen Mehr-Ebenen-System. In: *Zeitschrift für Internationale Beziehungen* 6, 9–40.

Lynch, Frances M.B., 1997: *Funding the modern state: The introduction of value added tax in France*, EUI Working Papers HEC No. 97/2. San Domenico: European University Institute.

Majone, Giandomenico, 1992: Regulatory federalism in the European Community. In: *Government and Policy* 10, 299–316

——, 1994: Mutual recognition in federal type systems. In: Anne Mullins/Cheryl Saunders (Hrsg.), *Economic Union in federal systems.* Sydney: The Federation Press, 69–84.

——, 1996: The European Community as a regulatory state. In: *Collected Courses of the Academy of European Law* 5, 321–419.

——, 1997: From the positive to the regulatory state: Causes and consequences of changes in the mode of governance. In: *Journal of Public Policy* 17, 139–167.

Marks, Gary/Liesbet Hooghe/Kermit Blank, 1996: European integration and the state. In: Klaus Armingeon (Hrsg.), *Der Nationalstaat am Ende des 20. Jahrhunderts.* Bern: Haupt, 91–126.

Martín Jiménez, Adolfo J., 1997: *An institutional comparative analysis of company taxation in the European Community*. Ph.D. Thesis, Florenz: Europäisches Hochschulinstitut.

Mayntz, Renate, 1997: Historische Überraschungen und das Erklärungspotential der Sozialwissenschaften. In: Renate Mayntz, *Soziale Dynamik und politische Steuerung.* Frankfurt a.M.: Campus, 328–340.

——, 2000: *Politikwissenschaft in einer entgrenzten Welt*. Köln: Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung Discussion Paper 00/3.

McKeown, Timothy J., 1999: Case studies and the statistical worldview: Review of King, Keohane, and Verba's Designing social inquiry: scientific inference in qualitative research. In: *International Organization* 53, 161–190.

Meade, James Edward/Hans Hubertus Liesner/Sidney John Wells, 1962: *Case studies in European Economic Union. The mechanics of integration*. London: Oxford University Press.

Menéndez, Agustín José, 2000: Another view of the democratic deficit: No taxation without representation. In: Christian Joerges/Yves Mény/Joseph H.H. Weiler (Hrsg.), *What kind of constitution for what kind of polity? Responses to Joschka Fischer.* Florenz: Europäisches Hochschulinstitut, 125–138.

Mersmann, Wolfgang, 1959/60: Die Ausgleichung und Harmonisierung der Steuersysteme. In: *Steuerberater Jahrbuch* 11, 35–83.

——, 1959: Steuerprobleme der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. In: *Deutsche Steuer-Zeitung* 47, 369–373.

——, 1963: Das künftige EWG-Steuerrecht. In: *Deutsche Steuer-Zeitung* 51, 293–296.

Mesenberg, Heinz, 1957: Zu den steuerlichen Fragen des Europäischen Gemeinsamen Marktes. In: *Europa Archiv* 12, 9623–9632.

——, 1960: *Die umsatzsteuerliche Behandlung der Ein- und Ausfuhr in den Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*. Bonn: Deutscher Industrie- und Handelstag.

Messere, Ken C., 1993a: A personal view on certain aspects of the Ruding Committee Report and the EC Commission's reaction to it. In: *Bulletin for International Fiscal Documentation* 47, 2–14.

——, 1993b: *Tax policy in OECD countries. Choices and conflicts*. Amsterdam: IBFD Publications.

Mette, Stefan, 1992: Steuerpolitik zwischen nationaler Souveränität und europäischer Harmonisierung. In: Michael Kreile (Hrsg.), *Die Integration Europas*. Politische Vierteljahresschrift, Sonderheft 23. Opladen: Westdeutscher Verlag, 254–273.

——, 1994: *Europäischer Binnenmarkt und Mehrwertsteuerharmonisierung. Entscheidungsprozesse in der Europäischen Gemeinschaft*. Baden-Baden: Nomos.

Mick, Marcus, 1995: *Die Steuerkonzeption der Europäischen Union: Zielvorgaben, Umsetzung und Grenzen zulässiger Steuerharmonisierung.* Münster: Waxmann.

Mitchell, B.R., 1996: *International historical statistics Europe 1750–1988.* London: MacMillan.

Moravcsik, Andrew, 1991: Negotiating the Single European Act. In: Robert O. Keohane/Stanley Hoffmann (Hrsg.), *The new European Community. Decision-making and institutional change.* Boulder: Westview, 41–84.

——, 1993: Preferences and power in the European Community: A liberal intergovernmentalist approach. In: *Journal of Common Market Studies* 31, 473–524.

——, 1997: Warum die europäische Union die Exekutive stärkt: Innenpolitik und internationale Kooperation. In: Klaus Dieter Wolf (Hrsg.), *Projekt Europa im Übergang? Probleme, Modelle und Strategien des Regierens in der Europäischen Union.* Baden-Baden: Nomos, 211–269.

——, 1998: *The choice for Europe. Social purpose and state power from Messina to Maastricht*. Ithaca: Cornell.

——, 1999: A new statecraft? Supranational entrepreneurs and international cooperation. In: *International Organization* 53, 267–306.

Neumark-Bericht, 1962: *Bericht des Steuer- und Finanzausschusses*. Brüssel: Europäische Kommission.

Neumark, Fritz, 1948: Internationale Gemeinsamkeiten und nationale Eigenheiten der Finanzpolitik. In: *KYKLOS* 2, 317–348.

——, 1961a: Einkommensteuer. In: Erwin v. Beckerath et al. (Hrsg.), *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band 3.* Stuttgart: Gustav Fischer, 67–83.

——, 1961b: Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik. In: Fritz Neumark, *Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates.* Tübingen: Mohr, 279–290.

Neven, Damien J., 1996: Regulatory reform and the internal market. In: Organisation for Economic Co-operation and Development (Hrsg.), *Regulatory reform and international market openness.* Paris: OECD, 77–92.

Nienhaus, Volker, 1998: Binnenmarktpolitik. In: Werner Weidenfeld/Wolfgang Wessels (Hrsg.), *Jahrbuch der Europäischen Integration 1997/1998.* Bonn: Europa Union Verlag, 141–149.

Nolz, Wolfgang, 1998: Actual harmonisation needs and possible ways to implement. In: Austrian Federal Ministry of Finance (Hrsg.), *Tax competition and coordination of tax policy in the European Union.* Wien: Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, 173–179.

Nortcliffe, E.B., 1960: *Common Market fiscal systems*. London: Sweet & Maxwell.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), 1968: *Gaps in technology*. Paris: OECD.

——, 1981: *Long-term trends in tax revenues of OECD member countries, 1955–1980*. Paris: OECD.

——, 1991: *Taxing profits in a global economy. Domestic and international issues*. Paris: OECD.

——, 1998: Revenue statistics 1965–1997. Paris: OECD.

Olson, Mancur, 1965: *The logic of collective action. Public goods and the theory of groups.* Cambridge: Harvard University Press.

Parsche, Rüdiger/Bernhard Seidel/Dieter Teichmann, 1988: *Die Beseitigung von Steuergrenzen in der Europäischen Gemeinschaft*, Berlin: Duncker & Humboldt.

Patijn, Schelto, 1968: The Debré Plan. In: *Common Market* 8, 258–260.

Peffekoven, Rolf, 1994: *Die Finanzen der Europäischen Union*. Mannheim: B.I. Taschenbuchverlag.

Pelkmans, Jacques/Marc Vanheukelen, 1988: *The internal markets of North America. Fragmentation and integration in the US and Canada*. Brussels: European Commission.

Pierson, Paul, 2000: Increasing returns, path dependence, and the study of politics. In: *American Political Science Review* 94, 251–267.

Pinto, Carlo, 1999: EC state aid rules and tax incentives: A U-turn in Commission policy? In: *European Taxation* 39, 295–309 und 343–354.

Plasschaert, Sylvain, 1997: An EU tax on the consolidated profits of multinational enterprises. In: *European Taxation* 37, 2–13.

Plümper, Thomas/Günther G. Schulze, 1999: Steuerwettbewerb und Steuerreformen. In: *Politische Vierteljahresschrift* 40, 445–457.

Pollack, Mark A., 1997: Delegation, agency, and agenda setting in the European Community. In: *International Organization* 51, 99–134.

Prest, A.R., 1983: Fiscal Policy. In: Peter Coffey (Hrsg.*), Main Economic Policy Areas of the EEC*. London: Martinus Nijhoff Publishers, 59–90.

Primarolo-Bericht, 2000: *Bericht der Gruppe »Verhaltenskodex« (Unternehmensbesteuerung) an den Rat »Wirtschaft und Finanzen« (Tagung am 29. November 1999). Betr.: Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung), EU Presse Mitteilung Nr. 4901/99 (29.02.2000).* Brüssel: Europäische Kommission.

Puchala, Donald J., 1984: *Fiscal harmonization in the European Communities. National politics and international cooperation*. London: Pinter.

——, 1983: Worm cans and worth taxes: fiscal harmonization and the European policy process. In: Helen Wallace/William Wallace/Carole Webb (Hrsg.), *Policy-making in the European Community.* Chichester: John Wiley & Sons, 237–264.

Radaelli, Claudio M., 1995: Corporate direct taxation in the European Union: Explaining the policy process. In: *Journal of Public Policy* 15, 153–181.

——, 1997: *The politics of corporate taxation in the European Union. Knowledge and international policy agendas*. London: Routledge.

Rädler, Albert, 1960: *Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*. Dissertation. München: Ludwig-Maximilians-Universität.

Randzio-Plath, Christa, 1999: Steuerpolitik in der Union: keine Reklame für den Binnenmarkt. In: *Wirtschaftsdienst* 79, 665–670.

Raponi, Donato, 1995: Recent EC developments in the field of indirect taxation. In: *EC Tax Review* 14, 105–108.

Ratzinger, Jürgen, 1997: Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union. In: *Wirtschaftsdienst* 77, 464–471.

Regul, Rudolf/Wolfgang Renner, 1966: *Finanzen und Steuern in der Europäischen Integration*. Amsterdam: Internationales Steuerdokumentationsbüro.

Rogalla-Bericht, 1983*: Bericht im Namen des Ausschusses für Wirtschaft und Währung über die Steuerharmonisierung in der Gemeinschaft (EP Dok 1–903/83)*. Luxemburg: Europäisches Parlament.

Rosamond, Ben, 2000: *Theories of European integration*. Houndmills: Macmillan.

Ruding Report, 1992: *Report of the committee of independent experts on company taxation*. Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften.

Sandholtz, Wayne, 1992: *High-Tech Europe. The politics of international cooperation*. Berkeley: University of California Press.

Schanz, Georg, 1923: Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund. In: *Finanz-Archiv* 40, 353–370.

Scharpf, Fritz W., 1985: Die Politikverflechtungs-Falle: Europäische Integration und deutscher Föderalismus im Vergleich. In: *Politische Vierteljahresschrift* 26, 323–256.

——, 1995: *Negative and positive integration in the political economy of European welfare states*. Jean Monnet Chair Papers 28. Florenz: Europäisches Hochschulinstitut.

——, 1996: Politische Optionen im vollendeten Binnenmarkt. In: Markus Jachtenfuchs/Beate Kohler-Koch (Hrsg.), *Europäische Integration.* Opladen: Leske und Budrich, 109–140.

——, 1997: *Games real actors play. Actor-centered institutionalism in policy research*. Boulder: Westview.

——, 1999: *Regieren in Europa. Effektiv und demokratisch?* Frankfurt a.M.: Campus.

——, 2000: *Interaktionsformen. Akteurzentrierter Institutionalismus in der Politikforschung*. Opladen: Leske + Budrich.

——, 2001a: *European governance: Common concerns versus the challenge of diversity*. Köln: MPIfG Working Paper 01/6.

——, 2001b: Notes towards a theory of multilevel governing in Europe. In: *Scandinavian Political Studies* 24, 1–26.

——, 2001c: *What have we learned? Problem-solving capacity of the multilevel European polity*. Köln: Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung Working Paper 01/4.

Schelling, Thomas C., 1963: *The startegy of conflict*. New York: Oxford University Press.

Schelpe, Dirk, 1995: The arbitration convention: Its origin, its opportunities and its weaknesses. In: *EC Tax Review* 4, 68–77.

Schemmel, Lothar, 1989: *Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft*. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Institut.

Scherpenberg, Jens van, 1992*: Ordnungspolitik im EG-Binnenmarkt: Auftrag für die Politische Union*. Baden-Baden: Nomos.

Schiffbauer, Siegfried, 1958: Harmonisierung von Steuern im Gemeinsamen Markt. In: Günter Felix (Hrsg.), *Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze.* Stuttgart: Poeschel, 172–193.

Schimank, Uwe, 1999: Soziologie und Schach. In: *Berliner Journal für Soziologie* 9, 105–114.

Schink, Walter, 1972: Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt. In: Bodo Börner (Hrsg.), *Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt.* Köln: Heymanns, 19–41.

Schlesinger, Helmut, 1990: Capital outflow and taxation – the case of the Federal Republic of Germany. In: Horst Siebert (Hrsg.), *Reforming capital income taxation.* Tübingen: Mohr, 101–111.

Schmidt, Susanne K., 1997a: *Behind the council agenda: The Commission's impact on decisions*, MPIfG Discussion Paper 97/4. Köln: Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung.

——, 1997b: Sterile debates and dubious generalisations: European integration theory tested by telecommunications and electricity. In: *Journal of Public Policy* 16, 233–271.

——, 1998: *Liberalisierung in Europa. Die Rolle der Europäischen Kommission*. Frankfurt a.M.: Campus.

——, 2000: Only an agenda setter? The European Commission's power over the Council of Ministers. In: *European Union Politics* 1, 37–61.

Schmidt, Susanne K./Raymund Werle, 1998: *Coordinating technology. Studies in the international standardization of telecommunications*. Cambridge: MIT Press.

Schmitter, Philippe C., 1969: Three neo-functional hypotheses about international integration. In: *International Organization* 23, 161–166.

Schmölders, Günter, 1953a: Der Steuerstreit in der Montanunion. In: *Archiv des öffentlichen Rechts* 79, 91–106.

——, 1953b: Die Angleichung der Europäischen Steuersysteme. In: *Public Finance* 8, 243–254.

——, 1956: Die Umsatzsteuern. In: Wilhelm Gerloff/Fritz Neumark (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2.* Tübingen: Mohr, 565–600.

——, 1959: Steuersysteme. In: Erwin v. Beckerath et al. (Hrsg.), *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften.* Stuttgart: Gustav Fischer, 158–164.

——, 1961: Internationale Finanzpolitik. In: Wilhelm Meinhold (Hrsg.), *Internationale Währungs- und Finanzpolitik.* Berlin: Duncker & Humblot, 137–152.

——, 1962: *Steuerliche Wettbewerbsverzerrungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr im Gemeinsamen Markt*. Köln: Carl Heymanns.

Schneider, Gerald, 1994*: The limits of self-reform: Institution building in the European Union*. Genf: Graduate Institute of International Studies.

Schneider, Klaus, 1973: Tax harmonization policy from the point of view of the Commission. In: Douglas Dosser (Hrsg.), *British taxation and the Common Market.* London: Charles Knight, 131–154.

Schneider, Volker/Raymund Werle, 1989: Die Eroberung eines Politikfeldes. Die Europäische Gemeinschaft in der Telekommunikationspolitik. In: Thomas Ellwein et al. (Hrsg.), *Jahrbuch zur Staats- und Verwaltungswissenschaft, Band 3.* Baden-Baden: Nomos, 247–272.

Schön, Wolfgang, 1999: Taxation and state aid law in the European Union. In: *Common Market Law Review* 36, 911–936.

Schremmer, Eckart, 1994: *Über ›gerechte Steuern‹. Ein Blick zurück ins 19. Jahrhundert*. St. Katharinen: Scripta Mercaturae.

Schubert, Werner, 1955: Internationale Doppelbesteuerung bei der Umsatzsteuer. In: *Cahiers de Droit Fiscal International* 28, 191–220.

Schumpeter, Joseph, 1918: *Die Krise des Steuerstaats*. Graz: Leuschner & Lubensky.

Scrivener, Christiane, 1990a: Corporate taxation in Europe and the single market. In: *Intertax* 18, 207–208.

——, 1990b: Harmonisation of tax law within the Community. In: *European Taxation* 30, 355–358.

Sebenius, James K., 1995: Dealing with blocking coalitions and related barriers to agreement: Lessons from negotiations on the oceans, the ozone, and the climate. In: Kenneth J. Arrow et al. (Hrsg.), *Barriers to conflict resolution.* New York: Norton, 150–182.

Segré-Bericht, 1966: *Der Aufbau eines Europäischen Kapitalmarkts. Bericht einer von der EWG-Kommission eingesetzten Sachverständigengruppe*. Brüssel: Europäische Kommission.

Seligman, Edwin R.A., 1928: *Double taxation and international fiscal cooperation*. New York: Macmillan.

Servan-Schreiber, Jean-Jacques, 1968: *Die amerikanische Herausforderung*. Hamburg: Hoffmann und Campe.

Shaviro, Daniel, 1992: An economic and political look at federalism in taxation. In: *Michigan Law Review* 90, 895–991.

Simonet, Henri, 1975: Tax harmonization and the Economic and Monetary Union. In: *Intertax* 3, 40–46.

Sinn, Hans-Werner, 1990: Tax harmonization and tax competition in Europe. In: *European Economic Review* 34, 489–504.

——, 1994: Wieviel Brüssel braucht Europa? Subsidiarität, Zentralisierung und Fiskalwettbewerb im Lichte der ökonomischen Theorie. In: *Staatswissenschaften und Staatspraxis* 5, 155–186.

——, 1997: The selection principle and market failure in systems competition. In: *Journal of Public Economics* 66, 247–274.

Smith, Adam, (1776) 1999*: Der Wohlstand der Nationen. Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen*. München: Deutscher Taschenbuch Verlag.

Smith, Stephen, 1993: ›Subsidiarity‹ and the co-ordination of indirect taxes in the European Community. In: *Oxford Review of Economic Policy* 9, 67–94.

Sørensen, Peter Birch, 1990: *Tax harmonization in the European Community: Problems and prospects*, Bank of Finland Research Department Discussion Papers 3/90. Helsinki: Bank of Finland.

Spaak-Bericht, 1956: *Regierungsausschuss eingesetzt von der Konferenz von Messina. Bericht der Delegationsleiter an die Aussenminister*. Brüssel.

Spahn, Paul Bernd, 1993: *The Community budget for an Economic and Monetary Union*. London: Macmillan.

Steinmo, Sven, 1993: *Taxation and democracy: Swedish, British and American approaches to financing the modern state*. New Haven: Yale University Press.

Steinmo, Sven/Duane Swank, 1999: *The new political economy of taxation*. Paper prepared for the 1999 Annual Meeting of the American Political Science Association, September 1–5, Atlanta. Boulder: University of Colorado.

Steunenberg, Bernard, 1994: Decision making under different institutional arrangements: Legislation by the European Community. In: *Journal of Institutional and Theoretical Economics* 150, 642–669.

Stoller, Hermann, 1971: Kapitalmarktintegration. In der EWG und Bemerkungen zur Besteuerung der Wertpapiere. In: Deutsche Gesellschaft für die Steuerharmonisierung (Hrsg.), *Perspektiven für die Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt.* Berlin: Deutsche Gesellschaft für die Steuerharmonisierung, 137–162.

Stone Sweet, Alec/Wayne Sandholtz, 1997: European integration and supranational governance. In: *Journal of European Public Policy* 4, 297–317.

Strasser, Daniel, 1991: *Die Finanzen Europas*. Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften.

Streeck, Wolfgang, 1995a: From market-making to state-building? Reflections on the political economy of European social policy. In: Stefan Leibfried/Paul Pierson (Hrsg.), *European social policy. Between fragmentation and integration.* Washington: Brookings, 389–431.

——, 1995b: Politikverflechtung und Entscheidungslücke: Zum Verhältnis von zwischenstaatlichen Beziehungen und sozialen Interessen im europäischen Binnenmarkt. In: Karlheinz Bentele/Bernd Reissert/Ronald Schettkat (Hrsg.), *Die Reformfähigkeit von Industriegesellschaften.* Frankfurt: Campus, 101–128.

Tanzi, Vito, 1988: Forces that shape tax policy. In: Herbert Stein (Hrsg.), *Tax policy in the Twenty-first century.* New York: Wiley, 266–277.

——, 1999: Is there a need for a World Tax Organization? In: Assaf Razin/Efraim Sadka (Hrsg.), *The economics of globalization. Policy perspectives from public economics.* Cambridge: Cambridge University Press, 173–186.

Tanzi, Vito/Howell H. Zee, 1998: Consequences of the Economic and Monetary Union: Lessons from the US experience. In: Austrian Federal Ministry of Finance (Hrsg.), *Tax competition and co-ordination of tax policy in the European Union.* Wien: Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, 19–35.

Taylor, Paul, 1983: *The limits of European integration*. New York: Columbia University Press.

Tempel, Arnold J. van den, 1971: *Körperschaftssteuer und Einkommenssteuer in den Europäischen Gemeinschaften*. Brüssel: Europäische Kommission.

Terra, Ben J.M./Julie Kajus, 1992: *Introduction to value added tax in the EC after 1992. With an integrated text of EC VAT directives and the directives on the abolition of fiscal frontiers.* Deventer: Kluwer.

Themaat, Pieter Verloren van, 1966: Die Steuerharmonisierung in der EWG. In: *Der Betrieb* 19, 834–840.

Thömmes, Otmar, 1990: The European dimension in international tax law. In: *Intertax* 18, 464–476.

Timm, Herbert, 1987: Wandlungen in der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert. In: Karl Häuser (Hrsg.), *Wandlungen der Besteuerung.* Berlin: Duncker & Humblot, 11–57.

Tinbergen Report, 1953: *Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the Common Market*, Report prepared by the committee of experts set up under order No. 1–53 of the High Authority, dated March 5, 1953. Paris: Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl.

Tsebelis, George/Geoffrey Garrett, 2001: The institutional foundations of intergovernmentalism and supranationalism in the European Union. In: *International Organization* 55, 357–390.

Tsoukalis, Loukas, 1997: *The new European economy revisited*. Oxford: Oxford University Press.

Tugendhat, Christopher, 1983: The state of tax harmonization in the European Community. In: *Intertax* 11, 6–16.

Ugur, Mehmet, 2001: *The Political Economy of globalisation and regional integration: The case of tax policy co-ordination in the European Union*. Paper prepared for the ECSA Seventh Biennial Conference, 31 May–2 June 2001. Madison, Wisconsin.

Ungerer, Horst et al., 1990: *The European Monetary System: Developments and perspectives*. Occasional Paper No. 73. Washington: Internationaler Währungsfonds.

Vanistendael, Frans J., 1992: A Personal View. In: A. Lans Bovenberg et al. (Hrsg.), *Harmonization of company taxation in the European Community: Some comments on the Ruding Committee Report.* Deventer: Kluwer, 13–32.

——, 1993: Some basic problems on the road to tax harmonization. In: *Bulletin for International Fiscal Documentation* 47, 22–24.

——, 1996a: The European tax paradox: How less begets more. In: *Bulletin for International Fiscal Documentation* 50, 531–534.

——, 1996b: The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases. In: *EC Tax Review* 5, 114–122.

Vedel, George, 1959: Die steuerlichen Gesichtspunkte des Gemeinsamen Marktes. In: *Steuer und Wirtschaft* 36, 530–544.

Vogel, David, 1995*: Trading up: Consumer and environmental regulation in a global economy*. Harvard: Harvard University Press.

Vogel, Klaus, 1986: Double tax treaties and their interpretation. In: *International Tax and Business Lawyer* 4, 1–86.

——, 1990: World-wide versus source taxation of income – A review and reevaluation of arguments. In: Charles E. McLure et al. (Hrsg.), *Influence of tax differentials on international competitiveness.* Deventer: Kluwer, 117–167.

Wallace, Helen, 1985: Negotiations and coalition formation in the European Community. In: *Government and Opposition* 20, 453–472.

Weatherill, Stephen/Paul Beaumont, 1993*: EC law. The essential guide to the legal workings of the European Community.* London: Penguin.

Weber, Dennis M., 1997: The first steps of the ECJ concerning an abuse-doctrine in the field of harmonized direct taxes. In: *EC Tax Review* 6, 22–31.

Weiler, Joseph H.H., 1991: The transformation of Europe. In: *Yale Law Journal* 100, 2403–2483.

——, 1994: A quiet revolution. The European Court of Justice and its interlocutors. In: *Comparative Political Studies* 26, 510–534.

——, 2000: Epilogue. Fischer: The dark side. In: Christian Joerges/Yves Mény/Joseph H.H. Weiler (Hrsg.), *What kind of constitution for what kind of polity. Responses to Joschka Fischer.* Florenz: Robert Schuman Centre for Advanced Studies at the European University Institute, 235–247.

Weiner, Joann E., 1992: Tax coordination and competition in the United States of America. In: Ruding Report, *Report of the committee of independent experts on company taxation.* Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, 417–438.

Weise, Christian et al., 1998: *Wirkung und Wirksamkeit der EU-Binnenmarktmaßnahmen. Evaluierung des Studienprogramms der Europäischen Kommission*, DIW – Beiträge zur Strukturforschung Nr. 175. Berlin: Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung.

Weise, Herbert, 1961: *Die Steuer als Wettbewerbsfaktor und die Möglichkeiten einer Angleichung in der europäischen Integration*. Kiel: Institut für Weltwirtschaft.

Welz, Christian/Christian Engel, 1993: Traditionsbestände politikwissenschaftlicher Integrationstheorien: Die Europäische Gemeinschaft im Spannungsfeld von Integration und Kooperation. In: Armin von Bogdandy (Hrsg.), *Die Europäische Option: Eine interdisziplinäre Analyse über Herkunft, Stand und Perspektiven der europäischen Integration.* Baden-Baden: Nomos, 129–170.

Wessels, Wolfgang, 1991: The EC Council: The Community's decisionmaking center. In: Robert O. Keohane/Stanley Hoffman (Hrsg.), *The new European Community. Decisionmaking and institutional change.* Boulder: Westview, 133–154.

Williams, David, 1997: Asscher: The European Court and the power to destroy. In: *EC Tax Review* 6, 4–1.

Wilson, John Douglas, 1999: Theories of tax competition. In: *National Tax Journal* 52, 269–304.

Wolf, Dieter, 1999: *Integrationstheorien im Vergleich. Funktionalistische und intergouvernementalistische Erklärung für die Europäische Wirtschafts- und Währungsunion im Vertrag von Maastricht*. Baden-Baden: Nomos.

Wolf, Klaus Dieter, 2000: *Die Neue Staatsräson – Zwischenstaatliche Kooperation als Demokratieproblem in der Weltgesellschaft*. Baden-Baden: Nomos.

Wolff, Ulrich, 1999: Vorschläge der Europäischen Kommission zur Koordinierung der Steuerpolitik der EU-Mitgliedstaaten. In: Gesellschaft für Rechtspolitik Trier (Hrsg.), *Bitburger Gespräche: Jahrbuch 1997.* München: Beck, 73–82.

Wuntsch, Michael von, 1998: Internationale Steuerplanung im Zeitalter der Globalisisierung. In: *WSI Mitteilungen* 51, 735–746.

Ypersele, Jacques van/Jean-Claude Koeune, 1985: *The European Monetary System. Origins, operation and outlook*. Chicago: St. James.

Ziltener, Patrick, 2001: Europäische Integration: Hatte der Neofunktionalismus doch recht? In: *Schweizerische Zeitschrift für Soziologie* 27, 475–503.

Zintl, Reinhard, 1989: Der Homo Oeconomicus: Ausnahmeerscheinung in jeder Situation oder Jedermann in Ausnahmesituationen? In: *Analyse & Kritik* 11, 52–69.

Zürn, Michael, 1992: *Interessen und Institutionen in der internationalen Politik. Grundlegung und Anwendungen des situationsstrukturellen Ansatzes*. Opladen: Leske + Budrich.

——, 1998: *Regieren jenseits des Nationalstaates*. Frankfurt a.M.: Suhrkamp.