

Uhl, Susanne

Article

Die europaeischen Mitgliedstaaten und ihre Souveraenitaet in Steuerfragen (The European Member States and Tax Sovereignty)

Intervention. Zeitschrift fuer Ökonomie / Journal of Economics

Provided in Cooperation with:

Edward Elgar Publishing

Suggested Citation: Uhl, Susanne (2007) : Die europaeischen Mitgliedstaaten und ihre Souveraenitaet in Steuerfragen (The European Member States and Tax Sovereignty), Intervention. Zeitschrift fuer Ökonomie / Journal of Economics, ISSN 2195-3376, Metropolis-Verlag, Marburg, Vol. 04, Iss. 2, pp. 218-229,
<https://doi.org/10.4337/ejeep.2007.02.02>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/277103>

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.



<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Sparneigung und die Investitionsneigung – denn das ist der springende Punkt – einander anpassen? Wenn die Sparneigung der Investitionsneigung entspricht, dann gibt es keine Arbeitslosigkeit, außer der gewollten. Wenn es nicht anders geht, in extremis, machen wir eben Schulden – das machen wir sowieso. Es gibt progressive und konservative Finanzminister, alle machen Budgetdefizite. Warum? Weil das Leben stärker ist als die Dogmen. Wenn ein starker Finanzminister ein Nulldefizit haben will, dann kann er das durchsetzen, aber nur zum Preis von Arbeitslosigkeit. Umgekehrt verschwinden bei großem Wachstum die Defizite wie von selbst; die Amerikaner machten sich unter Clinton schon Gedanken darüber, wie man mit den Überschüssen in den nächsten 20 Jahren alle Schulden begleichen würde. Das ist ein gutes Beispiel dafür, wie kurzfristige Entwicklungen unzulässiger Weise auf langfristige Trends projiziert werden.

Wahrscheinlich ist es so, dass die kleinen Änderungen langfristig wirksamer sind als die großen. Wir brauchen in Europa keine große Revolution, aber kleine Änderungen, die die Lage verbessern. Diese kleinen Änderungen führen am Ende zu großen Änderungen. Das ist das, was ich in meinem Leben gelernt habe.

Das Interview führten Bernd Berghuber und Margit Schratzenstaller im Juni 2007.

Ausgewählte Publikationen von Kazimierz Laski

Michal Kalecki: Krise und Prosperität im Kapitalismus (Hg.), Marburg 1987 • Von Marx zum Markt (mit Wlodzimierz Brus), Marburg 1991 • Alternative Fiscal Policies during Transition (mit Hubert Gabrisch), in: John L. Campbell/Stanislaw Owsiak (Hg.), Fiscal Reforms in Post-Communist Countries, Krakau 1994 • Is the Increase in Private Savings Rate Helping Economic Growth?, in: *Economista* 2006

Die europäischen Mitgliedstaaten und ihre Souveränität in Steuerfragen **The European Member States and Tax Sovereignty** *Susanne Uhl**

Geht es um ihre Steuersouveränität, lassen die Vertreter der Mitgliedstaaten der Europäischen Union keinen Zweifel an ihrer Einstellung: eine Abtretung derselben an die europäische Ebene käme keinesfalls in Betracht. Zu zentral seien die autonomen Gestaltungsmöglichkeiten für ihre jeweilige nationale Politik. Der Beitrag zeigt, dass die Zuständigen

* Hochschule Bremen.

einem Trugschluss unterliegen: Wesentliche Gestaltungsmöglichkeiten über ihre Steuerpolitiken haben sie bereits abgegeben; de jure oder de facto. Im Folgenden möchte ich dem entsprechend ein Schlaglicht auf die wichtigsten Steuerarten (Mehrwertsteuer, spezielle Verbrauchsteuern und die Einkommens- und Unternehmensbesteuerung) werfen:¹ Welche formalen oder faktischen steuerlichen europäischen Vorgaben gibt es heute und wie wirken diese im Hinblick auf die autonomen Gestaltungs- und Verwaltungsmöglichkeiten der mitgliedstaatlichen Gesetzgeber zurück? Was bedeuten die Autonomieverluste für die Mitgliedstaaten und wie müssten sie darauf reagieren?

Die Mehrwertsteuer

In Zeiten des Wahlkampfs 2005 in Deutschland hatte es die Steuerpolitik zu einiger Prominenz gebracht. Eine der zentralen Debatten betraf die Mehrwertsteuer, denn die CDU forderte deren Erhöhung um zwei bis drei Prozentpunkte – eine Forderung, die bekanntermaßen relativ zeitnah nach dem Wahlsieg gemeinsam mit der einstigen Gegnerin dieser Erhöhung – der SPD – beschlossen wurde. Das schwedische Parlament allerdings hätte eine solche Erhöhung nicht umsetzen können: Schweden hat den europaweit zulässigen Höchstsatz von 25 Prozent bereits erreicht. Auch elf anderen Mitgliedstaaten bleibt wenig Spielraum für eine Erhöhung. Zwar beruht der Höchstsatz nur auf einer politischen Vereinbarung der Mitgliedstaaten und nicht auf hartem Recht, also einer Richtlinie, allerdings geht ohne Zustimmung der europäischen Ebene dennoch nichts. Umgekehrt ist die Untergrenze der europaweit zulässigen Bandbreite mit 15 Prozent für alle verbindlich fixiert: Eine Senkung um fünf Prozentpunkte wäre für Deutschland aufgrund europäischer Rechtssetzung schlicht ausgeschlossen. Dies gilt derzeit auch für 14 weitere der 27 EU-Mitgliedsländer. Neben diesem Normalsatz können die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Satz für bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen kultureller oder sozialer Art von mindestens fünf Prozent anwenden. Allerdings können die Mitgliedstaaten nicht autonom darüber entscheiden, für welche Produktgruppen dieser Satz erhoben werden kann. Diese sind im Sekundärrecht genau definiert (die Bemessungsgrundlagen der Mehrwertsteuer wurden 1977 angeglichen). Der im Wahlkampf von Kanzlerkandidatin Angela Merkel – als kleiner Teilausgleich für die Mehrwertsteuererhöhung – geforderte Nullsteuersatz für Kinderkleidung hätte so keine Chance auf Durchsetzung, auch nicht, wenn das gesamte deutsche Parlament einer diesbezüglichen Gesetzesänderung zustimmen würde. Dass die Briten diesen Nullsatz noch anwenden dürfen, wurde vom Europäischen Rat während der Verhandlungen um die Steuersatzangleichungen 1992 als befristete Ausnahme einstimmig beschlossen. Ansonsten dürfen Nullsätze ebenso wie so genannte Luxussätze nicht mehr erhoben werden. Hier forderte etwa der ehemalige deutsche Außenminister Joschka Fischer einen Luxussteuersatz für teure Autos. Auch ein solcher ist gemäß europäischer Beschlussfassung schlicht unmöglich autonom umzusetzen. Um beide Forderungen – die

1 Die Darstellung basiert auf einer ausführlichen und mit Quellen versehenen Langfassung in Uhl (2007).

nach einem Nullsteuersatz und die nach einem Luxussteuersatz – erfüllen zu können, müsste zuerst in einem aufwendigen und einstimmig zu entscheidenden Verfahren das europäische Sekundärrecht geändert werden.

Das heißt: Die Mehrwertsteuer ist durch ein dichtes Netz rechtlicher europäischer Vorgaben strukturiert, das die mitgliedstaatliche Gestaltungs- und Verwaltungsautonomie de jure deutlich einschränkt. Diese Vereinheitlichung begann bereits 1967 mit dem Beschluss, europaweit zum 1. Januar 1970 ein einheitliches Mehrwertsteuersystem einzuführen. Fünf der damals sechs Mitgliedsländer mussten daraufhin ihre Steuersysteme weitreichend verändern – worüber in den jeweiligen nationalen Öffentlichkeiten breit debattiert und zeitungsoffentlich gestritten wurde. Der Abbau von Zöllen im Gemeinsamen Markt sollte nicht durch andere Maßnahmen ersetzt werden, die den freien Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft behindern könnten. Damit sollte ermöglicht werden, dass die Steuern, die auf ein Produkt bereits im Herstellungsprozess in einem Mitgliedsland erhoben wurden, bei Exporten in ein anderes Mitgliedsland im Wege des so genannten Grenzausgleichs in der tatsächlich bezahlten Höhe erstattet werden konnten. Dieser Ausgleich an der Grenze wurde aber mit dem Binnenmarktprojekt zum 1. Januar 1993 und der damit verknüpften Aufhebung der Grenzkontrollen zwischen den Mitgliedstaaten unmöglich. Denn dass eine Abschaffung von Grenzkontrollen im Gemeinschaftsgebiet unsinnig sein würde, sollten die Mechanismen des Grenzausgleichs weiter praktiziert werden, war den Beteiligten durchaus klar: Rund 80 Prozent der Kontrollen an den Grenzen galten zu der Zeit Steuertatbeständen (vgl. Bundesministerium der Finanzen 2004). Schließlich konnten sich die Mitgliedstaaten 1992 nach langen Verhandlungen auf eine Übergangsregelung einigen. Der im Fall der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip (versteuert wird am Ort des Endverbrauchs und nicht am Ort der Produktion) nach wie vor nötige Grenzausgleich wurde schlicht ins Binnenland verlegt, Exporte und Importe werden seither bei den örtlichen Finanzverwaltungen bearbeitet. Überwacht wird dieses Verfahren durch ein innergemeinschaftliches Kontrollverfahren, wonach jedes umsatzsteuerpflichtige Unternehmen eine eigene Identifikationsnummer erhält und die Liste seiner grenzüberschreitenden Transaktionen regelmäßig beim Finanzamt vorlegen soll.

Die speziellen Verbrauchsteuern

Ein ganz ähnliches Fazit ergibt sich bei den speziellen Verbrauchsteuern. Auch hier gilt, dass kein Gesetzgeber in der Gemeinschaft autonom beschließen könnte, Tabak, Mineralöle oder Alkohol nicht mehr zu besteuern. Unter dem Druck der Vollendung des Binnenmarktes und der immanenten Notwendigkeit, Wettbewerbsverzerrungen für Unternehmen mindestens deutlich zu begrenzen, haben sich die europäischen Mitgliedstaaten 1992 auf eine weitgehende Vereinheitlichung der genannten Verbrauchsteuern verständigt. Die Steuersysteme und -strukturen wurden angeglichen und Mindeststeuersätze – je nach Produktgruppe – beschlossen.

Ebenso wenig könnte etwa Deutschland – beispielsweise als Ausgleich für die regelmäßig stattfindenden Erhöhungen der Tabaksteuersätze auf Fertizigaretten – autonom

beschließen, Hülsenzigaretten nach dem niedrigeren Steuersatz zu besteuern, der für Feinschnitttabak für Selbstgedrehte gilt. Eine solche Regelung musste nach einem Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) 2006 zurückgenommen werden. Denn 1992 wurden die bis dahin in den Mitgliedstaaten sehr unterschiedlichen Bestimmungen über den jeweiligen Steuergegenstand europäisch vereinheitlicht; detailliert wurden Steuertatbestände und Steuerbefreiungstatbestände festgelegt und zwar getrennt nach Warengruppen. Und so muss der Steuersatz für Hülsenzigaretten dem von Fertizigaretten entsprechen.

Aber auch andere – kleinere – Verbrauchsteuern sind betroffen, denn Steuern dürfen grundsätzlich weder den europäisch normierten Steuern ähnlich sein noch in irgendeiner Weise potentiell grenzwirksam werden, was in der Folge des Beschlusses zu der Abschaffung ganzer Steuerarten in den Mitgliedstaaten führte. Heute muss jede neu einzuführende Verbrauchsteuer der Kommission zur Prüfung vorgelegt werden: so beispielsweise auch die 2004 in Deutschland als Lenkungssteuer neu eingeführte Steuer auf so genannte Alcopops.

Im Verwaltungsbereich gilt heute das System des so genannten Steuerlagerverbundes auf Basis des Bestimmungslandprinzips. Dieses System hat die gesamten Verfahrensabläufe in den Mitgliedstaaten nachdrücklich verändert. Waren, für die Verbrauchsteuern erhoben werden, werden heute steuerfrei zwischen registrierten Steuerlagern hin und her transportiert. Erst wenn die Waren aus dem Steuerlager entfernt werden und sich kein weiteres Steueraussetzungsverfahren anschließt (weil die Waren beispielsweise gerade zu einem anderen Steuerlager transportiert werden), wird die Ware steuerpflichtig.

Zusammenfassend lässt sich auch für die speziellen Verbrauchsteuern das Fazit des weitgehenden nationalstaatlichen de-jure-Autonomieverlusts ziehen, Spielräume bleiben auch hier bei der Satzgestaltung oberhalb des Mindeststeuersatzes. Anders im Falle der Einkommensbesteuerung, wie ich im Folgenden zeigen möchte. Allerdings gibt es auch hier mittlerweile eine zunehmende europäische Rechtsetzung – wenn auch hauptsächlich im Dienste des Binnenmarktes und kaum zum Schutz mitgliedstaatlicher Steuerquellen.

Die Einkommens- und Unternehmensbesteuerung

Wäre es beispielsweise den zwölf seit 2004 neuen Mitgliedsländern möglich gewesen, keinerlei Steuern auf jedwede Einkommen zu erheben und dennoch Mitglieder der Europäischen Gemeinschaft zu werden? Das ist rechtlich durchaus zweifelhaft. Zwar gibt es diesbezügliche keine explizite Aufforderung rechtlicher Natur, weder im europäischen Primär- noch im Sekundärrecht, jedoch gäbe es durchaus andere vertragliche Anknüpfungspunkte, wenn es zum Beispiel in Artikel 2 EG-Vertrag um die Förderung der Solidarität unter den Mitgliedstaaten geht.

Aber unterhalb dieser Ebene: Wäre es möglich, dass sich beispielsweise der deutsche Gesetzgeber dahingehend verständigt, eine duale Einkommensbesteuerung wie in den nordischen Ländern einzuführen (also eine unterschiedliche Besteuerung der Einkommensarten: Arbeitseinkommen progressiv, Kapital- und Unternehmenseinkommen niedriger und proportional besteuern), oder eine proportionale Steuer von 25 Prozent (»flat tax«) über alle Einkommensarten hinweg, wie sie der ehemalige deutsche Bundesverfassungsrichter

Paul Kirchhof im Wahlkampf 2005 vorgeschlagen hat? Zweimal ja. Ersteres hat das deutsche Parlament gerade beschlossen; ab 2009 wird auch in Deutschland eine Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge von einheitlichen 25 Prozent erhoben werden. Letzteres praktizieren Estland, Lettland, Litauen und die Slowakei.

Könnte das deutsche Parlament umgekehrt beschließen, dass demnächst wieder ein Unternehmenssteuersatz von 50 Prozent erhoben wird? De jure ja. De facto aber wird es dies nicht tun. Genau wie allen anderen europäischen Regierungen und Parlamenten reicht hier der Verweis auf den Steuerwettbewerb und die Wettbewerbsfähigkeit der heimischen Unternehmen aus, um strategische Reaktionen aufeinander auszulösen. Kaum hatte die deutsche Bundesregierung ihre Gesetzesvorlage zur Senkung der Unternehmenssteuersätze vor einigen Wochen beschlossen, reagierten die britische und die niederländische Regierung und kündigten mit Bezug auf die deutsche Senkung ebenfalls erneute Steuersenkungen an (vgl. Kellermann/Rixen/Uhl 2007). Dieses strategische aufeinander Reagieren funktioniert bereits seit Jahrzehnten – allerdings, wie unschwer anzunehmen, deutlich in eine Richtung: nämlich abwärts. Und diese Senkungen der Unternehmenssteuersätze haben ebenfalls Auswirkungen auf Höhe und Progressivität der persönlichen Einkommensbesteuerung, worauf Steffen Ganghof (2004 und 2006) verschiedentlich hingewiesen hat. Denn im Rahmen von in der Tendenz synthetischen oder generellen Einkommensteuersystemen, die in der Tendenz dieselben Sätze über alle Einkommensformen hinweg erheben, impliziert die Senkung der Unternehmenssteuersätze auch die Anpassung der persönlichen Einkommensteuersätze.

So sind seit Mitte der 1980er Jahre neben den Körperschaftsteuersätzen auch die einkommensteuerlichen Spitzensätze in einer Vielzahl von Ländern gesenkt worden; insbesondere auf Kapitaleinkünfte, etwas weniger auf Arbeitseinkommen. So sanken die nominalen Spitzensteuersätze bei den persönlichen Einkommensteuern der EU-15 von 64,4 Prozent 1985 auf 52,4 Prozent 1995 und schließlich auf durchschnittlich 46,2 Prozent im Jahr 2004. Und auch die Unternehmenssteuer-Spitzensätze der EU-15 sanken von durchschnittlich 38,1 Prozent im Jahr 1996 auf 29,5 Prozent 2006 kontinuierlich (vgl. European Commission 2006). Dennoch sind die Spitzensteuersätze der Mitgliedstaaten nach wie vor deutlich unterschiedlich, was allerdings auch auf die Einführung der dualen Einkommensbesteuerung verweist: So hatten – neben dem Ausreißer Niederlande (52 Prozent) – im Jahr 2005 Dänemark (59 Prozent), Schweden (56,6 Prozent) und Finnland (51 Prozent) – also die Länder mit dualen Systemen – die höchsten Regelsteuersätze für die Einkommensteuer. Die Slowakei (19 Prozent), Estland (23 Prozent), Lettland (25 Prozent) und Zypern (30 Prozent) bilden den unteren Bereich ab. Bei der Körperschaftsteuer wurden 2005 nach Angaben von Eurostat die höchsten bereinigten Regelsteuersätze in Deutschland (38,6 Prozent), Italien (37,3 Prozent), Spanien und Malta (jeweils 35 Prozent) registriert, die niedrigsten in Zypern (10 Prozent), Irland (12,5 Prozent), Lettland und Litauen (jeweils 15 Prozent) (European Commission 2006). Die Tabelle ändert sich seither nicht nur durch die deutsche Unternehmenssteuerreform.

Aber auch noch andere Fragen sollen im Hinblick auf die direkte Besteuerung gestellt werden: Könnte das deutsche oder britische Parlament autonom Maßnahmen beschlie-

ßen, grenzüberschreitende Kapitalbewegungen auch dadurch zu unterbinden, dass Sachverhalte doppelt besteuert werden? Nein. Oder könnten die Parlamente autonom Maßnahmen gegen Steuervermeidungsstrategien (Steuerflucht und »Steuergestaltung«) ergreifen? Abermals: Nein. Könnte aber Deutschland umgekehrt beschließen, eine Steueroase in der Hinsicht zu werden, dass es positiv diskriminiert – also Steuerausländern erheblich bessere Bedingungen anbietet als Steuerinländern, um so unternehmerisches und privates Kapital aus anderen Ländern anzuziehen? Eher nein. Warum so ist, soll im Folgenden in vier Punkten kurz angerissen werden: Erstens möchte ich zeigen, wie Doppelbesteuerungsabkommen wirken; zweitens, welche Auswirkungen die Durchsetzung der vier Grundfreiheiten durch den EuGH hat; drittens, mit welchen Maßnahmen Ministerrat und Kommission die so genannten präferentiellen Steuerregime einzuhegen versuchen; und viertens, wie Maßnahmen der Verwaltungszusammenarbeit private – illegale – Steuerflucht eindämmen soll.

De-jure-Autonomieverluste: Keine doppelte Besteuerung De jure wurden die europäischen Mitgliedstaaten bereits in Artikel 293 EG-Vertrag aufgefordert auszuschließen, dass Tatbestände innerhalb der Gemeinschaft einer doppelten Besteuerung unterliegen, denn dies schränke wesentliche Grundfreiheiten ein: in erster Linie die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit.² Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung haben die europäischen Mitgliedstaaten ein nahezu vollständiges Netz an Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschlossen: Von den 297 möglichen Abkommen unter den EU-25 sind mit Stand Mitte 2005 277 abgeschlossen worden. Aber auch darüber hinaus gehende Richtlinien wurden beschlossen, die den jeweiligen Staaten Besteuerungsrechte noch deutlicher zuweisen, als es die DBA ohnehin vorsehen. Mit der so genannten Mutter-Tochter-Richtlinie aus dem Jahr 1990 sollten grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse gefördert werden. Mit dem so genannten »Schiedsübereinkommen« wurde darüber hinaus ein Schlichtungsverfahren mit der Absicht eingeführt, Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Eine gemeinsame Steuerregelung für die Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten soll seit 2003 darüber hinaus sicherstellen, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren nur einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden: am Sitz der Muttergesellschaft.

Die genannten Maßnahmen sind Teil der Öffnung des europäischen Binnenmarktes für den freien Kapitalverkehr von und innerhalb von multinational operierenden Unternehmen – und die Maßnahmen haben in dieser Hinsicht auch zu einigem Erfolg beigetragen. Aber die Liberalisierungen haben auch eine Kehrseite, die die autonomen Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten im Bereich der Unternehmensbesteuerung deutlich aushöhlen.

Da die Unternehmen multinational Niederlassungen unterhalten, die auf der organisatorischen Ebene miteinander verwoben sind, können diese beispielsweise in Niedrig-

2 Üblicherweise wird unter internationaler Doppelbesteuerung die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Ländern von demselben Steuerpflichtigen, für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden.

steuerländern allein zu dem Zweck Tochtergesellschaften gründen, um durch Transaktionen Gewinne dorthin zu verlagern und somit Steuern auf Kosten des Sitzlandes der Muttergesellschaft zu sparen. Umgekehrt können durch konzerninterne Transaktionen Verluste im Sitzland der Muttergesellschaft geltend gemacht werden. So können Unternehmen dank der Regelungen zur Verhinderung einer doppelten Besteuerung das Steuergefälle zwischen den Staaten schlicht ausnutzen. Daneben pocht der EuGH auf die Nichtdiskriminierung und Nichtbeschränkung von Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit im Binnenmarkt, was die wenigen national de jure verbliebenen Möglichkeiten zusätzlich einschränkt, den Steuervermeidungsstrategien multinationaler Konzerne etwas entgegenzusetzen.

De-jure-Autonomieverluste: Die vier Freiheiten und der EuGH So ist es seit Ende der 1990er Jahre insbesondere der EuGH, der – angerufen über die nationalen Gerichte und die Klagen Betroffener, hauptsächlich aus Unternehmenszentralen – zu einer weiteren Annäherung der mitgliedstaatlichen Vorgaben beiträgt und umgekehrt die Gestaltungshoheit der Mitgliedstaaten de jure einschränkt. Zwar stammt die erste Entscheidung direkte Steuern betreffend aus dem Jahr 1986 (Rechtssache C-270/83 »avoir fiscal«), aber von den nunmehr rund 70 Entscheidungen datieren 60 aus den letzten zehn Jahren. Mit Stand Anfang 2006 waren mehr als 50 Rechtssachen direkte Steuern betreffend beim EuGH anhängig (Wathelet 2006), von denen die meisten von einiger inhaltlicher und haushaltpolitischer Relevanz für die Mitgliedstaaten sind, wie das jüngste Urteil im Falle Meilicke et al. (Rs. C-292/04) zeigt. Hier errechnete die deutsche Bundesregierung Kosten von fünf Milliarden €, sollten alle Ansprüche aus dem Urteil geltend gemacht werden.

Darüber hinaus hat der EuGH jüngst in zwei Urteilen britisches Steuerrecht betreffend³ die Möglichkeiten der Mitgliedstaaten erschwert, die Steuergestaltung von Konzernen durch Ausweisung von Gewinnen in Niedrigsteuerländern einzudämmen. So praktizieren einige Mitgliedstaaten eine Hinzurechnungsbesteuerung, die unternehmerische Niederlassungen in Niedrigsteuerländern allein zum Zweck der Steuervermeidung (so genannte Briefkastenfirmen) mindestens ansatzweise unattraktiv machen sollte. Dies geschah beispielsweise dadurch, dass der Gewinn, den diese Niederlassungen machten, nicht nur im Niedrigsteuerland versteuert wurde, sondern mindestens in Teilen dem zu versteuernden Gewinn in Sitzland der Muttergesellschaft zur dortigen Versteuerung zugerechnet wurde – so in einigermaßen komplizierten Verfahren nachgewiesen werden konnte, dass die Niederlassung nur zum Zweck der Steuervermeidung gegründet worden war. Seit dem genannten EuGH-Urteil ist diese Form der Hinzurechnungsbesteuerung kaum noch möglich. Und entsprechend wurden die autonomen Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten, gegen die legale unternehmerische Steuerflucht zu wirken, schlicht aufgehoben. Vergleichbares gilt für die Verlustverrechnungsmöglichkeiten, also die Frage, ob beispielsweise Verluste von Tochterunternehmen oder ausländischen Betriebsstätten am Sitz der Muttergesellschaft in einem Land mit höherer Besteuerung geltend gemacht werden können.

3 Urteil des EuGH vom 12. September 2006, Rechtssache C-196/04, Cadbury Schweppes und Urteil des EuGH vom 13. Dezember 2005, Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer.

Die Abschaffung der genannten Schutzklauseln wird zur Folge haben, dass unternehmerische Steuervermeidungsstrategien deutlich Aufwind bekommen und sich die Konzernzentralen, gestärkt durch die Richtersprüche, ein genehmes Steuerrecht erklagen werden, so sich die Mitgliedstaaten nicht auf eine Harmonisierung einigen.

De-facto- und de-jure-Autonomieverluste: Maßnahmen gegen die so genannten schädlichen Elemente des Steuerwettbewerbs Mit zunehmender Kapitalverkehrsfreiheit ging es den Mitgliedstaaten aber nicht mehr allein um den Schutz inländischer Steuerquellen oder allgemein die besseren Konditionen im Verhältnis zu den Standortwettbewerbern, sondern im Wettbewerb auch um eine Besserstellung, d. h. eine positive Diskriminierung ausländischer Steuerquellen. Die Mitgliedstaaten waren also dazu übergegangen, so genannte präferentielle Steuerregime einzurichten, mit dem Ziel, anderen Mitgliedstaaten Kapital und Investitionen abzujagen. Vor dem Hintergrund der Diskussionen um die schädlichen Aspekte der wirtschaftlichen Globalisierung und des Steuerwettbewerbs erhöhte sich jedoch der öffentliche Druck auf die Mitgliedstaaten, diese Entwicklung mindestens nicht weiter zu forcieren.

Im Rahmen des 1997 vom Rat verabschiedeten – rechtlich nicht bindenden – Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung verpflichteten sich die Mitgliedstaaten, keine neuen schädlichen Steueranreize mehr einzuführen (»stand still«) sowie ihre derzeitigen Rechtsvorschriften und Praktiken zu überprüfen und, falls erforderlich, zu ändern (»roll back«). Der Verhaltenskodex soll de facto verhindern, dass sich die Mitgliedstaaten immer neue Steuerregime ausdenken, mit denen sie zu den jeweils anderen in Konkurrenz treten. Mit Stand Dezember 2006 ist unklar, ob die Mitgliedstaaten tatsächlich die 66 von der Gruppe »Verhaltenskodex« als schädlich eingestuftes Steuerregime wie verabredet abgeschafft haben. Das Beispiel Irland verdeutlicht aber einen Weg, wie die Mitgliedstaaten mit den monierten präferentiellen Steuerregimen verfahren: Das beanstandete Regime wurde zwar abgeschafft, allerdings wurde gleichzeitig eine zum Teil drastische Verringerung des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes vorgenommen, die in etwa der Steuersatzhöhe des zuvor beanstandeten Sondersteuerregimes entspricht. In diesem Fall hat der Verhaltenskodex also nicht zu einer Verringerung des Steuerwettbewerbs unter den Mitgliedstaaten geführt, sondern diesen eher intensiviert.

Grundsätzlich war mit der Definition des schädlichen Steuerwettbewerbs implizit ein Bekenntnis zum guten Steuerwettbewerb einhergegangen: Schlecht ist, was nur für wenige gilt, gilt dieselbe Regelung aber für alle, ist sie gut; so niedrig der Steuersatz auch immer ist. Der positive Bezug auf das Positive des steuerlichen Standortwettbewerbs fehlt seither in keinem europäischen Dokument mehr – auch nicht in den europäischen Entwürfen über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, wie sie derzeit diskutiert wird.

Neben dem Verhaltenskodex hat die Kommission einen Hebel, die Steuersysteme der Mitgliedstaaten unter den Vorschriften über staatliche Beihilfen⁴ zu überprüfen und

4 Der Begriff der Beihilfe gemäß den Artikeln 87 bis 89 EG-Vertrag erfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen, Darlehen oder Beteiligungen am Kapital von Unternehmen, son-

die Mitgliedstaaten in Folge über den EuGH de jure zu einer Abschaffung präferentieller Steuerregime zu zwingen. Dieser Hebel hat aber erst in drei Fällen Erfolg gezeigt. So entschied die Kommission nach einem längeren Prüfungs- und Konsultationsverfahren im Februar 2003, dass es sich bei den besonderen Steuererleichterungen in Belgien, Irland und den Niederlanden um staatliche Beihilfen handele,⁵ und erhob Klage vor dem EuGH. Die diesbezüglichen Urteile machen – neben der konkreten Zurückweisung der in Rede stehenden nationalen Regelungen – jedoch auch klar, wie schwierig dieses Instrument hauptsächlich in Bezug auf den Vertrauensschutz zu bewerten ist, denn der EuGH billigte diesen den betroffenen Unternehmen, die von der jeweiligen präferentiellen mitgliedstaatlichen Regelung profitieren, sehr umfangreich zu.

De-jure-Autonomieverluste: Verwaltungszusammenarbeit Aus Sicht der mitgliedstaatlichen Steuergestaltungsautonomie ist aber nicht nur die legale unternehmerische Steuer-
vermeidung ein Problem, sondern auch die mit der zunehmenden Kapitalverkehrsfreiheit zunehmende private und illegale Steuerflucht über die Grenzen der einzelnen Mitgliedstaaten hinaus. Zinserträge aus Geldanlagen im Ausland werden so der heimischen Besteuerung entzogen. Der Rat konstatierte schon recht frühzeitig, dass diese Praktiken zu Haushaltseinnahmeverlusten führten, gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit verstoßen und Verzerrungen des Kapitalverkehrs und der Wettbewerbsbedingungen bewirken können. Auch die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungen auf der Grundlage bilateraler Abkommen reiche nicht aus, um die neuen Formen der Steuerhinterziehung und Steuerflucht wirksam einzudämmen, die immer mehr einen multinationalen Charakter annähmen. Daher schein es geboten, die Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen innerhalb der Gemeinschaft nach gemeinsamen Grundsätzen und Regeln zu verstärken. Dies sollte im Jahr 1977 mit der Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern erreicht werden. Darin beschlossen die Mitgliedstaaten, sich gegenseitig auf Ersuchen Auskünfte in Einzelfällen zu erteilen. Allerdings erschien es dem Rat angebracht, Mitgliedstaaten unter gewissen Bedingungen auch das Recht einzuräumen, die Durchführung von Ermittlungen oder die Auskunftsübermittlung zu verweigern. Diese Möglichkeit deutet bereits auf die Probleme in der Folgezeit hin. Denn Auskünfte konnten z. B. auch dann verweigert werden, wenn inländischen Rechtsvorschriften – beispielsweise ein Bankgeheimnis – der Informationsübermittlung entgegenstanden.

dern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit, ohne Subventionen im strengen Wortsinn zu sein, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen (EuGH Urteil vom 20. November 2003, Rs. C-126/01, Gemo, Slg. Rn. 28 und die dort zitierte Rechtsprechung).

⁵ Europäische Kommission, Pressemitteilung IP/03/242, vom 18. Februar 2003; Entscheidung der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien zugunsten von Koordinierungsstellen mit Sitz in Belgien durchgeführt hat, KOM 2003/755/EG.

Insofern war es durchaus ein Fortschritt, als 2005 die Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen endlich in Kraft trat. Mit dieser Richtlinie soll das Ziel erreicht werden, ein Minimum an effektiver Besteuerung der Zinserträge Gebietsfremder innerhalb der Gemeinschaft zu gewährleisten. Die Richtlinie gilt allerdings nur für die Besteuerung natürlicher Personen (also nicht für Unternehmen) und betrifft nur eine bestimmte Art von Zinserträgen, nämlich Erträge aus grenzüberschreitenden Kapitalanlagen, die in Form von Zinsen in einem Mitgliedstaat an natürliche Personen mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt werden. Nicht besteuert werden entsprechend Kapitalerträge aus Dividenden, Derivaten und Lebensversicherungen ebenso wie viele Anlagefonds.

Zusammenfassen lässt sich der Befund im Hinblick auf die direkten Steuern dahingehend, dass es zunehmende Eingriffe in die mitgliedstaatliche Steuerautonomie gibt. Allerdings sind diese in erster Linie der Durchsetzung der vier Freiheiten im Binnenmarkt geschuldet: Dies gilt ebenso für die von den Mitgliedstaaten selbst beschlossenen Maßnahmen zur Verhinderung von Doppelbesteuerungstatbeständen wie auch für die EuGH-Entscheidungen auf Basis des derzeitigen Vertragswerkes. Beide Maßnahmenbündel stehen im Dienste der Liberalisierungen zugunsten eines tatsächlichen europäischen Binnenmarktes ohne Wettbewerbsverzerrungen für die Unternehmen. Die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten zum Schutz der eigenen Gestaltungsoptionen steckt immer noch in den Anfängen. Dies allerdings ist nicht verwunderlich, gehört doch der Verweis über das Gesunde, das im steuerlichen Standortwettbewerb steckt, mittlerweile zum Standardrepertoire europäischer und mitgliedstaatlicher Akteure.

Zusammenfassung und Fazit

Was aber ist nun das Fazit aus alledem? Über die beschriebenen Steuerarten hinweg zeigt sich, dass die Abgabe von rechtlich formaler, gestalterischer (de-jure-)Autonomie häufig Voraussetzung dafür war, dass die Mitgliedstaaten vor dem Hintergrund des grenzenlosen Binnenmarktes wenigstens einige ihrer Gestaltungsmöglichkeiten tatsächlich (de facto) behielten (Mehrwertsteuer, Verbrauchsteuer). So sind aus mitgliedstaatlicher Sicht die Spielräume der Steuersatzgestaltung natürlich von einiger Bedeutung für die Gestaltung der Einnahmenseite. Die Maßnahmen der Angleichung hatten das Ziel, dass den Mitgliedstaaten genau diese Spielräume auch verblieben, das heißt in den Fällen einigten sich die Mitgliedstaaten auf Angleichungsmodelle, die das Bestimmungslandprinzip (besteuert wird im Land des Konsums) für die Mitgliedstaaten auch tatsächlich durchsetzbar machen. Es gab also eine Art Kompromiss zwischen den mitgliedstaatlichen Notwendigkeiten und den Anforderungen aus der Umsetzung der Binnenmarktidee (offene Grenzen für Waren und möglichst wenig Wettbewerbsverzerrungen für Unternehmen auf dem gemeinsamen Markt).

Sich nicht auf eine Harmonisierung zu verständigen, hätte bedeutet, entweder auf das Binnenmarktprojekt ohne allzu nennenswerte Wettbewerbsverzerrungen für die Unternehmen zu verzichten oder sich selbst dem steuerlichen Standortwettbewerb auszusetzen. Auf diese Lösung verzichteten die Mitgliedstaaten 1992 sehr bewusst, denn ein solcher Vorschlag stand tatsächlich im Raum. Der damalige britische Schatzkanzler Nigel Lawson

hatte 1988 vorgeschlagen, ganz auf die Kräfte des Marktes zu setzen, um so eine Angleichung der Steuersätze in der Gemeinschaft zu erreichen – nach unten, versteht sich. Er konnte sich damals ebenso wenig durchsetzen wie der zuständige EU-Kommissar Cockfield, der eine vollständige Angleichung der Mehrwertsteuersätze und den Übergang zum Ursprungslandprinzip forderte. Vor diesem Hintergrund haben die Mitgliedstaaten auch ihre Harmonisierungsmaßnahmen bei den Verbrauchsteuern beschlossen.

Ganz anders bei der Einkommensbesteuerung: Hier bestehen die Mitgliedstaaten bis heute auf gestalterischer formaler (de-jure-)Autonomie, verlieren aber sukzessive de facto ihre wesentlichsten Gestaltungsmöglichkeiten. Die bisherigen Maßnahmen der Angleichung – ob durch den EuGH erzwungen oder von den Mitgliedstaaten selbst beschlossen – dienen der Herstellung des freien Binnenmarktes. Die Rückwirkungen auf die Mitgliedstaaten bedeuteten zunehmenden Steuerwettbewerb unter diesen. Die mitgliedstaatliche Antwort hierauf ist aber nicht wie bis in die späten 1980er Jahren noch Angleichung, sondern steuerlicher Standortwettbewerb. Auch die sich derzeit in der europäischen Debatte befindende Gemeinsame Konsolidierte Bemessungsgrundlage bei der Unternehmensbesteuerung und ihre sich abzeichnende konkrete Ausformung wird hieran nichts ändern. Im Gegenteil.

Aus der eigenen Integrationsgeschichte zu lernen, hieße aber dem gegenüber, auf de-jure-Autonomie zu verzichten, um sich wenigstens einige der steuerpolitischen Gestaltungsoptionen tatsächlich zu erhalten. Mehr Autonomie über die Gestaltung der Steuersätze von Unternehmens- und persönliche Einkommensbesteuerung wiederzuerlangen, würde dem entsprechend voraussetzen, neben der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage auch wenigstens einen europäischen Mindeststeuersatz zu beschließen (vgl. Uhl/Rixen 2007). Voraussetzung hierfür wäre aber wiederum, zu einem Verständnis von Wettbewerb zurückzukommen, wie es noch bis Ende der 1980er Jahre europäisch weitgehend Konsens war: Es ging darum, den Unternehmen im Binnenmarkt einen fairen Wettbewerb zu ermöglichen, und nicht darum, die Staaten selbst einem Wettbewerb der Standorte zu unterwerfen.

Das Fazit des Beitrags deutet sich schon an: Nur wenn die europäischen Mitgliedstaaten angesichts des liberalisierten Binnenmarktes de jure gestalterische Steuerautonomie auf die europäische Ebene verlagern, können sie sich de facto mitgliedstaatliche Gestaltungsoptionen erhalten, wenn auch deutlich weniger als zu Zeiten hochgezogener Grenzen (die die Autorin dieser Zeilen nicht zurück haben möchte). Umgekehrt gilt: Wer de jure auf Autonomie besteht, verliert de facto an Gestaltungsmöglichkeiten – unter Umständen weitgehender als in einer Situation der Harmonisierung. Binnenmarkt und vollständige formale gestalterische Steuerautonomie schließen sich nun einmal schlicht aus.

Literatur

- Bundesministerium der Finanzen (2004): Wettbewerb der Steuersysteme braucht Regeln – Die koordinierende Rolle der OECD in der internationalen Steuerpolitik, in: Monatsbericht, H. 9, S. 45-55
- European Commission (2006): Structures of the Taxation Systems in the European Union, 1995–2004, Brüssel: European Commission

- Ganghof, Steffen (2004): Konditionale Konvergenz. Standortwettbewerb, Policy-Lernen und politische Institutionen in der Steuerpolitik von EU- und OECD-Ländern, Köln
- Ganghof, Steffen (2006): *The Politics of Income Taxation. A Comparative Analysis*, Colchester: ECPR Press
- Kellermann, Christian/Rixen, Thomas/Uhl, Susanne (2007): *Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten*, Bonn, URL: <http://www.fes.de/internationalepolitik/taxes/>
- Uhl, Susanne (2007): *Steuerstaatlichkeit in Europa. Über die Transformation der Steuersysteme europäischer Mitgliedstaaten, deren Bedeutung für die nationale Steuerautonomie und die steuerpolitische Verfasstheit Europas*, Bremen (Dissertation)
- Uhl, Susanne/Rixen, Thomas (2007): *Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten – mitgliedstaatliche Handlungsspielräume gewinnen*, Gutachten im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung, Bonn/Berlin
- Wathelet, Melchior (2006): *Direct Taxation and European Law. The Recent Case Law of the ECJ*, Paper presented at the CFE Forum, Brüssel, 27. April

A European Tax on Foreign Exchange Transactions?

*Sandor Richter**

Introduction

The financing of the redistribution of resources across member states of the European Union (EU), the EU's »own resources«, currently consists of three main components: customs duties collected at the common external border of the customs union, part of the value added tax (VAT) revenues in the individual member states calculated by statistical methods (VAT-based own resources) and, as the biggest part, the component proportional with the member states' gross national income (GNI) (GNI-based own resources) calculated by a unified rate. This system lends decisive leverage to the national treasuries in negotiations about the size and, to a lesser extent, the ways of the allocation of funds earmarked for cross member state redistribution by the EU. The periodically returning debates and the disappointing bargaining about the financial perspectives for 2007 to 2013 have led to the proposal for a comprehensive review of the EU budget in 2008/2009. The forthcoming review provides an opportunity for initiating fundamental reforms which may take two different courses. The first one is the extension of the GNI-based component of the

* Vienna Institute for International Economic Studies.