

Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut / Nr. 21

herausgegeben

von Professor Dr. Dr. Georg RESS

und Professor Dr. Michael R. WILL

Professor Dr. Andrzej KOMAR, Posen

**PROBLEME DER STEUERHARMONISIERUNG
IN DER EG**

Vortrag vor dem Europa-Institut der Universität des Saarlandes

Saarbrücken, 2. Mai 1983

Probleme der Steuerharmonisierung in der EG

1. Vorbemerkung

Die Steuerharmonisierung in der EG gehört zu den interessantesten, wichtigsten und zugleich auch schwierigsten Problemen der europäischen Integration.¹ Es handelt sich nicht nur um rein steuertechnische Probleme, die letztlich lösbar wären, sondern vor allem um wirtschaftliche, politische, soziale und zum Teil sogar kulturelle Probleme. Diese außerordentlich komplizierten Fragen und komplexen Zusammenhänge erschweren die Versuche, zu einer erfolgreichen Steuerharmonisierung in der EG zu gelangen und im Rahmen eines gemeinsamen Konzepts verschiedene Steuern in den einzelnen Mitgliedsländern der EG unter ein einheitliches "Dach und Fach" zu bringen. Die Steuersysteme haben sich unter verschiedenen Gesichtspunkten jahrzehntelang ganz unterschiedlich entwickelt. Deswegen läßt sich eine Angleichung der Steuersysteme im Rahmen der EG nur stufenweise durchführen².

2. Die bestimmenden Faktoren

Die Steuerharmonisierung in der EG wird maßgeblich durch zwei Faktoren bestimmt. Der erste Faktor ist die Idee des "gemeinsamen Marktes", der zweite die Ausstattung des EG-Haushalts mit eigenen Mitteln.

Die Errichtung eines gemeinsamen Marktes³ auf der Grundlage des freien Personen-, Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs⁴ verlangt einen stufenweisen Abbau der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedsländern⁵. Das Weiterbestehen der Steuergrenzen ist ein wesentliches Hindernis für eine volle wirtschaftliche Integration und würde auf lange Sicht das Konzept des gemeinsamen Marktes zu Fall bringen. Die bestehenden Steuergrenzen führen zu einer Wettbewerbsverzerrung. Es ist jedoch schwer vorstellbar, daß eine Integration sofort mit der Abschaffung der Steuergrenzen beginnen könnte. Zuerst müssen dafür eine Reihe von Voraussetzungen geschaffen werden, vor allem muß eine weit stärkere Konvergenz der Wirtschaftspolitik der Mitgliedsländer hergestellt werden. Man muß sich zuerst darum bemühen, wenigstens die Leitlinien der Wirtschaftspolitik der EG-Staaten auf einen Nenner zu bringen. Aus diesem Grund muß die Wirtschaftspolitik der Mitgliedsländer von seiten der EG-Kommission stärker

als bisher koordiniert werden⁶. Die bisherigen Erfahrungen auf diesem Gebiet sind nicht zufriedenstellend. Das nationale Interesse spielt weiterhin eine entscheidende Rolle, und die einzelnen Regierungen sind nicht bereit, einen Teil ihrer Kompetenzen auf dem Gebiet der Wirtschaftspolitik an die Kommission abzugeben. Sie trauen der Kommission nicht zu, daß sie überhaupt oder besser als sie selbst imstande wäre, die gewaltigen Probleme - insbesondere der Bekämpfung der Inflation und der Arbeitslosigkeit - zu lösen. Hier sind nach wie vor Mißtrauen und nationale Interessenlage vorherrschend. Gerade wegen dieser Sachlage muß man um so intensiver nach wirksamen Koordinierungsformen der Wirtschaftspolitik suchen. Solche Bemühungen liegen nicht nur im Interesse der wirtschaftlichen Freizügigkeit, sondern auch der Gleichheit im Wettbewerb.

Diese Probleme werden in Art. 2 EWG-Vertrag angesprochen. Art. 2 EWG-Vertrag bezeichnet als Mittel zur Verwirklichung der Ziele der EWG (beständige und ausgewogene Wirtschaftsausweitung, größere Stabilität, beschleunigte Hebung der Lebenshaltung, engere Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten) "die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes und die schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten". Diese Zielbestimmung wird in Art. 3 durch verschiedene Aktionsbereiche konkretisiert. Dazu gehören u.a. die Beseitigung der Hindernisse für den freien Personen-, Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und "die Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, soweit dies für das ordnungsmäßige Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist" (lit. h.). Art. 100 EWG-Vertrag sieht die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften vor, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Es handelt sich um eine generelle Vorschrift zur Rechtsangleichung, die nach ihrem Anwendungsbereich weit mehr umfaßt als nur diejenigen Maßnahmen, die bereits durch spezielle Vorschriften zur Rechtsangleichung vorgesehen werden. Art. 100 greift dann ein, wenn eine besondere Vorschrift zur Rechtsangleichung fehlt oder nicht ausreicht⁷. Die Organe der Gemeinschaft haben im Rahmen der Art. 100 und 101 des EWG-Vertrages zu entscheiden, welche Maßnahmen bei dem jeweiligen Stand der Entwicklung erforderlich sind, um innerhalb der Gemeinschaft Bedingungen sicherzustellen, die denen eines Binnenmarktes entsprechen.

Das wichtigste Mittel, das der EWG-Vertrag für die Erreichung dieses Ziels zur Verfügung stellt, ist die Richtlinie. Daneben sind auch Verordnungen und Entscheidungen möglich⁸. Die Verfasser des EWG-Vertrages haben die Organe der Gemeinschaft mit Mitteln zur Rechtsangleichung, u.a. auch der Steuervorschriften der Mitgliedstaaten, ausreichend ausgestattet. Die Kompetenzen und die rechtlichen Mittel zu deren Durchführung sind vorhanden.

Der EWG-Vertrag hat in Art. 99 die Kommission direkt mit der Prüfung der Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die indirekten Steuern (Umsatzsteuer, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern) beauftragt. Diese Aufgabe der Kommission wurde mit dem Interesse an der Herstellung eines Gemeinsamen Marktes begründet⁹. In Art. 99 wurde also die Harmonisierung gewisser Steuern direkt angesprochen. Im Zusammenhang mit dieser Vorschrift ist Art. 100 EWG-Vertrag zu sehen, welcher dem Rat und der Kommission darüber hinausgehend nur allgemeine Kompetenzen für die Angleichung der nationalen Rechtsvorschriften gibt.

Der zweite Faktor, die Ausstattung des EG-Haushalts mit eigenen Mitteln, spielt bei den Bemühungen um die Angleichung der Steuersysteme eine wichtige Rolle.

Die EGKS finanzierte sich von Anfang an durch eigene Abgaben¹⁰. Dagegen finanzierten die EWG und die EAG ihre Tätigkeit nur in Form der von den Mitgliedstaaten zu zahlenden Beiträge. Auf die Dauer waren die Beiträge jedoch ein Hindernis für die Entwicklung der Integration, weil sie in gewissem Maße zur finanziellen Abhängigkeit der Gemeinschaft von den Mitgliedstaaten führten. Dieser Gefahren waren sich auch die Verfasser des EWG-Vertrages bewußt. Deswegen hat nach Art. 201 EWG-Vertrag die Kommission zu prüfen, unter welchen Bedingungen die Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel "insbesondere durch Einnahmen aus dem gemeinsamen Zolltarif nach dessen endgültiger Einführung" ersetzt werden können. Schon im Jahre 1962 hat sich der Rat erstmals in seiner Verordnung Nr. 25 über die Finanzierung der gemeinsamen Agrarpolitik¹¹ für eigene Mittel der Gemeinschaft ausgesprochen. In Art. 2 Abs. 1 der Verordnung heißt es, "die Einnahmen aus den Abschöpfungen auf die Einfuhren aus dritten Ländern fließen der Gemeinschaft zu und werden für gemeinschaftliche Ausgaben verwandt ...". Diese Maßnahmen wurden durch eine weitere Verordnung des Rates vom Juli 1966¹² über die Finanzierung

der gemeinsamen Agrarpolitik verwirklicht. Es wurde bestimmt, daß 90% der Einnahmen aus dem Warenverkehr gegenüber Drittländern erhobener Abschöpfungen zur Finanzierung der Ausgaben der Agrarpolitik in den EG-Haushalt fließen. Der 10%-ige Rest wird den Mitgliedsländern für die Abdeckung der Erhebungskosten erstattet. Die Abschöpfungen kann man als erste eigene Einnahme des EG-Haushalts betrachten. Freilich war dies nur eine vorübergehende Lösung, die wenigstens teilweise der Zielsetzung des Art. 201 des EWG-Vertrages entsprach.

Den entscheidenden Schritt vollzog der Rat mit dem Beschluß vom April 1970¹³ über die Ersetzung der Finanzbeiträge durch eigene Mittel der Gemeinschaft. Nach Art. 2 des Beschlusses sollten ab 1. Januar 1971 folgende Einnahmen in den EG-Haushalt fließen:

- 1) Abschöpfungen, Prämien, Zusatz- oder Ausgleichsbeträge, zusätzlich Teilbeträge und andere Abgaben auf den Warenverkehr mit Nichtmitgliedstaaten, die von den Gemeinschaftsorganen im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik eingeführt worden sind oder noch eingeführt werden, und Zuckerabgaben;
- 2) Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs und andere Zölle auf den Warenverkehr mit Nichtmitgliedstaaten.

Nach Art. 4 des Beschlusses sollte der EG-Haushalt vollständig aus eigenen Mitteln finanziert werden. Außerdem wurde durch Art. 4 bestimmt, daß die eigenen Mittel auch 1% der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer umfassen. Der Termin vom 1. Januar 1971 wurde aus verschiedenen Gründen von den Mitgliedsländern nicht eingehalten, u.a. deshalb, weil sich das Ratifizierungsverfahren - so auch in der Bundesrepublik - wesentlich verzögerte.

3. Die Bemühungen um die Angleichung der Steuersysteme

Die Vorbereitungen für eine Angleichung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten hatten schon in den 60er Jahren begonnen. Sowohl die Kommission als auch der Rat hatten sich besonders auf die Harmonisierung der Umsatzsteuer konzentriert¹⁵. Dies war kein Zufall, sondern bewußtes Vorgehen, weil gerade die Umsatzsteuer für die Freizügigkeit von Waren- und Dienstleistungen eine wesentliche Rolle spielt. Der Rat erließ zur Regelung dieser Aufgaben eine Reihe von Richtlinien - beginnend mit der ersten Richtlinie vom 11. April 1967¹⁶ zur Harmonisierung der Rechtsvorschrif-

ten der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer. Danach folgten die zweite bis fünfte Richtlinie aus den Jahren 1967¹⁷, 1969¹⁸, 1971¹⁹ und 1972²⁰. Gegenstand dieser Richtlinien war vor allem die Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in den Mitgliedstaaten. Zuerst mußte ein gemeinsames Besteuerungssystem für die Mehrwertsteuer eingeführt werden, um auf diese Weise die Unterschiede zwischen den Ländern abzubauen. Die Schwierigkeiten, die sich bei der Anwendung eines derartigen Steuersystems ergaben, treten in der Verschiebung der Umsetzungsstermine durch einige Länder (wie z.B. Belgien und Italien) zutage²¹.

Ein entscheidender Schritt wurde dann mit der sechsten Richtlinie des Rates vom Mai 1977²² zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer unternommen. Diese Richtlinie führte eine einheitliche Bemessungsgrundlage ein. Gleichwohl gab es weiterhin Abweichungen von den allgemeinen Regelungen²³. Einige Mitgliedsländer mußten ihre eigene Steuergesetzgebung an die einheitliche Bemessungsgrundlage anpassen, was erhebliche Zeit in Anspruch nahm. In naher Zukunft müssen die zitierten Ausnahmen von der einheitlichen Bemessungsgrundlage abgeschafft werden, weil sonst die Mehrwertsteuer nicht als Integrationsinstrument dienen kann.

Nach wie vor bestehen jedoch höchst unterschiedliche Steuersätze in den Mitgliedstaaten der EG, und zwar sowohl in der Anzahl als auch in der Höhe der Sätze. In einigen Ländern gibt es nur einen Satz wie z.B. in Dänemark und in Großbritannien²⁴, in den anderen dagegen bis zu drei Sätzen, wie z.B. in Belgien, Frankreich und Italien²⁵. Auch die Höhe der Sätze ist unterschiedlich. Sie schwankt zwischen 2% in Luxemburg und 22% in Dänemark²⁶. Die Annäherung der Anzahl und der Höhe der national verschiedenen Steuersätze hat der Rat der EG als wichtige Aufgabe demnach erst noch zu bewältigen. Man muß sich freilich fragen, ob es nicht naiv wäre, nach einer derartigen Annäherung oder gar Vereinheitlichung der Steuersätze zu streben. Die Anzahl und die Höhe der Sätze sind das Ergebnis einer langen und unter verschiedenen Einflüssen und Aspekten verlaufenen Evolution. Fiskalische und nichtfiskalische Gründe haben dazu beigetragen, daß die Sätze derzeit so unterschiedlich sind. Die Vereinheitlichung - oder besser: zunächst die Annäherung - der Sätze wäre nur pro rata temporis, also stufenweise möglich, so wie seinerzeit bei den Zollsätzen. Trotz vielfältiger Bemühungen der Kommission und des Rates werden nach wie vor die Sätze nach den jeweiligen nationalen Bedürfnissen

geändert. Das nationale Interesse spielt weiterhin eine primäre Rolle. Meiner Auffassung nach ist es notwendig, zunächst einen Ausgleichsmechanismus zu bilden, der diese Unterschiede auf einen Nenner bringt, also eine stufenweise Annäherung statt eine Vereinheitlichung der Steuersätze zu konzipieren.

Der Rat hat allzu optimistisch den Termin für die Umsetzung der sechsten Richtlinie in die Steuergesetzgebungen der Länder relativ früh angesetzt. Das Jahr 1977 konnte aus verschiedenen Gründen für diese Umsetzung nicht eingehalten werden. In der Bundesrepublik ergaben sich besondere zusätzliche Schwierigkeiten durch einen Streit über den Verlauf der Steuergrenzen in Deutschland²⁷. Für die Parlamente war die Umsetzung der sechsten Richtlinie eine schwere Entscheidung, weil dahinter ein teilweiser Verzicht auf die Regelungssouveränität des Staates auf dem Gebiet des Steuerrechts stand. Diesen Verzicht hatten die Staaten freilich schon mit der Mitgliedschaft in der EWG auf sich genommen, auch wenn er sich erst jetzt mit dem Erlaß der Richtlinie aktualisierte und konkretisierte. Auch aus wirtschaftlichen Gründen war die Umsetzung der sechsten Richtlinie eine schwere Entscheidung, weil die Mehrwertsteuer ein wichtiges konjunkturpolitisches Instrument ist²⁸. Der Rat hat inzwischen weitere Richtlinien zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer erlassen²⁹, deren Wert für die Steuerharmonisierung jedoch von sekundärer Bedeutung ist.

Zwar ist der gegenwärtige Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuer nicht völlig zufriedenstellend, es wurde jedoch schon viel auf dem Wege zum Abbau der Steuergrenzen in der EG erreicht. Durch die Abführung von 1% der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage in den EG-Haushalt wurden allerdings nicht eigene Einnahmen der EG geschaffen. Vielmehr bleibt die Steuerhoheit weiterhin bei den Ländern, die über die Steuergesetzgebung entscheiden. Meiner Auffassung nach ist das weiterhin eine Art Beitrag der Mitgliedstaaten, der nur in anderer Form ins Budget abgeführt wird. Es handelt sich also um einen Beitrag, der nur anders benannt wird³⁰. Die EG verwaltet anders als bei Zöllen und Abschöpfungen nur die zufließenden Mittel, kann aber nicht über deren Höhe entscheiden.

Für den Abbau der Steuergrenzen sind auch die Verbrauchsteuern (oder die Steuern auf spezielle Güter)³¹ von Bedeutung. In den Mitgliedstaaten der EG spielen die Verbrauchsteuern eine unterschiedliche Rolle. Die Verbrauchsteuereinnahmen in den Ländern machen einen beträchtlichen Anteil

aus, der von 5% in den Niederlanden bis zu 24% in Irland variiert. Die Kommission und der Rat bemühen sich um die Harmonisierung dieser Steuern aus zwei Gründen³², einmal wegen der Schaffung des Gemeinsamen Marktes und der wirtschaftlichen Freizügigkeit, zum anderen wegen der Suche nach neuen Eigenmitteln der Gemeinschaft. Da die bisherigen Mittel für die EG-Ausgaben nicht ausreichen, möchte man die Verbrauchsteuern in eigene Mittel umbilden³³.

Die Arbeiten über die Harmonisierung der Verbrauchsteuern hat die Kommission im Jahr 1972 mit Vorschlägen für die Harmonisierung der Verbrauchsteuern außer der Mehrwertsteuer begonnen. Die Kommission hat ihre Bemühungen zunächst auf folgende Verbrauchsteuern konzentriert: auf die Tabak-, Bier-, Alkohol-, Wein- und Mineralölsteuer.

Zugleich hat die Kommission die Steuern nach vier Gruppen klassifiziert³⁴:

- 1) Steuern, die harmonisiert werden sollen und die in allen Ländern erhoben werden;
- 2) Steuern, die unharmonisiert erhoben werden können, weil sie keine Grenzkontrolle erfordern, wie z.B. die Vergnügungs- und Lotteriesteuer;
- 3) Steuern, die in die Mehrwertsteuer eingebaut werden sollen, z.B. in Form erhöhter Sätze und
- 4) Steuern, die abzuschaffen sind.

Es gehört zu den schwierigsten Aufgaben der Kommission, ein derartiges Programm in allen Einzelheiten zu konzipieren und dann durchzusetzen. Die Verbrauchsteuern bilden einen Komplex verschiedener Abgaben, die zum Teil noch aus dem Mittelalter stammen und daher tief verwurzelt sind. In den Mitgliedstaaten werden nicht alle der fünf genannten Steuern (Tabak-, Bier-, Alkohol-, Wein- und Mineralölsteuer) erhoben, was die Harmonisierung zusätzlich erschwert. Dies gilt vor allem für die Weinsteuer, die in Italien gar nicht existiert, während die deutsche Weinsteuer nur für Schaumwein gilt. In den Benelux-Ländern ist Wein luxemburgischen Ursprungs entweder von der Steuer gänzlich befreit (in Luxemburg) oder mit einem ermäßigten Steuersatz belegt (in Belgien und den Niederlanden)³⁵. Die anderen vier Verbrauchsteuern werden zwar in allen Mitgliedstaaten erhoben. Jedoch gibt es erhebliche Unterschiede in der Höhe der Steuern und in der Besteuerung je nach der Verwendung von Alkohol (z.B. für kosmetische oder für ärztliche Zwecke)³⁶. Diese Umstände

führen zu Wettbewerbsverzerrungen, die im Interesse des Gemeinsamen Marktes abgeschafft werden müssen. In diesem Zusammenhang kommt auch der Tatsache Gewicht zu, daß der Anwendungsbereich der Verbrauchsteuern beträchtlich variiert.

Die Kommission gesteht selbst zu, daß die bisherigen Harmonisierungsergebnisse in diesem Bereich recht enttäuschend sind. Bis jetzt wurden nur gemeinsame Rechtsvorschriften für Zigaretten verabschiedet³⁷. Die Besteuerung der Zigaretten erbringt 90% des Steueraufkommens auf Tabak. Die Chance, die Steuersätze für Zigaretten anzunähern, ist sicherlich vorhanden. Die Voraussetzungen sind deshalb gegeben, weil die Herstellungskosten überall in den Mitgliedstaaten ähnlich hoch sind. Dies gilt auch mutatis mutandis für die Treibstoffkosten. Die Konzentration der Produktion ergibt auch gewisse positive Voraussetzungen für eine befriedigende Harmonisierung der Steuersätze. Freilich dürfte dies noch ein längwieriger Vorgang wegen der unterschiedlichen Traditionen in der Besteuerung des Verbrauchs in den Mitgliedsländern sein. Schließlich bestehen gewisse haushaltspolitische Vorbehalte in den Ländern, die u.a. mit der unterschiedlichen Finanzierung der staatlichen Haushalte in den Mitgliedstaaten aus direkten und indirekten Steuereinnahmen zusammenhängen³⁸. Die Harmonisierung der Verbrauchsteuern ändert aber nicht nur das Steueraufkommen, sondern verringert auch den Spielraum für konjunkturpolitische Maßnahmen. Angesichts der Arbeitslosigkeit und der Inflation können es sich die Mitgliedstaaten aber nicht leisten, einen Teil ihrer Steuereinnahmen an den EG-Haushalt abzutreten. Jede andere Einschätzung müßte als politisch illusionär beurteilt werden. In manchen Ländern werden im Zusammenhang mit der Bekämpfung der Arbeitslosigkeit sogar Steuererhöhungen vorgenommen, was tendentiell im Widerspruch zu den Harmonisierungsbemühungen der EG steht, zumindest diese also nicht fördert.

Gewichtige Gründe sprechen dafür, daß die Kommission und der Rat ihre Arbeiten über die Harmonisierung der Verbrauchsteuern beschleunigen. Diese Gründe ergeben sich nicht nur aus der Idee und Konzeption des Gemeinsamen Marktes, sondern auch aus der Notwendigkeit der Finanzierung des EG-Haushalts, weil die eigenen Mittel nicht ausreichen, um die Ausgaben zu decken. Bei der Agrarpolitik lassen sich auch keine finanziellen Abstriche machen. Sparsamkeit ist geboten, aber es ist gerade auf dem Sektor schwer, sie zu verwirklichen.

Bei den Harmonisierungsbemühungen wurden von seiten der Kommission und des Rates auch faktorbezogene Steuern ins Auge gefaßt. Eine zentrale Rolle in den Bemühungen spielt die Harmonisierung der Körperschaftsteuer³⁹. Auch insoweit ist der Stand der Harmonisierung nicht zufriedenstellend. Schon 1961 wurden verschiedene Arbeitsgruppen gebildet, die mit der Harmonisierung der faktorbezogenen Steuern beauftragt waren. Der Rat hat schließlich im Juli 1969 eine Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital verabschiedet, die zur Abschaffung der Wertpapiersteuer führte.

Besonders interessant sind die Vorschläge der Kommission, die vom Rat noch nicht verabschiedet worden sind. Im Jahr 1975 kam es zur Vorlage des "Vorschlags einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelung der Quellensteuer auf Dividenden"⁴⁰. Charakteristisch für das Vorgehen der Kommission ist, daß sie sich vor allem mit der Annäherung der Steuersätze befaßt, nicht aber, wie im Falle der Mehrwertsteuer, mit der Bemessungsgrundlage. Man darf annehmen, daß über die Höhe der Steuersätze viel leichter als über die Bemessungsgrundlage ein Kompromiß erzielt werden könnte. Teilweise wurde in dem Vorschlag auch die Bemessungsgrundlage allein angesprochen, wenn es um den Kapitaltransfer und seine Besteuerung ging.

Der Vorschlag vom Jahre 1975 sieht eine Differenz der Steuersätze zwischen 45 und 55% vor. Dies entspricht den Steuersätzen in den Mitgliedstaaten, die alle in dieser Spanne liegen, weshalb hier ein Kompromiß am einfachsten erscheint. Ein wichtiges Problem ist der Transfer der Dividenden an die Aktionäre. Die Dividenden werden in vollem Umfang in das steuerpflichtige Einkommen einbezogen. Damit soll die unterschiedliche Behandlung des Steuerzahlers je nach Wohnsitz abgebaut und eine neutrale Besteuerung gewährleistet werden⁴¹. Die Mitgliedstaaten müssen sich nicht unbedingt an die obigen Steuersätze halten. Sie können aus nicht-fiskalischen, z.B. konjunkturpolitischen Gründen erhöhte oder ermäßigte Steuersätze anwenden.

Die Kommission hat im Jahr 1969 zwei weitere Vorschläge unterbreitet, nämlich den "Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen"⁴². Gegenstand des Regelungsvorschlags sind Fusionen und Spaltungen, bei

denen bezüglich eingebrachter Wirtschaftsgüter eine resultierende Wertsteigerung nicht versteuert werden muß. Der "Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten"⁴³ soll zu einer Vermeidung der Doppelbesteuerung der in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften führen. Ziel des Vorschlags ist es, daß die Dividendenzahlungen der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft bei der Tochtergesellschaft von der Kapitalsteuer befreit werden und bei der Muttergesellschaft nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften zählen. Dabei handelt es sich jedoch bis jetzt nur um Vorschläge der Kommission, die noch nicht vom Rat gebilligt und als Richtlinien erlassen worden sind. Gegenwärtig, da jede einzelne Regierung auf eigene Faust die Bekämpfung der Inflation und Arbeitslosigkeit betreibt, ist ein Kompromiß über diese Vorschläge zur Steuerharmonisierung schwer zu finden. Die Regierungen der Mitgliedstaaten zeigen zur Zeit keine Neigung, einer Harmonisierung der Körperschaftssteuer zuzustimmen. Aus diesem Grunde sind vom Rat in nächster Zeit kaum Schritte in dieser Richtung zu erwarten. Zur Angleichung der nationalen Vorschriften über die Einkommensteuer hat die Kommission im Jahr 1979 dem Rat als ersten Schritt einen Vorschlag über die Beseitigung von Steuerrückstellungen vorgelegt⁴⁴. Dieser Vorschlag betrifft die natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz in anderen Mitgliedstaaten haben. Von ihm erfaßt werden vor allem die Grenzarbeiter, die in einem Mitgliedstaat ihren Wohnsitz haben, im anderen ihrer Arbeit nachgehen. Ursprünglich hat sich die Kommission nur wenig mit der Harmonisierung der Einkommensteuer befaßt, weil die Arbeitermobilität gering war. Da inzwischen die Mobilität der Arbeitskräfte jedoch erheblich gestiegen ist, bildet die Harmonisierung der Einkommensteuer eine immer dringlicher werdende Aufgabe der Kommission und des Rates.

Einige Ergebnisse wurden wenigstens auf dem Gebiet der Steuerverwaltung und des Steuerstrafrechts erzielt, nämlich im Bereich der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung. Der Rat verabschiedete 1977 und 1979 zwei Richtlinien, die die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Anwendungsbereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer betreffen⁴⁵. Eine derartige Zusammenarbeit liegt im Interesse aller Mitgliedsländer, weil sie zur Verbesserung der Wettbewerbsgleichheit zwischen den europäischen Betrieben führt.

4. Zukunftsperspektiven der Steuerharmonisierung

Das Hauptziel der Steuerharmonisierung in der EG ist die Schaffung des Gemeinsamen Marktes und zum Teil die bessere Ausstattung des EG-Haushalts mit eigenen Mitteln. Deswegen ergeben sich in der Zukunft für die EG-Organen wichtige Aufgaben. Um das Ziel einer fortschreitenden Steuerharmonisierung zu erreichen, sind noch erhebliche Schwierigkeiten zu überwinden.

Die Mehrwertsteuer ist zwar als System in allen Mitgliedsländern eingeführt worden, jedoch muß die Bemessungsgrundlage noch weiter vereinheitlicht werden. Sonst kann eigentlich nicht von einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage gesprochen werden. Die viel zu zahlreichen Ausnahmefälle müssen beseitigt werden.

Erhebliche Schwierigkeiten wirft eine eventuelle Annäherung der Steuersätze auf. Denn zwischen den Mitgliedsländern bestehen gerade in der Anzahl und Höhe der Sätze noch beachtliche Unterschiede. Je nach Erzeugnis gibt es bis zu acht Steuersätze. Manche sind der Ansicht, daß es am besten wäre, nur einen Satz einzuführen. Aber aus der fiskalischen und der nichtfiskalischen Praxis weiß man, daß die Anzahl der Steuersätze von verschiedenen (sozialen, wirtschaftlichen, kulturellen und politischen) Faktoren abhängt. Die Sätze sind nach den einzelnen Erzeugnissen von Land zu Land sehr unterschiedlich. Zuerst muß daher eine Liste der Erzeugnisse aufgestellt werden, die steuerlich einheitlich zu behandeln sind. Ein solcher Schritt setzt einen Kompromiß zwischen den Mitgliedsländern voraus. Eine Verwirklichung der Annäherung oder der Vereinheitlichung der Steuersätze kann zu einem Anstieg der Lebenshaltungskosten in manchen Ländern und zur Verminderung der Steuereinnahmen in anderen führen. Ein Anstieg der Lebenshaltungskosten ist unpopulär und kann zur Verärgerung weiterer Bevölkerungskreise führen mit der Folge, daß die Fortentwicklung der Integration durch die Öffentlichkeit als kostspieliges Vorhaben angesehen wird. In einem solchen Fall wird man höchstens mit geringem oder gar keinem Verständnis für die Integration zu rechnen haben. Um eine solche Reaktion zu vermeiden, darf die Harmonisierung der Steuersätze nur stufenweise und mit der notwendigen Behutsamkeit durchgeführt werden. Auf jeden Fall muß man mit Widerständen rechnen.

Auch die Harmonisierung der Verbrauchsteuern ist nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten durchzusetzen. Auch auf diesem Sektor ist ein vernünfti-

ges, behutsames Vorgehen geboten. Aus sozialen Gründen wäre es z.B. schwer, eine Steuer für den Verbrauch von Waren, die bisher steuerfrei waren, einzuführen. Denn diese Besteuerung bedeutet zugleich eine Verteuerung der besteuerten Güter, was sicher nicht auf das Verständnis der Verbraucher stoßen wird. Die Harmonisierung der Verbrauchsteuern kann im übrigen das Steueraufkommen mindern, was den Spielraum der Finanzminister zusätzlich einengen wird. Es ist genau darauf zu achten, daß die Harmonisierung nicht plötzlich zu einer Veränderung des Verbraucherverhaltens führt, wodurch einzelne Produktionszweige in Schwierigkeiten geraten können, weil ihr Absatz zurückgeht⁴⁶.

Bei den Körperschaftssteuern kommt der baldigen Verabschiedung des Richtlinienvorschlags von 1975 große Bedeutung zu. Intensive Bemühungen um die Verabschiedung einer Richtlinie auf der Grundlage dieses Entwurfs würden weitere Impulse für die Harmonisierung dieser Steuer geben. Besonders wichtig ist die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage. Die Unterschiede in diesem Bereich sind zwischen den Mitgliedstaaten erheblich und daher ökonomisch einschneidend⁴⁷. Die Bemessungsgrundlage läßt sich nicht voll vereinheitlichen, weil man Unterschiede in der Behandlung der Investitionen wird beibehalten müssen. Es wäre jedoch schon ein Fortschritt, wenn man allgemeine Kriterien für die Behandlung der Investitionen formulieren würde. Außerdem sollten ähnliche Steuersätze auf dem Gebiet der Steuergutschrift eingeführt werden.

Der Kommission ist sicher zuzustimmen, wenn sie betont, daß bei der Steuerharmonisierung mit Fingerspitzengefühl vorgegangen werden muß. Nur darf das Fingerspitzengefühl einen notwendigen Kompromiß, um in der Annäherung voranzukommen, nicht verhindern.

Lassen Sie mich zum Abschluß für einen kurzen Augenblick versuchen, in die Zukunft zu schauen und die europäische Steuerharmonisierung zu prognostizieren. Ich stelle mir ein europäisches Steuersystem nach dem Muster des Europäischen Währungssystems oder des Gemeinsamen Zolltarifs vor, obwohl es insofern natürlich große Unterschiede gibt. Es mag sein, daß dies nur eine naive Ansicht oder gar eine Vision ist, mit der man sich kompromittieren kann, aber man braucht immer eine Idee, um in die Zukunft zu schauen.

Die Überlegung sollte zunächst mit dem Begriff des "Europäischen Steuersystems" beginnen. Es muß klargelegt sein, was unter einem derartigen Begriff zu verstehen ist. Auch über den Umfang der Steuern, die als europäische bezeichnet werden, muß Klarheit bestehen. Das "Europäische Steuersystem" sollte zunächst nur solche Steuern umfassen, deren Harmonisierung am leichtesten bewerkstelligt, d.h. bei denen ein Kompromiß erzielt werden kann. Das können und werden nicht die besonders wichtigen Steuern sein, denn diese spielen für die nationalen Haushalte eine zu wichtige Rolle und sind eine Angelegenheit des wirtschaftlichen Souveränitätsverständnisses und des Prestiges jedes einzelnen Staates. Meiner Meinung nach könnte mit den Verbrauchsteuern begonnen werden. Diese Steuern sollten zuerst harmonisiert und danach im vollen Umfang an die EG als erster Schritt zum "Europäischen Steuersystem" abgegeben werden. Die vollen Regelungskompetenzen sollten insofern nur der Kommission und dem Rat zustehen. Zugleich sollte das Aufkommen aus diesen Steuern als eigene Mittel dem EG-Haushalt zufließen. Danach könnte stufenweise bei der Mehrwertsteuer angesetzt werden, aber zu einem solchen Schritt müßte die Integration noch viel weiter fortschreiten. Mir scheint, daß die Zeit dafür noch nicht reif ist.

Fußnoten:

- 1) Zur Steuerharmonisierung in der EG siehe allgemein Andel/Grasmann/Rehm/Schneider, Bericht der Facharbeitsgruppe Steuerharmonisierung, in: von der Groeben/Möller (Hrsg.), Möglichkeiten und Grenzen einer Europäischen Union, Band 3, Transnationale Kooperation und Steuerharmonisierung, 1976, S. 69 ff.; Ebenthener, Die Harmonisierung des Steuerrechts, in: Einführung in die Rechtsfragen der Europäischen Integration, 2. Aufl. 1972, S. 241 ff.; Höppner, Die EG-Steuerharmonisierung, EuR 1977, S. 122 ff.; Andel, Directions of tax harmonisation in the EEC, in: Sijbren Cnossen (Ed.), Comparative Tax Studies, 1983, S. 295 ff.
- 2) Die stufenweise Durchführung der Steuerharmonisierung stellt eines von mehreren Elementen der vom Rat in der Entschließung vom 22.3.1971, Abl. C 28/1971, S. 1 propagierten stufenweisen Verwirklichung der Wirtschafts- und Währungsunion in der Gemeinschaft dar.
- 3) Zu Idee und Begriff des Gemeinsamen Marktes siehe H.P. Ipsen, Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1972, S. 550 ff.

- 4) Vgl. dazu Timmermans, La libre circulation des marchandises, in: Trente ans de droit communautaire, 1982, S. 251 ff.; Ress, La libre circulation des personnes, des services et des capitaux, ibidem, S. 303 ff.
- 5) Zum Zusammenhang zwischen gemeinsamem Markt und Steuergrenzen siehe A. Komar, Problematyka własnych dochodów budżetowych Europejskich Wspólnot./Probleme der Eigenmittel der EG/. Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1978, Nr. 4; Groeben/Boeckh/Thiesing, Kommentar zum EWGV, Band 1, 2. Aufl. 1974, Art. 95 Anm. II; Schulze-Brachmann, Die Beseitigung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten der EWG, AWD 1966, S. 269 ff.; Veenhof, Steuerharmonisierung und Koordination der Wirtschaftspolitik in den Europäischen Gemeinschaften, EuStZ 1972, S. 75 ff.
- 6) Zu den bisherigen Bemühungen der Koordinierung der Wirtschaftspolitik siehe A. Komar, Rola organów Europejskich Wspólnot w kształtowaniu budżetu. (Die Rolle der EG-Organen in der Gestaltung des Haushalts). Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1981, Nr. 4; Scharrer/Wessels (Hrsg.), Europäische Wirtschaftspolitik - Programm und Realität, 1973; Erhardt, Wirtschafts- und Währungsunion, 1979.
- 7) Siehe dazu im einzelnen Marx, Funktion und Grenzen der Rechtsangleichung nach Art. 100 EWG-Vertrag, 1976; Schmeder, Die Rechtsangleichung als Integrationsmittel der EG, 1978.
- 8) Vgl. dazu Art. 235 EWGV, der keine spezielle Rechtsform vorschreibt. Weiterhin können etliche Verordnungskompetenzen materiell zur Rechtsangleichung genutzt werden - siehe Schmeder, a.a.O., S. 53-54. An Entscheidungen kommen die der Kommission nach Art. 97 II EWGV und die des Rates nach Art. 99 II EWGV in Betracht. Allerdings ist bei den typischen Feldern der Rechtsangleichung als Mittel nur die Richtlinie erlaubt. Siehe Marx, a.a.O., S. 39.
- 9) Zur Begründung von Art. 99 EWGV siehe Groeben/Boeckh/Thiesing, a.a.O., Art. 99, insbes. Anm. 7.
- 10) Siehe Art. 49 EGKSV, der eigene Einnahmen aus einer Umlage auf die Erzeugung von Kohle und Stahl vorsieht. Weiterhin kann sich die EGKS durch Aufnahme von Anleihen gem. den Art. 49, 51, 54, 56 EGKSV Mittel verschaffen. Siehe im einzelnen Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, 1960; A. Komar, Gospodarka budżetowa Europejskich Wspólnot. (Die Haushaltswirtschaft der EG). Warszawa - Poznań 1981, S. 46 ff.
- 11) ABl. 30/1962, S. 991. Siehe dazu Morawitz, Die eigenen Mittel der Gemeinschaften, EuR 1970, S. 232 ff.
- 12) VO Nr. 130/66/EWG, ABl. 1966, S. 2965 ff., die nach Art. 2 II der VO Nr. 25 nach deren Ablauf neue Regeln festlegte.
- 13) Beschluß Nr. 70/243/EGKS, EWG, Euratom, ABl. L 94/1970, S. 19 ff. Siehe dazu A. Komar, Finanse a Wspólnoty Europejskie (Finanzen und die EG). Warszawa 1983, S. 44 ff.; Kohlhasse, Probleme einer künftigen Finanzverfassung der Europäischen Gemeinschaften, EA 1970, S. 857 ff.; aus

deutscher Sicht Abelein, Die Neuregelung der Finanzverfassung der Europäischen Gemeinschaften und die Erweiterung der Haushaltsbefugnisse des Europäischen Parlaments, DÖV 1971, S. 298 ff.

- 14) Zu den Gründen für die Verzögerungen bei der Umsetzung der 6. Richtlinie siehe nur den kurzen Hinweis von Wachweger, Der Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften für eine 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern, DStZ 1974, S. 115 ff., 116; zu den speziellen Schwierigkeiten in der Bundesrepublik Deutschland wegen des komplizierten Gesetzgebungsweges siehe Wachweger/Schlienkamp/Schütz, Die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, UStR 1977, S. 121 ff., 122. Zur Diskussion über eine Erhöhung des Mehrwertsteueranteils auf 1,4% siehe den Sitzungsbericht über die Sitzungswoche 16.-20. Mai 1983 des EP, Europäische Zeitung, Juni 1983, S.5 sowie Lüke, Strategie der drei Schritte, ibidem S. 2.
- 15) Vgl. dazu den Bericht der Kommission vom 27.3.1980, Beilage 1/80 Bull. EG. Siehe auch Wachweger, Stand und Perspektiven der Umsatzsteuerharmonisierung, DStZ Ausgabe A 1973, S. 219 ff., 219-220; A. Komar, Nowe tendencje w działalności finansowej Europejskich Wspólnot./Die neuen Tendenzen in den Finanzen der EG/. Finance 1979, Nr. 9.
- 16) Richtlinie 67/227/EWG, ABl. 71/1967, S. 1301 ff.
- 17) Richtlinie 67/228/EWG, ABl. 71/1967, S. 1303 ff.
- 18) Richtlinie 69/463/EWG, ABl. L 320/1969, S. 34 ff.
- 19) Richtlinie 71/401/EWG, ABl. L 283/1971, S. 41 ff.
- 20) Richtlinie 27/250/EWG, ABl. L 162/1972, S. 18 ff.
- 21) Aus diesem Grunde wurden die dritte, vierte und fünfte Richtlinie erlassen.
- 22) Richtlinie 77/388/EWG vom 16.5.1977, ABl. L 145/1977, S. 1 ff.
- 23) Art. 28 der Richtlinie erlaubt für eine Übergangszeit von fünf Jahren in Abweichung von der allgemeinen Regel, daß die Mitgliedstaaten bestimmte Nullsätze und reduzierte Steuersätze beibehalten. Auch die Art. 14-16 enthalten einen ganzen Katalog von Steuerbefreiungen. Siehe zu diesen Problemen Söhn, Die Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europäischen Gemeinschaft, StW 1976, S. 1 ff.
- 24) In Dänemark 22%. Siehe Mennel, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattsammlung) Band I, Dänemark, S. 42. In Großbritannien 15%. Siehe Mennel, a.a.O., Band I, Großbritannien, S. 43.
- 25) In Frankreich gibt es drei Steuersätze, 18,6% Normalsatz, 7% für lebenswichtige Güter, 33 1/3% für Luxusgüter. Siehe Mennel, a.a.O., Band I, Frankreich, S. 57; in Belgien gibt es vier Steuersätze: 17% Normalsatz, 6% für Grundbedarf, 25% für gehobene Güter und 38% für Luxusgüter; in Italien gibt es gar sieben Steuersätze: 18% Normalsatz, 2% für Grundnahrungsmittel und nach bestimmten Güterlisten 8%, 10%, 15%, 20% und 38%.

- 26) Siehe zu dem ganzen Mennel, a.a.O.
- 27) Vgl. zu dem Streit über den Inland-Begriff im Steuerrecht Schmidt, Neue "Inland"- und "Ausland"-Begriffe im Steuerrecht, DB 1977, S. 2016 ff. Zum Inland-Problem in der Deutschlandfrage siehe allgemein Ress, Die Rechtslage Deutschlands nach dem Grundlagenvertrag vom 21. Dezember 1972, 1978, S. 156 f., 313 ff.
- 28) Zu den konjunkturpolitischen Auswirkungen der Steuergesetzgebung siehe Schick, Die Steuern als Instrument der Wirtschaftslenkung, WiSt 1976, S. 272 ff. sowie Wöhe, Steuern als Mittel der Wirtschaftspolitik, StKgR 1975, S. 169 ff.
- 29) 8. Richtlinie Nr. 79/1072/EWG vom 6.12.1979, ABl. L 331/1979, S. 11 ff., 9. Richtlinie Nr. 78/583/EWG vom 26.6.1978, ABl. L 194/1978, S. 16 ff., 11. Richtlinie Nr. 80/368/EWG vom 26.3.1980, ABl. L 90/1980, S. 41 ff.
- 30) Zur rechtlichen Qualifikation des EG-Anteils an der Mehrwertsteuer siehe Strasser, Die Finanzen Europas, 1979, S. 211-213.
- 31) Siehe dazu Schulze-Brachmann, a.a.O.
- 32) Vgl. den Bericht der Kommission vom 27.3.1980, a.a.O.
- 33) Zur jüngsten Diskussion über die Finanzierung des EG-Haushalts siehe Möller, Der Haushalt der EG, EA 1982, S. 231 ff.; Strasser, Budget '83: Priorität dem Kampf gegen Arbeitslosigkeit, EG-Magazin 9/82, S. 12 ff.
- 34) Schon 1972 hat die Kommission ihre Perspektiven deutlich gemacht, siehe EG-Kommission, Vorschläge für die Harmonisierung der Verbrauchsteuern außer der Mehrwertsteuer, Beilage 3/72, Bull.EG.
- 35) Über die Probleme der Harmonisierung der Weinsteuern siehe Schmidt, Die Harmonisierung der Verbrauchsteuern im Gemeinsamen Markt, DStZ Ausgabe A 1973, S. 425 ff., 430 sowie den Bericht der Kommission vom 27.3.1980, a.a.O., S. 47 und den Richtlinienvorschlag vom 29.4.1972, ABl. C 43/1972, S. 32 ff.
- 36) Zu den Problemen der Harmonisierung der Alkoholsteuer siehe Schmidt, a.a.O., S. 429 sowie den Bericht der Kommission vom 27.3.1980, a.a.O., S. 46 und den Richtlinienvorschlag vom 29.4.1972, ABl. C 43/1972, S. 25 ff.
- 37) Richtlinie 72/464/EWG vom 31.12.1972, ABl. L 303/1972, S. 1 ff., Richtlinie 79/32/EWG vom 16.1.1979, ABl. L 10/1979, S. 8 ff.
- 38) Siehe dazu Uelner, Entwicklungstendenzen der Steuergesetzgebung der Europäischen Gemeinschaft und in Europa, DStR 1977, S. 459 ff.
- 39) Nachweise bei Meichssner, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich, 1982, S. 112 ff.

- 40) Vorschlag vom 1.8.1975, ABl. C 253/1975, S. 2 ff.
- 41) ABl. C 253/1975. Siehe dazu Sass, Zum Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in der EG, DStZ Ausgabe A, 1977, S. 43 ff. und 59 ff.
- 42) Zum Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung im Rahmen der EG siehe Meichssner, a.a.O., S. 104 ff.
- 43) Zur Beurteilung des Richtlinienentwurfs siehe Meichssner, a.a.O., S. 121 ff.
- 44) Vorschlag vom 21.12.1979, ABl. C 21/1980, S. 6 ff.
- 45) Nr. 77/799/EWG vom 19.12.1977, ABl. L 336/1977, S. 15 ff.,
Nr. 79/1070/EWG vom 6.12.1979, ABl. L 331/1979, S. 8 ff.,
Nr. 79/1071/EWG vom 6.12.1979, ABl. L 331/1979, S. 10 ff.
- 46) Siehe zu den ökonomischen Auswirkungen der Steuerharmonisierung Schlaeger, Nebenwirkungen der Steuerharmonisierung in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, StW 1971, S. 261 ff.
- 47) Vgl. den Bericht der Kommission vom 27.3.1980, a.a.O., S. 93 und Meichssner, a.a.O., S. 123.