



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Lux Leaks, Panama Papers, Paradise Papers - Anstöße für
eine Europäisierung der Steuerpolitik im Bereich
Unternehmensbesteuerung?“

verfasst von / submitted by

Elisabeth Mitterhuber, BA

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Arts (MA)

Wien, 2020 / Vienna 2020

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 066 824

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Politikwissenschaft

Betreut von / Supervisor:

ao. Univ.-Prof. Dr. Gerda Falkner

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	4
Tabellenverzeichnis.....	5
Abbildungsverzeichnis.....	5
1 Einleitung.....	6
1.1 Die Forschungsfrage.....	8
1.2 Aufbau.....	9
1.3 Methodik und Quellen.....	10
1.4 Theoretische Einbettung: Steuerpolitik im Neofunktionalismus und Intergouvernementalismus.....	11
1.4.1 Neofunktionalismus.....	13
1.4.2 Intergouvernementalismus.....	20
2 Unternehmensbesteuerung im EU-Binnenmarkt.....	26
2.1 Primärrechtliche Grundlagen der EU-Steuerpolitik.....	26
2.1.1 Vertragsgrundlagen.....	27
2.1.2 Soft Law der Steuerpolitik.....	29
2.1.3 Direkte und indirekte Besteuerung.....	29
2.1.4 Unternehmensbesteuerung.....	30
2.2 Historische Entwicklung der EU-Steuerpolitik.....	31
2.2.1 Besteuerung von Unternehmensgewinnen.....	35
2.2.2 Eigenmitteldebatte.....	37
2.2.3 EuGH-Entscheidungen als Integrationsmotor.....	38
2.2.4 Wettbewerbspolitik und Staatliche Beihilfen.....	41
2.2.5 Die EU-Institutionen und ihre Rollen.....	44
2.3 Probleme: Steuervermeidung und -hinterziehung von Konzernen.....	48
2.3.1 Steuerhinterziehung.....	49
2.3.2 Steuervermeidung.....	50

2.3.3	Steueroasen.....	53
3	Die Steueraffären	56
3.1	Die Lux Leaks-Affäre	56
3.1.1	Fremdfinanzierungsmethode	58
3.1.2	Lizenz- und Patentboxen	59
3.1.3	Verrechnungspreise	61
3.1.4	Treaty Shopping und Doppelbesteuerungsabkommen.....	62
3.2	Panama Papers	64
3.3	Paradise Papers.....	66
4	Neuerungen der EU-Steuerpolitik seit Lux Leaks.....	67
4.1	Europäische Kommission.....	68
4.1.1	Gesetzgebungsinitiativen sowie nicht-legislative Initiativen.....	68
4.1.2	Wettbewerbsrecht: Steuerprüfverfahren und Beihilfenprüfungen der EU-Kommission.....	79
4.2	Europäisches Parlament	83
4.2.1	Sonderausschüsse zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung TAXE, TAX2, TAX3.....	84
4.2.2	Untersuchungsausschuss PANA	88
4.3	Rat der Europäischen Union	89
4.3.1	Beschlüsse	90
4.4	Analyse.....	94
5	Schlussfolgerungen und Ausblick.....	105
6	Bibliographie	111
	Abstract Deutsch	129
	Abstract English	130

Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIP	Bruttoinlandsprodukt
EEA	Einheitliche Europäische Akte
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
GASP	Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
G20	Gruppe der 20
ICIJ	Internationales Konsortium investigativer JournalistInnen
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
PANA	Untersuchungsausschuss zur Prüfung von behaupteten Verstößen gegen das Unionsrecht und Missständen bei der Anwendung desselben im Zusammenhang mit Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung
TAXE	Sonderausschuss zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung
UNO	Vereinte Nationen

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Für diese Arbeit relevante Beihilfeverfahren der Kommission im Bereich von Steuervorbescheiden.....	80
Tabelle 2: Auflistung der Instrumente der Steuerpolitik vor und nach Lux Leaks im Jahr 2014	94
Tabelle 3: Übersicht der Instrumente der Steuerpolitik vor und nach Lux Leaks im Jahr 2014	105

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Veränderung der Körperschaftsteuersätze in der EU 2000-2018	36
Abbildung 2: Der Kredit-Trick	59
Abbildung 3: Der Lizenz-Trick.....	60
Abbildung 4: Überblick über Lizenzeinkünfte in Europa	61
Abbildung 5: Der Durchreiche-Trick	63
Abbildung 6: Staatliche Beihilfen: Irland gewährte Apple unzulässige steuerliche Vorzugsbehandlungen	82

1 Einleitung

Der Europäische Binnenmarkt zählt zu den wichtigsten Errungenschaften in der Geschichte der europäischen Integration: freier Verkehr von Personen, Waren, Kapital und Dienstleistungen über die nationalen Grenzen hinweg. Unternehmen sind oft transnational in mehreren EU-Mitgliedstaaten zugleich tätig. Dabei unterliegen sie Regeln, die auf europäischer Ebene beschlossen und in den Mitgliedstaaten implementiert wurden. Diese Regeln reichen von Mindeststandards zum Schutz von ArbeitnehmerInnen bis hin zu Normen über Fertigung, Aussehen und Verpackung von hergestellten Produkten. Zoll fällt dabei keiner an. Kaum bis nicht geregelt ist auf EU-Ebene hingegen, wie und in welcher Höhe diese transnational tätigen Unternehmen Steuern auf ihre Gewinne abführen.

Die EU ist zuvorderst eine Wirtschaftsunion und der funktionierende Binnenmarkt von entscheidender Bedeutung. Laut Artikel 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) ist europäische Steuergesetzgebung nur dann zulässig, wenn sie zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und für das Funktionieren des Binnenmarkts essenziell ist. Dabei gilt das Einstimmigkeitsprinzip im Rat, das Europäische Parlament wird lediglich konsultiert. Im Bereich der direkten Besteuerung – hierunter fällt auch die Unternehmensbesteuerung – gibt es bis dato kaum Zusammenarbeit auf EU-Ebene.

Mit zunehmenden Möglichkeiten für transnationale wirtschaftliche Aktivitäten hat sich ein Wettbewerb zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten entwickelt – mit der Konsequenz, dass Steuern teilweise ausfallen. Denn die Besteuerung von Gewinnen dient den Mitgliedstaaten hier als wesentlicher Konkurrenzfaktor: Niedrige Steuersätze und entgegenkommende nationale Steuerbehörden erhöhen die Wahrscheinlichkeit, dass sich ein internationaler Konzern im betreffenden Mitgliedstaat niederlässt.

Welches Ausmaß dieser Steuerwettbewerb über die Jahre angenommen hat, wurde mit der Lux Leaks-Affäre Ende 2014, mit den Panama Papers im April 2016 und mit den Paradise Papers im November 2017 publik: Steuerhinterziehung, Steuervermeidung durch aggressive Steuerplanung und nicht zuletzt staatliche Beihilfe durch die Gewährung von begünstigenden Steuervorbescheiden für Unternehmen sind sehr weit verbreitet.

Im Fall von Lux Leaks richteten sich die Vorwürfe an das EU-Mitgliedsland Luxemburg: Die luxemburgischen Steuerbehörden gewährten ausgewählten Unternehmen mittels Vorbescheiden besonders attraktive Steuerkonditionen und verschafften diesen einen

wettbewerbsverzerrenden Vorteil gegenüber anderen Unternehmen. Der Staat selbst war an der Steuervermeidung von Konzernen beteiligt.

Im Fall der Panama Papers weisen die veröffentlichten Informationen das eklatante Ausmaß von Offshore-Konstruktionen und Briefkastenfirmen auf, die nicht nur internationale Konzerne in ihrer aggressiven Steuerplanung nutzen, sondern auch private Einzelpersonen zum Zwecke der Steuervermeidung. Ähnliches gilt für die Paradise Papers, die ebenfalls auf einem enormen Datenleck basieren, das 2017 von JournalistInnen publik gemacht wurde.

Seit Lux Leaks und den darauffolgenden Steueraffären gab es auf europäischer Ebene zahlreiche Entwicklungen. Das Europäische Parlament hat Sonderermittlungs- und Untersuchungsausschüsse eingerichtet, um Lux Leaks und Panama Papers aufzuarbeiten (vgl. Europäisches Parlament 2015b; Europäisches Parlament 2016b). Die EU-Kommission hat zahlreiche Steuerprüfverfahren eingeleitet und in einigen Fällen gewichtige Entscheidungen getroffen, etwa im Fall von Apple in Irland (vgl. Europäische Kommission 2016g), Fiat in Luxemburg oder Starbucks in den Niederlanden (Europäische Kommission 2015f). Dabei wurden zum Teil beträchtliche Rückzahlungsforderungen vonseiten der EU-Kommission gestellt. Außerdem hat die Kommission ihren Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung präsentiert, um damit verstärkt gegen Steuervermeidung vorzugehen. Ende Jänner 2016 legte sie ihr Anti-Steuerdumping-Paket vor. Insbesondere wurden Verbesserungen bei der Transparenz und ein intensiverer Austausch von Daten zwischen nationalen Steuerbehörden angestrebt. Die Panama Papers haben weit über die Grenzen Europas hinaus für viel Aufmerksamkeit und enormes mediales Interesse gesorgt. Kurz nach der Veröffentlichung kam vonseiten der Kommission ein neuer Vorschlag zur länderweisen Offenlegungspflicht für Konzerne (Europäische Kommission 2016c). Es folgte auch die Wiederbelebung der Debatte über die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (vgl. Europäische Kommission 2016e). Zudem wurden schwarze Listen mit nicht-kooperierenden Steueroasen erstellt (vgl. Rat der Europäischen Union 2017b) und auch politische Parteien haben den Kampf gegen Steuerbetrug für sich entdeckt.

Diese Entwicklungen stehen im Fokus der vorliegenden Arbeit (siehe Kapitel 4). Da es nicht möglich ist, in der Zeitspanne der Erstellung der Masterarbeit konkrete Aussagen darüber zu treffen, ob die Vorschläge Erfolg haben und zu neuen Richtlinien bzw. Verordnungen im Steuerbereich führen werden, soll mit der Masterarbeit doch zumindest herausgefunden werden, inwieweit Lux Leaks, die Panama Papers und Paradise Papers hier Anstöße für eine Europäisierung gegeben haben. Das Forschungsinteresse konzentriert sich daher auf die

Entwicklung im Bereich der Steuerpolitik seit der Lux Leaks-Affäre im Jahr 2014. Dafür werden die rechtlichen Grundlagen sowie ein Abriss der historischen Entwicklung dargestellt, die vor den Steueraffären stattfand.

Der zentrale Ausgangspunkt lautet, dass die EU-Kommission scheinbar in Folge der Lux Leaks-Affäre verstärkt über das Wettbewerbsrecht eine Europäisierung im Bereich Unternehmensbesteuerung anstrebt.

1.1 Die Forschungsfrage

Ziel der Arbeit ist die Analyse der Europäisierung der EU-Steuerpolitik im Bereich der Unternehmensbesteuerung. Der Hauptfokus liegt dabei auf den Entwicklungen seit Bekanntwerden der behandelten Steueraffären bis Ende 2018. Die Hauptforschungsfrage dieser Arbeit lautet daher:

- **Haben Lux Leaks, die Panama Papers und die Paradise Papers Anstöße für eine Europäisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung gegeben?**

Ob von einem Anstoß gesprochen werden kann oder nicht, wird durch das Beleuchten der Entwicklung seit 2014 mit einem Vergleich zu den Entwicklungen in den Jahren 2011 bis 2014 geklärt. Im allgemeinen Sprachgebrauch ist ein Anstoß ein Anlass oder Impuls für eine darauffolgende Bewegung. Im vorliegenden Fall bezieht sich das auf die Entwicklung der EU-Steuerpolitik ab dem genannten Zeitpunkt.

Unter Europäisierung im genannten Bereich wird verstanden, dass mehr Kompetenzen von der nationalen politischen Ebene auf die europäische Ebene wandern und dadurch die Unternehmensbesteuerung zunehmend europäisch definiert wird. Von einer Europäisierung in diesem Politikfeld ist demzufolge dann zu sprechen, wenn nach den Steueraffären mehr Aktivitäten auf EU-Ebene passiert sind bzw. passieren und diese regulierend auf die nationale Ebene in Form von verbindlichen Beschlüssen von Richtlinien einwirken.

Die folgende Unterfrage wird in der vorliegenden Arbeit bearbeitet:

- **Hat sich die institutionelle Balance durch Lux Leaks, Panama Papers und Paradise Papers verändert?**

Die Unterfrage impliziert die zentrale These, dass die Europäische Kommission verstärkt über ein anderes Kompetenzfeld versucht Einfluss auf die Unternehmensbesteuerung zu nehmen und

sich neben ihren Kompetenzen im Bereich der Gesetzesvorlagen anderer Möglichkeiten bedient. Dabei scheint es sich um einen innovativen Zugang zu handeln, den es zu überprüfen gilt.

1.2 Aufbau

Zu Beginn der vorliegenden Arbeit wird einleitend die theoretische Einbettung des Forschungsgegenstands der Europäisierung dargelegt. Dazu werden die Integrationstheorien Neofunktionalismus und liberaler Intergovernmentalismus herangezogen. Sie dienen der Formulierung von Erwartungen an die Empirie, die im weiteren Verlauf schließlich anhand des erarbeiteten Faktenmaterials überprüft werden.

Im Kapitel über die Unternehmensbesteuerung im EU-Binnenmarkt werden zu Beginn die rechtlichen Grundlagen der Steuerpolitik auf EU-Ebene dargelegt. Diese gliedern sich einerseits in die primärrechtlichen Grundlagen einschließlich der Vertragsbasis. Andererseits werden die zentralen Grundlagen der Unternehmensbesteuerung thematisiert und die für das allgemeine Verständnis relevante Unterscheidung zwischen indirekten und direkten Steuern herausgearbeitet.

Neben dem historischen Hintergrund wird die rechtliche Weiterentwicklung der EU-Steuerpolitik anhand von Gesetzesinitiativen, Gesetzgebungsprozessen, Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs sowie wettbewerbsrelevanten Fällen erklärt. Neben diesen Entwicklungen soll vor allem aufgezeigt werden, welche Interessenlagen es gibt und welche Positionen sich bis dato durchgesetzt haben. Für die EU-Kommission spielt im Bereich der Unternehmensbesteuerung das Beihilferecht eine wichtige Rolle, da sie hier über weitreichende Kompetenzen verfügt.

Im nächsten Teil der Arbeit werden die konkreten Fälle – die Steueraffären Lux Leaks, Panama Papers sowie Paradise Papers – und ihre Hintergründe näher erläutert. Diese Fallbeispiele zeigen auf, wie weit das Problem der Vermeidung und Hinterziehung von Steuern – mit besonderem Fokus auf Unternehmen – reicht und welche Rolle Phänomene wie etwa Steueroasen spielen. Das Forschungsinteresse zielt auch darauf ab, zu beleuchten, wie das System der Steuervermeidung und -hinterziehung funktioniert, wer es ermöglicht und warum es noch immer aufrecht gehalten wird.

Festzuhalten ist, dass die ausgewählten Fälle nicht die einzigen sind, allerdings seit der großen globalen Wirtschafts- und Finanzkrise, die einige Länder Europas in existenzielle Staatsfinanzierungsschwierigkeiten brachte, die mit Sicherheit am meisten medial und politisch beachtet sind.

Im Anschluss an die Erläuterungen der Steueraffären werden die Neuerungen der EU-Steuerpolitik im Bereich Unternehmensbesteuerung seit 2014 beleuchtet. Dieses Kapitel bildet das Herzstück der vorliegenden Arbeit. Hier soll geklärt werden, welche Neuerungen es in der Europäischen Kommission, im Europäischen Parlament und im Rat der Europäischen Union seit Lux Leaks gibt. Dazu werden Aktionspläne, Richtlinienvorschläge, Entscheidungen in Steuerprüfverfahren der Europäischen Kommission beleuchtet. Außerdem wird die Arbeit der Sonderermittlungsausschüsse zu Lux Leaks und des Untersuchungsausschusses zu den Panama Papers im Europäischen Parlament herangezogen, um Positionen und Einfluss zu identifizieren.

Zusätzlich werden die Beschlüsse und Positionen des Rats der EU sowie Interessenkonflikte zwischen den Mitgliedstaaten beleuchtet. Die Neuerungen werden als Ergebnisse tabellarisch und im Vergleich vor und nach Lux Leaks dargestellt. Daraus werden die zentralen Ableitungen getroffen, in wie weit seit 2014 verstärkte Europäisierungstendenzen festzumachen sind.

Schließlich werden anhand der eingangs dargelegten Theorieansätze Neofunktionalismus und liberaler Intergouvernementalismus und ihrer zentralen integrationsrelevanten Faktoren die empirischen Ergebnisse analysiert. Dabei soll festgestellt werden, inwieweit die theoriebasierten Erwartungen der Empirie gerecht werden. Aufgrund der Selektivität der Theorieansätze können lediglich neofunktionalistische bzw. intergouvernementalistischen Dynamiken festgemacht werden. Abschließend soll die Forschungsfrage beantwortet werden, ob die Steueraffären Lux Leaks, Panama Papers und Paradise Papers nach 2014 Anstöße für eine Europäisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung gegeben haben.

1.3 Methodik und Quellen

Zum Verfassen dieser Arbeit wurde eine große Anzahl gedruckter wie digitaler Quellen herangezogen, welche in der Bibliografie aufgelistet sind. Als Hauptquellen im Bereich der Sekundärquellen wurden Bücher, Beiträge in Sammelbänden und Fachartikel aus einschlägigen sowie renommierten wissenschaftlichen Zeitschriften verwendet. Als Primärquellen dienten das Vertragswerk der EU, wie etwa der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

(AEUV), Richtlinien und Verordnungen, Positionspapiere, Untersuchungsberichte und parlamentarische Entschlüsse, sowie Pressemitteilungen und weitere offizielle gedruckte und digitale Publikationen der europäischen Institutionen, Parteien und Organisationen.

Selbstverständlich wurden auch zahlreiche Onlinequellen der EU-Institutionen, politischer Parteien und Organisationen, sowie zahlreiche Nachrichtenportale konsultiert. Obwohl die Thematik aktuell ist und bisher vergleichsweise wenig wissenschaftliche Literatur dazu existiert, konnten alle notwendigen Informationen durch die genannten Primär- und Sekundärquellen erarbeitet werden.

1.4 Theoretische Einbettung: Steuerpolitik im Neofunktionalismus und Intergouvernementalismus

Seit der Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS), die auf den Vorschlag des französischen Außenministers Robert Schuman vom 9. Mai 1950 zurückgeht (vgl. Phinnemore 2016: 14), ist der europäische Einigungsprozess zentraler Gegenstand zahlreicher wissenschaftlicher Auseinandersetzungen. Innerhalb der politikwissenschaftlichen Disziplin ist dabei vor allem der Integrationsaspekt von Interesse. Im Zentrum der europäischen Integrationsforschung steht die Frage, was souveräne Nationalstaaten dazu veranlasst, sich in eine gegenseitige Abhängigkeit mit anderen Nationalstaaten zu begeben und nationale Souveränität zugunsten einer höheren – europäischen – Ebene abzugeben.

Zu Beginn der europäischen Integration waren Praxis und Theorie noch sehr stark miteinander verbunden. Prominente Persönlichkeiten wie etwa Jean Monnet oder Altiero Spinelli haben Abhandlungen verfasst, während sie zugleich zentrale Positionen in den europäischen Institutionen eingenommen und die Integration vorangetrieben haben (vgl. Falkner 1998: 6). Nach Ende des Zweiten Weltkrieges haben sich unter jenen Gruppen, die ein Europa jenseits des Nationalstaates bevorzugten, zwei divergierende und zunächst höchst politische Ansätze entwickelt, die von zwei unterschiedlichen Strömungen vertreten wurden: die Föderalisten und die Funktionalisten. „While the federalists concentrated on prescribing a specific form of European polity (i.e. a federation), the functionalists focused on processes which were thought to facilitate political change” (Falkner 1998: 6).

Davon ausgehend wurden ab den 1950er Jahren in der Politikwissenschaft zahlreiche Theorien und theoretische Erklärungsansätze entwickelt und weiterentwickelt, um die Motive für das

Verschieben von Zuständigkeiten und Handlungszentren zwischen souveränen Nationalstaaten und der Europäischen Union zu erläutern. Die konkurrierenden Haupttheorien seit den 1950er und 1960er Jahren sind der Neofunktionalismus und der Intergouvernementalismus. Ab den 1990er Jahren wurden zudem zahlreiche weitere Theorien entwickelt, die vor dem Hintergrund veränderter Rahmenbedingungen neuere Erklärungsansätze anbieten.

Für die vorliegende Arbeit werden die beiden Haupttheorien ausgewählt, um den Forschungsgegenstand der Steuerpolitik und das zu erklärende Phänomen der Europäisierung theoriebasiert zu analysieren. Der Bereich der Unternehmensbesteuerung zeichnet sich dadurch aus, dass es kaum gemeinsame EU-Regulierung gibt, aber die Europäische Kommission – in diesem Feld historisch als integrationstreibende Kraft – sehr viel Macht über den Weg des Wettbewerbsrechts hat. Daher bietet sich als theoretische Einbettung die Gegenüberstellung der zwei Extrempole der Integrationstheorien – des Intergouvernementalismus und des Neofunktionalismus – an.

Im Folgenden werden die beiden Theorien vorgestellt und ihre zentralen Faktoren sowie ihre Erklärungsstärken und Erklärungsschwächen herausgearbeitet. Festzuhalten ist, dass beide, der Neofunktionalismus wie auch der Intergouvernementalismus, Idealtypen darstellen. Das bedeutet, dass zwar beide Theorien in der Lage sind, Erwartungen an die Steuerpolitik zu formulieren und bei der Analyse von Integrationsprozessen eine Rolle spielen. Doch es ist klar, dass es sich bei den beiden Ansätzen um Extrempole handelt, die jeweils einseitig und nicht vollständig in ihrer Erklärungskraft für umfassende Integrationsprozesse sind. Nichtsdestotrotz formulieren sie Erwartungen und bieten eine Linse, die dabei hilft, die Entwicklung im Bereich der Unternehmensbesteuerung besser zu verstehen.

Ziel ist das Herausarbeiten der zentralen integrationsrelevanten Einflussfaktoren, die beiden Theorieansätzen zugrunde liegen. Von diesen Faktoren hängen die jeweiligen Erwartungen ab, die die Theorie für die empirische Realität und Integrationsprozesse formuliert. In weiterer Folge wird anhand der empirischen Ergebnisse der vorliegenden Arbeit das Phänomen der Europäisierung im Bereich der Steuerpolitik anhand der theoriebasierten Faktoren und Erwartungen erklärt. Als Ergebnisse können vor dem Hintergrund der Selektivität beider Theorieansätze lediglich neofunktionalistische oder intergouvernementale Dynamiken hervorgehoben werden. Es ist davon auszugehen, dass weder Neofunktionalismus noch liberaler Intergouvernementalismus zur Gänze das ideale Erklärungsmuster für die erforschte Empirie liefern.

1.4.1 Neofunktionalismus

Die Theorie des Neofunktionalismus wurde zum ersten Mal in den 1950er Jahren formuliert. Ihre am häufigsten zitierten Autoren sind Ernst Haas und Leon Lindberg. Zwar ist im Theorienamen Neofunktionalismus der Begriff Funktionalismus enthalten, doch gibt es weniger Überschneidungen als diese Tatsache vermuten lässt. Denn während der Funktionalismus vor allem von dem Prinzip geprägt ist, dass Form, Zweck und Umfang einer Organisation allein dadurch determiniert sind, für welche Aufgabe die Organisation geschaffen wurden, führen Arne Niemann und Philippe C. Schmitter aus, dass „neofunctionalists attached considerable importance to the autonomous influence of supranational institutions and the emerging role of organized interests“ (Niemann/Schmitter 2009: 46). Die neofunktionalistische Theorie zielt darauf ab, den Prozess der Integration zu erklären. Im Hauptfokus stehen dabei die integrationstreibenden Kräfte: die Aktivitäten von nicht-staatlichen Interessengruppen und Parteien auf nationaler und EU-Ebene, die Rolle von Regierungen sowie die Rolle europäischer Institutionen (vgl. Jensen 2016: 55). Nach Carsten Stroby Jensen zielt der Neofunktionalismus auf die drei Kernthesen des Spill-over-Effekts, der Elitensozialisation und der supranationalen Interessengruppen ab (vgl. Jensen 2016: 54).

Anhand der 1952 von Belgien, Luxemburg, Niederlande, Deutschland, Italien und Frankreich neu gegründeten Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) definiert Haas politische Integration, als „process whereby political actors in several distinct national settings are persuaded to shift their loyalties, expectations and political activities toward a new centre, whose institutions possess or demand jurisdiction over the pre-existing national states“ (Haas 1958: 16).

Haas' Ansatz fußt auf der Annahme, dass Kooperation und die Vergemeinschaftung von Aufgaben in modernen Gesellschaften funktional notwendig sind, da diese „durch eine stetig zunehmende funktionale Differenzierung und die daraus sich ergebende organische Interdependenz gekennzeichnet sind, die mehr und mehr auch grenzüberschreitend wirksam wird“ (Wolf 2012: 56). Zwar sind moderne Gesellschaften stärker segmentiert und individualisiert, gleichzeitig oder gerade deshalb sind alle von allen abhängig, da niemand in der Lage ist, auf alle Herausforderungen gleichermaßen zu reagieren. „Je individualistischer die Gesellschaft aufgrund funktionaler Arbeitsteilung wird, desto mehr ist sie auf ihr Zusammenwirken und ihr Funktionieren als Ganzes angewiesen“ (Wolf 2012: 56).

Niemann und Schmitter haben einige dem Neofunktionalismus zugrundeliegende zentrale Annahmen festgehalten. So war es das Ziel der Neofunktionalisten, eine „grand‘ or general theory of integration“ (Niemann/Schmitter 2009: 47) zu schaffen. Integration wird in dieser Theorie als kontinuierlicher Prozess verstanden, was eine klare Abgrenzung zu den intergouvernementalistischen Annahmen darstellt, die verstärkt auf Vertragsverhandlungen abzielen. Zudem versteht sich der Neofunktionalismus als pluralistisch, da die AkteurInnen nicht nur Nationalstaaten und deren Regierungen sind. VertreterInnen des Neofunktionalismus lehnen die Sichtweise ab, „that states are unified actors and that they are the only relevant actors“ (Niemann/Schmitter 2009: 47). So finden sich als AkteurInnen auf supranationaler Ebene etwa die Europäische Kommission, während auf nationaler und supranationaler Ebene Parteien, hohe BeamtenInnen sowie Gewerkschaften, Handelskammern, LobbyistInnen und andere nicht-staatliche Interessengruppen die integrationsrelevanten AkteurInnen sind. Dabei handelt es sich allesamt um nationale und supranationale „Eliten“ (vgl. Niemann/Schmitter 2009: 48), die den Integrationsfortschritt forcieren - kaum eine Rolle spielt im Neofunktionalismus hingegen die öffentliche Meinung.

Auch hier unterscheidet sich der Neofunktionalismus deutlich vom Intergouvernementalismus. Letzterer sieht ausschließlich nationalstaatliche AkteurInnen als die Handelnden, während im Neofunktionalismus auch wirtschaftlichen, politischen und für die Verwaltung zuständigen Eliten sowie (Europäischen) Institutionen eine aktive Rolle im Integrationsprozess zukommt. Eine weitere Grundannahme im Neofunktionalismus ist ein ununterbrochenes Wirtschaftswachstum (vgl. Niemann/Schmitter 2009: 48).

Ein zentraler Faktor für Integrationsdynamiken sind im Neofunktionalismus die Interessen der AkteurInnen. Diese Interessen sind eigennützig und veränderbar: “Interest-driven national and supranational elites, recognizing the limitations of national solutions, provide the key impetus“ (Niemann/Schmitter 2009: 48). AkteurInnen sind dann dazu bereit, Erwartungen, Aktivitäten und vielleicht sogar Loyalität auf ein neues Zentrum oder eine neue Ebene auszurichten, wenn es in ihrem Interesse ist.

Institutionen können ein Eigenleben entwickeln, was dazu führen kann, dass sich das Interesse einer Regierung dementsprechend verändert. „Once established, institutions can take on a life of their own and progressively escape the control of their creators“ (Niemann/Schmitter 2009: 48). Jensen führt als Beispiel für dieses Phänomen das Europäische Parlament und seine Abgeordneten an, die zwar auf nationaler Ebene direkt gewählt werden, aber in Brüssel

angekommen ihre Loyalität schrittweise von der nationalen auf die europäische Ebene verschieben (vgl. Jensen 2016: 56).

Elitensozialisierung ist eine zentrale These des Neofunktionalismus (vgl. Jensen 2016: 59). Demnach führt europäische Integration zur Entstehung von Elitengruppen, die supranationalen Institutionen gegenüber loyal sind und europäische Normen und Werte hochhalten (vgl. Jensen 2016: 59). Beispiele dafür sind etwa EU-BeamtInnen, BeamtInnen in Vertretung nationaler Regierungen, Mitglieder des Europäischen Parlaments. „These elites would try to convince national elites of the advantages of supranational cooperation. At the same time, neo-functionalists also predict, that international negotiations would become less politicized and more technocratic“ (Jensen 2016: 59). Ähnliches gilt laut Jensen auch für nicht-staatliche Interessengruppen, die sich ebenso europäisiert haben und ihre Loyalität mehr in Richtung EU-Institutionen, allen voran EU-Kommission verschoben haben: „These groups were expected to develop their own supranational interest in political and economic integration, which would ally them to supranational institutions“ (Jensen 2016: 59).

Generell wird im Neofunktionalismus angenommen, dass Zusammenarbeit zwischen Staaten kein Nullsummenspiel, sondern durchaus ein Positivsummenspiel sein kann und soll (vgl. Jensen 2016: 56). Schließlich fördert auch die gegenseitige wirtschaftliche Abhängigkeit weitere Integrationsschritte (vgl. Niemann/Schmitter 2009: 49).

a. Der Spill-over-Effekt

Die Theorie des Neofunktionalismus zielt auf die fortschreitende Zunahme des Integrationsniveaus ab. Tendenziell wird darin normativ eine für die einzelnen Nationalstaaten insgesamt gewinnbringende Entwicklung gesehen. Ein zentrales Element dieses theoretischen Ansatzes ist der sogenannte Spill-over-Effekt, der ebenfalls von Haas geprägt wurde und seither zahlreiche Weiterentwicklungen erfuhr. Demzufolge hat die sektorale Integration in einem Politikbereich, wie etwa dem Binnenmarkt, den Effekt, dass diese Integration auch auf andere Politikfelder übergeht. Entgegen späterer Entwicklungen wurde dieser Effekt anfänglich als automatisch angenommen (vgl. Niemann/Schmitter 2009: 48). Der Spill-over-Effekt im Neofunktionalismus beschreibt, dass Integration auf angrenzende Politikfelder „überschwappt“. Die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) ist als erste Organisation ihrer Art das zentrale Fallbeispiel für Ernst Haas. Anhand der Gründung der

EGKS beschrieb der Autor, dass es dadurch zu einem Spill-over-Effekt kam, der in weiterer Folge zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) führte.

Die Entscheidung von Regierungen, einen Sektor wie etwa Kohle und Stahl unter die Autorität einer zentralisierten Institution zu stellen, führt zum Spill-over und schafft Druck, den Zuständigkeitsbereich der Autorität auf angrenzende Bereiche, etwa auf Wechselkurse, Steuern und Löhne, auszudehnen (vgl. Pollack 2005: 15). Daraus ergibt sich, was VertreterInnen des Neofunktionalismus im Kern postulierten: Sektorale Integration führt dazu, dass weitere Integration in anderen Politikfeldern gefördert und notwendig wird (vgl. Pollack 2005: 15). Demnach machte die Vergemeinschaftung im Bereich Kohle und Stahl weitere Vergemeinschaftungen in wirtschaftlichen Bereichen, wie etwa der Frage des Transports von gehandelten Waren oder Rohstoffen erforderlich. Der vereinheitlichte Binnenmarkt wiederum macht weitere Vergemeinschaftung in anderen Politikfeldern notwendig. Mit den Worten von Lindberg wird der Spill-over-Effekt als Situation beschrieben, „in which a given action, related to a specific goal, creates a situation in which the original goal can be assured only by taking further actions, which in turn create a further condition and a need for more action and so forth“ (Lindberg 1963: 10).

Schon seit mehr als einem halben Jahrhundert befasst sich die Wissenschaft mit den Ausprägungen des Spill-over-Effekts. Aufgrund der Weiterentwicklung des Neofunktionalismus wurden innerhalb der theoretischen Auseinandersetzung mehrere Varianten des Spill-over-Effekts identifiziert. Aktuelle Beiträge über den Neofunktionalismus führen folgende Spill-over-Varianten an: den **funktionellen Spill-over**, den **politischen Spill-over** und den **„cultivated“ Spill-over** (vgl. Niemann/Schmitter 2009, Niemann/Ioannou 2015, Jensen 2016). Darüber hinaus wird auch regelmäßig der **„geographical“ Spill-over** angeführt (vgl. Falkner 1998: 12). Falkner führt drei möglichen Dimensionen eines Spill-overs an: „scope, level and area of commitment“ (Falkner 1998: 13). Im weiterentwickelten Neofunktionalismus wurde schließlich die latente Annahme vom Automatismus des Spill-over-Effekts fallen gelassen. „Diese Änderung der ursprünglichen neofunktionalistischen Teleologie trägt der Tatsache Rechnung, dass politische Entwicklungen nur schwer vorhersagbar sind“ (Niemann/Bergmann 2013: 15). Spill-over-Effekte wurden vielmehr als „Instrumente zur *Beschreibung* und *Erklärung*“ (Niemann/Bergmann 2013: 15) einzelner Integrationsschritte verwendet.

Die Basis für den **funktionellen Spill-over** ist die Interdependenz zwischen Politikfeldern und auch der Wirtschaft. Er wird vor allem dann genannt, wenn „the situation/process in which the

original integrative goal can be assured only by taking further integrative action, which in turn creates circumstances that require further action“ (Niemann/Schmitter 2009: 57). Ein funktioneller Spill-over-Effekt ist etwa bei der Integration des Binnenmarktes zu verorten, die die unbeabsichtigte Konsequenz hatte, dass Vergemeinschaftung in zahlreichen weiteren Bereichen notwendig wurde (vgl. Jensen 2016: 57). Als Bedingungen, damit ein funktioneller Spill-over wahrscheinlich wird, führen Niemann und Schmitter zunächst aus, dass „functional pressures have to be perceived as compelling. Functional spillover is a structural pressure and structures need agents to translate those pressures“ (Niemann/Schmitter 2009: 57).

Betreffend die politischen EntscheidungsträgerInnen ist eine Bedingung, dass beim Treffen von Entscheidungen, die zu mehr Integration in einem Bereich führen, nicht erwartet wird, dass dadurch in einem anderen Politikfeld Probleme entstehen und Integrationsschritte notwendig werden. Für den Fall, dass ein Spill-over Teil der Erwartungen ist, nehmen die EntscheidungsträgerInnen an, dass die Vorteile des ersten Integrationsschritts gegenüber möglichen weiteren Konsequenzen positiv überwiegen. Je mehr Politikfelder der europäischen Gesetzgebungskompetenz unterliegen, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit für einen funktionellen Spill-over-Effekt auf andere Bereiche. (vgl. Niemann/Schmitter 2009: 58)

Zu einem **politischen Spill-over-Effekt** kommt es, wenn die nationalen Eliten feststellen müssen, dass gewichtigen Problemen, deren Lösung in ihrem Sinne ist, nicht mehr auf rein nationaler Ebene begegnet werden kann. Laut Jensen geschieht dies in einer Situation, die tendenziell von einem überlegten politischen Prozess geprägt ist (vgl. Jensen 2016: 57). „This should lead to a gradual learning process whereby élites shift their expectations, political activities and – according to Haas – even loyalties to a new European centre“ (Niemann/Ioannou 2015: 198). Das bedeutet, dass sich auf der Ebene der AkteurInnen – bürokratische, wirtschaftliche und politische Eliten – ihre Loyalität von der nationalen Politik auf die Ebene der europäischen Politik verschiebt: „As a result of such sectoral and political spillovers, according to the neofunctionalists, sectoral integration would become self-sustaining, leading to the creation of a new political entity with its center in Brussels“ (Pollack 2005: 16). Niemann und Schmitter unterscheiden zwischen staatlichen und nicht-staatlichen Eliten und definieren für die beiden Gruppen unterschiedliche Faktoren, die die Wahrscheinlichkeit für einen politischen Spill-over-Effekt erhöhen.

Nicht-staatliche Interessengruppen streben nach supranationalen Lösungen, wenn sie sich daraus beträchtliche Gewinne versprechen und die Vorteile von Aktivitäten auf EU-Ebenen für die AkteurInnen unmittelbar erkennbar sind. Grundlage dafür ist, dass sich die Interessengruppe

bereits in einem Politikfeld mit den europäischen Prozessen der Gesetzgebung vertraut gemacht hat. Dazu kommen ein funktioneller Spill-over-Effekt oder international ausgelöste Anreize, die den Druck für europäische Lösungen erhöhen. Staatliche Eliten und ihr Druck auf politische Integration hängen vor allem von Sozialisation und Lernprozessen ab, die sich nur dann entfalten können, wenn etwa in europäischen Arbeits- oder Verhandlungsgruppen genügend Vertrauen und Professionalität aller Mitglieder vorhanden ist. Handelt es sich dabei etwa um Regierungsbeamte, dürften diese bei Verhandlungen nicht durch gegenläufige Entscheidungen aus den nationalen Ministerien behindert werden. Die kollektive Verantwortung ist bei solchen BeamtInnen tendenziell stark ausgeprägt, was auch ein Grund dafür ist, warum sie bereit sind, Positionen zu reflektieren und, wenn notwendig, abzuändern. (vgl. Niemann/Schmitter 2009: 60)

Der „**cultivated**“ **Spill-over** betrifft in erster Linie supranationale Institutionen, die ein Interesse daran haben, ihren eigenen Einflussbereich und ihre Macht zu vergrößern und daher als Integrationsmotoren auftreten und in diesem Sinne handeln. „Once established, they tend to take on a life of their own and are difficult to control by those who created them“ (Niemann/Ioannou 2015: 199). Insofern treten supranationale Institutionen, allen voran die Europäische Kommission, aus neofunktionalistischer Sicht nicht als reine Vermittler zwischen verschiedenen Interessen und ihren Vertretungen auf, sondern handeln auch nach eigenen Interessen im Sinne der Integration. Dieser Erklärungsansatz in Bezug auf die Rolle der EU-Kommission ist im Bereich der Steuerpolitik von zentraler Bedeutung. Die Möglichkeit zum Agenda-Setting, das Schaffen und Pflegen von Beziehungen zu staatlichen und nicht-staatlichen AkteurInnen, die Vermittlungsposition, das Instrumentalisieren von funktionellen Spill-over-Effekten sowie das Wissen um die eigene Rolle und deren Grenzen sind laut Niemann und Schmitter zentrale Bedingungen für die Führungsrolle der Europäischen Kommission, um integrativen Druck auszuüben (vgl. Niemann/Schmitter 2009: 60f).

Dem **geographischen Spill-over-Effekt** liegt die Annahme zugrunde, dass immer mehr Nationalstaaten Teil des Integrationsbereichs sein wollen (vgl. Falkner 1998: 12).

Dem weiterentwickelten Neofunktionalismus liegt die Annahme zugrunde, dass die Integration ein dialektischer Prozess ist, wo Gegenkräfte unterschiedliche Wirkungen entfalten: „Zum einen können sie auf die Verhinderung zukünftiger Integrationsschritte abzielen und damit zu Stagnation und Stillstand führen. Zum anderen können Gegenkräfte aber auch direkt auf die Zurücknahme von bereits erfolgten integrierenden Maßnahmen ausgerichtet sein“ (Niemann/Bergmann 2013: 19). Philippe Schmitter bezeichnete diese Entwicklung als „spill-

back“ (vgl. Schmitter 1971), um die abnehmende Breite und Tiefe von Integration zu beschreiben (vgl. Niemann/Bergmann 2013: 19). Als die zwei zentralen Gegenkräfte im europäischen Integrationsprozess führen Niemann und Bergmann einerseits „divergierende innenpolitische Präferenzen“ und andererseits „nationales Souveränitätsbewusstsein“ an (Niemann/Bergmann 2013: 19).

Obwohl der Neofunktionalismus in der breiten Wissenschaft als einer der wichtigsten Ansätze in der europäischen Integrationsforschung gilt, hat diese Theorie gegen Ende der 1960er Jahre zunehmend an Bedeutung verloren. Denn wofür sie keine hinreichende Erklärung liefern konnte, war der zum Erliegen gekommene Integrationsprozess und das Verschwinden von Spill-over-Effekten ab Mitte der 1960er Jahre. Diese Phase dauerte bis zirka Anfang der 1980er Jahre an. Während dieser Zeit dominierte innerhalb der europäischen Integrationsforschung der theoretische Ansatz des Intergouvernementalismus.

Eine Renaissance erlebte der neofunktionalistische Theorieansatz, als sich nach Jahren des Stillstands ab den 1980er Jahren in Europa erneut ein Einigungsprozess in Gang setzte. Mit der Einheitlichen Europäischen Akte (EEA) wurde 1986 ein Reformvertrag beschlossen, der als Basis für alle folgenden Verträge (Maastricht, Amsterdam, Nizza und Lissabon) diente, durch die der europäische Integrationsprozess weitergeführt wurde (vgl. Jensen 2016: 61). Wesentlicher Bestandteil der Einheitlichen Europäischen Akte war die Einigung darauf, den europäischen Binnenmarkt bis zum Ende des Jahres 1992 vollenden zu wollen. Damit wurde auf den Weg gebracht, was heute eines der zentralen Merkmale der Europäischen Union ist: die Abschaffung aller Hürden für grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten einschließlich des freien Verkehrs von Waren, Personen, Kapital und Dienstleistungen. Der damit in Gang gesetzte Integrationsprozess zog eine neue Welle von Spill-over-Effekten in zahlreichen Bereichen nach sich, wodurch auch dem neofunktionalistischen Theorieansatz neue Relevanz verliehen wurde.

Generelle Kritik am Konzept des Neofunktionalismus fokussiert laut Falkner vor allem auf: dem Vorwurf des Automatismus, die Unklarheit betreffend den Abschlusspunkt eines Integrationsprozesses, die unterschiedlichen Definitionen von Integration, auf das unpolitische Verständnis von Politik, das Fehlen eines Konzepts über Verhandlungen und politische Entscheidungsfindung (vgl. Falkner 1998: 18). Rund sechs Jahrzehnte nach der Begründung des Neofunktionalismus zeigt vor allem der letztgenannte Aspekt die größte Schwäche auf: Diese Theorie liefert kaum eine Erklärung dafür, wie sich die Interessen der handelnden

AkteurInnen – staatliche und nicht staatliche Eliten – in konkrete Entscheidungen der politischen EntscheidungsträgerInnen umwandeln.

Zusammenfassend ist eine der Grundvoraussetzungen für Integration im Neofunktionalismus die gegenseitige wirtschaftliche Abhängigkeit. Die zentralen Faktoren zur Förderung eines Integrationsprozesses lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

Nicht-staatliche AkteurInnen und Interessengruppen:

- Erkenntnis, dass die nationale Problemlösung nicht zufriedenstellend ist
- Vertrautheit mit und Kenntnisse über die europäische Politik und Gesetzgebung durch Berührungspunkte in anderen Politikfeldern
- Vorteile und Aussicht auf Gewinne im Sinne der eigenen Interessen

Staatliche AkteurInnen und Elitengruppen:

- Vertrauensvolle Gesprächsbasis in Arbeitsgruppen auf Rats- und Kommissionsebene
- Entpolitisierung des Verhandlungsgegenstandes durch Behandlung auf rein fachlicher Ebene mit hohem Professionalisierungsgrad

Supranationale Institutionen:

- Einfluss auf Agenda-setting
- Regelmäßige Kontakte zu nicht-staatlichen und staatlichen AkteurInnen
- Institutionalisierte Vermittlerrolle mit relevanten Ressourcen

1.4.2 Intergouvernementalismus

Als konkurrierender Ansatz zum Neofunktionalismus wurde in den 1960er Jahren der Intergouvernementalismus entwickelt. Auslöser dafür war, dass zunächst eine Verlangsamung des europäischen Integrationsprozesses einsetzte und sich schließlich ein Stillstand einstellte. Zentrale Rolle spielen im intergouvernementalistischen Ansatz – im Gegensatz zum Neofunktionalismus – „souveräne, rational agierende, einheitliche und miteinander um Macht und Einfluss rivalisierende Nationalstaaten, die auf der internationalen Bühne ihre nationalen

Interessen verfolgen“ (Faber 2005: 87). Intergouvernementalismus basiert auf der Annahme des Realismus, dass souveräne Staaten in einem von Anarchie geprägten Umfeld agieren und ihr Interesse in erster Linie auf den eigenen Fortbestand ausgerichtet ist (vgl. Cini 2016: 66). Laut Michelle Cini präferieren VertreterInnen des Intergouvernementalismus den Begriff „Kooperation“ im Gegensatz zu „Integration“: Diese Kooperation innerhalb der Europäischen Union hat mit einer Ideologie nichts zu tun, „but is founded on the rational conduct of governments as they seek to deal with the policy issues that confront them in the modern world“ (Cini 2016: 67). Supranationalen Institutionen, wie etwa den Institutionen der Europäischen Union, wird dabei keine tragende Rolle zuerkannt. Vielmehr wird von ihnen – vor allem von der EU-Kommission – erwartet, dass sie den Interessen von Nationalstaaten dienen ohne deren Souveränität in Frage zu stellen (vgl. Falkner 1998: 19, Cini 2016: 68). Durch Kooperation wird ein Teil der staatlichen Souveränität delegiert und ein Transfer von Funktionen von der Ebene der staatlichen Exekutive zur Europäischen Kommission sowie zum Europäischen Gerichtshof vollzogen (vgl. Cini 2016: 68).

Stanley Hoffmann gilt als Begründer des klassischen intergouvernementalistischen Ansatzes, während Andrew Moravcsik der wichtigste Vertreter des liberalen intergouvernementalen Ansatzes ist. Die Autoren Hoffmann und Moravcsik liefern jeweils unterschiedliche Erklärungsmodelle für den europäischen Integrationsprozess.

a. Der klassische Intergouvernementalismus

Die Staat-zentrierte Theorie basiert auf dem Realismus als einen der zentralen Ansätze in den Internationalen Beziehungen. Stanley Hoffmanns Annahmen waren stark realistisch geprägt. Jegliche Erklärungsansätze – darunter auch Spill-over-Effekte – „that might have changed the traditional ‚game‘ of international politics and eroded national sovereignty in the case of European integration“ (Falkner 1998: 19), wurden von ihm strikt abgelehnt.

Zentraler Aspekt im klassischen intergouvernementalistischen Ansatz von Hoffmann ist zunächst die Abgrenzung des Bereichs der „high politics“ vom Bereich der „low politics“. „High politics“ betrifft direkt die nationale Souveränität und somit die Kerninteressen eines Nationalstaates. Ein Beispiel dafür ist die Außenpolitik. Integration in so einem Bereich würde die nationale Souveränität einschränken und kommt daher laut Hoffmann nicht vor. Der Bereich würde auch nicht von Spill-over-Effekten betroffen sein. Im Bereich der „low politics“ sind „Kooperation und sogar Integration bzw. eine partielle Zusammenlegung von

Staatsaufgaben in solchen Bereichen, die nicht den Kern der Staatlichkeit betreffen“ (Auth 2011: 100) – hier ist vor allem der wirtschaftliche Bereich gemeint – möglich.

Entscheidend für das Handeln eines Staates ist die jeweilige nationale Situation. Obwohl der Intergouvernementalismus auf dem Realismus aufbaut, sind für ihn die Staaten mehr als eine „black box“, da sie „communities of identity and belonging“ (Cini 2016: 69) repräsentieren. „Bei der Bestimmung der nationalen Situation stehen Entscheidungsträger unter dem Einfluß innerstaatlicher Faktoren, vor allem der Art und Funktionsweise politischer Institutionen sowie der Effizienz 'ihres' politischen Systems, und internationaler Faktoren“ (Auth 2011: 98f). In der Frage nach der Formulierung des nationalen Interesses sind die politischen Institutionen im weiteren Sinne relevant: Traditionen und die vorherrschende Anschauung der Rolle des eigenen Staates, „aktuelle Kräfteverhältnisse innerhalb und außerhalb des politischen Systems sowie die Art der Bündelung innerstaatlicher Kräfte durch formale Entscheidungsprozesse“ (Auth 2011: 99) sind ausschlaggebend. Regierungen bestimmen ihr nationales Interesse auf Basis kultureller, historischer und politischer Belange (vgl. Cini 2016: 69).

Ob die gesellschaftlichen Kräfte innerhalb eines Staates grundsätzlich weltoffen orientiert sind oder nicht, hat großen Einfluss auf die auswärtigen Aktivitäten einer Regierung (vgl. Auth 2011: 99). Ein wesentlicher Faktor dafür ist die historische Erfahrung eines Staates, auf deren Basis eigene Selbstverständnisse und spezielle Handlungsweisen herausgebildet wurden. Das ist auch im internationalen Kontext relevant: Während sich ein Staat als Hüter des Gleichgewichts versteht und handelt, so sieht sich ein anderer als große Nation oder moralischer Wortführer (vgl. Auth 2011: 99). Neben diesen historisch definierten Selbstansichten und Verhaltensweisen zählt auch die geopolitische Rolle zu den internationalen Faktoren. Jene Staaten, die im Mittelpunkt der internationalen Politik stehen, unterhalten zahlreiche Beziehungen zu anderen Staaten. Ziel sind flexible Koalitionen zum eigenen Nutzen und weniger dauerhafte Kooperation oder sogar Integration, während im Gegensatz dazu die Staaten in der Peripherie nur wenige Beziehungen zu anderen unterhalten und eher zu Kooperationen und Integration mit Nachbarstaaten neigen (vgl. Auth 2011: 99f).

Hoffmanns Unterscheidung zwischen „high politics“ und „low politics“ hat über die Jahre viel Kritik innerhalb der Wissenschaft hervorgerufen. „[I]t failed to take into consideration the novelty and the complexity of the European integration project“ (Cini 2016: 70) - als Beleg dafür, dass auch im Bereich der Außenpolitik Kooperation stattfinden kann, nennt Cini die Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik (GASP) der EU (vgl. Cini 2016: 69). Ein weiterer Kritikpunkt am klassischen Intergouvernementalismus ist das Fehlen einer Erklärung für das

Phänomen, dass auch gesellschaftliche Interessengruppen Einfluss auf den außenpolitischen Kurs einer Regierung haben können und dieser nicht rein von geopolitischen Überlegungen geprägt ist (vgl. Auth 2011: 96).

b. Der liberale Intergouvernementalismus

In Abgrenzung zum klassischen Intergouvernementalismus hat Andrew Moravcsik den liberalen intergouvernementalistischen Ansatz entwickelt. Auch hier ist die zentrale Frage, wie es zu Integrationsprozessen kommen kann. Dem liberalen Intergouvernementalismus liegt die zentrale Annahme zugrunde, dass die Staaten die Akteure sind und dass sie rational sind. Ihre Präferenzen werden in der Interaktion mit gesellschaftlichen Interessengruppen auf nationaler Ebene gebildet. Kooperation, Integration und das Schaffen internationaler Institutionen sind das Ergebnis von voneinander abhängigen rationalen Staatsentscheidungen und zwischenstaatlichen Entscheidungen (vgl. Moravcsik/Schimmelfennig 2009: 68). „It is assumed that states behave ‚rational‘ in the sense that their preferences are determined by the costs and benefits of economic interdependence” (Falkner 1998: 23). Die Entscheidung für einen Integrationsprozess im Sinne zwischenstaatlicher Kooperation wird von Andrew Moravcsik und Frank Schimmelfennig anhand eines dreistufigen Rahmens erklärt: „states first define preferences, then bargain to substantive agreements, and finally create (or adjust) institutions to secure those outcomes in the face of future uncertainty“ (Moravcsik/Schimmelfennig 2009: 68). Insofern verbindet der Liberale Intergouvernementalismus drei theoretische Ansätze über die Präferenzbildung, über zwischenstaatliches Verhandeln und über Institutionenbildung und damit das Delegieren von Souveränität von der nationalen auf die supranationale Ebene (vgl. Cini 2016: 76).

Moravcsik selber hebt das Zwei-Ebenen-Modell hervor, anhand dessen kollektives staatliches Verhalten analysiert werden soll: Auf der ersten Ebene werden nationale Präferenzen durch Interaktionen zwischen Staat und Gesellschaft gebildet. Auf der zweiten Ebene treten Staaten miteinander in die Interaktion und Verhandlungen, um ihre eigenen Präferenzen durchzusetzen. (vgl. Moravcsik 1997: 544)

Die grundsätzlichen Ziele von Staaten sind ebenso wenig starr wie die staatlichen Präferenzen, sondern variieren zwischen den Staaten und können sogar innerhalb eines Staates je nach Politikbereich und konkreter Problemstellung unterschiedlich sein (vgl. Moravcsik/Schimmelfennig 2009: 69). Nationale Präferenzen entwickeln sich nicht durch den

Platz des jeweiligen Landes, den es im internationalen Staatengeflecht einnimmt, sondern themenspezifisch im Kontext der nationalen politischen und vor allem gesellschaftlichen Interessen: „Societal ideas, interests, and institutions influence state behavior by shaping state preferences, that is, the fundamental social purposes underlying the strategic calculations of governments“ (Moravcsik 1997: 513). Gesellschaftliche Gruppen konkurrieren um die Aufmerksamkeit der politischen EntscheidungsträgerInnen für ihre Interessen und üben Druck auf diese aus (vgl. Cini 2016: 73). Sie streben nach ökonomischem Wohlstand und politischer Teilhabe und versuchen durch politische Institutionen ihre Interessen durchzusetzen. Im Kern reflektieren die nationalen Präferenzen hauptsächlich eine Nutzenfunktion – definiert durch konkrete wirtschaftliche Interessen. Dies schließt nicht aus, dass auch geopolitische oder ideologische Gründe die nationalen Präferenzen prägen, laut dieser Theorie sind auf europäischer Ebene jedoch wirtschaftliche Motive relevanter: „preferences of national governments regarding European integration have mainly reflected concrete economic interests rather than other general concerns like security or European ideals“ (Moravcsik/Schimmelfennig 2009: 70). Die Regierung, die grundsätzlich ihren eigenen Machterhalt verfolgt, handelt im liberalen intergouvernementalistischen Ansatz im Sinne der einflussreichsten AkteurInnen: „Der Staat bzw. das politische System ist in diesem Zusammenhang immer als ‚Beute‘ der stärksten Gruppe oder Koalition zu betrachten, die den Staat für die Realisierung ihrer Zwecke benutzt“ (Auth 2011: 112f).

Auf internationaler Ebene handeln Regierungen anhand ihrer nationalen Präferenzen, die zuvor durch innerstaatliche Interessen definiert wurden. Innerhalb des internationalen Staatengeflechts können sich bestimmte Präferenzstrukturen herausbilden. Diese sind davon geprägt, wie vereinbar oder unvereinbar Präferenzen unterschiedlicher Staaten sind. Je nach Vereinbarkeit der Präferenzen kann die Verbindung von Staaten zueinander durch Konflikte, Koordination oder Kooperation geprägt sein (vgl. Auth 2011: 113). Ein Integrationsprozess ist dann möglich, wenn Staaten ihre Interessen dadurch am besten vertreten sehen, wobei sich jene Staaten mit mehr Macht eher durchsetzen (vgl. Bergmann/Niemann 2015: 9). Demnach ist im liberalen Intergouvernementalismus ein Integrationsprozess dann am wahrscheinlichsten, wenn sich die nationalen Interessen und Präferenzen der einflussreichsten Mitgliedstaaten der Europäischen Union überschneiden und so eine Zusammenarbeit überhaupt in Frage kommt.

Ob es schließlich zu Integration und Kooperation zwischen EU-Staaten kommt und wie diese ausgestaltet ist, hängt auch von der Verhandlungsmacht der einzelnen AkteurInnen ab. Die ungleiche gegenseitige Abhängigkeit ist für Moravcsik und Schimmelfennig in der Theorie des

liberalen Intergouvernementalismus von zentraler Bedeutung: Jene AkteurInnen, für die eine Einigung über Zusammenarbeit nicht zwingend notwendig ist, können andere mit dem Androhen der Kooperationsverweigerung zu Zugeständnissen in anderen Bereichen als dem verhandelten zwingen, während jene AkteurInnen mit den meisten Informationen über die Präferenzen der anderen den ganzen Verhandlungsprozess in diesem Sinne manipulieren können (vgl. Moravcsik/Schimmelfennig 2009: 71). Die Macht der einzelnen Staaten ist entscheidend dafür, wer seine Interessen im Verhandlungsprozess am besten durchsetzen kann. Kaum eine Rolle spielen in diesen zwischenstaatlichen Verhandlungsprozessen andere AkteurInnen, wie etwa VertreterInnen der Europäischen Kommission.

Einigen sich Staaten nach Verhandlungen schließlich zu kooperieren, werden die Ergebnisse durch das Schaffen neuer Institutionen abgesichert. Am Ende kann Kooperation durchaus ein Positivsummenspiel sein (vgl. Cini 2016: 74). Staaten reduzieren dadurch die Kosten zur Koordinierung ihrer Aktivitäten, überwachen das Verhalten aller anderen Kooperationspartner und sie haben überdies auch Sanktionsmechanismen für das Nichteinhalten von Regeln (vgl. Moravcsik/Schimmelfennig 2009: 72). Durch die europäischen Institutionen werden Verbindungen und Kompromisse zwischen unterschiedlichen Bereichen geschaffen, was den Wunsch der Partner nach glaubwürdigen Zusicherungen füreinander ausdrückt (vgl. Cini 2016: 74).

Kritisiert wird das Konzept des liberalen Intergouvernementalismus vor allem dafür, dass es hauptsächlich Erwartungen an das Verhalten von souveränen Nationalstaaten bei Vertragsänderungen formuliert. Für die alltägliche Politikgestaltung über Problemstellungen, deren Lösung nicht in EU-Verträge eingreift, liefert diese Theorie kaum eine Erklärung (vgl. Cini 2016: 75). Eine große Schwäche des liberalen Intergouvernementalismus ist auch, dass der Einfluss supranationaler Institutionen, wie etwa der Europäischen Kommission oder des Europäischen Parlaments, kaum berücksichtigt wird (vgl. Moravcsik/Schimmelfennig 2009: 73f). Cini verweist auf die empirische Evidenz dafür, dass etwa die EU-Kommission und der Europäische Gerichtshof durchaus relevanten Einfluss auf die Ergebnisse politischer Entscheidungen haben (vgl. Cini 2016: 75).

Als Beispiele dafür, warum der liberale Intergouvernementalismus dennoch zeitgemäß sei und dementsprechend relevante Erwartungen formulieren könne, nennen Moravcsik und Schimmelfennig den Europäischen Rat und den Rat der EU. Ersterer macht seinen Einfluss beim Agenda-setting gegenüber der EU-Kommission mehr und mehr deutlich. Bei

Entscheidungen auf Ebene des Rats der Europäischen Union stimmen MinisterInnen selten ab. Stattdessen wird oft ein informeller Konsens aller Mitgliedstaaten gefunden.

Die zentralen Faktoren im liberalen Intergouvernementalismus für die Förderung einer Integrationsentwicklung lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

Nationale Präferenzbildung auf der innerstaatlichen Ebene:

- Eigeninteresse der ökonomischen nationalen Interessengruppen an Fortschritten in der Integration

Intergouvernementale zwischenstaatliche Ebene:

- Konvergenz nationaler Präferenzen

2 Unternehmensbesteuerung im EU-Binnenmarkt

2.1 Primärrechtliche Grundlagen der EU-Steuerpolitik

Die Besteuerung von Arbeit, Konsum und Vermögen bildet die Grundlage für staatliche Einnahmen. Die EU-Mitgliedstaaten speisen durch sie ihre nationalen Haushalte. Im Jahr 2018 machten Steuern 40,3 Prozent des europäischen Bruttoinlandsprodukts (BIP) aus, rund 90 Prozent aller Staatseinnahmen waren Steuern (vgl. Eurostat 2018).

Das Ausmaß und die Höhe von Steuern haben vielseitige Auswirkungen auf das Verhalten von BürgerInnen und Unternehmen. Die Steuerpolitik zählt zu jenen Politikbereichen, die in der Europäischen Union weitgehend nationalstaatliche Angelegenheiten sind. Nicht die Europäische Union, sondern ihre Mitgliedstaaten erheben Steuern und legen die dafür geltenden Regelungen fest. Die Steuergesetze spiegeln „die grundlegenden Entscheidungen verschiedener EU-Länder in wichtigen Bereichen der öffentlichen Ausgaben wie Bildung, Gesundheit und Altersvorsorge wider. Sie beeinflussen den privaten Konsum und die Ersparnisse und geben einen Finanzrahmen für Geschäftstätigkeit und Umweltschutz vor. Deshalb liegt die Befugnis zum Anheben der Steuern und zur Festlegung der Steuersätze bei den nationalen Regierungen“ (Europäische Kommission 2015a: 3).

Dabei liegt es an den Mitgliedstaaten, „entsprechend ihrer Präferenzen das Steuersystem zu wählen, das sie für das am besten geeignete halten, sofern die EU-Rechtsvorschriften dabei eingehalten werden“ (Remeur 2015: 7). In ihrer Steuergesetzgebung müssen sich die nationalen Regierungen der EU-Mitgliedstaaten an bestimmte Grundsätze, wie etwa Nichtdiskriminierung und die Achtung des EU-Binnenmarktes, halten.

Das bedeutet jedoch nicht, dass es in Steuerfragen keinerlei Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union gibt. Bei einigen Steuern, vor allem im Bereich der indirekten Steuern, gibt es bereits eine weitgehende Angleichung der Vorschriften sowie Mindeststeuersätze in den Mitgliedstaaten.

Der einheitliche Binnenmarkt ermöglicht den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital und bildet als solcher das ökonomische und soziale Fundament der Europäischen Union. Kompetenzen in Steuerfragen obliegen der Europäischen Union insofern, als dass sie dafür sorgen muss, den „Binnenmarkt zu verwirklichen beziehungsweise dessen Funktionieren zu gewährleisten“ (Art. 26 Abs. 1 AEUV).

Was diese sehr allgemeine Bestimmung im Primärrecht konkreter für die Wirtschaft und Unternehmen bedeutet, formuliert die Europäische Kommission folgendermaßen: „Steuergesetze sollten Unternehmen in einem Land keinen ungerechten Vorteil vor Wettbewerbern in einem anderen Land verschaffen. Und die Steuergesetze eines Landes sollten es Personen in einem anderen Land nicht ermöglichen, die Besteuerung zu umgehen“ (Europäische Kommission 2015a: 3). Nicht von der Hand zu weisen ist, dass sich durch die Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft ein Wettbewerb zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten herausgebildet hat, der vor allem im Bereich der Unternehmensbesteuerung Zweifel darüber aufkommen lässt, ob in diesem Binnenmarkt faire Wettbewerbsbedingungen für alle herrschen (vgl. Remeur 2015: 7).

2.1.1 Vertragsgrundlagen

Die rechtliche Grundlage für Steuerangelegenheiten bildet im primären Gemeinschaftsrecht der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Das Diskriminierungsverbot, die Bestimmungen für Verhältnismäßigkeit und Rechtssicherheit sowie das Verbot einer ungerechtfertigten Bereicherung sind die allgemeinen Grundsätze, die auch für steuerrechtliche Fragen wesentlich sind.

Im Kapitel zu Steuerlichen Vorschriften heißt es in Artikel 113 AEUV: „Der Rat erlässt gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses 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 Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.“ Dieses besondere Rechtssetzungsverfahren hebt die alleinige Entscheidungsmacht auf die Ebene der EU-Mitgliedstaaten. Steuerpolitik gehört damit zu den wenigen Politikbereichen innerhalb der Europäischen Union, für die das Prinzip der Einstimmigkeit im Rat gilt (vgl. Genschel/Jachtenfuchs 2011: 293).

Für die Unternehmensbesteuerung ist vor allem Artikel 115 AEUV im Kapitel zur Angleichung der Rechtsvorschriften relevant. Dieser Artikel regelt, dass der „Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken“, erlassen kann. Zu diesen Rechts- und Verwaltungsvorschriften kann auch die Steuergesetzgebung gezählt werden. Explizit festgehalten ist, dass dazu nur Richtlinien, aber keine Verordnungen angedacht sind.

Weitere steuerrechtlich relevante Bestimmungen im primären Gemeinschaftsrecht finden sich im Artikel 110 AEUV, der das Verbot der diskriminierenden Besteuerung des Warenverkehrs zwischen EU-Mitgliedstaaten festschreibt: „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. Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen“.

Außerdem sind die Bestimmungen zum freien Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr steuerrechtlich relevant. Für die Unternehmensbesteuerung von besonderer Bedeutung ist Artikel 65 AEUV. Dieser Artikel billigt die steuerrechtliche Einschränkung des freien Warenverkehrs, wenn ein EU-Mitgliedstaat handelt, „um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern“.

Im Kapitel Staatliche Beihilfen des AEUV ist in den Artikel 107 bis 109 festgeschrieben, dass „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar“ sind.

Für steuerrechtliche Schritte kann auch die „verstärkte Zusammenarbeit“ herangezogen werden. Sie ist in den Artikeln 326 bis 334 AEUV geregelt. Diese Zusammenarbeit „darf weder den Binnenmarkt noch den wirtschaftlichen, sozialen und territorialen Zusammenhalt beeinträchtigen. Sie darf für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten weder ein Hindernis noch eine Diskriminierung darstellen noch darf sie zu Verzerrungen des Wettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten führen“.

2.1.2 Soft Law der Steuerpolitik

Im sekundären Gemeinschaftsrecht gibt es im Bereich der indirekten Steuern, wie auch in den meisten anderen Politikbereichen mit europäischer Kompetenz, und in einigen Fällen auch für die direkte Besteuerung Verordnungen, die von den Mitgliedstaaten direkt anzuwenden sind, und Richtlinien, die den Mitgliedstaaten ein Ziel vorgeben und ihnen dabei die nationale Umsetzung überlassen. Darüber hinaus nutzt die Europäische Kommission die Möglichkeit, Mitteilungen und Empfehlungen für die Mitgliedstaaten auszusprechen, die einen unverbindlichen Charakter haben und daher in den Bereich des sogenannten „soft law“ gehört. Dabei handelt es sich üblicherweise um „Empfehlungen, Verhaltenskodizes (Unternehmensbesteuerung), Maßnahmenplänen und Leitlinien oder erläuternde Anmerkungen mit praktischen und informellen Hinweisen zum Recht und den Vorgaben der EU für eine gemeinsame Vorgehensweise“ (Remeur 2015: 8).

2.1.3 Direkte und indirekte Besteuerung

Generell gilt im Steuerbereich die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern. Während es im Bereich der indirekten Steuern laut AEUV den expliziten Auftrag gibt, Steuerharmonisierungen zu ermöglichen, wenn sie für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig sind, wird der Bereich der direkten Steuern weder explizit vertraglich erwähnt, noch gibt es in diesem Bereich eine praktische Zusammenarbeit auf EU-Ebene. Wie bereits

dargelegt, liegt dieser Bereich in der Kompetenz der Mitgliedstaaten und bleibt von Harmonisierungen bislang weitgehend unberührt.

Indirekte Steuern gibt es schon wesentlich länger als direkte Steuern. Sie umfassen im Wesentlichen die Steuern auf Güter, Konsum und Umweltsteuern. Dazu zählen unter anderem die Umsatzsteuer, die Tabaksteuer und die Mineralölsteuer. Indirekte Steuern beeinflussen den Kaufpreis von Gütern, den KonsumentInnen begleichen müssen. Es handelt sich deshalb um indirekte Steuern, weil hier die Person bzw. das Unternehmen, das die Steuer schuldet, ihre Last auf eine andere Person, die KonsumentInnen, überträgt.

In die Kategorie der direkten Steuern fallen Steuern auf Einkommen und Vermögen, sowohl von Privatpersonen als auch von Unternehmen. Beispiele dafür sind etwa die Einkommenssteuer oder die Körperschaftsteuer für Unternehmen. Die Last von direkten Steuern kann nicht auf eine andere Person übertragen werden.

2.1.4 Unternehmensbesteuerung

Während es nun im Bereich der indirekten Steuern schon eine sehr weit fortgeschrittene Harmonisierung der Mehrwertsteuer – bereits im Jahr 1967 wurde die Angleichung der Umsatzsteuer geregelt – und einiger Konsumsteuern gibt, sind direkte Steuern mit wenigen Ausnahmen weiterhin fest in nationalstaatlicher Kompetenz. Wie aus den Vertragsgrundlagen klar hervorgeht, sieht das Primärrecht nicht vor, aktive Angleichungen bei Kapitalsteuern, Unternehmenssteuern und Ähnlichem zu forcieren. Allerdings müssen laut AEUV „die Steuersysteme der Mitgliedstaaten so ausgestaltet werden, dass sie mit den vier Grundfreiheiten des Gemeinsamen Marktes vereinbar sind und den Nichtdiskriminierungsgrundsatz einhalten“ (Ribhegge 2011: 247).

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung steht heute die Vermeidung eines schädlichen Steuerwettbewerbs im Fokus der Gesetzesvorschläge der EU-Kommission. Auch hier gilt das besondere Rechtssetzungsverfahren. Die Europäische Kommission hat das Initiativrecht zum Vorlegen neuer EU-Rechtsakte. Dabei ist sie dazu aufgerufen, insbesondere die Prinzipien der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigen. Der Rat der Mitgliedstaaten entscheidet per Einstimmigkeit über einen Gesetzesvorschlag, während das Europäische Parlament und seine direkt gewählten Mitglieder lediglich konsultiert werden und in Fragen der Unternehmensbesteuerung keine tatsächliche Mitentscheidungskompetenz haben.

2.2 Historische Entwicklung der EU-Steuerpolitik

Obwohl die Unternehmensbesteuerung heute in nationalstaatlicher Kompetenz ist, gab es über die Jahrzehnte mehrere Bestrebungen, diesen Zustand zu ändern. Das uneingeschränkte Funktionieren des europäischen Binnenmarktes war bei vergangenen Versuchen der Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung aber nicht immer im Fokus.

Die historische Entwicklung der Politik im Bereich Unternehmensbesteuerung wird von Dieter Kischel in zumindest sechs Phasen unterteilt: Die erste Phase geht bis 1980, die zweite Phase bis 1990, die dritte Phase bis 2003, die vierte Phase beginnt ab 2001, die fünfte Phase beginnt ab 2006, die sechste Phase beginnt ab 2009 (vgl. Kischel 2014).

Die Europäische Kommission unternahm bereits „seit Beginn der 1960er Jahre Anstrengungen, die Harmonisierung auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung voranzutreiben“ (Kellersmann/Treisch/Lampert/Heinemann 2013: 94). Über eine Zeit von 30 Jahren wollte sie beträchtliche Harmonisierungsschritte erzielen. Zahlreiche Gesetzesvorschläge wurden in der Zeit von 1960 bis 1990 vorgelegt. Diese Entwicklung nahm ihren Ursprung 1962 mit dem Neumark-Bericht, „der vielfältige Wettbewerbshindernisse im Bereich der Unternehmensbesteuerung benannte“ (Kellersmann et al. 2013: 94). Dabei handelte es sich um das „erste umfassende Gutachten über den Einfluß und die Auswirkungen unterschiedlicher direkter Steuern innerhalb des Gemeinsamen Marktes“ (Mick 1995: 124). Der Neumark-Bericht warnte davor, dass in multinationalen Konzernen mit Niederlassungen in mehreren Mitgliedstaaten „die aus einbehaltenen Gewinnen gebildeten Rücklagen in den steuerlich ›billigsten‹ Ländern konzentriert werden“ (Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft 1962: 41).

1967 legte die Europäische Kommission ein Programm zur Harmonisierung der direkten Steuern vor (vgl. Europäische Kommission 1967). Nachdem zu Beginn der 1960er Jahre der Hauptfokus auf der Bemessungsgrundlage gelegen war, „rückte die Kommission Ende der sechziger Jahre das Steuersystem ins Zentrum der Harmonisierungsbemühungen“ (Genschel 2002: 177). In diesem Sinne folgte 1970 der Van-den-Tempel-Bericht (vgl. Van den Tempel 1970).

Im Jahr 1975 folgte schließlich der Kommissionsvorschlag für eine Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme (vgl. Europäische Kommission 1975). Ziel war die Angleichung der Steuersätze innerhalb des Korridors von 45 bis 55 Prozent. Zu dieser Zeit hatten die nationalen Regierungen mit den Folgen des Ölpreis-Schocks und wirtschaftlicher

Stagnation zu kämpfen und waren nicht bereit sich damit auseinanderzusetzen. Nach vier Jahren wurde der Richtlinien-Vorschlag erstmals im Rat der Mitgliedstaaten thematisiert – den Mitgliedstaaten ging er zu weit, dem Europäischen Parlament nicht weit genug (vgl. Genschel 2002: 188). Da keine Vorschläge für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage enthalten waren, weigerte sich das Europäische Parlament 1979 den Richtlinienvorschlag zu beraten. Dies hatte zur Folge, dass die Kommission auch wieder in diese Richtung zu arbeiten begann. 1988 wurde ein Vorschlag zur Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage für Unternehmen erarbeitet, aber mangels Akzeptanz der Mehrheit der nationalen Regierungen nie vorgelegt (vgl. Genschel 2002: 206).

Schon 1980 zeichnete sich ab, dass der Vorschlag von 1975 und damit eine so „weitreichende Harmonisierung nicht politisch durchsetzbar sein würde“ (Kellersmann et al. 2013: 94). Zudem war der Entwurf über die Jahre stark veraltet, da im selben Zeitraum die OECD-Staaten eine „internationale Reformwelle“ (Genschel 2002: 206) erlebten, angestoßen durch Reformen in Großbritannien und den USA.

1990 wurde der Vorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer schließlich nach vielen Jahren zähen Ringens von der Kommission zurückgezogen und sie legte im Frühjahr 1990 neue Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung vor (vgl. Genschel 2002: 207). Beschlossen werden konnten 1990 auch die Fusionsrichtlinie, die Mutter-Tochter-Richtlinie sowie die Schiedsverfahrensrichtlinie. Der neue Fokus galt insbesondere Lösungsansätzen für steuerliche Probleme bei grenzüberschreitenden Unternehmenszusammenschlüssen. Mit einem neuen Richtlinienentwurf zu Zinsen und Lizenzgebühren scheiterte die Kommission 1994 erneut. Parallel dazu legte der unabhängige Sachverständigenausschuss Ruding 1992 seinen Bericht vor. „Die Kommission wollte die alten Wahrheiten der europäischen Steuerpolitik hinter sich lassen, um den Harmonisierungsbedarf in der Unternehmensbesteuerung auf ein bewältigbares Minimum zu reduzieren. Stattdessen 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“ (Genschel 2002: 218).

Die zweite Hälfte der 1990er Jahre war von Mario Monti als zuständigem Kommissar geprägt. 1996 stellte er ein Memorandum vor, mit dem isolierte Debatten überwunden werden und Steuerpolitik in einen größeren Zusammenhang gestellt werden sollte, um eine „fiskal- und wirtschaftspolitischen Zwickmühle“ (Genschel 2002: 220) zu verhindern. Durch das hohe Maß an Mobilität im Binnenmarkt war es zunehmend einfacher sich der Besteuerung auf Kapital zu

entziehen, während die ansteigende Besteuerung des Faktors Arbeit die Konstante blieb und die Finanzierung der nationalstaatlichen Haushalte sicherte (vgl. Genschel 2002: 220).

1997 nahm der Rat der Mitgliedstaaten als Teil eines Maßnahmenpakets zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung an. Die Mitgliedstaaten verpflichteten sich dadurch, bestehende schädliche Anreize und Maßnahmen abzubauen und keine neuen einzuführen (vgl. Europäische Gemeinschaft 1997). Dieser Kodex war für die Beihilfenaufsicht der Kommission der erste Schritt für eine Trendwende: „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“ (Genschel 2002: 229). Neue Leitlinien für staatliche Beihilfen für den Bereich Unternehmensbesteuerung wurden entwickelt und Ende 1998 veröffentlicht. Darin wurden jene Kriterien dargelegt, die zum Unterscheiden „genehmigungsfähiger, nicht-genehmigungsfähiger und nicht-genehmigungsbedürftiger Steuermaßnahmen“ (Genschel 2002: 229) von der Kommission angewendet werden sollten. Unter den durch die neuen Leitlinien geänderten Umständen verfolgte die Europäische Kommission das Ziel, „die geltenden steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten auf der Grundlage dieser Mitteilung einer Überprüfung bzw. einer erneuten Überprüfung zu unterziehen“ (Europäische Kommission 1998: 3). Entscheidend dafür war die zu diesem Zeitpunkt bereits recht eindeutige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs – mehr dazu im Anschluss.

Parallel dazu beschloss die eigens eingerichtete Primarolo-Gruppe im November 1999 eine Liste mit 66 schädlichen Steuermaßnahmen im Sinne des Verhaltenskodex. Alle Mitgliedstaaten waren mit mindestens einer schädlichen Maßnahme auf der Liste, ausgenommen Schweden, während die Niederlande, Irland und Luxemburg jeweils die meisten Einträge zu verbuchen hatten (vgl. Rat der Europäischen Union 1999).

Laut Genschel bestand offiziell kein Zusammenhang zwischen dieser Liste und der neu entdeckten Aufgabe der Kommission als Aufsichtsbehörde über staatliche Beihilfen. Schädliche Maßnahmen auf der Primarolo-Liste waren nicht explizit schädlich im Sinne illegaler staatlicher Beihilfen. Doch laut Genschel nutzte die Europäische Kommission den Primarolo-Bericht als Sündenregister für ihre Beihilfenaufsicht. Anfang 2000 startete die Prüfung von 20 der 66 schädlichen Steuermaßnahmen, ein Jahr später wurden elf offizielle Verfahren wegen des Verdachts auf Gewährung illegaler Beihilfen eingeleitet. Der Verhaltenskodex stellte ein einschneidendes Momentum in der Geschichte der europäischen

Steuerpolitik dar. Die Jahrzehnte bis zur Jahrtausendwende waren geprägt von integrationshindernden Mitgliedstaaten. Erst ab den 1990er Jahren zeichneten sich, getrieben durch die Angst vor schädlichem Wettbewerb, Veränderungen ab. Der Verhaltenskodex hat schließlich eine Entwicklung losgetreten, die im Nachhinein betrachtet weniger eine neue Koordinierungsfunktion in der Unternehmensbesteuerungspolitik einleitete, sondern vor allem dazu führte, dass der Anwendung des Wettbewerbsrechts im Bereich der Unternehmensbesteuerung der Weg geebnet wurde. (vgl. Genschel 2002: 229f)

Ebenfalls im Maßnahmenpaket der 1990er Jahre vorgeschlagen, konnten 2003 die Richtlinie über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten sowie die Richtlinie im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen angenommen werden (vgl. Rat der Europäischen Union 2003a; 2003b).

2001 wurde eine neue Studie zum Thema Unternehmensbesteuerung vorgelegt. Es folgten eine Mitteilung der Kommission sowie ein Prozess von Diskussionen und Konsultationen. Auch eine neue Arbeitsgruppe mit Sachverständigen aller Mitgliedstaaten wurde eingesetzt (vgl. Europäische Kommission 2011a: 7). Die Arbeitsgruppe tagte über einen Zeitraum von vier Jahren zwischen 2004 und 2008.

Vor dem Hintergrund der globalen Wirtschafts- und Finanzkrise ab 2008 kam das Problem der Steuervermeidung mit einer neuen Bedeutung auf die politische Agenda der Europäischen Union (vgl. Rakic 2018: 3). Die Krise setzte die nationalen Steuersysteme und Staatshaushalte massiv unter Druck, sodass die Bekämpfung der Steuervermeidung von der Europäischen Kommission als Notwendigkeit erkannt wurde. Ähnliches geschah zeitgleich auf OECD- und G20-Ebene. In der im April 2009 vorgelegten Mitteilung an Rat, Europäisches Parlament und Wirtschafts- und Sozialausschuss hält die Kommission folgendes zum Thema Steuervermeidung fest: „In einer Zeit, in der die Staatshaushalte und damit Politikbereiche wie beispielsweise die Sozialpolitik stark belastet sind, handelt es sich hierbei um ein äußerst gravierendes Problem“ (Europäische Kommission 2009: 4). Auf der Suche nach Lösungen wurde insbesondere während der Krise deutlich, dass die Mitgliedstaaten „stärker unter wirtschaftlichen Turbulenzen oder Steuerumgehung und Steuerflucht leiden“ (Europäische Kommission 2009: 4). Die von der Kommission gewählten Begriffe und Sprache zeugten von einer neuen Qualität: „In einer Welt, in der Geld frei zirkuliert, können „Steuerparadiese“ und unzureichend regulierte internationale Finanzzentren, die sich den Grundsätzen der Transparenz und des Informationsaustausches verweigern, nicht nur Steuerbetrug und

Steuerflucht erleichtern, sondern sogar dazu ermutigen, was die Steuerhoheit anderer Länder und deren Einnahmen beeinträchtigt“ (Europäische Kommission 2009: 4). Die Kommissionsmitteilung verfolgte einen Good-Governance-Ansatz, der im Gegensatz zu Vereinheitlichungsbestrebungen vom Appell an die Eigenverantwortung der Mitgliedstaaten geprägt war. Ziele waren neben dem fairen Wettbewerb mehr Transparenz und ein Informationsaustausch. Das verantwortliche Handeln sollte sich auf EU-Ebene, auf internationaler Ebene und im Rahmen von bilateralen Beziehungen der Mitgliedstaaten ausdrücken.

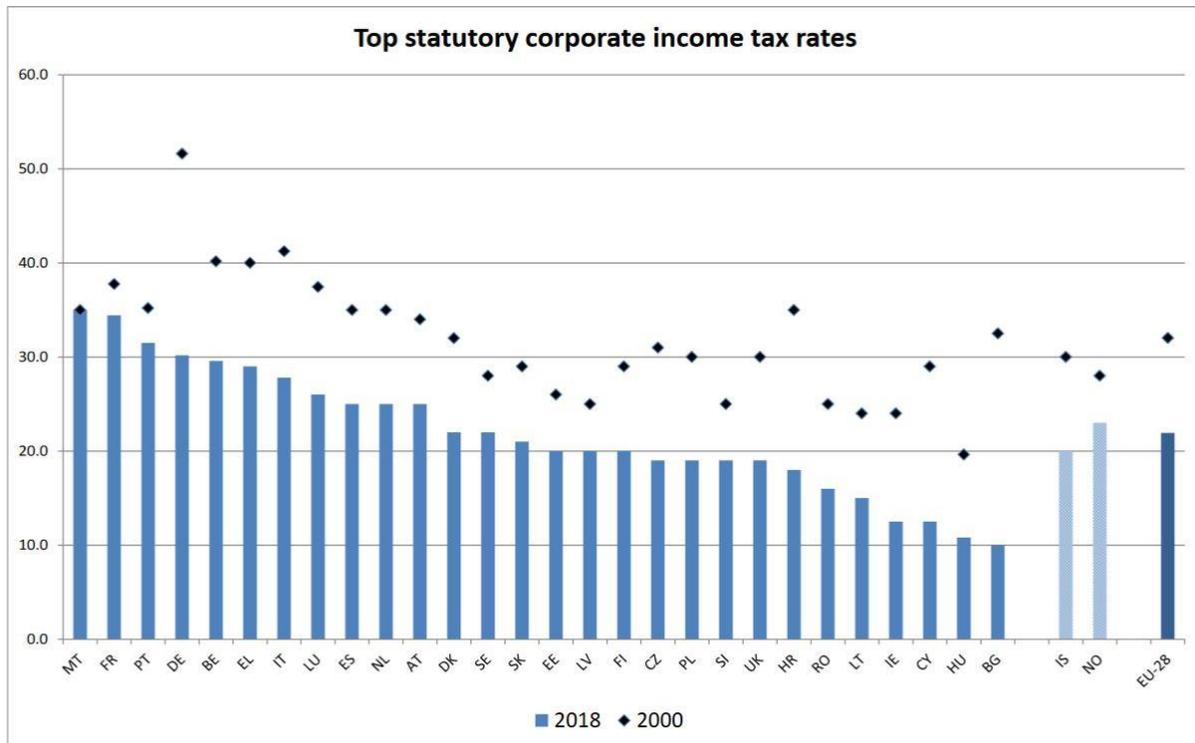
Unter anderem auf Basis der Ergebnisse der eingesetzten Arbeitsgruppe und vor dem Hintergrund der bisherigen Erfahrungen mit der Wirtschafts- und Finanzkrise setzte die Kommission im Jahr 2011 erneut einen Schritt in Richtung Harmonisierung im Bereich Unternehmensbesteuerung. Allerdings wurde darauf verzichtet, an die alten Ziele für einheitliche Steuersätze anzuknüpfen. Die Kommission legte den Vorschlag für eine Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vor mit dem Ziel eines Systems „gemeinsamer Regeln für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von Unternehmen mit steuerlichem Sitz in der EU“ (Europäische Kommission 2011a: 5).

Die weiteren Entwicklungen, unter anderem die Steueraffären Lux Leaks, Panama Papers und Paradise Papers sowie die Agenda der 2014 neu besetzten Europäischen Kommission unter der Führung von Jean-Claude Juncker, werden in den Kapiteln 3 und 4 behandelt.

2.2.1 Besteuerung von Unternehmensgewinnen

Während der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz in den EU-Ländern im Jahr 1995 noch bei über 35 Prozent lag, sank dieser über die Jahre konstant ab. Wie aus der Abbildung 1 hervorgeht, lag der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz im Jahr 2000 noch knapp über 30 Prozent. 2018 hoben die EU-Mitgliedstaaten im Durchschnitt nur noch knapp 21 Prozent Körperschaftsteuer ein (vgl. Europäische Kommission 2018a).

Abbildung 1: Veränderung der Körperschaftsteuersätze in der EU 2000-2018 (Quelle: Europäische Kommission 2018a)



Laut OECD hat der Trend zur Senkung der Unternehmenssteuersätze „mit den Steuerreformen im Vereinigten Königreich und den Vereinigten Staaten Mitte der 1980er Jahre“ (OECD 2014: 20) begonnen. Damals wurden die Steuerbemessungsgrundlagen vergrößert und gleichzeitig die Regelsteuersätze auf Unternehmensgewinne gesenkt. „Die gesetzlichen Steuersätze, die in den OECD-Mitgliedsländern auf die Gewinne von Unternehmen angewandt wurden, sanken im Zeitraum 2000-2011 im Durchschnitt um 7,2 Prozentpunkte, von 32,6% auf 25,4%“ (OECD 2014: 20). Laut OECD entsprachen im Jahr 2014 die Steuereinnahmen aus Unternehmensgewinnen durchschnittlich drei Prozent des BIP bzw. rund 10 Prozent des gesamten Steueraufkommens (vgl. OECD 2014: 19).

Entscheidend ist in diesem Zusammenhang die Unterscheidung zwischen gesetzlichen und effektiven Steuersätzen auf Unternehmensgewinne. Der gesetzliche Unternehmenssteuersatz wird auch als nominaler Steuersatz bezeichnet und ist nur begrenzt in der Lage, Aufschluss über die effektive Steuerbelastung der Unternehmensgewinne zu geben. Im Gegensatz dazu ist die Höhe der tatsächlich zu entrichtenden Steuern in Verbindung mit dem Umfang der Bemessungsgrundlage aussagekräftig. Entscheidend für den effektiven Steuersatz sind Regelungen in Hinblick auf die Steuerbemessungsgrundlage, die die steuerpflichtigen

Einnahmen bestimmen und je nachdem breit oder auch eng definiert sein können. „Großzügige Steuerfreibeträge etwa, die von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden, können zu einem effektiven Unternehmenssteuersatz führen, der deutlich unter dem gesetzlichen Satz liegt“ (OECD 2014: 25).

Auch Ribhegge führte aus, dass der Steuersatz als zentrales Investitionskriterium allein nicht alles erklärt und die Bemessungsgrundlage entscheidend ist. Letztere ist von Land zu Land unterschiedlich, was es für EU-weit agierende Unternehmen leichter macht, „über die Gestaltung von Verrechnungspreisen für Güter, die zwischen den Töchtern bzw. mit der Mutter ausgetauscht werden, gezielt Gewinne in ein EU-Mitgliedstaat mit einer niedrigen Besteuerung zu transferieren“ (Ribhegge 2011: 246f). Als Beispiel für ein solches Zielland nennt Ribhegge Irland. Die Rolle Irlands wird im nächsten Kapitel genauer beleuchtet.

2.2.2 Eigenmitteldebatte

In die Debatten über die mögliche Ausgestaltung der EU-Steuerpolitik findet auch das Eigenmittel-Thema regelmäßig Eingang. Vor dem Hintergrund zahlreicher erfolgloser Versuche der Europäischen Kommission – mit Unterstützung von WissenschaftlerInnen und PolitikerInnen – im Bereich der Unternehmensbesteuerung auch die Frage der Eigenmittel zu behandeln, analysierten Genschel und Jachtenfuchs 2009 einen klaren Trend hin zum Intergouvernementalismus. „Its so-called own resource system gravitates towards a funding scheme consisting of national contributions which is essentially similar to that of international institutions such as the UN, and fundamentally dissimilar to the tax systems of federal, let alone unitary nation states“ (Genschel/Jachtenfuchs 2009: 8). Laut der Analyse von Genschel und Jachtenfuchs sei die Europäische Union von einer eigenen Steuer, die als Eigenmittel eingehoben wird, im Jahr 2009 sogar noch weiter entfernt gewesen, als die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) in den 1950er Jahren (vgl. Genschel/Jachtenfuchs 2009: 8).

Der EGKS-Vertrag von 1951, auch als Vertrag von Paris bekannt, erlaubte der damaligen Hohen Behörde – dem institutionellen Vorgänger der Europäischen Kommission – das Einheben von Abgaben auf Kohle und Stahl, um sich „die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Mittel zu beschaffen“ (Art. 49, Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl). Die Grundlage und Höhe dieser Umlagen konnte die Hohe Behörde unabhängig von den Mitgliedstaaten festlegen. Eingehoben wurden diese Abgaben

direkt von Kohle- und Stahlunternehmen, ohne dafür mit der jeweiligen nationalstaatlichen Verwaltung in Kontakt treten zu müssen.

Die Idee von europäischen Steuern, die als Eigenmittel erhoben werden, wurde mit dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) beiseitegeschoben. Der EWG-Vertrag von 1957, auch als Vertrag von Rom bekannt, regelt die Finanzierung der Gemeinschaft in Artikel 200 mittels der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten. In Artikel 201 des EWG-Vertrags wird jedoch die Möglichkeit offengelassen, „unter welchen Bedingungen die in Artikel 200 vorgesehenen Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel, insbesondere durch Einnahmen aus dem Gemeinsamen Zolltarif nach dessen endgültiger Einführung, ersetzt werden können“. Heute machen die Einnahmen der EU-Eigenmittel weniger als zwei Prozent des EU-Haushalts aus. Diese Eigenmittel speisen sich aus Zöllen auf Einfuhren aus Nicht-EU-Mitgliedstaaten, aus Zuckerabgaben und aus der Mehrwertsteuer.

2.2.3 EuGH-Entscheidungen als Integrationsmotor

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in der Entwicklung von Gesetzen und Unionsrecht über die Jahrzehnte stets eine gewichtige Rolle gespielt. Bevor dies im Kontext des Politikfelds der Unternehmensbesteuerung beleuchtet wird, werden zunächst allgemeine Bestimmungen zum besseren Verständnis über den EuGH, seine Aufgaben und seinen Wirkungsbereich ausgeführt.

Die Hauptaufgabe des EuGH ist im Artikel 19 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) festgehalten: „Er sichert die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge.“ Unumstritten ist in der rechts- und politikwissenschaftlichen Literatur, dass der EuGH zum „Motor der europäischen Integration“ (Höpner 2011: 204) geworden ist. Seine Rolle ist Gegenstand zahlreicher wissenschaftlicher Abhandlungen, die der Entwicklung von europäischer Integration durch Rechtsprechung nachgehen (vgl. Alter 2009, Weiler 1986 und Rasmussen 1986). Basis für die Entwicklung des EuGH zu einer Integration fördernden Kraft ist unter anderem die „nunmehr fünf Jahrzehnte andauernde, dezidiert proeuropäische Rechtsprechung“ (Höpner 2011: 204) der Richterinnen und Richter des Europäischen Gerichtshofs.

Wichtige Grundsätze des europäischen Gemeinschaftsrechts gehen auf EuGH-Entscheidungen zurück, wie etwa der Vorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber nationalem Recht (vgl.

Höpner 2011: 204). Bogdany bezeichnete europäisches Recht vor dem Hintergrund der „Zentralität des souveränen Nationalstaats in fast allen gesellschaftlichen Verhältnissen“ als „primäres Instrument in einem letztlich revolutionären Plan“ (Bogdany 2001: 23).

Laut Karen Alter kam der Europäische Gerichtshof zu seiner gewichtigen und einflussreichen Rolle, weil er als Gesetzesvollstrecker und Überprüfungsbehörde von gemeinschaftsrechtlichen Fragen geschaffen wurde: „Because member states intended the ECJ to play these other roles, they gave the ECJ compulsory jurisdiction, and allowed the Commission and private actors to raise cases.“ (Alter 2009: 288) Im Vergleich zu anderen internationalen Gerichtshöfen ist der Europäische Gerichtshof „about the most powerful and influential international court that is realistically possible“ (Alter 2009: 5).

Höpner analysiert in einer Arbeit zur Akteurs-bezogenen Erklärung pro-europäischer Rechtsprechung durch EuGH-RichterInnen fünf Gegebenheiten als entscheidend für fortlaufend pro-europäische Rechtsprechung (vgl. Höpner 2011: 205f): 1) Die politischen Konfliktlinien in der EU verlaufen zwischen intergouvernementalen und supranationalen Institutionen, doch dem EuGH sei kein ausgleichendes Gegengewicht der Mitgliedstaaten beigestellt. 2) Mit dem Instrument des Vorabentscheidungsverfahrens kann der EuGH nationales Recht außer Kraft setzen. Diese Möglichkeit sorgt dafür, dass private AkteurInnen Klagen an nationale Gerichte herantragen und diesen auch eine Vorlage an den EuGH empfehlen können. 3) Dem EuGH stehe keine europäische Öffentlichkeit gegenüber, vor der Entscheidungen und Urteile gerechtfertigt werden müssten. 4) Je nachdem, ob der EuGH Sekundärrecht oder Primärrecht umdeutet, sind als politische Korrekturen Initiativen der EU-Kommission oder Vertragsrevisionen notwendig. In letzterem Fall würde dies die Zustimmung aller Mitgliedstaaten bedürfen, was unwahrscheinlich ist. Dafür, dass die Wahrscheinlichkeit nachgelagerter politischer Korrekturen, vor allem im Primärrecht, tendenziell gering seien, spreche auch 5) die Tatsache, dass in den Mitgliedstaaten unterschiedliche ökonomische Situationen vorherrschen und Entscheidungen, die das Gefüge zwischen Staat und Markt verändern, in jedem Fall höchst unterschiedliche Reaktionen hervorrufen.

In der Frage, welche Instrumente und Verfahrensformen der Europäische Gerichtshof kennt und anwendet, ist zuerst – und für den relevanten Bereich der Unternehmensbesteuerung besonders von Bedeutung – das Vorabentscheidungsverfahren zu nennen. Damit das Unionsrecht in den Mitgliedstaaten einheitlich angewendet wird, hat der EuGH mittels Vorabentscheidungsverfahren die Möglichkeit, die Auslegung für die nationalen Gerichte verbindlich vorzunehmen – geregelt in Artikel 267 AEUV: „Man kommt zu einer

Aufgabenverteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten, in der idealtypisch der nationale Richter das Unionsrecht anwendet, der EuGH es auslegt und seine Gültigkeit überprüft“ (Kellersmann et al. 2013: 65).

Ein weiteres Instrument des EuGH ist das Aufsichts- und Vertragsverletzungsverfahren – geregelt in den Artikeln 258-260 AEUV. Dabei handelt es sich um Feststellungsklagen, in der Regel von der Kommission vorgebracht, theoretisch auch durch einen Mitgliedstaat möglich, die sich gegen einen Mitgliedstaat richten. In der Klage wird diesem der Verstoß gegen Verpflichtungen aus dem Primärrecht oder gegen Sekundärrecht vorgeworfen. Nach Artikel 263 AEUV überprüft der EuGH mittels Nichtigkeitsklage oder Untätigkeitsklage die Rechtmäßigkeit der Gesetzgebungsakte sowie die Handlungen der Organe der Europäischen Union mit Rechtswirkung gegenüber Dritten. Schließlich ist der EuGH auch für Schadensersatzklagen nach Artikel 268 AEUV für den außervertraglichen Bereich zuständig.

An dieser Stelle wird die Frage beleuchtet, in wie weit der Europäische Gerichtshof in der Steuerpolitik und konkret im Bereich der Unternehmensbesteuerung als Motor der Integration agiert bzw. in der Vergangenheit agiert hat und welcher ihm zu Verfügung stehenden Mittel er sich dabei bedient.

Laut Genschel et al. kann die EuGH-Rechtsprechung den Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten in beide Richtungen beeinflussen: Je nachdem wie das Recht von Unternehmen auf Freizügigkeit im Gegensatz zum Recht der Mitgliedstaaten selbiges einzuschränken in den EuGH-Entscheidungen gewichtet wird (vgl. Genschel/Kemmerling/Seils 2011: 586). Gibt die Rechtsprechung dem Recht der Steuerzahler auf Freizügigkeit mehr Gewicht, bedingt das eher den steuerlichen Wettbewerb. Wird hingegen dem nationalen öffentlichen Interesse mehr Bedeutung beigemessen, bedeutet das tendenziell weniger Steuerwettbewerb und grenzüberschreitende Verlagerung. (vgl. Genschel/Kemmerling/Seils 2011: 589) Obwohl die Rechtsprechung des EuGH zum Verringern des Steuerwettbewerbs im Binnenmarkt beitragen könnte, geschah laut Genschel et al. in der Praxis das Gegenteil und der Wettbewerb wird sogar verstärkt (vgl. Genschel/Kemmerling/Seils 2011: 598). Im Gegensatz zu zahlreichen wissenschaftlichen Arbeiten über Fragen des EU-Binnenmarkts und entgegen dem Trend hin zu einer zunehmenden Marktregulierung, behaupten Genschel et al., dass die Unternehmensbesteuerung „an exemplar case of a race to the bottom in the single market“ (Genschel/Kemmerling/Seils 2011: 587) liefere.

Ein Blick auf die zahlenmäßige Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung im Bereich Unternehmensbesteuerung, herausgearbeitet von Genschel et al., zeigt, dass die Anzahl der Fälle stetig zugenommen hat und Mitgliedstaaten dabei nur selten das für sie bestmögliche Ergebnis erzielen konnten (vgl. Genschel/Kemmerling/Seils 2011: 598f). Zwischen 1986 und 2003 etwa haben sie in mehr als 80 Prozent der Fälle im Bereich Unternehmensbesteuerung, in 19 von insgesamt 23 Fällen, vor dem EuGH verloren. Zwischen 2003 und 2007 hingegen wurden nur 12 von insgesamt 20 Fällen verloren.

Die Rolle des Europäischen Gerichtshofs in Steuerfragen wird von Genschel et al. folgendermaßen analysiert: „[T]he ECJ tends to accord higher priority to the protection of taxpayers’ Treaty-based rights of mobility than to Member States’ public policy requirements” (Genschel/Kemmerling/Seils 2011: 600). Dass die nationalen Regierungen mittels EuGH-Rechtsprechung dazu gezwungen werden, die gleiche Behandlung bei nationalen und grenzüberschreitenden Aktivitäten zu gewähren, macht es für Unternehmen möglich, dass sie sich aussuchen können, wo sie besteuert werden (vgl. Genschel/Kemmerling/Seils 2011: 600).

Was jüngere Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs und seine Rolle insbesondere bei den Entwicklungen nach dem Jahr 2014 betrifft, wird in den folgenden Kapiteln thematisiert.

2.2.4 Wettbewerbspolitik und Staatliche Beihilfen

Der gemeinsame Binnenmarkt zählt zu den wichtigsten Errungenschaften in der Geschichte der europäischen Integration. Die Europäische Union ist vor allem eine Wirtschaftsunion und der funktionierende Binnenmarkt für den wirtschaftlichen Erfolg ihrer Mitgliedstaaten von zentraler Bedeutung. Der Binnenmarkt gibt den MarktteilnehmerInnen das größtmögliche Maß an wirtschaftlicher Handlungsfreiheit (vgl. Koenig/Schreiber 2010: 3). „Die Wettbewerbsregeln dienen der effektiven Herstellung und Erhaltung eines wirksamen Wettbewerbs. Im Licht der primärrechtlichen Festlegung auf eine „offene Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb“ wirken sie damit gleichzeitig der Tendenz zu staatlicher Überregulierung entgegen und unterstützen die volkswirtschaftlich effiziente Allokation von Gütern sowie den Schutz von Verbrauchern“ (Koenig/Schreiber 2010: 3).

Ein wichtiger Bereich der Wettbewerbsregeln und des Wettbewerbsrechts sind staatliche Beihilfen. Wettbewerbsverzerrende Maßnahmen, wie etwa staatliche Beihilfen für einzelne Unternehmen oder bestimmte Branchen, schaden dem Binnenmarkt. Laut Artikel 107 Absatz 1

des AEUV sind „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Der Handel zwischen Mitgliedstaaten kann beeinträchtigt werden, „wenn die Beihilfe die Ein- oder Ausfuhr von Produkten erleichtert oder erschwert“ (Kellersmann et al. 2013: 179).

Auch steuerliche Bestimmungen können als staatliche Beihilfe gewertet werden. In einem Urteil hat der Europäische Gerichtshof im Jahr 1974 klargestellt, dass die Kontrollkompetenz der EU-Kommission im Bereich der staatlichen Beihilfen auch das Feld der Unternehmensbesteuerung umfasst und all jene staatlichen Maßnahmen, die eine Diskriminierung zwischen Steuerzahlern konstituieren, prinzipiell als staatliche Beihilfen zu sehen sind (vgl. Europäische Kommission 2016h: 1). „So kann durch eine hoheitliche Marktintervention in Form von staatlichen Mitteln zugunsten einzelner Unternehmen der Wettbewerb ebenso verfälscht werden wie durch Kartelle, anti-kompetitive Fusionen oder den Missbrauch von Marktmacht“ (Koenig/Schreiber 2010: 217). Das Gewähren von staatlichen Beihilfen, die unter diese Beschreibung fallen, ist laut EU-Recht verboten. Zulässige staatliche Beihilfen müssen zuerst ein Genehmigungsverfahren durchlaufen, das von der Europäischen Kommission durchgeführt wird.

Als mit dem Binnenmarkt vereinbar gelten laut Artikel 107 Abs. 3 AEUV die Förderung stark unterentwickelter Gebiete innerhalb der EU, die Förderung wichtiger Vorhaben im europäischen Interesse, die Förderung der Entwicklung bestimmter Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, die Förderung von Kultur und Erhalt des kulturellen Erbes sowie sonstige Beihilfen, die der Rat auf Vorschlag der Europäischen Kommission annehmen muss.

Im Beihilfungsverfahren, das in Artikel 108 AEUV geregelt ist, werden die Beihilferegulungen von der Europäischen Kommission fortlaufend überprüft und über ihre Genehmigungsfähigkeit entschieden. Einerseits betreibt die Europäische Kommission ein Monitoring von nationalen Maßnahmen, die bereits das Genehmigungsverfahren erfolgreich durchlaufen haben oder im nationalen System des jeweiligen Mitgliedstaates bereits vor dessen Beitritt zur Europäischen Union vorhanden waren (vgl. Cordewener/Henze 2016: 757). Andererseits werden auch neue Beihilfen kontrolliert. Beabsichtigt ein Mitgliedstaat die Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen, muss er dies der Europäischen Kommission rechtzeitig mitteilen, sodass sie sich dazu äußern kann (vgl. Artikel 108 Abs. 3 AEUV). Nur wenn die Kommission der Auffassung ist, dass das Vorhaben nach Artikel 107 mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, kann der betreffende

Mitgliedstaat die Maßnahme durchführen. Bestehen seitens der Europäischen Kommission Zweifel darüber, dass eine Beihilfe – bereits bestehend oder geplant – nach Artikel 107 mit dem Binnenmarkt vereinbar ist und bestätigt die Prüfung die Unvereinbarkeit, so muss der Mitgliedstaat die Maßnahme binnen einer bestimmten Frist aufheben oder umgestalten. Wird dieser Anordnung nicht nachgekommen, dann kann die Europäische Kommission den Europäischen Gerichtshof anrufen. Gemäß Artikel 108 Abs. 3 AEUV kann der Rat darüber hinaus einstimmig beschließen, dass eine staatlich gewährte oder geplante Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, wenn außergewöhnliche Umstände die Entscheidung rechtfertigen.

Ausnahmen von diesen Beihilferegeln sind möglich. Grundlage dafür ist Artikel 109 AEUV. Der Rat kann auf Vorschlag der Europäischen Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments bestimmte Durchführungsverordnungen erlassen, um Ausnahmeregelungen in besonderen Fällen zu ermöglichen. Auch nach Artikel 106 AEUV sind Ausnahmen bei der Gewährung staatlicher Beihilfen möglich, sofern es um Unternehmen geht, die mit Dienstleistungen betraut sind, die von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse sind und die unter der Anwendung der Wettbewerbsregeln nicht durchführbar wären. Entspricht also eine steuerrechtliche Bestimmung einer staatlichen Beihilfe, muss sie vor ihrer Einführung auf nationaler Ebene von der Kommission geprüft und genehmigt werden. Bei ihren Entscheidungen nach Artikel 107 AEUV verfügt die Kommission über ein weites Ermessen, das die Interessen und Ziele der Gemeinschaft als Ganzes berücksichtigen soll (vgl. Kellersmann et al. 2013: 181).

Aufgrund dieser geltenden Rechtslage und auch bedingt durch die historischen Entwicklungen stehen die EU-Mitgliedstaaten heute in einem ständigen Steuerwettbewerb zueinander. Dieser Wettbewerb hat nach Einschätzung der Europäischen Kommission ein schädliches Ausmaß angenommen, weshalb mittels unterschiedlicher Ansätze und Maßnahmen versucht wird, den schädlichen Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten einzudämmen. „Das Verbot nationaler Beihilfen in Art. 107 AEUV ist in den letzten Jahren verstärkt in den Blickpunkt gerückt. Die verstärkte Bekämpfung steuerlicher Beihilfen durch die Kommission ist Teil des Verhaltenskodex gegen schädlichen Steuerwettbewerb“ (Kellersmann et al. 2013: 200). Wettbewerbsrechtliche Maßnahmen der Kommission im steuerlichen Kontext konnten vor zwei Jahrzehnten erstmals wahrgenommen werden (vgl. Cordewener/Henzel 2016: 756). Seit 2001 hat die EU-Kommission eine Reihe von Untersuchungen von nationalstaatlichen Maßnahmen in die Wege geleitet, von denen nur bestimmte Unternehmen profitierten, und

dabei Entscheidungen über die Unzulässigkeit dieser illegalen staatlichen Beihilfen getroffen (vgl. Europäische Kommission 2016h: 1).

Laut Philipp Genschel et al. ist der Steuerwettbewerb innerhalb der Europäischen Union wesentlich stärker als im Rest der Welt. Dieser Zustand werde von vier institutionellen Mechanismen geprägt, die zwar unterschiedlich zueinander wirken, am Ende aber als Resultat den innereuropäischen Steuerwettbewerb befeuern (vgl. Genschel/Kemmerling/Seils 2011: 586ff): der Integrationseffekt, der Erweiterungseffekt, der Koordinierungseffekt und der Rechtsprechungseffekt. Während vereinfachte grenzüberschreitende Transaktionen – bedingt durch einen einheitlichen Binnenmarkt und die Gemeinschaftswährung Euro – sowie die Beitritte neuer Mitgliedstaaten mit unterschiedlichen Wirtschaftssystemen den Druck im Steuerwettbewerb erhöhen, stehen diesen beiden zwei weitere Faktoren entgegen, die eher Druck aus dem Wettbewerb heraus nehmen, hier aber zu schwach in ihrer Wirkung sind: die Koordinierung der Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH).

Bis in die 1990er Jahre war die Kontrolle staatlicher Beihilfen geprägt von mangelnder Durchsetzungskraft, da der Rat kaum Transparenzregeln beschlossen hat – was auf die Problematik des Einstimmigkeitsprinzips zurückzuführen ist (vgl. Botta 2016: 267). Während der globalen Wirtschafts- und Finanzkrise und der staatlichen Rettung zahlreicher Banken in der EU erfuhr die Beihilfekontrolle eine Neubewertung, wie Marco Bott festhält: „from being a ‘Cinderella’ sub-policy, State aid policy became an important component not only of EU competition policy, but within the broader canvas of EU measures to counter steer the crisis“ (Botta 2016: 275f). Im steuerlichen Bereich scheint das Wettbewerbsrecht mit den Bestimmungen zu staatlichen Beihilfen vor allem seit Lux Leaks eine neue Dynamik zu erfahren.

2.2.5 Die EU-Institutionen und ihre Rollen

Um der Frage auf den Grund zu gehen, weshalb einzelne Politikbereiche in der Europäischen Union eine bestimmte Beschaffenheit aufweisen, gilt es zunächst zentrale Rollen der AkteurInnen sowie ihren Einfluss zu benennen. Daraus könnten schließlich Ableitungen gemacht werden, um eine mögliche Veränderung des aktuellen Zustandes herbeizuführen.

a. Institutioneller Rahmen

Innerhalb des institutionellen Rahmens der Europäischen Union haben fünf Institutionen Einfluss auf die Entscheidungsprozesse. Das sind neben dem Europäischen Rat und dem Rat der EU die Europäische Kommission, das Europäische Parlament und der Europäische Gerichtshof (EuGH). Direkt am Gesetzgebungsprozess beteiligt sind die Kommission, der Rat der EU und das Parlament. Während die Europäische Kommission allein über das Initiativrecht verfügt und somit Gesetzesvorschläge vorlegen kann, müssen der Rat und das Parlament in der Regel darüber abstimmen. Der Rat ist dabei die Vertretung der Mitgliedstaaten. Repräsentiert werden die Länder vom jeweiligen Fachminister/von der jeweiligen Fachministerin. Das Mitentscheidungsverfahren – Rat und Parlament entscheiden – wird zwar in der Mehrheit der Fälle angewandt, im Bereich der Unternehmensbesteuerung hingegen gilt es nicht, da das EU-Parlament nur konsultierend und nicht entscheidend miteingebunden ist. Der Europäische Rat – die Staats- und RegierungschefInnen – ist in der Regel nicht direkt in den Gesetzgebungsprozess eingebunden.

Im Wesentlichen verlaufen die politischen Konfliktlinien in der EU zwischen intergouvernementalen und supranationalen Institutionen (vgl. Höpner 2011: 205). Dies ist auch Ausdruck dessen, wie es sich um die Machtverteilung innerhalb der Union verhält. Im Bereich der Steuerpolitik und insbesondere der Unternehmensbesteuerung liegt die Macht hauptsächlich bei den Mitgliedstaaten, um politische Entscheidungen zu lenken und zu treffen. Basis für die Verfasstheit der europäischen Steuerpolitik ist dieser institutionelle Rahmen der EU. „[S]uch an institutional framework exemplifies the so-called ‘democratic deficit’, as the Parliament plays little role in legislation on taxation” (Aujean 2010: 14). Gemeint ist damit in erster Linie die Tatsache, dass bei Entscheidungen im steuerlichen Bereich nach wie vor das Einstimmigkeitsprinzip im Rat gilt und das Europäische Parlament nicht aktiv in die Entscheidung miteingebunden ist. „Unanimity means that decisions can be made only when all Member States agree. The result, in most cases, is legislation that combines weak compromises with many derogations, exceptions, transition periods and, in addition, an extreme complexity, which often renders EU tax legislation (tax directives) relatively inefficient and impossible to explain to EU citizens or companies.” (Aujean 2010: 14)

Der Macht der Mitgliedstaaten stehen die Europäische Kommission und das Europäische Parlament gegenüber, die unterschiedliche Verhaltensmuster innerhalb des Institutionengefüges aufweisen. Das Europäische Parlament stellt die BürgerInnenkammer Europas dar und ist die einzig direkt gewählte Institution der Europäischen Union. Im

Gegensatz zu EU-Kommission und Rat sind die Abgeordneten zum EU-Parlament demokratisch legitimiert. Darin organisieren sie sich innerhalb politischer Fraktionen.

Im Jänner 2019 umfasste das Europäische Parlament insgesamt 751 Abgeordnete, die in acht Fraktionen organisiert waren. Diese sind die Fraktion der Europäischen Volkspartei (EVP, ChristdemokratInnen), die Progressive Allianz der Sozialdemokraten im Europäischen Parlament (S&D), die Europäischen Konservativen und Reformer (EKR), die Allianz der Liberalen und Demokraten für Europa (ALDE), die Vereinte Europäische Linke/Nordische Grüne Linke (GUE-NGL), die Grünen/Europäische Freie Allianz (Grüne/EFA), Europa der Freiheit und der direkten Demokratie (EFDD) und Europa der Nationen und der Freiheit (ENF). Darüber hinaus gab es 21 fraktionslose Abgeordnete im EU-Parlament. (vgl. Europäisches Parlament 2019c)

b. Entscheidungsregeln

Die Entscheidungsregeln bei Abstimmungen über Kommissionsvorschläge sind ebenso ein Einflussfaktor. Bei den meisten policy-Bereichen auf Ratsebene werden Beschlüsse mit qualifizierter Mehrheit gefasst. Das ordentliche Gesetzgebungsverfahren ist das am meisten anzuwendende Verfahren. Es sieht neben der Beschlussfassung mittels qualifizierter Mehrheit im Rat der Mitgliedstaaten auch die Mitentscheidung des Europäischen Parlaments vor. Das bedeutet, dass eine Verordnung oder Richtlinie nur dann verabschiedet werden kann, wenn auch das EU-Parlament seine Zustimmung erteilt. Im Gegensatz dazu zählt die Steuerpolitik zu jenen policy-Feldern, in denen Beschlüsse auf Ratsebene nicht durch qualifizierte Mehrheit, sondern durch Einstimmigkeit gefasst werden können. Gleiches gilt etwa auch für den Bereich der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik oder der EU-Finzen. Mit dem Einstimmigkeitsprinzip soll den generell als besonders sensibel angesehenen Politikfeldern Rechnung getragen werden, dass bei Beschlüssen die Interessen aller Mitgliedstaaten berücksichtigt werden.

c. Politische Mehrheitsverhältnisse und Parteien

Die politischen Mehrheitsverhältnisse im Europäischen Parlament, innerhalb der Mitgliedstaaten sowie im Rat und auch in der EU-Kommission, stellen einen weiteren einflussreichen Faktor dar. Die politischen Mehrheitsverhältnisse wirken sich bei den Abstimmungen im Europäischen Parlament und den dort situations- und themenabhängig

wechselnden Koalitionen aus. Sie können je nach Vorlage einen blockademächtigen Gegner darstellen oder auch nicht. Auch die Europäische Kommission ist parteipolitisch geprägt, obwohl dort in erster Linie BeamtInnen tätig sind. In der Legislaturperiode 2014–2019 stellt die Europäische Volkspartei 14 von 28 Mitgliedern der Europäischen Kommission – einschließlich des Kommissionspräsidenten Jean-Claude Juncker – sowie den Präsidenten des Europäischen Rates. Die Sozialdemokratische Partei Europas stellt acht Kommissionsglieder und die Allianz der Liberalen und Demokraten für Europa stellt fünf Mitglieder der Europäischen Kommission.

Je nachdem welche Partei in einem Mitgliedstaat an der Macht ist und die Regierung stellt, treten unterschiedliche politische Schwerpunktsetzungen zu Tage. Während eine konservativ geprägte Mehrheit stärker wirtschafts- und unternehmerfreundlich agiert, nimmt eine progressiv geprägte Mehrheit die Situation von ArbeitnehmerInnen sowie von gesellschaftlich benachteiligten Personengruppen in den Fokus des politischen Agenda-settings.

d. Mitgliedstaaten

Die jeweilige politische Mehrheit prägt auch die Regierungspolitik in einem Mitgliedstaat. Im Jänner 2019 stellt die Europäische Volkspartei in sieben Mitgliedstaaten die Regierungsmehrheit: Bulgarien, Deutschland, Irland, Kroatien, Österreich, Ungarn, Zypern. Sechs Regierungen von EU-Mitgliedstaaten sind sozialdemokratisch: Spanien, Rumänien, Portugal, Schweden, Slowakei und Malta. Die Liberalen Parteien stellen in sieben Mitgliedstaaten die Regierungsmehrheit: Belgien, Dänemark, Estland, Finnland, Luxemburg, Niederlande, Tschechien. In den restlichen Mitgliedstaaten stellen anderen Parteien die Regierung, die nicht direkt den drei großen europäischen Parteifamilien zuordenbar sind.

Neben parteipolitischen Mehrheiten gibt es auf nationalstaatlicher Ebene weitere wichtige Faktoren, die auf Politikbereiche, wie etwa die Unternehmensbesteuerung, Einfluss haben. Allen voran sind hier nationale Präferenzen zu nennen, die von Individuen, die sich zu Interessengruppen zusammenschließen, geprägt werden. Andrew Moravcsik hat die nationalen Präferenzen in seiner Theorie des liberalen Intergouvernementalismus ins Zentrum gerückt und ihren Einfluss auf die internationale politische Ebene hervorgehoben: „Societal ideas, interests, and institutions influence state behavior by shaping state preferences, that is, the fundamental social purposes underlying the strategic calculations of governments“ (Moravcsik 1997: 513). Demnach hat ein wirtschaftlich mächtiger Mitgliedstaat andere nationale Präferenzen als ein

wirtschaftlich weniger starker Mitgliedstaat. Gleichzeitig hat der mächtigere Mitgliedstaat auch mehr Aussicht auf Erfolg, seine politischen Vorstellungen auf EU-Ebene durchzusetzen. Auch die Lobbyaktivitäten wirtschaftlicher Interessenvertretungen stellen einen begünstigenden Faktor dar.

Von der anderen Seite betrachtet spielt auch die gesellschaftliche Zustimmung und Akzeptanz bestimmter Situationen und politischer Ausrichtungen eine Rolle. Wenn ein Mitgliedstaat davon profitiert, internationale Konzerne beim Verschieben von Gewinnen nicht einzuschränken und diese dadurch begünstigt, aber gleichzeitig das gesellschaftliche Bewusstsein für die Problematik von Steuervermeidung und -hinterziehung durch Unternehmen steigt, könnte das auf die politische Auseinandersetzung und Entscheidungsfindung Einfluss haben.

2.3 Probleme: Steuervermeidung und -hinterziehung von Konzernen

Die Tatsache, dass es in der Europäischen Union den gemeinsamen Binnenmarkt gibt, der das grenzüberschreitende Wirtschaften von Unternehmen größtenteils reguliert, aber gleichzeitig kaum Regulierung für steuerliche Fragen umfasst, führt zu einer Reihe zum Teil gravierender Probleme. Das Nebeneinander unterschiedlicher Regelungen in den Mitgliedstaaten kann „zu einer Segmentierung des Gemeinsamen Marktes führen, die grenzüberschreitende Unternehmensaktivitäten behindert und es kann Besteuerungsunterschiede verursachen, die die Profitabilität von Unternehmen und damit deren internationale Wettbewerbsposition beeinflussen“ (Genschel 2002: 156f).

Außer Frage steht, dass heute im EU-Binnenmarkt ein steuerlicher Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten herrscht. Diesen Zustand hat unter anderem auch der Mangel an Regulierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung ermöglicht. Der Wettbewerb zwischen den EU-Mitgliedstaaten findet auf jener Ebene statt, wo Bemessungsgrundlagen und Steuersätze definiert werden und internationalen Konzernen Unterstützung in Form von Sonderabmachungen im steuerlichen Bereich entgegengebracht werden. Einige EU-Regierungen und ihre Steuer- bzw. Finanzbehörden setzen sich sehr stark dafür ein, internationalen Konzernen eine Niederlassung im eigenen Land als attraktive Option zu präsentieren. Dabei kommt es durchaus vor, dass nationalstaatliche AkteurInnen und ihre nationalen Behörden bereit sind, große Schritte auf die jeweiligen Konzerne zuzugehen, auch

wenn es darum geht, ein möglichst freundliches Umfeld für das Unternehmen in steuerlicher Hinsicht zu schaffen (siehe Kapitel 3 zu den Steueraffären).

„An den Schnittstellen nationaler Steuergesetzgebungen sind im Laufe der Zeit und begünstigt durch die fortschreitende Globalisierung zahlreiche Lücken und Schlupflöcher entstanden“ (Gerhartinger 2014). Auf Basis des bestehenden Steuerwettbewerbs minimieren oder umgehen sowohl Einzelpersonen als auch Konzerne durch Schlupflöcher ihre eigentliche Steuerlast ohne Rücksicht auf die gesamtgesellschaftlichen Folgen. Denn diese Mittel fehlen in den öffentlichen Staatshaushalten. Der Entfall dieser Steuereinnahmen wird im überwiegenden Maße von unselbständig Beschäftigten kompensiert. Um diese Phänomene der Umgehung und Minimierung von Steuern zu beschreiben, gibt es zahlreiche unterschiedliche Begriffe: Steuerbetrug, Steuerhinterziehung, Steuerumgehung, Steuervermeidung, aggressive Steuerplanung. Die wichtigsten kategorischen Überbegriffe sind die Steuerhinterziehung und die Steuervermeidung, unter denen sich die anderen grob unterordnen lassen. Eine zentrale Rolle spielen auch sogenannte Steueroasen.

Der Umfang der nicht entrichteten Steuerleistungen in der Europäischen Union ist enorm. Aus der Wissenschaft kommen immer wieder unterschiedlichen Annäherungen und Zahlen darüber. Laut Schätzungen von EU-Kommission und EU-Parlament entgehen den öffentlichen Staatshaushalten der Europäischen Union aufgrund von Steuerhinterziehung und -vermeidung pro Jahr zirka 1.000 Milliarden Euro (vgl. Europäische Kommission 2012c). Demnach beläuft sich der Wert der Schattenwirtschaft in der EU auf etwa 20 Prozent des gesamten Bruttoinlandsprodukts.

Im Folgenden werden die zentralen Merkmale von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung sowie von Steueroasen anhand von aktuellen Analysen und wissenschaftlichen Abhandlungen angeführt.

2.3.1 Steuerhinterziehung

Von Steuerhinterziehung ist dann die Rede, wenn Steuern auf Einkommen, Konsum oder Produktion nicht entrichtet oder nicht zur Gänze entrichtet werden (vgl. Remeur 2015: 25). Steuerhinterziehung ist illegal und “impacts on the quality of work for regular workers, generates unfair competition [sic!] for businesses and reduces tax revenue and undermines social protection schemes“ (Sweeney 2015: 10). Steuerhinterziehung ist dann gegeben, wenn etwa die

Finanzbehörden falsch, unvollständig oder absichtlich nicht über steuerlich erhebliche Tatsachen informiert werden (vgl. Gerhartinger 2014). Im Gegensatz zu Steuervermeidungspraktiken, die oftmals in rechtlichen Graubereichen stattfinden, ist bei der Hinterziehung von Steuern klar von illegalen Handlungen die Rede.

Steuerhinterziehung gibt es sowohl in Verbindung mit Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, als auch als reine Steuerhinterziehung, die „nicht in Verbindung [steht] mit einer Aktivität, die das bloße Ziel verfolgt, Einkommen zu verstecken oder übermäßig viele Ausgaben abzusetzen (z. B. Verstecken von Geld in Steueroasen)“ (Remeur 2015: 25). Öffentlichen Haushalten wird auf illegale Weise Geld entzogen. Laut Sweeney handelt es sich bei der Steuerhinterziehung um „possibly the largest area of corruption remaining in the West“ (Sweeney 2015: 10).

Die Schätzungen und Ergebnisse über das Ausmaß der Steuerhinterziehung gehen weit auseinander, machen aber in jedem Fall deutlich, dass die hinterzogenen Steuern beträchtlich sind. Die aktuellste Studie zur Frage nach dem Ausmaß von Steuerhinterziehung hat der Ökonom Richard Murphy im Jänner 2019 im Auftrag der Fraktion der SozialistInnen und DemokratInnen im Europäischen Parlament (S&D) veröffentlicht. Nach den Berechnungen von Murphy – herangezogen wurden verfügbare Zahlen aus dem Jahr 2015 – umfasst der durch Steuerhinterziehung bedingte „tax gap“ in der Europäischen Union zirka 825 Millionen Euro pro Jahr (vgl. Murphy 2019: 1).

Einer weiteren bereits etwas länger zurückliegenden Schätzung zufolge umfassen in Deutschland die Verluste durch das Nichtversteuern von Unternehmensgewinnen etwa das 20-fache von dem, was der öffentliche Haushalt durch die private Steuerhinterziehung in Steueroasen verliert (vgl. Liebert 2011).

2.3.2 Steuervermeidung

Im Gegensatz zur illegalen Steuerhinterziehung ist das Phänomen der Steuervermeidung „vom Grundsatz her legal, jedoch in den Rechtsvorschriften nicht vorgesehen“ (Remeur 2015: 28). Steuervermeidung kommt in den unterschiedlichsten Formen zur Anwendung. Privatpersonen oder Unternehmen bedienen sich dabei legaler Methoden, Ausnahmeregelungen und anderem, mit dem Ziel ihre zu entrichtenden Steuern auf eine möglichst kleine Summe zu minimieren. Die OECD verwendet den Begriff der „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ (OECD 2014) – auf Englisch Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Dazu zählt auch das Phänomen

der aggressiven Steuerplanung. Für den allergrößten Teil der Weltbevölkerung ist Steuerplanung kein Thema. Für Unternehmen und reiche Individuen ist es das sehr wohl. Vor allem Unternehmen bedienen sich dieser Steuerplanung, um die Steuerlast gering zu halten. Hilfe bekommen sie dabei oftmals von den „Big four“ (Sweeney 2015: 12) der international tätigen Steuerberatungskanzleien. Sie haben die aggressive Steuerplanung als eigenes Geschäftsfeld definiert, welches höchst lukrative Perspektiven bietet.

Eine allgemeine Definition darüber, wo genau aggressive Steuerplanung beginnt und aufhört, gibt es nicht. Tendenziell zählen dazu Maßnahmen innerhalb des legalen Rahmens. Unumstritten ist, dass die Pläne im Laufe der Zeit immer ausgeklügelter wurden. Steuerplanungsstrukturen „entwickeln sich länderübergreifend und bewirken die effektive Verlagerung steuerpflichtiger Gewinne in Staaten mit vorteilhaften Steuersystemen. Ein Hauptmerkmal dieser Praktiken ist, dass sie die Steuerschuld durch Vorkehrungen senken, die zwar durchaus legal sind, aber zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch stehen“ (Europäische Kommission 2012b: 2). Laut EU-Kommission besteht aggressive Steuerplanung darin, „die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken“ (Europäische Kommission 2012b: 2). Als Folge einer aggressiven Steuerplanung werden etwa Einkünfte aus transnationalen Geschäften doppelt nicht versteuert oder steuermindernde Faktoren verdoppelt, wie etwa der Abzug von einem Verlust im Ansässigkeitsstaat und im Quellenstaat. „Gewinne aus grenzüberschreitenden Geschäften werden teils in keinem der beteiligten Staaten versteuert, weil die Steuergesetzgebungen nicht optimal aufeinander abgestimmt sind“ (Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 18).

Internationale Konzerne drängen zwar auf „Zusammenarbeit bei der Entwicklung internationaler Standards zur Milderung einer Doppelbesteuerung“, aber nutzen „zugleich häufig Differenzen zwischen den nationalen Vorschriften aus, die Möglichkeiten zur Beseitigung oder deutlichen Reduzierung ihrer Steuerschuld bieten“ (OECD 2014: 6).

Es gibt verschiedene Formen, wie Unternehmen Steuern vermeiden. Eine weit verbreitete Möglichkeit zum Minimieren von Steuern ist das Gründen einer Niederlassung eines Unternehmens in einem Niedrigsteuerland. „Als Grundregel kann man einmal festhalten, dass multinationale Konzerne versuchen ihre steuerlichen Gewinne in jenen Ländern auszuweisen in denen die Gewinnsteuerbelastung sehr niedrig oder im Idealfall – aus Sicht des Unternehmens – Null ist. Das erreicht man, wenn man konzerninterne Transaktionen durch die Einschaltung von Zwischengesellschaften, die in Niedrigsteuerländern oder Steueroasen

angesiedelt sind, abwickelt“ (Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 33). Hinzu kommen laufend neue technische Entwicklungen. Die Digitalisierung bringt zahlreiche neue immaterielle Güter mit sich, die den Unternehmen neue Möglichkeiten bieten. Bei Steuervermeidung handelt es sich jedenfalls um einen „Graubereich, der nicht leicht zu identifizieren und festzustellen ist“ (Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 17). Gesetzliche Unklarheiten werden „ausgenützt, um entsprechende Steuervorteile zu erlangen, die vom Gesetzgeber in dieser Form ursprünglich nicht beabsichtigt war“ (Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 17).

Nicht nur die daran verdienenden Unternehmen selbst scheinen ein Interesse an der Steuervermeidung zu haben. Wie eingangs bereits erwähnt tragen auch Regierungen und nationale Steuerbehörden dazu bei, dass grenzüberschreitend tätige Konzerne auf eine steuerschonende Art und Weise wirtschaften können: “Some governments may be encouraging tax avoidance in order to win mobile foreign investment and this trend is spiralling out of control, with the only long-term winners being big MNCs and the very rich” (Sweeney 2015: 12).

Daran anknüpfend findet Sweeney zur Frage der Verantwortung und der Zuständigkeit ob dieser Schieflagen deutliche Worte: „If tax avoidance is legal then it is condoned/approved (tacitly or not) by governments. Therefore it is up to governments to end it“ (Sweeney 2015: 12). Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hielt 2014 fest: „Die auf nationalen Erfahrungen basierenden gemeinsamen internationalen Grundsätze im Hinblick auf die Aufteilung der Befugnisse zur Steuererhebung haben möglicherweise nicht mit der Entwicklung des Geschäftsumfelds Schritt gehalten“ (OECD 2014: 5). Den Kern des Problems benennt die OECD damit, dass die nationalen Regeln zur internationalen Besteuerung immer noch auf einem Wirtschaftsmodell basieren, das nur sehr wenig transnationales Wirtschaften kennt und daher nicht mehr zeitgemäß ist. Insbesondere mit den Veränderungen „im Bereich der immateriellen Werte und der Entwicklung der digitalen Wirtschaft“ (OECD 2014: 7) könnten gegenwärtige internationale Steuerregeln nicht mithalten.

Für das Phänomen der Steuervermeidung gibt es zahlreiche unterschiedliche Praktiken. Die am gängigsten und bekanntesten werden im Kapitel 3 näher ausgeführt.

2.3.3 Steueroasen

„Der ganze Zweck besteht darin, den Kunden einen Fluchtweg anzubieten, nämlich weg von jenen Pflichten, die sich daraus ergeben, dass jemand in einer Gesellschaft lebt und von ihr profitiert – Steuern, verantwortungsvolle Finanzmarktregulierung, Strafrecht, Erbschaftsgesetze und so weiter. Das ist das Kernstück ihres Geschäfts. Dazu ist eine Steueroase da“ (Shaxson 2012: 17f)

Eine zentrale Rolle beim Vermeiden und Minimieren von Steuern spielen die sogenannten Steueroasen. Unterschiedliche AkteurInnen nutzen diese Steueroasen, um steuerpflichtige Gewinne und Einnahmen an den öffentlichen Haushalten vorbeizubewegen, um der Besteuerung zu entgehen. Oft verstecken sie ihr Kapital in Briefkastenfirmen, wie etwa die Steueraffären Lux Leaks, Panama Papers und Paradise Papers offenbart haben. Unter den NutzerInnen von Steueroasen befinden sich „mächtige Finanzinstitute und multinationale Konzerne, länderübergreifend agierende kriminelle Vereinigungen und sehr wohlhabende Einzelpersonen. Sie nutzen sie jeweils, um der aufsichtsbehördlichen Regulierung zu entgehen, um mittels Verrechnungspreisgestaltung ihre Steuerverbindlichkeiten zu senken, um Geld zu waschen und um andere kriminelle Aktivitäten zu verfolgen oder um Steuern zu hinterziehen“ (Europäisches Parlament 2015a: 15). Die Profiteure suchen und finden in Steueroasen „Schutz vor detaillierten Steuerprüfungen oder Sicherheit vor regulierten Finanzmärkten“ (Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 19), um den Zugriff der zuständigen Finanzbehörde im Heimatland auf das Vermögen oder die Gewinne zu verhindern.

In ihrem 1998 veröffentlichten Bericht „Harmful tax competition: an emerging global issue“ hat die OECD erstmals die zentralen Merkmale von sogenannten Steueroasen definiert und folgende Schlüsselfaktoren zur Identifizierung von Steueroasen festgelegt (vgl. OECD 1998: 22f):

- a. Das jeweilige Steuersystem sieht keine oder nur sehr geringe nominelle Steuersätze vor und bietet sich daher als „a place to be used by non-residents to escape tax in their country of residence“ (OECD 1998: 22) an.
- b. Geltende Gesetze oder Verwaltungspraktiken sehen vor, dass es keinen wirksamen Informationsaustausch mit anderen Regierungen/Verwaltungen gibt.
- c. Fehlende Transparenz

- d. Wirtschaftliche Aktivität gilt nicht als Voraussetzung, was dazu führt, dass Investitionen oder Transaktionen auch aus rein steuerlichen Motiven getätigt werden können.

Eine Steueroase ist laut Nicholas Shaxson „ein Ort, der Geschäfte anlocken will, indem er eine politisch stabile Infrastruktur zur Verfügung stellt, um Personen oder Firmen dabei zu helfen, sich den Regeln, Gesetzen und Regulierungen anderer Gebietskörperschaften zu entziehen“ (Shaxson 2012: 18). Steueroasen können sich auf ein Land oder auch Teile davon beziehen, was oft mit dem Wort Jurisdiktion umschrieben wird. Meistens sind diese Jurisdiktionen nicht unabhängig, sondern stehen in direkter Verbindung oder Abhängigkeit zu einem Nationalstaat oder einem bedeutenden Finanzplatz, wie etwa die „City of London“ (vgl. Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien 2015: 6).

Als Zielländer im Zentrum der Steuerflucht steht innerhalb Europas laut Gabriel Zucman das „Trio Infernal“ (Zucman 2014: 46), bestehend aus Jungferninseln, Schweiz und Luxemburg. Sie bilden mit ihren jeweiligen Spezialisierungen ein gut funktionierendes Netz der Steuerhinterziehung. Während die Jungferninseln Vermögensverwaltung über Trusts und Briefkästen anbieten, verhindert Luxemburg Schritte gegen die Steuerfreiheit für Investmentfonds und das Schweizer Bankgeheimnis deckt das ganze unter einem großen Schutzmantel zu (vgl. Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien 2015: 16). Den wichtigsten Platz bei den innereuropäischen Steueroasen räumt Zucman dabei Luxemburg ein: „Als Wirtschaftskolonie der internationalen Finanzindustrie bildet Luxemburg das Zentrum der europäischen Steuerflucht und lähmt seit Jahrzehnten den Kampf gegen diese Plage“ (Zucman 2014: 97). Steueroasen befinden sich einerseits in einem Wettbewerb zueinander, aber ergänzen sich andererseits auch. Jeweilige Spezialisierungen gehen „von traditionellen Vermögensverwaltungen, über bevorzugte Veranlagungsformen bis hin zum kompletten System der Schattenbanken – die vorhandene Vielfalt an möglichen Aktivitäten in den Offshore-Zentren ist beachtlich und für gewöhnlich völlig rechtmäßig und legitimiert“ (Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien 2015: 21).

Gabriel Zucman berechnete ausgehend von einem globalen Finanzvermögen in der Höhe von 73.000 Milliarden Euro, dass etwa acht Prozent des privaten Finanzvermögens in Steueroasen liegen - das sind zirka 5.800 Milliarden Euro – und 80 Prozent davon blieben unversteuert (vgl. Zucman 2014). Allein ein Drittel davon liegt in der Schweiz, der Rest verteilt sich auf weitere Steueroasen. Insgesamt schätzt Zucman, dass sich das globale Vermögen in Briefkastenfirmen

und Steueroasen auf knapp 8.000 Milliarden Euro oder 11,5 Prozent der weltweiten Finanzvermögen beläuft (vgl. Zucman 2017).

Abgesehen von vermögenden Individuen sind es vor allem multinational tätige Konzerne, die Steueroasen intensiv nutzen und in hohem Maße davon profitieren, dass durch sie Steuern vermieden werden können. „Steueroasen bieten einen Schleier der Geheimhaltung, Schutz vor Finanzmarktregulierung sowie die Möglichkeit, den Gesetzen und Regeln anderer Gebiete zu enttrinnen – den Regeln jener Länder also, in denen ein Großteil der Weltbevölkerung lebt“ (Shaxson 2012: 18). Auch hier gibt es Zahlen, mit denen Shaxson das Ausmaß dieser Steueroasen veranschaulicht: Im Jahr 2008 hatten dem US-amerikanischen Government Accountability Office zufolge 83 der 100 größten US-Konzerne Tochterunternehmen in sogenannten Steueroasen. 99 der 100 größten Konzerne in Großbritannien, Frankreich und den Niederlanden unterhielten ebenso Tochterunternehmen in Steueroasen (vgl. Shaxson 2012: 17).

Möglich ist das alles durch die Leistungen von privatwirtschaftlichen Banken, Finanzinstituten sowie Wirtschaftsprüfungsunternehmen. Sie unterhalten eigene Geschäftszweige, die auf den Praktiken der Gewinn- und Kapitalverschiebung in Steueroasen basieren: „In Deutschland unterhielten sechs der größten Banken zusammen 1636 Zweigunternehmen in Steueroasen, von denen allein 1064 der Deutschen Bank gehörten“ (Shaxson 2012: 17). Banken übernehmen hauptsächlich die Verwahrung und Verwaltung von Kapital. Das Herzstück der Beratung leisten Wirtschaftsprüfungsunternehmen wie etwa die „The Big Four“. Damit sind die global bedeutendsten Wirtschaftsprüfungsunternehmen Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst&Young und KPMG gemeint. In ihrem Portfolio befinden sich Steuersparmodelle, die sie anderen Unternehmen anbieten. Verglichen mit Individuen haben Kapitalgesellschaften umfangreichere Möglichkeiten, um Steuern zu umgehen und Schlupflöcher auszunutzen. „Insbesondere eröffnen die Konstellationen verschiedener Firmenkonstruktionen, deren Abwicklung international über mehrere Ländergrenzen reicht, zahlreiche Umgehungsmöglichkeiten“ (Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 26).

Die problematischen Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung mit Hilfe von Steueroasen zeigen sich in mehreren Aspekten: Sie führen zu gesamtwirtschaftlichen Wettbewerbsverzerrungen und der Untergrabung der generellen Steuermoral, also der Bereitschaft – im Wissen um die öffentlichen Leistungen – Steuern zu bezahlen. Dazu kommt, dass nicht bezahlte Steuern dazu führen, dass Geld im Haushalt fehlt und in der Folge jemand anders – in aller Regel trifft das die unselbständig Beschäftigten durch höhere Belastungen von Konsum und Arbeit – diesen Entfall von Steuergeld kompensieren muss. Steueroasen befördern

außerdem die Verzerrung der Investitionsströme. Grund dafür ist die problematische Bevorzugung von Investitionen in Finanzvermögen gegenüber Investitionen in Sachanlagen. (vgl. Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 26f)

Von zentraler Bedeutung ist, dass nicht nur diese Steueroasen das Hinterziehen und Vermeidung von Steuern durch multinationale Konzerne ermöglichen, sondern vieles auch den nationalen Regierungen innerhalb der Europäischen Union geschuldet ist. Nationale Steuergesetzgebung ist mitverantwortlich dafür, dass heute Steuervermeidung und -hinterziehung in diesem großen Ausmaß stattfinden kann. Für einen Einblick in diese Prozesse hat nicht zuletzt die Enthüllung der sogenannten Lux Leaks-Affäre im Jahr 2014 gesorgt.

3 Die Steueraffären

3.1 Die Lux Leaks-Affäre

Im Gegensatz zu weit entfernten Steueroasen auf karibischen Inseln, hat die Lux Leaks-Affäre der Weltöffentlichkeit offenbart, wie international tätige Konzerne mit staatlicher Hilfe im Zentrum Europas Steuern minimieren können. Im November und Dezember 2014 wurden vom internationalen Konsortium investigativer JournalistInnen (ICIJ) über 28.000 Seiten mit 548 Steuervereinbarungen veröffentlicht. Zugänglich gemacht wurde das Material von WhistleblowerInnen, die die Daten geleakt hatten. Die Auswertung und Veröffentlichung erfolgte in Kooperation mit zahlreichen Printmedien und Fernsehsendern. 80 JournalistInnen aus 26 Ländern haben sich daran beteiligt und über mehrere Monate das Datenmaterial gesichtet und ausgewertet. Im Kern dieser Veröffentlichung stehen Steuervorbescheide, die die luxemburgischen Steuerbehörden mit Hilfe des Wirtschaftsprüfungsunternehmens PricewaterhouseCoopers internationalen Konzernen gewährten. Durch diese verbindlichen Vorab-Vereinbarungen war es den betroffenen Unternehmen möglich, kaum bis keine Steuern auf ihre Unternehmensgewinne zu zahlen. Die angewandten Steuersparmodelle wurden ähnlich wie bei Aktivitäten in Steueroasen durch eine der „Big Four“ Steuerprüfkanzleien entwickelt und von den staatlichen luxemburgischen Behörden vorab genehmigt.

Allison Christian bezeichnet das luxemburgische System der Steuervorbescheide als “public/private partnership of tax authorities and tax advisers for multinational corporations“ (Christians 2014: 2). Die Lux Leaks-Affäre hat eines der zentralen Probleme des internationalen Steuerrechts verdeutlicht: „far too much of it seems to involve secret deals among specific

taxpayers and governments, to the detriment of the public at large” (Christians 2014: 2f). Ausgewählte international tätige Konzerne wurden von den luxemburgischen Behörden bessergestellt als nationale Unternehmen und luxemburgische SteuerzahlerInnen. Ein EU-Mitgliedstaat hilft bei der Anwendung von Steuervermeidungspraktiken aktiv mit. In dieser Deutlichkeit und belegt durch tausende Seiten Papier stellte die Lux Leaks-Affäre ein Novum auf europäischer Ebene dar.

Die *Süddeutsche Zeitung* war eines jener Medienhäuser, das an der Auswertung des Luxemburger Datenleaks federführend mitgearbeitet hat. Ihr zufolge zählten zu den Profiteuren der vorab genehmigten Steuersparmodelle über 340 Unternehmen, darunter sehr bekannte global agierende Konzerne aus unterschiedlichen Branchen wie etwa Amazon, Apple, eBay, FedEx, Pepsi, Deutsche Bank, Ikea, der Ketchup-Hersteller Heinz, iTunes, British American Tobacco und die Modemarke Burberry. Daneben profitiert den InvestigativjournalistInnen der *Süddeutschen Zeitung* zufolge aber auch Luxemburg selbst von den vorab getroffenen Vereinbarungen: „De facto profitiert das Land jedenfalls davon, die Steuerpolitik seiner Nachbarländer zu torpedieren, und schafft damit Umsätze im Luxemburger Finanzsektor“ (Brinkmann et al. 2014).

Die vom ICIJ veröffentlichten Daten und Steuervorbescheide beziehen sich auf einen Zeitraum mehrerer Jahre, konkret auf abgeschlossene Vereinbarungen in den Jahren von 2002 bis 2010. Die steuerschonenden Praktiken basieren unter anderem darauf, dass international tätige Unternehmen ihre Gewinne, die sie außerhalb von Luxemburg generiert haben, in das EU-Mitgliedsland transferieren, wo sie durch Anwendung steuerreduzierender Maßnahmen nur in sehr geringem Umfang besteuert werden. Die Steuervereinbarungen wurden von einem hochrangigen Beamten getroffen und bis zum Leak unter Verschluss gehalten (vgl. Brinkmann et al. 2014). „This partnership, and the byzantine legal structures it produces, are systemically hidden from public view behind taxpayer confidentiality laws“ (Christians 2014: 2). Zwar sei die Vorab-Prüfung komplexer Fragen vor Firmengründungen nichts Ungewöhnliches, es müsse aber „sichergestellt werden, dass sich diese Auskünfte im Rahmen der geltenden Gesetze bewegen und dass mit diesen Vorabauskünften keine Begünstigungen geschaffen werden“ (Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 29). Im Falle Luxemburgs war zum Zeitpunkt der Steueraffäre keiner dieser Steuervorbescheide öffentlich. In den meisten anderen EU-Mitgliedstaaten – auch in Österreich – war das bereits der Fall.

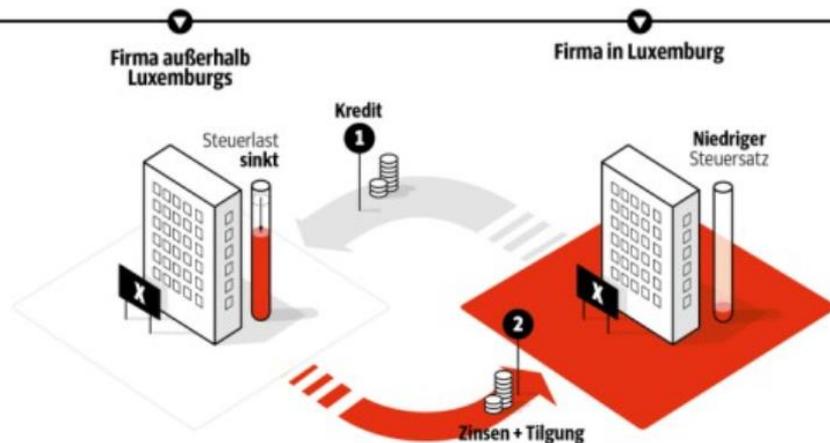
Die Lux Leaks-Affäre war in erster Linie aufgrund der staatlichen Verstrickung bei der Steuervermeidung multinationaler Konzerne von besonderer Brisanz. Die Konsequenzen dieser Affäre werden in einem späteren Kapitel ausführlich behandelt.

Die von internationalen Konzernen angewandten Praktiken zur Steuervermeidung und -hinterziehung sind vielseitig, basieren aber alle auf ähnlichen Modellen. Grundvoraussetzung dafür ist die Beschaffenheit heutiger Konzernstrukturen – der allergrößte Teil globaler Transaktionen geht auf konzerninternen Handel zurück. Die *Süddeutsche Zeitung* hat gemeinsam mit dem ICIJ an der Aufarbeitung der geleakten Daten gearbeitet und in ihrer Veröffentlichung die drei am meisten genutzten Konstruktionen zur Steuerschonung im Falle des Großherzogtums Luxemburg dargestellt. Die von der Lux Leaks-Affäre aufgedeckten Steuersparmodelle basieren in erster Linie darauf, dass das zu besteuerte Kapital, in der Regel handelt es sich dabei um den Unternehmensgewinn, so zu bewegen ist, dass es möglichst klein wird und die Steuerlast gering wird. Für den Zweck der Gewinnverlagerung gibt es unterschiedliche Modelle. Die am meisten verbreiteten werden im Folgenden überblicksmäßig beschrieben, ohne den Anspruch auf Vollständigkeit zu stellen:

3.1.1 Fremdfinanzierungsmethode

Eines dieser Modelle bedient sich der Möglichkeiten, die im Rahmen von Kreditvergaben und Zinszahlungen entstehen. In der Regel gründet ein Konzern zunächst eine Finanzierungsgesellschaft im Großherzogtum Luxemburg. Obwohl die Gewinne an einem anderen Ort erwirtschaftet werden, werden diese in das Niedrigsteuerland Luxemburg transferiert. Die mit Kapital ausgestattete Niederlassung wiederum gewährt dem Konzern, der sich außerhalb Luxemburgs befindet, einen Kredit, für den letzterer Zinsen an die Niederlassung zahlen muss. Davon werden aufgrund des luxemburgischen Steuerrechts kaum Steuern eingehoben (vgl. Brinkmann et al. 2014). Gleichzeitig mindert die Zinsschuld des Konzerns seinen zu versteuernden Gewinn, was die Steuerlast insgesamt vermindert.

Abbildung 2: Der Kredit-Trick (Quelle: Süddeutsche Zeitung 2014)



Der Kredit-Trick

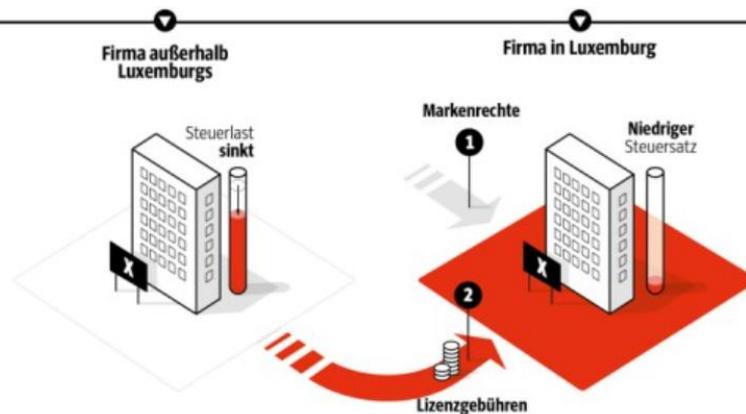
Der Konzern X gründet eine Finantochter in Luxemburg. Diese agiert als hausinterne Bank und verschiebt so Gewinne aus europäischen Nachbarstaaten ins Großherzogtum. Die Einnahmen der Luxemburger Niederlassung können steuerfrei sein, wenn die Konstruktion geschickt genug aufgebaut ist.

- 1 Die Finantochter in Luxemburg hat zwar keine oder kaum Angestellte – aber sie vergibt Kredite in Milliardenhöhe. Die Schulden belasten die profitablen Konzerntöchter im Ausland.
- 2 Die Niederlassungen außerhalb Luxemburgs müssen den Milliardenkredit zurückzahlen. Obendrauf kommen Zinsen, die auch höher sein können als die Rate, die eine fremde Bank für den Kredit verlangt hätte.

3.1.2 Lizenz- und Patentboxen

Ein weiteres Modell zum Verschieben von Kapital, um die Gewinnbesteuerung möglichst gering zu halten, ist die Verrechnung sogenannter Lizenz- oder Patentgebühren. Konzerne profitieren von niedrigen Steuersätzen auf Einkommen aus geistigem Eigentum. Auch dazu ist zunächst die Gründung einer Niederlassung im Großherzogtum Luxemburg notwendig. Dazu kann eine Basisgesellschaft, auch als Briefkastenfirma bekannt, dienen (Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 35). Durch die Verschiebung von Markenrechten oder Softwarepatenten in die Niederlassung müssen der Konzern und weitere Niederlassungen außerhalb Luxemburgs für die Nutzung des Markennamens oder der Unternehmenssoftware Lizenzgebühren dorthin transferieren (vgl. Brinkmann et al. 2014). Die luxemburgische Steuergesetzgebung sieht eine 80-prozentige Steuerbefreiung von Gewinnen aus geistigem Eigentum (etwa Softwarerechte, Patente, Marken, Mustern) vor. Diese Regelung geht auf den ehemaligen Finanzminister Luxemburgs und späteren EU-Kommissionspräsidenten, Jean-Claude Juncker, zurück. Davon profitierte etwa auch der Online-Versandkonzern Amazon, wie ICIJ aufdeckte.

Abbildung 3: Der Lizenz-Trick (Süddeutsche Zeitung 2014)



Der Lizenz-Trick

Konzertöchter in Deutschland müssen bezahlen, wenn sie den Markennamen des Unternehmens nutzen wollen. Das ist ein bisschen so, als ob ein Kind zur Kasse gebeten wird, damit es den gleichen Familiennamen wie die Eltern tragen darf.

- 1 Der Konzern X verschiebt Markenrechte oder anders geistiges Eigentum in die Steueroase Luxemburg. Das können auch Softwarepatente sein.
- 2 Die Schwesterfirmen im Ausland müssen Gebühren zahlen, weil sie logischerweise den Markennamen führen und die konzerneigene Software nutzen. Die Ausgaben können dreistellige Millionensummen im Jahr erreichen. So fließen Gewinne aus den Nachbarländern nach Luxemburg, wo der Konzern einen satten Steuerrabatt auf Tantieme bekommt: Profite werden mit nicht einmal 6% besteuert, während in Deutschland rund 30% fällig wären.

In den letzten Jahren haben zahlreiche Mitgliedstaaten steuerliche Privilegien für Einnahmen aus Lizenzen oder Patenten eingeführt. Dabei kommt nur ein sehr geringer Steuersatz zur Anwendung. In manchen EU-Mitgliedstaaten werden gar keine Steuern auf Lizenz- oder Patenteinnahmen erhoben. In diesem Zusammenhang ist von Lizenz- oder Patentboxen die Rede. Zum ersten Mal wurden Patentboxen in den frühen 1970er Jahren in Frankreich und Irland eingeführt (vgl. Europäische Kommission 2015b: 6).

Zwischen 2000 und 2011 haben sieben weitere Staaten in Europa sowie China Patentboxen eingeführt: Belgien, Ungarn, Liechtenstein, Luxemburg, Malta, Schweiz, Spanien, Niederlande (vgl. Europäische Kommission 2015b: 6). Argumentiert wird dieser Schritt mit der Förderung von Forschung und Wissenschaft, letztlich treibt er aber den internationalen Steuerwettbewerb voran. „Lizenzboxen führen nicht nur dazu, dass sich forschungsintensive Unternehmen in diesen Ländern ansiedeln“ (Bundestag 2018: 10). Manche EU-Mitgliedstaaten – Zypern und Malta – haben mit einem 0-Prozent-Steuersatz in den Lizenz- und Patentboxen bewusste Instrumente zur Steuervermeidung für multinationale Konzernen geschaffen. Auffällig ist, dass dieser Weg zur Steuervermeidung erst ab den 2000er Jahren intensive Verbreitung fand, wie eine Übersicht des Deutschen Bundestags zeigt:

Abbildung 4: Überblick über Lizenz Einkünfte in Europa (vgl. Bundestag 2018: 11)

Staat	Effektiver Steuersatz auf Lizenz einkünfte (in Prozent)	Regulärer Steuersatz (in Prozent)	Jahr der Einführung
Belgien	6,8	34	2007
Frankreich	15	33,3	2000
Liechtenstein	2,5	12,5	2011
Luxemburg	5,72	29,63	2007
Malta	0	35	2007
Niederlande	5	25	2007
Portugal	11,5	23	2014
Schweiz, Kanton Nidwalden	8,8	20,60	2011
Spanien	10	30	2008
Ungarn	9,5	19	2003
Vereinigtes Königreich	10	24 (ab 2012: 22)	2012
Zypern	0	10	2012

Die OECD hat sich aufgrund dieser Entwicklungen und der ausufernden Anwendung von Lizenz- und Patentboxen im Rahmen ihres BEPS-Programms im Jahr 2015 auf bestimmte Regeln innerhalb des sogenannten Nexus-Ansatzes geeinigt, die ihre Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit der steuerlichen Privilegierung von Einkünften aus Lizenzen oder Patenten anwenden müssen. Dem Nexus-Ansatz zufolge können nur „Patente und andere geistige Eigentumswerte, die Patenten funktionell entsprechen, sofern diese Vermögenswerte sowohl rechtlich geschützt sind als auch ähnlichen Genehmigungs- und Registrierungsverfahren unterliegen“ (OECD 2015: 28) steuerlich begünstigt werden. Mit Patenten gleichzusetzen sind laut OECD auch „urheberrechtlich geschützte Software“ und „unter bestimmten Umständen sonstige Gegenstände geistigen Eigentums, deren Erfindung nach dem gegenwärtigen Erkenntnisstand nicht naheliegend ist („non-obvious“) und die nützlich sowie neuartig sind“ (OECD 2015: 28).

3.1.3 Verrechnungspreise

Ein weiteres häufig genutztes Modell zu Steuervermeidung basiert auf Verrechnungspreisen, die sich Gesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe für Dienstleistungen und Waren verrechnen. Oft wird dafür eigens eine Zwischengesellschaft in einem Niedrigsteuerland wie Luxemburg geschaffen, über die die Geschäfte abgewickelt werden (vgl. Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 33). Die Verrechnungspreise können konzernintern festgelegt werden, und Unternehmensgewinne lassen sich innerhalb einer Konzernstruktur so verschieben, dass der größte Gewinn bei jener Gesellschaft entsteht, die dem niedrigsten Steuersatz unterliegt.

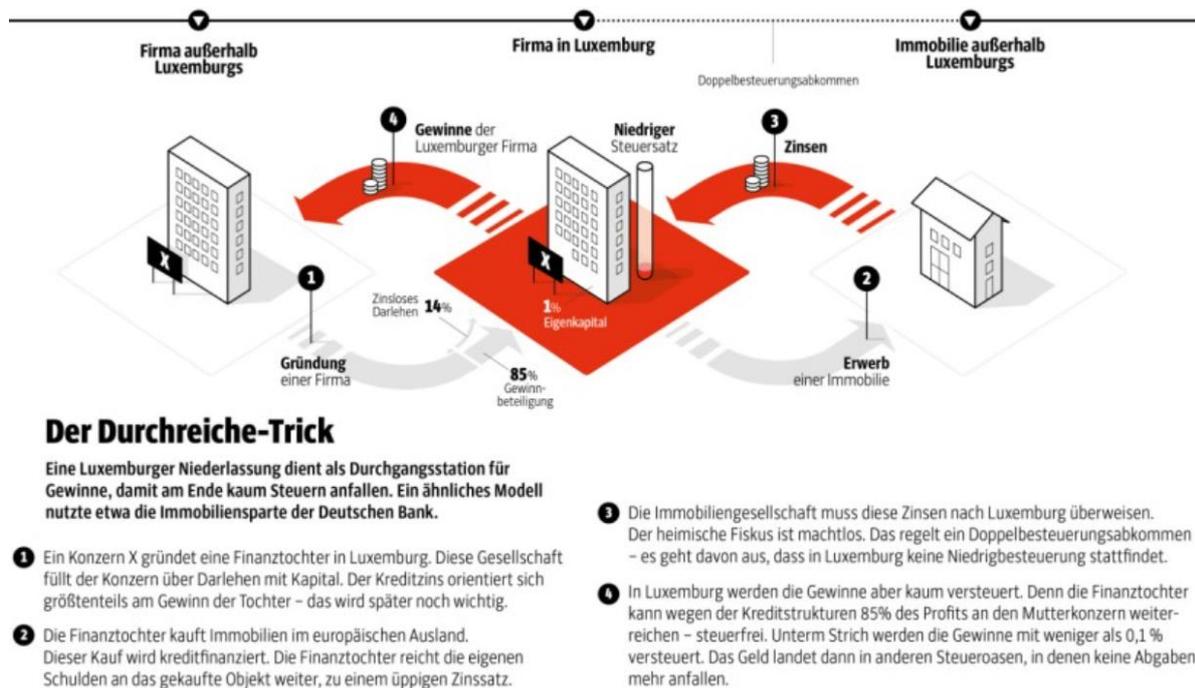
Die Lux Leaks-Affäre hat offengelegt, dass auch das Großherzogtum umfangreiche Verrechnungspreiszusagen an internationale Konzerne gemacht hat. Bereits kurz vor der Veröffentlichung hatte die Europäische Kommission eine offizielle Prüfung der Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Amazon in Luxemburg begonnen, da selektive Steuervergünstigungen eine staatliche Beihilfe darstellen können (vgl. Europäische Kommission 2014a). Obwohl die OECD dafür im Jahr 2010 überarbeitete Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (vgl. OECD 2010) festgelegt hat, zeigt sich, „dass diese Verrechnungspreisgrundsätze nicht ausreichen um Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländer oder Steueroasen zu verhindern“ (Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien 2015: 31).

3.1.4 Treaty Shopping und Doppelbesteuerungsabkommen

Auch Doppelbesteuerungsabkommen sind ein Weg, den internationale Konzerne nutzen, um ihre Steuerlast zu minimieren oder gar keine Steuern zu zahlen. In diesem Zusammenhang ist von „Treaty Shopping“ die Rede. Grundlage für dieses Instrument der Steuervermeidung sind die unterschiedlichen Steuersysteme. Wenn nationale Steuersysteme interagieren, kann es zu Überschneidungen kommen, sodass manche Gewinne doppelt besteuert werden.

In der *Süddeutschen Zeitung* wird dieses Modell auch als „Durchreiche-Trick“ (Brinkmann et al. 2014) bezeichnet. Es basiert darauf, dass neben dem Nutzen des Niedrigsteuerlands Luxemburg und seiner steuerschonenden Gesetzgebung auch gezielt ein Doppelbesteuerungsabkommen genutzt wird, um das zu versteuernde Kapital zu verschieben und die Steuerlast zu minimieren.

Abbildung 5: Der Durchreiche-Trick (Süddeutsche Zeitung 2014)



Um Doppelbesteuerungen grundsätzlich zu vermeiden und fairere Bedingungen herzustellen, haben die OECD und die Vereinten Nationen (UNO) Musterabkommen definiert, auf denen heute die meisten der weltweit 3000 abgeschlossenen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Nationalstaaten basieren (vgl. OECD 2014: 44). „Die Unternehmen haben zu bilateraler und multilateraler Zusammenarbeit zwischen den einzelnen Ländern aufgerufen, um Diskrepanzen zwischen unterschiedlichen Steuervorschriften, die zu einer Doppelbesteuerung führen, zu beseitigen. Zugleich nutzen sie aber Diskrepanzen aus, die zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen“ (OECD 2014: 42). Weil die Steuersysteme trotz Abkommen nicht aufeinander abgestimmt sind und dabei Lücken bleiben können, kann es auch zur gegenteiligen Wirkung kommen. Diese Lücken können zur Folge haben, „dass bestimmte Einkünfte an keinem Ort besteuert werden“ (OECD 2014: 42). In diesem Fall handelt es sich um eine doppelte Nichtbesteuerung.

Wenn internationale Konzerne ihre Tätigkeiten und die Konzernstruktur bewusst so planen, dass sie Transaktionen über mehrere Niederlassungen und Niedrigsteuerländer leiten und dabei Lücken in den Doppelbesteuerungsabkommen ausnutzen, um für sich die steuerlich günstigsten Bedingungen anzuwenden, ist von „Treaty Shopping“ die Rede. Eine oft genutzte Methode in der Europäischen Union hat den Namen „Double Irish with Dutch Sandwich“ (Hentschel 2016: 11). Notwendig sind dafür zwei Gesellschaften in Irland und eine in den Niederlanden, die die

Einnahmen hin- und herschieben und so die Steuergrundlage dezimieren. Laut Recherchen der deutschen Wochenzeitung *Die Zeit* nutzen globale Konzerne wie Google, Facebook oder Adobe dieses Modell zur Steuervermeidung – allein Google habe im Jahr 2011 zirka 80 Prozent seines globalen Gewinns mithilfe des irisch-niederländischen Modells in die Steueroase Bermudainseln verschoben (vgl. Jungbluth 2013).

Neben dem „Treaty Shopping“ ist in der Welt der Steuervermeidung auch das „Directive Shopping“ ein relevantes Modell. Es basiert ebenso auf der geplanten Nutzung von Schlupflöchern und Regelungen, die die EU-Gesetzgebung zulässt. Ein Weg ist etwa die absichtliche Zwischenschaltung einer Tochtergesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat, damit die Mutter-Tochter-Richtlinie in Kombination mit einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerbegünstigend zur Anwendung kommt.

3.2 Panama Papers

Rund 15 Monate nach Lux Leaks sorgte eine weitere Veröffentlichung geleakter Daten für internationale Schlagzeilen. Die sogenannten „Panama Papers“ sind die Veröffentlichung von Millionen von Dokumenten der panamaischen Kanzlei Mossack Fonseca, die ihren Kunden auf globaler Ebene sogenannte Briefkastenfirmen verkauft, um ihnen das Vermeiden von Steuern und Verstecken von Vermögen sowie Geldwäsche zu ermöglichen. Bei den Dokumenten, die zunächst der *Süddeutschen Zeitung* von einem Whistleblower zugänglich gemacht wurden, handelte es sich um das bis zu diesem Zeitpunkt größte Datenleck, das je von JournalistInnen bearbeitet wurde (vgl. Obermayer et al. 2016). Die Aufarbeitung der rund 2,6 Terabyte Daten erfolgte wiederum durch das ICIJ, das bereits Lux Leaks bearbeitete. Etwa 400 JournalistInnen von mehr als 100 Medienorganisationen in rund 80 Ländern arbeiteten ein Jahr lang an den 11,5 Millionen Panama Papers.

Das Ergebnis ist brisant: Rund 214.000 Briefkastenfirmen hat die panamaische Kanzlei Mossack Fonseca – sie hat bereits zu dem Zeitpunkt der Veröffentlichung der Panama Papers fast 50 Büros weltweit – in einem Zeitraum von 45 Jahren weltweit gegründet und verwaltet (vgl. O’Donovan et al. 2018). Etwa 90 Prozent dieser Briefkastenfirmen verteilen sich auf vier Steueroasen: Britische Jungferninseln (114,000), Panama (48,000), Bahamas (16,000) und Seychellen (15,000) (vgl. O’Donovan et al. 2018: 8). Weltweit wird die Anzahl solcher Firmen ohne Büro oder MitarbeiterInnen auf über eine Million geschätzt – 20 bis 30 Prozent haben den Zweck der Steuervermeidung und -hinterziehung (vgl. Weichenrieder et al. 2016: 6f). Im

Portfolio der panamaischen Kanzlei, die unter anderem von dem Deutschen Jürgen Mossack gegründet wurde, liegen Briefkastenfirmen in insgesamt rund 20 Steueroasen (vgl. Obermayer/Obermaier 2016: 19). Schätzungen zufolge hat Mossack Fonseca zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Panama Papers fünf bis sechs Prozent des globalen Marktes für das Schaffen und Verwalten von Briefkastenfirmen abgedeckt (vgl. O'Donovan et al. 2018: 18).

Die Panama Papers liefern Details darüber, wie die Kanzlei Mossack Fonseca „Sanktionsbrüche und Beihilfe zur Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Kauf“ (Obermayer et al. 2016) genommen hat. Die Dokumente sind Belege für „eine globale Industrie, angeführt von großen Banken, Anwaltskanzleien und Vermögensverwaltern, die Besitztümer von Politikern, Fifa-Funktionären, Betrügern und Drogenschmugglern, aber auch von Milliardären, Prominenten und Sport-Stars in aller Verschwiegenheit verwaltet“ (Obermayer et al. 2016). Die Leistung, die die Kanzlei Mossack Fonseca ihren KundInnen anbietet, sind das Gründen und Verwalten von anonymen Briefkastenfirmen, die zum Teil auch mit ScheindirektorInnen ausgestattet wurden - mit dem Ziel, die EigentümerInnen und den Zweck der Firma zu verschleiern (vgl. Obermayer et al. 2016). Der Kontakt zwischen der Kanzlei und ihren eigentlichen KundInnen findet nie direkt statt, sondern wird über einen Vermittler – eine Bank, eine Rechtsanwaltskanzlei oder eine Vermögensverwaltung – abgewickelt, der bestellt, bezahlt und kommuniziert (vgl. Obermayer/Obermaier 2016: 19).

Im Unterschied zur Lux Leaks-Affäre handelt es sich bei den veröffentlichten Fällen der Panama Papers nicht nur um Konzerne, sondern auch um Einzelpersonen – viele davon in öffentlich exponierten Positionen und zum Teil in politischen Ämtern. Unter den 143 betroffenen PolitikerInnen befanden sich zwölf – zum Zeitpunkt der Veröffentlichung – aktuelle sowie frühere StaatschefInnen (vgl. Mugarura 2018: 188). Darüber hinaus gab es Anzeichen für Verbindungen zu „Dutzenden weiteren Spitzenpolitikern, ihren Familien, engsten Beratern und Freunden“ (Obermayer et al. 2016).

Für eine unmittelbare und sehr eindeutige Konsequenz sorgte die Steueraffäre in Island. Zwei Tage nach Veröffentlichung der Panama-Affäre durch ICIJ und nach heftigen Protesten verkündete Sigmundur Davíð Gunnlaugsson, der Premierminister von Island, seinen Rücktritt. Zuvor wurde bekannt, dass er ein Kunde von Mossack Fonseca war und eine Offshore Firma auf den britischen Jungferninseln besaß, die seit 2016 nur mehr seiner Frau gehörte (vgl. Chittum 2017). Auch die Namen von zwei weiteren Mitgliedern der Isländischen Regierung befinden sich in den geleakten Dokumenten und belegen, dass sie Besitzer von Briefkastenfirmen waren.

Die Panama Papers belegen unter anderem Verbindungen zu Syriens Machthaber Bashar al-Assad, zu Russlands Präsidenten Wladimir Putin, zur Regierung Argentiniens, zum ukrainischen Präsidenten Petro Poroschenko und zur Familie des früheren pakistanischen Premiers Nawaz Sharif. Letzterer wurde aufgrund dieser Verstrickungen zunächst 2017 des Amtes enthoben, schließlich verurteilt und verhaftet. Zu den Kunden von Mossack Fonseca zählte auch ein mexikanischer Drogenhändler, der Präsident des Fußball-Weltverbandes Fifa sowie bekannte Fußballspieler. (vgl. Leyendecker et al. 2016; vgl. Obermayer et al. 2016; vgl. Süddeutsche Zeitung 2016; vgl. Die Zeit 2018b)

Ein Jahr nach der Veröffentlichung der Panama Paper resümierte das ICIJ, dass seither mehr als 70 Regierungen insgesamt über 150 Untersuchungen veranlasst haben, um Verstrickungen mit Briefkastenfirmen und Mossack Fonseca zu beleuchten (vgl. Fitzgibbon 2017). Drei Jahre nach dem Leak berichtet das ICIJ, dass weltweit von Behörden bereits über 1,2 Milliarden US-Dollar an Steuerrückzahlungen und Strafzahlungen lukriert werden konnten (vgl. Dalby/Wilson-Chapman 2019).

Die Rolle von Unternehmen, die die Leistungen von Mossack Fonseca in Anspruch genommen haben, wurde von James O'Donovan, Hannes F. Wagner und Stefan Zeume untersucht. In ihrer Studie haben sie 338 börsennotierte Unternehmen identifiziert, die „secret offshore vehicles (SOVs)“ (O'Donovan et al. 2018: 3) der panamaischen Kanzlei nutzten. „The firms tend to be large, have more international operations, and are more exposed to perceptively corrupt countries, particularly where country leaders are implicated by name in the leaked data“ (O'Donovan et al. 2018: 3). Die Motive dafür, dass Unternehmen Briefkastenfirmen einrichten lassen, sind laut O'Donovan et al. „to finance corruption and to reduce taxes, which creates firm value“ (O'Donovan et al. 2018: 31). Die Autoren kommen zur Erkenntnis, dass die börsennotierten Konzerne von verminderten Renditen rund um die Veröffentlichung betroffen waren. Eine weitere Ableitung ihrer Datenanalyse ist, dass vom Leak betroffene Unternehmen in weiterer Folge ihre wirtschaftlichen Aktivitäten in für Korruption auffälligen Ländern reduziert haben und weniger Steuervermeidung betrieben haben (vgl. O'Donovan et al. 2018: 31).

3.3 Paradise Papers

Nach Lux Leaks im Jahr 2014 und den Panama Papers im Jahr 2016 wurde bereits 2017 das nächste umfangreiche Datenleak enthüllt: Die „Paradise Papers“ umfassen rund 13,4 Millionen Dokumente mit einer Datengröße von insgesamt 1,4 Terrabyte, die der *Süddeutschen Zeitung*

von einem Whistleblower zugespielt wurden und in mehrmonatiger Recherche mit dem ICIJ aufbereitete wurden. 381 JournalistInnen aus 67 Ländern waren am Prozess beteiligt. Das Leak war noch umfangreicher als im Falle der Panama Papers. Veröffentlicht wurden die Ergebnisse am 5. November 2017. Im Zentrum der geleakten Dokumente steht die auf den Bermudainseln gegründete Anwaltskanzlei Appleby – eine international tätige Kanzlei und laut *Süddeutsche Zeitung* einer der Marktführer im Bereich von Briefkastenfirmen und Offshore-Tätigkeiten. Dass der Kundenkreis von Appleby durch das Datenleak publik wurde, ist von besonderem Interesse, denn darunter finden sich zahlreiche multinationale Konzerne. Nike, Apple, Uber und Facebook sind nur einige der globalen Konzerne, die mit Hilfe der Kanzlei Steuervermeidung betrieben haben. (vgl. *Süddeutsche Zeitung* 2017a; vgl. Hopkins/Bengtsson: 2017)

Ähnlich wie die Panama Papers geben auch die Paradise Papers Aufschluss über die weltweiten Verbindungen zwischen Konzernen und PolitikerInnen und intransparenten Tätigkeiten in Steueroasen. Mehr als 120 PolitikerInnen aus knapp 50 Ländern sind in die Leaks involviert, unter ihnen befindet sich die britische Königin ebenso wie zahlreiche BeraterInnen, SpenderInnen und Kabinettsmitglieder von US-Präsident Donald Trump (vgl. *Süddeutsche Zeitung* 2017a). Zirka 25.000 Briefkastenfirmen hat Appleby für seine KundInnen gegründet und verwaltet. Die am meisten für diese Zwecke genutzten Steueroasen waren die Bermudainseln, die Caymaninseln, die britischen Jungferninseln sowie die Isle of Man – dort befindet sich der heutige Hauptsitz der international tätigen Kanzlei (vgl. Hopkins/Bengtsson: 2017). Vermittler zwischen KundInnen und Appleby waren neben global tätigen Banken, wie etwa Citigroup, Bank of Amerika, HSBC und Credit Suisse, und Anwaltskanzleien wie Baker McKenzie, zum Teil auch die „Big Four“ der internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, KPMG, Ernst & Young und PricewaterhouseCoopers (vgl. Fitzgibbon/Starkmann 2017).

4 Neuerungen der EU-Steuerpolitik seit Lux Leaks

In diesem Kapitel werden sowohl die Neuerungen der europäischen Steuerpolitik im Bereich der Unternehmensbesteuerung nach Bekanntwerden der Steueraffäre Lux Leaks (2015-2018), als auch die Entwicklungen im Vergleichszeitraum (2011-2014) beleuchtet. Zunächst werden alle Gesetzgebungsinitiativen und nicht-legislativen Initiativen der Europäischen Kommission dargelegt. Anschließend werden die Sonderermittlungs- und Untersuchungsausschüsse des

Europäischen Parlaments beleuchtet, bevor alle Ratsbeschlüsse im Bereich der Unternehmensbesteuerung dargelegt werden. Im Anschluss folgt die tabellarische Gesamtdarstellung aller Neuerungen einschließlich der Gegenüberstellung der zwei Untersuchungszeiträume. Anschließend folgt der Versuch, das Phänomen der Europäisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung anhand des empirischen Faktenmaterials sowie der theoriebasierten Faktoren aus dem Kapitel 1.4 zu erklären.

4.1 Europäische Kommission

4.1.1 Gesetzgebungsinitiativen sowie nicht-legislative Initiativen

2011: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem

Wie im Jahr zuvor angekündigt, legte die EU-Kommission im September 2011 einen Richtlinienvorschlag für die Finanztransaktionssteuer vor. Ziel war eine breite Basis mit niedrigem Steuersatz – die Kommission rechnete mit 57 Milliarden Euro Mehreinnahmen der Staatshaushalte pro Jahr (vgl. Europäische Kommission 2011b: 12). Aufgrund der Uneinigkeit der EU-Mitgliedstaaten stand nach einigen Monaten – am FinanzministerInnenrat am 22. Juni 2012 – fest, dass zum vorgelegten Richtlinienvorschlag keine Einstimmigkeit erzielt werden kann. Ein Zusammenschluss von zunächst elf Mitgliedstaaten – Belgien, Deutschland, Estland, Griechenland, Spanien, Frankreich, Italien, Österreich, Portugal, Slowenien, Slowakei – strebte ab 2012 im Rahmen der verstärkten Zusammenarbeit eine Einigung auf ein Finanztransaktionssteuermodell an. Der Rat genehmigte diese Vorgangsweise formell Anfang 2013 (vgl. Rat der Europäischen Union 2013). Bis Ende 2018 fanden einige Verhandlungsrunden der kooperationswilligen Mitgliedstaaten statt, allerdings blieb eine Einigung aus. Im Rahmen des Rates der FinanzministerInnen der Währungsunion am 3. Dezember 2018 wurde schließlich klar, dass die Finanztransaktionssteuer in ihrer ursprünglichen Version, wie von der EU-Kommission sieben Jahre zuvor vorgeschlagen, gescheitert war und stattdessen Frankreich und Deutschland gemeinsam eine abgeschwächte Varianten vorschlugen hatten (vgl. Wiener Zeitung 2018).

2011: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung)

Anfang 2011 wurde von der Kommission eine Neufassung der sogenannten „Mutter-Tochter-Richtlinie“ vorgeschlagen, die seit ihrem Inkrafttreten 1990 mehrmals abgeändert wurde. Der Rat beschloss die Neufassung im November 2011. Die Mutter-Tochter-Richtlinie regelt steuerliche Fragen beim Zusammenschluss von Gesellschaften in mehreren Mitgliedstaaten. Ziel der Überarbeitung war es, „Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen“ (Rat der Europäischen Union 2011b: 8).

2011: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

Ziel der von der EU-Kommission im März 2011 vorgelegten Richtlinie für eine „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ war die Beseitigung von Wachstumshemmnissen steuerlicher Art im Binnenmarkt. Der Steuerwettbewerb innerhalb der EU sollte fairer werden - der Kommissionsvorschlag über die GKKB schloss einheitliche Steuersätze aber dezidiert aus (vgl. Europäische Kommission 2011a: 5). Die GKKB wurde von der Kommission in ihrem Vorschlag ausschließlich als Nutzen für Unternehmen und Investitionsanreiz argumentiert, da für Unternehmen, die in einen anderen EU-Mitgliedstaat expandieren und dort etwa eine Tochtergesellschaft gründen, Verwaltungsaufwand verringert und Doppelbesteuerung vermieden würden. Insgesamt sollte die GKKB aus Kommissionsperspektive ein Beitrag zur Vervollständigung des Binnenmarkts sein.

Über diesen Vorschlag erfolgte kein Beschluss auf Ratsebene. Vielmehr nahm die EU-Kommission im Jahr 2016 einen neuen Anlauf und ersetzte den Vorschlag von 2011 durch die Vorlage von zwei neuen Richtlinien (siehe 2016).

2011: Mitteilung der Kommission „Doppelbesteuerung im Binnenmarkt“

Im November 2011 legte die Kommission eine Mitteilung mit klarem Steuerfokus vor: die Doppelbesteuerung im Binnenmarkt. Die Kommission umriss in ihrer Mitteilung die Probleme, die durch Doppelbesteuerung im Binnenmarkt entstehen und erläuterte mögliche Lösungen. Auffallend ist, dass nicht nur die Doppelbesteuerung, sondern auch die doppelte Nichtbesteuerung problematisiert wurden – für letztere wurde eine öffentliche Konsultation erwogen (vgl. Europäische Kommission 2011d: 3). In Bezug auf die im März 2011 vorgelegte GKKB-Richtlinie verwies die Kommission darauf, dass durch die Annahme der GKKB zwar viele, aber eindeutig nicht alle Doppelbesteuerungen verhindert werden könnten und daher

andere Lösungen notwendig sind. Ein konkreter von vielen genannten Ansätzen war der zeitgleich mit der Mitteilung vorgelegte Richtlinienvorschlag über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.

2011: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten

Im November 2011 legte die Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie im Bereich der Steuern auf Zinsen und Lizenzgebühren vor, die als Neufassung einer bereits seit 2003 bestehenden und mehrmals überarbeiteten Richtlinie dienen sollte. Damit sollte die Liste der unter die Regelung fallenden Unternehmen erweitert und die Anforderungen, um als verbundenes Unternehmen zu gelten, herabgesetzt werden. Außerdem sollte festgelegt werden, dass nur Unternehmen, die in der EU steuerlich ansässig sind und der Körperschaftsteuer unterliegen, Vorteile der Richtlinie beanspruchen dürfen. Damit wollte die Kommission „ein Schlupfloch, das zur Steuerhinterziehung genutzt werden könnte“ (Europäische Kommission 2011c: 3), schließen. Eine Einigung auf Ratsebene über die Richtlinie konnte in den darauffolgenden sieben Jahren bis Ende 2018 nicht erzielt werden.

2012: Mitteilung der Kommission „über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“

Nachdem der Europäische Rat die Kommission und das Parlament am 2. März 2012 aufforderte, konkrete Maßnahmen gegen Steuerbetrug auszuarbeiten, legte die Kommission ihre Mitteilung Ende Juni 2012 vor und verwies darin auf das „Ausmaß der Schattenwirtschaft in der EU, das auf fast ein Fünftel des BIP geschätzt wird“ (Europäische Kommission 2012a: 2). Zur Bekämpfung wurde hervorgehoben, dass dazu erstens eine bessere Steuererhebung in den Mitgliedstaaten, zweitens eine bessere grenzübergreifende Zusammenarbeit der nationalen Steuerverwaltungen und drittens eine kohärente Politik der EU-Mitgliedstaaten gegenüber Drittstaaten notwendig seien (vgl. Europäische Kommission 2012a: 3). Genannt wurden neben einem Verweis auf die bessere Umsetzung länderspezifischer Empfehlungen und dem Umgang mit Steueroasen auch die Förderung eines automatischen Informationsaustausches zwischen den EU-Mitgliedstaaten. Die Kommission stellte in Aussicht, vor Jahresende 2012 einen Aktionsplan zur besseren Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in der EU und zum

Umgang mit Steueroasen sowie eine „Initiative gegen Steueroasen und aggressive Steuerplanung“ vorzulegen (vgl. Europäische Kommission 2012a: 14).

2012: Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung

Als Antwort auf das Ersuchen des Europäischen Rates vom März 2012 legte die EU-Kommission im Dezember den Aktionsplan zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung vor. Dieser enthielt sowohl Sofortmaßnahmen als auch künftige Schritte, mit deren Hilfe die Mitgliedstaaten ihre Steuergrundlage schützen sollten. Gemeinsam mit dem Aktionsplan hat die Kommission zwei Empfehlungen angenommen, die die Mitgliedstaaten zu sofortigem Handeln aufforderten: Mit der Empfehlung für eine entschiedene Haltung der EU gegenüber Steueroasen erhielten die Mitgliedstaaten einheitliche Kriterien, anhand derer sie Steueroasen erkennen sollten, um diese auf eine nationale schwarze Liste zu setzen. Die zweite Empfehlung zielte auf aggressive Steuerplanung und somit die eigentlich legale Steuervermeidung von Unternehmen ab, wonach Steuerpflichtige „komplexe und zuweilen künstliche Gebilde nutzen, um ihre Steuerbemessungsgrundlage in andere Steuergebiete innerhalb oder außerhalb der Europäischen Union zu verlagern“, wodurch „bestimmte Einkünfte nirgends besteuert werden, oder sie profitieren von unterschiedlichen Steuersätzen“ (Europäische Kommission 2012d: 7). Um die doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, sollten die Mitgliedstaaten ihre Doppelbesteuerungsabkommen verbessern, aber auch Vorkehrungen mit den bestehenden Steuerrichtlinien, Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren, Fusionsrichtlinie, Mutter-/Tochterrichtlinie, treffen. Zudem sollten sie eine „gemeinsame allgemeine Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung“ (Europäische Kommission 2012c) festlegen, um Transaktionen, die nur den Zweck der Steuervermeidung haben, entsprechend zu versteuern.

Unter den umfangreichen Maßnahmen im Aktionsplan schlug die Kommission den Mitgliedstaaten eine bessere Zusammenarbeit auf Verwaltungsebene sowie die Annahme einer Reihe von bereits vorgelegten Vorschlägen für Richtlinien und Abkommen vor, unter anderem die Änderung der Zinsbesteuerungsrichtlinie und ein Abkommen über Betrugsbekämpfung und Zusammenarbeit in Steuersachen (vgl. Europäische Kommission 2012d: 4ff). In Aussicht gestellt wurden außerdem eine Änderung der Mutter-/Tochter-Richtlinie, die Entwicklung eines EDV-Formats für den automatischen Informationsaustausch sowie die Einrichtung einer Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen. Der Plattform gehören

Sachverständige aus den Mitgliedstaaten sowie VertreterInnen von Interessenverbänden an, die im Juni 2013 ihre Arbeit aufnahmen.

2013: Vorschlag für eine Richtlinie des Rats zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung

Mitte Juni 2013 schlug die EU-Kommission einen umfassenden Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten vor mit dem Ziel, Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Zu diesem Zweck sollten „Dividenden, Veräußerungsgewinne, alle anderen Arten von Finanzeinkünften und Kontoguthaben in die Liste der Einkunftsarten“ (Europäische Kommission 2013a) aufgenommen werden, über die ein automatischer Informationsaustausch stattfinden muss. Der Vorschlag folgte dem Aktionsplan von 2012.

2013: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten

Im November 2013 legte die EU-Kommission einen Änderungsvorschlag für die sogenannte Mutter-/Tochter-Richtlinie vor. Ursprünglicher Zweck der Richtlinie war das Vermeiden von Doppelbesteuerung. Für Unternehmen ergaben sich dadurch aber Schlupflöcher für Steuervermeidung. Ziel der Kommissionsvorlage war nun, die bestehenden Schlupflöcher in der Richtlinie zu schließen und dadurch die Steuervermeidung von Unternehmen zu verhindern. Der Vorschlag folgte dem Aktionsplan von 2012 (vgl. Europäische Kommission 2013b).

2015: Mitteilung der Kommission über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung

Im März 2015 legte die inzwischen neu zusammengesetzte Kommission unter der Führung von Kommissionspräsident Jean-Claude Juncker ein Steuertransparenzpaket gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung vor. Das Paket bestand unter anderem aus zwei legislativen Maßnahmen: Der automatische Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten über Steuervorbescheide sollte verpflichtend eingeführt werden, „um aggressive Steuerplanung und missbräuchliche Steuerpraktiken wirksam eindämmen zu können“ (Europäische Kommission 2015c). Diese Steuervorbescheide standen im Zentrum der Lux Leaks-Affäre. Regelungen über den verpflichtenden zwischenstaatlichen Austausch dieser Informationen gab es bis zu dieser Vorlage noch keine. Als zweite legislative Maßnahme wurde

vorgeschlagen, die Zinsbesteuerungsrichtlinie aufzuheben, da ihre wesentlichen Bestimmungen bereits durch andere Rechtsakte abgedeckt waren.

Weitere Initiativen des Transparenzpakets waren das Prüfen potenzieller neuer Transparenzanforderungen an multinationale Unternehmen, die Reform des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung und auch eine zuverlässige Schätzung über das tatsächliche Ausmaß von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der Europäischen Union. Bis zum Sommer 2015 stellte die Kommission die Vorlage eines Aktionsplans zur Unternehmensbesteuerung mit weiteren Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidung und schädlichem Steuerwettbewerb in Aussicht (vgl. Europäische Kommission 2015d: 5ff).

2015: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung

Der Vorschlag für den verpflichtenden Informationsaustausch über Steuervorbescheide war der erste Legislativvorschlag der Juncker-Kommission im Bereich der Unternehmensbesteuerung und im Arbeitsprogramm der Kommission für 2015 vorgesehen. Konkret wurde vorgeschlagen, durch die Änderung einer bestehenden Richtlinie einen verpflichtenden und automatischen Informationsaustausch über Steuervorbescheide mit grenzüberschreitender Dimension zwischen nationalen Steuerbehörden einzuführen und dadurch eine effektive Verwaltungszusammenarbeit zu gewährleisten (vgl. Europäische Kommission 2015c). Steuervorbescheide standen im Zentrum der Lux Leaks-Affäre.

2015: Mitteilung der Kommission „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Fünf Aktionsschwerpunkte“

Im Juni 2015 legte die EU-Kommission ihren Aktionsplan für eine Reform der Unternehmensbesteuerung in der EU vor. Kernpunkte waren eine Neuauflage der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), die stufenweise eingeführt werden und letztlich für alle Unternehmen verpflichtend sein sollte, sowie eine europäische schwarze Liste mit jenen Drittstaaten, die als Steueroasen zählen und in den Mitgliedstaaten bereits auf nationale schwarze Listen gesetzt wurden. Ziel der Juncker-Kommission war eine effektive Besteuerung in der EU. „Dahinter steht der Gedanke, dass Unternehmen ihre Steuern dort zahlen müssen, wo sie ihren Gewinn erwirtschaften“ (Europäische Kommission 2015e). Legislativvorschläge wurden mit dem Aktionsplan noch keine vorgelegt, allerdings wurden die Neuauflage des GKKB-Richtlinienvorschlags sowie weitere Änderungen in Aussicht gestellt.

2016: Mitteilung der Kommission „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU“

Ende Jänner 2016 verabschiedete die EU-Kommission ein Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, das die folgenden Initiativen umfasste: 1) Vorschlag für eine Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung, 2) Empfehlung zu Doppelbesteuerungsabkommen, 3) Vorschlag für eine Richtlinie zur Anwendung der länderbezogenen Berichterstattung der G20/OECD, 4) Mitteilung zur externen Strategie für eine effektive Besteuerung (vgl. Europäische Kommission 2016a: 10). Dabei stützte sie sich auf OECD-Standards vom Herbst 2015.

2016: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts

Ziel des Maßnahmenpakets und auch dieser Richtlinie war, dass die Mitgliedstaaten besser gegen jene Unternehmen vorzugehen, „die versuchen, sich der Entrichtung ihres fairen Anteils am Steueraufkommen zu entziehen, und die internationalen Standards zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ (Europäische Kommission 2016b) umsetzen.

2016: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung

Auch mit diesem Vorschlag zur Änderung einer bestehenden Richtlinie bezweckte die Kommission „ein EU-weit koordiniertes Vorgehen gegen Steuervermeidung auf Ebene der Unternehmen“ (Europäische Kommission 2016b).

2016: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung

Mit der Mitteilung – ebenfalls Teil des Maßnahmenpakets – kam die Kommission „den Forderungen des Europäischen Parlaments, des Rates und der Zivilgesellschaft nach einer belastbaren EU-Strategie zur Förderung von verantwortungsvollem Handeln im Steuerbereich weltweit sowie zum Vorgehen gegen externe Gefahren der Steuervermeidung nach (vgl. Europäische Kommission 2016i).

2016: Empfehlung der Kommission zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen

Ebenfalls im Maßnahmenpaket enthalten, richtete die Kommission in ihrer Empfehlung eine Reihe von Vorschlägen an die Mitgliedstaaten. Die Mitgliedstaaten müssten „verhindern können, dass ihre Steuerbasis aufgrund unbeabsichtigter Nichtbesteuerung und Missbrauchs ausgehöhlt wird“ (vgl. Europäische Kommission 2016j).

2016: Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen

Im April 2016 wurde der Vorschlag für eine Richtlinie für neue Regeln zur länderweisen Berichterstattung großer Unternehmen über ihre Gewinne und entrichteten Steuern vorgelegt. Es handelte sich um die Änderung einer bestehenden Richtlinie. Damit sollte die Rechenschaftspflicht großer internationaler Konzerne mit jährlichen Einnahmen von mehr als 750 Millionen Euro erhöht werden (vgl. Europäische Kommission 2016c). Entgegen aller anderen Kommissionsvorlagen wurde dieser Vorschlag als Richtlinie des Rates und des EU-Parlaments vorgelegt, was auch eine Abkehr davon darstellte, dass der Rat in der Steuerpolitik allein entscheidet.

2016: Mitteilung der Kommission über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung

Im Juli 2016 veröffentlichte die Kommission eine Mitteilung mit weiteren Schritten für eine faire Besteuerung und griff darin direkt die Steueraffäre Panama Papers auf, die kurz zuvor publik wurde. Neben der Forderung, den nationalen Steuerbehörden mehr Informationen über Steueraktivitäten internationaler Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten bereitzustellen, griff die Kommission auch die fragwürdigen Tätigkeiten von Steuerberatungsunternehmen auf, die bei Steuervermeidung eine Rolle spielen (vgl. Europäische Kommission 2016d). Vorgelegt wurden mit der Mitteilung auch die Änderung der Geldwäsche-Richtlinie sowie die Änderung einer Richtlinie zum besseren Informationszugang der Steuerbehörden im Fall von Geldwäsche. Sie werden in den folgenden Zeilen angeführt, aber nicht näher ausgeführt:

2016: Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des

Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinie 2009/101/EG

2016: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche

2016: Mitteilung der Kommission „Einführung eines fairen, wettbewerbsfähigen und stabilen Systems der Unternehmensbesteuerung für die EU“

Im Oktober 2016 folgte ein umfassendes legislatives Paket, in dessen Kern die Neuauflage der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) stand. Die EU-Kommission legte dazu zwei neue Richtlinien vor, da die Einführung der GKKB stufenweise erfolgen soll und für große multinationale Konzerne mit einem jährlichen Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro gelten soll. Körperschaftsteuersätze sollten damit allerdings nicht harmonisiert werden, sondern bleiben Gegenstand nationalstaatlicher Kompetenz. Die GKKB würde ein einheitliches Regelwerk für alle transnational tätigen Unternehmen bedeuten – die Kommission verspricht deutlich geringere Verwaltungskosten – und zur Bekämpfung von Gewinnverschiebung und Steuervermeidung beitragen (vgl. Europäische Kommission 2016e). Dadurch wurde der seit dem Jahr 2011 vorliegende GKKB-Vorschlag, bei dem es vonseiten der Mitgliedstaaten keine Fortschritte im Sinne eines möglichen Beschlusses gab, ersetzt. Zusätzlich wurden eine Richtlinie zur Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungsangelegenheiten sowie eine Richtlinie zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen mit Ländern außerhalb der EU vorgelegt. Sie werden in den folgenden Zeilen angeführt, aber nicht näher ausgeführt:

2016: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

2016: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

2016: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union

2016: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern

2017: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

Ebenfalls als Reaktion auf die Enthüllungen der Panama Papers legte die Kommission im Juni 2017 einen Vorschlag für verpflichtende Offenlegungsregelungen für Intermediäre vor. Damit sollten Steuerberatungsunternehmen, AnwältInnen und Bankinstitute, die für ihre KundInnen Strategien zur Steuervermeidung entwickelt und ihnen etwa Briefkastenfirmen angeboten haben, verpflichtet werden, die nationalen Steuerbehörden über ihre Angebote zu informieren, und die Mitgliedstaaten sollten die Informationen über eine einheitliche Datenbank automatisch untereinander austauschen. Ziel war es, aggressiver Steuerplanung „durch eine strengere Überprüfung der bislang im Verborgenen gebliebenen Vorgehensweisen von Steuerplanern und -beratern entgegenzuwirken“ (Europäische Kommission 2017a). Die direkte Verbindung der Vorlage zu den Panama Papers fand sich auch in der Kommunikation, die die EU-Kommission gemeinsam mit der Veröffentlichung des Vorschlags betrieb. Pierre Moscovici, Kommissar für Wirtschafts- und Finanzangelegenheiten, Steuern und Zoll, stellt in diesem Zusammenhang klar: „Im Fokus stehen heute Berufsgruppen, die Steuermisbrauch fördern. Steuerbehörden sollten über die notwendigen Informationen verfügen, um aggressive Steuerplanungsstrategien zu unterbinden“ (Europäische Kommission 2017a).

2017: Mitteilung der Kommission „Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt“

Im September 2017 gab die Kommission mittels Mitteilung einen Ausblick, wie die Regeln des Binnenmarktes aufgrund des digitalen Wandels des globalen Wirtschaftssystems Änderungen zu unterziehen sind. Vor allem die Steuervorschriften wiesen Lücken auf, da sie für herkömmliche Unternehmen mit einer festen Betriebsstätte konzipiert wurden, mittlerweile aber immer mehr Bereiche der Wirtschaft auf immateriellen Vermögenswerten und auf Daten basieren. Die Kommission betonte in ihrer Mitteilung die globale Dimension der Herausforderung und rief die Mitgliedstaaten dazu auf, im Rahmen der OECD sowie der G20 einen ehrgeizigen Standpunkt zu vertreten. Sollten neue internationale Regeln ausbleiben, so sollte die EU im Rahmen der GKKB den digitalen Sektor mitregeln (vgl. Europäische Kommission 2017b). Konkrete Legislativvorschläge wurden keine vorgelegt.

2018: Mitteilung der Kommission „Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft“

Im März 2018 legte die Kommission Vorschläge zur Besteuerung von Online-Unternehmen vor mit dem Ziel „einer faireren Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten in der EU“ (Europäische Kommission 2018b). Gemeinsam mit dieser Mitteilung wurden zwei Richtlinienvorschläge veröffentlicht.

2018: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz

Als umfassende und langfristige Lösung strebte die EU-Kommission mit diesem Vorschlag ein gemeinsames System für die Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten in der EU an. Darin wurden Indikatoren für digitale Geschäftstätigkeiten definiert. Eine digitale Betriebsstätte ist dann gegeben, wenn entweder pro Jahr ein Ertrag von mehr als 7 Millionen Euro in einem Mitgliedstaat erzielt wird, mehr als 100.000 NutzerInnen pro Jahr in einem Mitgliedstaat verzeichnet werden oder mehr als 3.000 Geschäftsverträge über digitale Dienstleistungen zwischen dem Unternehmen und gewerblichen NutzerInnen pro Jahr abgeschlossen werden. Als zentral bezeichnete die Kommission auch die Notwendigkeit, Vorschriften für den digitalen Bereich in die GKKB aufzunehmen (vgl. Europäische Kommission 2018b).

2018: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates für das gemeinsame Besteuerungssystem für digitale Dienstleistungen betreffend Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen.

Als kurzfristige Lösung legte die Kommission auch eine Zwischensteuer für zentrale digitale Tätigkeiten vor, die überhaupt nicht besteuert werden. Sie folgte damit dem Ruf mehrerer Mitgliedstaaten nach einer solchen Lösung (vgl. Europäische Kommission 2018b).

2018: Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen

Ziel der Kommissionsvorlage vom April 2018 war es, grenzüberschreitende Umzüge, Zusammenschlüsse oder Spaltungen für Unternehmen zu vereinheitlichen und zu vereinfachen (vgl. Europäische Kommission 2018c). Vorgeschlagen wurden auch Maßnahmen, die nationalen Steuerbehörden das Vorgehen gegen Missbrauch erleichtern. Die Kommission wollte damit verhindern, dass durch komplexe Unternehmensstrukturen Steuern umgangen werden.

4.1.2 Wettbewerbsrecht: Steuerprüfverfahren und Beihilfenprüfungen der EU-Kommission

Die Europäische Union verfügt über einen klar geregelten Rechtsrahmen für den Umgang mit staatlichen Beihilfen. Das europäische Wettbewerbsrecht sieht vor, dass staatliche Beihilfen, die einzelnen Unternehmen oder Branchen gewährt werden, mit dem Binnenmarkt unvereinbar und daher unzulässig sind, wenn sie den Wettbewerb verfälschen (vgl. Artikel 107 AEUV). Die Europäische Kommission hat die Aufgabe, nationale Beihilferegeln „fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten“ (Artikel 108 Abs. 1 AEUV) zu prüfen und im Falle unzulässiger staatlicher Beihilfen eine Aufhebung oder Umgestaltung beim betreffenden Mitgliedstaat anzuordnen.

Auch steuerliche Vorteile fallen unter staatliche Beihilfen. „Um gleiche Wettbewerbsbedingungen zu gewährleisten, prüft die Kommission, ob bestimmte Steuerpraktiken in einigen Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit der aggressiven Steuerplanung bestimmter multinationaler Unternehmen mit den EU-Beihilfenvorschriften im Einklang stehen“ (Europäische Kommission 2014b).

Im Jahr 2013 hat die Generaldirektion Wettbewerb der EU-Kommission die Task Force Tax Planning Practices installiert, um Fälle aggressiver Steuerplanung mittels staatlicher Hilfe in Form von Steuervorbescheiden intensiver zu untersuchen. Anlass dafür waren laut dem Generaldirektor der Generaldirektion Wettbewerb der Kommission, Johannes Laitenberger, unter anderem medial kolportierte Vorwürfe über aggressive Steuerplanung von Unternehmen, die zu öffentlichen Hearings im US-amerikanischen Senat sowie im britischen House of Commons führten. In einem Vortrag Mitte 2016 erklärt Laitenberger: „While certain practices in favour of businesses relying on tax rulings have always been at odds with State aid rules, their scale had never surfaced before“ (Laitenberger 2016: 5).

Seit 2013 prüft die Kommission die Auskünfte über Steuervorbescheide aus sieben Mitgliedstaaten: Belgien, Irland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Vereinigtes Königreich, Zypern (Europäische Kommission 2014b). Grundlage dafür ist die überarbeitete Verfahrensverordnung für den Beihilfebereich, die vom Rat am 22. Juli 2013 beschlossen wurden. Damit ist die Kommission berechtigt, „alle Informationen anzufordern, die sie im Rahmen eines beihilferechtlichen Prüfverfahrens für notwendig erachtet“ (Europäische Kommission 2014b). Nachdem sie ein förmliches Prüfverfahren eröffnet hat, kann die Kommission neben den Informationen aus dem betroffenen Mitgliedstaat auch Informationen

aus einem anderen Mitgliedstaat sowie von Unternehmen anfordern (vgl. Europäische Kommission 2014b).

Im Dezember 2014 hat die Kommission die Ausweitung ihrer Untersuchungen von verbindlichen Steuervorbescheiden bekannt gegeben. Konkret wurde das beihilferechtliche Auskunftsersuchen auf alle Mitgliedstaaten ausgeweitet und die Mitgliedstaaten wurden aufgefordert, Daten über gewährte Steuervorbescheide und die betroffenen Unternehmen bekanntzugeben (vgl. Europäische Kommission 2014b). Dieser Schritt erfolgte wenige Wochen nach Veröffentlichung der Lux Leaks-Daten und stellte einen Meilenstein auf europäischer Ebene dar.

Die ersten formellen Prüfverfahren im Bereich der Steuervorbescheide haben die Wettbewerbshüter der EU-Kommission im Juni 2014 gegen Irland im Fall Apple, gegen die Niederlande im Fall Starbucks und gegen Luxemburg im Fall von Fiat Finance & Trade eingeleitet. Im Oktober folgte das Verfahren gegen Amazon in Luxemburg – ebenfalls aufgrund vermuteter unrechtmäßiger Gewährung von Steuervorteilen. Nach dem Bekanntwerden der Lux Leaks-Affäre, in deren Zentrum ebenfalls Steuervorbescheide standen, wurde eine ganze Reihe weiterer Prüfverfahren gestartet. In vielen Fällen liegen bereits Entscheidungen von der Europäischen Kommission vor.

Für die vorliegende Arbeit werden im Bereich des Wettbewerbsrecht und der Beihilfeverfahren der Kommission jene Prüfverfahren herangezogen, bei denen es im Zentrum um Steuervorbescheide geht. Andere Beihilfeverfahren mit steuerlichem Kontext werden wegen mangelnder Relevanz für diese Arbeit nicht berücksichtigt.

Tabelle 1: Für diese Arbeit relevante Beihilfeverfahren der Kommission im Bereich von Steuervorbescheiden

Datum der Entscheidung	Mitgliedstaat	Titel	Fallnummer	Ergebnis
21.10.2015	Niederlande	State aid implemented by the Netherlands to Starbucks	SA.38374	illegal
21.10.2015	Luxemburg	State aid which Luxembourg granted to Fiat	SA.38375	illegal
11.01.2016	Belgien	Excess Profit exemption in Belgium – Art. 185§2 b) CIR92	SA.37667	illegal
30.08.2016	Irland	State aid implemented by Ireland to Apple	SA.38373	illegal
04.10.2017	Luxemburg	State aid granted by Luxembourg to Amazon	SA.38944	illegal

20.06.2018	Luxemburg	State aid implemented by Luxembourg in favour of ENGIE	SA.44888	illegal
19.09.2018	Luxemburg	Alleged aid to McDonald's	SA.38945	legal

eigene Darstellung, Quelle:

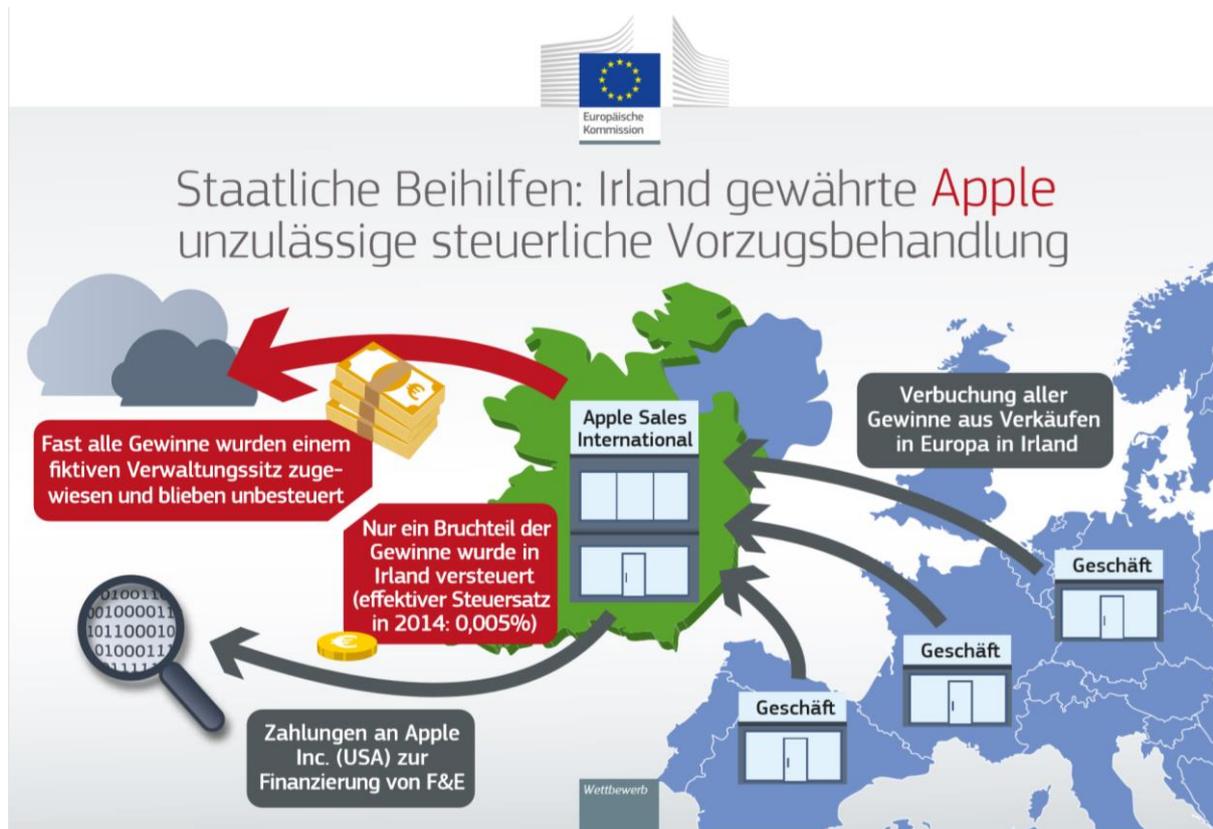
https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html

In ihren ersten Prüfverfahren von Steuervorbescheiden ist die EU-Kommission zu dem Schluss gelangt, „dass Luxemburg der Finanzierungsgesellschaft von Fiat und die Niederlande der Kaffeerösterei der Starbucks-Gruppe selektive Steuervorteile gewährt haben“ (Europäische Kommission 2015f). Im Zentrum der Erkenntnis standen konzerninterne Verrechnungspreise, die nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechen. Die Gewinne von Starbucks konnten dadurch ins Ausland verlagert und der Besteuerung entzogen werden. Im Fall von Fiat wurde lediglich eine Steuer auf zu niedrig bemessene Gewinne erhoben. Die beiden Unternehmen hatten dadurch einen unfairen Wettbewerbsvorteil, der nicht mit dem Binnenmarkt im Einklang stehen kann (vgl. Europäische Kommission 2015f). Starbucks und Fiat waren die erste Entscheidung der Kommission nach dem Bekanntwerden der Lux Leaks-Affäre, in deren Zentrum ebenfalls staatlich gewährte Steuervorbescheide standen. Mit ihrer Entscheidung ordnete die Kommission an, dass Luxemburg und die Niederlande die entgangenen Steuerleistungen von Starbucks und Fiat zurückfordern müssen. Die Rückforderungsbeträge beliefen sich auf bis zu 20 Millionen Euro. (vgl. Europäische Kommission 2015f)

Im Fall von Belgien kam die Kommission nach einem förmlichen Prüfverfahren zu der Entscheidung, dass ausgewählte Steuervergünstigungen, die für Gewinnüberschüsse gewährt wurden, beihilferechtlich unzulässig sind. Die Untersuchung ergab, dass zumindest 35 multinational tätige Unternehmen diese Vergünstigungen nutzen konnten. Belgien ermöglichte es ihnen, auf Basis einer um 50 bis 90 Prozent verringerten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zu wirtschaften und dadurch wesentlich weniger Steuern zu zahlen. Die Kommission ordnete Rückzahlungen der entgangenen Steuerleistungen an, die sich laut Schätzungen auf etwa 700 Millionen Euro beliefen. (vgl. Europäische Kommission 2016f)

Die meistbeachtete Entscheidung wurde von der Europäischen Kommission im Fall des IT-Konzerns Apple in Irland getroffen. Nachdem seit Juni 2014 eine Untersuchung lief, kam die Kommission im Sommer 2016 zu dem Schluss, dass Irlands Steuervergünstigungen an Apple illegal sind und der Konzern bis zu 13 Milliarden Euro zurückzahlen muss. (vgl. Europäische Kommission 2016g)

Abbildung 6: Staatliche Beihilfen: Irland gewährte Apple unzulässige steuerliche Vorzugsbehandlungen (Europäische Kommission 2016g)



Der EU-Mitgliedstaat Irland ermöglichte dem Apple-Konzern eine Methode zum Kleinrechnen von Konzerngewinnen, die im Gegensatz zur wirtschaftlichen Realität stand. Der Konzern konnte dadurch für die Gewinnbesteuerung eines Tochterunternehmens einen effektiven Körperschaftsteuersatz zwischen 1 Prozent im Jahr 2003 und 0,005 Prozent im Jahr 2014 nutzen. Apple konnte sich dadurch gegenüber anderen Unternehmen einen wesentlichen Wettbewerbsvorteil verschaffen. (vgl. Europäische Kommission 2016g)

Im Prüfverfahren gegen Luxemburg im Fall von Amazon kam die Kommission im Oktober 2017 zur einer Entscheidung. Demnach hat Luxemburg dem Konzern unzulässige Steuervergünstigungen gewährt, die als illegale staatliche Beihilfen gewertet wurden. Die drei Jahre andauernde Prüfung endete mit der Anordnung der Kommission, dass Luxemburg rund 250 Millionen Euro vom Unternehmen zurückfordern muss. Amazon konnte aufgrund eines von den nationalen Steuerbehörden gewährten Vorbescheids Gewinne verschieben und dadurch die Besteuerung vermeiden. Dazu hat Amazon ein Modell der Lizenzgebührenverrechnung verwendet, das laut Kommission nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht. (vgl. Europäische Kommission 2017c)

In einem weiteren Verfahren gegen Luxemburg kam die EU-Kommission ebenfalls zu der Entscheidung, dass das Großherzogtum den Tochterunternehmen des französischen Energiekonzerns Engie unzulässige Steuervergünstigungen gewährte. Die Kommission ordnete Rückzahlungsforderungen in der Höhe von zirka 120 Millionen Euro an. (vgl. Europäische Kommission 2018d)

Ebenfalls gegen Luxemburg richtete sich das Prüfverfahren im Fall von McDonald's. Im Gegensatz zu den vorangegangenen Untersuchungen kam die Kommission in diesem Fall zum Ergebnis, dass Luxemburg keine selektive steuerliche Begünstigung an McDonald's gewährte. (vgl. Europäische Kommission 2018e)

Bei vielen dieser Kommissionsentscheidungen kam das sogenannte „arm's length principle“, auch Fremdvergleichsgrundsatz genannt, zur Anwendung: „This “arm's length principle” aims to ensure that all economic operators are treated in the same manner when determining their taxable base for corporate income tax purposes, regardless of whether they form part of an integrated corporate group or operate as standalone companies on the market“ (Europäische Kommission 2016h: 1f). Demnach ist insbesondere das Verrechnen von nicht-marktkonformen Preisen für Leistungen innerhalb einer Unternehmensgruppe unzulässig. Zwischen 2013 und 2016 hat die Kommission über 1000 Steuervorbescheide geprüft – laut dem Generaldirektor der Generaldirektion Wettbewerb in der Kommission wurden die Mehrheit dieser Bescheide nicht für aggressive Steuerplanung genutzt (vgl. Laitenberger 2016: 8).

Neben ihrer intensiven Prüfung von Steuervorbescheiden ab 2013 hat die Kommission im Rahmen ihrer generellen Zuständigkeit für Beihilfeverfahren bereits in der Vergangenheit zahlreiche Fälle von staatlicher Beihilfe im steuerlichen Kontext untersucht und Entscheidungen getroffen. Aber 2013 und verstärkt ab 2014 wurde der Fokus klar auf Steuervorbescheide gelenkt.

4.2 Europäisches Parlament

Im Europäischen Parlament haben die veröffentlichten Steueraffären zu einer Reihe direkter Konsequenzen geführt, die vor allem auf die Aufklärung der bekannt gewordenen Missstände abstellten. Im Folgenden werden die zentralen Maßnahmen des EU-Parlaments dargelegt.

4.2.1 Sonderausschüsse zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung TAXE, TAX2, TAX3

Die Lux Leaks-Affäre, die im November 2014 durch die Aktivitäten eines Whistleblowers öffentlich wurden, hat die Abgeordneten zum Europäischen Parlament dazu veranlasst, einen Sonderausschuss einzusetzen. Basis für das Einsetzen eines solchen Sonderausschusses ist Artikel 197 der Geschäftsordnung des Europäischen Parlaments: „Das Parlament kann jederzeit auf Vorschlag der Konferenz der Präsidenten Sonderausschüsse einsetzen, deren Zuständigkeiten, Zusammensetzung und Mandatszeit gleichzeitig mit dem Beschluss zu ihrer Einsetzung festgelegt werden“ (Europäisches Parlament 2019a: 125). Ein Sonderausschuss hat eine auf zwölf Monate beschränkte Mandatszeit, die allerdings nach Ablauf verlängert werden kann.

Sonderausschuss zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung TAXE

Drei Monate nach Bekanntwerden der Lux-Leaks-Affäre wurde am 12. Februar 2015 die Einsetzung des „Sonderausschusses zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung“ beschlossen. 45 Abgeordnete sollten zunächst für eine Mandatszeit von sechs Monaten ihre Tätigkeit in diesem Bereich aufnehmen. Im Mandat wurde als Ziel des Sonderausschusses festgehalten, dass er eingesetzt wird, „um die von Mitgliedstaaten gehandhabte Praxis bei der Anwendung der Vorschriften des Beihilfe- und Steuerrechts der EU in Bezug auf Steuervorbescheide und andere Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung zu prüfen, sofern eine solche Vorgehensweise in die Verantwortung eines Mitgliedstaats oder der Kommission fällt“ (Europäisches Parlament 2015b: 1). Beschlossen wurde, dem Sonderausschuss TAXE die Prüfung darüber zu übertragen, „wie die Mitgliedstaaten Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) im Hinblick auf Steuervorbescheide und andere Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung seit dem 1. Januar 1991 in der Praxis handhaben“ (Europäisches Parlament 2015b: 1f) sowie die „Analyse und Bewertung der Praxis der Kommission“ (Europäisches Parlament 2015b: 2) in Hinblick auf Artikel 108 AEUV betreffend Beihilferegelungen, vor allem im Falle unzulässiger Beihilfen. Außerdem wurde beschlossen, dass der Sonderausschuss die Frage bewerten soll, ob der „Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit von den Mitgliedstaaten eingehalten wird, etwa die Verpflichtung, die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe zu unterstützen und alle Maßnahmen zu unterlassen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten, angesichts der mutmaßlichen, von den Mitgliedstaaten unterstützten

aggressiven Steuerplanung in großem Umfang und ihrer wahrscheinlich beträchtlichen Auswirkungen auf die öffentlichen Finanzen der EU und in der EU“ (Europäisches Parlament 2015b: 2).

Im Mandat festgehalten wurde zudem die „Analyse und Bewertung des Ausmaßes aggressiver Steuerplanung im Hinblick auf Drittländer durch in den Mitgliedstaaten ansässige oder errichtete Unternehmen und des diesbezüglichen Informationsaustauschs mit Drittländern“ (Europäisches Parlament 2015b: 2f) sowie die Befugnis, dass der Ausschuss notwendige Empfehlungen unterbreiten kann.

Im Rahmen des TAXE-Ausschusses fanden 14 Sitzungen statt, in denen die 45 Ausschussmitglieder Anhörungen mit EU-Kommissionspräsident Jean-Claude Juncker, Wettbewerbskommissarin Margrethe Vestager und mit Pierre Moscovici, Kommissar für Wirtschafts- und Finanzangelegenheiten, Steuern und Zoll, durchführten. Von mitgliedstaatlicher Ebene wurden die Finanzminister von Deutschland, Frankreich, Italien und Spanien angehört. Neben OECD-VertreterInnen wurden auch InvestigativjournalistInnen und WhistleblowerInnen angehört. Außerdem wurden VertreterInnen internationaler Konzerne, Berufssparten, Gewerkschaften, Nichtregierungsorganisationen sowie der Wissenschaft angehört. Auch Mitglieder nationaler Parlamente wurde angehört. Zusätzlich zu den Anhörungen fanden mehrere Informationsreisen nach Belgien, Luxemburg, Irland, in die Niederlande und in das Vereinigte Königreich statt. Weiters fanden Termine mit VertreterInnen von Gibraltar und Bermudas statt. (vgl. Europäische Parlament 2015c: 10f)

In Abschlussbericht des Sonderausschusses kritisiert das EU-Parlament die mangelnde Kooperation des Rates, der Mitgliedstaaten und auch der EU-Kommission. Dokumente und Auskünfte wurden teilweise zu spät oder gar nicht an den Ausschuss übermittelt. Von insgesamt 17 internationalen Konzernen, die aufgefordert wurden im Ausschuss zu erscheinen, erklärten sich elf davon erst unmittelbar vor der finalen Abstimmung über den Ausschussbericht im Plenum bereit zu erscheinen. Zwei der angefragten Unternehmen lehnten ein Erscheinen gänzlich ab. (vgl. Europäische Parlament 2015c: 11)

Der Abschlussbericht des TAXE-Ausschusses wurde am 25. November 2015 im Plenum als Entschließung beschlossen. Als zentrale Forderung wurde darin festgehalten, dass die Methoden zur Berechnung von Konzerngewinnen vereinheitlicht werden müssen. Zudem sollen Unternehmen zur länderspezifischen Berichterstattung verpflichtet werden, sodass „multinationale Unternehmen aller Branchen in ihren Jahresabschlüssen eine Reihe

aggregierter Informationen aufgeschlüsselt nach Mitgliedstaat und Drittland, in denen eine Niederlassung besteht, offenlegen sollten, einschließlich Gewinne oder Verluste vor Steuern, Steuern auf Gewinne oder Verluste, Anzahl der Mitarbeiter, Vermögenswerte, grundlegende Informationen zu Steuerbescheiden“ (Europäisches Parlament 2015c: 43). Betreffend Steuervorbescheide, die in der Lux Leaks-Affäre eine zentrale Rollen spielen, forderte das Parlament eine „Ausweitung des automatischen Informationsaustauschs auf alle Vorbescheide, die von oder im Namen der Regierung oder Steuerbehörde eines Mitgliedstaats oder einer regionalen oder administrativen Untereinheit ausgestellt werden“ (Europäisches Parlament 2015c: 36). Der umfangreiche Bericht enthielt auch die Forderung an die Kommission, einen „EU-Rechtsrahmen zum wirksamen Schutz interner Hinweisgeber“ vorzuschlagen (Europäisches Parlament 2015c: 44), da die behandelte Steueraffäre nur Dank WhistleblowerInnen publik wurde.

Sonderausschuss zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung TAX2

Um die Ermittlungen fortzusetzen, bisherige Probleme zu lösen und offene Fragen zu beantworten, wurde der Sonderausschuss im Dezember 2015 unter einem neuen Mandat um sechs Monate verlängert. Auch der TAX2-Ausschuss befasste sich mit Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung. Elf Sitzungen fanden statt, in denen Kommissionsmitglieder sowie VertreterInnen der Regierungen von Andorra, Guernsey, Jersey, Liechtenstein und Monaco angehört wurden. Von sieben angefragten Konzernen sind nur vier der Einladung gefolgt und haben VertreterInnen in den Ausschuss entsandt. (vgl. Europäisches Parlament 2016a: 15f)

Der Abschlussbericht von TAX2 wurde im Juli 2016 im Plenum des EU-Parlaments angenommen. Die nicht-legislative Entschließung enthielt wieder die Forderung nach der Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. Die Kommission soll einen neuen Vorschlag vorlegen, womit die EU eine einheitliche Methode zur Berechnung von Unternehmensgewinnen bekäme und schädlicher Steuerwettbewerb eingeschränkt werde. Außerdem enthält der Bericht die Forderung rasch „eine einheitliche Definition des Begriffs „nicht kooperative Staaten und Gebiete“ zu erarbeiten und eine gemeinsame Liste dieser („schwarze Liste der Steuerparadiese“) zu erstellen“ (Europäisches Parlament 2016a: 20).

Die Abgeordneten haben sich im TAX2-Ausschuss außerdem mit konkreten Praktiken der Steuervermeidung und -hinterziehung befasst und die Konsequenzen aus ihren Ermittlungen gezogen, „dass Patent-, Wissens- und FuE-Boxen bisher weniger zur Förderung von Innovationen beigetragen haben als erwartet“ (Europäisches Parlament 2016a: 22). Stattdessen werden diese Instrumente primär für Gewinnverschiebung von Konzernen missbraucht. Daher forderte der Sonderausschuss von der EU-Kommission die Vorlage klarer neuer Regeln für alle Patentboxen, um Gewinnverlagerung zu vermeiden.

Ein weiterer Schwerpunkt von TAX2 waren Intermediäre. Diese umfassen Banken, SteuerberaterInnen, Anwaltskanzleien und Wirtschaftsprüfungsunternehmen. Sie alle spielen entscheidende Rollen bei aggressiver Steuervermeidung, was die Abgeordneten dazu veranlasst hat, eine Reihe von Maßnahmen und Forderungen an die Kommission zu formulieren. Der Ausschussbericht thematisierte auch das Problem, dass Kanzleien und Wirtschaftsberatungen oft nicht nur Unternehmen bei der aggressiven Steuerplanung beraten, sondern auch den öffentlichen Sektor, wodurch es zu Interessenkonflikten kommt. Um dem vorzubeugen, wurde unter anderem eine Unvereinbarkeitsregel für SteuerberaterInnen gefordert. (vgl. Europäisches Parlament 2016a: 23)

Zum Zeitpunkt der Annahme des Abschlussberichts im Juli 2016 war die Steueraffäre rund um die Panama Papers bereits publik. Im Bericht ist daher bereits das Einrichten eines Untersuchungsausschusses festgehalten, um die systematische Nutzung von Briefkastenfirmen durch Privatpersonen und Unternehmen zu untersuchen.

Sonderausschuss zu Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung TAX3

Nachdem das EU-Parlament bereits in zwei Sonderausschüssen sowie zwei Untersuchungsausschüssen ermittelte, beschlossen die Abgeordneten am 1. März 2018 die Einrichtung eines weiteren Sonderausschusses mit Fokus auf Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung. Die Mandatszeit wurde auf zwölf Monate festgelegt. In diesem Zeitraum fanden im TAX3-Ausschuss „18 Anhörungen statt, 10 Diskussionen mit Finanzministern und EU-Kommissaren sowie 4 Missionen in die USA, die Isle of Man, Dänemark und Estland sowie Lettland“ (Europäisches Parlament 2019b).

Der Abschlussbericht von TAX3 wurde im März 2019 angenommen. Darin finden sich eine Reihe von Ableitungen und Forderungen, die unter anderem eine europäische Finanzpolizei, eine EU-Behörde zur Bekämpfung von Geldwäsche, sowie die Abschaffung von Goldenen

Visa und Pässen umfassen. Der Sonderausschuss hielt fest, dass sieben Mitgliedstaaten Merkmale einer Steueroase aufweisen: Belgien, Irland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Zypern und Ungarn. Festgehalten wurde auch, dass der Rat am wenigsten politischen Willen bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -vermeidung vorweist. (vgl. Europäisches Parlament 2019b)

4.2.2 Untersuchungsausschuss PANA

Neben den Sonderausschüssen mit Fokus auf Steuervorbescheide hat das Europäische Parlament nach Bekanntwerden der Panama Papers im Juni 2016 die Einsetzung eines Untersuchungsausschusses beschlossen. Zweck des PANA-Ausschusses ist die „Prüfung von mutmaßlichen Verstößen gegen das Unionsrecht und Missständen bei dessen Anwendung im Zusammenhang mit Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung“ (Europäisches Parlament 2016b). Der Untersuchungsausschuss zu den Panama Papers wurde mit 65 Mitgliedern ausgestattet und zunächst für zwölf Monate eingesetzt. Danach wurde das Mandat zweimal um je einen dreimonatigen Zeitraum verlängert.

Basis für das Einsetzen eines Untersuchungsausschusses ist die Geschäftsordnung des Europäischen Parlament. In Artikel 198 ist geregelt, dass das „Parlament zur Prüfung von behaupteten Verstößen gegen das Unionsrecht [...], die einem Organ oder einer Einrichtung der Europäischen Union, einer Behörde eines Mitgliedstaates oder Personen, die durch das Unionsrecht mit dessen Anwendung beauftragt wurden, zur Last gelegt werden, auf Antrag eines Viertels seiner Mitglieder einen Untersuchungsausschuss einsetzen“ (Europäisches Parlament 2019a: 125f) kann.

Ähnlich den vorangegangenen Sonderausschüssen, führte der PANA-Ausschuss Anhörungen mit Mitgliedern der Europäischen Kommission sowie VertreterInnen der Mitgliedstaaten durch, forderte Auskünfte von den Mitgliedstaaten, führte Informationsreisen durch und gab Studien in Auftrag. Der Ausschuss hat sich dabei mit den Themenkomplexen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, Geldwäsche, der Rolle von Intermediären (Wirtschaftsprüfungsunternehmen, Banken, Steuerberatungsunternehmen, Anwaltskanzleien), Drittstaatendimension, der Rolle von WhistleblowerInnen und der interinstitutionellen Zusammenarbeit befasst (vgl. Remeur 2017: 2).

Die zentralen Schlussfolgerungen waren nicht nur Forderungen nach neuen legislativen Maßnahmen durch die Europäische Kommission sowie der Umsetzung bestehender Vorlagen, sondern auch Kritik am intransparenten und unkooperativen Vorgehen des Rates. Die *Süddeutsche Zeitung* – sie war im deutschsprachigen Raum federführend an der Aufdeckung der Panama Papers beteiligt – beschreibt nach 18-monatiger Untersuchungszeit durch das EU-Parlament folgendes Bild: „EU-Kommission und das Europaparlament haben sich im Kampf gegen Steuervermeidung verbündet. Sie sind es, die das politische Momentum nutzen und die Mitgliedstaaten nun vor sich her treiben“ (Mühlauer 2017). Die dieser Beschreibung zugrundeliegenden Umständen finden sich auch im Abschlussbericht des Ausschusses wieder, wo unter anderem festgehalten wurde, dass der Rat trotz Ersuchen nicht ausreichend Dokumente für die Ausschussuntersuchungen zugänglich gemacht oder bereitgestellt hat. Im Bericht wird auch darauf hingewiesen, dass „der Rat seit der Einrichtung des „Panama-Papiere“-Untersuchungsausschusses (PANA) des Parlaments versucht hat, seine Arbeit zu behindern“ (Europäisches Parlament 2017: 45). Weil einige Mitgliedstaaten sich weigerten, Dokumente zu liefern, Auskünfte zu geben und „anscheinend nicht wirklich bemüht sind, gegen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung vorzugehen“ (Europäisches Parlament 2017: 46), kamen die Abgeordneten daher im Bericht zu dem Schluss, „dass von einigen Mitgliedstaaten und auch vom Rat und seinen Gremien gegen den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit verstoßen wird“ (Europäisches Parlament 2017: 45).

Zu den wichtigsten Forderungen des EU-Parlaments zählen unter anderem „eine öffentliche, nach Ländern untergliederte Berichterstattung über die Steuerdaten vonseiten aller großen Unternehmen“ (Europäisches Parlament 2017: 46), die Durchsetzung und Einhaltung bestehender Regeln betreffend Intermediäre, Transparenz, Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten sowie die Ausarbeitung von Maßnahmen zum Schutz von WhistleblowerInnen. Kontrovers diskutiert wurde zwischen den politischen Fraktionen im Ausschuss die Forderung der SozialdemokratInnen nach einem Verbot von Briefkastenfirmen, das letztlich durch die parlamentarische Mehrheit von liberalen und konservativen Fraktionen verhindert wurde.

4.3 Rat der Europäischen Union

Nachdem dargelegt wurde, welche Initiativen die Europäische Kommission und das Europäische Parlament im Untersuchungszeitraum gesetzt haben, gilt es nun die konkreten Beschlüsse aufzulisten, die durch Richtlinien die Steuerpolitik der Mitgliedstaaten direkt

beeinflussen. Zusätzlich werden auch Ratsschlussfolgerungen aufgelistet, die von Relevanz sind.

4.3.1 Beschlüsse

Beschlüsse im Bereich der Unternehmenszusammenschlüsse

Im November 2011 wurde vom Rat die Neufassung der sogenannten Mutter-Tochter-Richtlinie beschlossen. Ziel der Richtlinie ist es, Zusammenschlüsse von Gesellschaften in der EU zu erleichtern. Die Mutter-Tochter-Richtlinie „zielt darauf ab, Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen“ (EUR-Lex 2014). 2014 einigte sich die Mitgliedstaaten auf eine weitere Überarbeitung der Richtlinie.

Beschlüsse im Bereich Informationsaustausch

Im Bereich der Transparenz und des Austauschs von Informationen wurde im Februar 2011 die Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom Rat der Wirtschafts- und FinanzministerInnen beschlossen (vgl. Rat der Europäischen Union 2011a). Vor dem Hintergrund von Globalisierung und Digitalisierung wurden damit Regelungen zur Amtshilfe rundum erneuert. Diese Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung wurde in den letzten Jahren mehrfach abgeändert:

2014: Mit der Änderung im Jahr 2014 wurde ein von der OECD entwickelter gemeinsamer Meldestandard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten in der EU eingeführt. Die Richtlinie sorgt für den „Informationsaustausch über Finanzkonten von steuerlich nicht ansässigen Personen vor und errichtet einen weltweiten Rahmen für diesen Austausch“ (Rat der Europäischen Union 2018b: 1).

2015: Mit der beschlossenen Änderung der Richtlinie im Jahr 2015 wurde der automatische Austausch von Informationen über grenzüberschreitende Steuervorbescheide festgelegt. Anlass dafür war das Bekanntwerden der Lux Leaks-Affäre.

2016: Mit der Änderung im Jahr 2016 wurde der verpflichtende „Informationsaustausch über die länderbezogene Berichterstattung multinationaler Unternehmen zwischen Steuerbehörden“

(Rat der Europäischen Union 2018b: 1) beschlossen. Die Verpflichtung gilt für internationale Konzerne und Unternehmensgruppen, deren Jahresumsatz mindestens 750 Millionen Euro beträgt.

2016: Mit einer weiteren Änderung im Jahr 2016 wurden die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, „den Steuerbehörden Zugang zu den Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten der Finanzinstitute“ (Rat der Europäischen Union 2018b: 1) zu gewähren.

2018: Im Mai 2018 hat der Rat der Wirtschafts- und FinanzministerInnen eine Richtlinie für Transparenzvorschriften für sogenannte Intermediäre beschlossen: Die legislativen Maßnahmen zielen auf „Steuerberater, Buchhalter und Rechtsanwälte ab, die Steuerplanungsmodelle entwerfen und/oder anbieten. Sie werden verpflichtet, Modelle zu melden, die als potenziell aggressiv gelten“ (Rat der Europäischen Union 2018a).

2016: Maßnahmen gegen aggressive Steuerplanung

Im Juli 2016 hat der Rat der Wirtschafts- und FinanzministerInnen die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken beschlossen. Sie ist Teil des von der EU-Kommission im Jänner 2016 vorgelegten Maßnahmenpakets zur Bekämpfung von Steuervermeidung und setzt eine Reihe von OECD-Empfehlungen aus ihrem BEPS-Programm um. Mit Vorschriften in fünf unterschiedlichen Bereichen soll verhindert werden, dass internationale Konzerne, die in einem oder mehreren EU-Mitgliedstaaten körperschaftsteuerpflichtig sind, „Unterschiede zwischen nationalen Steuersystemen ausnutzen, um ihre Steuerbelastung zu verringern“ (Rat der Europäischen Union 2016). Enthalten ist eine Zinsschranke, um die Praxis der Gewinnverlagerung mittels Zinszahlungen unattraktiv zu machen. Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung sollen Konzerne daran hindern, ihren „Steuersitz und/oder ihre Vermögenswerte ausschließlich für die Zwecke einer aggressiven Steuerplanung“ (Rat der Europäischen Union 2016) und der Verringerung der Steuerbelastung zu verlagern. Außerdem sieht die Richtlinie allgemeine Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch durch Lücken in den nationalen Steuergesetzgebungen vor. Weiter sind Vorschriften zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung sowie Regeln für Unternehmensgruppen vorgesehen, mit denen Gewinnverlagerungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften vermieden werden sollen. Der Rat bewertet die Richtlinie auch als eine Reaktion auf den allgemeinen Eindruck der Öffentlichkeit, „wonach einige multinationale

Unternehmen nicht ihren gerechten Anteil am Steueraufkommen entrichten und somit den Steuerwettbewerb im EU-Binnenmarkt verzerren“ (Rat der Europäischen Union 2016).

2017: Maßnahmen gegen Steuervermeidung durch Drittstaaten

Im Mai 2017 haben die Wirtschafts- und FinanzministerInnen eine weitere Richtlinie zu Eindämmung von Steuervermeidungspraktiken von international tätigen Konzernen beschlossen, die die Richtlinie vom Juli 2016 ergänzt. Hauptfokus ist das Unterbinden von „hybriden Gestaltungen“ mit Drittstaaten, durch die Unternehmen ihre Steuerschuld künstlich verringern können. (vgl. Rat der Europäischen Union 2017a)

2017: Schwarze Liste für Steueroasen

Der Rat hat im Dezember 2017 eine schwarze Liste mit unkooperativen Ländern und Gebieten für Steuerfragen veröffentlicht. Die EU-FinanzministerInnen haben sich auf eine Liste mit 17 Ländern bzw. Steuergebieten geeinigt, die als Steueroasen gelten und nicht mit der EU kooperieren. 47 weitere Ländern haben sich auf Nachdruck dazu verpflichtet, Mängel zu beseitigen und die Standards einzuhalten. Die Initiative für die Liste wurde nach den Enthüllungen der Panama Papers im April 2016 gestartet. Im November 2016 legte der Rat Kriterien fest, die ein Land oder ein Gebiet für eine positive Bewertung erfüllen muss. Dazu zählen Maßnahmen betreffend Transparenz im Steuerbereich, Steuergerechtigkeit sowie Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnverschiebung. Der Rat hat die Liste parallel zu Arbeiten der OECD und der G20 erstellt. (vgl. Rat der Europäischen Union 2017b; Süddeutsche Zeitung 2017b)

Die beschlossene Liste umfasste ausschließlich Drittstaaten, und keine EU-Mitgliedstaaten. Forderungen nach der Aufnahme von EU-Ländern hat die Kommission mit „Verweis auf gemeinsame Regeln bei Steuerstandards“ (Süddeutsche Zeitung 2017b) zurückgewiesen. „Zudem hatten Mitgliedsstaaten mit niedrigen Steuersätzen – Irland beispielsweise oder die Niederlande – mit dem Verweis auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit Europas mit einem Veto gedroht“ (Süddeutsche Zeitung 2017b). Unmittelbare Konsequenzen musste keines der Länder oder Gebiete erwarten, die sich auf der Liste wiederfanden, da keine Sanktionen vorgesehen wurden. Im darauffolgenden Jahr wurde die Liste der nicht kooperativen Steueroasen mehrmals durch die EU-FinanzministerInnen verändert und gekürzt. Für

besonderes Aussehen sorgte die Empfehlung einer Ratsarbeitsgruppe, unter anderem Panama von der schwarzen Liste zu streichen (vgl. Die Zeit 2018a).

2018: Finanztransaktionssteuer gescheitert

Am 3. Dezember 2018 kam der Euro-FinanzministerInnenrat zu der Entscheidung, die im Jahr 2011 von der EU-Kommission vorgelegte Finanztransaktionssteuer nicht weiter zu verfolgen. Stattdessen unterbreiteten Deutschland und Frankreich einen anderen Vorschlag für eine Steuer in diesem Bereich (vgl. Mayer 2018). Zwar handelt es sich bei der Finanztransaktionssteuer um keine Unternehmenssteuer im eigentlichen Sinn, dennoch wird die Ratsentscheidung an dieser Stelle erwähnt. Relevanz für den erforschten Bereich ist deshalb vorhanden, weil der jahrelang dauernde Diskussions- und Verhandlungsprozess rund um die Finanztransaktionssteuer ein gutes Beispiel für die unterschiedlichen Interessenlagen im Bereich der Steuerpolitik ist. Ein breites Bündnis aus zivilgesellschaftlichen Organisationen, Gewerkschaften und einigen Regierungen hatte die Einführung der Finanztransaktionssteuer forciert „in order to make the financial sector pay its fair share for economic recovery after the 2008 financial crisis“ (Kastner 2018: 1648). Nachdem die Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten eine europaweite Einführung abgelehnt hatte, organisierte sich eine Gruppe von elf Mitgliedstaaten unter der Federführung von Frankreich und Italien, die auf eine breit angelegte Steuer auf Finanztransaktionen mit wenigen Ausnahmen hinarbeiteten. „In the post-crisis context, heads of states and governments became interested in the FTT as a populist policy measure to appease public opinion“ (Kastner 2018: 1661). Mit laufender Abnahme der öffentlichen Aufmerksamkeit und Verlagerung des Prozesses auf die inhaltliche Ebene in Arbeitsgruppen nahm der Druck und Einfluss von Interessenvertretungen der Finanzindustrie zu. Abschwächungen gab es ab 2014. 2017 setzte sich der Eindruck durch, „that the draft directive will be significantly less ambitious than the original Commission proposal and end up as a narrow based FTT“ (Kastner 2018: 1653).

4.4 Analyse

Tabelle 2: Auflistung der Instrumente der Steuerpolitik vor und nach Lux Leaks im Jahr 2014

Instrumente der Steuerpolitik	Phase 1 vor Lux Leaks (2011 – 2014)	Phase 2 nach Lux Leaks (2015 – 2018)
Gesetzgebung – Initiativen der EU-Kommission (Richtlinien)	<p>Vorschlag für eine Richtlinie über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG (28.09.2011)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung) (04.01.2011)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (16.03.2011)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (11.11.2011)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rats zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (12.06.2013)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame</p>	<p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (18.03.2015)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (28.01.2016)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (28.01.2016)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (12.04.2016)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche (05.07.2016)</p>

	<p>Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (25.11.2013)</p>	<p>Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinie 2009/101/EG (05.07.2016)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (25.10.2016)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (25.10.2016)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union (25.10.2016)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (25.10.2016)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle (21.06.2017)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (21.03.2018)</p>
--	--	--

		<p>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (21.03.2018)</p> <p>Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen (25.04.2018)</p>
<p>Gesetzgebung – Beschlüsse des Rats der EU</p>	<p>Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (15.02.2011)</p> <p>Richtlinie 2011/96/EU des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (30.11.2011)</p> <p>Richtlinie 2014/86/EU des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (08.07.2014)</p>	<p>Richtlinie 2014/107/EU des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (09.12.2014)</p> <p>Richtlinie 2015/2376 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (08.12.2015)</p> <p>Richtlinie 2016/881 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (25.05.2016)</p> <p>Richtlinie 2016/1164 des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (12.07.2016)</p> <p>Richtlinie 2016/2258 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des Zugangs von</p>

		<p>Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche (06.12.2016)</p> <p>Richtlinie 2017/952/EU des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (29.05.2017)</p> <p>Schlussfolgerungen des Rates: Rat veröffentlicht eine EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete (05.12.2017)</p> <p>Richtlinie 2018/822 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (25.05.2018)</p>
<p>Wettbewerbsrechtliche Verfahren der EU-Kommission</p>		<p>State aid implemented by the Netherlands to Starbucks – illegal (SA.38374; Entscheidung: 21.10.2015)</p> <p>State aid which Luxembourg granted to Fiat – illegal (SA.38375; Entscheidung: 21.10.2015)</p> <p>Excess Profit exemption in Belgium – Art. 185§2 b) CIR92 – illegal (SA.37667; Entscheidung: 11.01.2016)</p> <p>State aid implemented by Ireland to Apple – illegal (SA.38373; Entscheidung: 30.08.2016)</p> <p>State aid granted by Luxembourg to Amazon – illegal (SA.38944; Entscheidung: 04.10.2017)</p> <p>State aid implemented by Luxembourg in favour of ENGIE – illegal (SA.44888; Entscheidung: 20.06.2018)</p>

		Alleged aid to McDonald's – legal (SA.38945; Entscheidung: 19.09.2018)
Parlamentarische Instrumente		<p>Sonderausschuss zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung TAXE</p> <p>Sonderausschuss zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung TAX2</p> <p>Sonderausschuss zu Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung TAX3</p> <p>Untersuchungsausschuss PANA</p>
Soft Law – Initiativen der EU-Kommission (Mitteilungen, Aktionspläne)	<p>Mitteilung der Kommission: Doppelbesteuerung im Binnenmarkt (11.11.2011)</p> <p>Mitteilung der Kommission über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (27.06.2012)</p> <p>Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung; zwei Empfehlungen zu Steueroasen und aggressiver Steuerplanung an Mitgliedstaaten (06.12.2012)</p>	<p>Steuertransparenzpaket (18.03.2015)</p> <p>Mitteilung der Kommission: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Fünf Aktionsschwerpunkte (17.06.2015)</p> <p>Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU (28.01.2016)</p> <p>Mitteilung der Kommission über eine externe Strategie für effektive Besteuerung (28.01.2016)</p> <p>Empfehlung der Kommission zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen (28.01.2016)</p> <p>Mitteilung der Kommission über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung</p>

		<p>von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (05.07.2016)</p> <p>Mitteilung der Kommission zur Einführung eines fairen, wettbewerbsfähigen und stabilen Systems der Unternehmensbesteuerung für die EU (25.10.2016)</p> <p>Mitteilung der Kommission: Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt (21.09.2017)</p> <p>Mitteilung der Kommission „Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft“ (21.03.2018)</p>
--	--	--

eigene Darstellung

Die Steueraffäre Lux Leaks stellte ein Novum dar, das geprägt ist von der Tatsache, dass Steuervermeidung von internationalen Unternehmen mit der Unterstützung staatlicher Steuerbehörden möglich gemacht wurde. Steuervorbescheide, die als Vorab-Vereinbarungen zwischen den nationalen Steuerbehörden und Unternehmen getroffen wurden, haben die angewandten Steuersparmodelle, die durch Wirtschaftsprüfungskanzleien entwickelt wurden, genehmigt. Unternehmen wurde es dadurch ermöglicht, kaum Steuern auf ihre Gewinne zu zahlen.

Der Zeitpunkt der Datenveröffentlichung – das zweite Halbjahr 2014 – markiert auch den Arbeitsbeginn der neu besetzten EU-Kommission unter der Leitung von Jean-Claude Juncker. Nach der Wahl zum Europäischen Parlament im Mai 2014 wurde die Europäische Kommission einschließlich des Amtes des Kommissionspräsidenten neu besetzt – Juncker wurde am 15. Juli 2014 vom EU-Parlament bestätigt (vgl. Die Zeit 2014). Jean-Claude Juncker, der von 1989 bis 1994 Finanzminister war, hatte von 1995 bis 2013 das Amt des luxemburgischen Regierungschefs inne. Somit stand er all jenen Behörden vor, die Vorab-Vereinbarungen mit Unternehmen zum Zweck der Steuerschonung getroffen haben. Die durch Lux Leaks veröffentlichten Steuervorbescheide fielen in die Zeit von 2002 bis 2010 und decken sich mit Junckers Regierungszeit. Seine EU-Kommission war es schließlich, die als Hüterin der Verträge und europaweit zuständig für Wettbewerbsverfahren einen Umgang mit dem offenen Steuerungleichgewicht in der EU finden musste. Das drückt sich im Aktivitätsniveau der Kommission aus, wo eine Intensivierung erkennbar ist. In einer seiner ersten öffentlichen Stellungnahmen nach Bekanntwerden von Lux Leaks betonte Jean-Claude Juncker, keine Kenntnis über eine illegale Praxis gehabt zu haben, und kündigte zugleich einen Kampf für Steuergerechtigkeit an: Einerseits kündigte er eine Neuauflage der GKKB an, andererseits kündigte er eine Richtlinie für den automatischen Informationsaustausch von Steuervorbescheiden für Konzerne unter den Mitgliedsländern an (vgl. Cáceres 2014).

Wie in Tabelle 2 ersichtlich, weist die Phase nach Bekanntwerden der Luxemburger Steueraffäre eine deutliche Steigerung bei den Vorlagen der Europäischen Kommission im Bereich von Gesetzesinitiativen auf. Während zwischen 2011 und 2014 nur sechs Gesetzesvorschläge im Bereich der Unternehmensbesteuerung vorgelegt wurden, waren es im Zeitraum nach Lux Leaks von 2015 bis 2018 vierzehn Vorlagen für neue Richtlinien und Änderungen bestehender EU-Richtlinien in diesem Bereich.

Bei nicht-legislativen Kommissionsinitiativen – zumeist handelte es sich dabei um Mitteilungen und Empfehlungen – ist ebenfalls eine höhere Anzahl nach dem Veröffentlichung

von Lux Leaks zu beobachten. Im Zeitraum 2011 bis 2014 wurden drei nicht-legislative Initiativen veröffentlicht. Im Zeitraum nach Lux Leaks von 2015 bis 2018 veröffentlichte die EU-Kommission neun solcher Initiativen.

Der bis Mitte 2014 amtierenden Europäischen Kommission stand mit José Manuel Barroso als Kommissionspräsident ebenfalls ein ehemaliger Regierungschef eines EU-Mitgliedstaates – in diesem Fall von Portugal – vor. Im Unterschied zur Juncker-Kommission gab es während Barrosos Amtszeit bis 2014 mit der globalen Wirtschafts- und Finanzkrise eine zentrale Herausforderung, auf die die Arbeit der Europäischen Kommission ausgerichtet war. Vereinzelt Bestrebungen zu mehr Integration im Bereich der Unternehmensbesteuerung wurden bereits in dieser Phase gemacht. Der Vorschlag für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Vorschläge zur Neuregelung von Mutter-Tochter-Unternehmenskonstruktionen, Lizenzgebühren und automatischem Informationsaustausch fallen ebenso in diese Zeit, wie der Beginn der Diskussion über eine Finanztransaktionssteuer. Ziel der EU-Kommission war bei den meisten Vorschlägen nicht die Bekämpfung von Steuervermeidung, sondern in erster Linie die Neubelebung des europäischen Binnenmarktes, da Europas Wirtschaft schwer unter den Folgen der Krise litt (vgl. Europäische Kommission 2011b).

Obwohl aus neofunktionalistischer Analyseperspektive für beide Untersuchungszeiträume zahlreiche Faktoren zutreffen, die einen Integrationsprozess fördern könnten, wurden nicht alle Kommissionsvorlagen beschlossen. Die Faktoren wurden im Kapitel 1.4 herausgearbeitet. Eine Europäisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung ist teilweise feststellbar.

Neofunktionalistische Dynamiken lassen sich nach Veröffentlichung der Lux Leaks-Daten hervorheben. Die neu besetzte Kommission unter der Führung von Juncker nahm als supranationale Institution Einfluss auf das Agenda-setting der Europäischen Union. Das geschah durch die Präsentation von legislativen und nicht-legislativen Initiativen, mit denen die EU-Kommission eine aktive Rolle einnahm. Hier zeigt sich, dass die Kommission im Jahr 2016 die höchste Aktivität mit den meisten Initiativen vorwies.

Auffällig ist der Vorschlag der EU-Kommission für die öffentliche länderweise Berichtspflicht für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 750 Millionen Euro (vgl. Europäische Kommission 2016c). Denn entgegen bisherigen Vorlagen im Bereich der Steuerpolitik hat die Kommission die genannte Vorlage als Überarbeitung einer Richtlinie des Rates und des Parlaments vorgeschlagen. Das bedeutet, dass der Rat nicht alleine per Einstimmigkeitsprinzip

der Mitgliedstaaten darüber entscheiden sollte, sondern auch die Abgeordneten zum Europäischen Parlament. Auch das internationale News Bulletin Agence Europe berichtet, dass es sich bei Steuerpolitik, die nicht mit Einstimmigkeit beschlossen werden soll, um ein „ultra-sensitive issue for the member states“ (Agence Europe 2016) handelt. Bereits bei der Vorlage des Kommissionsvorschlags hieß es in Ratskreisen: „several delegations had expressed concerns over setting a precedent in this area“ (Agence Europe 2016). Einerseits fällt die Vorlage in den Bereich des Gesellschaftsrechts und damit nicht unter die Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips. Andererseits hat die Vorlage eine klare Absicht in der Steuerpolitik: das Eindämmen von Steuervermeidung durch international tätige Unternehmen (vgl. Europäische Kommission 2016c). Bei dieser Vorlage lassen sich in der Vorgangsweise der EU-Kommission klare neofunktionalistische Dynamiken beobachten. Zentral ist dabei, dass sie für diese Vorlage einen Weg gewählt hat, der das Einstimmigkeitsprinzip der Mitgliedstaaten umgeht. Davon ausgehend, dass der eigentliche Politikbereich das Gesellschaftsrecht ist, das bereits weitgehend vergemeinschaftet ist und die Kommission mit dem Vorschlag nun auch in die Steuerpolitik einzugreifen versucht und dabei die Rolle des Rates schmälert, sind hier Anzeichen eines cultivated Spill-overs zu beobachten.

Ähnliches gilt für den Bereich der Beihilfenkontrolle. Denn die vielbeachteten Entscheidungen der Kommission in einigen Steuerprüfverfahren haben ebenfalls Einfluss auf die politische und mediale Agenda der Europäischen Union. Dass in den genannten Verfahren transnationale Unternehmen betroffen waren, die weltweit tätig sind, hat ebenfalls zu der erhöhten Aufmerksamkeit beigetragen. Im Juni 2014, ein halbes Jahr vor Veröffentlichung der Lux Leaks-Affäre, hat die EU-Kommission Prüfverfahren in drei Fällen eingeleitet: gegen Apple in Irland, gegen Starbucks in den Niederlanden und gegen Fiat Finance & Trade in Luxemburg. Im Oktober 2014, ebenfalls vor Bekanntwerden der Luxemburger Steueraffäre, wurde ein Prüfverfahren gegen Amazon in Luxemburg eingeleitet.

Die von der EU-Kommission getroffenen Entscheidungen im Rahmen der offiziellen Prüfverfahren über Steuervorbescheide fallen allesamt in den Zeitraum nach Lux Leaks. Grundsätzlich verfügt die EU-Kommission aber bereits seit 2013 über die Kompetenz, im Rahmen von Beihilfverfahren auch Daten über Steuervorbescheide aus den betroffenen Mitgliedstaaten anzufordern. Im Dezember 2014 hat die Kommission ihre Untersuchungen von verbindlichen Steuervorbescheiden ausgeweitet, was einen Meilenstein darstellte. Ab Juni 2013 waren sieben Mitgliedstaaten von dem Auskunftersuchen der Kommission betroffen. Nach Lux Leaks wurden diese beihilferechtlichen Auskunftersuchen auf alle EU-Mitgliedstaaten

ausgeweitet – alle wurden von der EU-Kommission aufgefordert, Daten über gewährte Steuervorbescheide und die betroffenen Unternehmen mitzuteilen (vgl. Europäische Kommission 2014b).

Die Entscheidungen über das Verhängen von Strafen durch die EU-Kommission haben unterschiedliche Auswirkungen. Dazu zählt die direkte Konsequenz für das betroffene Unternehmen. Darüber hinaus wird dadurch Einfluss auf den betroffenen Mitgliedstaat genommen, in dem das Unternehmen niedergelassen ist und keine oder zu wenig Steuern abgeführt hat. Zwar ist eigentlich jener Staat der wirtschaftlich Geschädigte, dem Steuereinnahmen entgangen sind, doch lag im Fall von Steuervorbescheiden eine Vorabvereinbarung zwischen den nationalen Behörden und dem Unternehmen vor. Das verkompliziert die Situation insofern, als dass betroffene Mitgliedstaaten, die durch die Kommissionsentscheidung und die angeordneten Rückzahlungen mit erheblichen steuerlichen Mehreinnahmen rechnen können, diese Entscheidung der Kommission anfechten.

Diese Situation zeigte unter anderem der Fall von Apple in Irland. Nachdem seit Juni 2014 eine Untersuchung lief, kam die Kommission im Sommer 2016 zur Entscheidung, dass Irlands Steuervergünstigungen an Apple illegal sind, und ordnete Rückzahlungen in der Höhe von zirka 13 Milliarden Euro an (vgl. Europäische Kommission 2016g). Doch Irlands Regierung weigerte sich zunächst, diese Rückzahlung von Apple einzufordern, da sie der Auffassung der Kommission widerspreche. Während die irische Regierung und die Kommission diese Frage nun vor dem Gericht der Europäischen Union klären lassen, befindet sich die Steuerrückzahlung von Apple in der Zwischenzeit auf einem Treuhandkonto (vgl. Kleine Zeitung 2018). Anhand dieses Falls lassen sich Dynamiken des liberalen Intergouvernementalismus beobachten.

Irlands Wirtschaft baut zu einem großen Teil darauf auf, internationalen Unternehmen eine steuerschonende Grundlage zu bieten. Die nationale Präferenzbildung auf innerstaatlicher Ebene ist davon geprägt, dass nationale Interessengruppen ganz bestimmte ökonomische Interessen verfolgen (vgl. Moravcsik/Schimmelfennig 2009: 70). Bestimmte Branchen und ihre Vertretungen in den Mitgliedstaaten haben ein ökonomisches Interesse daran, weiterhin steuerschonende Bedingungen für internationale Unternehmen vorzufinden und anbieten zu können. Die Haltung der irischen Regierung ist geprägt von diesen nationalen Präferenzen und drückt sich im Handeln dadurch aus, dass die Streitfrage vor das Gericht der Europäischen Union gebracht wurde.

Auch in anderen Fällen, in denen die EU-Kommission Steuervorbescheide zwischen Mitgliedstaaten und internationalen Unternehmen für illegal befunden hat, wurde die Entscheidung vom jeweiligen Mitgliedstaat beim Gericht der EU angefochten. Luxemburg geht gegen die Entscheidung betreffend Fiat und Amazon vor (vgl. Deutsche Welle 2017). Im Fall von Belgien befand die EU-Kommission die staatlichen Absprachen in Form von Steuervorbescheiden mit 35 internationalen Unternehmen für illegal und ordnete Rückzahlungen in der Höhe von 700 Millionen Euro an. Die belgische Regierung und eines der betroffenen Unternehmen (Magnetrol) haben gegen die Entscheidung geklagt und das Gericht der Europäischen Union – dem EuGH nachgelagert, hat bereits in ihrem Sinne geurteilt und den Kommissionsentscheid annulliert (vgl. Schmutz 2019). Das Urteil des Gerichts der Europäischen Union im Fall von Belgien wurde im Februar 2019, außerhalb des eigentlichen Untersuchungszeitraums gefällt, und war bis zu diesem Zeitpunkt das erste, während die Urteile in den großen Fällen von Apple, Fiat usw. noch ausständig sind.

Das Europäische Parlament, dem eine Mitentscheidung in der Steuerpolitik nicht möglich ist, hat nach Bekanntwerden der Steueraffären eigene Sonder- und Untersuchungsausschüsse einberufen. Deren Abschlussberichte enthalten zahlreiche Handlungsempfehlungen an Mitgliedstaaten, Rat und Kommission (vgl. Europäisches Parlament 2015c, 2016a, 2017). Im Fall der Kommissionsvorlage zur öffentlichen länderweisen Berichtspflicht, die als Richtlinie des Rates und des Parlaments vorgeschlagen wurde, hat sich das EU-Parlament im Gesetzgebungsprozess beteiligt.

Die vom Rat der EU gefassten Beschlüsse im Bereich der Unternehmensbesteuerung haben in der Phase nach Bekanntwerden der Lux Leaks-Steueraffäre deutlich zugenommen. Wie in Tabelle 2 sichtbar, wurden von 2011 bis 2014 nur drei Beschlüsse gefasst. Zwischen 2015 und 2018 gab es sieben Richtlinienbeschlüsse sowie die Ratsentscheidung über die schwarze Liste nicht-kooperativer Steueroasen. Dennoch hat der Rat im Vergleich zur den legislativen Initiativen der EU-Kommission im gesamten Untersuchungszeitraum wenig Beschlüsse getroffen. Auch hier lassen sich intergouvernementalistische Dynamiken hervorheben. Damit die nationale Präferenzbildung auf innerstaatlicher Ebene zugunsten einer zunehmenden Europäisierung der Unternehmensbesteuerung ausfällt, müsste ein bestimmtes ökonomisches Eigeninteresse nationaler Interessengruppen festzustellen sein. Unter der Annahme, dass es sich dabei um einen integrationsrelevanten Faktor handelt und unter Berücksichtigung, dass sich die EU-Mitgliedstaaten im Rat nur auf wenige der vorliegenden Gesetzesvorschläge einigen konnten, kann davon ausgegangen werden, dass ein ökonomisches Eigeninteresse an einer

Europäisierung der Unternehmensbesteuerung nicht in allen Ländern vorhanden ist. Denn bei Abstimmungen in Fragen der Steuerpolitik gilt wie bereits dargelegt das Einstimmigkeitsprinzip.

5 Schlussfolgerungen und Ausblick

Die Steueraffären Lux Leaks, Panama Papers und Paradise Papers haben Anstöße für eine Europäisierung der Steuerpolitik im Bereich der Unternehmensbesteuerung gegeben. Diese Anstöße drücken sich vor allem im Vorgehen der Europäischen Kommission aus, durch ein höheres Aktivitätsniveau beim Vorlegen von Gesetzesinitiativen und durch wettbewerbsrechtliche Entscheidungen in formellen Steuerprüfverfahren gegen die Interessen betroffener Mitgliedstaaten. Die Analyse zeigt eindeutig, dass die Europäische Kommission gewillt ist, den Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten einzudämmen, indem EU-weit einheitliche Regeln angewandt werden, und hat dazu in den vergangenen Jahren zahlreiche Gesetzesvorschläge gemacht: Diese basieren erstens auf dem Ansatz der Steuertransparenz und der Verpflichtung zum Offenlegen und Austauschen von Daten. Zweitens wurde auch eine Neuauflage für eine Europäisierung der Unternehmensbesteuerung gestartet, die jedoch aufgrund einer Blockade im Rat wenig Erfolgsaussichten hat. Drittens wurden konkrete gesetzliche Bestimmungen angepasst und präzisiert, um aggressive Steuerplanung zu vermeiden, wie zum Beispiel das Eindämmen von Zinszahlungstricks.

Tabelle 3: Übersicht der Instrumente der Steuerpolitik vor und nach Lux Leaks im Jahr 2014

	Phase 1 vor Lux Leaks (2011 – 2014)	Phase 2 nach Lux Leaks (2015 – 2018)
Gesetzgebungsinitiativen der EU-Kommission (Richtlinien)	6	14
Gesetzgebung – Beschlüsse des Rats der EU	3	8
Relevante wettbewerbsrechtliche	-	7

Verfahren der EU-Kommission		
Parlamentarische Instrumente	-	4
Soft Law-Initiativen der EU-Kommission (Mitteilungen, Aktionspläne)	3	9

eigene Darstellung

Unternehmensbesteuerung war zwar schon vor Lux Leaks auf der Agenda der Kommission, jedoch ist erst danach eine deutliche Steigerung der legislativen Vorschläge erkennbar. Wie in Tabelle 3 ersichtlich, wurden von der Kommission nach Lux Leaks 14 Legislativvorschläge vorgelegt, während es im Vergleichszeitraum davor nur sechs waren. Alle Gesetzesinitiativen nach Lux Leaks waren klar mit dem Ziel verbunden, Steuervermeidung zu bekämpfen. Zuvor, in der Wirtschafts- und Finanzkrise, wurden Initiativen hauptsächlich damit argumentiert, dass durch unterschiedliche Regeln einige einen Wettbewerbsnachteil erfahren, und dass die Behebung dieser Probleme ein Beitrag zur Neubelebung des EU-Binnenmarkts leisten könnte (vgl. Europäische Kommission 2011a).

Auffällig ist, dass die Kommission ab 2014 in einer Reihe von Beihilfverfahren von ihren Wettbewerbskompetenzen Gebrauch gemacht und Abmachungen zwischen Unternehmen und Steuerbehörden in den Mitgliedstaaten als illegal eingestuft hat. Über diesen innovativen Umweg ist es der Kommission möglich, sich über die Mitgliedstaaten hinwegzusetzen. Einen Meilenstein markierte insbesondere die Ausweitung der Untersuchungen von verbindlichen Steuervorbescheiden auf alle Mitgliedstaaten, die die EU-Kommission im Dezember 2014 – unmittelbar nach Bekanntwerden von Lux Leaks – veranlasste. Erstmals wurden alle Mitgliedstaaten aufgefordert, der Europäischen Kommission für ihre Beihilfeprüfung sämtliche Daten über gewährte Steuervorbescheide und die betroffenen Unternehmen zu übermitteln. Die Entscheidungen in Steuerprüfverfahren deuten darauf hin, dass die Kommission aufgrund von Blockaden im Rat auf diese Umgehung zurückgreift. Darin lassen sich neofunktionalistische Dynamiken und Ansätze für einen cultivated Spill-over beobachten. In den Kommissionsentscheidungen darüber, Mitgliedstaaten zu Rückzahlungsforderungen aufzurufen, ist außerdem eine Veränderung der institutionellen Balance feststellbar. Der zentrale Ausgangspunkt, dass die EU-Kommission seit der Lux Leaks-Affäre und in Folge davon verstärkt über das Wettbewerbsrecht eine Europäisierung im Bereich Unternehmensbesteuerung anstrebt, kann insofern bestätigt werden, als dass die

Entscheidungen allesamt in den Zeitraum nach der Veröffentlichung fallen. Die Position, die die Kommission in den bisher entschiedenen Steuerprüfverfahren eingenommen hat, könnte noch durch Urteile über die Aufhebung der Kommissionsentscheidungen untergraben werden, wie der Fall Belgien gezeigt hat (vgl. Schmutz 2019).

In ihrer Gesetzgebungskompetenz nimmt die Kommission auch eine institutionalisierte Vermittlerrolle ein, die mit über 40.000 BeamtInnen über umfangreiche Ressourcen verfügt und dadurch regelmäßige Kontakte zu nicht-staatlichen und staatlichen AkteurInnen pflegen kann. So nimmt sie Einfluss auf das Agenda-setting der EU. Dabei handelt es sich aus neofunktionalistischer Perspektive um zentrale Faktoren zur Förderung von Integration.

Intergouvernementalistische Dynamiken zur Integrationsförderung konnten mit der Arbeit keine festgestellt werden, sondern im Gegenteil zahlreiche Indizien dafür, dass aufgrund divergierender nationaler Interessen bzw. zuwiderlaufender ökonomischer Interessen wenig Integration im Feld der Steuerpolitik stattfindet. Jedoch verwehrten sich vor dem Hintergrund der Agenda der EU-Kommission ab 2014 auch die Mitgliedstaaten im Rat der Europäischen Union diesem Vorhaben nicht mehr zur Gänze. Auch der Rat weist nach Lux Leaks mehr legislative Beschlüsse vor, wie Tabelle 3 zeigt. Im Vergleich zur Anzahl an Vorschlägen beschloss er aber nur weniger als die Hälfte davon.

Viele der Kommissionsvorlagen wurden vom Rat nicht oder nur zögerlich und ohne Ergebnis aufgegriffen. Darunter fällt auch die Neuauflage für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – ein Vorschlag, den das EU-Parlament forderte und den die EU-Kommission im Jahr 2016 mit dem Ziel machte, den schädlichen Steuerwettbewerb EU-weit zu unterbinden. Die GKKB würde die EU ein Stück weiter in Richtung einheitliches Steuersystem bringen. Eng damit verbunden sind auch Forderungen, neben der einheitlichen Bemessungsgrundlage Mindeststeuersätze einzuführen (vgl. Berndorfer/Schraml 2018). Für eine nähere Auseinandersetzung mit dem GKKB-Vorschlag war auf Ratsebene trotz einiger Orientierungsaussprachen (vgl. Rat der Europäischen Union 2017c) kein politischer Wille vorhanden, was dazu führte, dass der Vorschlag nicht weiter behandelt wurde.

Im Gegensatz dazu hat der Rat in anderen Bereichen Beschlüsse gefasst. Der weitreichendste Beschluss, den die Mitgliedstaaten nach Bekanntwerden von Lux Leaks gefasst haben, ist die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken im Juli 2016, um etwa Zins-Tricks und andere Steuervermeidungspraktiken von Unternehmen zu unterbinden. In fünf

Bereichen wurden damit neue Vorschriften beschlossen, um zu verhindern, dass international tätige Unternehmen die Steuergesetzgebungen unterschiedlicher Länder so ausnutzen, um Steuern auf ihre Gewinne zu vermeiden. Die Kommission zielte mit der Vorlage darauf ab, Schlupflöcher, die sich aufgrund unterschiedlicher nationaler Bestimmungen ergeben, zu schließen. Bis 1.1.2019 hatten die Mitgliedstaaten Zeit, um die beschlossenen Bestimmungen in nationalem Recht umzusetzen. Ob den Steuervermeidungspraktiken internationaler Unternehmen mit der Richtlinie tatsächlich in jenem Ausmaß begegnet wird, wie es sich die Kommission vorstellte und der Umfang der Steuervermeidung dadurch insgesamt verkleinert wird, kann innerhalb des Untersuchungszeitraums nicht gemessen werden.

Im Bereich des Informationsaustausches haben die Mitgliedstaaten die Zusammenarbeit ihrer Verwaltungsbehörden auf Vorschlag der EU-Kommission mehrere Male überarbeitet. Ein wesentlicher Punkt dabei war die länderweise Berichtspflicht von Unternehmen an die nationalen Steuerbehörden und der Austausch dieser Daten zwischen den Behörden. Das EU-Parlament forderte wiederholt, diese Berichtspflicht für große international tätige Unternehmen öffentlich zu machen, damit diese pro Land MitarbeiterInnenanzahl, Umsatz und Steuern anführen müssen. Die Kommission legte einen entsprechenden Vorschlag vor, jedoch konnten sich die Mitgliedstaaten bis Ende 2018 nicht darauf verständigen, da der Widerstand im Rat zu groß ist.

Ebenfalls als Konsequenz der Steueraffären hat der Rat Ende 2017 eine schwarze Liste mit unkooperativen Ländern und Gebieten bei Steuerfragen beschlossen. Jedoch umfasste die Liste mit zunächst 17 Ländern bzw. Steuergebieten keinen einzigen EU-Mitgliedstaat und wurde zudem im darauffolgenden Jahr wieder gekürzt, was darauf schließen lässt, dass es sich um kein ernsthaftes Vorhaben handelte.

Das Europäische Parlament wurde nach Bekanntwerden der Steueraffären binnen kurzer Zeit aktiv. Mit Untersuchungs- und Sonderausschüssen wurden weitreichende Instrumente genutzt, die den Abgeordneten zur Verfügung stehen. Vor dem Hintergrund der fehlenden Gesetzgebungskompetenz im Bereich der Steuerpolitik haben das Parlament und die politischen Fraktionen ihre Positionen in Form von Berichten an Kommission und Rat gerichtet. Eine zentrale Forderung und Handlungsempfehlung, die vom EU-Parlament in einem der Abschlussberichte des Steuer-Sonderausschusses aufgestellt wurde, fand sich in einem Kommissionsvorschlag wieder. Es handelt sich dabei um die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. Das EU-Parlament hat nach Bekanntwerden der

Steueraffären einen wesentlichen Beitrag dazu geleistet, dass das öffentliche Interesse an der Aufklärung dieser Affären groß ist und auch Druck ausübt in Richtung Kommission.

Neben der Thematik der Steuerpolitik haben die Steueraffären auch den Umgang mit WhistleblowerInnen bzw. HinweisgeberInnen in den Fokus gerückt und zu gesetzlichen Änderungen geführt. Nachdem das EU-Parlament bereits 2015 einen wirksameren Schutz für HinweisgeberInnen forderte, legte die EU-Kommission im April 2018 eine neue Richtlinie zum stärkeren Schutz von HinweisgeberInnen vor (vgl. Europäische Kommission 2018f). Vom EU-Parlament und dem Rat wurde die Richtlinie im September 2019 beschlossen – außerhalb des Untersuchungszeitraums. Mit der neuen Richtlinie müssen in öffentlichen wie privaten Unternehmen, Einrichtungen und Behörden bis 2021 „sichere Kanäle für die Meldung von Missständen eingerichtet werden“ (Rat der Europäischen Union 2019). Dass dieser Beschluss von den EU-Institutionen in relativ kurzer Zeit gefasst werden konnte, ist darauf zurückzuführen, dass es sich um keine Materie handelt, für die – wie bei der Steuerpolitik – das Einstimmigkeitsprinzip gilt.

Unternehmensbesteuerung zählt zu jenen Politikbereichen, die innerhalb der Forschung über europäische Integration bis dato vergleichsweise wenig Raum eingenommen haben. Ein Grund dafür lässt sich durch die Tatsache begründen, dass es sich um ein wenig integriertes Feld handelt. Vor dem Hintergrund der Entwicklungen der vergangenen Jahre, die in dieser Arbeit dargelegt wurden, erscheint es angebracht, der Steuerpolitik mehr Beachtung – auch wissenschaftlicher Natur – zu schenken. Von Interesse für zukünftige wissenschaftliche Fragen im Bereich der Steuerpolitik ist die Frage, ob die Tatsache, dass mit Jean-Claude Juncker ausgerechnet ein ehemaliger Regierungschef zum Kommissionspräsidenten ernannt wurde, unter dessen Regierungszeit Steuervermeidungspraktiken intensiv angewandt wurden, ein Anstoß für die erhöhte Aktivität der Kommission war. Außerdem von Interesse ist die 2019 wiederaufgeflamnte Diskussion über das Abschaffen des Einstimmigkeitsprinzips bei Abstimmungen im Rat über steuerpolitische Beschlüsse (vgl. Europäische Kommission 2019). Hier ist von weiteren Entwicklungen auszugehen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Steueraffären Lux Leaks, Panama Papers und Paradise Papers Anstöße für eine Europäisierung der Steuerpolitik im Bereich der Unternehmensbesteuerung gaben, die bei der Europäischen Kommission als integrationstreibende Kraft zu einem höheren Grad an Aktivität führten. Die Konsequenz waren mehr legislative (zB die Neuauflage der GKKB, WhistleblowerInnen-Schutz) und nicht-legislative Initiativen sowie gewichtige Entscheidungen in Beihilfeverfahren mit Bezug zu

Unternehmensbesteuerung. Steuervermeidung und Steuerbetrug durch Konzerne fanden als Missstände verstärkt Einzug in die Begründungen der Kommission für ihre Gesetzesinitiativen und lösten die Wettbewerbs- und Binnenmarkt-Argumentation zunehmend ab. Generell muss an dieser Stelle festgehalten werden, dass die Steuervermeidung schon vor Lux Leaks auf der Agenda der EU-Kommission stand, wenngleich mit einer wesentlich geringeren Priorität. Die Kommission machte verstärkt Gebrauch von ihrer Kompetenz zur Prüfung von staatlichen Beihilfen und traf gewichtige Entscheidungen. In dieser Ausweitung und intensiveren Nutzung der wettbewerbsrechtlichen Kompetenzen durch die Kommission liegt ein Novum, das insbesondere seit Bekanntwerden der Lux Leaks-Affäre zu beobachten ist.

Unternehmensbesteuerung betrifft nicht nur Unternehmen, sondern indirekt auch jede einzelne Konsumentin und jeden einzelnen Konsumenten, demnach alle EU-BürgerInnen. Das europäische Wirtschafts- und Sozialsystem baut auf grundlegenden Überzeugungen auf, die durch unterschiedliche Kräfte – zum Teil sind diese global getrieben, zum Teil entstammen sie der Europäischen Union selbst – immer wieder in Frage gestellt werden. Seine Absicherung ist darauf angewiesen, dass die europäischen Mitgliedstaaten entsprechend der gültigen Gesetze handeln. Staatliche Unterwanderung europäischer Bestimmungen befeuert hingegen das Infragestellen des europäischen Wirtschafts- und Sozialsystems. Die Aktivitäten der Europäischen Kommission können als Beitrag dafür interpretiert werden, diesen Unterwanderungstendenzen entgegenzuwirken und das europäische Wirtschafts- und Sozialsystem abzusichern.

6 Bibliographie

AGENCE EUROPE (2016): Bulletin Quotidien Europe, 13.05.2016, Nr 11530, Brüssel.

ALTER, KAREN (2009): The European Court's political power. Selected Essays, Oxford: Oxford University Press.

AUJEAN, MICHEL (2010): Tax policy in the EU: between harmonisation and coordination?, *Transfer: European Review of Labour and Research*, 16(1), 11–22.

AUTH, GÜNTHER (2011): Theorien der Internationalen Beziehungen kompakt, Berlin und Boston: Oldenbourg Wissenschaftsverlag, online unter: <https://www.degruyter.com/view/product/221294>, Zugriff am 07.10.2018.

BERGMANN, JULIAN/NIEMANN, ARNE (2015): Theories of European Integration, in: Jorgensen, Knud E./Aarstad, Aasne K./Drieskens, Edith/Laatikainen, Katie/Tonra, Ben (Hrsg.): The SAGE Handbook of European Foreign Policy, London: SAGE.

BERNDORFER, DOMINIK/SCHRAML, PASCAL (2018): Einheitliche Besteuerung von Unternehmen in der EU - Fortschritt dringend gesucht!, ÖGfE Policy Brief 27'2018, online unter: <https://oegfe.at/2018/11/einheitliche-besteuerung-eu/>, Zugriff am 20.12.2019.

VON BOGDANDY, ARMIN (2001): Beobachtungen zur Wissenschaft vom Europarecht. Strukturen, Debatten und Entwicklungsperspektiven der Grundlagenforschung zum Recht der Europäischen Union, *Der Staat*, 40(1), 3–43.

BOTTA, MARCO (2016): Competition policy: safeguarding the Commission's competences in State aid control, *Journal of European Integration*, 38(3), 265–278.

BRINKMANN, BASTIAN/GIESEN, CHRISTOPH/OBERMAIER, FREDERIK/OBERMAYER, BASTIAN/OTT, KLAUS (2014): Ärger im Steuer-Märchenland, *Süddeutsche Zeitung*, 07.11.2014, online unter: <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuer-maerchenland-1.2206040>, Zugriff am 09.03.2019.

BRUNSDEN, JIM/HOULDER, VANESSA (2016): EU to clamp down on corporate tax avoidance schemes, *Financial Times*, 22.01.2016, online unter: <https://www.ft.com/content/ac633f3a-c060-11e5-846f-79b0e3d20eaf>, Zugriff am 21.07.2019.

BUNDESTAG (2018): Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen. In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung, *Wissenschaftliche*

Dienste des Deutschen Bundestages, WD 4 - 3000 - 032/18, online unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/564376/d598166091d2ba55ae1767ea578a5314/WD-4-032-18-pdf-data.pdf>, Zugriff am 14.04.2019.

CÁCERES, JAVIER (2014): Jean-Claude Juncker in der Defensive, Süddeutsche Zeitung, 12.11.2014, online unter: <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-jean-claude-juncker-in-der-defensive-1.2217184>, Zugriff am 27.07.2019.

CHITTUM, RYAN (2017): Iceland Prime Minister Tenders Resignation Following Panama Papers Revelations, International Consortium of Investigative Journalists, 05.04.2016, online unter: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/20160405-iceland-pm-resignation/>, Zugriff am 15.04.2019.

CHRISTIANS, ALLISON (2014): Lux Leaks: Revealing the Law, One Plain Brown Envelope at a Time, *Tax Notes International*, 76(12), 1–9, online unter: <https://ssrn.com/abstract=2546923>, Zugriff am 09.03.2019.

CINI, MICHELLE (2016): Intergovernmentalism, in: Cini, Michelle/Pérez-Solórzano Borrágán, Nieves (Hrsg): *European Union politics*, 5. Ausgabe, Oxford: Oxford University Press, 65–76.

CORDEWENER, AXEL/HENZE, THOMAS (2016): EU-Beihilfeverbot und nationale Unternehmensbesteuerung, *FR Finanz-Rundschau Ertragssteuerrecht*, 2016(16), 756–760, online unter: https://www-wiso-net-de.uaccess.univie.ac.at/document/FINR_FR.2016.16.A.04, Zugriff am 29.12.2017.

DALBY, DOUGLAS/WILSON-CHAPMAN, AMY (2019): Panama Papers helps recover more than \$1.2 billion around the world, International Consortium of Investigative Journalists, 03.04.2019, online unter: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/panama-papers-helps-recover-more-than-1-2-billion-around-the-world/>, Zugriff am 17.04.2019.

DIE ZEIT (2014): EU-Parlament bestätigt Juncker als Kommissionschef, 15.07.2014, online unter: <https://www.zeit.de/politik/ausland/2014-07/juncker-kommissionschef-wahl>, Zugriff am 27.07.2019.

DIE ZEIT (2018a): EU streicht mehrere Länder von der Liste der Steueroasen, 16.01.2018, online unter: <https://www.zeit.de/wirtschaft/2018-01/panama-papers-steueroasen-eu-schwarze-liste>, Zugriff am 10.06.2019.

DIE ZEIT (2018b): Früherer Premierminister Sharif bei Ankunft verhaftet, 15.07.2018, online unter: <https://www.zeit.de/politik/ausland/2018-07/pakistan-nawaz-sharif-verhaftung>, Zugriff am 16.04.2019.

DEUTSCHE WELLE (2017): Luxemburg klagt gegen EU-Steuernachforderungen von Amazon, 15.12.2017, online unter: <https://www.dw.com/de/luxemburg-klagt-gegen-eu-steuernachforderungen-von-amazon/a-41816975>, Zugriff am 21.07.2019.

EUR-LEX (2014): Gemeinsames Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Länder der Europäischen Union, Zusammenfassungen der EU-Gesetzgebung, 24.11.2014, online unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=legissum:mi0091>, Zugriff am 07.07.2019.

EURODAD – EUROPEAN NETWORK ON DEBT AND DEVELOPMENT (2015): Fifty Shades of Tax Dodging. The EU's role in supporting an unjust global tax system, online unter: <https://eurodad.org/files/pdf/5630c81b03d89.pdf>, Zugriff am 07.04.2019).

EUROPÄISCHE GEMEINSCHAFT (1997): Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik (98/C2/01), Amtsblatt Nr. C 2, 1–6, 06.01.1998.

EUROPÄISCHE GEMEINSCHAFT FÜR KOHLE UND STAHL (1951): Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS), online unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:11951K/TXT&from=DE>, Zugriff am 18.11.2018.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (1967): Mitteilung der Kommission an den Rat. Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern, Bulletin der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Beilage 8, S. 6–22, 20.06.1967.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (1975): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, KOM(75) 392 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (1998): Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, Amtsblatt Nr. C 384, 3–9, 10.12.1998.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2009): Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss. Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich, KOM(2009) 201 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2011a): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2011b): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG, KOM(2011) 594 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2011c): Vorschlag für Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(2011) 714 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2011d): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss zu Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, KOM(2011) 712 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2012a): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, KOM(2012) 351 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2012b): Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2012c): Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung: Kommission zeigt Lösungsvorschläge auf, Pressemitteilung, 06.12.2012, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_de.htm, Zugriff am 09.03.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2012d): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat. Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, KOM(2012) 722 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2013a): Kampf gegen Steuerhinterziehung: Kommission schlägt umfassenden automatischen Informationsaustausch in der EU vor, Pressemitteilung, 12.06.2013, online unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-530_de.htm, Zugriff am 28.04.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2013b): Steuerumgehung: Kommission verschärft zentrale EU-Vorschriften zur Unternehmensbesteuerung, Pressemitteilung, 25.11.2013, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1149_de.htm, Zugriff am 28.04.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2014a): Staatliche Beihilfen: Kommission prüft Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Amazon in Luxemburg, Pressemitteilung, 07.04.2014, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_de.htm, Zugriff am 07.04.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2014b): Staatliche Beihilfen: Kommission weitet Untersuchung zu Steuervorentscheidungen ("Rulings") auf alle Mitgliedstaaten aus, Pressemitteilung, 17.12.2014, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_de.htm, Zugriff am 11.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2015a): Die Europäische Union erklärt: Steuern. Förderung des Binnenmarktes und Wirtschaftswachstums, Brüssel, online unter: <https://publications.europa.eu/de/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae/language-de>, Zugriff am 30.12.2017.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2015b): Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D, IPTS Working Papers on Corporate R&D and Innovation Nr 6/2015, online unter: https://ec.europa.eu/jrc/sites/jrcsh/files/JRC96080_Patent_boxes.pdf, Zugriff am 14.04.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2015c): Bekämpfung der Steuervermeidung von Unternehmen – Kommission präsentiert Steuertransparenzpaket, Pressemitteilung, 18.03.2015, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_de.htm, Zugriff am 28.04.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2015d): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015) 136 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2015e): Kommission stellt Aktionsplan für eine fairere und effizientere Unternehmensbesteuerung in der EU vor, Pressemitteilung, 17.06.2015, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_de.htm, Zugriff am 04.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2015f): Kommission stellt Unvereinbarkeit der selektiven Steuervorteile für Fiat in Luxemburg und für Starbucks in den Niederlanden mit dem EU-

Beihilferecht fest, Pressemitteilung, 21.10.2015, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_de.htm, Zugriff am 11.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016a): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat. Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU, KOM(2016) 23 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016b): Faire Besteuerung: Kommission stellt neue Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung auf Ebene der Unternehmen vor, Pressemitteilung, 28.01.2016, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_de.htm, Zugriff am 04.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016c): Europäische Kommission will Steuerzahlungen von multinationalen Unternehmen transparenter machen, Pressemitteilung, 16.04.2016, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_de.htm, Zugriff am 04.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016d): Faire Besteuerung: Die Kommission bereitet die nächsten Schritte für mehr Steuertransparenz und gegen Steuermisbrauch vor, Pressemitteilung, 05.07.2016, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2354_de.htm, Zugriff am 04.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016e): Kommission schlägt umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung in der EU vor, Pressemitteilung, 25.10.2016, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_de.htm, Zugriff am 04.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016f): Staatliche Beihilfen: Kommission erklärt belgischen Steuerregelung für Gewinnüberschüsse für unzulässig und verlangt Rückforderung von insgesamt rund 700 Mio. EUR von 35 multinationalen Unternehmen, Pressemitteilung, 11.01.2016, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_de.htm, Zugriff am 11.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016g): Staatliche Beihilfen: Irland gewährte Apple unzulässige Steuervergünstigungen von bis zu 13 Mrd. EUR, Pressemitteilung, 30.08.2016, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_de.htm, Zugriff am 11.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016h): DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings, Internal Working Paper - Background to the High Level Forum on State Aid of 3

June 2016, online unter:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf, Zugriff am 12.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016i): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016) 24 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2016j): Empfehlung der Kommission zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2017a): Kommission schlägt neue Transparenzvorschriften für Intermediäre im Bereich der Steuerplanung vor, Pressemitteilung, 21.06.2017, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_de.htm, Zugriff am 04.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2017b): Besteuerung: Kommission stellt Weichen für faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Pressemitteilung, 21.09.2017, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3305_de.htm, Zugriff am 04.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2017c): Staatliche Beihilfen: Kommission stellt fest, dass Luxemburg Amazon unzulässige Steuervergünstigungen von rund 250 Mio. EUR gewährt hat, Pressemitteilung, 04.10.2017, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_de.htm, Zugriff am 11.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018a): Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Annex, DG Taxation and Customs Union, Luxemburg: Publications Office of the European Union, online unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf, Zugriff am 11.08.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018b): Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Kommission schlägt neue Maßnahmen vor, damit alle Unternehmen in der EU faire Steuern zahlen, Pressemitteilung, 21.03.2018, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_de.htm, Zugriff am 04.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018c): Gesellschaftsrecht: Neue Regeln sollen Unternehmen den Schritt ins Ausland erleichtern und mehr Online-Kontakte mit Verwaltungen

ermöglichen, Pressemitteilung, 25.04.2018, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-3508_de.htm, Zugriff am 06.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018d): Staatliche Beihilfen: Kommission stellt fest, dass Luxemburg Engie unzulässige Steuervergünstigungen gewährt hat und rund 120 Mio. EUR zurückfordern muss, Pressemitteilung, 20.06.2018, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-4228_de.htm, Zugriff am 11.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018e): Staatliche Beihilfen: Kommissionsuntersuchung ergibt keine selektive steuerliche Begünstigung von McDonald's durch Luxemburg, Pressemitteilung, 19.09.2018, online unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5831_de.htm, Zugriff am 11.05.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018f): Schutz von Hinweisgebern: Kommission schafft neue, EU-weite Regeln, Pressemitteilung, 23.04.2018, online unter: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_18_3441, Zugriff am 14.12.2019.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2019): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat. Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, KOM(2019) 8 endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2015a): European initiatives on eliminating tax havens and offshore financial transactions and the impact of these constructions on the Union's own resources and budget, Study, Directorate General for Internal Policies, Policy Department D: Budgetary Affairs, Brüssel.

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2015b): Einsetzung eines Sonderausschusses zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung, P8_TA(2015)0039, Beschluss des Europäischen Parlaments vom 12. Februar 2015 über die Einsetzung eines Sonderausschusses zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung, dessen Befugnisse, zahlenmäßige Stärke und Mandatszeit (2015/2566(RSO)), Amtsblatt Nr. 310, 42, 25.08.2016.

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2015c): Steuervorbescheide und andere Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung (TAXE 2). Entschließung des Europäischen Parlaments vom 25. November 2015 zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung (2015/2066(INI), Amtsblatt Nr. C 366, 51–95.

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2016a): Steuervorbescheide und andere Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung. Entschließung des Europäischen Parlaments vom 6. Juli 2016 zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung (2016/2038(INI), Amtsblatt Nr. 101, 79–110, 16.03.2018

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2016b): Parlament setzt “Panama-Papers“-Untersuchungsausschuss ein, Pressemitteilung, 08.06.2016, online unter: <http://www.europarl.europa.eu/news/de/press-room/20160603IPR30203/parlament-setzt-panama-papers-untersuchungsausschuss-ein>, Zugriff am 09.06.2019.

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2017): Bericht über die Untersuchung von Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung (2017/2013(INI)). Untersuchungsausschuss zur Prüfung von behaupteten Verstößen gegen das Unionsrecht und Missständen bei der Anwendung desselben im Zusammenhang mit Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung.

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2019a): Geschäftsordnung, 8. Wahlperiode 2014–2019, online unter: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+RULES-EP+20190325+0+DOC+PDF+V0//DE&language=DE>, Zugriff am 17.05.2019.

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2019b): Tax crimes: MEPs want EU financial police force and financial intelligence unit, Press Release 26.03.2019, online unter: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20190321IPR32109/tax-crimes-meps-want-eu-financial-police-force-and-financial-intelligence-unit>, Zugriff am 08.06.2019

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2019c): Seats by political group and country: 2014-2019, online unter: <https://europarl.europa.eu/election-results-2019/en/seats-political-group-country/2014-2019/constitutive-session/> (Zugriff am 30.12.2019)

EUROPÄISCHE WIRTSCHAFTSGEMEINSCHAFT (1957): Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG), online unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=DE>, Zugriff am 18.11.2018.

EUROSTAT (2019): Tax revenue statistics, online unter: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics, Zugriff am 30.12.2019.

FABER, ANNE (2005): Europäische Integration und politikwissenschaftliche Theoriebildung, Neofunktionalismus und Intergouvernementalismus in der Analyse, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.

FALKNER, GERDA (1998): Towards a Corporatist Policy Community – EU Social Policy in the 1990s, Habilitationsschrift (post-doctoral thesis), Universität Wien.

FITZGIBBON, WILL (2017): Where Are They Now? A Year Later, Mixed Fortunes For Panama Papers Line-Up, International Consortium of Investigative Journalists, 03.04.2017, online unter: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/year-later-panama-papers-update/>, Zugriff am 15.04.2019.

FITZGIBBON, WILL/STARKMANN, DEAN (2017): The ‘Paradise Papers’ and the Long Twilight Struggle Against Offshore Secrecy, International Consortium of Investigative Journalists, 27.12.2017, online unter: <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/paradise-papers-long-twilight-struggle-offshore-secrecy/>, Zugriff am 17.04.2019.

GENSCHEL, PHILIPP (2002): Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union, Schriften des Max-Planck-Instituts für Gesellschaftsforschung Köln, Nr. 44, Frankfurt: Campus Verlag.

GENSCHEL, PHILIPP/JACHTENFUCHS, MARKUS (2009): The Fiscal Anatomy of Multilevel Governance: The EU and the Regulation of Taxation, Hertie School of Governance - Working Papers No. 43/2009, online unter: http://aei.pitt.edu/33059/1/genschel_philipp.pdf, Zugriff am 18.11.2018

GENSCHEL, PHILIPP/JACHTENFUCHS, MARKUS (2011): How the European Union constrains the state: Multilevel governance of taxation, *European Journal of Political Research*, 50(3), 293–414.

GENSCHEL, PHILIPP/KEMMERLING, ACHIM/SEILS, ERIC (2011): Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market, *Journal of Common Market Studies*, 49(3), 585–606.

GERHARTINGER, PHILIPP (2014): Steuervermeidung: Vielfältige Praktiken mit drastischen Folgen für die Allgemeinheit, *A&W Blog*, online unter: <https://awblog.at/steuervermeidung/>, Zugriff am 09.03.2019.

HAAS, ERNST B. (1958): *The Uniting of Europe: Political, Social and Economic Forces 1950-1957*, London: Stevens & Sons Limited.

HENTSCHEL, KARL-MARTIN (2016): Der Kampf gegen aggressive Steuervermeidung hat begonnen – aber der Weg ist noch lang. Eine Zwischenbilanz nach den Panama Papers und BEPS, *Informationsbrief des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland*, 13(2016), online unter: https://netzwerksteuergerechtigkeit.files.wordpress.com/2014/06/info-steuergerechtigkeit_stand-nach-beps3.pdf, Zugriff am 13.04.2019.

HOPKINS, NICK/BENGTSSON, HELENA (2017): What are the Paradise Papers and what do they tell us?, *The Guardian*, 05.11.2017, online unter: <https://www.theguardian.com/news/2017/nov/05/what-are-the-paradise-papers-and-what-do-they-tell-us>, Zugriff am 15.05.2019.

HÖPNER, MARTIN (2011): Der Europäische Gerichtshof als Motor der Integration: Eine akteursbezogene Erklärung. *Berliner Journal der Soziologie*, 21(2), 203–229.

JENSEN, CARSTEN STROBY (2016): Neo-functionalism, in: Cini, Michelle/Pérez-Solórzano Borragán, Nieves (Hrsg): *European Union politics*; 5. Ausgabe, Oxford: Oxford University Press, 53–63.

JUNGBLUTH, RÜDIGER (2013): Gewinne@Oase.com, *Die Zeit*, 21.02.2013, online unter: <https://www.zeit.de/2013/09/Steuern-Steuerpolitik-Amazon-Google>, Zugriff am: 13.04.2019.

KAMMER FÜR ARBEITER UND ANGESTELLTE FÜR WIEN (2015): *Steuerflucht und Steueroasen*, Studie, Wien: AK Wien, online unter: https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie_tax_avoidance.pdf, Zugriff am 06.02.2019.

KASTNER, LISA (2018): Business lobbying under salience – financial industry mobilization against the European financial transaction tax, *Journal of European Public Policy*, 25(11), 161648–1666.

KELLERSMANN, DIETRICH/TREISCH, CORINNA/LAMPERT, STEFFEN/HEINEMANN, DANIELA (2013): *Europäische Unternehmensbesteuerung I*, *Europarecht - Grundfreiheiten - Beihilfeproblematik*, 2. Auflage, Wiesbaden: Springer Gabler.

KISCHEL, DIETER (2014): *EU-Steuerpolitik im Bereich der direkten Steuern*, Lehrveranstaltung, Präsentation, 22. –24. Mai 2014, *Wirtschaftsuniversität Wien*, online

unter: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/service/downloads/praesentation_eu-steuerpolitik_im_bereich_der_direkten_steuern.pdf, Zugriff am 11.08.2019.

KLEINE ZEITUNG (2018): Warum Apple nun doch die Milliardenstrafe zahlt, 02.05.2018, online unter: https://www.kleinezeitung.at/wirtschaft/5416048/Irland_Warum-Apple-nun-doch-die-Milliardenstrafe-zahlt, Zugriff am 20.07.2019.

KOENIG, CHRISTIAN/SCHREIBER, KRISTINA (2010): Europäisches Wettbewerbsrecht. Kartell- und Missbrauchsverbot, Fusionskontrolle, Beihilfen- und Vergaberecht, Tübingen: Mohr Siebeck.

KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTSGEMEINSCHAFT (1962): Neumark Bericht, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Brüssel.

LAITENBERGER, JOHANNES (2016): State aid tax cases: Sine timore aut favore, Vortrag des Generaldirektors der Generaldirektion Wettbewerb der Europäische Kommission beim International Competition Law Forum, 20.05.2016, online unter: http://ec.europa.eu/competition/speeches/text/sp2016_06_en.pdf, Zugriff am 12.05.2019.

LEYENDECKER, HANS/OBERMAIER, FREDERIK/OBERMAYER, BASTIAN/WORMER, VANESSA (2016): Die Firma, Süddeutsche Zeitung, online unter: <https://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56f2c00da1bb8d3c3495aa0a/>, Zugriff am 16.04.2019.

LIEBERT, NICOLA (2011): Steuergerechtigkeit in der Globalisierung. Wie die steuerpolitische Umverteilung von unten nach oben gestoppt werden kann, Münster: Westfälisches Dampfboot.

LINDBERG, LEON N. (1963): The Political Dynamics of European Economic Integration, Stanford: Stanford University Press.

MAYER, THOMAS (2018): EU-Finanztransaktionssteuer kommt nicht, Aktiensteuer im Gespräch, 03.12.2018, online unter: <https://www.derstandard.at/story/2000093024904/eu-finanztransaktionssteuer-kommt-nicht-aktiensteuer-im-gespraech>, Zugriff am: 14.07.2019.

MICK, MARCUS (1995): Die Steuerkonzeption der Europäischen Union. Zielvorgaben, Umsetzung und Grenzen zulässiger Steuerharmonisierung, Münster: Waxmann.

MORAVCSIK, ANDREW (1997): Taking Preferences Seriously: A Liberal Theory of International Politics. In: *International Organization*. 51(4), 513–553.

MORAVCSIK, ANDREW/SCHIMMELFENNIG, FRANK (2009): Liberal Intergovernmentalism, in: Wiener, Antje/Diez, Thomas (Hrsg.): *European Integration Theory*, 2. Ausgabe, Oxford: Oxford University Press, 67–87.

MUGARURA, NORMAN (2018): Can “harmonization” antidote tax avoidance and other financial crimes globally?, *Journal of Financial Crime*, 25(1), 187–209, online unter: <https://doi.org/10.1108/JFC-06-2016-0045>, Zugriff am 15.04.2019.

MÜHLAUER, ALEXANDER (2017): Am Ende steht ein vernichtendes Urteil, *Süddeutsche Zeitung*, 12.12.2017, online unter: <https://www.sueddeutsche.de/politik/panama-papers-am-ende-steht-ein-vernichtendes-urteil-1.3788437>, Zugriff am 09.06.2019.

MURPHY, RICHARD (2019): The European Tax Gap. A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament, online unter: https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the_european_tax_gap_en_190123.pdf, Zugriff am 09.03.2019.

NIEMANN, ARNE/BERGMANN, JULIAN (2013): Zug- und Gegenkräfte im Spiegel der Theorien der europäischen Integration, in: Eppler, Annegret/Scheller, Henrik (Hrsg.): *Zug- und Gegenkräfte im europäischen Integrationsprozess*, Baden-Baden: Nomos, 45–70.

NIEMANN, ARNE/SCHMITTER, PHILIPPE C. (2009): Neofunctionalism, in: Wiener, Antje/Diez, Thomas (Hrsg.): *European Integration Theory*, 2. Ausgabe, Oxford: Oxford University Press, 45–66.

NIEMANN, ARNE /IOANNOU, DEMOSTHENES (2015): European economic integration in times of crisis: a case of neofunctionalism?, *Journal of European Public Policy*, 22(2), 196–218.

OBERMAYER, BASTIAN/OBERMAIER, FREDERIK/WORMER, VANESSA/JASCHENSKY, WOLFGANG (2016): Das sind die Panama Papers, *Süddeutsche Zeitung*, 03.04.2016, online unter: <https://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56ff9a28a1bb8d3c3495ae13/>, Zugriff am 15.04.2019.

OBERMAYER, BASTIAN/OBERMAIER, FREDERIK (2016): *Panama Papers: Die Geschichte einer weltweiten Enthüllung*, Köln: Kiepenheuer & Witsch.

O'DONOVAN, JAMES /WAGNER, HANNES F./ZEUME, STEFAN (2018, in Vorbereitung): The Value of Offshore Secrets – Evidence from the Panama Papers, *Review of Financial Studies*,

Veröffentlichung in Vorbereitung, 19.10.2018, online unter:

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2771095, Zugriff am 15.04.2019.

OECD (1998): Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, Paris: OECD.

OECD (2010): OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Paris: OECD.

OECD (2014): Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, Paris: OECD, online unter: [https://www.oecd-](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264209695-de.pdf?expires=1555238944&id=id&accname=ocid72024251&checksum=253D2119CF11FD3F3D48928C7EFC5776)

[ilibrary.org/docserver/9789264209695-](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264209695-de.pdf?expires=1555238944&id=id&accname=ocid72024251&checksum=253D2119CF11FD3F3D48928C7EFC5776)

[de.pdf?expires=1555238944&id=id&accname=ocid72024251&checksum=253D2119CF11FD3F3D48928C7EFC5776](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264209695-de.pdf?expires=1555238944&id=id&accname=ocid72024251&checksum=253D2119CF11FD3F3D48928C7EFC5776), Zugriff am 06.02.2019.

OECD (2015): OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Erläuterung, Abschlussberichte 2015, online unter: <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlauterung-2015.pdf>, Zugriff am 07.02.2019.

PHINNEMORE, DAVID (2016): The European Union: Establishment and Development, in: Cini, Michelle/Pérez-Solórzano Borragán, Nieves (Hrsg.): European Union politics, 5. Ausgabe, Oxford: Oxford University Press, 11–29.

POLLACK, MARK A. (2005): Theorizing the EU Policy-Making, in: Wallace, Helen/Wallace, William/Pollack, Mark A. (Hrsg.): Policy-making in the European Union, 5. Ausgabe, Oxford: Oxford University Press, 13–48.

RAKIC, DRAZEN (2018): Direkte Besteuerung: Personen- und Unternehmensbesteuerung, Kurzdarstellungen über die Europäische Union – 2018, online unter:

http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/de/FTU_2.6.10.pdf, Zugriff am 03.01.2019.

RASMUSSEN, HJALTE (1986): On law and policy in the European Court of Justice. A comparative study in judicial policymaking, Dordrecht: Martinus Nijhoff.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (1999): Bericht der Gruppe "Verhaltenskodex" (Unternehmensbesteuerung) an den Rat "Wirtschaft und Finanzen" (Tagung am 29. November 1999), SN 4901/99, online unter:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/primarolo_de.pdf, Zugriff am 11.08.2019.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2003a): Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, Amtsblatt Nr. L 157, 49–54, 26.06.2003

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2003b): Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, Amtsblatt Nr. L 157, 38–48, 26.06.2003.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2011a): Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, Amtsblatt Nr. L 64, 1–12, 11.03.2011.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2011b): Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), Amtsblatt Nr. L 345, 8–16, 30.11.2011.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2013): Beschluss des Rates vom 22. Januar 2013 über die Ermächtigung zu einer verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, Amtsblatt Nr. L 22, 11–12, 22.01.2013.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2016): Steuervermeidung durch Unternehmen: Neue Vorschriften angenommen, Pressemitteilung, 12.07.2016, online unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2016/07/12/corporate-tax-avoidance/>, Zugriff am 10.06.2019.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2017a): Steuervermeidung durch Unternehmen: Richtlinie über hybride Gestaltungen angenommen, Pressemitteilung, 29.05.2017, online unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2017/05/29/corporate-tax-avoidance-hybrid-mismatches/>, Zugriff am 10.06.2019.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2017b): Steuerwesen: Rat veröffentlicht eine EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete, Pressemitteilung, 05.12.2017, online unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2017/12/05/taxation-council-publishes-an-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>, Zugriff am 10.06.2019.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2017c): Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Interinstitutionelles Dossier: 2016/0337 (CNS), 12.05.2017, online

unter: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9019-2017-INIT/de/pdf>, Zugriff am 28.12.2019.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2018a): Steuervermeidung durch Unternehmen: Transparenzvorschriften für Steuerintermediäre verabschiedet, Pressemitteilung, 25.05.2018, online unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2018/05/25/corporate-tax-avoidance-transparency-rules-adopted-for-tax-intermediaries/>, Zugriff am 10.06.2019.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2018b): Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, Amtsblatt Nr. L 139, 1–13, 05.06.2018.

RAT DER EUROPÄISCHEN UNION (2019): Mehr Schutz für Hinweisgeber: neue EU-Vorschriften ab 2021, Pressemitteilung, 7.10.2019, online unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2019/10/07/better-protection-of-whistle-blowers-new-eu-wide-rules-to-kick-in-in-2021/>, Zugriff am 14.12.2019.

RIBHEGGE, HERMANN (2011): Europäische Wirtschafts- und Sozialpolitik, Berlin/Heidelberg: Springer Verlag.

REMEUR, CECILE (2015): Steuerpolitik in der Europäischen Union. Themen und Herausforderungen, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, online unter: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA\(2015\)549001_DE.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_DE.pdf), Zugriff am 02.01.2019.

REMEUR, CECILE (2017): PANA-Untersuchungsausschuss. Auf einen Blick, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, online unter: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2017/614619/EPRS_ATA\(2017\)614619_DE.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2017/614619/EPRS_ATA(2017)614619_DE.pdf), Zugriff am 09.06.2019.

SCHMITTER, PHILIPPE (1971): A Revised Theory of Regional Integration, in: Lindberg, Leon/Scheingold, Stuart (Hrsg.): Regional Integration: Theory and Research. Cambridge: Harvard University Press, 232–264.

SCHMUTZ, CHRISTOPH G. (2019): EU-Wettbewerbsbehörde erleidet eine Niederlage vor Gericht, Neue Zürcher Zeitung, 14.02.2019, online unter: <https://www.nzz.ch/wirtschaft/eu-wettbewerbsbehoerde-erleidet-niederlage-ld.1460000>, Zugriff am 21.07.2019.

SHAXSON, NICHOLAS (2012): Schatzinseln: Wie Steueroasen die Demokratie untergraben, Zürich: Rotpunktverlag.

SÜDDEUTSCHE ZEITUNG (2014): Kredite und Lizenzen - So tricksen die Konzerne in Luxemburg, 06.11.2014, online unter: <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/kredite-und-lizenzen-so-tricksen-die-konzerne-in-luxemburg-1.2207236>, Zugriff am 10.03.2019.

SÜDDEUTSCHE ZEITUNG (2016): Von Island bis Malta: Das Panama-Beben, online unter: <https://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/e114661>, Zugriff am 16.04.2019.

SÜDDEUTSCHE ZEITUNG (2017a): Das sind die Paradise Papers, online unter: <https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/politik/das-ist-das-leak-e229478/>, Zugriff am 16.04.2019.

SÜDDEUTSCHE ZEITUNG (2017b): EU setzt 17 Staaten auf Schwarze Liste, 05.12.2017, online unter: <https://www.zeit.de/wirtschaft/2017-12/steueroasen-schwarze-liste-eu-steuerflucht>, Zugriff am 10.06.2019.

SWEENEY, PAUL (2015): Tackling tax evasion, avoidance and tax havens, ETUI Background Analysis 2, 2015, Brüssel: European Trade Union Institute.

VAN DEN TEMPEL, A. J. (1970): Corporate tax and individual income tax in the European Communities, Brüssel: Europäische Kommission, online unter: <https://aei.pitt.edu/40293/1/A4688.pdf>, Zugriff am 25.08.2019.

VERTRAG ÜBER DIE ARBEITSWEISE DER EUROPÄISCHEN UNION (AEUV) (2012): Konsolidierte Fassung des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Amtsblatt Nr. C 326, 1–390, 26.10.2012, online unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>, Zugriff am 18.11.2018.

VERTRAG ÜBER DIE EUROPÄISCHE UNION (EUV) (2012): Vertrag über die Europäische Union (konsolidierte Fassung), Amtsblatt Nr. C 326, 13-45, online unter: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0020.02/DOC_1&format=PDF, Zugriff am 11.08.2019.

WEICHENRIEDER, ALFONS J./ SCHNEIDER, FRIEDRICH/WALTER-BORJANS, NORBERT/MEISTER, MICHAEL/HAKELBERG, LUKAS/RIXEN, THOMAS/WERNER, JÖRG R. (2016): Panama Papers: Steueroasen im Visier – was ist noch legal, welche Mittel wirken gegen Missbrauch?, *ifo*

Schnelldienst 69(11), 3–20, online unter: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/sd-2016-11-weichenrieder-et-al-panama-papers-2016-06-09.pdf>, Zugriff am 16.04.2019.

WEILER, JOSEPH (1986): Eurocracy and distrust: Some questions about the role of the European Court of Justice in the protection of fundamental European rights within the legal order of the European communities. *Washington Law Review* 61 (no issue), 1103–1142.

WIENER ZEITUNG (2018): Finanztransaktionssteuer kommt nicht, 03.12.2018, online unter: <https://www.wienerzeitung.at/nachrichten/politik/europa/1005979-Finanztransaktionssteuer-kommt-nicht.html>, Zugriff am 18.04.2019.

WOLF, DIETER (2012): Neo-Funktionalismus. In: Bieling, Hans-Jürgen/Lerch Marika (Hrsg.): *Theorien der europäischen Integration*, Wiesbaden: Springer Verlag. 55–76.

ZUCMAN, GABRIEL (2014): *Steueroasen: Wo der Wohlstand der Nationen versteckt wird*, Berlin: Suhrkamp Verlag.

ZUCMAN, GABRIEL (2017): How Corporations and the Wealthy Avoid Taxes (and How to Stop Them), *New York Times*, 10.11.2017, online unter: <https://www.nytimes.com/interactive/2017/11/10/opinion/gabriel-zucman-paradise-papers-tax-evasion.html>, Zugriff am 17.04.2017

Abstract Deutsch

Das Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, herauszufinden, ob die Steueraffären Lux Leaks, Panama Papers und Paradise Papers Anstöße für eine Europäisierung der Steuerpolitik im Bereich der Unternehmensbesteuerung gegeben haben. Dazu werden die Aktivitäten der EU-Institutionen für jeweils einen Zeitraum von vier Jahren vor und nach der Veröffentlichung von Lux Leaks Ende 2014 verglichen. Insbesondere kann eine deutlich höhere Anzahl an Gesetzesvorlagen der Europäischen Kommission festgestellt werden. Außerdem geht aus der Arbeit hervor, dass die EU-Kommission seit 2014 verstärkt ihre Kompetenz im Wettbewerbsrecht nutzt und in zahlreichen Beihilfeverfahren gegen Unternehmen wie auch EU-Mitgliedstaaten und ihre Steuervorbescheide vorgeht.

Beide Erkenntnisse lassen den Schluss zu, dass die Steueraffären Anstöße für eine Europäisierung gegeben haben. In beiden Fällen sind neofunktionalistische Dynamiken zu beobachten. Eine Verschiebung der institutionellen Balance kann nur insofern festgestellt werden, als dass die EU-Kommission nach Bekanntwerden der Steueraffären gewichtige Entscheidungen in Steuerprüfverfahren getroffen hat und dabei auch gegen die Interessen von Mitgliedstaaten entschied.

Abstract English

The aim of this paper is to investigate whether the tax affairs of Lux Leaks, Panama Papers and Paradise Papers provided an impetus for a Europeanisation of EU tax policy in the field of corporate taxation. Therefore, the activities of the EU institutions after the publication of Lux Leaks are being compared to those prior to the affair over a period of four years each. A much higher number of legislative proposals made by the European Commission was presented in the aftermath of Lux Leaks. In addition, the European Commission has been increasingly using its competence in competition law since 2014 and is acting in numerous state aid cases against companies as well as against EU member states and their approved tax rulings.

Both findings suggest that the tax affairs have provided an impetus for Europeanisation. In both cases neofunctionalist dynamics can be observed. A shift within the institutional balance can only be noted insofar as the Commission has made major decisions after formal investigations on state aid against the interests of individual member states.