

(2) Effektive Durchschnittssteuerbelastung: Für unternehmerische Entscheidungen sind die Besteuerungswirkungen bei rentablen Investitionen häufig relevanter als bei marginalen Investitionen. Rentable Investitionen erzielen mehr als die erforderliche Mindestrendite, nämlich sog. Reingewinne (economic rents), die bspw. auf die Nutzung firmenspezifischer Know-hows zurückzuführen sind. Die Maßgröße für die Steuerbelastung rentabler Investitionen ist die effektive Durchschnittssteuerbelastung (effective average tax rate), die angibt, um wie viel sich eine finanzielle Gewinngröße wie zB der **Kapitalwert** einer Investition durch die Besteuerung vermindert. Höhere Nettogewinne bzw. Kapitalwerte und somit geringere Durchschnittssteuerbelastungen deuten gegenüber anderen Ländern auf eine höhere Standortattraktivität hin. Die effektive Durchschnittssteuerbelastung ist insbesondere im Zusammenhang mit der **Wahl des Standortes** für Tochtergesellschaften die relevante Maßgröße.⁸²

Für die Berechnung der effektiven Durchschnittssteuerbelastung gibt es keinen fest vorgegebenen Ansatz. In Betracht kommen das auf dem King-Fullerton-Ansatz basierende Modell von Devereux und Griffith⁸³ sowie finanzplangestützte Unternehmensmodelle wie der European Tax Analyzer,⁸⁴ der seit 1991 in enger Kooperation zwischen dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) und der Universität Mannheim entwickelt wird. Während das **Modell von Devereux und Griffith** im Grundsatz die Veränderung des Kapitalwerts zu Beginn einer Investition durch die Besteuerung analysiert, steht beim finanzplanbasierten European Tax Analyzer die Veränderung des Vermögensendwerts am Planungshorizont im Vordergrund. Der **European Tax Analyzer** ist dem Modell von Devereux und Griffith umso eher vorzuziehen, je detaillierter und umfassender die wirtschaftlichen Rahmendaten, die Unternehmensdaten und die steuerlichen Einflussfaktoren – insbesondere zahlreiche relevante Details im Rahmen der Gewinnermittlung – abgebildet werden sollen. Der Vorteil des European Tax Analyzers ist somit seine Anschaulichkeit und Genauigkeit, da jede relevante Steuerregel mit Hilfe der sog. **kasuistischen Veranlagungssimulation** genauso abgebildet wird, wie sie sich bei der praktischen Steuererklärung über Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen vollzieht. Der **Vermögensendwert** nach Steuern über einen etwa zehnerperiodigen Zeitraum ergibt sich, indem der Zahlungssaldo vor Steuern um die in jeder Periode anfallenden Steuerzahlungen vermindert wird. Durch den Ansatz von Soll- und Habenzinsen werden die unterschiedlichen Zahlungszeitpunkte wie im Rahmen der betrieblichen Finanzplanung berücksichtigt. Andererseits hat der formelmäßige und deshalb einfachere und überschaubare Aufbau des Devereux-Griffith-Modells den Vorteil größerer Flexibilität und erlaubt mit vertretbarem Zeitaufwand den Einbezug einer großen Anzahl von Ländern.

Beide Modelle wurden von der Europäischen Kommission evaluiert und in ihrem Bericht „Company Taxation in the Internal Market“⁸⁵ nebeneinander eingesetzt. Auf Basis der Ergebnisse dieser Studie hat die Europäische Kommission im Oktober 2001 weitreichende Schlussfolgerungen für ihre künftige Steuerpolitik gezogen.⁸⁶ Beide Modelle werden auch weiterhin für steuerpolitische Analysen der Europäischen Kommission eingesetzt.⁸⁷ Dass die Europäische Kommission Teile ihrer steuerpolitischen Empfehlungen auf die Ergebnisse

⁸² Vgl. Richter/Seitz/Wiegand Standortfaktoren, 1996, 13 (17 ff.); Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, 2000, 32, 46 f., 59; Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2001/02, Rn. 528; Spengel Unternehmensgewinne, 2004, 91 (96 ff.).

⁸³ Vgl. Devereux/Griffith Discrete Investment Choices, 1999. Siehe auch Spengel/Lammersen StuW 2001, 222 (226 f.); Schreiber/Spengel/Lammersen SBR 2002, 2; Spengel Unternehmensbesteuerung, 2003, 68 ff., 134 ff.

⁸⁴ Vgl. Jacobs/Spengel European Tax Analyzer, 1996; Jacobs/Spengel Effective Tax Burden, 2002.

⁸⁵ Vgl. Commission of the European Communities Company Taxation, 2001.

⁸⁶ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften Binnenmarkt, 2001.

⁸⁷ Siehe u. a. Oestreicher/Reister/Spengel WTJ 2009, 46; Spengel/Heckemeyer/Nicolay/Bräutigam/Stutzenberger WTJ 2018, 165; Spengel/Bräutigam/Dutt/Fischer/Stutzenberger European Commission Taxation Papers, Working Paper, No 75–2019, 2019.

von methodisch anspruchsvollen Steuerbelastungsrechnungen stützt, unterstreicht die praktische Relevanz derartiger Vergleichsrechnungen.

III. Ergebnisse von Steuerbelastungsvergleichen auf der Grundlage von Modellunternehmen (European Tax Analyzer)

Da die effektive Durchschnittssteuerbelastung eine höhere Relevanz für Standortfragen hat als die effektive Grenzsteuerbelastung, beschränken sich die folgenden Steuerbelastungsvergleiche auf die Durchschnittssteuerbelastung. Die Belastungen werden mit Hilfe des European Tax Analyzers berechnet, da dieser eine detailliertere Abbildung der steuerrechtlichen Vorschriften in den Mitgliedstaaten erlaubt. Rechtsstand ist das Jahr 2021. Die Analyse ist auf die Steuerbelastung des Unternehmens begrenzt, sodass die ermittelten Werte aus der Sicht multinationaler Investoren geeignete Indikatoren für die steuerliche Standortattraktivität der betrachteten Länder darstellen.

1. Prämissen

Der European Tax Analyzer simuliert mit Hilfe eines computergestützten Unternehmensmodells die ökonomische Entwicklung einer Kapitalgesellschaft über einen Zeitraum von zehn Perioden. Zur Ermittlung der effektiven Steuerbelastungen werden die Unternehmen über diesen Berechnungszeitraum jeweils nach den Steuervorschriften der einbezogenen Länder veranlagt. Im Folgenden werden sämtliche Mitgliedstaaten der EU betrachtet. In der Veranlagungssimulation werden alle relevanten ertragsabhängigen und ertragsunabhängigen Unternehmenssteuern – in Deutschland handelt es sich um die Gewerbe-, Grund- und Körperschaftsteuer sowie den Solidaritätszuschlag – sowie die bedeutendsten bilanziellen Wahlrechte einschließlich der Regelungen zur interperiodischen Verlustverrechnung berücksichtigt.

2. Vergleich der Steuerbelastungen für ein typisches Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes

Die Steuerbelastungen und die Ursachen für bestehende Belastungsunterschiede werden unter Zugrundelegung repräsentativer Daten für eine große, durchschnittliche Kapitalgesellschaft in Europa quantifiziert und analysiert. Unter Zugrundelegung von 25 490 Einzelabschlüssen europäischer Kapitalgesellschaften dieser Größenklassen weist dieses Unternehmen in der Mitte des Berechnungszeitraums (Periode 6) folgende Kennzahlen auf, die aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet wurden:

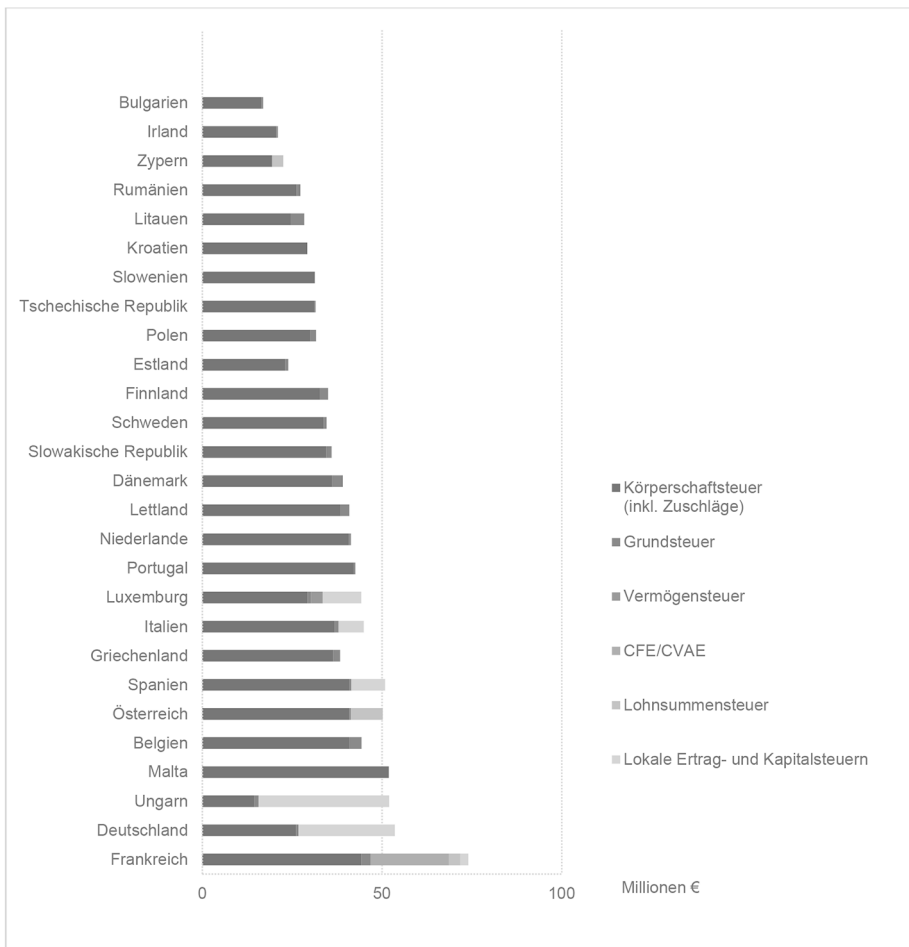
- Anlagenintensität 23,93 %;
- Eigenkapitalquote 42,57 %;
- Eigenkapitalrentabilität nach Steuern 16,53 %;
- Jahresüberschuss 11 234 593 €;
- Umsatzerlöse 209 689 441 €;
- Umsatzrentabilität nach Steuern 4,95 %;
- Personalintensität 10,46 %.

Tabelle 9: Effektive Durchschnittssteuerbelastungen für Kapitalgesellschaften in der EU (Modellunternehmen); Steuerrechtsstand 2021

Land	Körperschaftsteuer (inkl. Zuschlag)	Grundsteuer	Vermögensteuer	CFE/CVAE	Lohn- summensteuer	Lokale Ertrag- und Kapitalsteuern	Gesamt- steuerbelastung
BG	16 527 281 €	408 601 €	- €	- €	- €	- €	16 935 882 €
IE	20 657 518 €	364 068 €	- €	- €	- €	- €	21 021 586 €
CY	19 462 441 €	- €	- €	- €	3 091 887 €	- €	22 554 328 €
RO	26 266 185 €	1 035 499 €	- €	- €	- €	- €	27 301 684 €
LT	24 551 672 €	3 809 413 €	- €	- €	- €	- €	28 361 085 €
HR	29 214 115 €	- €	- €	- €	- €	- €	29 214 115 €
SL	31 320 884 €	- €	- €	- €	- €	- €	31 320 884 €
CZ	31 252 955 €	287 281 €	- €	- €	- €	- €	31 540 236 €
PL	30 072 795 €	1 573 283 €	- €	- €	- €	- €	31 646 078 €
EE	23 094 597 €	837 818 €	- €	- €	- €	- €	23 932 415 €
FI	32 671 268 €	2 302 249 €	- €	- €	- €	- €	34 973 517 €
SE	33 833 152 €	760 163 €	- €	- €	- €	- €	34 593 315 €
SK	34 462 575 €	1 509 450 €	- €	- €	- €	- €	35 972 025 €
DK	36 184 064 €	2 912 361 €	- €	- €	- €	- €	39 096 425 €
LV	38 511 854 €	2 395 995 €	- €	- €	- €	- €	40 907 849 €
NL	40 831 862 €	520 485 €	- €	- €	- €	- €	41 352 347 €
PT	42 116 093 €	487 102 €	- €	- €	- €	- €	42 603 195 €
LU	29 278 254 €	928 992 €	3 318 984 €	- €	- €	10 729 749 €	44 255 979 €
IT	36 890 608 €	1 059 416 €	- €	- €	- €	7 001 690 €	44 951 714 €
GR	36 406 618 €	1 939 133 €	- €	- €	- €	- €	38 345 751 €
ES	40 926 704 €	550 224 €	- €	- €	- €	9 400 147 €	50 877 075 €
AT	40 959 694 €	367 418 €	- €	- €	8 904 180 €	- €	50 231 292 €
BE	40 923 844 €	3 404 523 €	- €	- €	- €	- €	44 328 367 €
MT	51 898 157 €	- €	- €	- €	- €	- €	51 898 157 €
HU	14 496 879 €	1 195 699 €	- €	- €	- €	36 314 385 €	52 006 963 €
DE	26 154 777 €	621 207 €	- €	- €	- €	26 804 536 €	53 580 520 €
FR	44 281 852 €	2 622 568 €	- €	21 684 823 €	3 151 620 €	2 266 711 €	74 007 574 €

Für dieses konkrete Unternehmen streut die Durchschnittssteuerbelastung für den Berechnungszeitraum von zehn Perioden zwischen etwa 16,9 Mio. € in Bulgarien und 74,0 Mio. € in Frankreich. Auffallend ist, dass neben dem traditionellen Niedrigsteuerländern Irland und Zypern vor allem Kapitalgesellschaften in den osteuropäischen Beitrittsstaaten einer vergleichsweise geringen Belastung unterliegen. Deutschland nimmt im Länderranking mit einer Durchschnittssteuerbelastung von 53,6 Mio. € den vorletzten Platz ein (siehe Tabelle 9). Auf Unternehmensebene ist Deutschland damit ein Hochsteuerland. Die effektive Steuerbelastung deutscher Kapitalgesellschaften ist nunmehr zwar deutlich geringer als etwa in Frankreich. Allerdings liegt sie weiterhin weit über dem EU-Durchschnitt. Vorschläge zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands liegen seit Jahren vorhanden,⁸⁸ wobei es an der Politik liegt, diese umzusetzen.

Abbildung 5: Effektive Durchschnittssteuerbelastungen für Kapitalgesellschaften in der EU nach Steuerarten (Modellunternehmen)



⁸⁸Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen Steuerpolitische Folgerungen*, 33 (35 ff.); *Endres/Spengel Handlungsperspektiven*, 2020, 13 (21 ff.).

Auf die effektive Durchschnittssteuerbelastung wirken im Ländervergleich unterschiedliche Steuerarten. In allen Ländern haben die **Ertragsteuern** den größten Einfluss. Der Anteil an der Gesamtsteuerbelastung reicht von etwa 63% in Frankreich bis zu 100% in Kroatien, Malta und Slowenien. Ausschlaggebend für die hohe Gesamtsteuerbelastung in Deutschland ist das – absolut gesehen – hohe Belastungsniveau der ertragsabhängigen Steuern (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer). Im Vergleich zu Deutschland ist die Ertragsteuerbelastung lediglich in Frankreich höher. Die sehr geringen Ertragsteuerbelastungen in Bulgarien bzw. Zypern und Irland resultieren hingegen aus den niedrigen Körperschaftsteuersätzen von 10% bzw. 12,5%. Im Gegensatz zu den ertragsabhängigen Steuern ist der Einfluss der **ertragsunabhängigen Steuern** geringer. Allerdings gibt es mit Frankreich, wo mit der gemeindespezifischen Grundsteuer, der auf Ebene der Departements erhobenen Grundsteuer (CFE) und der Wertschöpfungssteuer (CVAE) sowie den Arbeitgebersteuern (Lohnsummensteuern) drei Kategorien von ertragsunabhängigen Steuern anfallen, Österreich (Kommunalsteuer), Spanien (Betriebssteuer) und Ungarn (Wertschöpfungssteuer) bedeutsame Ausnahmen.

IV. Schlussfolgerungen aus den Ergebnissen

Über die konkrete Höhe der effektiven Steuerbelastung von Unternehmen wird mitunter heftig debattiert. Verantwortlich ist das weite Spektrum an Methoden für internationale Steuerbelastungsvergleiche. An dieser Stelle wurde für die Analyse der Höhe und der Unterschiede der effektiven Unternehmenssteuerbelastungen auf das Unternehmensmodell des European Tax Analyzers zurückgegriffen, welches auch im internationalen Bereich eine große Reputation genießt.

Zwischen den effektiven Steuerbelastungen von Kapitalgesellschaften innerhalb der EU bestehen beträchtliche Unterschiede, welche die Wahl des Unternehmensstandortes beeinflussen können. Die Ursachen für diese Besteuerungsunterschiede sind vielschichtig. Es hat sich jedoch gezeigt, dass die **tarifliche Steuerbelastung der Unternehmensgewinne** sowohl für die Rangfolge der Länder als auch für die Belastungsdifferenzen zwischen Unternehmen verschiedener Branchen eine herausragende Bedeutung hat. Dieser theoretisch wichtige Befund deckt sich mit den Ergebnissen zahlreicher empirischer Beobachtungen, denen zufolge Unterschiede zwischen den tariflichen Steuersätzen einen bedeutenden Einfluss auf die Standortwahl von Unternehmen haben.⁸⁹ Es ist somit kein logischer Widerspruch darin zu sehen, wenn sich multinationale Investoren bei der **Standortentscheidung** in erster Linie an den einfach festzustellenden Tarifbelastungen orientieren, da der tarifliche Steuersatz die effektive Steuerbelastung in diesen Fällen im Wesentlichen determiniert.

Für die Steuerpolitik bedeutet dies, dass sich die steuerlichen Standortbedingungen innerhalb Europas in erster Linie durch einen Abbau der Unterschiede zwischen den tariflichen Steuersätzen angleichen lassen. Seit den EU-Erweiterungen in den Jahren 2004, 2007 und 2013 gilt dies vor allem mit Blick auf die osteuropäischen Beitrittsstaaten, die innerhalb der EU ein Niedrigsteuergebiet darstellen.⁹⁰ Gleichwohl darf dieser Befund nicht in dieser Form verallgemeinert werden. Denn die Betrachtung erfolgte aus der Perspektive eines multinationalen Investors und beschränkte sich auf die Besteuerung des Unternehmens. Etwas anderes gilt dagegen bei der Betrachtung überwiegend **standortgebundener mittelständischer Unternehmen**. Bezieht man in diesem Fall die Besteuerung der Anteilseigner ein und stellt somit auf die für den Mittelstand relevante **Gesamtebene** ab, wirken

⁸⁹ Vgl. *Commission of the European Communities Report*, 1992, 115; *Devereux ECTR* 1992, 105 (109f.); *Rädler DSr* 1996, 1472 (1473); *Deutsche Bundesbank Steuereinnahmen*, 1997, 83 (93); *Kommission der Europäischen Gemeinschaften Binnenmarkt*, 2001, 9; *Hebous/Ruf/Weichenrieder NTJ* 2011, 817.

⁹⁰ Für die Entwicklung der strukturellen Unterschiede zwischen der Gruppe der „alten“ Mitgliedstaaten und den „neuen“ Mitgliedstaaten vgl. *Bräutigam/Spengel/Stutzenberger StuW* 2018, 60.

sich auch die Unterschiede zwischen den nationalen Körperschaftsteuersystemen sowie im Bereich der Einkommensteuer aus.⁹¹

⁹¹ Für weitergehende Analysen vgl. *Jacobs/Spengel Effective Tax Burden*, 2002 sowie – auf Grundlage des Modells von Devereux und Griffith – *ZEW Report*, 2020.



beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

3. Kapitel. Stand der Steuerharmonisierung in der EU

A. Harmonisierung im Bereich der indirekten Steuern

I. Umsatzsteuer

Aufgrund des speziellen Harmonisierungsauftrages für die indirekten Steuern (Art. 113 AEUV) konzentrierten sich die Maßnahmen des EG-Rats zunächst auf diesen Bereich. Gemessen an der Aufkommenshöhe und der umfassenden Erhebung kam dabei der **Umsatzsteuer** die größte Bedeutung zu. Der Harmonisierungsprozess der Umsatzsteuer stellt insbesondere aus systematischer Sicht einen beispielhaften Erfolg europäischer Rechtsangleichung dar und kann insoweit eine Vorbildfunktion für die Harmonisierung der direkten Steuern haben. Von Beginn an bestand das Bestreben darin, neben dem **System** auch die **Bemessungsgrundlage**, die **Steuersätze** sowie die Regelungen über die **Zuweisung des Steueraufkommens** aus innergemeinschaftlichen Umsätzen anzugleichen.¹

In sämtlichen Mitgliedstaaten gilt das **Allphasen-Nettoumsatz-Steuersystem** und die **Bemessungsgrundlage** ist weitgehend harmonisiert. Deutliche Unterschiede bestehen allerdings noch bei den **Steuersätzen**, die hinsichtlich des Normsatzes zwischen 17 und 27% und bei den ermäßigten Sätzen von 2,1 bis 18% variieren.² Das Steueraufkommen aus innergemeinschaftlichen Umsätzen stand bis zur Verwirklichung des Binnenmarkts gem. der uneingeschränkten Geltung des **Bestimmungslandprinzips** dem importierenden Staat (Bestimmungsland) zu. Dazu gewährte der Exportstaat (Ursprungsland) dem liefernden Unternehmen gegen Vorlage einer Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle eine Steuerbefreiung. Die Belastung erfolgte durch die Erhebung einer Einfuhrumsatzsteuer im Importstaat. Zwischenstaatliche Unterschiede in der Höhe der nationalen Umsatzsteuersätze stellen beim Bestimmungslandprinzip für den innergemeinschaftlichen Leistungsaustausch somit kein Problem dar. Des Weiteren wird eine mehrfache Belastung mit Umsatzsteuer vermieden.³

Mit dem **Wegfall der Grenzkontrollen** zum 1.1.1993 konnte an der Ausfuhrbefreiung sowie der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer und somit am Bestimmungslandprinzip aus steuertechnischer Sicht nicht mehr festgehalten werden. Zudem ist eine Differenzierung zwischen inländischen und innergemeinschaftlichen Umsätzen nicht mit den Prinzipien des Binnenmarkts vereinbar. Im Vordergrund der Harmonisierungsbemühungen steht daher die Angleichung der Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender Transaktionen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets. Eine dem Binnenmarkt angemessene Umsatzbesteuerung gewährleistet grundsätzlich das **Ursprungslandprinzip**. Danach werden Ausfuhren wie innerstaatliche Umsätze nur im Exportstaat besteuert. Im Importstaat entfällt die Belastung mit Einfuhrumsatzsteuer. Gegenüber dem Bestimmungslandprinzip fällt das Aufkommen aus grenzüberschreitenden Umsätzen somit dem exportierenden Staat zu. Darüber hinaus muss der Importstaat bei Lieferungen an in seinem Staatsgebiet ansässige Unternehmer diesen die Möglichkeit zum Abzug der Umsatzsteuer des Exportstaates als Vorsteuer einräumen, um eine mehrfache Belastung mit Umsatzsteuer zu vermeiden (**Ursprungslandprinzip mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug** oder **Gemeinsamer-Markt-Prinzip**).⁴

¹ Zum Harmonisierungsprozess vgl. *Arndt Mehrwertsteuer*, 1992, 75 (76 ff.); *Sapusek Steuerharmonisierung*, 1997, 327 ff.; *Laule ISiR* 2001, 297 (303 ff.); *Gröpl Steuerrecht*, 2022, Rn. 406 ff.

² Vgl. *Europäische Kommission VAT Rates*, 2019, 3.

³ Vgl. *Dziadkowskai StuW* 1993, 169 (171); *Spengel WiSt* 1993, 45 (45 f.); *Theisen WiSt* 1993, 75 (76).

⁴ Vgl. *Biehl Gemeinsamer-Markt-Prinzip*, 1969, 132 ff.

Der Rat der Europäischen Gemeinschaft hat mit der sog. **Binnenmarktrichtlinie**⁵ für den Übergangszeitraum vom Bestimmungsland- zum Ursprungslandprinzip eine zunächst bis zum 31.12.1996 befristete **Übergangsregelung** verabschiedet, welche die Einfuhrumsatzsteuer durch eine sog. Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb ersetzte (§§ 1 a–1c UStG) und zum 1.1.1993 in Kraft trat. Obwohl durch komplizierte und äußerst verwaltungsintensive Vorschriften die Grenzkontrollen lediglich von den Binnengrenzen in die Unternehmen und Verwaltungen verlagert wurden und somit de facto weiterhin das Bestimmungslandprinzip gilt,⁶ haben Kommission und Rat ihren EU-vertraglichen Auftrag zur Vorlage eines endgültigen Umsatzsteuerrechts für Binnenmarktumsätze bislang nicht erfüllt. Solange der Rat noch nicht über eine endgültige Regelung befunden hat, verlängert sich automatisch die Geltungsdauer der Übergangsregelung.⁷

Die Binnenmarktrichtlinie wird ergänzt durch die sog. **Steuersatzrichtlinie**,⁸ nach der die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, den Normalsteuersatz auf mindestens 15% festzulegen.⁹ Hinsichtlich eines Höchstsatzes konnte keine Einigung erzielt werden und dieser ist auch nicht vorgesehen.¹⁰

Zur Beseitigung des aus Sicht der betroffenen Unternehmen und Verwaltungen unbefriedigenden Zustands hatte die Kommission im Sommer 1996 ein Diskussionspapier für eine grundlegende Neuordnung des Mehrwertsteuersystems nach dem Ursprungslandprinzip vorgelegt.¹¹ Bei dem in diesem Diskussionspapier vorgesehenen Übergang zum Ursprungslandprinzip wären die Mehrwertsteuersätze zwingend anzugleichen, um Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen.¹² Ferner müssten Haushaltsrisiken für die Mitgliedstaaten durch Aufkommensausfälle im Rahmen eines effizienten Clearing-Verfahrens vermieden werden. Als Eckpunkte stehen sich dabei das von der Kommission bevorzugte, häufig skeptisch beurteilte, makroökonomische Clearing und das bspw. von Deutschland präferierte mikroökonomische Clearing auf bilateraler Basis gegenüber.¹³

Die erforderliche Angleichung der Steuersätze und die Schaffung eines Clearing-Systems bergen allerdings großes Konfliktpotenzial. So spiegeln die derzeitigen Spannweiten bei den Steuersätzen im Prinzip die Gestaltungsfreiheiten der Mitgliedstaaten bei der Festlegung ihrer Steuereinnahmen und der Lastenverteilung zwischen direkten und indirekten Steuern sowie Sozialabgaben wider. Diesbezüglich bestehen nach wie vor große Unterschiede: Bezogen auf das Bruttoinlandsprodukt betrug im Jahr 2019 im EU-Durchschnitt der Anteil der direkten Steuern 13,3%, der Anteil der indirekten Steuern 13,7% und der Anteil der Sozialabgaben 13,1%. Zwischen den Mitgliedstaaten bestehen allerdings erhebliche Schwankungen, die bei den direkten Steuern von 4,8% (Rumänien) bis 30,6% (Dänemark), bei den indirekten Steuern von 7,8% (Irland) bis 22,2%

⁵ Vgl. Richtlinie 91/680/EWG des Rates v. 16.12.1991, Abl. 1991 L 376, 1.

⁶ Zu den derzeit geltenden Regelungen vgl. ausführlich *Birkenfeld* Mehrwertsteuer, 2003, 49 ff.; *Wärtrin/Rose* Umsatzsteuer, 2013, 121; *Gröpl* Steuerrecht, 2022, Rn. 416 ff.

⁷ Vgl. Richtlinie 91/680/EWG des Rates v. 16.12.1991, Abl. 1991 L 376, 1.

⁸ Vgl. Richtlinie 92/77/EWG des Rates v. 19.10.1992, Abl. 1992 L 316, 1, inzwischen (wie auch die Binnenmarktrichtlinie) ersetzt durch Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006, Abl. 2006 L 347, 1.

⁹ Die Dauer der Verpflichtung zur Anwendung eines Mindestnormalsatzes wurde zuletzt durch die Richtlinie (EU) 2018/912 des Rates v. 22.6.2018, Abl. 2018 L 162, 1 verlängert.

¹⁰ Vgl. *Raponi* ECTR 1999, 68; *Vellen* UR 1999, 159 (159 f.); *Europäische Kommission* Mindestnormalsatz, 2010.

¹¹ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* Mehrwertsteuersystem, 1996. Dazu *Hagen* Harmonisierung, 2000, 235 ff.; *Panning* Umsatzsteuer, 2000, 139 ff. Vgl. zum genaueren Inhalt des Diskussionspapiers auch die 7. Auflage.

¹² Vgl. *BMF* Ursprungslandkommission, 1994, 41 f.; *Vellen* UR 1997, 157 (159).

¹³ Vgl. *Dziadkowski/Robisch* BB 1994, 1605 (1607 f.). Zu den grundsätzlichen Varianten des Clearings vgl. *BMF* Ursprungslandkommission, 1994, 67 ff.