

## Steuerpolitische Aspekte der EU-Osterweiterung\*

Von Frank Bönker\*\*

**Zusammenfassung:** Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über die wichtigsten steuerpolitischen Aspekte der EU-Osterweiterung. Im ersten Teil wird zunächst gezeigt, dass die EU nicht erst seit der offiziellen Aufnahme der Beitrittsverhandlungen als ein wichtiger „externer Anker“ (Berglöf und Roland 1997) der Steuerpolitik in den Beitrittsländern fungiert hat. Der zweite Teil arbeitet anhand eines Vergleichs von Steuerquoten und -sätzen den erreichten Stand der Angleichung der Steuersysteme zwischen alten und neuen Mitgliedern und das Potential für Steuerwettbewerb heraus. Im dritten Teil schließlich werden die fiskalischen und nichtfiskalischen Effekte der noch ausstehenden Steuerharmonisierungsmaßnahmen in den Beitrittsländern sowie die Perspektiven des Steuerwettbewerbs und der Steuerharmonisierung in der erweiterten EU diskutiert.

**Summary:** This article gives an overview of the most important tax policy aspects of the Eastern enlargement of the EU. The first part shows that the EU has served as an important „external anchor“ (Berglöf and Roland 1997) for tax reform in the accession countries almost since the very start of post-communist transformation. The second part compares the current tax systems of the old and the new EU members with a view to documenting both the achieved state of convergence and the potential for tax competition. Finally, the article examines the fiscal and non-fiscal effects of the remaining tax harmonization measures in the new member states and discusses the perspectives of tax competition and tax harmonization in the enlarged EU.

### 1 Einleitung

Die Osterweiterung der EU hat auch eine steuerpolitische Dimension. Offensichtlich ist dies im Falle der neuen Mitglieder, denn für diese bedeutet der Beitritt zur EU die Verpflichtung zur Übernahme des *acquis communautaire* und damit auch die Anpassung der Steuersysteme an EU-Standards. In dem Maße, wie EU-Osterweiterung die Konditionen des Steuerwettbewerbs mit den Beitrittsländern und damit auch die Bedingungen für die Steuerharmonisierung und -koordinierung innerhalb der erweiterten EU beeinflusst, hat sie jedoch auch Konsequenzen für die Altmitglieder.

In der Literatur sind die steuerpolitischen Aspekte der Osterweiterung bislang eher selten und nur sehr selektiv behandelt worden (Leibrecht und Römisch 2002: 1 f.). Als relativ gut erforscht können die fiskalischen Effekte der Anpassung des Steuerrechts in den Beitritts-

\* Manuskript abgeschlossen im November 2003. Mein Dank gilt Mechthild Schrooten und einem anonymen Gutachter für hilfreiche Kommentare sowie Michaela Triebel und Clemens Buchen für die tatkräftige Unterstützung der Recherchen für den vorliegenden Beitrag.

\*\* Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder), Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, E-Mail: boenker@euv-frankfurt-o.de

ländern gelten. Sie sind Gegenstand zahlloser Analysen der fiskalpolitischen Herausforderungen, mit denen die neuen Mitgliedstaaten in den nächsten Jahren konfrontiert sein werden (vgl. z. B. Backé 2002, Christou und Daseking 2002, Mueller et al. 2002). Weniger Aufmerksamkeit haben dagegen andere steuerpolitische Aspekte der EU-Osterweiterung gefunden. Dies gilt für die generelle Rolle der EU bei der Umgestaltung der Steuersysteme der Transformationsländer nach 1989 wie für die nichtfiskalischen Effekte der Steuerangleichung oder auch für die steuerpolitischen Konsequenzen der EU-Osterweiterung für die Altmitglieder der EU. Insgesamt fehlt es an einer Darstellung der wichtigsten steuerpolitischen Aspekte der EU-Osterweiterung in Form eines Überblicks.

Der vorliegende Beitrag soll eine solche Darstellung geben. Er gliedert sich in vier Teile. Im ersten Teil wird zunächst die Entwicklung der Steuerpolitik der Beitrittsländer auf dem Weg in die EU skizziert (Abschnitt 2). Dabei wird gezeigt, dass die EU nicht erst seit der offiziellen Aufnahme der Beitrittsverhandlungen einen wichtigen „externen Anker“ (Berglöf und Roland 1997) für die Umgestaltung der Steuersysteme dargestellt, sondern diese bereits weit vorher maßgeblich beeinflusst hat. Im zweiten Teil des Beitrags erfolgt dann ein Vergleich der aktuell bestehenden Steuersysteme der Beitrittskandidaten und der alten Mitglieder (Abschnitt 3). Dieser Vergleich hat eine doppelte Funktion. Einerseits soll er dokumentieren, wie weit die Transformation des Steuersystems in den Beitrittsländern fortgeschritten ist; andererseits dient er als eine Grundlage für die Abschätzung der steuerpolitischen Konsequenzen des bevorstehenden Vollzugs der Osterweiterung der EU. Diese Konsequenzen und die damit verbundenen Herausforderungen für Neu- und Altmitglieder sind Gegenstand des dritten Teils des Beitrags (Abschnitt 4). Am Ende steht ein knappes Fazit (Abschnitt 5).

## 2 Die Steuerpolitik der neuen Mitglieder auf dem Weg zur Osterweiterung der EU

Wie die anderen Transformationsländer auch standen die neuen EU-Mitglieder nach dem Zusammenbruch der staatssozialistischen Regime vor der Herausforderung einer umfassenden Umgestaltung ihrer Steuersysteme (Tanzi 1991, Holzmann 1992: 194–201). Bei der Bewältigung dieser Herausforderung hat die EU eine nicht unbeachtliche Rolle gespielt (Appel 2003). In den Ländern, in denen die „Rückkehr nach Europa“ als eine Leitformel für die ökonomischen und politischen Reformen fungiert hat, dienten die Steuersysteme der EU-Staaten bereits zu einem Zeitpunkt als mehr oder minder unumstrittene *focal points* für die Ausgestaltung der neuen Steuersysteme, als die Osterweiterung der EU noch eher eine vage Hoffnung denn eine konkrete Perspektive darstellte. Entsprechend stellte die EU-Kompatibilität sowohl in den Eliten- wie in den öffentlichen Diskursen schon frühzeitig ein wichtiges Kriterium zur Beurteilung von Reformvorschlägen dar. David Newbery (1995: 2) hat den „disziplinierenden“ Effekt der frühzeitig angestrebten EU-Mitgliedschaft so formuliert:

“It might appear that the detailed design of an entirely new tax system would be a challenging task, but in practice the choice was fairly tightly circumscribed by the desire of these countries to join the European Union eventually.”

Die frühzeitige Orientierung an der EU hat die Durchsetzung von Steuerreformen in den Beitrittsländern erleichtert, indem sie die Notwendigkeit von Reformen unterstrichen und

durch die Einschränkung des Möglichkeitenraums zur Begrenzung der Kontroversen beigetragen hat. Ein Indiz dafür ist die Beobachtung, dass in den Bereichen, in denen die Regelungen in den EU-Staaten harmonisiert und/oder zumindest relativ ähnlich sind, also insbesondere bei den indirekten Steuern, typischerweise schnellere und größere Reformfortschritte zu verzeichnen gewesen sind als in denen, wo auch innerhalb der EU unterschiedliche Modelle koexistieren, z. B. bei der Besteuerung von Kapitaleinkommen oder den Kommunalsteuern (Newbery 1995: 2). Ein anderes Indiz ist die Tatsache, dass die Reform der Steuersysteme in den Transformationsländern mit realistischer Beitrittsperspektive rascher vorangekommen ist als in denen ohne (vgl. die Überblicke bei Åslund 2002: 227–234, Dąbrowski und Tomczyńska 2001, Martinez-Vazquez und McNab 2000).

Die frühzeitige Orientierung an den EU-Ländern führte dazu, dass die Steuersysteme der neuen Mitglieder bereits Mitte der 90er Jahre weitgehend EU-kompatibel waren. Die Kommission konstatierte in den für den Europäischen Rat in Kopenhagen vorbereiteten Stellungnahmen zur Beitrittsfähigkeit der zehn osteuropäischen Staaten, die zwischen 1994 und 1996 einen Antrag auf EU-Mitgliedschaft gestellt hatten, zwar steuerpolitischen Anpassungsbedarf; im Vergleich zu früheren Erweiterungsrunden war dieser jedoch trotz der inzwischen erfolgten Erweiterung des *acquis communautaire* eher gering (Mueller et al. 2002: 19–21). Im Gegensatz zu Griechenland, Großbritannien, Irland, Portugal und Spanien etwa verfügten die osteuropäischen Kandidatenländer bei Aufnahme der Beitrittsverhandlungen mit Ausnahme Sloweniens über Mehrwertsteuern, so dass der EU-Beitritt hier nicht mit der Einführung, sondern nur mit der weiteren Angleichung dieser Steuern einherging.<sup>1</sup>

In den Beitrittsverhandlungen waren steuerpolitische Fragen Gegenstand eines eigenen Verhandlungskapitels (Kapitel 10), spielten aber auch im Wettbewerbskapitel (Kapitel 6) eine wichtige Rolle. Die Verhandlungen über das 10. Kapitel wurden relativ spät aufgenommen. Mit den Staaten der Luxemburg-Gruppe (Estland, Polen, Slowenien, Tschechien, Ungarn) begannen sie im November 1999, mit den Staaten der Helsinki-Gruppe (Bulgarien, Lettland, Litauen, Rumänien, Slowakei) in den Monaten Mai bis Oktober 2001.<sup>2</sup> Mit Ausnahme Rumäniens wurden die Verhandlungen bereits deutlich vor dem Europäischen Rat in Kopenhagen, auf dem über den Beitritt entschieden wurde, abgeschlossen. Die Verhandlungsdauer variierte zwischen neun und 31 Monaten. Mehr als zwei Jahre betrug sie im Falle Estlands, Polens, Sloweniens und Tschechiens. Als konfliktträchtiger als die Verhandlungen über das 10. Kapitel erwiesen sich in einigen Fällen die steuerpolitischen Materien des 6. Kapitels. Hier ging es vor allem um den Abbau von zur Investitionsförderung eingesetzten Steuervergünstigungen. Im Falle Ungarns und Polens wurden die Verhandlungen darüber erst unmittelbar vor dem Kopenhagener Gipfel abgeschlossen.

Die Beitrittsverhandlungen haben dazu geführt, dass es in den Kandidatenländern nach der „ersten Welle“ der Steuerreformen in den frühen 90er Jahren Ende der 90er Jahre zu einer zweiten Reformrunde kam. In allen Beitrittsländern wurden, wie man den jährlichen Fortschrittsberichten der Kommission anschaulich entnehmen kann, die Steuern nunmehr auch im Detail an EU-Standards angepasst. Dies galt vor allem für die indirekten Steuern, da

<sup>1</sup> Pelkmans (2001: 87) weiß zu berichten, dass Griechenland in Zusammenhang mit dem EU-Beitritt etwa 100 bis dahin bestehende Steuern abschaffen musste.

<sup>2</sup> Diese und die folgenden Informationen zu den Beitrittsverhandlungen sind der Erweiterungs-Webseite der EU-Kommission entnommen. Download unter [www.europa.eu.int/comm/enlargement/index\\_de.html](http://www.europa.eu.int/comm/enlargement/index_de.html)

hier die Steuerharmonisierung innerhalb der EU am weitesten fortgeschritten ist. Die entsprechenden Maßnahmen beinhalteten insbesondere die graduelle Anhebung spezifischer Verbrauchsteuern auf das EU-Mindestniveau sowie den Abbau von Mehrwertsteuervergünstigungen. Hinzu kamen Reformen der Steuerverwaltung und eher technische Dinge wie Änderungen des Vorsteuerabzugs. Im Zuge dieser Reformen konnte unter Verweis auf die Harmonisierungsnotwendigkeiten und das große Ziel des EU-Beitritts eine Reihe zuvor politisch nicht durchsetzbarer steuerpolitischer Maßnahmen verwirklicht werden. Dies ist ein gutes Beispiel dafür, wie die mit der europäischen Integration verbundene Steuerharmonisierung die nationale staatliche Handlungsfähigkeit stärken kann (vgl. dazu allgemein Genschel 2002: 254–256).

Mit dem Beitritt zur Europäischen Union ist die Anpassung der Steuersysteme der Neumitglieder noch nicht beendet. Vielmehr sieht der Beitrittsvertrag eine Reihe von Übergangsvereinbarungen vor. Zumeist bis Ende 2007, teils sogar noch etwas länger, haben die neuen Mitglieder Zeit, bestimmte spezifische Verbrauchsteuern, insbesondere ihre Tabaksteuern, endgültig auf das EU-Mindestniveau anzuheben und die letzten nicht mit dem *acquis communautaire* zu vereinbarenden Mehrwertsteuervergünstigungen für bestimmte Güter und Dienstleistungen zu beseitigen. Polen und Ungarn wurde eine Übergangsfrist zum endgültigen Abbau bzw. zur mit dem *acquis* kompatiblen Umwandlung von Steuervergünstigungen eingeräumt. Estland erhielt bis Ende 2008 Zeit, seine Unternehmensbesteuerung in Einklang mit der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU zu bringen.

Im Rahmen der Beitrittsverhandlungen wurden den neuen Mitgliedern auch einige dauerhafte Abweichungen vom *acquis communautaire* zugestanden. Im Bereich der Besteuerung sind hier vor allem die Umsatzschwellen für die Mehrwertsteuerregistrierung kleiner Unternehmen zu nennen. Hier erlaubt der Beitrittsvertrag den neuen Mitgliedern, Werte beizubehalten, die weit über denen im *acquis* liegen.<sup>3</sup> Damit wurde der Sorge Rechnung getragen, dass eine Absenkung der Schwellen wegen der hohen umsatzunabhängigen Kosten einer Registrierung die Entwicklung kleinerer Unternehmen in den Beitrittsländern beeinträchtigen und so als Wachstumsbremse wirken könnte (vgl. Cnossen 1999: 137–139, Leibrecht und Römisch 2002: 53 f.).

Als Fazit dieses Überblicks ist festzuhalten, dass die EU-Osterweiterung eine wichtige Rolle bei der Umgestaltung der Steuersysteme in den der EU beitretenden osteuropäischen Transformationsländern gespielt hat. Als „externer Anker“ (Berglöf und Roland 1997) haben die EU und die Perspektive eines EU-Beitritts dabei nicht erst seit der Aufnahme der Beitrittsverhandlungen, sondern auf dem Wege der „anticipatory adaptation“ (Haggard et al. 1993: 180) bereits lange vorher gewirkt. Entsprechend beruht der Einfluss der EU nicht allein auf Druck und Auflagen, sondern auch auf der Funktion der EU als Modell und *focal point*. Eine Folge dieser frühzeitigen Orientierung an der EU war, dass der für die neuen Mitglieder mit dem EU-Beitritt verbundene steuerpolitische Anpassungsbedarf im Falle der Osterweiterung geringer war als bei früheren Erweiterungsrounden.

<sup>3</sup> Solche Ausnahmen werden auch von vielen Altmitgliedern in Anspruch genommen (vgl. Cnossen 2002: 24; Jourard 2002: 109, Tabelle 3).

### 3 Ein Vergleich der Steuersysteme der alten und der neuen EU-Mitglieder

Inwieweit unterscheiden sich die Steuersysteme der alten und der neuen Mitglieder noch? Diese Frage, die sowohl für die Beurteilung des erreichten Standes der Umgestaltung der Steuersysteme in den Beitrittsländern als auch für die Abschätzung der mit dem Vollzug der EU-Osterweiterung verbundenen steuerpolitischen Konsequenzen von Bedeutung ist, soll im Folgenden anhand eines Vergleichs der Steuerquoten und -sätze der alten und der neuen EU-Mitglieder beantwortet werden.

Betrachtet man zunächst die gesamtwirtschaftlichen Steuerquoten, so fällt auf, dass diese in allen Beitrittsländern unter dem EU-Durchschnitt liegen (Tabelle 1). Am höchsten sind sie in Slowenien, Tschechien und Ungarn, wo sie nicht nur das Niveau Irlands, Griechenlands, Portugals und Spaniens, sondern auch das Deutschlands und Großbritanniens übersteigen. Deutlich geringer ist der Anteil der Steuereinnahmen am Bruttoinlandsprodukt dagegen in den baltischen Staaten und der Slowakei. Hier liegt er unter oder um dem Wert Irlands, des EU-Mitglieds mit der geringsten Steuerquote.

Die Höhe der Steuerquoten in den Beitrittsländern lässt sich anhand unterschiedlicher Maßstäbe beurteilen. Relativ hoch sind sie, selbst in den baltischen Staaten, gemessen am Pro-Kopf-Einkommen und im Vergleich zu denen Griechenlands, Irlands, Portugals und Spaniens zum Zeitpunkt des EU-Beitritts (Mueller et al. 2002: 6). Anders fällt das Urteil jedoch aus, wenn man neben dem ökonomischen Entwicklungsstand auch andere Determinanten des Umfangs des öffentlichen Sektors wie die Altersstruktur der Bevölkerung, das Ausmaß der öffentlichen Verschuldung und den Umfang des Außenhandels in die Analyse einbezieht. In diesem Fall entsprechen die gesamtwirtschaftlichen Steuerquoten in den Beitrittsländern in etwa den „normalen“ Werten und können insofern, zumindest im Vergleich zu denen der Altmitglieder, nicht länger als „exzessiv“ gelten (vgl. European Commission 2002: 115–117).

Ein Blick auf die Anteile der verschiedenen Steuerarten am Bruttoinlandsprodukt macht zunächst deutlich, dass die Steuerstrukturen der neuen EU-Mitglieder sehr viel homogener als die der Altmitglieder sind (Tabelle 1). Wie die Variationskoeffizienten zeigen, sind die Unterschiede im Gewicht der persönlichen Einkommensteuern, der Sozialversicherungsbeiträge und der spezifischen Verbrauchsteuern zwischen den neuen Mitgliedern deutlich geringer als zwischen den alten. Hier kommt offensichtlich ein homogenisierender Effekt der gemeinsamen staatssozialistischen Vergangenheit und der gleichen Herausforderungen der Transformationsperiode zum Tragen.

Ansonsten dokumentiert ein Vergleich des Gewichts der verschiedenen Steuerarten Gemeinsamkeiten wie Unterschiede zwischen den alten und den neuen EU-Mitgliedern (Tabelle 1; vgl. auch European Commission 2002: 114, Dobrinsky 2002: 8–14, Leibrecht und Römisch 2002: 33–40, Mitra und Stern 2003: 8–20). Bei den Einnahmen aus Sozialversicherungsbeiträgen und Mehrwertsteuer kommen die Beitrittsländer trotz der geringeren gesamtwirtschaftlichen Steuerquoten auf Anteile um den EU-Durchschnitt. Im Falle Tschechiens und Ungarns liegen die Mehrwertsteuereinnahmen, bezogen auf das Bruttoinlandsprodukt, sogar über dem Maximum der Altmitglieder. Aus einer vergleichenden Perspektive ist die geringere gesamtwirtschaftliche Steuerquote der neuen EU-Mitglieder insofern vor allem Ausdruck unterdurchschnittlicher Einnahmen aus der Besteuerung des persönlichen Einkommens und der Körperschaftsteuer.

Tabelle 1

**Steuerquoten in den EU-Ländern und den Beitrittsländern 1999/2000<sup>1</sup>**  
**In % des Bruttoinlandsprodukts**

	Steuer- einnahmen insgesamt	Persönliche Einkommen- steuer	Körper- schaft- steuer	Sozial- beiträge	Mehrwert- steuer	Spezifische Verbrauch- steuern	Sonstige Steuern
<b>EU-Länder</b>							
Belgien	45,4	13,8	3,8	14,4	7,2	2,8	3,4
Dänemark	50,7	25,8	3,0	2,1	9,7	5,9	4,2
Deutschland	37,7	9,4	1,8	14,8	6,9	3,3	1,5
Finnland	46,5	14,8	4,2	11,8	8,7	5,3	1,6
Frankreich	46,0	8,3	2,7	16,6	8,0	3,9	6,5
Griechenland	34,3	4,5	2,2	11,0	8,0	5,0	3,6
Großbritannien	36,1	10,4	3,7	6,2	6,8	4,2	4,9
Irland	31,7	9,7	3,9	4,2	6,5	4,6	2,8
Italien	43,0	10,7	3,0	12,7	5,4	4,1	7,1
Luxemburg	42,1	7,8	7,3	10,9	6,2	5,2	4,6
Niederlande	40,3	5,9	4,2	16,0	7,1	3,4	3,8
Österreich	44,2	10,2	1,8	15,1	8,4	3,5	5,2
Portugal	34,5	5,9	4,1	8,8	8,3	5,8	1,7
Schweden	51,2	18,0	3,0	13,1	7,2	3,6	6,2
Spanien	35,1	6,9	2,8	12,2	6,2	3,5	3,4
Mittelwert	41,2	10,5	3,5	11,4	7,5	4,4	4,0
Standardabweichung	6,2	5,2	1,3	4,3	1,1	1,0	1,8
Variationskoeffizient	14,9	50,8	39,2	38,1	15,6	22,7	43,9
<b>Beitrittsländer</b>							
Estland	31,4	7,5	1,0	9,6	9,3	3,2	0,7
Lettland	31,6	6,0	1,7	10,7	7,8	3,8	1,6
Litauen	28,4	7,8	0,7	7,1	7,6	3,2	2,1
Polen	33,1	4,7	2,6	11,8	7,6	4,0	2,3
Slowakei	31,7	3,5	2,9	11,0	7,8	3,1	3,4
Slowenien	39,6	6,4	1,3	13,7	10,2	3,3	4,8
Tschechien	38,8	5,0	3,8	14,5	7,4	3,6	4,6
Ungarn	38,9	7,1	2,2	12,7	10,7	3,9	2,3
Mittelwert	34,2	6,1	2,0	11,3	8,6	3,6	2,6
Standardabweichung	4,3	1,5	1,1	2,4	1,3	0,3	1,4
Variationskoeffizient	12,5	25,0	52,9	20,7	15,6	9,3	52,8
Mittelwert GUS-Staaten	22,1	2,2	2,9	4,3	5,9	2,2	4,7

<sup>1</sup> Die Angaben für die alten EU-Mitglieder sind für 1999, die für die anderen Länder für 2000.

Quelle: Dobrinsky 2002, Tabelle 1, Tabelle 2.

Vergleiche mit dem EU-Durchschnitt sind angesichts der Varianz innerhalb der EU allerdings nur von begrenzter Aussagekraft. Unterscheidet man zwischen verschiedenen „families of nations“ (Castles) innerhalb der EU (Wagschal 2001), so fallen gewisse Parallelen zwischen den Beitrittsländern und den ärmeren südeuropäischen Ländern, sprich: Griechenland, Portugal und Spanien, auf. Beiden Ländergruppen ist eine Kombination aus geringen Einnahmen aus der persönlichen Einkommensteuer einerseits sowie hohen Mehrwertsteuereinnahmen und/oder Sozialversicherungsbeiträgen andererseits gemeinsam. Dazu passt, dass den neuen osteuropäischen wie den alten südeuropäischen EU-Mitgliedstaaten eine wenig effektive Steuerverwaltung und ein hohes Maß an Steuerhinterziehung nachgesagt werden.

Tabelle 2

**Steuersätze in den EU-Ländern und den Beitrittsländern 2002**

In %

	Persönliche Einkommensteuer (niedrigster und höchster Grenzsatz)	Körperschaftsteuer <sup>1</sup>	Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeber plus Arbeitnehmeranteil)	Mehrwertsteuer (Standardsatz)
<b>EU-Länder</b>				
Belgien	25/55	28/41	48,7	21
Dänemark	8/59	30	9	25
Deutschland	20/49	25	41,3	16
Finnland	30/70	29	30,3	22
Frankreich	8/53	33,3	61,6	19,6
Griechenland	5/40	37,5	45	18
Großbritannien	10/40	30	21,8	17,5
Irland	20/42	16	16,8	21
Italien	18/45	36	35/43	20
Luxemburg	8/38	22	41,7	15
Niederlande	32/52	34,5	25,3	19
Österreich	21/50	34	40	20
Portugal	12/40	30	34,8	17
Schweden	30/55	28	39,8	25
Spanien	18/48	35	37,3	16
<b>Beitrittsländer</b>				
Estland	26	0/26	33	18
Lettland	25	22	35	18
Litauen	33	15	34	18
Polen	19/40	28	36,6	22
Slowakei	10/38	25	50,8	23
Slowenien	17/50	25	38	20
Tschechien	15/32	31	47,5	22
Ungarn	20/40	18	41,5	25

<sup>1</sup> Sind zwei Sätze angegeben, gibt der erste den Körperschaftsteuersatz für einbehaltene und der zweite den für ausgeschüttete Gewinne an.

Quellen: Kesti 2002; Pressemeldungen.

Die beschriebenen Unterschiede in der Steuerstruktur zwischen den alten und den neuen EU-Mitgliedern verweisen auf Unterschiede in der Ausgestaltung und/oder der effektiven Durchsetzung der Besteuerung. Wie Tabelle 2 zeigt, fallen der hohe Anteil der Sozialversicherungsbeiträge und der Mehrwertsteuereinnahmen mit relativ hohen und der geringe Anteil der Einnahmen aus der Körperschaftsteuer mit relativ niedrigen Steuersätzen zusammen. Schwächer ist der Zusammenhang zwischen den nominalen Steuersätzen und dem zu verzeichnenden Steueraufkommen im Falle der persönlichen Einkommensteuern. Hier weisen die meisten Beitrittsländer zwar Sätze leicht unter dem Niveau der EU-Altmitglieder auf. Für die Erklärung des relativ geringen Anteils der Einkommensteuer- an den Gesamteinnahmen ist jedoch eher die geringere effektive Besteuerung ausschlaggebend. Diese ist zum einen Ausdruck einer blühenden Steuerhinterziehung; zum anderen hat sie damit zu tun, dass die Bemessungsgrundlagen der persönlichen Einkommensteuer in den meisten Beitrittsländern relativ schmal sind. So werden hier in der Regel Sozialtransfers nicht und Kapitaleinkommen nicht oder nur mit geringen Sätzen besteuert.

Der vorgenommene Vergleich der Steuersysteme der alten und der neuen Mitglieder legt zwei Schlussfolgerungen nahe:

- Erstens ist es bei allen fortbestehenden Unterschieden inzwischen zu einer weitgehenden Angleichung der Steuersysteme gekommen. Dies wird durch einen Vergleich der Steuerstrukturen der Beitrittsländer mit denen der GUS-Staaten noch einmal unterstrichen. Wie Tabelle 1 zeigt, entsprachen die Steuerstrukturen der Beitrittsländer im Jahre 2000 eher denen der EU- als denen der GUS-Länder.<sup>4</sup> Besonders interessant ist diesbezüglich ein Vergleich des Gewichts der persönlichen Einkommensteuern, der Körperschaft- und der sonstigen Steuern, denn hier waren die Unterschiede zwischen den staatssozialistischen und den westlichen Ländern vor 1989 am größten. Weichen die GUS-Staaten in diesen Dimensionen bis heute deutlich von den EU-Ländern ab, so haben sich die diesbezüglichen Unterschiede im Falle der Beitrittsländer im Zeitablauf stark verringert oder sind sogar ganz verschwunden.<sup>5</sup>
- Zweitens verweist der Vergleich der Steuersysteme der alten und der neuen EU-Mitglieder auf nicht unbeträchtliche Unterschiede in der Höhe der nominalen Steuersätze (Tabelle 2).<sup>6</sup> Wie gezeigt wurde, betrifft dies insbesondere die Sozialversicherungsbeiträge sowie die Mehrwert- und Körperschaftsteuersätze. Für die nachfolgende Analyse der Konsequenzen des Vollzugs der Osterweiterung sind vor allem die unterschiedlichen Steuersätze bei Mehrwert- und Körperschaftsteuer interessant, da sie Anreize für Steuerarbitrage schaffen und insofern eine Herausforderung für die Steuerpolitik innerhalb der erweiterten EU darstellen könnten.

#### 4 Die steuerpolitischen Konsequenzen des Vollzugs der EU-Osterweiterung für Neu- und Altmitglieder

Dass die EU-Osterweiterung in der Vergangenheit eine wichtige Rolle für die Steuerpolitik der Beitrittsländer gespielt hat, ist bereits gezeigt worden. Welche konkreten Auswirkungen hat nun der bevorstehende Vollzug der Osterweiterung, und zwar für die neuen wie für die alten EU-Mitglieder? Hier sind grob mittel- und unmittelbare steuerpolitische Konsequenzen zu unterscheiden. Unmittelbare Konsequenzen resultieren aus rechtlichen Verpflichtungen; mittelbare steuerpolitische Konsequenzen ergeben sich in dem Maße, wie die Osterweiterung der EU die Bedingungen des Steuerwettbewerbs zwischen den alten und neuen Mitgliedern verändert und so Anpassungsreaktionen provoziert.

Unmittelbar sind in steuerpolitischer Hinsicht zunächst nur die Neumitglieder vom Vollzug der Osterweiterung betroffen. Sie müssen sich mit dem Beitritt zur EU deren Zollregime unterwerfen und die Anpassung ihrer Steuersysteme an den *acquis communautaire* im Rahmen der gewährten Übergangsfristen abschließen. Die Übernahme des Zollregimes

<sup>4</sup> Dies zeigt auch ein von Dobrinsky (2002: 13 f., 25, Tabelle 5) konstruierter und kalkulierter Index der Ähnlichkeit der Steuerstruktur.

<sup>5</sup> Für einen umfassenderen Vergleich der Steuersysteme und der Einnahmenentwicklung in den Beitritts- und anderen Transformationsländern vgl. Bönker (2002, 2003). Den Stand der Konvergenz zwischen den Steuersystemen der alten und der neuen EU-Mitglieder Mitte der 90er Jahre dokumentieren Kosterna (1997) und Vašková (1996).

<sup>6</sup> Ein Vergleich der durchschnittlichen effektiven Steuersätze auf Arbeits- und Kapitaleinkommen, Unternehmensgewinne und Verbrauch für die Jahre 1993 bis 1998 findet sich bei Leibrecht und Römisch (2002: 44–49).



bedeutet für die Beitrittsländer, dass sie etwaige Zölle auf Einfuhren aus den EU-Mitgliedstaaten abschaffen, auf Importe aus Drittländern den gemeinsamen Außenzoll der EU erheben und drei Viertel der Zolleinnahmen an den EU-Haushalt abführen müssen. Die fiskalischen Effekte dieser Veränderungen variieren in Abhängigkeit von den bis dato erhobenen Zöllen. Nach Schätzungen von Backé (2002: 159 f.) werden Polen, die Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn unter dem Strich Zolleinnahmen in Höhe von 0,2 bis 0,5 % des Bruttoinlandsprodukts verlieren. Dagegen ist in den baltischen Staaten, die bislang kaum Zölle erhoben haben und ihre Zölle auf Importe aus Ländern außerhalb der EU deshalb im Zuge der Steuerharmonisierung anheben müssen, mit minimalen Nettoeinnahmeverlusten (Lettland, Litauen) bzw. sogar mit Mehreinnahmen in Höhe von etwa 0,2 % des Bruttoinlandsprodukts (Estland) zu rechnen.

Mit der Harmonisierung der Mehrwertsteuer und der spezifischen Verbrauchsteuern sind dagegen durchweg Mehreinnahmen verbunden. Sie werden auf durchschnittlich etwa 0,5 % des Bruttoinlandsprodukts beziffert (Backé 2002: 160). Da die Vereinheitlichung der indirekten Steuern wegen der eingeräumten Übergangsfristen zeitlich gestreckt erfolgen wird, werden diese Mehreinnahmen allerdings erst nach und nach zur Verfügung stehen. Dies bedeutet, dass nach den meisten vorliegenden Schätzungen die Harmonisierung der Zölle und der indirekten Steuern für die meisten Neumitglieder kurzfristig eher mit leichten Einnahmeeinbußen verbunden sein wird (so auch Leibrecht und Römisch 2002: 53 f.). Diesen Mindereinnahmen stehen allerdings zusätzliche EU-Mittel gegenüber.

Perspektivisch ist von Bedeutung, dass nach den vorliegenden Berechnungen auch mittelfristig kaum mehr mit großen harmonisierungsbedingten Steuermehreinnahmen zu rechnen ist. Entsprechend eröffnet die noch ausstehende Steuerharmonisierung keinen zusätzlichen Spielraum, um die Steuerquote zu reduzieren oder die Belastung mit direkten Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen zu reduzieren. Entsprechende Möglichkeiten mögen sich durch andere Effekte des EU-Beitritts, etwa sinkende Zinsen, EU-Transfers oder auch ein höheres Wirtschaftswachstum, ergeben. Letztlich dürften sie jedoch weitere Reformen auf der Einnahmen- und Ausgabenseite oder auch der Steuerverwaltung voraussetzen (Christou und Daseking 2002).

Für die neuen Mitglieder hat die Steuerharmonisierung auch einige nichtfiskalische Effekte. Ein Grund für das Einräumen von Übergangsregelungen bei der Harmonisierung der indirekten Steuern ist die Sorge gewesen, dass der Abbau von Mehrwertsteuervergünstigungen und die Erhöhung spezifischer Verbrauchsteuern die Inflationsbekämpfung erschweren und so die nominale Konvergenz beeinträchtigen könnten (Leibrecht und Römisch 2002: 55). So schätzt die tschechische Regierung in ihrem *Pre-Accession Economic Reform Programme* von 2001, dass die im Zeitraum bis Ende 2004 zur Harmonisierung der indirekten Steuern vorgesehenen Maßnahmen mit einem Anstieg der Inflationsrate um 1,3 Prozentpunkte im Jahre 2002, 0,8 Prozentpunkte im Jahre 2003 und 0,5 Prozentpunkte im Jahre 2004 verbunden sind (Czech Government 2001: Ziffer 3.17). Dies sind durchaus relevante Größenordnungen; im Vergleich zum viel diskutierten Balassa-Samuelson-Effekt erscheint der Inflationseffekt der Steuerangleichung jedoch von sekundärer Bedeutung.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Zum Balassa-Samuelson-Effekt vgl. auch den Beitrag von Heiko Fritz und Hans-Jürgen Wagener in diesem Heft.

Neben diesen mit der Anpassung an den *acquis communautaire* verbundenen steuerpolitischen Konsequenzen könnte der Vollzug der EU-Osterweiterung auch mittelbare Effekte haben. Um diese zu bestimmen, ist es notwendig, die Auswirkungen der Erweiterung der EU auf den Steuerwettbewerb zwischen den alten und den neuen Mitgliedern abzuschätzen. Hier ist zwischen direkten und indirekten Steuern zu unterscheiden. Nicht nur, dass die Steuerharmonisierung innerhalb der EU in beiden Feldern unterschiedlich weit fortgeschritten ist (Genschel 2002, Cnossen 2002); auch die Steuersatzdifferenzen zwischen den Beitrittsländern und den Altmitgliedern fallen hier unterschiedlich aus. So sind die Mehrwertsteuersätze der neuen Mitglieder typischerweise höher, die Körperschaftsteuersätze jedoch meist niedriger als die der Altmitglieder.

Beim jetzigen Stand der Dinge ist der Steuerwettbewerb bei den indirekten Steuern innerhalb der EU auf grenzüberschreitende Konsumentendirektkäufe beschränkt. Für diese existiert seit 1993 kein Grenzausgleich mehr, so dass Anreize zum „Einkaufstourismus“ in Ländern mit niedrigen Mehrwertsteuersätzen, etwa in der Bundesrepublik, bestehen. Inwieweit sich diese für die neuen Mitglieder mit ihren hohen Mehrwertsteuersätzen als Problem erweisen können, ist in der Literatur umstritten (vgl. Backé 2002: 162). Während einige Beobachter eine massive private Steuerarbitrage und einen damit verbundenen Anpassungsdruck befürchten, rechnen andere nur mit einer geringen Zunahme grenzüberschreitender Direktkäufe. Die bisherigen Erfahrungen innerhalb der EU stützen eher die zweite Position. Nach 1993 ist es selbst an Grenzen mit großen Steuersatzdifferenzen, etwa der deutsch-dänischen, nicht zu einer nennenswerten Zunahme privater Direktimporte gekommen, und entsprechend sind auch wenig Anzeichen einer wettbewerbsinduzierten Angleichung der Mehrwertsteuersätze innerhalb der EU zu erkennen (Cnossen 2002: 32 f., Joumard 2002: 108 f.). Angesichts dieser Erfahrungen ist zu vermuten, dass der mit der durch den EU-Beitritt ermöglichten privaten Steuerarbitrage verbundene Druck auf die neuen Mitgliedstaaten, ihre Mehrwertsteuersätze zu senken, eher schwach ausfallen wird. Dazu passt, dass der Steuerwettbewerb um den Endverbraucher in den Diskussionen über die Senkung des Mehrwertsteuersatzes, wie sie zurzeit etwa in Polen oder der Slowakei geführt werden, nur eine untergeordnete Rolle zu spielen scheint.

Wegen der begrenzten Steuerarbitrage bei den indirekten Steuern dürften von den neuen Mitgliedern auch kaum Impulse ausgehen, vom Status quo in der EU bei der indirekten Besteuerung abzugehen. An einem Übergang zum Ursprungslandprinzip können sie wegen ihrer relativ hohen Steuersätze zumindest vorerst kein Interesse haben; und eine ernsthafte Angleichung der Mehrwertsteuersätze könnte für einige von ihnen den Zwang zur Steuersenkung und damit Einnahmeausfälle und Anpassungskosten bedeuten (Leibrecht und Römisch 2002: 58 f.). Insofern dürfte nach der Osterweiterung mit Blick auf die Reform der indirekten Besteuerung zunächst alles beim Alten bleiben.

Eher als bei indirekten ist bei den direkten Steuern, und hier speziell bei den Unternehmenssteuern, mit einer Zunahme der Steuerarbitrage und des Steuerwettbewerbs zu rechnen. Wie Tabelle 3 zeigt, ist unter den Beitrittsländern seit den späten 90er Jahren eine klare Tendenz zur Senkung der Körperschaftsteuersätze zu beobachten. Den Anfang machte Ungarn, das die Steuerbelastung 1995 zunächst nur für einbehaltene und dann 1997 auch für ausgeschüttete Gewinne auf 18 % reduzierte. Andere Länder folgten: Polen verabschiedete 1999 eine Steuerreform, die eine graduelle Senkung des Steuersatzes von 34 % 1999 auf 22 % 2004 vorsah. In Tschechien wurde der Körperschaftsteuersatz im Jahre 2000 von 35 % auf 31 % gesenkt; inzwischen soll er bis 2006 auf 24 % sinken. Estland sorgte im

Tabelle 3

**Die Entwicklung der Körperschaftsteuersätze in den Beitrittsländern 1995 bis 2003<sup>1</sup>**

In %

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Estland	26	26	26	26	26	0/26	0/26	0/26	0/26
Lettland	20/25	20/25	20/25	20/25	20/25	25	25	22	19
Litauen	29	29	29	14,5/29	14,5/29	24	24	15	15
Polen	40	40	38	36	34	30	28	28	24
Slowakei	40	40	40	40	40	40	29	25	25
Slowenien	30	25	25	25	25	25	25	25	25
Tschechien	41	39	39	35	35	31	31	31	31
Ungarn	18/33	18/33	18	18	18	18	18	18	18

<sup>1</sup> Sind zwei Sätze angegeben, gibt der erste den Körperschaftsteuersatz für einbehaltene und der zweite den für ausgeschüttete Gewinne an.

Quellen: Beyer 2001, Tabelle 2; Pressemeldungen.

selben Jahr dadurch für Aufsehen, dass reinvestierte Gewinne gleich ganz von der Körperschaftsteuer befreit wurden. In Litauen wurde 2002 der Körperschaftsteuersatz auf 15 % gesenkt; in Lettland soll er dieses Niveau 2004 erreichen. Die Slowakei plant eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 19 %.

Dass diese Steuersenkungen im Vorfeld bzw. im Kontext des EU-Beitritts erfolgen, ist kein Zufall. Einerseits lohnt es sich für die Beitrittsländer jetzt in stärkerem Maße, mit steuerlichen Vorteilen zu winken, da sie den grundsätzlichen Makel, noch keine Mitglieder der EU zu sein, verloren haben; andererseits schränkt der EU-Beitritt die Möglichkeiten der Beitrittsländer ein, Investoren auf andere Weise, etwa durch selektive Steuervergünstigungen oder durch Unterbieten bestimmter sozialer Standards, zu attrahieren.<sup>8</sup> Beide Entwicklungen legen es aus Sicht der Beitrittsländer nahe, die Investitionsbedingungen durch eine generelle Senkung der Körperschaftsteuersätze zu verbessern.

Die Unternehmenssteuerreformen in den Beitrittsländern haben unter den Altmitgliedern Befürchtungen eines *race-to-the-bottom* und Rufe nach einer stärkeren Harmonisierung auch der direkten Steuern laut werden lassen (Meussen 2003). In welchem Maße es tatsächlich zu einer Verstärkung der Steuerarbitrage zwischen alten und neuen Mitgliedstaaten kommen wird, erscheint allerdings noch offen. Insbesondere im Falle unterschiedlich entwickelter Länder sind Steuersätze bekanntlich nur ein Parameter im Standortwettbewerb (Baldwin und Krugman 2002), und bislang gibt es nur wenig empirische Anhaltspunkte für eine Verlagerung von Direktinvestitionen von den alten in die neuen Mitgliedstaaten (Buch et al. 2003). Von daher kann nicht ausgeschlossen werden, dass es zum Steuerwettbewerb vor allem zwischen den Beitrittsländern und weniger zwischen alten und neuen EU-Mitgliedern kommt. So oder so dürfte die EU-Osterweiterung aber dazu beitragen, dass innerhalb der EU verstärkt über eine Harmonisierung der Unternehmenssteuern nachgedacht werden wird. Schon wegen der größeren Zahl der Mitglieder wird die Osterweiterung eine tatsächliche Verständigung auf entsprechende Maßnahmen allerdings weiter erschweren.

<sup>8</sup> Wegen dieses parallelen Abbaus von Steuervergünstigungen überzeichnen die Senkungen der nominalen Steuersätze die Veränderungen der effektiven Steuersätze. Auch bei Letzteren gibt es jedoch Anzeichen für eine deutliche Abnahme (vgl. insbesondere Leibrecht und Römisch 2002: 44–49).

## 5 Fazit

Insgesamt lässt sich somit eine ganze Reihe relevanter steuerpolitischer Aspekte der EU-Osterweiterung ausmachen. Ihre wichtigsten steuerpolitischen Auswirkungen hat die Osterweiterung dabei lange vor ihrem tatsächlichen Vollzug gehabt. Wie gezeigt werden konnte, hat die Perspektive der EU-Mitgliedschaft in den Beitrittsländern bereits in der ersten Hälfte der 90er Jahre eine wichtige Rolle bei der Umgestaltung der Steuersysteme gespielt. Diese frühe Orientierung an der EU ist zugleich ein Grund dafür, warum die prospektiven steuerpolitischen Konsequenzen des Vollzugs der Osterweiterung für die neuen wie für die alten Mitglieder insgesamt dann doch eher unspektakulär ausfallen.

## Literaturverzeichnis

- Appel, Hilary (2003): *The Political Economy of Tax Reform in Central Europe: Do Domestic Politics Still Matter?* Mimeo. Claremont.
- Åslund, Anders (2002): *Building Capitalism: The Transformation of the Former Soviet Bloc*. Cambridge, Cambridge University Press.
- Backé, Peter (2002): Fiscal Effects of EU Membership for Central European and Baltic Accession Countries. *Focus on Transition*, 2, 151–164.
- Baldwin, Richard E. und Paul Krugman (2002): *Agglomeration, Integration and Tax Harmonization*. NBER Working Paper No. 9290. Cambridge, MA.
- Berglöf, Erik, Gérard Roland (1997): *The EU as an 'Outside Anchor' for Transition Reforms*. SITE, Working Paper No. 132. Stockholm.
- Beyer, Andrea (2001): Unternehmensbesteuerung in Mittel- und Osteuropa. In: Helmut Wiesenthal (Hrsg.): *Gelegenheit und Entscheidung: Policies und Politics erfolgreicher Transformationssteuerung*. Wiesbaden, Westdeutscher Verlag, 231–245.
- Bönker, Frank (2002): Ursachen und Konsequenzen der Entwicklung der Staatseinnahmen in den osteuropäischen Transformationsländern. *Berliner Debatte Initial*, 13 (3), 27–37.
- Bönker, Frank (2003): Staatseinnahmen und staatliche Handlungsfähigkeit: Das Beispiel der osteuropäischen Transformationsländer. In: Petra Bendel, Aurel Croissant und Friedbert W. Rüb (Hrsg.): *Demokratie und Staatlichkeit: Systemwechsel zwischen Staatsreform und Staatskollaps*. Opladen, Leske + Budrich, 81–98.
- Buch, Claudia M., Robert M. Kokta und Daniel Piazolo (2003): Foreign Direct Investment in Europe: Is there Redirection from the South to the East? *Journal of Comparative Economics*, 31 (1), 94–109.
- Christou, Costas und Christina Daseking (2002): Balancing Fiscal Priorities. In: Robert A. Feldman, C. Maxwell Watson (Hrsg.) (2002): *Into the EU: Policy Frameworks in Central Europe*. Washington, D.C., IMF, 141–187.
- Cnossen, Sijbren (1999): VATs in CEE Countries: A Survey and Analysis. In: Manfred Rose (Hrsg.): *Tax Reform for Countries in Transition to Market Economies*. Stuttgart, Lucius & Lucius, 115–146.
- Czech Government (2001): *Czech Republic: Pre-Accession Economic Programme*. Brüssel.
- Dąbrowski, Marek und Magdalena Tomczyńska (2001): Tax Reforms in Transition Economies: A Mixed Record and Complex Future Agenda. CASE, Studies & Analyses No. 231. Warschau.
- Dobrinsky, Rumen (2002): *Tax Structures in Transition Economies: A Comparative Perspective vis-à-vis EU Member States*. Mimeo. Genf.

- European Commission (2003): Public Finances in EMU 2002. European Commission, European Economy No. 3/2003. Brüssel.
- Genschel, Philipp (2002): *Steuerwettbewerb und Steuerharmonisierung in der Europäischen Union*. Frankfurt a. M., Campus.
- Haggard, Stephan, Marc A. Levy, Andrew Moravcsik und Kalypso Nicolaidis (1993): Integrating the Two Halves of Europe: Theories of Interests, Bargaining, and Institutions. In: Robert O. Keohane, Joseph S. Nye und Stanley Hoffmann (Hrsg.): *After the Cold War. International Institutions and State Strategies in Europe, 1989–1991*. Cambridge, MA, Harvard University Press, 173–195.
- Holzmann, Robert (1992): Die Neugestaltung des staatlichen Budgetwesens: Notwendigkeit und Erfahrungen in mittel- und osteuropäischen Ländern im Übergang. In: Bernhard Gahlen, Helmut Hesse und Hans-Jürgen Ramser (Hrsg.): *Von der Plan- zur Marktwirtschaft*. Tübingen, Mohr, 175–210.
- Joumard, Isabelle (2002): Tax Systems in European Union Countries. *OECD Economic Studies*, 34 (1), 91–151.
- Kesti, Juhani (Hrsg.) (2002): *European Tax Handbook 2002*. Amsterdam, IBFD.
- Kosterna, Ursula (1997): A Comparative Analysis of Fiscal Policy in Selected Central European Countries. In: Lorand Ambrus-Lakatos und Mark E. Schaffer (Hrsg.): *Fiscal Policy in Transition*. Forum Report of the Economic Policy Initiative No. 3. London, CEPR und Institute for EastWest Studies, 24–38.
- Leibrecht, Markus und Roman Römisch (2002): *Comparison of Tax Burdens*. WIIW, Research Report No. 292. Wien.
- Martinez-Vazquez, Jorge und Robert M. McNab (2000): The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. *National Tax Journal*, 53 (2), 273–298.
- Meussen, Gerard (2003): *The EU-Fight Against Harmful Tax Competition: Developments in Light of Enlargement of the EU with 10 Candidate Member States*. Mimeo. Tillburg.
- Mitra, Pradeep und Nicholas Stern (2003): *Tax Systems in Transition*. World Bank, Policy Research Working Paper No. 2947. Washington, D.C.
- Mueller, Johannes, Christian Beddies, Robert Burgess, Vitali Kramarenko und Johannes Mongardini (2002): *The Baltic Countries: Medium-Term Fiscal Issues Related to EU and NATO Accession*. IMF, Occasional Paper No. 213. Washington, D.C.
- Newbery, David M. G. (1995): Tax and Benefit Reform in Central and Eastern Europe. In: David M. G. Newbery (Hrsg.): *Tax and Benefit Reform in Central and Eastern Europe*. London, CEPR, 1–18.
- Pelkmans, Jacques (2001): *European Integration: Methods and Economic Analysis*. Harlow, Prentice Hall.
- Tanzi, Vito (1991): Tax Reform and the Move to a Market Economy: Overview of the Issues. In: OECD (Hrsg.): *The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Countries*. Paris, OECD, 19–34.
- Vašková, Drahomira (1996): *Comparison of the Tax Structure in CE and EU Countries: Tax Reform Goals and the Current Situation*. CASE, Studies and Analyses No. 82. Warschau.
- Wagschal, Uwe (2001): Deutschlands Steuerstaat und die vier Welten der Besteuerung. In: Manfred G. Schmidt (Hrsg.): *Wohlfahrtsstaatliche Politik: Institutionen, politischer Prozess und Leistungsprofil*. Opladen, Leske + Budrich, 124–160.