

WTO-Regeln: Geeigneter Ansatzpunkt für eine Wettbewerbsordnung des internationalen Steuerwettbewerbs?

Professor Dr. Heinz Hauser, Universität St. Gallen

Steuerwettbewerb ist das Ergebnis unterschiedlicher nationaler Steuerordnungen, die (bewusst oder unbewusst) wirtschaftliche Entscheide privater Agenten beeinflussen. Er wird bewusst eingesetzt, wenn besondere Merkmale der Steuerordnung wirtschaftliche Aktivitäten und damit Steuersubstrat in der eigenen Jurisdiktion stärken und darüber hinaus von anderen Jurisdiktionen anziehen sollen. Dagegen ist nicht grundsätzlich etwas einzuwenden. Das Ergebnis des Steuerwettbewerbs hängt aber wie in allen anderen Wettbewerbsbereichen von den Spielregeln ab, die „erwünschten“ Wettbewerb unterstützen und „unerwünschten“ Wettbewerb beschränken oder gar verhindern sollen. Es ist allerdings zu sehen, dass die Abgrenzung in nützlichen beziehungsweise schädlichen Steuerwettbewerb nicht unumstritten ist. Ich werde mich zu dieser Frage nicht direkt äussern – darauf gehen die Beiträge KIRCHGÄSSNER/FELD, BÜTTNER, HANSJÜRGENS und HÖPPNER ein. Ich muss die Abgrenzung indirekt aber doch aufnehmen, da die Steuerregeln von GATT/WTO gewisse unerwünschte Wirkungen nationaler Steuerordnungen auf die anderen WTO-Mitglieder unterbinden sollen und damit mehr oder weniger explizit in erwünschten und unerwünschten Steuerwettbewerb unterscheiden.

Im vorliegenden Themenblock sollen Elemente einer Wettbewerbsordnung für den internationalen Steuerwettbewerb vorgestellt und diskutiert werden. Ich werde mich dabei auf eine (Teil-)Aufgabe beschränken. Die WTO-Ordnung ist das am stärksten entwickelte Regelwerk für den internationalen Wirtschaftsverkehr und sie enthält Steuerregeln. Die Fragen, die ich aufgreifen will, lauten: (i) Welche Einschränkungen lassen sich aus den WTO-Regeln für die Gestaltung nationaler Steuersysteme ableiten? (ii) Welche unerwünschten Wirkungen auf die anderen WTO-Mitglieder sollen mit diesen Regeln vermieden werden? (iii) Sind WTO-Regeln geeignet, entweder in der jetzigen Ausgestaltung oder nach geeigneten Reformen unerwünschte Wirkungen des Wettbewerbs um international mobiles Steuersubstrat („harmful tax competition“) einzugrenzen?

Die allgemeine Antwort sei vorweggenommen: Der Beitrag der WTO zur Eingrenzung eines als unfair verstandenen Wettbewerbs um international mobiles Steuersubstrat kann nur sehr beschränkt sein, da die Zielsetzung eine grundsätzlich andere ist. Die WTO-Regeln wollen steuerlich begründete unfaire Wettbewerbsvorteile der heimischen Wirtschaft beziehungsweise die steuerliche Benachteiligung ausländischer Anbieter im Interesse eines unverzerrten Wettbewerbs auf den Güter- und Dienstleistungsmärkten begrenzen. „Harmful Tax Competition“ arbeitet hingegen mit gezielten Steuervorteilen für ausländische Agenten, eine Diskriminierungsrichtung, die bislang nicht im Blickfeld der WTO stand.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: Kapitel 1 gibt einen Überblick über die Steuervorschriften der WTO. Kapitel 2 geht vertieft auf das in Artikel III:2 GATT enthaltene Verbot diskriminierender Steuern sowie die darauf bezogenen Streitschlichtungsfälle ein. Kapitel 3 greift die Frage auf, unter welchen Bedingungen spezifische Steuervorteile als unzulässige Subvention gelten, wobei der Streitschlichtungsfall zu den US-amerikanischen Foreign Sales Corporations (FSC) wertvolle Interpretationshilfe bietet. Schliesslich wird in Kapitel 4 die Frage aufgeworfen, welche Lehren sich aus den steuerlichen WTO-Bestimmungen für die Gestaltung eines Ordnungsrahmens für den internationalen Steuerwettbewerb ziehen lassen.

1. Überblick über die WTO/GATT Steuerregeln

Steuerrechtliche Vorgaben erscheinen im WTO/GATT Regelwerk unter drei verschiedenen Themenstellungen: Bindung von Grenzabgaben, Zulässigkeit des Grenzausgleichs von Steuern und damit verbunden die Problematik verbotener Exportsubventionen sowie das Verbot diskriminierender Steuerstrukturen (Inländerbehandlung). Die Bereiche sollen in dieser Reihenfolge kurz angesprochen werden.

1.1 Bindung von Grenzabgaben

Artikel II:1 GATT formuliert den Grundsatz, dass die Grenzbelastung von Importen nicht höher sein darf, als dies in den entsprechenden Verpflichtungslisten festgehalten ist. Hinsichtlich Zöllen wird auf die Höchstsätze der Verpflichtungslisten hingewiesen, bezüglich aller anderen Grenzabgaben („all other duties or charges of any kind imposed on or in connection with the importation“) werden in II:1(b) GATT die zum Zeitpunkt der Inkraftsetzung des Abkommens gültigen Abgaben als Höchstgrenzen definiert.

Mit der Uruguay-Runde wurde der GATT Text ergänzt durch eine Vereinbarung über die Interpretation von Artikel II:1(b) GATT (Understanding on the Interpretation of Article II:1(b) of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994). Darin wird festgehalten, dass für alle gebundenen Tarifpositionen die übrigen Abgaben ebenfalls in die Liste aufgenommen werden müssen, wobei deren Höhe auf den tieferen Wert der beiden folgenden Belastungen begrenzt wird: Stand vom 15. April 1994 oder Belastung bei der erstmaligen Integration dieser Position in die Verpflichtungsliste. Die Zielsetzung ist relativ einfach zu ersehen: Grenzbelastungen sollen maximal in der Höhe der ausgehandelten Konzessionen möglich sein, und die Bindung der übrigen Abgaben soll verhindern, dass Zollsenkungen durch andere Grenzabgaben kompensiert werden.

1.2 Zulässigkeit des Grenzausgleichs für Steuern

Für die internationale Koordination nationaler Steuersysteme ist die Frage entscheidend, ob bei grenzüberschreitenden Geschäften das Ursprungslandprinzip oder das Bestimmungslandprinzip anzuwenden ist. Als generelle Regel lässt sich festhalten, dass die WTO-Ordnung für direkte Steuern die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip verlangt, für indirekte Steuern aber den Mitgliedstaaten freistellt, das Bestimmungslandprinzip anzuwenden. Dies ergibt sich aus den Regeln für den Grenzausgleich. Für indirekte Steuern ist es zulässig, beim Import Abgaben zu erheben, die äquivalent zu nationalen Steuern sind und umgekehrt Exportgeschäfte von nationalen Steuern zu entlasten. Für direkte Steuern verstossen entsprechende Grenzausgleichsmassnahmen gegen WTO-Recht. Die wichtigsten Bestimmungen sollen kurz angeführt werden¹.

Artikel II:2(a) GATT hält fest, dass die Zollbindung nicht ausschliesst, dass Importe mit einer Abgabe belastet werden, die äquivalent zu einer internen Steuer auf Produkten ist, solange die Regelung den Anforderungen nach Nichtdiskriminierung gemäss Artikel III GATT genügt. Nach diesem Artikel ist der Grenzausgleich in seiner Höhe auf die betreffende inländische Steuer für gleichartige inländische Produkte („like products“) beschränkt und darf im Falle differenzierter Sätze für Produkte, die in direktem Wettbewerb zueinander stehen, keine

¹ Die Problematik des Grenzausgleichs von direkten und indirekten Steuern wird ausführlich diskutiert in DEMARET/STEWARTSON 1994.

protektionistischen Wirkungen entfalten². Exportseitig wird in den Anmerkungen zu Artikel XVI GATT festgehalten, dass die Befreiung eines Exportproduktes von internen Steuern bzw. die Rückerstattung geleisteter Produktsteuern nicht als Subventionstatbestand gilt. Dies wird in einer Fussnote zu Artikel 1 des in der Uruguay-Runde ausgehandelten Subventionsabkommens wiederholt. Konsistent dazu wird in Artikel VI:4 GATT festgehalten, dass die Befreiung bzw. Rückerstattung von Steuern beim Export eines Produktes nicht Anlass für eine Anti-Dumping oder eine Subventionsausgleichsmassnahme sein darf. Beide Bestimmungen zusammen lassen es somit zu, dass ein Land für die indirekten Steuern das Bestimmungslandprinzip anwendet.

Es stünde einem Land zwar frei, im Sinne des Ursprungslandprinzips auf die Steuerbefreiung bei der Exporttätigkeit und auf die Belastung beim Import zu verzichten. Damit würden aber einheimische Produzenten gegenüber ausländischen Konkurrenten, die steuerlich unter Bedingungen des Bestimmungslandprinzips anbieten könnten, benachteiligt. Aus Sicht des Landes, das ohne Abstimmung mit anderen Nationen das Ursprungslandprinzip anwendet, müssten Exporte die doppelte Belastung von Ursprungs- und Bestimmungsland tragen und Importe wären von jeder indirekten Steuer befreit. Im Steuerwettbewerb ohne gemeinsam vereinbarte Regeln wird somit das Bestimmungslandprinzip dominieren.

Für direkte Steuern ist der Grenzausgleich weder auf der Import- noch auf der Exportseite zugelassen. Schon 1960 wurde im Bericht einer Arbeitsgruppe zum Grenzausgleich von Steuern festgehalten, dass der Verzicht auf bzw. die Rückerstattung von direkten Steuern und Sozialabgaben beim Export als nicht zulässige Exportsubvention zu betrachten sei³. Eine 1968 eingesetzte Arbeitsgruppe, welche die gesetzlichen Vorschriften zum Grenzausgleich von Steuern und deren praktische Anwendung in den Mitgliedstaaten zu untersuchen hatte, hielt in ihrem Bericht von 1970 fest, dass weitgehend Einigkeit darüber bestehe, dass der Grenzausgleich auf indirekte Steuern beschränkt sei und dass er insbesondere für direkte Steuern und Sozialversicherungsbeiträge⁴ nicht angewendet werden könne⁵. In Fortführung dieser Tradition enthielt der Subventionskodex aus der Tokyo-Runde in seiner sogenannten Illustrativen Liste verbotener Exportsubventionen explizit den Hinweis, dass die teilweise oder vollständige Befreiung von allgemein geschuldeten direkten Steuern oder Sozialversicherungsbeiträgen für Exportgeschäfte als Exportsubvention zu gelten habe. Ebenso seien spezielle Steuerabzüge, die an eine Exporttätigkeit geknüpft sind, als verbotene Subvention zu betrachten. Dieser Subventionskodex war allerdings nur für diejenigen Staaten verbindlich, die den Kodex unterzeichnet hatten – leider eine relativ kleine Zahl von GATT-Mitgliedern.

Mit der Gründung der WTO wurde das Subventionsabkommen im Rahmen des „single package“-Ansatzes für alle Mitgliedstaaten verbindlich, wobei es allerdings einschränkend zu beachten gilt, dass das Subventionsabkommen als Teilabkommen zu den Güterabkommen auf Dienstleistungen (GATS) und geistige Eigentumsrechte (TRIPS) nicht anwendbar ist. Die wichtigsten steuerrelevanten Vorgaben seien kurz erwähnt⁶. Nach Artikel 1 des Abkommens sind Vergünstigungen auf üblicherweise geschuldeten staatlichen Einnahmen einem weit gefassten Subventionsbegriff zuzurechnen (mit der oben erwähnten Rückerstattung indirekter

² Die aus der Inländerbehandlung nach Artikel III GATT abzuleitenden Restriktionen für die Gestaltung nationaler Steuersysteme werden anschliessend in Kapitel 2 im Einzelnen angesprochen. Wichtig ist auch der Hinweis, dass das Gebot der Inländerbehandlung auch für nicht gebundene Warengruppen gilt.

³ GATT 1960, 186 f.

⁴ Dazu gibt es einen frühen GATT-Streitfall; *Belgian Family Allowances (Allocations Familiales)*, Report of the Panel, adopted 7 November 1952, BISD 1S/59.

⁵ GATT 1970, paras 4 und 14.

⁶ LUJA 1999, 207 ff. gibt einen guten Überblick über die steuerrechtlich relevanten Subventionsregeln.

Steuern als in einer Fussnote erwähnten Ausnahme). In Anhang I des Subventionsabkommens wird der Verzicht auf allgemein erhobene direkte Steuern oder Sozialversicherungsbeiträge bzw. deren Rückerstattung für Exportgeschäfte unter Absatz (e) explizit als nicht zulässige Exportsubvention gemäss Artikel 3.1(a) Subventionsabkommen bezeichnet. Es lässt sich somit eine konsistente Praxis bezüglich der Steuerbefreiung von Exportgeschäften ausmachen. Verschwiegen sei allerdings nicht, dass die klare Trennung von direkten und indirekten Steuern vor allem seitens der USA nicht unbestritten blieb und mit den Streitfällen zu den Domestic International Sales Corporations (DISC) sowie zu den nachfolgenden Foreign Sales Corporations (FSC) zu wichtigen Auseinandersetzungen führte. Darauf wird anschliessend unter Kapitel 3 zum Thema Exportsubventionen näher eingetreten.

1.3 Verbot diskriminierender Steuerstrukturen

Artikel III:2 GATT enthält recht weit gehende Einschränkungen für die Ausgestaltung nationaler Steuersysteme. In Satz 1 wird festgehalten, dass importierte Produkte weder direkt noch indirekt durch interne Steuern und Abgaben höher belastet werden dürfen als vergleichbare inländische Produkte („like domestic products“). Aus der anschliessend in Kapitel 2 dargestellten Spruchpraxis der Streitschlichtungsorgane wird ersichtlich, dass der Begriff der vergleichbaren inländischen Produkte in diesem Zusammenhang eng definiert wird. Zielsetzung von Satz 1 ist die formale Gleichbehandlung importierter Produkte mit vergleichbaren Erzeugnissen aus einheimischer Produktion.

Satz 2 von Artikel III:2 GATT geht einen wesentlichen Schritt weiter. Steuern und Abgaben sollen nicht in einer Form erhoben werden, die direkt oder indirekt einheimische Produktion schützt („so as to afford protection to domestic production“). Gemäss der Anmerkung zu Artikel III:2 GATT betrifft dies Steuern auf Produkten, die in direktem Wettbewerb zu einem nicht bzw. tiefer besteuerten (inländischen) Produkt stehen („a directly competitive or substitutable product which was not similarly taxed“). Im Vordergrund steht somit nicht die formale Gleichbehandlung unter der im Steuergesetz vorgesehenen Abgrenzung der Steuerpflicht, sondern die Protektionswirkung einer Steuerstruktur.

Von den in diesem Kapitel aufgeworfenen Fragen stellen die Bindung von Grenzaufgaben sowie die Vorgaben für Ausgleichssteuern auf importierten Produkten keine besonderen Probleme und haben auch nur zu wenigen Streitschlichtungsfällen geführt⁷. Bedeutsamer und in ihren praktischen Auswirkungen weitreichender sind die beiden anderen Bereiche. Wie das Gebot der Inländerbehandlung durchzusetzen sei, wirft grundsätzliche Fragen zur Sicherung eines unverzerrten Wettbewerbs auf. Unter welchen Bedingungen Steuervorteile als GATT-rechtlich unzulässige Exportsubventionen zu beurteilen sind, ist nicht zuletzt für das hier im Vordergrund stehende Thema des Steuerwettbewerbs von Interesse. Diese beiden Fragen sollen deshalb in den beiden folgenden Kapiteln vertieft werden.

⁷ Abgrenzungsbedarf ergab sich vor allem bei der Frage, unter welchen Bedingungen indirekte Steuern auf Vorleistungen beim Import konkurrierender Endprodukte ausgeglichen werden dürfen. Vgl. dazu den Panelbericht zum sogenannten Superfund Case, *United States – Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances* adopted 17 Juni 1987, BISD 34S/136, hier 162-164.

2. Inländerbehandlung nach Artikel III:2 GATT

2.1 Grundsatz

Die wichtigsten Bestimmungen von Artikel III GATT sollen nachfolgend im Wortlaut zitiert werden:

Article III GATT

1. *Members recognize that internal taxes and other internal charges, and laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use of products, and internal quantitative regulations requiring the mixture, processing or use of products in specified amounts or proportions, should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production.*

2. *The products of the territory of any Member imported into the territory of any other Member shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no Member shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.*

In der interpretativen Note zu Artikel III wird festgehalten:

Ad Article III

A tax conforming to the requirements of the first sentence of paragraph 2 would be considered to be inconsistent with the provisions of the second sentence only in cases where competition was involved between, on the one hand, the taxed product and, on the other hand, a directly competitive or substitutable product which was not similarly taxed

Die Argumentationsstruktur mit Bezug auf Steuern und Abgaben scheint auf den ersten Blick einfach zu sein. Paragraph 1 formuliert die Zielsetzung: Interne Steuern und Regulierungen jeder Art sollen nicht dazu verwendet werden, die inländische Produktion vor internationalem Wettbewerb zu schützen. Paragraph 2 als Spezialnorm für Steuern und Abgaben hält in Satz 1 fest, dass importierte Waren weder direkt noch indirekt höher belastet werden dürfen als vergleichbare inländische Produkte. Für Warengruppen, die als vergleichbar eingestuft werden („like products“), genügt somit der Nachweis der höheren Belastung. Werden Produkte nicht als vergleichbar eingestuft, so ist gemäss Satz 2 die Steuerstruktur darauf hin zu prüfen, ob sie gegen die Zielsetzung von Paragraph 1 verstösst („so as to afford protection“), wobei dies gemäss der Interpretativen Note voraussetzt, dass eine ausreichende Wettbewerbsbeziehung zwischen inländischen und ausländischen Produkten besteht.

Schwierigkeiten können sich aus drei Abgrenzungsfragen ergeben⁸:

- i) Wann liegt eine interne Steuer vor (Gleichbehandlung nach Artikel III GATT) und wann handelt es sich um eine Grenzabgabe (Differenzierung erlaubt, aber in der Höhe nach Artikel II GATT beschränkt)?
- ii) Falls es sich um eine interne Steuer handelt, welche Abgaben sind zum Grenzausgleich berechtigt und welche Nachbelastung ist als Verstoß gegen Artikel III GATT zu betrachten?

⁸ Vgl. dazu DEMARET/STEWARTSON 1994, 16 ff.

- iii) Wann sind Produkte als „like products“ (Prüfung nach Satz 1 von Artikel III:2 GATT) und unter welchen Bedingungen als „directly competitive or substitutable“ (Prüfung nach Satz 2) einzustufen?

Die beiden letzten Fragen sind für die Überprüfung nationaler Steuersysteme auf ihre GATT-Verträglichkeit von besonderem Interesse und sollen vertieft angesprochen werden.

2.2 Abgrenzung von „like products“

Die Frage, unter welchen Bedingungen Produkte als gleichartig zu bezeichnen sind, lässt sich nicht allgemein beantworten, sondern muss im Einzelfall geklärt werden⁹, wobei selbstverständlich allgemeine Kriterien als Richtlinie dienen können (und im Interesse der Erwartungssicherheit auch sollen). Die Spruchpraxis der Streitschlichtungsorgane unter dem alten GATT 1947 (Panelberichte) sowie dem GATT 1994 im Rahmen der WTO (Panel- und Appellate Body-Berichte) lässt nun aber unterschiedliche Konzeptionen erkennen, die weitreichende Folgen für die Abwägung zwischen der Forderung nach Marktzugang und dem Interesse der Mitgliedstaaten nach regulatorischer Freiheit haben.

Traditionell haben GATT-Panels die Gleichartigkeit von Produkten in erster Linie anhand physischer Eigenschaften und der (engen) Substituierbarkeit im Gebrauch beurteilt. Auch wenn zwischenzeitlich zwei Panelberichte, auf die anschliessend eingetreten wird, eine deutlich andere Richtung eingeschlagen hatten, scheinen neuere Entscheide wieder an diese Tradition anzuknüpfen¹⁰. In *Japan: Taxes on Alcoholic Beverages* hat das Panel beispielsweise klar unterschieden zwischen der Gleichartigkeit von Shochu und Wodka, die aufgrund physischer Gleichartigkeit und einer engen Substitutionsbeziehung im Gebrauch bejaht wurde, und der Wettbewerbsbeziehung von shochu mit anderen Spirituosen, die Anlass gab zu einer Überprüfung nach Satz 2 von Artikel III:2 GATT¹¹.

Die Beurteilung der Gleichartigkeit von Produkten anhand enger Produktcharakteristika hat je nach Ausgangslage gegenläufige Wirkungen auf die regulatorische Freiheit der WTO-

⁹ So hat die Arbeitsgruppe zum Grenzausgleich von Steuern in ihrem Bericht festgehalten: „The Working Party concluded that problems arising from the interpretation of the term [like or similar products] should be examined on a case-by-case basis. This would allow a fair assessment in each case of the different elements that constitute a ‚similar‘ product. Some criteria were suggested for determining, on a case-by-case basis, whether a product is ‚similar‘: the product’s end-uses in a given market; consumers’ tastes and habits, which change from country to country; the product’s properties, nature and quality.“ GATT 1970, para.18. Dass die Abgrenzung von „like products“ im Einzelfall vorzunehmen ist, hat der Appellate Body im zweiten japanischen Alkoholfall bekräftigt: „In applying the criteria cited in *Border Tax Adjustment* to the facts of any particular case ...panels can only apply their best judgement in determining whether in fact products are ‚like‘. This will always involve an unavoidable element of individual, discretionary judgement.“ *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopted on 1 November 1996, Report of the Appellate Body, 23

¹⁰ Vgl. insbesondere *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8/R, WT/DS10/R, WT/DS11/R, adopted 1 November 1996, Report of the Panel, Rz. 6.14 – 6.19, für die unter Artikel III:2 anzuwendenden Tests und Rz. 6.20 – 6.23 für die Abgrenzung von „like products“, oder *United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline*, WT/DS2/R, adopted 20 May 1996, Report of the Panel, Rz. 6.5 – 6.9.

¹¹ *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8/R, WT/DS10/R, WT/DS11/R, adopted 1 November 1996, Report of the Panel, Rz. 6.23. Der Appellate Body hielt dabei ausdrücklich fest, dass die Definition von „like products“ eng zu fassen sei, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, Report of the Appellate Body, 21 ff. Die Argumentation wurde wieder aufgenommen in *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS75/R, WT/DS84/R, adopted 17 February 1999, Report of the Panel, Rz. 10.34 ff. In einem dritten Alkoholfall wurde die enge Abgrenzung von „like products“ vorausgesetzt, und von den Klägern nur eine Prüfung nach Satz 2 verlangt, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, adopted 12 January 2000, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R.

Mitglieder. Möchte man steuerlich zwischen Produkten unterscheiden, die sich nach physischen Merkmalen mehr oder weniger unterscheiden, aber trotzdem in Wettbewerb zueinander stehen, so wird bei enger Interpretation des Begriffes „like products“ ein grösserer Teil der Fälle unter Satz 2 zu prüfen sein als bei weiter Definition der Gleichartigkeit. Dies ist deshalb wichtig, weil die Prüfung nach Satz 1 und Satz 2 von Artikel III:2 GATT unterschiedliche Anforderungen stellt. Werden Produkte als gleichartig eingestuft, dann begründet die höhere Belastung nach Satz 1 bereits einen Verstoss gegen die Inländerbehandlung. Eine entsprechend abgestufte Steuerstruktur müsste dann unter dem allgemeinen Ausnahmeartikel XX GATT auf ihre Zulässigkeit geprüft werden. Wichtig ist dabei, dass Artikel XX nur einen sehr begrenzten Katalog an Politikzielen enthält und verlangt, dass weniger handelsverzerrende Massnahmen eingesetzt werden müssen, falls diese ebenfalls geeignet sind, das angestrebte Politikziel zu erreichen. In beiden Fragen ist Satz 2 von Artikel III:2 GATT wesentlich offener. Es ist lediglich zu prüfen, ob eine Steuerstruktur protektionistische Wirkungen hat. Es ist unerheblich, welche Politikziele damit angestrebt werden, und es wird kein zu Artikel XX analoger Verhältnismässigkeitstest verlangt. Die Prüfung nach Satz 2 lässt den Mitgliedstaaten grössere regulatorische Freiheit als wenn ein Verstoss gegen Satz 1 festgestellt wird.

Umgekehrt ist aber zu sehen, dass die Definition der Gleichartigkeit anhand von Produkteigenschaften es sehr schwierig macht, Merkmale des Produktionsprozesses für die Abgrenzung von „like products“ heranzuziehen, zumindest solange, als sich diese nicht im Produkt niederschlagen. Selbstverständlich steht es den WTO-Mitgliedern frei, ihre eigenen Produzenten mit Produktionsprozessauflagen oder –steuern zu belasten; eine auf Produkteigenschaften begrenzte Prüfung auf Inländerbehandlung verunmöglicht es aber, solche Vorschriften an der Grenze gegen konkurrierende ausländische Anbieter durchzusetzen. Dies wird vor allem im Umweltbereich zunehmend als Hürde für eine wirksame Umweltpolitik betrachtet¹².

Dem engen Korsett, das eine auf Produktmerkmalen aufbauende Abgrenzung von „like products“ der wirtschaftspolitischen Gestaltung von Märkten vorgibt, sind insbesondere zwei Panelberichte durch eine andere Prüfungskonzeption ausgewichen¹³. Ausgehend von der Beobachtung, dass das Ziel von Artikel III GATT darin bestehe, eine protektionistische Anwendung von innerstaatlichen Steuer- und Regulierungssystemen zu verhindern, fordern diese Panelberichte, die protektionistische Wirkung einer vorgegebenen regulatorischen Unterscheidung in die Abgrenzung von „like products“ einzubeziehen¹⁴. Eine gesetzlich vorgegebene Differenzierung von Produktgruppen sei erst dann ein Verstoss gegen die Gleichbehandlung von „like products“, wenn sie geeignet sei, die einheimische Industrie im

¹² Scharfe Kritik an der WTO (und an den Urteilen in jüngsten Umweltfällen) findet sich diesbezüglich in diversen Papieren von WWF oder Greenpeace. Beispiele: WWF/CIEL/CNI/OXFAM (1998), WWF (1999) und GREENPEACE/CIEL (1999).

¹³ *United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*, adopted on 19 June 1992, BISD 39S/206, und *United States – Taxes on Automobiles (CAFE Case)*, Report of the Panel of 11 October 1994, not adopted, reprinted in (1994) 33 ILM 1397 ff.

¹⁴ „The purpose of Article III [GATT] is thus not to prevent contracting parties from using their fiscal and regulatory powers for purposes other than to afford protection to domestic production. Specifically the purpose of Article III [GATT] is not to prevent contracting parties from differentiating between different product categories for policy purposes unrelated to the protection of domestic production. [...] Consequently, in determining whether two products subject to different treatment are like products, it is necessary to consider whether such product differentiation is made ‚so as to afford protection to domestic production‘ “; *United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*, adopted on 19 June 1992, BISD 39S/206, para 5.25.

Sinne von Artikel II:1 vor ausländischer Konkurrenz zu schützen („so as to afford protection“)¹⁵.

So hat beispielsweise das Panel im amerikanischen Automobilfall¹⁶ entschieden, dass eine regulatorische Unterscheidung von Personenkraftwagen nach dem Preis für eine Luxussteuer – wobei die Grenze bei \$ 30 000 festgesetzt wurde – sowie nach dem Benzinverbrauch für eine Umweltabgabe – mit einem Schwellenwert von 27,5 Meilen pro Gallone – kein Verstoss gegen Artikel III sei, da die Abgrenzung aus anderen Politikzielen begründbar und keine protektionistischen Wirkungen habe. Die regulatorisch gebildeten Produktkategorien seien deshalb nicht als „like products“ zu betrachten. Das im traditionellen Vorgehen verlangte mehrstufige Verfahren¹⁷ wird somit in eine gemeinsame Prüfung der protektionistischen Wirkungen zusammengefasst.

Der mit diesem Vorgehen verfolgte „means and ends test“ ist auf Kritik in der akademischen Diskussion gestossen¹⁸ und wurde vom Appellate Body in einem jüngeren Entscheid explizit abgelehnt¹⁹. Das Hauptproblem besteht darin, dass zumindest in der Argumentation der beiden Panels keine Artikel XX GATT vergleichbare Handelsdisziplin zu Anwendung kam. Die beiden Panels haben die vorgegebenen wirtschaftspolitischen Ziele der Regierung recht unkritisch übernommen, mögliche protektionistische Wirkungen ohne vertiefende Marktanalyse verneint und die Frage nach weniger handelsverzerrenden Alternativen nicht aufgeworfen²⁰. In dieser extremen Form wird der Missbrauchstest wohl nicht begleitend für zukünftige Entscheide der WTO-Streitschlichtungsorgane sein. Trotzdem wird der Druck gross sein, wirtschaftspolitische Regulierungsziele stärker in die Abgrenzung von „like products“ einzubeziehen, sofern sichergestellt werden kann, dass allfällig negative Handelswirkungen angemessen in die Abwägung aufgenommen werden²¹. Dies wird vor allem in den strittigen Umweltfällen sichtbar²², wo insbesondere die Tatsache, dass bestehende Schutzmassnahmen mit dem Hinweis auf weniger handelsverzerrende Massnahmen abgelehnt wurden, starke Kritik auslöste. Ebenso wird beklagt, dass mit der

¹⁵ MATTOO and SUBRAMANIAN 1998, 305 ff sprechen in diesem Zusammenhang von „contextual approach“, in Abgrenzung zum „textual approach“ des herkömmlichen Ansatzes.

¹⁶ *United States – Taxes on Automobiles (CAFE Case)*, Report of the Panel of 11 October 1994, not adopted, reprinted in (1994) 33 ILM 1397 ff.

¹⁷ Verstoss gegen die Gleichbehandlung nach Satz 1 von Artikel III:2 GATT?; wenn ja, gedeckt durch die Ausnahmeklausel von Artikel XX GATT?; wenn nein, Verstoss gegen Satz 2 von Artikel III:2 GATT?; wenn ja, Prüfung nach Artikel XX GATT.

¹⁸ Vgl. beispielsweise SNELSON 1996.

¹⁹ *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopted 1 November 1996, Report of the Appellate Body, Abschnitt H.

²⁰ Obwohl MATTOO AND SUBRAMANIAN selber einen kontextualen Ansatz zur Bestimmung der Gleichartigkeit von Produkten vorschlagen, weisen sie zu Recht auf die Schwächen des Automobilberichtes hin, der die protektionistische Wirkung lediglich an der Frage gemessen hat, ob die jeweils bevorzugte Eigenschaft (Autos unter \$ 30.000 oder mit einer Fahrleistung von mehr als 22,5 Meilen pro Gallone) inhärent nur inländischen Produzenten zur Verfügung gestanden habe oder auch ausländischen Produzenten zugänglich gewesen sei. Gleichzeitig ist das Panel explizit nicht auf die Frage eingetreten, ob alternative Massnahmen verfügbar gewesen wären und ob die entsprechenden Massnahmen damit effizient im Sinne der Zielerreichung seien, sondern hat dies dem Urteil der US-Regierung überlassen. Vgl. MATTOO AND SUBRAMANIAN 1998, S. 311ff.

²¹ SNELSON 1996, 495 ff. sowie MATTOO AND SUBRAMANIAN 1998, 313ff, schlagen Wege vor, wie stärkere Handelsdisziplin in eine von Regulierungszielen ausgehende Produktabgrenzung eingebaut werden könnte.

²² So beispielsweise *United States – Restriction on Imports of Tuna (Tuna Dolphin I Case)*, Report of the Panel of 3 September 1991, not adopted, reprinted (1991) 30 ILM 1594 ff.; *United States – Restrictions on Import of Tuna (Tuna Dolphin II)*, Report of the Panel 15 June 1994, not adopted, reprinted (1994) 33 ILM 839 ff.; *United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products*, WT/DS58/AB/R, adopted 6 November 1998.

Prüfung nach Artikel XX die Beweislast zu einseitig auf das Land abgewälzt werde, das Umweltschutzmassnahmen erlasse²³.

Was ist für die Zukunft hinsichtlich der Abgrenzung von „like products“ zu erwarten? Mit grosser Wahrscheinlichkeit werden die Streitschlichtungsorgane dem engen Kriterium der physischen Gleichartigkeit weiterhin grosse Bedeutung zumessen. Dies wird es erlauben, regulatorische Unterscheidungen, die an Produktmerkmalen anknüpfen, nach Satz 2 von Artikel III:2 GATT zu beurteilen. Damit die Anliegen aus der Regulierung von Produktionsprozessen, die insbesondere in der Umweltpolitik von Bedeutung sind, angemessen aufgenommen werden können, wird dies aber entweder eine gewisse Ausweitung der in Betracht kommenden Politikziele unter Artikel XX oder ein Überdenken der zum Grenzausgleich berechtigten Inputsteuern nach sich ziehen müssen.

2.3 Grenzausgleich für Steuern auf Vorleistungen

Die Frage, welche Inputsteuern zum Grenzausgleich berechtigen, hat vor allem in den frühen Jahren des GATT Abgrenzungsprobleme aufgeworfen, da zahlreiche Mitglieder erstens kumulative Allphasensteuern für die allgemeine Umsatzsteuer und zweitens eine Vielzahl von speziellen Verbrauchsteuern kannten. Sie hat in den letzten Jahren in der Umweltdiskussion wieder erneut an Bedeutung gewonnen.

Bezüglich Importen erlaubt Artikel III:2 GATT den Grenzausgleich für Steuern, die direkt oder indirekt einem gleichartigen inländischen Produkt belastet werden. Entscheidend ist die Frage, wie weit der Begriff „indirekt“ in diesem Zusammenhang zu ziehen ist²⁴. Theoretisch könnte man alle Steuern, die irgendwelche Inputs oder Produktionsprozesse betreffen, als indirekt dem Produkt zurechenbar bezeichnen. Dies würde eine sehr weite Interpretation nahelegen. Dass zumindest bezüglich materiellen Vorleistungen der Grenzausgleich zulässig sein muss, lässt sich aus Artikel II:2(a) entnehmen, in dem die Mitglieder ermächtigt werden, eine Abgabe zu erheben, die äquivalent ist einer „internal tax imposed consistently with the provisions of paragraph 2 of Article III in respect of the like domestic product or *in respect of an article from which the imported product has been manufactured or produced in whole or in part*“ (Hervorhebung durch Autor).

Die 1968 eingesetzte Arbeitsgruppe zum Grenzausgleich von Steuern hat die Zulässigkeit des Grenzausgleichs für Steuern auf Inputs und Produktionsprozessen ebenfalls aufgegriffen. Unbestritten war, dass dieser zulässig sein muss für physisch in das Produkt integrierte Vorleistungen. Gleichzeitig wurde aber festgehalten, dass unterschiedliche Meinungen bestünden bezüglich der sogenannten „taxe occulte“, wozu insbesondere Einphasensteuern auf Kapitalgütern, Werbung, Energie und Transportdienstleistungen zu zählen sind²⁵. In der Folge hat sich eine Konzeption durchgesetzt, die sich bezüglich spezifischer Verbrauchssteuern erstens auf materielle Vorleistungen und zweitens auf die physische Inkorporierung der betreffenden Leistung in das Endprodukt abstützt. So kann jedenfalls die Argumentation des Panels im sogenannten Superfund Case interpretiert werden²⁶.

²³ Zu einer Kritik an der Auslegung von Artikel XX durch den Appellate Body in *United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products*, WT/DS58/AB/R, adopted 6 November 1998, vgl. GREENPEACE/CIEL (1999)

²⁴ Vgl. dazu DEMARET/STEWARTSON (1994), S. 18 ff.

²⁵ GATT 1970, 100f.

²⁶ Hier ging es um die Frage, ob die USA berechtigt sei, Importe von gewissen Chemikalien mit einer Steuer zu belegen, die eine interne Umweltsteuer auf einem Vorprodukt für gleichartige US-Produkte ausgleichen sollte. Der Panel hat dies bejaht mit dem Hinweis, dass die Vorleistungen „[were] used as materials in the manufacture

Bezüglich der Rückerstattung von indirekten Steuern auf Vorleistungen beim Export bringt das GATT-Subventionsabkommen zusätzliche Klärung²⁷. In Anhang I(h) sowie in Anhang II:II(3) wird präzisiert, unter welchen Bedingungen indirekte Steuern auf Vorleistungen rückerstattet werden dürfen. Auch hier wird explizit auf die physische Inkorporierung der anrechenbaren Vorleistungen verwiesen²⁸. Die Fussnote zu Anhang II schafft allerdings wieder Unklarheit, da dort zu den konsumierten Inputs physisch inkorporierte Vorleistungen, Energie sowie Treibstoff und Erdöl gezählt werden. Es scheint, dass hier bezüglich Steuern auf Energie und Treibstoffen eine Ungleichbehandlung zur Importseite geschaffen wird. Steuern auf Energie- und Treibstoffen, die in den Produktionsprozess eingehen, können für Exporte erlassen bzw. rückerstattet werden, importseitig aber nicht nachbelastet werden. Der Geltungsbereich der Fussnote ist allerdings nicht vollständig geklärt und ohne entsprechenden Streitfall heute nicht eindeutig festzumachen²⁹. Falls sie aber zum Nennwert genommen werden kann, wäre dies umweltpolitisch nicht unbedenklich, da damit die Möglichkeit geschaffen würde, dass energieintensive Produktionsprozesse von einer Energiesteuer befreit werden, sobald die Endprodukte international gehandelt werden: Das Exportland könnte die Exporte von der Energiesteuer befreien und das Importland wäre nicht berechtigt, die Belastung aus internen Energiesteuern als Grenzausgleich zu erheben. Dies würde einen starken politischen Druck auslösen, energieintensive Produktionsprozesse generell von einer allgemeinen Energiesteuer zu entlasten – was sicher nicht im Interesse der angestrebten Umweltpolitik liegt.

Es sei schliesslich vermerkt, dass diese Diskussion nur Steuern auf Vorleistungen betrifft, die nicht an eine Steuerschuld auf einer späteren Verarbeitungsstufe anrechenbar sind. Für Einphasensteuern stösst die Anrechenbarkeit auf grosse administrative Hindernisse. Es wäre im Falle einer Nachbelastung beim Import bzw. der Entlastung beim Export sehr schwierig, den Betrag einigermaßen exakt zu erheben, der in das Endprodukt eingeht. Entsprechend wäre die Gefahr eines protektionistischen Missbrauchs sehr gross³⁰. Dies ist nicht so bei einem Mehrwertsteuersystem, in dem zuverlässig ermittelt werden kann, welches die Gesamtbelastung mit indirekten Steuern ist und bei denen entsprechend auch volle Entlastung gewährt wird. Dies hat zur Konsequenz, dass dort alle Inputsteuer, ob physisch inkorporiert oder nicht, beim Grenzübertritt ausgeglichen werden können. Die GATT-Regeln zum Grenzausgleich von Steuern geben somit einen starken Anreiz, Umsatzsteuern nach dem System einer Mehrwertsteuer zu erheben.

or production“ des belasteten Produktes. *Unites States – Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances*, Report of the Panel, adopted 17 June 1987, BISD 34S/136. DEMARET/STEWARDSON (1994) sind allerdings kritischer als die Mehrheit der Kommentatoren, dies bereits als Beleg dafür zu verwenden, dass der Grenzausgleich für spezifische Verbrauchsteuern auf physisch inkorporierte (materielle) Güter beschränkt sei. Vgl. dazu DEMARET/STEWARDSON 1994, 24 ff.

²⁷ Die relevanten Bestimmungen waren allerdings bereits im Subventionskodex von 1979 enthalten, der wie bereits erwähnt allerdings nur diejenigen Länder verpflichtete, die diesem Zusatzabkommen beigetreten waren.

²⁸ Anhang II, Abschnitt II(3) lautet: “Investigating authorities should treat inputs as physically incorporated if such inputs are used in the production process and are physically present in the product exported. The Members note that an input need not be present in the final product in the same form in which it entered the production process“.

²⁹ DEMARET/STEWARDSON 1994, 30 machen Hinweise auf (nicht öffentlich zugängliche) Informationen, nach denen der in der Fussnote angesprochene Einbezug von Steuern auf Prozessenergie und -treibstoffen nur für einige wenige Länder gedacht sei und insbesondere entwickelten Industriestaaten keine Grundlage biete, die in den Produkten enthaltene allgemeine Energiesteuer auf Produktionsprozessen beim Export zurückzuerstatten. Ohne Streitfall lässt sich die Tragweite dieser Bestimmung nicht ermesen.

³⁰ DEMARET/STEWARDSON 1994, 31 ff. setzen sich allerdings kritisch mit diesem Argument auseinander und ziehen die enge Begrenzung der Anrechenbarkeit von Steuern auf physisch inkorporierte Produkte in Frage. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund des zulässigen Grenzausgleichs für allgemeine Energiesteuern eine sehr wichtige Frage.

3. Steuervergünstigungen als Exportsubventionen – der Foreign Sales Corporations Fall

Der Streitfall um die US-amerikanischen Foreign Sales Corporations (FSC) hat eine lange Vorgeschichte und wirft grundsätzliche Fragen zur WTO-Behandlung von nationalen Steuerordnungen auf. Er soll deshalb ausführlicher dargestellt werden.

3.1 Ausgangslage

Die USA verzeichneten Ende der sechziger und während der siebziger Jahre grosse Leistungsbilanzdefizite, die innenpolitisch den Ruf nach Schutzmassnahmen auslösten. Gleichzeitig wechselten grosse europäische Volkswirtschaften – darunter vor allem die Bundesrepublik Deutschland – in der Umsatzbesteuerung von ihrem bisherigen kumulativen Allphasensystem zum Mehrwertsteuersystem und bereinigten die Liste der speziellen Verbrauchssteuern. Ohne dass die GATT-Regeln geändert worden wären, konnten als Ergebnis dieses Systemwechsels grössere Anteile der Steuerlast an der Grenze ausgeglichen werden. Da zudem in Europa der Anteil indirekter Steuern am gesamten Steueraufkommen deutlich grösser war als in den Vereinigten Staaten, wurde die geltende GATT-Ordnung zum Grenzausgleich von Steuern von den amerikanischen Produzenten zunehmend als unfair betrachtet³¹.

Diese Kritik kann auch konzeptionell begründet werden. Die GATT-Regeln zum Grenzausgleich von Steuern sollen steuerlich begründete Verzerrungen des Wettbewerbs beseitigen. Dieses Ziel wird erreicht, solange man annehmen darf, dass indirekte Steuern auf die Preise überwältzt werden, während direkte Steuern den Produzenten belasten. Es wurde nun – aus ökonomischer Sicht durchaus zu Recht – darauf hingewiesen, dass die Annahmen über die Überwältzbarkeit von Steuern, die der GATT-Ordnung zu Grunde liegen, neue Marktbedingungen nicht angemessen berücksichtigten³². Die klare Unterscheidung in überwältzbare indirekte Steuern und nicht überwältzbare direkte Steuern muss vor allem dann aufgegeben werden, wenn von der Marktform des vollkommenen Wettbewerbs abgegangen wird³³.

Die geltenden GATT-Regeln zum Steuerausgleich gerieten somit in den USA unter innenpolitischen Druck, wobei durchaus auch berechtigte konzeptionelle Zweifel erhoben werden konnten. Die Debatte führte allerdings zu keinen Änderungen auf GATT-Ebene. Der Bericht der Arbeitsgruppe zum Grenzausgleich von Steuern bestätigte die bisherige Abgrenzung³⁴ und der Subventionskodex von 1979 enthielt eine illustrative Liste von verbotenen Exportsubventionen, welche die Rückerstattung oder Ermässigung von direkten Steuern und Sozialversicherungsabgaben explizit erwähnt. In einer Anmerkung wurden zudem die wichtigsten Steuerarten nach direkten und indirekten Steuern abgegrenzt³⁵. Die aus

³¹ Vgl. zu dieser Debatte JACKSON 1969, 298 ff.; KRAUSS 1976, 150 ff.

³² Die GATT-Arbeitsgruppe zum Grenzausgleich von Steuern hat in ihrem 1970 vorgelegten Bericht ebenfalls auf diese Auseinandersetzung hingewiesen. Vgl. GATT 1970, paras 8 and 21. Vgl. auch die Diskussion in DEMARET/STEWARTSON 1994, 10 ff. und 14 ff.

³³ Zur Überwältzbarkeit von Steuern vgl. z.B. CORDES/WATSON 1998

³⁴ Vgl. GATT 1970, paras. 4 und 14.

³⁵ Der Text lautet wie folgt:

„1. the term ‚direct taxes‘ shall mean taxes on wages, profits, interests, rents, royalties, and all other forms of income, and taxes on the ownership of real property;

2. the term ‚indirect taxes‘ shall mean sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges.“

amerikanischer Sicht im Ergebnis ungleiche Behandlung wurde somit GATT-rechtlich noch bekräftigt.

Vor diesem Hintergrund erliess die amerikanische Regierung 1971 die Domestic International Sales Corporations (DISC) Gesetzgebung. US Firmen konnten ihre Exportgeschäfte über eine eigens dafür geschaffene und in den USA ansässige Tochterfirma leiten und erhielten für 50% der aus diesen Exportgeschäften realisierten Gewinne einen unbefristeten und zinsfreien Steueraufschub, was ökonomisch einer entsprechenden Steuerbefreiung gleichkam³⁶. Die EG klagten gegen diese Massnahme als Verletzung von Artikel XVI GATT (Subventionsartikel). Obwohl die USA geltend machten, dass sich das GATT nicht zu internen Steuerfragen äussern dürfte und dass ein Panel, wenn mit der Prüfung beauftragt, nicht den Fall unter bestehenden Regeln prüfen, sondern nach neuen, der wirtschaftlichen Situation angemesseneren Regeln suchen müsste, setzte der GATT-Rat ein Panel ein, das gemäss Mandat den Fall unter den bestehenden Regeln zu beurteilen hatte. Daraufhin klagten die USA ihrerseits gegen die steuerliche Behandlung von Exporten durch Belgien, Frankreich und die Niederlande³⁷.

Die im Juli 1973 mit gleicher personeller Zusammensetzung eingesetzten Panels legten ihre Berichte im November 1976 vor und kamen in allen Fällen zum Ergebnis, dass die betreffenden Steuerordnungen gegen Artikel XVI GATT verstossen würden³⁸. Die Berichte wurden allerdings sehr kontrovers aufgenommen und erst fünf Jahre später zusammen mit einem begleitenden „Understanding“ angenommen³⁹. Dieses 1981 Understanding spielte in der FSC-Auseinandersetzung eine grosse Rolle und soll deshalb auszugsweise wiedergegeben werden:

„The Council adopts these reports on the understanding that with respect to these cases, and in general, economic processes (including transactions involving exported goods) located outside the territorial limits of the exporting country need not be subject to taxation by the exporting country and should not be regarded as export activities in terms of Article XVI:4 of the General Agreement. It is further understood that Article XVI:4 requires that arm's-length pricing be observed ...Furthermore, Article XVI:4 does not prohibit the adoption of measures to avoid double taxation of foreign source income“

Das Understanding war begleitet von einer Erklärung des Ratsvorsitzenden, in der darauf hingewiesen wurde, dass das Understanding die bestehenden Regeln von Artikel XVI:4 nicht ändere und keinen Einfluss auf die Rechte und Pflichten der Vertragsparteien habe^{40 41}.

³⁶ Die DISC-Gesetzgebung enthielt Regeln, die den Steuervorteil begrenzten und insbesondere sicherstellen sollten, dass die Firmen nicht Gewinne in diese teilweise steuerbefreiten Exporttransaktionen verlagern konnten.

³⁷ Der DISC Disput ist übersichtlich zusammengefasst in DEMARET/STEWARTSON 1994, 10 ff. Ausführlicher dazu beispielsweise JACKSON 1978.

³⁸ *United States Tax Legislation (DISC), Income Tax Practices Maintained by France, Income Tax Practices Maintained by Belgium, Income Tax Practices Maintained by the Netherlands*; alle vier Berichte wurden am 2. November 1976 vorgelegt und am 7-8 Dezember 1981 von den VERTRAGSPARTEIEN angenommen. Sie sind publiziert in BISD 23S/98ff., 114 ff., 127 ff. und 137 ff.

³⁹ Unter altem GATT-Recht konnten Panelberichte nur im Konsens angenommen werden, d.h. sie galten nur als angenommen, wenn keine Vertragspartei dagegen Einspruch erhob.

⁴⁰ Das Understanding und die Erklärung des Ratsvorsitzenden sind im Wortlaut zitiert in *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“*, WT/DS108/R, Report of the Panel, Rz. 7.53 f.

⁴¹ Die inhaltliche Unklarheit zwischen Understanding und Erklärung (Möglichkeit der Steuerbefreiung von ökonomischen Aktivitäten ausserhalb des eigenen Territoriums gemäss Understanding und Hinweis in der Erklärung, dass die bestehenden Regeln von Artikel XVI:4, die ja Anlass für die negativen Schlussfolgerungen der Panelberichte waren, nicht geändert würden) spielte in der Argumentation im FSC Fall eine bedeutsame Rolle.

Nach der Annahme der Panelberichte und dem sie begleiteten Understanding änderten die USA 1984 ihre Steuerordnung. Steuererleichterungen für Exportgeschäfte wurden zwar beibehalten, diese mussten aber in Übereinstimmung mit dem Understanding über Tochtergesellschaften abgewickelt werden, die im Ausland domiziliert waren (Foreign Sales Corporations).

3.2 Die FSC-Regelung

Die Besonderheiten der FSC-Regelung sind auf dem Hintergrund der allgemeinen Besteuerungsgrundsätze der Vereinigten Staaten besser zu verstehen⁴². Amerikanische Bürger und in den USA ansässige Privatpersonen und Unternehmen werden nach ihrem Welteinkommen besteuert, mit der Möglichkeit, im Ausland bezahlte Steuern an die Steuerschuld anzurechnen. Ausländische Unternehmen haben die Erträge aus ihren US-Transaktionen in den USA zu versteuern. Erträge aus ausländischen Transaktionen werden bei ihnen nur besteuert, wenn sie „effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States“ sind.

Amerikanische Unternehmen müssen die Gewinne selbständiger ausländischer Töchter, soweit diese auf Aktivitäten zurückgehen, die nicht „effectively connected“ mit einer inneramerikanischen Geschäftstätigkeit sind, in der Regel erst versteuern, wenn sie in der Form von Dividenden in die USA transferiert werden. Damit kann zwischen Entstehung der Gewinne und ihrer Besteuerung eine mehr oder weniger grosse zeitliche Verschiebung entstehen (das amerikanische Steuergesetz spricht in diesem Falle von „deferral“). Da aus Sicht des amerikanischen Fiskus damit ein erhebliches Potential zur Steuervermeidung entsteht, enthält das Steuergesetz eine Reihe von Vorschriften, die gewisse Erträge US-kontrollierter Tochtergesellschaften steuerlich direkt der Muttergesellschaft zurechnen („anti-deferral rules“).

Foreign Sales Corporations sind Firmen, die gewisse verkaufsbezogene Aktivitäten für amerikanische Exporte durchführen. Sie müssen unter dem Recht eines ausländischen Staates, der den USA Steuerinformationen zur Verfügung stellt, errichtet werden und eine Reihe von Anforderungen bezüglich ausländischer Präsenz, Marketingaktivitäten, Buchführungspflicht und Zusammensetzung von Verwaltungsrat und Direktorium erfüllt. Faktisch werden die meisten FSCs in Staaten oder selbständigen Territorien mit sehr tiefen Unternehmenssteuer errichtet, rund 60% in den Virgin Islands. Es ist nicht erforderlich, dass die entsprechende Firma einer amerikanischen Muttergesellschaft gehört, die Steuervorteile lassen sich in diesem Falle aber besser ausnutzen.

Steuervorteile ergeben sich aus sogenannten „qualifying transactions“. Diese beinhalten den Verkauf amerikanischer Produkte auf Auslandsmärkten, sofern der Anteil importierter Vorleistungen nicht höher als 50% ist. Steuervorteile sind somit an das klassische Exportgeschäft aus den USA gebunden. Das Einkommen aus solchen „qualifying transactions“ kann gemäss Steuergesetz nach drei alternativen Methoden auf die zuliefernde Muttergesellschaft und die FSC aufgeteilt werden. Neben der Anwendung der normalen Transferpreisregeln stehen zwei administrative Preisregeln zur Verfügung, die gleichzeitig die Aufteilung des Gesamtertrages auf Muttergesellschaft und FSC und innerhalb der FSC den

⁴² Panel und Appellate Body Bericht enthalten eine gute Zusammenfassung des faktischen Hintergrunds zum FSC Fall. Vgl. *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“*, WT/DS 108/R, Report of the Panel, Rz. 2.1 – 2.8, WT/DS 108/AB/R, Report of the Appellate Body, Rz. 6 – 18. Eine gute Diskussion findet sich auch in LUJA 1999, 211 ff.

Anteil des steuervergünstigt behandelten Ertrages (exempt foreign trade income) formelmässig bestimmen. Diese administrativen Preisregeln können je nach Ausgangslage bis zu 30% des grundsätzlich steuerbaren Einkommens von der Steuerpflicht befreien.

Eine bevorzugte Behandlung der „qualifying transactions“ kann sich auf drei Wegen ergeben:

- i) Für das nach der Transferpreisregel ermittelte „exempt foreign trade income“ wird von Gesetzes wegen und ohne weitere faktische Abklärung angenommen, dass es nicht „effectively connected“ mit einer inneramerikanischen Geschäftstätigkeit ist und damit nicht der US-Steuerpflicht untersteht.
- ii) Das Einkommen aus den „qualifying transactions“, ob ausgenommen oder nicht, unterliegt nicht den oben angesprochenen „anti-deferral rules“ für kontrollierte ausländische Töchter amerikanischer Firmen. Abweichend von den allgemeinen Regeln wird Einkommen aus qualifizierenden Exportaktivitäten somit nicht anteilig der Muttergesellschaft zugerechnet.
- iii) Die Ausschüttung von Dividenden ist im Umfange der Einkommen aus „qualifying transactions“ bei der amerikanischen Muttergesellschaft steuerfrei.

Zusammengenommen bewirken diese drei Regeln, dass das Einkommen aus Exporttätigkeit im Umfange des „exempt foreign trade income“ steuerfrei bleibt. Für das nicht formelmässig ausgenommene Einkommen würde gemäss der allgemeinen Regel aufgrund der faktischen Verhältnisse geprüft, ob es „effectively connected“ mit einer inneramerikanischen Geschäftstätigkeit und damit in den USA steuerbar ist. Die Ausnahmen ii) und iii) bleiben aber auch für diesen Teil bestehen.

3.3 Die Argumentation im WTO-Streitfall

Der Streitfall betraf auch Klagen gegen eine Verletzung des Agrarabkommens sowie einige von den USA im Appellationsverfahren vorgebrachte prozedurale Fragen. Auf diese Aspekte soll hier nicht eingetreten werden. Ich möchte mich auf die Hauptfrage beschränken, nämlich auf die Abklärung, ob die FSC-Regelung eine verbotene Exportsubvention im Sinne von Artikel 1 und 3.1(a) des Subventionsabkommens sei.

Die relevanten Bestimmungen des Subventionsabkommens (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, ASCM) lauten:

Article 1 ASCM

1.1 For the purpose of this Agreement, a subsidy shall be deemed to exist if:

(a)(i) there is a financial contribution by a government or any public body within the territory of a Member..., i.e. where

.....

(ii) government revenue that is otherwise due is foregone or not collected..

.....

and

(b) a benefit is thereby conferred.

Article 3 ASCM

3.1 Except as provided in the Agreement on Agriculture, the following subsidies, within the meaning of Article 1, shall be prohibited:

- (a) *subsidies contingent, in law or in fact [footnote omitted], whether solely or as one of several other conditions, upon export performance including those illustrated in Annex I [footnote omitted];*

.....

Annex I ASCM (Illustrative List of Export Subsidies)

.....

- (e) *The full or partial exemption remission, or deferral specifically related to exports, of direct taxes [footnote omitted] or social welfare charges paid or payable by industrial or commercial enterprises (footnote 59).*

.....

Footnote 59 to Annex I (e)

...The Members reaffirm the principle that prices for goods in transactions between exporting enterprises and foreign buyers under their or under the same control should for tax purposes be the prices which would be charged between independent enterprises acting at arm's length...

Paragraph (e) is not intended to limit a Member from taking measures to avoid the double taxation of foreign-source income earned by its enterprises or the enterprises of another Member.

Es wurde nicht bestritten, dass die Vorteile der FSC-Regelung an eine Exporttätigkeit anknüpfen (contingent on export performance). Der eigentliche Streitpunkt drehte sich um die Frage, ob die Vergünstigungen aus der FSC-Regelung eine Subvention im Sinne von Artikel 1.1(a)(1)(ii) seien. Die EU machten geltend, dass die Vereinigten Staaten auf sonst anfallendes Steueraufkommen (government revenue that is otherwise due) verzichteten, was die Regelung zusammen mit der Exportbindung als eine nicht mit der WTO vereinbare Subvention klassifiziere.

Die Position der USA lässt sich wie folgt zusammenfassen: Die WTO schreibe den Mitgliedstaaten nicht vor, welches Steuersystem sie zu verwenden hätten. Insbesondere seien die Mitglieder frei, die Form der Besteuerung von Auslandeinkommen festzulegen. Das 1981 Understanding halte zudem explizit fest, dass ausländische wirtschaftliche Transaktionen (einschliesslich solcher, die eine Exporttätigkeit beinhalteten) nicht besteuert werden müssten. Diese Interpretation werde auch gestützt durch den Verweis auf die arm's length Preisregel in der Fussnote 59 in Annex I zum Subventionsabkommen, die nur Sinn mache, wenn die Einnahmen der ausländischen Tochtergesellschaft nicht besteuert würden. Schliesslich passe die FSC-Regelung die amerikanische Steuerregelung nur an die in mehreren EU-Staaten vorzufindenden Verhältnisse unter dem Territorialprinzip der Besteuerung an. Die mit den FSC-Regeln verbundenen Steuervorteile könnten somit nicht als „government revenue that is otherwise due“ bezeichnet werden. Damit entfalle der Subventionstatbestand.

Panel und Appellate Body schlossen sich der Position der EU an⁴³. Die Mitglieder seien zwar frei in der Wahl ihres Steuersystems. So beinhalte die WTO insbesondere keine Vorgaben, nach welchem System die Einkommen ausländischer Tochtergesellschaften zu besteuern

⁴³ Die Argumentation findet sich in *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“*, WT/DS 108/R, Report of the Panel, Rz. 7.39 – 7.123, und WT/DS 108/AB/R, Report of the Appellate Body, Rz. 77 – 121.

seien (Welteinkommens- oder Territorialprinzip). Ebenso seien die Mitglieder frei, in welcher Form sie Doppelbesteuerung von Einkommen vermeiden würden. Ein gewähltes Steuersystem müsse aber den Vorgaben des Subventionsabkommens genügen, wonach keine an die Exporttätigkeit geknüpften spezifischen Vorteile gewährt werden dürften. Der Massstab für die Beurteilung des „otherwise due“ sei die generelle Steuerordnung des betreffenden Landes⁴⁴. Unter diesem Massstab sei die FSC-Regelung als Subvention zu bezeichnen, da sie Einkommen, das sonst als US-Einkommen zu besteuern wäre, für Exportgeschäfte teilweise von der Steuerpflicht befreie.

Panel und Appellate Body folgen damit dem Prinzip der Gleichbehandlung unter grundsätzlich frei wählbaren nationalen Regelungen, wie er auch im Grundsatz der Inländerbehandlung nach Artikel III GATT zum Tragen kommt. Es ist entsprechend ein folgerichtiger Entscheid. Wären sie der Argumentation der USA gefolgt, wäre es kaum mehr möglich gewesen, ohne verbindlichen internationalen Standard zur Besteuerung von Auslandaktivitäten steuerliche Sonderregeln als Exportsubventionen zu bezeichnen.

Trotzdem dürfen die wirtschaftlichen Argumente der USA nicht leichtfertig auf die Seite geschoben werden. Länder mit einem hohen Anteil direkter Steuern, mit einem hohen Gewicht nicht anrechenbarer spezifischer Verbrauchssteuern und mit einer Besteuerung der Unternehmenserträge nach dem Welteinkommen belasten ihre Unternehmen stärker mit Steuerabgaben als vergleichbare Länder, die sich stark über eine allgemeine Mehrwertsteuer finanzieren und für die Besteuerung der Unternehmen das Territorialprinzip wählen. Die WTO-Ordnung sichert die nichtdiskriminierende Anwendung einer gewählten Steuerordnung, sie trägt aber den besonderen Wirkungen unterschiedlicher Steuerordnungen auf den Steuerwettbewerb nicht Rechnung.

4. Ansätze eines Ordnungsrahmens für den internationalen Steuerwettbewerb

Die Frage, welche Lehren man aus den WTO-Steuerregeln für die Gestaltung des internationalen Steuerwettbewerbs ziehen kann, soll abschliessend unter einer doppelten Perspektive aufgenommen werden. Zuerst wird nochmals kurz dargestellt, unter welchen Zielen die WTO-Ordnung steht, m.a.W. welches gemäss WTO-Vorgaben schädlicher bzw. unschädlicher Steuerwettbewerb ist. Anschliessend wird gefragt, welche allgemeinen Grundsätze sich aus der WTO-Ordnung für den Steuerwettbewerb um international mobiles Steuersubstrat ableiten lassen.

4.1 WTO-Steuerregeln: Schutz ausländischer Anbieter vor Diskriminierung

Die WTO-Steuerordnung wird geleitet von dem Ziel, steuerlich bedingte Benachteiligungen ausländischer Anbieter zu verhindern. Es ist eine Wettbewerbsordnung zum Schutze privater Marktteilnehmer und richtet sich einseitig gegen die Diskriminierung ausländischer Anbieter. Es stünde den WTO-Mitgliedern frei, ihre eigenen Unternehmen schlechter zu stellen als deren ausländische Konkurrenten; man geht aber offensichtlich davon aus, dass die

⁴⁴ „A Member, in principle, has the sovereign authority to tax any particular categories of revenue it wishes. It is also free *not* [Hervorhebung im Original] to tax any particular categories of revenues. But, in both instances, the Member must respect its WTO obligations. What is ‘otherwise due’, therefore, depends on the rules of taxation that each Member, by its own choice, establishes for itself.“ *United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations“*, WT/DS 108/AB/R, Report of the Appellate Body, Rz. 90.

innenpolitischen Restriktionen derart sind, dass eine Diskriminierung inländischer Unternehmen keine ernsthafte Gefahr darstellt. Schliesslich ist auch zu beachten, dass Schutz staatlicher Haushalte vor schädlichem Steuerwettbewerb keine Zielsetzung der WTO-Steuerordnung ist.

Die wichtigsten Ansatzpunkte sollen nochmals kurz zusammengefasst werden:

- i) Zölle und übrige Grenzabgaben sind in ihrer Höhe an die vereinbarten Höchstsätze gebunden und sollen in Verhandlungen schrittweise gesenkt werden. Damit wird der Preisnachteil für ausländische Anbieter berechenbar.
- ii) Importe dürfen nicht höher mit indirekten Steuern belastet werden, als dies für vergleichbare inländische Produkte gilt. Dabei ist der Grenzausgleich für Inputsteuern auf diejenigen Vorleistungen beschränkt, die physisch in die Endleistung inkorporiert sind.
- iii) Die Steuerstruktur darf nicht so ausgestaltet werden, dass bei direkt in Wettbewerb zueinander stehenden Produkten die einheimische Produktion geschützt wird.
- iv) Steuervorteile, die an eine Exporttätigkeit geknüpft sind, gelten als unzulässige Exportsubvention. Ausgenommen ist die Rückerstattung indirekter Steuern beim Export.
- v) Im Aufsatz nicht angesprochen, an dieser Stelle der Vollständigkeit halber erwähnt: Spezifische Steuervorteile, die nicht an eine Exporttätigkeit gebunden sind, können als unzulässige Subvention angefochten werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass sie ausländischen Anbietern Schaden zufügen⁴⁵.

Diese Zusammenstellung macht deutlich, dass „Harmful Tax Competition“, wie man diesen Ausdruck üblicherweise versteht, mit WTO/GATT-Regeln nicht bekämpft werden kann. Es wäre auch ausserordentlich schwierig, entsprechende Regeln in die WTO/GATT-Ordnung einzubauen, da dies eine völlig andere Regulierungsperspektive voraussetzte: Massnahmen gegen „Harmful Tax Competition“ sollen Fiskalsysteme vor der Erosion der Steuerbasis schützen – die WTO-Regeln schützen private Anbieter im Wettbewerb auf Produktmärkten. Die Bekämpfung von „Harmful Tax Competition“ setzt inhaltliche Vorgaben voraus – die WTO prüft national gestaltete Regeln auf Diskriminierungseffekte, ist aber kein geeignetes Forum, um inhaltliche Vorgaben für die Ausgestaltung nationaler Steuerordnungen zu diskutieren und umzusetzen.

4.2 Gleichbehandlung mit inländischen Transaktionen als Leitgedanke

Die WTO gibt keine inhaltlichen Vorgaben für die Ausgestaltung der nationalen Steuerordnungen, verlangt aber, dass inländische Produzenten für ihre Exportgeschäfte im Vergleich zur allgemeinen Steuerordnung keine spezifischen Vorteile zugesprochen erhalten. Diese im FSC-Fall präzisierte Beurteilungsregel⁴⁶ könnte analog für ein Regime zur Bekämpfung von „Harmful Tax Competition“ eingesetzt werden. Das begleitende Kriterium wäre dann, ob Steuervorteile, die ausländischen Unternehmen oder Privatpersonen offen stehen, inländischen Steuersubjekten für vergleichbare Tatbestände und Transaktionen ebenfalls zugestanden werden. Insbesondere sollte es nicht erlaubt sein, Steuerregeln zu erlassen, die nur in Anspruch genommen werden können, wenn keine inländische

⁴⁵ Vgl. dazu auch LUJA 1999, 209 f.

⁴⁶ Vgl. dazu Fussnote 44.

wirtschaftliche Tätigkeit involviert ist⁴⁷. Damit könnten vor allem Steuerordnungen bekämpft werden, welche die fiskalischen Wirkungen von Steuervergünstigungen auf einen klar definierten Kreis von Berechtigten beschränken und damit vermeiden, dass die Wirkungen der Steuervergünstigungen auf die inländische Wirtschaft ausgedehnt werden. Der alte Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung ist vermutlich eine der wichtigsten internen Barrieren gegen „Harmful Tax Competition“.

Darüber hinaus können aus den WTO-Steuerregeln keine besonderen Hinweise für die Gestaltung einer internationalen Rahmenordnung für den Wettbewerb um mobile Ressourcen entnommen werden. Ich bin auch überzeugt, dass die WTO das falsche Forum wäre, um diese Frage aufzugreifen. Die Stärke von GATT/WTO bestand und besteht auch weiterhin gerade darin, dass man sich auf das Regelwerk für einen diskriminierungsfreien Handel beschränkt und als Grundsatz so wenig wie möglich in die Gestaltung der übrigen wirtschaftspolitischen Bereiche eingreift. Die WTO wäre schlecht gerüstet, inhaltliche Differenzen zu wichtigen Fragen der Wirtschaftspolitik ausserhalb der handelspolitischen Grundsätze auszutragen.

Literatur

CORDES, JOSEPH J. and HARRY S. WATSON (1998): The Theory and Practice of Tax Incidence Analysis; in: *Handbook of Public Finance*; New York, Marcel Dekker Inc., 1998, p. 93 – 134

DEMARET, PAUL and RAOUL STEWARDSON (1994): Border Tax Adjustments under GATT and EC Law and General Implications for Environmental Taxes; in: *Journal of World Trade*, August 1994, Vol. 28, No. 4, p. 5 – 65.

FISCHER-ZERNIN, JUSTUS (1996): *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung (GATT/WTO)*; Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996.

GATT (1960): *Report of the 1960 GATT Working Party on Article XVI:4*, adopted on 19 November 1960, Document L/1381, printed in BISD 9S/185 – 188

GATT (1970): *Border Tax Adjustments – Report of the Working Party*, adopted on 2 December 1970, Document L/3464, printed in BISD 18S/97 – 109

GREENPEACE and CIEL (1999): *Safe Trade in the 21st Century. A Greenpeace Briefing Kit*. September 1999. (www.greenpeace.org)

JACKSON, JOHN H. (1969): *World Trade and the Law of GATT*; Indianapolis: Bobbs-Merrill, 1969.

JACKSON, JOHN H. (1978): The Jurisprudence of International Trade: The DISC Case in GATT; in: *American Journal of International Law*, October 1978, Vol. 72, No. 4, p. 747 – 781.

⁴⁷ Der OECD-Bericht spricht von „Ring Fencing“ als einem wichtigen Kriterium für die Abgrenzung von „Harmful Preferential Tax Regimes“. Vgl. OECD 1998, 27.

KRAUSS, MELVIN B. (1976): Border Tax Adjustments: A Potential Trans-Atlantic Trade Dispute; in: *Journal of World Trade Law*, March/April 1976, Vol. 10, No. 2, p. 145 – 156.

LUJA, RAYMOND H.C. (1999): WTO Agreements versus the EC Fiscal Aid Regime: Impact on Direct Taxation; in: *Intertax. International Tax Review*, June/July 1999, Vol. 27, No. 6 – 7, p. 207 – 225.

MATTOO, AADITYA and ARVIND SUBRAMANIAN (1998): Regulatory Autonomy and Multilateral Disciplines: The Dilemma and a Possible Resolution; in: *Journal of International Economic Law*, June 1998, Vol. 1, No. 2, p. 303 – 322.

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

SNELSON, JAMES H. (1996): Can Gatt Article III Recover from Its Head-On Collision with United States – Taxes on Automobiles?; in: *Minnesota Journal of Global Trade*, Summer 1996, Vol. 5, No. 2, p. 467 – 502.

WWF (1999): *Sustainable Trade for a Living Planet*. September 1999. (www.panda.org)

WWF/CIEL/CNI/OXFAM (1998): *Dispute Settlement in the WTO: A Crisis for Sustainable Development*. Discussion Paper, May 1998. (www.panda.org)