

Döring, Thomas; Fromm, Oliver

**Article — Digitized Version**

## Koordinierungsbedarf für die direkten Steuern bei verstärkter politischer und wirtschaftliche Integration in der Europäischen Union

Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung

**Provided in Cooperation with:**

German Institute for Economic Research (DIW Berlin)

*Suggested Citation:* Döring, Thomas; Fromm, Oliver (1995) : Koordinierungsbedarf für die direkten Steuern bei verstärkter politischer und wirtschaftliche Integration in der Europäischen Union, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, ISSN 0340-1707, Duncker & Humblot, Berlin, Vol. 64, Iss. 4, pp. 624-641

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/141114>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# Koordinierungsbedarf für die direkten Steuern bei verstärkter politischer und wirtschaftlicher Integration in der Europäischen Union\*

von Thomas Döring und Oliver Fromm\*\*

## Zusammenfassung

*Neben der im EG-Vertrag festgeschriebenen Harmonisierung der indirekten Steuern hat die Kommission der EU schon früh eine weitgehende Harmonisierung auch der direkten Steuern angestrebt. Erst 1990 wurde aufgrund des Widerstands der Mitgliedstaaten gegen eine Harmonisierung der direkten Steuern ein Strategiewechsel eingeleitet, mit dem sich die Kommission lediglich auf eine Beseitigung der steuerlichen Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeiten beschränkt. De facto vertraut die Kommission damit auf den Wettbewerb der Steuersysteme im Bereich der direkten Besteuerung. Im vorliegenden Beitrag wird diese Strategie aus zwei Gründen kritisch beurteilt. Zum einen erscheint es fragwürdig, ob ein solcher Wettbewerb der direkten Steuersysteme tatsächlich zu den erwünschten Ergebnissen, d.h. rational ausgestalteten Steuersystemen in den Mitgliedstaaten führt. Zum anderen lassen sich aus dem im Vertrag von Maastricht angestrebten politischen und wirtschaftlichen Integrationszielen weitergehende Koordinierungserfordernisse ableiten, die über die von der Kommission geplanten Maßnahmen hinausreichen. Diese Koordinierungserfordernisse werden anhand ausgewählter Politikbereiche analysiert.*

### 1. Einführung:

#### Koordinierungsbedarf im Bereich der direkten Steuern in der EU — ein aktuelles Thema?

Mit den Beschlüssen von Maastricht wurde der Grundstein für die Bildung einer Europäischen Union gelegt. So wie die Einheitliche Europäische Akte von 1986 den Rahmen für die Vollendung des Binnenmarktes von 1992 und damit für die weitere wirtschaftliche Integration lieferte, bildet der Maastrichter Vertrag den Ausgangspunkt für die zukünftig verstärkte politische Integration der Mitgliedstaaten weit über das bisher erreichte Maß hinaus. Zwar ist die endgültige politische Gestalt einer solchen Union noch offen. Der Maastrichter Vertrag stellt jedoch nicht nur eine unwiderrufliche Verpflichtung zur Bildung dieser Union dar. Er enthält auch verbindliche Umrisslinien für den zukünftig zu beschreitenden Weg in Form der Formulierung gemeinsamer Zielsetzungen und der Übertragung politischer Hoheitsrechte auf die Unionsebene. Aus ordnungstheoretischer Sicht kann diese Entwicklung als die notwendige Schaffung eines zur Marktintegration komplementären politisch-institutionellen Handlungsrahmens interpretiert werden<sup>1</sup>.

Vor diesem Hintergrund wird im vorliegenden Beitrag nach den Konsequenzen dieser Entwicklung für einen speziellen Politikbereich, den Koordinierungsbedarf im Bereich der direkten Steuern<sup>2</sup>, gefragt. Das Aufgreifen dieses Themas bedarf nach dem gegenwärtigen Stand der Diskussion in diesem Bereich in doppelter Weise einer Begründung:

— So kann die Frage nach einem verstärkten Koordinationsbedarf der direkten Steuern auf Unionsebene, insbesondere wenn sich damit eine gewisse Einschränkung nationaler Souveränitätsrechte verbindet,

\* Für eine kritische Durchsicht des Beitrags und hilfreiche Anmerkungen danken wir besonders Bernhard Seidel, DIW-Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin.

\*\* Philipps-Universität Marburg, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Abteilung für Finanzwissenschaft.

<sup>1</sup> So verweist z.B. Kohlhaase in Anlehnung an Überlegungen von der Groebens zu den gesellschaftspolitischen Aspekten des europäischen Integrationsprozesses auf diesen Zusammenhang. Vgl. Kohlhaase 1987, S. 201 — 220, insbes. S. 211.

<sup>2</sup> In Anknüpfung an Neumark 1977 sollen gemäß der „klassischen“ Überwälzungslehre als direkte Steuern all jene Steuern bezeichnet werden, bei denen Steuerschuldner und Steuerdestinatär identisch sind.

insofern als unzeitgemäß wirken, weil gegenwärtig die Forderung nach Dezentralisierung politischer Aufgaben und nach Wahrung von Subsidiarität im Verhältnis von Union und Mitgliedstaaten im Mittelpunkt steht<sup>3</sup>. Diese Sichtweise könnte jedoch nicht allein die Probleme verkennen, die mit dem unkoordinierten Nebeneinander der nationalen Systeme der direkten Besteuerung verbunden sind. Sie fängt möglicherweise ebenso wenig die aufgrund der im Unionsvertrag festgeschriebenen Zielsetzungen bestehende langfristige Notwendigkeit eines in sich konsistenten politischen Ordnungsrahmens ein, zu dem u.a. auch die steuerlichen Rahmenbedingungen zu zählen sind.

- Zum anderen hat die Europäische Kommission vor dem Hintergrund der politischen Widerstände in den Mitgliedstaaten ihre weitreichenden Harmonisierungsvorschläge im Bereich der direkten Steuern Ende der 80er Jahre zurückgezogen. Die Diskussion um die Konsequenzen des voranschreitenden europäischen Einigungsprozesses war mit Blick auf die öffentlichen Einnahmen in der jüngeren Vergangenheit weitgehend auf die nationalen Verschuldungsmöglichkeiten in der angestrebten Wirtschafts- und Währungsunion<sup>4</sup> sowie die Frage nach (zusätzlichen) autonom gestaltbaren Einnahmequellen der Union<sup>5</sup> beschränkt. Soweit eine größere steuerliche Abstimmung als politische Aufgabe thematisiert wurde, stand die Notwendigkeit zur Angleichung der indirekten Steuern im Zuge der Realisierung des gemeinsamen Marktes im Zentrum der Diskussion<sup>6</sup>. Nicht zuletzt die aktuellen Überlegungen der Kommission zur Anpassung der Erbschaft- und Schenkungsteuern<sup>7</sup> haben die Aufmerksamkeit jedoch neuerlich auf die direkten Steuern gelenkt.

Mit der Diskussion des Koordinierungsbedarfs der direkten Steuern sollen hier allerdings die Gestaltungskompetenzen der Mitgliedstaaten in diesem Politikbereich grundsätzlich nicht in Frage gestellt werden. Vielmehr wird davon ausgegangen, daß aufgrund der Bedeutung dieser Steuern bei der Verfolgung wirtschaftspolitischer Zielsetzungen auf nationaler Ebene die voll ständige Nivellierung bestehender Ausgestaltungsunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten eine auf absehbare Zeit politisch kaum durchsetzbare Position darstellt. Dies bedeutet allerdings nicht, daß damit die gegenwärtig vorzufindende Vielfalt im Bereich der direkten Steuern und der damit verbundene Wettbewerb der Steuersysteme in der EU von vornherein als sinnvoll und wünschenswert angesehen werden kann.

Im vorliegenden Beitrag soll deshalb zum einen geprüft werden, ob ein solcher Wettbewerb der direkten Steuersysteme tatsächlich zu den erwünschten Ergebnissen, d.h. rational ausgestalteten Steuersystemen in den Mitgliedstaaten führt. Zum anderen lassen sich aus dem im Vertrag von Maastricht angestrebten politischen und wirtschaftlichen Integrationszielen weitergehende Koordinierungserfordernisse<sup>8</sup> ableiten, die über die von der Kommission geplanten Maßnahmen hinausreichen. Diese Koordinie-

rungserfordernisse sollen anhand ausgewählter Politikbereiche analysiert werden.

## **2. Zum gegenwärtigen Stand allgemeiner sowie steuerpolitischer Koordinierungsbestrebungen in der Europäischen Union — ein Überblick**

### **2.1 Maastricht und die Folgen für den Koordinierungsbedarf in verschiedenen Politikfeldern**

Mit dem Maastrichter Vertrag zur Europäischen Union hat die Gemeinschaft ihre Ziele neu definiert. Dazu gehören — wie bisher — eine harmonische und ausgewogene Entwicklung des Wirtschaftslebens, ein beständiges, nicht-inflationäres und umweltverträgliches Wachstum, ein hohes Beschäftigungsniveau, ein hohes Maß an sozialem Schutz sowie ein hoher Grad an regionaler Konvergenz der Wirtschaftsleistungen. Die Eckpfeiler auf dem Weg zu diesen Zielen sind der Gemeinsame Markt und die Wirtschafts- und Währungsunion. Zusätzlich fallen der Gemeinschaft immer mehr Aufgaben zu, die mit dem ursprünglichen Ziel der Verwirklichung des freien Verkehrs von Personen, Waren, Dienstleistungen und Kapital nur noch am Rande — wenn überhaupt — zu tun haben, so etwa die Etablierung einer gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik oder die verstärkte Zusammenarbeit in der Innen- und Rechtspolitik.

<sup>3</sup> Vgl. Sinn 1994; Scholz 1994; Laaser u.a. 1993; Klodt u.a. 1992.

<sup>4</sup> Vgl. Matthes 1992; Gäckle 1992; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 1994.

<sup>5</sup> Vgl. bspw. Biehl 1987, S. 66ff.; Caesar 1990, S. 57ff.

<sup>6</sup> Die bisher vereinbarten Übergangsregelungen gelten bis Ende 1996. Dann soll gegebenenfalls ein verbessertes Konzept zur Harmonisierung indirekter Steuern umgesetzt werden. Grundsätzlich besteht jedoch weitgehend Konsens hinsichtlich der Notwendigkeit bei der Harmonisierung der indirekten Steuern zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im gemeinsamen Markt. Eine abweichende Sicht wird hier lediglich von Laaser u.a. 1993, S. 33ff. vertreten.

<sup>7</sup> Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaft 1994a.

<sup>8</sup> Im Unterschied zum Begriff der Harmonisierung wird in diesem Beitrag bewußt der Begriff der Koordinierung verwendet. Harmonisierung steht in der Regel für die Anpassung gesetzlicher Regelungen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft, besonders im Zusammenhang mit der Schaffung des Gemeinsamen Marktes. Demgegenüber soll Koordinierung all jene Aktivitäten beinhalten, die auf eine Abstimmung konjunktur-, finanz-, umwelt-, wachstums-, sozial- und außenwirtschaftspolitischer Maßnahmen verschiedener Staaten im Sinne einer gemeinsamen Wirtschaftspolitik zielen. In der Literatur wird versucht, dieser begrifflichen Trennung mit der Unterscheidung zwischen Harmonisierung im engeren und im weiteren Sinne Rechnung zu tragen. Vgl. Eckrich 1994, S. 72. Um den Begriff der Harmonisierung nicht überzustrapazieren und um deutlich zu machen, daß es in diesem Beitrag nicht um eine im Extremfall vollständige Vereinheitlichung von Regelungen im Bereich der direkten Steuern geht, sondern lediglich um eine stärkere Abstimmung steuerpolitischer Entscheidungen zwischen den Mitgliedstaaten der Union, wurde hier der Koordinierungsbegriff gewählt.

Die wirtschaftspolitischen Kernaufgaben der Gemeinschaft liegen in den Bereichen der Vollendung des Binnenmarktes, der gemeinsamen Handelspolitik, der Wettbewerbspolitik sowie der gemeinsamen Agrar- und Fischereipolitik. Hier verfügt sie über eine ausschließliche Zuständigkeit<sup>9</sup>. Hinzu kommen Aufgabenfelder mit konkurrierender Zuständigkeit, so etwa die Umwelt- und Verkehrspolitik, die Forschungs- und Technologiepolitik, die Wachstums- und Strukturpolitik oder die Arbeitsmarkt- und Sozialpolitik. In diesen Politikfeldern kann jenseits der konkreten Kompetenzzuweisung ein steigender Bedarf an Koordination und Harmonisierung politischer Maßnahmen durch die Unionsebene diagnostiziert werden. In dem Maße, wie die nationale Wirtschaftspolitik „entweder die Marktintegration der Gemeinschaft behindert oder technologische externe Wirkungen in anderen Mitgliedsländern erzeugt oder aber Skalenerträge in der Produktion nationaler oder lokaler öffentlicher Güter zuläßt“<sup>10</sup>, kann die Zunahme der Gestaltungskompetenzen der Union aus ökonomischer Sicht als durchaus effizient eingestuft werden. Aufgrund der in diesen Bereichen bestehenden oder zu erwartenden negativen Auswirkungen eines Wettbewerbs der nationalen Wirtschaftspolitik wird eine Koordination und weitreichende Abstimmung der einzelstaatlichen Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene weitgehend befürwortet.

Mit Blick auf den Koordinierungsbedarf im Bereich der Steuerpolitik lassen sich die genannten Argumente als Rechtfertigungsgründe für eine wirtschaftspolitische Zentralisierung jedoch nur zum Teil anführen. So spielen Skalenerträge ebenso wie technologische externe Effekte der nationalen Steuerpolitik keine oder lediglich eine untergeordnete Rolle bei der Legitimation eines supranationalen Handlungsbedarfs<sup>11</sup>. Es bleibt jedoch zum einen zu untersuchen, ob eine verstärkte Koordination der nationalen Steuersysteme nicht aus Gründen der Marktintegration bzw. der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erforderlich ist. Für den Teilbereich der indirekten Steuern ist diese Frage bereits beantwortet. Ein entsprechender Auftrag zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern, soweit sie für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich sind, wurde von den Mitgliedstaaten im Art. 99 EG-Vertrag explizit festgeschrieben. Die Harmonisierung der direkten Steuern muß sich dagegen auf die allgemeinen Vorschriften der Artikel 100 und 101 stützen. Danach sind jene Rechts- und Verwaltungsvorschriften anzugleichen, „die sich unmittelbar auf ... das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“ (Art. 100) oder die „die Wettbewerbsbedingungen auf dem Gemeinsamen Markt verfälschen und dadurch eine Verzerrung hervorrufen“ (Art. 101). Daß diese „Rechts- und Verwaltungsvorschriften“ auch das Steuerrecht umfassen, ist weitgehend akzeptiert<sup>12</sup>. Uneinigkeit besteht aber darüber, inwieweit die gegenwärtig bestehende Konkurrenz der nationalen Steuersysteme tatsächlich die Marktintegration behindert.

Zum anderen muß darüber hinaus auch die Frage gestellt werden, in welchem Ausmaß die bisherige Rechtsfertigung für die Wahrung der nationalen Autonomie im Bereich der direkten Besteuerung in Form ihres Einsatzes zur Verfolgung nationaler wirtschaftspolitischer Zielsetzungen noch vorbehaltlos Gültigkeit besitzt. Die gegenwärtig bereits vorgenommenen Verlagerungen von Entscheidungskompetenzen ebenso wie der gestiegene Koordinierungsbedarf bei der Erfüllung der im EG-Vertrag formulierten Ziele legen es vielmehr nahe, auch aus diesem Blickwinkel über eine verstärkte Abstimmung der Steuerpolitik in der Union nachzudenken.

## 2.2 Von der Harmonisierungs- zur Koordinierungsstrategie im Bereich der direkten Steuern

Die Harmonisierungsbemühungen der Kommission waren lange Zeit durch das Ziel einer international effizienten Faktorallokation geprägt. Es sollte demzufolge sichergestellt werden, daß die an den Nettoenditen orientierten einzelwirtschaftlichen Allokationsentscheidungen nicht durch steuerliche Faktoren verzerrt werden und die international mobilen Produktionsfaktoren in die Verwendung mit der höchsten Bruttoendite gelangen. Üblicherweise wird bei der Betrachtung steuerlicher Neutralitäten zwischen der sogenannten Kapitalexporthneutralität und der Kapitalimportneutralität unterschieden<sup>13</sup>. Kapitalexporthneutralität ist realisiert, wenn ein Investor bei der Entscheidung, in welchem Staat eine Investition getätigt werden soll, nicht durch steuerliche Faktoren beeinflusst wird. Folglich müssen alle Kapitaleinkünfte eines Inländers, gleichgültig, ob sie aus in- oder ausländischen Quellen stammen, steuerlich gleich behandelt werden. Kapitalimportneutralität erfordert die Gleichbehandlung von importiertem und inländischem Kapital in einem Staat. In diesem Fall konkurrieren in einem Staat in- und ausländische Investoren unter gleichen steuerlichen Bedingungen<sup>14</sup>. Die einzige Möglichkeit, beide Neutralitäten gleichzeitig zu verwirklichen, besteht in der völligen Angleichung der Steuerbelastungen in allen Mitgliedstaaten<sup>15</sup>.

Dieses Effizienzziel spiegelt sich sehr deutlich in den weitreichenden Harmonisierungsplänen der EU bis Ende der 80er Jahre wider<sup>16</sup>. So wurde im Programm für die Har-

<sup>9</sup> In welchem Ausmaß es sich hier tatsächlich um ausschließliche Zuständigkeiten der Union handelt, ist allerdings umstritten. Vgl. Möschel 1995, S. 232.

<sup>10</sup> Vgl. Vaubel 1993, zitiert nach Laaser u.a. 1993, S. 34.

<sup>11</sup> Vgl. Laaser u.a. 1993, S. 34.

<sup>12</sup> Vgl. z.B. Debatin 1973, S. 683; Ritter 1989, S. 79.

<sup>13</sup> Vgl. Musgrave R.A. 1969, S. 248 ff.

<sup>14</sup> In gleicher Weise kann für den Faktor Arbeit argumentiert werden.

<sup>15</sup> Vgl. Musgrave R.A. 1969, S. 248 ff.; Sato/Bird 1975, S. 408.

<sup>16</sup> Zu einem Überblick über die Entwicklung der Harmonisierung der direkten Steuern in der EU vgl. ausführlich Easson 1992.

monisierung der direkten Steuern von 1967 als Fernziel eine Globalsteuer auf Unternehmensgewinne angestrebt, die in allen Mitgliedstaaten in Struktur, Bemessungsgrundlage und Sätzen gleich sein sollten<sup>17</sup>. Dem entsprechend hat die Kommission 1975 einen Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme vorgelegt, um zum einen den internationalen Dividendenfluß von Diskriminierungen und Doppelbelastungen zu befreien und zum anderen das Steuergefälle für Unternehmensgewinne zwischen den Staaten abzubauen<sup>18</sup>. Ergänzt wurde diese Richtlinie im März 1988 um einen Vorentwurf für eine Richtlinie zur „Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften“. Die vollständige Umsetzung dieser Richtlinien-Vorschläge hätte für eine fast vollständige Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer gesorgt<sup>19</sup>.

Auch im Bereich der Einkommensteuer hatte die EU zunächst sehr weitreichende Pläne. In Anlehnung an die Vorschläge des Neumark-Berichtes formulierte die Kommission in ihrem Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern von 1967 als Endziel eine synthetische Globalsteuer auf die Einkünfte natürlicher Personen, wobei differierende Steuersätze noch für längere Zeit hingenommen werden sollten<sup>20</sup>. Aufgrund der ausgeprägten Immobilität des Faktors Arbeit ließen sich die Harmonisierungspläne der Kommission allerdings kaum durch das Ziel einer international effizienten Faktorallokation rechtfertigen. Außerdem erschien eine Harmonisierung dieser Steuer politisch nicht durchsetzbar. Die Aufgabe dieser Pläne drückte sich letztendlich darin aus, daß keine konkreten Richtlinienvorschläge zur Harmonisierung erarbeitet wurden. Sowohl der Richtlinienvorschlag zur Besteuerung von Grenzgängern von 1980<sup>21</sup> als auch die Empfehlungen zur Besteuerung von Nichtansässigen von 1994<sup>22</sup> zielten jeweils auf die Gleichstellung von nichtansässigen und ansässigen Steuerpflichtigen in einem Mitgliedstaat und implizierten damit keinerlei Harmonisierung, sondern eher eine Koordinierung der nationalen Einkommensteuersysteme.

Die Vorschläge zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer standen bis Ende der 80er Jahre im Raum, ohne daß allerdings Fortschritte bei ihrer Umsetzung erzielt worden wären<sup>23</sup>. Eine Revision ihrer Harmonisierungspolitik leitete die Kommission 1990 mit der Formulierung der „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“ ein. Die Kommission bezeichnete darin den Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme von 1975 als einen auf einem „zentralistischem Konzept der Steuerharmonisierung“<sup>24</sup> basierenden Ansatz. Der Vorschlag wurde ebenso zurückgezogen wie der Vorentwurf zur Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften von 1988<sup>25</sup>. Das neue Konzept der Kommission zielt auf die Beseitigung von Doppelbesteuerungen und Diskriminierungen grenzüberschreitender Unternehmensaktivitäten. Eine so weitgehende Harmonisierung, wie sie im Bereich der indirekten Steuern vorgenommen worden ist, wird also nicht mehr angestrebt. Vielmehr sollen lediglich die im Hinblick

auf das Funktionieren des Binnenmarktes größten steuerlichen Verzerrungen beseitigt werden<sup>26</sup>. Entsprechend läßt sich das neue Konzept der Kommission kaum noch als „Harmonisierungspolitik“, sondern eher als „Koordinierungspolitik“ bezeichnen. Ein erster wichtiger Schritt dieser neuen Strategie war die Verabschiedung der Mutter/Tochter-Richtlinie, der Fusionsrichtlinie und des Schiedsverfahren-Übereinkommens, durch die die steuerlichen Hemmnisse für grenzüberschreitende Unternehmenskooperationen erheblich reduziert werden konnten<sup>27</sup>. Auch die Empfehlungen der Kommission zur Besteuerung von kleinen und mittleren Unternehmen können als Element dieser neuen Strategie angesehen werden<sup>28</sup>.

Dieses neue Koordinierungskonzept spiegelt sich auch in der Stellungnahme der Kommission zu den Ergebnissen des Ruding-Ausschusses wider. Dieser unabhängige Expertenausschuß war 1989 mit der Aufgabe betraut worden, die Perspektiven der Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung aufzuzeigen. Es sollte im einzelnen untersucht werden, auf welche Bestandteile der Unternehmensbesteuerung sich etwaige Harmonisierungserfordernisse vordringlich zu konzentrieren hätten. Der Ruding-Ausschuß hat im Ergebnis eine sehr umfassende Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung vorgeschlagen<sup>29</sup>. Im Hinblick auf die Harmonisierungsmaßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen grenzüberschreitender Einkommenströme schließt sich die Kommission den Empfehlungen des Ausschusses weitgehend an und

<sup>17</sup> Vgl. Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft 1967, S. 8.

<sup>18</sup> Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1975, S. 1.

<sup>19</sup> Vgl. Devereux/Pearson 1990, S. 30.

<sup>20</sup> Vgl. Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft 1967, S. 8. Darüber hinaus wurde sogar die Abschaffung der Vermögensteuer auf juristische Personen erwogen, vgl. ebenda S. 5.

<sup>21</sup> Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1980.

<sup>22</sup> Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1994b.

<sup>23</sup> Bis 1990 wurde im Bereich der direkten Steuern lediglich eine Richtlinie verabschiedet: Die Richtlinie über gegenseitige Amtshilfe. Für den politischen Stillstand ist dies insofern bezeichnend, als diese Richtlinie ausschließlich die fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten anspricht. Sie soll die Möglichkeiten für Steuerverlagerungen und Steuerhinterziehungen reduzieren. Vgl. Rat der Europäischen Gemeinschaften 1977.

<sup>24</sup> Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1990a, S. 10.

<sup>25</sup> Vgl. Thömmes 1990, S. 125.

<sup>26</sup> Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1990a, S. 2.

<sup>27</sup> Vgl. Rat der Europäischen Gemeinschaften 1990a; Rat der Europäischen Gemeinschaften 1990b; Rat der Europäischen Gemeinschaften 1990c. Vgl. ausführlicher zu dem Richtlinienpaket zur grenzüberschreitenden Unternehmenskooperation z.B. Easson 1992, S. 610 ff.; Thömmes 1990, 122 ff.

<sup>28</sup> Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1994c.

<sup>29</sup> Vgl. Ruding-Ausschuß 1992, S. 7 ff.

verweist auf bereits umgesetzte oder geplante Maßnahmen. Zurückhaltend wurden dagegen die Empfehlungen des Ruding-Ausschusses zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer beurteilt. Konkrete Harmonisierungspläne werden nur im Hinblick auf einige wenige Komponenten der Bemessungsgrundlage wie z.B. die Verlustvor- und rückträge<sup>30</sup> artikuliert. Eine vollständige Harmonisierung der Bemessungsgrundlage hält die Kommission für zu weitgehend<sup>31</sup>. Die Einführung eines Mindeststeuersatzes und eines einheitlichen Körperschaftsteuersystems wird zwar nicht abgelehnt, perspektivisch gehen die — zumindest offiziell artikulierten — Absichten der Kommission über die Einleitung einer Debatte, „wie ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem auf Gemeinschaftsebene aussehen könnte“<sup>32</sup>, allerdings nicht hinaus.

Mit dem weitgehenden Verzicht auf die Harmonisierung — nicht zuletzt aufgrund nationaler Widerstände — hat sich die EU de facto für den Wettbewerb der Steuersysteme und folglich für ein Nebeneinander nur begrenzt koordinierter Steuersysteme entschieden. Zu fragen ist, ob diese Strategie vor dem Hintergrund einer verstärkten politischen und wirtschaftlichen Integration in der EU angemessen ist.

### **3. Wettbewerb der Steuersysteme: Eine überzeugende Alternative zu einer verstärkten Koordinierung?**

#### **3.1 Argumente für den Wettbewerb der Steuersysteme in der EU**

Im Hinblick auf die Frage der ökonomisch optimalen Zuordnung steuerpolitischer Kompetenzen auf verschiedene Gebietskörperschaftsebenen kann bekanntlich auf zwei Ansätze der Föderalismustheorie zurückgegriffen werden. Zum einen handelt es sich um das Konzept des institutionellen Wettbewerbs, zum anderen um das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz. Aus beiden Ansätzen lassen sich Argumente gegen eine zu weitgehende Koordinierung ableiten.

##### *3.1.1 Institutioneller Wettbewerb der Steuersysteme*

Ausgangspunkt des Konzepts des institutionellen Wettbewerbs ist die Annahme, daß Gebietskörperschaften durch ihr Angebot an öffentlichen Gütern, durch rechtliche Rahmenbedingungen und durch die Höhe und Struktur steuerlicher Belastungen miteinander um die Ansiedlung von Bürgern und Unternehmen konkurrieren. Diese Faktoren lassen sich unter dem Begriff staatlicher Institutionen subsumieren<sup>33</sup>. In Analogie zum Wettbewerb auf Gütermärkten sollen sich auf Dauer aus der Vielzahl unterschiedlicher institutioneller Arrangements diejenigen durchsetzen, die den Präferenzen der Haushalte und Unternehmen bestmöglich entsprechen. Idealtypisch werden die mobilen Produktionsfaktoren unter Abwägung des öffentlichen Leistungsangebots einerseits und der finanziellen Belastung durch öffentliche Abgaben andererseits

durch ein entsprechendes Wanderungsverhalten den für sie optimalen Standort auswählen.

Aus dieser Sicht wird die Vorteilhaftigkeit der durch eine Harmonisierung erzielten Einheitlichkeit des Steuersystems grundsätzlich in Frage gestellt. Vielmehr sollen Erkenntnisse über die optimale oder rationale Ausgestaltung des Steuersystems aus der Vielfalt gewonnen werden. Durch den Wettbewerb der Systeme sollen sich auf Dauer Optimallösungen herauschälen, die dann im Zuge von Imitationsprozessen von allen Mitgliedstaaten übernommen würden (Ex-post-Harmonisierung). Damit wird eine politische zentralistische Harmonisierung abgelehnt und auf den Wettbewerb als Entdeckungsverfahren vertraut<sup>34</sup>. Für diese Wettbewerbslösung spricht, daß in der EU in anderen Politikbereichen bereits ein funktionierender institutioneller Wettbewerb existiert. Dies läßt sich beispielsweise mit Blick auf die von Deutschland ausgegangene politische Unabhängigkeit der Zentralbanken und die vornehmlich von Großbritannien angestoßene Privatisierungswelle belegen<sup>35</sup>. Eine Ex-ante-Harmonisierung wäre vor diesem Hintergrund mit einem „traurigen Verlust an Experimentiermöglichkeiten“<sup>36</sup> verbunden.

##### *3.1.2 Realisierung der fiskalischen Äquivalenz*

Ausgangspunkt des Prinzips der fiskalischen Äquivalenz ist die Überlegung, daß öffentliche Leistungen überwiegend nicht allen Individuen in gleichem Maße zugute kommen. Vielmehr weisen diese Leistungen in der Regel sehr unterschiedliche räumliche Nutzenkreise auf. In diesem Fall sollte zur Gewährleistung eines möglichst effizienten Angebots eine räumliche Identität von Entscheidungs-, Zahler- und Nutzenkreis hergestellt werden (Prinzip der fiskalischen Äquivalenz)<sup>37</sup>. Ist dies nicht gewährleistet, fallen also Kosten und Nutzen bei unterschiedlichen Individuen an, so entstehen externe Effekte, und es ist mit einem suboptimalen Angebot der öffentlichen Leistungen zu rechnen.

Für die Frage der Harmonisierung der direkten Steuern lassen sich daraus folgende Schlüsse ableiten: Bei Existenz nationaler öffentlicher Güter sollte auf nationaler Ebene nicht nur über das Angebot an diesen Gütern entschieden werden, sondern es sollte auch die entsprechende Gestaltungshoheit auf der Einnahmenseite gewährleistet sein. Da die indirekten Steuern nur noch in

<sup>30</sup> Dazu liegt bereits seit 1984 ein Richtlinien-Vorschlag vor. Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1984.

<sup>31</sup> Keinen Harmonisierungsbedarf sieht die Kommission beispielsweise bei den Abschreibungsmodalitäten und der Behandlung von Rückstellungen.

<sup>32</sup> Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1992, S. 26.

<sup>33</sup> Vgl. Siebert/Koop 1994, S. 611.

<sup>34</sup> Vgl. Hayek 1968.

<sup>35</sup> Vgl. Siebert/Koop 1994, S. 612.

<sup>36</sup> Giersch 1990, S. 110.

<sup>37</sup> Vgl. Olson 1969.

engen Grenzen variiert werden können und im Hinblick auf die Währungsunion auch die Handlungsspielräume der Staatsverschuldung begrenzt werden müssen, verbleiben — so wird argumentiert — lediglich noch die direkten Steuern, um differierende Ausgabenbedarfe decken zu können. Dadurch bliebe auch die Möglichkeit erhalten, national unterschiedliche öffentliche Leistungsangebote mit einer entsprechenden Variation der Besteuerung zu verknüpfen. Dies gilt in besonderer Weise für die direkten Steuern, da diese bekanntlich sehr stark in die Verfolgung nationaler Ziele der Wirtschafts- und Sozialpolitik eingebunden sind. Die nationalen Präferenzen divergieren aber offensichtlich sowohl hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung dieser Lenkungsziele als auch hinsichtlich ihrer steuerpolitischen Beeinflussung erheblich. Um diesen unterschiedlichen Präferenzen Rechnung zu tragen und die Frustrationskosten der bei einer Harmonisierung unterlegenen Minderheiten zu minimieren, sollte die nationale Souveränität im Bereich der direkten Steuern erhalten bleiben. Im Ergebnis münden diese Überlegungen in die Forderung nach einem Konkurrenzsystem für die direkten Steuern in der EU. Die Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Ertragshoheit sollen auf Ebene der Mitgliedstaaten verbleiben.

Ob das Konkurrenzsystem, das innerhalb der EU bislang offensichtlich favorisiert wurde, aber tatsächlich mit diesen — theoretisch abgeleiteten — Vorteilen verbunden ist, kann allerdings in Frage gestellt werden.

### 3.2 Einwände gegen ein unkoordiniertes Nebeneinander nationaler Steuersysteme in der EU

#### 3.2.1 Mögliche Probleme des institutionellen Wettbewerbs

In den Ausführungen zum Konzept des institutionellen Wettbewerbs wurde deutlich, daß Vertreter dieses Ansatzes zentralplanerische Harmonisierungsmaßnahmen ablehnen. Dagegen soll über marktähnliche Konkurrenzprozesse eine stärkere Nutzung des über die Mitgliedstaaten der EU verteilten dezentralen Wissens sichergestellt werden. Solche Überlegungen sind im Hinblick auf die marktliche Allokation privater Güter unbestritten, dezentrale Entscheidungen sind hier zentralen zweifellos vorzuziehen. Ob auch zentrale Entscheidungen über die Ausgestaltung des Steuersystems mit dem Vorwurf der „Anmaßung von Wissen“ pauschal abgelehnt werden können, ist jedoch zu prüfen. So kann die Wissenschaft zweifellos Hinweise für eine rationale Ausgestaltung des Steuersystems geben. Zumindest liegen Anhaltspunkte darüber vor, was als ein „gutes“ und was als ein „schlechtes“ Steuersystem für den gemeinsamen Markt bezeichnet werden kann. Vor diesem Hintergrund ist es dann aber fraglich, ob der mit zeitintensiven Anpassungen verbundene Wettbewerbsprozeß der komplexen Steuersysteme nicht durch gewisse Koordinationsbemühungen abgekürzt werden sollte<sup>38</sup>.

Darüber hinaus ist es keineswegs evident, daß der internationale institutionelle Wettbewerb innerhalb der EU in jedem Falle zur Selektion des „besten“ institutionellen Arrangements führt. Entscheidend für die Tragfähigkeit des Konzepts des institutionellen Wettbewerbs ist, daß Haushalte und Unternehmen bei der Wahl ihres jeweils optimalen Standortes eine Gegenüberstellung der angebotenen öffentlichen Leistungen und der entsprechenden finanziellen Belastungen vornehmen. Nur dann können die Mitgliedstaaten ein präferenzgerechtes institutionelles Angebot sicherstellen. Dieser idealtypische Abgleich von Abgabenbelastung und öffentlicher Leistungsbereitstellung wird jedoch, wie gerade die aktuelle Diskussion um die Unternehmensteuerbelastung in Deutschland zeigt, von den Wirtschaftssubjekten oftmals nicht oder nur unvollständig vorgenommen. Verglichen werden hier überwiegend die Abgabenbelastungen in verschiedenen Ländern bei weitgehender Ausblendung des jeweiligen Leistungsangebotes. Wenn aber im Entscheidungskalkül der Haushalte und Unternehmen die öffentlichen Leistungsangebote als selbstverständlich angenommen und lediglich die steuerlichen Belastungen als Entscheidungskriterium herangezogen werden, dann erscheint es denkbar, daß der Wettbewerb der Steuersysteme in einen Steuersenkungswettbewerb mündet und die Mitgliedstaaten als „kurzfristige Gewinnmaximierer“ durch gezielten wettbewerbsverzerrenden Interventionismus mobile Produktionsfaktoren anzulocken versuchen.

Vor diesem Hintergrund könnte dann kaum erwartet werden, daß im freien Wettbewerb der komplexen und intransparenten direkten Steuersysteme das tendenziell ökonomisch-rechtlich besser gestaltete System über das schlechtere obsiegt<sup>39</sup>. Bei einer fortschreitenden wirtschaftlichen Integration ist vielmehr zu befürchten, „daß während der nächsten Jahrzehnte die Steuersysteme der europäischen Nationalstaaten um so stärker von wirtschaftlichen Optimalkriterien abweichen, je schwächer die Durchsetzungskraft der zentralen europäischen Autorität ist, einen Rahmen für die Gestaltung der nationalen Steuergesetze festzulegen“<sup>40</sup>. Die These, daß der Wettbewerb der Systeme ein für die EU ideales Steuersystem hervorbringen wird, ist also zumindest angreifbar<sup>41</sup>. Diese Überlegungen werden durch die Realität bestätigt. Trotz eines bereits seit mehreren Jahrzehnten währenden Wettbe-

<sup>38</sup> Damit ist allerdings noch nicht gesagt, daß ein solch „gutes“ Steuersystem in jedem Fall besser auf Gemeinschaftsebene als auf Ebene der Mitgliedstaaten eingeführt werden kann. Für die Gemeinschaftsebene spricht hier zumindest, daß Zielkonflikte wie etwa die Schaffung nationaler Standortvorteile nicht wirksam werden.

<sup>39</sup> Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 1990, S. 49.

<sup>40</sup> Ebenda.

<sup>41</sup> So z.B. auch Devereux 1992: „It would certainly be oversimplistic and wrong to imagine that any competitive market must produce an optimal outcome.“ (S. 101) und Devereux/Pearson 1990, S. 33.

werbs der Steuersysteme sind weiterhin erhebliche steuerliche Verzerrungen der internationalen Kapitalallokation zu konstatieren<sup>42</sup>. Auch wenn in den vergangenen Jahren eine gewisse Konvergenz der Steuersysteme zu beobachten war, so wird doch davon ausgegangen, „daß die Unterschiede (in der Unternehmensbesteuerung) durch das selbständige Handeln einzelner Mitgliedstaaten voraussichtlich nicht weiter verringert werden können ...“<sup>43</sup>.

### 3.2.2 Begrenzung der nationalen Ausgabenstaatlichkeit durch Steuersenkungswettbewerb: Das Beispiel nationaler Umverteilungspolitik

Wenn der Wettbewerb der Systeme auf die Senkung der Steuersätze und die Gewährung von speziellen Steuervergünstigungen beschränkt bleibt, dann können die durch die Wettbewerbslösung gewährten Gestaltungsspielräume faktisch nur in einer Richtung genutzt werden. Staaten, die versuchen, aus dem Steuer-Standort-Wettbewerb auszuscheren, würden den Verlust von Investoren riskieren. Insgesamt würde die Wettbewerbslösung folglich tendenziell zu sinkenden Steuereinnahmen führen. Dadurch würde dann allerdings die Annahme, die Konkurrenzlösung gewähre wünschenswerte nationale Einnahmespielräume zur Realisierung eines präferenzgerechten öffentlichen Angebots, in Frage gestellt. Spielräume zur Erhöhung der Einnahmen im Bereich der direkten Steuern würden nur dann bestehen, wenn die Steuersenkungen auf die national mobilen Produktionsfaktoren beschränkt blieben und zum Ausgleich die immobilien Faktoren höherbelastet würden. Derartige steuerpolitische Reaktionen können allerdings in besonderer Weise die Aufrechterhaltung nationaler Umverteilungspolitik gefährden und in eine Erosion des Sozialstaats münden<sup>44</sup>.

Diese Gefahr besteht immer dann, wenn — wie gegenwärtig auch innerhalb der Europäischen Union — Staaten in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen, deren Produktionsfaktoren unterschiedlich mobil sind. Unter der Annahme, daß die einzelnen Mitgliedstaaten ihre Attraktivität als Wirtschaftsstandort nicht gefährden wollen, werden sie es weitgehend unterlassen, die relativ mobilen Faktoren (Kapital, Arbeit bestimmter Qualität) durch die Besteuerung „teurer“ zu machen, als sie effektiv sind. Andernfalls ist davon auszugehen, daß die betroffenen Unternehmen den Einsatz dieser Faktoren reduzieren oder zum Zwecke der Steuerausweichung den gesamten Standort verlagern<sup>45</sup>. Da die in Konkurrenz zueinander stehenden Mitgliedstaaten versuchen werden, dies zu vermeiden, wird die Besteuerung der relativ mobilen Faktoren erheblich eingeschränkt werden, im Extremfall sogar gegen Null tendieren. Unter diesen Umständen könnten mittel- bis langfristig lediglich die immobilien Faktoren (bestimmte Arten von Arbeit, Grund und Boden) zur Staatsfinanzierung und damit auch zu Umverteilungszwecken herangezogen werden<sup>46</sup>, was allerdings nicht zuletzt unter dem Aspekt einer

gerechten Besteuerung kaum zu akzeptieren wäre<sup>47</sup>. Diese Problematik zeigt sich deutlich am Beispiel der in der EU trotz langjähriger Bemühungen weiterhin nicht abgestimmten Besteuerung von Zinserträgen<sup>48</sup>. Staaten, die wie Deutschland über eine vergleichsweise hohe Quellenbesteuerung eine adäquate Besteuerung dieser Einkünfte sicherzustellen versuchen, riskieren den massiven Abfluß von Kapital<sup>49</sup>.

Die Befürchtung, daß ein (steuerlicher) Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten der EU die nationalen Möglichkeiten zur Einkommensumverteilung erodiert, hat auch dann Bestand, wenn man berücksichtigt, daß die Konkurrenz um Kapital und Arbeit in gewünschter Quantität und Qualität in der Regel vermehrte Staatsausgaben vornehmlich im Infrastrukturbereich hervorruft, die durch steigende Steuersätze auf diese Faktoren finanziert werden können. Unter diesen Umständen nimmt die Besteuerung der relativ mobilen Faktoren jedoch lediglich den Charakter reiner Äquivalenzabgaben an. Eine Umverteilungspolitik, bei der jene Faktoren mehr „zahlen“, als sie zurückerhalten, wäre aber auch dann nicht möglich<sup>50</sup>. Will man diese Auswirkungen des Steuerwettbewerbs vermeiden, scheint es notwendig zu sein, die Besteuerung in den Mitgliedstaaten der

<sup>42</sup> Vgl. dazu ausführlich Ruding-Ausschuß, S. 3 f.; Genser/Schaden/Steinhort 1992, S. 9 ff.; Devereux/Pearson 1989, S. 59 ff.

<sup>43</sup> Ruding-Ausschuß 1992, S. 6.

<sup>44</sup> Vgl. Sinn 1994, S. 172.

<sup>45</sup> Folgt man Sinn (1994), so würde eine Besteuerung der relativ mobilen Faktoren dazu führen, daß die Firmen deren Einsatz bis zu dem Punkt reduzieren, bei dem ihr Wertgrenzprodukt die tatsächlichen Faktorkosten gerade im Ausmaß des Steuersatzes übersteigt. Verfolgen die einzelnen Länder das Ziel, das inländische Einkommen nach Abzug der Entlohnung der mobilen Faktoren zu maximieren, ist es notwendig, den Steuersatz auf Null zu setzen, da nur dann die Firmen den Faktoreinsatz bis zu jenem Punkt ausdehnen, bei denen die letzte eingesetzte Einheit noch gerade so viel an Mehrerlös bringt, wie sie kostet.

<sup>46</sup> Diese möglichen Wirkungen des Steuerwettbewerbs sind schon seit längerem bekannt. Vgl. MacDougall 1960; Richman 1963; Musgrave P.B. 1969. Sie werden durch neuere Untersuchungen bestätigt. Vgl. etwa Razin/Sadha 1991.

<sup>47</sup> Anzumerken ist allerdings, daß eine Senkung der Steuern auf mobile Faktoren zugleich einen Steuersenkungsdruck im Hinblick auf immobile Faktoren induziert. Verschiedene Autoren interpretieren diesen Zusammenhang als entscheidende Bremse für den internationalen Steuersenkungswettbewerb. Vgl. Vanheukele 1991, S. 354; Devereux 1992, S. 101.

<sup>48</sup> Ein Richtlinienvorschlag für die Einführung einer gemeinsamen Quellenbesteuerung von Zinsen wurde bereits 1989 vorgelegt (vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1989)., eine politische Einigung konnte aber bislang nicht erzielt werden. Auf Initiative der Bundesregierung sind Verhandlungen zur Harmonisierung der Zinsbesteuerung auf Ebene der EU allerdings erneut aufgenommen worden (vgl. Bundesministerium der Finanzen 1994, S. 173).

<sup>49</sup> Vgl. zu dieser Problematik Deutsche Bundesbank 1994.

<sup>50</sup> Vgl. Sinn 1994, S. 174.

Union einander stärker anzugleichen<sup>51</sup>. Damit bliebe die Möglichkeit erhalten, die relativ mobilen Faktoren zu besteuern, ohne deren Abwanderung befürchten zu müssen.

Geht man davon aus, daß die Realisierung sozialer Gerechtigkeit und Sicherheit trotz aller Kritik an einzelnen wohlfahrtstaatlichen Maßnahmen weiterhin als eine wünschenswerte Aufgabe der öffentlichen Hand angesehen wird, dann wird man nicht bereit sein, eine Situation zu tolerieren, in der einem Mitgliedstaat aufgrund des bestehenden Steuerwettbewerbs nur „eine Politik der Steuersenkung und des Sozialabbaus (verbleibt), um die Reichen nicht zur Abwanderung und die Armen nicht zur Zuwanderung zu bewegen<sup>52</sup>“. Dem könnte jedoch u.a. dadurch entgegengewirkt werden, daß durch stärkere Angleichungen der steuerlichen Rahmenbedingungen eine weitgehende Auflösung der finanziellen Basis für nationale Umverteilungsaktivitäten vermieden wird.

Insgesamt bleibt damit fraglich, ob die Forderung nach Erhalt nationaler fiskalischer Gestaltungsspielräume in der EU sinnvollerweise in eine Ablehnung jeglicher Harmonisierungs- oder Koordinierungslösung münden sollte. Das unkoordinierte Nebeneinander der Steuersysteme in der EU führt nicht — wie in der Literatur oft behauptet wird — zwangsläufig zu besseren Ergebnissen. Eine entsprechend ausgestaltete Angleichung der Steuersysteme könnte dagegen sowohl hinsichtlich der Reduzierung steuerlicher Aneutralitäten als auch der Gewährung nationaler Einnahmeautonomie eine überzeugende Alternative zur gegenwärtig praktizierten Wettbewerbslösung darstellen<sup>53</sup>. Dabei ist zu bedenken, daß die hier artikulierten Vorbehalte durch die im Zuge der wirtschaftlichen Integration zunehmende Wettbewerbsintensität noch an Gewicht gewinnen können.

Zu fragen ist schließlich, ob der Verzicht auf eine stärkere Abstimmung der politischen Entscheidungen im Bereich der direkten Steuern tatsächlich damit begründet werden kann, daß dadurch unangemessen in die nationale wirtschafts- und sozialpolitische Zielverfolgung eingegriffen würde. Damit ist einer der Aspekte der Harmonisierungsdiskussion angesprochen, die im Anschluß an die Verträge von Maastricht in neuem Lichte erscheinen. Im folgenden soll deshalb geprüft werden, welche weiteren Folgerungen sich aus der zunehmenden wirtschaftlichen und politischen Integration für die Koordinierung der direkten Steuern ergeben.

#### **4. Koordinierungsbedarf im Bereich der direkten Steuern in einer wirtschaftlichen und politischen Union**

##### **4.1 Wirtschaftliche Integration und ihre Konsequenzen für die Koordinierung der direkten Steuern**

Das in den Verträgen von Maastricht festgelegte Ziel der Wirtschafts- und Währungsunion bringt zum Ausdruck,

daß die EU auch nach der Vollendung des Binnenmarktes beabsichtigt, die wirtschaftliche Integration weiter voranzutreiben. Dahinter steht weiterhin der Gedanke, durch eine Ausdehnung und Öffnung der Märkte die Wettbewerbs- und Innovationsprozesse zu verstärken und somit die Wohlfahrt in der EU zu erhöhen. Unter Integration soll dabei — dem üblichen Begriffsverständnis folgend — die „Herstellung einer Einheit oder die Eingliederung in ein größeres Ganzes“<sup>54</sup> verstanden werden. Integration in internationale Wirtschafts-, aber auch in internationale Politikbeziehungen steht dann für den jeweils erreichten Stand ebenso wie für den Prozeß des wirtschaftlichen und politischen Zusammenschlusses mehrerer Länder. Dies geschieht zum einen durch den Abbau von Beschränkungen in den gegenseitigen Wirtschaftsbeziehungen (z.B. steuerliche Handelshemmnisse) und zum anderen durch den Aufbau gemeinsamer Politiken (z. B. Geld- und Währungspolitik)<sup>55</sup>. Die Integrationsbemühungen auf EU-Ebene folgen diesem Muster. Vor diesem Hintergrund soll hier zunächst mit Blick auf die wirtschaftliche Integration nach den möglichen Konsequenzen hinsichtlich eines verstärkten Koordinierungsbedarfs der direkten Steuern gefragt werden, um dies anschließend auch mit Blick auf die angestrebte politische Integration zu prüfen.

##### *4.1.1 Förderung des Wettbewerbs und der Marktintegration auf Unionsebene*

Zunächst ist daran zu erinnern, daß sich die EU in ihren Verträgen nicht das Ziel gesetzt hat, den Wettbewerb der Gebietskörperschaften zu fördern. Gefördert werden soll der Wettbewerb zwischen den Wirtschaftssubjekten, nicht der zwischenstaatliche Wettbewerb um das beste Steuersystem. Dieser Wettbewerb kann vielmehr inkompatibel mit den in einer Wirtschaftsunion angestrebten Verhältnissen sein, wenn er, was durchaus plausibel ist, den Wettbewerb zwischen den Unternehmen verfälscht<sup>56</sup>.

Darüber hinaus ist zu bedenken, daß mit der weiteren Marktintegration und den damit verbundenen zunehmenden grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Aktivitäten die durch die bestehenden Aneutralitäten des Steuersystems induzierten Effizienzverluste tendenziell anstei-

<sup>51</sup> Eine andere Möglichkeit wäre, die Steuerpolitik einer europäischen Zentralregierung zu überantworten. Dies wird jedoch aufgrund der damit verbundenen Einschränkung nationaler Souveränitätsrechte als wenig realistisch abgelehnt.

<sup>52</sup> Vgl. Sinn 1994, S. 175; Sinn 1989; Krause-Junk 1984.

<sup>53</sup> Der Ruding-Ausschuß fordert entsprechend „die Festlegung eines Mindestkörperschaftsteuersatzes sowie die Einführung gemeinsamer Gewinnermittlungsvorschriften, um eine übermäßige Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern, die ... insgesamt dazu tendiert, die Bemessungsgrundlage in der Gemeinschaft auszuhöhlen“. Ruding-Ausschuß 1992, S. 6.

<sup>54</sup> Eckrich 1994, S. 74.

<sup>55</sup> Vgl. Rose/Sauernheimer 1992, S. 611; Siebert 1982, S. 666 f.

<sup>56</sup> Vgl. Sass 1988, S. 14.

gen. Je mehr es gelingt, die Produktionsfaktoren durch die Etablierung der Wirtschafts- und Währungsunion innergemeinschaftlich zu mobilisieren, desto größer wird der Koordinierungsbedarf bei den entsprechenden Steuern. Der Koordinierungsdruck gewinnt dann in gleichem Maß an Schärfe, wie dies im Falle der indirekten Steuern vor der Vollendung des Binnenmarktes der Fall war. Dies gilt bekanntlich in stärkerem Maße für den Faktor Kapital als für den Faktor Arbeit. Entsprechend steht hier die Körperschaftsteuer im Mittelpunkt der Diskussion.

In diesem Sinne sind auch die insgesamt recht umfassenden Vorschläge des Ruding-Ausschusses zur vermehrten Abstimmung steuerpolitischer Entscheidungen in diesem Bereich zu interpretieren. Um der unterschiedlichen Dringlichkeit der Umsetzung einzelner Maßnahmen mit Blick auf die voranschreitende wirtschaftliche Integration Rechnung zu tragen, hat der Ruding-Ausschuß einen Dreiphasen-Zeitplan konzipiert. So hält der Ausschuß in der derzeitigen Entwicklungsphase der EU die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme zwar nicht für notwendig, „trotzdem stellt die Einführung eines gemeinschaftlichen Körperschaftsteuersystems ... langfristig ein erstrebenswertes Ziel dar“<sup>57</sup>. Nach Meinung des Ausschusses sollten bis zur Vollendung der Wirtschafts- und Währungsunion ein einheitliches Körperschaftsteuersystem und Mindeststeuersätze eingeführt und die wichtigsten Elemente der Steuerbemessungsgrundlage stärker angeglichen werden. Im Ergebnis lassen die Empfehlungen des Ruding-Ausschusses folglich den Schluß zu, daß die Allokationsaneutralitäten, die durch das gegenwärtige unkoordinierte Nebeneinander der Steuersysteme induziert werden, und die äußerst begrenzten Harmonisierungspläne der EU als nicht kompatibel mit dem Ziel der Wirtschafts- und Währungsunion angesehen werden müssen.

#### *4.1.2 Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit im Rahmen weltweiter Konkurrenzbeziehungen*

Die verstärkte wirtschaftliche Integration innerhalb der EU trägt dazu bei, daß über den Wettbewerb zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten hinaus auch in der Dimension einer weltweit wachsenden Konkurrenz zwischen Wirtschaftsblöcken, insbesondere zwischen Europa, Nordamerika und Südostasien, gedacht wird. Damit wird allerdings der politische Handlungsbedarf zur Minderung der mit den bestehenden Aneutralitäten des Steuersystems verbundenen Effizienzverluste noch verschärft. Die Ausgestaltung des Steuersystems spielt dann nicht allein im innereuropäischen Verhältnis „als Standortfaktor eine große Rolle“<sup>58</sup>, sondern sie stellt eine — weit über die Grenzen des gemeinsamen Marktes hinaus — die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsblocks „EU“ mitbestimmende Größe dar.

Die aktuellen Überlegungen der Kommission zur Anpassung der Erbschaft und Schenkungsteuer greifen diese Akzentverschiebung auf, indem die bestehenden steuerli-

chen Wettbewerbsverzerrungen nicht nur im innereuropäischen, sondern auch im globalen Kontext als bedenklich angesehen werden. Die Erbschaftsteuern in den einzelnen Mitgliedstaaten weichen hinsichtlich der Steuersätze und deren Differenzierung, der Freibeträge und der Zahlungsmodalitäten erheblich voneinander ab. Je nach Ausgestaltung der Steuer fallen die Belastungen für die Unternehmen — und nur die sind hier von Interesse — zum Teil sehr hoch aus. Die Folgen sind umfangreiche Liquiditätseinbußen<sup>59</sup> mit negativen Auswirkungen auf die Investitionsfähigkeit und die vorhandenen Arbeitsplätze. Die Kommission sieht darin zurecht nicht nur ein nationales oder inner-europäisches Problem. Vielmehr läßt sich darüber hinaus darauf verweisen, daß durch ineffiziente nationale Regelungen „die Union insgesamt gegenüber der weltweiten Konkurrenz benachteiligt“<sup>60</sup> wird. Oder anders ausgedrückt: Die innerhalb der EU bestehenden Ineffizienzen der Erbschaftsbesteuerung erweisen sich insofern als kontraproduktiv, wie das verfügbare Gesamtpotential wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit innerhalb der Gemeinschaft nur unzureichend ausgeschöpft bzw. durch die betreffenden steuerlichen Regelungen partiell blockiert wird<sup>61</sup>.

Dieses Argument der Sicherung der globalen Wettbewerbsfähigkeit trifft sicherlich in weit stärkerem Maße auf die Körperschaftsteuer ebenso wie auf die Einkommensteuer zu. Das Problem dürfte hier mit Blick auf die weltweiten Konkurrenzbeziehungen ähnlich gelagert sein, allerdings mit dem gewichtigen Unterschied, daß die negativen Auswirkungen hinsichtlich des gesamten Leistungspotentials der Union aufgrund der größeren Bedeutung dieser Steuern für die unternehmerischen Aktivitäten deutlich höher zu veranschlagen sind.

Sobald man nicht mehr allein in der Dimension der Konkurrenz einzelner Volkswirtschaften, sondern verstärkt in

<sup>57</sup> Ruding-Ausschuß 1992, S. 7.

<sup>58</sup> Vgl. Matthes 1992, S. 414.

<sup>59</sup> Untersuchungen bei französischen Familienunternehmen haben in diesem Zusammenhang ergeben, daß die Erbschaftsteuer in einem Zeitraum von weniger als 10 Jahren annähernd 90 % der Gewinne aufgezehrt hat. Die jeweils betroffenen Unternehmen büßten nicht selten relativ rasch ihre Wettbewerbsfähigkeit am Markt ein. Im Extremfall wurden sie sogar zu Konkursfällen. Vgl. Kommission der Europäischen Union 1994a, S. 2 und 13. Ähnliche Probleme wirft auch die deutsche Erbschaftsbesteuerung auf. Vgl. die Ausführungen des Präsidenten des DIHT, Hans Peter Stihl, im Handelsblatt vom 15.04.1991.

<sup>60</sup> Institut der deutschen Wirtschaft 1994, S. 7. Vgl. auch Kommission der Europäischen Union 1994a, S. 13.

<sup>61</sup> So weist in diesem Zusammenhang auch Hamaekers (1993, S. 27) darauf hin, „that a high degree of harmonization will become necessary from an economic point of view. The cost of maintaining different systems is high. The cost of compliance is also high but in particular much money is wasted due to distortions. European-based companies realize that they have to operate efficiently in Europe. They will have to compete with the United States, Japan and more than four Asian tigers in the future and will therefore probably once again put pressure on governments to cooperate with harmonization in Europe“.

der Dimension des Wettbewerbs ganzer Wirtschaftsräume denkt, gewinnen auch zunächst nur auf Einzelstaaten innerhalb dieser Wirtschaftsräume begrenzte negative Auswirkungen steuerlicher Regelungen zunehmend an internationaler Bedeutung. Dies gilt insofern, wie sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der konkurrierenden Regionen an der Leistungskraft ihrer Mitgliedstaaten bemißt. Steuerliche Aneutralitäten begrenzen damit nicht nur die Leistungskraft der einzelnen Mitgliedstaaten, sondern auch der EU insgesamt. Aus dieser Perspektive müssen dann aber verstärkte Koordinationsbemühungen im Bereich der direkten Steuern nicht zwangsläufig „zu einer Benachteiligung des Standorts Europa als Ganzem führen“<sup>62</sup>, wie dies von Befürwortern eines Wettbewerbs der nationalen Steuersysteme mit Verweis auf den weltweiten Standortwettbewerb oftmals angeführt wird. Vielmehr ist mit Blick auf eben jene globale Konkurrenz der Wirtschaftsräume zunächst völlig offen, ob eine vermehrte Abstimmung der steuerlichen Regelungen innerhalb Europas zur Sicherung der gesamteuropäischen Wirtschaftskraft die vermeintlich schlechtere Lösung darstellt.

## 4.2 Politische Integration und ihre Konsequenzen für das Ausmaß nationaler Steuerautonomie

### 4.2.1 *Der steuerpolitische Handlungsspielraum vor dem Hintergrund der politischen Zielsetzungen der Union*

Neben der voranschreitenden wirtschaftlichen Integration liefert das angestrebte Maß an politischer Integration weitere Anhaltspunkte für die Beurteilung des Koordinierungsbedarfs der direkten Steuern. Unter politischen Gesichtspunkten stellt sich dabei die Frage, in welchem Umfang zukünftig im Rahmen der angestrebten politischen Union staatliche Aufgaben auf europäischer Ebene wahrgenommen werden, die eine stärkere Abstimmung nationaler Entscheidungen im Bereich der Ausgestaltung der direkten Steuern erforderlich machen. Je mehr Politikbereiche mit einem instrumentellen Bezug zu den direkten Steuern langfristig in die vollständige oder — wie dies wohl der Regelfall sein wird — teilweise Zuständigkeit der Union fallen, um so weniger erscheint vergleichbar der indirekten Besteuerung auch bei den direkten Steuern eine uneingeschränkte nationale Souveränität als die in jeder Hinsicht zweckmäßige Lösung.

In der Vergangenheit wurde angesichts einer nur schwach ausgeprägten politischen Funktion der europäischen Ebene eine stärkere Koordination der direkten Steuern u.a. mit dem Argument zurückgewiesen, daß die Wahrnehmung steuerlicher Gestaltungshoheiten als abgeleitete Funktion der Wahrnehmung wirtschaftspolitischer Aufgabenhoheiten zu interpretieren ist. So lange letztere in weit überwiegender Zahl bei den Mitgliedstaaten lagen, bestand auch kein Anlaß, über eine aus dieser Sicht stär-

kere Abstimmung der direkten Steuern nachzudenken. Mit den Maastrichter Beschlüssen zu den zukünftig auf Unionsebene zu verwirklichenden politischen Zielen und Aufgaben haben die Mitgliedstaaten allerdings einer Einschränkung ihrer politischen Befugnisse in verschiedenen Aufgabenbereichen zugestimmt. Damit gilt das oben angeführte Argument nicht mehr uneingeschränkt, im Gegenteil, es liefert unter den geänderten Umständen sogar Anlaß, über eine stärkere steuerpolitische Abstimmung zwischen den Mitgliedstaaten nachzudenken. Ein solchermaßen verstärkter steuerpolitischer Koordinationsbedarf würde lediglich die Gesetzgebungshoheit berühren, aber weder die nationale Verwaltungshoheit, vor allem aber nicht die nationale Ertragshoheit in Frage stellen.

Die Kernfrage lautet daher, ob im Rahmen der angestrebten politischen Integration in Europa hinsichtlich der Definition und Organisation gemeinschaftlicher Politikfelder einem zentralistischen oder eher einem dezentralen, wettbewerblichen Ansatz gefolgt werden soll. Der Vertrag von Maastricht enthält sowohl zentralistische als auch wettbewerbliche Elemente<sup>63</sup>. So könnte die Verankerung des Subsidiaritätsprinzips als Begründung dafür angeführt werden, daß möglichst dezentral entschieden und institutioneller Wettbewerb zum Leitbild weiterer Integrations Schritte wird. Das unkoordinierte Nebeneinander nationaler Steuersysteme wäre vor diesem Hintergrund geradezu wünschenswert. Andererseits deutet jedoch der umfangreiche Katalog an Tätigkeiten, die der Maastrichter Vertrag der Gemeinschaft, sei es in ausschließlicher, sei es vor allem aber in teilweiser Zuständigkeit, zuweist, darauf hin, daß in den nächsten Jahren mit einem anhaltenden Kompetenzsog zugunsten der europäischen Ebene zu rechnen ist. Geht man vom mittlerweile von allen Mitgliedstaaten ratifizierten Maastrichter Vertrag aus, so dürfte kein Zweifel daran bestehen, daß von den Regierungen der einzelnen Mitgliedstaaten eine weitere Vertiefung der politischen Integration beabsichtigt wird. Wie schon einleitend zu diesem Beitrag erwähnt, haben die Gemeinschaftsmitglieder zu diesem Zweck das Zielbündel der Union erweitert. Bekanntermaßen steht neben der vollständigen Übertragung der geld- und währungspolitischen Kompetenzen die Errichtung einer Forschungs- und Technologiegemeinschaft, die Übertragung wachstums- und industriepolitischer Zuständigkeiten, die Ausdehnung der Kompetenzen im umweltpolitischen Bereich und insbesondere die Stärkung des wirtschaftlichen und sozialen Zusammenhalts zusätzlich zu den ohnehin zweifelsfrei von der Union etwa im Bereich der Wettbewerbs-, Handels- oder Agrarpolitik zu erfüllenden Aufgaben auf dem Programm.

Mit dem neu definierten Zielbündel der Europäischen Union tragen die Mitgliedstaaten letztendlich einer Entwicklung Rechnung, die in zunehmendem Maße durch grenzüberschreitende Auswirkungen in den genannten

<sup>62</sup> Siebert/Koop 1994, S. 613.

<sup>63</sup> Vgl. Siebert/Koop 1994, S. 611 ff.

Politikfeldern gekennzeichnet ist. Je offener die Volkswirtschaften im europäischen Integrationsprozeß werden, desto stärker nimmt der Grad an wirtschaftlicher Verflechtung zu, desto geringer sind aber auch die Steuerungsmöglichkeiten und Wirkungen (ausschließlich) national konzipierter wirtschaftspolitischer Maßnahmen. Dies wird nicht nur für die Bereiche der Wettbewerbspolitik, der Handelspolitik oder der Geld- und Währungspolitik anerkannt<sup>64</sup>, sondern zu nehmend auch für umwelt-, forschungs-, wachstums- und strukturpolitische Aufgaben so gesehen<sup>65</sup>. Damit verlieren jedoch Argumente an Schlagkraft, die eine stärkere europäische Koordinierung im Bereich der direkten Steuern mit Verweis auf die Einschränkung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten zum Zwecke der Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele auf nationalem Niveau ablehnen<sup>66</sup>.

In dem Maße, wie mit der Realisierung der angestrebten Wirtschafts- und Währungsunion der Aufgabenbereich der Gemeinschaft beträchtlich erweitert wurde, hat sich zunächst ganz allgemein der politische Abstimmungsbedarf zwischen den Mitgliedstaaten erhöht. Zwar wurden die neuen Gemeinschaftskompetenzen nicht unbedingt zu Lasten der nationalen Regierungen eingeführt. Vielmehr können die genannten Politikfelder als Gemeinschaftsaufgaben verstanden werden, an deren Bewältigung die Union nunmehr neben den Mitgliedstaaten beteiligt wird. Aber selbst in einer zurückhaltenden Auslegung der zukünftigen Entscheidungskompetenzen der Union zielen die vertraglichen Bestimmungen zumindest darauf ab, die Mitgliedstaaten „systematisch stärker in den Gemeinschaftsrahmen einzubinden“<sup>67</sup>. Gerade weil die (direkten) Steuern ein wesentliches Instrument zur Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele darstellen, ist vor diesem Hintergrund kaum vorstellbar, daß sie vom verstärkten Abstimmungs- und Koordinierungsbedarf ausgeschlossen bleiben sollen. Ob überhaupt und, wenn ja, in welchem Ausmaß ein solcher Koordinationsbedarf besteht, läßt sich allerdings nicht pauschal bestimmen, sondern hängt von den steuerpolitischen Abstimmungserfordernissen in einzelnen Politikfeldern ab.

#### *4.2.2 Verstärkte Koordinierung der direkten Steuern als Voraussetzung eines konsistenten politischen Handelns auf Unionsebene am Beispiel ausgewählter Politikfelder*

Die Einschränkung nationaler Gestaltungshoheiten durch eine stärkere Koordinierung steuerpolitischer Maßnahmen auf Unionsebene könnte die Möglichkeit zu einer effizienteren Erfüllung politischer Aufgaben liefern, die sowohl gegenwärtig als auch in Zukunft vermehrt durch die Gemeinschaft verfolgt werden sollen. Dem liegt die Annahme zugrunde, daß die einzelnen politischen Sachbereiche nicht isoliert nebeneinander stehen, sondern auf das engste aufeinander bezogen sind und sich wechselseitig beeinflussen. Entsprechend konstatiert Art. C des

Maastrichter Vertrages, daß die Union „über einen einheitlichen institutionellen Rahmen, der die Kohärenz und Kontinuität der Maßnahmen zur Erreichung ihrer Ziele“ gewährleistet, verfügt. Der Begriff von der „Interdependenz aller Teilpolitiken“ spiegelt diesen Zusammenhang zutreffend wider<sup>68</sup>. Es kann aus dieser Perspektive daher nicht verwundern, daß der in Art. 2 des Maastrichter Vertrages aufgelistete Katalog gemeinschaftlich zu erfüllender oder auf Unionsebene miteinander abzustimmender Tätigkeiten fast das gesamte Spektrum staatlicher Aufgaben abdeckt, unabhängig davon, daß die EU hier im Regelfall nur über Teilkompetenzen verfügt. Es verwundert lediglich, daß der gesamte Bereich der Haushalts- und Steuerpolitik hier weitgehend ausgespart bleibt und lediglich auschnittsweise die Harmonisierung der indirekten Steuern oder die nationalen Verschuldungsregeln in einer zukünftigen Währungsunion thematisiert werden. Dies gilt um so mehr, wie die nationalen Entscheidungen im Bereich der direkten Besteuerung keineswegs immer mit der Verfolgung politischer Ziele auf Unionsebene konform gehen. Dies kann am Beispiel ausgewählter Politikfelder näher erläutert werden. Es wird dabei auch deutlich, daß der Koordinierungsbedarf je nach Politikfeld unterschiedlich ausfallen kann. Er reicht von einer möglichen Abstimmung von Einzelregelungen bis hin zu einer weitreichenderen Angleichung der Bemessungsgrundlagen und Steuersätze.

##### 4.2.2.1 Europäische Geld- und Währungspolitik

Die geplante Schaffung einer einheitlichen europäischen Währung kann als ein bedeutender Schritt der Europäischen Union in Richtung Zentralisierung verstanden werden<sup>69</sup>. Die Beschlüsse zur Realisierung eines einheitlichen europäischen Währungsraums scheinen dabei vordergründig betrachtet in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der nationalen Steuerpolitik zu stehen, zumindest soweit man ausschließlich den Ausführungen des Maastrichter Vertrages folgt. Zwar enthält der Vertrag weitreichende Regelungen zur Koordination der Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten als Voraussetzung zur Gründung einer Wirtschafts- und Währungsunion. Die

<sup>64</sup> Vgl. Laaser u.a. 1993; Klodt u.a. 1992.

<sup>65</sup> Vgl. etwa für den Bereich der Umweltpolitik Huckestein 1993 oder auch Scheele 1993; vgl. für den Bereich der Wachstums- und Strukturpolitik bspw. Maennig/Wagner 1994.

<sup>66</sup> Auch der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zu den Empfehlungen des Ruding-Ausschusses eine Harmonisierung der direkten Steuern nicht grundsätzlich abgelehnt. Vielmehr will er die Harmonisierungsbemühungen „auf das unbedingt Notwendige“ beschränken. Was in diesem Zusammenhang allerdings unter dem „unbedingt Notwendigen“ zu verstehen ist, bleibt in dieser Stellungnahme offen.

<sup>67</sup> Hrbek 1992, S. 133.

<sup>68</sup> Vgl. Kohlhasse 1987, S. 201.

<sup>69</sup> Vgl. Siebert/Koop 1994, S. 615.

hierbei relevanten Bestimmungen des Art. 104 c EG-Vertrag beziehen sich jedoch lediglich auf die Vermeidung "übermäßiger öffentlicher Defizite"<sup>70</sup>. Über die Verschuldungspolitik hinausgehende haushaltspolitische Bestimmungen, die auch den Bereich der direkten Besteuerung berühren, wurden vertraglich nicht festgeschrieben. Es wird damit implizit unterstellt, daß keine Notwendigkeit besteht, zusätzlich zu den Verschuldungsregelungen weitere haushalts-, insbesondere jedoch steuerpolitische Bestimmungen zur Gewährleistung der erforderlichen Budgetdisziplin festzuschreiben.

Es würde dabei jedoch zum einen übersehen, daß Maßnahmen zur Angleichung der Regelungen im Bereich der direkten Steuern bei Aushandlung der Bestimmungen über die Währungsunion angesichts möglicher Steuerausweichungen und damit verbundener Steuermindereinnahmen, die die Haushaltsdisziplin einzelner Mitgliedstaaten potentiell gefährden, bereits eine erhebliche Rolle spielten<sup>71</sup>. Die betreffende Regierungskonferenz folgte hier allerdings nicht dem belgischen Vorschlag, durch Abkehr vom Einstimmigkeitserfordernis in Art. 99 und Art. 100 EG-Vertrag die Möglichkeit zur Harmonisierung der direkten Steuern erheblich zu erleichtern, sondern bekundete lediglich den politischen Willen, die vor allem aus dem freizügigen Kapitalverkehr resultierende Gefahr der Steuerausweichung nicht weiter zu erhöhen.

Zum anderen und vor allem würde aber übersehen, daß die Sanktionsmechanismen zur Verhinderung einer undisziplinierten Budgetpolitik möglicherweise nicht stark genug sind, um wirksam auszuschließen, daß einzelne Mitgliedstaaten im Rahmen eines Steuersenkungswettbewerbs zur Aufrechterhaltung des staatlichen Leistungsangebots ihr Budgetdefizit im Vertrauen darauf ausweiten, im Falle einer etwaigen Überschuldung mit dem finanziellen Beistand der übrigen Mitglieder („bail out“)<sup>72</sup> rechnen zu können. Anlaß zu einer entsprechend skeptischen Einschätzung der Wirksamkeit des für einen solchen Fall vorgesehenen Sanktionsverfahrens liefern dabei nicht allein die zur „Verurteilung“ der Haushaltspolitik eines Mitgliedstaates geplanten Abstimmungsregeln und die im Rat der EU bestehende Stimmenkonstellationen: Da die als Voraussetzung für Sanktionsmaßnahmen erforderliche formale Feststellung einer „undisziplinierten“ Budgetpolitik nicht ohne Stimmen aus den Reihen derjenigen Mitgliedstaaten zustande kommen kann, die erfahrungsgemäß selbst eine Tendenz zu „übermäßigen“ Budgetdefiziten aufweisen, diese Länder aber auch wiederum am ehesten von einer Strategie eines defizitfinanzierten Steuersenkungswettbewerbs profitieren würden, ist ein strategisches Abstimmungsverhalten nach Schaffung einer einheitlichen Währung nicht unwahrscheinlich. Aber selbst wenn es zu einem Verurteilungsbeschluß kommen sollte, hat dies nicht automatisch spürbare Sanktionen, etwa in Form einer Geldbuße, zur Folge, sondern lediglich Ermahnungen in Gestalt von Empfehlungen oder öffentlichen Anprangerungen verbunden mit großzügig bemessenen Fristen zur Beseitigung der negativ bewerteten Haushaltslage<sup>73</sup>.

Damit bleibt der „Anreiz“ zu einer undisziplinierten Budgetpolitik bestehen.

Soweit eine solche Haushaltspolitik das Ergebnis eines Steuersenkungswettbewerbs zur Sicherung nationaler Standortvorteile in der Konkurrenz um Unternehmensansiedlungen innerhalb der Union ist, könnte eine stärkere Koordination der steuerpolitischen Entscheidungen zwischen den Mitgliedstaaten die bestehenden haushaltspolitischen Sanktionsmechanismen wirksam ergänzen. Dabei sollten die Gestaltungsfreiheiten der Mitgliedstaaten nach oben keine Begrenzung erfahren, aber eine zu Lasten anderer Mitgliedstaaten betriebene Steuersenkungspolitik eindeutig beschränkt werden. Zu denken ist hierbei an eine gewisse Angleichung der Bemessungsgrundlagen der entsprechenden Steuern, da über deren Variation erhebliche Einflüsse auf die Effektivbelastung ausgeübt werden können, und an die Festlegung von Mindeststeuersätzen. Diese wären im Falle der Körperschaftsteuer je nach gewähltem Körperschaftsteuersystem unterschiedlich hoch festzusetzen. Insgesamt läßt sich damit ein relativ weitreichender Koordinierungsbedarf ableiten. Eine entsprechende Abstimmung nationaler steuerpolitischer Entscheidungen könnte tendenziell einen Beitrag zur besseren Erfüllung der angestrebten währungspolitischen Ziele leisten<sup>74</sup>.

#### 4.2.2.2 Europäische Industrie- und Wachstumspolitik

Vergleichbar einer europäischen Währungspolitik ergibt sich auch im Bereich einer europäischen Industrie- und Wachstumspolitik anscheinend keine unmittelbare Notwendigkeit für eine vermehrte supranationale Koordination im Bereich der direkten Steuern. Dies gilt insbesondere dann, wenn man aus einer eher skeptischen Einschätzung heraus jede Form staatlicher Wachstums- und Industriepolitik, sei es aufgrund negativer empirischer Erfahrung in der Vergangenheit, sei es aufgrund theoretischer Einwände bezüglich der Möglichkeit, zukünftige Wachstums-

<sup>70</sup> Neben den Regelungen in Art. 104 c Abs. 1 und 2 EG-Vertrag vgl. zur Diskussion dieser Budget- und Verschuldungsregeln auch: Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 1994; Fuest 1993; Gäckle 1992; Tietmeyer 1992.

<sup>71</sup> Vgl. Beutler u.a. 1993, S. 403.

<sup>72</sup> Vgl. grundsätzlich zur Problematik des „bail out“ Gäckle 1992, S. 264 ff.

<sup>73</sup> Vgl. Gäckle 1992, S. 269 f.; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 1994, S. 8.

<sup>74</sup> In ähnlicher Weise beurteilt auch Hamaekers die Notwendigkeit der Einschränkung nationaler steuerpolitischer Gestaltungsfreiheiten unter den Bedingungen einer bereits (teilweise) erfolgten Abgabe wirtschafts- und währungspolitischer Kompetenzen der Mitgliedstaaten an die Union: „It would be difficult to imagine that in an economic and monetary union the present differences in taxation of companies and also of privat investment income will remain unaffected. Giving up authority on economic and monetary policy is much more fundamental than giving up tax sovereignty. Tax policy is to a great extent only an instrument of economic and monetary policy“ (Hamaekers 1993, S. 27).

branchen zum Zwecke ihrer gezielten Förderung vorab zu identifizieren, auch die Wirksamkeit einer solchen Politik auf europäischem Niveau grundsätzlich anzweifelt<sup>75</sup>.

Zu einer etwas anderen Einschätzung gelangt man, wenn man unter dem Einfluß japanischer Exporterfolge und der ihnen zugrunde liegenden Politikstrategie sowie basierend auf den Aussagen neuerer Wachstums- und Handelstheorien eine Förderung ausgewählter „Zukunftsindustrien“ und „Wachstumsbranchen“ durchaus positiv bewertet<sup>76</sup>. Die theoretische Begründung für eine solche Politik zielt dabei zum einen auf die Notwendigkeit zur Internationalisierung sogenannter technologischer Spillovers, die die Basis zur staatlichen Unterstützung wachstums-erzeugender Forschungsaktivitäten liefern. Zum anderen spielt das Aufbrechen ausländischer Monopole, die ihre Marktmacht tatsächlich ausüben, deren Produkte nur schwer substituierbar sind (Schlüsselindustrie) und die aufgrund ihres technologischen Vorsprungs durch die üblichen Marktmechanismen nicht angreifbar sind, bei der Rechtfertigung einer temporären Abschottung der inländischen Märkte und einer Förderung der entsprechenden Branchen eine entscheidende Rolle. In beiden Fällen kann eine völlig dezentrale Wirtschaftspolitik zu suboptimalen Ergebnissen führen<sup>77</sup>. Soweit die genannten Externalitäten dabei länderübergreifende Spillover-Effekte darstellen, läßt sich die Vorteilhaftigkeit einer europäischen Wachstums- und Industriepolitik mit positiven Skaleneffekten begründen.

Vor diesem Hintergrund müssen die industriepolitischen Kompetenzen, die im Maastrichter Vertrag in Art. 130 sowie Art. 130 f bis p der EU-Kommission eingeräumt worden sind, eingeordnet werden. Zu ihrem Instrumentarium zählen dabei neben handelspolitischen Maßnahmen und Ausnahmeregelungen bei der Wettbewerbspolitik auch die vor allem unter steuerpolitischen Gesichtspunkten relevante Förderung von Forschung und Entwicklung in Unternehmen. Ein relativ zum status quo stärkerer Koordinationsbedarf im Bereich der direkten Steuern könnte sich hier insofern ergeben, wie jenseits der Übernahme von Anfangsverlusten oder der Subventionierung von F&E-Aktivitäten durch die EU branchenspezifische steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Fähigkeit und Bereitschaft zu Innovationen und Investitionen (spezifische Abschreibungs- und Verlustausgleichsregelungen, steuerbegünstigte Zuwendungen etc.) auf nationaler Ebene zwischen den Mitgliedstaaten abgestimmt werden, um allokativer Verzerrungen durch eine unkoordinierte Förderpolitik innerhalb Europas im Rahmen tolerierbarer Unterschiede zu vermeiden. Wenn eine steuerliche Begünstigung als besonders wachstumsträchtig identifizierter Wirtschaftszweige positiv beurteilt wird, dann sollte nicht zuletzt zur Wahrung einheitlicher Wettbewerbsbedingungen innerhalb der EU eine Abstimmung solcher Fördermaßnahmen erfolgen.

Der diesbezüglich im Bereich einer europäischen Wachstums- und Industriepolitik erforderliche steuerpoliti-

sche Koordinationsbedarf fällt allerdings erheblich geringer aus, als dies zur Unterstützung der währungspolitischen Zielsetzung notwendig ist. Während sich im letztgenannten Fall der Koordinationsbedarf sowohl auf Bestimmungen der Bemessungsgrundlage als auch der Festlegung von Mindestsätzen bei einzelnen Steuern erstrecken kann, reduziert dieser sich hinsichtlich der Wachstums- und Industriepolitik auf eine weitaus leichter zu realisierende Abstimmung selektiver steuerlicher Fördermaßnahmen zwischen den Mitgliedstaaten. Dies trifft in ähnlicher Form auf die Bewertung des steuerpolitischen Abstimmungsbedarfs im Bereich der europäischen Regionalpolitik zu.

#### 4.2.2.3 Europäische Regionalförderung und Beihilfenkontrolle

Auch im Bereich der europäischen Regionalpolitik stellt eine stärkere Koordination steuerpolitischer Entscheidungen auf nationaler Ebene keine unabdingbare Voraussetzung für den Erfolg regionalpolitischen Handelns auf Unionsebene dar. Dennoch könnte eine vermehrte Abstimmung der Ausgestaltung steuerlicher Maßnahmen auf nationaler Ebene die Wirksamkeit der Regionalförderung auf EU-Ebene erhöhen. Vergleichbar dem Bereich der Industriepolitik bedarf es dabei allerdings keiner weitreichenden Angleichung der Bemessungsgrundlagen und Sätze einzelner Steuern, sondern lediglich der Abstimmung selektiver steuerlicher Fördermaßnahmen. Im Unterschied zum Bereich der europäischen Industriepolitik zielt im Rahmen der Regionalförderung der Koordinationsbedarf nicht auf die möglichst einheitliche Gewährung spezifischer steuerlicher Fördermaßnahmen, sondern vielmehr auf die Beschränkung einer gegebenenfalls bestehenden, aus EU-Sicht unerwünschten Pluralität an regionalpolitisch motivierten steuerlichen Einzelförderungen.

Die europäische Regionalpolitik dient gemäß Art. 130 a EG-Vertrag dem Ziel, die Unterschiede im Entwicklungsstand der verschiedenen Regionen und den Rückstand der am stärksten benachteiligten Gebiete zu verringern. Es wird dabei oftmals übersehen, daß die Durchsetzung dieses Ziels nicht nur auf die Regionalpolitik i.e.S. beschränkt ist. Vielmehr wurde spätestens mit Verabschiedung der Einheitlichen Europäischen Akte in Art. 130 b des ehemaligen EWG-Vertrages die Notwendigkeit zur Koordinierung der gesamten nationalen Wirtschaftspolitiken zur Verringerung des Entwicklungsrückstandes der wirtschaftsschwächsten Gebiete hervorgehoben. Dies ist durch die Maastrichter Verträge nicht in Frage gestellt worden, sondern hat — im Gegenteil — durch den neuen Art. 3 a Abs. 1 EG-Vertrag eine weitere, wenn auch indirekte Bestätigung gefunden. Vor diesem Hintergrund muß überra-

<sup>75</sup> Vgl. Siebert/Koop 1994, S. 614 f.

<sup>76</sup> Vgl. zu den Ansätzen der neuen Wachstumstheorie bspw. Rahmeyer 1993; Ramser 1993; Siebert 1991a.

<sup>77</sup> Vgl. Maennig/Wagner 1994, S. 517 ff.

schen, daß die nationale Steuerpolitik in nicht wenigen Fällen quer zu den europäischen Ausgleichsbemühungen steht. Dies betrifft vor allem die eher „passive“ Regionalförderung in Form der ausgleichspolitisch motivierten Beihilfenkontrolle, die staatliche Beihilfen in wohlhabenderen Mitgliedstaaten stärker sanktioniert als in relativ ärmeren Mitgliedstaaten<sup>78</sup>.

Akzeptiert man die Beihilfenkontrolle als sinnvolles regionalpolitisches Instrument zur Realisierung des Konvergenzziels — und davon wird hier ausgegangen<sup>79</sup> — besteht unter den gegenwärtigen Bedingungen ein grundsätzliches Problem. Gegenstand der europäischen Beihilfenkontrolle sind ausschließlich staatliche Beihilfen an Unternehmen. Wachstums- und Beschäftigungsunterschiede werden aber auch von einer Reihe weiterer wirtschaftspolitischer Maßnahmen der Mitgliedstaaten beeinflusst, auf die die Beihilfenkontrolle (gegenwärtig) jedoch keine Zugriffsmöglichkeit hat. Dies betrifft neben dem Betreiben einer umfangreichen Infrastrukturpolitik und spezifischen Finanzausgleichregelungen vor allem steuerpolitische Maßnahmen. Eine konsequente Verfolgung des Konvergenzziels müßte daher auch solche Maßnahmen wie die Verabschiedung von Wachstums- und Beschäftigungsmöglichkeiten verbessernde Steuersenkungen in einen einheitlichen politischen Handlungsrahmen mit einbinden. Eine verstärkte Koordinierung der direkten Besteuerung könnte hier zumindest einen Beitrag in diese Richtung darstellen, da sie den Mitgliedstaaten je nach Abstimmungsgrad tendenziell die Möglichkeit nimmt, über Steuervergünstigungen unterschiedlicher Art nationale Unternehmen regionalpolitisch zu subventionieren.

Gerade der Bereich der europäischen Regionalförderung macht aber auch deutlich, daß die Notwendigkeit zu einer stärkeren Abstimmung der nationalen Steuerpolitiken in seiner Bedeutung für die Effektivität des politischen Handelns auf europäischer Ebene nicht überschätzt werden darf. Dies gilt nicht nur in Anbetracht dessen, daß die EU-Regionalpolitik in erster Linie durch die Vergabe finanzieller Hilfen im Rahmen der EU-Strukturfonds gekennzeichnet ist und die Beihilfenkontrolle — selbst in einer möglicherweise umfassenderen Form unter Berücksichtigung nationaler steuerlicher Vergünstigungen — lediglich ein ergänzendes Instrument darstellt. Dies gilt vor allem aber auch vor dem Hintergrund, daß der europäischen Regionalförderung selbst nur eine Ergänzungsfunktion zur Regionalförderung in den Mitgliedstaaten zukommt. Letzteres allerdings mit wachsender Bedeutung und dies nicht allein in den ärmeren Mitgliedstaaten der Union. Der zukünftige Koordinationsbedarf des politischen Handelns in diesem Bereich einschließlich möglicher steuerpolitischer Abstimmungsprozesse im genannten Sinne wird daher entscheidend davon abhängen, ob die Bedeutung der gemeinschaftlichen Regionalpolitik mittel- bis langfristige noch weiter zunimmt.

## **5. Schlußbemerkung: Stärkere Koordination der direkten Besteuerung als weitreichende Einschränkung nationaler Steuerautonomie?**

In der vorangegangenen Analyse einzelner Politikfelder wurde danach gefragt, ob und in welchem Umfang aus ökonomischer Perspektive eine stärkere Koordinierung innerhalb der EU erfolgen sollte. Als Ergebnis läßt sich festhalten, daß eine Reihe von Gründen dafür spricht, die direkten Steuern in stärkerem Maße als bisher geplant zu koordinieren. Das gegenwärtige wenig abgestimmte Nebeneinander äußerst heterogener direkter Steuersysteme erscheint den angestrebten wirtschaftlichen und politischen Integrationszielen kaum angemessen. Das Harmonisierungs- bzw. Koordinierungstempo wurde bislang allerdings weniger von ökonomischen Notwendigkeiten geleitet, als vielmehr von der politischen Durchsetzbarkeit. Zentrales Hindernis weitergehender Koordinierungen waren die von den Mitgliedstaaten befürchteten Eingriffe in die nationalen Souveränitäten. Abschließend soll deshalb der Frage nachgegangen werden, ob verstärkte Steuerkoordinierungen tatsächlich zu nicht hinnehmbaren Einengungen nationaler Hoheitsrechte führen müssen.

Haushaltspolitische Entscheidungsbefugnisse zählen in demokratisch verfaßten Staaten zu den grundlegenden Kompetenzen einer jeden Gebietskörperschaft. Selbst in Bundesstaaten wie der Bundesrepublik Deutschland oder den USA hat daher die Zentralgewalt keine Durchgriffsbefugnisse auf die haushaltspolitischen Entscheidungen der Gliedstaaten. In einem präföderalen Gebilde wie der Europäischen Union wäre ein solcher Durchgriff erst recht problematisch<sup>80</sup>. Was für das Budgetrecht im allgemeinen gilt, muß jedoch für die steuerpolitischen Teilkompetenzen nicht in gleicher Weise gelten. So zeigt sich zumindest mit Blick auf Deutschland, daß die Gesetzgebungshoheit bei allen relevanten Steuern ausschließlich bei der Zentralgewalt liegt und lediglich durch das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Grund- und Gewerbesteuer sowie die Gesetzgebungshoheit von Ländern und Gemeinden bei den sogenannten Bagatellsteuern ergänzt wird. Zwar wird dieser Zustand keineswegs unkritisch gesehen<sup>81</sup>. Dennoch scheinen die weitreichende Konzen-

<sup>78</sup> Vgl. Döring 1993, 1994, S. 13; Lammers 1992, S. 74; Krieger-Boden 1987, S. 83 ff.

<sup>79</sup> Das man hier auch zu einer anderen Einschätzung kommen kann, zeigen eine Reihe von Beiträgen zur EU-Regionalpolitik. Vgl. Zimmermann 1986. Waniek 1992; Klemmer 1986. Ein Teil der Kritik beruht hier allerdings auch darauf, daß die Beihilfenaufsicht als nicht umfassend genug eingeschätzt wird, was sich mit den hier vorgetragenen Überlegungen durchaus deckt. Lediglich die aus diesem Sachverhalt abzuleitenden Schlußfolgerungen fallen auseinander. Vgl. etwa Klodt u.a. 1992, S. 96.

<sup>80</sup> Vgl. Scharrer 1992, S. 219.

<sup>81</sup> So findet sich mit Blick auf die Bundesrepublik durchaus die Forderung, die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten auf Gemeindeebene, vor allem aber auf Ebene der Länder zur Realisierung einer bislang eher unterentwickelten Finanzautonomie zu erweitern. Vgl. etwa Hansmeyer/Zimmermann 1993; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 1992, S. 92 ff.

tration der Gesetzgebungshoheit bei der Zentralgewalt und die damit verbundenen Restriktionen für die nachgeordneten Ebenen weit weniger problematisch eingeschätzt zu werden, als dies vergleichsweise für das Budgetrecht als Ganzes gilt.

Betrachtet man vor diesem Hintergrund die aus einer stärkeren Koordination der Besteuerung in der EU resultierenden Einschränkungen der Gestaltungsmöglichkeiten auf Ebene der Mitgliedstaaten, so lassen sich diese eher als wenig dramatisch umschreiben. Dies gilt um so mehr, wenn man die Koordinierungsstrategie nicht als bloße Einbebnung wohlbegründeter nationaler Unterschiede in der Besteuerung mißversteht. Vielmehr sind hier analog der europäischen Harmonisierung bei den indirekten Steuern Lösungen vorstellbar und erstrebenswert, die den nationalen Regierungen neben der ohnehin verbleibenden Ertragshoheit auch weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten in der Gesetzgebungshoheit belassen. So wäre zum Beispiel mit Blick auf die unterschiedlichen Steuersätze durch die einheitliche Festsetzung von Mindestsätzen als Koordinierungsziel schon viel gewonnen. Darüber hinaus wäre auch ein differenziertes Vorgehen bei den verschiedenen direkten Steuern angebracht. So ist zumindest perspektivisch der Koordinierungsbedarf bei den Unternehmensteuern weit höher einzuschätzen, als dies etwa für die gesamte Einkommensbesteuerung der Fall ist<sup>82</sup>. Allerdings ist eine klare Trennung zwischen beiden Bereichen nicht immer möglich. Dies ist darauf zurückzuführen, daß die Einkommensteuer nicht nur die generelle Einkommensbesteuerung der privaten Haushalte, sondern vielfach zugleich die Gewinnbesteuerung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften darstellt. Eine vergleichbare Zwischenstellung, wenn auch von ihrem Aufkommen und der wirtschaftspolitischen Instrumentalisierbarkeit weit weniger gewichtig, nimmt etwa die Erbschaft- und Schenkungsteuer ein, die mit Blick auf den Unternehmenssektor vor allem für mittelständische Betriebe von zunehmender Relevanz ist. Je nachdem, in welchem Umfang man einzelne Steuern zum Gegenstand entsprechender Abstimmungsprozesse auf europäischer Ebene macht, steigt nicht nur der Koordinierungsbedarf sprunghaft an, sondern ist auch der politische Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten unterschiedlich stark berührt.

So ist etwa die größere Angleichung der Körperschaftsteuer sowohl hinsichtlich des erforderlichen Koordinierungsbedarfs als auch mit Blick auf die Beschränkung nationaler Handlungsmöglichkeiten als tendenziell weniger problematisch einzustufen. Letzteres vor allem deswegen, weil der Körperschaftsteuer nur eine begrenzte Bedeutung hinsichtlich ihres Einsatzes bei der Verfolgung nationaler wirtschaftspolitischer Ziele zukommt. Zugleich ist ihre Bedeutung bezüglich der laufenden grenzüberschreitenden Tätigkeiten von Unternehmen im Binnenmarkt vergleichsweise hoch einzuschätzen. Dies gilt für die Einkommensteuer nicht in gleicher Weise. Vielmehr zählt sie insbesondere mit Blick auf die Realisierung sozial-

und verteilungspolitischer Ziele zu den zentralen Politikinstrumenten auf Ebene der Mitgliedstaaten. Insofern deckt sich der geringere Koordinierungsbedarf mit den Interessen der Mitgliedstaaten an dem Erhalt ihrer Handlungsspielräume. Eine Zustimmung zu einer stärkeren Koordination der Einkommensteuer auf europäischer Ebene würde vermutlich erst dann erfolgen, wenn dies die Voraussetzung für die Verfolgung nationaler Ziele schafft, wie dies weiter oben etwa für den Fall der nationalen Umverteilungspolitik angedeutet wurde.

Aus föderalismustheoretischer Sicht läßt sich der gegenwärtige Wettbewerb der Steuersysteme als Aufrechterhaltung eines sogenannten ungebundenen Trennsystems verstehen. Es wird damit ein System praktiziert, das selbst in föderativ gegliederten Staaten mit weitreichender dezentraler Entscheidungsautonomie aufgrund der damit verbundenen Nachteile nicht oder nur eingeschränkt präferiert wird. Neben den möglichen Effizienzverlusten eines solchen Systems sind es dabei in der Regel vor allem übergeordnete Zielsetzungen, wie etwa in der Bundesrepublik Deutschland das Postulat der tendenziellen „Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse“, aufgrund deren ein solches Trennsystem mit seiner Möglichkeit zur Entstehung von „Steuroasen“ und „Steuersteppen“ bewußt abgelehnt wird<sup>83</sup>.

Zumindest mit Blick auf Deutschland ist der Konflikt zwischen einer eher dezentralen, wettbewerblichen und einer eher zentralen Lösung eindeutig zugunsten letzterer mit dem Argument entschieden worden, daß ein „vereinigtes Wirtschaftsgebiet“ auch ein einheitliches Steuerrecht benötigt<sup>84</sup>. Mit der Verwirklichung des Binnenmarktes kann dies tendenziell auch für die EU gelten. Zwar repräsentiert die Europäische Union keine vergleichbare bundesstaatliche Ordnung und wird dies auch in absehbarer Zukunft voraussichtlich nicht tun. Dennoch enthält der Maastrichter Vertrag mit seiner Forderung nach „Stärkung des wirtschaftlichen und sozialen Zusammenhalts um eine harmonische Entwicklung der Gemeinschaft als Ganzes zu fördern“ (Art. 130 a EG-Vertrag)<sup>85</sup> eine starke kohäsionspolitische Komponente, die die (langfristige) Beibehaltung des de facto bestehenden Trennsystems auch auf europäischer Ebene als wenig wünschenswert erscheinen läßt. In jedem Fall erscheint es notwendig, das System der direkten Steuern dem jeweiligen Integrationsgrad der EU anzupassen.

<sup>82</sup> Vgl. etwa Lang 1990; Klein 1990.

<sup>83</sup> Vgl. Zimmermann/Henke 1987, S. 109; Malchow 1992, S. 77.

<sup>84</sup> Vgl. Klein 1990, S. 396. Er schränkt die Aussage allerdings auf das Unternehmenssteuerrecht ein. Grundsätzlich kann jedoch der Zusammenhang hinsichtlich der räumlichen Ausdehnung bestehender wirtschaftlicher Verflechtungen und der Reichweite des Steuersystems für den gesamten Bereich der direkten Steuern gelten.

<sup>85</sup> Ähnlich lautende Zielsetzungen finden sich auch in Art. B und Art. C EG-Vertrag.

## Literaturverzeichnis

- Beutler*, B. u.a. (1993): Die Europäische Union, Baden-Baden.
- Biehl*, D. (1987): Umriss einer EG-Finanzverfassung aus föderalistischer Perspektive, in: Mestmäcker, E.-J. u.a. (Hrsg.), Eine Ordnungspolitik für Europa, Baden-Baden, S. 51-68.
- Bundesministerium der Finanzen* (1994): Finanzbericht 1995, Bonn.
- Caesar*, R. (1990): Neue Steuern für die Europäische Gemeinschaft? – Kriterien und Vorschläge, in: Biehl, D.; Pfennig, G. (Hrsg.), Zur Reform der EG-Finanzverfassung, Bonn, S. 57-105.
- Debatin*, H. (1973): Die steuerliche Gewandung der EWG, in: Der Betrieb, 26. Jg., H. 14, S. 683-690.
- Deutsche Bundesbank* (1994): Aufkommen und ökonomische Auswirkungen des steuerlichen Zinsabschlags, in: Monatsbericht, Nr. 1, S. 45-58.
- Devereux*, M. (1992): The Ruding Committee Report: An Economic Assessment, in: Fiscal Studies, Vol. 13, Nr. 2, S. 96-107.
- Devereux*, M.; *M. Pearson* (1989): Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency, London.
- Devereux*, M.; *M. Pearson* (1990): Harmonising Corporate Taxes in Europe, in: Fiscal Studies, Vol. 11, Nr. 1, S. 21-35.
- Döring*, T. (1993): Subsidiaritätsprinzip und EG-Regionalpolitik, Bonn.
- Döring*, T. (1994): Die Beurteilung der EG-Regionalpolitik unter Subsidiaritätsaspekten, in: Konjunkturpolitik, 40. Jg., H. 1, S. 1-26.
- Easson*, A. (1992) Harmonization of Direct Taxation in the European Community: From Neumark to Ruding, in: Canadian Tax Journal, Vol. 40, S. 600-638.
- Eckrich*, K. (1994): Die Harmonisierung des Umweltschutzes in der Europäischen Union, Frankfurt a.M. u.a.
- Fuest*, C. (1993): Budgetdefizite in einer Europäischen Währungsunion: Bedarf es gemeinsamer Verschuldungsregeln?, in: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 42. Jg. H. 2, S. 123-149.
- Gäckle*, T. (1992): Die Begrenzung von Budgetdefiziten in einer Europäischen Währungsunion, in: Wirtschaftsdienst, 72. Jg., H. 5, S. 264-270.
- Genser*, B. u.a. (1992): Die Vorschläge des Ruding-Komitees zur Körperschaftsteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, in: Diskussionsbeiträge des Sonderforschungsbereichs 178 „Internationalisierung der Wirtschaft“ der Universität Konstanz, Nr. 185, Konstanz.
- Giersch*, H. (1990), Diskussion zu: Molitor, B., Probleme der EG-Steuerharmonisierung, in: Die Verwirklichung des EG-Binnenmarktes, Beihefte zur Konjunkturpolitik, Nr. 36, Berlin, S. 110-114.
- Hamaekers*, H. (1993): Commentaries on Tax Harmonization: Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC, in: European Taxation, Vol. 28, S. 25-27.
- Hansmeyer*, K.-H.; *H. Zimmermann* (1993): Möglichkeiten der Einführung eines Hebesatzrechts beim gemeindlichen Einkommensteueranteil, in: Archiv für Kommunalwissenschaft, 32. Jg., S. 221-244.
- Hayek*, F.A. (1968): Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, Kieler Vorträge Nr. 56, Kiel.
- Hrbek*, R. (1992): Der Vertrag von Maastricht: Die EG auf dem Weg zur Europäischen Union, in: Wirtschaftsdienst, 72. Jg., H. 3, S. 131-137.
- Huckestein*, B. (1993): Umweltpolitik und Föderalismus — ökonomische Kriterien für umweltpolitische Kompetenzen in der Europäischen Gemeinschaft —, in: Zeitschrift für angewandte Umweltforschung, Jg. 6, H. 3, S. 330-339.
- Institut der deutschen Wirtschaft* (1994): Aktion gegen Sterben durch Erben, in: iwd-Berichte, Nr. 40 vom 06.10.1994, S. 7.
- Klein*, F. (1990): Die nationale Besteuerung als Faktor des internationalen Wettbewerbs, in: Steuer und Wirtschaft, 67. Jg., H. 4, S. 390-396.
- Klemmer*, P. (1986): Regionalpolitik auf dem Prüfstand, in: BDI-Drucksache Nr. 190, Köln.
- Klodt*, H. u.a. (1992): Die Strukturpolitik der EG, Tübingen.
- Kohlhase*, N. (1987): Gesellschaftspolitische Aspekte der Europäischen Gemeinschaft, in: Mestmäcker, E.-J. u.a. (Hrsg.), Eine Ordnungspolitik für Europa, Baden-Baden, S. 201-220.
- Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft* (1967): Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern, in: Bulletin der EWG, Sonderbeilage 8.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1975): Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, in: Bulletin der EG, Beilage 10.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaft* (1980): Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft, in: Amtsblatt der EG, Nr. C 21 vom 26.01.1980, S. 6 ff.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1984): Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten, in: Amtsblatt der EG, Nr. C 253 vom 20.09.1984, S. 4-6.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1989): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über ein gemeinsames System einer Quellensteuer auf Zinsen, in: Amtsblatt der EG, Nr. C 141 vom 7.6.1989, S. 5-8.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1990): Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, SEK (90) 601 endg., Ratsdok. 6128/90, in: Bundesrat Drucksache 360/90 vom 18.05.1990.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1992): Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluß an die Schlußfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes, SEK (92) 1118 endg., Ratsdok. 7021/92, in: Bundesrat Drucksache 540/92 vom 20.07.1992.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1994a): Mitteilung der Kommission zur Übertragung von Unternehmen. Aktionen zugunsten der KMU, in: Amtsblatt der EG, Nr. C 240 vom 23.7.1994.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1994b): Empfehlung der Kommission betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden, in: Amtsblatt der EG, Nr. L 39 vom 10.2.1994.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1994c): Empfehlung der Kommission zur Besteuerung der kleinen und mittleren Unternehmen, in: Amtsblatt der EG, Nr. L 177 vom 9.7.1994.
- Krause-Junk*, G. (1984): Die Bedeutung der Steuerharmonisierung für die Errichtung eines gemeinsamen Marktes, in: Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen (Hrsg.), Hefte zur internationalen Besteuerung 1, Hamburg.
- Krieger-Boden*, Ch. (1987): Zur Regionalpolitik der Europäischen Gemeinschaft, in: Die Weltwirtschaft, o. Jg., H. 1, S. 82-96.
- Laaser*, C.-F. u.a. (1993): Europäische Integration und nationale Wirtschaftspolitik, Tübingen.

- Lammers, K. (1992): Mehr regionalpolitische Kompetenzen für die EG?, in: Akademie für Raumforschung und Landesplanung (Hrsg.), Regionale Wirtschaftspolitik auf dem Wege zur europäischen Integration, Hannover, S. 70-82.
- Lang, J. (1990): Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, in: Steuer und Wirtschaft, 67. Jg., H. 2, S. 107-129.
- MacDougall, G.D. (1960): The Benefits and Costs of Private Investments from Abroad: A Theoretical Approach, in: Economic Record, Vol. 36, S. 13-35.
- Maening, W.; H. Wagner (1994): Internationaler Politikwettbewerb versus Koordinierung, in: Wirtschaftsdienst, 74. Jg., H. 10, S. 515-521.
- Malchow, J. (1992): Die Zuordnung der verteilungspolitischen Kompetenzen in der Europäischen Gemeinschaft, Frankfurt a.M.
- Matthes, H. (1992): Adäquate Regeln für die Fiskalpolitik der EG-Länder?, in: Wirtschaftsdienst, 72. Jg., H. 8, S. 409-414.
- Möschel, W. (1995): Subsidiaritätsprinzip im Zwielficht, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 24. Jg., H. 5, S. 232-236.
- Müller, Ch. (1994): Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, Köln u.a.
- Musgrave, P.B. (1969): United States Taxation of Foreign Investment Income: Issues and Arguments, Cambridge Mass.
- Musgrave, R.A. (1969): Fiscal Systems, New Haven, London.
- Neumark, F. (1977): Steuern I — Grundlagen, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 7, Stuttgart u.a., S. 295-309.
- Olson, M. (1969): The Principle of „Fiscal Equivalence: The Division of Responsibilities Among Different Levels of Government, in: The American Economic Review, Vol. 59, S. 479-487.
- Rahmeyer, F. (1993): Technischer Wandel und sektorales Produktivitätswachstum, in: Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, Vol. 211, H. 3-4, S. 259-285.
- Ramser, H.J. (1993): Grundlagen der „neuen“ Wachstumstheorie, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 22. Jg., H. 3, S. 117-123.
- Rat der Europäischen Gemeinschaft (1977): Richtlinie des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, in: Amtsblatt der EG, Nr. L 336 vom 27.12.1977, S. 15-20.
- Rat der Europäischen Gemeinschaft (1990a): Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, in: Amtsblatt der EG, Nr. L 225 vom 20.8.1990, S. 6-9.
- Rat der Europäischen Gemeinschaft (1990b): Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, in: Amtsblatt der EG, Nr. L 225 vom 20.8.1990, S. 1-5.
- Rat der Europäischen Gemeinschaft (1990c): Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: Amtsblatt der EG, Nr. L 225 vom 20.8.1990, S. 6-9.
- Razin, A.; E. Sadka (1991): Vanishing Tax on Capital Income in the Open Economy, in: National Bureau of Economic Research, Discussion Paper, No. 3796.
- Richman, P.B. (1963): Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis, Baltimore.
- Ritter, W. (1989): Steuerharmonisierung als Voraussetzung eines EG-Binnenmarktes, in: Betriebsberater, 44. Jg., H. 2, S. 77-83.
- Rose, K.; K. Sauernheimer (1992): Theorie der Außenwirtschaft, 11. Auflage, München.
- Ruding-Ausschuß (1992): Die Schlußfolgerungen und Empfehlungen des Ruding-Ausschusses, abgedruckt in: Der Betrieb, 45. Jg., H. 16, Beilage Nr. 5.
- Sass, G. (1988): Probleme der direkten Steuern in der Perspektive des Gemeinsamen Marktes, in: Ress, G.; Will, M.R. (Hrsg.): Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut, Nr. 147, Saarbrücken.
- Sato, M.; R. M. Bird (1975): International Aspects of the Taxation of Corporations and Shareholders, in: International Monetary Fund Staff Papers, Vol. 22, S. 384-455.
- Scharrer, H.-E. (1992): Probleme einer europäischen Wirtschafts- und Währungsunion nach Maastricht, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, 37. Jg., S. 207-224.
- Scheele, M. (1993): Raumwirksamkeit der Umweltpolitik als Kriterium subsidiärer Kompetenzverteilung, in: Wirtschaftsdienst, 73. Jg., H. 8, S. 424-430.
- Scholz, R. (Hrsg.) (1994): Deutschland auf dem Weg in die Europäische Union: Wieviel Zentralismus — wieviel Subsidiarität?, Köln.
- Siebert, H. (1982): Zölle IV: Zollunion und Präferenzzonen, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 9, Stuttgart u.a., S. 666-678.
- Siebert, H. (1991): Neuere Entwicklungen der Außenhandelstheorie, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 20. Jg., H. 10, S. 503-509.
- Siebert, H.; M. J. Koop (1994): Europa zwischen Wettbewerb und Harmonisierung, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 23. Jg., H. 12, S. 611-616.
- Sinn, H.-W. (1989): Eine Steuer für alle — Zum Binnenmarkt gehört die Harmonisierung der Steuersysteme, in: Wirtschaftswoche vom 06.10.1989, Nr. 41, S. 213-217.
- Sinn, H.-W. (1994): Wieviel Brüssel braucht Europa?, in: Staatswissenschaften und Staatspraxis, 5. Jg., H. 2, S. 155-186.
- Stihl, H.P. (1991): Wegen der Erbschaftsteuer werden mittelständische Unternehmen verkauft, in: Handelsblatt vom 15.04.1991.
- Thömmes, O. (1990): Stand und Ausblick der Harmonisierung der direkten Steuern in der EG, in: Der Gemeindehaushalt, Nr. 6, S. 121-126.
- Tiebout, Ch. (1956): A Pure Theory of Local Expenditures, in: Journal of Political Economy, Vol. 64, S. 416 ff.
- Tietmeyer, H. (1992): Aktuelle Fragen der währungspolitischen Integration in Europa, in: Außenwirtschaft, 47. Jg., H. 4, S. 429-445.
- Vanheukelen, M. (1991): Corporate Tax Harmonization in the European Community, in: Prud'homme, R. (Hrsg.): Public Finance with Several Levels of Government, The Hague, Königstein, S. 343-357.
- Waniek, R. W. (1992): Die Regionalpolitik der Europäischen Gemeinschaft, Bochum.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1990): Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bonn.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1992): Gutachten zum Länderfinanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland, Bonn.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1994): Zur Bedeutung der Maastricht-Kriterien für die Verschuldungsgrenzen von Bund und Ländern, Bonn.
- Zimmermann, H. (1986): EG-Begrenzung für die deutsche Regionalpolitik, in: Wirtschaftsdienst, 66. Jg., H. 2, S. 92-97.
- Zimmermann, H.; K. Henke (1987): Einführung in die Finanzwissenschaft, 5. Auflage, München.

## Summary

### Tax Policy Coordination in the European Union

*Apart from the harmonization of indirect taxes as laid down in the EC Treaty, the EU Commission also worked towards far-reaching harmonization of direct taxes. In 1990, because of the reluctance of the member states to harmonize direct taxation, the Commission redirected its strategy and restricted its policy to the removal of obstacles, which enterprises, located in different member states, faced when they acted internationally. Thereby the Commission actually relies on the competition between the national systems of direct taxes. In the paper this strategy is criticized for two reasons. First, it seems questionable whether such competition of direct tax systems really leads to the intended results, i.e. a rationally designed tax system in the member states. Second, further demands for coordination can be derived from the political and economic objectives of the integration as laid down in the Maastricht Treaty. These requirements are analysed for selected policies.*