

Mans, Angela

Article — Digitized Version

Steuerpolitik in der Europäischen Union zwischen Wettbewerb und Harmonisierung

Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung

Provided in Cooperation with:

German Institute for Economic Research (DIW Berlin)

Suggested Citation: Mans, Angela (1996) : Steuerpolitik in der Europäischen Union zwischen Wettbewerb und Harmonisierung, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, ISSN 0340-1707, Duncker & Humblot, Berlin, Vol. 65, Iss. 3, pp. 331-353

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/141140>

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.

Steuerpolitik in der Europäischen Union zwischen Wettbewerb und Harmonisierung

Von Angela Mans*

Zusammenfassung

Für die Zukunft der direkten Besteuerung in der EU werden derzeit verschiedene Vorschläge diskutiert. Ihre Bandbreite reicht von umfassenden Harmonisierungs- bis zu Wettbewerbskonzepten. In diesem Beitrag werden zunächst die Probleme einer Analyse von Verzerrungen und „Aneutralitäten“ behandelt — Begriffe, die in der Literatur äußerst unterschiedlich interpretiert werden. Es wird gezeigt, daß partialanalytische „Kapitalexportneutralität“ nicht mit einem Wettbewerb der Systeme vereinbar ist.

Für die Ableitung von Harmonisierungserfordernissen werden oftmals internationale Steuerbelastungsvergleiche herangezogen. Verschiedene Methoden werden dargestellt, und es wird untersucht, inwieweit sie geeignet sind, Ziele wie allokativer Effizienz oder die Steueraufkommensverteilung zu messen. Von einer Transparenz und Vergleichbarkeit der „Steuerpreise“ kann derzeit nicht ausgegangen werden. Aus diesen und aus weiteren Gründen (wie den speziellen Eigenschaften öffentlicher Güter und „Free Rider“-Aspekten) wird die Übertragbarkeit des Wettbewerbskonzepts auf den öffentlichen Sektor kritisch hinterfragt. Dabei wird offenbar, daß — auf den ersten Blick paradoxerweise — gewisse Koordinierungs- und Harmonisierungsmaßnahmen gerade erforderlich wären, um einen funktionierenden Steuerwettbewerb zu ermöglichen. Die abschließende Betrachtung aktueller Kommissionsvorschläge zeigt, daß weitreichende Harmonisierungsmaßnahmen angestrebt werden, die jedoch gegen einen Wettbewerb der Systeme gerichtet sind.

1. Einführung

Kaum ein Thema hat eine solche facettenreiche Diskussion angeregt wie die Zukunft der Steuerpolitik in Europa. Im Zuge des europäischen Binnenmarktprogramms und der Globalisierung der Wirtschaftsbeziehungen wächst die Bedeutung der Besteuerung sowohl für die Steuerpflichtigen (komplexe Steuerbelastungs- und Steuerplanungseffekte) als auch für die Fisci (Aufkommens-, Verteilungs- und Standortpolitikaspekte) ständig. Die geplante Einführung einer Europäischen Währungsunion und die Einhaltung der Konvergenzkriterien werfen zusätzliche fiskalpolitische Fragen auf. In der Diskussion um die künftige Ausgestaltung der Steuerpolitik in der EU liegt eine ganze Bandbreite von Vorschlägen vor. Sie reichen von Plädoyers für eine umfassende Harmonisierung¹ über differenzierende Ansätze² bis hin zu Vorstellungen, die dem freien Wettbewerb der Steuersysteme die größten Vorteile zusprechen³.

Während die Mehrwertsteuer bereits über eine europaweit harmonisierte Bemessungsgrundlage verfügt und auch die anderen indirekten Verbrauchsteuern teilweise

angeglichen sind, gibt es bei den direkten Steuern, mit denen sich der vorliegende Aufsatz beschäftigt, noch erhebliche nationale Unterschiede⁴. Die Problematik der Analyse dieser Unterschiede beginnt bereits bei der Klassifizierung der verschiedenen nationalen Steuerarten. Ein Blick in das von der Europäischen Kommission herausge-

* Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main, Institut für Öffentliche Wirtschaft, Geld und Währung.

¹ Vgl. z.B. Musgrave, Peggy B. (1991); Musgrave, Peggy B., Musgrave, Richard (1991); Tanzi, Bovenverg (1990) für die Kapitaleinkommensbesteuerung; „Ruding-Report“ (1992), eingeschränkt Vanheukelen (1991) für die Unternehmensbesteuerung; Theisen (1993) und DIHT (1996a) und DIHT (1996b), Europäische Kommission (1996c) für die Mehrwertsteuer.

² Vgl. Dosser (1966); Biehl (1988); Cnossen (1990).

³ Vgl. z.B. grundlegend auf lokaler Ebene Tiebout (1956); sowie u.v.a. Brennan, Buchanan (1980), Buchanan, Lee (1994); Vaubel (1992); Fuest (1995); Blankart (1996); Prosi (1996).

⁴ Vgl. zu den Unterschieden z.B. OECD (1991); Commission of the European Communities, „Ruding-Report“ (1992); Mennel, Forster (1996).

Tabelle 1

Steuereinnahmen nach Hauptkategorien in OECD-Ländern
in vH der Gesamteinnahmen

Land	Körperschaftsbesteuerung	Persönliche Einkommensteuer	Sozialabgaben	Konsumbesteuerung	Summe der vier Hauptkategorien
<i>EU</i>					
Belgien	6,0	31,0	33,2	24,5	94,7
Deutschland	2,9	26,5	39,1	27,6	96,1
Dänemark	3,7	53,8	3,2	30,4	91,1
Finnland	3,9	37,0	25,6	30,1	96,6
Frankreich	3,7	14,0	43,4	26,2	87,3
Griechenland	5,7	10,5	34,6	39,4	90,2
Großbritannien	8,0	27,6	18,0	33,6	87,2
Irland	8,8	31,5	14,5	37,2	92,0
Italien	8,9	25,4	31,2	26,0	91,5
Luxemburg	16,9	21,5	26,6	27,0	92,0
Niederlande	7,3	20,3	42,1	23,3	93,0
Österreich	3,1	19,6	35,1	29,4	87,2
Portugal	7,1	18,7	26,3	43,9	96,0
Schweden	5,4	36,7	27,2	25,3	94,6
Spanien	4,8	22,8	38,6	25,5	91,7
<i>Sonstige OECD-Länder</i>					
Australien	14,1	40,1	—	23,7	77,9
Japan	14,8	22,8	35,1	13,5	86,2
Kanada	6,6	37,2	16,9	24,2	84,9
Schweiz	5,8	33,8	36,6	15,1	91,3
USA	8,9	35,7	25,5	15,8	85,9
<i>OECD gesamt</i>	7,5	27,5	25,9	30,2	91,1
<i>EU 15</i>	6,4	26,5	29,2	30,0	96,6
<i>Quelle:</i> OECD (1996), S. 79, 80, 81, 87.					
Anm.: Auf die Einkommensteuer anrechenbare Körperschaftsteuer ist nur in der Kategorie Körperschaftsbesteuerung enthalten, vgl. OECD (1996), S. 35.					

gebene, über 700 Seiten umfassende „Inventar“ der Steuern der Mitgliedstaaten zeigt die Vielfalt der existierenden Formen⁵. Wenn beispielsweise über „die Unternehmensbesteuerung“ gesprochen wird, muß zunächst geklärt werden, welche Steuern überhaupt hierzu gezählt werden. Meist steht die Körperschaftsteuer im Vordergrund der Überlegungen, wenngleich ein Großteil der Unternehmen in Europa der Einkommensbesteuerung unterliegt⁶. Angesichts der im Vergleich zur Einkommensteuer traditionell relativ geringen quantitativen Bedeutung des Körperschaftsteueraufkommens (Tabelle 1), kann die Betonung der Körperschaftsteuer in der internationalen Diskussion durchaus hinterfragt werden.

Um die Erfordernis von steuerlichen Maßnahmen auf EU-Ebene zu prüfen, geben Kenntnisse über die Höhe der Steuerbelastungen und deren Auswirkungen erste wichtige Anhaltspunkte. Die Frage nach den Gesamtwirkungen einer Steuer („effektive Inzidenz“) kann noch immer als weitgehend unbeantwortet bezeichnet werden⁷. Trotz ein-

⁵ Vgl. Commission des Communautés Européennes (1993).

⁶ Für eine Auswertung und einen Vergleich der vorliegenden Vorschläge müssen diese auch in Hinblick auf ihren Untersuchungsumfang unterschieden werden; vgl. hierzu Europäisches Parlament (1990).

⁷ Vgl. z.B. zur Inzidenz der Körperschaftsteuer Musgrave, Musgrave, Kullmer (1993), S. 267-270.

gehender Untersuchungen sind abschließende Aussagen aufgrund der Vielfalt von Überwälzungsprozessen kaum möglich. Voraussetzung für jeden Versuch, eine Aussage über die „effektive Inzidenz“ einer Steuer oder eines Budgets zu machen, ist jedoch die Kenntnis des primären monetären Entzugseffektes („formale Inzidenz“)⁸.

Doch auch bereits auf dieser Vorstufe von Steuerwirkungsuntersuchungen zeigen sich erhebliche Meßprobleme: Wie läßt sich die Höhe einer Steuerbelastung zieladäquat messen und international vergleichen? Steuerbelastungsvergleiche werfen eine Reihe von methodischen Fragen auf. Schließlich sind bei einer umfassenden Betrachtung neben den steuerlichen Entzugseffekten auch die öffentlichen Ausgaben und die Verschuldung zu berücksichtigen. So hat bereits im letzten Jahrhundert Schanz (1892) auf den internationalen Zusammenhang zwischen der Begründung von Besteuerungsrechten und der Nutzung staatlicher Leistungen verwiesen.

Im Rahmen dieses Beitrags werden Aspekte einer zieladäquaten Analyse internationaler Besteuerungsfragen behandelt. Für den Bereich der direkten Steuern wird der Handlungsbedarf auf europäischer Ebene aus juristischer und ökonomischer Perspektive betrachtet. Dabei wird auch ein Blick auf die handelsrechtliche Rechnungslegung geworfen, die in den meisten Mitgliedstaaten der EU die Ausgangsbasis für die steuerliche Gewinnermittlung ist. Die Darstellung der Problematik einer Messung von steuerlichen „Verzerrungen“ und „Aneutralitäten“ und der Aussagekraft internationaler Steuerbelastungsvergleiche bilden die Grundlage für die Beantwortung der Frage, inwieweit Wettbewerbskonzepte auf den öffentlichen Sektor übertragen werden können („Steuerwettbewerb“). Diese Überlegungen zeigen die Notwendigkeit einer — zumindest qualitativen — Berücksichtigung des öffentlichen Gesamtbudgets für die Ableitung von Maßnahmen auf dem Gebiet der Besteuerung in der EU. Es wird gezeigt, warum für die direkten Steuern in der EU ein grundsätzlicher Konsens über die Zuteilung von Besteuerungsrechten gefunden werden sollte. Ein solcher Konsens kann als Grundlage für spätere, dem Integrationsstand Europas entsprechende, differenzierte steuerpolitische Maßnahmen angesehen werden. Es wird auch verdeutlicht, daß ein „Wettbewerb der Systeme“ erst dann richtig funktionieren kann, wenn gewisse institutionelle Mindestvoraussetzungen erfüllt sind. So können sich abgegrenzte Harmonisierungsschritte, z.B. bei den Bemessungsgrundlagen, gerade als Voraussetzung für einen effizienten Fiskalwettbewerb erweisen. Eine partielle Zentralisierung kann möglicherweise die Vollzentralisierung beziehungsweise ein „Steuerkartell“ vermeiden helfen, indem es einen funktionierenden Wettbewerb der Systeme überhaupt erst ermöglicht. Der Beitrag endet mit einer kurzen Darstellung und Kommentierung des aktuellen Diskussionspapiers der Europäischen Kommission für ein „Globalkonzept für Steuerfragen“⁹.

2. Steuerstrukturen: Veränderungen durch Steuerwettbewerb?

In der Diskussion um die Zukunft der Steuerpolitik wird oftmals von einer Erosion des Aufkommens bei der Kapitalbesteuerung gesprochen¹⁰. Allerdings scheint die Entwicklung des Körperschaftsteueraufkommens nach den Angaben der OECD-Statistik (1996) und der Europäischen Kommission¹¹ nicht so dramatisch, wie es teilweise vorgebracht wird. Ein aussagekräftiger Indikator für den „Steuerschwund“, der die konjunkturelle Lage berücksichtigen würde, wäre das Verhältnis des Steueraufkommens zu den Gewinnen vor Steuern. Hierzu liegen jedoch kaum verlässliche und vergleichbare Zahlen vor¹².

Die Möglichkeit einer Erosion der Kapitalbesteuerung wird oftmals mit einem Steuerwettbewerb um das mobile Kapital begründet¹³. So hat die Bundesregierung in einer Stellungnahme zum „Ruding-Report“ betont, daß der Begrenzung des Steuerwettbewerbs als Maßnahme zur Steuersicherung der gleiche Stellenwert zugeordnet werden sollte wie dem Abbau von Doppelbesteuerungen¹⁴. An anderer Stelle wird jedoch auch auf empirische Beispiele wie in Kanada, der Schweiz und USA mit dezentralen autonomen Steuerhoheiten hingewiesen, wo bisher kein ruinöser Steuerwettbewerb zu beobachten sei¹⁵.

Vor diesem Hintergrund mehren sich die Diskussionen um die Zukunft der Kapitalbesteuerung¹⁶. Die Konsumbesteuerung scheint hingegen ihren festen Platz im Steuergefüge zu bewahren. Unterstützt wird diese Einschätzung durch theoretische Literaturbeiträge¹⁷ und politische Vorschläge, das Gewicht der indirekten Steuern, insbesondere der Mehrwertsteuer weiter zu stärken¹⁸. So wird teil-

⁸ Vgl. Biehl (1969), S. 20; Biehl verweist hier auf die Definition von Musgrave, der mit der „Inzidenz des Steueranstoßes“ lediglich die rechtliche Placierung der Steuerverpflichtung wiedergibt.

⁹ Vgl. Europäische Kommission (1996a), S. 2.

¹⁰ Vgl. z.B. Sinn (1995), S. 244; European Commission, Task Force (1996), S. 2; Europäische Kommission (1996a).

¹¹ Vgl. OECD (1996), S. 80, Table 12, 13 Corporate Taxation as Percentage of Total Taxation and GDP; European Commission (1996), Table B4 and B1; vgl. Tabelle 1; darauf, daß die Debatte über die Stärke des Steuerwettbewerbs noch offen wäre, weisen auch Hoeller, Louppe und Vergriete (1996) hin, S. 37.

¹² Vgl. Commission, Ruding-Report (1992), S. 211; die impliziten Steuersätze der European Commission, Task Force (1996) weisen in diese Richtung.

¹³ Vgl. z.B. Sinn (1995), S. 243.

¹⁴ Bundesregierung (1996), S. XI.

¹⁵ Vgl. Genser (1993), S. 19.

¹⁶ Vgl. die Diskussion um die Einführung einer Konsumsteuer, z.B. bei Rose (Hrsg., 1991); Gordon (1990); Mintz (1991); Sinn (1995), der auf die Folgen einer Erosion der Kapitalbesteuerung aufmerksam macht.

¹⁷ Vgl. z.B. Cremer, Gahvari (1995).

¹⁸ Z.B. die Mehrwertsteuer-Erhöhung in Frankreich 1995 um 2 Prozentpunkte und die derzeitige Diskussion in Deutschland über eine Erhöhung der Mehrwertsteuer; und die Vorschläge der Kommission in ihrem Diskussionspapier, Europäische Kommission (1996a), S. 9; sowie der neue Mehrwertsteuer-Vorschlag, Europäische Kommission (1996c).

weise auch für die Vereinigten Staaten vorgeschlagen, eine Mehrwertsteuer einzuführen¹⁹. Kritiker des Steuerwettbewerbs argumentieren, daß er eine Verlagerung auf unmerkliche und tendenziell regressiv wirkende indirekte Steuern bewirke. Auch werde die Belastung insgesamt auf die immobilen Bemessungsgrundlagen oder durch Kreditaufnahme in die Zukunft verlagert²⁰. Die Einnahmenstrukturen in der EU (Tabelle 1) stellen daher für die Gestaltung der zukünftigen Steuerpolitik einen wichtigen Aspekt dar.

3. Die direkten Steuern

3.1 Rechtliche und ökonomische Grundlagen

Auf europäischer Ebene kann die Frage nach dem Handlungsbedarf bei den direkten Steuern aus juristischer, ökonomischer und politischer Perspektive betrachtet werden. Ein überwiegend politisches Argument, das auch für die Einführung der Währungsunion angeführt wird, ist die katalysierende Integrationskraft gemeinschaftlicher Regeln und Institutionen („Lokomotivstrategie“)²¹. Die aktuelle Argumentation der Kommission²² betont die Sicherung der Einnahmen der Mitgliedstaaten — ein Aspekt, der von Kritikern als Versuch einer „Steuer-Kartellbildung“ gewertet werden kann²³.

Im EG-Vertrag (EGV) sind gemeinschaftliche Maßnahmen zur Harmonisierung der direkten Steuern nicht ausdrücklich vorgesehen²⁴. Das Kapitel im EGV über „Steuerliche Vorschriften“²⁵ benennt nur die indirekten Steuern, wenngleich auch direkte Steuern diejenigen Effekte verursachen können, die in diesen Artikeln behandelt werden²⁶. Art. 220 EGV besagt, daß die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft einleiten. Das Verbot aller Beschränkungen des Kapitalverkehrs (Art. 73b EGV) berührt gemäß Art. 73d EGV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Was den Kapital- und Zahlungsverkehr betrifft, gilt dieses Recht nur für die Vorschriften, die Ende 1993 bestanden²⁷. Nach Art. 3b EGV wird die Gemeinschaft nach dem Subsidiaritätsprinzip nur tätig, „sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und daher wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Gemeinschaftsebene erreicht werden können“.

Zur Errichtung eines Gemeinsamen Marktes gehört gemäß Art. 3c EGV „ein Binnenmarkt, der durch die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr („...-Freiheiten“) zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet ist“. Dabei stellt sich nun aber die Frage, wann konkret bei den direkten Steuern von einem vertragswidrigen Hindernis gesprochen werden kann. Dies kann nur in Zusammenhang mit

einer ökonomischen Analyse der steuerlichen Wirkungen beantwortet werden. Dabei treten jedoch eine Reihe von Schwierigkeiten auf, die mit der Komplexität und der geringen Transparenz der Materie zusammenhängen (vgl. Abschnitt 3.3 und 3.4).

Der Gemeinsame Markt umfaßt gemäß Art. 3g EGV ein System, „das den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes vor Verfälschungen schützt“. Nach welchen Kriterien läßt sich aber eine steuerlich verursachte „Verfälschung“ feststellen? Kann bereits eine im internationalen Vergleich unterschiedlich ausgestaltete steuerliche Regelung eine Verzerrung verursachen oder vermeiden gerade Unterschiede in den Steuersystemen Verzerrungen, soweit sie das Angebot öffentlicher Leistungen widerspiegeln? Auf diese Fragen kann der EGV keine konkrete Antwort geben. Die „Suche“ nach einer europäischen Steuerpolitik kann als dynamischer Prozeß aufgefaßt werden, der sich einerseits an den institutionellen Strukturen der EU und andererseits an der weiteren effektiven Integration der Volkswirtschaften orientiert²⁸. Es hat sich eine breite Diskussion zu diesem Thema entwickelt, und auch der Europäische Gerichtshof (EuGH) wird immer öfter für steuerliche Fragen herangezogen, bei denen es schwerpunktmäßig um das Diskriminierungsverbot (Art. 6 EGV) geht²⁹. Die Komplexität der Materie liegt neben der geringen Transparenz der Besteuerung auch an der traditionellen steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten und an den Bestrebungen der Gemeinschaft, über eigene EU-Einnahmequellen zu verfügen³⁰. Bestimmte Probleme ergeben sich möglicherweise auch erst in Zukunft, wenn der Gemeinsame Markt intensiver zur Geltung kommt und eine gemeinsame Wäh-

¹⁹ Vgl. z.B. Metcalf (1995).

²⁰ Vgl. z.B. Commission, Ruding-Report (1992), S. 159/160.

²¹ Vgl. Biehl, Mans (1995), S. 256.

²² Vgl. das neue Diskussionspapier der Europäischen Kommission (1996a).

²³ Vgl. Cnossen (1990), S. 209; Buchanan, Lee (1994); ausführlich Fuest (1995).

²⁴ Vgl. Europäisches Parlament (1990), S. 6; Commission, Ruding-Report (1992), S. 21.

²⁵ EGV, Dritter Teil, Titel V, Kapitel 2, Art. 95-99 EGV.

²⁶ Z.B. können an Produktionsfaktoren geknüpfte direkte Steueranreize zum Schutz inländischer Hersteller wie warenbezogene Anreize oder Ausfuhrbegünstigungen wirken; vgl. auch Commission, Ruding-Report (1992), S. 21.

²⁷ So die Erklärung zu Art. 73d EGV in der Schlußakte zum Vertrag über die Europäische Union vom 7. Februar 1992.

²⁸ Vgl. Biehl, Mans (1995), S. 251; dort wird auch die Wechselwirkung zwischen Institution und Prozeß betont.

²⁹ Vgl. zur Übersicht Europäisches Parlament (1990), Commission, Ruding-Report (1992), Europäischer Gerichtshof, Informationsdienst (1996).

³⁰ Vgl. zur Finanzierung der EU: Commission, „Mac Dougall-Report“ (1977); Biehl (1985); Biehl (1995); Mans (1992); Spahn (1993); European Commission (1995a).

rung bestehende Gemeinsamkeiten und Unterschiede noch deutlicher macht. So ist es kaum verwunderlich, daß zwei so unterschiedliche Konzepte wie eine vollständige Harmonisierung der Steuerpolitik und ein freier Wettbewerb der Steuersysteme die Bandbreite der Lösungsmöglichkeiten markieren³¹.

3.2 Besteuerung und Harmonisierung des Handelsrechts

In diesem Zusammenhang ist es interessant, die Entwicklung der Harmonisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung zu betrachten. Mit der 4. Richtlinie vom 25. Juli 1978 über den Jahresabschluß und der 7. Richtlinie vom 13. Juni 1983 über den konsolidierten Abschluß wurden auf der Rechtsgrundlage des Art. 54(3)g EGV weitreichende Koordinierungsmaßnahmen durchgeführt³². Auch wenn zahlreiche nationale Wahlrechte gewährt wurden, steht eine gewisse Harmonisierung der handelsrechtlichen Gewinnermittlung dem weitgehend unkoordinierten internationalen Nebeneinander der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften gegenüber³³. Neben der Tatsache, daß Maßnahmen auf dem Gebiet des Handelsrechts nicht der Einstimmigkeit im Europäischen Rat bedürfen, fällt zudem auf, daß die Widerstände und Argumente gegen eine Harmonisierung weit geringer ausfallen als im steuerlichen Bereich. Dennoch ist das Handelsrecht keineswegs unbedeutend für das Steuerrecht: Über die in den Mitgliedstaaten mehr oder weniger ausgeprägte Verbindung zwischen Handels- und Steuerbilanz beeinflusst das Handelsrecht die steuerliche Gewinnermittlung. So hat in Steuerfachkreisen ein Urteil des EuGH³⁴ große Beachtung gefunden, bei dem deutsche Bilanzierungspraktiken auf den europäischen Prüfstand gelangten. Über das Maßgeblichkeitsprinzip ist in Deutschland die steuerliche Gewinnermittlung sehr eng an das Handelsrecht gebunden, was wiederum auch Rückwirkungen auf das Handelsrecht verursacht (umgekehrte Maßgeblichkeit)³⁵. Das Maßgeblichkeitsprinzip wird wieder stärker diskutiert, denn bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung hat ein Internationalisierungsprozeß in Richtung angelsächsischer Bilanzierungsmethoden eingesetzt, der von den betroffenen Unternehmen ausdrücklich unterstützt wird.

Nicht die Europäische Kommission ist Harmonisierungsmotor hierfür, sondern vielmehr „das Phänomen der Globalisierung“³⁶. Da Unternehmen, die beispielsweise an die amerikanische Börse zur Kapitalaufnahme gehen wollen, neben dem nach europäischen Regeln erstellten einen zusätzlichen nach amerikanischen Grundsätzen erstellten Abschluß vorlegen müssen, sind die Wünsche nach einer Angleichung der Bilanzierungsnormen laut geworden. So hat der deutsche Gesetzgeber auf Anregung der deutschen Wirtschaft Entwürfe für das „Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz“ und eine „Konzernabschlußbefreiungsverordnung“ vorgelegt³⁷. Diese Vorschläge beinhalten insbesondere die Anwendung internationaler Bilanzierungsregeln für die Konzernabschlüsse deutscher

Unternehmen, die jedoch steuerlich nicht relevant sind. So wird der Vorschlag, die Vorschriften für den steuerlich maßgeblichen Einzelabschluß für internationale Bilanzierungsregeln zu öffnen, in deutschen Fachkreisen kritisch beurteilt, da dies das Vorsichtsprinzip und den Maßgeblichkeitsgrundsatz gefährden würde³⁸.

Auch die Kommission hat sich den globalen Entwicklungen angepaßt und ihre „neue Strategie“ auf eine Erhöhung des Einflusses der EU bei den internationalen Rechnungslegungskomitees und eine Abstimmung internationaler Standards mit EU-Richtlinien ausgerichtet³⁹. Diese Ausführungen zeigen, daß globale Entwicklungen Harmonisierungsmaßnahmen für die Unternehmungen durchaus attraktiv machen, da sie Kosten reduzieren und die Transparenz erhöhen.

3.3 Problematik der Messung von Verzerrung und Neutralität

Der EGV enthält keinen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag für die direkten Steuern, sieht jedoch bei Vorliegen von Verzerrungen und Beeinträchtigungen des Gemeinsamen Marktes Maßnahmen vor⁴⁰. Gemeinschaftliche Maßnahmen auf dem Gebiet der Besteuerung können grundsätzlich den Zielen „Realisierung der vier Freiheiten“ und „Schaffung eines unverfälschten Wettbewerbs“ dienen⁴¹. Wenngleich zwischen diesen beiden Zielen ein enger Zusammenhang besteht, so lassen sich für die direkten Steuern zwei wesentliche Maßnahmenbereiche unterscheiden:

- a) die Beseitigung von Steuergrenzen und anderen Hindernissen grenzüberschreitender Vorgänge im Hinblick auf die „vier Freiheiten“ und
- b) die Beseitigung von Verzerrungen, die im Hinblick auf einen unverfälschten Wettbewerb durch steuerliche Belastungsunterschiede verursacht sind.

³¹ Diese Bandbreite umfaßt auch eine Reihe von differenzierenden Ansätzen, wie bereits bei Dosser (1966).

³² RI. 78/660/EWG und RI. 83/349/EWG.

³³ Vgl. zum Harmonisierungsprozeß Rost (1994); einen anschaulichen Überblick über die internationalen Regeln und Unterschiede in Matrixform geben Ordelheide und Semler (1995).

³⁴ EuGH Urteil vom 27.6.1996, Rechtsache Tomberger C-234/94 zur Phasengleichung Aktivierung von Dividendenansprüchen.

³⁵ Eine Übersicht über die Verbindung zwischen Handels- und Steuerbilanz in den EU-Mitgliedstaaten hat die Verfasserin in einem Arbeitspapier erstellt, Mans (1995); zum Maßgeblichkeitsgrundsatz in Deutschland vgl. Raupach (1990).

³⁶ Vgl. Hoffmann (1996), S. 1051.

³⁷ Vgl. Bundesministerium der Justiz (1996); hierzu Ordelheide (1996).

³⁸ Vgl. Ordelheide (1996), S. 552.

³⁹ Vgl. Europäische Kommission (1995a), S. 2.

⁴⁰ Die diesbezügliche zentrale Rechtsgrundlage, Art. 100 EGV, ist mit dem Funktionieren des Gemeinsamen Marktes eng verbunden.

⁴¹ Vgl. Andel (1971), S. 224; Mick (1995), S. 640.

Der erste Aspekt bezieht sich insbesondere auf die steuerliche Ausgestaltung grenzüberschreitender Vorgänge und damit auf die Interaktion (Koordination) der nationalen Steuersysteme. Der zweite Aspekt bezieht sich vielmehr auf den Vergleich und die Angleichung (Harmonisierung) nationaler fiskalischer Rahmenbedingungen⁴². Für die Ausgestaltung grenzüberschreitender Vorgänge kann das — auch für die indirekten Steuern so bedeutsame — Kriterium der Beseitigung von Steuergrenzen herangezogen werden. Damit ergibt sich für den Bereich der direkten Steuern insbesondere Handlungspotential bei der Beseitigung von juristischer Doppelbesteuerung und ökonomischer Doppelbelastung und anderen, grenzüberschreitende Tätigkeiten erschwerenden Hindernissen (z.B. problematische Verrechnungspreisberichtigungen oder steuerliche Behinderungen bei Fusionen und Spaltungen oder auch administrative Zusatzbelastungen). In diesem Zusammenhang konnte 1990 ein ganzes „Richtlinienpaket“ verabschiedet werden⁴³, weitere Kommissionsvorschläge liegen bereits vor⁴⁴. Auch wenn auf diesem Gebiet keineswegs ein umfassender Konsens über die notwendigen weiteren Maßnahmen besteht, so läßt sich deren ökonomische und rechtliche Begründung doch konkreter ableiten als die Notwendigkeit von Harmonisierungsmaßnahmen („Rechtsangleichung“) zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen aufgrund nationaler steuerlicher Belastungsunterschiede⁴⁵. Während sich Erschwernisse bei grenzüberschreitender Tätigkeit meist relativ einfach feststellen lassen (z. B. das Vorliegen einer Doppelbesteuerung bzw. Doppelbelastung), erweist sich die quantitative und qualitative Beurteilung von steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen aufgrund internationaler Belastungsunterschiede als methodisch äußerst schwierig (vgl. Abschnitt 3.4).

Teilweise wird in der Literatur vorgeschlagen, es sollte auf gemeinschaftliche koordinierende Maßnahmen verzichtet werden, denn der Wettbewerb der Systeme würde zu einem effizienten Ergebnis führen⁴⁶. In diesem Sinne könnte argumentiert werden, daß sich Hindernisse für grenzüberschreitende Tätigkeiten innerhalb der EU durch einen Wettbewerb der nationalen Regelungen beheben ließen⁴⁷. Während für die Besteuerung von Gewinnen (oder auch anderen Bemessungsgrundlagen) an der Quelle nur unter bestimmten Voraussetzungen Äquivalenzkriterien⁴⁸ herangezogen werden können und die Besteuerung als wettbewerbswirksamer „Preis“ für die dortige Nutzung betrachtet werden kann (vgl. hierzu Abschnitt 3.4), sind solche wettbewerbsorientierten Überlegungen nur mit noch stärkeren Einschränkungen auf die grenzüberschreitende Interaktion von Steuersystemen übertragbar⁴⁹.

In der Literatur wird teilweise davon ausgegangen, daß die nationalen Gesetzgeber zur Erhaltung ihrer Attraktivität im Wettbewerb unilaterale Maßnahmen ergreifen können⁵⁰. Die Mitgliedstaaten sind in der Praxis vielfach darauf bedacht, bestimmte Steuergestaltungsmöglichkeiten

im Ausland durch Abwehrmaßnahmen einzuschränken⁵¹. Die effektive Wirkung unilateraler Maßnahmen bleibt demnach stark von den Reaktionen und Regelungen der anderen beteiligten Steuerhoheiten abhängig, ohne daß diese ebenfalls „attraktive“ Regeln anbieten müßten. Auch könnte es zu einem Wettbewerb kommen, bei dem schließlich alle beteiligten Staaten Einnahmen verlieren — während sich die Steuerpflichtigen möglicherweise eine andere „Oase“ außerhalb Europas suchen.

Ein Wettbewerb öffentlicher Anbieter, der sich nach den Vorstellungen seiner Anhänger auf das Prinzip Leistung und Gegenleistung stützen soll, muß darauf beruhen, daß für die Nutzung öffentlicher Leistung auch eine entsprechende Gegenleistung — hier die Steuerzahlung — erbracht wird. Ein unkoordinierter Wettbewerb fiskalischer Standortanreize erleichtert das Bestreben der Steuerpflichtigen, ihre Steuerzahlungen zu minimieren und Bemessungsgrundlagen „steueroptimal“ in Niedrigsteuer-

⁴² Vgl. zur Terminologie z.B. Langeheine (1989), Tz. 8. Den verschiedenen im Vertrag enthaltenen Begriffen wie Harmonisierung, Angleichung oder Vereinheitlichung liege kein bewußtes Unterscheidungssystem zugrunde. Allerdings haben andere Autoren Unterscheidungen vorgenommen; so Ripaindel-Landy, der „Angleichung“ als Oberbegriff sieht und unter „Koordination“ lediglich einen Ausgleich zwischen in sich differenziert belassenen Normen und Rechtssystemen sieht.

⁴³ Vgl. Mutter-Tochter-Richtlinie (RI. 90/435 vom 3.7.1990), Fusionsrichtlinie (RI. 90/434 vom 23.7.1990), Schiedsverfahrenskonvention vom 23.7.1990.

⁴⁴ Vgl. die Übersicht in European Commission, Directorate General XV/XXI (1995b).

⁴⁵ Vgl. auch Kommission der EG zu Ruding (1992), hier Tz. 21 und 22.

⁴⁶ Vgl. z.B. zum Wettbewerb der Gebietskörperschaften Tiebout (1956); Hayek (1968); Buchanan (1990); Siebert, Koop (1990) mit einem Regelset für institutionellen Wettbewerb; Sinn, Stefan (1990a) und (1990b); Vaubel (1992); Koop (1993). Koop kommt zu dem Ergebnis, daß unter Effizienzgesichtspunkten Harmonisierungsbedarf besteht, wenn weder Kapitalexport- noch Kapitalimportneutralität erreicht werden (S. 99; zu den Neutralitätskriterien vgl. Abschnitt 3.3.1). Auch sei zur Aufkommenssicherung keine Harmonisierung erforderlich (S. 100). Hinsichtlich Gerechtigkeit und Souveränität könne Harmonisierung nicht weiterhelfen (S. 106); Buchanan, Lee (1994); Salin (1994); mit minimalen Regeln Fuest (1995), hierzu Mans (1995b); Prosi (1996), hierzu Mans (1996); Blankart zu Sinn (1996).

⁴⁷ So z.B. aktuell Prosi (1996), dessen Artikel demonstrativ eine Ansicht Luxemburgs zielt.

⁴⁸ Zum Äquivalenzprinzip bereits Wicksell (1896); Olson (1969); kritisch zur Begründung des Ursprungslandprinzips mit dem Äquivalenzprinzip Andel (1971), S. 226.

⁴⁹ Es könnte argumentiert werden, daß einzelne Staaten durch unilaterale Maßnahmen einen Standortfaktor „attraktive grenzüberschreitende Steuergestaltung“ schaffen (z.B. für Holdingstrukturen).

⁵⁰ In diesem Sinne z.B. Koop (1993), S. 101.

⁵¹ So z.B. die Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland; vgl. Jacobs (1995) mit Hinweisen auf Maßnahmen im deutschen Steuerrecht zur „Mißbrauchsbekämpfung“, S. 123.

länder zu verlagern. Eine Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip wird somit von vornherein ausgehöhlt. Es kommt zur Minderbelastung als Gegenstück zur Doppelbelastung. Daher müßte es konsequenter- (und auf den ersten Blick paradoxer-) weise geradezu ein Anliegen für jeden Befürworter eines „fairen“ Wettbewerbs von Leistungen und Gegenleistungen sein, die räumliche Zuordnung von Besteuerungsgrundlagen institutionell zu koordinieren und abzusichern.

Unabhängig von der Höhe der Steuerbelastung im In- und Ausland sind bei einem Transfer des Gewinns einer Tochtergesellschaft oder einer Betriebsstätte an die ausländische Muttergesellschaft Doppelbelastungen effektiv nur durch die Ausgestaltung der steuerlichen Interaktion zwischen den beiden beteiligten Staaten zu vermeiden⁵². Dies kann durch bilaterale Abstimmung (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen) oder auch multilaterale Vereinbarungen und eingeschränkt durch unilaterale Maßnahmen geschehen. Soweit bekannt, scheint in der EU weitgehend Einigkeit darüber zu herrschen, die für die Erreichung der Vertragsziele notwendige Koordinierung der Interaktion der nationalen Steuersysteme nicht dem Wettbewerb zu überlassen, sondern koordinierende Maßnahmen zu ergreifen⁵³. Die Beseitigung der Doppelbesteuerung hat eine lange Tradition, wobei bisher die bilateralen Abkommen das Hauptinstrument darstellen⁵⁴.

3.3.1 Besteuerung und Neutralität

In Zusammenhang mit der Realisierung der „vier Freiheiten“ wird oftmals die „Neutralität“ der Besteuerung in der EU gefordert. Kommentatoren bemerken hierzu, eine Verpflichtung zur Neutralität in diesem Zusammenhang bedeute lediglich, daß der wirtschaftliche Austausch unter den Mitgliedstaaten nicht durch „spezifische Regelungen ihrer Steuergesetze“ erschwert werden dürfe⁵⁵. Bevor auf die konkreten Implikationen für die zukünftige Steuerpolitik in der EU eingegangen wird, soll der steuerliche Neutralitätsbegriff noch etwas näher untersucht werden.

„Neutralität“, im Sprachgebrauch meist mit Nichteinmischung und Parteilosigkeit verbunden, ist in Finanzwissenschaften und Finanzpolitik ein häufig verwendeter Begriff. So wird für den nationalen und internationalen Bereich gefordert, eine Steuer möge möglichst „neutral“ sein und die Wirtschaftssubjekte nicht beeinflussen⁵⁶. Neutralitätskonzepte werden in der Literatur durchaus unterschiedlich verwendet, so daß es auch im internationalen Kontext zu abweichenden Interpretationen kommt⁵⁷. Sinn bemerkt hierzu, daß die Unterschiede zwischen den Definitionen in der Blickrichtung liegen: „Bei der einen wird das Wünschbare als neutral bezeichnet, bei der anderen ist das Neutrale wünschbar“⁵⁸.

In Zusammenhang mit der Beurteilung der Notwendigkeit internationaler steuerlicher Maßnahmen haben sich vor allem zwei Neutralitätskonzepte durchgesetzt: Kapital-

exportneutralität (KEN) und Kapitalimportneutralität (KIN)⁵⁹. Da diese beiden Konzepte zahlreiche Untersuchungen zu steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen maßgeblich bestimmt haben (so fußen auch die Vorschläge des Ruding-Komitees auf diesen Kriterien), sollen sie etwas näher betrachtet werden. Musgrave hat KEN und KIN folgendermaßen definiert⁶⁰:

„Export neutrality means that the investor should pay the same total (domestic plus foreign) tax, whether he receives a given investment income from foreign or from domestic sources. (...) As a result the investor's choice between foreign and domestic investment will be free of tax considerations, as will be his choice between alternative foreign investment. (...) Import neutrality means that capital funds originating in various countries should compete at equal terms in the capital market of any one country“.

Dabei stellt Musgrave fest, daß beide Neutralitätskriterien nicht gleichzeitig verwirklicht werden können, soweit Kapalexport- und Kapitalimportland nicht die gleiche Steuerstruktur aufweisen⁶¹.

Die Anrechnungsmethode zur Vermeidung internationaler Doppelbelastungen (Anrechnung ausländischer Steuern auf die Steuerschuld im Sitzland, Welteinkommensprinzip) verwirklicht KEN, soweit die ausländischen Steuern geringer als die inländischen sind. Die Freistellungsmethode (Freistellung ausländischer Einkünfte im Sitzland, Quellenlandprinzip) verwirklicht KIN⁶².

⁵² Auch können Minderbelastungen am besten über gemeinschaftliche Koordination vermieden werden. Dieser Aspekt gehört eher zu den Wettbewerbsaspekten und stellt weniger eine Steuerengrenze im Sinne eines Hindernisses dar.

⁵³ Vgl. hierzu Vogel (1993); Koop (1993); Fuest (1995).

⁵⁴ Vgl. zur Möglichkeit multilateraler Abkommen z.B. Rädler (1992).

⁵⁵ Vgl. Vogel (1993), S. 385.

⁵⁶ Vgl. z.B. Musgrave (1969), S. 120: „Steuern sollten die mit ihnen verfolgten Zwecke erfüllen, doch darüber hinaus nicht in den Marktmechanismus eingreifen“ oder Nowotny (1996), S. 266: Das Konzept der Zusatzlast habe zum „Postulat der Neutralität der Besteuerung“ geführt. „D.h. die Besteuerung sollte nur fiskalische, aber keine allokativen Wirkungen haben.“ Nowotny verweist dabei auf die „Edinburgher Regel“ „Leave them as you find them“. (FN 4, S. 266)

⁵⁷ Vgl. zu internationalen Aspekten insbesondere Musgrave (1960); Musgrave (1969), S. 142-148; Vogel (1993).

⁵⁸ Sinn (1985), S. 5.

⁵⁹ Die Begriffe gehen auf Musgrave (1960) zurück.

⁶⁰ Musgrave (1960), S. 84-85.

⁶¹ Musgrave (1960), S. 86; gemeint ist auch die Höhe der jeweiligen Besteuerung. Diese Feststellung Musgraves ist auf eine konkrete grenzüberschreitende Einkommenstransaktion zu beziehen und betrifft nicht die grundsätzliche unterschiedliche Anwendung der Methoden im internationalen Vergleich.

⁶² Vgl. für einen Überblick OECD (1991), S. 63-64.

Da beide Prinzipien bei grenzüberschreitenden Einkommenstransaktionen unterschiedlich angewendet werden können, gelten global gesehen weder KEN noch KIN einheitlich. Die angewendeten Methoden zur Vermeidung von Doppelbelastungen variieren in vielen Ländern je nach Einkommensart, so daß aus der Sicht eines Kapital exportierenden Landes zum Teil KEN als auch KIN gelten kann. So gilt beispielsweise für ausländische Zinseinkünfte aus deutscher Sicht die Anrechnungsmethode und für Gewinne ausländischer Betriebsstätten meist die Freistellungsmethode⁶³, wengleich hinterfragt werden könnte, warum unterschiedliche Verfahren für die Bereitstellung von Eigenkapital und von Fremdkapital angewendet werden.

Die Beurteilung der ökonomischen Auswirkungen von Anrechnung und Freistellung und damit der beiden Neutralitätskriterien KEN und KIN fällt in Literatur und Praxis uneinheitlich aus, wobei KEN tendenziell, vor allem in der Literatur, bevorzugt wird. Das Ziel KEN hat sich mit folgenden Begründungen durchgesetzt⁶⁴: Auch wenn bei einer Angleichung der Bruttoerträge bei KEN die internationale Sparentscheidung verzerrt werde, sei KEN von größerer Bedeutung als KIN, da bei KEN die optimale Kapitalallokation nicht verzerrt werde. Bei Vorliegen von KIN würden sich die Nachsteuererträge angleichen, was zu (ineffizienten) unterschiedlichen Bruttorenditen führe. Dagegen bliebe aber die Sparentscheidung unverzerrt. Da die Elastizität des Investitionskapitals empirisch höher sei als die der Ersparnisse, sei KEN vorzuziehen⁶⁵. Bei dieser Betrachtung werden jedoch die Wirkungen öffentlicher Ausgaben und anderer Einflußfaktoren ausgeklammert. So haben einige Autoren die Bevorzugung der KEN bereits kritisch hinterfragt⁶⁶.

Bezogen auf die Dualität der beiden Konzepte KEN und KIN ist es für Vogel nicht ersichtlich, wie der Begriff „Neutralität“ aufgespalten werden könnte, wenn „Neutralität bedeute, daß Wirtschaftsvorgänge nicht durch die Besteuerung beeinflusst werden sollten“⁶⁷. Diese Aufspaltung läßt sich wohl insbesondere mit den jeweils zugrunde liegenden unterschiedlichen Sichtweisen begründen: Der KEN liegt der Gedanke zugrunde, daß Steuerzahlungen Faktoren darstellen, die sich nicht auf die Wahl des Faktoreinsatzortes auswirken sollten. Durch das der KEN entsprechende System der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Steuern des (Wohn-)Sitzlands verlieren die steuerlichen Standortbedingungen ihre Wirkung — jedenfalls soweit die ausländische Steuer die inländische nicht übersteigt. Ein internationaler Wettbewerb der Steuersysteme kann bei Gültigkeit von KEN nicht funktionieren, denn für den Investor ist stets die Steuerbelastung des Kapitalexportlandes maßgeblich⁶⁸. Gilt das „Welteinkommensprinzip“ (oder „Wohnsitzlandprinzip“) und wird KEN verwirklicht, könnte ein Wettbewerb um das anliegende Kapital vermehrt über die Ausgabenseite öffentlicher Budgets stattfinden. Kapitalimportländer könnten als Standortfaktoren ihre öffentlich bereitgestellten Leistungen im Wettbewerb — quasi ohne zusätzliche Belastung für den Investor „anpreisen“,

da die Höhe der dortigen Steuerbelastung keinen oder nur einen geringen Einfluß auf die Investitionsentscheidung des Kapitalexporteurs hätte. Dies würde allerdings zu einem Anreiz für die Kapitalimportländer führen, ihre Steuersätze bis nahe an die Höhe der Steuersätze des Kapitalexportlandes anzuheben — „ein Steuerexport“ zu Lasten des Aufkommens des Kapitalexportlandes findet statt⁶⁹, verbunden mit einer Tendenz zu steigenden Steuersätzen⁷⁰. Ein Systemwettbewerb im Sinne von Tiebout⁷¹, bei dem die Gebietskörperschaften ihre öffentlichen Leistungen zu Steuerpreisen anbieten, ist mit einer Gültigkeit der KEN nicht vereinbar, da die Nutzung öffentlicher Leistungen des Kapitalimportlandes stets den „Preis“ in Höhe des effektiven Steuersatzes im (Wohn-)Sitzland „kosten“ würde. Solange die anrechenbare Steuer die Steuerschuld im (Wohn-)Sitzland nicht übersteigt, wäre aus der Perspektive des Kapitalexporteurs der Standort mit dem höchsten Niveau öffentlicher Leistungen interessant, da er ohnehin den höheren Steuersatz seines Sitzlandes einkalkulieren muß. Der Investor hat jedoch nicht die Möglichkeit, ein seinen Präferenzen möglicherweise eher entsprechendes Bündel relativ niedriger öffentlicher Leistungen für einen niedrigeren „Steuerpreis“, zu wählen. KEN, bzw. die Anrechnungsmethode beim Welteinkommensprinzip, ist demnach grundsätzlich nicht mit der Idee eines Wettbewerbs der Systeme vereinbar.

Wird die Zielvorstellung zugrundegelegt, daß es in der EU einen Wettbewerb der öffentlichen Anbieter geben sollte, in dessen Rahmen den unterschiedlichen Präferenzen der Steuerpflichtigen Rechnung getragen wird, so müßte hierfür eine umfassende Realisierung der KIN zum Ziel gesetzt werden. Bei Erfüllung dieses Neutralitätskonzeptes unterliegen private Wettbewerber innerhalb einer Steuerhoheit den gleichen dort gegebenen steuerlichen Bedingungen⁷². International kann dies durch die Methode der Freistellung ausländischer Einkünfte (aus Eigen- und Fremdkapital) im Sitzstaat und eine steuerliche Gleichbehandlung der Wirtschaftenden innerhalb eines nationalen

⁶³ Diese Freistellung ist in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen verankert; vgl. Jacobs (1995).

⁶⁴ Vgl. Giovannini (1989), S. 367; Genser, Haufler (1990), S. 316.

⁶⁵ Vgl. Genser, Haufler (1990), S. 316.

⁶⁶ So z.B. Horst (1980); Gandenberger (1983); Vogel (1990).

⁶⁷ Vogel (1993), S. 386.

⁶⁸ Vgl. hierzu auch Biehl (1969), S. 297-299.

⁶⁹ Vgl. zum Steuerexport „durch Offset“ Peffekoven (1975), S. 17-20; vgl. hierzu auch Musgrave (1960), S. 85.

⁷⁰ Dieser Effekt wäre vor allem dann prägnant, wenn es ein großes Kapitalexportland neben mehreren kleineren Kapitalimportländern gibt und das Kapitalexportland die Anrechnungsmethode verwendet.

⁷¹ Vgl. Tiebout (1956), der den Wettbewerb lokaler Gebietskörperschaften betrachtet.

⁷² Dies setzt voraus, daß es keine Diskriminierung z.B. im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht gibt.

Territoriums erreicht werden. Unterliegen steuerliche Bemessungsgrundlagen am Ort ihrer Entstehung — und nur dort⁷³ — der Besteuerung, so kann die Steuerbelastung, soweit sie mit der Bereitstellung öffentlicher Leistungen hinreichend verbunden ist, als „Preis“ für deren Nutzung angesehen werden⁷⁴. International konkurrieren somit die öffentlichen Anbieter mit ihrem Bündel an Leistungen und Steuerpreisen — unter der Voraussetzung, daß der „Steuerpreis“ auch mit den Bereitstellungskosten der öffentlichen Leistungen merklich zusammenhängt. Das Wettbewerbskonzept für private Güter kann nämlich nicht ohne weiteres auf den öffentlichen Sektor übertragen werden, wie noch in Abschnitt 3.5 gezeigt wird. Unter bestimmten Voraussetzungen läßt sich jedoch zumindest räumlich — kaum aber individuell — das Äquivalenzprinzip realisieren, so daß ein gewisser Systemwettbewerb eintreten könnte. Anders als beim Konzept der KEN kann bei Gültigkeit von KIN der Faktoreigentümer und Steuerzahler zwischen unterschiedlichen Niveaus öffentlicher Leistungen und Steuerpreisen wählen — vorausgesetzt eine Äquivalenzbeziehung existiert.

Bei Berücksichtigung der mit Steuereinnahmen finanzierten öffentlichen Leistungen erweist sich das traditionelle KEN-Konzept nunmehr als aneutral, während die Verwirklichung von KIN gleichzeitig eine „Kapitalexportneutralität im weiteren Sinne“ (KEN i.w.S.) bewirkt, soweit die Besteuerung mit den öffentlichen Leistungen zusammenhängt.

3.3.2 Neutralität und steuerpolitischer Handlungsbedarf

Die bisherigen Überlegungen können folgendermaßen zusammengefaßt werden:

- Die vertraglichen Ziele der Gemeinschaft umfassen keine vollständige Angleichung der nationalen Steuersysteme, wohl aber eine derartige Ausgestaltung, daß die „vier Freiheiten“ gewährleistet sind und der Gemeinsame Markt nicht beeinträchtigt wird.
- Das Ausmaß der erforderlichen Maßnahmen läßt sich nicht direkt aus den Vertragszielen ableiten, sondern erfordert eine umfassende ökonomische Analyse.

- Unterschiede im „internen“ Steuerrecht der Mitgliedstaaten lassen sich gemäß EGV nicht aufgrund von „Harmonie“-Zielen beseitigen. Zudem lassen sie sich nur sehr schwer konkretisieren, und es bleibt offen, wie Verzerrungen methodisch nachgewiesen werden können (vgl. hierzu auch den folgenden Abschnitt).
- Allgemein anerkannter Handlungsbedarf besteht hingegen bei der Interaktion der nationalen Steuerrechtsordnungen, soweit die „vier Freiheiten“ und der Gemeinsame Markt beeinträchtigt werden.
- Auf der Grundlage von internationalen Neutralitätskonzepten ergeben sich verschiedene Möglichkeiten für die Ausgestaltung der Europäischen Steuerordnung. Die Freistellungsmethode kann unter bestimmten Voraussetzungen einen gewissen Wettbewerb der Systeme ermöglichen. Die Anrechnungsmethode, bzw. das Welteinkommensprinzip sind nicht mit einem Wettbewerb der Systeme vereinbar. Wird ein Wettbewerb der Systeme befürwortet, dann ist die Erfüllung des Kriteriums KIN der partialanalytischen KEN vorzuziehen.
- Die Bedingungen für einen Wettbewerb der Gebietskörperschaften sind derzeit in der EU nicht erfüllt (vielfache Anrechnungssysteme bei grenzüberschreitenden Einkommen, Möglichkeiten der Verlagerung von Bemessungsgrundlagen, keine Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip, keine „Steuerpreise“, die den öffentlichen Leistungen entsprechen).

Ein gewichtiges Problem bei der Übertragung von privatwirtschaftlichen Mechanismen auf den öffentlichen Sektor ist die Messung und Wahrnehmung gegebener „Steuerpreise“: Ist es angesichts der komplexen nationalen Steuervorschriften überhaupt möglich, für die individuelle Kal-

⁷³ Bei der Freistellungsmethode ergeben sich Probleme bei einer progressiven Besteuerung im Sitzstaat des Investores, die z.B. durch den Progressionsvorbehalt gelöst werden.

⁷⁴ Die Höhe der Belastung könnte sich dann auch nach Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten richten. Vgl. hierzu bereits Schanz (1892), der auf den Zusammenhang zwischen Besteuerung und öffentlichen Gütern hingewiesen hat; Buchanan (1950) benutzt den Begriff „Fiscal Residuum“, um die Nettoposition nach Berücksichtigung von Steuern und Ausgabenseite zu ermitteln.

Schaubild

Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität bei partialanalytischer und erweiterter Betrachtung

	Partialanalytische Berücksichtigung der Einnahmenseite	Berücksichtigung der Einnahmen- und Ausgabenseite
KEN	Unverzerrter Wettbewerb, Kapitalallokation effizient, Steuer des Kapitalimportlandes wirkt sich nicht auf Anlageentscheidungen aus (KEN i.e.S.).	Verzerrung des Wettbewerbs, da ausländisches Steuerniveau gerade keine direkten Auswirkungen auf Anlageentscheidung hat; Steuerexport durch Kapitalimportland.
KIN	Verzerrte Kapitalallokation, da unterschiedliche Vorsteuerrenditen durch Angleichung der Nachsteuerrenditen; Steuer des Kapitalimportlandes wirkt sich auf Anlageentscheidung aus, was bei partialanalytischer Betrachtung Verzerrung darstellt.	Unverzerrter Wettbewerb, wenn ausländische Steuern und öffentliche Leistungen auf die Investitionsentscheidung einwirken. Unterschiedliche Vorsteuerrenditen sind Ausdruck unterschiedlicher Niveaus öffentlicher Leistungen (KEN i.w.S.).

kulation verschiedene „Steuerpreise“ international zu vergleichen⁷⁵?

3.4 Internationale Steuerbelastungsvergleiche als Analysekonzepte

Für die Ermittlung des steuerpolitischen Handlungsbedarfs in der Gemeinschaft haben internationale Steuerbelastungsvergleiche eine lange Tradition. Für das Europäische Parlament hat die Verfasserin 1990 eine Reihe von internationalen Steuerbelastungsvergleichen mit dem Ziel ausgewertet, einen möglichen Handlungsbedarf bei der Unternehmensbesteuerung zu ermitteln⁷⁶. Das Ergebnis dieser Auswertung zeigt, daß erhebliche Unterschiede bei den formalen Steuerregelungen und effektiven Belastungen dokumentiert werden, das Ausmaß und die Unterschiede in der Steuerbelastung jedoch von Studie zu Studie variieren. Während beispielsweise Deutschland in einer Studie von Dieter Schneider⁷⁷ als „Hochsteuerland“ bezeichnet wird, sprechen die Autoren des DIW⁷⁸ in ihrem Gutachten aus dem Jahr 1989 von einem „vergleichsweise günstigem Ergebnis“. Auch die aktuellen Studien zu internationalen Steuerbelastungsunterschieden zeigen — zumindest vordergründig — divergierende Ergebnisse: Das Ifo-Institut präsentiert eine vergleichsweise moderate Effektivbesteuerung für Deutschland, während das Institut der Deutschen Wirtschaft Deutschland im Hinblick auf die „Gesamtsteuerlast“ an die Spitze setzt⁷⁹. Werden differenzierendere Vergleichsmethoden herangezogen, um der — berechtigten — Kritik an der Orientierung an formalen Steuersätzen Rechnung zu tragen, so zeigen die umfassenden Untersuchungen von Spengel, daß auch bei differenzierter Betrachtung Deutschland im Vergleich zu Frankreich und vor allem Großbritannien als „Hochsteuerland“ bezeichnet werden kann⁸⁰.

Die Unterschiede bei den Ergebnissen der verschiedenen Steuerbelastungsvergleiche legt eine nähere Betrachtung der angewandten Methoden nahe. In der Studie für das Europäische Parlament wurden als mögliche Gründe für die abweichenden Ergebnisse folgende Einflußfaktoren identifiziert⁸¹:

- die Art des Belastungsvergleichs,
- das Untersuchungsziel, die Autoren und Auftraggeber und
- das zugrunde liegende Datenmaterial.

Die Vielfältigkeit der Methoden für internationale Steuerbelastungsvergleiche ist in Tabelle 2 dokumentiert. Dort wird auch der Versuch unternommen, die verschiedenen Methoden zu klassifizieren. Ziel dieser Klassifizierung ist es, die Transparenz der Untersuchungsmethoden zu erhöhen, um sie auf ihre Zieladäquanz hin untersuchen zu können. Denn nicht selten werden Vergleichsmethoden für Aufgaben verwendet, für die sie nicht das adäquate Instrument darstellen. So erscheint es wenig überzeugend, steuerpolitischen Handlungsbedarf allein aus der Höhe formaler Steuersätze abzuleiten. Auch können aufwendige

Berechnungen marginaler effektiver Steuersätze⁸² kaum Aufschluß über das Ausmaß steuerlich verursachter Verzerrungen geben. Sie verdeutlichen zwar, daß für bestimmte Rahmenannahmen steuerliche Unterschiede bestehen, über das tatsächliche Ausmaß und die Auswirkungen dieser Unterschiede können sie jedoch wenig Auskunft geben.

Bis zum heutigen Zeitpunkt konnten Ergebnisse von Steuerbelastungsvergleichen nicht als überzeugende Begründung für konkrete Harmonisierungsmaßnahmen herangezogen werden. Die Berechnungen im „Ruding-Report“ konnten die Kommission und die Mitgliedstaaten nicht von der Notwendigkeit weitreichender gemeinschaftlicher Harmonisierungsmaßnahmen überzeugen⁸³. Auch in der Literatur wird die Aussagekraft internationaler Steuerbelastungsvergleiche im Hinblick auf die Ableitung von Harmonisierungsmaßnahmen teilweise kritisch betrachtet⁸⁴.

Es bleibt festzuhalten, daß internationale Steuerbelastungsvergleiche eine wichtige Informationsquelle für bestimmte Fragestellungen darstellen können. Die jeweils in Frage kommenden Untersuchungsmethoden sind jedoch kritisch auszuwählen und auf ihre Zieladäquanz zu überprüfen⁸⁵. Für die Frage nach dem Handlungsbedarf bei den direkten Steuern geben sie nur erste Anhaltspunkte, eine umfassende Harmonisierung aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen können sie nicht begründen.

3.5 Steuerwettbewerb: Probleme und Folgen der Übertragung eines Wettbewerbskonzeptes auf den öffentlichen Sektor

Wie bereits bei den Ausführungen zur Messung von Wettbewerbsverzerrungen und zur Neutralität angedeutet,

⁷⁵ Bereits für den nationalen Bereich bezweifelt Bach, daß die Steuerpflichtigen über die tatsächliche Höhe ihrer Steuerbelastung informiert sind; vgl. Bach (1994), S. 151.

⁷⁶ Vgl. Europäisches Parlament (1990).

⁷⁷ Schneider (1988).

⁷⁸ Vgl. Seidel, Franzmeyer, Volz, Teichmann (1989), S. 137.

⁷⁹ Vgl. Institut der Deutschen Wirtschaft (1995), S. 16.

⁸⁰ Spengel (1995), S. 455.

⁸¹ Vgl. die Zusammenfassung in Europäisches Parlament (1990), S. 35.

⁸² Z.B. bei OECD (1991); Commission, Ruding-Report (1992).

⁸³ Kommission (1992), z.B. Tz. 22.

⁸⁴ Vgl. z.B. Fuest (1995); Koop (1993) S. 51, kritisch zu Ruding S. 112-113; Roloff et al. (1994), S. 81; für eine Harmonisierung sprechen sich z.B. Jacobs, Spengel (1996), S. 31-32; Spengel (1996), S. 79 aus.

⁸⁵ Mit dieser Thematik befaßt sich die Verfasserin in Rahmen ihrer Dissertation zur Methodik und zieladäquaten Anwendung von internationalen Steuerbelastungsvergleichen.

Tabelle 2

Methoden internationaler Steuerbelastungsvergleiche

Methodenbezeichnung	Wichtige Merkmale und ausgewählte Anwendungsquellen
A. Partialanalytische Methoden	Berücksichtigung des „primären monetären Entzugseffekts“, so HICKS (1946), MUSGRAVE (1959), BIEHL (1969); Betrachtung allein der Einnahmenseite des öffentlichen Budgets und der „formalen“ (gesetzlichen) oder auch „effektiven“ (ökonomischen) Steuerzahllast.
1. Makroökonomische Belastungsvergleiche	„Traditionelle“ Methode des Belastungsvergleichs (nach dem 1. Weltkrieg für Reparationsleistungen, hierzu BRÄUER (1926), COLM (1927)); in vielen Untersuchungen einleitend aufgenommen, so z.B. bei LEIBFRITZ (1987), DIW (1989) u.v.a.
a) Steuerquoten	Relation Steueraufkommen/Bruttoinlandsprodukt (BIP), OECD (1995), EUROSTAT (1994), Finanzbericht (1995); auch modifizierte Untersuchungen aufgrund von Steuerstatistiken.
b) Abgabequoten	Relation Steueraufkommen zuzüglich Sozialversicherung / BIP, OECD (1995), EUROSTAT (1994), BMF-Finanzbericht (1995), u. v.a. Studien, so NAPP/RAHMANN (1989); (vgl. auch „Staatsquote“: Ausgabenbezogen, daher Kategorie B zugeordnet).
c) Steuerstrukturvergleich	Vergleich verschiedener Einnahmenstrukturen, wie z.B. das Verhältnis von indirekten und direkten Steuern; Vergleich für verschiedene Staatsebenen; internationale oder intertemporale Vergleiche; OECD (1995), EUROSTAT (1994), IMF (1994); Vergleich grenzausgleichsfähiger Steuerblöcke, so RWI (1989), LINSCHIEDT (1994).
d) Steuerstatistik — absolute Vergleiche, — implizite Steuersätze	Statistische Vergleiche von absoluten Einnamengrößen, traditionelles Verfahren, so ZAHN (1908), aktuell OECD (1995), EUROSTAT (1994), IMF (1994), Finanzbericht (1995); modifizierte Untersuchungen auf statistischer Basis, z.B. bei KEY/SEN (1983), MATTHÄUS-MAIER (1988), NAPP/RAHMANN (1989); implizite Steuersätze = Steueraufkommen/entsprechende aggregierte Bemessungsgrundlage, so EUROPEAN COMMISSION (1996).
2. Einzelwirtschaftliche/ disaggregierte Belastungsvergleiche	Im Unterschied zu volkswirtschaftlichen Methoden werden hier keine gesamtwirtschaftlichen Größen betrachtet, sondern auf einzelne Sachverhalte bezogene Kennziffern; diese können individuell ermittelt oder auch aus gesamtwirtschaftlichen Daten abgeleitet werden (Disaggregation).
a) Rechtsvergleiche	Vergleiche rechtlicher Normen, meist ohne quantitative Berechnungen; zu unterscheiden sind nationale und transnationale (z.B. DBA) Aspekte der Rechtsordnungen.
aa) Steuer-Normenvergleich	Vergleich einzelner Steuerrechtsordnungen, bzw. offizieller Gesetzes- und Verordnungstexte; zusammenfassende, teilweise standardisierte Rechtsvergleiche, COMMISSION (1993), MENNEL/FÖRSTER (1995), COOPERS & LYBRAND (1996).
ab) Vergleich von Einzelaspekten des Steuerrechts	Qualitative (z.T. auch quantitative) Vergleiche ausgewählter Einzelaspekte, wie z.B. Tarifvergleiche ohne Berücksichtigung der Bemessungsgrundlage (SVR (1988/1989)), IdW (1995); Einzelvorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (DIHT (1989)), WESSELBAUM-NEUGEBAUER (1994), Vergleich steuerlicher Incentives, z.B. hinsichtlich F&E (KPMG (1992)), Auswirkungen unterschiedlicher Steuerzahlungszeitpunkte (LINSCHIEDT (1994)).
b) Einzelveranlagung	Beispielsveranlagung eines ausgewählten Unternehmens und/oder Sachverhalts, Institut der deutschen Wirtschaft (versch. Jahrgänge.), WESSELBAUM-NEUGEBAUER (1994), NAPP/RAHMANN (1989).
ba) Interne Fallveranlagung	Vergleiche, die von den mit Standort- und Investitionsentscheidungen befaßten Unternehmensabteilungen erstellt werden, mit internen und speziell auf die Entscheidungssituation abgestellten Daten (unternehmensintern; z.B. für Mannesmann veröffentlicht bei ESSER (1990)).
bb) Externe Fallveranlagung	Auf der Basis von abgeleiteten Modellannahmen (z.B. aufgrund von Statistiken über die Finanzierung von Unternehmen oder über Ausschüttungsquoten) durchgeführte Modellrechnungen, IdW (versch. Jg); DIW (1989).
c) Durchschnittliche Steuerbelastung	Untersuchung durchschnittlicher Belastungsgrößen, die Aussagen erlauben über Verteilungsfragen und Entscheidungsfragen im Hinblick auf z.B. umfassende Standortentscheidungen, nicht aber hinsichtlich zusätzlicher (marginaler) Investitionsentscheidungen.

Methoden internationaler Steuerbelastungsvergleiche

<p>ca) Veranlagungssimulation/ Modellrechnung (einperiodisches Modellunternehmen)</p>	<p>Berechnungen für Modellunternehmen, mit „typischen“ Bilanzstrukturen, abgeleitet aus statistischen Informationen, wie z.B. der „Statistik der Unternehmen und Arbeitsstätten“ in Deutschland und Übertragung auf Modellveranlagung im Ausland, DIW (1989) und IdW (versch. Jahre).</p>
<p>cb) Veranlagungssimulation/ Modellrechnung (mehrperiodi- sches Unternehmensmodell)</p>	<p>Modellrechnung über mehrere Perioden, um den statischen Charakter der einperiodischen Modelle zu vermeiden; bei SPENGLER (1995): nichtsteuerliches Rahmenmodell, Zeitraum 10 Jahre, für alle Länder identisch, Ermittlung des Endvermögens („Vermögensendwertmethode“).</p>
<p>cc) Steuerstatistik</p>	<p>Berechnungen ohne Veranlagungssimulation allein aufgrund von statistischen Angaben über z.B. einzelne Steueraufkommen und Wertschöpfungsgrößen (branchenbezogen bei MÜLLER (1995)).</p>
<p>cd) „Kopfquoten“</p>	<p>Ableitung der durchschnittlichen Pro-Kopf-Belastung aus der Finanzstatistik; frühe Methode, so LOWE (1822).</p>
<p>cd) Bilanzmethode</p>	<p>Ableitung der Steuerbelastung durch Rückgriff auf (veröffentlichte) Bilanzen von Unternehmen; Steuerbetrag wird zu Größe wie z.B. der aus der Bilanz abgeleiteten betrieblichen Wertschöpfung in Relation gesetzt (bei LINSCHIEDT (1994) als „Ist-Methode“ bezeichnet).</p>
<p>ce) Durchschnittliche effektive Steuerbelastung anhand von Modellrechnungen</p>	<p>Modellunternehmen, Bestimmung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, Ermittlung der Steuerzahlung und in Bezug setzen zu zieladäquater Größe, z.B. „Cash-Flow“ bei DIW (1989). Unterschiedliche Zeithorizonte möglich; geben Auskunft über Gesamtwirkungen der Besteuerung für beispielsweise Standortentscheidungen, weniger für Grenzinvestitionen.</p>
<p>d) Grenzsteuerbelastung</p>	<p>Modellberechnung marginaler Belastungskennziffern, auch als „investitionstheoretische Ansätze“ bezeichnet; verschiedene Methoden, die bekannteste von KING/ FULLERTON (1984). Für die Beurteilung von Grenzinvestitionen, Allokationswirkungen, weniger für Standortfragen.</p>
<p>da) Durchschnittliche Grenzsteuerbelastung</p>	<p>Ermittlung anhand der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung dividiert durch den gewichteten Kapitalwert einer Grenzinvestition vor Steuern; Gewichtung entsprechend der Verteilung der Anlagen, KING/FULLERTON (1984).</p>
<p>db) Effektive Grenzsteuerbelastung — Steuerkeile, — effektive Grenzsteuersätze</p>	<p>Zur Ermittlung der Steuerwirkungen/Incentives auf Investition und Ersparnis; Annahme, daß „verzerrende“ Steuern einen Keil zwischen Projektrendite p und Rendite für den Anteilseigner s treiben. Ermittlung anhand des effektiven Grenzsteuersatzes, der den Steuerkeil w (Vorsteuerrendite p abzüglich Nachsteuerrendite s) in Relation zur Vorsteuerrendite setzt ($t = w/p = p-s/p$); KING/ FULLERTON (1984), OECD (1991), RUDING-REPORT (1992), CLAASSEN (1994), SCHADEN (1995).</p>
<p>dc) Steuerbedingte Mindestrenditen- erhöhung (Kapitalnutzungskosten)</p>	<p>Zur Ermittlung der erforderlichen Vorsteuer-Mindestrenditenerhöhung m, wenn eine bestimmte Nachsteuerrendite erzielt werden soll; hierzu wird der Steuerkeil w auf die Nachsteuerrendite s bezogen ($m = w/s$, entspricht dem Ausdruck $m = t/(1-t)$), z.B. bei OECD (1991), RUDING (1992), IFO (1996); Konzept geht zurück auf die „Kapitalnutzungskosten“, JORGENSON (1963).</p>
<p>3. Bezug der Steuerzahlung auf standardisierte Bemessungsgrundlagen</p>	<p>Methoden, die auf den Ausgleich unterschiedlicher steuerlicher Bemessungsgrundlagen abzielen und durch In-Relation-Setzen zu bestimmten Größen vergleichbare Kennziffern ableiten.</p>
<p>a) Bezugsgröße „ökonomischer Gewinn“</p>	<p>Um die Effekte unterschiedlicher steuerlicher Bemessungsgrundlagen auszugleichen, wird die Steuerzahlung auf einen zu bestimmenden „ökonomischen“ Gewinn bezogen. Die Definition eines solchen „ökonomischen Gewinns“ kann unterschiedlich ausgestaltet sein, es gibt keine einheitliche Konzeption. Beispiele: der „bereinigte Bilanzgewinn“ bzw. „Cash-flow“ vor Steuern beim DIW (1989) oder bei LEIBFRITZ/PARSCHKE (1988) unter Anwendung von „ökonomischen Abschreibungen“; LINSCHIEDT (1994) definiert den ökonomischen Gewinn als Differenz zwischen Ertragswert am Anfang und am Ende einer Periode, weist aber auf Berechnungsprobleme hin.</p>

Methoden internationaler Steuerbelastungsvergleiche

b) Bezugsgröße „kapitaltheoretischer Gewinn“	Als Bezugsmodell für Steuerbelastungsvergleiche dient die „Entscheidungsneutralität der Besteuerung“, wie sie beim Konzept des kapitaltheoretischen Gewinns verstanden wird (vgl. hierzu SCHNEIDER (1992)). Eine Besteuerung des „kapitaltheoretischen Gewinns“ (Ertragswertabschreibung) ist entscheidungsneutral (Investitions- und Kapitalkostenneutralität), da sie weder Rangordnung noch Umfang von Investitionen beeinflusst. Bei marginalen Investitionen (Kapitalwert = 0) entspricht die rechtliche der „wirtschaftlichen“ Steuerbelastung („Eichstrich-Steuersatz“, steuersatzkorrigierter Kalkulationszinsfuß).
c) Bezugsgröße „Cash-Flow“	Ausblendung der Wirkungen unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften durch Bezugsgröße Cash-Flow, wobei dieser unterschiedlich definiert werden kann (z.B. DIW (1989): Cash-Flow = Handelsbilanzgewinn + Abschreibungen + KSt, GewSt, GrSt + Rücklagen und Rückstellungen).
d) Bezugsgröße „Wertschöpfung“	Ausblendung der Wirkungen unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften durch Bezugnahme auf betriebliche Wertschöpfung, wobei unterschiedliche Abgrenzungen möglich sind (LINSCHIEDT (1994), abgeleitet aus Bilanzen; MÜLLER (1995) Nettowertschöpfung, abgeleitet aus VGR).
e) Weitere Bezugsgrößen	z.B. Umsatz (ESSER (1970, 1973, 1974, 1975)), Bilanzsumme oder Produkte (Hinweis bei BONE-WINKEL (1994)).
B. Erweiterte partialanalytische Methoden	Berücksichtigung nicht allein der formalen und effektiven Entzugseffekte (i.e.S.) der Einnahmenseite: Erweiterungen z.B. auf Überwälzungsvorgänge (effektive Einnahmeninzipienz i.w.S.) und Ausgabenaspekte.
1. Partialanalyse der Einnahmenseite mit Berücksichtigung von Überwälzungsvorgängen	Berücksichtigung von Überwälzungsvorgängen durch die Aufstellung von Überwälzungshypothesen, Übersicht bei LINSCHIEDT (1994).
2. Partialanalyse mit Teilberücksichtigung der Ausgabenseite öffentlicher Budgets	Berücksichtigung der mit der Besteuerung verbundenen Ausgaben wie Zulagen und Subventionen, so Europäisches Parlament (1990) mit Übersicht zum Subventionsaufkommen; OECD (1991) zu Investitionszulagen; Berücksichtigung ausgewählter öffentlicher Leistungen, z.B. der Infrastruktur, BIEHL (1986); aggregierte Analyse der Steuer- und Ausgabenstruktur (z.B. des Anteils der produktiven Ausgaben).
a) Volkswirtschaftliche Betrachtungen	Ausgabenquote des Staates („Staatsquote“): Gesamtausgaben und/oder ausgewählte Ausgabenblöcke in Relation zum BIP und Vergleiche mit der Einnahmenseite, so STRATHUS (1952); Untersuchungen der Bedeutung öffentlicher produktiver Infrastruktur für das Entwicklungspotential, für die Ausgabenseite und z.B. Pro-Kopf-Einkommen BIEHL (1986).
b) Einzelwirtschaftliche Betrachtungen	Untersuchungen der Bedeutung öffentlicher produktiver Infrastruktur für einzelne Unternehmungen (Einfluß auf Kosten, Produktivität) und Gegenüberstellung einer Steuerbelastungskennziffer.
C. Totalanalytische Methoden	Berücksichtigung von Wirkungen der Einnahmen- und Ausgabenseite (auf gesamtwirtschaftlicher oder einzelwirtschaftlicher Ebene).
1. Formale Nettobudgetinzipienz	Berücksichtigung der Einnahmen- und Ausgabenseite im Hinblick auf Zahlungsgrößen (Zahlungsstromanalyse).
2. Effektive Nettobudgetinzipienz	Zusammenfassung der Einnahmeninzipienz und Ausgabeninzipienz zur Nettobudgetinzipienz unter Berücksichtigung von Überwälzungsvorgängen.

ist für eine umfassenden Betrachtung die Berücksichtigung der Ausgabenseite des öffentlichen Budgets geboten. In diesem Abschnitt werden die Argumente näher betrachtet, die für einen internationalen Wettbewerb der Besteuerung und öffentlicher Leistungen angeführt werden. Der Grundgedanke dieser Argumentation liegt in der (normativen) Vorstellung, daß der Staat als Anbieter öffent-

licher Leistungen mit anderen Staaten analog zum privaten Wettbewerb konkurrieren sollte. Diese Konkurrenz könnte der Zentralisierung und der ineffizienten Erhöhung öffentlicher Budgets entgegenwirken⁸⁶. Der Wettbewerb soll über

⁸⁶ Vgl. für eine Zusammenstellung und Unterstützung dieser Argumente Fuest (1995); Prosi (1996), Buchanan, Lee (1994) und Blankart (1996), Vaubel (1992).

eine Art Preismechanismus funktionieren, bei dem der Steuerpflichtige seinen Niederlassungsort frei wählen kann und dabei die Auswahl zwischen unterschiedlichen Angeboten öffentlicher Leistungen und unterschiedlichen Steuerpreisen hat. In der Literatur ist eine Diskussion über die Übertragbarkeit des privatwirtschaftlichen Wettbewerbskonzeptes auf den öffentlichen Sektor entfacht. Während beispielsweise die Eheleute Musgrave (1990) oder Sinn (1994, 1995) eine Übertragung kritisch beurteilen, setzen sich andere Autoren wie Blankart (1996), Buchanan, Lee (1994), Fuest (1995), Prosi (1996) oder Vaubel (1992) für einen Wettbewerb der Systeme ein. Ohne hier in die Tiefe der Diskussion eindringen zu können, soll doch auf einige Aspekte hingewiesen werden, die bei einer Beurteilung des Wettbewerbskonzeptes Berücksichtigung verdienen. Dabei geht es um

- die Ausgestaltung des Steuerpreises,
- die Sicherstellung der steuerlichen Gegenleistung bei Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen und
- die Transparenz und Merklichkeit des Steuerpreises.

3.5.1 Die Ausgestaltung des Steuerpreises

Steuern werden — so die traditionelle Finanzwissenschaft — nach zwei grundlegenden Prinzipien erhoben: dem Leistungsfähigkeits- und dem Äquivalenzprinzip⁸⁷. Nach nahezu übereinstimmender Erkenntnis ist eine umfassende individuelle Äquivalenz der Besteuerung mit den empfangenen Nutzen öffentlicher Leistungen nicht zu realisieren. Dies liegt insbesondere an den speziellen Eigenschaften „öffentlicher Güter“, die gerade aufgrund dieser Eigenschaften öffentlich bereitgestellt werden. „Nichtrivalität“ im Konsum und „Nichtausschließbarkeit“ von Nutzern⁸⁸ führen dazu, daß eine private Bereitstellung über den Markt versagen würde, da eine preisliche Abgabe für Güter, welche diese Eigenschaften ganz oder auch teilweise aufweisen, nicht effizient wäre oder nicht durchgesetzt werden kann⁸⁹.

Bei Vorliegen von Nichtrivalität beeinträchtigt ein zusätzlicher Nutzer nicht die übrigen Nutzer, so daß die Grenzkosten für diesen — bis zu einer bestimmten Kapazitätsgrenze — entfallen; daher wäre es insoweit ineffizient, einen Preis hierfür zu verlangen⁹⁰. Kosten entstehen bei der Bereitstellung des Gutes für die Gesamtheit, die auch nach dem räumlichen Kongruenzprinzip⁹¹ hierfür aufkommen sollte (der Zuständigkeits- sollte dem Wirkungsbereich entsprechen). Nach dem funktionalen Korrespondenzprinzip sollten Nutzer, Zahler und Entscheidungsträger identisch sein, wobei eine Äquivalenz von Nutzern und Zahlern bzw. von Nutzen und Gegenleistung jedoch nur für eine Gruppe als ganzes realisierbar ist⁹². Es ist kaum möglich, die Nutzung öffentlicher Leistungen dem einzelnen Nutzer genau zuzuordnen. Sind die Eigenschaften als öffentliches Gut weniger stark ausgeprägt, so sind in bestimmten Bereichen Nutzungsgebühren möglich und effizient. Dennoch weist ein großer Teil der für die Unter-

nehmungen so wichtigen produktiven Infrastruktur ganz ausgeprägt die Eigenschaften öffentlicher Güter auf. Die Produktivität von mobilen Faktoren hängt wesentlich davon ab, mit welcher Ausstattung an immobilien Ressourcen, wie der öffentlichen Infrastruktur, sie an den verschiedenen Standorten kombiniert werden können⁹³. Biehl et al. (1975) nennen die für die Attrahierung mobilen Kapitals so bedeutsamen Ressourcen „Potentialfaktoren“, da sie das Entwicklungspotential einer Region (bzw. eines Standortes) wesentlich bestimmen⁹⁴. Diese Potentialfaktoren sind vergleichsweise immobil, unteilbar, vielseitig verwendbar (polyvalent) und schwer substituierbar⁹⁵. Neben dem Arbeitskräftepotential, der Agglomeration, der sektoralen Wirtschaftsstruktur und der geographischen Lage ist die öffentliche Infrastruktur ein bedeutsamer Potentialfaktor, zumal er sich direkt durch Maßnahmen der öffentlichen Hand beeinflussen läßt.

Eine im Auftrag der EG-Kommission erstellte, umfassende Studie über den Beitrag der Infrastruktur für die Regionalentwicklung zeigt, daß ein signifikanter Zusammenhang zwischen der Infrastrukturausstattung und dem regionalen Pro-Kopf-Einkommen, der Produktivität und der Beschäftigung besteht⁹⁶. Biehl unterstreicht den Charakter der Infrastruktur als Kapitalgut mit ausgeprägten öffentlichen Eigenschaften⁹⁷. Diese Eigenschaften implizieren, wie oben angedeutet, eine raumbezogene Bereitstellung dieser Güter für eine ganze Gruppe von Nutzern. Eine genaue Zurechnung eines „Steuerpreises“ auf einzelne Unternehmungen als Nutzer wäre kaum zu realisieren. Zudem können bei großräumiger Infrastruktur erhebliche regionale Auslastungsunterschiede bestehen⁹⁸, so daß bei kostenorientierten Preisen bei gleichem Nutzen interregional unterschiedliche Steuerpreise verlangt werden müssen. Diese einfachen Überlegungen zeigen

⁸⁷ Vgl. bereits Wicksell (1896), S. 76; Olson (1969), Haller (1981), S. 9, Andel (1993), S. 265.

⁸⁸ Vgl. Samuelson (1954); Musgrave, R.A. (1969), S. 8-11.

⁸⁹ Vgl. Musgrave, R.A., P.B. Musgrave, Kullmer (1994), S. 67-86.

⁹⁰ Vgl. Musgrave, R.A., P.B. Musgrave, Kullmer (1994), S. 70.

⁹¹ Vgl. Biehl (1995a), S. 124.

⁹² Vgl. Biehl (1995a), S. 127 mit Hinweisen auf Breton (1965) und Oates (1972). In diesem Sinne auch Olson (1969), der mit fiskalischer Äquivalenz die Übereinstimmung von Nutzern und Zahlern bezeichnet; S. 484.

⁹³ Biehl (1976), S. 61.

⁹⁴ Biehl et al. (1975), S. 14.

⁹⁵ Biehl (1976), S. 61.

⁹⁶ Biehl (Ed., 1986), Final Report, Part I, S. 14.

⁹⁷ Biehl (Ed., 1986), S. 9.

⁹⁸ Vgl. Biehl, Mans (1992); beispielsweise können Abschnitte eines umfassenden Autobahnnetzes durch kaum besiedeltes Gebiet führen, während in Agglomerationszentren die Straßen überlastet sein können. Dennoch würde es keinen Sinn machen, die Abschnitte auszusparen, die durch dünn besiedeltes Gebiet führen. Den wenigen Nutzern in diesem Gebiet sollten nicht die vollen Bereitstellungskosten angelastet werden, da diese „Netzinfrastruktur“ auch von Außenstehenden genutzt wird.

bereits die Schwierigkeiten, die mit der Ableitung von „Steuerpreisen“ verbunden sind.

Der umfassende räumliche Wirkungsbereich einer öffentlichen Leistung sollte dem Zuständigkeitsbereich der Nutzer und Zahler entsprechen, damit eine Bereitstellung kostenminimal erfolgen kann und eine Region bzw. Steuerhoheit als Ganzes ihre Leistungen im Wettbewerb anbieten kann⁹⁹. Als Implikation für die Umsetzung eines effizienten Steuerwettbewerbs ergibt sich, daß in der EU Steuerhoheiten konkurrieren müßten, innerhalb deren Territorien eine gleichmäßige Ausstattung mit steuerlich finanzierten Potentialfaktoren vorliegt, da ein individueller Steuerpreis kaum ermittelt werden kann und deshalb andere Besteuerungskriterien angewendet werden müssen. Die umfassenden Studien von Biehl et al. zeigen jedoch nicht nur zwischenstaatliche Unterschiede in der Infrastrukturausstattung, sondern auch gewisse interregionale Unterschiede¹⁰⁰. Zudem wirken sich bei der Beurteilung der Infrastruktur durch Eigentümer mobilen Kapitals (Unternehmer) die mit den Infrastruktureigenschaften verbundenen Besonderheiten aus. Sie können in der Regel preislich nicht bewertet und in einzelne Nutzeinheiten zerlegt werden und sind einer Produktionsfunktion nur schwer als Input zuzuordnen. Auch gibt es ein „Wahrnehmungsproblem“ der Infrastruktur und anderer öffentlicher Leistungen: Der steuerliche Entzugseffekt wird meist deutlicher empfunden als der Nutzen öffentlicher Leistungen¹⁰¹.

3.5.2 Die Sicherstellung der steuerlichen Gegenleistung bei Inanspruchnahmen öffentlicher Leistungen

Allerdings kann es ebenso möglich sein, daß der individuelle Nutzen der öffentlichen Leistungen vom Nutznießer nicht offengelegt wird, da er aufgrund der Schwierigkeiten beim Ausschluß als „Free-Rider“ auftreten kann¹⁰². Sowohl im nationalen als auch im internationalen Kontext erfordert dies eine institutionelle Sicherstellung, bei der Nutzer öffentlicher Leistungen auch am Ort der Inanspruchnahme steuerlich erfaßt werden (Entstehung eines Besteuerungsrechts und einer Steuerpflicht) und soweit eine Bemessungsgrundlage entstanden ist, diese dort auch der Besteuerung unterliegen (effektive Besteuerung). Ein „fairer“ Wettbewerb der Gebietskörperschaften ist demnach nur dann möglich, wenn der Nutzer auch tatsächlich seinen „Eintrittspreis“ für den „Leistungspark“ zahlt. Für die Praxis bedeutet dies, daß ein internationaler Konsens über die Zuteilung von Besteuerungsrechten und -pflichten gefunden werden muß und Regelungen sicherstellen, daß ein Steuerpflichtiger mit seiner Bemessungsgrundlage auch effektiv am Ort der Entstehung besteuert wird. Dabei hat beispielsweise die Ausgestaltung von Verrechnungspreispolitiken eine große Bedeutung. Sie ist in der Praxis Gegenstand internationaler Koordination, aber auch Diskussion, insbesondere im Rahmen der OECD¹⁰³.

Neben diesen Aspekten ergeben sich weitere Probleme bei der „Preisgestaltung“ im Steuerwettbewerb: Auch

wenn vom Erfordernis individueller Äquivalenz abgesehen werden kann, so bleiben für den öffentlichen Anbieter immer noch verschiedene Möglichkeiten der „Preisgestaltung“, die den Wettbewerb beeinträchtigen können. Im Rahmen der Budgetpolitik hat er — vereinfacht betrachtet — die Wahl zwischen direkten und indirekten Steuern sowie die Verschuldungsmöglichkeit. Um so höher der Anteil der indirekten Steuern an den Gesamteinnahmen ist, desto niedriger sind die Einnahmenerfordernisse bei den direkten Steuern. So könnte der Anbieter ein „Sonderangebot“ für mobiles Kapital in der Form gestalten, daß er die indirekten Steuern erhöht und die direkten Steuern auf mobiles Kapital senkt. Damit kann er seinen Konkurrenzpreis drücken, zumindest solange die anderen Einnahmenquellen nicht versiegen¹⁰⁴. Eine weitere Preisgestaltungsmöglichkeit bietet die Verschuldung — soweit sie keinen institutionellen Beschränkungen unterliegt¹⁰⁵. Ein weiterer Aspekt ist die Attrahierung von Finanzkapital — eine „kostengünstige“ Angelegenheit für den Standortanbieter, denn dem Finanzkapital muß kaum produktive Infrastruktur bereitgestellt werden und externe Umweltkosten sind auch nicht zu erwarten. Finanzkapital wurde möglicherweise ursprünglich an einem „günstigen“ Produktionsstandort geschaffen, wo Infrastruktur genutzt und vielleicht auch die Umwelt belastet und dann der weiteren Besteuerung durch findige Verrechnungspreispolitik entzogen wurde.

Mit diesen Ausführungen soll verdeutlicht werden, daß der „freie Wettbewerb der Steuersysteme“ eine Reihe von Anreizen für Standortanbieter beinhaltet, den Wettbewerb mit „unlauteren“ Mitteln zu gestalten. Ein günstiges Investitionsklima mit effizienter Verwaltung und niedriger Besteuerung stellt nur dann einen „lauteren“ Wettbewerbsfaktor dar, wenn der Anbieter die Kosten für diese Leistungen den Nutzern auch effektiv auferlegt — und nicht überproportional denjenigen, die sich der Besteuerung

⁹⁹ Zur Bedeutung der Arbeitskosten und Produktivitätsrelation Vgl. Biehl (1991); Biehl (1995c), S. 63.

¹⁰⁰ Vgl. Biehl (Ed., 1986); Biehl (1995c).

¹⁰¹ Vgl. hierzu Hansmeyer, Fürst, Zimmermann (1975), S. 117 und Bach (1994), S. 152.

¹⁰² Nichtausschließbarkeit als zweite wesentliche Eigenschaft öffentlicher Güter bedeutet, daß ein potentieller Nutzer nicht oder nur unter hohen Kosten von der Nutzung ausgeschlossen werden kann (z. B. Verteidigung, mit Einschränkungen Verkehrsinfrastruktur). Dies führt zu dem bekannten Free-Rider-Phänomen. Da ein potentieller Nutzer eines solchen Gutes seine Zahlungsbereitschaft nicht darlegen würde, muß das Gut öffentlich bereitgestellt werden.

¹⁰³ Vgl. die Diskussionen um den neuen OECD-Verrechnungspreisbericht (OECD, (1996b)). Grundsätzlich zu Verrechnungspreisen vgl. Schaumburg (1993), S. 656-674.

¹⁰⁴ Zu den Wirkungen des Steuerwettbewerbs auf die Besteuerung immobilier Faktoren vgl. Sinn (1994) und Sinn (1995).

¹⁰⁵ Vgl. in Deutschland den Art. 115 GG und die fiskalischen EU-Konvergenzkriterien.

nicht so leicht entziehen können, wie z.B. der relativ immobile Lohnsteuerzahler und Konsument.

Deswegen muß für einen funktionsfähigen Wettbewerb sichergestellt werden, daß Kapital und Arbeit genau dort — und nur dort — besteuert wird, wo die für die Entstehung der Bemessungsgrundlage erforderlichen öffentlichen Leistungen genutzt wurden. Zudem muß für einen fairen Wettbewerb sichergestellt sein, daß die Kosten der Standortattraktionen nicht übermäßig auf die immobilen Faktoren überwältigt werden. Dies könnte tendenziell durch die Anwendung eines konsequenten Quellenlandprinzips, die institutionelle Sicherstellung der Besteuerung durch koordinierte Steueradministration und abgestimmte Verrechnungspreispolitiken sowie durch eine Annäherung der Steuerstrukturen in der EU gewährleistet werden. Die staatliche Verschuldung wird im Zusammenhang mit der Währungsunion möglicherweise schon in naher Zukunft institutionellen Beschränkungen unterliegen.

3.5.3 *Transparenz und Vergleichbarkeit der Steuerpreise*

Steuerwettbewerb kann nur funktionieren, wenn die „Steuerpreise“ bekannt und vergleichbar sind. Das unterstreicht auch Prosi (1996) im Rahmen seines Plädoyers für den Wettbewerb der Systeme. Dabei setzt er „Information über die tatsächliche Belastung“¹⁰⁶ voraus und wendet sich gegen Steuerharmonisierung. Es kann jedoch bezweifelt werden, daß der Bürger derzeit die tatsächliche Höhe seiner tatsächlichen Belastung kennt¹⁰⁷. So wird auch von Prosi betont, daß die Besteuerung möglichst direkt erfolgen sollte. Was Prosi allerdings nicht problematisiert, ist die internationale Vergleichbarkeit von Steuerbelastungen¹⁰⁸. Wie bereits oben dargelegt, sind die Besteuerungsverfahren und die Höhe der effektiven Belastung im internationalen Vergleich alles andere als transparent.

Wer einen Steuersystemwettbewerb fordert, muß auch Transparenz, Merklichkeit und Vergleichbarkeit der Steuerpreise im internationalen Vergleich fordern. Dies kann nur über eine grundlegende Reform und zumindest partielle Angleichung der Besteuerung in Europa erreicht werden. Ansonsten muß nicht nur wie auch von Döring und Fromm¹⁰⁹ bezweifelt werden, daß „das tendenziell ökonomisch-rechtlich besser gestaltete System über das schlechtere obsiegt“, vielmehr kann aufgrund mangelnder Informationen ein solcher Systemwettbewerb gar nicht erst einsetzen. Diese Überlegungen führen zu dem überraschenden Ergebnis: Vielleicht ermöglicht gerade erst eine Harmonisierung des Steuerrechts den Wettbewerb der Gebietskörperschaften. Denn erst bei transparenten Steuerpreisen kann der Steuerpflichtige vergleichen und den für ihn vorteilhaftesten Standort wählen.

Die Beantwortung der Frage nach der hierfür notwendigen Harmonisierung macht angesichts der Komplexität des Steuerrechts sicherlich noch umfassendere Studien erforderlich. Als erstes Ziel — neben den oben genannten koordinierenden Maßnahmen — kann sicherlich eine Ver-

gleichbarkeit (und damit Angleichung) der Bemessungsgrundlagen genannt werden¹¹⁰. Die Steuersätze könnten dann weiterhin international variieren, ein Vergleich effektiver Belastungen wäre dennoch möglich. Ein weiterer wichtiger Aspekt sind die außerfiskalischen Maßnahmen, die heute in das Steuerrecht integriert sind. Hierzu zählen vor allem Subventionen¹¹¹ und andere allgemeine wirtschaftliche Fördermaßnahmen. Die mit der Subventionskontrolle befaßte Kommission hat selbst darauf hingewiesen, daß im Bereich der steuerlichen Maßnahmen eine „Grauzone“ zwischen Beihilfen und allgemeinen Maßnahmen besteht¹¹². Die Transparenz der steuerlichen Beihilfenpolitik kann nicht gerade als hoch bezeichnet werden. Auch haben die öffentlichen Beihilfen insgesamt in der EU einen Umfang angenommen, der teilweise das nationale Aufkommen an Körperschaftsteuer übersteigt. Soweit Beihilfen in das Besteuerungsverfahren integriert sind, sollten sie eher direkt gewährt werden, damit eine Erhöhung der Transparenz sowohl der Besteuerung als auch der Subventionspolitik erreicht wird.

4. Die neue Strategie der Kommission

Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat am 20. März 1996 ein „Diskussionspapier“ zum Thema „Steuern in der Europäischen Union“ vorgelegt¹¹³. Darin wird der gesamte Bereich der Besteuerung angesprochen; dies stellt eine neuartige Ausrichtung der Kommission dar, da sie sich bisher meist zu einzelnen Steueraspekten geäußert und Vorschläge vorgelegt hat. Das Diskussionspapier soll die Grundlage für eine offene Debatte über ein „Globalkonzept für Steuerfragen“ bilden. Die Breite der Thematik widerspiegelnd, bleiben die meisten Ausführungen der Kommission entsprechend allgemein gehalten. Es werden jedoch auch Vorschläge formuliert, deren Umsetzung weitreichende zentralisierende Folgen haben würde. Mit ihrem Diskussionspapier zeigt die Kommission eine neue und offensive Strategie, die mit einer Ausweitung der

¹⁰⁶ Vgl. Prosi (1996), 4. Spalte.

¹⁰⁷ Vgl. Bach (1994), S. 151 mit Hinweis auf Schmolders (1970).

¹⁰⁸ Vgl. den Kommentar der Verfasserin zu Prosi (1996), Mans (1996).

¹⁰⁹ Vgl. Döring, Fromm (1995), S. 629.

¹¹⁰ Einer solcher Ansatz entspricht auch der Reaktion der Kommission auf den Ruding-Report (1992), daß eine Harmonisierung von KSt-Sätzen ohne Angleichung der Bemessungsgrundlage wenig sinnvoll sei (Tz. 47). In ihrem neuen Diskussionspapier geht die Kommission allerdings wesentlich weiter, indem sie mit einem „effektiven Mindeststeuersatz“ neben der Bemessungsgrundlage auch den Steuersatz in Harmonisierungsmaßnahmen einschließen will (vgl. Europäische Kommission (1996a), S. 13).

¹¹¹ Vgl. zur Übersicht Europäische Kommission (1995b).

¹¹² Vgl. Europäische Kommission (1995b), S. 56.

¹¹³ Europäische Kommission (1996a); Das Papier diente als Vorlage für die informelle Ratstagung der für Wirtschafts- und Finanzfragen zuständigen Minister im April in Verona.

steuerlichen Kompetenzen einhergeht. Das angekündigte Programm für eine endgültige Mehrwertsteuer-Regelung mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug wurde bereits im Juli dieses Jahres vorgestellt¹¹⁴ und enthält weitreichende Harmonisierungsvorschläge¹¹⁵.

Eine auffällige Änderung der inhaltlichen Ausrichtung der Kommissionsvorschläge besteht in der starken Betonung des Ziels „Stabilisierung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten“. Während in den vergangenen Jahren die Verwirklichung des Binnenmarktes ohne Steuergrenzen im Vordergrund stand¹¹⁶ und insbesondere die allgemeine Problematik steuerlicher Wettbewerbsverzerrungen behandelt wurde¹¹⁷, scheinen nunmehr die Sorgen um die Staatsfinanzen zu überwiegen. Im Hinblick auf die Betonung der Steueraufkommensaspekte könnte das Kommissionspapier den Eindruck erwecken, den Regierungen auf diese Weise ihre Vorschläge „schmackhaft“ machen zu wollen. Interessant ist auch, daß eine Realisierung der Währungsunion im Rahmen der einführenden Bemerkungen der Kommission nicht als eigenständige Herausforderung hervorgehoben wird. Explizit genannt werden vielmehr¹¹⁸ die Stabilisierung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten, das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes sowie die Förderung der Beschäftigung.

Aspekte der Steuereinnahmen werden als erster Punkt im Kapitel über „Die wesentlichen Herausforderungen für die Steuerpolitik in der Europäischen Union“ behandelt und nehmen auch den breitesten Raum ein (S. 2-6). Die Überlegungen zum reibungslosen Funktionieren des Binnenmarktes (S. 6-7) betreffen die Mehrwertsteuer, Personensteuern und die Unternehmensbesteuerung. Im Hinblick auf das Ziel Beschäftigungsförderung (S. 8-9) wird die bereits im Weißbuch der Kommission „Wachstum, Wettbewerb, Beschäftigung“¹¹⁹ geforderte Beseitigung der „relativen Überbesteuerung der Arbeit“ betont und dabei eine Stärkung der Mehrwertbesteuerung vorgeschlagen, um Lohnnebenkosten senken zu können. Die von der Kommission für erforderlich gehaltene „Notwendigkeit einer stärkeren Koordinierung der Steuerpolitik“ (S. 10-11) wird knapp erläutert, bevor einige konkrete — und als äußerst weitreichend zu bezeichnende — Maßnahmen vorgeschlagen werden (S. 11-13). So stellt die Kommission Überlegungen an, im Bereich der Besteuerung von Unternehmen und Kapitalerträgen ein „Sicherheitsnetz“ in Form eines „effektiven Mindeststeuersatzes“ einzuführen, der sich nicht nur auf eine nominale Grundlage beziehen soll. Auch könnten „einige praktische Maßnahmen“ dazu beitragen, den — aus der Sicht der Kommission — „unlauteren Steuerwettbewerb“ einzuschränken. Die Einführung eines Mindestsatzes wird auch vom Wirtschafts- und Sozialausschuß der Europäischen Gemeinschaften unterstützt¹²⁰. Die Kommission scheint genau das in die Wege zu leiten, was von einigen Kritikern weitgehender Harmonisierungsmaßnahmen und Befürwortern des Steuerwettbewerbs befürchtet und kritisiert wird: Um sich dem Druck des Wettbewerbs zu entziehen, könnten die steuerpolitischen

Instanzen versuchen, sich zusammenzuschließen und durch Harmonisierungsmaßnahmen eine Art „Steuerkartell“ zu bilden¹²¹. Die öffentlichen Haushalte könnten sich so dem als unangenehm empfundenen Wettbewerbsdruck entziehen und sichere Einnahmen erwarten. Befürworter eines Steuerwettbewerbs lehnen solche Harmonisierungsmaßnahmen („Kartellbildungen“) ab: Der Steuerpflichtige soll die Wahl haben zwischen verschiedenen Ländern, die unterschiedlich besteuern und unterschiedliche öffentliche Leistungen anbieten¹²². Der Wettbewerb würde schließlich zu einem effizienten Ergebnis führen und die Gefahr übermäßiger Budgetausweitungen reduzieren sich. Einer solchen positiven Einschätzung des Wettbewerbsprozesses im öffentlichen Sektor scheint die Kommission jedoch nicht zu folgen. Es ist auch, wie schon oben, auf problematische Aspekte bei der Übertragung des Wettbewerbskonzepts auf den öffentlichen Sektor hinzuweisen.

4.1 Unlauterer Steuerwettbewerb

Die Argumentation der Kommission könnte nahezu als Vorwurf an — nicht namentlich genannte — Mitgliedstaaten verstanden werden. Der „unlautere Wettbewerb im steuerlichen Bereich“ gebe „Anlaß zu Besorgnis“ und zwar insbesondere hinsichtlich der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten, der effizienten Ressourcenallokation in der EU sowie der Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigung (S. 2). Leider gibt die Kommission keine genaueren Erläuterungen darüber, was sie unter „unlauterem Steuerwettbewerb“ versteht. Sie weist darauf hin, daß „lauterer Wettbewerb“ ein „Schlüsselement des Binnenmarktes“ darstelle (S. 2). Es wird jedoch nicht gezeigt, wie sich „lauterer“ von „unlauterem Steuerwettbewerb“ abgrenzen läßt. „Steuerwettbewerb (Verlagerung der Besteuerungsgrundlage in andere Länder)“ wird neben der Flucht

¹¹⁴ Europäische Kommission (1996c). In diesem Programm wird neben dem Vorsteuerabzug ein makroökonomisches Clearing auf der Grundlage der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung vorgeschlagen: Dabei könnten, so die Kommission, die für die Berechnung der Mehrwertsteuer-Eigenmittel verwendeten Buchungsmethoden herangezogen werden.

¹¹⁵ Vgl. zustimmend DIHT, Winter (1996) und kritisch Peffekoven (1996).

¹¹⁶ Vgl. z.B. die Übersichten in European Commission (1994), (1995b) und (1995c).

¹¹⁷ Vgl. z.B. Europäisches Parlament (1990), a.a.O., insb. Kap. 5 oder Commission, Ruding-Report (1992), insb. Kap. 4 und 5.

¹¹⁸ In dieser Reihenfolge, vgl. S. 2.

¹¹⁹ Kommission der Europäischen Gemeinschaften (1993).

¹²⁰ Vgl. Wirtschafts- und Sozialausschuß (1995), S. 18.

¹²¹ Vgl. z.B. Buchanan/Lee (1994), S. 223 sowie ausführlich zu dieser Argumentation: Fuest (1995).

¹²² Vgl. z.B. Tiebout (1956), Buchanan, Lee (1994), Fuest (1995), Blankart (1996), Prosi (1996).

in die Schattenwirtschaft als Ursache für eine „Aushöhlung der Besteuerungsgrundlagen“ und damit für den „Steuerschwund“ genannt¹²³. Die hinter den Begriff „Steuerwettbewerb“ in Klammern gesetzte Ergänzung „Verlagerung der Besteuerungsgrundlage in andere Länder“ läßt vermuten, daß die Kommission zwischen „unlauterem“ Steuerwettbewerb und Mobilität einen engen Zusammenhang sieht. Es wird lediglich darauf verwiesen, daß der „Steuerwettbewerb“ auf die „Unterschiede zwischen den tatsächlichen Steuersätzen“ zurückzuführen sei. In dieser Hinsicht ist angesichts der in diesem Beitrag aufgeworfenen Fragen kritisch zu untersuchen, wann steuerliche Unterschiede als Ursache für einen „unlauteren Wettbewerb“ anzusehen sind und wann sie bei Vorliegen einer Äquivalenzbeziehung als durchaus „lautere“ Standortfaktoren gelten können¹²⁴. Generell wird die Kommission wohl kaum jede Form der Verlagerung von „Besteuerungsgrundlagen“ negativ bewerten wollen, denn die freie Mobilität der Ressourcen stellt einen Grundpfeiler des Binnenmarktes dar¹²⁵. Für die Ableitung von steuerpolitischen Maßnahmen sollten jedoch begründete Abgrenzungskriterien und eine genauere Definition des „unlauteren Wettbewerbs“ Voraussetzung sein¹²⁶.

4.2 Struktureller Wandel der Steuersysteme

Die bisherige Stabilität der Gesamtsteuereinnahmen, so folgert die Kommission, war nur „um den Preis eines fortschreitenden Umbaus der Steuerstruktur möglich“ (S. 4). Der durch die Aushöhlung der mobileren Bemessungsgrundlagen entstandene Einnahmefehl sei durch eine deutliche Verlagerung der Steuerlast auf die weniger mobile Bemessungsgrundlage „Arbeit“ kompensiert worden¹²⁷. In der Veröffentlichung im Rahmen der „Task Force on Statutory Contributions and Charges“ sind allerdings für das Verhältnis einzelner Einnahmenkategorien zum Gesamtsteueraufkommen interessante, aber abweichende Ergebnisse zu finden. Dort werden die Einnahmen nach ihrer ökonomischen Funktion u.a. unterteilt in Steuern auf Arbeit und auf Kapital¹²⁸. Die Steuern auf Arbeit werden wiederum untergliedert in Steuern auf unselbständige und selbständige Einkommen. Der Anteil der Steuern auf unselbständige Einkünfte am Gesamtsteueraufkommen hat sich zwischen 1980 und 1993 kaum verändert. Werden die Angaben für selbständige Einkommen und für Kapital addiert, so ergibt sich für 1980 ein Anteil von 23,6 vH und für 1993 ein Anteil von 22,5 vH am Gesamtsteueraufkommen. Von 1980 bis 1993 ist dieser Anteil demnach um nur 1,1 Prozentpunkte gesunken. Die oben zitierte Aussage, daß der Anteil der Steuern auf Lohneinkünfte am Gesamtsteueraufkommen um etwa ein Fünftel gestiegen sei, wird demnach durch die Angaben der Task Force nicht bestätigt (siehe Tabelle 3).

Etwas besser zu den Thesen im Diskussionspapier der Kommission passen die Berechnungen sogenannter „impliziter Steuersätze“ („implicit tax rates“) der GD XXI.

So seien die impliziten Steuersätze für unselbständige Arbeit von 1980 bis 1993 stetig von 35 vH auf 41 vH gestiegen, während sie für andere Produktionsfaktoren (Kapital, selbständige Einkommen, Energie und natürliche Ressourcen) von 46 vH auf 40 vH gefallen wären¹²⁹. Für eine umfassende Interpretation dieser „impliziten Steuersätze“ bleibt jedoch noch zu untersuchen, ob die Bemessungsgrundlagen adäquat und vergleichbar sind und welche Steuerarten den jeweiligen Kategorien zugeordnet wurden.

4.3 Einsatz der Steuerpolitik für außerfiskalische Ziele

Ein wichtiger Aspekt in dem Diskussionspapier steht indes kaum in Einklang mit dem Ziel, steuerliche Verzerrungen vermeiden zu wollen: Die Kommission will bei der Ausarbeitung ihrer Vorschläge den „wichtigen Aspekt des Einsatzes steuerlicher Instrumente für andere Ziele des Vertrages berücksichtigen“ (S. 11). In ihrer Mitteilung zum Ruding-Report hatte die Kommission noch Verständnis für die Forderung des Komitees geäußert, daß Steueranreizmaßnahmen besser außerhalb der Steuerbemessungsgrundlage anzusiedeln seien¹³⁰. Insbesondere ist hier auch auf den Aspekt staatlicher Beihilfen¹³¹ hinzuweisen, deren Umfang in einigen Mitgliedstaaten das Körperschaft-

¹²³ Europäische Kommission (1996a), S. 3.

¹²⁴ Unter einem „lauteren Standortfaktor“ wird hier ein (Teil)Faktor verstanden, der die tatsächlichen ökonomischen Kosten des Standortes widerspiegelt; d.h. es muß sich um eine an der Bereitstellung öffentlicher Leistungen orientierte Besteuerung (räumliches Äquivalenzprinzip) handeln.

¹²⁵ Vgl. den Art. 3 Buchst. c) EGV, in dem der Binnenmarkt durch die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet ist.

¹²⁶ Vgl. hierzu die Überlegungen auf S. IV.2., bei denen das Äquivalenzprinzip als Kriterium für die Besteuerungsgrundlage dient (Steuern als Gegenleistung für öffentliche Leistungen). Vgl. auch Europäisches Parlament (1990), S. 10 mit Hinweisen auf die Beziehung zwischen der Steuerbelastung und dem Nutzen öffentlicher Leistungen und das Äquivalenzprinzip.

¹²⁷ Vgl. zu dieser These Sinn (1995). Vgl. European Commission (1996). Dort heißt es: „In der Gemeinschaft insgesamt stieg zwischen 1980 und 1993 der Anteil der Steuern auf Lohneinkünfte am Gesamtsteueraufkommen um etwa ein Fünftel, während der Anteil des Steuerbeitrags anderer Produktionsfaktoren — im wesentlichen selbständige Arbeit sowie Kapital — um mehr als ein Zehntel sank.“

¹²⁸ Vgl. European Commission (1996), Tabelle C2.1., C2.2 und C2.3.

¹²⁹ European Commission (1996), S. 2.

¹³⁰ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Mitteilung vom 26. Juni 1992, Tz. 47-50; anders aber der Wirtschaftsausschuß (1995), S. 19.

¹³¹ Für eine umfassende Darstellung der Beihilfenpolitik vgl. Rosenstock (1995).

Tabelle 3

Steuerstruktur nach ökonomischer Funktion
in vH des Gesamtsteueraufkommens

	1980	1993
Konsum	25,8	26,6
Arbeit insgesamt	55,9	55,8
davon:		
Unselbständige Arbeit	50,3	50,3
Selbständige Arbeit	5,7	5,4
Kapital	17,9	17,1
Transfers, Energie, Umwelt	6,0	7,2
Nachrichtlich: selbständige Arbeit und Kapital	23,6	22,5
<i>Quellen:</i> Europäische Kommission, Generaldirektion XXI, Tableaux de Bord 1/1996, Tabellen C2.1, C2.2, C2.3; eigene Berechnungen.		

steueraufkommen übersteigt. In ihrem aktuellen Diskussionspapier spricht die Kommission nun davon, daß die „steuerlichen Effizienzkriterien“ (S. 11; Anm. der Verf.: welche Effizienzkriterien?) „die Berücksichtigung politischer Ziele aus den Bereichen Gesundheit, Umwelt, Energie, Verkehr und anderen vom Vertrag als wichtig befundenen Zielen“ zuließen. Diese Aussage weist auf den Anspruch der Kommission hin, gemeinschaftliche Kompetenzen in den

genannten nichtsteuerlichen Bereichen über das Instrument Steuerrecht ausüben zu wollen. Eine solche Nutzung des Steuerrechts widerspricht den Zielen einer Erhöhung der Transparenz und einer Vereinfachung¹³². Wie die Mitgliedstaaten auf diesen weiteren Zentralisierungsvorschlag reagieren werden, bleibt abzuwarten. Es können jedoch Widerstände zu erwarten sein.

5. Ausblick

Insgesamt stehen die Anregungen der Kommission in Konflikt mit Vorstellungen von Befürwortern des Steuerwettbewerbs, daß es im Gemeinsamen Markt keiner weiteren zentralen Koordination oder Harmonisierung bedürfe. Die in diesem Beitrag vorgestellten Überlegungen haben auf einige Probleme einer Übertragung des Wettbewerbskonzepts auf den öffentlichen Sektor hingewiesen. Die vorgeschlagenen Maßnahmen der Kommission haben nicht das explizite Ziel, einen Wettbewerb der Gebietskörperschaften institutionell abzusichern. Sie wollen den „unlauteren Wettbewerb“ einschränken und haben tendenziell zentralisierende Wirkungen. Dabei bleibt offen, wann von einem „lauteren“ und wann von einem „unlauteren“ Steuerwettbewerb ausgegangen wird. Ein Konsens über das gewünschte Maß an Steuerwettbewerb in der EU steht noch aus.

¹³² Vgl. z.B. die vom Europäischen Parlament (1990) veröffentlichte Studie der Verfasserin, in der vorgeschlagen wird, zur Verbesserung der Transparenz möglichst andere als steuerliche Fördermaßnahmen für außerfiskalische Ziele anzuwenden; vgl. Europäisches Parlament (Hrsg., 1990) S. 59.

Literaturverzeichnis

- Andel*, Norbert (1971): Die Harmonisierung der Steuern im Gemeinsamen Markt, in: Finanzarchiv N.F., Bd. 30, S. 224-256.
- Andel*, Norbert (1993): Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Tübingen.
- Bach*, Stefan (1994): Warum sind alte Steuern gute Steuern? Canard'sche Steuerregel und neue Theorieansätze, in: Wirtschaftsdienst, Nr. III, S. 151-156.
- Biehl*, Dieter (1969): Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip, Gemeinsamer-Markt-Prinzip, Schriftenreihe Annales Universitatis Saraviensis, Heft 30, Köln.
- Biehl*, Dieter (1976): Bestimmungsfaktoren des regionalen Entwicklungspotentials — Lage, Verkehrsinfrastruktur und Umwelt als Anwendungsbeispiele des Potentialfaktorkonzepts: Die Grundzüge des Potentialfaktorkonzepts, in: Die Weltwirtschaft, Heft 1, S. 60-65.
- Biehl*, Dieter (1985): A Federalist Budgetary Policy for European Union, in: The Journal of the Policy Studies Institute, Vol. 6, Part 2, pp. 66-76.
- Biehl*, Dieter (Ed., 1986): The Contribution of Infrastructure to Regional Development, Commission of the European Communities, Vol. I: Final Report, Vol. II: Annex, Luxembourg.
- Biehl*, Dieter (1988): On Maximal versus Optimal Tax Harmonization, in: 1992: One European Market?, ed. by Roland Bieber et al., Baden-Baden, pp. 261-282.
- Biehl*, Dieter (1990): Steuerharmonisierung und Beseitigung der Steuergrenzen in der Europäischen Gemeinschaft, in: Italien und die Bundesrepublik Deutschland — Antriebskräfte der Europäischen Integration, hrsg. von Elfriede Regelsberger und Maurizio Ferrera, Bonn, S. 173-188.
- Biehl*, Dieter (1995a): Wechselspiel zwischen Prozeß und Institutionalisierung im Zuge der europäischen Integration, in: Wandlungsprozesse in den Wirtschaftssystemen Europas, hrsg. v. Bertram Schefold, Marburg, S. 109-152.
- Biehl*, Dieter (1995b): Zur ökonomischen Theorie des Föderalismus: Grundelemente und ihre Anwendung auf die EG-Finanzunion, in: Föderale Union — Europas Zukunft?. Hrsg. von Heinrich Schneider und Wolfgang Wessels. Schriftenreihe des Bundeskanzleramtes. Bd. 15, München, S. 99-122.
- Biehl*, Dieter (1995c): Infrastruktur als Bestimmungsfaktor regionaler Entwicklungspotentiale in der Europäischen Union, in: Regionalentwicklung im Prozess der Europäischen Integration, hrsg. von Helmut Karl et al., Institut für Europäische Integrationsforschung e.V., Bonn, S. 53-86.

- Biehl, Dieter, Angela Mans* (1992): Infrastructure as a Determinant of the Regional Development, in: *Fiatimpresit* (Hrsg.): *Sintonia*, No. 3, pp. 30-37.
- Biehl, Dieter, Angela Mans* (1995): Europäische Integration, in: *Handwörterbuch der Raumordnung*, Akademie für Raumforschung und Landesplanung, Hannover, S. 250-257.
- Biehl, Dieter, Eibe Hußmann, Kord Rautenberg, Sebastian Schnyder, Volker Südmeyer* (1975): Bestimmungsgründe des regionalen Entwicklungspotentials: Infrastruktur, Agglomeration und sektorale Wirtschaftsstruktur, *Kieler Studien* 133, Tübingen.
- Blankart, Charles B.* (1996): Braucht Europa mehr zentralstaatliche Koordination?, in: *Wirtschaftsdienst*, Nr. II, S. 87-91.
- Bone-Winkel, Thomas* (1994): Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerbelastungsvergleiche, *Bielefeld*.
- Brauer, Karl* (1926): Steuerbelastungsvergleiche, *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, 4. Aufl. Jena.
- Brennan, Geoffrey, James M. Buchanan* (1980): *The Power to Tax*, Analytical Foundations of Fiscal Constitution, Cambridge.
- Breton, Albert* (1965): A Theory of Government Grants, in: *Canadian Journal of Economics and Political Science*, Vol. 31, pp. 175-187.
- Buchanan, James* (1950): Federal and Fiscal Equity, in: *American Economic Review*, Vol. XL, no. 4, Nachdruck in: *Readings in the Economics of Taxation*, Selected by a Committee of the American Economic Association, London 1959, pp. 93-109.
- Buchanan, James* (1990): Europe's Constitutional Opportunity, in: *Europe's Constitutional Future*, Institute of Economic Affairs, London, pp. 1-20; hier S. 18.
- Buchanan, James, Dwight R. Lee* (1994): On a Fiscal Constitution for the European Union, in: *Journal des Economistes et des Etudes Humaines*, Vol. 5, No. 2/3, pp. 219-232.
- Buchanan, James, Gordon Tullock* (1962): *The Calculus of Consent*, Ann Arbor.
- Bundesministerium der Finanzen* (1995): *Finanzbericht 1996*, Bonn.
- Bundesministerium der Justiz* (1996): Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an internationalen Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz), Bonn, den 21. Juni 1996.
- Bundesregierung, Bundestag* (1996), in: *Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses*, Bundestags-Drucksache 13/4138 vom 18.3.1996.
- Claassen, Frank* (1994): *Steuerbelastung internationaler Investitionen*, Hamburg.
- Crossen, Sijbren* (1990): On the Direction of tax Harmonization in the European Community, in: *Reforming Capital Income taxation*, ed. by Horst Siebert, Tübingen, pp. 209-227.
- Colm, Gerhard* (1927): Ein neuer Versuch zur international vergleichenden Finanzstatistik, in: *Allgemeines Statistisches Archiv*, Bd. 17, S. 36-64.
- Commission des Communautés Européennes* (1993): *Inventaire des Impôts perçus dans les Etats Membres des Communautés Européennes au Profit de l'Etat et des Collectivités Locales*, Bruxelles.
- Commission of the European Communities* (1977): „Report of the Study Group on the Role of Public Finance in European Integration („Mac Dougall-Report“), Volumes I and II, Brussels.
- Commission of the European Communities* (Ed.), (1992): „Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation“, chaired by Onno Ruding, Luxembourg („Ruding-Report“).
- Coopers & Lybrand* (1996): *1996 International Tax Summaries*, New York u.a.
- Cremer, Helmuth, Firouz Gahvari* (1995): Uncertainty, Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy, in: *The Economic Journal*, 105, pp. 1165-1179.
- Deutscher Industrie- und Handelstag/Bundesverband der Deutschen Industrie* (1989): *Steuerliche Gewinnermittlung im internationalen Vergleich*, Köln/ Bonn.
- Deutscher Industrie- und Handelstag* (1996a): *Stellungnahme vom 6.8.1996: Währungsunion erfordert einheitliches Mehrwertsteuersystem*, Bonn.
- Deutscher Industrie- und Handelstag* (1996b): *Stellungnahme vom 8.8.1996 „Währungsunion ohne Mehrwertsteuerreform undenkbar“*, Bonn.
- Döring, Thomas, Oliver Fromm* (1995): Koordinierungsbedarf für die direkten Steuern bei verstärkter politischer und wirtschaftlicher Integration in der Europäischen Union. *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, Heft 4, S. 624-641.
- Dosser, Douglas* (1966): Theoretical Considerations for Tax Harmonisation. In: *Comparaison et Harmonisation des Systèmes de Recettes Publiques, Particulièrement des Systèmes Fiscaux*. Congrès de Luxembourg 1993, York, Paris, Saarbrücken, S. 66-92.
- Eßer, Josef* (1970, 1973, 1974, 1975): *Zwischenstaatliche Belastungs- und Strukturvergleiche*, Bd. 1-4, Bonn.
- Esser, Klaus* (1990): *Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich*, In: *Betriebs-Berater*, S. 463-470.
- Europäische Kommission* (1995a): *Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegungen*, Mitteilung vom 14.11.1995, Dok. KOM(95)508 endg., Brüssel.
- Europäische Kommission* (1995b): *Vierter Bericht über staatliche Beihilfen in der Europäischen Union*, Luxemburg.
- Europäische Kommission* (1996a): *Steuern in der Europäischen Union*, KOM SEK (96) 487 endg., Brüssel, den 20.3.1996.
- Europäische Kommission* (1996b): *Ein Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — ein Programm für den Binnenmarkt*, Dok. XXI/1156/Rev, 2/96-DE, Brüssel, den 8. Juli 1996.
- Europäische Kommission* (1996c): *Ein Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — ein Programm für den Binnenmarkt*, Dok. KOM 328 (96) Endg., Brüssel, den 10. Juli 1996.
- Europäischer Gerichtshof, Informationsdienst* (1996): *Vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften anhängige Verfahren zu Steuern und Abgaben*, Nr. 14, Stand 15.4.1996, Luxemburg.
- Europäisches Parlament* (Hrsg.) (1990): *Unternehmensbesteuerung und EG-Binnenmarkt — Probleme und Perspektiven*. Generaldirektion Wissenschaft, Sammlung Wissenschaft und Dokumentation, Reihe Wirtschaftsfragen, Nr. 17, Luxemburg.
- European Commission* (1994): *Acts of the European Community in the Field of Taxation*, Vol I, 1964-1990, Directorate-General XV, Dok. XXI/199/94, Brussels.
- European Commission* (1995a): *European Union Public Finance*. Luxemburg.
- European Commission* (1995b): *Acts of the European Community in the Field of Taxation*, Vol II, 1991-1994, Directorate-General XV, Dok. XXI/556/95, Brussels.
- European Commission* (1995c): *Tax Harmonisation in the Community, Measures adopted and proposed*, Directorate-General XV, Dok. XXI/42/95, Brussels.
- European Commission* (1996): *Tableaux de Bord — Prélèvements Obligatoires*, Task Force on Statutory Contributions and Charges, GD XXI and GD XV, January 1996, Brussels.

- Eurostat* (1994): Konten und Statistiken des Staates 1981-1992, Luxemburg.
- Fuest, Clemens* (1995): Eine Fiskalverfassung für die Europäische Union, Untersuchungen zur Wirtschaftspolitik Nr. 100, Köln.
- Fuest, Winfried, Rolf Krokerf* (Versch. Jahre): Unternehmens- und Investitionsbesteuerung im internationalen Vergleich, regelmäßig veröffentlicht in: *Iw-Trends*, Institut der Deutschen Wirtschaft (IdW), Köln.
- Gandenberger, Otto* (1983): Kapitalexportneutralität versus Kapitalimportneutralität. Aufsätze zur Wirtschaftspolitik. Forschungsinstitut an der Universität Mainz.
- Genser, Bernd* (1993): Ökonomische Aspekte einer Steuerordnung für den Europäischen Binnenmarkt, SFB 178 „Internationalisierung der Wirtschaft“, Diskussionsbeiträge, Serie II, Nr. 204, Konstanz.
- Genser, Bernd, Andreas Haufler* (1990): Steuerpolitik in offenen Volkswirtschaften. In: *WISU* 5/90, S. 313-319.
- Georgakopolous, T.A., T. Hitris*: On the Superiority of the Destination over the Origin-Principle of Taxation for Intra-Union Trade, in: *Economic Journal*, Vol 102, 1992, pp. 117-126.
- Giovannini, Alberto* (1989): National tax systems versus the European capital market, in: *Economic Policy*, pp. 346-386.
- Gordon, Roger* (1990): Can Capital Income Taxes Survive in Open Economies?, NBER Working Paper, No. 3416.
- Haller, Heinz* (1981): Die Steuern, Tübingen.
- Hansmeyer, Karl-Heinrich, Dietrich Fürst, Klaus Zimmermann* (1975): Infrastruktur und unternehmerische Standortentscheidungen, in: *Ausgegliche Funktionenräume*. Akademie für Raumforschung und Landesplanung, Forschungs- und Sitzungsberichte, Nr. 94, S. 117-156.
- Hayek, Friedrich A.* (1968): Der Wettbewerb als Entdeckungsvorgang, Kieler Vorträge Nr. 56, Institut für Weltwirtschaft. Kiel.
- Hoeller, Peter, Marie-Odile Louppe, Patrice Vergriete* (1996): Fiscal Relations within the European Union, OECD Working Papers, No. 163, Paris.
- Hoffmann, Wolf-Dieter* (1996): Das deutsche Bilanzrechtsverständnis auf dem Prüfstand des EuGH, in: *Betriebs-Berater*, Heft 20, S. 1051-1056.
- Horst, Thomas* (1980): A Note on the Optimal taxation of International Investment Income, in: *The Quarterly Journal of Economics*, p. 94.
- ifo Institut für Wirtschaftsforschung* (1996): Sind Löhne und Steuern zu hoch? Bemerkungen zur Standortdiskussion in Deutschland, in: *ifo Schnelldienst* Nr. 20, S. 6-15.
- Institut der Deutschen Wirtschaft* (1995): Industriestandort Deutschland, 4., aktualisierte Auflage, Köln.
- International Monetary Fund* (1994): Government Finance Statistics Yearbook, Washington.
- Jacobs, Otto H.* (1995): Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl., München.
- Jacobs, Otto H., Christoph Spengel* (1996): Die europäischen Unternehmenssteuersysteme — Eine Übersicht, in: *Jacobs, Otto H./Spengel, Christoph* (1996) Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden, S. 11-36.
- Jorgenson, Dale W.* (1963): Capital Theory and Investment Behaviour, in: *American Economic Review* (53/2), pp. 247-259.
- Key, J., J. Sen* (1983): The Comparative Burden of Business Taxation, in: *Fiscal Studies* 4:3, November 1983, pp. 23-28.
- King, Mervyn A., Don Fullerton* (Eds.), (1984): The Taxation of Income from Capital, Chicago/London.
- Knobbe-Keuk, Brigitte* (1993): Der Binnenmarkt ohne Steuergrenzen — eine Mogelpackung, in: *IWB Nr. 1* vom 11.1.1993, S. 9-12 (Fach 2, S. 619-622).
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1992): Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluß an die Schlußfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses unter dem Vorsitz von Herrn Ruding über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes, Dok. SEK(92) 1118 endg., Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (1993): Weißbuch Wachstum, Wettbewerb, Beschäftigung — Herausforderungen der Gegenwart und Wege ins 21. Jahrhundert, KOM (93) 700, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft* (1962): Bericht des Steuer- und Finanzausschuß, unter Vorsitz von Fritz Neumark („Neumark-Bericht“), Brüssel.
- Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft* (1966): Gutachten über die Methodenwahl zur Durchführung eines Vergleichs der effektiven Steuerlast von Unternehmen in den Mitgliedstaaten der EG. Bearb. Zeitel, Gerhard, Brüssel.
- Koop, Michael J.* (1993): Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der Europäischen Gemeinschaft, Tübingen; KPMG (Ed., 1992) Tax Treatment Of Research And Development Expenses, International Tax Centre, Amsterdam.
- Langeheine* (1989): Kommentar zu Art. 100 EGV, Tz. 1. in: von Grabitz, Eberhard (Hrsg.) Loseblattsammlung. Kommentar zum EWG-Vertrag, München.
- Leibfritz, Willi* (1987): Die Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, in: *Steuersystem und Wirtschaftliche Entwicklung*, Beihefte zur Konjunkturpolitik, Zeitschrift für angewandte Wirtschaftsforschung, Heft 33, Berlin, S. 101-131.
- Leibfritz, Willi, Rüdiger Parsche* (1988): Steuerbelastung der Werkzeugmaschinenindustrie im internationalen Vergleich, in: *ifo-Schnelldienst* 9-88, S. 9-16.
- Linscheidt, Astrid* (1994): Methodische Grundlagen zur Ermittlung der Wettbewerbsrelevanten Unternehmenssteuerbelastung in der Europäischen Union, Bergisch Gladbach/Köln.
- Lowe, J.* (1822): The Present State Of England. with Comparison to the Prospects of England and France, London (Zitiert in: *Kobler, Marx* (1954): Der Begriff der Steuerbelastung und die Methoden ihrer Messung, Zürich 1954).
- Mans, Angela* (1992): EG-Finanzsystem auf dem Prüfstand, in: *integration*, Nr. 4/92, S. 251-256.
- Mans, Angela* (1995a): Maßgeblichkeit für Europa? Der Zusammenhang zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz in der EU, Arbeitsunterlage, Johann-Wolfgang-Goethe-Universität, Frankfurt am Main.
- Mans, Angela* (1995b): Buchbesprechung zu Clemens Fuest (1995), Eine Fiskalverfassung für die Europäische Union, Untersuchungen zur Wirtschaftspolitik Nr. 100, Köln, in: *Finanzarchiv N.F.*, Bd. 52, Heft 4, S. 555-561.
- Mans, Angela* (1996): Schwer zu vergleichende Steuerbelastungen, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, vom 23.3.1996, S. 17.
- Matthäus-Maier, Ingrid* (1988): Die siebzigprozentige Besteuerung des Unternehmensgewinns ist eine Legende, in: *Handelsblatt*, 43. Jg., 31.12.1988, S. 18.
- Mennel, Annemarie, Jutta Förster* (Hrsg.) (1996): Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblattsammlung, Herne/Berlin.
- Metcalfe, Gilbert E.* (1995): Value-Added Taxation A Tax Whose Time Has Come? in: *The Journal of Economic Perspectives*, Vol. 9, Nr. 1, pp. 121-140.

- Mick, Marcus (1995): Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in: Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, hrsg. von Dieter Birk, Herne/Berlin, S. 637-662.
- Mintz, Jack (1991): Is there a Future for Capital Income Taxation?, OECD Working Paper, Paris.
- Müller, Walter (1995): Branchenspezifische Unterschiede in der Steuerbelastung von Unternehmen und ihre wachstumspolitische Beurteilung, Europäische Hochschulschriften, Frankfurt.
- Musgrave, Peggy B. (1991): Merits and Demerits of Fiscal Competition, in: Public Finance with Several Levels of Government. ed. by Rémy Prud'homme, Proceedings of the 46th Congress of the International Institute of Public Finance, Brussels 1990, pp.281-297.
- Musgrave, Richard (1969): Finanztheorie, Tübingen.
- Musgrave, Richard A. (1960): Criteria for Foreign Tax Credit, in: Taxation and Operations Abroad, Tax Institute, Princeton, pp. 83-93.
- Musgrave, Richard A., Peggy B. Musgrave, Lore Kullmer (1993, 1994): Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 1 (1993), Bd. 2 (1994), Tübingen.
- Musgrave, Richard, Peggy B. Musgrave (1991): Fiscal Coordination and Competition in an International Setting, in: Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, Proceedings of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation, Deventer, pp. 59-86.
- Napp, Hans-Georg, Bernd Rahmann (1989): Probleme eines internationalen Vergleichs der steuerlichen Belastung von Unternehmen, in: WSI Mitteilungen 6/1989, S. 303-315.
- Nowotny, Ewald (1996): Der öffentliche Sektor, Berlin u.a.
- Oates, Wallace E. (1972): Fiscal Federalism, New York.
- OECD (1991): Taxing Profits in a Global Economy, Paris.
- OECD (1995): Revenue Statistics 1965-1994, Paris.
- OECD (1996a): Revenue Statistics 1965-1995, Paris.
- OECD (1996b): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris.
- Olson, Mancur (1969): The Principle of „Fiscal Equivalence“. The Division of Responsibilities among different Levels of Government, in: American Economic Review, Vol. 59, pp. 479-487.
- Ordelheide, Dieter (1996): Internationalisierung der Rechnungslegung deutscher Unternehmen, in: Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 15, S. 545-552.
- Ordelheide, Dieter, Anne Semler (1995): Transnational Accounting, A Reference Matrix, in: TRANSACC, Dieter Ordelheide/KPMG (Eds.), Basingstoke, Vol. 1., pp. 3-67.
- Peffekoven, Rolf (1975): Zur Theorie des Steuerexports, Tübingen.
- Peffekoven, Rolf (1996): Nichts drängt zur einheitlichen Mehrwertsteuer, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 28.8.1996.
- Prosi, Gerhard (1996): Bürgersouveränität braucht Wahlfreiheit, in: FAZ vom 23. März 1996.
- Rädler, Albert (1992): Steuerabkommen und der EG-Binnenmarkt, in: Commission, „Ruding-Report“ (deutsche Fassung), Anhang 6, S. 385-394.
- Rat der Europäischen Gemeinschaften (1990): Mutter-Tochter- und Fusionsrichtlinie und Schiedsverfahrenskonvention, Richtlinien 90/434, 90/435 und Übereinkommen 90/436 EWG des Rates vom 23.7.1990.
- Raupach, Arndt (1990): Von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung zur Prädominanz des Steuerrechts in der Handelsbilanz, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Nr. 6. S. 515-526.
- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (1989): Analyse der Strukturellen Entwicklung der Deutschen Wirtschaft, RWI-Strukturberichterstattung, Essen.
- Roloff, Otto, Sibylle Brander, Ingo Barens, Claudia Wesselbaum (1994): Direktinvestitionen und internationale Steuerkonkurrenz. Frankfurt.
- Manfred (Hrsg., 1991): Konsumorientierte Neurdnung des Steuersystems, Berlin. Heidelberg.
- Rosenstock, Manfred (1995): Die Kontrolle und Harmonisierung nationaler Beihilfen durch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Finanzwissenschaftliche Schriften, Bd. 71, Frankfurt am Main.
- Rost, Peter (1994): Der internationale Harmonisierungsprozeß der Rechnungslegung, Frankfurt a.M.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (1988): Arbeitsplätze im Wettbewerb, Jahresgutachten 1988/89, Bonn.
- Salin, Pascal (1994): International Tax Problems between Coordination and Competition, in: Journal des Economistes et des Etudes Humaines, Vol. 5. no. 1, pp. 3-23.
- Samuelson, Paul, A. (1954): The Pure Theory of Public Expenditure, in: Review of Economics and Statistics, Vol. 36, pp. 387-389.
- Schaden, Barbara (1995): Effektive Kapitalsteuerbelastung in Europa, Heidelberg. Schanz, Georg (1892): Zur Frage der Steuerpflicht, in: Finanzarchiv, Heft 2, S. 1-74.
- Schaumburg, Harald (1993): Internationales Steuerrecht, Köln.
- Schmölders, Günter (1970): Finanz- und Steuerpsychologie, Reinbek.
- Schneider, Dieter (1988): Hochsteuerland Bundesrepublik Deutschland, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 11, S. 328-338.
- Schneider, Dieter (1992): Investition, Finanzierung Und Besteuerung, 7., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, Wiesbaden.
- Seidel, Bernhard, Fritz Franzmeyer, Joachim Volz, Dieter Teichmann (1989): Die Besteuerung der Unternehmensgewinne Sieben Industrieländer im Vergleich. Beiträge zur Strukturfor-schung des DIW, Heft 111.
- Siebert, Horst, Michael J. Koop (1990): Institutional Competition. A Concept for Europe?, in: Außenwirtschaft, 45. Jg., Heft IV, S. 439-462.
- Sinn, Hans-Werner (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung, Tübingen.
- Sinn, Hans-Werner (1994): Wieviel Brüssel braucht Europa?, Subsidiarität, Zentralisierung und Fiskalwettbewerb im Lichte der ökonomischen Theorie, in: Staatswissenschaften und Staatspraxis, Nr. 5, S. 155-186.
- Sinn, Hans-Werner (1995): Implikationen der vier Grundfreiheiten für eine nationale Fiskalpolitik, in: Wirtschaftsdienst, Heft V, S. 240-249.
- Sinn, Hans-Werner (1996): Das Prinzip des Diapositivs, Einige Bemerkungen zu Charles B. Blankart, in: Wirtschaftsdienst 1996/II, S. 92-94.
- Sinn, Stefan (1990a): Competition for Capital, Tübingen.
- Sinn, Stefan (1990b): The Taming of Leviathan Competition among Governments, The Kiel Institute of World Economics, Working-Paper No. 43, Kiel.
- Spahn, Paul Bernd (1993): The Community Budget for an Economic and Monetary Union, Houndmills/London.
- Spengel, Christoph (1995): Europäische Steuerbelastungsvergleiche, Düsseldorf.

- Spengel, Christoph* (1996): Höhe und Struktur der Unternehmensbesteuerung in Europa — Ein Belastungsvergleich auf der Basis eines Unternehmensmodells, in: Jacobs, Otto H./Spengel, Christoph (1996): Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden, S. 37-84.
- Strathus, Heinrich* (1952): Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Frankfurt.
- Tanzi, Vito, A. Lans Bovenverg* (1990): Is there a Need for Harmonizing Capital Income Taxes within EC Countries?, in: Reforming Capital Income Taxation, ed. by Horst Siebert, Kiel, pp. 171-197.
- Theisen, René* (1993): Das Umsatzsteuersystem im Europäischen Binnenmarkt, in: Wirtschaft und Studium, Heft 2, S. 75-79.
- Tiebout, Charles M.* (1956): A Pure Theory of Local Expenditures. In: Journal of Political Economy, Vol. 64, pp. 325-333.
- Vanheukelen, Marc* (1991): Corporate Tax Harmonization in the European Community, in: Public Finance with Several Levels of Government. ed. by Rémy Prud'homme, Proceedings of the 46th Congress of the International Institute of Public Finance, Brussels 1990, pp. 343-357.
- Vaubel, Roland* (1992): Die politische Ökonomie der wirtschaftlichen Zentralisierung in der Europäischen Gemeinschaft, in: Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie, 11. Band, Tübingen, S. 30-65.
- Vogel, Klaus* (1990): World-wide vs. Source Taxation of Income A Review and Revaluation of Arguments. In: Influence of Tax Differentials on International Competitiveness. Proceedings of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation. Deventer, Boston, pp. 115-166.
- Vogel, Klaus* (1993): Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, in: Steuer und Wirtschaft 4/1993, S. 380-388.
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia* (1994): Internationale Steuerbelastungsvergleiche, Frankfurt.
- Wicksell, Knut* (1896): Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens, Jena.
- Wirtschafts- und Sozialausschuß der Europäischen Gemeinschaften* (1995), Stellungnahme zum Thema „Direkte und indirekte Steuern“, Brüssel.
- Zahn, Friedrich* (1908): Die Finanzen der Großmächte Deutschland, Österreich, Ungarn, Italien, Frankreich, Rußland, Großbritannien, Vereinigte Staaten von Amerika und Japan. Eine Internationale finanzstatistische Untersuchung, Berlin.
- Zuleeg, Manfred* (1983) Kommentar zu Art. 2 EWGV, in: Hans von der Groeben (Hrsg), Kommentar zum EWG-Vertrag, Baden-Baden.

Summary

Tax Policy in the European Union between Competition and Harmonization

Regarding the future design of direct taxation in Europe several proposals are currently under discussion. They range from comprehensive harmonization to competition concepts. This article considers problems of analysing tax distortions or "non-neutrality" concepts used very differently in the literature. It is shown that the concept of "capital export neutrality" is not consistent with the idea of tax competition.

In order to derive the necessary degree of harmonization tax burdens are often compared internationally. Different methods used are demonstrated, and it is examined to what extent these methods are appropriate to measure objectives like allocative efficiency or revenue distribution. For the present situation a lack of transparency and comparability can be stated. For this and other reasons — like special characteristics of public goods and aspects of free-riding — the transferability of competition concepts into the public sector is called into question. The result looks paradoxical at first sight: A certain degree of harmonization and co-ordination measures is needed to make a tax competition feasible. Finally, the recent proposals by the European Commission are examined. They include far-reaching harmonization measures and are steering away from an increasing competition between national taxation systems.