

36

Standortwahl und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union

Andrea Weber

1. Einleitung.....	5
2. Eine Analyse der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union.....	6
2.1. Standortwahl und Standortverlagerung	6
2.1.1. Veränderte wirtschaftliche Bedingungen durch zunehmende Internationalisierung.....	6
2.1.2. Standortwahl als betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem	8
2.1.3. Unternehmensbesteuerung als Standortfaktor	10
2.2. Überblick über die Unternehmensbesteuerung in den EU- Mitgliedstaaten.....	12
2.2.1. Einige Begriffsbestimmungen und Prinzipien des nationalen und internationalen Steuerrechts	12
2.2.2. Unterschiedliche steuerliche Bedingungen in den Ländern der EU .	13
2.2.2.1. Körperschaftsteuersysteme.....	14
2.2.2.1.1. Klassisches System.....	14
2.2.2.1.2. System der Teilanrechnung	15
2.2.2.1.3. System der Vollanrechnung	15
2.2.2.1.4. Sonstige Systeme	15
2.2.2.2. Körperschaftsteuersätze	15
2.2.2.3. Einkommensteuersätze	16
2.2.2.4. Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlagen	17
2.2.3. Die steuerliche Behandlung von Auslandsaktivitäten.....	18
2.2.4. Steuerliche Sonderregelungen	19
2.3. Wechselseitige Abhängigkeit nationaler Steuerpolitiken – Steuerwettbewerb	22
2.4. Die Diskussion um den (Steuer-)Standort Deutschland	25
3. Historische Entwicklung der Unternehmensteuerharmonisierung in der EU.....	28
3.1. Überblick über Institutionen und Entscheidungsprozesse auf EU-Ebene.....	28
3.2. Das Europäische Vertragswerk und seine Implikationen für eine Steuerharmonisierung	30
3.3. Phase der Vollharmonisierungstendenzen	31
3.4. Das Weißbuch der Kommission von 1985	33
3.5. Ein neues Harmonisierungskonzept.....	33
3.6. Verabschiedung des “Dreier-Pakets” auf dem Gebiet der direkten Steuern.....	34
3.7. Der Ruding-Bericht	36

3.8. Stellungnahme von Kommission und Parlament zum Ruding-Bericht.....	39
3.9. Das Weißbuch der Kommission von 1994	41
3.10. Tabellarische Zusammenfassung des historischen Ablaufs...	42
4. Das Pro und Kontra einer Harmonisierung nationaler Steuersysteme durch die EU.....	43
4.1. Expertengespräche.....	43
4.2. Argumente für eine weitere Angleichung der Unternehmensteuern.....	44
4.2.2. Steurdumping und seine Verteilungswirkungen	45
4.2.3. Weitere Argumente pro Harmonisierung	52
4.3. Argumente gegen Steuerharmonisierung	55
4.4. Allgemeine Strategiekontroversen	57
5. Möglichkeiten und Grenzen für eine weitere Angleichung der Unternehmenssteuern in der EU	59
5.1. Alternative Möglichkeiten einer weiterführenden Harmonisierung	59
5.1.2. Vollharmonisierung.....	59
5.1.3. Angleichung durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH).....	60
5.1.4. Angleichung durch partielle Lösungen im Bereich des sekundären Gemeinschaftsrechts.....	61
5.1.4.5. Fortentwicklung des internationalen Steuerrechts.....	61
5.1.4.6. Vordringliche “echte” Harmonisierungsschritte bei partieller Angleichung.....	63
5.1.4.7. Notwendigkeit einer umfassenden Konzeption.....	64
5.1.5. Einigung über einen Verhaltenskodex	64
5.1.6. Angleichung auf der Ebene der Mitgliedstaaten	65
5.2. Grenzen	66
5.2.2. Das Einstimmigkeitsprinzip im Ministerrat	66
5.2.3. Subsidiaritätsprinzip und Postulat der Erforderlichkeit	67
5.2.4. Das Verhältnis direkte/ indirekte Steuern	68
5.2.5. Konflikte im Verflechtungssystem zwischen supranationaler und nationaler Ebene	68
5.3. Die aktuelle EU-Debatte über das Steuerwesen	71
5.3.2. Der erste Monti-Bericht.....	71
5.3.3. Der zweite Monti-Bericht	73
5.3.4. Montis Rede in Bonn.....	75

5.3.5. Aktionsplan für den Binnenmarkt	75
5.3.6. Die luxemburgische Ratspräsidentschaft	76
5.3.7. Stellungnahme des WSA.....	76
6. Schlußbetrachtung	78
7. Literaturverzeichnis	79
8. Abkürzungsverzeichnis	87

1. Einleitung

Die vorliegende Arbeit findet ihren Ausgangspunkt in der wachsenden Internationalisierung der Wirtschaft, insbesondere einer Zunahme der Auslandsdirektinvestitionen. Sie stellt dabei das Gebiet der Europäischen Union (EU) in den Mittelpunkt der Betrachtung. In einem Binnenmarkt, in dem der freie Handel von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital angestrebt wird und die Beseitigung zahlreicher Hemmnisse bei grenzüberschreitender Tätigkeit erfolgt ist, stellt sich für Unternehmen vermehrt das Entscheidungsproblem der Standortwahl. Die weiterhin sehr heterogenen Systeme der Unternehmensbesteuerung in den Mitgliedstaaten können die Standortwahl erheblich beeinflussen. In Kapitel 2 dieser Arbeit wird auf diesen Aspekt näher eingegangen, wobei abschließend ein Wettbewerb der Systeme erkannt wird, in dem die Steuerpolitik der Länder von maßgeblicher Bedeutung ist. Da grenzüberschreitende Aktivitäten immer die Besteuerungssysteme von mindestens zwei Staaten berühren, kann es sowohl zu Minder- als auch zu Doppelbesteuerung kommen. Diese Problematik kann, ebenso wie ein unfairer Wettbewerb der Mitgliedstaaten um Direktinvestitionen und damit zusammenhängende Steuereinnahmen, als unvereinbar mit dem "Geist" der Europäischen Union bezeichnet werden. Eine Annäherung der Steuersysteme könnte zahlreiche damit zusammenhängende Unzulänglichkeiten beseitigen. Kapitel 3 stellt daher die bisher seitens der EU-Ebene verwirklichten oder vorgeschlagenen Steuer(harmonisierungs)-maßnahmen dar. Da dieses Thema besonders kontrovers diskutiert wird, ist es wichtig, das Für und Wider einer fortschreitenden Angleichung der Unternehmensbesteuerung (unter Berücksichtigung wirtschaftlicher, rechtlicher und politischer Aspekte) in der EU auszuleuchten. Dies geschieht in Kapitel 4. Einen Schwerpunkt bildet in diesem Zusammenhang die in den letzten Jahren zu beobachtende und von Befürwortern der Harmonisierungsthese herausgestellte Zunahme der steuerlichen Belastung des Faktors Arbeit im Vergleich zu der Besteuerung von Kapital und Unternehmen, die als weitaus mobiler bezeichnet werden können. Da bereits seit den 60er Jahren wiederholt weitreichende Harmonisierungsvorschläge auf EU-Ebene unterbreitet wurden, die jedoch bis heute nicht umgesetzt worden sind, wird in Kapitel 5 der Frage nach den Möglichkeiten und Grenzen derartiger Maßnahmen nachgegangen. Das Politikfeld Unternehmensbesteuerung verdeutlicht dabei in besonderem Maße die aus dem Spannungsverhältnis nationaler Souveränität und europäischer Harmonisierung resultierenden Probleme der europäischen Integration.

Durch persönliche Gespräche konnten die Meinungen von ExpertInnen aus unterschiedlichen politischen Institutionen zusammengetragen werden, die in Kapitel 4 und 5 in die Argumentation mit einfließen.

2. Eine Analyse der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union

2.1. Standortwahl und Standortverlagerung

2.1.1. Veränderte wirtschaftliche Bedingungen durch zunehmende Internationalisierung

Mit Blick auf die Entwicklung der Weltwirtschaft läßt sich eine zunehmende Internationalisierung der Märkte verzeichnen. Der Begriff "Globalisierung" ist dabei als Modewort in aller Munde. Das menschliche Bestreben, bestehende Horizonte von Raum und Zeit zu überwinden, und Weltanschauungen, Kulturen, Traditionen und Technologien zu verbreiten, ist als Phänomen nichts Neues.¹ Von zentraler Bedeutung für die vorliegende Arbeit ist die Globalisierung wirtschaftlicher Prozesse. Beginnend mit Entdeckungen und Kolonialisierung im 16. Jahrhundert, bis heute, ist durch "Globalisierung" eine Situation entstanden die Auswirkungen bestimmter weltwirtschaftlicher Entwicklungen auf alle Menschen mit sich bringt.² Daß dieser Vorgang auch mit einer Netzverdichtung einhergeht, veranschaulichen Verkehrsnetze und gegenwärtig vor allem auch Informationsnetze.³ Besonders die Entwicklung immer schnellerer und ausgefeilterer Informationstechnologien hat in den letzten Jahrzehnten zu einer Verdichtung dieser Netze geführt. Wie rasant diese Entwicklungen voranschreiten, verdeutlicht die Tatsache, daß sich erst Ende des 19. Jahrhunderts durch Installation des Telefonnetzes das Informationsnetz vom Verkehrsnetz ablöste. Heute können Informationen über sogenannte "Datenautobahnen" gesendet werden und so in Sekundenschnelle beispielsweise in der Wirtschaft genutzt werden.⁴ Die in den letzten Jahrzehnten empirisch beobachteten "Globalisierungstendenzen" manifestieren sich darüber hinaus zudem in einer zunehmenden Öffnung der Volkswirtschaften gegenüber dem Welthandel, der Steigerungsrate von Warenexporten im Verhältnis zur Steigerungsrate der Produktion, einer wachsenden Zunahme der Direktinvestitionen sowie steigenden Umsätzen auf den Devisenmärkten.⁵ Insbesondere die neoklassische ökonomische Theorie stellt bei dem Stichwort Globalisierung die Liberalisierung und Deregulierung der Weltwirtschaft in den Vordergrund und betont, daß immer mehr wirtschaftliche Entscheidungen durch den Markt getroffen werden.

¹Vgl. Biskup, Reinhold (Hrsg.): Globalisierung und Wettbewerb, Wien 1996, S. 13

²Vgl. Hamm, Bernd: Struktur moderner Gesellschaften, Opladen 1996, S. 125 ff.

³Vgl. Biskup, Reinhold (Hrsg.), a.a.O., S. 18

⁴Vgl. Schlecht, Otto: Wohlstand für ganz Europa: Mit einer neuen marktwirtschaftlichen Offensive, Bonn, 1995, S. 1 ff.

⁵Vgl. Ebd., S. 16 ff.

Gerade die Situation der Entwicklungsländer macht jedoch deutlich, daß man nicht von einer globalen Gleichverteilung ökonomischer Potentiale über die Erde sprechen kann. Globalisierung im Sinne einer annähernden weltweiten Gleichverteilung eines Phänomens liegt zwar hinsichtlich einiger Aspekte vor, kann aber nicht verallgemeinert werden.⁶ Einen allgemeineren Anwendungsbereich kann man hingegen dem Begriff "Internationalisierung" zuschreiben. Internationalisierung soll hier in Anlehnung an WELFENS folgendermaßen definiert werden: Inländische Entscheidungen von Politik und Wirtschaft werden beeinflußt und sind abhängig von Nebenbedingungen, die durch ausländische Personen oder Institutionen gesetzt werden. Zwischen Inland und Ausland bestehen Wechselwirkungen, die eine Verbindung erzeugen. Diese kann indirekt oder auch direkt sein, z.B. durch eine tatsächliche Vernetzung von Unternehmen, Märkten, Organisationen und Politiken und sie kann ein- und wechselseitige Abhängigkeiten hervorrufen.⁷

Internationale Unternehmen, also Unternehmen, die in einigen funktionalen Kernbereichen direkt mit dem Ausland verbunden sind, lassen sich unterteilen in transnationale und globale Unternehmen. Transnationale Unternehmen haben einen national eindeutigen Aktivitätsschwerpunkt, tätigen ihre Geschäfte also von einem Hauptsitz aus, an dem ihre Macht konzentriert ist. Von dort aus werden verschiedene Standorte über die Grenzen hinweg errichtet. Globale Unternehmen hingegen haben kein eindeutiges Zentrum ihrer weltwirtschaftlichen Aktivitäten und bleiben oftmals unbeeinflußt von nationalen wirtschaftspolitischen Entscheidungen.⁸

Neben der Internationalisierung von Wirtschaft und Unternehmen kann man auch von einer zunehmenden Internationalisierung der Politik sprechen, die auch durch den Einfluß der zunehmenden Verflechtung der Wirtschaft entstanden ist. Für diese Arbeit ist die Supranationalisierung der Politik von besonderer Bedeutung. Hier werden hoheitliche Teilbefugnisse dauerhaft an eine übergeordnete Ebene, z.B. die EU, abgetreten. Wenn in der internationalen Politik nationale Entscheidungsvorbehalte bestehen bleiben, wird auch der Begriff transnationale Politik verwendet, multinationale Politik hingegen ist durch eine fallweise internationale Zusammenarbeit charakterisiert.⁹

Die zunehmende Internationalisierung und Liberalisierung der Wirtschaft führt zu einer Intensivierung des Wettbewerbs, nicht nur zwischen Unternehmen, sondern auch zwischen Industriestandorten.¹⁰ Dieser Gedanke ist im Folgenden von zentraler Bedeutung.

⁶Vgl. Hamm, Bernd, a.a.O., S. 126

⁷Vgl. Welfens, Paul J.J.: Internationalisierung von Wirtschaft und Wirtschaftspolitik, Heidelberg 1990, S. 2 f.

⁸Vgl. Ebd., S. 3 ff.

⁹Vgl. Ebd., S. 6 ff.

¹⁰Vgl. Findlay, Ronald: The Philosophy of Locational Competition in: Siebert, Horst (Hrsg.): Locational Competition in the World Economy, Tübingen 1994, S. 3-16

Die vorliegende Arbeit soll in ihrer Analyse hauptsächlich die Entwicklungen in der Europäischen Union fokussieren. Die wirtschaftlichen Veränderungen sind hier besonders deutlich, da sie durch eindeutige, an bestimmten Zeitpunkten zu verwirklichende, politische Entscheidungen mitbestimmt werden. So soll beispielsweise seit 1. Januar 1993 der europäische Binnenmarkt Realität sein, wodurch sowohl grenzüberschreitender Warenverkehr, als auch die Verlagerung von Unternehmensteilen oder die Neuerrichtung von Standorten in anderen Ländern der EU erleichtert wird. Das Ziel eines europäischen Binnenmarktes wurde durch die Einheitliche Europäische Akte (EEA) von 1987 konkretisiert, aber schon im Gründungsvertrag sind der freie Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr als Grundfreiheiten verankert.¹¹

2.1.2. Standortwahl als betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem

Die eben beschriebenen wirtschaftlichen Veränderungen bewirken einen verstärkten Wettbewerb, da staatliche Schutzräume wegfallen und sich jedes Produkt und jede Dienstleistung stärker als bisher im Wettbewerb behaupten muß.¹² Neben den Eigenschaften des Unternehmens sind es auch wirtschaftliche Rahmenbedingungen, die Einfluß auf die Wettbewerbsfähigkeit eines Produktes bzw. eines Unternehmens haben. Insbesondere die Mobilität des Faktors Kapital legt nahe, Standortvorteile auszuschöpfen. Im Rahmen verschiedener Deregulierungsprogramme innerhalb Europas werden die administrativen Hemmnisse bei Auslandsaktivitäten zunehmend beseitigt, wodurch sich die Zahl der potentiellen Standorte vergrößert und sich das Entscheidungsproblem der Standortwahl in steigendem Maße stellt.

Wenn ein Unternehmen grenzüberschreitend tätig werden will, so muß zunächst entschieden werden, ob überhaupt Direktinvestitionen im Ausland durchgeführt werden sollen, oder ob das angestrebte Ziel beispielsweise mit der Ausweitung des Exports oder der Lizenzvergabe an ausländische Unternehmen erreicht werden kann.¹³ Die hier behandelte Frage der Standortwahl wird erst relevant, wenn die Wahl auf eine Direktinvestition im Ausland fällt. Die Standortentscheidung gehört neben Rechtsformentscheidungen und Entscheidungen über Unternehmenszusammenschlüsse zu den konstitutiven Entscheidungen des Unterneh-

¹¹Vgl. Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) in der Fassung vom 1. Januar 1995, Art. 3.

¹²Vgl. Ernst, Paul; Fischer, Peter G.; Richter, Thomas: Standortwahl und Standortverlagerung in der Europäischen Union - insbesondere Darstellung der steuerlichen Rahmenbedingungen, in: Peemöller, Volker H.; Uecker, Peter (Hrsg.): Standort Deutschland: Grundsatzfragen und aktuelle Perspektiven für die Besteuerung, die Prüfung und das Controlling, Berlin 1995, S. 112

¹³Vgl. Schanz, Kai-Uwe: Export, Lizenzvergabe oder Direktinvestition?, Zürich 1995, S. 12 ff.

mens, die von den laufenden Entscheidungen abzugrenzen sind.¹⁴ Als verschiedene Typen der Standortwahl lassen sich Unternehmensverlagerungen, Verlagerungen von Teilbereichen der Unternehmung und Unternehmensgründungen unterscheiden, wobei letztere sicherlich zu den schwierigsten Entscheidungen gehört.¹⁵ Für Unternehmen ist es ein betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem, den Standort mit den vergleichsweise größten Vorteilen auszuwählen.¹⁶ Die Standortwahl läßt sich definieren als “das Problem der optimalen räumlichen Einordnung in die Gesamtwirtschaft”¹⁷, wobei das betriebswirtschaftliche Ziel das Erreichen des größtmöglichen Nettogewinns (nach Steuern) über den gesamten Zeitraum der Unternehmensplanung hinweg ist. BEA definiert als Oberziel der Standortwahl die “Maximierung der Differenz zwischen den standortspezifischen Erträgen und Aufwendungen”.¹⁸ Von Bedeutung ist dabei auch, welche zukünftigen Entwicklungen an einem Standort erwartet werden. Jedoch ist davon auszugehen, daß die Standortentscheidung (wie auch viele andere Entscheidungen im Unternehmen) oftmals intuitiv getroffen wird. Die Annahme rational handelnder, vollständig informierter Unternehmen (bzw. UnternehmerInnen) trifft auch in diesem Entscheidungsbereich nicht immer zu. Ferner ist die mangelnde Quantifizierbarkeit einiger Standortfaktoren eine weitere Schwierigkeit bei der Standortwahl. Dennoch kann man - insbesondere bei Großunternehmen - davon ausgehen, daß eine Reihe von Faktoren existieren, die bei der Standortwahl systematisch berücksichtigt werden. Hierzu zählen insbesondere die Lohnkosten, die Steuerbelastung, die rechtlichen Rahmenbedingungen, die öffentliche Verwaltung, die Qualität des Arbeitskräftepotentials, die Absatz- und Beschaffungsmarktkonstellation, Infrastruktur, Technologiestandard, Arbeitszeiten, Maschinenlaufzeiten, der Kapitalmarkt, der Grundstücksmarkt sowie die volkswirtschaftliche und politische Stabilität.¹⁹ Wichtig für die Bedeutung dieser Faktoren ist auch, um welche Art von Investition es sich handelt. So birgt beispielsweise die Erstellung einer Produktionsanlage in einem anderen Land mehr Risiken als eine reine Finanzinvestition, die schneller und einfacher verlagert werden kann.²⁰ Ferner sind z.B. bei der Gründung eines Aluminiumwerkes andere Faktoren von besonderer Wichtigkeit als bei Gründung eines High-Tech-Unternehmens. Dennoch gibt es einen bestimmten Katalog von Standortfaktoren, die grundsätzlich für die Standortentscheidung relevant sein

¹⁴Vgl. Bea, F.X.; Dichtl, E.; Schweizer, M. (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Stuttgart 1997, S. 417

¹⁵Vgl. Ebd., S. 330

¹⁶Vgl. Ernst, Paul: a.a.O., S. 112

¹⁷Vgl. Ernst, Paul: a.a.O. S. 116

¹⁸Vgl. Bea, F.X.; Dichtl, E., Schweizer, M. (Hrsg.), a.a.O., S. 417 ff.

¹⁹Vgl. Ernst, Paul : a.a.O., vgl. auch: Koop, Michael J.: a.a.O., S. 22, und Strunk, Günther: Einfluß der Besteuerung auf die internationale Standortwahl in: SteuerStud Heft 2/93, S. 53

²⁰Vgl. Strunk, Günther: a.a.O., S. 53 f.

können. In Anlehnung an BEA soll hier abschließend eine mögliche Form der Systematisierung von Standortfaktoren vorgenommen werden.²¹

1. Beschaffungsorientierte Standortfaktoren
<ul style="list-style-type: none"> • Grundstücke • Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe • Arbeitskräfte • Energie • Verkehr
2. Fertigungsorientierte Standortfaktoren
<ul style="list-style-type: none"> • Natürliche Gegebenheiten • Technische Gegebenheiten
3. Absatzorientierte Standortfaktoren
<ul style="list-style-type: none"> • Absatzpotential • Verkehr • Absatzkontakte
4. Staatlich festgelegte Standortfaktoren
<ul style="list-style-type: none"> • Steuern • Grenzüberschreitende Regelungen • Wirtschaftsordnung • Umweltschutzmaßnahmen • Staatliche Hilfen

2.1.3. Unternehmensbesteuerung als Standortfaktor

Welche Rolle der Standortfaktor Unternehmensbesteuerung in Relation zu den anderen erwähnten Standortfaktoren einnimmt, kann sehr schwierig abschließend festgestellt werden. Viel weist allerdings darauf hin, daß der Unternehmensbesteuerung in zunehmendem Maße Bedeutung beigemessen wird. Dies gilt insbesondere für den Raum der EU. Ein möglicher Grund ist sicherlich, daß innerhalb der EU die Konvergenz bei anderen Standortfaktoren besonders hoch ist. Durch die zunehmende Integration der nationalen Märkte verschwinden andere Disparitäten, und die Besteuerungsunterschiede treten besonders deutlich

²¹Vgl. Bea, F.X.; Dichtl, E., Schweizer, M. (Hrsg.), a.a.O., S. 425 f.

hervor.²² Eine der wichtigsten Untersuchungen zu diesem Thema wurde 1990 von dem von der EU-Kommission einberufenen sogenannten “Ruding-Ausschuß”, einem unabhängigen Sachverständigen-ausschuß unter dem Vorsitz von Onno RUDING, durchgeführt.²³ Im Rahmen dieses Komitees wurden ca. 1000 Unternehmen in 17 europäischen Ländern u.a. dazu befragt, welche Rolle sie der Besteuerung bei der Standortwahl in Abhängigkeit von der Art der im Ausland durchzuführenden Investition beimessen. Bzgl. der Errichtung eines Produktionsstandortes gaben 48% der befragten Unternehmen an, die Besteuerung spiele eine entscheidende Rolle. Bei der Wahl von Vertriebsstellen lag der Prozentsatz bei 38%, bei Forschungs- und Entwicklungszentren waren es 41% und bei Finanzierungszentren lag der Anteil bei 78%. Diese Ergebnisse zeigen einen signifikanten Einfluß der Steuerpolitik auf Unternehmensentscheidungen. Hiervon sind sowohl Investitions- als auch Finanzierungsentscheidungen betroffen.²⁴ Differenzierter betrachtet hat neben der Besteuerung der Unternehmensgewinne, für die die Steuersätze und die Bemessungsgrundlage relevant sind, auch die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen, ebenso wie die Berücksichtigung der im Ausland gezahlten Steuern einen weitreichenden Einfluß.²⁵ KOOP stellt einige Studien dar, die alle der Frage nach der Besteuerung als Standortfaktor nachgehen und dies an verschiedenen Indikatoren messen. So wurde beispielsweise in verschiedenen amerikanischen Studien ein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Steuerpolitik eines Landes und der Anzahl der ausländischen Direktinvestitionen festgestellt.²⁶

Der Standortfaktor Unternehmensbesteuerung ist sicherlich selten alleine ausschlaggebend für die Standortwahl, sondern er wird vielmehr durch die Ausprägung anderer Faktoren in seinem Einfluß moderiert. Relevant ist insbesondere, welche staatlichen Leistungen den Steuerzahlungen gegenüberstehen. Daß der Standortfaktor Unternehmensbesteuerung in dem Katalog der Standortfaktoren gerade in jüngster Zeit und besonders im Bereich der EU eine herausragende Rolle spielt, bleibt jedoch nach entsprechendem Literaturstudium und mit Blick auf die momentane Diskussion zum Thema Standort Deutschland und Steuerreform ohne Zweifel. Eine Analyse zum Thema “Standortwahl und Unternehmensbesteuerung in der EU” scheint somit in jedem Fall bedeutsam.

²²Vgl. Koop, Michael J.: Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der europäischen Gemeinschaft, S. 3 ff.

²³Vgl. Europäische Kommission: Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, Luxemburg 1992, vgl. Ernst, Paul, a.a.O., S. 119, die Untersuchung des Ruding-Ausschuß soll in Kapitel 3 genauer erläutert werden.

²⁴Vgl. Koop, Michael J.: Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der Europäischen Gemeinschaft, Tübingen 1993, S. 22

²⁵Vgl. Ebd., S. 24

²⁶Vgl. Ebd., S. 28

2.2. Überblick über die Unternehmensbesteuerung in den EU-Mitgliedstaaten

2.2.1. Einige Begriffsbestimmungen und Prinzipien des nationalen und internationalen Steuerrechts

Als bedeutendste Unternehmensteuer gilt die Einkommens- und die Körperschaftsteuer. In fast allen Ländern der EU werden darüber hinaus zusätzliche Ertragsteuern sowie Substanzsteuern erhoben.²⁷ Einkommen- und Körperschaftsteuern sind Ertragsteuern, die das Einkommen natürlicher bzw. juristischer Personen besteuern. Davon abzugrenzen sind Substanzsteuern (z.B. die Vermögensteuer), die jedoch im folgenden nicht im Mittelpunkt der Analyse stehen sollen. Einkommen- und Körperschaftsteuern sind *direkte* Steuern, bei denen der Steuerschuldner und der Steuerträger identisch sind. Davon zu unterscheiden sind *indirekte* Steuern, wie z.B. die Umsatzsteuer.²⁸

Im Mittelpunkt dieser Arbeit stehen Steuern, die auf Unternehmensgewinne zu entrichten sind. Bei den betrachteten Unternehmen handelt es sich überwiegend um Kapitalgesellschaften - Personengesellschaften spielen bei internationalen Direktinvestitionen eine relativ nebensächliche Rolle.²⁹ Deshalb ist die hier zentral diskutierte Steuer die Körperschaftsteuer.

Im internationalen Steuerrecht gibt es zwei vorherrschende Prinzipien, nach denen die Erhebung der direkten Steuern erfolgt. Dies ist zum einen das *Wohnsitzprinzip*, auch Universalprinzip genannt, nach dem in einem Staatsgebiet ansässige (natürliche oder juristische) Personen mit ihrem *Welteinkommen* versteuert werden. Die dadurch entstehende Steuerpflicht nennt man *unbeschränkte Steuerpflicht*. Zum anderen findet das *Quellenprinzip* (bzw. Territorialprinzip) Anwendung, dem zufolge nicht im Staatsgebiet ansässige Personen "nur" mit ihrem Inlandseinkommen besteuert werden. Die entstehende Steuerpflicht nennt man *beschränkte Steuerpflicht*.³⁰ Als weiteres Grundprinzip des internationalen Steuerrechts gilt das *Souveränitätsprinzip*, welches sich auf die Steuerhoheit der Staaten innerhalb ihres eigenen Staatsgebietes bezieht. Außerhalb des eigenen Staates sind keine Zwangsmaßnahmen möglich, denn für Steuerregelungen ist ein Anknüpfungspunkt im Staatsgebiet erforderlich.³¹

Eines der größten Probleme des internationalen Steuerrechts ist die gleichzeitige Anwendung des Wohnsitz- und Quellenprinzips, weil es dadurch zu einer *Dop-*

²⁷Vgl. Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, 3.Auflage, München 1995, S. 81

²⁸Vgl. Tipke, Klaus; Lang, Joachim: Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1995, S. 197 ff.

²⁹Vgl. Koop, Michael J., a.a.O., S. 10 ff

³⁰Vgl. Krause, Hans-Jürgen; Schaumburg, Harald; Wassermeyer, Franz: Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten, Bonn 1996, S. 11 ff.; Kuhlmann, Carsten: Steuerliche Gestaltung von Direktinvestitionen ausländischer Unternehmen, Köln 1996, S. 9 ff.

³¹Vgl. Tipke, Lang, a.a.O., S. 30 ff.

pelbesteuerung kommt. Der Begriff Doppelbesteuerung setzt Personenidentität voraus und ist auf den Fall anwendbar, daß ein Steuerpflichtiger einerseits als Steuerinländer nach dem Wohnsitz-/ Ansässigkeitsprinzip (natürliche Personen) bzw. nach dem Prinzip des Sitzes/Ort der Geschäftsleitung (juristische Person) besteuert wird und andererseits von einem anderen Staat nach dem Territorialprinzip als Steuerausländer mit den aus der entsprechenden Quelle stammenden Einkünften besteuert wird. *Doppelbelastung* entsteht insbesondere bei internationalen, mehrstufigen Konzernen, z.B. durch Besteuerung derselben Einkünfte bei der ausländischen Kapitalgesellschaft und beim inländischen Gesellschafter. Als *Minderbesteuerung* hingegen bezeichnet man ungerechtfertigte Wettbewerbsvorteile, die sich aus der Nutzung internationaler Steuerbelastungs- und Steuerrechtsunterschiede ergeben.³² Eine etwas weiter gefaßte Definition bezeichnet Minderbesteuerung als "Steuerlastreduktion im internationalen Bereich, die mit einer gleichmäßigen und wettbewerbsneutralen Besteuerung nicht vereinbar ist".³³ Zur Minderung der internationalen Doppelbesteuerung, Doppelbelastung oder Minderbesteuerung werden sowohl unilaterale Maßnahmen - also bestimmte nationale Gesetze - als auch bilaterale Maßnahmen - in erster Linie Doppelbesteuerungsabkommen (völkerrechtliche Verträge) - angewendet.³⁴

2.2.2. Unterschiedliche steuerliche Bedingungen in den Ländern der EU

Nachdem die Standortwahl eines Unternehmens als betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem und der Standortfaktor Unternehmensbesteuerung neben anderen Standortfaktoren diskutiert wurde, sollen im Folgenden verschiedene steuerliche Standorteigenschaften der 15 EU-Mitgliedsstaaten dargestellt werden. Ein internationales Steuergefälle gilt als logische Grundvoraussetzung dafür, daß die Unternehmensbesteuerung als Standortfaktor relevant wird. Abschließende Vergleiche der effektiven Steuerbelastungen sind jedoch aufgrund der komplexen und zahlreichen Einflußfaktoren im Rahmen dieser Arbeit nicht möglich. Maßgeblich für die Steuerbelastung sind nämlich nicht nur die nun darzustellenden, steuerbedingten Faktoren, sondern auch unternehmensspezifische Faktoren wie Erfolgslage, Finanzierungsweise und Ausschüttungsverhalten sowie gesamtwirtschaftliche Bedingungen wie Zins- und Preisniveau.³⁵ Es soll für die vorliegende Arbeit deshalb ausreichen, beispielhaft aufzuzeigen,

³²Vgl. Zirfas de Morón, Heidrun: Transnationale Besteuerung im Kontext der Globalisierung, Bielefeld 1996, S. 22 f.

³³Vgl. Ebd., S. 23

³⁴Vgl. Kuhlmann, Carsten, a.a.O., S. 15 ff.

³⁵Vgl. Ernst, Paul, a.a.O., S. 142; Jacobs, Otto H.; Spengel, Christoph (Hrsg.): Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1. Auflage, Baden-Baden 1996, S. 38

welche Unterschiede die verschiedenen Länder bezüglich verschiedener steuerlicher Aspekte aufweisen.

Alle Länder der EU wenden das sogenannte *duale System* an, nachdem die juristische Person (z.B. die Kapitalgesellschaft) und die natürliche Person (Individuen) getrennt besteuert werden. Ferner wird in allen Ländern der Steuerbetrag durch Multiplikation der Bemessungsgrundlage mit dem Steuersatz berechnet.³⁶

2.2.2.1. Körperschaftsteuersysteme

Die Unterschiede in den Körperschaftsteuersystemen beziehen sich hauptsächlich auf die Möglichkeiten der Anrechnung der auf den von den Unternehmen ausgeschütteten Gewinnen lastenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners. Allgemeiner ausgedrückt geht es um die steuerlichen Grundregelungen zwischen Gesellschaft und Aktionär unter Berücksichtigung der verschiedenen, sich überschneidenden Aktionärsgruppen. Die verschiedenen Körperschaftsteuersysteme sollen im folgenden dargestellt werden.³⁷

2.2.2.1.1. *Klassisches System*

Das sogenannte *klassische System* ist derzeit innerhalb der EU in Belgien, Dänemark, den Niederlanden und Schweden vorzufinden. In diesem System werden neben der Belastung der Gewinne der Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer auch die ausgeschütteten Gewinne beim Anteilseigner voll mit der persönlichen Einkommensteuer belastet. Es liegt die "klassische" Doppelbelastung der Dividenden vor, da es zu keiner Anrechnung kommt.³⁸ Befürworter dieses Systems betonen meist seine einfache Handhabung sowie die Gleichbehandlung in- und ausländischer Anteilseigner.³⁹ Augenfällig ist weiterhin, daß das klassische System außerdem mit einem starken Spreiz zwischen dem Körperschaftsteuersatz und dem Einkommensteuersatz einher geht. In den Niederlanden beispielsweise liegt der Körperschaftsteuer-Satz bei 35% während der Einkommensteuer-Satz bei 60% liegt. Dies führt in verstärktem Maße dazu, daß möglichst viele unternehmerische Aktivitäten in Kapitalgesellschaften organisiert werden und die Gewinne tendenziell eher nicht ausgeschüttet werden.⁴⁰

³⁶Vgl. Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Auflage, München 1995

³⁷Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, Bonn 1996, S. 6

³⁸Vgl. Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Auflage, München 1995, S. 82 ff.

³⁹Vgl. Ernst, Paul, a.a.O., S. 124

⁴⁰Vgl. Lang, Joachim: Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, Köln 1994, S. 311 f.

2.2.2.1.2. System der Teilanrechnung

Das System der Teilanrechnung wird in Portugal, Spanien, Irland und Großbritannien praktiziert. Hier kommt es durch teilweise Anrechnung der auf die Ausschüttungen entfallenen Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners zu einer Minderung der auf den Dividenden lastenden Doppelbesteuerung.⁴¹

2.2.2.1.3. System der Vollanrechnung

Das System der Vollanrechnung besteht derzeit in Italien, Finnland, Frankreich, Norwegen und Deutschland. Deutschland besitzt hierbei als einziges Land zusätzlich das System des gespaltenen Steuersatzes (für ausgeschüttete Gewinne: 30%, für thesaurierte Gewinne: 45%). Das Vollanrechnungssystem beseitigt die Doppelbesteuerung der Ausschüttungen und ist deshalb insbesondere aus der Perspektive des Anteilseigners am ehesten am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert. Andererseits gilt dieses System als recht kompliziert und ihm haftet der Nachteil an, daß die Anrechnung auf die inländische Körperschaftsteuer begrenzt ist. Es gilt allgemein als schwierig, das Vollanrechnungssystem EU-weit durchzusetzen.⁴²

2.2.2.1.4. Sonstige Systeme

In Griechenland und Luxemburg gilt das System der Steuerbefreiung beim Anteilseigner. Hierbei wird in Griechenland überhaupt keine Besteuerung beim Anteilseigner vorgenommen, während in Luxemburg 50% der Ausschüttung steuerfrei sind. In Österreich wird die Besteuerung beim Anteilseigner hinsichtlich der Dividenden dadurch ermäßigt, daß nur der halbe Einkommensteuersatz gilt.

2.2.2.2. Körperschaftsteuersätze

Neben den Körperschaftsteuersystemen sind auch die Körperschaftsteuersätze innerhalb der EU sehr unterschiedlich gestaltet. Folgende Übersicht soll dies verdeutlichen:

⁴¹Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), a.a.O., S. 6

⁴²Vgl. Lang, Joachim, a.a.O., S. 312 f.

Tabelle 1: Körperschaftsteuersätze 1996 in den Ländern der EU⁴³

Belgien	40,17%
Dänemark	34%
Niederlande	35%
Schweden	28%
Griechenland	35%
Luxemburg	34,32%
Österreich	34%
Irland	38%
Portugal	36%
Spanien	35%
Großbritannien	33%
Italien	53,2%
Finnland	28%
Frankreich	36,66%
Deutschland (inkl. Solidaritätszuschlag)	48,38% f. einbehaltene 32,25% f. ausgeschüttete Gewinne

Sicherlich sagt dieser Vergleich der nominalen Steuersätze nichts aus über die effektive Grenzsteuerbelastung, die für jedes Unternehmen bzw. jedes Investitionsvorhaben individuell berechnet werden muß, und zudem der tarifliche Steuersatz durch zahlreiche weitere Einflußfaktoren modifiziert wird.⁴⁴ Dennoch ist nicht anzuzweifeln, daß von den nominalen Steuersätzen eine gewisse Signalwirkung ausgeht.⁴⁵ Auch wenn eine vergleichende Betrachtung bloßer Steuersätze nicht umfassend die steuerlichen Möglichkeiten an den verschiedenen Standorten wiedergibt, entscheiden viele Investoren dennoch aufgrund dieses Maßstabs und werden von der "Psychologie" hoher Steuersätze abgeschreckt.⁴⁶

2.2.2.3. Einkommensteuersätze

Auch die Einkommensteuer-, insbesondere die Einkommensteuer-Spitzensätze, können die steuerliche Standortwahl beeinflussen. Beispielhaft sollen im Folgenden (Tabelle 2, S. 19) die Einkommensteuer-Spitzensätze (Grundtarif für Alleinstehende) der EU-Staaten aufgeführt werden. Zuschläge der Gebiets-

⁴³Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), a.a.O., S. 6

⁴⁴Vgl. Koop, Michael J., a.a.O., S. 41

⁴⁵Vgl. Ernst, Paul, a.a.O., S. 136

⁴⁶Vgl. Esser, Klaus: Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, in: Betriebs-Berater, Heft 7, 1990, S. 465

körperschaften oder sonstige Zuschläge sind hierbei inbegriffen, wobei aber die Zusammensetzung der Einkommensteuersätze nicht detailliert aufgeführt werden soll.

Tabelle 2: Einkommensteuer-Spitzensätze 1996 in den Ländern der EU⁴⁷

Belgien	60,77%	117.854*
Dänemark	62%	63.133*
Niederlande	60%	83.078*
Schweden	56%	47.277*
Griechenland	45%	95.175*
Luxemburg	51,25%	67.615*
Österreich	50%	99.610*
Irland	48%	21.360*
Portugal	40%	56.742*
Spanien	56%	122.664*
Großbritannien	40%	56.619*
Italien	51%	297.000*
Finnland	56,5%	93.699*
Frankreich	56,8%	83.717*
Deutschland (inkl. Solidaritätszuschlag)	50,52 gewerbl. Einkünfte 56,97 nicht gewerblich	100.224*

***Spitzensteuersatz ab zu versteuerndem Einkommen von (in DM Umrechnungskurs Mai `96)**

2.2.2.4. Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlagen

Die Bemessungsgrundlagen, d.h. die verschiedenen länderspezifischen Gewinnermittlungsvorschriften, weisen innerhalb der EU starke Divergenzen auf. Während es offensichtlich ist, daß die unterschiedliche Gewinnermittlung die Steuerlast der Unternehmen beeinflusst, sind die dadurch entstehenden Wettbewerbsverzerrungen weniger deutlich, da erst die Anwendung der Steuersätze auf die Bemessungsgrundlage die Steuerbelastung ergibt.⁴⁸ Häufig stehen hohen Steuersätzen relativ großzügig gestaltete Bemessungsgrundlagen gegenüber. Fürsprecher des "Standortes Deutschland" führen diesen Sachverhalt häufig zur Verteidigung des deutschen Steuersystems an. Beispielhaft sollen im folgenden einige hervorstechende Unterschiede dargestellt werden.

⁴⁷Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, S. 4

⁴⁸Vgl. Saß, Gert: Steuerharmonisierung in der EG - Perspektiven für eine Harmonisierung der Körperschaftsteuer und der Gewinnermittlung in: Der Betrieb, Heft 3, 1993, S. 120

Ein wichtiger Bereich der Gewinnermittlung bilden die *Abschreibungen*. Einige Länder, wie z.B. Deutschland, lassen eine beschleunigte Abschreibung zu. Ein relativ kurzer Abschreibungszeitraum kann einen Zinsvorteil bewirken, der einen höheren Steuersatz ausgleicht. Herausragende Unterschiede bestehen bei der Abschreibung von Bürogebäuden, da einige Länder (z.B. Großbritannien) hier ein Abschreibungsverbot haben. Auch die Möglichkeiten der Abschreibung immaterieller Wirtschaftsgüter und des Firmenwertes divergieren erheblich.⁴⁹ Abweichungen bestehen auch hinsichtlich der Möglichkeiten zur *Rückstellungsbildung*, insbesondere bei Aufwandsrückstellungen, Gewährleistungsverpflichtungen, sowie Vorsorgeaufwendungen.⁵⁰ So sind Pensionsrückstellungen beispielsweise nur in Deutschland, Italien, den Niederlanden und Österreich möglich. Diese Länder bieten insgesamt relativ umfangreiche Rücklagen- und Rückstellungsmöglichkeiten. Schweden und Finnland hingegen haben diese Möglichkeiten erheblich reduziert, um dadurch die Senkung der Körperschaftsteuersätze zu finanzieren.⁵¹ Daneben können sich ua. noch die in den Mitgliedsstaaten ebenfalls uneinheitlichen *Bewertungen* des Vorratsvermögens, die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen sowie die *Verlustbehandlung* auf die Höhe der Bemessungsgrundlage und damit auf die Höhe des Nettogewinns auswirken. Zudem gibt es konzeptionelle Unterschiede bei der *Bilanzierung* und Bewertung.⁵²

Auf die sonstigen Unternehmenssteuern, wie beispielsweise gewerbesteuerähnliche Abgaben, Grundsteuer und Vermögensteuer soll hier nicht mehr im Detail eingegangen werden. Sie weisen jedoch ebenfalls Unterschiede auf.⁵³

2.2.3. Die steuerliche Behandlung von Auslandsaktivitäten

Ein weiterer Aspekt, der das heterogene Bild innerhalb der EU-Mitgliedsstaaten verstärkt, ist die unterschiedliche Behandlung ausländischer Einkünfte. Bei internationalen Investitionen ist die Rentabilität nicht nur abhängig vom Steuersystem *eines* Landes, sondern von der Interaktion der Steuersysteme. Wie bereits erwähnt, kann es bei grenzüberschreitender Tätigkeit von Unternehmen sowohl zu Doppel- als auch zu Minderbesteuerung kommen. Um Doppelbesteuerung zu mildern (zu einer Vermeidung kommt es in den meisten Fällen nicht), wenden einige Staaten das sogenannte *Anrechnungssystem*, andere das

⁴⁹Vgl. Jacobs, Otto H.; Spengel, Christoph (Hrsg.): Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996, S. 19 f.

⁵⁰Vgl. Ebd., S. 20

⁵¹Vgl. Ernst, Paul, a.a.O., S. 137

⁵²Vgl. Jacobs, Otto H.; Spengel, Christoph (Hrsg.): Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, a.a.O., S. 21

⁵³Vgl. Jacobs, Otto H.; Spengel, Christoph: European Tax Analyser, Baden-Baden 1996, S. 339

Freistellungssystem an.⁵⁴ Bei der Anrechnungsmethode besteuert der Wohnsitzstaat die ausländischen Einkünfte, zieht jedoch die im Ausland gezahlte Steuer bei der Inlandssteuer ab. Bei der Steuerbefreiung stellt der inländische Wohnsitzstaat das Auslandseinkommen vollkommen von der Besteuerung frei. Dadurch führt die Anrechnungsmethode (im Gewinnfall) dazu, daß das Steuerniveau des Wohnsitzstaates bzw. des Ortes der Geschäftsleitung maßgeblich ist, während bei Anwendung der Freistellungsmethode das Steuerniveau des Quellenstaates relevant ist.⁵⁵ Daß diese Situation die Standortwahl beeinflussen kann, liegt auf der Hand.

Probleme können außerdem dadurch entstehen, daß Finanzbehörden unterschiedlicher Länder an einem Fall beteiligt sind. Weitere international noch unzulänglich geregelte Gebiete sind die verschiedenen Methoden zur Behandlung ausländischer Verluste, die uneinheitlichen Grundsätze über die Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen, fehlende Regelungen zur steuerneutralen Verlegung von Geschäfts- oder Wohnsitz innerhalb der EU sowie unterschiedliche Abwehrmaßnahmen gegen Minderbesteuerung oder Steuermißbrauch.⁵⁶

2.2.4. Steuerliche Sonderregelungen⁵⁷

Unter den Begriff *Steuroase* fallen sowohl Niedrigsteuergebiete, das sind Staaten mit einem generell niedrigeren Steuerniveau (unter 30% des inländischen Steuerniveaus; §§ 7,8 Außensteuergesetz), als auch Länder mit speziellen, nur auf bestimmte Sachverhalte anzuwendende Sonderregelungen. Niedrigsteuergebiete sind innerhalb der europäischen Union nicht vorhanden. Dagegen bieten mehrere Länder steuerliche Sonderregelungen an, darunter Belgien, Irland, Italien, Niederlande, Portugal und Spanien. Diese Länder streben insbesondere an, durch entsprechende Regelungen vorwiegend international mobiles Kapital und damit zusammenhängende Beschäftigung im Dienstleistungsbereich anzuziehen. Zwei Gestaltungsformen sind dabei vorherrschend: Einerseits *Kapitalanlagegesellschaften* (ähnlich: Konzernfinanzierungsgesellschaften), die im Land des Geschäftssitzes einer geringen effektiven Steuerbelastung unterliegen und deren Gewinnausschüttungen durch entsprechende Vereinbarungen der meisten Doppelbesteuerungsabkommen bei der inländischen Muttergesellschaft steuerbefreit

⁵⁴Vgl. Endres, Dieter: Steuerliche Aspekte der europäischen Integration, in: RIW, Heft 7 1994, S. 573

⁵⁵Vgl. Zirfas de Morón, Heidrun, a.a.O., S. 23 ff.

⁵⁶Vgl. Merkert, Hubert: Umsetzung von EG-Richtlinien und Anpassung beim Standortwettbewerb, in: Birk, Dieter; Ehlers, Dirk (Hrsg.): Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, Köln 1995, S.44; Stockmann, Frank: Möglichkeiten und Grenzen der Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, in: Finanz-Rundschau Einkommensteuer, 78. Jg., 1996, S. 694

⁵⁷Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Steuroasen in den EU-Mitgliedsstaaten, Aufzeichnung zur 54. Sitzung des Finanzausschusses des Bundestages am 13. November 1996, S. 1 ff.

sind. Andererseits gibt es *Dienstleistungszentren*, die als selbständige Tochtergesellschaften verschiedene Verwaltungsaufgaben für den Konzern übernehmen und unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls steuerliche Vergünstigungen innerhalb der EU erhalten. Zusätzlich zu diesen beiden Hauptformen werden noch bestimmte Holding-Gesellschaften, Offshore-Bankgeschäfte, konzerneigene Versicherungsunternehmen und Offshore-Workshops von Unternehmen für ihre internationale Steuerplanung genutzt.⁵⁸ Ein populäres Beispiel für steuerliche Vergünstigungen in Form von Dienstleistungszentren ist das *belgische Koordinationszentrum*. Hier besteht seit 1983 für Aktiengesellschaften oder GmbHs, die reinen Holding-Charakter haben und überwiegend mit den Finanzgeschäften der Muttergesellschaft beschäftigt sind, die Möglichkeit, steuerpflichtige Gewinne von der Muttergesellschaft abzuziehen und lediglich in Brüssel zu versteuern. Der Steuersatz liegt dabei effektiv nahe Null. Auch der Volkswagenkonzern hat ein "Coordination Center Volkswagen N.V.S.A." gegründet, das innerhalb von 8 Jahren etwa 1,5 Milliarden Mark Gewinn an sich gezogen hat und dadurch den deutschen Fiskus vermutlich um etwa 1 Milliarde Mark Steuereinnahmen gebracht hat.⁵⁹ Fast alle deutschen Großunternehmen haben mittlerweile ein Koordinationszentrum in Belgien.⁶⁰ Gewinn läßt sich bei dieser Konstruktion z.B. durch eine Kreditaufnahme der deutschen Muttergesellschaft bei ihrer belgischen Finanztochter erzielen. Die Zinskosten können in Deutschland gewinnmindernd angesetzt und der Gewinn aus den Zins-einnahmen in Belgien zu sehr niedrigen Sätzen versteuert werden. Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen den beiden Ländern garantiert dabei, daß in Deutschland nicht mehr besteuert werden darf, was bereits in Belgien besteuert wurde. Diese Regelung erfolgt unabhängig von den in Belgien angewendeten, niedrigen Steuersätzen. Das deutsche Mutterunternehmen spart folglich Körperschaft- und Zinsertragsteuer.⁶¹ Ferner bieten die *Niederlande* neuerdings (vielleicht auch als Reaktion auf die starke Konkurrenz aus dem Nachbarland) extreme Steuervergünstigungen für Finanzholdings an. Multinationale Unternehmen, die in mindestens vier Ländern und zwei Kontinenten Standorte haben, können unter bestimmten Voraussetzungen durch sehr großzügige, gewinnmindernde Rückstellungen einen effektiven Steuersatz von sieben Prozent erreichen.⁶² Auch *Irland* gilt insbesondere für Finanzgeschäfte als bekannte Steueroase. Dort ansässige Finanzdienstleistungsgesellschaften unterliegen einem begünstigten Steuersatz von 10%. Eine Gewinnausschüttung der in Irland erzielten Gewinne an die deutsche Muttergesellschaft hat aufgrund des entsprechenden DBAs (in dem die sog. Schachtelbegünstigung vereinbart ist) keine

⁵⁸Vgl. Ebd., S. 3

⁵⁹Vgl. Heiko Martens: Nulltarif für Konzerne in: Der Spiegel 1/1997, S. 56 ff.

⁶⁰Vgl. Ebd.

⁶¹Vgl. Süddeutsche Zeitung (13.09.1996): "Die Beneluxstaaten betreiben Steuerdumping auf dem Binnenmarkt"

⁶²Vgl. Ebd.; vgl. auch Bundesministerium der Finanzen: Steueroasen in den EU-Mitgliedsstaaten, a.a.O., S. 2

weitere Besteuerung in Deutschland zur Folge und führt so zu einer erheblichen Reduktion der Ertragsteuerbelastung.⁶³ BMW und Porsche sowie große Banken wie z.B. die Dresdner Bank und die Commerzbank lenken von Dublin aus ihre internationalen Finanzgeschäfte.⁶⁴

Interessant ist, daß derartige Vergünstigungen von der Europäischen Kommission nach den *Beihilfavorschriften* des EWG-Vertrages (Art.92/93) genehmigt werden müssen. Obwohl diese Steuervergünstigungen von vielen Mitgliedsstaaten als folgenschweres "Steuerdumping" angesehen werden, besteht die Kommission offensichtlich auf ihrer ausschließlichen Zuständigkeit und ließ bisher eine ganze Reihe von Steueroasen entstehen. Darüber hinaus fallen nicht alle Steueranreize unter die genehmigungsbedürftigen Vorschriften. Die eben beschriebenen Vergünstigungen für Finanzgesellschaften in den Niederlanden bedürfen - so der Standpunkt der Niederländer - keiner Genehmigung der EU-Kommission, weil der Beihilfetatbestand des Art.92 ff. EWG-Vertrag nicht gegeben sei. Insbesondere Deutschland, Frankreich und Großbritannien treten in diesem Zusammenhang für eine Änderung der Genehmigungspraxis ein.⁶⁵ Da seitens der EU bisher kaum Maßnahmen zur Begrenzung der Steueroasen durchgeführt wurden, reagieren die Mitgliedstaaten seit einiger Zeit durch einseitige gesetzliche Abwehrmaßnahmen. In Deutschland ist in diesem Zusammenhang in erster Linie das *Außensteuergesetz* (AStG) zu nennen. Besonders bedeutend in dem eben beschriebenen Kontext ist der erst 1991 eingefügte Abs.6 des § 10 AStG. Dieser Artikel erlaubt dem deutschen Fiskus unter bestimmten Bedingungen den Zugriff auf die im Ausland erzielten Gewinne einer Gesellschaft mit deutscher Muttergesellschaft. Diese sogenannte *Hinzurechnungsbesteuerung* hebt die eben beschriebene Abschirmwirkung der Finanzierungsgesellschaften wieder auf.⁶⁶ Im deutschen Steuerrecht sind, ebenso wie im Steuerrecht fast aller Industrieländer, Gesetze zur Bekämpfung der Steueroasen enthalten. Diese Gesetze schließen jedoch bei weitem nicht alle Lücken und Möglichkeiten, lediglich steuerlich motivierte Standortverlagerungen in Oasenländer durchzuführen. Das Finanzministerium befürchtet jedoch, daß bei noch strikteren Regelungen viele Unternehmen ihren Hauptsitz ins Ausland verlagern würden, um so den deutschen *Mißbrauchsbekämpfungsvorschriften* zu entgehen.⁶⁷ Dieser Sachverhalt weist auf die Macht der internationalen Konzerne hin, die die Handlungsfähigkeit der nationalen Regierungen durch die Androhung von Standortverlagerungen und dem damit verbundenen Verlust von Arbeitsplätzen und Steuereinnahmen einschränken können.

⁶³Vgl. Strunk, Günther: Einfluß der Besteuerung auf die internationale Standortwahl in: Steuer und Studium, Heft 2/93, S. 53-58

⁶⁴Vgl. Die Woche (06.09.1996): "Die Steueroasen"

⁶⁵Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Steueroasen in den EU-Mitgliedsstaaten, a.a.O., S. 2 f.

⁶⁶Vgl. Strunk, Günther, a.a.O., S. 6 f.

⁶⁷Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Steueroasen in den EU-Mitgliedsstaaten, a.a.O., S. 5

2.3. Wechselseitige Abhängigkeit nationaler Steuerpolitiken – Steuerwettbewerb

Die vorhergehenden Abschnitte sollten einen Überblick über die heterogenen steuerlichen Bedingungen in den Ländern der EU liefern. Darauf aufbauend stellt sich nun die Frage, welche Konsequenzen diese Situation in einem gemeinsamen Binnenmarkt nach sich zieht.

Stellt man die Unternehmen in den Mittelpunkt der Betrachtung, so kann man zusammenfassend feststellen, daß ein zwischenstaatliches Steuergefälle die Standortwahl sowie Investitions- und Finanzierungsverhalten von Unternehmen beeinflußt und dadurch Wettbewerbsverzerrungen auslöst. Diese Verzerrungen privatwirtschaftlicher Entscheidungen und damit auch des Wettbewerbs können als mit der Binnenmarktkonzeption nicht vereinbar bezeichnet werden.⁶⁸

Mit Blick auf die einzelnen Mitgliedsstaaten bzw. Volkswirtschaften der EU wird in der Literatur in diesem Zusammenhang überwiegend von einem Standort- bzw. Steuerwettbewerb gesprochen.⁶⁹ Steuerwettbewerb wird definiert als “wechselseitige Abhängigkeit nationaler Steuerpolitiken”.⁷⁰ Vieles weist darauf hin, daß es durch die unmittelbare Konkurrenz nationaler Gesetzgeber zu einer Beeinflussung der nationalen Steuerpolitiken kommt. Standortwettbewerb drückt sich dabei u.a. im Steuerwettbewerb aus. Mit Hilfe der entsprechenden Steuerpolitik versuchen einzelne Staaten, Investoren anzulocken oder Unternehmen an ihren Standort zu binden, um so Arbeitsplätze und Steuereinnahmen zu sichern bzw. zu erhöhen. Ferner können durch ausländische Direktinvestitionen neue Technologien in ein Land gelangen. Insgesamt erhofft man sich eine Steigerung der wirtschaftlichen Produktivität und des Wachstums eines Landes.⁷¹

Ein Indiz für Steuerwettbewerb ist die seit den 80er Jahren zu beobachtende Entwicklung der nationalen Steuerpolitiken in den Ländern der EU. Gerade im Bereich der Unternehmensbesteuerung wurden in allen Ländern Reformen durchgeführt, wobei der Trend zu niedrigeren Steuersätzen und breiteren Bemessungsgrundlagen offensichtlich ist.⁷² Folgende Tabelle verdeutlicht, daß besonders in den Jahren 1989 und 1990 viele Staaten Veränderungen in der Steuergesetzgebung umsetzten und legt die Vermutung nahe, daß eine gegenseitige Beeinflussung der Länder vorliegt.

⁶⁸Vgl. Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 75 f.

⁶⁹Vgl. z.B.: Devereux, Michael P.: Tax Competition and the Impact on Capital Flows, in: Siebert, Horst (Hrsg.): Locational Competition in the World Economy, Tübingen 1995, S. 169-196

⁷⁰Vgl. Koop, Michael J., a.a.O., S. 3

⁷¹Vgl. Ebd., S. 3 ff.

⁷²Vgl. Fuest, Clemens: Eine Fiskalverfassung für die Europäische Union, Köln 1995, S. 26 ff.

Tabelle 3: Die wichtigsten Reformen der Unternehmensbesteuerung in der EU von 1985 bis 1994 (Betrachtung der Gemeinschaft der 12 Mitgliedstaaten)

Land	Senkung der Steuersätze	Verbreiterung der Bemessungsgrundlage	Sonstiges
Belgien	1989/90	1989/90	
Dänemark	1990/91	1990/91	
Deutschland	1990 1994	1994	Begrenzung regionaler Steueranreize 1988
Frankreich	1989 1990		
Griechenland	1988		
Irland	1988 1989	1990	
Italien	1989		
Luxemburg*		1987 1988 1989 1990	
Niederlande	1988	1988	
Portugal	1989	1989	
Spanien			Begrenzung von Investitionszuschüssen
GB	1986 1991	1986	

*Abschaffung der Quellenbesteuerung von Zinserträgen für EU-Ausländer: 1991

Quelle: OECD: Taxation in OECD Countries, Paris 1993, in: Fuest Clement, a.a.O., S. 27

Bei seiner Einschätzung, ob die wachsende steuerpolitische Aktivität in Europa als Zeichen für einen Steuerwettbewerb zu werten ist, führt FUEST als weiteren Indikator die Entwicklung des Unternehmensteueraufkommens an. Dies erscheint sinnvoll, da von einem Steuerwettbewerb erwartet wird, daß er insgesamt zu einer sinkenden steuerlichen Belastung der Unternehmen, und insofern zu einem "Steuersenkungswettbewerb" führt. Betrachtet man das Verhältnis des Unternehmensteueraufkommens zum Gesamtsteueraufkommen, so stellt man tatsächlich seit 1985 EU-weit einen Rückgang von 7,2% auf 6,4% fest.⁷³ FUEST erkennt zahlreiche Entwicklungen, die mit dem Szenario eines durch zunehmende wirtschaftliche Integration ausgelösten Steuerwettbewerbs vereinbar sind.

⁷³Vgl. Ebd., S. 32

Vor allen Dingen die allgemein zu beobachtende Senkung der Unternehmenssteuersätze kann als Versuch der Staaten betrachtet werden, ausländische Direktinvestitionen anzuziehen. In Tabelle 4 ist zu erkennen, daß zwischen 1980 und 1991 in fast allen Mitgliedstaaten die Körperschaftsteuersätze gesenkt wurden.

Tabelle 4: Die Entwicklung der Unternehmensbesteuerungssätze (auf allen Regierungsebenen) in der EU (12 Mitgliedsstaaten) 1980-91

Land	1980	1985	1991
Belgien	48	45	39
Dänemark	37	50	38
Deutschland	61,7/4 4,3	61,7/4 4,3	57,5/44, 3
Frankreich	50	50	34
Griechenland	k.A.	49	46
Irland	45	50	43
Italien	36,3	47,8	47,8
Luxemburg*	45,5	45,5	39,4
Niederlande	46	42	35
Portugal	51,2	51,2	39,6
Spanien	33	33	35,3
GB	52	40	34
EU*	46	46,9	40,1
Standardabweichung	7,83	6,72	6,65

*Einfaches arithmetisches Mittel

Quelle: Commission of the EC, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding-Report), Brüssel und Luxemburg, 1992; Bundesministerium der Finanzen: Finanzbericht 1994, Bonn 1993 in Fuest, Clemens, a.a.O., S. 29

In Verbindung mit dem "Standortsicherungsgesetz" trat in Deutschland ab 1994 zusätzlich eine Senkung der Körperschaftsteuersätze von 50% auf 45% für thesaurierte bzw. von 36% auf 30% für ausgeschüttete Gewinne in Kraft. Damit erkennt der Gesetzgeber, so RITTER, "daß die internationale Anomalie der hohen Steuerbelastung der deutschen Unternehmen nicht fort dauern kann".⁷⁴ Diese Entwicklung, sowie die aktuelle Diskussion zur Steuerreform in Deutschland, läßt wohl kaum Zweifel daran, daß Politiker und Wähler der Steuerpolitik als Maßnahme zur Beeinflussung der Standortwahl internationaler Unternehmen

⁷⁴Ritter, Wolfgang: Steuerliche Perspektiven für den Standort Deutschland, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 2/1994, S. 77-85

zunehmend Bedeutung beimessen. Offensichtlich hat Deutschland sich auf den Wettbewerb der Steuersysteme eingelassen.

2.4. Die Diskussion um den (Steuer-)Standort Deutschland

Wie sich die zunehmende Internationalisierung der Wirtschaft und der steigende Wettbewerbsdruck auf die Politik der einzelnen Staaten auswirken kann, verdeutlicht die schon seit längerem andauernde und in den letzten Monaten verstärkt geführte Diskussion um den Standort Deutschland. Deutschland gilt gemeinhin als Hochsteuerland, das im internationalen Vergleich mehr und mehr an Attraktivität verliert.⁷⁵ Oftmals beruhen diese Beurteilungen jedoch auf nominalen Steuerbelastungsvergleichen⁷⁶, während bei wirtschaftlichen Steuerbelastungsvergleichen (die auch Differenzen in den Bemessungsgrundlagen und andere Einflußfaktoren mit einbeziehen) vielfach eine Relativierung der Kritik am Steuerstandort Deutschland erfolgt.⁷⁷ Interessant ist in diesem Zusammenhang die Tatsache, daß die Regierung vehement für eine Reform plädiert, mit der eine steuerliche Entlastung der Unternehmen einhergeht, während gleichzeitig eine Broschüre vom Bundesministerium für Wirtschaft veröffentlicht wird, die den Standort Deutschland (in steuerlicher Hinsicht) als "attraktiv" für Unternehmen bezeichnet.⁷⁸ In einem Kapitel über die "zusammenfassende Würdigung des Steuerklimas in Deutschland" wird die Schlußfolgerung gezogen, die harten Vorwürfe vom Hochsteuerland seien in dieser Allgemeinheit nicht zutreffend. Dabei spielen insbesondere die Steuerbemessungsgrundlagen eine große Rolle, die sehr wirkungsvoll und steuersparend eingesetzt werden können. Es wird allerdings eingeräumt, daß die Vorteile des deutschen Steuersystems nicht immer so leicht überschaubar seien.⁷⁹ Dies weist darauf hin, daß keine allgemeine Entlastung der Unternehmen notwendig ist⁸⁰, sondern vielmehr eine Änderung der Steuerstruktur. Die deutsche Steuerbelastung im Verhältnis zur volkswirtschaftlichen Steuerquote⁸¹ kann nicht als überhöht bezeichnet werden. Dies gilt sowohl

⁷⁵Vgl. stellvertretend für zahlreiche Pressemeldungen: iwd (16.01.1997) Nr.3, S. 4-5: "Weiter Weg zur Konkurrenzfähigkeit"

⁷⁶ nominale Steuerbelastungsvergleiche stützen sich lediglich auf einen Vergleich der Steuersätze

⁷⁷Vgl. Schneider, Dieter: Hochsteuerland Deutschland 1994/95 in: Der Betrieb, Heft 11 vom 18.03.1994, 47. Jahrg., S. 541-549

⁷⁸Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft(BMW): Standort Deutschland - Unternehmenssteuern in der BRD - Ein Überblick für Auslandsinvestoren (im Auftrag des BMW bearbeitet von Price Waterhouse GmbH und Universität Mannheim), Berlin 1996

⁷⁹Vgl. Ebd., S. 78 ff.

⁸⁰bzgl. der in Abschnitt 4.2 dieser Arbeit dargestellten Entwicklung, daß ein immer höherer Anteil der gesamten Steuerlast von lohnabhängigen Arbeitnehmern, und immer weniger von den Unternehmen getragen wird, wäre dies auch im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht wünschenswert

⁸¹Die Steuerquote bemißt sich durch Steuereinnahmen in % des BIP

vergangenheitsbezogen, als auch im Vergleich mit den Konkurrenzländern.⁸² Diese Steuerquote bewegte sich in den letzten 40 Jahren zwischen 23 und 26% des Bruttoinlandsproduktes (BIP), wobei sogar Österreich, das als Steueroase für deutsche Privatanleger gilt, eine höhere Steuerquote hat. 1994 weist die jährliche Steuerstatistik der OECD 21 andere Mitgliedsländer aus, die eine höhere Steuerquote als Deutschland haben.⁸³ Auch diese Tatsache deutet darauf hin, daß die Struktur des deutschen Steuersystems und dabei insbesondere die hohen Sätze zu den genannten Beurteilungen des Steuerstandortes führen. RÄDLER betont in diesem Zusammenhang, daß Standortentscheidungen oftmals nicht von Steuerexperten getroffen werden; die Unübersichtlichkeit der Steuergesetzgebung und die hohen nominalen Steuersätze versperren den Blick für die Vorteile des deutschen Steuersystems. Der Steuerwettbewerb in der EU übt in diesem Zusammenhang Druck auf die deutschen Steuerpolitiker aus, durch eine (aufkommensneutrale) Umschichtung mit einer Senkung der Sätze und einer Beseitigung der Steuervergünstigungen bzw. Verbreiterung der Bemessungsgrundlage die Konkurrenzfähigkeit Deutschlands deutlicher zu machen.⁸⁴

Ein Hauptargument bei der Diskussion um den Standort Deutschland ist ein Vergleich von Direktinvestitionen. Nach den Zahlen des Bundeswirtschaftsministeriums für 1996 gingen die ausländischen Direktinvestitionen in Deutschland stark zurück, und zwar von 18 Mrd. im Vorjahr auf 1,1 Mrd. in 1996. Das Defizit mit dem Ausland in der Bilanz der Direktinvestitionen vergrößerte sich dadurch weiter von 34 auf 37,7 Mrd. DM.⁸⁵ Die Deutsche Bundesbank hat jedoch in ihrem Monatsbericht vom April 1997 darauf hingewiesen, daß Vergleiche nationaler Zahlungsbilanzangaben zu Fehlinterpretationen führen können. Dies liegt einerseits an den unterschiedlichen Systemen der Datenerfassung der verschiedenen Länder, die eine vollständige Erfassung der grenzüberschreitenden Direktinvestitionen nicht immer gewährleisten können. Einige Länder gründen ihre Statistiken z.B. auf regelmäßige Befragungen der Unternehmen in Form von Voll- oder Stichprobenerhebungen. Die Bundesbank sieht das Hauptproblem in diesem Zusammenhang in der abweichenden Abgrenzung der grenzüberschreitenden Zahlungsströme. Deutschland wendet eine vergleichsweise enge Abgrenzung an, was die Bundesbank als einen Grund für die geringe Anzahl der in der Statistik angegebenen ausländischen Direktinvestitionen im Inland sieht. Die ausländischen Daten wiesen zwischen 1984 und 1994 Nettoinvestitionen in Deutschland in Höhe von 137 Mrd. DM aus, während die deutschen Daten die Nettoinvestitionen aus denselben 18 OECD-Ländern und in demselben Zeitraum auf 34,5 Mrd. DM beziffern. Dies macht deutlich, daß die in der Standortdebatte viel Raum einnehmenden Zahlen über Direktinvestitionen kritisch betrachtet

⁸²Vgl. Rädler, Albert: Steuerfragen aus der Sicht der Europäischen Union und der Globalisierung - Vision oder Utopie? In: DStR 38/96, S.1472-1475

⁸³Vgl. Revenue Statistics of OECD Member countries 1965-95, Paris 1996

⁸⁴Vgl. Rädler, Albert, a.a.O., S. 1473

⁸⁵Vgl. General-Anzeiger (27.05.1997): "Ausländer investieren kaum noch in Deutschland"

und interpretiert werden müssen. Trotzdem ist der Saldo der deutschen Bilanz der Direktinvestitionen negativ und in den letzten Jahren gewachsen.⁸⁶ Im Kontext der offensichtlich schlechten Reputation des (Steuer-)Standortes Deutschland sowohl im Inland als auch im Ausland wird in jüngster Zeit häufig ein verstärktes Marketing vorgeschlagen. So setzt sich beispielsweise der CDU/CSU-Wirtschaftsexperte Gunnar ULDALL für die Gründung einer "Deutschland-Investitions-GmbH" ein. Diese sollte eine Bündelung und Verstärkung der von zahlreichen Repräsentanten durchgeführten Aktivitäten zur Verbesserung des "Imageverlustes" des Standortes Deutschland vornehmen.⁸⁷ In steuerlicher Hinsicht könnte hier eine Aufklärung über die Möglichkeiten bezüglich der Steuerbemessungsgrundlagen stattfinden. Allgemeiner betrachtet sollen Vorteile wie die hohe Produktivität, Termintreue und Qualität der Produkte stärker hervorgehoben werden. Auch Wirtschaftsförderungsinstitutionen der Länder fordern eine umfassende "Standortoffensive" des Bundes auf den wichtigsten Auslandsmärkten in Europa und Übersee.⁸⁸ Entwicklungen und Initiativen unterstreichen, daß der "Wettbewerb der Standorte" mehr und mehr das aktuelle Tagesgeschehen der nationalen Politik bestimmt und dort zu entsprechenden Handlungen führt.

⁸⁶Vgl. FAZ (16.03.1997): "Ein Vergleich von Direktinvestitionen kann in die Irre führen"

⁸⁷Vgl. General-Anzeiger (05.02.1997): "Uldall will Marketing für Deutschland"

⁸⁸Vgl. General-Anzeiger (05.06.1997): "Wirtschaftsförderer wollen jetzt klotzen"

3. Historische Entwicklung der Unternehmensteuerharmonisierung in der EU

Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Wirtschaftsräumen der verschiedenen Steuersysteme und mit internationaler Unternehmenstätigkeit zusammenhängende Doppel- und Minderbesteuerung stehen dem Ziel einer echten europäischen Wirtschaftsgemeinschaft entgegen. Die daraus erwachsende Aufgabe, die Konvergenz der Steuerordnungen voranzutreiben, wurde in der EU bereits mehrfach thematisiert, sowohl von den einzelnen Mitgliedstaaten, als auch im Rahmen der supranationalen Politik. Im folgenden soll die historische Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in der EU sowie in diesem Zusammenhang bedeutsame Akteure und Entscheidungsprozesse dargestellt werden.

3.1. Überblick über Institutionen und Entscheidungsprozesse auf EU-Ebene

Die *Rechtsetzung* der EU, die im Mittelpunkt des Entscheidungsverfahrens steht, ist grundsätzlich in die Bereiche Initiative, Beratung und Entscheidung gegliedert. An dieser Grundkonfiguration sind die *Europäische Kommission*, das *Europäische Parlament* (EP) und der *Rat der Europäischen Union* beteiligt. Zu den wichtigsten Organen der Gemeinschaft gehört außerdem der *Europäische Gerichtshof* (EuGH) und der *Rechnungshof*. Die Kommission nimmt als supranationale Institution der Gemeinschaft vielfältige Aufgaben wahr. Sie wird beispielsweise als Hüterin der Gemeinschaftsverträge bezeichnet und führt die Gemeinschaftspolitik auf der Grundlage der Ratsentscheidungen oder in direkter Anwendung der Verträge aus. Von zentraler Bedeutung ist weiterhin die Tatsache, daß die Kommission das *Initiativrecht* innehat, sie dem Ministerrat also Vorschläge zur weiteren Entwicklung der EU macht.⁸⁹ Das Gesetzgebungsverfahren ist durch die Römischen Verträge vorgegeben: Art. 155 EG-Vertrag schreibt eben dieses Initiativmonopol zur Vorlage von Richtlinien bzw. Verordnungen vor, Art. 145 EG-Vertrag verankert den Ministerrat als eigentliches Entscheidungsorgan.

Bevor die Kommission ein Dokument vorlegt, wird zunächst die zuständige Generaldirektion mit der Ausarbeitung eines Entwurfes beauftragt. In dieser Phase sind sowohl die notwendigen verwaltungsinternen Koordinationsprozesse zu bewältigen, wie auch zahlreiche Beziehungen zu externen Akteuren, insbesondere zu Verwaltungsausschüssen und beratende Ausschüssen, aufgebaut werden. Neben den Fachbeamten der Kommission sind dabei auch Experten der nationalen Administrationen und Vertreter der Interessengruppen in den Entschei-

⁸⁹Vgl. Platzer, Hans Wolfgang: Lernprozeß Europa, 3. Auflage, Bonn 1995

dungsprozeß involviert. Die Kommission legt dem Rat ungefähr 700-800 Verordnungs- und Richtlinienentwürfe, sowie 200 Vorschläge oder Empfehlungen pro Jahr vor.⁹⁰

Nachdem ein Dokument in der Kommission verabschiedet wurde, wird es dem Ministerrat übermittelt, wo es wiederum in Arbeitsgruppen, denen Spezialisten aller Mitgliedstaaten angehören, diskutiert wird. Der Ministerrat muß somit als höchstes Entscheidungsorgan der Gemeinschaft gleichzeitig die verschiedenen Interessen der Gemeinschaft berücksichtigen. Bei dem Thema Steuerharmonisierung, ebenso wie bei weiteren sensiblen Themen, wie dem Asylrecht, wird dies durch den Grundsatz der Einstimmigkeit erschwert. Bevor ein Dokument durch den Rat verabschiedet wird, muß das Europäische Parlament und häufig auch der Wirtschafts- und Sozialausschuß (WSA) Stellungnahmen dazu abgeben, die an den Rat und die Kommission weitergeleitet werden, so daß dort eine Überarbeitung des Dokuments unter Berücksichtigung dieser Vorschläge erfolgen kann. Damit hat auch das Parlament und der WSA die Möglichkeit, den Entscheidungsprozeß zu beeinflussen. Sie verfügen zwar lediglich über begrenzte Mitwirkungsrechte, können aber in dieser Form die Positionen der dort vertretenen politischen Kräfte einbringen. Der Rat beendet den Entscheidungsprozeß, indem er mit der für die entsprechende Fragestellung vorgesehenen Mehrheit und Stimmengewichtung den Rechtsakt erläßt.⁹¹

Die Richtlinienkompetenz der EU kann als ihre zentrale Rechtsquelle bezeichnet werden. Die *Richtlinie* stellt einen Auftrag der EU an die entsprechenden Mitgliedstaaten dar, diese innerhalb einer bestimmten Frist in ihr nationales Recht umzusetzen, wobei Form und Mittel frei gewählt werden können. Auf diese Art und Weise soll eine Angleichung der Rechtsordnungen mit möglichst geringer Kompetenzeinbuße für den nationalen Gesetzgeber erreicht werden. Damit unterscheidet sich die Richtlinie von der *Verordnung*, die allgemeine Geltung hat und unmittelbar für jeden Mitgliedstaat gilt.⁹² Richtlinien, Verordnungen, Entscheidungen und Stellungnahmen gehören zum *sekundären Gemeinschaftsrecht*, welches aus dem Vertragsrecht abgeleitet wird. Das *primäre Gemeinschaftsrecht*, an das die Mitgliedstaaten unmittelbar gebunden sind, beinhaltet das Vertragsrecht, die beigefügten Protokolle sowie die Beitrittsverträge der erst später aufgenommenen Länder.⁹³

Der Europäische Rat ist vom Rat der Europäischen Union bzw. Ministerrat zu unterscheiden. Im rechtlichen Sinne ist er kein Organ der EU. Er ist ein Gremium der Staats- und Regierungschefs der Mitgliedstaaten und man könnte ihn

⁹⁰Vgl. Mette, Stefan: Europäischer Binnenmarkt und Mehrwertsteuerharmonisierung, Baden-Baden 1994, S. 68 ff.

⁹¹Vgl. Ebd., S. 70, siehe auch Weidenfeld, Werner; Wessels, Wolfgang: Europa von A-Z, Taschenbuch der Europäischen Integration, Bonn 1995, insbesondere S. 114-121

⁹²Vgl. Endres, Dieter: Steuerliche Aspekte der europäischen Integration in: Recht der internationalen Wirtschaft, Jahrg. 40, Nr. 7 Juli 1994, S. 572-584

⁹³Vgl. Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 77 ff.

auch als Institutionalisierung von Gipfeltreffen bezeichnen. Auch wenn er keine rechtsverbindlichen Beschlüsse verabschiedet, ist der Europäische Rat bei strittigen finanziellen und institutionellen Fragen zum zentralen Entscheidungsgremium geworden. Ein typisches Element der Entscheidungsfindung ist dabei das "Schnüren von Verhandlungspaketen". Die im Europäischen Rat verhandelten politischen Vorgaben der Regierungschefs können anschließend nach den oben beschriebenen Verfahren in Rechtsakte der EU umgewandelt werden. Je nach Thematik spielen auch Mitglieder der Europäischen Kommission bei den Verhandlungen eine erhebliche Rolle.⁹⁴

3.2. Das Europäische Vertragswerk und seine Implikationen für eine Steuerharmonisierung

Der Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 24.03.1957 beinhaltet lediglich für die indirekten Steuern einen expliziten Harmonisierungsauftrag, der in Art. 99 EG-Vertrag verankert ist. Hier heißt es, "der Rat erläßt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des EP und des WSA einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der (...) indirekten Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist."⁹⁵ Erwähnt werden die direkten Steuern nur in Art. 220 EG-Vertrag, und zwar im Zusammenhang mit Verhandlungen der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.⁹⁶ Da kein ausdrücklicher Harmonisierungsauftrag für die direkten Steuern im EG-Vertrag vorliegt, läßt sich lediglich indirekt aus Art. 100 ein Auftrag für die Angleichung dieser Steuern herleiten. Die Generalnorm des Art. 100 besagt, daß der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig Richtlinien für die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erläßt, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des gemeinsamen Marktes auswirken.⁹⁷

Die Motivation für einen konkreten vertraglich verankerten Auftrag zur Mehrwertsteuerharmonisierung in Art. 99 beruht wohl darauf, daß man bei der Mehrwertsteuer eindeutig von einer Überwälzung der Steuersumme auf den Preis ausgeht. Offensichtlich ist man bei den direkten Steuern nicht von dieser Inzidenz ausgegangen. Wirtschaftswissenschaftler betonen aber schon seit längerem, daß auch die direkten Steuern auf den Preis umgeschlagen werden, wo-

⁹⁴Vgl. Weidenfeld, Werner; Wessels, Wolfgang (Hrsg.): Europa von A-Z, a.a.O., S. 183-187; vgl. auch Weidenfeld, Werner; Wessels, Wolfgang (Hrsg.): Jahrbuch der Europäischen Integration 1995/96, Bonn, S. 37-89

⁹⁵Presse- und Informationsamt der Bundesregierung: Die Vertragstexte von Maastricht mit den deutschen Belegungsgesetzen (EG-Vertrag), 6. Auflage, Bonn 1997, S. 173

⁹⁶Vgl. Lenz, Carl Otto (Hrsg.): EG-Handbuch Recht im Binnenmarkt, 2. Auflage, Berlin 1994, S. 266

⁹⁷Vgl. EG-Vertrag, a.a.O., Art. 100; Vgl. auch: Bundesministerium der Finanzen: Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, Bonn 1991, S. 60 f.

mit die unterschiedliche Behandlung direkter und indirekter Steuern nicht gerechtfertigt wäre.⁹⁸

Weder die Unterzeichnung der “Einheitlichen Europäischen Akte” 1986, der ersten größeren Änderung der EG-Verträge, in der die Vollendung des Binnenmarktes bis 1992 verankert wurde, noch die Verträge von Maastricht zur Gründung der Europäischen Union, 1992, brachten konkrete Hinweise für den Bereich der direkten Steuern.⁹⁹

3.3. Phase der Vollharmonisierungstendenzen

Im Jahre 1962 entwarf der sogenannte *Neumark-Ausschuß* ein erstes ausführliches Gutachten über die Auswirkungen unterschiedlicher direkter Steuern innerhalb der Europäischen Gemeinschaft (EG). Basierend auf der Erkenntnis, daß Disparitäten bei der direkten Besteuerung, insbesondere der Unternehmensbesteuerung, die Wettbewerbschancen von Unternehmen in einem gemeinsamen Markt beeinflussen, wurden die unterschiedlichen Steuerstrukturen in den Mitgliedsstaaten analysiert und Vorschläge für eine Harmonisierung unterbreitet.¹⁰⁰ Zu diesen Vorschlägen gehörte beispielsweise eine einheitliche Einkommenssteuer und ein einheitlicher Tarifaufbau, eine Angleichung der Effektivbelastung mit Körperschaftsteuer, ebenso wie eine Annäherung der unterschiedlichen Regelungen über Freigrenzen, Abschreibungs- und Bewertungsgrundsätze.¹⁰¹

1967 entwarf die Kommission ein “Programm zur Harmonisierung der direkten Steuern”, in dem ein Teil der Ergebnisse des Neumark-Ausschusses wieder miteinbezogen wurde. Bereits in diesem Programm (vor 30 Jahren!!) wurden als Hauptprobleme der europäischen Steuerpolitik die unterschiedlichen Steuerstrukturen, das Problem der Doppelbelastung/ Doppelbesteuerung von Unternehmen und besondere Steuervergünstigungen dargestellt. Harmonisierungsbestrebungen sollten demnach einerseits auf eine Beseitigung von unterschiedlichen Belastungen und Systemen im Bereich der Unternehmensbesteuerung abzielen, andererseits auf eine Beseitigung von Hindernissen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten.¹⁰² Die später folgenden Harmonisierungsmaßnahmen waren alle auf diese beiden Bereiche ausgerichtet. Die Maßnahmen zur Beseitigung von steuerlichen Hindernissen bei der grenzüberschreitenden Tätigkeit sind zwar auch als gewisse Angleichung des steuerlichen Umfeldes zu werten. Es handelt

⁹⁸Expertengespräch mit Ulrich Wolff, Referatsleiter im Referat IV, C, 1 (Steuern), Finanzministerium, 26.06.1997

⁹⁹Vgl. Lenz, Carl Otto (Hrsg.), a.a.O., S. 567

¹⁰⁰Vgl. Herzig, Norbert: Besteuerung der Unternehmen in Europa - Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, in: Lehner, Moris (Hrsg.): Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, S. 124 ff.

¹⁰¹Vgl. Mick, Marcus, a.a.O., S. 124

¹⁰²Vgl. Ebd., S. 125

sich jedoch nicht um Harmonisierung im eigentlichen Sinne, denn die Unterschiede bei den nationalen Steuerkonzeptionen werden weiterhin hingenommen. Im Ergebnis führt dieser Weg zwar zur Verwirklichung des freien Kapitalverkehrs und der Niederlassungsfreiheit von Unternehmen in der EU, nicht aber zur Wettbewerbsneutralität zwischen In- und Ausländern, bzw. in- und ausländischen Unternehmen.¹⁰³

Auf dem Programm der Harmonisierung der direkten Steuern von 1967 aufbauend wurden 1969 von der Kommission zwei Richtlinienvorschläge vorgelegt, die Fusionsrichtlinie und die Mutter-Tochter-Richtlinie.¹⁰⁴

Auch wenn bereits zu dieser Zeit der Schwerpunkt der Harmonisierungstendenzen auf dem Bereich der Verminderung von steuerlichen Barrieren bei grenzüberschreitender Tätigkeit von Unternehmen lag, so wurde dennoch bis Ende der 80er Jahre auch eine "echte" Harmonisierung, eine Angleichung der nationalen Steuergesetze der Mitgliedstaaten, anvisiert. Dies wird insbesondere durch verschiedene Richtlinienvorschläge deutlich. Ebenfalls aus dem Programm von 1967 hervorgehend, wurde 1975 von der Kommission ein inhaltlich relativ weitreichender Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer vorgelegt. Darin waren als Empfehlung ein einheitliches Körperschaftsteuersystem, ein einheitlicher Körperschaftsteuersatz und Regelungen zur Behandlung von Quellensteuerabzügen enthalten. Als allgemein gültiges Körperschaftsteuersystem wurde ein Teilanrechnungsverfahren mit Steuergutschrift vorgeschlagen. Bezüglich der Körperschaftsteuersätze dachte man an Bandbreiten zwischen 45% und 55%.¹⁰⁵

Dieser Richtlinienvorschlag, der als Basis für eine EU-weite Konzeption zur Körperschaftsbesteuerung hätte fungieren können, wurde im Europäischen Parlament und im Ministerrat mit der Begründung abgelehnt, es fehlten entsprechende Vorschläge zu einer Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften. Im Jahre 1988 legte die Kommission daraufhin einen Richtlinienentwurf zur Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften vor. Er beinhaltete z.B. Regelungen zu Abschreibungsmethoden und Rückstellungen. Da dieser Entwurf den Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten stark reduziert hätte, kam es jedoch nicht einmal zu einem Richtlinienvorschlag.¹⁰⁶

Die Verabschiedung der Fusionsrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde zu dieser Zeit im Rat wiederum von einer Angleichung der Körperschaftsteuersysteme abhängig gemacht, so daß auch diese blockiert waren. Zu diesem Zeitpunkt schienen folglich jegliche Harmonisierungsbemühungen ohne Aussicht auf Erfolg, da meist noch nicht erfüllte Bedingungen vorausgesetzt wurden. Das Vorgehen bei der Angleichung der Umsatzsteuer hatte jedoch ge-

¹⁰³Vgl. Lenz, Carl Otto, a.a.O., S. 570

¹⁰⁴siehe hierzu Abschnitt 3.6

¹⁰⁵Vgl. Mick, Marcus, a.a.O., S. 130 ff.

¹⁰⁶Vgl. Mick, Marcus, a.a.O., S. 132 f.

zeigt, daß nur ein schrittweises Umsetzen von Richtlinien, nämlich zuerst bezüglich des Systems und anschließend bezüglich der Bemessungsgrundlage, realistisch ist und langfristig zum Erfolg führen kann.¹⁰⁷

Weitere Richtlinienvorschläge aus dieser Phase waren 1976 die Vorschläge zum Schiedsverfahren und 1984/85 ein Vorschlag zur Angleichung der Verlustvortrags- und -rücktragsmodalitäten.¹⁰⁸ Die einzige Richtlinie, die in den 70er/80er-Jahren im Bereich der direkten Steuern verabschiedet wurde, war die Amtshilferichtlinie von 1977. Diese Richtlinie zur Bekämpfung von Steuerflucht und Steuerhinterziehung legt die Rechtsgrundlagen für einen umfassenden Informationsaustausch fest. Der Anwendungsbereich ist allerdings in den Fällen begrenzt, in denen auch die nationalen Steuerbehörden nicht ermitteln dürfen (z.B. aufgrund des Bankgeheimnisses in Deutschland und Luxemburg). In Deutschland ist die Amtshilferichtlinie 1985 in nationales Recht umgewandelt worden.¹⁰⁹

3.4. Das Weißbuch der Kommission von 1985

Das Weißbuch zur Vollendung des Binnenmarktes vom 14. Juni 1985 verdeutlicht, daß die Kommission den Schwerpunkt der Bestrebungen zur Steuerharmonisierung zu dieser Zeit bereits eindeutig auf die indirekten Steuern, insbesondere die Mehrwertsteuer und die speziellen Verbrauchsteuern, gelegt hat. Dies wird bereits darin deutlich, daß diesen Steuern 63 Textziffern gewidmet sind, während es für die direkten Steuern lediglich 2 Textziffern sind. Das Weißbuch ist insgesamt in drei Hauptteile eingeteilt: 1. Beseitigung der materiellen Schranken, 2. Beseitigung der technischen Schranken, 3. Beseitigung der Steuerschranken. Innerhalb des dritten Abschnitts werden für die indirekten Steuern genaue Zeitpläne und konkrete Maßnahmen angegeben, während für die direkten Steuern lediglich ein weiteres Weißbuch angekündigt wurde, welches jedoch bis heute nicht erschienen ist.¹¹⁰

3.5. Ein neues Harmonisierungskonzept

Wie das Weißbuch der Kommission von 1985 bereits erahnen ließ, änderte sich die Steuerpolitik in der EU Ende der 80er Jahre. In den *Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung*, die in einer Mitteilung der Kommission an den Rat und das

¹⁰⁷Vgl. Ebd., S. 134

¹⁰⁸Vgl. Herzig, Norbert: Besteuerung der Unternehmen in Europa, a.a.O., S. 124

¹⁰⁹Vgl. Overwiening, Birgit: Die optimale fiskalische Souveränität eines Staates im Spiegel des Internationalen Steuerrechts: eine Soll-Ist-Analyse, Münster 1996, S. 76 f.,

¹¹⁰Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Vollendung des Binnenmarktes, Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat, 1985, insbesondere S. 39 ff.

Europäische Parlament am 20. April 1990 festgelegt wurden, wurde nun ganz offiziell ein neuer Weg eingeschlagen. Das Ziel, die direkten Steuern in umfassender Form zu harmonisieren, wurde explizit aufgegeben.¹¹¹ Statt dessen sollte der Grundsatz der *Subsidiarität* nun stärker zur Geltung kommen. Hierdurch wurde ein Gedanke vorweggenommen, der später durch das Vertragswerk von Maastricht in den EG-Vertrag aufgenommen werden sollte. Die übliche Definition des Subsidiaritätsprinzips lautet, daß “der Gemeinschaft nur diejenigen Kompetenzen zu geben (sein), welche die Mitgliedstaaten in unzureichender oder inadäquater Weise ausüben”.¹¹² Die Mitgliedstaaten sollen folglich in der Gestaltung ihrer Steuerkonzeptionen weitgehend frei und unabhängig bleiben. Es sind nur dann Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene einzuleiten, wenn die Besteuerungsunterschiede eindeutig nachweisbare Verzerrungen der Standort-, Finanzierungs- und Investitionsentscheidungen verursachen.¹¹³ Die Interpretation der Kommission sah im Folgenden so aus, daß Regelungen von grenzüberschreitenden Sachverhalten im Mittelpunkt standen, nicht jedoch das, was unter “echter” Harmonisierung zu verstehen ist. Unter dem Licht dieses neuen Konzepts ersuchte die Kommission den Rat, den Vorschlag von 1975 zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer zurückzuziehen.¹¹⁴ Harmonisierungsmaßnahmen können seitdem nur dann eingeleitet werden, wenn *meßbare* Verzerrungen vorliegen.¹¹⁵ Um zu überprüfen, ob diese Anforderungen erfüllt sind, wurde ein Experten-Team (der Ruding-Ausschuß) eingesetzt. Seine Ergebnisse werden in Abschnitt 3.7 erläutert.

3.6. Verabschiedung des “Dreier-Pakets” auf dem Gebiet der direkten Steuern

Nach mehr als 20-jährigen Verhandlungen hat der Rat der EG-Finanzminister am 23. Juli 1990 das sogenannte “Dreier-Paket” (Mutter-Tochter-Richtlinie, Fusions-Richtlinie und Schiedsverfahrenskonvention) verabschiedet. Diese Richtlinien sahen EU-weit eine Umsetzung in das jeweilige nationale Recht bis zu Beginn des Jahres 1992 vor. Wie bereits erwähnt, zielen diese Richtlinien insbesondere darauf ab, grenzüberschreitende Tätigkeiten in Zukunft nicht schlechter zu stellen als nationale Aktivitäten, was konkret die Verminderung der Doppelbesteuerung und den Abbau steuerlicher Hemmnisse bei Unternehmenszusammenschlüssen bedeutet. Dennoch werden diese Maßnahmen in der Literatur ü-

¹¹¹Vgl. Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, 1990, BR-Drs. 360/90, S. 1 ff.

¹¹²Vgl. Lecheler, Helmut: Das Subsidiaritätsprinzip, Berlin 1993, S. 43

¹¹³Vgl. Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Auflage, München 1995, S. 120

¹¹⁴Vgl. Mick, Marcus, a.a.O., S. 136 ff.

¹¹⁵Vgl. Ebd., S. 138

berwiegend unter dem Kapitel “Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung” genannt.¹¹⁶

Die *Fusionsrichtlinie* zielt darauf ab, daß Veräußerungsgewinne (die beispielsweise bei einer grenzüberschreitenden Fusion oder Spaltung eines Unternehmens, bei einer Einbringung von Unternehmensteilen oder bei einem Anteils-tausch anfallen) nicht sofort versteuert werden, sondern erst, wenn es zu einer Gewinnrealisierung kommt. Die sogenannten stillen Reserven müssen folglich nicht mehr, wie dies zuvor notwendig war, sofort aufgelöst werden (z.B. bevor ein Unternehmensteil das Inland verläßt). Es kommt statt dessen zu einer Steuerstundung, wodurch Fusionen europäischer Aktiengesellschaften steuerlich nicht gegenüber inländischen Fusionen diskriminiert werden. Da es sich jedoch nur um eine Steuerstundung handelt, geht dem Staat der einbringenden Gesellschaft das Besteuerungsrecht nicht auf Dauer verloren.¹¹⁷

Entsprechend der *Mutter-Tochter-Richtlinie* sollen Gewinne, die von einer Tochtergesellschaft eines Mitgliedstaates an ihre Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschüttet werden, von der steuerlichen Doppelbelastung befreit werden. Deshalb soll zum einen das Sitzland der Tochtergesellschaft keine Quellensteuer auf Dividendenzahlungen erheben und zum anderen soll im Staat des Mutterunternehmens eine Anrechnung der auf den Dividendenzahlungen lastenden Körperschaftsteuer erfolgen. Diese steuerliche Sonderbehandlung wird bei einem Beteiligungsverhältnis von mindestens 25% ermöglicht.¹¹⁸

Die *Schiedsverfahren-Richtlinie* soll bei Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen in der EU eine mögliche Doppelbesteuerung verhindern. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung entsteht dadurch, daß bei einem Unternehmen (durch entsprechende Bilanzkorrekturen) nachträglich der Gewinn heraufgesetzt wird, ohne daß der Gewinn des verbundenen Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat entsprechend reduziert wird. Für diesen Fall soll ein Verständigungsverfahren einberufen werden, um sicherzustellen, daß für das Unternehmen keinerlei steuerliche Nachteile entstehen. Kommt diese Verständi-

¹¹⁶Vgl. u. a. Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 95 ff., vgl. auch Busch Berthold; Fuest, Winfried: Steuern in Europa, in: Thema Wirtschaft (Institut der Deutschen Wirtschaft Köln), Nr. 17/1993, S. 12

¹¹⁷Vgl. Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L.225/1-7, vom 20.8.1990; vgl. auch: Endres, Dieter: Steuergestaltung in Europa aus Sicht der Unternehmenspraxis in: Jacobs Otto H.; Spengel, Christoph (Hrsg.): Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, a.a.O., S. 186 ff.

¹¹⁸Vgl. Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L.225/7-9 vom 20.8.1990; vgl. auch Endres, Dieter, a.a.O., S. 185 ff.

gung zwischen Staat und Unternehmen nicht zustande, so wird das Schiedsverfahren in Gang gesetzt, welches die Doppelbesteuerung definitiv beseitigt.¹¹⁹ Zusammenfassend bleibt festzuhalten, daß dieses meist unter dem Stichwort Steuerharmonisierung erwähnte “Dreier-Paket” weniger als “echte” Harmonisierung zu werten ist, sondern vielmehr die Flexibilität von internationalen Großunternehmen innerhalb der EU erhöht. Eine Verminderung der Doppelbelastung bzw. Doppelbesteuerung ist zu begrüßen, da auch diese zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Insgesamt hat sich jedoch ein grundsätzliches Problem, nämlich daß Unternehmen innerhalb der EU durch Standortverlagerungen auf ein zwischenstaatliches Belastungsgefälle reagieren können, durch diese drei Richtlinien noch verstärkt. Insbesondere durch die Fusionsrichtlinie ist es einem EU-weit tätigen (transnationalen) Konzern jetzt noch einfacher möglich, beispielsweise durch Umstrukturierung und Verlagerung von Beteiligungen über die Grenze, den nationalen Steuergesetzen (seines Hauptsitzes) auszuweichen.¹²⁰ Es wird auch befürchtet, daß die Entwicklung des Binnenmarktes eine grenzüberschreitende Konzentrations- und Fusionswelle auslöst, die Rationalisierungen, Betriebszusammenlegungen, Stilllegungen und daraus resultierende Arbeitsplatzverluste mit sich bringt. Zwischen 1982/83 und 1987/88, also innerhalb von 5 Jahren, haben sich die Übernahmen und Fusionen in der EG mehr als verdreifacht. Großfusionen vollzogen sich insbesondere in den Bereichen Telekommunikation, Schienenfahrzeuge, Dampfkessel und Stromerzeugung, ebenso wie in der Automobilindustrie (VW-Seat, FIAT-Alfa Romeo, Ford-Jaguar und VW-Skoda). In dieser Branche wurde mittlerweile ein weltweites Netz von Unternehmen aufgebaut.¹²¹ Einem der ursprünglichen Ziele des Binnenmarktprojektes, nämlich den Wettbewerb innerhalb der EU zu fördern, wäre man mit der weiteren Akkumulation wirtschaftlicher Macht nicht gerade näher gekommen.¹²² Eine Gefahr der Fusionsrichtlinie könnte in diesem Kontext sein, daß sie diesen Trend noch verstärkt.

3.7. Der Ruding-Bericht

Bereits in der Mitteilung der Kommission mit dem Titel “Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung” wurde die Einsetzung eines Ausschusses angekündigt, der eingehend analysieren sollte, ob und ggf. an welchen Stellen eine Harmonisie-

¹¹⁹Vgl. Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L.225/10 ff., vom 20.8.1990; vgl. auch: Lenz, Carl Otto (Hrsg.), a.a.O., S. 584 ff.

¹²⁰Vgl. auch Schreiber, Ulrich: Unternehmensbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in: Steuer und Wirtschaft 3/1994, S. 239

¹²¹Vgl. Hamm, Bernd, a.a.O., S. 303

¹²²Vgl. Platzer, Hans-Wolfgang: Die Europäische Gemeinschaft (Arbeitspapier der Friedrich-Ebert-Stiftung), Bonn 1990, S. 38

zung der Unternehmensbesteuerung für ein Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist. Die Europäische Kommission beauftragte das unabhängige Gremium, von Sachexperten (benannt nach ihrem Vorsitzenden, dem ehemaligen niederländischen Finanzminister Onno RUDING) Ende 1990, der Abschlußbericht und die Ergebnisse wurden 1992 vorgelegt.¹²³

Die drei Hauptfragen, denen der Ausschuß nachzugehen hatte, waren die folgenden:

1. Verursachen steuerliche Disparitäten zwischen den Ländern der EU starke Verzerrungen im Gemeinsamen Markt, insbesondere mit Blick auf Investitionsentscheidungen und Wettbewerb? Von besonderer Bedeutung sollen dabei Verzerrungen sein, deren Wirkung als diskriminierend anzusehen ist.
2. Können solche Verzerrungen, für den Fall daß sie vorliegen, alleine durch die Auswirkungen der Marktkräfte und die Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt werden, oder besteht hier Handlungsbedarf auf der Ebene der EU?
3. Wie kann auf Gemeinschaftsebene vorgegangen werden, um diese Verzerrungen zu vermindern?

Ausgangspunkt der Untersuchung ist die Analyse der unterschiedlichen steuerlichen Bedingungen in den EU-Mitgliedstaaten. Wie auch in der vorliegenden Arbeit wurden grundlegende Unterschiede beispielsweise zwischen den Körperschaftsteuersystemen, den Steuersätzen und den Bemessungsgrundlagen festgestellt. Daneben werden Abweichungen bei der steuerlichen Behandlung ausländischer Einkünfte, die unterschiedlichen Methoden zur Verminderung der Doppelbesteuerung und die verschiedenen Methoden zur grenzüberschreitenden Geltendmachung von Verlusten dargestellt.¹²⁴ Auf dieser Darstellung aufbauend untersuchte die Ruding-Kommission anschließend mit Hilfe eines Maßes, welches alle steuerlichen Aspekte erfassen sollte, welche Anreize bzw. Hemmnisse von der Besteuerung insgesamt auf die Investitionstätigkeit im In- und Ausland ausgehen. Als solches Maß diente die marginale effektive Steuerspanne sowie die Kapitalkosten. Durch eine Simulationsstudie und eine empirische Erhebung wurde festgestellt, daß die zuvor dargestellten steuerlichen Disparitäten erhebliche Verzerrungen verursachen und diskriminierend wirken. Die Ergebnisse weisen verschiedene *Störfaktoren* aus, beispielsweise:

- Quellensteuern, die von Quellenstaaten auf grenzüberschreitende Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen erhoben werden,
- Unterschiede in den Methoden der Verminderung der Doppelbesteuerung/Doppelbelastung,

¹²³Vgl. Europäische Kommission: Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, Luxemburg 1992, S. 3 ff.; vgl. auch Zusammenfassungen der Ergebnisse in: Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 120 ff.; sowie: Mick, Marcus, a.a.O., S. 150 ff.

¹²⁴Vgl. Ebd., S. 51-68

- Unterschiede in den nationalen Körperschaftsteuersätzen,
- verschiedene Körperschaftsteuersysteme, insbesondere Anrechnungssysteme, die die Anrechnung jedoch nur im Inland zulassen.¹²⁵

Der Ruding-Ausschuß führte daraufhin eine empirische Untersuchung durch, um genau zu ergründen, inwieweit die zuvor in der Simulationsstudie festgestellten Störfaktoren Standortentscheidungen von Unternehmen beeinflussen. Unter Punkt 2.1.3 dieser Arbeit wurden bereits die wichtigsten Ergebnisse dieser Befragung aufgeführt. Die Zahlen zeigen gemäß der Interpretation des Komitees, daß in ungefähr der Hälfte aller Standortentscheidungen steuerliche Erwägungen ausschlaggebend dafür sind, wo die Produktionsstätte errichtet wird. Der Ausschuß sieht dies als Beweis für Verzerrungen bei Standortentscheidungen.¹²⁶ Starke Verzerrungen wurden vor allem im Finanzsektor festgestellt, was vermutlich auf die besonders hohe Mobilität des Faktors Kapital zurückzuführen ist.¹²⁷ Hinsichtlich der internationalen Steuerplanung stellt der Ausschuß nicht nur eine Beeinflussung der Unternehmensentscheidungen bei Direktinvestitionen fest, sondern ebenso der Finanz- und Rechtsstrukturen.

Anschließend wurde der zweiten Hauptfrage nachgegangen, nämlich ob die unterschiedlichen steuerlichen Bedingungen in den Mitgliedsstaaten durch ein unabhängiges Vorgehen der nationalen Regierungen reduziert werden können. Es geht also um die Frage, ob alleine durch die Marktkräfte viele der vorhandenen steuerlichen Probleme und Verzerrungen gelöst werden können.¹²⁸

Mit besonderer Besorgnis sieht der Ausschuß in diesem Zusammenhang die Tendenz einiger Mitgliedstaaten, spezielle steuerliche Sonderregelungen einzuführen, um international mobile Unternehmen anzuziehen. Dies kann zu beträchtlichen Einnahmeverlusten für das Land, aus dem das Unternehmen abwandert, führen.

Insgesamt kommt der Ausschuß zu dem Schluß, daß es eine ganze Reihe von steuerlichen Unterschieden zwischen den Mitgliedstaaten gibt, die das Funktionieren des Binnenmarktes stören, zu deren Beseitigung allerdings keine ausreichenden Maßnahmen von den einzelnen Ländern zu erwarten sind. Somit sei ein Vorgehen auf EU-Ebene erforderlich.¹²⁹

Im Anschluß an die Ergebnisse seiner Untersuchungen legte der Ruding-Ausschuß einige recht weitreichende Vorschläge zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung vor, die außerdem Kriterien wie das Subsidiaritätsprinzip

¹²⁵Vgl. Ebd., S. 69-95

¹²⁶Vgl. Ebd., S. 107, eine Übersicht der Ergebnisse ist auf S. 120 zu finden

¹²⁷Ebd. S. 97-125

¹²⁸Viele liberal orientierte Autoren vertreten diese Ansicht. Genauer soll darauf im Kapitel 4.3 eingegangen werden.

¹²⁹Ebd., S. 210 ff.

und die Erhaltung eines Höchstmaßes an Flexibilität bei der Einnahmeerzielung der Mitgliedstaaten berücksichtigen sollen. Zur Umsetzung der Maßnahmen wird ein Zeitplan vorgesehen der in drei Phasen eingeteilt ist. Phase 1 ist bis Ende 1994 abgeschlossen, danach folgt Phase 2 und Phase 3 bezieht sich auf die Zeit nach der Vollendung der Wirtschafts- und Währungsunion (WWU).

Als Maßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte wird beispielsweise in Phase 1 eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie (Herabsetzung der Beteiligungsschwelle und Anwendbarkeit auf alle Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen), eine Annahme der Richtlinie über die Eliminierung von Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren sowie einheitliche Doppelbesteuerungsabkommen vorgeschlagen. Für Phase 2 ist u.a. als Maßnahme zur Vermeidung von Steuerhinterziehung eine einheitliche Quellensteuer von 30% auf Dividenden für Anteilseigner die nicht in der EU ansässig sind vorgesehen. In der 3. Phase soll beispielsweise die Möglichkeit des Verlustausgleichs auf Gemeinschaftsebene erweitert werden.

Bzgl. der Körperschaftsteuer wird z.B. in Phase 1 die Erarbeitung einer Richtlinie vorgeschlagen welche einen Körperschaftsteuermindestsatz von 30% vorschreibt. In Phase 2 soll u.a. ein Körperschaftsteuerhöchstsatz von 40% festgelegt werden. Ferner werden eine Harmonisierung der Abschreibungsregeln sowie Richtlinien zu anderen Elementen der Gewinnermittlung vorgeschlagen. In Phase 3 mit Vollendung der Wirtschafts- und Währungsunion (1999?) wird die Einführung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems empfohlen, das den Anforderungen der Neutralität hinsichtlich der Rechtsform, der Finanzierung, und der Investition genügt und das eine gerechte Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den Mitgliedstaaten beinhaltet.¹³⁰

3.8. Stellungnahme von Kommission und Parlament zum Ruding-Bericht

Drei Monate nach Veröffentlichung des Ruding-Berichts, am 26.06.1992, verabschiedete die Kommission eine Mitteilung als Stellungnahme.¹³¹ Zusammenfassend kann die Reaktion der Kommission eher als zurückhaltend bezeichnet werden. Zahlreiche Vorschläge wurden abgelehnt, wobei die Kommission als Begründung wiederholt das Subsidiaritätsprinzip als Erklärung für die Ablehnung anführte. Von einigen Autoren wird die Zurückhaltung der Kommission als realistische Einschätzung interpretiert, in absehbarer Zeit ohnehin aufgrund des

¹³⁰Vgl. Ebd., S. 212 ff., siehe auch Mick, Marcus, a.a.O., S. 152 ff.

¹³¹Vgl. Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluß an die Schlußfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes, BR-Drs. 540/92, S. 1 ff. v. 20.07.1992, Vgl. Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 122 ff.

Einstimmigkeitsprinzips im Rat keine weitergehenden Ergebnisse erzielen zu können.¹³² Die Einführung einer Steuersatzobergrenze lehnt die Kommission mit der Begründung ab, die Mitgliedstaaten würden schon durch die Konkurrenz der anderen Länder dazu angehalten, ihre Unternehmensteuersätze nicht zu stark anzuheben. Damit wird ein Wettbewerbsargument herangezogen, welches der liberalen Wirtschaftspolitik zuzuordnen ist.¹³³ Inwieweit der freie Wettbewerb Harmonisierungsmaßnahmen von oben verdrängen könnte, oder ob ein Zusammenspiel von beiden möglich wäre, soll im Verlauf der Arbeit eingehender diskutiert werden.

Am 30. März 1994 veröffentlichte das *Europäische Parlament* einen Bericht des Ausschusses für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik über die Mitteilung der Kommission.¹³⁴ Insgesamt werden die bisherigen Verbesserungen auf steuerlichem Gebiet vom Parlament als unzureichend angesehen, was vor allem auf das Einstimmigkeitsprinzip im Rat zurückgeführt wird. Dort wurden mehrere Vorschläge der Kommission bereits seit vielen Jahren blockiert, obwohl das Parlament bereits Stellungnahmen abgegeben hatte.¹³⁵ Insgesamt unterstützt das Parlament jedoch den von der Kommission empfohlenen pragmatischen Ansatz unter Berücksichtigung des Souveränitäts- und des Subsidiaritätsprinzips. Das Parlament befürwortet zuerst einmal umfassende Konsultationen mit den Mitgliedstaaten darüber, welche Punkte auf europäischer Ebene geregelt werden sollen.¹³⁶ Ferner wird betont, daß gerade in Zeiten geringeren Wachstums, hoher Arbeitslosigkeit und dadurch sinkenden Steuereinnahmen die nationalen Regierungen weniger bereit sein werden, einer weiteren Angleichung zuzustimmen, da diese unter Umständen ihre Einnahmen vermindert und ihre haushaltspolitische Flexibilität einengt. Auch die dritte Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion könnte diese Einstellung durch den Wunsch, die Konvergenzkriterien zu erfüllen, noch verstärken.¹³⁷

Einigkeit besteht allerdings zwischen dem Ruding-Ausschuss, der Kommission und dem Parlament darüber, daß von steuerlichen Sonderregelungen (Steuerlosen) einzelner Länder eine große Gefahr ausgehen kann. Dennoch wird es als sehr schwierig angesehen, solche politisch motivierten Regelungen zu beseitigen.¹³⁸

¹³²Vgl. Ebd., S. 161

¹³³Vgl. Herzig, , Norbert: Besteuerung der Unternehmen in Europa - Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, a.a.O., S. 127

¹³⁴Vgl. Bericht des Ausschusses für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik über die 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, Sitzungsdokumente vom 30.03.1994, Berichterstatter: Patrick Cox

¹³⁵Vgl. Ebd., S. 4

¹³⁶Vgl. Ebd., S. 5

¹³⁷Vgl. Ebd., S. 12

¹³⁸Vgl. Ebd., S. 13

3.9. Das Weißbuch der Kommission von 1994

Das Weißbuch der Kommission von 1994 "Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigung" nennt die Steuerpolitik in erster Linie in Zusammenhang mit der Bekämpfung der Arbeitslosigkeit. So wird eine Neuausrichtung der Steuerpolitik zur Förderung von Beschäftigung und der rationellen Nutzung knapper Ressourcen vorgeschlagen.¹³⁹ Kompensationsmöglichkeiten für eine steuerliche Entlastung des Faktors Arbeit bieten sich, so die Kommission, z.B. durch die Erhebung von Ökosteuern, die Erhöhung bestimmter Verbrauchsteuern oder die Besteuerung von Kapitalerträgen, was außerdem den Vorteil hätte, daß die Spartätigkeit sich tendenziell eher auf Anlageinvestitionen und Unternehmensgründungen verlagern würde.¹⁴⁰ Um wirklich etwas zu bewirken, "müssen sich die Mitgliedstaaten bewußt werden, wie wichtig Konzertierung und Koordinierung in diesem Bereich sind".¹⁴¹ Wie genau diese Koordinierung im Steuerbereich erreicht werden soll, geht aus dem Weißbuch nicht hervor. So versteht sich das Weißbuch auch eher als Reflexionsgrundlage für Entscheidungen, die dann - auf welcher Ebene auch immer - getroffen werden.

Zwischenfazit

Der zurückliegende Abschnitt über die historische Entwicklung der Unternehmensteuerharmonisierung verdeutlicht, daß diese zwar schon seit Unterzeichnung des europäischen Vertragswerkes auf EU-Ebene diskutiert wird, bei den meisten Aspekten jedoch keine Einigung erzielt wurde. Dies ist auf verschiedene Gründe zurückzuführen. Zum einen vertreten zahlreiche Politiker sowohl auf EU-Ebene als auch auf der Ebene der Mitgliedstaaten inhaltlich den Standpunkt, eine fortschreitende Angleichung der Unternehmensbesteuerung hätte eher negative Konsequenzen. Die verschiedenen Standpunkte sollen im folgenden Kapitel deutlich werden.

Da bezüglich einiger Aspekte jedoch inhaltlich weitgehende Einigkeit über einen dringend notwendigen Handlungsbedarf zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen besteht, sind zusätzlich strukturelle Hindernisse anzuführen, die für die momentane Stagnation verantwortlich gemacht werden können. Die Ausführungen zu der Reaktion der Kommission und des Parlaments auf den Ruding-Bericht deuten diese Probleme bereits an. In Abschnitt 5.2 soll noch einmal ausführlicher darauf eingegangen werden.

¹³⁹Vgl. Europäische Kommission: Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigung - Herausforderungen der Gegenwart und Wege ins 21. Jahrhundert, Weißbuch, Luxemburg 1994, S. 83 ff.

¹⁴⁰Vgl. Ebd., S.169 ff.

¹⁴¹Vgl. Ebd., S. 171

3.10. Tabellarische Zusammenfassung des historischen Ablaufs

Jahr	Institutionen/ Entscheidungs-Prozesse	Inhalt der Vorschläge, Berichte oder Richtlinien	Umsetzung?
1957	Europäisches Vertragswerk	kein expliziter Harmonisierungsauftrag für die direkten Steuern	
1962	Neumark-Ausschuß	Gutachten zu den Auswirkungen von Unterschieden in der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EG; Ergebnis: Verzerrungen liegen vor, umfassende Harmonisierungsvorschläge werden unterbreitet	Harmonisierungsvorschläge, die sich auf Angleichung der nationalen Steuersätze oder Systeme beziehen werden bis heute nicht annähernd umgesetzt
1967	Kommission entwirft Programm zur Harmonisierung der direkten Steuern	Schwerpunkt: Beseitigung der Doppelbelastung bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten von U.	darauf aufbauend wird 1990 "3er-Richtlinien-Paket" umgesetzt
1969	Kommission legt Richtlinienvorschläge vor:	-Mutter-Tochter-Richtlinie -Fusionsrichtlinie	Vorschläge werden 21 Jahre später verabschiedet
1975	Richtlinienvorschlag der Kommission	zur Harmonisierung der KSt, insbesondere bzgl. der Systeme	wird 1990 zurückgezogen
1976	Richtlinienvorschläge zu	Schiedsverfahren und Amtshilfe	im Rat blockiert
1977	Richtlinie wird erlassen	zur Amtshilfe (Informationsaustausch der Steuerbehörden)	wird 1985 in Deutschland umgesetzt
1984	Richtlinienvorschlag zur	Angleichung der Verlustvortrags- und Rücktragsmodalitäten	im Rat blockiert
1985	Weißbuch der Kommission zur Vollendung des Binnenmarktes	konkrete Maßnahmen zur Harmonisierung der indirekten Steuern, Ankündigung eines Weißbuches für die direkten Steuern	angekündigtes Weißbuch ist bis heute nicht erschienen
1988	Richtlinienentwurf der Kommission zur	Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften	es kommt nicht zu einem Richtlinienvorschlag
1990	Mitteilung der Kommission an den Rat und das Parlament: "Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung"	Aufgabe des umfassenderen Harmonisierungsziels, Betonung des Grundsatzes der Subsidiarität	
1990 (Juli)	Kommission verabschiedet 3 Richtlinien	-Mutter-Tochter-Richtlinie -Fusionsrichtlinie -Schiedsverfahrenskonvention	Richtlinien werden bis Anfang 1992 in das jeweilige nationale Recht der Mitgliedstaaten umgesetzt
Ende 1990	Kommission beauftragt Ruding-Ausschuß	Analyse, ob und ggf. an welchen Stellen Harmonisierung notwendig ist	
1992 (März)	Ruding-Ausschuß legt Ergebnisse vor	es wird nachgewiesen, daß steuerliche Disparitäten erhebliche Verzerrungen verursachen, besondere Gefahr wird in den steuerlichen Sonderregelungen gesehen, verschiedene Harmonisierungsvorschläge werden gemacht	bisher keine Umsetzung der vorgeschlagenen Maßnahmen
1992 (Juni)	Kommission verabschiedet eine Mitteilung als Stellungnahme zu dem Ruding-Bericht	Vorschläge zur Beseitigung der Doppelbelastung werden größtenteils befürwortet, Vorschläge zur Annäherung (nicht völligen Konvergenz) der KSt-Systeme, -sätze oder Gewinnermittlungsvorschriften werden überwiegend abgelehnt	
1994 (März)	Parlament veröffentlicht Bericht zu der Stellungnahme der Kommission und auch zum Ruding-Bericht selbst	Parlament unterstützt größtenteils den eher pragmatischen Ansatz der Kommission und die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips	

4. Das Pro und Kontra einer Harmonisierung nationaler Steuersysteme durch die EU

Die Tatsache, daß die momentane steuerliche Situation innerhalb der EU zahlreiche Unzulänglichkeiten und Verzerrungen beinhaltet, ist in der Literatur weitgehend unumstritten. Erhebliche Divergenzen bestehen allerdings in den verschiedenen Einschätzungen darüber, wie diese Problematik lösbar ist. Die beiden Pole sind zum einen die Harmonisierung "von oben", also von der EU-Ebene durchgesetzte Vollharmonisierung und zum anderen die Ansicht, der Markt werde alle bestehenden Probleme mit der Zeit durch die Konkurrenz der Staaten lösen.

Schon in einem Sammelband zu dem Thema finden sich diese zwei völlig verschiedenen Meinungen:

*"To increase overall economic efficiency in the Community, tax harmonization must occur..."*¹⁴²

*"In summary, there seems to be no convincing theoretical argument for tax harmonization."*¹⁴³

4.1. Expertengespräche

Um herauszufinden, welche Argumente für bzw. gegen eine weitere Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung vorgebracht werden, welche Möglichkeiten der Umsetzung bzw. Hindernisse bei der weiteren Entwicklung gesehen werden sowie welche Meinungen diesbezüglich von verschiedenen politischen Institutionen/Akteuren vertreten werden, sind neben einem entsprechenden Literaturstudium verschiedene Experten befragt worden. Ihre Aussagen sollen im weiteren Verlauf der Arbeit berücksichtigt werden bzw. mit einfließen. Eine kurze Zusammenfassung der geführten Interviews bietet folgende Tabelle:

Name		Kernaussagen
Karl-Heinz Narjes	ehemaliger Vizepräsident der EU-Kommission)	<ul style="list-style-type: none"> • mit Blick auf den Weltmarkt muß Europa mit einer Stimme sprechen; eine weitere Integration wirkt sich langfristig auch auf den Steuerbereich aus, • im Wettbewerb der Steuersysteme liegen ebenfalls zahlreiche Vorteile, die zu höherer Effizienz führen, • da, wo Verzerrungen vorliegen, können Mindestsätze notwendig werden, • sieht nicht das Problem, daß der Faktor Arbeit zunehmend belastet wird, es sei mindestens ebenso wichtig, die Unternehmen zu entlasten.

¹⁴²Tanzi, Vito; Bovenberg, Lans: "Is There a Need for Harmonizing Capital Income Taxes within EC Countries?", in: Siebert, Horst (Hrsg.): Reforming Capital Income Taxation, Tübingen 1990, S. 171-197

¹⁴³Kitterer, Wolfgang: "Comment on Giovannini: Reforming Capital Income Taxation in the Open Economy: Theoretical Issues", in: Siebert, Horst (Hrsg.), a.a.O., S. 19-21

Ulrich Wolff	Referatsleiter im Finanzministerium Referat IX, C 1, (Steuern), Mitglied der Monti-Gruppe	<ul style="list-style-type: none"> • beurteilt den Steuerwettbewerb in der EU allgemein positiv; problematisch sei nur ein unfairer Steuerwettbewerb, • letzterer sollte allerdings möglichst bald "bekämpft" werden, • dabei sollte unbedingt der Aspekt der Praktikabilität/ Umsetzbarkeit berücksichtigt werden; viele Vorhaben der Kommission seien illusorisch und sollten daher zurückgestellt werden, • sinnvoll: ein Verhaltenskodex für die Steuerpolitik • ausschlaggebend für die weitere Entwicklung der Steuerpolitik ist die Frage: "Wohin marschiert die EU politisch?"
Heiko Martens	seit 5 Jahren Spiegel-Redakteur in Brüssel (insb. Wirtschafts- und Steuerpolitik)	<ul style="list-style-type: none"> • die Stimmen, die sich für eine weitere Harmonisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung aussprechen überwiegen eindeutig, • Hindernis bisher: Staaten wollen ihre Souveränität nicht aufgeben, • in der zunehmenden steuerlichen Belastung der Arbeit liegt eine große Gefahr, die die Mitgliedstaaten nicht unabhängig voneinander bannen können, • Verhaltenskodex kann durch den Druck der Öffentlichkeit auch etwas bewirken
Maria Rehbinder	"Head of Division" der Generaldirektion XV (Binnenmarkt, Finanzdienstleistungen und dir. Steuern)	<ul style="list-style-type: none"> • viele Vorschläge der Kommission sind im Rat am Einstimmigkeitsprinzip gescheitert, was es sehr schwierig macht, Entscheidungen zu treffen; sie tritt daher für das Mehrheitsprinzip im Bereich Steuern ein, • da das Thema "Harmonisierung der Unternehmensteuern sehr kompliziert und strittig ist, muß man besonders vorsichtig und schrittweise vorgehen; möglich ist eine "Paketlösung", • weil der Druck der Öffentlichkeit steigt, wird die Kommission in Zukunft auch sehr vorsichtig bei der Genehmigung von staatlichen Beihilfen in Form von steuerlichen Sonderregelungen (Steuerparadiesen) sein, Regelungen in Zusammenhang mit der irischen Dublin Dock Gesellschaft werden z.B. nicht verlängert, • in nächster Zukunft ist am ehesten eine Einigung über einen Verhaltenskodex zu erwarten, • einheitliche Währung wird Druck auf Steuerpolitik ausüben, • der Aktionsplan von Juni 1997 zeigt Prioritäten auf; der Europäische Rat hat diesen Plan gutgeheißen, was ein Umdenken bei den Ländern erahnen läßt, vielleicht auch durch neue Präsidentschaft (Juncker)
Arie Wandegraaf	seit 30 Jahren im WSA, Direktor der Fachgruppe Wirtschafts-, Finanz- und Währungsfragen	<ul style="list-style-type: none"> • die überwiegende Mehrheit im WSA sieht große Gefahren im Steuerwettbewerb und befürwortet eine weitere Annäherung bei der Unternehmensbesteuerung • er hält Mindest- und Höchstsätze bei der Körperschaftsteuer für sinnvoll, um auch auf dem Weltmarkt zu bestehen • als großes Problem erkennt er, daß die Wirtschaft sich immer weiter zum tertiären Sektor hin verlagert; Dienstleistungsunternehmen sind viel leichter zu verlagern als Produktionsstätten • auf die Frage nach dem größten Hindernis für eine weitere Angleichung nennt er die Blockade Englands und Dänemarks im Ministerrat

4.2. Argumente für eine weitere Angleichung der Unternehmensteuern

Der Ruding-Ausschuß, dessen wichtigste Ergebnisse im Abschnitt 3.7 erläutert wurden, hatte aus seinen Untersuchungen zahlreiche Argumente abgeleitet, die

dafür sprechen, seitens der EU-Ebene weitere Harmonisierungsmaßnahmen durchzuführen, wenn auch nicht für eine Vollharmonisierung plädiert wurde. RÄDLER, der deutsche Vertreter im Ruding-Ausschuß, steht dem Wettbewerb der Steuersysteme besonders kritisch gegenüber. Hinsichtlich der Unternehmensteuersätze sieht er theoretisch die Möglichkeit, daß sich diese solange gegenseitig unterbieten, bis es zu einem Steuersatz von Null kommt. Wenn man die Subventionen mit einbezieht könne es sogar zu einem Minus-Steuersatz kommen.¹⁴⁴

Als Alternative zu einem Wettbewerb der Steuersysteme kann die Harmonisierung der nationalen Systeme durch die EU gesehen werden. In der wirtschaftspolitischen Diskussion um das Thema Unternehmensteuerharmonisierung sind die nun folgenden Argumente für eine Angleichung häufiger anzutreffen. Es wird dabei deutlich, daß sowohl vom Standpunkt der EU, des Nationalstaats sowie der Unternehmen für eine Steuerharmonisierung plädiert werden kann.

4.2.2. Steuerdumping und seine Verteilungswirkungen

Als ein in der Literatur sehr häufig anzutreffender Aspekt soll die Gefahr des "Steuerdumping" genannt werden. Die meisten nun folgenden Argumente haben im weitesten Sinne mit diesem Punkt zu tun. Durch das gegenseitige "sich unterbieten" bei den Unternehmenssteuersätzen können sich die Möglichkeiten der Umverteilung vermindern, und es besteht die Gefahr einer Unterversorgung mit öffentlichen Gütern.¹⁴⁵

Gerade die zur Zeit in Deutschland geführte Standortdebatte verdeutlicht, wie dieser "Steuerentlastungswettlauf" (insbesondere im Zuge der zunehmenden Liberalisierung in der EU) funktioniert. Von dem Wunsch angetrieben, ökonomische Vorteile und verbesserte Wettbewerbsfähigkeit für den Standort Deutschland zu erreichen, werden seit längerem Steuerreformgespräche geführt. Bis es allerdings zu einer Realisierung von Steuersenkungen kommt, ist damit zu rechnen, daß konkurrierende Volkswirtschaften bereits diese Steuerentlastung unterboten haben. Der (vergebliche) Versuch der Staaten, durch Senken der Unternehmensteuersätze den jeweiligen Standort zu verbessern, bringt auch eine zunehmend ungerechte Verteilung mit sich. So zeigen die in Tabelle 5 aufgeführten Zahlen des Statistischen Bundesamtes, daß sowohl Brutto-, als auch Nettoeinkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen von 1980 bis 1995 relativ

¹⁴⁴Vgl. Rädler, Albert J.: Überlegung zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft, in: Lang, Joachim, Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, Köln 1994, S. 277-293

¹⁴⁵Vgl. Ebd.; vgl. auch Giovannini, Alberto: "National Tax Systems versus the European Capital Market", in: Economic Policy, 1989, S. 346-374 und S. 381-386

stetig angestiegen sind, während die durchschnittliche Steuerbelastung bei diesen beiden Gruppen immer weiter zurückgegangen ist.¹⁴⁶

Tabelle 5: Gesamtwirtschaftliches Brutto- und Nettoeinkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen (ohne Staat)

Jahr	Bruttoeinkommen		Netto-Einkommen		Steuern (direkte Steuern und vergleich- baren Abgaben)	Durchschnittliche Steuerbelastung
	Mrd. DM	Veränderung (v.H.)	Mrd. DM	Veränderung (v.H.)		
-alte Bundesländer-						
1980	287,50	-	226,53	-	60,97	21,2
1981	288,54	+ 0,4	229,16	+ 1,2	59,38	20,6
1982	294,08	+ 1,9	235,50	+ 2,8	58,58	19,9
1983	344,02	+ 17,0	284,96	+ 21,0	59,06	17,2
1984	379,51	+ 10,3	316,89	+ 11,2	62,62	16,5
1985	400,89	+ 5,6	329,65	+ 4,0	71,24	17,8
1986	441,36	+ 10,1	367,80	+ 11,6	73,56	16,7
1987	456,04	+ 3,3	386,74	+ 5,1	69,30	15,2
1988	506,08	+ 11,0	430,22	+ 11,2	75,86	15,0
1989	545,22	+ 7,7	455,31	+ 5,8	89,91	16,5
1990	604,18	+ 10,8	523,26	+ 14,9	80,92	13,4
1991*	659,90	+ 9,2	568,65	+ 8,7	91,31	13,8
1992*	664,84	+ 0,8	574,17	+ 1,0	90,72	13,6
1993*	639,45	- 3,8	553,39	- 3,6	86,06	13,5
1994*	-	-	-	-	-	-
-alte und neue Bundesländer-						
1991	653,49	+ 8,2**	559,10	+ 6,8**	94,39	14,4
1992	679,31	+ 4,0	579,78	+ 3,7	99,53	14,7
1993	674,26	- 0,7	570,58	- 1,6	103,68	15,4
1994	740,35	+ 9,8	650,18	+ 14,0	90,17	12,2
1995	832,36	+ 12,4	751,60	+ 15,6	80,76	9,7
1996 1.Hj.	442,03	-	398,99	-	43,04	9,7

*Stand Oktober 1994, ab 1994 vom Statistischen Bundesamt nicht mehr nachgewiesen.

**Wegen der deutschen Vereinigung nur bedingt mit dem Vorjahr vergleichbar.

Quelle: Statistisches Bundesamt (Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Stand September 1996)- Berechnungen des WSI, in: Schäfer, Claus, a.a.O., S. 598

¹⁴⁶Vgl. Schäfer, Claus: Mit falschen Verteilungs-“Götzen” zu echten Standortproblemen, in: WSI Mitteilungen, 10/1996, 49. Jahrgang, S. 597-615

Diese Entwicklung weist eine starke Diskrepanz zu der Entwicklung der Arbeitseinkommen auf, die durch ansteigende Lohnsteuern und Sozialabgaben zunehmend belastet werden. Bezieher von Einkommen aus abhängiger Arbeit, deren Lohn direkt einbehalten wird, haben sowohl im nationalen Rahmen als auch erst recht international betrachtet weniger Möglichkeiten zur Steuergestaltung, bzw. der Steuer auszuweichen. Dieses Phänomen ist nicht auf Deutschland beschränkt. In Portugal beispielsweise setzen sich die Steuern auf Erwerbseinkommen zu 95% aus den Lohneinkünften der abhängig Beschäftigten zusammen. Unternehmen und freie Berufe nutzen verschiedene Steuersparmodelle, deklarieren zu niedrig oder hinterziehen Steuern.¹⁴⁷ Die steuerliche Entlastung von international tätigen Großunternehmen sowie die bei etwa gleichbleibender Ausgabenstruktur des Staates notwendige Mehrbelastung des in den nationalen Grenzen verharrenden Faktors Arbeit sind wichtige Gründe für die vom Sachverständigenrat für 1997 vorausgesagte *Rekordarbeitslosigkeit* in der deutschen Nachkriegsgeschichte von 11,7%.¹⁴⁸ In der gesamten EU liegt die Arbeitslosenquote mittlerweile nach den Angaben des EU-Statistikamtes bei 10,8%, das sind 18,1 Mio. Menschen ohne Arbeit (Wert im April 1997).¹⁴⁹

Diese Problematik wird auch in Brüssel erkannt. So hat Mario MONTI, der für die Binnenmarktpolitik mitverantwortliche EU-Kommissar, im Oktober 1996 einen Bericht vorgelegt, in dem die Notwendigkeit unterstrichen wird, die Tendenz zur zunehmenden Belastung der Arbeit durch Steuern umzukehren. Es wird insgesamt darauf verwiesen, daß zwischen 1980 und 1994 die durchschnittliche Steuerbelastung von Arbeitnehmern in Europa von 34,7% auf 40,5% anstieg, während die Belastung der anderen Produktionsfaktoren von 44,1% auf 35,2% zurückging.¹⁵⁰ MONTI, für den das Thema Steuerharmonisierung zu den Hauptaufgaben gehört, vertritt in den beiden bisher veröffentlichten sog. "Monti-Berichten"¹⁵¹ zusammen mit vielen Kommissionsmitgliedern die Meinung, eine Annäherung bei den Steuern habe überwiegend Vorteile für den Binnenmarkt; eine Einstellung, die einige Mitgliedstaaten, insbesondere Luxemburg und England, bisher nicht teilen.¹⁵²

Neben den Lohnabhängigen sind es vor allem die Konsumenten, die sich dem Zugriff des Fiskus über Verbrauchsteuern kaum entziehen können. Kapitalanleger hingegen haben (insbesondere durch die Liberalisierung der Kapitalmärkte und die modernen Informations- und Kommunikationstechnologien) hervorragende Möglichkeiten über Steueroasen, Unterschiede nationaler Gesetzgebung

¹⁴⁷Vgl. Ebd., S. 612

¹⁴⁸Vgl. Jahresgutachten 1996/97 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Unterrichtung durch die Bundesregierung, Deutscher Bundestag 13. Wahlperiode, Drucksache 13/6200 vom 18.11.96, S. 167 ff.

¹⁴⁹Vgl. Kurzmeldung im General-Anzeiger (19.06.1997)

¹⁵⁰Vgl. FAZ (24.10.1996): "Monti: EU-Steuerpolitik besser koordinieren"

¹⁵¹Eine ausführliche Darstellung der Berichte folgt in Abschnitt 5.3

¹⁵²Vgl. Neue Zürcher Zeitung (24.10.96): "Aufruf zur Steuerharmonisierung der EU-Steuern"

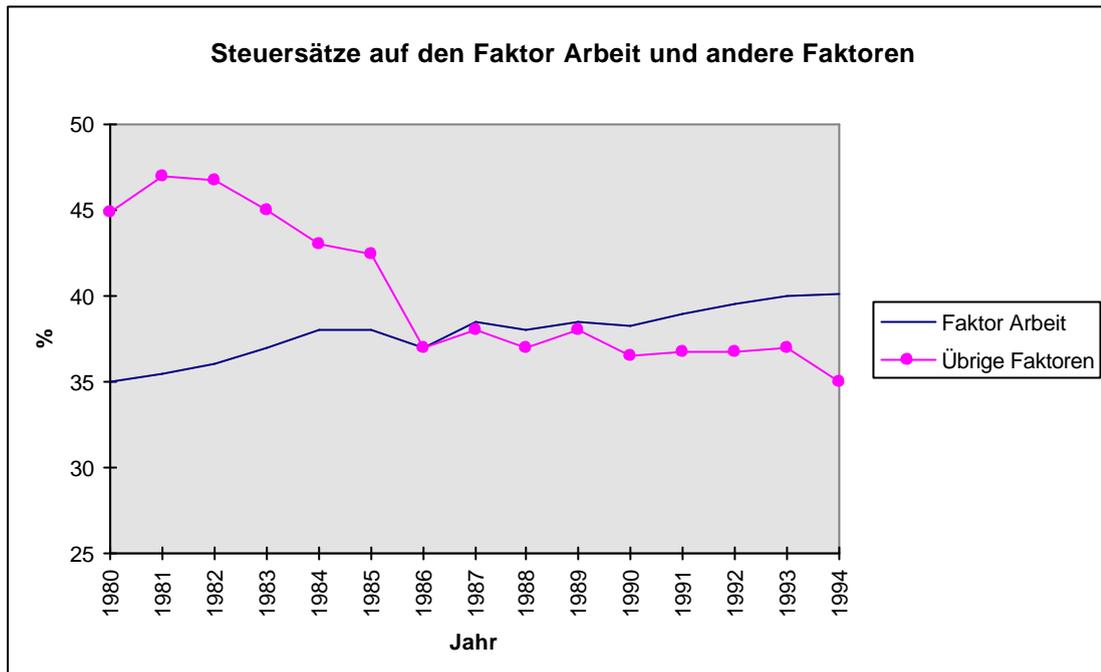
und andere Anreizstrukturen, ihre Steuerlast zu minimieren. Genauso können Unternehmen über sog. “Briefkastenfirmen” und finanztechnische Arrangements die Gewinne oftmals dorthin verlagern, wo die niedrigsten Steuern erhoben werden. Dadurch daß Finanz- und Unternehmenskapital sehr mobil ist, können Kapitalanleger und Großkonzerne Staaten gegeneinander ausspielen, die sich mit niedrigen Steuersätzen und laschen Kontrollen unterbieten. Hinzu kommen Subventionen, Steuernachlässe und Abschreibungen, die von verschiedenen Gebietskörperschaften zur Erhaltung und Neuansiedlung von Arbeitsplätzen angeboten werden.¹⁵³ Diese Situation kann als sozialpolitisch inakzeptabel bezeichnet werden und widerspricht dem *Leistungsfähigkeitsprinzip*¹⁵⁴, auf dem die gesamte Steuergesetzgebung basiert.¹⁵⁵ Abbildung 1 hebt die sehr unterschiedliche Entwicklung der Steuerbelastung des Faktors Arbeit verglichen mit anderen Faktoren in der EU hervor. Abbildung 2 veranschaulicht ebenfalls diese Entwicklung, differenziert aber zwischen Lohnsteuer, Mehrwertsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer. Es wird ersichtlich, daß das Steueraufkommen von Lohn- und Mehrwertsteuer seit 1969 relativ stetig angestiegen ist, während sich das Aufkommen von Kapital- und Körperschaftsteuer (Steuerarten, die man als mobiler bezeichnen kann) auf weitaus niedrigerem Niveau mit nur kleinen Schwankungen bewegt.

¹⁵³Vgl. The economist (03.05.1997): “The disappearing taxpayer”, S. 11 und S. 17-19

¹⁵⁴Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist das Prinzip, nach dem die Steuer entsprechend der Höhe des Einkommens bemessen wird. Vgl. Tipke, Klaus; Lang, Joachim: Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1995, S. 201 ff

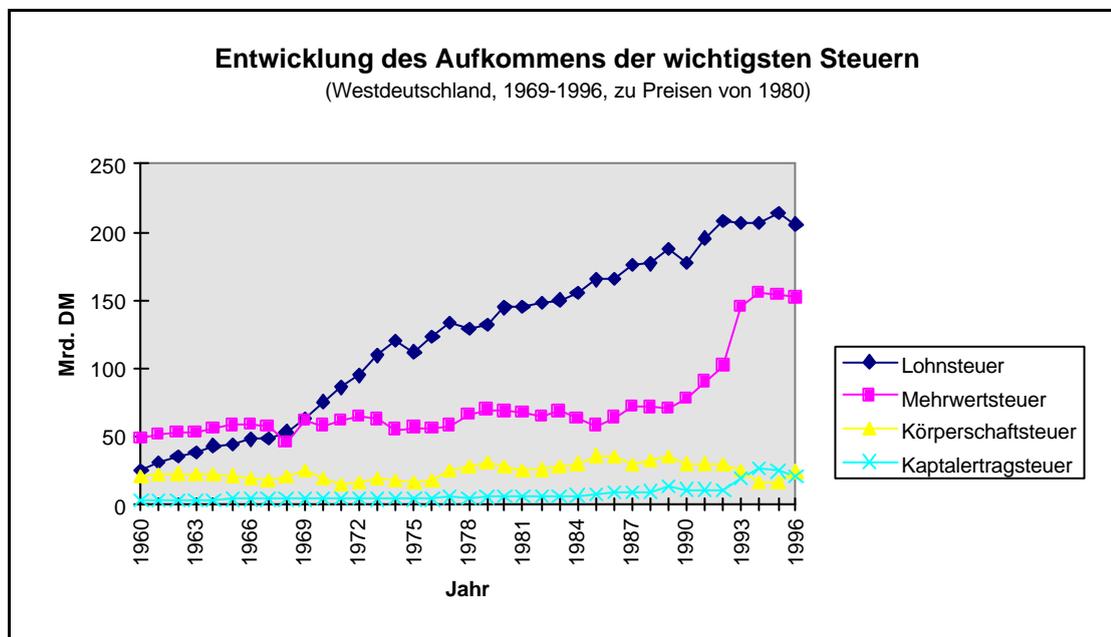
¹⁵⁵Diese Meinung vertrat in den Expertengespräche insbesondere Heiko Martens, 03.07.1997

Abb.: 1



Quelle: Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Die Steuern in der EU, Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme, KOM (96) 546 endg., 22.10.1996, S. 3

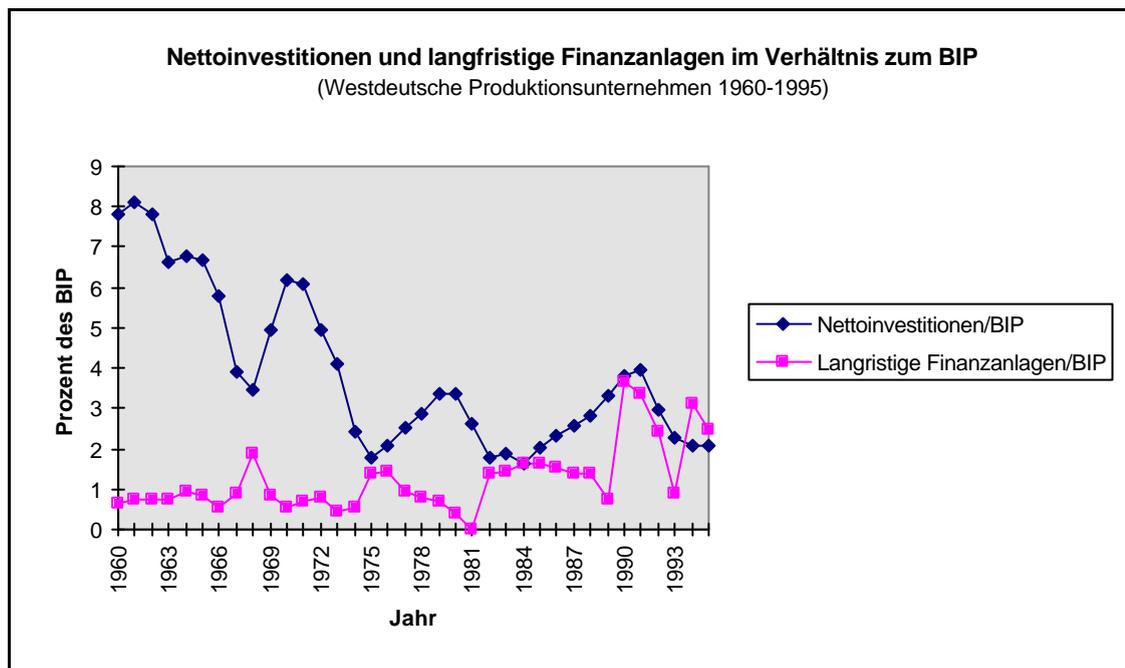
Abb.: 2



Quelle: Bundesbank, Monatsberichte, diverse Hefte; OECD, National Accounts, 1960-96, in: Friedrich-Ebert-Stiftung: Binnenmarkt und Währungsunion erfordern Angleichung der Unternehmens- und Kapitalbesteuerung, Arbeitspapier Nr. 4 (Mai 1997), S. 4

Oftmals wird in der steuerpolitischen Diskussion eine anzustrebende Entlastung der Unternehmen damit begründet, daß Unternehmen mit einem höheren Nettogewinn ihr Produktionskapital ausweiten und dadurch neue Arbeitsplätze schaffen.¹⁵⁶ Dem kann entgegengesetzt werden, daß Produktionsunternehmen heute einen wachsenden Teil ihres Kapitals an den Finanzmärkten investieren. Zum Nachteil für Investitionen, Wachstum und Beschäftigung gewinnen Finanzanlagen im Vergleich zu realwirtschaftlichen Investitionen mehr und mehr an Attraktivität. Abbildung 3 verdeutlicht diese Entwicklung.¹⁵⁷

Abb.: 3



Quelle: Bundesbank, Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung, Nov. 1994, Juni 1996; OECD, National Accounts, 1996, in: Friedrich-Ebert-Stiftung: Binnenmarkt und Währungsunion erfordern Angleichung der Unternehmens- und Kapitalbesteuerung, Arbeitspapier Nr. 4 (Mai 1997), S. 5

Anmerkung: gleitende 3-Jahresdurchschnitte; ab 1993 Gesamtdeutschland

Auch Autoren, die den Steuerwettbewerb der Länder befürworten, räumen ein, daß dieser sozialpolitisch unerwünschte Konsequenzen beinhalten kann, insbesondere auch durch die recht wahrscheinliche Umschichtung von den direkten zu den indirekten Steuern. In diesem Zusammenhang bringt MERKERT an, "der Markt nimmt aber auf Gefühle keine Rücksicht, sondern orientiert sich nur am

¹⁵⁶Expertengespräch Karl-Heinz Narjes, 17.06.1997

¹⁵⁷Vgl. Friedrich-Ebert-Stiftung: Binnenmarkt und Währungsunion erfordern Angleichung der Unternehmens- und Kapitalsteuern, Arbeitspapier Nr. 4, Bonn (Mai 1997)

rechnerischen Vorteil”¹⁵⁸ Auch einen ökologischen Umbau des Steuersystems macht MERKERT davon abhängig, ob dieser auf dem internationalen Markt der Standortfaktoren angenommen wird.¹⁵⁹

Gegner dieser marktorientierten Einstellung halten es hingegen für sinnvoller, dieses Risiko nicht einzugehen und statt dessen durch die Festschreibung von steuerlichen Mindestsätzen und Mindeststandards für Umweltauflagen flankierend einzugreifen.¹⁶⁰

Vom Standpunkt Deutschlands als Hauptträger der Finanzlasten in der EU läßt sich ebenfalls für eine Steuerharmonisierung argumentieren. SPD-Steuer- und Finanzexpertin MATTHÄUS-MAYER beklagt in diesem Zusammenhang, daß durch Steueroasen in der EU Steuerzahler aus Deutschland, das gleichzeitig größter Nettozahler ist und keine Steueroasen besitzt, weggelockt werden. Diese für den deutschen Steuerzahler als ungerecht zu bezeichnende Ausgangslage könne nicht als gute Voraussetzung für den Aufbau einer Wirtschafts- und Währungsunion gesehen werden.¹⁶¹

Insbesondere auch der SPD-Vorsitzende LAFONTAINE schließt sich der Kritik an den überall entstehenden Steueroasen an. In diesem Zusammenhang geht er allerdings noch weiter und kritisiert insgesamt die *neoliberale Denkungsweise*, die er als Ursache für viele heute bestehende Probleme ansieht. Im März 1997 rief er auf einer Konferenz seiner Partei in Berlin zum Thema “Globalisierung” dazu auf, im Zuge der Liberalisierung nicht nur auf die Finanzmärkte zu starren und zu vergessen, daß der Mensch keine Ware sei. Die Idee der Standortkonkurrenz setzt er in direkten Zusammenhang mit dem neoliberalen Denkansatz, den er für universelle Übel wie Arbeitslosigkeit, unsoziale Umverteilungstendenzen, Umweltzerstörung, Krieg, Ausbeutung oder Benachteiligung der Frauen verantwortlich macht. Er betont, daß multinationale Konzerne sich ihrer sozialen und ökologischen Verpflichtung entzögen, indem sie auf andere Standorte ausweichen. Um dieser negativen Entwicklung entgegenzuwirken, hält LAFONTAINE es für notwendig, einen weltweiten Ordnungsrahmen aufzubauen. Damit sollte vorrangig in der EU begonnen werden, indem u.a. die Umwelt- und Sozialpolitik aufeinander abgestimmt, und die Steuerharmonisierung vorangetrieben wird.¹⁶²

Die sozial- und wirtschaftspolitisch nicht zu befürwortende “Steuerflucht” von Geldvermögensbesitzern (und Unternehmen), die z.B. um der Steuerbelastung oder der Inflation zu entweichen, in Steueroasen überwechseln, korreliert auffäl-

¹⁵⁸Vgl. Merkert, Hubert: Umsetzung von EG-Richtlinien und Anpassung beim Standortwettbewerb, in: Birk, Dieter; Ehlers, Dirk (Hrsg.): Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, Köln 1995, S. 49

¹⁵⁹Ebd., S. 49 f.

¹⁶⁰Vgl. Friedrich Ebert Stiftung, Abteilung Außenpolitikforschung, a.a.O.

¹⁶¹Vgl. Schmidt, Heinz: Plädoyer für Steuerharmonisierung in: Handelsblatt (24.10.96)

¹⁶²Vgl. FAZ (08.03.1997): “Lafontaine entwirft sozialdemokratische Weltpolitik und greift ‘neoliberale Denkungsweise’ an”

lig mit der Höhe der *Staatsverschuldung*. Folgende Tabelle verdeutlicht diesen Zusammenhang für einige OECD-Länder:

Tabelle 6: Steuerflucht und öffentliche Schulden in Prozent des Bruttoinlandsprodukts

	Italien	Belgien	Frankreich	Irland	BRD	USA	GB
Steuerflucht	15,0	11,0	6,7	5,0	4,8	4,5	3,5
Öffentliche Schulden	123,2	142,0	56,0	88,2	53,2	64,6	51,8

Quelle: Il Mondo, vom 11.9.1995 (S. 25) in Altvater, Elmar; Mahnkopf, Birgit: Grenzen der Globalisierung, Münster 1996, S. 163

Auch dieser Zusammenhang kann in Zeiten hoher Staatsverschuldung als Argument für eine Bekämpfung der Steueroasen bzw. für eine Harmonisierung der direkten Besteuerung verwendet werden.

4.2.3. Weitere Argumente pro Harmonisierung

Wirtschaftspolitische Unerwünschtheit

Neben der sozialpolitischen Komponente kann die durch den Steuerwettbewerb verursachte Situation auch als wirtschaftspolitisch unerwünscht bezeichnet werden. Unternehmen nutzen alle positiven Standortfaktoren ihres Landes, wie z.B. Infrastruktur, soziale Stabilität, etc. um Gewinne zu erzielen, schwächen den Staat aber anschließend, indem sie ihm z.B. durch Unternehmensverlagerungen ins Ausland oder internationale Gestaltungen Steuereinnahmen vorenthalten. Diese Einnahmen braucht die öffentliche Hand jedoch, um den Standort attraktiv zu erhalten.¹⁶³

Europapolitische Schädigung

Des weiteren erfolgt europapolitisch betrachtet eine Schädigung, weil die EU-interne Solidarität darunter leidet, daß einige Mitgliedstaaten durch Anreizstrukturen Steuern einnehmen, an deren Entstehung sie nicht beteiligt waren.¹⁶⁴

TANZI betont, daß einseitige staatliche Aktionen, wie beispielsweise die Senkung der Körperschaftsteuer oder der Zinsbesteuerung, zu einer erheblichen Schwächung der Gemeinschaft führen können. Das Verhältnis der Staaten würde dadurch eher durch ein Gegeneinander, als durch ein Miteinander bestimmt.

¹⁶³Vgl. Friedrich Ebert Stiftung, Abteilung Außenpolitikforschung: Binnenmarkt und Währungsunion erfordern Angleichung der Unternehmens- und Kapitalsteuern, Arbeitspapier Nr. 4, Bonn (Mai 1997)

¹⁶⁴Vgl. Ebd.

Besonders problematisch sieht er den bewußten Versuch von Mitgliedstaaten, Vorteile aus den Steuersystemen anderer Länder zu ziehen.¹⁶⁵

Ein weiterer Aspekt ist, daß Länder im Wettbewerb der Standorte ihr Steuersystem benutzen können, um ihre wirtschaftspolitische Einstellung in anderen Ländern durchzusetzen. Konservative Regierungen können Steuer- und Ausgabenreduktionen sowie weniger progressive Steuersysteme in der EU als Ganzes erzwingen.¹⁶⁶

Technische Aspekte

Weiterhin sind technische Probleme zu nennen, die durch die mangelnde Konvergenz der Steuersysteme hervorgerufen werden. Diese werden sogar aus Unternehmenssicht bemängelt. Vertreter EU-weit agierender Unternehmen sehen Nachteile insbesondere in dem zusätzlichen administrativen Aufwand, der dadurch entsteht, daß sie sich mit bis zu 15 verschiedenen Steuersystemen und -jurisdiktionen vertraut machen müssen. In diesem Zusammenhang wird besonders der in den seltensten Fällen realisierbare Verlustausgleich über die Grenze sowie die Gefahr der steuerlichen Doppelbelastung erwähnt.¹⁶⁷ Rechtsformentscheidungen von Tochtergesellschaften im Ausland können auf diese Weise verzerrt werden. Auch die Möglichkeit, durch eine Manipulation firmeninterner Verrechnungspreise Gewinne in Steuer-oasen zu transferieren, fällt unter diesen technischen Aspekt. Eine weitere technische Möglichkeit der "Steuergestaltung", die durch die unterschiedlichen Steuersysteme möglich wird, ist die Vergabe von Krediten von einer Muttergesellschaft an eine ausländische Tochtergesellschaft in einem Hochsteuerland. Insgesamt kann die Steuerlast z.B. dadurch minimiert werden, daß im Ausland die Fremdkapitalzinsen abgezogen werden und sich im Staat der Muttergesellschaft durch die Vergabe des Kredites ebenfalls die Steuerlast vermindert. Einige dieser technischen Probleme oder Möglichkeiten (je nach Sichtweise) sind bereits in Abschnitt 2.2.4 über Steueroasen deutlich geworden.

Allokationsverzerrungen

Ein anderer Faktor, der für eine Steuerharmonisierung spricht, ist die Gefahr von internationalen Allokationsverzerrungen. Während in geschlossenen Volkswirtschaften die Körperschaftsteuer auf die Nachfrager der entsprechenden Produkte überwältzt werden kann, ist diese Möglichkeit in offenen Volkswirtschaften, in denen zu Weltmarktpreisen gehandelt wird, wesentlich geringer. Die Wettbewerbsposition von Unternehmen in den einzelnen Ländern wird dadurch von der Körperschaftsteuer mitbestimmt. Standortentscheidungen, die auf diese Art und

¹⁶⁵Vgl. Tanzi, Vito; Bovenberg, Lans, a.a.O., S. 193

¹⁶⁶Vgl. Ebd., S. 193

¹⁶⁷Vgl. Tabaksblat, M. (Vice-chairman of Unilever N.V.): Harmonisation of Corporation Tax in the EC, the Views of a Multinational, in: Intertax, 1993/1, S. 16-19

Weise beeinflusst werden, wirken dann auf die Allokation von Realkapital ein.¹⁶⁸ Ohne eine gewisse Steuerharmonisierung tendiert diese Kapitalallokation dazu, ineffizient zu sein. Die damit zusammenhängenden Wohlfahrtsverluste können erheblich sein.¹⁶⁹

Währungsunion ohne gewisse Rechtsangleichung?

Die Rechtsangleichung kann insgesamt als bedeutende Vorbedingung für das Realisieren weiterer Integrationsziele gesehen werden. METTE z.B. erachtet die Steuerharmonisierung als Vorbedingung für die endgültige Verwirklichung des Binnenmarktes. Es sei dabei notwendig, daß die Mitgliedstaaten weitere Einschränkungen ihrer nationalen Souveränität akzeptieren, damit insgesamt die Integration voranschreiten kann. "Der Entscheidungsprozeß in der europäischen Steuerpolitik ist aus diesem Grund durch das Spannungsverhältnis zwischen nationaler Souveränität einerseits und europäischer Harmonisierung andererseits gekennzeichnet".¹⁷⁰ Auch die EU-Kommission vertritt in jüngster Zeit weitgehend die Ansicht, daß vor Vollendung der WWU eine gewisse Angleichung erreicht werden muß. Mit der Währungsunion entfallen Kapitalkostenunterschiede in der EU und damit würden sich die Besteuerungsunterschiede verstärkt wettbewerbsstörend auswirken.¹⁷¹

Weltweite Steuerstandards?

Auch über das Gebiet der EU hinausgehend wird von Wissenschaftlern Handlungsbedarf bezüglich internationaler Steuerstandards gesehen. Am 26. September 1996 haben die Teilnehmer der Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik in Kassel zum Ausdruck gebracht, daß die Steuerpolitik ebenso unter dem Zwang der Globalisierung der Märkte steht wie die gesamte Wirtschaft. Vito TANZO vom Internationalen Währungsfonds (Washington) schlug eine internationale Absprache in der Steuerpolitik vor (vergleichbar mit dem Gatt-Abkommen).¹⁷²

¹⁶⁸Vgl. Sinn, Hans-Werner: "Tax Harmonization or Tax Competition in Europe", in: European Economic Review, Papers and Proceedings, Vol.334,1990, S. 489-504

¹⁶⁹Vgl. Tanzi, Vito; Bovenberg, Lans, a.a.O., S. 193

¹⁷⁰Vgl. Mette, Stefan: Steuerpolitik zwischen nationaler Souveränität und europäischer Harmonisierung, in: Kreile, Michael: Die Integration Europas, PVS Sonderheft 23/1992, Opladen 1992, S. 254-273 Zitat: S. 255

¹⁷¹Expertengespräch Maria Rehbinder, 04.07.1997

¹⁷²Vgl. FAZ (27.09.1996): "Wissenschaftler verlangen internationale Steuerstandards"

Er hebt insbesondere drei negative Folgen des internationalen Steuerwettbewerbs hervor:

- a) der Steuerwettbewerb kann zu einem niedrigeren Steuereinkommen der Länder führen,
- b) die Struktur der Steuersysteme verschiebt sich in eine unerwünschte Richtung (stärkere Belastung des Faktors Arbeit) und
- c) die Steuersysteme sind weniger progressiv und insgesamt ungerechter.¹⁷³

4.3. Argumente gegen Steuerharmonisierung

Obwohl die Stimmen für eine gewisse Angleichung in der Steuerpolitik überwiegen und als schlagkräftiger bezeichnet werden können, soll hier auch auf die Vertreter eingegangen werden, die den freien Wettbewerb der (Steuer-)systeme favorisieren. Viele Argumente der Harmonisierungsgegner beruhen auf volkswirtschaftlichen Gleichgewichtsmodellen ohne Berücksichtigung anderer Aspekte.¹⁷⁴

Von einigen Autoren wird gegen eine Steuerharmonisierung das Argument vorgebracht, die konkrete Inzidenz der Körperschaftsteuer sei noch nicht ausreichend bekannt. Man könne z.B. noch nicht abschließend sagen, ob diese im Endeffekt eher von den Kapitalgebern, den Arbeitnehmern, den Lieferanten oder den Käufern der Produkte getragen wird. Eine Steuerharmonisierung würde die unter Allokationsgesichtspunkten beste Kombination von Elementen bestehender Steuersysteme erfordern. Nach dem bisherigen Stand der Wissenschaft sei aber noch nicht erwiesen, welche Elemente dies seien.¹⁷⁵

Ferner wird das Argument vertreten, daß viele der bestehenden Steuersysteme bereits national Verzerrungen auslösen, die nicht durch EU-weite Angleichung verschwinden würden. Den Steuerwettbewerb könne man als Möglichkeit für Unternehmen ansehen, auf ein ineffizientes Steuersystem zu reagieren, indem der Standort gewechselt bzw. Kapital exportiert wird. Auf diese Art und Weise fördere Steuerwettbewerb Reformen und führe zu flexiblen Lösungsansätzen. Wettbewerb wird dabei als Koordinationsmechanismus angesehen.¹⁷⁶

Vielfach wird in diesem Zusammenhang weiterhin behauptet, internationaler Steuerwettbewerb führe durch die Androhung oder den realen Abfluß von In-

¹⁷³Vgl. Vito Tanzi: "Globalization, Tax competition and the Future of Tax Systems", Paper presented at the Plenary Session of the Annual Meeting of the German "Verein für Socialpolitik" in Kassel, 25.09.1996

¹⁷⁴Expertengespräch Heiko Martens, 03.07.1997

¹⁷⁵Vgl. Bradford, David F.: *Untangling the Income Tax.*, Cambridge, Mass., 1986, insbesondere Kapitel 7; vgl. auch Whalley, John: *Lessons from General Equilibrium Models*", In: Henry J. Aaron; Galper, Harvey; Pechman, Joseph A. (Hrsg.): *Uneasy Compromise. Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax*, Washington 1988, S.15-50; Whalley versucht sein Argument anhand verschiedener Gleichgewichtsmodelle zu belegen.

¹⁷⁶Vgl. Hayek, Friedrich A. von: *Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren*, Kieler Vorträge, 56, Tübingen 1968, vgl. ebenfalls Hayek, Friedrich A. von: *Law, Legislation and Liberty, Vol.II: The Mirage of Social Justice*, London 1976

vestitionen zu erhöhtem Druck auf die nationalen Regierungen, öffentliche Güter effizienter bereitzustellen. Diesem Argument liegt der Gedanke zugrunde, daß auch Politiker und Bürokraten als rationale Wirtschaftssubjekte versuchen, ihre eigene Wohlfahrt zu erhöhen und nicht uneingeschränkt im Sinne der Allgemeinheit handeln. Steuerharmonisierung wird überspitzt als Steuerkartell bezeichnet, in dem höhere Steuern im Sinne von höheren Preisen für öffentliche Güter verlangt werden als unter Wettbewerb.¹⁷⁷ Steuerwettbewerb wird hier als zusätzliche Restriktion und notwendiger Schritt in Richtung "schlanker Staat" gesehen. Dem Wettbewerb werden in diesem Kontext dynamischere Züge zugeschrieben als der "schwerfälligen Beschlußfassung im EU-Ministerrat".¹⁷⁸

Befürworter einer Steuerharmonisierung durch die EU setzen dem entgegen, der besondere Charakter öffentlicher Aufgaben verbiete eine Einschränkung von politischen Handlungsspielräumen durch Wettbewerb. Eine Analogie zwischen dem effizienz erhöhenden Wettbewerb zwischen Unternehmen und dem Wettbewerb zwischen Standorten bzw. Ländern wird von Gegnern des Wettbewerbsarguments kritisiert.¹⁷⁹

Dem Allokationsargument der Harmonisierungsbefürworter setzen Gegner entgegen, daß optimale Allokation sich nicht messen ließe. Entscheidend sei in diesem Zusammenhang, auch staatliche Leistungen als Gegenstück zu den Steuerzahlungen mit in die Argumentation einzubeziehen. Ob mit einer fortschreitenden Steuerharmonisierung auch eine Konvergenz der staatlichen Leistungen einhergehe, sei sehr zweifelhaft, wodurch eine insgesamt heterogene Situation bestehen bliebe.¹⁸⁰

Vertreter des ungezügelter Wettbewerbs zwischen den Steuersystemen betonen weiterhin die Tatsache, daß auch Europa keine Insel sei, sondern als Teil der Weltwirtschaft im Konkurrenzkampf bestehen müsse. Eine Angleichung innerhalb der EU könnte demnach dazu führen, daß Steueroasen in anderen Ländern aufgesucht werden.¹⁸¹

Einige Autoren halten es als Fazit ihrer Überlegungen für wünschenswert, den Systemwettbewerb und die Harmonisierung durch Richtlinien der EU nebeneinander wirken zu lassen. Sie vertreten die Ansicht, daß von dem Wettbewerb der Systeme die stärkeren Impulse ausgehen, weshalb nicht auf ihn verzichtet werden sollte. Da das Risiko eines unfairen Steuerdumpings jedoch unübersehbar ist, müssen gleichzeitig Auffanglinien gezogen werden.¹⁸²

¹⁷⁷Vgl. Cnossen, Sijbren: "On the Direction of Tax Harmonization in the European Community", in: Siebert, Horst (Hrsg.): Reforming Capital Income Taxation, Tübingen 1990, S. 209-227

¹⁷⁸Merkert, Hubert, a.a.O., S.48

¹⁷⁹Vgl. Fuest, Clemens, a.a.O., S. 70

¹⁸⁰Vgl. Salin, Pascal: Comment on Vito Tanzi and A.Lans Bovenberg, "In There a Need for Harmonizing Capital Income Taxes within EC Countries?" in: Siebert, Horst: Reforming Capital Income Taxation, a.a.O., S.198 ff.

¹⁸¹Vgl. Merkert, Hubert, a.a.O., S. 50, sowie Ritter, Wolfgang: Steuerharmonisierung und europäischer Binnenmarkt in: Mellwig, Winfried (Hrsg.): Steuerreform und Steuerharmonisierung, Wiesbaden 1991, S. 11-26

¹⁸²Vgl. beispielsweise Merkert, Hubert, a.a.O., S. 50

4.4. Allgemeine Strategiekontroversen

Die unterschiedlichen Positionen zum Politikfeld “Steuerharmonisierung” lassen sich auch als Teil von allgemein in der EU vertretenen Ordnungsvorstellungen oder Handlungsstrategien begreifen. Die beiden Meinungspole kann man generell mit den Begriffen Marktintegration versus Politikintegration umschreiben. Die Vorstellung, die Integration der Länder der EU durch den Markt voranzutreiben, wird besonders von neoliberalen oder neokonservativen politischen Kräften vertreten, ebenso wie von den “Gewinnern” der wirtschaftlichen Integration. Die Vorstellung, mit möglichst wenig staatlicher Koordinierung und sozialer Regelung die besten wirtschaftlichen Ergebnisse zu erzielen, hat sich im Laufe der 80er Jahre in zahlreichen westlich-kapitalistischen Staaten durchgesetzt. Die Umsetzung dieser Konzeption bei der Vollendung des Binnenmarktes und der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion (EWWU) wäre “das größte De-Regulierungsprojekt der modernen Wirtschaftsgeschichte”¹⁸³ Die Ansicht, der Wettbewerb entscheide über die letztendlich adäquaten und besten Politiken und Institutionen, wird auch als funktionelle Integration bezeichnet. Dabei wird Harmonisierung nicht mehr dem Wettbewerb vorausgesetzt, sondern folgt ihm nach; allerdings durch freiwillige Regelungen oder Disziplinierungen der einzelnen Staaten. Dieses Leitbild ist derzeit vielfach bestimmend für die bei der Vollendung des Binnenmarktes eingesetzten Verfahren.¹⁸⁴ Das seit Beginn der 90er Jahre propagierte Subsidiaritätsprinzip unterstützt diese Idee, denn die Methode der gegenseitigen Anerkennung führt zu einer wachsenden Liberalisierung und damit zu einer zunehmenden Konkurrenz zwischen Standards, Regeln, Produkten, Unternehmen und Systemen innerhalb der EU.

Institutionelle Integration oder auch Politikintegration dagegen beinhaltet eine aktive Abstimmung und Angleichung der Politik u.a. mit Hilfe supranationaler Institutionen und internationaler Organisationen. Durch gemeinschaftliche Rechtsetzung sollen beispielsweise hinsichtlich sozialer und ökologischer Aspekte Auffanglinien nach unten eingesetzt werden. Die nationalen Regierungen geben einen Teil ihrer Souveränität auf. Am Ziel dieser Konzeption steht die politische Union. Diese Position wird größtenteils von Linksparteien, Gewerkschaften und Teilen der Kommission vertreten. Weiterhin sind es die wirtschaftlich weniger starken Mitgliedstaaten, die eine politische Union mit wohlfahrtsstaatlichen Elementen befürworten und sich dadurch auch den Abbau unterschiedlicher Leistungsunterschiede erhoffen.¹⁸⁵

Der ehemalige EU-Kommissar NARJES betont in diesem Zusammenhang, Deutschland müsse “die Hand am Drücker behalten”, um der Gefahr des “soak

¹⁸³Narjes in Platzer, Hans-Wolfgang, a.a.O., S. 43

¹⁸⁴Vgl. Platzer, Hans-Wolfgang, a.a.O., S. 42 ff., vgl. auch Zschiedrich, Harald: Binnenmarkt Europa, Wiesbaden 1993, S. 62 ff.

¹⁸⁵Vgl. Ebd.

the rich" vorzubeugen. Dies würde insbesondere bei einem Anwachsen der Gemeinschaft notwendig werden. Auch wenn dies Entscheidungsprozesse verlangsamt, sollte Deutschland daher bei entscheidenden Fragen auf dem Einstimmigkeitsprinzip beharren.

NARJES befürwortet eine Kombination der beiden dargestellten Strategien. Mit Blick auf den Weltmarkt hält er ein geschlossenes, handlungsfähiges Auftreten der EU nach außen für unumgänglich. Bei der Lösung von Weltproblemen müsse mit einer Stimme gesprochen werden, was die Verlagerung von Kompetenzen auf die supranationale Ebene notwendig macht und die irreversible Verengung von Handlungsspielräumen insbesondere auf nationaler Ebene bedingt. Bei Fragen nach dem Harmonisierungsbedarf einzelner Regelungen erwartet er jedoch vom Wettbewerb der Systeme mehr Vorteile, als von einer einheitlichen europäischen Regelung. Harmonisierung von oben soll nur dort erfolgen, wo sonst Verzerrungen auftreten.¹⁸⁶

Harmonisierungs- und Wettbewerbsstrategien wären demnach keine Gegensätze, sondern würden sich gegenseitig in der Form ergänzen, daß Harmonisierungsschritte dann eingeleitet werden, wenn der Wettbewerb zu unerwünschten Verzerrungen führt.

Auch bezüglich des endgültigen Ziels einer europäischen Integration gibt es unterschiedliche politische Konzeptionen. Die zwei grundsätzlichen Modelle werden dabei durch den europäischen Staatenbund einerseits (verbunden mit dem Prinzip des Intergouvernementalismus) und den europäischen Bundesstaat andererseits (verbunden mit dem Prinzip der Supranationalität) dargestellt. Das erstgenannte Modell impliziert den Fortbestand nationaler Souveränität und eine auf freiwilliger Basis beruhende Kooperation. Dies stände in Zusammenhang mit der eben dargestellten Strategie des "Wettbewerbs der Systeme". Das zweite Modell hingegen zielt auf eine überstaatliche Vergemeinschaftung und auf einen großen föderalistischen Staat ab, in dem die einzelnen Mitgliedstaaten ihre Souveränität weitgehend aufgeben.¹⁸⁷

¹⁸⁶Expertengespräch Narjes, 17.06.1997

¹⁸⁷Vgl. Platzer, Wolfgang, a.a.O., S. 34 ff.

5. Möglichkeiten und Grenzen für eine weitere Angleichung der Unternehmenssteuern in der EU

Im letzten Kapitel wurden verschiedene rechtliche, politische und wirtschaftliche Argumente dargestellt, die in der Diskussion für bzw. gegen eine weitere Steuerharmonisierung vertreten werden. Da die Argumente für eine gewisse Angleichung überwiegen, ist zudem von Bedeutung, welche strukturellen Hindernisse fortschreitenden Harmonisierungsschritten entgegenstehen. Die unterschiedlichen (theoretischen) Möglichkeiten sowie strukturellen Grenzen sollen im Folgenden erörtert werden.

5.1. Alternative Möglichkeiten einer weiterführenden Harmonisierung

Die Möglichkeiten, weiterführende Harmonisierungsschritte durchzuführen, beziehen sich zum einen auf die möglichen Wege, das Ziel einer Verbesserung der europäischen Steuerpolitik zu erreichen. Dazu gehört die Vollharmonisierung, z.B. durch eine europäische Steuergesetzgebungskompetenz, die Harmonisierung durch die Rechtsprechung des EuGH, die Harmonisierung durch sekundäres Gemeinschaftsrecht sowie die Einigung über einen Verhaltenskodex. Als vierter Schritt könnte ein unabhängiges Aufeinanderzugehen der nationalen Regierungen bezeichnet werden. Zum anderen zählen zu den Möglichkeiten der Harmonisierung die inhaltlich wichtigsten Aspekte, die (am ehesten wohl durch die Richtliniengesetzgebung) angegangen werden müßten und daher, aufbauend auf die in Kapitel 2 dargestellte Analyse der Unternehmensbesteuerung in der EU, im Folgenden ebenfalls kurz angeschnitten werden.

5.1.2. Vollharmonisierung

Eine Vollharmonisierung würde die gleiche Steuergesetzgebung in allen Ländern der EU bedeuten. Notwendig wären entweder völlig identische Steuergesetze in allen Mitgliedstaaten oder eine europäische Steuergesetzgebungskompetenz.¹⁸⁸ Vorstellbar wäre z.B. eine einzige europäische Körperschaftsteuer, die von einer europäischen Institution erhoben wird und anschließend nach dem Prinzip des Finanzausgleichs auf alle Mitgliedsländer verteilt wird. Möglich wäre auch, diese Vorgehensweise lediglich für die Unternehmensteuern einzufüh-

¹⁸⁸Vgl. Stockmann, Frank: Möglichkeiten und Grenzen der Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft in: Finanz-Rundschau Einkommensteuer, 20/96, 23.10.96, 78. Jahrgang, S. 693-728

ren, und die Besteuerung anderer (eher immobilier) Faktoren bei den einzelnen Ländern zu belassen.¹⁸⁹ Die Realisierung einer einzigen von einem zentralen Hoheitsträger erhobenen Körperschaftsteuer ist am wahrscheinlichsten unter den Bedingungen einer politischen Union. Die Verschmelzung der verschiedenen Mitgliedstaaten zu einer politischen Union wird zwar häufig als langfristiges Ziel der EU genannt, kurzfristig ist dieses aber wohl kaum zu erreichen. Daher sind Formen der Teilharmonisierung zu prüfen, die ebenfalls eine Annäherung an das von Harmonisierungsbefürwortern angestrebte Ziel erreichen sollen.

5.1.3. Angleichung durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)

Der EuGH gehört zu den Hauptorganen der EU. Der Gerichtshof fällt seine Entscheidungen nach dem Mehrheitsprinzip und setzt seine eigenen Vorstellungen von Recht und Gerechtigkeit weitgehend ohne Einfluß der Mitgliedstaaten durch. Er hat zahlreiche Impulse für die Entwicklung des Gemeinschaftsrechts gesetzt und damit zur Vertiefung der Integration beigetragen.¹⁹⁰ Seit etwa 10 Jahren entscheidet das Gericht auch Fälle aus dem Bereich der direkten Besteuerung. Auch in diesem Feld hat sich der EuGH als Motor der Integration bewiesen. Insbesondere auf den Diskriminierungsschutz legt der EuGH sehr viel Wert, z.B. bei der Behandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen (sowohl natürliche Personen, als auch Unternehmen), also bei der steuerlichen Gleichbehandlung von Steuerinländern und Steuerausländern. Da sich die europäische Vereinigung im politischen Bereich sehr zögernd vollzieht, wird dem EuGH als Motor der Integration zunehmend Bedeutung beigemessen. Während nämlich zahlreiche Richtlinien am Einstimmigkeitsprinzip scheitern, sind die Urteile des Gerichts in jedem Fall umzusetzen. Das Gericht kann somit beispielsweise bestehende Verpflichtungen der Mitgliedstaaten auf einen aktuellen Stand bringen und konkretisieren.¹⁹¹ Urteile mit größerer Tragweite waren etwa die Entscheidungen um "avoir fiscal", "Dayly Mail", "Bachmann" und "Commerzbank".¹⁹² Die Lösung von komplexen Problemen, beispielsweise die der

¹⁸⁹Vgl. Tabaksblat, M., a.a.O., S. 16-19

¹⁹⁰Vgl. Weidenfeld, Werner; Wessels, Wolfgang (Hrsg.): Europa von A-Z, a.a.O., S. 179-182

¹⁹¹Vgl. Jann, Martin: The Court of Justice of the European Communities and its impact on direct taxation, in: ec tax review, 1996/4, S.160, vgl. auch: Stockmann, Frank, a.a.O., S. 696; sowie: Jahndorf, Christian: Zusammenfassung einer Podiumsdiskussion zur Steuerharmonisierung in Europa, in: Birk, Dieter; Ehlers, Dirk (Hrsg.), a.a.O., S.51 ff.

¹⁹²Zum genauen Inhalt und den Auswirkungen dieser Urteile siehe Jacobs, Otto: Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Auflage, München 1995, S. 109 ff.

Körperschaftsteuersysteme in der EU, können sicher nicht nur mit der Rechtsprechung gelöst werden, sondern bedürfen Veränderungen der Gesetzgebung.¹⁹³

5.1.4. Angleichung durch partielle Lösungen im Bereich des sekundären Gemeinschaftsrechts

Bisher haben sich zwei Grundprobleme herauskristallisiert, die der Konzeption eines europäischen Binnenmarktes entgegenstehen:

Zum einen sind es Hemmnisse bei der grenzüberschreitenden Tätigkeit von Unternehmen, insbesondere das Problem der steuerlichen Doppelbelastung, was in erster Linie aus Unternehmenssicht als ungerechtfertigt angesehen wird. Zum anderen ist es das Problem der Minderbesteuerung, ausgelöst durch die offenkundigen Differenzen innerhalb der EU hinsichtlich der Unternehmensbesteuerung mit dem Extremfall der steuerlichen Sonderregelungen (Steueroasen), die bestimmte Länder für spezielle Sachverhalte anbieten. Dieser Mißstand steht ebenfalls einem gemeinsamen Binnenmarkt entgegen, da er zu Verzerrungen führt. Er wirkt sich aber vorrangig zum Nachteil der Mitgliedstaaten aus, die eine vergleichsweise hohe Unternehmensbesteuerung und keine steuerlichen Sonderregelungen haben.

Beide Aspekte verlangen zumindest bei einigen sehr groben und offensichtlichen Unzulänglichkeiten Verbesserungsmaßnahmen, die vermutlich nicht durch die Marktkräfte erreicht werden können und daher vorwiegend durch sekundäres Gemeinschaftsrecht durchgesetzt werden müßten. Im folgenden sollen die wichtigsten Punkte aufgezeigt werden, bei denen eine Verbesserung durch die Richtliniensetzung der EU wünschenswert wäre.

5.1.4.5. Fortentwicklung des internationalen Steuerrechts

Die Mutter-Tochter-Richtlinie gewährt die Nichterhebung von Quellensteuern auf Schachteldividenden und die Einmalbelastung von EU-weit agierenden Unternehmen. Den Zielen der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit ist man dadurch ein gutes Stück näher gekommen. Es existieren jedoch weiterhin gewisse Einschränkungen und Doppelbelastungen. Wollte man das eigentliche Ziel der Richtlinie konsequent durchsetzen, müßte z.B. die Beteiligungsquote von 25% weiter gesenkt werden. Ferner sind Muttergesellschaften, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft bestehen, bisher von der Begünsti-

¹⁹³Vgl. Saß, Gerd: Einflüsse des Binnenmarktes auf die nationalen Steuerordnungen, in: Lehner, Moris: Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, S. 31-45, vgl. auch: Saß, Gert: Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht, in: DB, Heft 17/1992, S. 857-864

gung ausgeschlossen, was mit Blick auf den Aspekt der Rechtsformneutralität zu bemängeln ist.¹⁹⁴

Bzgl. der Fusionsrichtlinie, die wesentlich zur Beseitigung steuerlicher Hemmnisse und Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU beigetragen hat, besteht ebenfalls weiterer Handlungsbedarf. Ein gewichtiger Nachteil ist die Tatsache, daß bisher zwar die steuerrechtlichen, aber noch nicht die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen für grenzüberschreitende Fusionen, Spaltungen und Einbringungen geschaffen worden sind. Ferner läßt sich die Fusionsrichtlinie, ebenso wie die Mutter-Tochter-Richtlinie, nur auf Kapitalgesellschaften anwenden. Dies kann als Benachteiligung für andere Rechtsformen betrachtet und als unvereinbar mit dem Gebot der Niederlassungsfreiheit angesehen werden.¹⁹⁵

Jüngere Richtlinienvorschläge auf dem Gebiet der direkten Steuern:

Aus dem Bereich der Beseitigung von Hemmnissen bei grenzüberschreitender Tätigkeit sind zur Verdeutlichung der laufenden Vorhaben auf EU-Ebene vier Richtlinienvorschläge zu nennen. Sie sind von dem historischen Abriß zur Steuerharmonisierung abzugrenzen, da sie noch in Bearbeitung sind und ihre Verabschiedung in der Schwebe ist. Sie stellen daher eine in Zukunft realisierbare, konkrete Möglichkeit der Steuerharmonisierung dar.

Am 26.07.93 kam es seitens der Kommission zu einem Änderungsvorschlag bezüglich der Fusions- und der Mutter-Tochter-Richtlinie. Der Anwendungsbereich soll nun auf alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen ausgeweitet werden, wodurch in Deutschland z.B. Genossenschaften miteinbezogen wären. Eine Berücksichtigung von Personengesellschaften bleibt jedoch weiterhin aus. Als zusätzliche Erweiterung wird vorgeschlagen, daß die bisher auf die Steuern der Tochtergesellschaft beschränkte Anrechnungsmethode bei der Mutter-Tochter-Richtlinie auch auf nachgelagerte (Enkel-) Gesellschaften anwendbar sein soll.¹⁹⁶

Der Vorschlag einer sogenannten Verlustringrichtlinie aus dem Jahre 1990 sieht die Möglichkeit der Geltendmachung von Verlusten ausländischer Direktinvestitionen im Inland vor. Sowohl bzgl. ausländischer Betriebsstätten¹⁹⁷, als auch ausländischer Tochterkapitalgesellschaften soll eine Anerkennung von Verlusten über die Grenze ermöglicht und einheitlich geregelt werden. Als Methoden der Verlustberücksichtigung sind die Anrechnungs- oder die Nachversteuerungsmethode¹⁹⁸ vorgesehen. Ein solcher "Harmonisierungsschritt" wird mit Blick auf die

¹⁹⁴Vgl. Jacobs, Otto: Internationale Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 95 ff., vgl. auch: Lenz, Carl Otto (Hrsg.), a.a.O., S. 576 ff.

¹⁹⁵Vgl. Ebd.

¹⁹⁶Vgl. Jacobs, Otto: Internationale Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 105 f.

¹⁹⁷als Betriebsstätte bezeichnet man rechtlich unselbständige Teilbetriebe

¹⁹⁸bei der Nachversteuerungsmethode wird der ausländische Verlust im Inland im Jahr der Entstehung von der Bemessungsgrundlage ausgenommen, später aber, wenn im Ausland wieder Gewinne gemacht werden, nachver-

Anforderungen des gemeinsamen Binnenmarktes für notwendig gehalten. Interessant ist, daß neben Kapitalgesellschaften auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen mit einbezogen werden.¹⁹⁹ Dies ist einerseits bzgl. der erwünschten Rechtsformneutralität zu begrüßen, andererseits stellt sich unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten die Frage, warum diese Erweiterung bei den anderen Richtlinien nicht erfolgt.

Schon im Jahr 1984 wurde angestrebt, eine Richtlinie durchzusetzen, die den innerstaatlichen Verlustausgleich harmonisiert. In Anlehnung an das deutsche Modell (§10 d EStG) wurde ein zweijähriger Verlustrücktrag und ein unbegrenzter Vortrag von Unternehmensverlusten vorgeschlagen, wodurch auch der grenzüberschreitende Verlustausgleich erleichtert würde.²⁰⁰

Da die steuerliche Behandlung von Verlusten die Risikobereitschaft von Investoren in erheblichem Maße beeinflußt, kann diesem Aspekt große Bedeutung beigemessen werden.

5.1.4.6. Vordringliche “echte” Harmonisierungsschritte bei partieller Angleichung

Eines der größten Probleme im Zusammenhang mit der behandelten Problematik sind die steuerlichen Sonderregelungen (Steueroasen), die tatsächlich nur zu dem Zweck errichtet werden, um durch “Steuergeschenke” Unternehmen anzulocken. Wie bereits erläutert, müssen diese Sonderregelungen größtenteils nach dem Beihilfetatbestand des EG-Vertrages von der Kommission genehmigt werden. Insbesondere WOLFF, Mitglied im Finanzministerium, schlägt als Verbesserungsmaßnahme eine Änderung des Genehmigungsverfahrens vor.²⁰¹

Um die Gefahr des “Steuerdumping” in Grenzen zu halten, könnte in Anlehnung an die Vorschläge des Ruding-Ausschusses ein Mindest-Körperschaftsteuersatz sowie eine Mindest-Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Körperschaftsteuer durch Richtlinien EU-weit durchgesetzt werden. Dies wird besonders von WANDEGRAAF (WSA) befürwortet, der außerdem auch einen Höchstsatz bei der Körperschaftsteuer favorisiert, damit die EU auf dem Weltmarkt konkurrenzfähig bleibt.²⁰²

Die unterschiedlichen Körperschaftsteuersysteme, bzw. die Grundregelungen zwischen Gesellschaft und Aktionär, sind nach Ansicht des Ruding-Ausschusses ein besonderes Hindernis, wenn bis zum Zeitpunkt der Währungsunion auch ein

steuert; bei der Anrechnungsmethode kommt es direkt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zur Verrechnung der Verluste mit inländischen Gewinnen

¹⁹⁹Vgl. Endres, Dieter: Steuerliche Aspekte der europäischen Integration, in: RIW, Heft 7/1994, S. 572-584

²⁰⁰Vgl. Jacobs, Otto: Internationale Unternehmensbesteuerung, a.a.O. S. 105 ff., vgl. auch: Lenz, Carl Otto (Hrsg.), a.a.O., S. 576 ff.

²⁰¹Expertengespräch Ulrich Wolff, 26.06.1997

²⁰²Expertengespräch mit Arie Wandegraaf (WSA), 17.07.1997

einheitlicher europäischer Kapitalmarkt entstehen soll. Es gibt Anhaltspunkte dafür, daß eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme zumindest im Bereich des Möglichen liegt, denn Art. 4 Abs. 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie lautet: "Absatz 1 gilt bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Anwendung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems". Der Hauptaspekt bei Überlegungen zur Angleichung der Systeme ist die Gewährleistung der Neutralität von Kapitalanlagen im In- und Ausland.²⁰³

5.1.4.7. Notwendigkeit einer umfassenden Konzeption

Das Scheitern der Richtlinienvorschläge von 1975 und 1988 zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme bzw. der Gewinnermittlungsvorschriften zeigt, daß bei partiell ausgerichteten Harmonisierungsbestrebungen dennoch eine Gesamtkonzeption vonnöten ist, in die die einzelnen Maßnahmen eingeordnet werden können. Die einzelnen Richtlinien sollten aufeinander aufbauen und zu dem angestrebten Ziel führen. Ansonsten besteht erneut die Gefahr, daß sie abgelehnt werden, weil wiederum andere Bedingungen nicht erfüllt sind. Eine mögliche Vorgehensweise²⁰⁴ wäre dabei, zunächst die Angleichung der Unternehmensteuerarten (Beseitigung von Sondersteuern) anzugehen. Darauf aufbauend wäre eine Vereinheitlichung der Körperschaftsteuersysteme und der Körperschaftsteuersätze umzusetzen, wobei WEIDE ein allgemeines Teilanrechnungsverfahren als plausiblen Kompromiß ansieht.²⁰⁵ Die Anrechnungssatzspanne könnte dabei jedoch weiter geöffnet werden. Auch eine Anrechnungsspanne zwischen 10 und 100% würde dann noch zu einer erheblichen Verbesserung der Kapitalmarktneutralität führen, wenn die Steueranrechnung allen in der EU ansässigen Anteilseignern möglich wird. Die Beseitigung der Sondersteuern und die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme kann als Basis für einen dritten Schritt, die Angleichung der Bemessungsgrundlagen, gesehen werden.

5.1.5. Einigung über einen Verhaltenskodex

Ein in jüngster Zeit vermehrt diskutierter Vorschlag, ist eine Einigung der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex. REHBINDER; WANDEGRAAF und WOLFF erläuterten in den persönlichen Gesprächen, daß einem Zustandekommen dieses Vorhabens in näherer Zukunft mehr Erfolgsaussichten zugesprochen werden, als Harmonisierungsschritten auf Basis der Richtliniengesetzgebung.

²⁰³Vgl. Grotherr, Siegfried: Plädoyer für einen neuen Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme im Europäischen Binnenmarkt, in: DStR 40/92, S. 1388-1393

²⁰⁴Vgl. Weide, Klaus-Michael: Harmonisierung der Unternehmenssteuern in der EG, Aachen 1996, S. 214 ff.

²⁰⁵Vgl. Ebd., S. 219

Ein Verhaltenskodex beinhaltet politisch verbindliche Leitlinien für eine gewisse Fairneß in der Steuerpolitik. Es handelt sich um eine Vereinbarung, die nicht rechtlich durchsetzbar ist, sondern vielmehr über den Druck der Öffentlichkeit wirksam werden soll. Der Verhaltenskodex ist derzeit Gegenstand der Diskussionen der sogenannten "Monti-Gruppe"²⁰⁶. Dabei wird insbesondere darüber verhandelt, wie präzise man die darin verankerten Regeln formulieren kann. Entscheidend ist bei der Debatte, daß die Vertreter der Mitgliedstaaten und der Kommission sich darüber einigen, was genau als unfairer Steuerwettbewerb zu definieren ist.²⁰⁷ Wird dieser Verhaltenskodex zu allgemein gehalten, besteht jedoch die Gefahr, daß sein Einfluß sehr gering bleibt.²⁰⁸

5.1.6. Angleichung auf der Ebene der Mitgliedstaaten

Auch ein freiwilliges "aufeinander zugehen" der nationalen Regierungen kann zu einer fortschreitenden Angleichung führen. Dies kann durch innerstaatliche, unilaterale Maßnahmen erfolgen oder auch durch bilaterale Maßnahmen wie den Abschluß völkerrechtlicher Verträge zwischen den Mitgliedstaaten (z.B. DBAs). In den Expertengesprächen sprach WOLFF dieser Alternative gute Erfolgsaussichten zu. Die von den EU-Mitgliedstaaten in den letzten Jahren durchgeführten Steuerreformen sowie die in Deutschland geplante Steuerreform sieht WOLFF als Beleg für seine Argumentation an.²⁰⁹

Diese Form der Angleichung ist jedoch von den anderen Harmonisierungsmethoden abzugrenzen, da sie einen Wettbewerb der Systeme impliziert und da deshalb sehr umstritten ist, ob sie tatsächlich zu dem angestrebten Ziel führt. Die ausschließliche Anwendung der Strategie, über den Wettbewerb der Systeme eine Angleichung zu erreichen, hat in den Augen vieler gerade in dem komplexen und sensiblen Bereich der Besteuerung kaum Erfolgsaussichten.²¹⁰ Sicher wäre es wünschenswert, wenn die einzelnen Länder der EU aus eigenem Antrieb ihre Steuersysteme reformieren und progressiver gestalten würden und diese dabei aneinander anpassen würden. Unter den momentanen Bedingungen eines teilweise als unfair zu betrachtenden Steuerwettbewerbs ist jedoch kaum zu erwarten daß ein Land unabhängig von dem Einfluß seiner Nachbarländer Reformen durchsetzen würde, die z.B. eine steuerliche Mehrbelastung von internationalen Großkonzernen und eine steuerliche Entlastung des Faktors Arbeit bedeuten könnten. Die Konkurrenz zwischen den Volkswirtschaften, sowie die Macht

²⁰⁶siehe Kapitel 5.3

²⁰⁷Expertengespräch Ulrich Wolff, 26.06.1997

²⁰⁸Expertengespräch Maria Rehbinder, 04.07.1997

²⁰⁹Expertengespräch Ulrich Wolff, 26.06.1997

²¹⁰Vgl. stellvertretend für viele: Weide, Klaus-Michael, a.a.O., S. 275 ff., in den Expertengesprächen betonten dies insbesondere Martens und Wandegraaf

der mit Standortverlagerungen drohenden internationalen Konzerne führen in diesem Zusammenhang zu einer in gewisser Weise eingeschränkten Handlungsfähigkeit der nationalen Regierungen.²¹¹

5.2. Grenzen

Einer fortschreitenden Unternehmensteuerharmonisierung entgegenstehende Grenzen sind bereits teilweise in Abschnitt 4.2 durch die Argumente der Harmonisierungsgegner deutlich geworden. In diesem Kapitel soll nun insbesondere auf die *strukturellen* Grenzen eingegangen werden.

5.2.2. Das Einstimmigkeitsprinzip im Ministerrat

Das *Einstimmigkeitsprinzip* im Ministerrat kann als eine entscheidende strukturelle Hürde bei der Durchsetzung von Harmonisierungsschritten betrachtet werden.²¹² Maria REHBINDER, Leiterin der Generaldirektion XV der Europäischen Kommission, in die der Bereich direkte Steuern fällt, vertritt die Ansicht, daß es ohne das Mehrheitsprinzip im steuerlichen Bereich sehr schwierig sein wird, Entscheidungen zu fällen. Eine Aufgabe des Einstimmigkeitsprinzips sieht sie allerdings als sehr unrealistisch an, weil die Mitgliedstaaten dieses als Beitrag zur Erhaltung ihrer Souveränität ansehen.²¹³ MARTENS betont ebenfalls, daß gerade das Erheben von Steuern eines der Grundrechte des Staatswesens ist; ein Bereich, in dem die Staaten besonders ungerne ihre Souveränität aufgeben.²¹⁴ NARJES vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, "Souveränität" sei ein mißbrauchter Begriff im Kampf um Wählerstimmen, der eigentlich in der momentanen politischen Lage, in der es nicht mehr um Krieg und Frieden ginge, keinen Sinn mehr hätte.²¹⁵

KAMPPETER bezeichnet die mit dem Einstimmigkeitsprinzip gleichgesetzte Souveränität der Mitgliedstaaten in der Steuerpolitik als eine Illusion. Er betont, daß im Steuerbereich die einzelnen Länder mittlerweile sehr stark auf die Kooperation anderer EU-Staaten angewiesen sind, was besonders bei der Kapitalertrags- und Energiebesteuerung deutlich wird. Gleichzeitig besteht die Gefahr von "free-rider"-Verhalten einzelner Länder. Da durch das Einstimmigkeitsprinzip die Durchsetzung einer von der Mehrheit der Mitgliedstaaten gewünschten Entscheidung oftmals verhindert wird, "würde die Einführung des Mehrheits-

²¹¹Expertengespräch Heiko Martens, 03.07.1997

²¹²Vgl. Stockmann, Frank, a.a.O. S. 697

²¹³Expertengespräch Maria Rehbinder, 04.07.1997

²¹⁴Expertengespräch Heiko Martens, 03.07.1997

²¹⁵Expertengespräch Karl-Heinz Narjes, 17.06.1997

prinzips für Mitgliedstaaten, die an kooperativen Lösungen interessiert sind, nicht einen Souveränitätsverlust, sondern umgekehrt einen Souveränitätsgewinn bedeuten”.²¹⁶

Zahlreiche Richtlinienvorschläge der Kommission fanden auch vom WSA sowie vom Parlament Zustimmung; im Ministerrat war jedoch anschließend keine Einigung erreichbar. WANDEGRAAF, seit 30 Jahren im WSA tätig, nennt als Haupthindernis England und Dänemark, die - auch wenn zwischen den restlichen Mitgliedstaaten Einigkeit herrschte - im steuerlichen Bereich oft “blockiert” haben.²¹⁷

Die einzigen Länder, die sich öffentlich für das Mehrheitsprinzip in Steuerangelegenheiten aussprechen sind Österreich, Belgien und Italien.²¹⁸

5.2.3. Subsidiaritätsprinzip und Postulat der Erforderlichkeit

Zur Zeit beschränkt sich das Tätigwerden der EU auf die Zielvorgaben des EG-Vertrages. Art. 100 EG-Vertrag, der hier herangezogen wird, erschwert jedoch in zweifacher Hinsicht das Umsetzen von Richtlinien zur Harmonisierung der direkten Steuern.

Er verlangt als Voraussetzung, daß *unmittelbare* Auswirkungen der Vorschriften auf die Errichtung oder das Funktionieren des gemeinsamen Marktes bestehen. Damit steht jede potentielle Maßnahme auf dem *Prüfstand der Erforderlichkeit*. An diesem Punkt bietet sich Harmonisierungsgegnern eine hervorragende Stütze ihrer Argumentation, da viele von Befürwortern vorgeschlagene Maßnahmen zwar nützlich für den Binnenmarkt sind, aber auch als nicht *unmittelbar* notwendig bezeichnet werden können. Sicherlich läßt sich unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Errichtung und das Funktionieren eines gemeinsamen Marktes auch ohne entsprechende Maßnahmen erreichen, fraglich bleibt jedoch, welche Aspekte dabei unberücksichtigt bleiben.

In diesem Kontext ist auch das *Subsidiaritätsprinzip* erneut zu nennen. Entsprechend diesem Prinzip sollen nur diejenigen Bereiche auf EU-Ebene geregelt werden, die die Mitgliedstaaten nicht auch selbst ebenso gut regeln können. Daher muß von irgendeiner Seite entschieden werden, bei welchen Punkten eine Verlagerung auf die supranationale Ebene *erforderlich* ist. Dies geschieht derzeit durch mehrmals jährlich stattfindende Treffen von Vertretern der nationalen Finanzministerien mit Vertretern der Kommission. Von deutscher Seite aus sind beispielsweise der Finanzminister Waigel, dessen parlamentarischer Staatssekretär Hauser, sowie Wolff, Referatsleiter des für den Bereich “Steuern” zuständigen Referats IV, C 1 im Finanzministerium, vertreten. Diese Gruppe um Ma-

²¹⁶Friedrich-Ebert-Stiftung (1997), a.a.O., S. 8

²¹⁷Expertengespräch Arie Wandegraaf, 17.07.1997

²¹⁸Financial Times: (29.07.1997) The big catch,

rio Monti soll zur Diskussion und Meinungsbildung hinsichtlich der Steuerpolitik beitragen.²¹⁹ Ob dadurch eine *Transparenz der Entscheidungsfindung* für Außenstehende gewährt wird, sei dahingestellt.

5.2.4. Das Verhältnis direkte/ indirekte Steuern

Ein weiteres strukturelles Hindernis, das besonders NARJES hervorhebt, ist das in den Mitgliedstaaten sehr unterschiedliche Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern.²²⁰ In den Ländern des Mittelmeerraums sind die relativ hohen Sätze bei den indirekten Steuern vor allem auf die Mentalität der Menschen zurückzuführen, die es dem Staat durch ihr Verhalten schwer machen, die direkten Steuern einzutreiben (z.B. dadurch, daß sie keine ordentlichen Bücher führen). Diese Tatsache verdeutlicht auch die zentrale und über lange Zeit gewachsene Bedeutung der Steuereinnahmen in den jeweiligen Finanzsystemen der Mitgliedstaaten, die Probleme und Widerstände bei einer versuchten Rechtsangleichung mit sich bringt. In Dänemark beispielsweise werden fast alle Sozialleistungen aus dem Steueraufkommen bezahlt. Bei einer Vollharmonisierung wären erhebliche Eingriffe in das Finanzsystem des Landes notwendig, wozu derzeit wohl der politische Wille fehlt.²²¹

5.2.5. Konflikte im Verflechtungssystem zwischen supranationaler und nationaler Ebene

Wie bereits in Abschnitt 4.4 deutlich wurde, ist die Entwicklung der Unternehmensteuerharmonisierung in der EU in Zusammenhang mit allgemeinen Auffassungen bzgl. des Fortgangs der EU zu sehen. Dies kam insbesondere in dem Expertengespräch mit WOLFF zum Ausdruck. WOLFF, der damit weitgehend die Meinung der Bundesregierung vertritt, wollte sich in einem persönlichen Gespräch nicht eindeutig darauf festlegen, ob er weitergehende Harmonisierungsschritte für nötig hält. Er macht die Beantwortung dieser Frage davon abhängig, wie sich die europäische Integration allgemein entwickelt, was zur Zeit noch ungewiß ist. Bei einer verstärkten Politikintegration würde auch die Möglichkeit und Wahrscheinlichkeit einer fortschreitenden Steuerharmonisierung wachsen. In der momentanen Situation hält er allerdings einen Wettbewerb der Systeme für flexibler. Als Beispiel führt er den Vorschlag der Kommission von 1975 an, Höchst- und Mindestsätze für die Körperschaftsteuer festzusetzen. 1986 hat die

²¹⁹Expertengespräch Ulrich Wolff, 26.06.1997

²²⁰Expertengespräch Karl-Heinz Narjes, 17.06.1997

²²¹Vgl. Thömmes, Ottmar: Steuerrecht, in: Lenz, Carl Otto (Hrsg.): EG-Handbuch Recht im Binnenmarkt, Berlin 1994, S. 565 f.

USA eine Steuerreform mit drastischen Senkungen der Unternehmensbesteuerung vorgenommen. Der größte Teil der westlichen Welt ist diesem Trend mittlerweile zumindest tendenziell gefolgt. Wäre die Richtlinie damals verabschiedet worden, so WOLFF, hätte kein Land der EU ohne Zustimmung der anderen Länder reagieren können. Diese Argumentation macht deutlich, daß man sich im Bonner Finanzministerium offensichtlich bewußt auf den Steuerwettbewerb einläßt. Wenn sich nun Deutschland durch eine Steuerreform an den europäischen Durchschnitt angleicht, würde das von der Regierung als Argument gegen eine Steuerharmonisierung gewertet. Da es noch kein Einvernehmen darüber gibt, wohin die Europäische Union politisch marschiert, muß - so WOLFF - jeder Finanzminister darauf achten, daß er seine finanz- und steuerpolitische Souveränität behält. Er betont dabei mit Blick auf die EWWU, daß die Länder durch das wegfallende Instrument der Währungssteuerung vermehrten Wert darauf legen, mit den verbleibenden Instrumenten umzugehen. Dazu gehören in besonderem Maße die Steuern²²².

Die Kommission zieht in diesem Zusammenhang einen gegenteiligen Schluß: Da mit der Vollendung der Währungsunion die Kapitalkostenunterschiede in der EU wegfallen, würden sich die Besteuerungsunterschiede verstärkt wettbewerbsstörend auswirken.²²³

Insbesondere das Gespräch mit Referatsleiter WOLFF verdeutlicht, daß die Beziehung zwischen Regierung und EU-Kommission eher durch eine "Gegeneinander", als durch ein "Miteinander" bestimmt ist. Die Mitgliedstaaten z.B. verlangen von der Kommission eine Änderung der Beihilfepolitik, für die sie nach dem EG-Vertrag alleine zuständig ist, während die Kommission die Mitgliedstaaten (im Gegenzug!) zu einer Änderung ihrer Steuerpolitik auffordert. Offensichtlich ist keine Seite bereit, ohne Mitwirken der anderen Seite einen Schritt vorzunehmen.

Eine auffällige Gemeinsamkeit bei allen geführten Expertengesprächen war, daß bei der Frage nach der Notwendigkeit weiterer Harmonisierungsschritte sofort der Aspekt der Umsetzbarkeit bzw. Praktikabilität im Vordergrund stand. Viele der hochgesteckten Ziele und Ideen zur Verbesserung der Situation, die seit 40 Jahren in der Diskussion sind, werden jetzt nicht mehr erwähnt, da sie ohnehin für nicht umsetzbar gehalten werden. WOLFF unterstreicht, daß man nicht durch das Orientieren an langfristigen, strategischen Zielen die Suche nach konkreten Problemlösungen verdrängen sollte. Mit Blick auf die beiden Monti-Berichte äußerte er, die Kommission hätte einige der dort geäußerten *Illusionen* bereits wieder aufgegeben.²²⁴

²²²Expertengespräch Ulrich Wolff, 26.06.1997

²²³Expertengespräch Maria Rehbinder (Kommission), 04.07.1997

²²⁴Expertengespräch Ulrich Wolff, 26.06.1997

Bisher ist die EU lediglich als Gefüge zu bezeichnen, das sich schrittweise fortbildet, während das Endziel noch nicht feststeht.²²⁵ Sie übt aber durch ihr Institutionengefüge mit Rechtsetzungsbefugnis Einfluß auf die Rechtsentwicklung der Mitgliedstaaten aus, wodurch es zu einer engen Verbindung zwischen der nationalen und der supranationalen Handlungsebene kommt. Da der Rat der EU gleichzeitig die Interessen der Mitgliedstaaten auf EU-Ebene vertritt und über die allgemeine Entscheidungskompetenz verfügt, kann ihm eine dominierende Funktion in diesem auch als Verflechtungssystem bezeichneten Mehrebenensystem zugesprochen werden.²²⁶ Die das Gemeinschaftsinteresse verkörpernden Institutionen (Kommission, Parlament und WSA) nehmen demgegenüber in der Endphase des Entscheidungsprozesses auf EU-Ebene eine eher schwache Rolle ein. Diese Problematik wird durch das Politikfeld Steuerharmonisierung besonders deutlich. Die zahlreichen Richtlinienentwürfe, die seit den 60er Jahren von der Kommission vorgebracht wurden, waren inhaltlich recht weitreichend, was auch dadurch bedingt war, daß sie zu Beginn des Entscheidungsprozesses, beispielsweise in den Phasen der Problemdefinition, von den integrationsfreundlichen Akteuren bestimmt waren. Im weiteren Verlauf des Entscheidungsprozesses, wenn sich der Verhandlungsschwerpunkt in den Ministerrat verlagert, gewinnen die Kräfte zunehmend an Einfluß, die einer fortschreitenden Politikintegration eher zögerlich gegenüberstehen. Vorwiegend im Bereich der Besteuerung wird dabei deutlich, wie ungern die Mitgliedstaaten auf Teile ihrer Souveränität verzichten und Handlungskompetenzen an die höhere Ebene abgeben wollen. In den Ad-hoc-Arbeitsgruppen des Ministerrates werden von Fachleuten der nationalen Finanzministerien Kompromisse ausgehandelt oder der ursprüngliche Vorschlag wird völlig abgelehnt. Die Möglichkeiten der Einflußnahme der anderen EU-Institutionen sinkt also im Verlauf der Entscheidungsprozesse stetig, dem Parlament bleibt lediglich die Möglichkeit, nach Art. 100 EG-Vertrag die notwendige Stellungnahme zu einem Richtlinienvorschlag zu verweigern. Dieser Verlauf der Entscheidungsprozesse weist ein gewisses Demokratiedefizit auf. Richtlinien werden in den Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt. Entscheidungen, die normalerweise von den nationalen Parlamenten legitimiert werden müssen, werden nun vom Ministerrat verabschiedet. Es kann in diesem Kontext als wünschenswert im Sinne einer demokratischeren Vorgehensweise angesehen werden, das Europäische Parlament mit mehr Rechten auszustatten.²²⁷ Dies macht deutlich, daß die Grenzen, die zur Zeit Verbesserungen der Steuerpolitik in der EU entgegenstehen, in starkem Maße durch allgemeine Integrationsprobleme, durch die Problematik des Verflechtungssystems zwischen supranationaler und nationaler Ebene sowie durch die damit zusammenhängenden

²²⁵Vgl. Mette, Stefan: Europäischer Binnenmarkt und Mehrwertsteuerharmonisierung, a.a.O., S. 215

²²⁶Vgl. Puchala, D.: Of Blind Men, Elephants and International Integration, in: Journal of Common Market Studies X, S. 267-284

²²⁷Vgl. Mette, Stefan, Europäischer Binnenmarkt und Mehrwertsteuerharmonisierung, a.a.O., S. 215 ff.

schwerfälligen, langwierigen und evtl. mit einem Demokratiedefizit behafteten Entscheidungsprozesse mitbestimmt werden.

5.3. Die aktuelle EU-Debatte über das Steuerwesen

Die seit 1996 zu beobachtenden Entwicklungen in der europäischen Steuerpolitik sind nicht unter dem Abschnitt über die historische Entwicklung der Unternehmensbesteuerung aufgeführt, da die seit dem in Gang gekommenen Diskussionen noch nicht abgeschlossen sind. Sie geben in besonderem Maße darüber Aufschluß, welche Möglichkeiten und Grenzen sich aus der momentanen Lage heraus für die Steuerpolitik in der EU ergeben.

5.3.2. Der erste Monti-Bericht

Nach mehreren Jahren des Stillstandes hat der für Binnenmarkt, Finanz- und Steuerangelegenheiten zuständige EU-Kommissar Mario MONTI im März 1996 wieder eine Debatte über diese Thematik in Gang gebracht. Der erste sogenannte "Monti-Bericht" mit dem Titel "Steuern in der Europäischen Union" wurde am 20.03.1996 veröffentlicht. Es handelt sich in erster Linie um ein Diskussionspapier für die informelle Tagung der für Wirtschafts- und Finanzfragen zuständigen Minister (ECOFIN-Rat).²²⁸

In diesem ersten Monti-Bericht werden 3 wesentliche Herausforderungen für die Steuerpolitik in der EU genannt:²²⁹

1. Stabilisierung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten

Der zur Zeit bestehende unlautere Wettbewerb im steuerlichen Bereich gäbe besonders mit Blick auf die Steuereinnahmen der Länder, eine effiziente Ressourcenallokation, die Wettbewerbsfähigkeit und die Beschäftigung, Anlaß zur Besorgnis. Als größtes Problem wird dabei die bereits ausführlich dargestellte Verlagerung der steuerlichen Belastung von den übrigen Produktionsfaktoren auf den Faktor Arbeit genannt (bei etwa gleichbleibendem Anteil dieser Einnahmen am BIP der Gemeinschaft).

²²⁸Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Steuern in der Europäischen Union; Brüssel 1996

²²⁹Vgl. Ebd., S. 2-8

2. Reibungsloses Funktionieren des Binnenmarktes

Durch die zunehmende Beseitigung anderer rechtlicher und wirtschaftlicher Hindernisse in der EU werden die Steuern als bedeutender Residualfaktor betrachtet, der einer Umsetzung der wesentlichen Binnenmarktziele entgegensteht. Es geht dabei einerseits um die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse bei grenzüberschreitender Tätigkeit, wie die Beseitigung der Doppelbelastung und andererseits um die Beseitigung der Nichtbesteuerung bzw. Steuerumgehung. Die Regelungen der Mitgliedstaaten zur Behandlung ausländischer Einkünfte müßten folglich angeglichen werden.

3. Beschäftigungsförderung

Wie bereits in dem Weißbuch über Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigung von 1994 angedeutet und von den Mitgliedstaaten gutgeheißen, soll die in den Ländern vorherrschende Überbesteuerung der Arbeit beseitigt werden. Die steuerliche Entlastung der Arbeit könnte sich zu einem gewissen Teil selbst finanzieren, des weiteren sollten aber verschiedene Maßnahmen diskutiert werden, wodurch diese zusätzlich finanziert werden kann.

Ferner wird in diesem ersten Monti-Bericht die Rolle der Steuerpolitik im Hinblick auf die WWU und den Beschäftigungspakt erläutert.²³⁰ Die eben aufgeführten Aspekte würden demzufolge in der Phase kurz vor Erreichen der dritten Stufe der WWU eine noch größere Bedeutung erlangen. "Der Abbau der steuerlichen Hemmnisse im Binnenmarkt erlangt im Hinblick auf die WWU noch größere Bedeutung, da der Binnenmarkt deren Eckpfeiler bildet und es widersprüchlich wäre, einerseits nichts gegen steuerliche Verzerrungen zu unternehmen, während man andererseits versucht, Verzerrungen aufgrund mangelhafter Anpassungen der Wechselkurse zu beseitigen."²³¹

Unter dem Punkt "Notwendigkeit einer stärkeren Koordinierung der Steuerpolitik"²³² wird betont, daß ein großer Rückstand zwischen den eigentlich erforderlichen und den tatsächlich angenommenen Beschlüssen im Bereich der Steuerpolitik besteht. Auch die Kommission sieht in diesem Zusammenhang das Einstimmigkeitserfordernis als ein Haupthindernis bei der Koordinierung der Steuerpolitik an, was u. a. dadurch deutlich wird, daß im Rat derzeit 18 Kommissionsvorschläge vorliegen und die Anzahl der zurückgezogenen Vorschläge 30 beträgt. Als zweites großes Erschwernis wird das "Fehlen einer Gesamtperspektive" genannt; die Mitgliedstaaten seien sich oft nicht bewußt, welche Folgen die Ablehnung bestimmter Vorschläge hat. Die "scheinbare Verteidigung der einzelstaatlichen Steuerhoheit" würde in Wirklichkeit einen realen Verlust der

²³⁰Vgl. Ebd., S. 9

²³¹Ebd. S. 9

²³²Vgl. Ebd., S. 10 f.

Steuerhoheit bedeuten, da die Aushöhlung der Steuergrundlagen bei einem Ausbleiben entsprechender Maßnahmen weiter fortschreitet.²³³

Zur Lösung der Problematik schlägt die Kommission eine gewisse Harmonisierung vor, wobei das Subsidiaritätsprinzip berücksichtigt und keine Harmonisierung um ihrer selbst willen erfolgen soll. Beim Einsatz von steuerlichen Instrumenten sollen auch andere Ziele des Vertrages berücksichtigt werden (Umwelt, Energie, Gesundheit). Für den Bereich der direkten Steuern wird ein effektiver Mindeststeuersatz in Betracht gezogen, eine Verbesserung der Transparenz der Steuervorschriften, sowie eine Überarbeitung der Beihilfenvorschriften. Für den Sommer 1996 kündigt die Kommission eine Mitteilung für die direkten Steuern an.

Der ECOFIN-Rat, der Rat für Wirtschafts- und Finanzfragen (die Wirtschafts- und Finanzminister der nationalen Regierungen), schloß sich auf einer informellen Tagung am 13. April 1996 in Verona der allgemeinen Tendenz des ersten Monti-Berichts an und setzte zur eingehenden Prüfung eine Gruppe von Vertretern der Finanzminister ein (die sog. *Monti-Gruppe*), die mit Vertretern der Kommission zusammenarbeitete. Sie nahm ihre Arbeit im April auf und traf zwischen Juni und Oktober viermal zusammen. Dabei wurden die wesentlichen Aspekte der europäischen Steuerpolitik diskutiert, wobei zur Meinungsbildung auch Vertreter des Europäischen Gewerkschaftsbundes, der Union der Industrie- und Arbeitgeberverbände Europas sowie Onno RUDING gehört wurden. Die Diskussionsthemen wurden auch an das Parlament (über den Ausschuß für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik) weitergeleitet.

Im Juni machte die Kommission, initiiert von Präsident SANTER, den Vorschlag für einen Vertrauenspakt für Beschäftigung, in dem insbesondere auch der negative Einfluß der momentanen Steuerpolitik auf die Entwicklung der Beschäftigung kritisiert wurde.

5.3.3. Der zweite Monti-Bericht

Der zweite Monti-Bericht oder auch "Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme" vom 22.10.1996 faßt die Ansichten der Mitglieder der Arbeitsgruppe zusammen.²³⁴ Der Bericht macht deutlich, daß zwar bzgl. der grundsätzlichen Einstellung zur Steuerpolitik in der EU weitgehende Einigkeit besteht. Hinsichtlich einzelner, konkreter Aspekte sind die Vertreter der Länder (auch unterein-

²³³Diese Meinung wird auch von Wissenschaftlern vertreten: vgl. Friedrich-Ebert-Stiftung, a.a.O.

²³⁴Vgl. "Zweiter 'Bericht Monti' über die geplante gemeinsame Aktion im Bereich der Steuern" in: Europe Dokumente N° 2014, (Agence internationale d'information pour la presse), Brüssel, 04.12.1996; die aktuell zum Thema "Unternehmensbesteuerung in der EU" erfolgten Vorschläge, Treffen und Diskussionen wurden ferner in den Expertengesprächen mit Maria Rehbinder (Kommission), Ulrich Wolff (Finanzministerium) sowie Heiko Martens erläutert

ander) und die Vertreter der Kommission jedoch oftmals unterschiedlicher Meinung.

Der Bericht hebt erneut als Hauptproblem hervor, daß die zunehmende steuerliche Belastung des Faktors Arbeit unerwünschte Auswirkungen auf die Beschäftigung in der EU hat und dies vermutlich auf eine schädliche Steuerkonkurrenz zurückzuführen ist. Die gesamte Arbeitsgruppe ist der Ansicht, daß der Binnenmarkt die Erhaltung der Besteuerungsgrundlagen und die Verhinderung von Steuerhinterziehung bzw. -umgehung erfordert. Uneinig sind sich die Vertreter der Länder jedoch darüber, ob dieser Zustand gezielte Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene erfordert, oder ob ein unabhängiges Vorgehen der Mitgliedstaaten vorzuziehen ist.

Einige persönliche Beauftragte der Gruppe sehen es als wichtigstes steuerliches Erfordernis an, die Beseitigung steuerlicher Hindernisse für grenzüberschreitende Einkommensströme anzugehen.

Auch wird die Notwendigkeit betont, die Zusammenarbeit der Steuerbehörden im gemeinsamen Markt zu fördern, um Steuerhinterziehung zu bekämpfen.

Einige Teilnehmer betonen weiterhin das Erfordernis einer einheitlichen Anwendung der EU-Beihilfavorschriften und eine engere Zusammenarbeit der Kommission und der Mitgliedstaaten in diesem Bereich.

Weniger Zustimmung hingegen findet die Idee, Mindestsätze und Mindestbemessungsgrundlagen bei der Körperschaftsteuer einzuführen.

Da Kapitalerträge als mobilste Besteuerungsgrundlage anzusehen sind, wird auch eine Mindestquellensteuer sowie eine Aufhebung des Bankgeheimnisses angesprochen. In dieser Frage ist man sich allerdings nicht einig.

Einigkeit besteht in der Notwendigkeit einer Verringerung der steuerlichen Belastung der Arbeit, einige Vertreter der Mitgliedstaaten halten zusätzlich eine Entlastung der Unternehmen für erforderlich.

Zur Finanzierung der steuerlichen Entlastung des Faktors Arbeit kommen Kürzungen bei den Staatsausgaben und die Anhebung anderer Steuern in Frage. Weiterhin wird die Erhöhung bzw. Erhebung von Umweltsteuern in Betracht gezogen. Da dadurch auch Verhaltensänderungen bewirkt werden sollen, kann man diese jedoch nicht ausschließlich als Ersatz ansehen.

Unter der Überschrift "Strategie für die Zukunft" betont die Kommission die Notwendigkeit eines "pragmatischen und realistischen Ansatzes, der darauf abzielt, dem Verlust nationaler Steuerhoheit den die Mitgliedstaaten aufgrund des Marktgeschehens erfahren haben, wirkungsvoller als bisher entgegenzutreten".²³⁵

Zur besseren Zusammenarbeit wird ein Forum vorgeschlagen, in dem Mitgliedstaaten und Kommission steuerliche Probleme diskutieren. Als konkrete Initiativen, die demnächst umzusetzen wären, werden folgende genannt:

- Konsens darüber sicherstellen, welche steuerlichen Maßnahmen als schädlich zu bezeichnen sind,

²³⁵Vgl. Ebd., S. 7

- einen Verhaltenskodex für bestimmte Bereiche herstellen,
- eine Koordinierung der Finanz- und Steuerbehörden.

Abschließend fordert die Kommission den Rat in dem Bericht auf, die Vorschläge in den nächsten Ratstagungen zu prüfen und der Einsetzung einer Arbeitsgruppe zuzustimmen.

Am 11. November 1996 nahmen die Finanzminister der Länder bei einem ECOFIN-Treffen den zweiten Monti-Bericht zur Kenntnis und beschlossen, ihn dem Europäischen Rat bei einem Treffen in Dublin vorzulegen. Die Finanzminister befürworteten die Einsetzung einer ständigen Arbeitsgruppe und die Zusammenarbeit von Kommission und Vertretern der Mitgliedstaaten.

5.3.4. Montis Rede in Bonn

Am 4. Dezember 1996 hielt MONTI eine Rede in Bonn vor dem Finanzausschuß des Bundestages, in der er noch einmal über die gravierendsten Mißstände und besonders verbesserungswürdigen Aspekte, die bereits in den beiden Monti-Berichten herausgestellt wurden, referierte. Eine völlige Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung stellte er als zu weitreichend dar, Mindeststeuersätze seien jedoch wünschenswert, außerdem sollte die Transparenz im Bereich der Beihilfen erhöht werden. Der Parlamentarische Steuer-Staatssekretär HAUSER (CSU) schloß sich der Kritik an einem unfairen Steuerwettbewerb in der EU an, beklagte jedoch hauptsächlich, daß die Kommission Steuervergünstigungen beispielsweise für Finanzdienstleistungszentren in Irland und Belgien genehmige. Solange sich an dieser Situation nichts ändere, sieht er es als gerechtfertigt an, einseitige Abwehrmaßnahmen (AStG) einzusetzen.²³⁶

5.3.5. Aktionsplan für den Binnenmarkt

In den Schlußfolgerungen des Dubliner Europäischen Rates wurde ein Aktionsplan angekündigt, der am 4. Juni 1997 veröffentlicht wurde.²³⁷ Bei den Vorschlägen werden insbesondere die Anforderungen des Binnenmarktes zu Beginn der dritten WWU-Stufe berücksichtigt. Von vier strategischen Zielen, bezieht sich eines darauf, die hauptsächlichsten Marktverzerrungen (Steuerschranken und wettbewerbswidriges Verhalten) zu beseitigen. Die Mitgliedstaaten werden in diesem Zusammenhang aufgefordert, sich in der Gruppe Steuerpolitik weitgehend über einen Verhaltenskodex zu einigen. Basierend auf der Arbeit der Gruppe Steuerpolitik, legte die Kommission Vorschläge zur Kapitalertragsteuer,

²³⁶Vgl. "Speech by Commissioner Monti to the Bundestag Committee of Finance - 4 december 1996, vgl. auch: Handelsblatt (05.12.1996): "Monti warnt vor einem EU-Steuerwettbewerb"

²³⁷Vgl. "Aktionsplan für den Binnenmarkt - Mitteilung der Kommission an den Europäischen Rat", CSE (97) 1 endg., 4. Juni 1997

zur Quellensteuer und zu den indirekten Steuern vor. Ferner plant die Kommission, die EU-Wettbewerbsregeln einheitlicher zu gestalten. Längerfristig sollte dann, so der Aktionsplan, eine Annäherung weiterer Bestandteile der Unternehmensbesteuerung geprüft werden.²³⁸

5.3.6. Die luxemburgische Ratspräsidentschaft

Der seit 1. Juli als Vorsitzender im Europäischen Rat amtierende Jean-Claude JUNCKER, Regierungschef in Luxemburg, erkennt ebenfalls in der momentanen Entwicklung der Steuerpolitik in der EU einen zu Lasten der Arbeitnehmer laufenden Wettbewerb um möglichst niedrige Unternehmensteuern. Auch er strebt einen sofort anwendbaren Verhaltenskodex an, in dem speziell verankert sein soll, daß man nicht auf Kosten anderer Mitgliedstaaten Steuerpolitik betreiben darf, um Investitionen anzulocken. In nächster Zeit möchte JUNCKER eine Liste mit Themen vorlegen, bei denen dringender Harmonisierungsbedarf besteht. Luxemburg könne in diesem Kontext sogar einer Quellensteuerregelung zustimmen, wenn im Gegenzug andere Länder Konzessionen machen und bestimmte weitere Aspekte der europäischen Steuerpolitik geregelt werden.²³⁹

5.3.7. Stellungnahme des WSA

Am 09.07.1997 veröffentlicht der WSA auf ein Ersuchen der Kommission vom Februar 1997 eine Stellungnahme zum Thema "Die Steuern in der EU - Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme".²⁴⁰ Der Ausschuß schließt sich darin weitgehend den Forderungen und Denkanstößen der Kommission an. Folgende Bereiche sollten - so der WSA - primär angegangen werden:

- steuerliche Entlastung des Faktors Arbeit
- Bekämpfung der Schwarzarbeit
- Festlegung von Mindestnormen für den Körperschaftsteuersatz
- minimale Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage
- Kontrollen auf steuerlicher Ebene durch die Kommission
- minimale Harmonisierung insbesondere bei den mobilsten Bemessungsgrundlagen: den Kapitalerträgen wie Zinsen und Dividenden
- Einführung einer Quellensteuer oder systematische Meldung der gezahlten Zinsen und Dividenden
- Abschaffung der Steueroasen

²³⁸Vgl. Ebd., insbes. S. 5-7 und 27

²³⁹Vgl. Der Spiegel, 27/1997, S. 27-30: "Verschiebung ist möglich", Spiegel-Gespräch mit Jean-Claude Juncker

²⁴⁰Vgl. Wirtschafts- und Sozialausschuß der Europäischen Gemeinschaften: Stellungnahme zum Thema "Die Steuern in der Europäischen Union - Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme", Brüssel, 9.-10.Juli 1997

- Vereinbarungen im Rahmen der OECD über Quellensteuer oder Austausch von Informationen
- Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden

Weiterhin unterstützt der WSA die aus den Monti-Berichten hervorgehenden “Strategien für die Zukunft” von der Kommission. Der WSA betont, daß ein fairer Wettbewerb der Steuersysteme sinnvoll sein kann. Problematisch ist jedoch ein destruktiver Wettbewerb der Steuersysteme, der zunehmend in der EU zu beobachten ist und dringend bekämpft werden muß. Auch der WSA sieht das Einstimmigkeitsprinzip im Rat als Hemmnis für weitere Fortschritte in der Steuerpolitik der EU an.²⁴¹

²⁴¹Expertengespräch Arie Wandegraaf, 17.07.1997

6. Schlußbetrachtung

Während die EU in vielen Bereichen weiter zusammenwächst, werden die Unterschiede in den Besteuerungssystemen der Länder immer offenkundiger. Daraus ergeben sich zahlreiche Probleme, wie z.B. die Doppelbesteuerung, die Minderbesteuerung bzw. die für Unternehmen zunehmend leichter werdenden Möglichkeiten, ihre Gewinne dort anfallen zu lassen, wo die Steuersätze am niedrigsten sind. Als Folge davon wurde in den letzten Jahren eine Veränderung der Steuerstruktur in vielen Ländern der EU beobachtet, da der relativ immobile Faktor Arbeit stärker steuerlich belastet wird. Diese Entwicklung wird häufig in Zusammenhang mit der stark gestiegenen Arbeitslosenquote in der EU genannt. Seit etwa 40 Jahren werden auf der EU-Ebene Vorschläge zu einer Reform der Steuerpolitik und einer Angleichung der nationalen Steuersysteme gemacht. Vielfach blieb es jedoch bei bloßen Absichtserklärungen über die künftige Ausgestaltung der europäischen Steuersysteme bzw. bei nicht verabschiedeten Richtlinienentwürfen. Dabei wurden mehrmals von Expertengruppen die negativen Konsequenzen der momentanen Steuerpolitik herausgestellt und konkrete Verbesserungsvorschläge gemacht. Als Maßnahmen wurden u.a. die Festlegung von Mindest- und Höchstsätzen, eine Angleichung der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen, verbesserte Regelungen zum grenzüberschreitenden Verlustausgleich, eine Zusammenarbeit der Finanzbehörden der Länder und eine Änderung der Beihilfevorschriften mehrfach vorgeschlagen.

Um strukturelle Hemmnisse bei der Umsetzung dieser Vorschläge zu beseitigen, sind ferner Veränderungen in den Entscheidungsprozessen bzw. in dem Verflechtungssystem zwischen supranationaler und nationaler Ebene erforderlich. Zu den möglichen Reformen zählt die Einführung des Mehrheitsprinzips im Ministerrat für Steuerfragen, eine Stärkung des Europäischen Parlaments, die Regelung der Kompetenzverteilung zwischen den Ebenen und nicht zuletzt eine Klärung der Frage, was das politische Ziel der EU ist. Vor dem Hintergrund der langjährigen Diskussion darf bezweifelt werden, ob eine binnenmarktgerechte, faire und soziale Besteuerung in der EU noch erreichbar ist. Die befragten Experten zeichneten so auch ausnahmslos ein eher pessimistisches Zukunftsbild.

Die aktuelle EU-Debatte zeigt dennoch angesichts der verstärkten Initiativen des EU-Kommissars MONTI sowie der Anregungen des neuen Ratspräsidenten JUNCKER, daß die Thematik der Steuerpolitik in der EU, besonders in Hinblick auf die bevorstehende Wirtschafts- und Währungsunion, wichtiger ist denn je. Als bescheidener, aber dennoch realistischer Schritt kann die zur Zeit geplante Einigung der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex für eine gewisse Fairneß in der Steuerpolitik betrachtet werden.

Es bleibt abzuwarten, ob den zuletzt veröffentlichten Aktionsplänen und Berichten diesmal eine konkrete Umsetzung folgt.

7. Literaturverzeichnis

- Altwater, Elmar; Mahnkopf, Birgit: Grenzen der Globalisierung, 2. Auflage, Münster 1997
- Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften: Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen, Nr. L.225/1-7, vom 20.8.1990
- Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften: Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Nr. L.225/7-9 vom 20.8.1990
- Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, Nr. L.225/10 ff., vom 20.8.1990
- Bay, Wolf: Dividenden, Steuern und Steuerreformen, Wiesbaden 1990
- Bea, F.X.; Dichtl, E.; Schweizer, M.(Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Stuttgart 1997
- Besters, Hans (Hrsg.): Unternehmensbesteuerung als Standortfaktor, Baden-Baden 1991
- Beyer, Thomas C.W.: Die Ermächtigung der Europäischen Union und ihrer Gemeinschaften, in: Der Staat, 35(1996), S.189-220
- Biskup, Reinhold (Hrsg.): Globalisierung und Wettbewerb, Wien 1996
- Bradford, David F.: Untangling the Income Tax., Cambridge, Mass., 1986,
- Brindlmayer, Maria: EG-ABC, Bonn 1993
- Brunner, Manfred (Hrsg.): Kartenhaus Europa?, München 1994
- Bundesministerium für Wirtschaft (BMW): Standort Deutschland - Unternehmenssteuern in der BRD - Ein Überblick für Auslandsinvestoren (im Auftrag des BMW bearbeitet von Price Waterhouse GmbH und Universität Mannheim), Berlin 1996
- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, Bonn, 1996
- Bundesministerium der Finanzen: Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, Bonn 1991
- Bundesministerium der Finanzen: Haushalt und Finanzen der EU, Bonn 1995
- Bundesministerium der Finanzen: Steuerharmonisierung für Europa, Bonn 1994
- Bundesministerium der Finanzen: Steueroasen in den EU-Mitgliedsstaaten, Aufzeichnung zur 54. Sitzung des Finanzausschusses des Bundestages, Bonn am 13. November 1996
- Burmester, Gabriele: Grundlagen internationaler Regelungskumulation und -kollision, unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, Baden-Baden 1993

- Busch Berthold; Fuest, Winfried: Steuern in Europa, in: Thema Wirtschaft (Institut der Deutschen Wirtschaft Köln), Nr. 17/1993
- Clemens, Reinhard; Paulini, Monika: Harmonisierung der indirekten Steuern im Eupopäischen Binnenmarkt, Stuttgart 1991
- Cnossen, Sijbren: "On the Direction of Tax Harmonization in the European Community", in: Siebert, Horst (Hrsg.): Reforming Capital Income Taxation, Tübingen 1990, S. 209-227
- Der Spiegel: "Verschiebung ist möglich", Spiegel-Gespräch mit Jean-Claude Juncker, 27/1997, S. 27-30
- Deutscher Bundestag: Jahresgutachten 1996/97 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Unterrichtung durch die Bundesregierung, 13. Wahlperiode, Drucksache 13/6200 vom 18.11.96, S. 167 ff.
- Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung: Die Besteuerung der Unternehmensgewinne in sieben Industrieländern - eine Neuberechnung für den Rechtsstand 1994, Wochenbericht 32/94
- Devereux, Michael P.: Tax Competition and the Impact on Capital Flows, in: Siebert, Horst (Hrsg.): Locational Competition in the World Economy, Tübingen 1995, S. 169-196
- Die Woche: Die Steueroasen, 6. September 1996, S. 7
- Endres, Dieter: Steuerliche Aspekte der europäischen Integration, in: Recht der internationalen Wirtschaft, Jahrg. 40, Nr. 7(1994), S. 572-584
- Endres, Dieter: Steuergestaltung in Europa aus Sicht der Unternehmenspraxis in: Jacobs Otto H.; Spengel, Christoph (Hrsg.): Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1.Auflage, Baden-Baden 1996
- Ernst, Paul; Fischer, Gerd; Richter, Thomas: Standortwahl und Standortverlagerung in der Europäischen Union - insbesondere Darstellung der steuerlichen Rahmenbedingungen - in: Peemöller, Volker H.; Uecker, Peter (Hrsg.): Standort Deutschland : Grundsatzfragen und aktuelle Perspektiven für die Besteuerung, die Prüfung und das Controlling; Anton Heigl zum 65. Geburtstag, Berlin 1995
- Esser, Klaus: Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, in Betriebs-Berater, Heft 7 (10.3.1990), S. 465
- Europäisches Parlament: Sitzungsdokumente, Bericht vom 30. März 1994
- Europäisches Parlament, Generaldirektion Wirtschaft: Die Wirtschaftlichen Konsequenzen der Steuerharmonisierung in Europa, Luxemburg 1990
- Europe Dokumente: "Zweiter 'Bericht Monti' über die geplante gemeinsame Aktion im Bereich der Steuern", N° 2014, (Agence internationale d'information pour la presse), Brüssel, 04.12.1996
- Europäische Kommission: "Aktionsplan für den Binnenmarkt - Mitteilung der Kommission an den Europäischen Rat", CSE (97) 1 endg., 4. Juni 1997
- Europäische Kommission: Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, Luxemburg 1992

- Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, 1990, BR-Drs. 360/90
- Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluß an die Schlußfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes, BR-Drs. 540/92, S.1 ff. vom 20.07.1992
- Europäische Kommission: Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigung - Herausforderungen der Gegenwart und Wege ins 21. Jahrhundert, Weißbuch, Luxemburg 1994
- Federmann, Rudolf (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre, Unternehmenspolitik und Unternehmensbesteuerung, Gerhard Mann zum 65. Geburtstag, Berlin 1993
- Feld, Lars P.; Kirchgässner, Gebhard: Fiskalischer Wettbewerb in der EU: Wird der Wohlfahrtsstaat zusammenbrechen?, in: Wirtschaftsdienst 1995/X, S. 562-568
- Financial Times: "The big catch", 29.07.1997
- Findlay, Ronald: The Philosophy of Locational Competition in: Siebert, Horst (Hrsg.): Locational Competition in the World Economy, Tübingen 1994, S. 3-16
- Fischer, Lutz (Hrsg.): Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, Köln 1995
- Fischer, Lutz (Hrsg.): Wirtschaftsstandort Deutschland im Internationalen Steuerrecht, Köln 1994
- Förster, Jutta: Grundkonzepte zu einer Unternehmensbesteuerung in der EG, in: Steuer und Studium, Heft 1/93, S. 11-18
- Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ): "Ein Vergleich von Direktinvestitionen kann in die Irre führen", 16.03.1997
- Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ): "Monti: EU-Steuerpolitik besser koordinieren", 24.10.1996
- Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ): "Lafontaine entwirft sozialdemokratische Weltpolitik und greift 'neoliberale Denkungsweise' an", 08.03.1997
- Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ): "Wissenschaftler verlangen internationale Steuerstandards", 27.09.1996
- Frey, Eichenberger: To harmonize or to compete? That`s not the question, 1996
- Friedrich Ebert Stiftung, Abteilung Außenpolitikforschung: Binnenmarkt und Währungsunion erfordern Angleichung der Unternehmens- und Kapitalsteuern, Arbeitspapier Nr. 4, Bonn, Mai 1997
- Fuest, Clemens: Eine Fiskalverfassung für die Europäische Union, Köln 1995
- Gahlen, Bernhard, u.a. (Hrsg.): Europäische Integrationsprobleme aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht, Tübingen 1994
- General-Anzeiger: "Ausländer investieren kaum noch in Deutschland", 27.05.1997

- General-Anzeiger: "Uldall will Marketing für Deutschland", 05.02.1997
- General-Anzeiger: "Wirtschaftsförderer wollen jetzt klotzen", 05.06.1997
- Gerken, Lüder (Hrsg.): Europa zwischen Ordnungswettbewerb und Harmonisierung, Berlin 1995
- Giovannini, Alberto: "National Tax Systems versus the European Capital Market", in: Economic Policy, 1989, S. 346-374 und S. 381-386
- Graf Vitzthum, Wolfgang (Hrsg.): Europäische und Internationale Wirtschaftsordnung aus der Sicht der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1994
- Gravelle: Taxation and efficiency in the allocation of investment, 1983
- Grotherr, Siegfried: Plädoyer für einen neuen Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme im Europäischen Binnenmarkt, in: DStR 40/92, S.1388-1393
- Hayek, Friedrich A. von: Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, Kieler Vorträge, 56, Tübingen 1968
- Hayek, Friedrich A. von: Law, Legislation and Liberty, Vol.II: The Mirage of Social Justice, London 1976
- Hamm, Bernd: Struktur moderner Gesellschaften, Opladen 1996
- Handelsblatt: Monti warnt vor einem EU-Steuerwettbewerb, 05.12.1996
- Haufler, Andreas: Commodity Tax Harmonization in the European Community, Heidelberg 1993
- Herzig, Norbert: Besteuerung der Unternehmen in Europa - Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, in: Lehner, Moris (Hrsg.): Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, S.121-149
- Herzig, Norbert (Hrsg.): Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in den EU-Staaten, Köln 1994
- Hopt, Klaus J.(Hrsg.): Europäische Integration als Herausforderung des Rechts, Essen 1991
- Institut der Deutschen Wirtschaft: Die Effekte der Steuerreform auf die Deutsche Position im internationalen Unternehmenssteuervergleich, Köln 1997
- Internationaler Wirtschaftsdienst (iwd): "Weiter Weg zur Konkurrenzfähigkeit", 16.01.1997, Nr.3, S. 4-5
- Jacobs, Otto H.; Spengel, Christoph (Hrsg.): Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1. Auflage, Baden-Baden 1996
- Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Auflage, München 1995
- Jacobs, Otto H.; Spengel Christoph: European Tax Analyzer, Baden-Baden 1996
- Jacobs, Otto H.; Spengel Christoph: The Financing and Taxation of Corporations - A Comparing Analysis for EC-Member Countries Germany, France and Great Britain, 1993
- Jahndorf, Christian: Zusammenfassung einer Podiumsdiskussion zur Steuerharmonisierung in Europa, in: Birk, Dieter; Ehlers, Dirk (Hrsg.):

- Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, Köln 1995, S. 51-62
- Jann, Martin: The Court of Justice of the European Communities and its impact on direkt taxation, in: ec tax review, 1996/4, S.160
- Jochimsen, Reimut: Perspektiven der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion, Köln 1994
- Kantzenbach, Erhard; Mayer, Otto G.(Hrsg.): Deutschland im internationalen Standortwettbewerb, Baden-Baden 1994/95
- Kitterer, Wolfgang: "Comment on Giovannini: Reforming Capital Income Taxation in the Open Economy: Theoretical Issues", in: Siebert, Horst (Hrsg.), a.a.O., S.19-21
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Steuern in der Europäischen Union, Brüssel 1996
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Vollendung des Binnenmarktes, Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat, 1985
- Koop, Michael J.: Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der Europäischen Gemeinschaft, Tübingen: Mohr, 1993
- Kormann, Hermut: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, 2. Auflage, Düsseldorf 1970
- Krause, Hans-Jürgen; Schaumburg, Harald; Wassermeyer, Franz: Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten, Bonn 1996
- Kratz, Peter: Steuerplanung internationaler Unternehmungen, Bern 1986
- Kuhlmann, Carsten: Steuerliche Gestaltung von Direktinvestitionen ausländischer Unternehmen, Köln 1996
- Lang, Joachim: Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, Köln 1994
- Läufer, Thomas: 22 Fragen zu Europa, Bonn 1995
- Lecheler, Helmut: Das Subsidiaritätsprinzip, Berlin 1993
- Lenz, Carl Otto: Die Immanenten Schranken des Gemeinschaftsrechts, Bonn 1993
- Lenz, Carl Otto: EG-Handbuch Recht im Binnenmarkt, 2.Auflage, Berlin 1994
- Martens, Heiko: Nulltarif für Konzerne in: Der Spiegel 1/1997, S. 56-58
- Mellwig, Winfried; Moxter, Adolf; Ordelheide Dieter (Hrsg.): Steuerreform und Steuerharmonisierung, Wiesbaden 1991
- Merkert, Hubert: Umsetzung von EG-Richtlinien und Anpassung beim Standortwettbewerb, in: Birk, Dieter; Ehlers, Dirk (Hrsg.): Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, Köln 1995
- Mestmäcker, Ernst-Joachim: Die Wirtschaftsverfassung der Europäischen Union, Bonn 1993
- Mette, Stefan: Europäischer Binnenmarkt und Mehrwertsteuerharmonisierung, Baden-Baden 1994
- Mette, Stefan: Steuerpolitik zwischen nationaler Souveränität und europäischer Harmonisierung, in: Kreile, Michael: Die Integration Europas, PVS Sonderheft 23/1992, Opladen 1992, S. 254-273

- Mick, Marcus: Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, Münster/New York 1995
- Monti, Mario: "Speech by Commissioner Monti to the Bundestag Committee of Finance - 4 december 1996
- Neue Zürcher Zeitung: "Aufruf zur Steuerharmonisierung der EU-Steuern", 24.10.1996
- Overwiening, Birgit: Die optimale fiskalische Souveränität eines Staates im Spiegel des Internationalen Steuerrechts: eine Soll-Ist-Analyse, Münster 1995
- Platzer, Hans-Wolfgang: Lernprozeß Europa, 3. Auflage, Bonn 1995
- Platzer, Hans-Wolfgang: Die Europäische Gemeinschaft, Friedrich-Ebert-Stiftung, Arbeitspapier, August 1990
- Presse- und Informationsamt der Bundesregierung: Die Vertragstexte von Maastricht mit den deutschen Begleitgesetzen (EG-Vertrag), 6. Auflage, Bonn 1997
- Prognos AG (Hrsg.): Europa in der Weltwirtschaft von morgen, Stuttgart 1995
- Puchala, D.: Of Blind Men, Elephants and International Integration, in: Journal of Common Market Studies X, S. 267-284
- Rädler, Albert J.: Steuerfragen aus der Sicht der Europäischen Union und der Globalisierung - Vision oder Utopie?, in: Deutsches Steuerrecht (DStR) 38(1996) S.1472-1475
- Rädler, Albert J.: Überlegung zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft, in: Lang, Joachim: Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, Köln 1994, S. 277-293
- Revenue Statistics of OECD Member countries 1965-95, Paris 1996
- Richter, Horst: Die Besteuerung internationaler Geschäftsbeziehungen, München 1993
- Ritter, Wolfgang: Steuerliche Perspektiven für den Standort Deutschland, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 2/1994, S. 77-85
- Ritter, Wolfgang: Steuerharmonisierung und europäischer Binnenmarkt in: Mellwig, Winfried (Hrsg.): Steuerreform und Steuerharmonisierung, Wiesbaden 1991, S. 11-26
- Salin, Pascal: Comment on Vito Tanzi and A.Lans Bovenberg, "In There a Need for Harmonizing Capital Income Taxes within EC Countries?" in: Siebert, Horst: Reforming Capital Income Taxation, a.a.O., S.198-205
- Saß, Gerd: Einflüsse des Binnenmarktes auf die nationalen Steuerordnungen, in: Lehner, Moris: Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, S. 31-45
- Saß, Gerd: Steuerharmonisierung in der EG - Perspektiven für eine Harmonisierung der Körperschaftsteuer und der Gewinnermittlung in: Der Betrieb (DB), Heft 3 vom 22.01.1993
- Saß, Gert: Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht, in: DB, Heft 17/1992, S. 857-864
- Sauter, Herbert: Zwei Jahre Praxis der europäischen Fusionskontrolle - eine kritische Bewertung- , Bonn 1992

- Schäfer, Claus: Mit falschen Verteilungs-“Götzen” zu echten Standortproblemen, in: WSI Mitteilungen, 10/1996, 49. Jahrgang, S. 597-615
- Schanz, Kai-Uwe: Export, Lizenzvergabe oder Direktinvestition?, Zürich 1995
- Schenk, Franz: Umsatzsteuer im Binnenmarkt ab 1.1.1993, München 1992
- Scherpenberg, Jens van: Ordnungspolitik im EG-Binnenmarkt: Auftrag für die politische Union, Baden-Baden 1992
- Schlecht, Otto: Wohlstand für ganz Europa: Mit einer neuen marktwirtschaftlichen Offensive, Bonn, 1995
- Schmidt, Heinz: Plädoyer für Steuerharmonisierung, in: Handelsblatt (24.10.96)
- Schneider, Dieter: Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7.Auflage, Wiesbaden 1992
- Schneider, Dieter: Hochsteuerland Deutschland 1994/95 in: Der Betrieb, Heft 11 vom 18.03.1994, 47. Jahrg., S. 541-549
- Schnitter, Georg: Europatauglichkeit des deutschen Körperschaftsteuersystems, Köln 1996
- Schreiber, Ulrich: Unternehmensbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in: Steuer und Wirtschaft, Jahrg.24, Nr.3(1994), S. 238-254
- Schüning, Hartmut: Der Einfluß wirtschaftspolitischer Rahmenbedingungen auf das Investitionsverhalten multinationaler Unternehmen, Stuttgart, Jena, New York, 1991
- Siebert, Horst (Hrsg.): Standort Deutschland: Strukturelle Herausforderungen im neuen Europa, Tübingen 1994
- Siebert, Horst (Hrsg.): Globalisation of Production and Markets, Tübingen 1994
- Siebert, Horst (Hrsg.): Locational Competition in the World Economy, Tübingen, 1995
- Siebert, Horst (Hrsg.): Reforming Capital Income Taxation, Tübingen 1990
- Sinn, Hans-Werner: “Tax Harmonization or Tax Competition in Europe”, in: European Economic Review, Papers and Proceedings, Vol.334,1990, S. 489-504
- Stockmann, Frank: Möglichkeiten und Grenzen der Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, in: Finanzrundschau 20/96, S. 693-728
- Streit, Manfred E.; Voigt, Stefan: Die Handelspolitik der Europäischen Gemeinschaft aus weltwirtschaftlicher Perspektive, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Tübingen 1991, S.193-219
- Strunk, Günther: Einfluß der Besteuerung auf die internationale Standortwahl in: Steuer und Studium, Heft 2/93, S. 53-58
- Süddeutsche Zeitung: Die Beneluxstaaten betreiben Steuerdumping auf dem Binnenmarkt (13.09.1996)
- Tabaksblat, M. (Vice-chairman of Unilever N.V.): Harmonisation of Corporation Tax in the EC, the Views of a Multinational, in: Intertax, 1993/1, S. 16-19
- Tanzi, Vito; Bovenberg, Lans:”Is There a Need for Harmonizing Capital Income Taxes within EC Countries?”, in: Siebert, Horst (Hrsg.): Reforming Capital Income Taxation, Tübingen 1990, S.171-197

- Tanzi, Vito: "Globalization, Tax competition and the Future of Tax Systems", Paper presented at the Plenary Session of the Annual Meeting of the German "Verein für Socialpolitik" in Kassel, 25.09.1996
- The economist: "The disappearing taxpayer", 03.05.1997, S. 11 und S. 17-19
- Thömmes, Ottmar: Steuerrecht, in: Lenz, Carl Otto (Hrsg.): EG-Handbuch Recht im Binnenmarkt, Berlin 1994, S. 561-675
- Timmann, Hans-Jörg: Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, Trier 1989
- Tipke, Klaus; Lang, Joachim: Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1996
- Trumpf, Jürgen: Vom Binnenmarkt zur Politischen Union, Bonn 1992
- Vanhove, Guido: Public and private owned enterprises operating in the EC and the need for tax harmonization, 1996
- Vogel, Klaus; Rodi Michael: Probleme bei der Erhebung von EG- Eigenmitteln aus rechtsvergleichender Sicht, Baden-Baden 1995
- Weide, Klaus-Michael: Harmonisierung der Unternehmenssteuern in der EG, Aachen 1996
- Weidenfeld, Werner; Turek, Jürgen: Standort Europa, 2. Auflage, Gütersloh 1995
- Weidenfeld, Werner: Europa 96 - Unterwegs wohin?, in: Aus Politik und Zeitgeschichte, B 1-2/1996, S.3-10
- Weidenfeld, Werner; Wessels, Wolfgang: Europa von A-Z, Taschenbuch der Europäischen Integration, Bonn 1995
- Weidenfeld, Werner; Wessels, Wolfgang (Hrsg.): Jahrbuch der Europäischen Integration 1995/96, Bonn, S. 37-89
- Welfens, Paul J..J.: Internationalisierung von Wirtschaft und Wirtschaftspolitik, Heidelberg 1990
- Whalley, John: Lessons from General Equilibrium Models", In: Henry J. Aaron; Galper, Harvey; Pechman, Joseph A. (Hrsg.): Uneasy Compromise. Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax, Washington 1988, S.15-50
- Wingert, K.-D.: Steuerplanung in Hinblick auf die Steuerharmonisierung in der EG, 1989
- Wirtschafts- und Sozialausschuß der Europäischen Gemeinschaften:
Stellungnahme zum Thema "Die Steuern in der Europäischen Union - Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme", (SEK(96) 487 endg. und KOM(96) 546 endg.), Brüssel, 9.-10.Juli 1997
- Zirfas de Moròn, Heidrun: Transnationale Besteuerung im Kontext der Globalisierung, Bielefeld 1996
- Zürn, Michael: Über den Staat und die Demokratie im europäischen Mehrebenensystem, in: Politische Vierteljahresschrift, 37(1996), S.27-55
- Zschiedrich, Harald: Binnenmarkt Europa, Wiesbaden 1993

8. Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	– am angegebenen Ort
AG	– Aktiengesellschaft
Art.	– Artikel
AStG	– Außensteuergesetz
Aufl.	– Auflage
BIP	– Bruttoinlandsprodukt
bzgl.	– Bezüglich
ca.	– Circa
DBA	– Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	– das heißt
DM	– Deutsche Mark
ebd.	– Ebenda
EEA	– Einheitliche Europäische Akte
EG	– Europäische Gemeinschaft
EP	– Europäisches Parlament
ESt	– Einkommensteuer
EStG	– Einkommensteuergesetz
EU	– Europäische Union
EuGH	– Europäischer Gerichtshof
evtl.	– Eventuell
EWU	– Europäische Wirtschafts- und Währungsunion
f.	– folgend
FAZ	– Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	– fortfolgend
ggf.	– gegebenenfalls
GmbH	– Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Hrsg.	– Herausgeber
insg.	– insgesamt
k.A.	– keine Angaben
KSt	– Körperschaftsteuer
KStG	– Körperschaftsteuergesetz
Mio.	– Millionen
Mrd.	– Milliarden
S.	– Seite
s.o.	– siehe oben
sog.	– sogenannte
u.a.	– unter anderem
usw.	– und so weiter
vgl.	– vergleiche
WSA	– Wirtschafts- und Sozialausschuß
WU	– Wirtschafts- und Währungsunion
z.B.	– zum Beispiel