

Genser, Bernd

**Working Paper**

## Ökonomische Aspekte einer Steuerordnung für den europäischen Binnenmarkt

Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 204

**Provided in Cooperation with:**

Department of Economics, University of Konstanz

*Suggested Citation:* Genser, Bernd (1993) : Ökonomische Aspekte einer Steuerordnung für den europäischen Binnenmarkt, Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 204, Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178 - Internationalisierung der Wirtschaft, Konstanz

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/101473>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

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

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

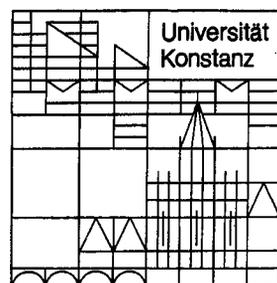
Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

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

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

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



**Sonderforschungsbereich 178  
„Internationalisierung der Wirtschaft“**

Diskussionsbeiträge

Juristische  
Fakultät

Fakultät für Wirtschafts-  
wissenschaften und Statistik

---

Bernd Genser

**Ökonomische Aspekte  
einer Steuerordnung für den  
Europäischen Binnenmarkt**

**ÖKONOMISCHE ASPEKTE EINER STEUERORDNUNG  
FÜR DEN EUROPÄISCHEN BINNENMARKT**

**Bernd Genser**

Serie II - Nr. 204

Mai 1993

# ÖKONOMISCHE ASPEKTE EINER STEUERORDNUNG FÜR DEN EUROPÄISCHEN BINNENMARKT

Bernd Genser

## Zusammenfassung

Die achtziger Jahre zeigen in allen westlichen Industriestaaten weitreichende Steuerreformschritte. Änderungen der internationalen Steuerordnung bzw. der EG-Steuerordnung sind in Diskussion, um die Besteuerungspraxis den ökonomischen und politischen Entwicklungen anzupassen. Das Papier identifiziert die wichtigsten Elemente der traditionellen EG-Steuerordnung sowie die Erweiterungen durch die Einheitliche Europäische Akte. Die langfristigen Harmonisierungsziele der EG Kommission werden den ökonomischen und politischen Argumenten für und wider eine internationale Steuerharmonisierung gegenübergestellt. Es zeigt sich, daß einige zunächst durchaus plausible Argumente der Euro-skeptiker gegen eine weitere Harmonisierung ökonomisch nicht generell haltbar sind. Angesichts der zu erwartenden positiven und negativen Wohlfahrtseffekte, die eine neue EG-Steuerordnung den Mitgliedsstaaten beschert, wird die Notwendigkeit einer umfassenden Kosten-Nutzen-Analyse betont, die insbesondere die Wirtschaftsbeziehungen zum Rest der Welt berücksichtigt um sicherzustellen, daß eine neue EG-Steuerordnung nicht zum Hemmschuh für eine neue internationale Steuerordnung wird.

## Abstract

The eighties have shown major tax reform activities in many industrialized countries. Changes in the international tax order and the EC tax order are likely to follow, since countries are increasingly aware that national tax regulations have to accommodate changes in the global economic and political situation. In the paper the main elements of the traditional EC tax order are identified, as well as its changes due to the Single European Act. The long-term harmonisation targets of the Commission are compared with political and economic arguments pro and contra tax harmonisation. It is shown that certain statements of Eurosceptics which seem plausible at first sight do not hold generally and need a closer examination with respect to their welfare effects. In the face of an unavoidable tradeoff of welfare gains and losses associated with any conceivable new EC tax order, the necessity of a comprehensive cost-benefit analysis is stressed, which incorporates the interdependencies between the EC and the global economy. Thereby changes in the EC tax order could be avoided which run counter the emerging new international tax order.

# ÖKONOMISCHE ASPEKTE EINER STEUERORDNUNG FÜR DEN EUROPÄISCHEN BINNENMARKT

Bernd Genser  
(Universität Konstanz)

## 1. Einleitung

Die zweite Hälfte der achtziger Jahre ist weltweit durch ein erhebliches Anwachsen steuerpolitischer Aktivitäten gekennzeichnet. Auch innerhalb der Europäischen Gemeinschaft sind markante steuerpolitische Weichenstellungen vorgenommen worden.

In Deutschland dominiert die dreistufige Steuerreform 86/88/90, die die tarifliche Grenzsteuerbelastung und die Progressionswirkung der Einkommensteuer vor allem für mittlere Einkommen deutlich gesenkt und den Körperschaftsteuersatz von 56% auf 50% verringert hat. Kompensierend wurden die Steuerbemessungsgrundlagen durch Kürzungen von Steuerbegünstigungen ausgeweitet, um die staatlichen Einnahmehausfälle zu verringern. Kennzeichen der britischen Steuerreform von 1988 sind Steuersatzsenkungen beim zweistufigen Einkommensteuertarif auf nunmehr 25% bzw. 40%, eine weitere Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 33% und die Einführung der kommunalen Kopfsteuer, die, von großen politischen Turbulenzen begleitet, schließlich zum Rücktritt der Regierungschefin Thatcher geführt hat. Die französische Steuerreform ist gleichfalls durch markante Senkungen der Spitzensteuersätze gekennzeichnet, bei der Einkommensteuer von 65% auf unter 57%, bei der Körperschaftsteuer in Stufen von 50% auf 34%.

Auffallend ist der internationale Gleichklang der Reformschritte, der durch mehrere Faktoren ausgelöst wurde:

- a) Die internationale Wirtschaftsverflechtung zwingt zu Anpassungen der Besteuerungsstruktur unter den füh-

renden Wirtschaftsmächten, um steuerliche Wettbewerbsnachteile zu vermeiden.

- b) Die politische Signalwirkung der US-Steuerreform von 1986 bringt die verantwortlichen Finanzpolitiker in einen gewissen Zugzwang, Entscheidungskompetenz zu demonstrieren, sie eröffnet ihnen aber auch die Chance politischer Unterstützung für einen ökonomisch schon lange als wünschenswert erachteten Abbau der Spitzensteuersätze.
- c) Die Vollendung des EG-Binnenmarkts 1993 bringt die vollständige Liberalisierung der Güter- und Faktormärkte innerhalb der EG und führt zu einer Intensivierung der Diskussion um die Koordinierung der nationalen Steuerpolitik unter den EG-Mitgliedsstaaten.

Die EG-Mitgliedsstaaten sind in ihren einzelstaatlichen Reformschritten nicht völlig autonom, die internationale Steuerordnung wird durch EG-Richtlinien weiter eingeschränkt, und die bisherige EG-Steuerordnung wird im Binnenmarkt Modifikationen erfahren, die zu einer weiteren Einschränkung der nationalen Besteuerungsautonomie führen. Mit der Gestaltung dieser Europäischen Steuerordnung befaßt sich dieser Beitrag.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: In Kap. 2 wird die bestehende EG-Steuerordnung charakterisiert, in Kap. 3 die steuerpolitische Situation in den EG-Mitgliedsländern am Beginn der neunziger Jahre illustriert. Kap. 4 gibt einen Überblick über die steuerpolitische Konzeption der EG-Kommission. In Kap. 5 sind kritische Stellungnahmen zu den Harmonisierungsplänen der EG-Zentrale zusammengestellt. In Kap. 6 werden einige Argumente der Euroskeptiker aus ökonomischer Sicht in Zweifel gezogen. Ein zusammenfassender Ausblick (Kap. 7) versucht die Argumente der Gegner und Befürworter der EG-Steuerharmonisierungspläne gegeneinander abzuwägen.

## 2. Die EG-Steuerordnung

Die Gesamtheit der internationalen Regelungen und Vereinbarungen auf dem Gebiet der Besteuerung, denen die Staaten in ihrer Steuerpolitik Rechnung tragen müssen und die damit eine Einschränkung ihrer nationalen Besteuerungssouveränität bewirken, wird als "internationale Steuerordnung" bezeichnet. Zu den supranationalen Rahmenbedingungen sind insbesondere das Völkerrecht, internationale Übereinkommen wie das GATT oder OECD-Konventionen und die weltweit rund 1000 bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zu zählen.

Für die EG-Mitgliedsländer sind über diese internationale Steuerordnung hinaus auch die steuerpolitischen Regelungen auf der Basis des EWG-Vertrages maßgeblich, der über die Einheitliche Europäische Akte eine neue Akzentuierung in der Ausrichtung auf den Binnenmarkt erfahren hat.

### 2.1 EWG-Vertrag

Aus dem EWG-Vertrag lassen sich fünf Schwerpunkte einer EG-Steuerordnung identifizieren, die seit 1957 zu einer Reihe von verbindlichen steuerpolitischen Weichenstellungen für die Mitgliedsstaaten geführt haben.

#### i) Abschaffung der Binnenzölle

Die Abschaffung der Einfuhrabgaben (Art. 13 EWG-V) und der Ausfuhrabgaben (Art. 16 EWG-V) im EG-Binnenhandel wurde für die Gründungsstaaten 1968 abgeschlossen.

#### ii) Gemeinsamer Außenzoll

Der gemeinsame Zolllarif (Art. 23 EWG-V) legt für alle Mitgliedsstaaten im Warenhandel mit Drittländern einheitliche Zollsätze fest. Die Zolleinnahmen werden unmittelbar zur Finanzierung des EG-Budgets verwendet.

iii) Harmonisierung der Umsatzsteuer

Dem Harmonisierungsauftrag auf dem Gebiet der indirekten Steuern (Art. 99 EWG-V) ist die EG durch die Einführung eines einheitlichen Umsatzsteuersystems nachgekommen, das in einer Reihe von EG-Richtlinien festgelegt wurde. Charakteristika der EG-Umsatzbesteuerung sind die Realisierung des Bestimmungslandprinzips in Übereinstimmung mit dem GATT zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Handelsgütern, die Einführung einer Allphasennettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug in allen Mitgliedsländern, die Vereinheitlichung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage sowie die Beibehaltung der nationalen Entscheidungsfreiheit über die Anzahl und die Höhe der Umsatzsteuersätze.

iv) Harmonisierung der Verbrauchsteuern

Die Verbrauchsbesteuerung erfolgt wie die Umsatzbesteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip, das durch eine Steuerbefreiung für Exportlieferungen und durch Einfuhrbesteuerung im Importland realisiert wird. Dieser Grenzausgleichsmechanismus machte im kommerziellen Handel verbrauchsteuerpflichtiger Waren Eingriffe in die nationalen Steuersätze nicht erforderlich. Harmonisierungsvorstöße, etwa bei der Festlegung eines kombinierten Mengen- und Wertsteuertarifs für die Tabaksteuer (Richtlinie 72/464/EWG vom 19. 12.1972), zielten eher darauf ab, die Anreize für Direktimporte von Tabakwaren aus Ländern mit niedrigem Preisniveau und hohen Mengensteueranteilen zu dämpfen.

v) Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung

Da durch die Realisierung des Bestimmungslandprinzips eine internationale Doppelbesteuerung des Handels weitestgehend ausgeschlossen ist, zielt die Bestimmung des Art. 220 EWG-Vertrag primär auf die inter-

nationale Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen. Seit 150 Jahren wird dieses Problem durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zwischen betroffenen Ländern zu lösen versucht. Bei Eintritt in den Binnenmarkt sind Anfang 1993 unter den Mitgliedsländern 58 Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft, für die verbleibende Lücke von 8 Abkommen bis zur Vervollständigung des Netzes sind die zuletzt beigetretenen Länder Griechenland, Portugal und Spanien verantwortlich.

Die Ausgestaltung der EG-Steuerordnung aufgrund des EWG-Vertrages läßt die Realisierung des Bestimmungslandprinzips im EG-Güterhandel und die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Faktorströmen und internationalen Vermögensbeständen als zentrale Ziele der traditionellen EG-Steuerpolitik identifizieren.

## 2.2 Einheitliche Europäische Akte

Nach der "Eurosklерose" der siebziger Jahre erhielt die europäische Integration zu Beginn der achtziger Jahre eine neue Dynamik durch die Bekundung und Erneuerung von langfristigen wirtschaftlichen und politischen Zielsetzungen. Die im Juni 1985 in Mailand eingesetzte Regierungskonferenz, deren Aufgabe es war, konkrete Fortschritte auf dem Gebiet der Europäischen Union herbeizuführen, legte mit der "Einheitlichen Europäischen Akte" die bisher umfangreichste Ergänzung und Erweiterung der Römischen Verträge vor. Der politische Schwerpunkt dieses Erneuerungsprogramms liegt in der Stärkung der Handlungsfähigkeit der Gemeinschaft nach innen und nach außen und in der endgültigen Ausrichtung des europäischen Integrationsprozesses auf das Fernziel einer Europäischen Union. Den ökonomischen Schwerpunkt bildet die Vollendung des europäischen Binnenmarktes bis Ende 1992, die Errichtung eines Wirtschaftsraums ohne Binnengrenzen und

mit freier Mobilität von Gütern und Dienstleistungen sowie den Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital.

Im Weißbuch über die Vollendung des Binnenmarkts (Kommission der EG, 1985) wird die Beseitigung der Steuer-schranken ausdrücklich als eines von drei zentralen Zielen genannt. Neben dem artikulierten Reformbedarf auf dem Gebiet der indirekten Steuern kommt über die Schaffung einheitlicher Faktormärkte auch den direkten Steuern große Bedeutung zu. Damit lassen sich seit Mitte der achtziger Jahre drei weitere steuerpolitische Schwerpunkte für eine EG-Steuerordnung formulieren.

vi) Abschaffung der Grenzkontrollen

Obwohl der Abschaffung der Grenzkontrollen primär politische Bedeutung zukommt, hat die Maßnahme gravierende Konsequenzen für die Steuerpolitik. Zum einen erfordert der Wegfall der Zolldienststellen eine Neugestaltung des Umsatzsteuersystems, das nunmehr ohne Grenzausgleich an den Landesgrenzen operieren muß. Gleichzeitig gewinnen in einem Binnenmarkt ohne Grenzkontrollen Steuerarbitrageaktivitäten an Bedeutung, die sich sowohl auf die internationale Güter- und Faktorallokation als auch auf die internationale Steueraufkommensverteilung in unerwünschter Weise auswirken können. Da die EG am Bestimmungslandprinzip festzuhalten beabsichtigt, sieht die Kommission die Notwendigkeit, den bisher gewährten Freiraum nationaler Besteuerungssouveränität bei der Umsatz- und der Verbrauchsbesteuerung weiter zu beschränken, indem der Grenzausgleich neu geregelt wird und die Steuersätze EG-weit angeglichen werden, um unerwünschte Steuerarbitrage und strategischen Steuerwettbewerb zu vermeiden.

vii) Harmonisierung der Kapitalbesteuerung

Die Schaffung eines einheitlichen europäischen Kapitalmarktes rückt die direkten Steuern stärker in das

Zentrum der EG-Steuerpolitik. Erste Ansatzpunkte einer Neugestaltung der EG-Kapitalsteuerordnung sind eine Abschaffung der nationalen Kapitalverkehrsteuern, die Abschaffung der Diskriminierung grenzüberschreitender Kapitaltransaktionen durch die Ausweitung von binnenstaatlichen Steuerbegünstigungen auf EG-weite Aktivitäten (Fusionsrichtlinie bzw. Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.7.1990) und das Schließen von Steuerschlupflöchern im Zuge von lediglich steuerpolitisch begründeten Konzernorganisationen und Geschäftspraktiken.

viii) Zusammenarbeit der nationalen Steuerbehörden

Transnationale Güter- und Faktorströme haben unmittelbare Auswirkungen auf die nationalen Steuerbemessungsgrundlagen, so daß eine effiziente Steuerkontrolle einen grenzüberschreitenden Informationsaustausch der betroffenen Steuerbehörden erfordert. Eine solche Kooperation ist nicht nur aus Gründen der Verwaltung und Kontrolle, sondern auch aus konzeptionellen Gründen notwendig, damit bei der bescheidmäßigen Festsetzung der nationalen Steuerzahlungen die Berücksichtigungen einer Konzernsteuerbilanz in konsistenter Weise für alle beteiligten Finanzverwaltungen vorgenommen werden.

Zusammenfassend läßt sich im Hinblick auf den europäischen Binnenmarkt eine Neuorientierung der EG-Steuerpolitik konstatieren, da sich gegenüber den ersten drei Jahrzehnten eine Ausweitung der Harmonisierungsziele hin zu den direkten Steuern, insbesondere zu den Kapitalsteuern, erkennen läßt.

### **3. EG-Besteuerung vor Eintritt in den Binnenmarkt**

Im Durchschnitt aller zwölf derzeitigen EG-Staaten weist die Gesamtsteuerquote (Anteil der Gesamtsteuereinnahmen am Bruttoinlandsprodukt, ungewichtet) bis 1987 einen stetig

steigenden Verlauf auf, von 27,3% 1965 über 33,8% 1975 auf 40,0% 1985. Erst 1988 schlagen sich die Konsolidierungsbestrebungen der entwickelten EG-Länder um eine Eindämmung der Steuer- und Staatsquote in den EG-Durchschnitten nieder, und die Gesamtsteuerquote stabilisiert sich rund um ein Niveau von 41% (Tab. 1).

Mit den Konsolidierungsbestrebungen in den Hochsteuerländern (1990: Luxemburg 50,3%, Dänemark 46,6%, Niederlande 45,2%) und in den führenden Industriestaaten sowie mit den rasch wachsenden Steuerquoten der Niedrigsteuerländer (1990: Griechenland 33,2%, Spanien 34,4%, Portugal 34,6%) sinkt die Varianz der Steuerquoten in den Mitgliedsländern deutlich ab, die Steuerquoten nähern sich dem EG-Durchschnitt.

Mit der steigenden Steuerquote wandelt sich auch die Struktur der Steuereinnahmen in den EG-Staaten. Während die Quote der indirekten Steuern zwischen 1965 und 1990 von 10,3% auf 12,8% ansteigt, wächst der Anteil der direkten Steuern im gleichen Zeitraum von 7,8% um mehr als 80% auf 14,1%, etwa gleich stark wie die Sozialversicherungsbeiträge, deren Anteil von 6,8% auf 11,5% steigt (Tab.1). Die Steuerstruktur in den EG-Ländern spiegelt keineswegs einen generellen Zusammenhang mit dem ökonomischen Entwicklungsstand wider. So weisen 1990 etwa Griechenland (16,7%) und Dänemark (16,2%) die höchsten indirekten Steuerquoten auf, während gleichzeitig Spanien (9,7%) die niedrigste indirekte Steuerquote verzeichnet. Klammert man bei den direkten Steuern Dänemark aus, das keine Sozialversicherungsbeiträge für die gesetzliche Renten- und Krankenversicherung kennt, dann weisen zwar die Beneluxstaaten die höchsten direkten Steuerquoten aus, am unteren Ende rangieren aber Griechenland (7,4%) und das hochentwickelte Frankreich (7,5%). Vermögensteuern spielen in den EG-Mitgliedsstaaten eine geringe Rolle (Durchschnitt 1990 1,9%).

#### **4. Das steuerpolitische Konzept der EG-Kommission**

Das Ziel der EG-Kommission ist die Schaffung eines EG-Binnenmarktes ohne Binnengrenzen und damit auch ohne Steuer-  
grenzen. Andererseits will die EG-Kommission auch im Bin-  
nenmarkt das Bestimmungslandprinzip für die Güterbesteue-  
rung beibehalten, das in einem Mitgliedsstaat erworbene  
Konsumgüter mit den Steuersätzen dieses Landes belastet.  
Auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung sieht die EG-Kom-  
mission bei den persönlichen Einkommen lediglich dann Hand-  
lungsbedarf, wenn es gilt, Steuerschlupflöcher, etwa zur  
Erfassung ausländischer Zins- und Dividendeneinkommen, zu  
schließen. Auf dem Gebiet der Körperschaftsbesteuerung ist  
der Harmonisierungsvorstoß von 1975 (Richtlinienvorschlag  
COM (75) 392 endg. v. 23.07.1975) zurückgezogen worden, der  
Meinungsbildungsprozeß zur langfristigen Schaffung eines  
einheitlichen EG-Körperschaftsteuersystems, wie es das von  
der Kommission eingesetzte Ruding-Komitee vorgeschlagen  
hat, ist noch nicht abgeschlossen (Kommission der EG,  
1992a; Genser/Schaden/Steinhart, 1992).

##### **4.1 Indirekte Steuern**

Fernziel der EG-Kommission ist die Güterbesteuerung nach  
dem "Binnenmarktprinzip" (common market principle), das das  
Bestimmungslandprinzip der Besteuerung im Wege eines grenz-  
überschreitenden Vorsteuerabzugs realisiert. Dieses System  
erfordert keinen Grenzausgleich, die Warenabgabe an den  
Letztverbraucher erfolgt jeweils zum Steuersatz des Bestim-  
mungslandes, da die Vorsteuer auch dann von der Steuer-  
schuld in Abzug gebracht werden kann, wenn sie im Ausland  
geleistet wurde. Die kurzfristige Durchsetzung dieses Bin-  
nenmarktprinzips scheiterte an den Verschiebungen der na-  
tionalen Steuererträge, da die Steuerentlastung für Exporte  
im Gegensatz zum traditionellen Grenzausgleich nunmehr zu  
Lasten des Importlandes geht, das den Vorsteuerabzug ge-  
währt. Da die verschiedenen Clearingvarianten der Kommis-  
sion keine Zustimmung gefunden haben, wird bis 1996 das

Zahlungsaufschubverfahren als Übergangslösung für die Umsatzbesteuerung in der EG eingerichtet. Dieses Verfahren hält am Mechanismus des Grenzausgleiches fest, die Steuererstattung erfolgt jedoch nicht mehr beim Grenzübertritt einer Ware, sondern nach Bestätigung der Exportlieferung durch den Empfänger im Importland.

Dennoch kann im Binnenmarkt das Bestimmungslandprinzip völlig legal unterlaufen werden, da Konsumenten durch Direktimporte Güter und Dienstleistungen, die mit dem Steuersatz des Auslandes belastet sind, erwerben können. Im idealtypischen Fall perfekter und kostenloser Steuerarbitrage würden sich die Direktimporte jeweils auf jene Staaten des Binnenmarkts konzentrieren, die ein bestimmtes Konsumgut mit der geringsten Steuerbelastung belegen. Das Bestimmungslandprinzip gilt dann im Binnenmarkt nur mehr eingeschränkt, da für direkt importierte Konsumgüter das Ursprungslandprinzip Gültigkeit hat, während nur Konsumgüterimporte aus Drittländern bzw. Vorleistungen mit der Steuer des Bestimmungslandes belastet auf dem Markt gehandelt würden. Die EG-Kommission versucht, diesen Steuerarbitrageanreiz zur Aushöhlung des Bestimmungslandprinzips durch Steuerharmonisierungsregeln und besondere Kontrollen zu verringern. So sieht die letztlich für den Binnenmarkt verabschiedete Lösung (Richtlinie 91/680/EWG v. 16.12.1991 und Richtlinie 92/77/EWG v. 19.10.1992) eine Beschränkung auf zwei Umsatzsteuersätze vor, einen Normalsteuersatz von mindestens 15% und einen ermäßigten Steuersatz von mindestens 5%. Besondere Kontrollen sind für den Kraftfahrzeug- und den Versandhandel vorgesehen, um sicherzustellen, daß der Umsatzsteuerertrag aus diesen Käufen dem Fiskus des Bestimmungslandes zufließt.

Um das Bestimmungslandprinzip grundsätzlich auch für Güter zu realisieren, die einer Verbrauchsteuerbelastung unterliegen, beschränkt die EG-Kommission die Verbrauchsteuerkompetenz auf fünf große Verbrauchsteuern (Bier, Wein, Branntwein, Tabak, Mineralöl) und will alle sonstigen Verbrauchsteuern abschaffen. Das Fernziel sind hier einheit-

liche Steuersätze für alle EG-Staaten, jedoch haben diesbezügliche Richtlinienvorschläge gleichfalls keine Mehrheit im Rat gefunden. Als Übergangslösung werden in den ersten Jahren des Binnenmarkts Mindestsätze vorgeschrieben, die nur geringfügige Anpassungen in den Mitgliedstaaten erfordern. In der Mineralölbesteuerung werden zusätzlich Bandbreiten bzw. Zielsätze vorgegeben, die einem Land eine Anpassung seiner nationalen Steuersätze nur in der Form gestatten, daß sich der Abstand zum EG-weiten Zielsatz verringert.

#### 4.2 Direkte Steuern

Auf dem Gebiet der direkten Steuern gilt das Hauptaugenmerk der EG-Kommission zur Zeit der Vermeidung einer Diskriminierung von EG-weit tätigen multinationalen Unternehmen. Die 1990 beschlossenen Richtlinien (Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie) stellen einen ersten Schritt dar, die steuerliche Benachteiligung einer grenzüberschreitenden Reorganisation von Unternehmen und einer grenzüberschreitenden Gewinnrückführung durch Dividenden abzubauen und steuerlich inländischen Aktivitäten gleichzustellen. Eine Ausweitung dieses Diskriminierungsabbaus auf Unternehmensverluste und auf Zinsen- und Lizenzgebührenflüsse zwischen Konzernteilen soll rasch folgen.

Um Steuerschlupflöcher zu schließen und Anreize zu steuerbedingten Gewinnverlagerungen von multinational tätigen Konzernen zu verringern, ist eine Harmonisierung der Kapitalbesteuerung beabsichtigt. Das Fernziel des Ruding-Reports, eine einheitliche Kapitalbesteuerung im Binnenmarkt, hat die Kommission in einer ersten Stellungnahme als zu weitgehend abgelehnt (Kommission der EG, 1992b). Harmonisierungsschritte im Bereich einer Vereinheitlichung der Bilanzvorschriften, einer Einhebung von Quellensteuern für Ausschüttungen an natürliche Personen und für Zinseinkommen sowie einheitliche Regelungen für die Anrechnung von aus-

ländischer Körperschaftsteuer auf die persönliche Steuerschuld des Aktionärs werden jedoch weiter verfolgt.

## **5. Kritik an den Kommissionsvorschlägen**

Die Kommissionsvorschläge zur Neugestaltung der EG-Steuerordnung für den Binnenmarkt sind sowohl aus ökonomischer als auch aus politischer Sicht kritisiert worden und haben letztlich dazu beigetragen, daß die Richtlinienvorschläge keine einstimmige Unterstützung gefunden haben.

a) Aus politischer Sicht wird die Aushöhlung der nationalen Souveränität auf dem Gebiet der Besteuerung beklagt, in der Verlagerung steuerpolitischer Kompetenzen nach Brüssel wird ein Widerspruch zum allgemeinen Subsidiaritätsprinzip der Gemeinschaft und eine demokratiepolitisch bedenkliche Tendenz zum bürokratischen Zentralismus gesehen.

b) Aus ökonomischer Sicht stößt die Übertragung steuerpolitischer Kompetenzen auf die supranationale EG-Ebene in vielfacher Form auf Kritik.

- Cnossen (1990) vergleicht die Harmonisierungsvorstöße der EG-Kommission mit einer Kartellbildung unter den steuerpolitischen Entscheidungsträgern.

- Aus politisch-ökonomischer Sicht besteht eine Tendenz zur steuerlichen Ausbeutung der Bürger, wenn das Regulativ des Steuerwettbewerbs (Brennan/Buchanan, 1980) ausgeschaltet wird.

- Eine Vereinheitlichung der Steuersätze mißachtet die nationalen Konsumentenpräferenzen, da die unterschiedlichen Steuerquoten den unterschiedlichen Bedarf an Staatsleistungen reflektieren.

- Einheitliche EG-Steuern schränken das wirtschaftspolitische Instrumentarium der nationalen Regierungen ein, etwa für die verteilungspolitisch wünschenswerte Ausgestaltung der Umsatz- und Verbrauchsbesteuerung oder für die alloka-

tionspolitisch angemessene Festsetzung der Verbrauchsteuern als Äquivalenzsteuern, als Pigousteuern zur Internalisierung externer Effekte oder als marktkonformes Instrument zur meritorischen Nachfragesteuerung.

- Die mit der zentralen Steuereinhebung verknüpften Transfermodelle zum Ausgleich fiskalischer Aufkommensverschiebungen verursachen hohe Kosten und bieten darüberhinaus einen Anreiz zu laxer Steuerverwaltung.

- Die Kommissionsvorschläge zur Angleichung der Steuersätze haben als politisch motivierte Durchschnittswerte der historischen Steuersätze keine wohlfahrtsökonomische Rechtfertigung, weil verzerrende nationale Gütersteuern durch gleichfalls verzerrende EG-Durchschnittssätze ersetzt werden.

- Die Vorstöße der EG-Kommission werden als "Scheinharmonisierung" hingestellt, da die angestrebte Steuersatzangleichung nichts über die tatsächlichen ökonomischen Steuerbelastungsunterschiede zwischen den EG-Staaten aussagt, wenn Bemessungsgrundlagen, die Verwaltungspraxis sowie die Steuerkontrolle unter den Mitgliedsstaaten differieren.

- Eine weitere Marktanalogue sieht in einer zentralistischen Steuerpolitik ein Hemmnis gegen effizienzsteigernde Neukonzeptionen in der Steuerpolitik, die auf nationaler Ebene keine Realisierungs- und Bewährungschance erhalten, sofern sie, wie etwa Cash-Flow-Steuern oder Lenkungssteuern, an EG-weit harmonisierten Bemessungsgrundlagen anknüpfen.

Als Kritik an der EG-Harmonisierungsstrategie kann schließlich auch die Abstinenz auf dem Gebiet der internationalen Doppelbesteuerung angesehen werden, wo weiterhin den traditionellen, bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen der Vorzug gegenüber einer konsistenten multilateralen Regelung eingeräumt wird.

## 6. Zur ökonomischen Fundierung einiger Argumente der Harmonisierungsgegner

Die Argumente gegen eine zu weitreichende Harmonisierung, d.h. Zentralisierung der Steuerpolitik, werden von den Euroskeptikern vehement und erfolgreich vorgetragen. Dennoch läßt sich zeigen, daß einige der ökonomisch plausiblen Argumente der Euroskeptiker hinsichtlich ihrer ökonomischen Fundierung problematisch sind. Exemplarisch möchte ich dies anhand von drei zentralen Argumenten eine weitere Harmonisierung demonstrieren.

### 6.1 Zur Harmonisierung der Umsatzsteuersätze

Die Kritik an einer Bandbreitenvorgabe für die Umsatzsteuersätze (im Grenzfall einer einheitlichen Umsatzsteuer, wenn die Bandbreite gegen null geht) wird von Euroskeptikern wie folgt vorgetragen: "Ein höherer Umsatzsteuersatz bewirkt nach Wegfall der Grenzkontrollen einen fiskalischen Verlust nur für das Hochsteuerland. Allokative Verzerrungen treten nicht auf, da die Konsumenten die höhere Umsatzsteuer durch Direktimporte vermeiden können und Produzenten über den Vorsteuerabzug ohnedies steuerfrei in das Niedrigsteuerland exportieren".

Es läßt sich zeigen, daß dieses Argument, das eine Bandbreitenregelung als eine unnötige Einschränkung der nationalen Besteuerungssouveränität ansieht, nicht haltbar ist. Die unterschiedliche Behandlung von Vorleistungen, für die ein Vorsteuerabzug eingeräumt wird und für Konsumgüter, die durch Direktimporte eine Steuerarbitragemöglichkeit eröffnen, führt zu Effizienzverlusten, die das Hoch- und Niedrigsteuerland gleichermaßen treffen (Sinn 1990).

Betrachten wir eine Zweiländerwelt (D und F), in der ein aggregiertes Konsumgut (C) und ein aggregiertes Investitionsgut (I) produziert und gehandelt werden. Die Steuerfreiheit von Exportlieferungen führt dazu, daß sich auf dem In-

investitionsgütermarkt ein Gleichgewicht einstellt, bei dem die Produzentenpreise  $p$  in beiden Ländern gleich sind.

$$(1) p^I_F = p^I_D$$

Preisarbitrage auf dem Konsumgütermarkt führt durch die Möglichkeit von Direktimporten dazu, daß sich die Konsumentenpreise ausgleichen.

$$(2) p^C_F (1+t_F) = p^C_D (1+t_D)$$

Das globale Binnenmarktgleichgewicht führt bei unterschiedlichen Steuersätzen  $t_F \neq t_D$  zu einer Verzerrung der relativen Produzentenpreise in den beiden Ländern,

$$(3) p^C_D (1+t_D)/p^I_D (1+t_F) = p^C_F/p^I_F \neq p^C_D/p^I_D$$

die ihrerseits eine Fehlallokation der Ressourcen in der Produktion der beiden Aggregatgüter hervorruft. Das Hochsteuerland F ( $t_F > t_D$ ) produziert zu viele Investitionsgüter, das Niedrigsteuerland D zu viele Konsumgüter. Diese Wohlfahrtsverluste (excess burden) der Umsatzbesteuerung tragen beide Länder, da sich die gemeinsame Produktionsmöglichkeitenkurve nach innen verschiebt und die verfügbaren Gütermengen schrumpfen (Abb.1). Eine Möglichkeit, die allokativen Verzerrung zu vermeiden, besteht in einer Angleichung der Steuersätze und stützt damit die Harmonisierungslinie der EG-Kommission.

Es läßt sich aber gleichfalls zeigen, daß neben dieser zentralistischen Lösung auch ein Steuerregime konzipiert werden kann, das den allokativen Wohlfahrtsverlust bei unterschiedlichen Steuersätzen vermeidet. Wenn anstelle des Vorsteuerabzugs ein Vorumsatzabzug gewählt wird, um die kumulativwirkung der Umsatzsteuer auszuschalten, dann gleichen sich auf dem Investitionsgütermarkt über Steuerarbitrage die Bruttopreise (einschließlich nationaler Umsatzsteuern) aus,

$$(4) p^I_F (1+t_F) = p^I_D (1+t_D)$$

und die relativen Produzentenpreise zwischen Konsum- und Investitionsgütern sind im Arbitragegleichgewicht in beiden Ländern gleich. Einen Wechsel vom Vorsteuerabzugsverfahren zum Vorumsatzabzugsverfahren, und damit vom Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt, hat die Kommission allerdings ausgeschlossen.

## 6.2 Zur Harmonisierung spezifischer Verbrauchsteuern

Ein zentraler Kritikpunkt an einheitlichen Verbrauchsteuern im Binnenmarkt lautet etwa wie folgt: "Die Harmonisierung der Verbrauchsteuern bedeutet eine Ersetzung unterschiedlich hoher verzerrender nationaler Steuersätze durch einen verzerrenden EG-weiten Steuersatz, ohne daß daraus ein Effizienzgewinn resultiert."

Keen (1987, 1989) hat in zwei Beiträgen gezeigt, daß unter bestimmten Bedingungen die Ersetzung unterschiedlicher nationaler Steuersätze durch einen einheitlichen Durchschnittssteuersatz den aggregierten, allokativen Wohlfahrtsverlust eindeutig verringert. Eine einfache Plausibilisierung der theoretischen Analyse bietet wiederum ein Zweiländermodell. Das mit einer Verbrauchsteuer belegte Gut  $x$  wird in beiden Ländern zunächst mit unterschiedlichen Steuersätzen  $t_D \neq t_F$  belegt. Um das Keen'sche Ergebnis zu illustrieren, unterstellen wir identische Präferenzen für das Gut  $x$  in beiden Ländern, die zu identischen, linearen Nachfragefunktionen führen mögen. Die Verzerrungseffekte dieser selektiven Gütersteuern lassen sich in dieser partialanalytischen Betrachtung als Harberger Dreiecke veranschaulichen (Abb. 2) und addieren sich als monetäre Größen zu einem aggregierten Gesamtwohlfahrtsverlust  $AED + ACB$ . Ersetzen wir in beiden Ländern die Verbrauchsteuersätze durch das arithmetische Mittel  $t = (t_D + t_F) / 2$ , so stellen sich in beiden Ländern neue Gleichgewichte ein, wobei konstruktionsgemäß die aggregierte Gesamtnachfrage unverändert bleibt ( $2x = x_D + x_F$ ). Es zeigt sich unmittelbar

aus der Graphik, daß der aggregierte soziale Wohlfahrtsverlust bei einheitlicher Besteuerung in beiden Ländern (2 AGF) um die schraffierte Fläche geringer ausfällt als jener mit unterschiedlichen Steuersätzen. Dieses Resultat bleibt erhalten, wenn die Analyse auf mehrere besteuerte Güter, auf mehrere Länder und auf monopolistische Märkte ausgedehnt wird. Im allgemeinen wird eine Zustimmung der betroffenen Länder zu einer solchen effizienzsteigernden Harmonisierung der Steuersätze Einkommenstransfers erfordern, um jene Länder zu kompensieren, die durch die Steuerharmonisierung eine Wohlfahrtseinbuße erleiden. Keen zeigt jedoch, daß auch ohne internationale Transfers alle Staaten nationale Wohlfahrtszuwächse erzielen können, wenn der Ausgangszustand ein protektionistisches, ineffizientes Handelsgleichgewicht (Nash-Gleichgewicht) ist.

### 6.3 Vermeidung von Progressionslücken durch Progressionsvorbehalt

Zur Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung werden die Anrechnung der im Ausland entrichteten Quellensteuern auf die inländische Steuerschuld und die Freistellung von bereits im Ausland versteuerten Einkommen von der Einkommensbesteuerung im Inland als gleichwertige Verfahren angesehen. Um das Unterlaufen der Progressionswirkung beim Freistellungsverfahren zu vermeiden, räumt das OECD-Musterabkommen (OECD 1977) dem Wohnsitzland ausdrücklich das Recht des Progressionsvorbehalts ein. Die Gesamtsteuerbelastung setzt sich dann aus der tariflichen Steuerbelastung im Ausland und der über den Progressionsvorbehalt mit dem Durchschnittssteuersatz des Gesamteinkommens belasteten inländischen Steuerbemessungsgrundlage zusammen.

$$(5) \quad t(y) = t(Y_D + Y_F) = t_F(Y_F) + t_D(Y_D + Y_F) Y_D / (Y_D + Y_F)$$

Aus dieser Tarifformel läßt sich nun die Grenzsteuerbelastung für eine marginale Ausweitung der Erwerbstätigkeit im Ausland ( $dy_F > 0$ ) oder im Inland ( $dy_D > 0$ ) ermitteln. Die

effektive Grenzsteuerbelastung einer Erwerbstätigkeit im Ausland

$$(6) \quad dt/dy_F = t'_F(y_F) + [t'_D(y) - t_D(y)/y]Y_D/Y$$

unterscheidet sich von der effektiven Grenzsteuerbelastung einer inländischen Erwerbstätigkeit

$$(7) \quad dt/dy_D = t_D(y)/y + [t'_D(y) - t_D(y)/y]Y_D/Y$$

und diskriminiert systematisch eine Auslandserwerbstätigkeit, sofern der ausländische Grenzsteuersatz  $t'_F(y_F)$  größer ist als der inländische Durchschnittssteuersatz auf das Gesamteinkommen  $t_D(y)/y$ . Da Grenzsteuersätze infolge der progressiven Tarifgestaltung typischerweise über den Durchschnittssteuersätzen liegen, kann dieser Fall als Normalfall angesehen werden.

## 7. Ausblick

Die Gestaltung der künftigen EG-Steuerordnung ist ebenso wie der Status quo das Ergebnis politischer Entscheidungen, in die eine Vielzahl von juristischen, politischen, betriebswirtschaftlichen und finanzwissenschaftlichen Bestimmungsfaktoren einfließen. Langfristig sollten dennoch ökonomische Argumente für die Wahl einer geeigneten Steuerordnung verantwortlich sein, um sicherzustellen, daß die Zielsetzungen, die man mit der Steuerpolitik zu erreichen trachtet, auch im EG-Binnenmarkt zu den geringsten sozialen Kosten erfolgt.

Die ökonomischen Argumente zum Harmonisierungsbedarf der Steuerpolitik im Binnenmarkt und damit zur Ausgestaltung einer effizienten EG-Steuerordnung sind ambivalent. Weder die Argumente von Harmonisierungsbefürwortern, die einen ruinösen Steuerwettbewerb im Binnenmarkt vorhersehen, noch die Argumente der Harmonisierungsskeptiker, die über eine Analogie zwischen Steuerwettbewerb und Marktwettbewerb den Harmonisierungsplänen ordnungspolitisch motiviert eine Absage erteilen, sind ökonomisch uneingeschränkt haltbar. Zum

einen ist eine Abwägung der gegenläufigen Effekte, die von einer Harmonisierungsinitiative ausgehen, wohl nur in einer empirisch fundierten, quantitativen Kosten-Nutzen-Analyse möglich, die in einen allgemeinen Gleichgewichtsmodellrahmen eingebettet sein muß, um die Gesamtheit der steuerinduzierten Verzerrungs- und Verteilungswirkungen angemessen zu berücksichtigen. In numerischen allgemeinen Gleichgewichtsanalysen lassen sich auch steuerpolitische Entscheidungen in Mehrländerwelten für empirisch plausible Parameterspezifikationen simulieren (vgl. Whalley, 1976; Fehr/Rosenberg/Wiegard, 1993). Allerdings weisen solche Modelle einen trotz formaler Komplexität extrem hohen Abstraktionsgrad auf und ihr Informationsgehalt ist umstritten.

Zum anderen zeigt das empirische Beispiel von Bundesstaaten mit ausgeprägter steuerlicher Gesetzgebungshoheit auf dezentraler Ebene (Schweiz, USA, Kanada), daß Besteuerungsaunomie auf dem Gebiet der Güter- ebenso wie auf dem Gebiet der Faktorsteuern nicht notwendigerweise zu ruinösem Steuerwettbewerb und zu unerwünschten und ineffizienten Nash-Gleichgewichten führen muß (Genser, 1992). Empirisch fundierte Studien zu einer positiven Theorie der Steuerpolitik in diesen Ländern sollten wertvolle Hinweise darauf geben, mit welchen steuerpolitischen Harmonisierungsschritten quantitative bedeutsame Wohlfahrtsverluste durch strategische Steuerpolitik und kostspielige Steuerarbitrage vom Binnenmarkt ferngehalten werden sollten.

Eine wesentliche Konsequenz der ökonomischen Überlegungen zur europäischen Steuerharmonisierung ist die Warnung, daß die häufig implizit vorgenommene Beschränkung auf den EG-Binnenmarkt unzureichend ist. Jede künftige EG-Steuerordnung ist Bestandteil der internationalen Steuerordnung, und EG-Steuerkonzepte, die von der Realität globaler Güter- und Faktormärkte abstrahieren, werden nicht nur wenig effektiv sein, derartige, vielleicht unbewußte "Festung

Europa" Konzepte könnten sich langfristig als schädlich für die EG und für die Weltwirtschaft erweisen.

### Literaturverzeichnis

- Brennan, Geoffrey/Buchanan, James** (1980): The power to tax. Cambridge University Press
- Cnossen, Sijbren** (1990): The case for tax diversity in the European Community, *European Economic Review* 34, 471-479.
- Fehr, Hans/Rosenberg, Christoph/Wiegard, Wolfgang** (1993): Value added taxation in the EC after 1992. Some applied general equilibrium calculations. *European Economic Review* 37 (forthcoming).
- Genser, Bernd** (1992): Tax competition and tax harmonisation in federal economies, in: Vosgerau, H.J. (Hrsg.), *European integration in the world economy*, 200-237, Heidelberg 1992.
- Genser, Bernd/Schaden, Barbara/Steinhart, Margarita** (1992): Die Vorschläge des Ruding-Komitees zur Körperschaftsteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, *Diskussionsbeiträge des Sonderforschungsbereichs 178 "Internationalisierung der Wirtschaft" der Universität Konstanz, Serie II - Nr. 185, Konstanz 1992*
- Keen, Michael** (1987): Welfare effects of commodity tax harmonization, *Journal of Public Economics* 33, 107-114
- Keen, Michael** (1989): Pareto-improving indirect tax harmonization, *European Economic Review* 33, 1-12
- Kommission der EG** (1985): *Vollendung des Binnenmarktes, Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat, Luxemburg 1985*
- Kommission der EG** (1992a): Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Office for Official Publications of the European Communities, Brussels/Luxemburg 1992
- Kommission der EG** (1992b): Mitteilung an den Rat und an das Europäische Parlament, Kom(92) 1118 endg. vom 26.6.1992
- OECD** (1977): Model double taxation convention on income and on capital, Report of the OECD committee on fiscal affairs, Paris 1977.
- OECD** (1992): Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris 1992.
- Sinn, Hans-Werner** (1990): Tax harmonisation and tax competition in Europe, *European Economic Review* 34, 489-504
- Whalley, John** (1976): Some general equilibrium analysis applied to fiscal harmonisation in the European Community, *European Economic Review* 8, 291-312

ANHANG

Tab. 1: Steuerstruktur in den EG-Staaten (1990)

	Steuern in % des BIP					
	Gesamt	Eink.- steuer	SV- Beitr.	Verm.- steuer	Güter- steuer	Sonst. Steuer
Belgien	44,9	16,8	15,6	1,2	11,4	-
Dänemark	48,7	28,5	1,5	2,1	16,2	0,4
Deutschland	37,7	12,1	13,9	1,3	10,3	0,2
Frankreich	43,7	7,5	19,3	2,3	12,3	2,3
Griechenland	36,5	7,4	10,4	1,7	16,7	0,3
Großbritannien	36,7	14,5	6,4	3,1	11,1	1,6
Irland	37,3	13,8	5,5	1,7	15,8	0,5
Italien	39,1	14,3	12,9	0,9	10,9	0,1
Luxemburg	50,3	20,3	13,9	4,3	11,8	-
Niederlande	45,2	14,6	16,9	1,7	11,9	0,2
Portugal	34,6	8,8	9,6	0,8	15,2	0,2
Spanien	34,4	10,6	12,2	1,9	9,7	0,0
EG-Durchschnitt						
1990	40,8	14,1	11,5	1,9	12,8	0,6
1980	36,9	12,7	10,7	1,7	11,1	0,5
1970	31,0	9,6	7,9	2,0	11,1	0,5
Variationskoeff.						
1990	0,13	0,40	0,43	0,49	0,18	1,25
1980	0,20	0,47	0,45	0,56	0,28	1,29
1970	0,21	0,54	0,46	0,55	0,27	1,21

Quelle: OECD (1992)

Abb.1 Wohlfahrtsverlust durch Verzerrung der relativen Produzentenpreise ( $p_D = p_F$ )

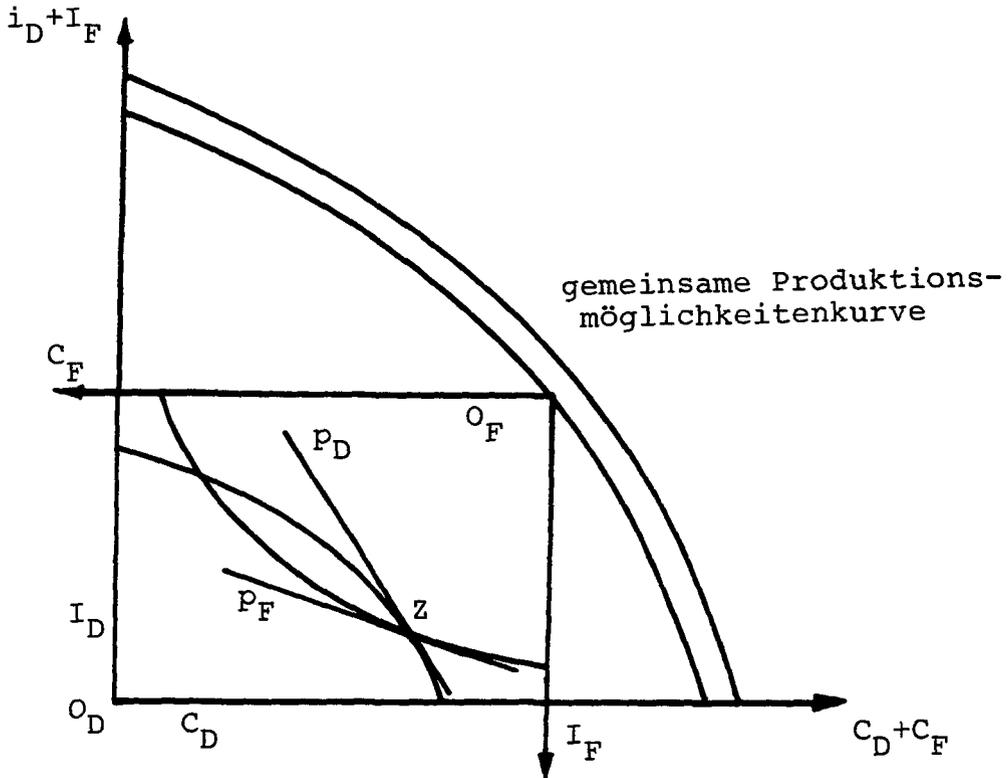


Abb.2 Wohlfahrtsgewinn durch internationale Angleichung der Verbrauchsteuersätze

