

# Harmonisierung und Differenzierung in der Steuerpolitik

Janis A. Emmanouilidis

Bertelsmann Forschungsgruppe Politik

Centrum für angewandte Politikforschung (C•A•P), München

## Kernpunkte

- Neben der Gefahr eines unlauteren Steuerwettbewerbs sprechen zahlreiche weitere Gründe für eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung. Die Koexistenz von 25 Steuersystemen führt zu zusätzlichen Kosten, zu Intransparenz, zur Behinderung des Binnenmarkts, zu einer zunehmenden Bedeutung des EuGH sowie zu Steuervermeidung und -hinterziehung.
- Die Kommission setzt sich für die Einführung einer (optionalen) einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage ein. Sie ist jedoch dezidiert gegen eine rechtlich erzwungene Harmonisierung der nationalen Steuersätze.
- Die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage könnte am Einstimmigkeitserfordernis im Rat scheitern. Daher hat die Kommission wiederholt die Idee aufgeworfen, das Differenzierungsinstrument der Verstärkten Zusammenarbeit einzusetzen.
- Die im Nizza-Vertrag beziehungsweise in der Verfassung definierten rechtlichen Voraussetzungen für eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage im Rahmen einer Verstärkten Zusammenarbeit werden erfüllt. Die Einleitung einer Verstärkten Zusammenarbeit wird davon abhängen, ob sich im Ministerrat eine qualifizierte Mehrheit zur Verabschiedung des Ermächtigungsbeschlusses finden wird.
- Aus Sicht multinational tätiger Unternehmen ist eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage im einem kleineren Kreis von Mitgliedstaaten positiv zu bewerten.
- Ohne eine gleichzeitige Anpassung der Mindeststeuersätze würde der Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten auch nach einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage bestehen bleiben – möglicherweise sogar zunehmen. Daher müsste die Einführung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage durch nationale Anstrengungen zur Verbesserung des Investitionsstandorts Deutschland flankiert werden.
- Der Unterschied zwischen den nationalen Steuersätzen in der EU ist ökonomisch gerechtfertigt. Eine erzwungene Angleichung der Steuersätze würde den sozio-ökonomischen Aufholprozess in Mittel- und Osteuropa behindern.
- Aus integrationspolitischer Hinsicht wäre die Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit aus mehreren Gründen positiv zu bewerten. Die erstmalige Anwendung dieses Differenzierungsinstruments könnte (i) das in einigen Mitgliedstaaten vorherrschende Misstrauen gegenüber den Möglichkeiten der differenzierten Integration abbauen, (ii) eine praxisorientierte Optimierung des Instruments der Verstärkten Zusammenarbeit ermöglichen sowie (iii) zu Spill-over-Effekten in weiteren Kooperationsfeldern führen.

Mit der Erweiterung hat die Debatte über eine Steuerharmonisierung in der EU eine neue Qualität erlangt. Der Steuerwettbewerb in der Union hat erheblich zugenommen. Besonders davon betroffen ist die Besteuerung von Unternehmen. Zwischen den 25 Mitgliedstaaten bestehen nicht nur hinsichtlich der nominalen Steuersätze, sondern auch der effektiven Steuerbelastung erhebliche Diskrepanzen (siehe hierzu Gutachten von Clemens Fuest).<sup>1</sup>

Der unterschiedliche Grad der Belastung resultiert zu einem großen Teil aus der Heterogenität der nationalen Steuersysteme. Die Koexistenz von 25 Systemen hat aber auch weitere Auswirkungen, die für eine zunehmende Unternehmenssteuerharmonisierung in der Europäischen Union sprechen:

- **Kostenfaktor:** Die unterschiedlichen Steuerregelungen in den Mitgliedstaaten können bei multinational tätigen Unternehmen zu einer erhöhten Steuerbelastung führen (Doppelbesteuerung, Umstrukturierungsfolgekosten etc.). Darüber hinaus führt die Koexistenz unterschiedlicher Systeme zu höheren Befolgungskosten in Form zusätzlich anfallender administrativer Kosten bei Unternehmen sowie Steuerbehörden.
- **Intransparenz:** Die Heterogenität der Steuersysteme führt zu einer mangelnden Transparenz und Vergleichbarkeit der Unternehmensbesteuerung in den EU-Mitgliedstaaten. Diese Intransparenz sowie die zusätzlichen Befolgungskosten belasten vor allem kleinere und mittlere Unternehmen (KMU).
- **Verhinderung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit:** Die Koexistenz von 25 verschiedenen Steuersystemen ist ein Hindernis für grenzüberschreitenden Handel, grenzüberschreitende Niederlassung und grenzüberschreitende Investitionen. Während viele wirtschaftliche, technische und institutionelle Hindernisse im Kontext des Binnenmarktprogramms abgebaut wurden, gewinnen die steuerbedingten Hindernisse für eine grenzüberschreitende Tätigkeit in der EU zunehmend an Bedeutung. Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt und Verzerrungen in der Kapitalallokationen sind die Folge.
- **Verstärkter Steuerwettbewerb:** Die Unterschiede zwischen den nationalen Unternehmensteuersystemen führt zu einer Intensivierung des Steuerwettbewerbs in der EU-25. So hat beispielsweise die österreichische Steuerreform ab 2005 zu einer Senkung des Körperschaftssteuersatzes von 34% auf 25% geführt. Damit reagiert Österreich auf die niedrigeren Steuersätze in den neuen EU-Nachbarstaaten. Auch andere Länder der alten EU-15 haben eine Verringerung der Unternehmenssteuerbelastung angekündigt, um den Abstand zu den neuen Mitgliedstaaten zu verringern.
- **Zunehmende Bedeutung der Gerichte:** Die Unterschiede in den nationalen Steuersystemen haben zu einer umfangreichen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) über die Vereinbarkeit einzelstaatlicher Steuervorschriften mit dem EG-Vertrag geführt. Der EuGH hat während der letzten fünfzehn Jahre den Spielraum für die nationale Steuerpolitik sukzessive eingeengt. Der Gerichtshof rutscht immer mehr in die Rolle des Gesetzgebers in wichtigen Fragen europäischer Steuerpolitik.

---

<sup>1</sup> Siehe Gutachten von Clemens Fuest, „Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“; siehe auch Ernst & Young / ZEW, *Company Taxation in the New EU Member States*, Frankfurt am Main/Mannheim, 2004; Office for Official Publications of the European Communities, *Structures of the taxation systems in the European Union* (Data 1995-2002), Luxemburg 2004.

- **Steuervermeidung/Steuerhinterziehung:** Die Parallelexistenz und Undurchschaubarkeit von 25 unterschiedlichen Systemen der Unternehmensbesteuerung eröffnet beträchtliche Möglichkeiten der legalen Steuervermeidung beziehungsweise der illegalen Steuerhinterziehung.

## Harmonisierungsbemühungen: Vom Neumark-Bericht zur aktuellen Steuerstrategie

Die Bemühungen um eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung sind fast so alt wie die EG/EU selbst. In mehreren Studien (Neumark-Bericht (1962); Tempel-Bericht (1970); Ruding-Bericht<sup>2</sup> (1992)) sowie im Rahmen verschiedener Kommissionsinitiativen (1975; 1984/85; 1990) wurde wiederholt eine Harmonisierung der Körperschaftssteuern, der Bemessungsgrundlagen und/oder der Steuersätze angestrebt. Bei der politischen Umsetzung blieben diese Vorschläge aufgrund der Vorbehalte der Mitgliedstaaten allesamt erfolglos.

Nachdem die Versuche einer grundlegenden Steuerharmonisierung gescheitert waren, konzentrierten sich die Anstrengungen seit den neunziger Jahren auf eine Reihe konkreter Maßnahmen zur Koordination der Unternehmensbesteuerung. Hierzu zählen die Verabschiedung von zwei Richtlinien im Juli 1990 (Mutter-Tochter-Richtlinie; Fusionsrichtlinie)<sup>3</sup> sowie die Umsetzung des von der Kommission 1997 vorgeschlagenen Steuerpakets, das nach mehrjährigen Verhandlungen 2003 vom Rat angenommen wurde. Das Paket umfasst drei Maßnahmen zur Eindämmung des schädlichen Steuerwettbewerbs – darunter ein Verhaltenskodex („Code of Conduct“) zur Beseitigung des schädlichen Steuerwettbewerbs im Bereich der Unternehmensbesteuerung.<sup>4</sup>

In ihrem aktuellsten Anlauf zur Harmonisierung der Unternehmenssteuerung, der im Oktober 2001 formuliert und im November 2003 bestätigt wurde, verfolgt die Kommission eine zweigleisige Strategie zur Beseitigung „steuerbedingter Hindernisse für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt“.<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> In seinem Abschlussbericht empfahl das von der Kommission Anfang der 90er Jahre beauftragte Komitee unter dem Vorsitz von Onno Ruding eine Untergrenze für die Körperschaftsteuersätze von 30% und eine Obergrenze von 40%; außerdem sollten die Bemessungsgrundlagen gewisse Standards erfüllen. Siehe hierzu Clemens Fuest und Bernd Huber, „Zur Koordinierung der Unternehmensbesteuerung in Europa“, *Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung* 72, 3 (2003), S. 378-390; hier S. 379.

<sup>3</sup> Die *Mutter-Tochter-Richtlinie* soll ausschließen, dass für Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an ausländische Muttergesellschaften Quellensteuern erhoben werden. Die *Fusionsrichtlinie* soll ausschließen, dass bei grenzüberschreitenden Fusionen Steuern für Veräußerungsgewinne erhoben werden, wenn dies bei äquivalenten, rein nationalen Transaktionen nicht der Fall ist.

<sup>4</sup> Der Verhaltenskodex „Unternehmensbesteuerung“ – der in der Praxis bereits angewandt wird – bestimmt, dass die Mitgliedstaaten keine neuen schädlichen Steuerregelungen einführen und darüber hinaus alle Rechtsvorschriften oder Praktiken, die nach den Kriterien des Verhaltenskodex als schädlich einzustufen sind, ändern. Der Kodex bezieht sich auf steuerliche Regelungen, die einen deutlichen Einfluss auf die Standortwahl von Unternehmen innerhalb der EU haben oder haben können. Die beiden anderen Maßnahmen des Steuerpakets sind eine Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen sowie eine Richtlinie über die Besteuerung von Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen. Siehe European Commission, „Activities of the European Union (EU) in the tax field in 2003“, Doc (2004) 1402, 27 Januar 2004, S. 4-6.

<sup>5</sup> Siehe Mitteilung der Kommission: „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzü-

Neben einer Vielzahl konkreter Reformvorschläge<sup>6</sup> schlägt die Kommission vier umfassende Konzepte zur Koordinierung der Unternehmensbesteuerung vor:<sup>7</sup>

- (1) **Konzept der Sitzlandbesteuerung:** Dieses Konzept wendet das Binnenmarktprinzip der gegenseitigen Anerkennung auf die Unternehmensbesteuerung an. Firmen, die in mehr als einem Mitgliedstaat operieren, sollen ihre zu versteuernden Gewinne nach den Regeln des Landes bestimmen, in dem das Unternehmen ihren Hauptsitz hat. Jeder „betroffene“ Mitgliedstaat würde den Gewinnanteil, der auf die Geschäftstätigkeit der Gruppe in seinem Gebiet entfällt, weiterhin mit dem eigenen Steuersatz belegen. Dieses Konzept ist vor allem für kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) gedacht.<sup>8</sup>
- (2) **Konzept der (optionalen) einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage:** Dieses Konzept sieht vor, dass Unternehmen, die in mehreren EU-Ländern tätig sind, ihre Gewinne nach neuen einheitlichen Regeln der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen. Dabei hätten multinationale Unternehmen in der EU das Recht zu wählen, ob sie nach der einheitlichen Bemessungsgrundlage oder nach den Bestimmungen des jeweiligen nationalen Steuersystems veranlagt werden wollen.
- (3) **Konzept der (obligatorischen) harmonisierten Bemessungsgrundlage:** Diesem Konzept zufolge sollen die nationalen Steuersysteme vollständig durch europaweit einheitliche Regelungen ersetzt werden. Anders als in früheren Harmonisierungsvorschlägen wird hier allerdings vorgeschlagen, lediglich die Bemessungsgrundlagen anzugleichen und jedem Mitgliedstaat zu erlauben, den Steuersatz eigenständig zu bestimmen.<sup>9</sup>
- (4) **Konzept einer (optionalen) europäischen Körperschaftssteuer:** Nach diesem Konzept können Unternehmen wählen, ob sie nach den Regeln einer europäischen Steuer oder wie bisher nach den Bestimmungen der nationalen Systeme besteuert werden wollen. Der Unterschied zum Konzept der einheitlichen Bemessungsgrundlage liegt darin, dass über die Bemessungsgrundlage hinaus auch ein einheitlicher Steuersatz festgelegt wird. Dieses Konzept beinhaltet zudem die Überlegung, dass die Steuer auf europäischer Ebene erhoben werden, und ein Teil oder die Gesamtheit der Einnahmen direkt der EU zufließen könnte.<sup>10</sup>

Auch wenn die Kommission der Ansicht ist, dass eine obligatorische Bemessungsgrundlage (Konzept 3) aus ökonomischer Sicht die sinnvollste Alternative ist, spricht

---

berschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“, KOM (2001) 582 endgültig, 23.10.2001; „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission, SEK (2001) 1681, 23.10.2001; Mitteilung der Kommission: „Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse: Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen“, KOM (2003) 726 endgültig, 24.11.2003.

<sup>6</sup> Hierzu gehören u.a.: Vorschläge zur Änderung der Fusionsrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie; Vorschläge zur Überwindung der derzeitigen Beschränkungen des grenzübergreifenden Verlustausgleichs in der EU, der zu Doppelbesteuerung führen kann; Überlegungen im Zusammenhang mit den bilateralen und multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen im Binnenmarkt.

<sup>7</sup> Siehe „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse“, S. 17ff.

<sup>8</sup> Siehe hierzu auch „Sitzlandbesteuerung bei kleinen und mittleren Unternehmen“, Non-Paper der Kommission für die informelle Tagung des Rates ‚Wirtschaft und Finanzen‘ am 10./11.9.2004, 7. Juli 2004.

<sup>9</sup> Fuest und Huber, S. 388.

<sup>10</sup> Siehe „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse“, S. 50.

sie sich aufgrund der politischen Schwierigkeiten bei der Umsetzung eines derartigen Konzepts für die Einführung einer optionalen konsolidierten Bemessungsgrundlage aus (Konzept 2).<sup>11</sup>

Im Gegensatz zu den Forderungen der Regierungen Deutschlands, Frankreichs und Österreichs hinsichtlich einer Festlegung von Mindeststeuersätzen spricht sich die Kommission dezidiert gegen eine europaweite rechtlich erzwungene Harmonisierung der nationalen Steuersätze aus. Die Kommission will den Steuerwettbewerb in Europa nicht unterbinden. Nach dem Dafürhalten der Kommission ist der Steuerwettbewerb sinnvoll, um die Fiskaldisziplin der Mitgliedstaaten mit dem Ziel einer Senkung der öffentlichen Ausgaben und einer dauerhaften Reduktion der Gesamtsteuerbelastung zu stärken.<sup>12</sup>

Um die Bemühungen hinsichtlich der Definition einer konsolidierten Bemessungsgrundlage zu intensivieren, hat der Ecofin-Rat auf Vorschlag der Kommission die Einrichtung einer Arbeitsgruppe beschlossen (September 2004).<sup>13</sup> Trotz des Widerstands einer Reihe von Mitgliedstaaten – Estland, Großbritannien, Irland, Malta, Slowakei –, die sich explizit gegen eine Steuerharmonisierung ausgesprochen haben, bewertet die Kommission die Etablierung der Arbeitsgruppe als ersten Schritt in Richtung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage.<sup>14</sup>

### Idee einer Verstärkten Zusammenarbeit

Die Vorbereitungen zur Definition gemeinsamer Besteuerungsprinzipien werden aufgrund der steuertechnischen Komplexität des Unterfangens mehrere Jahre in Anspruch nehmen. Einen erfolgreichen Abschluss der Beratungen vorausgesetzt, müsste der finale Beschluss zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage einstimmig im Ministerrat verabschiedet werden. Das Einstimmigkeitserfordernis besteht sowohl nach dem Nizza-Vertrag sowie nach dem Vertrag über eine Verfassung für Europa (VVE).

Nachdem sich mehrere EU-Länder wiederholt gegen eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung ausgesprochen haben, könnte die Verabschiedung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage letztlich am Veto bereits eines Mitgliedstaates scheitern.

Angesichts eines solchen Szenarios hat die Kommission in den letzten Jahren wiederholt die Idee einer Verstärkten Zusammenarbeit in dieser Frage aufgeworfen. In der gegenwärtigen Phase möchte die Kommission in Erfahrung bringen, wie viele und welche Mitgliedstaaten an der Einführung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage interessiert sind.

<sup>11</sup> „A common consolidated EU corporate tax base“, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council (10/11 September 2004), Juli 2004.

<sup>12</sup> Siehe „Brüssel lehnt Mindeststeuer ab“, *Berliner Zeitung* 26.2.2004, S. 3; „A common consolidated EU corporate tax base“, S. 3; siehe auch Äußerungen von Kommissionspräsident Barroso in *Agence Europe*, 23.9.2004.

<sup>13</sup> Siehe hierzu „A common consolidated EU corporate tax base“.

<sup>14</sup> Siehe hierzu *Agence Europe*, 14.9.2004. Der britische Schatzkanzler Gordon Brown sieht die Arbeit der Arbeitsgruppe als Zeitverschwendung, da es nie zu einer Steuerharmonisierung kommen wird. Nach Ansicht des damaligen irischen Finanzministers und heutigen Binnenmarkt-Kommissars Charlie McCreevy würde eine Steuerharmonisierung gegen die Europäische Verfassung verstoßen. Sein slowakischer Kollege, Ivan Miklos, widersetzt sich der Idee einer Arbeitsgruppe, weil sie den ersten Schritt in Richtung einer Harmonisierung der Steuersätze darstelle.

Vor dem Hintergrund dieser Ausgangslage stellen sich **zwei zentrale Fragen**:

- (1) Erscheint die Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit realistisch? Werden die im EU-Recht formulierten Voraussetzungen erfüllt?
- (2) Welche ökonomischen und integrationspolitischen Konsequenzen würden sich aus einer Verstärkten Zusammenarbeit ergeben?

### **Realisierungschancen einer Verstärkten Zusammenarbeit**

Zur Initialisierung und Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit müssen eine Vielzahl primärrechtlicher Regeln erfüllt werden (siehe auch Übersicht im Anhang). Dabei gilt es zu klären, inwieweit die Voraussetzungen im Falle einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage in einem kleineren Kreis von Mitgliedstaaten erfüllt werden.

- **Vorschlag der Kommission:** Die Einleitung einer Verstärkten Zusammenarbeit setzt voraus, dass die Kommission dem Rat einen entsprechenden Vorschlag vorlegt. Nachdem sie wiederholt entsprechende Überlegungen angestellt hat, ist davon auszugehen, dass die Kommission die Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Falle eines Vetos bestimmter Mitgliedstaaten zum „Zeitpunkt X“ vorschlagen wird.
- **Antrag der Mitgliedstaaten:** Bevor die Kommission einen Vorschlag zur Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit vorlegen kann, müssen die interessierten EU-Länder einen entsprechenden Antrag an sie gerichtet haben. Da eine Reihe von Mitgliedstaaten an einer Unternehmenssteuerharmonisierung interessiert ist, wird auch diese Voraussetzung wohl erfüllt werden.
- **Mindeststaatenanzahl:** Um eine Verstärkte Zusammenarbeit etablieren zu können, müssen laut Nizza-Vertrag mindestens 8 Mitgliedstaaten an einer Zusammenarbeit teilnehmen. Laut Verfassung – die zum „Zeitpunkt X“ bereits in Kraft getreten sein könnte – müssen es mindestens ein Drittel der Unionsländer sein. In einer EU-25/27 wären das neun Mitgliedstaaten. Aus Sicht der Kommission wird die Einleitung einer Verstärkten Zusammenarbeit an diesem Kriterium nicht scheitern.<sup>15</sup> Aus heutiger Perspektive gelten Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Italien, die Niederlande, Österreich, Schweden, Spanien und unter Umständen auch Polen sowie die Tschechische Republik als mögliche Teilnehmer einer Verstärkten Zusammenarbeit. Sollten die Verhandlungen zur konkreten Ausgestaltung der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage im Kontext der Arbeitsgruppe erfolgreich verlaufen, ist davon auszugehen, dass sich weitere Mitgliedstaaten anschließen.
- **Erfüllung der restriktiven Grundbedingungen:** Zur Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit müssen die zahlreichen im Vertrag beziehungsweise in der Verfassung definierten restriktiven Grundbedingungen erfüllt werden (siehe Auflistung im Anhang). Auch in diesem Punkt würde eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage in einem kleineren Kreis von Mitgliedstaaten nicht gegen EU-Recht verstoßen – dies gilt sowohl mit Blick auf die geltende Vertragslage als auch

---

<sup>15</sup> Siehe entsprechende Äußerungen des ehemaligen Kommissars Fritz Bolkestein, *Agence Europe*, 26.2.2004.

die Verfassung. Vor allem wäre die Einleitung einer Verstärkten Zusammenarbeit nach jahrelangen Bemühungen um eine Steuerharmonisierung unter allen EU-Mitgliedstaaten tatsächlich als ein „letztes Mittel“ einzustufen. Darüber hinaus würde eine Verstärkte Zusammenarbeit weder den Binnenmarkt, den wirtschaftlichen Zusammenhalt oder den Handel zwischen den Mitgliedstaaten negativ beeinträchtigen noch zu Wettbewerbsverzerrungen in der Union führen.

- ***Ermächtigung einer Verstärkten Zusammenarbeit:*** Der Ermächtigungsbeschluss zur Einleitung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Steuerbereich müsste im Ministerrat mit qualifizierter Mehrheit verabschiedet werden – dies gilt sowohl nach dem Nizza-Vertrag (Art. 11.2 EGV-N) als auch nach der Verfassung (Art. 419 VVE). Ein entsprechender Beschluss könnte also nicht am Veto einzelner oder einer kleinen Gruppe von Mitgliedstaaten scheitern. Sollten die an einer Verstärkten Zusammenarbeit interessierten Mitgliedstaaten nicht über eine eigene qualifizierte Mehrheit verfügen, müssten auch nicht-beteiligte Mitgliedstaaten („Outs“) dem Ermächtigungsbeschluss zustimmen. In diesem Fall müssten die Kommission sowie die an einer Verstärkten Zusammenarbeit interessierten Mitgliedstaaten eine Reihe von „Outs“ vom Sinn und Zweck ihres Unterfangens „überzeugen“.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die im Nizza-Vertrag beziehungsweise in der Verfassung definierten rechtlichen Voraussetzungen für eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage im Rahmen einer Verstärkten Zusammenarbeit erfüllt werden. Sollte sich die Kommission sowie eine ausreichende Anzahl von Mitgliedstaaten dafür einsetzen – und davon ist wohl auszugehen –, wird die Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit letztlich davon abhängen, ob sich im Ministerrat zum „Zeitpunkt X“ eine qualifizierte Mehrheit finden wird.

## **Ökonomische Konsequenzen einer Verstärkten Zusammenarbeit**

Neben den rechtlichen Voraussetzungen stellt sich die Frage, welche ökonomischen Konsequenzen sich aus einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage im Kontext einer Verstärkten Zusammenarbeit ergeben würden:

- ***Vorteile für multinationale Unternehmen:*** Multinationale Unternehmen, die in EU-Mitgliedstaaten investieren, die sich einer Verstärkten Zusammenarbeit angeschlossen haben, würden in mehrfacher Hinsicht von einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage profitieren. Zum einen könnten die zusätzlichen administrativen Kosten (Befolgungskosten) sowie Doppelbesteuerungslasten, die sich aus der Koexistenz verschiedener Steuersysteme ergeben, gesenkt werden. Zum anderen würde die zunehmende Transparenz und damit Vergleichbarkeit der nationalen Steuersysteme Investitionsentscheidungen erleichtern. Vor allem aus Sicht multinational operierender Unternehmen könnte eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage die Attraktivität der beteiligten Mitgliedstaaten als Investitionsstandort erhöhen.  
Von den Vorteilen einer einheitlichen Bemessungsgrundlage würden alle Unternehmen profitieren, die in den an einer Verstärkten Zusammenarbeit beteiligten Ländern investieren – unabhängig davon ob sich ihr Herkunftsland der Steuerharmonisierung angeschlossen hat oder nicht. Dies wäre auch aus Sicht potenzieller „Outs“ ein Argument dafür, der Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit zuzustimmen.

- **Weitere Liberalisierung des Binnenmarkts:** Die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage würde zu einem (weiteren) Abbau von steuerlichen Investitionshindernissen im Binnenmarkt führen – dies ist auch der Fall, wenn sich nicht alle Mitgliedstaaten an einer Vereinheitlichung beteiligen. Die Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit stünde daher im Einklang mit den Bestimmungen des Nizza-Vertrages und der Verfassung, wonach eine Verstärkte Zusammenarbeit grundsätzlich die Verwirklichung der Ziele der EU fördern, deren Interessen schützen und den Integrationsprozess stärken muss (Art. 43a EGV-N; Art. I-44.2 VVE).
- **Kein Ende des Steuerwettbewerbs:** Ohne eine gleichzeitige Anpassung der Mindeststeuersätze würde der Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten auch nach einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage bestehen bleiben – möglicherweise sogar zunehmen. Eine Angleichung der nationalen Steuersysteme würde die nationalen Unterschiede in der effektiven Steuerbelastung von Unternehmen noch stärker als bisher offen legen. Mit zunehmender Transparenz würden diejenigen Mitgliedstaaten, die den Unternehmen eine höhere steuerliche Belastung auferlegen, noch stärker unter Druck geraten, ihre nationalen Steuersätze zu reduzieren. Dies könnte zu einer wettbewerbbedingten, wachsenden Konvergenz der Steuersätze führen.
- **Kosten für Steuerbehörden:** Die Kommission ist der Ansicht, dass eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage zu einer Kostenreduktion bei den nationalen Steuerbehörden führen würde. Von Expertenseite wird dagegen argumentiert, dass die Verwaltungslast für die nationalen Steuerbehörden durch die Einführung einer optionalen einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage zunehmen würde, da die Steuerbehörden zwei verschiedene Steuersysteme anwenden müssten.<sup>16</sup>
- **Steuerliche Verzerrungen in den EU-Ländern:** Die Parallelexistenz von zwei unterschiedlichen Besteuerungssystemen könnte zu steuerlichen Verzerrungen innerhalb der Mitgliedstaaten führen, weil Unternehmen innerhalb eines Mitgliedstaates nach unterschiedlichen Regeln besteuert werden.<sup>17</sup>

Aus ökonomischer Sicht ergibt sich ein differenziertes Bild. Vor Seiten der Unternehmen wäre die Einführung einer optionalen harmonisierten Bemessungsgrundlage positiv zu bewerten. Der europäische Arbeitgeberverband „UNICE“ befürwortet und unterstützt daher auch die Harmonisierungsvorschläge der Kommission.<sup>18</sup> Grundsätzlich positiv zu bewerten ist auch die Tatsache, dass der Abbau verbleibender Investitionshindernisse im Zuge einer Steuerharmonisierung der weiteren Liberalisierung des Binnenmarkts zugute käme.

Neben diesen Vorteilen einer Steuerharmonisierung ergibt sich aus mitgliedstaatlicher Perspektive ein weitaus komplexeres Bild. Aus Sicht der EU-Hochsteuerländer (Deutschland, Frankreich, Österreich etc.) wird eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage nicht zwingend zu einer Verbesserung ihrer Wettbewerbssituation im europäischen Umfeld führen. Der nationale Steuerwettbewerb wird ohne eine gleichzeitige Harmonisierung der Steuersätze weiter anhalten.

Die zunehmende Transparenz und Vergleichbarkeit der nationalen Steuersysteme könnte den Druck auf die Bundesrepublik erhöhen, die Kostenbelastung von Unter-

---

<sup>16</sup> Fuest und Huber, S. 386.

<sup>17</sup> Ibid

<sup>18</sup> Siehe *Agence Europe* vom 9.9.2004.



nehmen weiter zu reduzieren. Die Einführung einer optionalen einheitlichen Bemessungsgrundlage müsste durch nationale Anstrengungen flankiert werden (siehe hierzu auch das Gutachten von Clemens Fuest, S. 7ff). Dabei geht es nicht nur um eine Reduktion der Steuerbelastung von Unternehmen (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Sozialversicherungskosten etc.), sondern um eine grundsätzliche Verbesserung des Investitionsstandorts Deutschland.

In diesem Kontext sollte berücksichtigt werden, dass die Höhe der nationalen Steuerbelastung nur eines von vielen relevanten Standortfaktoren ist. Die Investitionsentscheidungen von Unternehmen hängen von einer Vielzahl weiterer Faktoren ab. Gerade im Kontext der EU-Osterweiterung ist die unterschiedliche Steuerbelastung innerhalb der EU-25 nicht allein entscheidend für die Wahl der Investitionsstandorte. Andere Faktoren wie die Höhe der Lohnkosten, die Erschließung neuer Absatzmärkte oder die Flexibilität der Arbeitsmärkte spielen eine ebenso wichtige Rolle. Der Wettbewerb zwischen den EU-Mitgliedstaaten hängt also nicht alleine von der Höhe der steuerlichen Belastung von Unternehmen ab.

Solange es nicht zu einem ruinösem Steuerwettbewerb kommt („race to the bottom“) – und davon kann bisher nicht die Rede sein –, ist der Unterschied zwischen den nationalen Steuersätzen im Sinne der Aufrechterhaltung komparativer Vorteile der Länder im Osten Europas ökonomisch gerechtfertigt. Eine auf EU-Ebene erzwungene Angleichung der Steuersätze würde den sozio-ökonomischen Aufholprozess in Mittel- und Osteuropa behindern.

### **Integrationspolitische Konsequenzen einer Verstärkten Zusammenarbeit**

Neben den ökonomischen Konsequenzen gilt es auch zu berücksichtigen, welche integrationspolitischen Folgewirkungen die Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage nach sich ziehen könnte. Dabei gilt es folgende drei potenzielle Faktoren zu berücksichtigen:

- **Vertrauensfaktor:** Die erstmalige Anwendung des Instruments der Verstärkten Zusammenarbeit könnte das in einigen Mitgliedstaaten vorherrschende Misstrauen gegenüber den Möglichkeiten der differenzierten Integration abbauen. Die politischen und öffentlichen Diskussionen um Direktorien, Triumvirate, Pionier- und Avantgardegruppen oder Gravitationszentren sind in vielerlei Hinsicht von semantischen und inhaltlichen Missverständnissen geprägt. Der nüchterne Blick auf die Notwendigkeit, Differenzierung als strategische Chance zu verstehen, wird dadurch verstellt. Durch die Implementierung des Instruments der Verstärkten Zusammenarbeit könnten die vor allen in den neuen EU-Mitgliedstaaten verbreiteten, zumeist unbegründeten Bedenken in der Praxis widerlegt und schrittweise abgebaut werden.

Wenn sich das Instrument der Verstärkten Zusammenarbeit im Rahmen „kleinerer“ Kooperationsprojekte in der Praxis bewährt, steigen die Chancen, dass weitere Projekte innerhalb und nicht außerhalb des EU-Rahmens eingeleitet und umgesetzt werden.

Dagegen wird in einem Klima des Misstrauens die Umsetzung konkreter Differenzierungsvorhaben innerhalb der Union erschwert. Dadurch erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass Projekte, die mit den Instrumenten des Vertrages oder der Verfassung grundsätzlich umgesetzt werden könnten, außerhalb des EU-Rahmens rea-

lisiert werden. Ein Europa unterschiedlicher Geschwindigkeiten ohne Anbindung an den institutionellen Rahmen der EU wäre die Folge.

- **Optimierungsfaktor:** Im Zuge erster praktischer Erfahrungen können die Defizite des Differenzierungsinstruments der Verstärkten Zusammenarbeit aufgedeckt und das Instrument bedarfsgerecht weiterentwickelt werden. Dabei gilt es nicht nur Erfahrungswerte zur Optimierung der primärrechtlichen Bestimmungen zu sammeln, sondern vor allem darum, das Zusammenspiel der Institutionen sowie der an der Verstärkten Zusammenarbeit teilnehmenden und nicht-teilnehmenden Mitgliedstaaten in der Praxis aufeinander abzustimmen.
- **Nachahmungsfaktor:** Der Einsatz der Verstärkten Zusammenarbeit zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage könnte zu Spill-over-Effekten führen:
  - (1) Im Bereich der Unternehmensbesteuerung könnte eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage der Diskussion um die Festlegung von Mindeststeuersätzen eine neue Qualität verleihen. Vertreter der EU-Hochsteuerländer (darunter auch Finanzminister Eichel<sup>19</sup>) haben bereits die Überlegung angestellt, dass eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage in einem zweiten Schritt zu einer Harmonisierung der nationalen Steuersätze führen könnte. In diesem Kontext ist jedoch darauf hinzuweisen, dass innerhalb einer Verstärkten Zusammenarbeit grundsätzlich die gleichen Verfahren und Instrumente gelten, wie sie der Nizza-Vertrag bzw. die Verfassung für den entsprechenden Bereich allgemein festgelegt hat (Art. 44.1 EUV-N; Art. I-44.1 VVE). Demnach müssten Beschlüsse innerhalb einer Verstärkten Zusammenarbeit im Steuerbereich einstimmig verabschiedet werden – wobei nur die an der Verstärkten Zusammenarbeit beteiligten Mitgliedstaaten bei der Annahme von Rechtsakten stimmberechtigt sind. Jedes beteiligte EU-Land könnte also auch innerhalb der Verstärkten Zusammenarbeit einen eventuellen Beschluss zur Harmonisierung der Steuersätze oder zur Festlegung von Mindeststeuersätzen blockieren. Im Gegensatz zur geltenden Vertragslage sieht die Verfassung jedoch die Möglichkeit vor, dass der Ministerrat mit den Stimmen der beteiligten Mitgliedstaaten einstimmig beschließen kann, dass abweichend von der für den Steuerbereich geltenden Regelungen innerhalb einer Verstärkten Zusammenarbeit mit qualifizierter Mehrheit und nach dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren entschieden werden kann (III-422 VVE; spezielle Passerelle-Klausel). Diese Möglichkeit zur Optimierung der Entscheidungsprozesse innerhalb einer Verstärkten Zusammenarbeit sollte bereits zum Zeitpunkt der Verabschiedung des Ermächtigungsbeschlusses verankert werden. Dadurch würden diejenigen Mitgliedstaaten, die sich einer Verstärkten Zusammenarbeit nur anschließen würden, um sie von innen heraus zu blockieren, ihr Blockadepotenzial verlieren.
  - (2) Die Kooperation im Bereich der Unternehmensbesteuerung könnte auch zu einer Harmonisierungsdynamik in anderen Steuerfeldern wie der Energiebesteuerung oder der Umweltbesteuerung führen. Darüber hinaus könnte der erfolgreiche Einsatz des Instruments der Verstärkten Zusammenarbeit im Steuerbereich auch zu einer Intensivierung der Kooperation in anderen Politikfeldern führen. Dies gilt vor allem für den Bereich der Wirtschafts- und Sozialpolitik (Stichwort: Wirtschaftsunion; Wirtschaftsregierung).

<sup>19</sup> Siehe *Agence Europe* vom 14.9.2004.

Aus integrationspolitischer Sicht wäre die Etablierung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage insgesamt positiv zu bewerten. Im Gegensatz zu potenziellen Differenzierungsprojekten in anderen Politikbereichen würden sich aus einer Verstärkten Zusammenarbeit im Steuerbereich keine negativen Konsequenzen für den Integrationsprozess ergeben. Eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung würde weder die Abstimmung zwischen den Politikbereichen erschweren und damit die Kohärenz der EU-Handelns beschädigen, noch zu einer (substanziellen) Fragmentierung in der EU-Gesetzgebung führen oder den Keim einer inneren Spaltung Europas in sich tragen.