

Nils Ingmar Schaper

# Steuerstaat im Wettbewerb

Internationaler Steuerwettbewerb und nationale  
Besteuerungsprinzipien als responsives System



**Nomos**

# **Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung / Tax Law and Public Finance**

herausgegeben von

VRiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-Albrechts-  
Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,  
Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf Peter Schenke,

Julius-Maximilians-Universität Würzburg

Prof. Dr. Arndt Schmehl, Universität Hamburg,  
(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Osnabrück

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg

Band 1

Dr. Nils Ingmar Schaper

# Steuerstaat im Wettbewerb

Internationaler Steuerwettbewerb und nationale  
Besteuerungsprinzipien als responsives System



**Nomos**

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Zugl.: Hamburg, Univ., Diss., 2013

ISBN 978-3-8487-0996-0

1. Auflage 2014

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2014. Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

# Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2013 von der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Hamburg als Dissertation angenommen. Das Manuskript habe ich im April 2013 fertig gestellt – dies markiert den Stand von Gesetzgebung, Literatur und Rechtsprechung. Mit der Fertigstellung meiner Dissertation einher geht die große Erleichterung, dass drei Jahre der intensiven Arbeit nun in dieses Werk gemündet sind. Mitverantwortlich sind eine Reihe von Menschen, denen ausdrücklicher Dank gebührt:

Zuvorderst möchte ich meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Arndt Schmehl danken, an dessen Lehrstuhl ich während der Erstellung arbeiten durfte. Seine Zurückhaltung in Bezug auf Vorgaben bei gleichzeitig intensiver Auseinandersetzung mit dem jeweiligen Bearbeitungsstand hat entscheidend zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Die zuvorkommende Entlastung von der Lehrstuhlarbeit in der Endphase war für mich außerordentlich wichtig, weshalb ich auch dafür äußerst dankbar bin. Zu Dank verpflichtet bin ich auch Herrn Prof. Dr. Peter Selmer für die Erstellung des Zweitgutachtens und meinem Freund und Kollegen Henning Jensen, der sich stets die Zeit genommen hat, wenn ich eine kritische Außenansicht benötigte.

Entscheidend dafür, dass ich unterwegs nicht verzagt habe und trotz schwieriger Phasen immer weitergemacht habe, war über die gesamte Zeit Maike Breckwoldt, der ich nicht nur dafür unendlich dankbar bin.

Meinem lieben Freund Matthias Menzel, der mich nicht erst seit meinen ersten juristischen Gehversuchen immer persönlich unterstützt hat, darf ich sagen: Jetzt haben wir es beide geschafft.

Schließlich schicke ich den größten Dank an meine Eltern Renate Schaper und Paul Gerhard Wienberg-Schaper für die selbstlose langjährige Unterstützung in jeglicher Hinsicht.

Für die Aufnahme in die Schriftenreihe *Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung / Tax law and public finance* bin ich neben Herrn Prof. Dr. Arndt Schmehl auch den Herren Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M. und Prof. Dr. Ralf Peter Schenke zu Dank verpflichtet.

Hamburg, im Dezember 2013

Nils Ingmar Schaper



# Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	12
B. Terminologische und faktische Grundlagen	17
I. Begriffsklärung „Steuerwettbewerb“	17
II. Grundlagen des Systemwettbewerbs	20
III. Finanzwissenschaftliche Bewertungen	25
1. Wettbewerbskritische Analysen – Insbesondere: „Race to the bottom-These“	26
a) Analyse anhand einfacher volkswirtschaftlicher Modelle	27
b) Zweifel an der Modellierung – Abstraktionsprobleme	30
aa) Äquivalenzsteuern (“benefit taxation“)	30
bb) Mobilitätskosten und andere ausgewählte Abstraktionsprobleme	33
cc) Demokratischer Wettbewerb als Korrektiv	36
c) Weitergehende Folgerungen aus dem neoklassischen Modell	37
2. Empirie	40
3. Die positive Sicht auf den Steuerwettbewerb	43
a) Wohlfahrtstheorie	43
b) Public-Choice-Ansatz	44
c) Folgerungen	46
C. Ausrichtung des Steuerstaates im Wettbewerb	49
I. Unterscheidung anhand von Regelungstypen / Maßnahmen	49
II. Wettbewerbslich geprägte Normen, aktuelle Maßnahmen und Reformkonzepte	53
1. Aufnahme des Wettbewerbs durch steuerliche Regelungen	53
a) Unternehmensteuerreform 2008	54
b) Konzernsteuerrechtliche Normen mit Wettbewerbs- relevanz	56
c) Abgeltungssteuer	58
d) Weitergehende Radikalkonzepte – schweizerische „Pauschalbesteuerung“ / degressive Besteuerung	59

2. Abwehr von Wettbewerbswirkungen durch steuerliche Regelungen	59
a) Echte Abwanderung	60
b) Unechte Abwanderung	64
3. Maßnahmen des politischen Steuerwettbewerbs	68
4. Verlagerung der Steuer-/Abgabenlast als Wettbewerbsreaktion	71
III. Bilanz der Ausrichtung des Steuerstaates im Wettbewerb	74
D. Schauplätze der steuerjuristischen Auseinandersetzung	77
I. Rechtliche Schauplätze des Steuerwettbewerbs in der Ausformung der Aufnahme	77
1. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	78
2. Folgerichtigkeit	85
3. Rechtsformneutralität	87
II. Steuerjuristische Relevanz steuerlicher Regelungen zur Abwehr negativer Wettbewerbswirkungen	90
1. Verfassungsrechtliche Rechtfertigungsnotwendigkeiten	91
2. Europa- und internationalsteuerrechtliche Schauplätze	94
III. Verlagerung der Steuer-/Abgabenlast als steuerjuristisches Problem	98
IV. (Steuer-)juristische Schauplätze im politischen Steuerwettbewerb	103
E. Normative Erfassung des Steuerwettbewerbs	109
I. Die Säulen einer einheitlichen Steuerwettbewerbsdogmatik	109
1. Das Prinzip der offenen Staatlichkeit	110
a) Die offene Staatlichkeit als Gestaltungsauftrag	111
b) Einbindung in die internationale Gemeinschaft	112
c) Die internationale Kooperationsordnung	115
aa) Europäische Union	116
bb) Die Welthandelsordnung	118
cc) Doppelbesteuerungsabkommen	119
d) Normativer Gehalt der offenen Staatlichkeit	121
e) Steuerwettbewerbliche Bewertung	123
2. Das Prinzip der Verantwortungsgemeinschaft	125
a) Rechtfertigung von Steuern im Allgemeinen	126
aa) Äquivalenz- oder Nutzentheorien	127
bb) Opfer- oder Leistungsfähigkeitstheorien	129
cc) Steuerzwecktheorien	131



b) „Zurückgeben“ als unabdingbarer Ausdruck der Verantwortungsgemeinschaft	131
c) Staatsnutzen als Grenze der Verantwortung	135
d) Folgerung und entstehende Interdependenzen	137
3. Freizügigkeit / Freiheitlichkeit und Demokratie	138
a) Die „Freiheit“ im Steuerwettbewerb	139
aa) Das Recht auf Emigration	139
bb) Kausalität von Emigrationsrecht und Steuerwettbewerb	143
cc) Freiheitlichkeit und Grundpflicht	144
b) <i>Exit-Option</i> als Grundlage für die Bevorzugung von Sonderinteressen	148
c) Demokratie im Steuerwettbewerb – Schlussfolgerungen	151
4. Das Steuerstaatsprinzip	153
a) Das „kleine“ Steuerstaatsprinzip nach dem <i>Bundesverfassungsgericht</i>	154
b) <i>Isensees</i> Staatsstrukturbestimmung „Steuerstaat“ und die Kritik daran	156
aa) Die Momente des Steuerstaates	156
bb) Das soziale Moment des Steuerstaates	159
(1) Lastenausgleich über das Medium der Gemeinlast	159
(2) Steuerstaat als Garant umverteilernder Steuerbelastung	161
c) Reichweite des Steuerstaatsprinzips – eine Stellungnahme	162
d) Bedeutung im Hinblick auf Verlagerungen innerhalb des Steuer-/Abgabensystems	163
aa) Lediglich mittelbare Relevanz des Steuerstaatsprinzips	164
bb) Quantitative Aufteilung der Staatsfinanzierung	166
cc) Sozialstaatlichkeit steuerwettbewerblich bedingter Verlagerungen	167
(1) Relativierung der Umverteilungswirkung im Abgabensystem	167
(2) Steuerstaat und <i>flat tax</i>	169
(3) Grenzbelastung und „ <i>Reproductivität</i> “	170
e) Bedeutung für die offenstaatliche Finanzordnung	173
f) Sozialstaatliche Schlussfolgerungen jenseits der Steuerstaatlichkeit	175

5. Europarechtliche Bindung des Steuerrechts	178
a) Europa als Steuerwettbewerbsordnung	179
aa) Unmittelbare Anordnungen für die Steuerwettbewerbsordnung	180
bb) Mittelbare / grundfreiheitliche Beeinflussung des Steuerwettbewerbs	185
(1) Tatbestandliche Betroffenheit der Grundfreiheiten	186
(2) Rechtfertigungsebene	189
(a) <i>Erste Generation</i> von EuGH-Entscheidungen zur direkten Besteuerung	190
(b) <i>Zweite Generation</i> von EuGH-Entscheidungen zur direkten Besteuerung	192
(c) Eine <i>dritte Generation</i> von EuGH-Entscheidungen?	193
b) Wechselwirkungen der Steuerwettbewerbsordnungen	195
aa) Europa als Verantwortungsgemeinschaft?	196
bb) Europa als einheitliche „offene Staatlichkeit“?	199
c) Schlussfolgerungen für eine gesamteuropäische Steuerwettbewerbsordnung	201
6. Die Wettbewerbsfähigkeit des innerstaatlichen, föderalen Systems	202
II. Die Verwirklichung der Steuerwettbewerbsdogmatik	205
1. ... bei der Aufnahme des Wettbewerbs	205
a) Verwirklichte Wettbewerbsnormen	205
b) Etwaige weitere Aufnahme des Wettbewerbs	208
2. ... bei der Abwehr von Wettbewerbswirkungen	210
a) Erweiterung der Steuerpflicht	210
b) Aufdeckung stiller Reserven / Funktionsverlagerung	211
c) Hinzurechnungsbesteuerung	213
d) Abzugsbeschränkungen	214
3. ... im Rahmen wettbewerbsfähig bedingter Verlagerungen	215
a) Auf dem Weg zum „Abgabenstaat“	216
b) Innersteuerliche Verlagerung	216
4. ... im politischen Steuerwettbewerb	217
a) <i>Treaty Overriding</i>	218
b) Verwertbarkeit (rechtswidrig) erworbener Steuerdaten	219
c) „Ablasssteuern“	220

F. Rückbeziehung des Steuerwettbewerbs – ein responsives System	223
I. Normative Schranken als Wettbewerbshemmnis	225
II. Zweifel an der strukturbildenden Rückbeziehung	227
1. Gerichtliche Kontrolle	227
2. Selektive Vergünstigungen	229
3. Kleine Volkswirtschaften	230
III. Supranationales Recht und internationales soft law	231
IV. Folgerungen für den rechtlichen Ordnungsrahmen	234
G. Zusammenfassung – Thesen – Übersicht	237
H. Schluss	241
I. Literaturverzeichnis	243