

Die Tendenz der Gerichte, bei Privatanklagedelikten die Kriminalpolizei nicht nur zur Beweissicherung im Rahmen von Zwangsmitteln, sondern generell auch zur Beweisauswertung heranzuziehen, stößt auf prinzipielle Bedenken. Sie trägt der Privatsphäre zu wenig Rechnung und ist auch vor dem Hintergrund, dass all-fällige Zufallsfunde für andere Strafverfahren verwendet werden dürfen, bedenklich. Zudem gibt es keine taugliche gesetzliche Grundlage, auf die eine solche Beweisauswertung gestützt werden könnte. Lässt man eine solche zu, könnte dies auch der Tendenz Vorschub leisten, wenig begründete Privatanklagen zu erheben, weil das Gericht ohnehin kostengünstig und effizient die entsprechenden Beweise durch die Kriminalpolizei erheben lassen kann. Soll die Ermittlung bei Privatanklagedelikten effizienter ausgestaltet werden, weil beispielsweise dem Wettbewerbsstrafrecht im eigentlichen Sinn größere Bedeutung beigemessen werden soll, ist dies eine rechtspolitische Entscheidung, die dem Gesetzgeber zusteht. Es kann und darf nicht Aufgabe der Strafverfolgungsorgane sein, den fehlenden gesetzgeberischen Willen durch eine extensive Praxis zu umgehen, um den Interessen der Privatankläger zum Durchbruch zu verhelfen.

Steuerrecht und Wettbewerb

Johanna Hey

- I. **Doppelte Wettbewerbsrelevanz: Wettbewerb der Steuerpflichtigen und Wettbewerb der Staaten**
- II. **Steuern als Kostenfaktor aus der Sicht der Steuerpflichtigen**
 - A. Einfluss von Steuern auf Preis- und Eigenkapitalbildung
 - B. Möglichkeiten der Durchsetzung wettbewerbsneutraler Besteuerung
- III. **Steuerwettbewerb aus Staatensicht**
 - A. Legitimität internationaler Steuerplanung
 - B. Legitimität internationalen Steuerwettbewerbs
 - 1. Steuerwettbewerb versus Harmonisierung
 - 2. Formen und Wirkungen des Steuerwettbewerbs
 - 3. Unterscheidung zwischen fairem und unfairem Steuerwettbewerb
 - C. Rechtliche Instrumentarien zur Steuerung des Steuerwettbewerbs
 - 1. Domestizierung des Steuerwettbewerbs als Mehrebenenaufgabe
 - 2. OECD-Ebene
 - 3. EU-Ebene
 - 4. Nationale Ebene
- IV. **Zusammenfassung**

I. Doppelte Wettbewerbsrelevanz: Wettbewerb der Steuerpflichtigen und Wettbewerb der Staaten

Steuern verändern die „*relativen Preise am Markt*“¹ und sind damit stets wettbewerbsrelevant. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Finanzwissenschaft widmen sich seit jeher der Erforschung, Vermeidung oder Optimierung der verzerrenden Wirkungen der Besteuerung². Unter dem Tagungstitel „Wettbewerbsrecht“ ist die Frage nach der *rechtlichen* Einordnung der Wettbewerbswirkungen der Besteuerung aufgeworfen.

Dabei geht es um zwei unterschiedliche Wettbewerbsbeziehungen. Die Wettbewerbsrelevanz von Steuern ist eine doppelte, deren Wirkungen sich wechselseitig bedingen. Zu trennen ist zwischen der Einwirkung der Besteuerung auf die Wettbewerbsposition der Steuerpflichtigen einerseits und dem Wettbewerb der Staaten um Investitionen und Steuereinnahmen andererseits. Aus der Sicht privater Unternehmen sind Steuern ein Kostenfaktor. Zur Verbesserung ihrer Wettbewerbsposition müssen Unternehmen daher darauf bedacht sein, ihre Steuerbelastung zu optimieren. Genau an dieser Stelle kommt der Steuerwettbewerb der Staaten³ ins Spiel. Staaten machen sich zunutze, dass im internationalen Wettbewerb stehende Unternehmen hochsensibel auf Angebote zur Reduktion der Steuerlast reagieren.

Zunehmend wird dieser Steuerwettbewerb der Staaten als Problem wahrgenommen. Dies begründet die besondere Aktualität des Themas. Obwohl es sich wahrlich nicht um ein neues Phänomen handelt, hat der Steuerwettbewerb durch die Namen *Google*, *Amazon*, *Starbucks* oder *Apple*⁴ in den letzten Jahren eine bislang unbekannte öffentliche Aufmerksamkeit erlangt. Dem Druck der Straße⁵ ist es mit zu verdanken, dass G20 und OECD unter dem Stichwort „BEPS“ (Base Erosion and Profit Shifting⁶) ein ehrgeiziges Projekt angestoßen haben mit dem Ziel, Antworten im Internationalen Steuerrecht auf den Steuerwettbewerb zu geben.

- 1 *Elschen*, Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften? *StuW* 1991, 99 (109); *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre⁶ (2010) 238.
- 2 Zu den zum Teil gegenläufigen Zielsetzungen der ökonomischen Schwesterdisziplinen s *Homburg* (FN 1) 239.
- 3 *Simonek*, Steuersouveränität – Relikt oder Zukunft? *ZSR* 2010, 551 (565); *Rodi*, Internationaler Steuerwettbewerb, *StuW* 2008, 327; *J. Lang*, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in *FS Schaumburg* (2009) 45 (49 ff); *Schön*, Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, *StuW* 2012, 213 (216).
- 4 Hierzu mit zahlreichen Nachweisen *Kahle/Wildermuth*, BEPS und aggressive Steuerplanung: Ein Diskussionsbeitrag, *Ubg* 2013, 405 (406).
- 5 Zur Bedeutung der sog Social Corporate Responsibility s *Zülch/Salewski*, Corporate Social Responsibility und die Qualität der Finanzberichterstattung – ein Widerspruch? *DB* 2014, 493 ff.
- 6 *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, *OECD Publishing* (2013) (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>).

Manch einer wähnt eine Zeitenwende⁷ des Internationalen Steuerrechts. Ob es tatsächlich zu einem breiten internationalen Konsens und einer Neuordnung des Internationalen Steuerrechts kommen wird, lässt sich derzeit jedoch noch nicht beurteilen, weil der ambitionierte BEPS-Action Plan der OECD⁸ erst Ende 2015 abgearbeitet sein wird⁹. Zudem ist der politische Umsetzungsprozess nicht vorhersehbar.

Vor diesem Hintergrund gewinnt die Frage nach den Steuerungswirkungen des Rechts große Bedeutung. Hängt alles nur von der politischen Bereitschaft zu einem fairen Wettbewerb ab¹⁰ oder gibt es rechtliche Instrumentarien zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen? Sind sie hinreichend effektiv? Und welche Instrumente müssten geschaffen werden?

II. Steuern als Kostenfaktor aus der Sicht der Steuerpflichtigen

A. Einfluss von Steuern auf Preis- und Eigenkapitalbildung

Den Ausgangspunkt bilden die Bedeutung von Steuern für die Wettbewerbsposition des einzelnen Steuerpflichtigen und die Möglichkeiten, gegen (unberechtigte) Wettbewerbsvorteile von Mitbewerbern Rechtsschutz in Anspruch zu nehmen.

Individueller Schutz vor Wettbewerbsverzerrungen durch Besteuerung setzt zunächst die Feststellung eines Eingriffs in die sowohl durch Freiheitsrechte¹¹ als auch den allgemeinen Gleichheitssatz¹² geschützte Wettbewerbsfreiheit voraus.

Dass indirekte Steuern, die auf Überwälzung angelegt und damit unmittelbar preisbildend wirken, wettbewerbsrelevant sind, liegt auf der Hand¹³. Zu einem der zentralen Auslegungsprinzipien des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts gehört daher in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität¹⁴. Im Richtlinien text finden sich zahlreiche

- 7 *ZB Sell*, Virtualisierung und Globalisierung von Wirtschaftsstrukturen als Herausforderung im internationalen Steuerrecht, *DB* 2013, Beilage Standpunkte zu Heft 13, 23.
- 8 *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, *OECD Publishing* (2013) (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>).
- 9 Zu den einzelnen Deadlines *OECD* (FN 8) 29 ff.
- 10 In diese Richtung *Schön* (FN 3) 216.
- 11 *BVerfG* 1 BvR 170/71, *BVerfGE* 32, 311 (316).
- 12 *G. Kirchhof* in *Kirchhof/Korte/Magen* (Hrsg), Öffentliches Wettbewerbsrecht (2014) Rz 60; aA *Englisch*, Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, *StuW* 2008, 43 (51), der die Wettbewerbsfreiheit allein in den Freiheitsrechten, vornehmlich Art 12 Abs 1 GG verortet und in der Wettbewerbsgleichheit des Art 3 Abs 1 GG nur einen Rechtsreflex sieht.
- 13 Zu den Voraussetzungen der Überwälzung von Mehrwertsteuer und den hieraus resultierenden Wettbewerbswirkungen s *Homburg* (FN 1) 124 ff.
- 14 Hierzu *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²² (2015) § 17 Rz 23 ff; *Henze*, Grundsatz der steuerlichen Neutralität im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem – Eine Bestandsaufnahme der Rechtsprechung des EuGH, in *Englisch/Nieskens* (Hrsg), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2010 (2011) 7 (10 ff).

Anhaltspunkte. Die Erwägungsgründe 4, 5 und 7 zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie verpflichten das gesamte gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Art 13 Abs 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie macht die Steuerpflicht der Umsätze der öffentlichen Hand davon abhängig, ob „eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“.

Die Wettbewerbsrelevanz der Personensteuern erschließt sich weniger unmittelbar, weil Ausmaß und Richtung der Überwälzung¹⁵ direkter Steuern nicht eindeutig sind. Dennoch besteht auch hier die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen durch ungleiche Steuerbelastungen. Anerkannt ist dies im Verhältnis steuerpflichtiger zu steuerbefreiten (gemeinnützigen) Körperschaften bzw Körperschaften des öffentlichen Rechts. Die Grenze zwischen steuerpflichtiger und steuerbefreiter wirtschaftlicher Betätigung ziehen § 45 Abs 2c BAO; § 65 Nr 3 dAO im Rahmen des Zweckbetriebes dort, wo „der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb [tritt], als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist“. Im Gesetzeswortlaut von § 2 Abs 5 öKStG; § 4 Abs 5 dKStG, der den Hoheitsbetrieb vom steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art der öffentlichen Hand abgrenzt, ist die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwar nicht ausdrücklich angesprochen, in Österreich wie in Deutschland ist der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität¹⁶ jedoch entscheidender Maßstab der Besteuerung der öffentlichen Hand¹⁷. Der Wettbewerbsrelevanz wird in der Judikatur des Bundesfinanzhofs zum Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs 5 KStG insofern Rechnung getragen¹⁸, als ein Besteuerungsbedürfnis überall dort bejaht wird, wo es sich nicht um der öffentlichen Hand eigentümliche und vorbehaltene Tätigkeiten handelt. Nur dort, wo von Gesetzes wegen Private nicht tätig werden dürfen, sind Wettbewerbsverzerrungen nicht denkbar. Im Übrigen reicht bereits ein potenzieller Wettbewerb aus, um ein Besteuerungsbedürfnis zu begründen¹⁹.

Allerdings ist der Wettbewerbsgedanke nicht konsequent umgesetzt. Traditionell werden Wettbewerbsverzerrungen im Körperschaftsteuerrecht in Kauf genommen, indem die Vermögensverwaltung ertragsteuerrechtlich der nichtsteuerbaren Sphäre zugerechnet wird (§ 32 BAO/§ 14 AO)²⁰. Der öffentliche/gemeinnüt-

15 Zur Überwälzung der Einkommensteuer s *Homburg* (FN 1) Kapitel 4, 113 ff.

16 In Bezug auf die Unternehmensbesteuerung s *Desens* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, Einf KSt Anm 56 (Aug 2014).

17 *Achatz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Rz 12.

18 ZB BFH I R 106/10, BStBl II 2012, 837.

19 Vgl hierzu zB BFH V R 32/97, BStBl II 1998, 410, Rz 2a); auch *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie (2001) 86.

20 Die pauschale Einschätzung, Vermögensverwaltung sei nicht wettbewerbsrelevant (*Meier/Semelka* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 4 KStG Anm 28 [März 2009]) ist nicht zutreffend. Zu einer an der Wettbewerbsrelevanz ausgerichteten Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Vermögensverwaltung grundlegend *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht² (2012) § 6 Rz 119 ff.

zige Vermietungsbetrieb vermietet ertragsteuerbefreit. Das steuerpflichtige private Konkurrenzunternehmen zahlt dagegen je nach Rechtsform bis zu 50 % Steuern. Wettbewerbsrelevant sind derlei Belastungsunterschiede nicht nur dann, wenn sie in Preisvorteilen an den Markt weitergegeben werden. Ein niedrigerer Nachsteuergewinn ist gleichbedeutend mit schlechterer Eigenkapitalbildung, mit geringeren Reinvestitions- und Expansionschancen.

B. Möglichkeiten der Durchsetzung wettbewerbsneutraler Besteuerung

Gleichwohl sind Wettbewerbsverzerrungen und steuerliche Wettbewerbsvorteile von Konkurrenten nur unter einschränkenden Voraussetzungen im Wege einer sogenannten negativen Konkurrentenklage²¹ angreifbar. Fachgerichtsbarkeit wie Verfassungsgerichte sind zurückhaltend mit der Anerkennung drittsschützender Wirkung steuerlicher Normen²². Zur Verbesserung der Rechtsschutzmöglichkeiten beigetragen hat zwar die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts. Freilich – dies folgt allgemeiner Verwaltungsprozessrechtsdoktrin²³ – wird die Klagebefugnis erst dann bejaht, wenn der durch die Begünstigung bedingte Wettbewerbsvorteil zu einer Existenzgefährdung des nicht begünstigten Wettbewerbers führt²⁴.

Eine alternative Klage auf Begünstigungseinschluss kann einfachgesetzlich nur gelingen, wenn der bisher nicht begünstigte Mitbewerber die Tatbestandsmerkmale der Begünstigung erfüllt. Häufiger wird es aber darum gehen, dass er sich bei gleicher Wettbewerbslage zu Unrecht aus dem Tatbestand der Begünstigungsvorschrift ausgeschlossen wähnt. In diesem Fall eines gleichheitssatzwidrigen Begünstigungsausschlusses²⁵ sind die Chancen, vor dem deutschen Bundesverfassungsgericht zu obsiegen, jedoch sehr gering, da dem Gesetzgeber im Rahmen seiner

21 Hierzu *Englisch* (FN 12) 43 ff; *van Lishaut*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht (1993) 5 ff; *Mamut*, Konkurrentenschutz im Abgabenrecht (2010) 6; *Grimm*, Die negative Konkurrentenklage im Steuerrecht (2011) 13 ff; *Nordmann*, Die negative Konkurrentenklage im EG-Beihilferecht vor europäischen und deutschen Gerichten (2002) 18.

22 Als solche erkennt die Rechtsprechung aber mittlerweile die Vorschriften über gemeinnützige Geschäftsbetriebe (§§ 64–68 AO) an (BFH I R 10/92, BStBl II 1998, 63 [65]). Prozessual muss in der Regel eine Auskunftsklage vorgeschaltet werden, um die Wettbewerbsnachteile belegen zu können. Das Steuergeheimnis steht dem nicht entgegen. Der Auskunftsanspruch dient der Durchführung eines Verfahrens in Steuersachen, vgl BFH VII R 24/03, BStBl II 2007, 243 (244). Bemerkenswert sind in diesem Kontext die Judikate des öVfGH betreffend die Steuerbefreiung der Österreichischen Bundesbahnen, in denen die Betroffenheit der nicht begünstigten Kläger allein aus dem Umstand der Nichtanwendung der entsprechenden Befreiungsvorschriften gefolgert wurde, vgl VfSlg 14.805/1997 und 16.223/2001.

23 BVerwG VII C 122/66, BVerwGE 30, 191 (198).

24 FG Bremen II 285/89 K, EFG 1991, 263 (265). Kritisch gegenüber dieser restriktiven Handhabung *Englisch* (FN 12) 52 f.

25 Zu den Rechtsschutzziele beim gleichheitssatzwidrigen Begünstigungsausschluss s *Wernsmann*, Das gleichheitssatzwidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz (2000) 104 ff.

Einschätzungs- und Gestaltungsprärogative bei der Wahl der begünstigten Unternehmen große Freiheit eingeräumt wird. Die Gleichheitssatzprüfung wird auf einen Willkürkontrollmaßstab offensichtlicher Fehlbarkeit reduziert²⁶.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass der Topos der Wettbewerbsneutralität in der steuerrechtlichen Judikatur gegenüber dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zurücktritt und kaum eigenständige Wirkungen entfaltet.

III. Steuerwettbewerb aus Staatensicht

A. Legitimität internationaler Steuerplanung

Gleichwohl bildet das Verfassungsrecht auch die Brücke zum internationalen Steuerwettbewerb. Erkennt man den verfassungsrechtlichen Rang der Wettbewerbsfreiheit an, so folgt hieraus unmittelbar das Recht der Steuerpflichtigen, sich so einzurichten, dass sie möglichst wenig Steuern zahlen²⁷. Dass Unternehmen dem Lockruf günstiger steuerlicher Rahmenbedingungen ungeachtet der zum Teil erheblichen Opportunitätskosten folgen, ist mithin nicht vorwerfbar. Vielmehr sind sie sowohl wirtschaftlich als auch rechtlich²⁸ zur Kosten- und damit auch zur Steueroptimierung gezwungen. Hierzu können sie alle legal zur Verfügung stehenden Instrumente ausschöpfen.

Die in der politischen Diskussion gestellte Frage nach der Legitimität derartiger Strategien kann den sowohl durch die Freiheitsrechte als auch das Rechtsstaatsprinzip garantierten Raum der Wettbewerbsfreiheit nicht beschneiden²⁹. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Steuerpflichtigen ungeplante Lücken der nicht aufeinander abgestimmten nationalen Steuerrechtsordnungen zunutze machen oder auf sie zugeschnittenen staatlichen Steuerminimierungsangeboten folgen. Die Stigmatisierung in öffentlichen Anhörungen³⁰ ist rechtsstaatlich zweifelhaft. Dies heißt nicht, dass die Frage nach der Legitimität internationaler Steuergestal-

26 BVerfG 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274 (299 f).

27 Vgl BVerfG 1 BvL 23/57, BVerfGE 9, 237 (250); ständige Rechtsprechung im Zusammenhang mit § 42 AO, vgl etwa BFH GrS 1/81, BStBl II 1983, 272 (277); BFH II 113/61, BStBl III 1966, 509 (510); BFH VIII R 4/66, BStBl II 1972, 322 (323); BFH II R 4/67, BStBl II 1974, 521; BFH IX R 149/83, BStBl II 1988, 942 (943); BFH IX R 13/92, BStBl II 1996, 214 (215); BFH I R 42/02, BStBl II 2005, 14 (16); BFH IX R 17/07, BStBl II 2008, 502; BFH IV R 25/08, BStBl II 2010, 622. Einhellig auch das Schrifttum, vgl etwa *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in FS Ipsen (1977) 409 (425); *Schaumburg*, Ein Plädoyer für einen dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriff und mehr Vertrauensschutz, DB 2000, 1884; *Drüen in Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 42 AO Tz 3 (Okt 2010); *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung (1983) 219.

28 Der Vorstand einer Aktiengesellschaft ist infolge seiner aktienrechtlichen Gewinnmaximierungspflicht von Rechts wegen gehalten, die Steuerlast zu minimieren, s *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr 494 (2014) 155; *Schön*, Vorstandspflichten und Steuerplanung, in FS Hoffmann-Becking (2010) 1085 (1089 ff).

29 *Eilers/Schmitz*, BEPS – base erosion and profit shifting: Besteuerungsgrundlage und Gewinnverlagerung, Ein Überblick über aktuelle Entwicklungen, ISR 2013, 68 ff.

30 ZB <http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code-part-2>.

tungen nicht zu stellen wäre, nur handelt es sich um eine rechtspolitische³¹ Frage, die sich zuvörderst an die nationalen Steuergesetzgeber bzw die internationale Staatengemeinschaft selbst richtet.

B. Legitimität internationalen Steuerwettbewerbs

1. Steuerwettbewerb versus Harmonisierung

Die Frage nach der Legitimität internationaler Steuerplanung hängt unmittelbar mit der Bewertung des staatlichen Steuerwettbewerbs und dessen Legitimität zusammen. Dabei unterliegt nicht nur die politische, sondern auch die wissenschaftliche Wahrnehmung von Steuerwettbewerb Moden und führt zu Lagerbildung.

In der Theorie lässt sich ein Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen im *Hayek*-schen Sinne als Entdeckungsverfahren³² zur Ermittlung bester Lösungen verstehen. Wettbewerbsadepten betonen die mit dem Wettbewerb einhergehenden Effizienzgewinne³³. Mit dem Steuerwettbewerb verbindet sich die Hoffnung auf die Bändigung des *Leviathan*³⁴. Demgegenüber kann Harmonisierung, insbesondere wenn das gewählte Konzept nur einstimmig modifiziert oder aufgegeben werden kann, Irrwege zementieren³⁵ und verlangt daher in der Regel nach vielfältigen Öffnungsklauseln und Ausnahmebestimmungen, die dann ihrerseits den Harmonisierungserfolg in Frage stellen. Die Forderung nach Flexibilität zur Korrektur gesetzgeberischer Irrtümer entbehrt nicht ihrer Berechtigung. So hat sich in der Europäischen Union seit Beginn der 1990er-Jahre mit dem *Monti*-Bericht³⁶ Zurückhaltung gegenüber umfassenden Harmonisierungsvorschlägen des Unternehmensteuerrechts³⁷ breitgemacht. Nicht mehr Einheitlichkeit steht im Vordergrund, sondern Abbau diskriminierender und beschränkender Regelungen. Die Sorge vor Zementierung dürfte auch einer der vielen Gründe für die Stagnation des von der EU-Kommission im Jahre 2011 angeschobenen großen Harmonisierungsprojekts der Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage³⁸ sein.

31 *M. Lang*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (63 f) im Unterschied zu Praktiken, denen bereits mit den Mitteln des geltenden Rechts (Auslegung/allgemeiner Missbrauchstatbestand) die Anerkennung zu versagen ist.

32 *Von Hayek*, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren (1968), in *Streit* (Hrsg), Friedrich August von Hayek: Rechtsordnung und Handelsordnung, Aufsätze zur Ordnungsökonomik (2003).

33 Vgl *Künzler*, Effizienz oder Wettbewerbsfreiheit (2008) 509; *Francke*, Entwicklungschancen und Interessenkonflikte im Europäischen Binnenmarkt, in *Dams* (Hrsg), Beiträge zur Gesellschafts- und Wirtschaftspolitik (1990) 182; *Böttcher*, Der Einfluss des Wettbewerbs unter deutschen Banken auf den zyklischen Verlauf des Kreditangebotes (2014) 34.

34 *Edwards/Keen*, Tax competition and Leviathan, *European Economic Review* 1996, 113 ff.

35 *Schön* (FN 3) 217 f.

36 Kommission der Europäischen Gemeinschaft v 22.10.1996, Die Steuern in der Europäischen Union, KOM(1996) 546 endg.

37 Wie sie noch im Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (1992) (*Ruding*-Bericht) verfolgt wurden; deutsche Fassung BT-Drucks 13/4138 v 18.3.1996.

38 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121/4 – 2011/0058 (CNS).

2. Formen und Wirkungen des Steuerwettbewerbs

Die Absage an groß angelegte Harmonisierungsziele legitimiert indes nicht jeden Steuerwettbewerb. Im realen Steuerwettbewerb geht es nämlich nicht in erster Linie um einen Wettstreit um bestmögliche Regelungen, sondern um Investoren und einen möglichst großen Anteil am weltweiten Steueraufkommen³⁹.

Dabei werden unterschiedliche Kalküle verfolgt. Auf Unternehmensansiedlung gerichtete Steuervergünstigungen beinhalten in der Regel einen Verzicht auf Gewinnsteuern, der aber (über)kompensiert wird durch höhere Lohnsteuer- und Sozialversicherungseinnahmen sowie ein steigendes Umsatzsteueraufkommen infolge der Ansiedlung von Arbeitsplätzen⁴⁰.

Daneben gibt es die Strategien der Attraktion von Buchgewinnen⁴¹ und der steuergünstigen Durchleitung von Gewinnen, die mit zum Teil sehr niedrigen Steuermargen arbeiten, sich aber gleichwohl lohnen, weil der Durchleitungsstaat keine oder nur geringfügige Kosten hat. In diese Kategorie fallen zum Beispiel Lizenzboxen, soweit sie keine Forschungsaktivität zur Voraussetzung haben. Es handelt sich um reinen Steuersubstratwettbewerb.

Neben gezielten Maßnahmen hat der Steuerwettbewerb in den letzten beiden Jahrzehnten tiefe Spuren in den Steuerstrukturen nahezu aller Industriestaaten hinterlassen, indem die Steuerbelastung von mobilen auf immobile Faktoren verschoben wurde. Nachdem Anfang der 1990er-Jahre zunächst in den skandinavischen Staaten sog. duale Einkommensteuern⁴² implementiert wurden⁴³, werden mittlerweile in nahezu allen OECD-Staaten mobile Unternehmensgewinne und Kapitaleinkommen gegenüber weniger mobilen Arbeitseinkommen niedriger belastet. Auch die Belastung des weitgehend immobilien Konsums durch Verbrauchsteuern hat signifikant zugenommen. Besteuert wird nicht mehr nach Leistungsfähigkeit, sondern nach Mobilität. Die konstanten bzw. eher steigenden Steuerquoten zeigen, dass es nicht zu dem befürchteten „race to the bottom“ mit der Folge einer Einschränkung staatlicher Leistungen⁴⁴, sondern zu einer Verlagerung der Steuerlast kommt. Die hiermit einhergehenden gleichheitsrechtlichen Fragen sind bis heute ungelöst⁴⁵.

39 Piltz, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die ganze Wahrheit? IStR 2013, 681.

40 Schön (FN 3) 213.

41 Kahle/Wilderdmuth (FN 4) 405.

42 Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf ESt Anm 16 (Aug 2014).

43 Gjems-Onstad, International Tax and Public Finance 12 (2005) 777; Meyer-Sandberg, Die Duale Einkommensteuer als Modell ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital (2008) 108.

44 Dabei führt auch eine allgemeine Senkung der Steuern auf Unternehmensgewinne und Kapital keineswegs zwingend zu Mindereinnahmen. Aufkommenssteigerungen sind zu erwarten, wenn ausreichend zusätzliches Steuersubstrat ins Inland gelockt wird. Gerade bei mobilen Steuerquellen spricht viel für die Wirksamkeit des Laffer-Theorems und den Selbstfinanzierungseffekt von Steuersenkungen. Ziehen zusätzliche Inlandsinvestitionen keine oder nur geringfügige Infrastrukturkosten nach sich, wie etwa im Fall von Finanzdienstleistungen, dann ergibt sich selbst bei niedrigen Steuersätzen ein positiver Saldo.

45 Zur gleichheitsrechtlichen Rechtfertigung einer Niedrigbesteuerung mobilen Kapitaleinkommens durch die Abgeltungsteuer grundlegend Englisch, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer, StuW 2007, 221 ff.

3. Unterscheidung zwischen fairem und unfairem Steuerwettbewerb

Gleichwohl wird der allgemeine Steuersenkungswettbewerb auf mobile Steuerquellen nicht als unfair oder *harmful* eingestuft⁴⁶. Der Unterscheidung zwischen fairem/unschädlichem und unfairem/schädlichem (*harmful*) Steuerwettbewerb kommt in der internationalen Debatte erhebliche Bedeutung zu, weil sie Grundlage der Ächtung staatlichen Wettbewerbsverhaltens ist, selbst wenn sich an sie keine rechtlichen Konsequenzen knüpfen. Freilich sind die Grenzen fließend.

Als *harmful* hat die OECD bereits 1998⁴⁷ staatliche Maßnahmen deklariert, die im Sinne einer „beggar-my-neighbour-policy“ darauf abzielen, Investoren aus dem Ausland durch die Gewährung von Sondervorteilen anzuziehen und Erträge anderer Volkswirtschaften durch Steuersubstratverlagerungen zu vereinnahmen. Qualitativ bestehen allerdings auch zwischen diesen beiden Formen einer *harmful tax competition* durchaus noch Unterschiede. Während es sich bei Ersterem um „klassischen“ Standortwettbewerb handelt, in dessen Folge es zu neuen Unternehmensansiedlungen kommt, entkoppeln Anreize zu reiner Steuersubstratverlagerung⁴⁸ Erwirtschaftung und Besteuerung. Der Staat, in dem der Gewinn erwirtschaftet wird, trägt die Lasten der Bereitstellung der staatlichen Infrastruktur, während der Staat, in den Gewinne insbesondere qua Finanzierungs-⁴⁹ und Lizenzgestaltungen abfließen, keine nennenswerten Aufwendungen hat, sich daher auch mit verhältnismäßig geringen Steuererträgen zufrieden geben kann.

Demgegenüber ist die fehlende Abstimmung der nationalen Steuersysteme, in deren Folge es zu Besteuerungslücken kommt, nicht primär Ausdruck eines unfairen Steuerwettbewerbs⁵⁰. Sie können aber zu Instrumenten des zwischenstaatlichen Wettbewerbs werden, wenn sie zu Steuergestaltungen führen und Staaten auf Gegenmaßnahmen verzichten.

C. Rechtliche Instrumentarien zur Steuerung des Steuerwettbewerbs

1. Domestizierung des Steuerwettbewerbs als Mehrebenenaufgabe

Anstrengungen zur Bekämpfung von „*harmful tax competition*“ werden auf unterschiedlichen Ebenen unternommen. Die zwischenstaatliche Ebene nimmt vor

46 Schön, in Leitgedanken des Rechts, Band II (2013) § 150 Rz 16.

47 OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) (www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf). Im Weiteren OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report (2004) (<http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf>); dazu Hofbauer, Aktuelles aus dem Bereich „Harmful Tax Competition“ – Der 2004-Progress-Report, SWI 2004, 238.

48 „Buchgewinnverlagerung“, s. Kahle/Wilderdmuth (FN 4) 405.

49 Zu Möglichkeiten einer Beschränkung von Finanzierungsgestaltungen Hey, Interes Expenditure, BEPS Publication, Bulletin for International Taxation 2014, 332.

50 „Natürliches Nebenprodukt“ der Unterschiedlichkeit der Steuersysteme, s. Kofler, Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht, DStJG 33 (2010) 212 (233).

allem das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen in den Blick und ist dabei auf die Einigungsbereitschaft souveräner Staaten mit unterschiedlichen Interessen angewiesen. Innerhalb der Europäischen Union treten mit dem Beihilferecht Instrumente zur rechtlichen Durchsetzung einer europäischen Steuerrechtswertgemeinschaft hinzu, allerdings hat sich innerhalb der Europäischen Union bisher keine einheitliche Strategie herausgebildet. Die bisherigen Bemühungen der EU-Kommission, die Mitgliedstaaten von „harmful tax competition“ abzuhalten, haben nur begrenzte Wirkung entfaltet. Im Gegenteil, die Freizügigkeitsgarantien haben mit dem Wegfall rechtlicher Grenzen zu Mobilitätsgewinnen geführt, die den Steuerwettbewerb innerhalb der Union erst richtig entfacht haben. Gleichzeitig begrenzen die Grundfreiheiten den Spielraum für Abwehrmaßnahmen, mit denen die einzelnen Mitgliedstaaten auf nationaler Ebene versuchen, Unternehmen und Steuersubstrat im Inland zu halten. Gleichwohl kommt der nationalen Ebene angesichts der mangelnden Einigungsbereitschaft der Staaten nach wie vor die größte Bedeutung zu.

2. OECD-Ebene

Ausgangspunkt eines international abgestimmten Vorgehens gegen Base Erosion and Profit Shifting muss eine Verständigung über eine zwischenstaatliche Steuerwettbewerbsordnung sein. Nur auf dieser Grundlage lässt sich festlegen, welche gesetzlichen Regelungen einerseits, welche Steuergestaltungen andererseits hinzunehmen, welche zu bekämpfen sind und welchem der beteiligten Staaten das Steueraufkommen gerechterweise zustehen soll.

Die Eindämmung des Steuerwettbewerbs setzt überdies internationale Kooperation der Finanzverwaltungen voraus. Ohne diese lässt sich der Steueranspruch auf ortungsungebundene Steuerquellen kaum durchsetzen. Dies belegt die in den letzten Jahren allorts zu beobachtende Entlastung von Kapitaleinkommen. Dabei muss es sich nicht um eine Einbahnstraße handeln. Die jüngst geschlossene Vereinbarung automatischer Auskünfte über Kapitalvermögen⁵¹, an der sich immerhin 51 Staaten beteiligt haben, könnte eine Rückkehr zur Normalbesteuerung von Kapitaleinkommen ermöglichen.

Die Entwicklung einer internationalen Steuerrechtsordnung verbunden mit Koordination der Steuersysteme und Kooperation der Finanzverwaltungen kann sinnvollerweise nur auf zwischenstaatlicher Ebene vorangetrieben werden. Bedenkt man die Rolle von Steueroasen, bedürfte es einer „Weltsteuerrechtsordnung“. Freilich wäre auch mit einer konzertierten Aktion der wichtigsten Industriestaaten bereits viel gewonnen. Dies erklärt die in die BEPS-Initiative von OECD und G20 gesetzten Hoffnungen.

51 OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information (<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf>).

Allerdings nehmen G20 und OECD in der gegenwärtigen BEPS-Diskussion eine verhältnismäßig einseitige Sicht ein, indem sie sich auf die Bekämpfung von Steuerermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen konzentrieren. Im Zentrum steht das gegen die Steuerpflichtigen gerichtete Unwerturteil „aggressiver Steuerplanung“⁵². Gemeint sind vorwiegend Strukturen ohne ökonomische Substanz, die sich die fehlende Abstimmung der nationalen Steuerrechtsordnungen zunutze machen. Dies lenkt ab von der Verantwortlichkeit der Staaten⁵³. Bemerkenswert ist, dass von den 15 Aktionsplänen des BEPS Action Plan nur ein einziger, nämlich Action 5 – allerdings recht zurückhaltend –, das Verhalten der Staaten adressiert. „Harmful tax practices“, ohne die es die als aggressiv gebrandmarkten Steuergestaltungen der Unternehmen größtenteils nicht gäbe, sollen transparenter gemacht werden. Zudem sollen Steuerprivilegien an Substanzerfordernisse geknüpft werden.

Einer der Gründe, warum sich die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs auf das Verhalten der Steuerpflichtigen statt der Staaten konzentriert, dürfte darin liegen, dass die gemeinsame Initiative von OECD und G20 nur mühsam verdeckt, dass sich international zwei sehr unterschiedliche steuerpolitische Konzepte gegenüberstehen. Staaten wie insbesondere die USA begreifen Steuerpolitik auch als Bestandteil der Wirtschafts- und Wettbewerbspolitik⁵⁴. Steuerschlupflöcher wie die bekannten Lücken im Regime der Hinzurechnungsbesteuerung, der sog CFC-legislation, ermöglichen es US-Konzernen, ihre Auslandsgewinne bis zur tatsächlichen Repatriierung weitgehend steuerfrei offshore zu thesaurieren und auf diese Weise große Kapitalreserven anzusammeln, mit denen sich eine expansive Unternehmenspolitik finanzieren lässt⁵⁵. Dies scheint durchaus gewollt. Dagegen steht die Steuerpolitik in anderen Staaten, namentlich Deutschland, ganz im Zeichen der Fiskalpolitik staatlicher Einnahmenmaximierung. Ob sich auf der Grundlage dieser gegenläufigen Standpunkte eine koordinierte Strategie der OECD entwickeln und vor allem auch rechtlich umsetzen lassen wird, ist mehr als fraglich.

3. EU-Ebene

Erfolgversprechender scheint jedenfalls auf den ersten Blick ein Vorgehen auf europäischer Ebene, natürlich immer verbunden mit dem Problem geografischer Begrenztheit und der Gefahr von Wettbewerbsnachteilen des EU-Raums gegenüber anderen Standorten⁵⁶.

52 Kritik an dieser Einordnung *Rosenbloom*, International Tax Arbitrage and the „International Tax System“, Tax Law Review 2000, 143; *Kahle/Wilderdmuth* (FN 4) 409; *Hey*, BEPS – Base erosion and profit shifting: Wende im internationalen Steuerrecht? DB 2013, Beilage Standpunkte zu Heft 13, 22.

53 *Pinkernell* (FN 29) 152.

54 *Pinkernell* (FN 29) 153.

55 Darstellung der zugrunde liegenden Gestaltungen *Richter/Honthheim*, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, DB 2012, 1260; *Pinkernell* (FN 29) 117 ff.

56 In Bezug auf beihilferechtliche Limitierungen steuerlicher F&E-Förderung *Pérez Bernabeu*, R&D&I Tax Incentives in the European Union and the State Aid Rules, European Taxation 2014, 178 (189).

Schon seit Ende der 1990er-Jahre macht es sich die EU zur Aufgabe, die verzerrenden und damit schädlichen Wirkungen des Steuerwettbewerbs einzudämmen. Nach wie vor wirkt der 1997 auf EU-Ebene⁵⁷ verabschiedete Verhaltenskodex⁵⁸ gegen unfairen Steuerwettbewerb maßstabsbildend. Erfolge hat der Verhaltenskodex als Gradmesser für den Anpassungsbedarf in den Steuersystemen von Beitrittsstaaten, etwa bei der EU-Osterweiterung, gezeigt. Ergänzend hat die EU-Kommission am 6. Dezember 2012 eine Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung ausgesprochen⁵⁹, die mit einer Definition aggressiver Steuerplanung zur Begriffsklärung beitragen soll. Rechtsverbindlich sind die in Verhaltenskodex und Empfehlungen formulierten Verhaltenserwartungen an die Mitgliedstaaten indes nicht. Das einzige Instrumentarium, mittels dessen sich die Bekämpfung wettbewerbsverzerrender steuerlicher Begünstigungen rechtlich durchsetzen lässt, ist das Beihilfverfahren der Art 107, 108 AEUV. Zur Anwendung auf das Unternehmensteuerrecht hat die EU-Kommission schon im Jahr 1998 in einer Mitteilung Stellung bezogen⁶⁰.

Zugeschnitten auf die Bekämpfung von Steuerwettbewerb sind die Beihilfavorschriften nicht⁶¹. Sie verbieten nur selektive Maßnahmen. Das zentrale Tatbestandsmerkmal der Selektivität setzt voraus, dass Steuervergünstigungen nur einzelnen Unternehmen oder Produktionszweigen zugutekommen, während andere vergleichbare Unternehmen oder Branchen nicht begünstigt werden⁶². Damit dient die Selektivität der Abgrenzung der Regelbelastung von Ausnahmebestimmungen⁶³. Ein allgemein niedriges Steuerniveau in Form eines flächendeckend wirkenden niedrigen Körperschaftsteuersatzes lässt sich folglich per se nicht aufgreifen. Eine weitere Einschränkung nimmt der Europäische Gerichtshof vor, indem auch Ausnahmebestimmungen nicht per se als Beihilfe eingeordnet werden,

- 57 Verhaltenskodex zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs v 1.12.1997, ABl C 1998/2 Anhang 1, BR-Drucks 814/97.
- 58 Als schädlich bezeichnet der Verhaltenskodex vor allem
- die Gewährung von Vorteilen nur an Gebietsfremde bzw für Transaktionen, an denen Gebietsfremde beteiligt sind;
 - Vorteile, die für den heimischen Markt nicht zur Verfügung stehen, und keine Auswirkungen auf die nationale Steuergrundlage haben (ring-fencing);
 - Vorteile, die ohne Rücksicht auf das Vorhandensein tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit gewährt werden;
 - Sonderregeln für die Gewinnermittlung multinationaler Unternehmensgruppen, die vom OECD-Standard abweichen;
 - mangelnde Transparenz der Maßnahmen, nachsichtige Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.
- 59 Empfehlung der EU-Kommission v 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806; dazu M. Lang (FN 32) 62 ff.
- 60 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v 10.12.1998, ABl C 1998/384, 3.
- 61 Zu den Grenzen der Bekämpfung des Steuerwettbewerbs mittels des Beihilferechts s Kahle/Wildermuth (FN 4) 413.
- 62 Dabei ist ausreichend auch eine regionale Selektivität; s EuGH 6.9.2006, C-88/03, *Azoren*, Slg 2006 I-7115, Rz 62.
- 63 EuGH C-6/12, *P Oy*, DStR 2013, 1588 Rz 19.

sondern nur, wenn sie punktuelle und zielgerichtete Begünstigungen beinhalten, bei denen es sich nicht um eine folgerichtige Umsetzung von allgemeinen Grundsätzen handelt⁶⁴. Regelungen, die der Systematik des Referenzsystems entsprechen, stellen keine Beihilfen dar.

Dabei ergeben sich erhebliche Wertungsspielräume sowohl bei der Bestimmung des maßgeblichen Referenzsystems⁶⁵ als auch dessen Systematik⁶⁶. Durch geschickte gesetzgeberische Gestaltung scheinen sich Beihilferestriktionen umgehen zu lassen. Dies zeigt die Kontroverse um die beihilferrechtliche Einordnung der sog Patent- und Lizenzboxen. Während die EU-Kommission noch die Eröffnung eines Beihilfverfahrens prüft⁶⁷, sprießen neue Boxen aus dem Boden⁶⁸. Zweifel an der Selektivität werden damit begründet, dass die steuerlichen Sonderregime nicht auf bestimmte Unternehmen beschränkt sind, sondern – theoretisch – allen Unternehmen offenstehen⁶⁹. Der nicht auf bestimmte Unternehmen beschränkte subjektive Anwendungsbereich der Steuervergünstigungen hat die Kommission in der Vergangenheit von der Einleitung entsprechender Beihilfverfahren absehen lassen⁷⁰.

Diese Interpretation greift indessen zu kurz und wird der Bedeutung der Selektivität nicht gerecht. Zumindest mittelbar⁷¹ kommt es zu einer selektiven Wirkung⁷², denn de facto⁷³ können Patent- und Lizenzboxen nur von solchen Unternehmen genutzt werden, die über Einnahmen aus Patenten und Lizenzen verfügen. Im

- 64 EuGH C-143/99, *Adria-Wien*, Slg 2001 I-8365 Rz 42.
- 65 *Musil*, Europäisches Beihilferecht und nationales Steuerrecht, FR 2014, 953 (954 f); zur Möglichkeit der Betrachtung von Subreferenzsystemen s *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, ifst-Schrift Nr 473 (2011) 13 ff.
- 66 Diese Spielräume bestehen in beide Richtungen. So lag der Kommissionsentscheidung, Beschluss der Kommission v 26.1.2011 K(2011), 275, zu Verlustverrechnungsbeschränkung des § 8c KStG ein sehr enges Verständnis der Verlustverrechnungssystematik des deutschen Körperschaftsteuerrechts zugrunde.
- 67 Hierzu Neue Züricher Zeitung 31.3.2014: „Patentboxen im Zwielicht“.
- 68 Zur seit dem 1.4.2013 geltenden britischen Lizenzbox *Vogel*, Niederländische Innovationsbox und britische Patent-Box als Instrumente steuerlicher Förderung von Forschung und Entwicklung: Vorlage für Deutschland? IStR 2014, 542 (545 ff); für einen Überblick s ferner Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage verschiedener Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zu Steuergestaltung über Lizenz- bzw Patentboxen, BT-Drucks 18/1238 v 25.4.2014, 2. Dies führt zur Abnahme der Vorteilhaftigkeit und damit auch der Wettbewerbsrelevanz der einzelnen IP-Regime, s *Evers/Miller/Spengel*, Intellectual Property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations, International Tax and Public Finance 2014, Vol 21 No 3 (conclusions).
- 69 *Hausmann/Roth/Krummenacher*, Der Schweizer Treuhänder (2012) 87 (91).
- 70 Zum spanischen Patentboxregime (Beihilfe N 480/07) s Mitteilungen der Kommission v 13.12.2008, ABl C 2008/80; hierzu *Rossi-Maccanico*, The Notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the Community Practice, European State Aid Law Quarterly 2009, 161 (164 mit Fn 11).
- 71 Grundlegend zu „indirekter Selektivität“ *Rossi-Maccanico*, European State Aid Law Quarterly (2009) 161.
- 72 Hierzu *Englisch* (FN 14) § 4 Rz 118 zwischen mittelbarer Beeinträchtigung de jure und de facto unterscheidend.
- 73 Zur De-facto-Selektivität s EuGH C-173/73, *Italien/Kommission*, Slg 1974, 709 Rz 26; EuGH C-143/99, *Adria-Wien*, Slg 2001 I-8365 Rz 41; EuGH 22.12.2008, C-487/06, *British Aggregates*, Slg 2008 I-10515 Rz 82.

Hinblick auf die rechtliche Gestaltbarkeit einerseits, die faktische Begrenzung auf Unternehmen, die über Lizenzgewinne verfügen, andererseits lassen sich die Sonderregime nicht als Bestandteil des allgemeinen Steuersystems und der Regelbelastung einstufen. Dies wird auch der gesetzgeberischen Intention nicht gerecht. Schließlich geht es den Gesetzgebern von Patent- und Lizenzboxen ja gerade darum, Unternehmen, die über mobile Einnahmen aus immateriellen Wirtschaftsgütern verfügen, Wettbewerbsvorteile zu verschaffen⁷⁴.

Richtigerweise müsste in die beihilferechtliche Beurteilung zudem einfließen, inwieweit die Ausgestaltung der IP-Sonderregime die Entfaltung von Forschungsaktivitäten zur Voraussetzung der Vergünstigung macht oder ob sie lediglich eine steuergünstige Verwertungsmöglichkeit für in anderen Staaten entwickeltes Knowhow bieten⁷⁵. Einen Anknüpfungspunkt könnte die Bedeutung der folgerichtigen Ausgestaltung der Steuersysteme liefern, wenn man den Konnex zwischen Erwirtschaftung und Besteuerung zu einem Grundprinzip erhebt. Allerdings ist nicht zu verkennen, dass eine derartige Ausweitung der Beihilfavorschriften sowohl auf praktische Schwierigkeiten stößt – schließlich lässt sich der Ort der Erwirtschaftung keineswegs immer eindeutig feststellen, wenn im Zusammenspiel globaler Wertschöpfung viele Staaten Erfolgsbeiträge liefern – als auch rechtsdogmatisch an Grenzen stößt. Der Anwendungsbereich von Verhaltenskodex und Beihilferecht ist nicht identisch⁷⁶. Die nicht zum Zwecke der Bekämpfung von Steuerwettbewerb geschaffenen Beihilfavorschriften⁷⁷ können mangelnde Kooperationsbereitschaft der Mitgliedstaaten nicht kompensieren und dürfen hierzu auch nicht herangezogen werden, solange das Verhalten der Staaten nicht gegen die europäischen Verträge verstößt.

4. Nationale Ebene

Die derzeitigen Bemühungen auf internationaler und europäischer Ebene mögen in eine neue Ära der Steuerkooperation münden. Kooperation und Koordination erlauben dabei anders als die –in der Vergangenheit nur eingeschränkt erfolgreichen – Bestrebungen einer Harmonisierung individuellere Antworten der natio-

74 Daran kann die Verschleierung als allgemeine Maßnahme (s *Schön*, Steuerliche Beihilfen, Beiheft 69 zur ZHR 2001, 106 [128 f]) nichts ändern.

75 Zum Substanzerfordernis als Kriterium für die Einordnung als schädlich bzw. unschädlich s *Vogel* (FN 69) 547; *Hausmann/Schneider*, Die UK-Patentbox – Ein Steuermodell zur Betrachtung im Rahmen der Unternehmensteuerreform III, Der Schweizer Treuhänder 2013, 788.

76 Zutreffend *Dorenkamp*, „Level Playing Field“ aus Unternehmenssicht, FR 2014, 972 (974); *Kahle/Wildermuth* (FN 4) 413 f; *Blumenberg/Krings* (FN 56) 74 f.

77 Zum Zweck des Beihilferechts vgl *Lehnert*, Die Korrektur von gemeinschaftsrechtswidrigen Beihilfen in Form von Steuervergünstigungen (2009) 73; *Storr*, Der Staat als Unternehmer (2001) 310 f. Schutz vor wettbewerbsverfälschendem Handeln der öffentlichen Hand; *Kassow*, Die Beihilfen im Sinne des Art. 87 I EG als staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Begünstigung (2004) 5; *Heemeyer*, Die Kompetenzordnung eines zukünftigen europäischen Verfassungsvertrages (2004) 132; im Kontext der Finanz- und Verschuldungskrise 2008–2013 vgl auch Der Spiegel 8.12.2008, 38.

nalen Gesetzgeber. Jedoch ist auch zwischenstaatliche Koordination zeitaufwendig, weil sie eine Kompromissbildung voraussetzt.

In der Zwischenzeit bleiben die nationalen Gesetzgeber nicht untätig. Die Bemühungen um internationale Konsensbildung treffen auf nationale Maßnahmen, mittels derer Staaten entweder aktiv am Steuerwettbewerb teilnehmen oder diesen zu begrenzen versuchen. Dem Angebot steuerlicher Vergünstigungen steht ein ausgefeiltes Arsenal von Abwehrmaßnahmen⁷⁸ gegenüber. Dieses richtet sich gegen ein allgemein niedrigeres Steuerniveau im Ausland und trifft damit auch Maßnahmen anderer Staaten, die nicht als unfair einzustufen sind. Hierzu dienen Aktivitäts- und Switch-over-Klauseln sowie die Durchbrechung der Abschirmwirkung ausländischer Tochtergesellschaften durch die Hinzurechnungsbesteuerung, um das potenziell niedrigere Steuerniveau im Quellenstaat auf das Steuerniveau des Herkunftsstaates anzuheben. Gemessen am Ideal der Kapitalexportneutralität⁷⁹ sind derartige Maßnahmen wettbewerbsneutral. Gleichwohl sind sie an den Wettbewerbsgarantien der Grundfreiheiten zu messen⁸⁰.

Daneben setzen die nationalen Gesetzgeber zunehmend auf spezifische Abwehrmaßnahmen wie die durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 in Österreich eingeführte Lizenzschranke⁸¹. Derartige Regelungen gehen häufig, weil sie nicht individuell mit den Steuersystemen der Aufnahmestaaten abgestimmt sind, über die Herstellung von Wettbewerbsgleichheit hinaus und führen zu Mehrbelastungen, die dann ihrerseits wettbewerbsverzerrend sind.

Die Herausbildung internationaler Abwehrstandards wirft die Frage auf, ob Staaten, deren nationale Abwehrmaßnahmen hinter dieser „best practice“ zurückbleiben, ihrerseits unfairen Steuerwettbewerb betreiben. Wenn also Staaten wie die USA bewusst Lücken in ihrer Hinzurechnungsbesteuerung in Kauf nehmen, die es US-amerikanischen Unternehmen ermöglichen, durch Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen im Ausland niedrig besteuerte Unternehmensgewinne dauerhaft vor Heraufschleusung auf das hohe US-amerikanische Steuerniveau abzuschirmen, stellt sich die Frage, wen die Verantwortung für die Wettbewerbsverzerrung trifft: den Staat, der die Steuervergünstigung anbietet, oder den Staat, der es unterlässt, die Vergünstigung zu bekämpfen. Von Letzterem geht die EU-Kommission in ihrer Empfehlung vom 6. Dezember 2012 aus, indem sie Staaten mit Freistellungsmethode zu deren Einschränkung verpflichtet, wenn Einkünfte im Quellenstaat nicht besteuert wurden⁸². Steuervorteile, die sich aus

78 *Pinkernell* (FN 29) 158 ff; *Simonek* (FN 3) 566 f.

79 *Ault/Bradford*, Taxing International Income, NBER Working Paper 3056 (1989) 22.

80 Dabei hat der EuGH keine Einwände gegen den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode erhoben (EuGH C-298/05, *Columbus Container*, EuGHE 2007, I-10451), wohl aber gegen die Durchbrechung der Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft mittels Hinzurechnungsbesteuerung (EuGH C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995).

81 BGBl I 2014/105 v 28.2.2014; § 12 Abs 1 Nr 10 öKStG.

82 Empfehlung der EU-Kommission (FN 59) Tz 3.2.

dem unabgestimmten Nebeneinander nationaler Steuersysteme ergeben und zunächst nicht Ausdruck eines zielgerichteten Steuerwettbewerbs sind, können zu Instrumenten des Steuerwettbewerbs werden, wenn aus Qualifikationskonflikten entstehende Besteuerungslücken bewusst offengehalten werden, indem auf Subject-to-tax-Klauseln⁸³ verzichtet wird.

IV. Zusammenfassung

1. In seiner Verschränkung von Wettbewerb der Individuen und Wettbewerb der Staaten betrifft das Thema Steuerrecht und Wettbewerb schwer auflösbare Dreieckskonstellationen. Dabei ist die individualrechtliche Wettbewerbsrelevanz von Steuern als Kostenfaktor unternehmerischer Betätigung vom zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb als Staatenwettbewerb zu unterscheiden.
2. Steuern sind nie entscheidungsneutral. Die in den Freiheitsgrundrechten und dem allgemeinen Gleichheitssatz fundierte Forderung nach Wettbewerbsneutralität der Besteuerung verbietet indes, Unternehmen mit vergleichbaren Wettbewerbsbedingungen ohne rechtfertigenden Grund ungleich zu behandeln.
 - a. Die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen besteht einfachgesetzlich vor allem im Verhältnis zur nicht steuerbaren Betätigung der öffentlichen Hand und zur steuerbefreiten (gemeinnützigen) Tätigkeit. Die Anerkennung der negativen Konkurrentenklage trägt dem Rechnung.
 - b. Verfassungsrechtlich sind Steuervergünstigungen grundsätzlich nur dann gerechtfertigt, wenn sie ein Marktversagen kompensieren und daher auf Herstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen gerichtet sind. Die Verfassungsrechtsprechung lässt dem Gesetzgeber indes im Rahmen seines demokratisch legitimierten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraums weitgehend freie Hand.
3. Die individualrechtliche Bedeutung der Steuerbelastung als Kostenfaktor im Wettbewerb der Steuerpflichtigen begründet die Legitimität von (internationaler) Steuerplanung innerhalb der geltenden gesetzlichen Bestimmungen. Unwerturteile („aggressive“ Steuerplanung) können gesetzgeberisches Handeln beeinflussen, erlauben aber kein Einschreiten ohne gesetzliche Grundlage.
4. Staaten machen sich die Sensitivität unternehmerischer Entscheidungen gegenüber der Steuerbelastung zunutze. Steuern sind Bestandteil des allgemeinen Standortwettbewerbs der Staaten. Mit dem Wegfall rechtlicher und tatsächlicher Freizügigkeitsschranken innerhalb der EU gewinnt die Mobilität von Steuerquellen bei der Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme zunehmend an Bedeutung. Dabei kann sich die staatliche Wettbewerbsstrategie entweder auf ein allgemein niedriges Steuerniveau richten oder auf gezielte

⁸³ Kritisch gegenüber Subject-to-tax-Klauseln *M. Lang* (FN 32) 64 insbesondere im Hinblick auf ihre Unterscheidung zwischen Nullbesteuerung und Besteuerung, unabhängig von deren Höhe.

- Maßnahmen zur Anziehung ausländischer Investoren bzw ausländischen Steuersubstrats.
5. Die politische und wissenschaftliche Bewertung von Steuerwettbewerb differenziert zwischen fairen Praktiken eines allgemeinen Staatenwettbewerbs und unfairen Praktiken einer „harmful tax competition“. In der Kritik stehen insbesondere Regelungen, die es Unternehmen ermöglichen, ohne gleichzeitige Verlagerung wirtschaftlicher Aktivitäten Bemessungsgrundlagen zu verlagern. Steuervorteile, die sich aus dem nicht abgestimmten Nebeneinander nationaler Steuersysteme ergeben, sind dagegen zunächst kein Ausdruck von Steuerwettbewerb. Sie können zu Instrumenten des Steuerwettbewerbs werden, wenn aus Qualifikationskonflikten entstehende Besteuerungslücken bewusst offengehalten werden.
 6. Adressaten einer gegen (unfairen) Steuerwettbewerb gerichteten internationalen Politik sind vornehmlich die nationalen Gesetzgeber und nicht die Steuerpflichtigen.
 7. Systematische Lösungen sind nur im Wege internationaler Kooperation und Konsensbildung möglich. Dabei muss es primär darum gehen, schädliche staatliche Praktiken zu identifizieren und zu unterbinden. In der BEPS-Initiative der OECD spielt dieser Aspekt zu Unrecht nur eine untergeordnete Rolle. Die Konzentration auf das „aggressive“ Verhalten der Steuerpflichtigen verkennt die staatlichen Verantwortungszusammenhänge. Dies mag dem fehlenden Instrumentarium einer rechtlichen Einwirkung auf souveräne Staaten geschuldet sein.
 8. Derartige Instrumente existieren dagegen mit dem Beihilferecht der Art 107, 108 AEUV innerhalb der Europäischen Union. Allerdings bedarf es hierfür der Integration der Schädlichkeit in den Tatbestand der Beihilfavorschriften, namentlich unter dem Tatbestandsmerkmal der Selektivität.
 9. Im Windschatten der Diskussion auf zwischenstaatlicher und europäischer Ebene weisen die Nationalstaaten eine hohe Aktivität sowohl beim Erlass neuer, den internationalen Steuerwettbewerb verschärfender Vergünstigungen als auch beim Erlass von Abwehrmaßnahmen auf. Da diese Maßnahmen rein nationale Interessen reflektieren, gefährden sie die Chancen auf einen internationalen Konsens.



Thomas Eilmansberger †, Michael Holoubek
Susanne Kals, Michael Lang
Georg Lienbacher, Brigitta Lurger
Michael Potacs, Robert Rebhahn

Wettbewerb und Recht

herausgegeben von

WiR – Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht

Linde