



Kurzvita Arndt Schmehl, geboren 1970 in Herborn, studierte Rechtswissenschaften in Gießen. Nach Referendariat und Promotion habilitierte er sich 2003 in Gießen für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht und Verwaltungswissenschaft. Dissertation, Habilitationsschrift und Lehrveranstaltungen wurden mit Universitätspreisen ausgezeichnet. Nach Vertretungen in Augsburg und München kam er 2005 an die Universität Hamburg und hat

Professor Dr. Arndt Schmehl

Alfried Krupp Senior Fellow
April 2011 – September 2011

dort den Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht inne. Seit 2010 ist er Prodekan für Studium und Lehre der Fakultät für Rechtswissenschaft. Schmehl lehrte auch in Madison/Wisconsin, Valparaiso, St. Petersburg, Prag und Peking. Seine Arbeitsgebiete sind Steuer- und Abgabenrecht, Öffentliche Finanzen, Verwaltungsrecht und ausgewählte Gebiete des Umwelt- und Wirtschaftsrechts.

Steuerstaaten im Wettbewerb

„The power to tax is the power to govern.“ Das entspricht nach wie vor der Vorstellung der Staaten – die Steuerhoheit und somit die Beherrschung sowohl einer starken eigenen Finanzierungsquelle wie auch eines wirksamen innerstaatlichen Lastenverteilungsmodus gelten ihnen als ureigenster Bereich einzelstaatlicher Souveränität.

Doch ist dies durch Globalisierung, Transnationalisierung und Europäisierung brüchig geworden: Denn als Akteure mit großem Einfluss auf die einzelstaatlichen Steuerrechtsordnungen treten nun auch international agierende Steuerpflichtige durch ihre Verfügungsmacht über den Ort wirtschaftlicher Aktivität, konkurrierende Staaten durch ihre auf deren Gewinnung, die Anziehung von Steuersubstrat und die Sicherung bestehender Steueransprüche gerichteten Ziele und Staatenzusammenschlüsse insbesondere durch die Definition gemeinsamer Interessen auf.

Der dabei entstehende internationale Steuerwettbewerb ist folgenreich, sind doch die entwickelten Sozialstaaten sowohl tatsächlich als auch normativ als „Steuerstaaten“

organisiert, in denen die Steuerordnung zentrale Funktionen für die öffentliche Aufgabenerfüllung unter Nutzung der volkswirtschaftlichen Leistungsstärke und als Mittel der Verteilungsgerechtigkeit ausfüllen soll. Der Steuerwettbewerb wird in den Wirtschaftswissenschaften bereits perspektivenreich diskutiert, während eine übergreifende rechtswissenschaftliche Reflexion hierzu bisher überwiegend ein Desiderat geblieben ist. In dem Vorhaben werden daher die rechtsnormativen Entwicklungen untersucht, die auf der zunehmend forcierten Eigenschaft der Steuerrechtsordnungen als Faktoren des zwischenstaatlichen Wettbewerbs beruhen.

Kurzbericht

Arndt Schmehl

Projektbericht Steuerstaaten im Wettbewerb

Die entwickelten Sozialstaaten sind zugleich weitgehend als Steuerstaaten organisiert. Durch Globalisierung, Transnationalisierung und Europäisierung übt der Faktor des zwischenstaatlichen Wettbewerbs hierauf erheblichen Einfluss aus, indem die Eigenschaften der Steuerrechtsordnungen als Faktoren des zwischenstaatlichen Wettbewerbs forciert werden. Die Rechtswissenschaft steht also vor der Aufgabe, die Wettbewerbsfunktion der Besteuerung in das Rechtsdenken zu integrieren. Der sechsmonatige Aufenthalt am Wissenschaftskolleg war daher dem Vorhaben gewidmet, sich der damit verbundenen rechtsnormativen Entwicklung zuzuwenden. Dazu wurde eine Vorgehensweise gewählt, welche die Schauplätze des Steuerwettbewerbs im Steuerrecht auf einer mittleren Abstraktionsebene erkundet, um sowohl rechtliche Greifbarkeit als auch zusammenfassenden Überblick zu ermöglichen.

Steuerwettbewerb und Gesetzssystematik

Das vielfach als Folge des Steuerwettbewerbs befürchtete „race to the bottom“, für

die Staatlichkeit selbst ruinöse Wettbewerb durch reine Niedrigsteuerstrategien, bleibt am ehesten deshalb aus, weil die Aufrechterhaltung sozialstaatlicher und anderer Leistungsniveaus dem eine Grenze setzt. Zwischen Staaten mit hochentwickelter Sozial- und Rechtsstaatlichkeit und infrastruktureller Standortqualität ist der Steuerwettbewerb deshalb wesentlich weniger ein Steuersatzwettbewerb als vielmehr ein auch mit den Mitteln des Steuerrechts selbst ausgetragener Wettbewerb um Steuersubstrat, also um die Ansiedlung von Wirtschaftskraft und damit auch von Steuerfaktoren – beherrscht von dem Gedanken, dass es dazu eines geeigneten, im Vergleich zu anderen Staaten aber wettbewerbsfähigen Kompromisses zwischen Steuerbelastung und Standortqualität bedarf. Anhand einer Durchsicht des Steuerrechts auf die Frage, wie das Wettbewerbsparadigma durch diesen „Trade-Off“ die Steuersystematik beeinflusst, wurde deutlich, dass zwei Regelungstypen besonders wichtig sind: Mit dem ersten Typ versucht der Gesetzgeber Anreize zu schaffen, Steuersubstrat anzuziehen oder dessen Verlagerung zu vermeiden. Es entstehen dadurch Differenzierungen in der Steuerlast, deren Begründung weder in

der Annahme einer unterschiedlichen finanziellen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen *noch* in einem rein außersteuerlich begründeten Verhaltenslenkungsziel liegt. Die genannten Differenzierungen stützen sich auf die tatsächliche oder angenommene unterschiedliche Mobilität der Steuerfaktoren sowie die unterschiedliche Einschätzung der Notwendigkeit und den unterschiedlichen politischen Willen dazu, ihnen steuerliche Anreize im Vergleich zum Ausland zu bieten, um diese Faktoren einschließlich ihrer Beiträge zur volkswirtschaftlichen Leistung und zu den Steuergrundlagen im Inland zu halten. Fiskalzweck und Lenkungsziel fallen in eins. Eine Folge ist, dass die herrschende Unterscheidung zwischen Fiskalzweck- und Lenkungszielnormen nicht in der Lage ist, diese Entwicklung hinreichend realitätsgerecht zu beschreiben; sie trägt daher nichts Wesentliches zur Lösung bei. Es bedarf daher eines alternativen Theorieangebots zur Erklärung dieser Differenzierungen: Dies kann das Abstellen auf Anreize und andere Steuerwirkungen sein, also letztlich eine stärker folgenorientierte Betrachtungsweise als bisher. Mit dem zweiten Typ von steuerwettbewerblichen Regelungen wird das Anliegen

verfolgt, wettbewerbsinduzierte Steuerarbitrage zu verhindern. Auf eine Steuerwettbewerbssituation im Verhältnis zum Ausland wird dabei durch Regelungen reagiert, die verhindern sollen, dass Gewinne in Niedrigsteuerländern verlagert, Verluste aus derselben steuerlich relevanten Tätigkeit aber im Hochsteuerland belassen werden. Auf den ersten Blick gehören diese Regelungen nicht hierher, auf den zweiten hingegen schon, denn sie sind nur als Reaktionen auf das niedrigere Steuerniveau in anderen Ländern zu erklären. Auch diese Perspektive bewirkt – ähnlich wie schon der zuvor genannte Regelungstyp –, dass ein gewohntes Argument der steuerrechtlichen Diskussion hier nicht weiterhilft: Üblicherweise würde versucht, Vorschriften dieser und ähnlicher Art als Normen der Missbrauchsvermeidung zu betrachten. Ihre Rechtfertigung würde demzufolge daran gemessen, ob sie geeignet, notwendig und erforderlich sind, dem Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch den Steuerpflichtigen zu begegnen. Dies greift hier jedoch nicht: Die ins Auge gefassten Praktiken bestehen keineswegs in nur vorgeschobenen, sondern in echten, wirtschaftlich werthaltigen Transaktionen und nutzen zudem ein

Steuergefälle, das als Ausdruck unterschiedlicher Besteuerungshoheiten als systemgerecht angesehen werden muss, so dass sie nicht mit dem Rechtsinstitut missbräuchlichen Verhaltens zu fassen sind. Das deshalb notwendige alternative Erklärungsangebot läuft auch hier auf eine Argumentation mit Anreizen und anderen Steuerwirkungen hinaus.

Der Steuerwettbewerb in seiner realistischen Fassung des Steuersubstratwettbewerbs gehört angesichts dieser Befunde auch zu den Hindernissen, die einer radikalen Vereinfachung des Steuersystems in der politischen Praxis entgegenstehen.

Steuerwettbewerb und Verfassungsrecht

Die ohnehin notorische Schwäche der Steuersystematik gegenüber dem politischen Prozess der Steuergesetzgebung, wird durch die demnach unumgängliche Öffnung für das Wettbewerbsparadigma nicht kleiner, aber auch nicht, wie gelegentlich befürchtet wird, größer. Das Verhältnis wird aber um eine Frage reicher, denn dass sich die Hoffnungen auf ein auf Steuergerechtigkeit gerichtetes rechtliches Regulativ wegen der genann-

ten Schwäche auf die Verfassung richten, findet in einem auf die beschriebene Weise nicht nur, aber auch steuerwettbewerblich geprägten Steuerrecht einen zusätzlichen Anlass. Daraufhin lässt sich eine Diskussion beobachten, in der die Relevanz des Steuerwettbewerbs als Rechtfertigungsgrund für steuerrechtliche Ungleichbehandlungen teils grundsätzlich bestritten, von anderen Stimmen hingegen grundsätzlich bejaht wird.

Die Positionierungen lassen sich auf die Ebene einer Allgemeinen Staatslehre zurückverfolgen: Ist es nicht bereits ein Widerspruch zum Staatsbegriff, den Staat eben nicht nur faktisch, sondern auch mit rechtlichen Folgen als „Anbieter“ einer Steuerordnung zu begreifen, und macht der Staat sich damit nicht zu sehr angreifbar? Es ist eine Fragestellung, deren Gewicht soeben aus einem anderen Zusammenhang heraus, der der Staatsschuldenkrise, ebenfalls deutlich geworden ist. Dabei ist die Zustimmung für Haltungen, nach denen der Staat letztlich versuchen sollte, „über den Märkten zu stehen“, sicherlich erheblich breiter geworden als zuvor. Indes führt dies im Ergebnis dennoch nicht dazu, steuerwettbewerbliche Argumente aus der verfassungsrechtlichen Beurteilung von Steuergesetzen

auszuschließen: Denn die wirtschaftspolitische Grundlegung der Steuern liegt, wenn man diese richtigerweise als der verfassungsrechtlichen Bindung weitgehend vorgelagert betrachtet, in der Hand des Gesetzgebers. Wenn daraufhin auch steuerwettbewerblich konzipierte Normen auftreten, so würde es einen nicht gerechtfertigten Verlust an praktischer Durchsetzungskraft des allgemeinen Gleichheitssatzes bedeuten, diese nicht wenigstens daraufhin zu prüfen, ob sie gemessen am steuerwettbewerblich orientierten Regelungsziel immerhin folgerichtig sind. Der Umbau der Steuersysteme im Blick auf die Standortkonkurrenz kann auf diese Weise wenigstens verfassungsrechtlich begleitet werden.

Steuerwettbewerb und Europarecht

Für das Europarecht sollte sich der Steuerwettbewerb als besonders wichtiger Topos aufdrängen, aus zwei Gründen: Die Kommission bewertet den Steuerwettbewerb als Ausdruck von Standortwettbewerb generell positiv, und sowohl die Kommission als auch der Europäische Gerichtshof legen bei der Auslegung der Grundfreiheiten für

grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeiten und der Beihilfenkontrolle als Teil des EU-Wettbewerbsrechts ein ausgesprochen hohes Gewicht darauf, dass sie auf uneingeschränkte Mobilität von Wirtschafts- und damit Steuerfaktoren gerichtet sind und dass auch das Steuerrecht dieser Mobilität nicht im Wege zu stehen hat. Zu erwarten wäre angesichts dessen, dass die von den Verträgen und Verfassungen grundsätzlich bewahrte mitgliedstaatliche Steuersouveränität europarechtlich so weit wie möglich auf einen Steuersatzwettbewerb verwiesen wird, die inhaltlichen Unterschiede zwischen den mitgliedstaatlichen Steuergesetzen hingegen zurückgedrängt werden.

Indes zeigte sich, wie sehr dies davon abhängt, ob eine positive Steuerharmonisierungskompetenz zugunsten der EU besteht, was nur bei den indirekten Steuern der Fall ist. Wo eine solche Entwicklung hingegen mangels Gesetzgebungskompetenz der EU nur auf das materielle Primärrecht der EU-Verträge und dessen Anwendungsvorrang gesetzt werden müsste, trifft sie auf das Hindernis, dass der in der Kompetenzverteilung angelegten Mechanik eines Mehr-Ebenen-Systems auch auf diesem Weg nicht zu entgehen ist. Denn

wenn die Frage der Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse Sache der Koordination der Mitgliedstaaten bleibt, ist es unausweichlich, dies auch den europäischen Grundfreiheiten entgegenhalten zu können. Die jüngere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes hat dies daher im Ergebnis nach Jahren der Unsicherheit ausgesprochen treffend gesehen, denn die Anerkennung der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten als Rechtfertigungsgrund für verhältnismäßige Beschränkungen der Binnenmarktfreiheiten findet dadurch ihren Grund.

Steuerwettbewerb und Völkerrecht

Das internationale Steuerrecht wird von zwischenstaatlichen Verträgen geprägt, die sich bilateral an der wechselseitigen Abgrenzung der Besteuerungshoheiten versuchen. Das traditionell dominierende Ziel dieser Verträge ist es, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dies geschieht allerdings auf der Basis der jeweils unilateral geschaffenen Druckposition für die Verhandlungen, wonach die Staaten ein eigenes Besteuerungsrecht grundsätzlich – also vorbehaltlich einer Einschränkung als

Ergebnis internationaler Verhandlungen – für ihre Gebietsansässigen unabhängig davon bejahen dürfen, ob der Gewinn im Ausland erwirtschaftet wurde, und auch unabhängig davon, ob ein solcher Gewinn auch dort bereits besteuert wurde. Das dies bisher völkerrechtlich akzeptiert wird, trägt wesentlich zum Bestehen eines Interesses und Anreizes bei, zugunsten der Attraktivität des Standortes sowohl als Ansässigkeits- als auch als Tätigkeitsort in Verhandlungen einzutreten, um eine zweifache Besteuerung zu verhindern. Das Netz der Doppelbesteuerungsabkommen ist deshalb ein maßgeblicher Faktor des Staatenwettbewerbs durch Steuerwettbewerb. Umso schwerer wird gemeinhin der Einwand gewichtet, dass die bisher wohl überwiegende Auffassung einen unilateralen Verstoß gegen diesen bilateralen Verträge („treaty overriding“) als zwar völkerrechtswidrig, aber innerstaatlich dennoch wirksam behandelt: Denn indem sich demnach im Konfliktfall eine einseitige Abweichung vom Vertragsinhalt durchsetzt, bleibt einem kooperativen zwischenstaatlichen Verhalten die rechtliche Absicherung, die für einen funktionierenden fairen Steuerwettbewerb förderlich wäre, teilweise versagt. Die zunehmende Kritik an

der Annahme der innerstaatlichen Wirksamkeit eines solchen einseitigen treaty overriding, die sich vor allem auf den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit der einzelstaatlichen Rechtsordnung stützt, überzeugt dennoch nicht: Denn sie zieht nicht ausreichend in Betracht, dass die Annahme eines regelmäßigen allgemeinen Vorrangs von Völkervertragsrecht gegenüber dem innerstaatlichen Recht keineswegs das einzige rechtliche Mittel zur Effektivierung der völkerrechtlichen Vereinbarungen ist und dass es bereits das schärfste denkbare dieser Mittel wäre, indem es die Basis der Bindung von der Willensübereinkunft auf eine Souveränitätsübertragung umstellen würde, was jedenfalls bei Verträgen vom Typ der Doppelbesteuerungsabkommen bisher nicht angenommen werden kann.

Schnittstellen zum Steuersystem: Zur Kontextualisierung eines Rechtsgebiets

Bei der Bearbeitung des Projekts ist gleich eingangs deutlich geworden, dass eine maßgebende Ursache für das beschriebene rechtswissenschaftliche Desiderat mit einer wissenschaftspolitischen und metho-

dischen Vorfrage zusammenhängen dürfte: Die dominanten steuerrechtlichen Diskurse sind von Struktur vorgeprägt, dass ihnen die Reflexion der essentiellen wechselseitigen Bezugnahmen von Recht und seinen dynamischen Umwelten vielfach nicht in der notwendigen Rundumsicht gelingt. Den Gründen und Lösungsmöglichkeiten für dieses Phänomen wurde daher ebenfalls nachgegangen – so ist meine Greifswalder Fellow Lecture entstanden, und der Gedanke wurde gefasst, hieran für ein kooperatives Forschungsprojekt anzuknüpfen – dessen Ziel es wäre, Kontextualisierung als rechtswissenschaftliches Programm zu behaupten, am Beispiel des Steuerrechts zu konturieren und daraus entsprechende Impulse für den steuerwissenschaftlichen Diskurs zu erzeugen.

...und eine kleine persönliche Schlussbemerkung sei gestattet:

Erst vor einem Monat endete meine allzu kurze Zeit am Kolleg. Schon jetzt vermisse ich es!

ausgewählte
Veröffentlichungen

Der Wettbewerb der Steuerstaaten und seine rechtlichen Spuren. Manuskript noch nicht abgeschlossen, Fertigstellung geplant für 2012.

Während des Aufenthalts wurden außerdem folgende Publikationen maßgeblich weiterbearbeitet:

Kritische Bestandsaufnahme der Grundsteuer. Vortrag bei der 36. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Speyer. In: *Kommunalsteuern und -abgaben, DStJG 35*, herausgegeben von Joachim Wieland (erscheint 2012).

Die öffentliche Entsorgungswirtschaft zwischen Gewährleistungsauftrag und europäischem Wettbewerb. In: *16. Symposium des Instituts für Umwelt- und Planungsrecht der Universität Leipzig und des Helmholtz-Zentrums für Umweltforschung am 14. und 15. April 2011*, herausgegeben von Kurt Faßbender und Wolfgang Köck, Baden-Baden 2011, S. 93-115.

Basisstationen für Mobilfunknetze: Bau- und immissionsschutzrechtliche - Bedingungen der Versorgung mit Telekommunikations-Infrastruktur. Unter Mitarbeit von Vincent Ludewig. In: *Jura 2011*, S. 669-678.

Das Umweltrecht und der Aufstieg der Aquakultur. Regelungen für die Produktionsbedingungen der Intensivfischzucht: Schottland und Chile im Vergleich. Hauptautoren: Henrik Flatter und Sarah Maria Wack, Projektleitung und Co-Autorenschaft Arndt Schmehl. In: *Jahrbuch des Umwelt- und Technikrechts 2012*, herausgegeben von Bernd Hecker, Reinhard Hendler, Alexander Proelß und Peter Reiff (erscheint 2012).

„Mitsprache 21“ als Lehre aus „Stuttgart 21“? Zu den rechtspolitischen Folgen veränderter Legitimitätsbedingungen. In: *Staat, Verwaltung, Information, Festschrift für Hans Peter Bull zum 75. Geburtstag*, herausgegeben von Veith Mehde, Ulrich Ramsauer und Margrit Seckelmann, 2011, S. 347-364.