

STEUERRECHT

Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen

Ekkehart Reimer

Der Steuerpflichtige und der Fiskus verhalten sich zueinander wie Hase und Igel. Ist das das Urbild eines Steuerwettbewerbs? Tatsächlich ist das Bild des Wettlaufs von Steuerpflichtigem und Fiskus in der steuerwissenschaftlichen Literatur seit jeher häufig bemüht worden, wenn – zunächst bezogen auf das zweipolige Staat-Bürger-Verhältnis – gezeigt werden sollte, dass die Auferlegung steuerlicher Pflichten und jede Verschärfung der Belastung Ausweichreaktionen des Steuerpflichtigen auslösen.¹ Diese Reaktionen sind vielfältig, und ebenso vielfältig sind die Bemühungen von Staaten und Staatenverbindungen, den Wettlauf einzufangen und das private Wirtschaften durch positive Integration einzuhegen.

Die nachfolgenden Überlegungen nähern sich wettbewerbsartigen Phänomenen aus juristischer Perspektive, bemühen sich aber um eine Öffnung für Erkenntnisse anderer Disziplinen. Sie gehen in vier Schritten vor: Zunächst werden historische Ausweich- und Anpassungsreaktionen im Umfeld der Steuergesetzgebung nachgezeichnet (unten A.). Dem folgt eine auf das Steuerrecht bezogene Vorjustierung von Begriff und Empirie des Staatenwettbewerbs (unten B.), bevor dann – im Sinne einer Synthese – unterschiedliche Funktionen und Spielarten des Steuerwettbewerbs identifiziert (unten C.) und nach einem einheitlichen Raster übergreifender Fragen untersucht werden (unten D.).

¹ Statt aller *A. Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“ in: Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann (1923), S. 217–288 (265 ff.); wieder abgedruckt in: *ders.*, System des Familiensteuerrechts und andere Schriften (2000), S. 303–355 (336 ff.).

A. Historische Ausweichreaktionen im Staat-Bürger-Verhältnis

Seit den Klugheitslehren des 18. Jahrhunderts sind die steuerliche Rechtssetzung und Rechtsanwendung mit derartigen wettbewerbsähnlichen Phänomenen konfrontiert worden; und von Anfang an hat sich der Staat um deren Bewältigung bemüht. Dies lässt sich beispielhaft an drei Ausweichreaktionen und Gegenreaktionen im Vorfeld des Europäischen Steuerwettbewerbs belegen:

- 1863 hat *Ferdinand Lassalle* in einer öffentlichen Agitationsrede den ökonomischen Befund aufgegriffen, dass Industrie und Handel auf Steuererhöhungen durch Preiserhöhungen reagieren. Lassalle hat damit eine als Steuerinzidenz bekannte Ausweichreaktion beschrieben. Für diese Beschreibung hat ihn die preußische Polizei 1863 stante pede verhaftet; nach Klärung des ökonomischen Wahrheitsgehalts seiner These wurde das Verfahren dann aber eingestellt.² Heute ist das Phänomen der Steuerüberwälzung dem Grunde nach unstrittig; in der Umsatzsteuer hat der Europäische Gesetzgeber es sich sogar ausdrücklich zu Nutze gemacht (und damit zu einer positiven Integration ökonomischer Erkenntnisse in die Steuerrechtsordnung beigetragen).
- Eine zweite Ausweichreaktion ist dagegen bis heute unerwünscht: Das Ausweichen in die Schattenwirtschaft. Der Steuerpflichtige läuft den behördlichen Kontrollen davon, entzieht sich der gesamten Steuerbelastung, weil er sie als zu hoch ansieht. Damit kommt es zu einem Wettbewerb zwischen Legalität und Illegalität. Ihm begegnet der Staat durch Maßnahmen der Steueraufsicht; in ihm liegt aber auch der tiefere Grund dafür, dass der Steuergesetzgeber selbst in einer geschlossen gedachten Volkswirtschaft klugerweise ungleichartige Steuern nebeneinander erhebt, nicht nur eine Einkommensteuer. Auch darin liegt ein Beispiel für das „Einfangen“ eines Wettbewerbs.
- Eine dritte Ausweichreaktion von Steuerpflichtigen ist die – legale, aber steuerpolitisch unerwünschte – Flucht in zivilrechtliche Gestaltungen, mit denen der Steuerpflichtige seine Steuerbelastung reduziert, seine wirtschaftlichen Ziele im Übrigen aber voll erreicht. Beispielhaft hierfür sind Überkreuz-Vermietungen mit dem Ziel der steuerlichen Abziehbarkeit der Schuldzinsen zu nennen. Während Schuldzinsen für das selbstgenutzte Eigenheim das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen nicht mindern, sind Schuldzinsen für vermietete Immobilien als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich absetzbar. Hier haben wir es – wieder metaphorisch – mit einem Wettbewerb zwischen unterschiedlichen zivilrechtlichen Gestaltungen zu tun. Die Antwort des

² Hierzu *M. Spoerer*, *The Laspeyres-Paradox: tax overshifting in nineteenth century Prussia*, in: *Cliometrica* 2008, S. 174.

Staates³ sind teleologische Normanwendungstechniken zur Missbrauchsabwehr (etwa die sog. „wirtschaftliche Betrachtungsweise“), daneben aber auch der Erlass eigenständiger Normen (in Deutschland namentlich der Generalklausel des § 42 AO). Diese Maßnahmen lassen sich als (Re-)Integration von Ausbruchsversuchen in den Steuertatbestand ansehen.

Insofern sind Ausweichtendenzen des Steuerpflichtigen und Reaktionen des Staates für das Steuerrecht nicht neu. In allen drei Ausweichreaktionen haben wir es mit zweipoligen Substitutionseffekten zu tun. Die beteiligten Subjekte – Staat und Bürger – konkurrieren um die Frage, wer von ihnen die Nase vorn hat. Aber konkurrieren sie wirklich? Finanziell zeigt sich vielmehr ein Gegeneinander.

B. „Staatenwettbewerb“: Struktur, Begriff, Empirie

Darin liegt ein zentraler Unterschied zum interlokalen und internationalen Steuerwettbewerb, der mehrpolig strukturiert ist: Anders als in der geschlossen gedachten Volkswirtschaft beschränken sich die Ausweichreaktionen nun nicht mehr auf das Verhältnis Staat-Steuerpflichtiger. Das vertikale Staat-Bürger-Verhältnis wird vielmehr auf der Horizontalen ergänzt, weil mit der Öffnung der Märkte weitere potentielle Steuergläubiger hinzutreten, die nun ihrerseits in einen gleichgerichteten Wettbewerb um den Steuerpflichtigen und seine Ressourcen (Arbeit, Wissen, Kapital) treten. Im Bemühen um gute Laborbedingungen lassen sich die bipolaren Ausweich- und Integrationsphänomene im Verhältnis Staat-Steuerpflichtiger auch für das Verständnis des internationalen Steuerwettbewerbs fruchtbar machen. Terminologie und Empirie dieses Staatenwettbewerbs sind für das Gebiet der Besteuerung allerdings umstritten.

I. Zum Streit um das Wort

Terminologisch passt die Bezeichnung „Steuerwettbewerb“ allenfalls auf die vierte, horizontale Art einer Ausweichreaktion. Aus einer spezifisch normativen, das Sollen betonenden Sicht wird aber selbst das in Frage gestellt – nicht im Sinne einer Sprachpolizei wie bei Lassalle, aber doch mit der nicht von der Hand zu weisenden Sorge um den Verlust steuerpolitischer Gestaltungsspielräume.⁴ Der Souveränität des Verfassungsstaats, der

³ Exemplarisch BFH, Urt. v. 14.1.2003, IX R 5/00, BFHE 201, 246 = BStBl. II 2003, 509.

⁴ Hierzu s. den Disput zwischen P. Kirchhof, Freiheitlicher Wettbewerb und staatliche Autonomie-Solidarität, in: Ordo Bd. 56 (2005), S. 39 ff.; und V. Vanberg, ebd., S. 47 ff. (m. Duplik Kirchhof ebd., S. 55 ff.); siehe außerdem P. Kirchhof, Recht gibt es nicht zum

Grundentscheidung des Grundgesetzes für den Steuerstaat und selbst der Völkerrechtsfreundlichkeit kann nicht entnommen werden, dass Deutschland sich in der Gestaltung seines Steuerrechts und insbesondere bei der Festsetzung des Steuerniveaus an den Gegebenheiten ausländischer Staaten zu orientieren hätte. Im Gegenteil: Die haushaltsverfassungsrechtliche Bedarfsdeckungsfunktion der Steuern, die Wahrung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts (Art. 104b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Art. 109 Abs. 2 GG, § 1 StabG) und die Verschuldungsgrenzen (Art. 109 Abs. 3, Art. 115 Abs. 2, Art. 143d GG) stehen einem *race to the bottom* der Steuereinnahmen bei gegebenen Staatsausgaben prinzipiell entgegen. Und selbst aufkommensneutrale Binnendifferenzierungen im Belastungsniveau (z.B. eine Höherbelastung immobilier gegenüber mobilen Faktoren) bedürfen der Rechtfertigung vor den Grundrechten.

Doch schon aus unionsrechtlicher Sicht ergibt sich ein anderer normativer Befund. Sieht man von der primär politischen Grundentscheidung ab, nach der die EU in der „Lissabon-Strategie“ bis zum Jahr 2010 der leistungsfähigste Wirtschaftsraum der Welt werden sollte und in der der Staatenwettbewerb als erwünschtes Mittel zu diesem Zweck angesehen wurde,⁵ so sind vor allem die primärrechtlichen Vorschriften zu nennen, die jede Sonderbelastung des Grenzübertretts verbieten und damit reflexartig den Anpassungsdruck auf das allgemeine Steuerniveau der Mitgliedstaaten signifikant erhöhen.⁶ Für nicht der EU angehörende Staaten ergeben sich ähnliche, in ihrer Wirkung indes schwächere Effekte aus welthandelsrechtlichen Vorgaben sowie – wiederum abgeschwächt – aus bilateralen Investitionsverträgen, Handels-, Freundschafts- und Schifffahrtsverträgen.

Das entscheidende Argument für die Verwendung des Topos vom Steuerwettbewerb liegt aber in dem Erkenntnisgewinn, den die Anwendung ökonomischer Wettbewerbstheorien auf das Verhalten von Staaten und ihren Organen erbringen kann.⁷ Die modernen Wettbewerbstheorien gehen von einem hohen Abstraktionsniveau aus; ihr Gegenstand ist längst nicht

Niedrigpreis, in: FAZ v. 1.12.2004, S. 38 („Den Gedanken des Wettbewerbs auf Staaten anzuwenden, ist völlig verfehlt“); und die Vertiefung im Beitrag von *Chr. Seiler* in diesem Band, S. 393 ff.

⁵ Europäischer Rat von Lissabon, 23./24.3.2000, Schlussfolgerungen des Vorsitzes, Internet: http://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_de.htm (31.7.2009).

⁶ Hierzu statt aller *M. Lehner*, Wettbewerb der Steuersysteme im Spiele europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, in: *StuW* 1998, S. 159 ff.; und die Überlegungen unten S. 385.

⁷ *H.-W. Sinn*, The selection principle and market failure in systems competition, in: *Journal of Public Economics* Bd. 66 (1997), S. 247 ff.; *V. Mehde* (Fn. 7), S. 30 ff.; *Clemens Fuest*, Ist Deutschland dem internationalen Steuerwettbewerb gewachsen?, in: *Lüdicke* (Hrsg.), *Wo steht das deutsche internationale Steuerrecht* (2009), S. 1 ff. (v.a. S. 2 und S. 7).

mehr auf das Verhalten privater Subjekte auf den Güter-, Geld- und Dienstleistungsmärkten beschränkt. Es schließt menschliches Verhalten und das Agieren der Institutionen in allen Lebensbereichen ein. Dieser weite ökonomische Wettbewerbsbegriff hat andere Wissenschaften befruchtet; zu nennen sind etwa die Politikwissenschaft,⁸ die Religionswissenschaft,⁹ die Kulturwissenschaften¹⁰ oder auch die Ökologie.¹¹ Sie alle verwenden diesen umfassenden Wettbewerbsbegriff in einer Weise, die juristisch zweifellos anschlussfähig ist. Ebenso ist aber den Wirtschaftswissenschaften – wie auch den anderen Sozialwissenschaften – das Konzept eines Staatenwettbewerbs quer durch die Sektoren geläufig, der von der Bildung über die Wirtschaftsordnung und einzelne Wirtschaftsbedingungen bis zu Kultur und Raumfahrt reicht.¹²

Natürlich bindet diese weite Begriffsverwendung die Rechtswissenschaften nicht; eine eigenständige juristische Begriffsbildung ist nicht einmal erhöht begründungsbedürftig. Sie erweist sich aber als schädlich, sobald sie Gefahr läuft, ökonomische Erfahrungen auch dort zu übersehen, wo diese Erfahrungen rechtlichen Erkenntnisgewinn ermöglichen¹³ – gleich, ob dieser rechtliche Erkenntnisgewinn durch Übertragung ökonomischer Erkenntnisse oder umgekehrt durch die normative Distanzierung von Sein und Sollen gewonnen wird.

⁸ Statt aller *G. Lehbruch*, Parteienwettbewerb im Bundesstaat, 3. Aufl. (2000); und *J. Schmid*, Art. „Parteiensystem“, in: Andersen/Woyke (Hrsg.), Handwörterbuch des politischen Systems der Bundesrepublik Deutschland, 6. Aufl. (2009), S. 525 ff.

⁹ Hierzu *H. Zinser*, Der Markt der Religionen (1997); *R. A. Chesnut*, Competitive Spirits. Latin America's New Religious Economy (2003); *M. Zöllner*, Religion als Wettbewerb. Zur religiösen Kultur der USA, in: Besier/Lübbe (Hrsg.), Politische Religion und Religionspolitik (2005), S. 133 ff.; *M. Nüchtern*, Christliche Religionsgemeinschaften als Anbieter von Glaubensgütern (2006); *M. Blume*, Glauben und Demografie, in: Die Politische Meinung Nr. 461 (April 2008), S. 33 ff.

¹⁰ Zum Wettbewerb der Kulturen v.a. *S. P. Huntington*, The Clash of Civilizations and the remaking of world order (1996); auf das Individuum bezogen *H. Kiesewetter*, Das einzigartige Europa (2006), S. 42 und passim; ferner *R. Münch*, Soziologische Theorie, Bd. 3: Gesellschaftstheorie (2004), S. 415; mit anderen Perspektiven auch *D. Weiss*, Entwicklung als Wettbewerb der Kulturen. Betrachtungen zum Nahen und zum Fernen Osten (1993); und *U. Blum*, Kulturelle Grundlagen der Ökonomie, in: Wirtschaft im Wandel 2008, 78 ff., Internet: <http://www.iwh-halle.de/d/publik/wiwa/2-08.pdf> (1.3.2009); wieder anders *P. Häberle*, Verfassungslehre als Kulturwissenschaft, in: Blümle/Goldschmidt u.a. (Hrsg.), Perspektiven einer kulturellen Ökonomie (2004), S. 139 ff. (148). Der Topos vom „globalen Wettbewerb der Kulturen“ hat sogar Eingang in europäische Rechtstexte gefunden: Stellungnahme des Ausschusses der Regionen zum Subsidiaritätsprinzip v. 11.3.1999, ABl. EG Nr. C 198 v. 14.7.1999, S. 73.

¹¹ Statt aller *M. Ridley*, Evolution, 3. Aufl. (2004), S. 488 f.

¹² Wiederum exemplarisch *L. Gerken*, Der Wettbewerb der Staaten (1999).

¹³ Zu Beispielen unten C.

Auch in der Rechtswissenschaft kann die Verwendung des Ausdrucks „Steuerwettbewerb“ also hilfreich sein.¹⁴ Die Begriffsverwendung präjudiziert indes die „rechtstatsächliche“, d.h. primär empirisch zu klärende Existenz eines Steuerwettbewerbs ebenso wenig wie seine normative Berechtigung in den Kategorien rechtlichen Dürfens oder gar Sollens; erst recht sagt sie nichts über die (rechts-)politische Wünschbarkeit des Steuerwettbewerbs.

II. Empirie des Steuerwettbewerbs im Überblick

Empirisch ist die Existenz eines Staatenwettbewerbs bis heute nicht abschließend geklärt. Vieles spricht aber dafür, dass die Rede vom „Steuerwettbewerb“ als deskriptive Kategorie aber ihre Berechtigung hat. Die nationalen Fisci sind durch die stark erhöhte Substituierbarkeit der Anwendbarkeit einer Steuerrechtsordnung durch die Anwendbarkeit einer anderen einem verstärkten Anpassungsdruck ausgesetzt. Das gilt innerbundesstaatlich, v.a. aber auf der Ebene der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums.

1. Innerbundesstaatlich

Innerbundesstaatlich lässt sich dieser Nachweis vor allem für die Schweiz, aber in Teilbereichen (z.B. der *sales tax*) auch in den USA führen.¹⁵ In Deutschland bietet die geltende Finanzverfassung dagegen traditionell nur wenig Spielraum für einen Steuerwettbewerb.¹⁶ Eine Ausnahme bildet allerdings die Gewerbesteuer: Durch günstige Gewerbesteuerhebesätze haben Umlandkommunen den Großstädten seit jeher das Leben so schwer gemacht, dass sich der Bundesgesetzgeber vor einigen Jahren zur Einführung eines Mindesthebesatzes entschlossen hat.¹⁷ Ähnliche Tendenzen, d.h.

¹⁴ Mühevolle Verwendung z.B. bei *Lehner* (oben Fn. 6); *Hans F. Zacher*, in: Becker/Schön (Hrsg.), *Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb* (2006), S. 291 ff.; und *A. Schmehl*, *Nationales Steuerrecht im internationalen Steuerwettbewerb*, in: Wolfgang Schön/Karin E. M. Beck (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts* (2009), S. 99 ff. (103).

¹⁵ M.w.N. *W. Schön*, *General Report*, in: ders. (Hrsg.), *Tax Competition in Europe* (2003), S. 1 ff. (15).

¹⁶ Statt aller *Chr. Waldhoff*, *Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland/Schweiz* (1997), S. 97 m.w.N.; offener *J. Hey*, *Steuerwettbewerb in Deutschland*, in: Kirchhof/Graf Lambsdorff/Pinkwart (Hrsg.), *Perspektiven eines modernen Steuerrechts*. FS Hermann Otto Solms (2005), S. 35 ff.; s. auch die Beiträge beider Autoren in *VVDStRL Bd. 66* (2007), S. 216 ff., 277 ff.; und *A. Korte*, *Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung. Steuerautonomie der Länder ohne Reform?* (2008).

¹⁷ § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG i.d.F. des GewStÄndG v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2922 = BStBl. I 2004, 20. Vorausgegangen war eine auf das gleiche Ziel gerichtete, aber indirekt konstruierte Regelung in § 28 Abs. 2 Nr. 4 GewStG i.d.F. des Gesetzes zum

die Furcht vor einem innerbundesstaatlichen Steuerwettbewerb, haben auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer zu dem verfassungsrechtlich zumindest nicht zwingenden Fortbestand einer bundesgesetzlichen und bundeseinheitlichen Regelung geführt: Obwohl die Erbschaftsteuer eine reine Ländersteuer ist und sich der Bundesgesetzgeber mit einer Neuregelung außerordentlich schwer getan hat, haben sich die Länder selber einer Verlagerung der Gesetzgebung vom Bund auf die Länder widersetzt, die durch einfachen Verzicht des Bundesgesetzgebers auf das ErbStG möglich gewesen wäre (Art. 105 Abs. 2 GG): Zu groß waren offenbar die Befürchtungen der Länder, dass sie dann gegeneinander in ein Rennen nach unten eintreten würden.

2. International

International hat dieses Phänomen an vielen Stellen bereits eingesetzt. Zwar gibt es auch in diesem Punkt in der Finanzwissenschaft, vor allem aber in der Politikwissenschaft durchaus unterschiedliche Stimmen. Autoren, die primär die Staatsquote betrachten oder – enger – auf das Verhältnis der Zahlungsströme, die der Staat Privaten hoheitlich auferlegt, zur volkswirtschaftlichen Gesamtleistung (BIP, BSP) abstellen, können einen Steuerwettbewerb i.S.e. *race to the bottom* kaum ausmachen; bisweilen meinen sie sogar, gegenläufige Tendenzen feststellen zu können.¹⁸ Demgegenüber weisen Ökonomen, die mit höherer Auflösung einzelne Einkunftsarten, einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen (z.B. einzelne Branchen) oder einzelne Arten von Wirtschaftsvorgängen betrachten, für diese Sektoren einen Rückgang der Steuerbelastung valide nach.¹⁹

Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (StVergAbG) v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660, BStBl. I 2003, 321, nach der Gemeinden geringere Hebesätze zwar festsetzen durften, diese Vergünstigung aber nicht dem Steuerpflichtigen, sondern anderen (konkurrierenden) Steuergläubigern, insbesondere anderen Gemeinden zugute kam. Zur Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung BFH, Beschl. v. 18.8.2004, I R 87/04, BFHE 206, 453 = BStBl. II 2005, 143; *Walz/Süß*, DStR 2003, 1637; *Otting*, DB 2004, 1222; *Hofmeister*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 28 GewStG Rz. 19a.

¹⁸ In diesem Sinne etwa *A. Boss*, Tax Competition and Tax Revenues. Institut für Weltwirtschaft: Kiel Working Paper Nr. 1256 (Juli 2005), Internet: <http://www.ifw-members.ifw-kiel.de/publications/tax-competition-and-tax-revenues/kap1256.pdf> (1.3.2009). Differenziert dagegen *U. Wagschal*, Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich. Eine Analyse der Ursachen und Blockaden (2005), S. 137 ff.; *A. Lahrèche-Révil*, Who's Afraid of Tax Competition? Harmless Tax Competition from the New European Member States. CEPII, Working Paper No 2006/11, Internet: <http://www.cepii.fr/anglaisgraph/workpap/pdf/2006/wp06-11.pdf> (11.9.2009); und *Fuest* (oben Fn. 7), S. 10 ff.

¹⁹ Für viele: *E. G. Mendoza/L. L. Tesar*, Winners and Losers of Tax Competition in the European Union, in: Siebert (Hrsg.), *Macroeconomic Policies in the World Economy* (2004), S. 315 ff.; und *A. Steichen*, Tax Competition in Europe or the Taming of Levia-

Es bedarf keiner vertieften Begründung, dass sich beide Strömungen nicht widersprechen. Sie treffen sich in Feststellungen wie der These von der Zunahme der Äquivalenzorientierung im Bereich der unternehmerischen Standortentscheidungen²⁰ oder der These von der weitgehenden Unempfindlichkeit des Lohnsteuerrechts für den internationalen Anpassungsdruck. Übereinstimmung besteht zudem darüber, dass der sichtbare Rückgang einzelner nominaler Steuersätze, die man namentlich im Bereich der Unternehmensbesteuerung und der Besteuerung privater Kapitaleinkünfte i.w.S. beobachten kann, nicht in gleichem Maße zu einer Senkung des Steuerniveaus führt, sondern durch Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen teilweise kompensiert wird.

Allerdings wirken diese Kompensationen asymmetrisch. So sind z.B. in Deutschland Einkünfte aus der passiven Nutzung eigenen Privatvermögens steuerlich spürbar entlastet worden. Zusätzliche Belastungen haben sich dagegen im Bereich der fremdfinanzierten privaten Kapitalanlagen, der privaten Vermögensumschichtungen, vor allem aber der Einkünfte aus dem aktiven Einsatz von Kapital, Arbeitskraft und Wissen ergeben. Stark vergrößert, aber doch nicht unberechtigt ist daher die Aussage, dass die Bezieher passiver Einkünfte zu Lasten der Bezieher aktiver Einkünfte von dem Steuerwettbewerb der letzten Jahre profitiert haben.

C. Funktionen und Spielarten des Steuerwettbewerbs

Der Steuerwettbewerb ist ein mehrdimensionales Phänomen; er hat zahlreiche Funktionen und Facetten.²¹ Die bisherigen Überlegungen betrafen allein seine bekannteste Spielart, den Steuersenkungsdruck. In dieser ersten Funktion ist der Steuerwettbewerb ein Moment zur Senkung der Steuersätze, aber auch des Steuerniveaus insgesamt (unten I.). Der Steuerwettbewerb hat aber – wie jeder Sektor des Staatenwettbewerbs – weitere Funktionen und Spielarten. Er fungiert zweitens als Entdeckungsverfahren und Stimulans für neue Ideen (unten II.). Ausdruck und Folge der dem

than, in: Schön (Hrsg.) (oben Fn. 15), S. 43 ff. (51 f.). Vgl. für Deutschland bereits die Stellungnahme des *Bundesministeriums der Finanzen*, Finanzpolitik 2000 – Neue Symmetrie zwischen einem leistungsfähigen Staat und einer wettbewerbsfähigen Wirtschaft (März 1996), S. 38 ff.; und zuletzt die Bündelung bei *Schmehl* (oben Fn. 14), S. 103.

²⁰ Überzeugend *U. Wagschal*, Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich. Eine Analyse der Ursachen und Blockaden (2005), S. 143.

²¹ Grundlegend statt aller: *L. Feld*, Steuerwettbewerb und seine Auswirkungen auf Allokation und Distribution (2000); *Ph. Genschel*, Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union (2002), v.a. S. 243 ff.; *Schön* (oben Fn. 15); *C. Fuest/B. Huber/J. Mintz*, Capital Mobility and Tax Competition, in: *Foundations and Trends in Microeconomics* Bd. 1 (2005), S. 1 ff.; *Schmehl* (oben Fn. 14), S. 102 ff.

Wettbewerb eigenen Innovationstendenz ist drittens – hier gedanklich separiert – die Diversifizierung nationaler Steuersysteme, die sich ergibt, wenn unterschiedliche Staaten sich um je eigene, von der Allgemeinheit abgrenzbare Gruppen von Steuerpflichtigen bemühen (unten III.). Alle drei Funktionen lassen sich schließlich auch auf der Zeitachse betrachten: Je heftiger der Steuerwettbewerb ist, desto größer ist die ihm zukommende Beschleunigungswirkung, desto höher ist die Frequenz, mit der die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen ergänzt oder umgestaltet werden (unten IV.).

I. Der zwischenstaatliche Steuersenkungsdruck

Der Steuerwettbewerb löst einen Steuersenkungsdruck aus. Gegenstand und Bezugspunkt dieses Anpassungsdrucks ist zunächst das gesetzliche Steuerniveau, das sich aus der Anwendung des Steuertarifs auf die Bemessungsgrundlage ergibt. Vor allem *Christoph Spengel* hat gezeigt, dass die Steuersätze eine hohe Korrelation zu dem gesetzlichen Steuerniveau aufweisen; das Sinken des Steuerniveaus lässt sich deshalb an der Senkung der gesetzlichen Steuersätze ablesen. Auf Varianzen in der Bemessungsgrundlage ist später erst zurückzukommen.²²

Es ist nicht Sache des Juristen, den Steuersenkungsdruck zu quantifizieren. Hingewiesen sei aber auf das qualitative Dilemma, dass frühere Abwehrmaßnahmen, die jeder einzelne Staat im Sinne eines *ring fencing* gegen die Abwanderung von Steuerpflichtigen und den Abfluss von Steuersubstrat in das Ausland treffen konnte, innerhalb der Europäischen Union und des EWR heute von Rechts wegen fast vollständig ausgeschlossen sind. Insoweit stehen dem *race to the bottom* als weiteres Ventil nur Kartellbildungen gegenüber. Auch im Steuerrecht lässt sich beobachten, dass die Mitgliedstaaten durch eine – möglicherweise übersteigerte – negative Integration in gewisser Weise zur positiven Integration gezwungen sind.²³

Dieser Satz ist aber nur *ceteris paribus*, d.h. unter der Hypothese eines Tunnelblicks allein auf die betragsmäßige Steuerbelastung richtig. Der Druck auf die Zahllast wird aber durch eine Vielzahl anderer Standortfaktoren relativiert. Bei ihnen muss es sich keineswegs nur um außersteuerliche Faktoren – etwa die Funktionsfähigkeit der Beschaffungs- und Absatzmärkte, die Verfügbarkeit menschlicher und sachlicher Ressourcen, Sprachfragen, die eigentums- und arbeitsrechtlichen Rahmenbedingungen etc. – handeln.²⁴ Bedeutend sind gerade auch die dem Steuerrecht anhaf-

²² Unten III.

²³ Dies betont besonders *J. Wieland*, Steuerwettbewerb in Europa, in: EuR 2001, S. 119 ff.

²⁴ Hierzu *R. Baldwin/P. Krugman*, Agglomeration, Integration and Tax Harmonization, HEI Working Paper Nr. 01/2001, Internet: <http://graduateinstitute.ch/webdav/site>

tenden, aber von dem materiellen Steuerniveau zu unterscheidenden verfahrensrechtlichen Gegebenheiten. Zu ihnen gehören zunächst die i.e.S. rechtlichen Rahmenbedingungen, die enorme zusätzliche Belastungen in Geld (Säumnis-, Verspätungs- oder Strafbzuschläge, Verwaltungs- und Gerichtsgebühren für die Erteilung verbindlicher Auskünfte oder für das Einlegen von Rechtsbehelfen) oder in Geldes Wert (Anzeige-, Dokumentations-, Erklärungs- und Aufbewahrungspflichten), aber auch – gegenläufig – attraktive Beteiligungsrechte und Garantien (Ansprüche auf verbindliche Auskünfte oder zwischenstaatliche Verrechnungspreisvereinbarungen, Partizipation an hierauf gerichteten Verständigungsverfahren, Rechtsschutzgarantien, Stundungs- und Erlassmöglichkeiten) mit sich bringen können.

Darüber hinaus spielt aber auch der tatsächliche Gesetzesvollzug eine wichtige Rolle. Aus Sicht des Steuerpflichtigen kommt hier der Minimierung des Rechtsanwendungsrisikos zentrale Bedeutung zu. Dieses Risiko ist umso geringer (und die Qualität des Gesetzesvollzugs umso höher), je leistungsfähiger die Finanzverwaltung ist. Diese schlichten Relationen lassen sich nun auffächern. Maßgeblich ist erstens die Rechtsanwendungspräzision (d.h. der Grad an Gesetzmäßigkeit und Vorhersehbarkeit des finanzbehördlichen Handelns), zweitens die Schnelligkeit der Prüfungen und Veranlagungen. Kaum weniger bedeutsam ist drittens die Praxis der Ermessensausübung in allen Fragen, in denen das materielle Steuerrecht den Finanzbehörden ein Ermessen einräumt²⁵ – also einerseits in Fragen der amtlichen Nachprüfung tatsächlicher Angaben des Steuerpflichtigen (Außenprüfung, Sonderprüfungen, Maßnahmen der Steuerfahndung), andererseits in der Reaktion auf Einzelfälle, für die das materielle Recht dem staatlichen Rechtsanwender Abweichungskompetenzen zuweist (Steuerstundungen, -ermäßigungen oder -erlasse aus Billigkeitsgründen oder aus volkswirtschaftlichen Gründen). Eine übergreifende Voraussetzung für Gesetzmäßigkeit und Ermessensausübung ist die Unbestechlichkeit der Finanzverwaltung, die hier besondere Erwähnung verdient.

Und noch umfassender: Für die Ortswahl unter den Bedingungen des Steuerwettbewerbs sind im Hinblick auf alle diese Faktoren weniger die objektiven Gegebenheiten (d.h. die tatsächliche Qualität des Gesetzesvollzugs) als vielmehr der Ruf eines Staates auf diesem Feld entscheidend. Dieser informationelle Faktor beruht zwar – in einer funktionsfähigen Kommunikationsordnung – auf den objektiven Gegebenheiten, entfaltet aber ein Eigenleben. Kaum ein Bereich der Staatstätigkeit ist so anfällig für Gerüchte wie die Steuergesetzgebung und ihr Vollzug. Das zeigt etwa

/international_economics/shared/international_economics/working%20papers/HEIWP01-2001.pdf (11.9.2009).

²⁵ Der Kreis von Ermessensfragen ist von Staat zu Staat unterschiedlich; für Deutschland siehe die Aufzählung bei *Pahlke*, in: *Pahlke/Koenig*, AO, § 5 Rn. 8.

das – falsche,²⁶ dem Standort Deutschland nicht eben förderliche, aber schwer auszurottende – Dictum, zwei Drittel (oder mehr) der weltweiten steuerrechtlichen Literatur stamme aus Deutschland. Wichtige Kommunikationskanäle sind hier die von den Staaten selbst bereitgestellten Informationen, daneben Publikationen mit internationalen Belastungsvergleichen, Handreichungen von Außenhandelskammern, Wirtschaftsverbänden, NGOs, internationalen Kanzleien und den „big four“ Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Die meisten dieser Informationsquellen sind gemeinfrei. Nicht zu unterschätzen sind daneben aber – v.a. im Umfeld mittelständischer Unternehmen – die Mundpropaganda und subjektive, teils zufällige Präferenzen einzelner Beraterpersönlichkeiten.

II. Der Steuerwettbewerb als Entdeckungsverfahren

Der Steuerwettbewerb ist aber auch ein Wettbewerb auf dem „marketplace of ideas“,²⁷ ein Entdeckungsverfahren (von Hayek).²⁸ Es löst osmotische Prozesse und Erscheinungsformen eines „legal transplant“ (Watson) aus,²⁹ die bereits heute zu einer spürbaren Konvergenz der Steuerrechtsordnungen innerhalb, aber auch außerhalb Europas führen.

Das gilt schon für die Steuersätze,³⁰ wenngleich ihnen keine strukturierten Ideen zugrunde liegen, und – mit Einschränkungen – für die steuerliche Gesamtbelastung. Entdeckt und verbreitet werden aber auch Normen und Normtechniken, dogmatische Figuren und komplette Rechtsinstitute (in

²⁶ Ansätze einer Widerlegung durch A. Rädler sen./H. Hamaekers, hier zit. nach Tardler, Schlanke deutsche Steuerliteratur, in: Financial Times Deutschland v. 7.1.2005: „10 Prozent“.

²⁷ Dieser mit dem Sondervotum von O. Wendell Holmes im Fall *Abrams v. United States* (250 U.S. 616 [1919]: „free trade in ideas“) in Verbindung gebrachte Ausdruck findet sich erstmals bereits in der Zeit *Thomas Jeffersons*. Zur Begriffsgeschichte J. Blocher, Institutions in the Marketplace of Ideas, in: Duke Law Journal Bd. 57 (2008), S. 821 ff.

²⁸ F. A. von Hayek, Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, in: Freiburger Studien 1969, S. 249; auch abgedruckt in: M. Streit (Hrsg.), Rechtsordnung und Handelsordnung. Aufsätze zur Ordnungsökonomik (2003), S. 132; Mehde (Fn. 7), S. 33 ff. Speziell aus steuerrechtlicher Sicht v.a. J. Hey, Wettbewerb der Rechtsordnungen oder Europäisierung des Steuerrechts?, in: Reimer u.a. (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht. Grundlagen – Entwicklungen – Verbindungslinien (2007), S. 295.

²⁹ A. Watson, Legal Transplants and Law Reform, in: Law Quarterly Review Bd. 92 (1976), S. 79 ff.; ders., Legal Origins and Legal Change (1991); ders., Legal Transplants: An Approach to Comparative Law (1993); sowie – auch zur deutschsprachigen Literatur – die Nachweise bei J. Fedtke, Art. „Legal transplants“, in: Jan M. Smits (Hrsg.), Elgar Encyclopedia of Comparative Law (2006), S. 434 ff.

³⁰ Eindrucksvoll die Übersicht zur Abnahme der Varianz der tariflichen Steuerbelastung von Unternehmensgewinnen in der EU 15 1982-2008 bei Fuest (oben Fn. 7), S. 12 Abb. 2.

Zukunft möglicherweise auch ganze Steuerarten),³¹ ferner Normanwendungstechniken und sogar einzelne Auslegungsergebnisse³² – kurz: nahezu der gesamte Rechtsstoff, der Inbegriff aller denkbaren Obersätze für den juristischen Subsumtionsvorgang.

Herausragende Bedeutung kommt dabei der Weitergabe von Rechtsinstituten zu; hier lassen sich die osmotischen Prozesse am besten nachweisen. Beispielhaft seien genannt:

- die Einführung von *dual income taxes*,
- die Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung,
- die Einführung von Abzugsbeschränkungen in Fällen der Gesellschaftere Fremdfinanzierung, einer übermäßigen externen Fremdfinanzierung oder der Überentnahme,
- anderweitige Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs, insbesondere bei Finanzierungsaufwendungen,
- die Einführung von Entstrickungsregelungen in Fällen betrieblicher Funktionsverlagerungen,
- die Ausgestaltung des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs und der Amtshilfe.

An sich wirkt sich der Ideenwettbewerb bereichernd aus; er kann zur Verbesserung der Gesetzgebung beitragen und in diesem Sinne ein *race to the top* auslösen. Auf diese positive Bedeutung des Wettbewerbs hat etwa *Klaus Heine* hingewiesen.³³ Diese positive Funktion des Ideenwettbewerbs ist aber antithetisch in doppelter Weise zu ergänzen.

Erstens liegt eine Kehrseite des *legal transplant* in einer Ausdifferenzierung der Regeln innerhalb der einzelnen Rechtsordnung. Das innerstaatliche Steuerrecht und hier vor allem das nationale Außensteuerrecht nimmt

³¹ Statt aller *R. Avi-Yonah*, Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime, in: BIT 2007, S. 130 ff. (131).

³² Hierzu beispielhaft die sog. „neue Auslegung“ der Wörter „können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ in Art. 23A Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 und Art. 23B Abs. 1 OECD-MA: *OECD*, Ziff. 32.1 ff. des Kommentars zu Art. 23 OECD-MA; aus der Literatur erstmals *David Ward*, in: Sinclair u. a., Interpretation of Tax Treaties, Bull. for Int. Fiscal Documentation 1986, S. 75 ff. (77 f.); *J.-M. Déry/David Ward*, Canada, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Bd. 78a (1993), S. 259 ff. (281 ff.); später auch *J. F. Avery Jones u. a.*, British Tax Review 1996, 212 ff., European Taxation 1996, 118 ff.; *K. Vogel*, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. (2008), Einl. Rn. 177 ff., Art. 3 Rn. 112 ff., Art. 23 Rn. 37; *ders.*, IStR 2007, 225 ff. (227); *H. Salomé/R. Danon*, Intertax 2003, 190; *U. Wolff*, IStR 2004, 542 ff. (549); jeweils m. w. N. Ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 50d Abs. 9 lit. b EStG i. d. F. des JStG 2007 hat auch der deutsche Gesetzgeber diese Lesart für Art. 23A Abs. 1 OECD-MA indirekt anerkannt: BT-Drs. 16/2712, S. 61.

³³ *K. Heine*, Wettbewerb der Regulierungen als Integrationsstrategie (in diesem Band), S. 235 ff.

an Komplexität zu; diese Komplexität ist nicht nur in Deutschland längst zum Problem geworden.

Zweitens stehen die mobilen Ideen ausländischer Gesetzgeber keineswegs nur dem heimischen Gesetzgeber, sondern natürlich auch der Beraterschaft zur Verfügung. Damit empfängt die Gestaltungspraxis aus den besonders ausdifferenzierten ausländischen Steuerrechtsordnungen, die Missbrauchserfahrungen bereits integriert haben, eine Vielzahl von Impulsen für Gestaltungen, die bei uns – auch angesichts des strengen Vorbehalts des Gesetzes und der Zurückhaltung der Rechtsprechung bei der Anwendung der Generalklausel zur Missbrauchsabwehr³⁴ – noch nicht von einer Missbrauchsabwehrvorschrift erfasst werden. Hier liegt ein Beispiel für Interferenzen zwischen dem eingangs angeführten klassisch-vertikalen Wettstreit zwischen Staat und Steuerpflichtigem („Hase und Igel“) und dem horizontalen Staatenwettbewerb.

III. Die Diversifikationswirkung des Steuerwettbewerbs

In der ökonomischen Finanzwissenschaft ist dem Steuerwettbewerb aber auch eine dritte Wirkung zugeordnet worden. Sie läuft der Konvergenztendenz³⁵ diametral entgegen: Als Ventil gegen einen allgemeinen oder zumindest großflächigen Steuersenkungsdruck hat sich in den letzten Jahren zunehmend eine Neigung der Staaten zur Gewährung selektiver Vorteile etabliert.³⁶ Staaten neigen dazu, ihre spezifischen Standortvorteile auszunutzen und auf diese Weise einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen gezielt zu umwerben.

- So haben etwa die Niederlande und das Vereinigte Königreich einkommensteuerliche Vergünstigungen für sog. *expatriates* (bislang nicht im Inland ansässige natürliche Personen mit relativ hohen Einkünften, v.a. als leitende Angestellte) eingeführt, um auf diese Weise Entscheidungsträger multinationaler Unternehmen (und mit ihnen diese Unternehmen selber, aber auch zusätzliche Kaufkraft) in das Inland zu locken.
- Parallel dazu gab oder gibt es – v.a. in Sonderwirtschaftszonen – temporäre Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen für neu angesiedelte Unternehmen.³⁷ Aber auch außerhalb von Sonderwirtschaftszonen gewähren viele Staaten jungen Unternehmen gezielte steuerliche Entlastungen³⁸.

³⁴ Für Deutschland: § 42 AO.

³⁵ Oben II.

³⁶ Instruktiv *Baldwin/Krugman* (oben Fn. 24); *C. Sandford*, Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation (2000); *A. Klemm*, Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives. IMF Working Papers 2009/21, Internet: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp0921.pdf> (10.9.2009); und *Fuest* (oben Fn. 7), S. 5 ff.

³⁷ Hierzu allgemein *V. Arkin/A. Slastnikov/S. Arkina*, Investment Timing Problems Under Tax Allowances: The Case of Special Economic Zones, in: *Kalesics/Nickel*

- Klassische Holding-Standorte wie Irland, Luxemburg oder die Niederlande gewähren Vergünstigungen für passive Einkünfte von Kapitalgesellschaften.
- Kleine Staaten wie Estland und Irland, in denen ansässige Kapitalgesellschaften bislang keinen nennenswerten Beitrag zum Steueraufkommen geleistet haben, können durch Senkungen der allgemeinen Körperschaftsteuersätze (im Falle Estlands bis auf null für einbehaltene Gewinne) die Ansiedlung ausländisch beherrschter Kapitalgesellschaften fördern³⁹.
- Industriestaaten wie Deutschland und Frankreich versuchen demgegenüber, durch gezielte Investitionsanreize (etwa degressive oder besonders gestraffte Abschreibungen) zusätzliche Industrieansiedlungen zu erwirken.
- 19 der 27 EU-Staaten kennen steuerliche Privilegierungen für den Bereich von Forschung und/oder Entwicklung (z.B. Gewährung von Investitionsfreibeträgen, Gewährung lohnsteuerlicher Erleichterungen, Gewährung von Steuererleichterungen für Lizenzeinkünfte, Möglichkeit intertemporaler Verlustverrechnungen; nicht mitgerechnet sind dabei diejenigen Staaten, die lediglich auf eine Aktivierungspflicht für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter verzichten),⁴⁰
- Und schließlich gibt es eine Reihe von steuerlichen Anreizen für wohlhabende (vielfach ältere) Steuerpflichtige, die im Wesentlichen passive Einkünfte aus der Nutzung von Kapitalvermögen beziehen. Zu diesen Anreizen können niedrige oder ganz fehlende Erbschaftsteuern ebenso

(Hrsg.), *Operations Research Proceedings 2007* (2008), S. 173 ff.; *dies.*, *The Comparative Analysis of Different Types of Tax Holidays Under Uncertainty*, in: *Operations Research Proceedings 2008* (2009), S. 345 ff.; speziell für Polen v.a. *M. Birkenmaier*, *Die Vorgaben der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages* (2007), S. 214 ff.; und im Hinblick auf Entwicklungsländer *J. Mintz*, *Corporate Tax Holidays and Investment*, in: *World Bank Economic Review* Bd. 4 (1990), S. 81 ff.

³⁸ So namentlich Belgien, Frankreich, die Niederlande und Polen. Ähnliche Tendenzen verfolgt neuerdings der deutsche Gesetzgeber, wenn er im Bereich der Verlustvorträge steuerliche Barrieren für einen Wechsel oder eine Erweiterung des Kreises der Anteilseigner beseitigt: Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRAKG) v. 12.08.2008, BGBl. I, S. 1672.

³⁹ S. hierzu näher unten IV. m.w.N. in Fn. 44.

⁴⁰ Hierzu im Einzelnen *B. Braithwaite/G. Howe*, *Research and Development Tax Credits* (2007); *Chr. Spengel*, *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland* (2009), S. 69 ff.; *W. Kessler/St. Naumann/R. Eicke/J. Ph. Otter*, *Steuerliche Anreize zur Stimulierung von Forschung und Entwicklung in Deutschland*, in: DB 2008, S. 1237 ff.; *I. Schlie/A. Stetzelberger*, *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung*, in: IStR 2008, S. 269 ff. Siehe für Deutschland nunmehr §§ 248 Abs. 2 Satz 1, 255 Abs. 2a HGB i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) v. 3. April 2009.

gehören wie bestimmte zivilrechtliche Rechtsinstitute (etwa Familienstiftungen ohne strikte Vermögensbindung), die einen steueroptimalen Vermögensübergang an die nächste Generation ermöglichen. Beispielfähig lassen sich – mutatis mutandis – Liechtenstein, Österreich und einige Schweizer Kantone nennen.

Dieses Ausnutzen spezifischer Nischenvorteile,⁴¹ die sogar den Charakter steuerpolitischer Alleinstellungsmerkmale erreichen können, führt in der Gesamtschau tendenziell zu einer Diversifizierung der Steuersysteme, zugleich zu einer inneren Fragmentierung jeder einzelnen Steuerrechtsordnung. Auch dabei ist wiederum⁴² auf die Heterogenität der Kriterien hinzuweisen: Neben einer sektoriellen Diversifizierung der Zahllasten kann es auch zu Ausdifferenzierungen im Bereich des steuerlichen Verwaltungsvollzugs kommen – etwa dadurch, dass einzelne Staaten sich durch besondere Transparenz, besondere Zügigkeit der Veranlagungs- und Außenprüfungsverfahren oder eine besonders prompte Praxis im Bereich der verbindlichen Auskünfte einschließlich der Vorabverständigungen über Verrechnungspreise auszeichnen.

IV. Die Beschleunigungswirkung des Steuerwettbewerbs

Mehrfach weisen inzwischen auch juristische Autoren auf die Beschleunigungswirkung hin, die die Öffnung der Staatlichkeit für die innerstaatliche Gesetzgebung bedeutet. Diese Beschleunigungswirkung ist dem Staatenwettbewerb inhärent;⁴³ sie tritt umso deutlicher hervor, je höher die Faktormobilität ist. Da sie für kleine Staaten *ceteris paribus* höher ist als für große Staaten, reagieren kleine Staaten tendenziell schneller und erfolgreicher auf den internationalen Anpassungsdruck als große.⁴⁴ Parallel dazu neigen Agglomerationen zur beschleunigten Selbstvergrößerung.⁴⁵ Speziell innerhalb des EU-/EWR-Raums hat sich die Faktormobilität durch steuerliche Harmonisierungen, maßgeblich aber auch durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union im nichtharmonisierten Bereich der direkten Steuern signifikant erhöht. Damit sind die Zusatzkosten des Grenzübertritts drastisch gesunken. Wenn sich in dieser Lage die allgemeinen (d.h. nicht spezifisch grenzüberschreitende Investitionen betreffenden) steuerlichen Rahmenbedingungen in einem Staat erheblich verbessern,

⁴¹ Vgl. *Fuest* (oben Fn. 7), S. 5 f. und *passim*.

⁴² Wie schon im Hinblick auf den „race to the top“: oben I. (S. 3777).

⁴³ *Mehde* (Fn. 7), S. 506 ff.

⁴⁴ Zur Korrelation zwischen Größe eines Landes und seiner Positionierung im Steuerwettbewerb *H. Vording*, *A Level Playing Field for Business Taxation in Europe: Why Country Size Matters*, in: *European Taxation 1999*, S. 410 ff.; *Genschel* (oben Fn. 21), S. 244 f.; und *Fuest* (oben Fn. 7), S. 7.

⁴⁵ Zu diesem Effekt *Steichen* (oben Fn. 19), S. 59 f.

müssen deshalb die anderen Staaten heute viel schneller auf den so entstehenden komparativen Nachteil reagieren als früher.

Ob sich der internationale Steuerwettbewerb in diesem (Neben-)Aspekt von den eingangs genannten drei Urformen der Ausweichreaktionen von Steuerpflichtigen im vertikalen Verhältnis unterscheidet, bedürfte einer eingehenden ökonomischen Analyse. Intuitiv wird der Jurist diese Frage eher verneinen; hier wären aber ökonomische Vergewisserungen wertvoll.

D. Übergreifende Fragen

Für ein i.e.S. juristisches Verständnis des Steuerwettbewerbs sind vor allem drei Fragen von Interesse: Erstens ist zu fragen, inwieweit der Wettbewerb durch das Recht verursacht oder zumindest durch rechtliche Verfahren eingeleitet, kanalisiert und verstärkt wird oder werden sollte. Zweitens lohnt das Nachdenken darüber, inwieweit sich der Wettbewerb im Rechtsstoff niedergeschlagen hat, inwieweit also Juristen ihn beobachten und belegen können. Und drittens stellt sich die Frage, inwieweit das Recht den jeweiligen Wettbewerbsaspekt verhindert oder erschwert, sich also – kontrafaktisch – als Gegenlager zu einem freien Spiel der Kräfte erweisen sollte.

Natürlich liegt das Erkenntnisinteresse für alle drei Fragen wiederum auf dem Staatenwettbewerb, dem internationalen Steuerwettbewerb. Auch hier ist es aber instruktiv, die Fragen auf die drei eingangs genannten Wettbewerbsaspekte zu erstrecken. Insofern hat auch die folgende Analyse Querschnittscharakter.

I. Das Steuerrecht als Wettbewerbsauslöser

Zentrale Gründe für das Entstehen des doppelten Steuerwettbewerbs innerhalb der EU sind zunächst die Öffnung der Grenzen und die Herstellung des Binnenmarkts auf anderen Teilgebieten. In dem Maße, wie nichtsteuerliche Mobilitätshindernisse entfallen oder verringert werden, wächst die relative Bedeutung von Steuerbelastungsunterschieden für Standortentscheidungen.

Mindestens genauso bedeutsam ist aber ein zweites Bündel von Gründen für den Steuerwettbewerb: der inzwischen fast vollständige Wegfall steuerlicher Sonderbelastungen anlässlich eines Grenzübertritts. Nach Abschaffung von Zöllen und zollgleichen Abgaben und nach der Harmonisierung der wichtigen Verkehr- und Verbrauchsteuern – namentlich der Um-

satzsteuer⁴⁶ – lag hier der letzte Schritt im Schleifen einkommensteuerlicher Hindernisse. In vielen Mitgliedstaaten enthielten die Steuern auf Einkommen und Ertrag (für Deutschland: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) lange Zeit, verstärkt seit den 1970er Jahren, Regelungen, die im Ergebnis zu Sonderbelastungen speziell für grenzüberschreitende Aktivitäten führten. Dies gilt gleichermaßen für Investitionen im Ausland und für die Verlagerung der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen ins Ausland. Zu nennen sind exemplarisch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG) und die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG), diverse Entstrickungsregeln, die körperschaftsteuerliche Liquidationsbesteuerung im Wegzugsfall (§§ 11, 12 KStG a.F.), die Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung in § 8a KStG a.F. und die Versagung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung. Gegen alle diese Regelungen, die sich außer im deutschen Steuerrecht so oder ähnlich auch in vielen anderen mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen gefunden haben, ist der Gerichtshof der Europäischen Union seit etwa 1995 mit bemerkenswerter Entschlossenheit vorgegangen.⁴⁷

Unter dem Einfluss dieser Rechtsprechung ist gerade das Recht der direkten Steuern ein zentrales Referenzgebiet für Beobachtungen zu der Frage geworden, inwiefern der Europäische Gerichtshof bei Auslegung und Anwendung der Grundfreiheiten einen Anpassungsdruck auf die integrationsunwilligen, daher das Einstimmigkeitserfordernis nur höchst selten erfüllenden Mitgliedstaaten ausgeübt hat. So zeigt sich im Steuerrecht beispielhaft – wie auch im Bereich des Wirtschaftsrechts, des Allgemeinen Verwaltungsrechts und des Prozessrechts – eine integrationsstrategische Indiennahme des Bürgers für den Integrationszweck.⁴⁸ Sie erstreckt sich neben dem materiellen Recht auch auf das Steuerverfahrensrecht⁴⁹ und das Prozessrecht.⁵⁰

⁴⁶ Zum Stand der Harmonisierung s. die RL 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, ABl. EG L 347 v. 11.12.2006, S. 1); die Darstellungen bei *F. Klenk*, in: *Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer*, 60. Aufl. (2008), Vorb. Rn. 1 ff.; *W. Jakob*, *Umsatzsteuer*, 4. Aufl. (2009), S. 5 ff.; und die Beiträge in *R. Seer* (Hrsg.), *Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt*, DStJG Bd. 32 (2009); ferner auch *C. Fischer*, *Die Rechtfertigung einer Umsatzbesteuerung und ihre Vereinbarkeit mit den Grundrechten* (2007), S. 28 ff., 45 ff.

⁴⁷ Wegweisend EuGH, Urt. v. 14.2.1995, Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225 – *Roland Schumacker/Finanzamt Köln-Altstadt*. Zu den Rechtsprechungslinien *A. Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002), passim.

⁴⁸ Hierzu *J. Masing*, *Die Mobilisierung des Bürgers für die Durchsetzung des Rechts* (1997), passim.

⁴⁹ Exemplarisch *A. Droscha/E. Reimer*, *Verlagerung der Buchführung in andere EG-Mitgliedstaaten?* in: *DB* 2003, 1689 ff.

⁵⁰ Etwa durch die Öffnung des Steuerrechts für die ihm bis dahin weitgehend fremden Konkurrentenklagen. Hierzu v.a. EuGH, Urt. v. 8.6.2006, Rs. C-430/04, Slg. 2006, I-

Mit dem Rückgang rechtspolitischer Optionen werden steuerpolitische Ideen zu einem knappen Gut. Die Gesetzgeber haben es schwerer als früher, Erhöhungen des Steuerniveaus zu kaschieren und das ökonomische Postulat einer Unmerklichkeit der Steuer⁵¹ zu erfüllen. Gerade in diesem Dilemma erweist sich nun aber die Entdeckungsdimension des Steuerwettbewerbs⁵² als Ausweg: Ohne es im Kern darauf angelegt zu haben, eröffnet die Union den Mitgliedstaaten und den Steuerpflichtigen neue Informationsmöglichkeiten⁵³ und vermittelt ihnen durch die Entscheidungen der Kommission in Vertragsverletzungsverfahren, durch im Auftrag der Kommission oder des Rates verfasste Studien und Leitlinien zu steuerlichen Fragen, vor allem aber durch die Schlussanträge der Generalanwälte und durch die Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union einen vertieften Eindruck von einzelnen Aspekten ausländischer Steuerrechtsordnungen.

Die Europäisierung des Steuerrechts verstärkt zugleich den wissenschaftlichen Austausch: Durch das Entstehen neuer wissenschaftlicher Zeitschriften⁵⁴ und Vereinigungen,⁵⁵ zudem durch die zunehmende Befas-

4999 – *Feuerbestattungsverein Halle e.V.* Aus der Literatur *B. Knobbe-Keuk*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, in: BB 1982, S. 385 ff.; *I. van Lishaut*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht. Zugleich eine Untersuchung zum subjektiven öffentlichen Recht und zum funktionalen Schutzbereich der Grundrechte (1993); *J. Englisch*, Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, in: StuW 2008, S. 43 ff.; *U. Hufeld*, Das Recht des Konkurrenten auf Besteuerung der öffentlichen Hand, in: FS Rolf Stober (2008), S. 717 ff.; *St. Winheller/Chr. Klein*, Gleichheit im Unrecht? Über Konkurrentenklagen zur Steuerfreiheit – trotz materiell-rechtlicher Steuerpflicht? in: DStZ 2008, S. 377 ff.; sowie grundlegend – auch zu den verfassungsrechtlichen Bezügen – *P. M. Huber*, Konkurrenzschutz im Verwaltungsrecht (1991), S. 38, 134 f., 141 f., 369 ff., zur prozessualen Seite ebd. S. 397 ff.

⁵¹ Statt aller *A. Smith*, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (1776), 5. Buch, Kap. 2 Teil 2 (= Abschn. V.2.27); *G. Schmolders*, Unmerkliche Steuern, in: Finanzarchiv Bd. 20 (1959), S. 23 ff., wieder abgedruckt in *ders.*, Sozialökonomische Verhaltensforschung (1973), S. 172 ff.; s. außerdem *dens.*, Finanzpolitik, 3. Aufl. (Reprint 2007), S. 327, 346 ff.; aus neuerer Zeit z.B. *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem (2005), S. 11 f. m.w.N. in Fn. 51.

⁵² Oben C.II.

⁵³ Exemplarisch ist die Erarbeitung eines „Inventar[s] der Steuern“ der Mitgliedstaaten zu nennen, das die Kommission erstmals 1965, dann zwischen 1972 und 1981 in einem Zwei-Jahres-Turnus und zwischen 1991 und 2000 in vier weiteren Auflagen herausgegeben hat. Seither sind – soweit ersichtlich – keine Neuauflagen erschienen.

⁵⁴ Beispiele: *European Taxation* (seit 1961); *EC Tax Review* (seit 1992, Beilage der 1973 gegründeten Zeitschrift *Intertax*). Allgemein zur Bedeutung von Zeitschriften als Indikatoren für Rechtsentwicklungen *M. Stolleis/I. Schmitt*, Zur Entstehung der Zeitschriften des öffentlichen Rechts seit 1848, in: *Quaderni Fiorentini* Bd. 13 (1984), S. 747 ff.; *E. V. Heyen*, Verwaltungsrechtswissenschaft in den Fachzeitschriften des Deutschen Reichs, in: *ders.*, Profile der deutschen und französischen Verwaltungsrechts-

sung bestehender internationaler Vereinigungen⁵⁶ und Internationaler Organisationen⁵⁷ mit Fragen des Europäischen Steuerrechts entstehen auch in diesem Bereich neue Marktplätze der Ideen.⁵⁸

Parallel dazu zwingen die negative und die positive Integration alle Mitgliedstaaten zu Umgestaltungen oder Korrekturen im steuerlichen Rechtsstoff. In der Situation des Umbruchs, der die Mitgliedstaaten meist simultan ausgesetzt sind, suchen Gesetzgeber und Regierungen Inspirationen (auch) jenseits der Staatsgrenzen. Wie immer man diese Aspekte gegeneinander gewichten mag: In ihrer Gesamtheit belegen sie die Stimulationsfunktion des Unionsrechts für den transnationalen Ideenaustausch.

II. Das Steuerrecht als Wettbewerbsnachweis

Beinahe trivial erscheint demgegenüber die umgekehrte Relation: Das Recht bringt den doppelten Steuerwettbewerb nicht nur hervor, sondern erfährt auch seinerseits durch den Steuerwettbewerb erhebliche Umgestaltungen, weil es das zentrale Medium der staatlichen Belastungsentscheidung ist. Dadurch wird der wettbewerbliche Anpassungsdruck rechtlich nachweisbar.⁵⁹ Fallende Steuersätze und spezifische steuerliche Lockangebote über die Grenze,⁶⁰ ebenso aber auch die sich verbreiternden Bemessungsgrundlagen und das steuerliche *ring fencing* sind normgebunden. Sie alle lassen sich durch einen Blick in Gesetze und Gesetzesbegründungen, also mit spezifisch juristischen Mitteln oft leichter und früher erfassen als durch betriebswirtschaftliche Belastungsvergleiche oder gar haushaltswirtschaftliche (Aufkommens-)Messungen.

Eine weitere Facette ergibt sich für die Entdeckungsdimension des Steuerwettbewerbs. Hier ist es nicht nur der Gesetzgeber, der ausländische Regelungen für sich entdeckt, sie dann in seinen Willen aufnimmt, umgestaltet und verfeinert. Vielmehr kann es durch die Angleichung und partielle Konvergenz von Rechtsfiguren und Rechtsnormen auch dazu kommen,

wissenschaft 1880-1914 (1989), S. 55 ff.; M. Stolleis, Geschichte des öffentlichen Rechts in Deutschland, Bd. II (1992), S. 284 f., 417 ff., und Bd. III (1999), S. 299 ff., 392 ff.

⁵⁵ V.a. der Confédération Fiscal Européenne (CFE) und der European Association of Tax Law Professors (EATLP).

⁵⁶ Namentlich durch einschlägige Seminare während der jährlichen Weltkongresse der International Fiscal Association (IFA).

⁵⁷ Vgl. die Arbeiten des Committee of Fiscal Affairs der OECD zu der Frage, ob Art. 24 OECD-Musterabkommen im Lichte neuerer Entwicklungen der unionsrechtlichen Diskriminierungsverbote textlich erweitert oder zumindest erweiternd ausgelegt werden soll. Siehe hierzu Ziff. 1 ff. des amtlichen Kommentars zu Art. 24 OECD-MA i.d.F. v. 17.7.2008.

⁵⁸ Zur Begriffsgeschichte s. Fn. 27.

⁵⁹ Überzeugende Analyse bei Schmehl (oben Fn. 14), S. 104 ff.

⁶⁰ Siehe die Beispiele oben C.III.

dass Rechtsanwender – namentlich Gerichte – verschiedener Staaten voneinander lernen, indem sie sich an Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung ausländischer Staaten orientieren.⁶¹

III. Das Steuerrecht als Wettbewerbsbegrenzer

Schließlich fungiert das Recht aber auch als Gegenlager zu dem freien (staaten-)wettbewerblichen Spiel der Kräfte. In seinen beiden Dimensionen unterliegt der Steuerwettbewerb rechtlichen Grenzen. Diese Grenzen ergeben sich aus innerstaatlichem Verfassungsrecht, dem EU-Recht einschließlich des angelagerten *soft law*, in Teilbereichen aber auch aus sonstigem regionalen Wirtschaftsrecht, v.a. auf Ebene der OECD. Diese Grenzen können und wollen den Steuerwettbewerb einhegen, ihn aber nicht unterbinden.⁶²

E. Die Europäische Union als Wettbewerbssubjekt

Diese dreifache Beziehung des Steuerrechts zum Steuerwettbewerb lenkt abschließend den Blick auf die Rolle der Europäischen Union. Die EU entfacht keineswegs nur einen Wettbewerb nach innen, sondern bemüht sich zugleich auch selber – in der gemeinschaftlichen Verbundenheit ihrer Mitgliedstaaten – um eine gute Position im globalen Standortwettbewerb. Sie wird damit vom Organisator des Wettbewerbs zu dessen Subjekt. Der Staatenwettbewerb findet seine Fortsetzung auf einer höheren Ebene.⁶³

Bemerkenswert ist dabei, dass es keineswegs nur den globalen Wettbewerb – etwa zwischen der EU und den USA – um die Steuerzahler gibt. Es gibt auch einen Wettbewerb der EU mit Internationalen Organisationen um Definitions- und Entscheidungskompetenzen im Bereich des Internationalen Steuerrechts. Als wichtigstes Gegenlager zur EU erweist sich dabei die OECD. Viele Aktivitäten ihres Steuerausschusses und der von ihm eingesetzten Arbeitsgruppen (*Working Parties*) und Beratergruppen (*Technical Advisory Groups*) betreffen ähnliche Fragen und Probleme wie parallele Arbeiten der EU, insbesondere des ECOFIN-Rates. Exemplarisch lassen sich die Regelungen zur zwischenstaatlichen Abgrenzung der nationalen Besteuerungsrechte und die Mechanismen zur Vermeidung der Doppelbe-

⁶¹ Zu Rückgriffen deutscher Steuergerichte auf Entscheidungen ausländischer Gerichte oder Finanzbehörden s. Beispiele bei E. Reimer, Die sog. Entscheidungsharmonie als Maßstab für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: IStR 2008, S. 551 ff. (552 f.).

⁶² Überblick bei H.-J. Selling, Deutschland im Steuerwettbewerb der Staaten – Einige steuerpolitische Überlegungen, in: IStR 2000, S. 225 ff.

⁶³ Grundlegend Schön (oben Fn. 15), S. 40 f.

steuerung, die Kartellbildung durch Entwicklung eines *Code of Conduct* zur Austrocknung von Steueroasen und insbesondere die Verbesserung des steuerlichen Informationsaustausches über die Grenze nennen. Weniger konkret, aber atmosphärisch ebenfalls spürbar ist die Konkurrenz von EU und OECD bei der Vorbereitung zwischenstaatlicher Streitschlichtungsinstitutionen.⁶⁴ Das alles belegt den Facettenreichtum des Europäischen Steuerwettbewerbs.

F. Ausblick

Den unterschiedlichen Spielarten des Steuerwettbewerbs ist indes eines gemeinsam: In allen seinen Facetten hat der Steuerwettbewerb – wie jeder Wettbewerb – zwei Ventile, die Kartellbildung und den Innovationsschub. Weltweit sind in den Aktivitäten der OECD deutliche Tendenzen einer Kartellbildung der westlichen Industriestaaten erkennbar. Innerhalb der EU wird demgegenüber jedenfalls auf dem Gebiet der direkten Steuern jede Kartellbildung schon durch die Monopolisierung des Richtlinien-Initiativrechts bei der Kommission (Art. 115 AEUV) erschwert; durch das strikte Einstimmigkeitserfordernis (Art. 115 i.V.m. 114 Abs. 2 AEUV) wird die Kartellbildung sogar vollends ausgeschlossen.

Will man dem internationalen und dem Steuerwettbewerb innerhalb der Union positive Aspekte jenseits des Steuersenkungsdrucks abgewinnen, richtet sich der Blick deshalb auf den Wettbewerb als Entdeckungsverfahren. Hier gilt: Der Steuerwettbewerb hat dienende Funktion für die Fortentwicklung und Glättung der nationalen Steuerrechtsordnungen. Am Ende steht deshalb die Hoffnung, dass sich dieser Innovationsschub letztlich durchsetzt.

⁶⁴ Vorüberlegungen bei *G.Lindencrona/N. Mattson*, Study of the Feasibility of a World Tax Court. Madrid Conference of the Law of the World (1979); *F. M. Horner*, Do We Need an International Tax Organization? in: *Tax Notes International* 24/2001 v. 8.10.2001, S. 179 ff.; *V. Tanzi*, Is there a Need for a World Tax Organization? in: *A. Razin/E. Sadka* (Hrsg.), *The Economics of Globalization. Policy Perspectives from Public Economics* (1999), S. 173 ff.; gute Zusammenfassung bei *M. Züger*, *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Tax Law* (2001), S. 110 f.; weitere Überlegungen bei *A. Sawyer*, *Developing a World Tax Organization: The Way Forward* (2009).

Literatur

- Arkin, Vadim/ Slastnikov, Alexander/ Arkina, Svetlana* (2008): Investment Timing Problems Under Tax Allowances: The Case of Special Economic Zones, in: Kalcsics/ Nickel (Hrsg.), Operations Research Proceedings 2007, S. 173 ff.
- Avi-Yonah, Reuven* (2007): Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime, in: BIT 2007, S. 130 ff.
- Cordewener, Axel* (2002): Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln.
- Feld, Lars* (2000): Steuerwettbewerb und seine Auswirkungen auf Allokation und Distribution, Tübingen.
- Fuest, Clemens* (2009): Ist Deutschland dem internationalen Steuerwettbewerb gewachsen?, in: Lüdicke (Hrsg.), Wo steht das deutsche internationale Steuerrecht, Köln, S. 1 ff.
- Genschel, Philipp* (2002): Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union, Frankfurt/M./NY.
- Gerken, Lüder* (1999): Der Wettbewerb der Staaten, Tübingen.
- Hensel, Albert* (1923): Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“ in: Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann (1923), S. 217–288; wieder abgedruckt in: ders., System des Familiensteuerrechts und andere Schriften (2000), S. 303–355.
- Hey, Johanna* (2007): Wettbewerb der Rechtsordnungen oder Europäisierung des Steuerrechts?, in: Reimer u.a. (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht. Grundlagen – Entwicklungen – Verbindungslinien, S. 295 ff.
- (2005): Steuerwettbewerb in Deutschland, in: Kirchhof/Graf Lambsdorff/ Pinkwart (Hrsg.), Perspektiven eines modernen Steuerrechts. FS Hermann Otto Solms, S. 35 ff.
- Huntington, Samuel P.* (1996): The Clash of Civilizations and the remaking of world order.
- Kiesewetter, Hubert* (2006): Das einzigartige Europa. Wie ein Kontinent reich wurde, Stuttgart.
- Kirchhof, Paul* (2005): Freiheitlicher Wettbewerb und staatliche Autonomie-Solidarität, in: Ordo Bd. 56, S. 39.
- (2004): Recht gibt es nicht zum Niedrigpreis, in: FAZ v. 1.12.2004, S. 38.
- Korte, Anja* (2008): Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung. Steuerautonomie der Länder ohne Reform?, Berlin.
- Lehmbruch, Gerhard* (2000): Parteienwettbewerb im Bundesstaat, 3. Aufl., Wiesbaden.
- Lehner, Moris* (1998): Wettbewerb der Steuersysteme im Spiele europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, in: StuW 1998, S. 159.
- Masing, Johannes* (1997): Die Mobilisierung des Bürgers für die Durchsetzung des Rechts, Berlin.
- Mehde, Veit* (2005): Wettbewerb zwischen Staaten, Baden-Baden.
- Mendoza, Enrique G./Tesar, Linda L.* (2004): Winners and Losers of Tax Competition in the European Union, in: Siebert (Hrsg.), Macroeconomic Policies in the World Economy, S. 315 ff.
- Reimer, Ekkehart* (2008): Die sog. Entscheidungsharmonie als Maßstab für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: IStR 2008, S. 551 ff.
- Sandford, Cedric* (2000): Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation.
- Schmehl, Arndt* (2009): Nationales Steuerrecht im internationalen Steuerwettbewerb, in: Wolfgang Schön/Karin E. M. Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 99 ff.

- Schmid, Josef* (2009): Art. „Parteiensystem“, in: Andersen/Woyke (Hrsg.), Handwörterbuch des politischen Systems der Bundesrepublik Deutschland, 6. Aufl., S. 525 ff.
- Seer, Roman* (Hrsg.) (2009): Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, DStJG Bd. 32.
- Selling, Heinz-Jürgen* (2000): Deutschland im Steuerwettbewerb der Staaten – Einige steuerpolitische Überlegungen, in: IStR 2000, S. 225 ff.
- Sinn, Hans-Werner* (1997): The selection principle and market failure in systems competition, in: Journal of Public Economics Bd. 66, S. 247
- Spoerer, Mark* (2008): The Laspeyres-Paradox: tax overshifting in nineteenth century Prussia, in: Cliometrica 2008, S. 174.
- Steichen, Alain* (2003): Tax Competition in Europe or the Taming of Leviathan, in: Schön (Hrsg.), Tax Competition in Europe, S. 43 ff.
- Wagschal, Uwe* (2005): Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich. Eine Analyse der Ursachen und Blockaden, Münster.
- Waldhoff, Christian* (1997): Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland/Schweiz, München.
- Zacher, Hans F.* (2006), in: Ulrich Becker/Wolfgang Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, S. 291 ff.
- Zinser, Hartmut* (1997): Der Markt der Religionen, München.