ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of
ZBW
Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Niemann, Rainer; Schreiber, Ulrich

Article

Herausforderungen und Entwicklungsperspektiven des Steuersystems

Schmalenbach Journal of Business Research (SBUR)

Provided in Cooperation with:
Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.

Suggested Citation: Niemann, Rainer; Schreiber, Ulrich (2020) : Herausforderungen und Entwicklungsperspektiven des Steuersystems, Schmalenbach Journal of Business Research (SBUR), ISSN 2366-6153, Springer, Heidelberg, Vol. 72, Iss. 1, pp. 1-48, https://doi.org/10.1007/s41471-020-00083-4

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/286421

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Schmalenbachs Z betriebswirtsch Forsch (2020) 72:1–48
https://doi.org/10.1007/s41471-020-00083-4

ORIGINALARTIKEL

Herausforderungen und Entwicklungsperspektiven des Steuersystems

Rainer Niemann · Ulrich Schreiber

Eingegangen: 3. Dezember 2019 / Angenommen: 10. Februar 2020 / Online publiziert: 21. Februar 2020
© Der/die Autor(en) 2020

Zusammenfassung Wir gehen von den großen ökonomischen und gesellschaftlichen Herausforderungen Digitalisierung, ökonomische Ungleichheit und Klimawandel aus und untersuchen daraus resultierende Entwicklungsperspektiven für die Steuersysteme Deutschlands und Österreichs. Die Digitalisierung erschwert die Besteuerung wegen abnehmender physischer Präsenz und zunehmender internationaler Mobilität der Steuerbasen. Da Arbeitseinkommen international wenig mobil sind, werden Steuern auf Arbeitseinkommen ein wesentlicher Bestandteil der beiden Steuersysteme bleiben. Auch die Umsatzsteuer, die den international kaum mobilen lokalen Konsum trifft, wird ihre Bedeutung behalten. Dagegen werden Steuern, welche international mobile Unternehmensgewinne treffen, an Bedeutung verlieren, solange der Steuerwettbewerb nicht wirksam durch internationale Kooperation eingedämmt wird. Die Besteuerung der Gewinne sollte deshalb stärker auf die weitgehend immobilen, letztbegünstigten natürlichen Personen ausgerichtet sein. Zur steuerlichen Korrektur ökonomischer Ungleichheit ist die Vermögensteuer vor allem wegen der internationalen Ausweichmöglichkeiten und der hohen Erhebungs- und Befolgungskosten wenig geeignet. Hier bietet sich eher die Erbschaft- und Schenkungsteuer an; die Verschonung von Unternehmensvermögen ist damit aber nicht zu vereinbaren. Sofern die Besteuerung dem Klimaschutz dienen soll, ist eine einheitliche globale Steuer auf CO_2 erforderlich, deren Höhe sich nach der zu erreichenden Emissionsminderung richtet. Da es auf kurze und mittlere Sicht schwer ist, Umweltsteuern auszuweichen, sind deren Verteilungswirkungen zu beachten.

R. Niemann (✉)
Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre, Karl-Franzens-Universität Graz, Universitätsstraße 15/G2, 8010 Graz, Österreich
E-Mail: Niemann@uni-graz.at

U. Schreiber
Area Accounting & Taxation, Universität Mannheim, Schloss, 68131 Mannheim, Deutschland
E-Mail: Ulrich.schreiber@bwl.uni-mannheim.de

Schlüsselwörter Internationale Mobilität von Steuerbasen · Ökonomische Ungleichheit · Digitalisierung · Unternehmensbesteuerung · CO_2-Steuer

JEL-Kennziffern H25 · H24 · H23 · H26

Challenges and Development Perspectives of the Tax System

Abstract We analyze the development perspectives of Germany's and Austria's tax systems, considering the massive economic and societal challenges of digitalization, economic inequality and climate change. Digitalization complicates taxation due to decreasing physical presence and increasing international mobility of tax bases. Since labor is internationally less mobile, taxes on labor income will remain an integral part of both countries' tax systems. This is also true for the value added tax that taxes local consumption, which is internationally hardly mobile. In contrast, taxes on mobile corporate profits will tend to lose importance as long as tax competition is not effectively curbed by international co-operation. Therefore, taxation of corporate profits should be oriented to the individual final beneficial owners who tend to be largely immobile. Due to high compliance costs and possibilities for international tax avoidance, the wealth tax is inappropriate to tackle economic inequality. The estate and gift tax, without an exemption for business property, is better suited to reduce inequality. If taxation should serve as a means against climate change, a global uniform tax on CO_2 is necessary. Its level should correspond to the envisaged emissions reduction. Since environmental taxes cannot be avoided in the short and medium term, the resulting distribution effects have to be considered.

Keywords International tax base mobility · Economic inequality · Digitalization · Corporate taxation · Carbon tax

1 Einleitung

In freiheitlich und marktwirtschaftlich verfassten Staaten ist das Steuersystem in die marktwirtschaftliche Ordnung eingebettet. Steuersysteme werden deshalb von strukturellen Veränderungen der Marktwirtschaft geprägt. Gegenwärtig sind dies die großen ökonomischen und gesellschaftlichen Herausforderungen der Digitalisierung,[1] der häufig beklagten Ungleichheit von Einkommen und Vermögen sowie des globalen Klimawandels. Diese Herausforderungen sind im Kontext der seit langem stattfindenden Internationalisierung der Unternehmen und Märkte zu sehen. Wir gehen von diesem Befund aus, um die sich daraus ergebenden Probleme für Steuersysteme mit einer Vielzahl von Steuerarten zu analysieren.

Unser Ziel ist es, Entwicklungsperspektiven wichtiger Steuerarten aufzuzeigen und damit Hinweise für die Fortentwicklung der Steuersysteme zu geben. Es geht uns dabei weniger um die isolierte Analyse einer Steuerart, einzelner steuerlicher Normen oder bestimmter Steuerzahler, sondern vielmehr um eine Zusammenschau

[1] Vgl. Europäische Kommission (2014, S. 5) zum Begriff der Digitalisierung.

wichtiger Steuerarten, welche die Steuersysteme prägen. Auch wenn die Steuersysteme der Industriestaaten ähnlich sind, so sind Verallgemeinerungen wegen der Unterschiede im Detail nicht ohne weiteres möglich. Wir betrachten daher das deutsche und das österreichische Steuersystem, die beide in ihrem Aufbau aufgrund der gemeinsamen Sprache und geschichtlicher Bezüge[2] eng verwandt sind.[3]

Ein marktwirtschaftliches Steuersystem ist wirtschaftlich effizient, wenn die Erhebung von Steuern neben der Steuerzahlung selbst keine zusätzlichen wirtschaftlichen Belastungen erzeugt. Derartige Belastungen entstehen, wenn die Steuerzahlung zu Steuervermeidung durch Verhaltensänderungen im Markt, also Veränderungen von Angebot und Nachfrage, führt. Den Schwerpunkt der betriebswirtschaftlichen Analyse bildet die Besteuerung der Unternehmen. Eine Besteuerung der Unternehmen, die frei ist von Steuervermeidung durch Verhaltensänderungen, wird als entscheidungsneutral bezeichnet.

Das Steuersystem soll auch gerecht sein. Steuergerechtigkeit beruht auf Werturteilen, die als solche nicht wissenschaftlich begründet werden können. Jedoch gibt es Werturteile, die allgemein geteilt werden. Dazu gehört die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (horizontale Steuergerechtigkeit). Auch wenn unbestimmt sein mag, was im Einzelnen aus horizontaler Steuergerechtigkeit folgt, so ist doch klar, dass Steuerprivilegien nicht damit zu vereinbaren sind. Die gleichmäßige und lückenlose Erfassung eines einmal gewählten Steuergegenstandes ist deswegen ein weithin akzeptiertes Merkmal gerechter Besteuerung. Dies dürfte auch für den Grundsatz gelten, dass unterschiedliche Leistungsfähigkeit unterschiedlich zu besteuern sei (vertikale Steuergerechtigkeit). Was unter Leistungsfähigkeit zu verstehen ist und was aus der Forderung nach vertikaler Steuergerechtigkeit für die Höhe einzelner Steuern folgt, gehört jedoch zu den steuerpolitisch höchst umstrittenen Fragen.

Steuergesetzgeber etablieren typischerweise keine Steuersysteme, die sowohl im obigen Sinne durchweg als gerecht gelten können als auch den Anforderungen entscheidungsneutraler Besteuerung genügen. Ein wichtiger Grund dafür ist, dass Steuersysteme schon immer nicht-fiskalischen Zielen dienstbar gemacht wurden. Diese Ziele können vielfältiger Natur sein. Neben den traditionell angestrebten Umverteilungszielen sind es in jüngerer Zeit vor allem Umweltziele, die mittels des Steuersystems erreicht werden sollen. Ein weiterer bedeutsamer Grund ist, dass die Digitalisierung der Wirtschaft und die internationale Mobilität der Steuerbasen[4] die Erfassung steuerlich relevanter Vorgänge erschweren oder gar unmöglich machen.

[2] Vgl. Doralt und Ruppe (2019a, S. 7 ff.). Österreich übernahm nach der Besetzung 1938 das Steuerrecht des Deutschen Reiches. Auch in den ersten Jahrzehnten nach 1945 orientierte sich der österreichische Steuergesetzgeber eng am Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland. Eine stärker ausgeprägte Eigenständigkeit des österreichischen Steuerrechts ist vor allem seit den 1990er Jahren zu beobachten.

[3] Zudem existiert nur in Deutschland und Österreich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als eigenständige betriebswirtschaftliche Disziplin, auf deren gemeinsamen Literaturkanon dieser Beitrag zurückgreifen kann. Vgl. Hundsdoerfer et al. (2008) zu einer Bestandsaufnahme der Forschungsergebnisse der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von 1980 bis 2007.

[4] Eine Steuerbasis (etwa der Gewinn) ist international mobil, wenn es einem Steuerzahler gelingt, diese Steuerbasis und die damit verbundene Steuerzahlung (etwa die Körperschaftsteuer) in einen anderen Staat zu verlagern.

Je leichter einer Steuer ausgewichen werden kann, desto eher kommt es zu Verstößen gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Verletzung von Entscheidungsneutralität. Dies betrifft in erster Linie die Besteuerung der Unternehmen. Gewinne und Investitionen sind international sehr mobil, weshalb die Unternehmen ein internationales Steuersatzgefälle nutzen können. Zwar trägt die Körperschaftsteuer, die international mobile Gewinne trifft, nur vergleichsweise wenig zum Steueraufkommen bei. Da sie jedoch einen integralen Bestandteil der Ertragsbesteuerung darstellt, ist die Besteuerung der Unternehmensgewinne von zentraler Bedeutung für das Steuersystem. Weniger betroffen von internationaler Mobilität der Steuerbasen sind dagegen Steuern, die mit dem Aufenthaltsort und der Wirtschaftstätigkeit natürlicher Personen eng verbunden sind. Dazu gehören vor allem Steuern auf Arbeitseinkommen und Konsum. Diese Steuern machen den Großteil des deutschen und österreichischen Steueraufkommens aus.

Die öffentliche Diskussion konzentriert sich auf Steuergerechtigkeit.[5] Moniert werden häufig die zu hohe Belastung von Arbeitseinkommen mit Abgaben und Steuern, die zu geringen Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen (insbesondere der digitalen Wirtschaft), die zu geringe Besteuerung von Vermögen und die unzureichende ökologische Ausrichtung des Steuersystems. Demgegenüber werden die Wirkungen der Besteuerung auf die Investitionstätigkeit der Unternehmen und damit auch auf die Schaffung von Arbeitsplätzen öffentlich weit weniger wahrgenommen.

Wir wollen vor diesem Hintergrund die oben genannten Herausforderungen, denen sich das deutsche und das österreichische Steuersystem gegenübersehen, genauer beleuchten und daraus folgende, mögliche Änderungen dieser Steuersysteme ableiten. Änderungen des Steuersystems kann man sinnvoll nur unter der Annahme eines gegebenen Steueraufkommens analysieren. Voraussetzung jeder erwogenen Steueränderung ist daher die Aufkommensneutralität des Steuersystems. Entstehen etwa durch die sinkende Belastung einer international mobilen Steuerbasis Mindereinnahmen oder durch höhere Umweltsteuern Mehreinnahmen, so ist dies jeweils an anderer Stelle auszugleichen. Beispielsweise könnte man sinkende Körperschaftsteuern auf (international mobile) Gewinne mit steigenden Einkommensteuern für (international weniger mobile) Ausschüttungen kompensieren. Höhere Umweltsteuern, die private Haushalte treffen, könnten durch korrespondierende Senkungen von Steuern auf Arbeitseinkommen oder Konsum kompensiert werden.

Der Rest des Beitrags ist wie folgt aufgebaut: In Kap. 2 formulieren wir allgemeine ökonomische Anforderungen an Steuersysteme, die als Grundlage der nachfolgenden Analyse dienen. Kap. 3 betrachtet einzelne Steuerarten. Dabei arbeiten wir heraus, in welche Richtung sich diese Steuerarten entwickeln könnten. In Kap. 4 thematisieren wir die Steuererhebung. Kap. 5 beschließt den Beitrag mit einer Zusammenfassung und Schlussfolgerungen.

[5] Vgl. Wagner (2012) zu Forderungen nach Steuervereinfachung, die verstärkt zu Beginn der 2000er Jahre vorgebracht wurden, aber in den 2010er Jahren weitgehend verstummt sind.

2 Anforderungen an das Steuersystem

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist Entscheidungsneutralität, also die Verzerrungsfreiheit der Besteuerung, die zentrale Anforderung an ein Steuersystem. Grundsätzlich ist die Verzerrungsfreiheit der Besteuerung gewährleistet, wenn ökonomische Zielgrößen besteuert werden. Verfügen die Konsumenten über ein gegebenes Einkommen, das für gegebene Güter verwendet wird, und hat der Staat vollkommene Information über dieses Einkommen sowie die Preise und Mengen der verfügbaren Güter, so sollte eine allgemeine Verbrauchsteuer erhoben werden, wenn der Staat an einer die Relation der Preise nicht verzerrenden Steuer interessiert ist. Können aber einzelne Güter aufgrund von Informationsproblemen nicht besteuert werden (wie der Genuss der Freizeit) so sind die Preise der beobachtbaren Güter entsprechend zu verzerren; Güter, die zur Freizeit komplementär sind, trifft dann eine schärfere Steuer.[6] Verzerrende Verbrauchsteuern sind also der Regelfall. In der Praxis der Besteuerung scheitert die richtige Wahl differenzierter Steuersätze typischerweise an der unvollständigen Information des Staates.

Anders liegen die Dinge, wenn die Produktion betrachtet wird. Selbst wenn es gelingt, optimal verzerrende Steuern auf konsumierte Güter zu erheben, sollten keine zusätzlich verzerrenden Steuern auf deren Produktion erhoben werden (Produktionseffizienztheorem).[7] Die betriebswirtschaftliche Forderung nach Entscheidungsneutralität[8] und damit der Besteuerung ökonomischer Zielgrößen ist mit dem Produktionseffizienztheorem vereinbar. Der Entscheidungsneutralität der Unternehmensbesteuerung kommt daher eine zentrale Funktion im Steuersystem zu. Sie dient der allgemeinen Wohlfahrt, weil sie steuerliche Verzerrungen der Investitionstätigkeit verhindert. Die Idee der Entscheidungsneutralität beruht letztlich darauf, dass die aus einer Laissez-Faire-Allokation ohne Marktversagen resultierende Pareto-Effizienz nicht durch die Besteuerung beeinträchtigt werden sollte.[9] Entscheidungsneutralität der Besteuerung ist nicht nur für die Unternehmen bedeutsam, sondern auch für Arbeitnehmer, da die Masse der Arbeitsplätze von Unternehmen bereitgestellt wird.

Entscheidungsneutralität impliziert, dass die Rangfolge von Entscheidungsalternativen in einer Welt mit Steuern mit derjenigen in einer steuerfreien Welt übereinstimmt.[10] Ist die Entscheidungsneutralität der Besteuerung den Entscheidungsträgern ex ante bekannt, können sie ihre ökonomischen Entscheidungen auf Basis des Informationsstands vor Steuern treffen. Weichen nämlich Steuerzahler der Besteuerung aus, so schädigen sie sich selbst, da Steuervermeidung nur

[6] Vgl. Corlett und Hague (1953); Homburg (2015, S. 149–160).

[7] Vgl. Diamond und Mirrlees (1971); Homburg (2015, S. 163).

[8] Vgl. Wagner und Dirrigl (1980); Niemann (2001); Schneider (2002); Schanz und Schanz (2011); Schreiber (2017, S. 689 ff.); Wagner (2017) zu einem Überblick über Geschichte und Bedeutung der Entscheidungsneutralität der Besteuerung.

[9] Vgl. Mas-Colell et al. (1995, S. 325 ff.) zu den zugrundeliegenden Hauptsätzen der Wohlfahrtsökonomik und den Wohlfahrtseffekten verzerrender Steuersysteme.

[10] Vgl. Schneider (1992, S. 193 ff.).

durch Wahl einer inferioren Entscheidungsalternative möglich ist.[11] Individuelle Nutzenmaximierung und die Erreichung staatlicher Aufkommensziele (bis hin zur Steuermaximierung eines als Leviathan agierenden Staates) sind deshalb in zielgrößenorientierten, entscheidungsneutralen Steuersystemen kompatibel. Auch die Befolgungs- und die Erhebungskosten sinken, wenn Steuervermeidung ausscheidet, weil Steuern weder in private Entscheidungskalküle einbezogen werden noch private Entscheidungen steuerliche Abwehrmaßnahmen auslösen. Ein entscheidungsneutrales Steuersystem garantiert daher ein stabiles und gut prognostizierbares Steueraufkommen[12] sowie eine kostengünstige Steuererhebung.[13]

Während Entscheidungsneutralität der Besteuerung im Zentrum der betriebswirtschaftlichen Anforderungen an ein Steuersystem steht, ist dies in der Praxis der Besteuerung nicht der Fall.[14] Oft verstoßen Fiskalzwecknormen (wie Gewinnermittlungsnormen) gegen Entscheidungsneutralität, sehr häufig sind es auch Lenkungszwecknormen. Denn der Gesetzgeber verfolgt mit der Besteuerung vielfältige wirtschaftspolitische, sozialpolitische, gesundheitspolitische und umweltpolitische Zwecke. In Deutschland ergibt sich dies schon aus § 3 Abs. 1 AO, wonach die Erzielung von Einnahmen Nebenzweck sein kann. Exemplarisch seien hier die Tabaksteuer, Alkoholsteuer[15] oder auch eine Steuer auf zuckerhaltige Getränke[16] genannt, mit denen der gesundheitsschädliche Verbrauch dieser Produkte eingeschränkt werden soll. Von überragender steuerpolitischer Bedeutung sind indes derzeit angesichts des Klimawandels Steuern auf fossile Energieträger und Steuern auf klimaschädliche Emissionen.

Wenn Fiskalzwecknormen Belastungsunterschiede erzeugen, so kann dies auch dann Steuern vermeidende Ausweichhandlungen zur Folge haben, wenn diese Belastungsunterschiede vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sind. Steuervermeidung ist in der Regel individuell rational, kann aber gesamtwirtschaftliche Kosten haben, etwa in Form verringerter Investitionen oder eines verringerten Arbeitsangebots. Bei Lenkungszwecknormen werden diese Belastungsunterschiede angestrebt. Zwischen den jeweiligen Lenkungszwecken und dem Fiskalzweck besteht deswegen ein Widerspruch: Wenn etwa der Verbrauch von Tabak und Alkohol oder klimaschädliche Emissionen entsprechend dem Zweck der jeweiligen Lenkungssteuern abnehmen, so verringert sich auch das zugehörige Steueraufkommen.

Wenn es kein international koordiniertes oder gar einheitliches Steuersystem[17] gibt, konkurrieren Staaten um international mobile Steuerbasen. Die Mobilität von

[11] Vgl. Wagner (2005a, S. 98).

[12] Aus makroökonomischer Perspektive erscheint der Wunsch nach Stabilität des Steueraufkommens im Sinne antizyklischer Fiskalpolitik kontraintuitiv, jedoch finden Goncharov und Jacob (2014) empirische Indizien für die Glättung des (Körperschaft-)Steueraufkommens durch Periodisierung.

[13] Vgl. Wagner (2005a) und Eichfelder (2010) zu den Erhebungskosten der Besteuerung.

[14] Vgl. Fuest (2017, S. 33 ff.) zum Konkurrenzverhältnis zwischen Entscheidungsneutralität und anderen steuerlichen Desiderata.

[15] Vgl. O'Donoghue und Rabin (2006), Haavio und Kotakorpi (2011, 2016) zur optimalen Höhe dieser und ähnlicher Steuern, die man im angloamerikanischen Raum auch als „sin taxes" bezeichnet.

[16] Vgl. Allcott et al. (2019).

[17] Vgl. Tanzi (1995).

Steuerbasen nimmt zu, wenn es die Digitalisierung der Ökonomie den Unternehmen erlaubt, in einem Staat wirtschaftlich präsent zu sein, ohne dort über eine nennenswerte physische Präsenz zu verfügen, weil sie ihre Leistung über das Internet erbringen. Im Steuerwettbewerb wird die nationale Steuerpolitik gezielt günstige Bedingungen für international mobile Steuerbasen schaffen. Gleichzeitig bietet es sich an, international weniger mobile Steuerbasen höher zu belasten, die von den Steuerpflichtigen nur unter Inkaufnahme (möglichst prohibitiv) hoher Kosten in niedriger besteuernde Gebiete verlagert werden können. Eine geringere Belastung international mobiler Steuerbasen wird regelmäßig zu Verstößen gegen Entscheidungsneutralität und zu unerwünschter Steuervermeidung führen; so wird etwa die Investitionsentscheidung von Unternehmen steuerlich verzerrt, wenn Investitionen nur deswegen in das niedriger besteuernde Ausland verlagert werden, um höhere inländische Gewinnsteuern zu vermeiden.

Auch Verstöße gegen Steuergerechtigkeit liegen nahe. Zwar ist nicht objektiv feststellbar, ob ein bestimmtes Verteilungsergebnis als gerecht zu bezeichnen ist, weil es hier auf subjektive Vorstellungen und Werturteile ankommt; unterschiedliche Personen können das aus einer bestimmten Steuerrechtssetzung resultierende Verteilungsergebnis völlig verschieden bewerten.[18] Allerdings dürften niedrigere Steuern für international mobile Steuerbasen, wie etwa die Gewinne multinationaler Unternehmen, als Steuerprivileg und Verstoß gegen die horizontale Gerechtigkeit eingestuft werden. Wahrgenommene Steuerungerechtigkeit kann Steuerwiderstand[19] auslösen, der sich in verminderter Steuermoral bemerkbar macht. Für die gesellschaftliche Akzeptanz der Besteuerung und damit auch der Rechtsordnung insgesamt ist von entscheidender Bedeutung, dass nicht nur die Verteilungsfolgen, sondern auch die Entscheidungsprozesse und Strafbestimmungen[20] des Steuersystems von einer Mehrheit der Steuerpflichtigen, die überwiegend auch Wahlberechtigte sind, als gerecht empfunden werden.[21]

Die einzelnen Steuern, aus denen reale Steuersysteme bestehen, sind durch unterschiedliche und teilweise widersprüchliche Zwecke geprägt. Alle diese Steuerarten können daher nicht logisch konsistent auf ein einziges Steuerideal ausgerichtet sein. Auch wenn deswegen die Herstellung von Entscheidungsneutralität nicht das Ziel des Steuergesetzgebers ist, so erfüllt der theoretische Begriff der Entscheidungsneutralität die wichtige Funktion eines Eichstrichs.[22] Durch den Vergleich mit einem solchen Eichstrich kann überprüft werden, ob eine gegebene Steuerrechtssetzung eine Entscheidungsalternative neutral behandelt. Dies erlaubt es insbesondere, Steuerprivilegien oder steuerliche Benachteiligungen zu erkennen, was eine wichtige Voraussetzung zur Schaffung eines gerechten und effizienten Steuersystems ist. Gleichwohl soll es im Folgenden nicht darum gehen, Wege zur Erreichung eines

[18] Vgl. Mühlbacher und Zieser (2018, S. 53), Sahm (2019, S. 13).

[19] Vgl. Sahm (2018) zu historischen Beispielen des Steuerwiderstands; in Extremfällen kann sich der Unmut über eine als ungerecht empfundene Besteuerung auch gewaltsam entladen, wie die Proteste der „Gilet-Jaunes“ in Frankreich Ende 2018 und die „Poll Tax Riots“ in London 1990 zeigen.

[20] Vgl. Mühlbacher und Zieser (2018, S. 53 ff.) zu dieser Differenzierung.

[21] Vgl. Sahm (2019, S. 15 ff.) zu den Prinzipien gerechter Besteuerung.

[22] Vgl. Schneider (1992, S. 196).

ökonomischen Steuerideals aufzuzeigen, sondern zu analysieren, welche Kräfte aktuell und in absehbarer Zukunft auf die einzelnen Steuerarten einwirken und daraus Schlüsse für mögliche Entwicklungen des Steuersystems zu ziehen.

3 Probleme des Steuersystems

3.1 Steuern auf Arbeitseinkommen

Sowohl das deutsche als auch das österreichische Steueraufkommen beruht zu einem Großteil auf Steuern auf Arbeitseinkommen; im Jahr 2018 waren dies in Deutschland 28 % und in Österreich 36 % des gesamten Steueraufkommens.[23] Zugleich existiert in beiden Ländern ein erheblicher Steuer- und Abgabenkeil, d. h. eine große Differenz zwischen den Bruttoarbeitskosten des Arbeitgebers und den Nettolöhnen, die Arbeitnehmern zufließen. Die OECD berechnet für Deutschland im Jahr 2018 einen Steuer- und Abgabenkeil (Alleinverdiener mit Durchschnittseinkommen ohne Kinder) in Höhe von 49,5 % und für Österreich in Höhe von 47,6 %. Deutschland liegt damit an zweiter Stelle der Staaten der OECD; Österreich folgt an fünfter Stelle.[24]

Angesichts derart hoher Belastungen sind Ausweichhandlungen der Steuerpflichtigen zu erwarten. Es ist mit einer sinkenden Bereitschaft zu rechnen, voll besteuerte und voll abgabenpflichtige Arbeitseinkommen zu beziehen. Vor allem aber wird die Bereitschaft zur illegalen Ausweichung in die Schattenwirtschaft steigen; tatsächlich hat die Schattenwirtschaft erhebliche Bedeutung.[25] Legale Ausweichmöglichkeiten stehen unselbständig Beschäftigten insofern zur Verfügung, als sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer auf die Substitution von regelmäßigen Bezügen in Geld durch günstiger besteuerte Bezüge einigen können. In Deutschland findet dies insbesondere durch Sachbezüge[26] und im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge statt.[27] Darüber hinaus sind die Substitutionsmöglichkeiten eher begrenzt, verursachen Transaktionskosten und stiften möglicherweise nicht denselben Nutzen. Diese Zusammenhänge

[23] Vgl. Statistik Austria (2019a) und Statistisches Bundesamt (2019a). Lohnabgaben in Österreich, denen kein deutsches Pendant gegenübersteht, umfassen die Kommunalsteuer (Lohnsummensteuer), Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Familienlastenausgleichsfonds, Wohnbauförderungsbeiträge und Kammerbeiträge. Im Folgenden werden die Termini „lohnbezogene Abgaben“, „Lohnsteuer“ und „Lohnabgaben“ o. ä. synonym verwendet, da die Aussagen für unterschiedliche Steuerarten auf Arbeitseinkommen gleichermaßen gelten.

[24] Vgl. OECD (2019a, S. 23–24). In Deutschland verursacht ein durchschnittliches Jahresnettogehalt von 30.885 € Arbeitskosten von 61.276 €; einem deutschen Arbeitnehmer verbleiben folglich pro 100 € Lohnaufwand des Arbeitgebers nach Abzug von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen 50,40 €; vgl. Statistisches Bundesamt (2019b). In Österreich verursacht ein durchschnittliches Jahresnettogehalt von 30.684 € Arbeitskosten von 58.855 €; einem österreichischen Arbeitnehmer verbleiben folglich pro 100 € Lohnaufwand des Arbeitgebers nach Abzug von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen 52,13 € Nettolohn; vgl. Statistik Austria (2019b), Bundesministerium für Finanzen (2019a).

[25] Vgl. Schneider und Boockmann (2018), die für Deutschland ein Niveau der Schattenwirtschaft im Verhältnis zum BIP von 9,5 % und für Österreich von 6,7 % ermitteln.

[26] Vgl. Voßmerbäumer (2010, 2013) zu den Anreizwirkungen von Sachbezügen.

[27] Vgl. Kiesewetter und Schätzlein (2019, S. 314), die auf Deckungsmittel der betrieblichen Altersversorgung in Deutschland in Höhe von insgesamt ca. 500 Mrd. € hinweisen.

verdeutlichen, dass Steuern auf Arbeitseinkommen für Arbeitnehmer im nationalen Kontext weitgehend Zielgrößensteuern sind, denen sie ohne Selbstschädigung legal nur schwer ausweichen können.[28]

Eine legale Ausweichhandlung besteht allerdings im Wegzug und der Arbeitsaufnahme in einem niedriger besteuernden Staat. Diese Möglichkeit dürfte allerdings nur von wenigen, aufgrund ihrer Qualifikation international hoch mobilen Personen in Betracht gezogen werden. Tatsächlich werden der Wegzug und die Beschäftigung im Ausland von sehr wenigen Arbeitnehmern gewählt. So zogen im Jahr 2016 rund 281.000 Deutsche ins Ausland fort, das sind weniger als 0,4 % der deutschen Wohnbevölkerung.[29] Zudem dürften steuerliche Motive nur für einen kleinen Bruchteil dieses Personenkreises ausschlaggebend gewesen sein, da unter den zehn wichtigsten Zielländern der Auswanderer nur die Schweiz als Niedrigsteuerland gilt.[30] Im Jahr 2017 zogen rund 20.000 österreichische Staatsbürger aus Österreich fort, das sind ca. 0,2 % der österreichischen Wohnbevölkerung. Nur Deutschland und die Schweiz waren Zielländer mit jeweils mehr als 1000 österreichischen Zuwanderern.[31] Auch für diesen Personenkreis kommen steuerliche Motive allenfalls für die Schweiz als Zielland in Betracht. Im Ergebnis dürften die meisten Arbeitskräfte in Deutschland und Österreich relativ immobil sein, so dass selbst hohe Steuern auf Arbeitseinkommen vermutlich nur wenige heimische Arbeitskräfte zur Auswanderung veranlassen.

Für derzeit im Ausland ansässige, international mobile Personen können jedoch hohe Steuern ein Zuwanderungshindernis darstellen. Dies betrifft insbesondere ausländische Fach- und Führungskräfte, für die eine Zuwanderung in das deutsche oder österreichische Abgabensystem typischerweise unattraktiv ist; die hiesigen hohen Steuern auf Arbeitseinkommen behindern deswegen die Gewinnung qualifizierter und mobiler Personen. Im Vergleich zur Wohnbevölkerung handelt es sich dabei aber um einen kleinen Personenkreis. Insgesamt deutet die internationale Immobilität des Arbeitsangebots daher auf eine insoweit recht unelastische Steuerbasis hin,[32] was der Stabilität und Prognostizierbarkeit des Steueraufkommens zugutekommt.

Die Nachfrage nach Arbeitskräften wird dagegen elastischer auf Kosten- und Steueränderungen reagieren und somit international weitaus mobiler als das Arbeitsangebot sein.[33] Die geringe internationale Mobilität des Arbeitsangebots ist deshalb auch im Hinblick auf die Ausdehnung digitaler Geschäftsmodelle multinationaler Unternehmen eine zentrale Determinante der ökonomischen Wirkungen der Arbeitseinkommensteuer. Sofern der Arbeitsort bzw. der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt natürlicher Personen feststellbar sind, besteht ein Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Steuer auf Arbeitseinkommen. Auch eine zunehmende örtli-

[28] Vgl. Wagner (1999, S. 26).

[29] Vgl. Statistisches Bundesamt (2018, S. 26, 56).

[30] Vgl. Statistisches Bundesamt (2018, S. 56).

[31] Vgl. Statistik Austria (2019c, S. 102 ff.).

[32] Die Begriffe Mobilität und Elastizität werden hier im örtlichen Sinne verwendet, nicht im Sinne einer zeitlichen Anpassung des Arbeitsangebots durch Erhöhung oder Verminderung der geleisteten Arbeitsstunden.

[33] Vgl. Keane (2011) für einen umfassenden Survey zum Steuereinfluss auf das Arbeitsangebot.

che oder zeitliche Flexibilisierung von Arbeitsplätzen als Folge der Digitalisierung ändert daran nichts. Wenn Arbeitnehmer ihre Arbeitszeit im Home Office statt im Büro beim Arbeitgeber verbringen, hat dies typischerweise keine Auswirkungen auf die Einkommensteuerpflicht dem Grunde oder der Höhe nach.[34]

Hohe Steuern auf Arbeitseinkommen erhöhen die Arbeitskosten für die Unternehmen und behindern deswegen die Erbringung digitaler Dienstleistungen in einem Staat. Soweit die Überwälzung von Einkommensteuern und Abgaben auf die Arbeitnehmer nicht gelingt, kann die Beschäftigung von hoch besteuerten Arbeitskräften Investitionen unrentabel werden lassen. Eine (zu) hohe Besteuerung von Arbeitseinkommen kann deshalb nicht nur bewirken, dass neue Arbeitsplätze eher in niedriger besteuernden Staaten als in Deutschland oder Österreich entstehen, sondern auch zur Verlagerung von bestehenden Arbeitsplätzen ins Ausland führen. Die zunehmende Digitalisierung von Geschäftsmodellen verstärkt diesen Trend der internationalen Flexibilisierung der Arbeitsnachfrage. Vor allem Dienstleistungen, die auch digital erbracht werden können (man denke etwa an IT-Leistungen), erfordern weniger lokal gebundene Arbeitskräfte.[35] Die weitgehende Immobilität des Arbeitsangebots bei gesteigerter Mobilität der Arbeitsnachfrage in der digitalen Ökonomie verstärkt die Risiken für die Beschäftigung in Hochlohn- und Hochsteuerländern.

Aus dieser Sicht ist eine Verringerung der im internationalen Vergleich hohen Steuer- und Abgabenkeile geboten, um Deutschland und Österreich für arbeitsintensive Investitionen (insbesondere von Unternehmen der digitalen Wirtschaft) attraktiv zu halten. Einer Verringerung des Steuerkeils steht zwar entgegen, dass die Einkommensteuer die am Markt bezogenen Einkommen umverteilen soll. Tatsächlich trägt der progressive Tarif der Einkommensteuer sehr wirksam zur Verringerung der Ungleichheit der Einkommensverteilung bei.[36] Angesichts der negativen Anreizeffekte eines hohen Steuerkeils für Arbeitseinkommen bietet es sich aber an, die hohe steuerliche Grenzbelastung durchschnittlicher Arbeitseinkommen zu senken. Die in Deutschland erfolgte (teilweise) Abschaffung des Solidaritätszuschlags ist ein Schritt in diese Richtung. Darüber hinaus könnte der Einkommensteuertarif abgeflacht werden, indem der Einkommensbetrag angehoben wird, ab dem der proportionale Grenzsteuersatz von derzeit 42 % beginnt.

Bei einer Abschätzung des Steuersenkungspotentials ist allerdings das beachtliche Aufkommen der Steuern auf Arbeitseinkommen zu berücksichtigen, das bei Aufkommensneutralität durch das Aufkommen anderer Steuerarten zu ersetzen wäre. Auch das Aufkommen dieser Steuerarten kann nicht gesteigert werden, ohne dass auch hier die Gefahr dysfunktionaler ökonomischer Wirkungen heraufbeschworen wird. Zudem ist in Anbetracht des demographischen Wandels in Zukunft von einem hohen staatlichen Finanzbedarf insbesondere für Renten, Pensionen und Gesund-

[34] Vgl. Bundesministerium für Finanzen (2019b) zur Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung betreffend das Home Office als Betriebsstätte des Arbeitgebers.

[35] Vgl. Frey und Osborne (2017), die schätzen, dass bis zu 47 % der Arbeitsplätze in den USA durch Automatisierung wegfallen können. Relativierende Schätzungen finden sich bei Arntz et al. (2016).

[36] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2017, S. 18–23).

heitsvorsorge auszugehen.[37] Selbst wenn es hier zu Anpassungen kommen mag, sehen wir doch hohe Hürden für eine auf mittlere Sicht erreichbare Senkung der Steuern und Abgaben auf Arbeitseinkommen.

Was für Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit gilt, lässt sich vielfach auch auf Einkommen aus selbständiger Arbeit übertragen. Insbesondere Freiberufler, die häufig in national regulierten Branchen tätig sind, dürften ähnlich immobil sein wie nichtselbständig Beschäftigte, da sie ungeachtet ihrer persönlichen Mobilität häufig nicht die Möglichkeit haben, ihre Leistungen in einem anderen als dem angestammten regulatorischen und rechtlichen Rahmen anzubieten. Besonders offensichtlich ist dies für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Dagegen sind etwa Architekten oder Mediziner weniger von angestammten lokalen Bedingungen abhängig. Zusammengenommen wird die internationale Mobilität von Selbständigen je nach nationaler Regulierung der erbrachten Leistungen stark branchenabhängig sein. Deshalb gilt, was für Steuern auf Arbeitseinkommen abhängig Beschäftigter gesagt wurde, auch für die Arbeitseinkommen (im ökonomischen Sinne) der Selbständigen, unabhängig davon, dass es sich nach ihrer steuerrechtlichen Qualifikation um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt.

Allerdings könnte die Digitalisierung der Dienstleistungen, insbesondere der qualifizierten Dienstleistungen, eine zunehmende internationale Mobilität zur Folge haben. Wenn zukünftig Dienstleistungen vermehrt ohne direkten persönlichen Kontakt erbracht werden können, etwa durch Nutzung fortgeschrittener Telekommunikationssysteme und digitaler Plattformen, und wenn der Markt dies honoriert, sollte auch die grenzüberschreitende Erbringung von Dienstleistungen zunehmen. Ein steuerlicher Anknüpfungspunkt entsteht im Inland mangels physischer Präsenz regelmäßig nicht. Vergleichsweise hohe Steuern auf die Einkommen der Selbständigen im Inland schaffen dann einen Anreiz, diese Einkommen aus einem niedriger besteuernden ausländischen Staat heraus im Inland zu beziehen.

3.2 Steuern auf Umsätze

Die Umsatzsteuer ist neben der Einkommensteuer auf Arbeitseinkommen eine tragende Säule des deutschen und österreichischen Steueraufkommens. Im Jahr 2018 machte die Umsatzsteuer 27,56 % des österreichischen und 30,25 % des deutschen Steueraufkommens aus.[38] Die Umsatzsteuer wird von Unternehmen abgeführt. Die Konstruktion der Steuer als Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug gewährleistet, dass in den Wertschöpfungsketten der Unternehmen kein umsatzsteuerlicher Kaskadeneffekt eintritt. Die Umsatzsteuer ist rechtlich als Verkehrsteuer konzipiert und soll nach dem Willen des Gesetzgebers von den Konsumenten getragen werden. Gegenstand der Umsatzsteuer ist deswegen der Konsum.

Die tatsächlichen Belastungswirkungen der Umsatzsteuer richten sich jedoch nicht nach dem Willen des Gesetzgebers, sondern nach den Angebots- und Nachfragefunktionen der konsumierten Lieferungen und sonstigen Leistungen. Eine aus-

[37] Vgl. Statistisches Bundesamt (2018, S. 57 f.) zur Projektion der Altersstruktur in Deutschland und Deutsche Bundesbank (2019a) zu den Anpassungszwängen bei der Rentenversicherung.

[38] Vgl. Statistik Austria (2019a) und Statistisches Bundesamt (2019a).

schließliche Belastung der Verbraucher wird nur bei vollständig elastischem Angebot oder vollständig unelastischer Nachfrage eintreten.[39] In allen anderen Fällen werden auch Produzenten zumindest einen Teil der Steuerlast tragen. Die Umsatzsteuer hat dann ähnliche negative Wirkungen auf die Investitionen der Unternehmen wie eine Gewinnsteuer.[40]

Einer (idealtypischen) Umsatzsteuer legal auszuweichen, wird Konsumenten schwerfallen. Konsumverzicht vermeidet zwar die Umsatzsteuer, bewirkt aber regelmäßig eine Nutzenminderung der Konsumenten. Andere Ausweichmöglichkeiten sind meist unattraktiv. Die Eigenproduktion von Konsumgütern ist zwar nach derzeitiger Rechtslage nicht umsatzsteuerbar. Allerdings ist fraglich, ob Konsumenten in der Lage sind, einen nennenswerten Teil der von ihnen konsumierten Waren und Dienstleistungen selbst herzustellen, so dass diese Ausweichmöglichkeit häufig an technischen Restriktionen scheitern dürfte. Anders ist dies, wenn der Umsatzsteuer illegal ausgewichen wird, indem andere Personen Leistungen erbringen, aber keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Jedenfalls deutet die weite Verbreitung von Baumärkten und der Do-it-yourself-Branche darauf hin, dass Steuerpflichtige in erheblichem Umfang auf diese Weise der Umsatzsteuer (und der Einkommensteuer) ausweichen.[41]

Bei der Umsatzsteuer ist ein Grenzausgleich verwirklicht. Es gilt das Bestimmungslandprinzip. Das Bestimmungslandprinzip macht aus der Umsatzsteuer eine Steuer auf den inländischen Konsum; lediglich der Endverbrauch im Inland soll nach dem Willen des Gesetzgebers mit Umsatzsteuer belastet werden.[42] Der Umsatzsteuer auf inländischen Konsum durch grenzüberschreitende Transaktionen auszuweichen, ist nur sehr begrenzt möglich. Die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittstaatsgebiet durch Unternehmer oder Konsumenten unterliegt der Einfuhrumsatzsteuer. Die Einfuhr von Gegenständen aus Mitgliedstaaten der EU durch Konsumenten unterliegt zwar nicht der Umsatzsteuer, der Konsum ist hier aber mit ausländischer Umsatzsteuer belastet. Auch wenn die ausländische Umsatzsteuer geringer ist, lohnt Steuerarbitrage jedoch oft schon wegen der Transaktionskosten nicht. Der Versandhandel und die Einfuhr wertvoller Gegenstände (wie bestimmter Kraftfahrzeuge) unterliegen ohnehin der Umsatzsteuer.

Auch eine Konsumverlagerung in das Ausland ist nur in engen Grenzen möglich. Der tatsächliche Verbrauch von Waren und Dienstleistungen im Ausland wird den meisten Steuerpflichtigen nur im Ausnahmefall möglich sein. Angesichts der oben dargestellten relativ ausgeprägten Immobilität von Arbeitskräften und der weitreichenden Überschneidung der Gruppen der Arbeitskräfte und der Konsumenten liegt die Vermutung nahe, dass auch die Nachfrage nach Waren und Dienstleistungen

[39] Vgl. Stiglitz und Rosengard (2015, S. 547 f.); Homburg (2015, S. 89 ff.) zu den Grundlagen der Steuerinzidenzanalyse.

[40] Vgl. Schreiber (2017, S. 743 ff.) zu Preis- und Rentabilitätswirkungen der Umsatzsteuer und Jacob et al. (2019) zur empirischen Evidenz.

[41] Vgl. Homburg (2015, S. 170 ff.); Wagner (2014, S. 1138). Allerdings bleibt es dabei, dass die zur Eigenproduktion eingesetzten Waren der Umsatzsteuer unterliegen.

[42] Vgl. Wagner (2005b, S. 431 f.); Tipke und Lang (2018, S. 981 f.); Doralt und Ruppe (2019b, S. 164 f.).

(also der gesamte Konsum einer Volkswirtschaft) tendenziell immobil und damit deutlich unelastischer ist als das Angebot an Waren und Dienstleistungen.

Da der Konsum ein zentrales wirtschaftliches Ziel[43] ist, stellt die Umsatzsteuer für Konsumenten also eine Zielgrößensteuer dar, der sie legal regelmäßig nur durch Selbstschädigung ausweichen können; ein Ergebnis, das dem der Lohnsteuer ähnelt. Aufgrund der geringen internationalen Mobilität des Konsums und der Konsumenten unterliegt die Umsatzsteuer im Grundsatz auch nicht den Zwängen des internationalen Steuerwettbewerbs. Der Satz der Umsatzsteuer kann daher weitgehend autonom gewählt werden. Auch aus diesem Grund dürfte die Umsatzsteuer ihre große Bedeutung für das gesamte Steueraufkommen behalten.

Gleichwohl sind einer Ausdehnung des Aufkommens der Umsatzsteuer Grenzen gesetzt. Da ärmere Haushalte einen größeren Teil ihres Einkommens konsumieren (und nicht sparen können), belastet die Umsatzsteuer diese Haushalte relativ stärker als wohlhabendere Haushalte, was gängigen Gerechtigkeitsvorstellungen zuwiderläuft.[44] Schon heute ist die in den Mitgliedsstaaten der EU existierende und (bis auf den Steuersatz) weitgehend harmonisierte Umsatzsteuer durch eine Vielzahl von Befreiungen sowie ermäßigte Tarife gekennzeichnet, für die häufig sozialpolitische Überlegungen ausschlaggebend gewesen sein dürften.[45] Dadurch können aber persönliche Eigenschaften der Steuerpflichtigen bei der Erhebung der Umsatzsteuer allenfalls sehr grob berücksichtigt werden. Für die Erreichung von Umverteilungszielen, die der Gesetzgeber regelmäßig verfolgt, ist die Umsatzsteuer daher, wie auch alle anderen Objektsteuern, wenig geeignet.

Versteht man unter der Umsatzsteuer deswegen eine allgemeine Konsumsteuer, so sind Befreiungen, die nicht umsatzsteuersystemimmanent sind (z. B. für Ausfuhr- oder Kreditumsätze), nicht zu rechtfertigen;[46] hinzu kommen Abgrenzungsprobleme von regelbesteuerten, befreiten und ermäßigt besteuerten Leistungen, welche die Kosten der Erhebung und Befolgung der Steuer erhöhen.[47] Auch dies spricht für die Beseitigung von Befreiungen und Tarifermäßigungen. Die daraus resultierenden Aufkommensgewinne könnten zur Senkung des allgemeinen Steuersatzes der Umsatzsteuer genutzt werden. Ein niedrigerer Steuersatz verringert den Anreiz, die Steuer illegal zu vermeiden, und ist deswegen ein Beitrag zur Bekämpfung der Schwarzarbeit. Gleichwohl zeigt die Erfahrung, dass die Beseitigung von Tarifermäßigungen und Befreiungen zugunsten einer Absenkung des Regeltarifs erheblichen

[43] Vgl. Mas-Colell et al. (1995). In allen gängigen mikroökonomischen Modellen bildet der Konsum das zentrale Element der Nutzenfunktion von Individuen bzw. Haushalten.

[44] Betrachtet man nicht nur eine Periode, sondern das Lebenseinkommen, so relativiert sich diese gängige Gerechtigkeitsvorstellung, soweit gespartes Einkommen später konsumiert wird.

[45] Vgl. Art. 132 MwStSystemRL, der (unechte) „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ regelt.

[46] Vgl. Schmidt (1999).

[47] Vgl. Homburg (2015, S. 128–131) zu den ökonomischen Wirkungen von unechten Steuerbefreiungen und Tarifermäßigungen.

politischen Widerstand in Form von öffentlichen Protesten und Lobbying der zuvor begünstigten Branchen hervorruft.[48]

3.3 Steuern auf Unternehmensgewinne

3.3.1 Internationale Gewinnverlagerung

Der Anteil der Körperschaftsteuer am gesamten Steueraufkommen betrug im Jahr 2018 in Deutschland 4,31 % und in Österreich (unter Berücksichtigung der von Körperschaften gezahlten Kapitalertragsteuer) 9,8 %; nimmt man die Gewerbesteuer hinzu, die es nur in Deutschland gibt, so machten beide Steuern im Jahr 2018 in Deutschland 11,74 % des Gesamtsteueraufkommens aus.[49] Auch im internationalen Vergleich haben die Ertragsteuern der Kapitalgesellschaften in etwa dieses fiskalische Gewicht.[50]

Die Gewinne der Unternehmen sind im Steuerwettbewerb wesentlich schwieriger zu besteuern als Arbeitseinkommen und Konsumausgaben, denn Unternehmensgewinne und Unternehmenssitze zeichnen sich im Gegensatz zu Arbeitseinkommen und Konsumausgaben durch eine ausgeprägte internationale Mobilität aus. Das internationale Steuergefälle schafft Anreize, Unternehmensgewinne aus Hoch- in Niedrigsteuerländer zu verlagern, indem vermehrt Investitionen durch Tochtergesellschaften (oder Betriebsstätten) im Ausland stattfinden, denen steuerliche Gewinne zuzurechnen sind, und indem Spielräume bei der Bestimmung von steuerlichen Verrechnungspreisen für grenzüberschreitende unternehmensinterne Leistungen genutzt werden.

Die Besteuerung multinationaler Unternehmen war schon früh Gegenstand der betriebswirtschaftlichen Analyse.[51] Seit den 2000er Jahren beschäftigen sich die Steuerwissenschaften verstärkt mit der empirischen Analyse der Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen. Dabei stehen Verhaltensänderungen der Unternehmen und die daraus resultierenden wirtschaftlichen Folgen im Vordergrund. Es ist ein breiter Literaturstrang entstanden,[52] der vielfältige Hinweise auf Steuervermeidung durch internationale Gewinn- und Investitionsverlagerung findet, Determinanten der

[48] Beispielsweise wurde der Tarif der Umsatzsteuer für Beherbergungsleistungen in Österreich am 01.05.2016 von 10 auf 13 % erhöht, nach Protesten der Tourismusbranche jedoch am 01.11.2018 wieder auf 10 % gesenkt.

[49] Vgl. Statistik Austria (2019a) und Statistisches Bundesamt (2019a).

[50] Vgl. OECD (2019b); im OECD-Durchschnitt betrug das Steueraufkommen aus Ertragsteuern von Kapitalgesellschaften (OECD-Steuerkategorie 1200) zwischen 1965 und 2016 lediglich zwischen 2 % und 3,6 % des BIP und zwischen 7,2 % und 11,1 % des gesamten Steueraufkommens.

[51] Vgl. Fischer und Warneke (1974), Jacobs und Storck (1977), Jacobs (1983), Jacobs und Spengel (1995), Fischer et al. (2005), Jacobs et al. (2016).

[52] Vgl. Hanlon und Heitzman (2010) und Overesch (2016) sowie die dort zitierten Quellen für einen Überblick sowie Feld und Heckemeyer (2011) und Heckemeyer und Overesch (2017) für Meta-Studien zur internationalen Investitions- und Gewinnverlagerung. Gallemore et al. (2014), Graham et al. (2014), Dyreng et al. (2016) und Austin und Wilson (2017) behandeln Reputationseffekte der Steuervermeidung; Dyreng et al. (2010), Olsen und Stekelberg (2016), Koester et al. (2017) und Hsieh et al. (2018) untersuchen den Einfluss von Managern und deren individuellen Eigenschaften auf Steuervermeidung; Armstrong et al. (2012) und Gaertner (2014) analysieren den Einfluss von Entlohnungssystemen auf Steuervermeidung.

internationalen Steuervermeidung analysiert und auch die Frage behandelt, welche Typen von Unternehmen in besonderem Umfang Steuervermeidung betreiben.[53]

Im Zuge der sich beschleunigenden Digitalisierung der Wirtschaft nehmen die Mobilität der Unternehmensgewinne und damit die Möglichkeiten der Gewinnverlagerung durch international tätige Unternehmen deutlich zu.[54] Exemplarisch seien an dieser Stelle die aus autonomem Fahren (selbstfahrende Autos) entstehenden neuen Geschäftsmodelle und Änderungen von Wertschöpfungsketten erwähnt.[55] Diese Geschäftsmodelle sind stark datengetrieben. Während ein Automobilhersteller traditionell (stark vereinfacht dargestellt) aus den Geschäftseinheiten Konzernleitung, Entwicklung, Produktion und Vertrieb bestand, die teilweise stark ortsgebunden waren, sind in der digitalen Wirtschaft wichtige Funktionen weit weniger an einen bestimmten Standort gebunden; hierzu gehören etwa App-Entwicklung, Datenextraktion, Data Analytics und Cloud-Betrieb, die beträchtliche Beiträge zur Wertschöpfung erbringen.

Deutschland und Österreich sind von der internationalen Mobilität der Unternehmen und Investitionen unterschiedlich betroffen. In Österreich gleicht die tarifliche Belastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften dem Steuersatz der Körperschaftsteuer von 25 %. In Deutschland beträgt zwar der Körperschaftsteuersatz nur 15 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag von 5,5 %); hinzu kommt aber die Gewerbesteuer, die bei einem Hebesatz von 405 % die Hälfte der sich dann ergebenden Tarifbelastung des Gewinns von 30 % ausmacht.[56] Die effektive Belastung des Gewinns einer deutschen Kapitalgesellschaft kann höher liegen, falls der Hebesatz 405 % übersteigt oder falls die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer auf Grund von Hinzurechnungen (vor allem eines Teils der Kapitalentgelte) breiter ist als die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer. Deutschland weist damit im Gegensatz zu Österreich im internationalen Vergleich eine sehr hohe tarifliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften auf.[57] Es spricht deswegen viel dafür, den Steuersatz für in Deutschland erwirtschaftete Gewinne zu senken, um die steuerlichen Investitionsbedingungen für international mobiles Kapital zu verbessern.[58]

Senkt Deutschland aufgrund negativer Investitionseffekte einer hohen Gewinnbesteuerung den Satz der Körperschaftsteuer, so können die Kommunen, die über das Hebesatzrecht verfügen, diese Tarifsenkung durch höhere Hebesätze der Gewerbesteuer ganz oder teilweise kompensieren. Die Gewerbesteuer erschwert es deshalb der deutschen Steuerpolitik, im internationalen Steuerwettbewerb zielgenau zu agieren. Dem könnte eine Reform der Gemeindebesteuerung entgegenwirken, welche die

[53] Vgl. Chen et al. (2010) zur Steuervermeidung von Familienunternehmen gegenüber Nicht-Familienunternehmen und Khan et al. (2017) zur Rolle institutioneller Eigentümer bei der Steuervermeidung von Unternehmen.

[54] Vgl. Olbert und Spengel (2017) und Arbeitskreis Steuern (2018) zu einer Analyse von Unternehmenssteuern und digitalen Geschäftsmodellen.

[55] Vgl. Arbeitskreis Verrechnungspreise (2018, S. 148 ff.).

[56] Diese Tarifbelastung setzt sich zusammen aus 15,825 % Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie 14,175 % (= 3,5 % · 405 %) Gewerbesteuer.

[57] Vgl. International Monetary Fund (2019a, S. 27).

[58] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2019).

lokale Belastung der Gewinne deutlich verringert; bisher sind allerdings sämtliche Versuche einer grundlegenden Reform gescheitert.

Der internationale Steuerwettbewerb bedroht das Gewinnsteueraufkommen und die Integrität der Einkommensteuer. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und insbesondere die progressive Besteuerung der Einkommen werden in Teilen ausgehöhlt, wenn sich Gewinne auf lange Zeit oder endgültig der deutschen Besteuerung entziehen können. Die davon betroffenen Staaten versuchten deswegen schon sehr früh, der internationalen Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen entgegenzuwirken.[59] Auf supranationaler Ebene gibt es seit vielen Jahren Bestrebungen zur Eindämmung der internationalen Steuervermeidung. So finden seit den 1990er Jahren auf OECD-Ebene Arbeiten zur Vermeidung unfairen Steuerwettbewerbs statt.[60] Als multilaterales Großprojekt wurde 2015 der BEPS-Aktionsplan der OECD/G20 präsentiert,[61] dessen Elemente sich derzeit in der Umsetzung befinden.[62]

Die OECD und die G20 verfolgen das Ziel, die Gewinne am Ort der Wertschöpfung auszuweisen.[63] Dazu dienen Verrechnungspreise für Transaktionen innerhalb eines multinationalen Unternehmens, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und somit auf Marktpreisen beruhen. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist jedoch in der Praxis sehr schwierig, weil meist beobachtbare Marktpreise fehlen und deswegen an deren Stelle nach bestimmten Verfahren ermittelte Verrechnungspreise treten. Theoretisch richtige (also verursachungsgerechte) Verrechnungspreise existieren aber nicht.[64] Der von der OECD angestrebte Ausweis der Gewinne am Ort der Wertschöpfung ist daher theoretisch unbestimmt.

Ungeachtet dieser theoretischen Mängel erlaubte aber die Verwendung von Verrechnungspreisen, die auf physischer Präsenz basierende wirtschaftliche Merkmale des Geschäfts nutzen, über lange Zeit eine praktikable und für die beteiligten Fiskalbehörden akzeptable internationale Gewinnabgrenzung. Zwar ergaben sich erhebliche Probleme für immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patente, Lizenzen oder Know-how, die international besonders mobil sind. Vor allem die Aktionen 8 bis 10 des BEPS-Aktionsplans der OECD zur Bestimmung von Verrechnungspreisen zielen darauf, die Verlagerung von Gewinnen aus der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern in niedrig besteuerte (insbesondere in Steueroasen ansässige) Unternehmen einzuschränken. Gleichwohl bestehen in der digitalen Ökonomie weiterhin nennenswerte Möglichkeiten der internationalen Gewinnverlagerung (etwa durch Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter auf Unternehmen, die in Steueroasen

[59] Vgl. Wassermeyer (2001, S. 39 f.) zur Entstehungsgeschichte des Außensteuergesetzes. Das deutsche Außensteuergesetz trat 1972 in Kraft. Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes sollte Anfang der 2000er Jahre eingeführt werden, trat aber nie in Kraft; vgl. Loukota (2001, S. 15 ff.) zu den Gründen für die geplante Schaffung eines Außensteuergesetzes in Österreich.

[60] Vgl. OECD (1998) und die jeweils aktuellen Umsetzungsberichte sowie Weiner und Ault (1998).

[61] Vgl. OECD (2015a).

[62] Vgl. OECD (2019c) zum Stand der Umsetzung.

[63] Vgl. G20 Leaders' Declaration, Saint Petersburg Summit, 5–6 September 2016, S. 12 und OECD (2015a, 2015b).

[64] Vgl. Schneider (2003); Schreiber und Voget (2017, S. 146–148). Die Parallele zur Unmöglichkeit eines „periodengerechten Gewinns" ist offensichtlich. Vgl. Martini (2007) und Rieke (2015) zu den Zielkonflikten der unterschiedlichen Funktionen von Verrechnungspreisen.

ansässig sind und die digitale Leistungen direkt an Endkunden in anderen Staaten erbringen). Insgesamt erschwert die abnehmende Bedeutung physischer Präsenz für datengetriebene Geschäftsmodelle die internationale Gewinnabgrenzung, eröffnet multinationalen Unternehmen zusätzliche Spielräume zur Gewinnverlagerung und erschüttert die internationale Akzeptanz traditioneller Verrechnungspreisregeln.

Die Vermutung ist weit verbreitet, dass insbesondere die Steuerzahlungen multinational tätiger US-amerikanischer Internetunternehmen gemessen an ihren Gewinnen in den Staaten, in denen sie ihre Leistungen an den Markt bringen, sehr niedrig sind.[65] Die OECD schätzt auf der Grundlage von Jahresabschlussdaten, dass durch internationale Steuerplanung etwa 4 bis 10 % der weltweiten Körperschaftsteuereinnahmen verloren gehen, was im Jahr 2014 weltweiten Mindereinnahmen der Körperschaftsteuer von 100 bis 240 Mrd. $ gleichkommt.[66] Eine neuere Untersuchung schätzt mit makroökonomischen Daten für das Jahr 2015, dass ca. 40 % der Gewinne multinationaler Unternehmen, die nicht von der Muttergesellschaft erzielt werden, in Steueroasen verlagert werden; der resultierende weltweite Aufkommensverlust wird mit 10 % der Körperschaftsteuereinnahmen beziffert.[67]

Die EU hat bereits reagiert. Die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD)[68] basiert auf dem BEPS-Aktionsplan und verpflichtet die EU-Mitgliedsstaaten ab 01.01.2019 zur Umsetzung. Wesentliche Elemente der ATAD sind die Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung, einer Zinsschranke zur Begrenzung des Schuldzinsenabzugs sowie einer allgemeinen Regel zur Bekämpfung des Missbrauchs. Die ATAD bewegt sich somit grundsätzlich im Rahmen bereits auf nationalstaatlicher Ebene existierender Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung. Ein Paradigmenwechsel im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung ist darin nicht zu sehen. Es gibt aber eine Reihe von neueren Vorschlägen, die zu erheblichen Änderungen der bestehenden Besteuerungspraxis führen würden.

3.3.2 Neuere Entwicklungen

Digitalsteuer Die Europäische Kommission[69] hat eine Digitalsteuer (Digital Service Tax) vorgeschlagen, um sicherzustellen, dass multinationale Internetunternehmen ihren Gewinnen entsprechend Steuern zahlen. Der Vorschlag adressiert insbesondere die US-amerikanischen Großunternehmen Alphabet (Google), Amazon, Apple und Facebook, da nur Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen, wie z. B. internetbasierte Werbung, besteuert werden sollen und ein Schwellenwert des Gesamtumsatzes von 750 Mio. € sowie ein EU-weiter steuerbarer Umsatz von mindestens 50 Mio. € vorgesehen sind.[70] Nach den Vorstellungen der EU-Kom-

[65] Vgl. Pinkernell (2012). Vgl. Spengel et al. (2018) und Olbert et al. (2019) zur Messung der steuerlichen Attraktivität von Investitionen in digitale Geschäftsmodelle.

[66] Vgl. OECD (2015a, S. 4) und Johansson et al. (2017).

[67] Vgl. Tørsløv et al. (2018).

[68] Vgl. Europäische Union (2016).

[69] Vgl. Europäische Kommission (2018b).

[70] Vgl. Europäische Kommission (2018b, Art. 4).

mission soll die Sondersteuer für digitale Konzerne 3 % der steuerbaren Erträge betragen.[71]

Die Digitalsteuer sieht sich erheblicher Kritik gegenüber.[72] Die Steuer stellt einen Paradigmenwechsel im internationalen Unternehmenssteuerrecht dar, weil nicht die Gewinne der Unternehmen, sondern deren Bruttoerträge einer Ertragsteuer unterworfen werden. Diese Bruttobesteuerung kann, abhängig von der Gewinnmarge, eine massive Doppelbesteuerung bewirken.[73] Eine unilaterale Einführung der Steuer durch die Mitgliedstaaten der EU ist nicht mit der bisher von der EU im Rahmen der OECD verfolgten kooperativen Steuerpolitik zu vereinbaren. Zudem ist die Steuer, einmal eingeführt, wegen des EU-rechtlichen Einstimmigkeitsprinzips im Bereich der Steuern nur sehr schwer wieder abzuschaffen. Daraus können Nachteile für einzelne Mitgliedstaaten resultieren. Denn eine Digitalsteuer, die primär US-amerikanische Unternehmen trifft, könnte zur Verschärfung amerikanisch-europäischer Konflikte im internationalen Handel führen und damit unerwünschte Kollateralschäden hervorrufen, welche die Mitgliedstaaten unterschiedlich treffen.[74] Zudem belastet die Digitalsteuer nicht nur, wie vermutlich beabsichtigt, US-amerikanische Internetkonzerne, sondern auch europäische Unternehmen, die ihre Prozesse und Geschäftsmodelle digitalisieren.[75] Zwar ist derzeit nicht abzusehen, dass die Digitalsteuer auf EU-Ebene eingeführt wird, jedoch haben einzelne EU-Mitgliedsstaaten (darunter Österreich, Frankreich und Großbritannien) diesen Weg beschritten.[76]

Gegen eine Digitalsteuer und gegen andere Steuerkonzepte, die besondere Regeln für Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen vorsehen, spricht vor allem, dass digitale und nicht-digitale Unternehmen in einer modernen Ökonomie nicht trennscharf separiert werden können.[77] Will man also den Staaten, in denen Internetunternehmen Leistungen anbieten und daraus Gewinne erwirtschaften, einen steuerlichen Zugriff auf diese Gewinne gewähren, so erfordert dies eine Änderung der bisher gültigen Anknüpfungspunkte der Besteuerung und eine Änderung der bisher gültigen Regeln der Gewinnaufteilung.

Gewinnaufteilung und Nexus Die von der Europäischen Kommission[78] vorgeschlagene gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage und die darauf aufbauende formelhafte Gewinnaufteilung[79] haben derzeit nur geringe Chancen der Umsetzung. Dafür dürfte weniger der Harmonisierungsbedarf bei der Gewinnermittlung als die erforderliche Einigung über die Zerlegungsfaktoren der Gewinnaufteilung (wie Umsatz, Kapital und Lohnsumme) verantwortlich sein. Denn die formelhafte Gewinnaufteilung wirkt wie eine Steuer auf die in der Zer-

[71] Vgl. Europäische Kommission (2018b, Art. 6).

[72] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018).

[73] Vgl. Spengel (2018, S. M5), Becker und Englisch (2017, 2018).

[74] Vgl. ifo-Institut (2018).

[75] Vgl. Schanz (2018).

[76] Vgl. OECD (2019e, S. 74) für einen Überblick über den Stand der Maßnahmen.

[77] Vgl. Spengel (2018).

[78] Vgl. Europäische Kommission (2011, 2016).

[79] Vgl. Europäische Kommission (2001).

legungsformel enthaltenen Faktoren.[80] Unternehmen haben deswegen einen Anreiz, die Zerlegungsfaktoren gezielt zu beeinflussen. Beispielsweise könnten Unternehmen Produktion in Niedrigsteuergebiete verlagern, wenn Lohnsumme[81] und Kapital[82] Bestandteil der Zerlegungsformel sind. Ökonomische Analysen[83] zeigen im Allgemeinen, dass die formelhafte Gewinnaufteilung nicht unbedingt weniger verzerrend wirkt als die herkömmliche separate Besteuerung.[84]

Die OECD hat im Zuge des BEPS-Aktionsplans Empfehlungen zu den Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft entwickelt. Neuerdings zielt die OECD aber nicht mehr nur auf große multinationale Unternehmen mit digitalem Geschäftsmodell, sondern auf große multinationale Unternehmen mit konsumentenorientiertem Geschäftsmodell. Für diese Unternehmen soll es neue Verfahrensweisen zur Aufteilung der Gewinne und neue Anknüpfungspunkte der Gewinnbesteuerung geben. Bestehende Regeln zur Bestimmung von steuerlichen Verrechnungspreisen, welche für die Masse der multinationalen Unternehmen gelten, sollen davon unberührt bleiben.[85]

Die vorgesehenen, neuen Gewinnaufteilungsregeln basieren auf der (bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen bekannten) Unterscheidung von Routinegewinn und Residualgewinn. Betroffene multinationale Unternehmen sollen für die von ihnen ausgeübten Funktionen einen Routinegewinn erhalten. Der diese Routinegewinne übersteigende Teil des gesamten Gewinns eines betroffenen multinationalen Unternehmens (Residualgewinn) soll teilweise den Staaten zugeordnet werden, in denen das Unternehmen Absatzleistungen erbringt (Marktstaaten). Auch wenn Einzelheiten noch ungeklärt sind, so bricht doch die Zuordnung von Gewinn zu Marktstaaten mit dem im Musterabkommen der OECD niedergelegten, tradierten Grundsatz, dem Marktstaat grundsätzlich kein Besteuerungsrecht für Gewinne aus derartigen Leistungen zu gewähren.

Folgerichtig erörtert die OECD zusammen mit den neuen Aufteilungsregeln für die Gewinne multinationaler Unternehmen die Schaffung eines neuen steuerlichen Nexus. Erwogen wird u. a. eine Erweiterung der Definition der Betriebsstätte (Artikel 5 und Artikel 7 des Musterabkommens der OECD). Der Begriff der Betriebsstätte soll die Transformation der Ökonomie widerspiegeln und deswegen nicht auf Regeln physischer Präsenz (physical presence requirements) beschränkt sein. Vielmehr soll die Besteuerung an wesentlicher Geschäftstätigkeit im Marktstaat anknüpfen; man denkt an monetäre und zeitliche Schwellenwerte und, damit verknüpft, an weite-

[80] Vgl. Gordon und Wilson (1986).

[81] Vgl. Martini et al. (2016) und Riedel (2010) für empirische Belege.

[82] Vgl. Martini et al. (2012), die zeigen, dass die auftretenden Investitionswirkungen maßgeblich von der internen Entscheidungsstruktur des multinationalen Unternehmens abhängen.

[83] Vgl. Klassen und Shackelford (1998), Mintz und Smart (2004) und Kiesewetter et al. (2018) zu den Wirkungen von Formula Apportionment auf die Gewinnverlagerung, Goolsbee und Maydew (2000) und Pethig und Wagener (2007) zu den Wirkungen auf den Steuerwettbewerb, Buettner et al. (2011) auf die Wahl des Konsolidierungskreises, Gupta und Hofmann (2003) und Dietrich und Kiesewetter (2007, 2011) zu den Wirkungen auf die auf Investitionspolitik.

[84] Vgl. Hines (2010) für den Nachweis, dass die in einer typischen Zerlegungsformel enthaltenen Faktoren nur einen geringen Erklärungsgehalt für die Höhe von Unternehmensgewinnen aufweisen.

[85] Vgl. OECD (2019f), OECD (2019h).

re Indikatoren, die eine Geschäftstätigkeit anzeigen, die über die bloße Erzielung von Einnahmen durch Verkauf hinausgeht. Dieses Konzept geht über die von der EU-Kommission im Jahr 2018 vorgeschlagene Digitale Betriebsstätte (significant digital presence)[86] hinaus, weil es nicht auf digitale Dienstleistungen beschränkt ist; Ähnlichkeiten gibt es indes beim Rückgriff auf bestimmte Schwellenwerte.[87]

Die einem neuen steuerlichen Nexus zugeordneten Gewinne eines multinationalen Unternehmens erhöhen das Steueraufkommen des Marktstaats. Ordnen die Staaten diesem Nexus jeweils den gleichen Gewinn zu und greifen sie auf eine der zulässigen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zurück, so wird die Aufkommenserhöhung des Marktstaates zu Lasten des Aufkommens anderer Staaten gehen, in denen das multinationale Unternehmen der Gewinnbesteuerung unterliegt. Es ist jedoch keineswegs ausgeschlossen, dass es dennoch zu Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung kommt, weil betroffene Staaten inkonsistente Definitionen des Nexus verwenden oder eine inkonsistente Gewinnaufteilung vornehmen. Deshalb sind dringend Verständigungsverfahren geboten, deren Ergebnisse verbindlich sind, sodass Streitigkeiten zwischen Staaten nicht zu Lasten der Unternehmen gehen.

Für die Staaten der OECD sind vermutlich in erster Linie die Aufkommenseffekte neuer Regeln für Nexus und Gewinnaufteilung bedeutsam. Staaten (wie Deutschland), deren ansässige Unternehmen in erheblichem Umfang Erlöse auf Auslandsmärkten erwirtschaften, werden Aufkommensausfälle befürchten und eine aus ihrer Sicht zu weitgehende Zuordnung von Gewinnen zu den Marktstaaten nur zögerlich unterstützen. Auf der anderen Seite verringert eine stärkere Zuordnung von Gewinnen multinationaler Unternehmen zu den Marktstaaten die Anreize zur Investitionsverlagerung.[88] Denn ein multinationales Unternehmen kann zwar in Reaktion auf das internationale Steuergefälle Produktionsstätten und diesen Produktionsstätten zugeordnete Gewinne verlagern; eine vergleichbare Verlagerung von Aktivitäten an Absatzmärkten scheidet aber aus, wenn die (privaten) Kunden immobil sind. Steuern auf Gewinne, die Absatzaktivitäten multinationaler Unternehmen in Marktstaaten zugeordnet werden, wirken deswegen wie eine (vom Steuersatz der Marktstaaten abhängige) Mindestbesteuerung. Dies dämpft den internationalen Steuerwettbewerb.

Mindeststeuersatz Eine Mindestbesteuerung der Gewinne multinationaler Unternehmen lässt sich auf direktem Weg durch eine Angleichung des Gewinnsteuersatzes erreichen. Die OECD stand indes traditionell einer internationalen Angleichung des Gewinnsteuersatzes ablehnend gegenüber; den tariflichen Gewinnsteuersatz sollten die Staaten im Rahmen ihrer Steuersouveränität frei wählen.[89] Neuerdings wird aber die Vereinbarung eines Mindeststeuersatzes angestrebt.[90] Neben einer „switch-over

[86] Vgl. Europäische Kommission (2018a).

[87] Vgl. Europäische Kommission (2018a, Art. 4).

[88] Vgl. Devereux et al. (2019, S. 59–64); Schreiber (2015) und Schreiber und Fell (2017) zu den Investitionswirkungen umsatzbasierter Gewinnbesteuerung.

[89] Vgl. OECD (2019d, Tz. 90).

[90] Vgl. OECD (2019f, Tz. 61 f.); OECD (2019i).

rule“ und einer „subject to tax rule“ sind eine „income inclusion rule“ und eine „undertaxed payments rule“ vorgesehen. Alle diese Regeln sollen zum Einsatz kommen, wenn eine bestimmte effektive Steuerbelastung des Gewinns sonst nicht zu erreichen ist. Während die zuerst genannten beiden Regeln dem Grundsatz nach in der Praxis der Besteuerung schon recht weit verbreitet sind, gilt dies für die zuletzt genannten beiden Regeln nicht in gleicher Weise.

Die „income inclusion rule“ unterwirft im Ausland erzielte Gewinne im Sitzstaat eines multinationalen Unternehmens der Besteuerung, wenn diese Gewinne im Ausland einer effektiven Steuerbelastung unterhalb des Mindeststeuersatzes unterliegen. Im Gegensatz zur Hinzurechnungsbesteuerung soll es dabei auf die Art der wirtschaftlichen Betätigung nicht ankommen. Eine solche Mindeststeuer im Sitzstaat hat im Grundsatz die seit langem bekannten Eigenschaften der Wohnsitzbesteuerung der Einkommen. Steuerliche Anreize zu internationalen Investitionsverlagerungen sind ausgeschaltet, sofern die Wohnsitze nicht international beweglich sind. Die Wohnsitzbesteuerung trägt auch zur gleichmäßigen Besteuerung der Einkommen bei. Zudem kommt das Wohnsitzprinzip ohne die Angleichung des Steuersatzes aus. Trotz dieser Vorzüge ist das Wohnsitzprinzip bei Unternehmensgewinnen international auf dem Rückzug. Dafür dürfte in erster Linie die internationale Mobilität der Unternehmenssitze verantwortlich sein. Vor allem in den USA sind einzelne Gestaltungen bekannt geworden, bei denen die US-Muttergesellschaft zur Tochtergesellschaft einer neuen ausländischen Muttergesellschaft wurde (Tax Inversion). Es gibt auch breitere empirische Evidenz für steuerlich motivierte Sitzverlegungen.[91]

Nur ein einheitlicher Steuersatz beseitigt unter dem Wohnsitzprinzip den sonst bestehenden Anreiz zur Sitzverlagerung. Die OECD hält denn auch einen einheitlichen effektiven Mindeststeuersatz für den einfachsten Weg, der nicht nur Erhebungs- und Befolgungskosten senkt, sondern auch die Anreize für steuerbedingte Sitzverlagerungen und Restrukturierungen verringert.[92] Wird ein international einheitlicher Steuersatz vereinbart, so entsteht ein Steuerkartell, das multinationalen Unternehmen den Zugang zu Gewinnsteuersätzen unter dem Mindeststeuersatz versperrt. Ein Steuerwettbewerb unterhalb des Mindeststeuersatzes ist damit innerhalb des Steuerkartells ausgeschlossen.

Mit der „undertaxed payments rule“ schlägt die OECD neben der Mindestbesteuerung im Sitzstaat auch eine Mindestbesteuerung im Quellenstaat vor.[93] Steuerlich abzugsfähige Zahlungen an verbundene Unternehmen sollen einer steuerlichen Mindestbelastung unterliegen. Nun ist seit langem bekannt, dass eine im Sitzstaat nicht anrechenbare Steuer auf aus dem Quellenstaat abfließende Kapitalerträge den Kapitalzufluss aus dem Ausland verringert, was zu Lasten der immobilen Faktoren (Boden und immobile Arbeit) im Quellenstaat geht.[94] Unternehmen werden Staaten mit hohen Mindeststeuern auf abfließende Zahlungen an verbundene Unternehmen tendenziell meiden. Anders ist dies, wenn sich die Staaten auf einen einheitlichen

[91] Vgl. Voget (2011).

[92] Vgl. OECD (2019f, Tz. 67).

[93] Vgl. OECD (2019d, 2019f).

[94] Vgl. Homburg (2015, S. 295–300).

Mindeststeuersatz einigen. Dann ist auch hier der Steuerwettbewerb bezüglich der Mindesteuer ausgeschlossen.

Die Folgen eines international vereinbarten Mindeststeuersatzes für Gewinne der Kapitalgesellschaften hängen von dessen Höhe ab. Wählen die Staaten einen (gemessen am durchschnittlichen Gewinnsteuersatz der Staaten) eher niedrigen Steuersatz, so dürften sich höhere Steuersätze auf diesen niedrigeren Steuersatz zubewegen, was nicht im Interesse der Hochsteuerstaaten liegen wird. Sofern die internationale Koordination der Gewinnsteuersätze auch dem Ziel dient, die Umverteilungswirkung der progressiven Besteuerung der Einkommen zu stärken, ist ein eher höherer Gewinnsteuersatz angezeigt.

Obwohl es offenbar in der OECD derzeit eine breite Unterstützung für eine Mindeststeuer gibt, ist es doch fraglich, ob eine weltweite Vereinbarung über einen Mindeststeuersatz zustande kommt und ob sie, sofern sie zustande kommen sollte, von Dauer ist. Denn es gibt Interessengegensätze. Man kann vermuten, dass große Staaten ein Interesse an der Eindämmung des Steuerwettbewerbs haben, während dieses Interesse bei kleineren Staaten, die von der internationalen Mobilität des Kapitals besonders stark profitieren, weniger ausgeprägt ist. Solange die Staaten über uneingeschränkte steuerliche Souveränität verfügen, bleibt deswegen offen, ob eine Vereinbarung über den Gewinnsteuersatz bindend ist.[95] Eine rechtliche Bindungswirkung setzt voraus, dass Vertragsverstöße glaubwürdig sanktioniert werden können. Allerdings fehlt es derzeit an einer supranationalen Autorität, die das Recht und die Fähigkeit hat, Verstöße gegen einen Steuervertrag zu ahnden. Es ist auch nicht abzusehen, dass eine solche Institution geschaffen werden könnte.

3.3.3 Besteuerung der Unternehmen und Anteilseigner

Ökonomisch sind Kapitalgesellschaften Instrumente der Einkommenserzielung ihrer Eigentümer. Gewinne von Kapitalgesellschaften fließen, im Falle verschachtelter Beteiligungsketten indirekt und zeitlich verzögert, natürlichen Personen als Letztbegünstigten von Kapitalgesellschaften in Form von Dividenden und Gewinnen aus der Wertsteigerung von Anteilen zu und können bei diesen (nochmals) besteuert werden. Daher können Gewinne der Kapitalgesellschaften grundsätzlich auch unmittelbar bei den Eignern besteuert werden, wie dies bei Personenunternehmen der Fall ist.[96]

Während Unternehmen tendenziell international mobil sind, dürfte dies für natürliche Personen als Letztbegünstigte nur sehr eingeschränkt gelten. Da Kapitaleinkommen wie Dividenden und Gewinne aus der Wertsteigerung von Anteilen sowie Zinsen im Regelfall im Wohnsitzstaat der empfangenden natürlichen Personen besteuert werden, ist für die (legale) Steuervermeidung natürlicher Personen ein Wohnsitzwechsel erforderlich. Sieht man von Einzelfällen international besonders mobiler Personen ab, wird ein Wohnsitzwechsel auch bei natürlichen Personen, die überwiegend Kapitalerträge erzielen, regelmäßig auf erhebliche nichtsteuerliche

[95] Vgl. Keen und Konrad (2013, S. 287).

[96] Vgl. Institute for Fiscal Studies (2011); Knirsch und Niemann (2008).

Hindernisse stoßen.[97] Zudem existieren in zahlreichen Staaten Regelungen zur Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung,[98] die einen Wohnsitzwechsel bei Vorliegen von Kapitalvermögen verteuern.

Vor dem Hintergrund der sehr unterschiedlichen internationalen Mobilität von Unternehmensgewinnen und Kapitaleinkommen natürlicher Personen liegt es nahe, das Verhältnis der Steuertarife auf der Ebene von Kapitalgesellschaft und Anteilseignern neu auszutarieren, ohne die Gesamtbelastung notwendigerweise zu verändern. Insbesondere Hochsteuerländer (wie Deutschland) können ihre Position im internationalen Steuerwettbewerb verbessern, indem sie mit einer Senkung der Körperschaftsteuer das internationale Steuergefälle reduzieren und damit die Anreize zur internationalen Gewinn- und Investitionsverlagerung verringern. Die zu erwartenden Aufkommensverluste lassen sich durch eine entsprechende Erhöhung der Besteuerung von Kapitalerträgen natürlicher Personen kompensieren.[99] Im Steuerwettbewerb unerwünschte Nachteile für ausländische Eigentümer inländischer Unternehmen entstehen dabei nicht. Denn hier wird die Steuer auf Kapitalerträge in Form von Ausschüttungen und Zinsen regelmäßig begrenzt oder ganz beseitigt; dies gilt auch für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen.[100]

Eine umfassende Integration der Besteuerung von Kapitalgesellschaften in die Einkommensbesteuerung der Anteilseigner im Sinne eines körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens[101] oder gar einer Teilhabersteuer[102] wäre eine logische Folge dieses Vorgehens. Allerdings wurde eine Teilhabersteuer nie verwirklicht, und das Anrechnungsverfahren ist kaum noch in Gebrauch. Ausgeschüttete Gewinne der Kapitalgesellschaften und Gewinne aus der realisierten Wertsteigerung der Anteile werden meist einer besonderen (und gegenüber dem Regeltarif der Einkommensteuer ermäßigten) Steuer auf Kapitaleinkünfte unterworfen. In Deutschland und Österreich werden Kapitalerträge abschließend an der Quelle besteuert (Abgeltungssteuer bzw. Endbesteuerung). In diesem System müssten Senkungen der Gewinnsteuern der Kapitalgesellschaften durch Erhöhungen der Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte kompensiert werden.

In diesem Kontext ist jedoch auf die ungünstigen Neutralitätseigenschaften der Abgeltungssteuer hinzuweisen. Eine Abgeltungssteuer, die ausgeschüttete Gewinne und Zinsen gleichermaßen trifft, diskriminiert die Eigenfinanzierung und erhöht die Kapitalkosten mit Eigenkapital finanzierter Investitionen. Hohe Steuern auf Ge-

[97] Vgl. Young et al. (2016) zur innerameriканischen Mobilität von Spitzenverdienern; danach ist die Größenordnung der Migrationsreaktionen auf state income taxes gering, und es liegen nur kleine Effekte auf die Steuerbemessungsgrundlage vor.

[98] Vgl. § 2 AStG für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht und § 6 AStG für die Besteuerung des Vermögenszuwachses bei Wegzug aus Deutschland sowie § 6 Z. 6 EStG, § 27 Abs. 6 EStG für die Besteuerung des Vermögenszuwachses bei Wegzug aus Österreich.

[99] Vgl. Schreiber et al. (2018, S. 244); Devereux und Vella (2018). Mankiw (2014) spricht sich für die Abschaffung der Körperschaftsteuer aus.

[100] Effekte des Steuerwettbewerbs, also Reaktionen anderer Staaten auf die Steuersenkung in Hochsteuerstaaten werden hier vernachlässigt.

[101] Vgl. Treisch (2004) zu dem bis in das Jahr 2000 in Deutschland geltenden körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren und zu Vorschlägen seiner europatauglichen Ausgestaltung.

[102] Vgl. Engels und Stützel (1968).

winne wirken dämpfend auf die Investitionen.[103] Allerdings bleibt ein Anreiz zur Steuervermeidung bestehen, wenn einbehaltene (und niedrig besteuerte) Gewinne der Kapitalgesellschaft den Anteilseignern einen Zinsvorteil bieten. Ob es diesen Anreiz gibt und wie stark er gegebenenfalls ist, hängt neben dem Zinssatz vom Verhältnis des Satzes der Abgeltungssteuer und des Satzes der Körperschaftsteuer ab. Ein Steuervorteil für einbehaltene Gewinne senkt zwar die Kapitalkosten der Eigenfinanzierung und kann daher positive Investitionseffekte aufweisen, jedoch schwächen steuerliche Anreize zum Einbehalt der Gewinne die Allokationsfunktion des Kapitalmarkts.

Die Finanzierungsneutralität der Besteuerung erfordert es, einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne sowie Zinsen der gleichen Steuerbelastung zu unterwerfen.[104] Um Finanzierungsneutralität im Steuerwettbewerb zu wahren, sollte deswegen die Abgeltungssteuer zu einer Steuer weiterentwickelt werden, die sämtliche Kapitaleinkommen einheitlich belastet. Kapitaleinkommen (Gewinne und Zinsen) werden dann in Höhe einer steuerlichen Normalverzinsung dem einheitlichen Tarif der Abgeltungsteuer unterworfen, der dem Satz der Körperschaftsteuer gleicht. Darüber hinaus gehende Kapitaleinkommen in Form von Zinsen und Gewinnen (ökonomische Renten) können zusätzlich (abgeltend) belastet werden, so dass sich ein effektiver Steuersatz in Höhe des Spitzensatzes der Einkommensteuer für Arbeitseinkommen ergibt.[105]

Im Steuerwettbewerb wirkt eine Verlagerung der Gewinnbesteuerung auf letztbegünstigte natürliche Personen unerwünschten Verteilungsfolgen durch eine weitere Erosion der Körperschaftsteuer entgegen. Denn es sind vermutlich vor allem sehr wohlhabende Personen, deren Einkommen im Wesentlichen aus Kapitaleinkommen besteht.[106] Um die von der Einkommensteuer bewirkte Umverteilung der Markteinkommen zu stärken, bieten sich deswegen höhere Steuern auf Ausschüttungen und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an, um die durchschnittliche Steuerbelastung der Einkommen dieser Personengruppe zu erhöhen. Dieser erhöhten Belastung kann legal nur durch Wegzug ausgewichen werden. Gleichzeitig wird der Anreiz verringert, Arbeitseinkommen in Form von Kapitaleinkommen zu beziehen (etwa, weil Gründer einer Kapitalgesellschaft nur geringe Gehälter beziehen und später die Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußern).

[103] Vgl. De Mooij und Ederveen (2008).

[104] Alternativ könnte der Steuergesetzgeber zur Verwirklichung der (Investitions- und) Finanzierungsneutralität eine konsumorientierte Einkommensteuer in Gestalt einer zinsbereinigten Einkommensteuer oder einer Cash-Flow-Steuer einführen. Die zeitweilig intensive Diskussion über ein konsumorientiertes Steuersystem ist allerdings seit Beginn der 2000er Jahre weitgehend zum Erliegen gekommen; vgl. Wagner (1999, 2017) und die dort zitierten Quellen.

[105] Vgl. Sørensen (1994, 2005) zur Dual Income Tax, die auf der unterschiedlichen Mobilität von Arbeits- und Kapitaleinkünften aufbaut und deswegen zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen im ökonomischen Sinne differenziert; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung/Max Planck Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht/Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (2006) zum Vorschlag einer Dualen Einkommensteuer für Deutschland; Schreiber/von Hagen/Pönnighaus (2018, S. 248–249) zur Rolle der Abgeltungssteuer.

[106] Vgl. Scheuer und Slemrod (2019, S. 7–8) für die USA.

Die internationale Mobilität der Gewinne dürfte auf absehbare Zeit die Achillesferse der Unternehmensbesteuerung bleiben. Die Steuergeschichte hält jedenfalls nach unserem Wissen keine Beispiele für eine gelungene internationale Koordination der Besteuerung mobiler Gewinne bereit. Es steht daher zu erwarten, dass Staaten auch weiterhin um Unternehmensgewinne konkurrieren, indem sie günstige Steuertarife, günstige Gewinnermittlungsregeln oder eine vorteilhafte internationale Aufteilung der Gewinne anbieten.

3.4 Steuern auf Vermögen

3.4.1 Grundsteuer

Die Grundsteuer trug im Jahr 2018 in Österreich mit 0,8 % und in Deutschland mit 1,8 % zum gesamten Steueraufkommen bei.[107] Im internationalen Vergleich ist dieses Aufkommen gering.[108] Das mag auf den ersten Blick überraschen. Denn Immobilien sind dem internationalen Steuerwettbewerb kaum ausgesetzt. Zudem können Immobilien praktisch nicht durch andere Güter (außer durch andere Immobilien) substituiert werden. Steuerpflichtige können Steuern auf Immobilienbesitz deshalb nur sehr eingeschränkt durch Ausweichhandlungen umgehen. Dies spricht für Grundsteuern. Allerdings trifft die Grundsteuer den Bruttowert des Grundstücks, weil Schulden nicht abziehbar sind. Deswegen und weil Immobilien regelmäßig nur einen Teil des Reinvermögens einer Person ausmachen, sind Grundsteuern ebenso wie andere Objektsteuern zur Erreichung von Umverteilungszielen nicht geeignet.

Die Gemeinden verfügen über das Aufkommen der Grundsteuer und ihnen steht das Hebesatzrecht zu. Die Grundsteuer dient der Finanzierung lokaler öffentlicher Güter (wie örtlicher Infrastruktur und Verwaltung), welche die Gemeinden den Bürgern bereitstellen. Die Grundsteuer sollte als Objektsteuer so gestaltet werden, dass Eigentümer des Bodens, die größeren Nutzen aus lokalen öffentlichen Gütern beziehen, entsprechend stärker mit Grundsteuer belastet werden. Deswegen sollte die Steuer von den Bodenwerten bestimmt sein. Geht man davon aus, dass jeder Bewohner der Gemeinde Kosten verursacht, sind zusätzlich die Bewohner zu belasten. Dies kann durch eine direkte Besteuerung der Bewohner geschehen. Werden stattdessen die Gebäude besteuert, so muss die Steuer auf die Bewohner überwälzt werden. Die Grundsteuer bedarf also einer Gebäudewertkomponente.[109]

Auch eine Bodenwertsteuer, also eine Besteuerung des Marktwerts von Grund und Boden ohne Berücksichtigung des aufstehenden Gebäudes („land value tax“) wird erwogen.[110] Wie jede Steuer, die Grund und Boden trifft, ermöglicht sie die Besteuerung von Wertänderungen des Grund und Bodens, zu denen Eigentümer nicht beigetragen haben (windfall profits). Ein wesentlicher Vorzug der Bodenwertsteuer ist die im Vergleich zu Gebäuden einfachere Wertermittlung.

[107] Vgl. Statistik Austria (2019a) und Statistisches Bundesamt (2019a).

[108] Vgl. International Monetary Fund (2019a, S. 10).

[109] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2010).

[110] Vgl. Bentick (1979), Mills (1981) und Wildasin (1982) zu den Neutralitätseigenschaften einer land value tax.

In Österreich wird eine Reform der Grundsteuer derzeit kaum thematisiert, obwohl der Steuerwert der Grundstücke seit dem Jahr 1973 nicht verändert wurde und deswegen für die meisten Grundstücke weit von deren Verkehrswert entfernt ist.[111] Anders ist die Lage in Deutschland. Hier musste unter den Zwängen des Verfassungsrechts bis zum 31.12.2019 eine Reform der Grundsteuer erfolgen.[112] Das reformierte Grundsteuergesetz[113] ist zum 01.01.2025 erstmals anzuwenden. Die Reform wurde erforderlich, weil die Grundsteuer bisher auf Grundstückswerten des Jahres 1964 (westdeutsche Länder) und des Jahres 1935 (ostdeutsche Länder) basiert; aufgrund sehr unterschiedlicher Wertentwicklungen kommt es zu erheblichen Ungleichbehandlungen.

Die Grundstückswerte müssen für die verschiedenen Bebauungs- und Nutzungsformen in den jeweiligen Standorten bestimmt werden. Um die damit verbundenen Erhebungs- und Befolgungskosten der Grundsteuer zu begrenzen, sind stark vereinfachende Verfahren angezeigt. Zukünftig wird in Deutschland die Bewertung für unbebaute Grundstücke mit Bodenrichtwerten erfolgen. Für Wohngrundstücke ist von pauschalierten, durchschnittlichen Nettokaltmieten auszugehen (Ertragswert), zuzüglich des in Abhängigkeit von der Restnutzungsdauer des Gebäudes abgezinsten Wertes des unbebauten Grundstücks. Durch die vom Gesetz vorgesehene Pauschalierung dürften von der Belegenheit der Wohngrundstücke abhängige Wertunterschiede allerdings nur unzureichend erfasst werden. Nichtwohngrundstücke werden mit den gewöhnlichen Herstellungskosten bewertet (Sachwert), zuzüglich des Wertes des unbebauten Grundstücks. Diese Bewertungsverfahren gelten allgemein, es sei denn, ein Bundesland macht von der neu geschaffenen Öffnungsklausel[114] Gebrauch.

Das neue Grundsteuergesetz sieht eine Senkung der Steuermesszahl von 3,5 Promille auf 0,34 Promille vor. Die Steuermesszahl wird abgesenkt, um ein annähernd gleichbleibendes Aufkommen der Grundsteuer zu sichern, denn die steuerlichen Grundstückswerte werden durch die aktualisierte Bewertung ansteigen. Zudem können die Gemeinden die Hebesätze ermäßigen, um das Aufkommen der Grundsteuer konstant zu halten. Steuererhöhungen für einzelne Grundstücke sind dadurch aber nicht ausgeschlossen. Steuererhöhungen treffen nicht nur die Eigentümer des Bodens, sondern auch die Wohnbevölkerung. Dies dürfte für die Akzeptanz der Reform von erheblicher Bedeutung sein.

[111] Vgl. Doralt und Ruppe (2019b, Rz. 906).

[112] Vgl. Scheffler und Hey (2019) zur deutschen Grundsteuerreform.

[113] Vgl. Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts vom 26. November 2019 (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG) vom 26. November 2019, BGBl. 2019, Teil I Nr. 43 vom 2. Dezember 2019, S. 1794.

[114] Vgl. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125b) vom 15. November 2019, BGBl. 2019, Teil I Nr 39 vom 20. November 2019, S. 1546.

3.4.2 Vermögensteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer

Das Aufkommen der Erbschaft- und Schenkungsteuer betrug in Deutschland im Jahr 2018 nur rund 0,9 % des gesamten Steueraufkommens.[115] In Österreich wird seit dem 01.08.2008 keine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben;[116] es gibt lediglich eine Stiftungseingangssteuer, deren Anteil am Steueraufkommen im Jahr 2018 0,08 % betrug.[117] Eine Vermögensteuer wird derzeit weder in Deutschland noch in Österreich erhoben; dies gilt auch für die ganz überwiegende Mehrheit der Staaten der OECD.[118]

Die geringe Bedeutung vermögensbezogener Steuern löst immer wieder Kritik aus. Hintergrund ist die ausgeprägte Vermögensungleichheit. In Deutschland hält das oberste Prozent der vermögenden Haushalte 24 % des gesamten Nettovermögens; Deutschland liegt damit international an vierter Stelle (hinter USA, Niederlande und Österreich).[119] Einer der Gründe dafür ist, dass das Unternehmensvermögen sich in vergleichsweise wenigen Händen konzentriert. In Deutschland gehören den obersten 10 % der vermögenden Haushalte 60 % des Nettovermögens, und 40 % dieses Vermögens besteht aus Unternehmensvermögen; in Österreich ist der Anteil des Unternehmensvermögens am Nettovermögen noch deutlich höher.[120] Da im Gegensatz dazu die Ungleichheit der Nettoeinkommen in Deutschland aufgrund des Einkommensteuer- und Transfersystems auch im internationalen Vergleich nicht sehr ausgeprägt ist,[121] überrascht es nicht, dass die deutsche steuerpolitische Debatte sich in erster Linie auf die mit einer Vermögensteuer erreichbare Umverteilung konzentriert.

Auf den ersten Blick ist eine Vermögensteuer, die das Reinvermögen (also das Bruttovermögen abzüglich der Schulden) zum Gegenstand hat, gut geeignet, die Ungleichverteilung der Vermögen zu korrigieren. Da Vermögen und Einkommen äquivalent sind (Vermögen stellt den gegenwärtigen Wert des zukünftigen Einkommens dar), wirkt eine Vermögensteuer wie eine Erhöhung der Einkommensteuer auf Vermögenseinkünfte und verstärkt daher in diesem Bereich die Umverteilungswirkung der progressiven Einkommensteuer.[122] Gleichwohl führt die mit der Vermögensteuer angestrebte Umverteilung zu einer Reihe von Problemen.

---

[115] Vgl. Statistik Austria (2019a) und Statistisches Bundesamt (2019a); OECD (2019a) zum im internationalen Vergleich. Die OECD-Steuerkategorie 4000 „Taxes on Property“ umfasst nach OECD-Definition Grundsteuern, Vermögensteuern, Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Vermögenstransaktionssteuern. Während das Steueraufkommen aus dieser Kategorie im OECD-Durchschnitt 2016 1,9 % des BIP betrug, waren es in Deutschland 1,1 % und in Österreich 0,6 %.

[116] Das österreichische Erbschaftsteuergesetz wurde 2008 vom österreichischen Verfassungsgerichtshof wegen Ungleichbewertung von Grund- und anderem Vermögen für verfassungswidrig erklärt (VfGH 07.03.2007, G 54/06, und VfGH 15.06.2007, G 23/07). Der Gesetzgeber beschloss keine Nachfolgeregelung.

[117] Vgl. Statistik Austria (2019a) und Statistisches Bundesamt (2019a).

[118] Vgl. Bräutigam et al. (2017, S. 4).

[119] Vgl. International Monetary Fund (2019a, S. 5).

[120] Vgl. International Monetary Fund (2019a, S. 9).

[121] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2017, S. 18–23).

[122] Bei einem Zinssatz von i und einem periodischen Vermögenseinkommen E beträgt das Vermögen $V = E/i$; deswegen ist eine Steuer auf E mit dem Satz s identisch mit einer Steuer auf V mit dem Satz si. Vgl. von Hayek (2005, S. 414–436) zu einer grundlegenden Kritik von Besteuerung und Umverteilung.

Zunächst sieht sich die Erhebung von Steuern auf das Reinvermögen praktischen Schwierigkeiten gegenüber. Während Unternehmensvermögen für ertragsteuerliche Zwecke bereits erfasst wird, bedarf es bei Teilen des privaten Vermögens zusätzlicher Dokumentation, um Vermögensgegenstände (etwa wertvolle Bilder, Schmuck oder Möbel) effektiv zu erfassen. Hinzu kommt, dass der steuerliche Begriff des Vermögens (der derzeit nicht erhobenen deutschen Vermögensteuer) zwar Finanzvermögen und Sachvermögen umfasst, jedoch vor allem sozialstaatliche Renten- und Pensionsansprüche ausklammert, welche die Bürger im Laufe ihres Arbeitslebens erwerben. Der Erwerb von Renten- und Pensionsansprüchen (Zwangssparen) ersetzt aber freiwilliges, privates Sparen zur Daseinsvorsorge. Unter sonst gleichen Bedingungen (also insbesondere gleichem Einkommen) mag eine Person, die Daseinsvorsorge durch privates Sparen betreibt, zwar im Vergleich zu einer Person, die in gleicher Höhe Zwangssparen betreibt, ein gleich hohes Reinvermögen haben, jedoch verfügt sie über ein höheres steuerliches Vermögen. Die Besteuerung dieses höheren Vermögens schafft eine Ungleichheit, die vor der Besteuerung nicht gegeben war.

Zur Bestimmung des Wertes von Finanz- und Sachvermögen wird man auf Marktpreise zurückgreifen wollen. Marktpreise sind aber vor allem für Sachvermögen oft nicht verfügbar, so dass an deren Stelle andere Werte treten müssen. Dabei können unterschiedliche Bewertungsverfahren für einzelne Bestandteile des Vermögens zur Anwendung kommen. Diese Bewertungsverfahren nutzen meist entweder Erträge der Vergangenheit oder historische Kosten, auf deren Grundlage der Wert des Vermögens zum Stichtag der Besteuerung geschätzt wird. Das kann zu erheblichen Abweichungen vom Marktwert führen. So kann etwa der Wert eines Unternehmens anhand (bekannter) steuerlicher Gewinne der Vergangenheit geschätzt werden. Zukünftige Zahlungsüberschüsse, die den Wert des Unternehmens determinieren, werden aber durch vergangene Gewinne besonders dann nur schlecht approximiert, wenn ein Unternehmen über schwer bewertbare immaterielle Wirtschaftsgüter verfügt; dies dürfte vor allem für junge Unternehmen (Start-ups) der Fall sein.

Von der Bewertung hervorgerufene Belastungsunterschiede zwischen verschiedenen Formen von Sachvermögen und Finanzvermögen werden zu Ausweichhandlungen führen. Deswegen hat eine periodisch erhobene Vermögensteuer regelmäßig unerwünschte Verzerrungen von Investitions- und Sparentscheidungen zur Folge.[123] Zudem entsteht in diesem Bereich eine ungleichmäßige Belastung. Auch die internationale Mobilität der besteuerten Personen und Unternehmen sowie des besteuerten Vermögens ist hier in Betracht zu ziehen. Einer Vermögensteuer kann man durch Wegzug in das Ausland entgehen. Zudem könnte Auslandsvermögen der heimischen Steuer auch ohne Wegzug entzogen werden, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt, welches dieses Auslandsvermögen von inländischer Besteuerung befreit. Es gibt dann, wie bei den Ertragsteuern, einen Anreiz, im Ausland zu investieren und dort Vermögen zu bilden.[124] Der Umstand, dass viele Staaten

[123] Vgl. Niemann (2010).

[124] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2013, S. 46–49).

keine Vermögensteuer erheben, verstärkt diesen Anreiz.[125] Von Ausländern im Inland gehaltenes Vermögen (vor allem in Form von Unternehmensvermögen) kann sich der deutschen Vermögensteuer entziehen, wenn im Inland die Verschuldung erhöht wird oder wenn dieses Vermögen aus Deutschland heraus verlagert wird.

Die erheblichen Bewertungsprobleme und Ausweichmöglichkeiten schaden nicht nur der Investitionstätigkeit im Inland, sie konterkarieren auch das Umverteilungsziel, weil davon vermutlich vor allem besonders wohlhabende und international mobile Personen profitieren. Gegen eine Vermögensteuer spricht auch, dass Vermögen in der Hauptsache aus Einkommen und aus Erbschaften gebildet wird. Die Vermögensverteilung kann daher, neben der Besteuerung der Einkommen, wirksamer durch die Besteuerung der Erbschaften beeinflusst werden.

Gleichwohl wird die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Österreich nicht erhoben. In Deutschland geschieht dies zwar, jedoch wird das übertragene Reinvermögen nur sehr unvollständig erfasst. Angesichts der Kritik, die sich regelmäßig an der Vermögensungleichheit entzündet, muss dies überraschen. Die internationale Mobilität des Kapitals kann dafür kaum verantwortlich sein, denn sie spielt bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer keine sehr ausgeprägte Rolle. Besteuert wird hier das gesamte übertragene Reinvermögen, wenn der Erblasser, der Schenker oder der Erwerber Inländer sind. Diese Anknüpfungspunkte erschweren es erheblich, der Steuer durch Wegzug in das Ausland oder Vermögensbildung im Ausland zu entgehen.

Das übertragene Reinvermögen wird von der Erbschaft- und Schenkungsteuer vor allem deswegen unvollständig erfasst, weil das Unternehmensvermögen massiv begünstigt ist.[126] Das Bundesverfassungsgericht hatte die Verschonungsregeln für Unternehmensvermögen beanstandet. Das Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz aus dem Jahr 2016 beseitigt diese Verschonungsregeln nicht, sondern modifiziert sie nur. Die Steuervorteile für Unternehmensvermögen werden mit dem Erhalt von Arbeitsplätzen begründet. Diese Begründung stützt sich zwar auf die unerwünschten Nebenwirkungen der Besteuerung übertragenen Reinvermögens, sie ist aber ökonomisch nicht tragfähig. Weder negative Investitionseffekte noch negative Liquiditätseffekte rechtfertigen die umfangreichen Steuervorteile. Im Ergebnis begünstigen die Verschonungsregeln wohlhabende Personen, die über Unternehmensvermögen verfügen. Dies konterkariert die Umverteilungsziele, die mit der Steuer verfolgt werden. Gegeben diese Ziele, würde eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, eine Senkung der Steuersätze und eine Steuerstundungs- oder Ratenzahlungsregel zur Vermeidung von Liquiditätsproblemen Abhilfe schaffen.[127] Über die Wahl der Steuersätze und Freibeträge könnte man die Vermögensverteilung beeinflussen.

Erfassungs- und Bewertungsschwierigkeiten sind ein systematisches Problem periodisch erhobener vermögensbezogener Steuern, weshalb die Erhebungs- und Be-

[125] Der Anreiz, Vermögen in das Ausland zu verlagern, kann beseitigt (oder verringert) werden, wenn die Befreiung von deutscher Besteuerung an die Bedingung geknüpft ist, dass das Ausland in ausreichender Höhe besteuert. Alternativ kann die Freistellung durch die Anrechnung ausländischer Vermögensteuern ersetzt werden. Diese Maßnahmen werden regelmäßig die vom Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Aufteilung der Besteuerungsrechte verändern und stellen deswegen einen (rechtlich zulässigen) Treaty Override dar.

[126] Vgl. Maiterth et al. (2006); Schreiber (2017, S. 156 f.) zur Kritik.

[127] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2011).

folgungskosten dieser Steuern hoch sind; dieser Nachteil fällt bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer aufgrund der geringeren Zahl an Bewertungsanlässen weniger ins Gewicht. Besonders nachteilig ist, dass Belastungsunterschiede durch periodisch erhobene vermögensbezogene Steuern zu Ausweichhandlungen führen und angestrebte Umverteilungsziele konterkarieren.

3.5 Umweltsteuern

Seit Jahren steht der Klimawandel im Zentrum der öffentlichen Debatte und hat in jüngerer Zeit auch die steuerpolitische Diskussion erreicht. In neueren, ökonomisch fundierten Steuerreformplänen sind regelmäßig umweltbezogene Steuern als wesentliches Element enthalten.[128] Die Internalisierung externer Effekte,[129] wozu auch umweltschädliche Emissionen zählen, spielt hier eine bedeutende Rolle.

Nach den vorliegenden naturwissenschaftlichen Erkenntnissen ist zur Begrenzung der Erderwärmung eine deutliche Reduzierung der CO_2-Emissionen notwendig, was eine entsprechende Verringerung des Verbrauchs fossiler Brennstoffe erfordert. Die EU-Kommission will bis 2050 die Netto-Treibhausgasemissionen in der Europäischen Union auf null verringern.[130] Umweltbezogene Steuern können Treibhausgasemissionen verteuern und zu deren Verminderung beitragen.

Umweltbezogene Steuern, hier weiträumig definiert als Steuern auf Energie und Kraftfahrzeuge, machten im Jahr 2018 in Österreich 7,5 % und in Deutschland 8,3 % des Steueraufkommens aus.[131] In der Europäischen Union ist die Besteuerung von Energieträgern sehr heterogen. Abhängig vom Staat, in dem die Energieträger erworben oder verbraucht werden, vom verwendeten Energieträger (Benzin, Diesel, Erdgas, Braunkohle, Steinkohle, Kernenergie, etc.) und vom Verbraucher (Private, Landwirtschaft, Industrie) lösen die Emission eines Kilogramms CO_2 bzw. der Verbrauch eines Gigajoule (GJ) Energie deutlich unterschiedliche steuerliche Folgen aus.[132]

Während die Klimaschädlichkeit von CO_2 unbestritten ist, existieren weitere Substanzen, deren Klimaschädlichkeit entweder bereits bekannt, derzeit nur vermutet oder möglicherweise noch unbekannt ist. Im Falle einer einheitlichen CO_2-Besteuerung müssten auch diese Schadstoffe (z. B. Methan) bei Nachweis ihrer Klimaschädlichkeit grundsätzlich in eine Emissionssteuer einbezogen werden, wobei eine Umrechnung in CO_2-Äquivalente zu erfolgen hätte. Da die Besteuerung nicht direkt an Emissionen anknüpft, sondern an Erwerbsvorgänge von Energieträgern, die Emissionen verursachen, stößt der Steuervollzug indes an Grenzen, wenn es an derartigen Erwerbsvorgängen fehlt.[133]

[128] Vgl. Mirrlees (2010), Institute for Fiscal Studies (2011).

[129] Vgl. Pigou (1920).

[130] Vgl. Europäische Kommission (2018c, S. 4).

[131] Vgl. Statistik Austria (2019a) und Statistisches Bundesamt (2019a).

[132] Vgl. Kettner-Marx und Kletzan-Slamanig (2018, S. 4) für einen Überblick.

[133] Vgl. Fullerton et al. (2010, S. 440 ff.) zur Wahl des steuerlichen Instruments und zur Einschätzung des möglichen Aufkommens aus umweltbezogenen Steuern.

Vor dem Hintergrund der sehr uneinheitlichen Besteuerung von Energieträgern ist die Forderung des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung nach einem einheitlichen Preis für emittiertes CO_2 sehr gut begründet.[134] Soweit eine Steuer auf die Emission von CO_2 erwogen wird, muss die Höhe der Steuer sich nach der jeweils angestrebten Emissionsminderung richten. Die Wirksamkeit einer CO_2-Steuer[135] zur Erreichung der angestrebten Emissionsziele hängt von den Preiselastizitäten des Angebots und der Nachfrage nach fossilen Brennstoffen und von der Ausgestaltung der Abgabe auf diese Energieträger ab.

Die Akzeptanz einer CO_2-Steuer in der Bevölkerung dürfte auch wesentlich von deren Umverteilungswirkung abhängen. Die Steuer verteuert den Konsum und trifft daher Personen stärker, die einen größeren Teil ihres Einkommens konsumieren. Auch wenn in der Öffentlichkeit große Zustimmung zu klimaschützenden Maßnahmen zu beobachten ist, zeigen die Gilets-Jaunes-Proteste in Frankreich 2018/19, deren Anlass eine geplante Ökosteuer unter anderem auf Benzin, Diesel und Öl war,[136] dass die Erhöhung von speziellen Verbrauchsteuern rasch einen hohen Steuerwiderstand hervorrufen kann, wenn sich eine hinreichend große Zahl von Steuerpflichtigen regressiven Verteilungswirkungen ausgesetzt sieht und sich deswegen ungerecht besteuert fühlt.[137] Tatsächlich ist mit Steuerwiderstand vor allem dann zu rechnen, wenn Steuerpflichtige einer Emissionssteuer kurzfristig kaum ausweichen können, etwa weil sie zur Erreichung ihres Arbeitsplatzes auf einen PKW angewiesen sind.

Anstelle einer CO_2-Steuer kann der Staat handelbare Verschmutzungsrechte schaffen. Auch in diesem Fall entstehen bei der Emission von CO_2 private Kosten, was den erwünschten Anreiz erzeugt, die Emissionen dieses Gases zu verringern. Während der Staat durch die CO_2-Steuer den Preis setzt, aber den Mengeneffekt dem Markt überlässt, begrenzen handelbare Verschmutzungsrechte die Menge an emittierten CO_2, während sich der Preis am Markt bildet. Beide Instrumente sind nur dann wirkungsgleich, wenn die Höhe der Emissionssteuer dem Preis gleicht, der sich im Emissionshandelssystem bildet. Verschmutzungsrechte erleichtern die quantitative Steuerung der Emissionsminderung, jedoch ist der Preis der Emissionsminderung zunächst unbekannt. Wegen der Preisungewissheit sind die Verteilungswirkungen der Verschmutzungsrechte schwerer abzuschätzen als diejenigen einer Umweltsteuer. Dem wirken Höchstpreise für Verschmutzungsrechte entgegen, zu denen der Staat zusätzliche Verschmutzungsrechte in den Markt gibt, um den Preis zu stabilisieren.

Ob der Anreiz zur Verringerung von klimaschädlichen Emissionen und zur Suche nach alternativen Energieträgern mit Emissionssteuern größer ist als mit Emissionshandel, ist umstritten.[138] Wegen der Ungewissheit über zukünftige Technologien könnte der Emissionshandel die bessere Lösung sein.[139] In der EU besteht bereits ein Emissionshandelssystem, welches aber auf die Energiewirtschaft und die In-

[134] Vgl. Sachverständigenrat (2019).

[135] Vgl. International Monetary Fund (2019b) und Akerlof et al. (2019).

[136] Vgl. Manager Magazin (2018).

[137] Vgl. Stiglitz (2019) zu den Verteilungswirkungen umweltbezogener Steuern.

[138] Vgl. Fullerton et al. (2010, S. 429 ff.); Sachverständigenrat (2019, S. 61 ff.).

[139] Vgl. Karp und Traeger (2018).

dustrie beschränkt ist. Der Sachverständigenrat spricht sich für einen umfassenden Emissionshandel in Europa aus, so dass sich über alle Sektoren der Wirtschaft ein einheitlicher CO_2-Preis bildet. Eine CO_2-Steuer, die allerdings regelmäßig zur Erreichung der Emissionsziele angepasst werden müsste, wird nur als Übergangslösung auf dem Weg zu einer global koordinierten, systematischen Bepreisung von CO_2 erwogen.[140]

Deutschland nimmt die schrittweise Etablierung eines nationalen Emissionshandelssystems für fossile Brenn- und Kraftstoffe (Benzin, Diesel, Kohle, Heizöl, Flüssiggas und Erdgas) in Angriff, das neben das bestehende Emissionshandelssystem der EU tritt, welches den privaten Sektor nicht erfasst. Das nationale Emissionshandelssystem setzt nicht (wie das Emissionshandelssystem der EU) beim Emittenten, sondern bei den Unternehmen an, welche die Brenn- und Kraftstoffe in den Verkehr bringen. Zudem wird die freie Preisbildung nicht sofort eingeführt. Ab dem Jahr 2021 soll ein Festpreis von 25 € je Tonne CO_2 gelten; dieser Preis soll bis zum Jahr 2025 auf 55 € je Tonne CO_2 steigen. Erst danach soll sich der Preis im Emissionshandel bilden (für 2026 ist ein Preiskorridor von 55 € bis 65 € vorgesehen), an dem Unternehmen teilnehmen, welche die betreffenden Energieträger in den Verkehr bringen. Der Emissionshandel wird durch eine Reihe weiterer Maßnahmen flankiert.[141] In Österreich sind vergleichbare Maßnahmen bislang (Stand Januar 2020) noch nicht beschlossen worden.

Das grundlegende Problem der Schaffung von handelbaren Verschmutzungsrechten oder einer CO_2-Steuer besteht darin, dass die Atmosphäre die Eigenschaft eines globalen öffentlichen Gutes hat. Anders als beim privaten Gut können potentielle Nutzer von der Nutzung nicht ausgeschlossen werden. Es kommt daher tendenziell zur Übernutzung. Bei der Internalisierung der Nutzungskosten für das öffentliche Gut, sei es durch handelbare Verschmutzungsrechte oder durch eine CO_2-Steuer, können einzelne Staaten nicht wirksam handeln. Belegt etwa ein Staat die Nutzung eines fossilen Energieträgers wie Kohle mit einer Steuer, wird in diesem Staat weniger Kohle nachgefragt. Fällt deswegen der Weltmarktpreis für Kohle, so wird ceteris paribus in Staaten ohne eine vergleichbare Steuer die Nachfrage nach Kohle steigen. Die Emission schädlicher Klimagase wird dann nicht verringert.

Geht ein Staat im Alleingang vor, so müssen Unternehmen, die im besteuernden Staat ansässig sind, vergleichsweise höhere Energiekosten tragen, was die Wettbewerbsfähigkeit dieser Unternehmen schwächt. Auch wenn die Bevölkerung die Kosten zur Bekämpfung des Klimawandels akzeptiert, dürfte die Bereitschaft zur damit verbundenen Lastenübernahme schwinden, sobald hohe Umweltsteuern zu einer nennenswerten Verlagerung von Arbeitsplätzen in Länder mit niedrigeren umweltbezogenen Steuern führen. Wettbewerbseffekte sind daher bei der Einführung oder Erhöhung umweltbezogener Abgaben zu berücksichtigen.

[140] Vgl. Sachverständigenrat (2019).

[141] Vgl. Bundesregierung (2019), Deutscher Bundestag (2019), Bundesrat (2019) sowie Gesetz zur Einführung eines Bundes-Klimaschutzgesetzes und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl. 2019, Teil I Nr. 48, S. 2513 und Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21. Dezember 2019, BGBl. 2019, Teil I Nr. 52, S. 2886.

Ein Mengen- oder Preismechanismus kann bei einem globalen öffentlichen Gut nur wirksam sein, wenn er global wirkt. Dies setzt eine Vereinbarung aller Staaten oder zumindest eine Vereinbarung der Staaten voraus, die den größten Teil der Emissionen verursachen. Bisher gibt es zwar Vereinbarungen, jedoch umfassen diese weder alle Staaten noch sind sie rechtlich verbindlich. Eine internationale Kooperation, die eine globale CO_2-Steuer oder einen globalen Emissionshandel zum Gegenstand hat, muss nicht nur verbindlich sein, es muss auch ein wirksamer Sanktionsmechanismus bestehen. Denn ohne einen solchen Mechanismus könnten einzelne Staaten aus der Vereinbarung ausscheren und dadurch Wettbewerbsvorteile für ihre Unternehmen erlangen. Dies würde die internationale Kooperation unterminieren. Offensichtlich unterliegen die internationale Klimaschutzkooperation und die internationale Kooperation zur Eindämmung des Steuerwettbewerbs vergleichbaren Anreizen und Problemen.

4 Probleme der Steuererhebung

4.1 Einkommensbesteuerung

In der Vergangenheit war die Hinterziehung von Einkommensteuer auf im Ausland erzielte Kapitaleinkommen eines der zentralen Erhebungsprobleme der Einkommensteuer.[142] In jüngerer Zeit hat indes die OECD den internationalen Informationsaustausch ausgeweitet, sodass nunmehr Bankinformationen zwischen den Staaten ausgetauscht werden können. Auf der Grundlage eines internationalen Meldestandards übermitteln die teilnehmenden Staaten, zu denen Deutschland und Österreich gehören, automatisch gegenseitig Bankinformationen. Dies betrifft Informationen zum Konteninhaber, zu den Kontenbeständen und zu den Kapitalerträgen. Gelingt es, diesen Standard weltweit zu etablieren und effizient zu nutzen, wird dadurch ein wesentliches Erhebungsproblem im Bereich der Kapitaleinkommensbesteuerung beseitigt.

Soweit Kapitalerträge an der Quelle besteuert werden und persönliche Steuermerkmale nur relevant sind, sofern der Empfänger der Kapitalerträge diese gegenüber der auszahlenden Stelle oder der Steuerbehörde offenlegt, sind für die Steuererhebung Informationen über die persönlichen Steuermerkmale des Empfängers der Kapitalerträge entbehrlich. Anders ist dies, sollten Kapitalerträge zusammen mit anderen Einkünften der tariflichen Einkommensteuer zu unterwerfen sein; besonders hohe Anforderungen an den Informationsfluss entstehen, wenn Unternehmensgewinne den Eigentümern direkt zugerechnet werden sollen. Dann erfordert die Besteuerung von Kapitalerträgen natürlicher Personen, dass die (letztbegünstigten) Unternehmenseigentümer den Finanzbehörden bekannt sind. Dies ist in der Realität mit Transparenzhemmnissen wie vielstufig aufgebauten Konzernen, Zwischengesellschaften, Treuhandkonstruktionen, Stiftungen, Inhaberaktien und Derivaten regelmäßig nicht der Fall. Hier wäre ein Eigentümerregister notwendig, das bis zur an einer Kapitalgesellschaft letztbeteiligten natürlichen Person reicht. Ein solches Register

[142] Vgl. Tanzi (1998).

existiert nicht für steuerliche Zwecke; allerdings besteht in Deutschland nach dem Geldwäschegesetz die Verpflichtung, ein Register der wirtschaftlichen Berechtigten zu führen (Transparenzregister, WiEReG in Österreich). Ein weltweites steuerliches Eigentümerregister[143] erfordert jedoch einen entsprechenden Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden, was derzeit wenig realistisch erscheint.

Bei der Besteuerung der Gewinne der Unternehmen gab es vergleichbare Erhebungsprobleme nie. Gleichwohl sieht der BEPS-Aktionsplan neue Dokumentationspflichten und eine damit verbundene intensivierte internationale Zusammenarbeit vor. Im Vordergrund steht hier ein (nicht zur Veröffentlichung vorgesehener) länderbezogener Bericht (Country-by-Country-Report) für die Steuerbehörden. Große multinationale Unternehmen müssen eine Übersicht erstellen, aus der u. a. in den einzelnen Ländern erzielte Gewinne und Umsätze sowie gezahlte Steuern hervorgehen. Die Steuerbehörde (in Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern, in Österreich das Bundesministerium für Finanzen) leitet den länderbezogenen Bericht an die Steuerbehörden anderer Staaten weiter, die am Informationsaustausch teilnehmen, und erhält im Gegenzug entsprechende Informationen von den Teilnehmerstaaten. Die Steuerbehörden können diese Daten nutzen, um die im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes angesetzten Verrechnungspreise für Leistungen innerhalb eines multinationalen Unternehmens zu beurteilen und damit die Gewinnaufteilung multinationaler Unternehmen besser zu kontrollieren.

Auf der anderen Seite erschweren digitale Geschäftsmodelle multinationaler Unternehmen (insbesondere der Internetunternehmen) den Staaten, in denen Leistungen den Kunden angeboten werden (Marktstaaten), die Besteuerung des zugehörigen Gewinns. Fehlen herkömmliche Anknüpfungspunkte in Form physischer Präsenz, so stellen sich neuartige Probleme der Steuererhebung. Das Umsatzsteuergesetz begegnet derartigen Problemen durch eine Meldepflicht für eine Reihe von Leistungen, darunter auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen. Für Zwecke der Ertragsbesteuerung gibt es entsprechende Registrierungs- und Meldepflichten nicht, sie sind aber denkbar, wenn es zu einer Ausweitung des Gewinnsteueranspruchs in den Marktstaaten kommt.[144] Die Kontrolle der Erfüllung solcher Pflichten und die Durchsetzung des Steueranspruchs für alle betroffenen Unternehmen könnte die Steuerbehörden vor allem bei Geschäften mit privaten Kunden vor Informationsprobleme stellen, die nur schwer zu überwinden sind. Eine (vorläufige) Beschränkung auf große Unternehmen und die Nutzung des dort schon vereinbarten Informationsaustauschs könnte angezeigt sein.

Es ist absehbar, dass Leistungen zukünftig vermehrt über Online-Plattformen vermittelt werden (wie etwa Vermietungsleistungen über Airbnb).[145] Bei den Erbringern der Leistung kann es sich um Privatpersonen handeln, die über die Plattform ihre Dienste anbieten und gelegentlich tätig werden. Die erzielten Entgelte unterliegen beim Erbringer der Leistung grundsätzlich der Einkommensteuer. Jedoch besteht die Gefahr erheblicher Aufkommensverluste, wenn den Betreiber der Plattform keinerlei steuerliche Pflichten treffen, welche die Einhebung der Einkommensteuer auf die

[143] Vgl. Zucman (2014) zur Forderung nach Einrichtung eines weltweiten Finanzregisters.

[144] Vgl. Schreiber und Fell (2017, S. 111).

[145] Vgl. Bräutigam et al. (2019).

Entgelte aus der vermittelten Leistung sicherstellt. Hier bietet sich eine Verpflichtung der Plattform zur Informationsübermittlung an die Finanzbehörden oder zum Einbehalt einer (anrechenbaren) Abzugsteuer an.

4.2 Umsatzbesteuerung

Obwohl die Umsatzsteuer grundsätzlich als einfach zu erhebende Steuer gilt, weil der Vorsteuerabzug einen Anreiz zur wahrheitsgemäßen Deklaration der Steuer schafft, gibt es doch Probleme bei der Steuererhebung. Aufkommensrisiken infolge von Vollzugsdefiziten drohen der Umsatzsteuer zum einen durch den Grenzausgleich innerhalb der EU und zum anderen durch neuartige digitale Geschäftsmodelle, die die legale und illegale Steuervermeidung insbesondere auf dem Gebiet der Umsatzsteuer erleichtern.

Der innereuropäische Grenzausgleich kann durch illegale Praktiken ausgehebelt werden, die zur Folge haben, dass der Exportstaat die Umsatzsteuer beim Grenzübertritt erstattet, jedoch im Importstaat die korrespondierende Zahlung der Umsatzsteuer nicht stattfindet, weil die Umsatzsteuer für die dem Import folgende Leistung zwar in Rechnung gestellt, aber nicht abgeführt wird. Es gibt gesetzliche Regelungen, die diesen Umsatzsteuerbetrug erschweren sollen. Dazu gehört der Reverse Charge Mechanismus, der den Empfänger (und nicht den Lieferer) verantwortlich für die Abführung der Umsatzsteuer macht. Zudem betreiben die Mitgliedstaaten ein Frühwarnsystem; dennoch dürfte der Umsatzsteuerausfall erheblich sein.[146]

Digitale Geschäftsmodelle stellen die Umsatzsteuer vor neuartige Erhebungsprobleme. Konsumenten können über das Internet digitale Leistungen von Unternehmen beziehen, die keinerlei physische Präsenz im Land der Leistungserbringung haben. Die Gesetzgeber haben hier bereits reagiert. Für elektronische Dienstleistungen, die im Staat der Leistungserbringung steuerpflichtig sind (§ 3a Abs. 5 dUStG, § 3a Abs. 13 öUStG), gibt es Meldepflichten. Zur Verringerung der Befolgungskosten genügt die Meldung in einem Mitgliedstaat der EU (Mini-one-stop-shop). Diese Regeln gelten sowohl für in der EU als auch (nach erfolgter Registrierung) für in Drittstaaten ansässige Unternehmer. Soweit die Unternehmen den Meldepflichten nachkommen und soweit die Nichteinhaltung wirksam überwacht und geahndet werden kann, ist mit dieser Maßnahme sichergestellt, dass Konsumenten in der digitalen Ökonomie keine umfangreichen zusätzlichen Möglichkeiten erlangen, nicht besteuerten Konsum zu tätigen.[147]

Auch die wachsende Bedeutung des Onlinehandels bedroht das Umsatzsteueraufkommen. Der Import von Gütern aus Drittstaaten (wie China) hat deutlich zugenommen. Auf die Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer auf Güter mit geringem Wert wird aufgrund der dabei entstehenden Erhebungskosten verzichtet; die Freigrenze

[146] Vgl. Bundesrechnungshof (2015, S. 6); die Europäische Kommission schätzt den jährlichen gesamten Umsatzsteuerausfall innerhalb der EU für das Jahr 2012 auf etwa 16 % des gesamten Umsatzsteueraufkommens (ca. 177 Mrd. €); IHS und CASE, schätzen die Umsatzsteuerlücke für das Jahr 2017 in der EU auf 137,5 Mrd. €; vgl. CASE (2019, S. 8, 16). Die Umsatzsteuerlücke bezeichnet die Differenz zwischen der nach dem Gesetz geschuldeten Umsatzsteuer und der tatsächlich erhobenen Umsatzsteuer.

[147] Vgl. OECD (2019e, S. 84) zu den Aufkommenswirkungen.

der Einfuhrumsatzsteuer für Importe aus dem Drittstaatsgebiet beträgt 22 € (§ 1a dEUStBV, § 6 Abs. 4 Z 9 öUStG). Diese Freigrenze erzeugt einen Anreiz zur Unterdeklaration von Gegenständen bei der Einfuhr; zudem haben heimische Händler einen Anreiz, entsprechende Lieferungen aus Drittstaaten heraus zu tätigen.[148] Die Abschaffung der Freigrenze der Einfuhrumsatzsteuer würde dem zwar legislatorisch entgegenwirken, jedoch ist zweifelhaft, ob damit das bestehende Vollzugsdefizit dieses Massenverfahrens wirksam zu bekämpfen ist. Denn auch bei der Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer auf Güter, deren Wert über der Freigrenze liegt, gibt es offenbar erhebliche Lücken.[149]

Maßnahmen zur Überwindung des Vollzugsdefizits können sich den Umstand zu Nutze machen, dass Unternehmen private Konsumenten weltweit über digitale Handelsplattformen erreichen, deren Bedeutung kontinuierlich wächst. Die OECD geht davon aus, dass etwa zwei Drittel aller Lieferungen im Onlinehandel über digitale Handelsplattformen abgewickelt werden.[150] Es liegt nahe, diese Handelsplattformen in die Erfüllung umsatzsteuerlicher Pflichten einzubeziehen. Eine Richtlinie der Europäischen Union[151] sieht ab dem Jahr 2021 besondere Aufzeichnungspflichten für Handelsplattformen im Bereich des innergemeinschaftlichen Handels sowie den Einbezug von Handelsplattformen in eine fingierte umsatzsteuerliche Lieferkette beim Handel mit Drittländern vor. Mittels der Lieferfiktion wird die Handelsplattform, über welche die Ware verkauft wurde, wie ein Unternehmer behandelt, der Waren beschafft und steuerpflichtig an den Kunden weiterveräußert. Bei Kleinsendungen aus Drittländern soll dieses System für Warenimporte bis zu 150 € gelten. Der deutsche und der österreichische Gesetzgeber haben bereits durch die Einbindung von Handelsplattformen in die Erhebung der Umsatzsteuer reagiert. Es gelten Aufzeichnungspflichten für Betreiber von elektronischen Marktplätzen (§ 22f UStG in Deutschland, § 18 Abs. 11 UStG in Österreich). Nach deutschem und österreichischem Recht haften diese Betreiber für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers, der den Marktplatz für diese Lieferung genutzt hat (§ 25e dUStG, § 3 Abs. 3a öUStG).[152]

Gelingt die Verbesserung der Steuererhebung in dem vermutlich wachsenden Bereich der digitalen Leistungserbringung und des Onlinehandels, so dürfte die zentrale Rolle der Umsatzsteuer für das Steueraufkommen nicht gefährdet sein. Da die Mitgliedstaaten der EU bei der Steuererhebung kooperieren können, spricht vieles dafür, dass Unternehmen, die in der EU ansässig sind, wirksam überwacht werden können. Ob dies auch für Unternehmen gelingt, die in Drittstaaten ansässig sind, lässt sich schwerer beurteilen, da hier vergleichbare Möglichkeiten kooperativer Steuererhebung nicht bestehen.

[148] Vgl. OECD (2019e, S. 84).

[149] Vgl. OECD (2019g, S. 16).

[150] Vgl. OECD (2019g, S. 14).

[151] Vgl. Europäische Union (2017).

[152] Vgl. Ismer (2018, S. 938 ff.) zum E-Commerce-Paket.

4.3 Mögliche Entwicklungen

Die Erhebung von Steuern setzt einen kontinuierlichen Informationsfluss zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden voraus. Die im Zuge der Digitalisierung der Ökonomie verfügbaren Informationstechnologien tragen dazu bei, diesen Informationsfluss zu erleichtern. Neue Informationstechnologien können aber auch Ursache neuartiger Erhebungsprobleme sein. Deshalb wirft die Digitalisierung die Frage auf, wie die Steuererhebung durch die neuen informationstechnischen Möglichkeiten verändert wird. Soll der Fiskus lediglich auf die geänderten Rahmenbedingungen reagieren oder soll er neue Formen der Steuererhebung entwickeln? Dabei handelt es sich nicht nur um eine Frage der technischen Machbarkeit, sondern um eine bedeutsame steuerpolitische Entscheidung, die auch unter Abwägung der Datenschutzbedürfnisse der Steuerpflichtigen und der Sicherstellung des Steueranspruchs des Fiskus zu treffen ist.

Mit der zunehmenden Digitalisierung von Geschäftsmodellen wächst die elektronische Abwicklung von Zahlungen. Der Anteil (anonymer) Bargeldzahlungen verringert sich. Technisch ergeben sich daraus Möglichkeiten einer intensivierten Überwachung von Zahlungsvorgängen für steuerliche Zwecke, was den Steuervollzug grundsätzlich erleichtern würde. Erforderlich wäre die Überwachung von Zahlungsdienstleistern, seien dies Banken, Kreditkartenunternehmen oder Dienstleister wie Google Pay, Apple Pay oder WeChat Pay. Dies würde das Bankgeheimnis nahezu vollständig aushöhlen. Selbst die Erhebung von Quellensteuern für bestimmte Zahlungen bei Zahlungsabwicklern wäre dann vorstellbar.

Für die Zahlungsabwicklung könnten auch digitale Währungen (Kryptowährungen) an Bedeutung gewinnen, weil sich der globale Handel und die damit verbundenen Geldströme zunehmend in das Internet verlagern. Kryptowährungen mit niedrigen Transaktionsaktionskosten würden globale Transaktionen unabhängig von herkömmlichen Währungen machen, die bisher als Leitwährung fungieren. Kryptowährungen können von privaten Unternehmen, aber auch von Notenbanken geschaffen werden. Für die Steuererhebung stellen Kryptowährungen nur dann ein Problem dar, wenn sie privatwirtschaftlich bereitgestellt werden und sich Konten und Zahlungen in Kryptowährung einer Überwachung durch Steuerbehörden entziehen könnten.[153] In diesem Fall bedrohte die Verbreitung privat geschaffener Kryptowährungen vor allem das Umsatzsteueraufkommen. Stellt die Regulierung dagegen sicher, dass die Identität eines Kryptowährungskontos den Steuerbehörden bekannt ist, wird die Erhebung von Steuern deutlich erleichtert, da die gesamte Zahlungshistorie seit der Einrichtung des Kontos nachvollzogen werden kann.

Ein neuartiges Problem entsteht auch, wenn digitale Leistungen gegen die Zurverfügungstellung von Daten in Anspruch genommen werden. Dies betrifft vor allem die Umsatzsteuer. Es ist offen, ob ohne monetäres Entgelt erbrachte elektronische Dienstleistungen wie Kartendienste, Streaming, E-Mail oder Cloud-Speicherplatz, für deren Nutzung Konsumenten ihre persönlichen Daten zur Verfügung stellen, als Umsatz zu qualifizieren sind und wie gegebenenfalls die Bewertung der Leis-

[153] Vgl. Deutsche Bundesbank (2019b) zur geplanten privaten Kryptowährung Libra; die Bundesbank äußert aus geldpolitischen Gründen Skepsis, thematisiert jedoch keine steuerlichen Probleme.

tung erfolgt.[154] Sollte die Steuerbarkeit gegeben sein, stellt sich die Frage nach der Durchsetzung des Steueranspruchs. Da die am Leistungsaustausch teilnehmenden Personen nicht notwendigerweise bekannt sind, ist eine Zurechnung der Transaktion zu bestimmten Personen schwierig oder unmöglich. Wegen der sehr großen Anzahl solcher Transaktionen könnte der Steuervollzug selbst dann scheitern, wenn die einzelnen Transaktionen, wie die Abfrage bei einer Suchmaschine oder die Benutzung einer Online-Landkarte, identifiziert werden können.

Neuartige digitale Geschäftsmodelle könnten zu einer Verschiebung des Umsatzsteueraufkommens beitragen. Der vermehrte Einsatz von 3D-Druckern könnte bewirken, dass ein größerer Teil der Wertschöpfung im Staat der Abnehmer stattfindet[155] und sich Umsatzsteueraufkommen in diesen Staat verlagert. Leistungen könnten sogar im nicht umsatzsteuerbaren Bereich erbracht werden, wenn der 3D-Druck direkt beim Konsumenten stattfindet.[156]

Die Erhebungsprobleme, die sich im Zusammenhang mit digitalen Geschäften ergeben, dürften dazu führen, dass vermehrt Dritte in die Erhebung der Steuern eingeschaltet werden. Denkbar ist, die Betreiber von App-Stores oder andere Anbieter von Internetleistungen und Mobilfunkanbieter in das Besteuerungsverfahren einzubeziehen.[157] Diese Entwicklung würde sich nahtlos in die bereits seit langem genutzten Erhebungsmethoden in Massenverfahren einfügen: Arbeitgeber sind für die Berechnung und Abführung der Lohnsteuer verantwortlich, Unternehmen für die Umsatzsteuer, Banken für die Kapitalertragsteuer, Notare für die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer in Österreich. Betreiber von digitalen Handelsplattformen haften für die Umsatzsteuer, die von Unternehmen geschuldet wird, welche diese Plattformen nutzen. Konsistent mit dieser Entwicklung ist die Verpflichtung von Beratern und Finanzdienstleistern, bestimmte von ihnen angebotene „aggressive grenzüberschreitende Steuerplanungsgestaltungen“ den Steuerbehörden mitzuteilen, um einen entsprechenden internationalen Informationsaustausch zu etablieren.[158]

Im Lichte dieser Beobachtungen ist zu erwarten, dass Steuergesetzgeber zur Sicherstellung des Steueranspruchs weiterhin vorrangig bewährte fiskalische Maßnahmen wie Quellensteuern, Auskunftspflichten, internationale Amtshilfe und Informationsaustausch, Einbeziehung von Dritten in die Steuererhebung sowie Ausdehnung der Haftung von Dritten für fremde Steuern intensivieren werden. Parallel zu diesen klassischen Maßnahmen könnten zukünftig aber auch verstärkt kooperative Ansätze gewählt werden, die auch auf Einsichten der Steuerpsychologie beruhen.[159] Ein Beispiel hierfür sind Horizontal Monitoring-Programme oder Enhanced Relationship

[154] Vgl. Aigner et al. (2017) und die dort zitierten Quellen für die Diskussion in Österreich.

[155] Vgl. ING (2017) zu Schätzungen, dass der Welthandel je nach der Wachstumsrate des 3D-Drucks im Jahr 2060 um 23 % oder im Jahr 2040 um 41 % schrumpfen wird; industrielle Ausrüstungsgüter, Fahrzeuge und Konsumgüter werden danach wesentlich zu diesem Rückgang beitragen.

[156] Vgl. Scheffler und Mair (2018, S. 269 ff.) Die direkte Erbringung der Leistung beim privaten Kunden verwehrt dem Ansässigkeitsstaat des Kunden den umsatzsteuerlichen Zugriff auf die erbrachte Leistung, wenn weder ein inländisches Unternehmen in die Leistungserbringung eingeschaltet ist, noch eine Grenzkontrolle erfolgt.

[157] Die oben erwähnte Digitalsteuer (Digital Service Tax) kann in diesem Zusammenhang gesehen werden.

[158] Vgl. OECD (2015c), Europäische Union (2018).

[159] Vgl. Kirchler et al. (2008).

Tax Compliance-Programme in verschiedenen Staaten, welche die Steuererhebung durch eine zeitnahe und vertrauensvolle Betriebsprüfung erleichtern sollen.[160]

5 Ergebnisse und Schlussfolgerungen

Wir untersuchen die voraussichtlichen Auswirkungen der zunehmenden Ausbreitung digitaler Geschäftsmodelle, der häufig konstatierten ökonomischen Ungleichheit und des globalen Klimawandels auf die Grundstrukturen des Steuersystems in Deutschland und in Österreich im Kontext der internationalen Mobilität der Steuerbasen. Wir gelangen zu den folgenden Ergebnissen:

1. Die Digitalisierung der Wirtschaft erschwert wegen abnehmender physischer Präsenz und zunehmender internationaler Mobilität die Besteuerung mobiler Steuerbasen.
2. Arbeitseinkommen sind international wenig mobil. Steuern auf Arbeitseinkommen werden deswegen eine wesentliche Säule des Steuersystems bleiben. Zu beachten ist aber, dass hohe Steuern auf Arbeitseinkommen negative Arbeitsanreize (bis hin zur Schwarzarbeit) zur Folge haben.
3. Auch die Umsatzsteuer, die den lokalen Konsum trifft, wird ihre Bedeutung für das Steuersystem behalten. Hier gilt es, die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer zu stärken, indem Ausnahmen beseitigt und Ermäßigungen reduziert werden.
4. Ungeachtet der Bestrebungen der OECD ist ein Ende des Steuerwettbewerbs bei der Besteuerung mobiler Unternehmensgewinne derzeit noch nicht absehbar. Die Besteuerung der Unternehmensgewinne sollte daher stärker auf die weitgehend immobilen, letztbegünstigten natürlichen Personen ausgerichtet sein.
5. Zur steuerlichen Korrektur der Vermögensungleichheit sind nicht alle Steuern auf Vermögen geeignet: Die Grundsteuer kann im Steuerwettbewerb zwar weitgehend ohne negative Investitionseffekte erhoben werden, dient aber nicht der Umverteilung. Dafür kann am ehesten die Erbschaft- und Schenkungsteuer herangezogen werden; die Verschonung von Unternehmensvermögen ist damit aber nicht zu vereinbaren. Gegen die Vermögensteuer sprechen vor allem der zu enge steuerliche Vermögensbegriff, die Ausweichmöglichkeiten aufgrund der internationalen Mobilität und die hohen Erhebungs- und Befolgungskosten.
6. Sofern die Besteuerung dem Klimaschutz dienstbar gemacht wird (man also auf ein Emissionshandelssystem verzichtet oder es durch Steuern ergänzt), ist eine einheitliche (globale) Steuer auf die Emission von CO_2 erforderlich, deren Höhe sich jeweils nach der zu erreichenden Emissionsminderung richtet.
7. Die Digitalisierung der Ökonomie kann den Vollzug der Besteuerung erleichtern. Dies setzt eine Verbesserung des Informationsaustauschs zwischen den nationalen

[160] Vgl. OECD (2013) und Hardeck (2013) sowie De Simone et al. (2013) und Beck und Lisowsky (2014) für eine ökonomische Analyse. Ehrke-Rabel (2014) zur Verankerung des Horizontal Monitoring in Österreich nach einer längeren Pilotphase als „Begleitende Kontrolle“ in §§ 153a ff. BAO.

Steuerbehörden voraus. Wirksam sind auch Quellensteuern, Auskunftspflichten und die vermehrte Einbeziehung von Dritten in die Steuererhebung.

Im Steuerwettbewerb ist die Besteuerung der weltweiten Einkommen sehr viel schwieriger zu bewerkstelligen als die Besteuerung des lokalen Konsums. Solange der Steuerwettbewerb nicht wirksam durch internationale Kooperation eingedämmt wird, ist zu erwarten, dass international wenig mobile Steuerbasen vergleichsweise stärker belastet werden. Bei einem aufkommensneutralen Umbau des Steuersystems ist zu beachten, dass negative Anreizwirkungen und unerwünschte Verteilungsfolgen nicht nur durch die internationale Mobilität der Steuerbasen entstehen. Das gilt besonders für die Besteuerung der Arbeitseinkommen und des Konsums, wo es beachtliche nationale Ausweichmöglichkeiten durch Lücken in der Steuererhebung gibt. Ein aufkommensneutraler ökologischer Umbau des Steuersystems muss in Rechnung stellen, dass Umweltsteuern auf kurze und mittlere Sicht nicht oder nur sehr schwer ausgewichen werden kann; dies erfordert daher entsprechende Entlastungen, etwa durch Abbau anderer Verbrauchsteuern, um nicht die Akzeptanz des Steuersystems insgesamt zu gefährden.

Auch wenn Steuerwettbewerb, Digitalisierung der Ökonomie, Umverteilungsziele und Klimawandel und auf absehbare Zeit die Steuersysteme prägen werden, darf dies den Steuergesetzgeber nicht dazu veranlassen, Steuerideale wie Entscheidungsneutralität völlig aufzugeben. Vielmehr sollte das Steuersystem der Zukunft so weit als möglich steuerliche Verzerrungen von Investitionen und deren Finanzierung vermeiden. Ein investitionsfreundliches Steuersystem ist ein wesentlicher Beitrag zum Erhalt bestehender und zur Schaffung neuer Arbeitsplätze und damit zur allgemeinen Wohlfahrt.

Funding Open access funding provided by Austrian Science Fund (FWF).

Open Access Dieser Artikel wird unter der Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz veröffentlicht, welche die Nutzung, Vervielfältigung, Bearbeitung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor(en) und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und angeben, ob Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Artikel enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist für die oben aufgeführten Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des jeweiligen Rechteinhabers einzuholen.

Weitere Details zur Lizenz entnehmen Sie bitte der Lizenzinformation auf http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.de.

Interessenkonflikt R. Niemann und U. Schreiber geben an, dass kein Interessenkonflikt besteht.

Literatur

Aigner, Dietmar, Peter Bräumann, Georg Kofler, und Michael Tumpel. 2017. Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet, Unterliegen Gratis-Dienste und Apps der Umsatzsteuer? *Steuer- und Wirtschaftskartei* 92(6):349–357.

Akerlof, George, et al. 2019. Economists' Staement on carbon dividends. https://www.econstatement.org. Zugegriffen: 13. Nov. 2019.

Allcott, Hunt, Benjamin Lockwood, und Dmitry Taubinsky. 2019. *Should we tax sugar-sweetened beverages? An overview of theory and evidence*. NBER Working Paper 25842. http://www.nber.org/papers/w25842.

Arbeitskreis Steuern der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V.. 2018. Kapitel 7. Digitalisierung und Besteuerung. Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation. *ZfbF-Sonderheft* 72(17):123–142.

Arbeitskreis Verrechnungspreise der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V.. 2018. Kapitel 8. Herausforderungen neuer digitaler Geschäftsmodelle für die Bestimmung von Verrechnungspreisen. Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation. *ZfbF-Sonderheft* 72(17):143–165.

Armstrong, Christopher, Jennifer Blouin, und David Larcker. 2012. The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics* 53:391–411.

Arntz, Melanie, Terry Gregory, und Ulrich Zierahn. 2016. *The risk of automation for jobs in OECD countries: a comparative analysis, OECD social, employment and migration*. Working Papers No. 189.

Austin, Chelsea R., und Ryan J. Wilson. 2017. An examination of reputational costs and tax avoidance: evidence from firms with valuable consumer brands. *Journal of the American Taxation Association* 39:67–93.

Beck, Paul J., und Petro Lisowsky. 2014. Tax uncertainty and voluntary real-time tax audits. *The Accounting Review* 89(3):867–901.

Becker, Johannes, und Joachim Englisch. 2017. Ein größeres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co. *Wirtschaftsdienst* 97(11):801–808.

Becker, Johannes, und Joachim Englisch. 2018. EU digital services tax: a populist and flawed proposal. *Kluwer International Tax Blog*. March 16. 2018. http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/ . Zugegriffen: 19. Juli 2019.

Bentick, Brian L. 1979. The impact of taxation and valuation practices on the timing and efficiency of land use. *Journal of Political Economy* 87(4):859–868.

Bräutigam, Rainer, Christopher Ludwig, und Christoph Spengel. 2019. *Steuerlicher Reformbedarf bei Service-Plattformen, Eine Analyse anhand des deutschen Airbnb-Marktes*. Mannheim: ZEW.

Bräutigam, Rainer, Thomas Schwab, Christoph Spengel, und Kathrin Stutzenberger. 2017. *Die Vermögensteuer im internationalen Vergleich*. München: ZEW Mannheim, Stiftung Familienunternehmen.

Buettner, Thiess, Nadine Riedel, und Marco Runkel. 2011. Strategic consolidation under formula apportionment. *National Tax Journal* 64(2:1):225–254.

Bundesministerium für Finanzen. 2019a. Brutto-Netto-Rechner. https://rechner.cpulohn.at/bmf.gv.at/familienbonusplus/#bruttoNettofamilienbonus. Zugegriffen: 17. Feb. 2020.

Bundesministerium für Finanzen. 2019b. *EAS Express Antwort Service*. BMF-010221, 0323-IV, 8, 2018, EAS 3415, 27.06.2019.

Bundesrat. 2019. Klimapaket, Vermittlungsausschuss erzielt Kompromiss zum Klimapaket. https://www.bundesrat.de/SharedDocs/pm/2019/015.html. Zugegriffen: 21. Jan. 2020.

Bundesrechnungshof. 2015. *Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe Österreichs (Der Rechnungshof), Ungarns (Állami Számvevöszék), Deutschlands (Bundesrechnungshof), über die Prüfung von EUROFISC – ein multilaterales Frühwarnsystem der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs.* Bonn. 2. Oktober 2015.

Bundesregierung. 2019. *Klimaschutzprogramm 2030 der Bundesregierung zur Umsetzung des Klimaschutzplans 2050*. Zugegriffen: 19. November 2019.

CASE. 2019. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. TAXUD. 2015:CC:131. Warsaw: CASE.

Chen, Shuping, Xia Chen, Qiang Cheng, und Terry Shevlin. 2010. Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics* 95:41–61.

Corlett, W.J., und D.C. Hague. 1953. Complementarity and the excess burden of taxation. *Review of Economic Studies* 21:21–30.

De Mooij, A. Ruud, und Sjef Ederveen. 2008. Corporate tax elasticities: a reader's guide to empirical findings. *Oxford Review of Economic Policy* 24(4):680–697.

Deutsche Bundesbank. 2019a. *Monatsbericht Oktober 2019*. Frankfurt: Deutsche Bundesbank.

Deutsche Bundesbank. 2019b. *Monatsbericht Juli 2019*. Frankfurt: Deutsche Bundesbank.

Deutscher Bundestag. 2019. *Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU, CSU und SPD. Entwurf eines Gesetzes über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen (Brennstoffemissionshandelsgesetz – BEHG). Drucksache 19, 14746*

Devereux, Michael P., und John Vella. 2018. Implications of digitalization for international tax reform. *intertax* 46:550–559.

Devereux, Michael P., Alan J. Auerbach, Michael Keen, Paul Osterhuis, Wolfgang Schön, und John Vella. 2019. *Residual profit allocation by income*. University of Oxford Working Paper, WP 19:1.

Diamond, Peter A., und James A. Mirrlees. 1971. Optimal taxation and public production I: production efficiency. *American Economics Review* 61:8–27.

Dietrich, Maik, und Dirk Kiesewetter. 2007. Auswirkungen einer Common Consolidated Tax Base auf Investitionsentscheidungen der Multinationalen Unternehmung. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 59(5):498–516.

Dietrich, Maik, und Dirk Kiesewetter. 2011. Simultane Investitions- und Finanzierungsentscheidungen einer multinationalen Unternehmung bei Anwendung des Einheitsprinzips. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 63(1):101–117.

Doralt, Werner, und Hans-Georg Ruppe. 2019a. *Steuerrecht*, 12. Aufl., Bd. 1. Wien: Manz.

Doralt, Werner, und Hans-Georg Ruppe. 2019b. *Steuerrecht*, 8. Aufl., Bd. 2. Wien: Manz.

Dyreng, Scott D., Michelle Hanlon, und Edward L. Maydew. 2010. The effects of executives on corporate tax avoidance. *The Accounting Review* 85(4):1163–1189.

Dyreng, Scott D., Jeffrey L. Hoopes, und Jaron H. Wilde. 2016. Public pressure and corporate tax behavior. *Journal of Accounting Research* 54:147–186.

Ehrke-Rabel, Tina. 2014. Horizontal Monitoring – Neue Wege in der Praxis der Betriebsprüfung. In *Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern*. Wiener Bilanzrechtstage., Hrsg. Romuald Bertl, et al., 229–250. Wien: Linde.

Eichfelder, Sebastian. 2010. *Folgekosten der Besteuerung aus entscheidungstheoretischer Perspektive*. Nürnberg: Nürnberger Steuergespräche e. V..

Engels, Wolfram, und Wolfang Stützel. 1968. *Teilhabersteuer, Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts*. Frankfurt: Fritz Knapp Verlag.

Europäische Kommission. 2001. *Commission staff working paper: company taxation in the internal market*. COM:2001:582 final. Brüssel: Europäische Kommission.

Europäische Kommission. 2011. *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*. KOM:2011:121 endgültig. Brüssel: Europäische Kommission.

Europäische Kommission. 2014. Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28.05.2014. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf. Zugegriffen: 13. Jan. 2020.

Europäische Kommission. 2016. *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*. KOM:2016:685 final. Brüssel: Europäische Kommission.

Europäische Kommission. 2018a. *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz*. COM:2018:147 final. Brüssel: Europäische Kommission.

Europäische Kommission. 2018b. *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen*. COM:2018:148 final. Brüssel: Europäische Kommission.

Europäische Kommission. 2018c. *Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, den Ausschuss der Regionen und die Europäische Investitionsbank: Ein sauberer Planet für alle, Eine Europäische strategische, langfristige Vision für eine wohlhabende, moderne, wettbewerbsfähige und klimaneutrale Wirtschaft.* COM:2018:773 final. Brüssel: 28. November 2018.

Europäische Union. 2016. *Richtlinie (EU) 2016, 1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts*. Amtsblatt der Europäischen Union., L193:1–L193:14.

Europäische Union. 2017. *Richtlinie (EU) 2017, 2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006, 112, EG und der Richtlinie 2009, 132, EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen.* Amtsblatt der Europäischen Union. L 348:7. 29. Dez. 2017.

Europäische Union. 2018. *Richtlinie (EU) 2018, 822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011, 16, EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen*. Amtsblatt der Europäischen Union., L139:1–L139:13.

Feld, Lars P., und Jost H. Heckemeyer. 2011. FDI and taxation: a Meta-study. *Journal of Economic Surveys* 25(2):233–272.

Fischer, Lutz, und Perygrin Warneke. 1974. *Grundlagen der internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*. Berlin: Schmidt.

Fischer, Lutz, Hans-Jochen Kleineidam, und Perygrin Warneke. 2005. *Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 5. Aufl., Berlin: Erich Schmidt.

Frey, Carl Benedikt, und Michael Osborne. 2017. The future of employment: How susceptible are jobs to computerisation? *Technological Forecasting and Social Change* 114:254–280.

Fuest, Clemens. 2017. Taugt Neutralität als Leitlinie der Steuerpolitik? In *Kernfragen der Unternehmensbesteuerung*. Symposium für Ulrich Schreiber zum 65. Geburtstag., Hrsg. Holger Kahle, Michael Overesch, Martin Ruf, und Christoph Spengel, 29–40. Wiesbaden: Springer Gabler.

Fullerton, Don, Andrew Leicester, und Stephen Smith. 2010. Environmental taxes. In *Dimensions of tax design, the mirrlees review*, Hrsg. James Mirrlees, 423–518. Oxford, New York: Oxford University Press.

Gaertner, Fabio B. 2014. CEO after-tax compensation incentives and corporate tax avoidance. *Contemporary Accounting Research* 31:1077–1102.

Gallemore, John, Edward L. Maydew, und Jacob R. Thornock. 2014. The reputational costs of tax avoidance. *Contemporary Accounting Research* 31:1103–1133.

Goncharov, Igor, und Martin Jacob. 2014. Why do countries mandate accrual accounting for tax purposes? *Journal of Accounting Research* 52(5):1127–1163.

Goolsbee, Austan, und Edward L. Maydew. 2000. Coveting thy neighbor's manufacturing: the dilemma of state income apportionment. *Journal of Public Economics* 75:125–143.

Gordon, Roger, und John D. Wilson. 1986. An examination of multijurisdictional corporate income taxation under formula apportionment. *Econometrica* 54(6):1357–1373.

Graham, John R., Michelle Hanlon, Terry Shevlin, und Shroff Nemit. 2014. Incentives for tax planning and avoidance: evidence from the field. *The Accounting Review* 89:991–1023.

Gupta, Sanjay, und Mary Ann Hofmann. 2003. The effect of state income tax apportionment and tax incentives on new capital expenditures. *Journal of the American Taxation Association* 25(Supplement):1–25.

Haavio, Markus, und Kaisa Kotakorpi. 2011. The political economy of sin taxes. *European Economic Review* 55:575–594.

Haavio, Markus, und Kaisa Kotakorpi. 2016. Sin taxes revisited. *Journal of Public Economics* 144:40–51.

Hanlon, Michelle, und Shane Heitzman. 2010. A Review of Tax Research. *Journal of Accounting and Economics* 50(2–3):127–178.

Hardeck, Inga. 2013. Kooperative Compliance Programme zwischen Finanzverwaltungen und Unternehmen, Zukunft oder Sackgasse? – Eine international vergleichende Untersuchung. *Steuer und Wirtschaft* 90:156–172.

von Hayek, Friedrich A. 2005. Die Verfassung der Freiheit. In *Gesammelte Schriften in deutscher Sprache*, 4. Aufl., Hrsg. Reinhold Veit, Alfred Bosch, und Friedrich A. von Hayek. Tübingen: Mohr Siebeck.

Heckemeyer, Jost H., und Michael Overesch. 2017. Multinationals' profit response to tax differentials: effect size and shifting channels. *Canadian Journal of Economics* 50(4):965–994.

Hines, James R., Jr.. 2010. Income misattribution under formula apportionment. *European Economic Review* 54:108–120.

Homburg, Stefan. 2015. *Allgemeine Steuerlehre*, 7. Aufl., München: Vahlen.

Hsieh, Tien-Shih, Zhihong Wang, und Sebahattin Demirkan. 2018. Overconfidence and tax avoidance: the role of CEO and CFO interaction. *Journal of Accounting and Public Policy* 37:241–253.

Hundsdoerfer, Jochen, Dirk Kiesewetter, und Caren Sureth. 2008. Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 78:61–139.

ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e. V.. 2018. *Die Besteuerung der Digitalwirtschaft, Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer*. ifo-Studie im Auftrag der IHK für München und Oberbayern.

ING. 2017. Economic and Financial Analysis, 3D printing: a threat to global trade. September 2017. https://www.ingwb.com/media/2088633/3d-printing-report-031017.pdf. Zugegriffen: 18. Nov. 2019.

Institute for Fiscal Studies. 2011. Tax by design. http://www.ifs.org.uk/docs/taxbydesign.pdf. Zugegriffen: 24. Juli 2019.

International Monetary Fund. 2019a. *IMF Country Report No. 19:214*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.

International Monetary Fund. 2019b. Fiscal monitor: how to mitigate climate change, october 2019. https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/09/12/fiscal-monitor-october-2019#Mitigating%20Climate%20Change/. Zugegriffen: 13. Nov. 2019.

Ismer, Roland. 2018. Entwicklungslinien der Umsatzsteuer. UmsatzsteuerForum e. V. In *100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, 935–954. Köln: Otto Schmidt. Festschrift.

Jacob, Martin, Roni Michaely, und Maximilian A. Müller. 2019. Consumption taxes and corporate investment. *Review of Financial Studies* 32(8):3144–3182.

Jacobs, Otto H. 1983. *Internationale Unternehmensbesteuerung*. Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen mit Auslandsbeziehungen. München: C.H. Beck.

Jacobs, Otto H., und Christoph Spengel. 1995. Besteuerung deutscher Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich. *Die Betriebswirtschaft* 55:431–451.

Jacobs, Otto H., und Alfred Storck. 1977. Tochterkapitalgesellschaft oder Betriebsstätte im Ausland? Eine Analyse der internationalen Unternehmensbesteuerung. *Die Betriebswirtschaft* 37:379–397.

Jacobs, Otto H., Dieter Endres, und Christoph Spengel. 2016. *Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland*, 8. Aufl., München: C.H. Beck.

Johansson, Åsa Skeie, Sorbe Øystein Bieltvedt, und Carlo Stéphane Menon. 2017. *Tax planning by multinational firms: firm-level evidence from a cross-country database*. OECD Economics Department Working Paper 1355.

Karp, Larry, und Christian Traeger. 2018. *Prices versus quantities reassessed*. CESifo Working Paper No. 7331.

Keane, Michael P. 2011. Labor supply and taxes—a survey. *Journal of Economic Literature* 49(4):961–1075.

Keen, Michael, und Kai A. Konrad. 2013. The theory of international tax competition and coordination. *Handbook of Public Economics* 5:257–328.

Kettner-Marx, Claudia, und Daniela Kletzan-Slamanig. 2018. *Energy and carbon taxes in the EU empirical evidence with focus on the transport sector*. WIFO working papers, no. 555.

Khan, Mozaffar, Suraj Srinivasan, und Liang Tang. 2017. Institutional ownership and corporate tax avoidance: new evidence. *The Accounting Review* 92(2):101–122.

Kiesewetter, Dirk, und Uwe Schätzlein. 2019. Betriebliche Altersversorgung über Direktzusagen – privilegiert oder diskriminiert? *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 71:313–346.

Kiesewetter, Dirk, Tobias Steigenberger, und Matthias Stier. 2018. Can formula apportionment really prevent multinational enterprises from profit shifting? The role of asset valuation, intragroup debt, and leases. *Journal of Business Economics* 88:1029–1060.

Kirchler, Erich, Erik Hoelzl, und Ingrid Wahl. 2008. Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology* 29(2):210–225.

Klassen, Kenneth J., und Douglas A. Shackelford. 1998. State and provincial corporate tax planning: income shifting and sales apportionment factor management. *Journal of Accounting and Economics* 25:385–406.

Knirsch, Deborah, und Rainer Niemann. 2008. Harmonisierung der Europäischen Unternehmensbesteuerung durch die nachgelagerte Gesellschafterbesteuerung. In *Nachgelagerte Besteuerung und EU-Recht*, Hrsg. Clemens Fuest, Joachim Mitschke, 315–362. Baden-Baden: Nomos, Beck.

Koester, Allison, Terry Shevlin, und Daniel Wangerin. 2017. The role of managerial ability in corporate tax avoidance. *Management Science* 63(10):3285–3310.

Loukota, Helmut. 2001. Die Gründe für die Schaffung eines AStG. In *Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes – Grenzen der Gestaltung*, Hrsg. Wolfgang Gassner, Michael Lang, und Eduard Lechner, 15–36. Wien: Linde.

Maiterth, Ralf, Rainer Niemann, Kay Blaufus, Dirk Kiesewetter, Deborah Knirsch, Rolf König, Jochen Hundsdoerfer, Heiko Müller, Caren Sureth, und Corinna Treisch. 2006. arqus-Stellungnahme zur faktischen Abschaffung der Erbschaftsteuer für Unternehmer. *Der Betrieb* 59(2700):2702.

Manager-Magazin (Hrsg.). 2018. Höhere Steuern auf Gas, Strom und Sprit ausgesetzt, Macron macht Gelbwesten Zugeständnisse. manager magazin vom 04.12.2018. https://www.manager-magazin.de/politik/artikel/emmanuel-macron-steuererhoehung-nach-gelbwesten-protest-ausgesetzt-a-1241903.html. Zugegriffen: 30. Okt. 2019.

Mankiw, N. Gregory. 2014. One Way to Fix the Corporate Tax: Repeal It. *New York Times* 24.08.2014:BU7.

Martini, Jan Thomas. 2007. *Verrechnungspreise zur Koordination und Erfolgsermittlung*. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag.

Martini, Jan Thomas, Rainer Niemann, und Dirk Simons. 2012. Transfer pricing or formula apportionment? Tax-induced distortions of multinationals' investment and production decisions. *Contemporary Accounting Research* 29(4):1060–1086.

Martini, Jan Thomas, Rainer Niemann, und Dirk Simons. 2016. Tax-induced distortions of effort and compensation in a principal-agent setting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 27:26–39.

Mas-Colell, Andreu, Michael D. Whinston, und Jerry R. Green. 1995. *Microeconomic theory*. New York, Oxford: Oxford University Press.
Mills, David E. 1981. The non-neutrality of land value taxation. *National Tax Journal* 34:125–129.
Mintz, Jack, und Michael Smart. 2004. Income shifting, investment, and tax competition: theory and evidence from provincial taxation in Canada. *Journal of Public Economics* 88:1149–1168.
Mirrlees, James. 2010. *Dimensions of tax design. The mirrlees review*. Oxford, New York: Oxford University Press.
Mühlbacher, Stephan, und Maximilian Zieser. 2018. *Die Psychologie des Steuerzahlens*. Berlin: Springer.
Niemann, Rainer. 2001. *Neutrale Steuersysteme unter Unsicherheit*. Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.
Niemann, Rainer. 2010. Ökonomische Einsichten zur Vermögensteuer. *Steuer- und Wirtschaftskartei* 85(29):1233–1236.
O'Donoghue, Ted, und Matthew Rabin. 2006. Optimal sin taxes. *Journal of Public Economics* 90:1825–1849.
OECD. 1998. *Harmful tax competition: an emerging global issue*. Paris: OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/9789264162945-en.
OECD. 2013. *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris: OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/9789264200852-en.
OECD. 2015a. Erläuterung. OECD, G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf. Zugegriffen: 18. Juli 2019.
OECD. 2015b. *Aligning transfer pricing outcomes with value creation, actions 8-10—2015 final reports, OECD, G20 base erosion and profit shifting project*. Paris: OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/9789264241244-en.
OECD. 2015c. *Mandatory disclosure rules, action 12 – 2015b final report, OECD, G20 base erosion and profit shifting project*. Paris: OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/9789264241442-en. Zugegriffen: 25. Juli 2019.
OECD. 2019a. *Taxing wages 2019*. Paris: OECD Publishing.
OECD. 2019b. *Revenue statistics: comparative tables. OECD tax statistics (database)*. https://doi.org/10.1787/data-00262-en. Zugegriffen: 22. Juli 2019.
OECD. 2019c. *OECD, G20 Inclusive Framework on BEPS*. Progress report.
OECD. 2019d. Base erosion and profit shifting project public consultation document addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy. 13 February-6 march 2019. https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf. Zugegriffen: 22. Juli 2019.
OECD. 2019e. *Tax policy reforms 2019. OECD and selected partner economies*. Paris: OECD Publishing.
OECD. 2019f. *Programme of work to develop a consensus to the tax challenges arising from the Digitalisation of the economy*. OECD, G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD.
OECD. 2019g. *The role of digital platforms in the collection of VAT, GST on Online sales*. Paris: OECD Publishing.
OECD. 2019h. *Secretariat proposal for a "unified approach" under pillar one*. 9 October 2019–12 November 2019. Public consultation document.
OECD. 2019i. *Global anti-base erosion proposal ("GloBE")—pillar two*. 8 November 2019–2 December 2019. Public consultation document.
Olbert, Marcel, und Christoph Spengel. 2017. International taxation in the digital economy: challenge accepted? *World Tax Journal* 9(1):3–46.
Olbert, Marcel, Christoph Spengel, und Ann-Catherin Werner. 2019. Measuring and interpreting countries' tax attractiveness for investments in digital business models. *Intertax* 47(2):148–160.
Olsen, Kari J., und James Stekelberg. 2016. CEO narcissism and corporate tax policies. *Journal of the American Taxation Association* 38:1–22.
Overesch, Michael. 2016. Steuervermeidung multinationaler Unternehmen. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 17(2):129–143.
Pethig, Rüdiger, und Andreas Wagener. 2007. Profit tax competition and formula apportionment. *International Tax and Public Finance* 14(6):631–655.
Pigou, Arthur C. 1920. *The Economics of Welfare*. London: Macmillan.
Pinkernell, Reimar. 2012. Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne. *Steuer und Wirtschaft* 89:369–374.
Riedel, Nadine. 2010. The downside of formula apportionment: evidence on factor demand distortions. *International Tax and Public Finance* 17:236–258.
Rieke, Sabrina. 2015. *Verrechnungspreise im Spannungsfeld zwischen Konzernsteuerung und internationalem Steuerrecht*. Wiesbaden: Springer Gabler.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Max Planck Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung. 2016. *Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer.* Wiesbaden: Sachverständigenrat.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung. 2019. *Aufbruch zu einer neuen Klimapolitik. Sondergutachten*. Wiesbaden: Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

Sahm, Reiner. 2018. *Zum Teufel mit der Steuer! 5000 Jahre Steuern – ein langer Leidensweg der Menschheit*, 2. Aufl., Wiesbaden: Springer.

Sahm, Reiner. 2019. *Theorie und Ideengeschichte der Steuergerechtigkeit*. Wiesbaden: Springer Gabler.

Schanz, Deborah. 2018. Fallstricke einer Datensteuer. *Handelsblatt* vom 28.06.2018:48.

Schanz, Deborah, und Sebastian Schanz. 2011. *Business taxation and financial decisions*. Heidelberg, Berlin: Springer.

Scheffler, Wolfram, und Johanna Hey. 2019. *Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz*. ifst-Schrift 530. Berlin: Institut Finanzen und Steuern.

Scheffler, Wolfram, und Christina Mair. 2018. Auswirkungen des Einsatzes von 3D-Druckern auf die Besteuerung im Land des privaten Abnehmers. In *Digitalisierung im Spannungsfeld von Politik, Wirtschaft, Wissenschaft und Recht* Wissenschaft und Recht, Bd. 2, Hrsg. C. Bär, et al., 259–281. Berlin: Springer Gabler.

Scheuer, Florian, und Joel Slemrod. 2019. *Taxation and the Superrich*. NBER Working Paper No. 26207.

Schmidt, Peter. 1999. *Konsumbesteuerung durch Mehrwertsteuer: Zur konsumorientierten Ausgestaltung mehrwertsteuerlicher Erhebungstechnik*. Bielefeld: Erich Schmidt.

Schneider, Dieter. 1992. *Investition, Finanzierung und Besteuerung*, 7. Aufl., Wiesbaden: Gabler.

Schneider, Dieter. 2002. *Steuerlast und Steuerwirkung. Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre*. München, Wien: Oldenbourg.

Schneider, Dieter. 2003. Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne. *Der Betrieb* 56(2):53–58.

Schneider, Friedrich, und Bernhard Boockmann. 2018. *Die Größe der Schattenwirtschaft – Methodik und Berechnungen für das Jahr 2018*. Working Paper. Linz, Tübingen: JKU/IAW.

Schreiber, Ulrich. 2015. Investitionseffekte des BEPS Aktionsplans der OECD. *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 67:102–127.

Schreiber, Ulrich. 2017. *Besteuerung der Unternehmen*, 4. Aufl., Wiesbaden: Springer Gabler.

Schreiber, Ulrich, und Lisa Maria Fell. 2017. International profit allocation, intangibles and sales-based transactional profit split. *World Tax Journal* 9(1):1–18.

Schreiber, Ulrich, und Johannes Voget. 2017. Internationale Gewinnverlagerung und Publikation länderbezogener Ertragsteuerinformationen. *Steuer und Wirtschaft* 94:145–158.

Schreiber, Ulrich, Dominik von Hagen, und Fabian Nicolas Pönnighaus. 2018. Nach der US-Steuerreform 2018: Deutschland im Steuerwettbewerb. *Steuer und Wirtschaft* 95:239–254.

De Simone, Lisa, Richard C. Sansing, und Jeri K. Seidman. 2013. When are enhanced relationship tax compliance programs mutually beneficial? *The Accounting Review* 88(6):1971–1991.

Sørensen, Peter Birch. 1994. From the global income tax to the dual income tax—recent tax reforms in the nordic countries. *International Tax and Public Finance* 1(1):57–79.

Sørensen, Peter Birch. 2005. Fiscal Policy in Action, Dual Income Taxation: Why and How? *FinanzArchiv* 61(4):559–586.

Spengel, Christoph. 2018. Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Europa wieder einmal auf dem falschen Weg. *Der Betrieb* 71(15):M4–M5.

Spengel, Christoph, Katharina Nicolay, Ann-Kathrin Werner, Marcel Olbert, Daniela Steinbrenner, Frank Schmidt, und Thomas Wolf. 2018. *Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle, Steuerlicher Digitalisierungsindex 2018. ZEW*. Frankfurt: Universität Mannheim, PricewaterhouseCoopers.

Statistik Austria. 2019a. Steuern und Sozialbeiträge in Österreich: Einzelsteuerliste/National Tax List. http://www.statistik.at/wcm/idc/idcplg?IdcService=GETNATIVEFILE&RevisionSelectionMethod=LatestReleased&dDocName=030947. Zugegriffen: 29. Mai 2019.

Statistik Austria. 2019b. Nettomonatseinkommen unselbständig Erwerbstätiger nach sozioökonomischen Merkmalen – Jahresdurchschnitt 2017. https://www.statistik.at/wcm/idc/idcplg?IdcService=GETPDFFILE&RevisionSelectionMethod=LatestReleased&dDocName=057214. Zugegriffen: 29. Mai 2019.

Statistik Austria. 2019c. *Statistisches Jahrbuch 2019*. Wien: Statistik Austria.

Statistisches Bundesamt. 2018. *Statistisches Jahrbuch 2018*. Wiesbaden: Statistisches Bundesamt.

Statistisches Bundesamt. 2019a. Fachserie 14, Reihe 4, *Finanzen und Steuern, Steuerhaushalt*. https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publikationen/Downloads-Steuerhaushalt/steuerhaushalt-jahr-2140400187005.xlsx?blob=publicationFile&v=2. Zugegriffen: 29. Mai 2019.

Statistisches Bundesamt. 2019b. *Fachserie 16, Reihe 2.4. Verdienst und Arbeitskosten. Arbeitnehmerverdienste. 4. Vierteljahr 2018*

Stiglitz, Joseph E. 2019. *Addressing climate change through price and non-price interventions*. NBER Working Paper No. 25939.

Stiglitz, Joseph E., und Jay K. Rosengard. 2015. *Economics of the public sector*. New York: Norton.

Tanzi, Vito. 1995. *Taxation in an integrating world*. Washington, D.C.: The Brookings Institution.

Tanzi, Vito. 1998. Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems. In *Steuersysteme der Zukunft*, Hrsg. Gerold Krause-Junk, 11–28. Berlin: Duncker & Humblot.

Tipke, Klaus, und Joachim Lang. 2018. *Steuerrecht*, 23. Aufl., Köln: Otto Schmidt Verlag.

Tørsløv, Thomas, Ludvig Wier, und Gabriel Zucman. 2018. *The missing profits of nations*. NBER Working Paper No. 24701.

Treisch, Corinna. 2004. Europataugliche Ausgestaltung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens. *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 56:365–392.

Voget, Johannes. 2011. Relocation of headquarters and international taxation. *Journal of Public Economics* 95:1067–1081.

Voßmerbäumer, Jan. 2010. Pauschalierung der Einkommensteuer – Neue Anreize betrieblicher Entgeltpolitik. *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 62:203–226.

Voßmerbäumer, Jan. 2013. Incentive effects and the income tax treatment of employer-provided workplace benefits. *Review of Managerial Science* 7:61–84.

Wagner, Franz W. 1999. Eine Einkommensteuer muß eine konsumorientierte Steuer sein. In *Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion*, Hrsg. Christian Smekal, Rupert Sendlhofer, und Hannes Winner, 15–35. Heidelberg: Physica-Verlag.

Wagner, Franz W. 2005a. Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen? *Steuer und Wirtschaft* 82:93–108.

Wagner, Franz W. 2005b. F.1. Besteuerung. In *Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre*, 5. Aufl., Bd. 2, Hrsg. Michael Bitz, Michel Domsch, Ralf Ewert, und Franz W. Wagner, 407–477. München: Vahlen.

Wagner, Franz W. 2012. Steuerreformen: Warum der „Große Wurf“ weder möglich noch nötig ist. *Finanz-Rundschau* 94:653–667.

Wagner, Franz W. 2014. Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts. *Deutsches Steuerrecht* 52(24):1133–1143.

Wagner, Franz W. 2017. Was ist eigentlich aus der Entscheidungsneutralität der Besteuerung geworden? In *Kernfragen der Unternehmensbesteuerung, Symposium für Ulrich Schreiber zum 65. Geburtstag*, Hrsg. Holger Kahle, Michael Overesch, Martin Ruf, und Christoph Spengel, 11–28. Wiesbaden: Springer Gabler.

Wagner, Franz W., und Hans Dirrigl. 1980. *Die Steuerplanung der Unternehmung*. Stuttgart, New York: Gustav Fischer.

Wassermeyer, Franz. 2001. Die Gründe für die Schaffung des deutschen AStG. In *Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes – Grenzen der Gestaltung*, Hrsg. Wolfgang Gassner, Michael Lang, und Eduard Lechner, 37–46. Wien: Linde-Verlag.

Weiner, Joann M., und Hugh J. Ault. 1998. The OECD's report on harmful tax competition. *National Tax Journal* 51(3):601–608.

Wildasin, David E. 1982. More on the neutrality of land taxation. *National Tax Journal* 35:105–108.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. 2010. *Reform der Grundsteuer. Stellungnahme.*

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. 2011. *Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer 01/2012.*

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. 2013. *Besteuerung von Vermögen. Eine finanzwissenschaftliche Analyse. 02/2013.*

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. 2017. *Einkommensungleichheit und soziale Mobilität. 01/2017.*

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. 2018. *Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft.*

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. 2019. *US-Steuerreform 2018. Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland.*

Young, Cristobal, Charles Varner, Ithai Z. Lurie, und Richard Prisinzano. 2016. Millionaire migration and taxation of the elite: evidence from administrative data. *American Sociological Review* 81(3):421–446.

Zucman, Gabriel. 2014. Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits. *Journal of Economic Perspectives* 28(4):121–148.