

# Finanzwissenschaft

Zimmermann / Henke / Broer

14. Auflage 2024

ISBN 978-3-8006-7403-9

Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

(oder einer Kopfsteuer) kommt in Abb. 4.12 darin zum Ausdruck, dass statt der Indifferenzkurve  $i_2$  nunmehr (bei gleicher Höhe des Steueraufkommens) nur noch die Indifferenzkurve  $i_3$  und damit ein niedrigeres Wohlfahrtsniveau erreichbar ist. Während im Falle der allgemeinen Verbrauchsteuer nur **Einkommenseffekte** auftreten, kommt es bei einer selektiven Verbrauchsteuer mit gleich hohem Steueraufkommen auch zu einem die Wohlfahrt mindernden **Substitutionseffekt**. Daher sind bei dieser Sichtweise allgemeine Verbrauchsteuern speziellen Verbrauchsteuern überlegen. Wie in den Fällen in Abb. 4.6 und 4.8 bei einer Mengensteuer bei vollständiger Konkurrenz und vollkommen unelastischer Nachfrage und vollkommen unelastischem Angebot treten über das Steueraufkommen hinaus keine zusätzlichen Belastungen im Sinne eines Wohlfahrtsverlustes (excess burden) auf.

Von einer Zusatzlast der speziellen Verbrauchsteuer kann nur gesprochen werden, wenn man allein die autonomen individuellen Präferenzen als Wertmaßstab gelten lässt. Der Sachverhalt erscheint in einem anderen Licht, wenn mit einer speziellen Verbrauchsteuer meritorische Aufgaben des Staates erfüllt werden sollen und die Verhaltensänderung, beispielsweise ein geringerer Alkohol-/Tabakkonsum oder Energieverbrauch, Ziel des Eingriffs war.

In föderativen Staaten kann es aufgrund der unterschiedlichen Ertragshoheit bei spezieller und allgemeiner Verbrauchsteuer allein aus fiskalischen Erwägungen sinnvoll sein, eine spezielle Verbrauchsteuer zu erhöhen. So fließt in Deutschland dem Bund das Aufkommen aus der Tabaksteuer in voller Höhe zu, während er vom Umsatzsteueraufkommen nur knapp die Hälfte erhält. Soll die Bevölkerung – etwa aus politischen Erwägungen – nur um € 0,5 Mrd. belastet werden, würde der Bund unter Ausschluss wohlfahrtstheoretischer Erwägungen die Tabaksteuer erhöhen, da deren Einnahmen ihm vollständig zufließen. Auch diese rein fiskalisch motivierten Eingriffe lösen bei elastischer Nachfrage einen excess burden aus.

Statt der Konsumentscheidungen können steuerliche Diskriminierungen auch die Wahl zwischen Einkommenserzielung und Freizeit oder zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum, also zwischen Konsum oder Sparen beeinflussen und auf diese Weise ebenfalls eine Zusatzlast herbeiführen.

Das Vorhandensein der differentiellen „Zusatzlast“ einer Steuer und die Überlegenheit einer Kopfsteuer unter Effizienzaspekten gaben die Anstöße für die Entwicklung der **Theorie der optimalen Besteuerung (optimal taxation)**.<sup>60</sup> Es handelt sich um eine theoretische Betrachtung der Besteuerung, in der u. a. Aussagen darüber abgeleitet werden, durch welche Steuerarten und durch welche spezifische Ausgestaltung der Steuern Effizienzverluste in Form der Zusatzlast minimiert werden können. Von Seiten der Befürworter des Systems der **Optimalbesteuerung** wird gefordert, auf jegliche Berücksichtigung von Besteuerungsprinzipien (siehe Abschnitt B 2.1) zu verzichten<sup>61</sup> und stattdessen die Besteuerung primär danach auszurichten, dass sie keine oder möglichst geringe Verhaltensänderungen der

<sup>60</sup> Zur Einführung in das Gebiet siehe etwa Stiglitz, J. E., und Schönfelder, B., Finanzwissenschaft, 2. Aufl., München-Wien 2000, sowie Richter, W. F., und Wiegard, W., Zwanzig Jahre „Neue Finanzwissenschaft“ – Teil 2: Steuern und Staatsverschuldung, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Bd. 113, 1993, S. 337 ff.

<sup>61</sup> Homburg, S., The Optimal Income Tax: Restatement and Extensions, in: Finanzarchiv, Bd. 58, 2001, S. 363 ff., und Richter, W. F. und Wiegard, W., Zwanzig Jahre „Neue Finanzwissenschaft“, Teil I: Überblick und Theorie des Marktversagens, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Bd. 113, 1993, S. 177.

Besteuerten auslöse. Werden durch die Besteuerung Tätigkeiten ungleich belastet, was zur Veränderung der relativen Preise führt, tritt zu dem unvermeidlichen Einkommenseffekt, also der Kürzung des privaten Einkommens um den Steuerbetrag, noch ein Substitutionseffekt, also die Substitution einer Tätigkeit durch eine andere, hinzu. Solche steuerlich bedingten Anpassungen beinhalten jedoch eine wohlfahrtsmindernde Zusatzlast (**excess burden**) der Besteuerung, die die Vertreter der Optimalbesteuerung möglichst gering halten wollen. Allerdings können die so gewonnenen Ergebnisse aufgrund der meist sehr restriktiven Modellannahmen nur grundsätzliche Handlungshinweise geben.

## D. Steuern im internationalen Zusammenhang

### 1. Anforderungen an eine Besteuerung grenzüberschreitender Güter- und Einkommensströme

Steuersysteme entwickeln sich länderspezifisch, weil die verschiedenen Ziele, die mit der Gestaltung einer Steuer zusammenhängen, überwiegend der nationalen Politik entstammen. Wenn Staaten ohne Blick auf die außenwirtschaftlichen Verflechtungen und ohne Absprache miteinander ihre Besteuerung durchsetzen würden, käme es zur Doppelbesteuerung. Eine Flasche amerikanischen Whiskys würde beim amerikanischen Produzenten mit einer Alkoholsteuer belegt, und der deutsche Fiskus würde nochmals eine Alkoholsteuer erheben, so dass kaum ein amerikanischer Produzent nach Deutschland exportieren würde. Ein belgischer Arbeitnehmer, der als Grenzpendler in Deutschland mit Lohnsteuer belastet wird und in seinem Wohnsitzland nochmals der dortigen Einkommensteuer unterläge, würde unter diesen Bedingungen sicherlich nicht in Deutschland arbeiten. Die bei mangelnder Abstimmung erfolgende Doppelbesteuerung und die entsprechende Wettbewerbsverzerrung können, wie beide Beispiele zeigen, mithin sowohl Güter- als auch Faktorströme treffen.

Denkbar ist auch, dass es zu gar keiner Besteuerung bestimmter Einkünfte kommt. Dies wäre z. B. der Fall, wenn Staaten bestimmte Einkünfte von Unternehmen nicht als Gewinne ansehen und sie deshalb unbesteuert lassen (sog. weiße Einkünfte).

Dass eine zweifache Besteuerung ebenso wie eine völlige Steuerfreiheit verhindert werden muss, erscheint zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen plausibel und bedarf damit keiner besonderen Begründung. Im Zuge der Globalisierung werden die im Folgenden dargestellten Maßnahmen immer wichtiger. Zum einen fördern sie den internationalen Austausch von Gütern und Produktionsfaktoren und damit den Wohlstand der beteiligten Staaten. Zum anderen verschlechtert ein einzelnes Land, wenn es die Maßnahmen nicht ergreift, seine Position im internationalen Wettbewerb. Sollen grenzüberschreitende Leistungsströme (Güter und Einkommen) wettbewerbsneutral besteuert werden, so ist zunächst zu klären, was unter Wettbewerbsneutralität verstanden werden soll. Hier werden drei Konzepte unterschieden, die als **allokationspolitische, zahlungsbilanzpolitische und fiskalische Wettbewerbsneutralität** bezeichnet werden. Das erste Konzept fordert, dass

von der Besteuerung kein Einfluss auf die weltweite Faktorverteilung ausgeht (ein vorstellbares weltwirtschaftliches Pareto-Optimum sozusagen nicht gestört wird). Analog dazu verlangt das zweite Konzept eine Besteuerung, die die internationalen Leistungsströme nicht beeinflusst. Neben diesen auf unverzerrte Marktkräfte zielenden Postulaten wird im dritten Konzept die Forderung erhoben, dass die beteiligten Staaten am Aufkommen aus der Besteuerung grenzüberschreitender Leistungsströme „angemessen“ beteiligt werden. Während sich das alloktations- und das zahlungsbilanzpolitische Konzept der Wettbewerbsneutralität am ehesten dazu eignen, eine Besteuerung zu beurteilen, spielt in der politischen Auseinandersetzung immer mehr auch die fiskalische Wettbewerbsneutralität eine Rolle.

Da grenzüberschreitende Güter- und Faktorströme unterschiedliche Probleme bei der wünschenswerten Koordination zur Vermeidung der wettbewerbsverzerrenden Wirkungen aufwerfen, werden sie im Folgenden getrennt beurteilt.

## 2. Steuern auf Güter: Ursprungs- versus Bestimmungslandprinzip

Güter (Waren und Dienstleistungen) unterliegen im Inland der Umsatz- und Verbrauchsbesteuerung. Bleibt diese Besteuerung beim Import oder Export bestehen, wird dadurch ihr internationaler Handel beeinflusst. Es ist daher zu klären, welche Art der Besteuerung den Handel möglichst wenig stört. Außerdem haben die beteiligten Staaten das verständliche Interesse, ihre nationalen Besteuerungsziele zu erreichen. Neben der Absicht des Gesetzgebers, Umsatz oder Konsum im eigenen Land in einer bestimmten Höhe zu belasten, steht das fiskalische Ziel, dass jedes Land einen angemessenen Anteil am gesamten Aufkommen aus der Verbrauchsbesteuerung erhalten will.

Diese Ziele können auf unterschiedliche Weise verfolgt werden. Das sog. *Ursprungslandprinzip* legt fest, dass Güter nur in dem Land, dem sie entstammen, besteuert werden. Mit der Steuerbelastung des Ursprungslandes treten sie dann in den Wettbewerb des Bestimmungslandes ein, in das sie exportiert worden sind. Dieses Prinzip gilt selbstverständlich auch innerhalb eines Landes, z. B. wenn in Deutschland von einem Bundesland in ein anderes „exportiert“ wird.<sup>62</sup> Aus dem Ursprungslandprinzip folgte, dass der Alkoholimport in Skandinavien, wo höhere Steuersätze auf Alkohol als in Deutschland gelten, steigt und dort ein niedrigeres Aufkommen aus diesen Steuern anfällt, obwohl die Bürger einen vergleichsweise hohen Konsum aufweisen; Deutschland als nunmehr exportstarkes Land würde hingegen ein höheres Steueraufkommen erzielen. Somit würde das Ursprungslandprinzip es erschweren, die steuerpolitischen Ziele (Eindämmung des Alkoholkonsums) zu erreichen. Auch werden – bei unterschiedlichen Steuersätzen im Export- und im Importland – das einheimische und das importierte Gut im Bestimmungsland steuerlich unterschiedlich belastet. Somit verstößt eine

<sup>62</sup> Dies könnte etwa dann der Fall sein, wenn die Grundsteuer A, die landwirtschaftlich genutzten Grund und Boden belastet und deren Steuersatz gemeindeindividuell differiert, durch eine Erhöhung des Getreidepreises überwälzt wird.

Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip sowohl fiskalisch als auch zahlungsbilanzpolitisch gegen Wettbewerbsneutralität.

Aus diesen Gründen ist in der internationalen Steuerkoordination für Umsatz- und Verbrauchsteuern das sog. *Bestimmungslandprinzip* festgelegt worden (Regelung im GATT<sup>63</sup>). Danach werden die importierten Güter im Bestimmungsland genauso besteuert wie dessen einheimische Güter. Auf diese Weise sollen dem Bestimmungsland die Steuern im Maße des Konsums seiner Bürger zufließen, so wie dies der Besteuerungs-idee einer Umsatz- bzw. Verbrauchsteuer entspricht.

Um das Bestimmungslandprinzip zu realisieren, bedarf es eines sog. **Grenzausgleichs**.<sup>64</sup> Da Umsatz- und Verbrauchsteuern auf allen Produktionsstufen erhoben werden (und nicht allein auf der Endverbrauchstufe), muss das exportierende Ursprungsland die Steuer auf das Exportgut erlassen, ehe es beim Import in das Bestimmungsland mit der dort geltenden Steuer belastet wird.<sup>65</sup> Jetzt unterliegen im Bestimmungsland einheimische und importierte Güter der gleichen Umsatz- und Verbrauchsbesteuerung. Außerdem wird der inländische Konsum unabhängig davon, ob die Güter aus dem Ausland oder Inland stammen, mit der gleichen inländischen Steuer belastet, so dass nicht nach der Herkunft der Güter diskriminiert wird, sondern der Konsum als solcher der Besteuerung unterliegt. Insofern wird das Bestimmungslandprinzip der fiskalischen Wettbewerbsneutralität gerecht.

Mit dem Grenzausgleich wäre ein einigermaßen befriedigendes Ergebnis auch im Hinblick auf die zahlungsbilanzpolitische Wettbewerbsneutralität sichergestellt, wenn der Grenzausgleich tatsächlich der Höhe der marktwirksamen Steuerbelastung entsprechen würde. Es ist aber nicht auszuschließen, dass auch andere Steuern auf diesen Gütern liegen, beispielsweise Gewinnsteuern, wie z. B. die Körperschaft- und die Gewerbesteuer. Sie sind zwar nach dem Willen des Gesetzgebers nicht dafür gedacht, die Güterströme zu belasten, aber die Unternehmen, die diese Steuern zu zahlen haben, werden versuchen, sie durch Erhöhung der Güterpreise (Vorwälzung, siehe Abschnitt C) an ihre Abnehmer weiterzugeben. Das Gleiche versuchen sie mit den Umsatz- und Verbrauchsteuern. Das Ergebnis hängt dann vom Anteil dieser Steuern in den Steuersystemen der beiden Länder und vom unterstellten Überwälzungsgrad ab. Da diese Überwälzungsthese ökonomisch umstritten und analytisch kompliziert zu zeigen sind, soll dieser Fall hier nicht weiterverfolgt werden.

---

<sup>63</sup> Die Regelungen des GATT bilden den materiellen Kern der 1995 errichteten Welthandelsorganisation (WTO). Vgl. hierzu Deutsche Bundesbank, Weltweite Organisationen und Gremien im Bereich Währung und Wirtschaft, Frankfurt am Main 2003, S. 154 ff.

<sup>64</sup> Dieser Grenzausgleich hat, wegen administrativer Unzulänglichkeiten, die in diesem Jahrzehnt feststellbare Umsatzsteuerhinterziehung in Deutschland und anderen EU-Staaten erleichtert (siehe Abschnitt B 1.2.2).

<sup>65</sup> Dies ist z. B. bei einer Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer nicht möglich, da die Steuerbelastung von der Zahl der durchlaufenen Stufen abhängt (siehe Abschnitt B 1.2.2). Auch aus diesem Grund wurde eine Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug in Deutschland eingeführt.

### 3. Steuern auf Einkommen: Doppelbesteuerungsabkommen

Bei Einkommen-, Lohn- und Gewinnsteuern sowie bei der Erbschaftsteuer treten im internationalen Austausch ebenfalls Verzerrungen auf, allerdings liegen sie auf einem anderen Gebiet und sind kaum geringer anzusetzen als bei den Steuern auf Güter.

Auf Einkünften liegen in jedem Land Lohn-, Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Entstehen Einkommen im Ausland, z. B. als Gewinne von Tochterunternehmen oder als Zinserträge von ausländischen Wertpapieren, dann haben sowohl das Wohnsitzland des steuerpflichtigen Einkommensbeziehers als auch das ausländische Quellenland, in dem das Einkommen entstanden ist, ein verständliches Interesse an der Besteuerung. Während die Besteuerung grenzüberschreitender Güterströme von den GATT-Regelungen international grundsätzlich einheitlich festgelegt worden ist, existieren bisher keine vergleichbar grundsätzlichen Abkommen zur Besteuerung grenzüberschreitender Einkommensströme.<sup>66</sup> Unkoordiniertes Vorgehen führt hier in aller Regel zu einer Doppelbesteuerung mit der Folge, dass der Prozess der internationalen Arbeitsteilung beeinträchtigt wird, woran letztlich keinem der beteiligten Länder gelegen sein kann.

Eine Lösung des Problems kann nicht darin liegen, dass der Quellenstaat auf die Besteuerung verzichtet oder umgekehrt jede beliebige Besteuerung des Quellenstaates vom Wohnsitzstaat als steuermindernd anerkannt wird. Beides ist unter dem Aspekt der erwähnten fiskalischen Wettbewerbsneutralität, aber auch mit Blick auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (siehe Abschnitt A 1) nicht akzeptabel.

Die bilateralen **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)**, die mangels einer weltweiten Regelung geschlossen werden, um **Doppelbesteuerung und Steuerfreiheit zu vermeiden**, gehen daher unterschiedliche Wege, die man nur begrenzt bestimmten Prinzipien zuordnen kann. Vom Grundtyp her kommen jedoch zwei Verfahren zur Anwendung:<sup>67</sup>

- Nach dem **Anrechnungsverfahren** wird das Gesamteinkommen (Welteinkommen) am Wohnsitz des Steuerpflichtigen veranlagt. Auf die errechnete Steuerschuld wird die bereits im Quellenland gezahlte Steuer angerechnet. Diese Methode führt dazu, dass die Erträge sowohl von im Inland als auch von im Ausland getätigten Investitionen im Inland der gleichen nominalen Steuerbelastung unterliegen (sog. Kapitalexportneutralität). Die Anrechnung der ausländischen Steuer erfolgt aber zumeist nur bis zu einem **Höchstbetrag**. Andernfalls könnte der Quellenstaat den Wohnsitzstaat fiskalisch „ausbeuten“, denn er könnte hohe Quellensteuern erheben, die ihm hohe Einnahmen erbringen und dennoch den Steuerzahler nicht belasten, weil dieser den Betrag

<sup>66</sup> Die OECD hat für ihre Mitgliedstaaten ein sog. Musterabkommen entwickelt, welches eine Grundlage für DBA-Verhandlungen sein kann. Daneben haben auch die Vereinten Nationen ein DBA-Modellabkommen entwickelt.

<sup>67</sup> Bundesministerium der Finanzen, Doppelbesteuerungsabkommen: Eine Einführung, in: BMF-Monatsbericht, Januar 2004, S. 65 ff.

im Wohnsitzstaat voll angerechnet bekommt und ggf. sogar noch Erstattungen erhält.

- Nach dem **Freistellungsverfahren** wird im Wohnsitzstaat die ausländische Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gesamteinkommens nicht einbezogen. Weil sich dadurch aber bei einer progressiven Steuer der Durchschnittssteuersatz (siehe Abschnitt A 3.2) reduziert, wird oft ein **Progressionsvorbehalt** vereinbart (siehe Abschnitt A 3.1). Durch das Freistellungsverfahren wird erreicht, dass die in einem Land erwirtschafteten Gewinne unabhängig vom Land des Unternehmenssitzes besteuert werden. Miteinander konkurrierende Unternehmen aus verschiedenen Ländern unterliegen somit vor Ort der gleichen Steuerbelastung (sog. Kapitalimportneutralität).

## 4. Legale und illegale internationale Steuerausweichung

Zur internationalen Koordination der Steuern auf Einkommen gehört auch die Behandlung von Steueroasen. Bei der Flucht in die sog. „**Steueroasen**“ oder, allgemeiner, bei der internationalen Steuerausweichung ist, wie bei vielen Formen der Steuerausweichung (siehe Schema 4.1), illegales und legales Verhalten zu unterscheiden. Für Deutschland und viele andere Staaten gilt z. B., dass alle Einkünfte, die eine natürliche Person – mit Wohnsitz oder ständigem Aufenthalt in Deutschland – erwirtschaftet, im Wohnsitzland deklariert und ggf. versteuert werden müssen (sog. Welteinkommensprinzip). Ein Fall der Steuerhinterziehung liegt somit in Deutschland dann vor, wenn ein Inländer im Ausland erzielte Einkünfte bei der inländischen Steuererklärung nicht deklariert. Hierzu gehören z. B. Zinserträge natürlicher Personen, die einer Kapitalanlage im Ausland entstammen.

Um grenzüberschreitende Steuerflucht vor allem bei der Hinterziehung von Zinsen auf privates Kapital wirksam zu bekämpfen, gibt es einen Informationsaustausch zwischen Staaten (eine Liste teilnehmender Staaten veröffentlicht das Bundesfinanzministerium)<sup>68</sup>. Dadurch erhalten die Finanzämter in Deutschland Informationen über im Ausland erzielte Einkünfte, welche somit der deutschen Besteuerung nicht entgehen können.

Die legale Steuerausweichung privater Haushalte ist z. B. in Deutschland aufgrund des sog. Welteinkommensprinzips nur mittels der Verlagerung des Wohnsitzes ins Ausland möglich. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung kann eine legale Steuerausweichung etwa durch die Verlagerung des Standortes der Kapitalgesellschaft ins niedriger besteuerte Ausland erfolgen. In diesem Fall entstehen die Gewinne im Ausland und werden dort versteuert. Zudem kann auch durch Standortverlagerungen innerhalb Deutschlands die Steuerbelastung bei Unternehmen legal vermindert werden.<sup>69</sup> Viele derartige Verlagerungen werden im Rahmen der nationalen und internationalen Arbeitsteilung als erwünscht angesehen, beispielsweise

<sup>68</sup> [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2023-07-20-automatischer-austausch-von-informationen-ueber-finanzkonten-in-steuersachen-nach-dem-finanzkonten-informationsaustauschgesetz-FKAustG.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-07-20-automatischer-austausch-von-informationen-ueber-finanzkonten-in-steuersachen-nach-dem-finanzkonten-informationsaustauschgesetz-FKAustG.pdf?__blob=publicationFile&v=3).

<sup>69</sup> Broer, M., Intranationale Gewinnverlagerungen – eine empirische Untersuchung von steuerlichen Anreizen und Aufkommenseffekten am Beispiel Deutschlands, *Steuer und Wirtschaft*, H 2, 2010, S. 115 ff.

die Verlagerung einer Produktion in (Bundes-) Länder mit niedrigeren Kosten, wobei auch die Steuerbelastung als Kostenfaktor angesehen werden kann. So liegen z. B. die Gewerbesteuerhebesätze der Kommunen in Ostdeutschland meist unter denen in Westdeutschland. Folglich ist nur ein Missbrauch zu verhindern.

Aus Sicht eines Landes kann Missbrauch etwa dann gegeben sein, wenn verbundene Unternehmen Gewinne, die im hoch besteuernenden Inland erwirtschaftet wurden, ins niedriger besteuernende Ausland verlagern und dort versteuern. Eine Gewinnverlagerung kann z. B. durch die Art der Festlegung von internen Verrechnungspreisen für Warenlieferungen oder Dienstleistungen zwischen Muttergesellschaft und Tochterunternehmen erreicht werden. Erwirtschaftet z. B. die Kapitalgesellschaft  $B_1$  Gewinne im hoch besteuernenden Land A und bezieht dieses Unternehmen Dienstleistungen (z. B. für Marketing) von der Kapitalgesellschaft  $B_2$ , welche im niedrig besteuernenden Land C ansässig ist, so führen hohe Preise für die Marketingdienstleistungen dazu, dass sich der Gewinn des im hoch besteuernenden Land A ansässigen Unternehmens  $B_1$  mindert und der Gewinn des sich im niedrig besteuernenden Land C ansässigen Unternehmens  $B_2$  um den gleichen Wert erhöht. Bei Gesamtbetrachtung beider Unternehmen führt ein solches Vorgehen zur Verringerung der aggregierten Steuerschuld. Andere Stellgrößen sind die Höhe der Gebühren für Lizenzen oder der Zinsen für Kredite, wobei anzumerken ist, dass die Ermittlung der „richtigen“ Preise sich für die Finanzverwaltung nicht einfach gestaltet.<sup>70</sup> Um wirtschaftlich gewünschte räumliche Anpassungen nicht zu behindern, muss eine mögliche Doppelbesteuerung desselben steuerlichen Tatbestandes durch verschiedene Länder vermieden werden, und dies geschieht durch die erwähnten DBA.

Länder, die als sog. Steueroasen bezeichnet werden, beteiligen sich jedoch meist nicht an diesen Abkommen. Bei **Steueroasen** handelt es sich oft um sehr kleine Länder, die von der Steuerflucht in Form der Verlagerung von Bemessungsgrundlagen profitieren wollen und keine Abkommen dieser Art zu schließen bereit sind. Öffentlich bekannt wurden solche steuerlichen Gestaltungen mit den sog. Panama-Papers von 2016. Sie entstammten einem gewaltigen Datenleck eines Dienstleisters in Panama. Er verwaltete in großem Stil Briefkastenfirmen, mit deren Hilfe Steuern in anderen Ländern hinterzogen wurden. – In allen diesen Fällen helfen nur spezielle Bestimmungen im Außensteuerrecht des benachteiligten Landes, mit denen der Missbrauch der aus ökonomischer Sicht grundsätzlich wünschenswerten Mobilität von Personen, Gütern und Finanzströmen verhindert wird.

### Fragen zum 4. Kapitel

Zu Teil A:

1. Was ist mit den Begriffen „horizontale“ und „vertikale“ Gerechtigkeit gemeint?
2. Halten Sie das Einkommen für einen geeigneten Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit?

<sup>70</sup> Endres, D., Ausmaß internationaler Steuerplanung – aggressiv oder moderat, in: Kahle, H. u. a., Hrsg., Kernfragen der Unternehmensbesteuerung, Symposium für Ulrich Schreiber zum 65. Geburtstag, Wiesbaden 2017, S. 59 ff.



3. Welches ist der Grundgedanke des Familienlastenausgleichs, und wie sieht das sog. Vollsplitting aus?
4. Wie beurteilen Sie die „Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips“?
5. Welche drei grundsätzlichen Möglichkeiten der Ehegattenbesteuerung gibt es?
6. Worin liegt der Unterschied zwischen einem Freibetrag und einer Freigrenze?
7. Warum gibt es in Deutschland neben Kinderfreibeträgen in der Einkommensteuer noch Kindergeldzahlungen?
8. Warum belastet den Zahler des Spitzensteuersatzes die Abschaffung des Kindergelds finanziell nicht?
9. Erläutern Sie mittels eines Beispiels das Problem der sog. kalten Progression. Wie kann dieses Problem gelöst werden?
10. Worin unterscheidet sich eine Flat-Tax von einem direkt progressiven Tarif?
11. Was ist damit gemeint, wenn bestimmte Einnahmen (z.B. ausländische Einkünfte, Kurzarbeitergeld) steuerfrei sind, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegen?

*Zu Teil B:*

1. Welche Möglichkeiten einer Besteuerung lassen sich im Bereich der Einkommensentstehung unterscheiden?
2. Inwiefern lässt sich eine besondere Besteuerung von Kapitalgesellschaften rechtfertigen?
3. Wodurch unterscheidet sich eine persönliche Ausgabensteuer von einer Umsatzsteuer?
4. Erklären Sie an der Tab. 4.6 die Wirkungsweise einer Brutto- und einer Nettoumsatzsteuer.
5. Skizzieren Sie die verschiedenen Möglichkeiten einer Vermögensbesteuerung.
6. Welche Grenzen sind einer Erhöhung der Einkommensteuer gesetzt?
7. Anhand welcher Kriterien würden Sie einen Vergleich zwischen der Einkommens- und Verbrauchsbesteuerung vornehmen?
8. Wie ist eine Flat-Tax unter Gerechtigkeitsaspekten zu beurteilen?

*Zu Teil C:*

1. In welchen Fällen der Anpassung an die Besteuerung ergeben sich keine Einnahmen für den Staat?
2. Zeigen Sie anhand einer Verbrauchsteuererhöhung das Zusammenwirken von Einkommens- und Substitutionseffekt.
3. Welche Möglichkeiten ergeben sich für Unternehmen, Steuerzahlungen in eine spätere Periode zu verschieben?
4. Zeigen Sie am Beispiel einer Mengensteuer auf einem Konkurrenzmarkt, welche Bedeutung die Preiselastizität der Nachfrage für das Ausmaß der Überwälzung hat.
5. Weisen Sie die anscheinend größeren Überwälzungsmöglichkeiten bei hoher Einkommenselastizität nach, indem Sie in Abb. 4.4 bei unveränderten Angebotskurven die Nachfragekurve parallel nach außen verschieben.
6. Wodurch erklärt es sich, dass es Fälle gibt, in denen eine Mengensteuer bei Vorliegen eines Angebotsoligopols mit geknickter Preis-Absatz-Kurve voll vom Anbieter getragen wird?