

Stellungnahme zur Öffentlichen Anhörung

„Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer“,
Finanzausschuss und Ausschuss für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung,
Deutscher Bundestag

Vorgelegt von

Dr. Christian von Haldenwang

Deutsches Institut für Entwicklungspolitik, Bonn

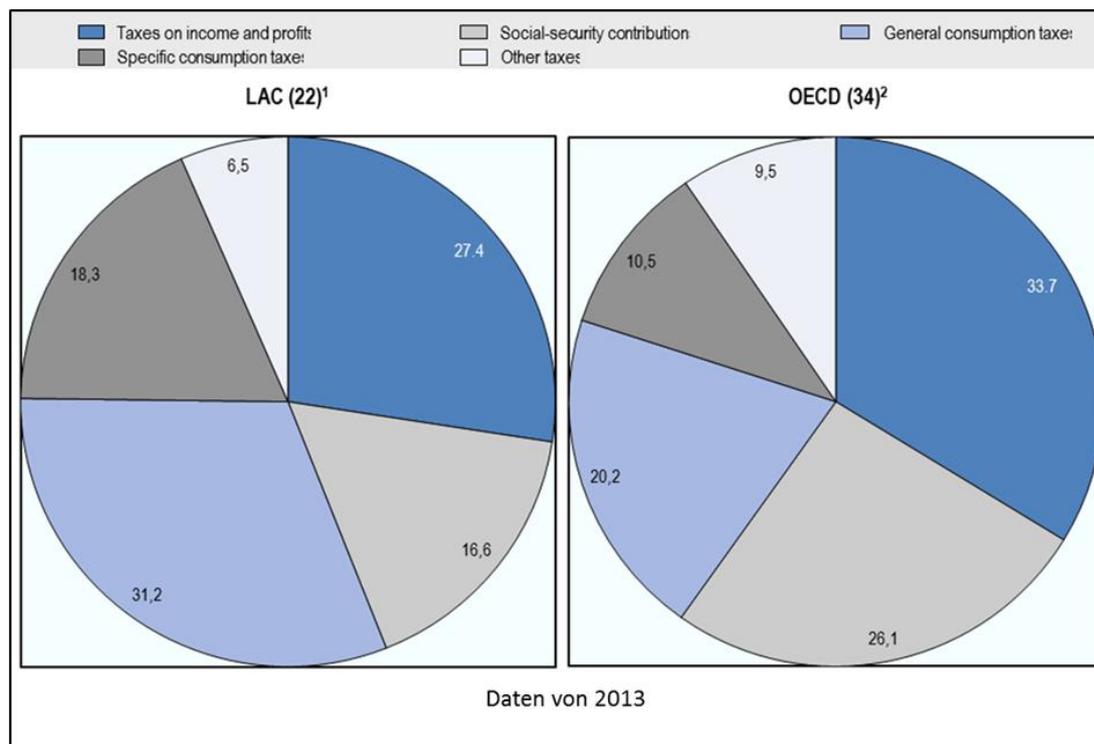
Steuervermeidung und –hinterziehung betreffen Entwicklungs- und Schwellenländer aufgrund ihrer schmalen Steuerbasis und einseitigen Wirtschaftsstruktur in besonderem Maße. Diese Verwundbarkeit wird durch das Zusammenspiel von internationaler Unterregulierung und schlechter Regierungsführung auf nationaler Ebene noch erhöht. Im Ergebnis führen Steuervermeidung und –hinterziehung nicht nur zu niedrigerem Steueraufkommen, sondern sie untergraben die Legitimität der Staaten und beeinträchtigen ihre künftigen Entwicklungschancen. Eine vertiefte Kooperation in Steuerfragen auf internationaler Ebene ist notwendig. Sie muss von bilateralen (entwicklungspolitischen) Maßnahmen zur Steigerung der Staatskapazität im Steuerwesen begleitet werden.

1. Einleitung

Zwei große Mechanismen schmälern das Steueraufkommen in Entwicklungs- und Schwellenländern: Reiche Individuen entziehen sich ihrer Steuerpflicht, indem sie Gelder ins Ausland abziehen und falsche Angaben zu Einkommen und Vermögen machen. Große, international operierende Unternehmen nutzen zwischenstaatliche Gesetzes- bzw. Regulierungslücken und verlagern profitträchtige Aktivitäten („Steuersubstrat“) künstlich in Staaten mit besonders niedriger Steuerquote. So unterschiedlich beide Verhaltensmuster in vielerlei Hinsicht auch sind, berühren sie sich doch in einem wichtigen Punkt: Firmen wie die Kanzlei Mossack Fonseca und Länder wie Panama stellen für Steuervermeidung wie auch Steuerhinterziehung Know-how und Infrastruktur bereit. Sie sind Teil eines internationalen Systems, dessen einziger Zweck darin besteht, die Steueranstrengungen der Staaten zu unterlaufen.

Aus entwicklungspolitischer Sicht macht es Sinn, Steuervermeidung und –hinterziehung als **systemische Phänomene** aufzufassen. Damit ist gemeint, dass es sich hier nicht um dysfunktionales Verhalten einzelner Akteure handelt, sondern um Praktiken, die in den nationalen Steuer- und Wirtschaftssystemen und in der Politik strukturell verankert sind. Steuerhinterziehung ist dabei nicht nur auf die eingangs erwähnten reichen Individuen beschränkt. In vielen Entwicklungsländern – durchaus auch in weiter fortgeschrittenen Mitteleinkommensländern – umfasst die Schattenwirtschaft große Teile der jeweiligen Ökonomien. In Peru beispielsweise – einem *upper middle income country* – sind auch heute noch ca. zwei Drittel der Erwerbstätigen im informellen Sektor beschäftigt. Aber die systematische Hinterziehung von Steuern durch die politischen und Wirtschaftseliten wirkt sich in den Entwicklungsländern fiskalisch und politisch besonders negativ aus.

Nicht alle Entwicklungs- und Schwellenländer sind von diesen Praktiken gleichermaßen betroffen. Sie bilden ja keine homogene Gruppe, sondern unterscheiden sich im Hinblick auf ihre Wirtschafts- und Sozialsysteme deutlich voneinander. Kennzeichnend für viele Länder ist jedoch eine Steuerstruktur, bei der die direkte Besteuerung von Einkommen und Gewinnen relativ wenig zum gesamten Steueraufkommen des Staates beiträgt. Schaubild 1 veranschaulicht dies anhand eines Vergleichs zwischen 22 lateinamerikanischen Ländern und den 34 OECD-Mitgliedsländern.

Schaubild 1: Steuerstrukturen im Vergleich: Lateinamerika und OECD

Quelle: OECD, ECLAC, CIAT, & IDB. (2016). *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2014*. Paris: OECD Publishing.

In den ärmeren Ländern (gemeint sind die 31 *low-income* und 51 *lower-middle-income countries*) tragen einige wenige große Unternehmen häufig einen Löwenanteil von 80 Prozent oder mehr des Körperschaftsteueraufkommens. Private Einkommen werden hingegen kaum besteuert, während sie in den OECD-Ländern die Hauptlast der Einkommenssteueraufkommen tragen. Unternehmenssteuern tragen nach Auskunft des IWF in den o.g. ärmeren Ländern fast 16 Prozent zum gesamten Steueraufkommen bei, während es in Ländern hohen Einkommens nur ca. acht Prozent sind (IMF, 2014). In ihrer Verteilungswirkung sind Steuersysteme in Entwicklungsländern aufgrund ihrer starken Abhängigkeit von Verbrauchssteuern eher regressiv. Für direkte Steuern auf Einkommen und Vermögen wird eine progressive Verteilungswirkung angenommen, wobei Steuervermeidung und –hinterziehung durch die höchsten Einkommensgruppen und die großen Unternehmen normalerweise nicht berücksichtigt werden.

Viele Entwicklungsländer sind zudem in erster Linie als Rohstoffexporteure in die Weltwirtschaft eingebunden. Ihre öffentlichen Einnahmen sind anfällig gegenüber Preisschwankungen auf den Weltmärkten und abhängig vom Verhalten einer kleinen Zahl wirtschaftlicher Akteure. Werden Einnahmen aus Rohstoffen als steuerliche Einnahmen erfasst (was nicht immer der Fall ist), kann dies dazu führen, dass die tatsächliche Relevanz von Steuervermeidung und –hinterziehung für die betreffenden Länder noch unterschätzt wird.

Der folgende Abschnitt gibt einen Einblick in aktuelle Versuche, das Ausmaß der skizzierten Phänomene quantitativ zu erfassen. Wirklich belastbare Informationen liegen nicht vor, aber es besteht Grund zur Annahme, dass Steuerhinterziehung und –vermeidung in manchen Ländern die Summe der Entwicklungsgelder plus der ausländischen Direktinvestitionen übersteigt. Abschnitt 3 verortet

die Ursachen für diese Abflüsse in einem Zusammenspiel von internationalen Regulierungsdefiziten und schlechter Regierungsführung in den jeweiligen Ländern. Der anschließende Abschnitt 4 skizziert die entwicklungspolitischen Konsequenzen von Steuerhinterziehung und –vermeidung. Im Abschnitt 5 werden Handlungsoptionen diskutiert.

2. Ausmaß

Es gibt bis heute wenig gesicherte Erkenntnisse über das Ausmaß, in dem Entwicklungsländer von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung betroffen sind. Beide Praktiken vollziehen sich größtenteils im Dunkeln. Selbst dort, wo bestehende Gesetze und Regulierungen respektiert werden, haben die beteiligten Akteure in der Regel wenig Interesse an Transparenz. Informationen, mittels welcher das Ausmaß der Schädigungen durch Steuerhinterziehung und –vermeidung erfasst werden könnten, sind aus diesem Grund oft unvollständig oder wenig belastbar. Für Entwicklungsländer ist die Datenglage dabei noch deutlich schlechter als für die Mitgliedsländer der OECD.

Am ehesten liegen noch Schätzungen vor, die sich auf die Bemessensgrundlage von Einkommens- und Gewinnsteuern beziehen – häufig auf der Basis aggregierter Daten zum Handel mit Finanzanlagen und Wertpapieren. So schätzt Zucman (2015), dass mindestens acht Prozent des weltweiten Finanzvermögens in Steueroasen versteckt ist, nämlich ca. US\$ 7,6 Billionen – davon ca. US\$ 2,3 Billionen allein in der Schweiz. Henry (2012) kommt in seinen Schätzungen sogar auf eine dreimal höhere Zahl – US\$ 21 bis 32 Billionen.

Einen spezifischen Fokus auf Entwicklungsländer legen die Mitarbeiter der internationalen NRO Global Financial Integrity (GFI). Sie messen unerwünschte Kapitalabflüsse aus Entwicklungsländern durch den Vergleich von Handelsstatistiken und Zahlungsbilanzen. In ihrem neuesten Report (Kar & Spanjers, 2015) stellen sie fest, dass jährlich über eine Billion US\$ aus Entwicklungs- und Schwellenländern abfließt – über vier Fünftel davon durch das sog. *trade misinvoicing* (also die falsche Angabe von Wert oder Volumen bei der Ausfuhr oder Einfuhr von Gütern und Dienstleistungen).

Für einzelne Länder liegen von GFI teilweise detaillierte Studien vor, die genauere Einblicke in die Mechanismen und beteiligten Akteure von Steuervermeidung und –hinterziehung geben. Bekanntlich ist die Volksrepublik China besonders von diesen Praktiken betroffen. Hier bereichert sich eine korrupte Herrschaftselite, indem sie gewaltige Vermögenswerte (z.B. über die Achse Hongkong – British Virgin Islands) ins Ausland schafft. Fließen diese Gelder dann als ausländische Direktinvestitionen wieder ins Land, sind sie dem Zugriff des Fiskus entzogen.

Andere Schätzungen legen Mikrodaten von multinationalen Unternehmen zugrunde, um länderspezifische Informationen zur Verteilung von Gewinnen mit Umsatzdaten abzugleichen (z.B. Beer & Loeprick, 2015; Cobham & Loretz, 2014; Finke, 2013). Diese Studien sind jedoch in aller Regel auf OECD-Länder beschränkt. Allenfalls einige wenige große Entwicklungs- und Schwellenländer werden berücksichtigt.¹

Noch schwieriger ist es, die Auswirkungen von Kapitalabflüssen auf das *Steueraufkommen* der Entwicklungsländer zu messen. Zucmans (2015) Schätzungen der weltweiten Einkommenssteuerausfälle belaufen sich auf US\$ 125 Milliarden im Jahr 2014. Hinzu kommen weitere Ausfälle in Höhe von US\$ 65 Milliarden bei Erbschafts- und Vermögenssteuern, die allerdings in vielen Entwicklungsländern

¹ Weitere Literatur zum Thema: Cobham and Janský (2015); Fuest and Riedel (2009); Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, and Nusser (2013); Mbeki et al. (2015); Murphy (2008); OECD (2015b); Shaxson, Christensen, and Mathiason (2012)

nicht erhoben werden. Eine regionale Aufschlüsselung ergibt, dass die Region Afrika Steuerausfälle in Höhe von US\$ 14 Milliarden verzeichnet. Für Asien liegt der Wert bei US\$ 34 Milliarden und für Lateinamerika bei US\$ 21 Milliarden.

Andere Studien kommen ebenfalls auf gewaltige Summen und stellen diese nicht selten in Bezug zu den Mitteln, die für bestimmte entwicklungspolitische Ziele veranschlagt werden. Hier handelt es sich jedoch um rein rechnerische Größen. Sie setzen z.B. voraus, dass die betreffenden Einkommen und Vermögen vollständig und mit den offiziellen Raten versteuert werden, dass die Steuerzahler und Wirtschaftssubjekte ihr Verhalten nicht an die veränderten Bedingungen anpassen und dass die politischen Regime über die notwendige Legitimität verfügen, um höhere Steuereinnahmen gegenüber den Eliten dauerhaft durchzusetzen. Die Schätzungen berücksichtigen andererseits auch nicht, dass höhere Staatsausgaben aufgrund höherer Steuereinnahmen ihrerseits wachstums- und wohlfahrtssteigernd wirken können und damit mittelfristig das Steueraufkommen zusätzlich steigern.

So unterschiedlich die Schätzwerte und –methoden im Einzelnen sein mögen, kommen die hier angeführten Quellen aber doch zu einer übereinstimmenden Schlussfolgerung: Die Summe der in Steueroasen versteckten Finanzvermögen und der jährlichen Kapitalabflüsse aus Entwicklungs- und Schwellenländern hat sich seit der Weltwirtschaftskrise 2009 weiter erhöht. Dies widerspricht dem zuweilen erweckten Eindruck, die im Rahmen der OECD, der EU und der G20 beschlossenen Maßnahmen hätten bereits zu einer effektiven Einhegung des Problems geführt.

3. Ursachen: Das Zusammenspiel von globaler Unterregulierung und schlechter Regierungsführung auf nationaler Ebene

Steuervermeidung und Steuerhinterziehung sind für Entwicklungsländer das Ergebnis eines Zusammenspiels von internationalen und nationalen Faktoren.

Steueroasen: Auf der internationalen Ebene haben einige Staaten bzw. Gebietskörperschaften Steuervermeidung und –hinterziehung für sich als Geschäftsmodell entdeckt und bieten entsprechende Dienstleistungen an – darunter auch etliche Industrieländer. Sie sind *free rider* eines Staatensystems, dessen Leistungen (z.B. mit Blick auf Sicherheit, Rechtsstaatlichkeit, teilweise auch Transferleistungen) sie gerne in Anspruch nehmen, dessen Finanzierung sie aber unterminieren. Dieses Verhalten befördert einen weltweiten Unterbietungswettbewerb, der sich in sinkenden effektiven Steuerraten für Unternehmen ausdrückt. Wichtiger noch: Auch Länder, deren weltwirtschaftliche Integration nicht primär auf Kapitalzuflüssen aus Steuervermeidung und –hinterziehung basiert, sehen sich veranlasst, Instrumente einzuführen, die solchen Praktiken Vorschub leisten. Die Diskussion um die Einführung sog. „Patentboxen“ mag hierfür als Beispiel dienen (OECD, 2015a). Dass korrupte und autokratische Eliten auch deutsche Banken nutzen, um Kapital außer Landes zu schaffen, sei nur am Rande vermerkt.

BEPS: Besonders multinationale Unternehmen machen sich das Geschäftsmodell der Steueroasen bzw. rechtliche und regulatorische Lücken im internationalen Steuersystem zu Nutze, um das Steuersubstrat in Ländern mit hoher Besteuerung zu verringern und Gewinne künstlich in Niedrigsteuere Länder zu verlagern. Einige Praktiken der Steuervermeidung durch multinationale Konzerne sind im Rahmen des bestehenden weltweiten Steuerregimes kaum zu identifizieren, geschweige denn zu korrigieren. Hierzu zählt z.B. die Gestaltung interner Verrechnungspreise für Finanzdienstleistungen und immaterielle Vermögensgegenstände. Schon die Steuerbehörden der Industrieländer sind häufig damit überfordert, die interne Preisgestaltung innerhalb multinationaler Konzerne zu überwachen. Viele Entwicklungsländer stellt dies vor noch größere Probleme, auch wenn die Zahl der zu überwa-

chenden Unternehmen normalerweise deutlich kleiner ist. Andere Praktiken sind leichter zu identifizieren (etwa die unterschiedliche steuerliche Behandlung spezifischer Aktivitäten zwischen zwei Ländern), erfordern aber zu ihrer Behebung ein hohes Maß an bilateraler Kooperationsbereitschaft, welches nicht immer vorausgesetzt werden kann.

Spillovereffekte und Auswirkungen von DBA: Im Kontext internationaler Steuerfragen bezeichnen „Spillovers“ die Auswirkungen von Steuerregeln und -praktiken in einem Land auf die steuerliche Praxis in anderen Ländern. Hierzu hat der Internationale Währungsfonds (IWF) im Jahr 2014 eine größere vergleichende Studie vorgelegt (IMF, 2014).² Solche Auswirkungen können sich auf das Investitionsverhalten von Unternehmen beziehen (z.B. über das sog. *treaty shopping*), aber auch auf die Verlagerung von Gewinnen (*profit shifting*). Der IWF sieht besonders die ärmeren Entwicklungsländer von Spillovereffekten betroffen, weist aber darauf hin, dass die Berechnungsmethode aufgrund der Datenlage einige starke Vereinfachungen enthält. Auch in diesem Zusammenhang ist es also nicht möglich, von robuster Evidenz zu sprechen – geschweige denn, Auswirkungen mit Blick auf einzelne Länder oder Ländergruppen zu quantifizieren.

Von den insgesamt 82 *low-income* und *lower-middle-income countries* hat **Deutschland** Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit lediglich 24 Ländern – darunter allerdings auch die besonders bevölkerungsreichen Länder Indien, Indonesien und Pakistan. Weitere 25 Abkommen bestehen mit Ländern aus der Gruppe der 53 *upper middle income countries*. Wie andere Staaten auch hat die Bundesrepublik seit einigen Jahren die Verhandlungsgrundlage für DBA angepasst, um ihre missbräuchliche Verwendung im Sinne von Steuervermeidung und –hinterziehung zu unterbinden. Eine Studie von Henn, Mewes, and Meinzer (2013) verweist auf verbliebene Mechanismen, welche zu steuerlichen Mindereinnahmen in dritten Ländern (insbesondere Entwicklungsländern) führen können. Dazu zählt z.B. eine relativ enge Bestimmung des Betriebsstättenbegriffs sowie die steuerliche Behandlung von Zinsen und Lizenzgebühren. Inwieweit sich diese Mechanismen auf das Steueraufkommen der Vertragspartner auswirken, wäre im Einzelfall zu prüfen.

Interne Faktoren in Entwicklungsländern: Steuervermeidung und –hinterziehung betrifft bekanntlich auch Länder mit demokratischer Regierungsführung und hoher staatlicher Leistungsfähigkeit. Kommt jedoch zusätzlich noch schlechte Regierungsführung und niedrige Staatskapazität ins Spiel, werden die Auswirkungen in aller Regel noch gravierender.

Innerhalb der **Steuerverwaltungen** selbst spielen Unterausstattung mit Personal und Infrastruktur eine große Rolle. Viele Steuerbehörden klagen darüber, dass sie Schwierigkeiten haben, gut ausgebildete Experten (Fachanwälte, Rechnungsprüfer etc.) zu finden bzw. zu halten. Eine schlechte infrastrukturelle Ausstattung führt dazu, dass Betriebsprüfungen unterbleiben oder nicht wirklich sorgfältig durchgeführt werden können. Steuerbehörden fehlt oft der Zugang zu wichtigen Daten, oder obsoletere IKT-Systeme erschweren den Abgleich zwischen unterschiedlichen Datenbanken.

Politische Einflussnahme ist ein weiterer Aspekt, der die Leistungsfähigkeit von Steuerbehörden beeinträchtigt. Auch dies ist kein exklusives Merkmal von Entwicklungsländern, aber ohne eine fest verankerte Kultur rechtsstaatlichen Verwaltungshandelns, ohne institutionalisierte *checks and balan-*

² Außerdem sind in jüngerer Zeit Studien zu Spillovereffekten von Steuerabkommen verschiedener Industrieländer erschienen, z.B. Schweiz (Bürgi Bonanomi & Meyer-Nandi, 2013), Niederlande (McGauran, 2013), Irland (IBFD, 2015), Belgien (van de Poel, 2016). Hierbei handelt es sich in erster Linie um Länder, die im Hinblick auf internationale Praktiken der Steuervermeidung und –hinterziehung besonders im Rampenlicht stehen.

ces und ohne eine kritische und aufgeklärte Öffentlichkeit fällt es den Steuerbehörden und ihren Leitungen oft schwer, dem Einfluss politischer Eliten etwas entgegenzusetzen. Nicht zuletzt spielt Korruption eine große Rolle für Steuervermeidung und –hinterziehung. Vermutlich ist der extraktive Sektor hiervon besonders betroffen: Nicht nur ist dies oft gleichzeitig der wichtigste und der am stärksten von multinationalen Konzernen beherrschte Wirtschaftsbereich, sondern es sind auch gewaltige Investitions- und Ertragssummen im Spiel.

4. Auswirkungen

Zunächst und vor allem wirken sich Steuervermeidung und –hinterziehung negativ auf die öffentlichen Einnahmen der betroffenen Staaten aus. Ihnen fehlen dann **Ressourcen** zur Umsetzung entwicklungspolitischer Ziele, zu denen sie sich international verpflichtet haben (Sustainable Development Goals, Pariser Klimaabkommen).

Wenn es um die Finanzierung von Entwicklung geht, gilt auch für die Gruppe der *low income countries* heute, dass privates Kapital eine größere Rolle spielt als öffentliche Ausgaben. Allerdings haben **öffentliche Investitionen** (v.a. in Infrastruktur wie Energie, Transport, Kommunikation) oft wichtige Hebelwirkung auf das Investitionsverhalten privater (nationaler wie internationaler) Kapitalgeber. Darum haben geringere Staatseinnahmen in Entwicklungsländern zusätzlich negative Auswirkungen auf die privaten Investitionen. Diesem Effekt steht allerdings ein positiver Effekt gegenüber, wenn Investitionen dadurch angereizt werden, dass Unternehmen Steuern vermeiden können.

Die Möglichkeiten, Steuerzahlungen durch Ausnutzung internationaler Regulierungslücken zu vermeiden, sind nicht gleichmäßig verteilt. Von den weltweit sinkenden effektiven Steuerraten profitieren große und international operierende Unternehmen weitaus mehr als kleinere Unternehmen. Sie genießen aus diesem Grund einen Wettbewerbsvorteil, der einer versteckten Subvention gleichkommt. In Entwicklungsländern wirkt sich diese **Marktverzerrung** zusätzlich negativ aus. Diese Länder sind oft durch das weitgehende Fehlen moderner Klein- und Mittelunternehmen gekennzeichnet (das sog. *missing middle*). Diese wettbewerbs- und innovationsfeindliche Unternehmensstruktur wird durch ungleich verteilte Möglichkeiten der Steuervermeidung noch zusätzlich zementiert.

Es gibt seit geraumer Zeit Forschungen zu den Zusammenhängen von Besteuerung, **Staatsbildung und der Legitimierung** des Gemeinwesens. Dass effektive Besteuerung politische Beteiligung voraussetzt, ist nicht nur eine politische Forderung („no taxation without representation“), sondern zunehmend auch Gegenstand empirischer Überprüfung. Aber auch die umgekehrte These scheint zuzutreffen: ein effektives und als fair wahrgenommenes Steuersystem wirkt sich positiv auf Rechenschaftslegung und demokratische Regierungsführung in Entwicklungsländern aus. Nicht zufällig stellt der *Mbeki-Report* (Mbeki et al., 2015) die negativen Auswirkungen von Steuervermeidung und –hinterziehung auf Regierungsführung in den Mittelpunkt seiner Ausführungen.

Schließlich muss ein weiterer Aspekt von Steuervermeidung und –hinterziehung genannt werden. Die Möglichkeit, Einkommen und Vermögen dem Fiskus zu entziehen, begünstigt alle Arten **krimineller Aktivitäten**, vom Handel mit Drogen, Waffen und Menschen über Korruption bis zur Finanzierung terroristischer Gruppierungen weltweit. Bemühungen reformorientierter Kräfte in Entwicklungsländern, Rechtsstaatlichkeit und demokratische Regierungsführung zu verbessern, werden durch die gewaltigen finanziellen Möglichkeiten international operierender krimineller Banden, aber auch durch Korruption im politischen Alltag, nicht selten untergraben. In Ländern wie Kolumbien, Mexiko etc. lassen sich diese Mechanismen beobachten. Die gemeinsame Initiative von OECD und Vereinten Nationen zur Rückführung gestohlener Werte (*Stolen Assets Recovery Initiative*), aber auch die bei

der OECD angesiedelte *Financial Action Task Force*, widmen dem Bezug von unerwünschten Kapitalabflüssen zu kriminellen Aktivitäten besondere Beachtung (Financial Action Task Force, 2016; Gray, Hansen, Recica-Kirkbride, & Mills, 2014). Hierbei wird besonders Gewicht auf die Offenlegung der wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse (*beneficial ownership*) gelegt.

5. Handlungsoptionen

Um die Leistungsfähigkeit von Steuerbehörden in Entwicklungsländern zu stärken, muss die **bilaterale Zusammenarbeit** in diesem Bereich weiter vertieft und ausgebaut werden. Hierüber herrscht in der Entwicklungspolitik ein breiter Konsens. Es geht darum, Kapazitäten der Steuerverwaltung erhöhen, auch jene der Zusammenarbeit mit Behörden anderer Länder.

Ein Weg, mit den oben skizzierten Engpässen auf nationaler Ebene umzugehen, ist die Einrichtung semi-autonomer Steuerbehörden, denen größere Freiräume bei der Personalpolitik, der internen Organisation und dem Investitionsgebahren eingeräumt werden. Dies wird vom Internationalen Währungsfonds und anderen Organisationen schon seit längerem gefördert. Erste Erkenntnisse deuten darauf hin, dass semi-autonome Behörden in der Tat leistungsfähiger als herkömmliche Steuerverwaltungen sein können (von Haldenwang, von Schiller, & Garcia, 2014).

Von großer Bedeutung, gerade auch im Hinblick auf die internationale Kooperation in Steuerfragen, ist zudem die Unterstützung der Entwicklungs- und Schwellenländer beim Aufbau relevanter Datenbanken und Informationssysteme. Das bezieht sich nicht nur auf Steuerregister i.e.S., sondern beinhaltet in vielen Fällen auch eine Stärkung der nationalen Statistikbehörden, z.B. bei der Sammlung und Bereitstellung von Daten zu extraktiven Aktivitäten. Außerdem ist der öffentliche Zugang zu Daten wichtig. Internationale Initiativen wie die *Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI) stellen diesen Aspekt in den Mittelpunkt ihrer Aktivitäten. Mittlerweile nehmen 51 Länder an dieser Initiative teil und 31 von ihnen erfüllen die von EITI festgelegten Transparenzstandards.

Immer mehr Steuerbehörden in Entwicklungs- und Schwellenländern richten sog. *Large Taxpayer Units* (LTUs) ein. Angesichts der schmalen Steuerbasis bei den Einkommens- und Gewinnsteuern, ist dieser Fokus auf die großen Steuerzahler fiskalisch sinnvoll, auch mit Blick auf den Informationsaustausch zwischen Steuerbehörden in Entwicklungs- und Industrieländern.

Regionale Strukturen der Zusammenarbeit müssen weiter ausgebaut werden. Neben der inter-amerikanischen Vereinigung der Steuerbehörden (CIAT) und dem afrikanischen Forum der Steuerverwaltungen (ATAF) wäre es wünschenswert, wenn auch im asiatischen Raum regionale Verbände entstehen würden. Auch die Zusammenarbeit von Steuerbehörden im Rahmen der sog. Süd-Süd-Kooperation ist ein wichtiger Weg, denn oft haben Nachbarländer aufgrund ihrer gemeinsamen kolonialen Vergangenheit ähnliche Verwaltungsstrukturen und –kulturen, was Lernprozesse erleichtert.

Mit Blick auf die **internationale Zusammenarbeit** werden heute vielfältige Anstrengungen unternommen, Regulierungslücken schließen (Cotrut, 2015; OECD, 2013, 2014). Teilweise geschieht das in der Form unilateraler Rechtssetzung, z.B. durch den *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) der USA. Viele der Maßnahmen, die im Rahmen der BEPS-Initiative (OECD / G20) und anderer Ansätze gegenwärtig umgesetzt werden, basieren jedoch im Kern auf bilateralen Vereinbarungen zwischen Staaten. Dazu gehört z.B. auch der automatische Austausch von Steuerinformationen. Viele der ärmeren Entwicklungsländer sind jedoch zumindest kurzfristig durch das Prinzip der Reziprozität überfordert. Hier sollte erwogen werden, dass die leistungsfähigeren Industrieländer in Vorleistung tre-

ten, was allerdings voraussetzt, dass Aspekte des Datenschutzes und Steuergeheimnisses berücksichtigt werden.

So sinnvoll solche Maßnahmen im Einzelnen sein mögen, tragen sie doch wenig zum Aufbau eines neuen globalen Steuerregimes bei. Im Gegenteil, sie sind oft eher darauf ausgerichtet, die Komplexität ausgefeilter Modelle der Steuerhinterziehung und –vermeidung durch ebenso komplexe Mechanismen der Regulierung und Kooperation aufzufangen. Es ist aber fraglich, ob dies gelingen kann. Noch fraglicher ist, ob Entwicklungsländer mit eingeschränkter Staatskapazität in der Lage sein werden, diesen Weg wirklich mitzugehen.

Entwicklungsförderlich wäre es, soweit möglich multilaterale Ansätze in Betracht zu ziehen, welche die Besteuerung von Unternehmen auf eine einheitliche Grundlage stellen und dafür Sorge tragen, dass die notwendigen Informationen zum Monitoring unternehmerischen Handelns international gesammelt und bereitgestellt werden. So wird zum Beispiel angeregt, Informationen zu den wirtschaftlichen Eigentumsverhältnissen (beneficial ownership) von Unternehmungen in einer weltweiten öffentlichen Datenbank zu sammeln (Durst, 2015; von Haldenwang & Kerkow, 2013; Zucman, 2015). Auch wird schon seit längerem diskutiert, anstelle des Fremdvergleichsgrundsatzes eine einheitliche Konzernbesteuerung einzuführen, bei der die konsolidierte Gewinnsteuerbasis gemäß festgelegter Schlüsselgrößen aufgeteilt wird (*formula apportionment* – vgl. Durst, 2016; Picciotto, 2013).

Aus entwicklungspolitischer Sicht spricht zunächst vieles für einen solchen Ansatz. Er hätte das Potenzial, Besteuerung stärker an wirtschaftlichen Aktivitäten auszurichten, Steuerhinterziehung und –vermeidung zu erschweren und gleichzeitig die weniger leistungsfähigen Staaten zu entlasten. Es muss allerdings sichergestellt sein, dass die zur Anwendung gebrachte Formel die Interessen der ärmeren und stärker rohstoffbasierten Entwicklungsökonomien auch hinreichend berücksichtigt. Auch muss Sorge dafür getragen werden, dass die oben angesprochenen *free riders* im Weltsystem – Steueroasen, korrupte Eliten, am Rande der Legalität operierende Unternehmen – eine vertiefte internationale Kooperation in Steuerfragen nicht unterlaufen. Daher sprechen sich einige Entwicklungsländer im Rahmen der OECD-Konsultationen dafür aus, die Agenda des BEPS-Prozesses zu erweitern und die Problematik eines international ruinösen Steuerwettbewerbs insgesamt in den Blick zu nehmen. Das würde u.a. bedeuten, dass auch das Thema der Steuersubventionen Gegenstand eines Dialogs zwischen Industrie- und Entwicklungsländern werden muss.

Weiterführende Literatur

- Beer, S., & Loeprick, J. (2015). Profit shifting: drivers of transfer (mis)pricing and the potential of countermeasures. *International Tax and Public Finance*, 22(3), 426-451. doi:10.1007/s10797-014-9323-2
- Bürgi Bonanomi, E., & Meyer-Nandi, S. (2013). *Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen: Aktuelle Politik und Entwicklungsrelevanz. Im Auftrag der Direktion für Entwicklung und Zusammenarbeit DEZA des Eidgenössischen Departements für auswärtige Angelegenheiten*. Bern: World Trade Institute, Universität Bern.
- Cobham, A., & Janský, P. (2015). Measuring misalignment: The location of US multinationals' economic activity versus the location of their profits *ICTD Working Paper 42*. Brighton: Institute of Development Studies.
- Cobham, A., & Loretz, S. (2014). International Distribution of the Corporate Tax Base: Implications of Different Apportionment Factors under Unitary Taxation *ICTD Working Paper 27*. Brighton: Institute of Development Studies.

- Cotrut, M. (Ed.) (2015). *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Amsterdam: IBFD.
- Durst, M. C. (2015). Limitations of BEPS Reforms: Looking beyond corporate taxation for revenue gains *ICTD Working Paper 40*. Brighton: Institute of Development Studies.
- Durst, M. C. (2016). Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the 'Transactional Net Margin' Transfer Pricing Method *ICTD Working Paper 44*. Brighton: Institute of Development Studies.
- Financial Action Task Force. (2016). *FATF Annual Report 2014-2015*. Paris: FATF-OECD.
- Finke, K. (2013). *Alternative Konzepte der Unternehmensbesteuerung vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen der deutschen Steuerpolitik. Eine Quantifizierung der Aufkommens- und Belastungswirkungen mittels Mikrosimulation und Propensity-Score-Matching*. Mannheim: Universität Mannheim.
- Fuest, C., & Riedel, N. (2009). Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of the Literature *Report prepared for the UK Department for International Development (DFID)*. Oxford, UK: Oxford University Centre for Business Taxation.
- Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J., & Nusser, H. (2013). Profit shifting and 'aggressive' tax planning by multinational firms: Issues and options for reform *ZEW Discussion Papers, No. 13-044*. Mannheim: ZEW - Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung / Center for European Economic Research.
- Gray, L., Hansen, K., Recica-Kirkbride, P., & Mills, L. (2014). Few and Far: The Hard Facts on Stolen Asset Recovery. Washington, D.C. : The World Bank / United Nations Office on Drugs and Crime (Stolen Asset Recovery Initiative).
- Henn, M., Mewes, S., & Meinzer, M. (2013). *Schattenfinanzzentrum Deutschland. Deutschlands Rolle bei globaler Geldwäsche, Kapitalflucht und Steuervermeidung*. Aachen / Berlin / Bonn / Chesham: GPF / Misereor / WEED / TJN.
- Henry, J. S. (2012). The price of offshore revisited. New estimates for "missing" global private wealth, income, inequality, and lost taxes. London: Tax Justice Network.
- IBFD. (2015). *IBFD Spillover Analysis: Possible Effects of the Irish Tax System on Developing Economies*. Amsterdam: IBFD.
- IMF, (International Monetary Fund). (2014). *Spillovers in international corporate taxation*. Washington, DC: IMF.
- Kar, D., & Spanjers, J. (2015). *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013*. Washington, DC: Global Financial Integrity.
- Mbeki, T., Lopes, C., Apata, O., Baker, R., Bashir el Bakri, Z., Bio Tchané, A., . . . Ovonji-Odida, I. (2015). *Illicit Financial Flows Report of the High Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa*. Addis Ababa: AU/ECA Conference of Ministers of Finance, Planning and Economic Development.
- McGauran, K. (2013). *Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?* Amsterdam: SOMO - Centre for Research on Multinational Corporations.
- Murphy, R. (2008). The Missing Billions. The UK Tax Gap. London: Trades Union Congress (TUC).
- OECD, (Organisation for Economic Co-operation and Development). (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD.
- OECD, (Organisation for Economic Co-operation and Development). (2014). *Illicit Financial Flows from Developing Countries: Measuring OECD Responses*. Paris: OECD.
- OECD, (Organisation for Economic Co-operation and Development). (2015a). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*. Retrieved from Paris:

- OECD, (Organisation for Economic Co-operation and Development). (2015b). Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report. Paris: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- Picciotto, S. (2013). Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries? *ICTD Working Paper 13*. Brighton: Institute of Development Studies.
- Shaxson, N., Christensen, J., & Mathiason, N. (2012). Inequality: You don't know the half of it (or why inequality is worse than we thought). London: Tax Justice Network (TJN).
- van de Poel, J. (2016). *In search of a new balance. The impact of Belgian tax treaties on developing countries*. Brussels: 11.11.11.
- von Haldenwang, C., & Kerkow, U. (2013). Post-2015: die internationale Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -vermeidung *Analysen & Stellungnahmen 07/2013*. Bonn: German Development Institute / Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE).
- von Haldenwang, C., von Schiller, A., & Garcia, M. (2014). Tax Collection in Developing Countries – New Evidence on Semi-Autonomous Revenue Agencies (SARAs). *Journal of Development Studies*, 50(4), 541-555. doi:10.1080/00220388.2013.875534
- Zucman, G. (2015). *The hidden wealth of nations. The scourge of tax havens*. Chicago and London: The University of Chicago Press.