



Kurzprotokoll der 82. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 20. Juni 2016, 12:00 Uhr
Berlin, Marie-Elisabeth-Lüders-Haus, Adele-
Schreiber-Krieger-Straße 1/Schiffbauerdamm,
Anhörungssaal 3.101

Vorsitz: Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Tagesordnung - Öffentliche Anhörung

Tagesordnungspunkt

Seite 11

**"Auswirkungen von Steuervermeidung und
Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer"**



Unterschriftsliste der Sachverständigen

Öffentliche Anhörung zu den
„Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung
auf die Entwicklungsländer“

Montag, 20. Juni 2016 (12.00 bis 14.00 Uhr)

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.

Holle, Florian

Haas, Dr. Wolfgang

(BASF SE)

Haldenwang, Dr. Christian von

(Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE))

Karanja, James

(OECD)

Meinzer, Markus

(Tax Justice Network / Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland)

Mosioma, Alvin

(Tax Justice Network Africa)



Murphy, Richard
(Tax Research LLP)

Neuwirth, Martina
(Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation)

Nguyen-Thanh, Dr. David
(Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ))

Pinkernell, Dr. Reimar
(Flick Glocke Schaumburg)

Reimer, Prof. Dr. Ekkehart
(Universität Heidelberg)

Saint-Amans, Pascal
(OECD)

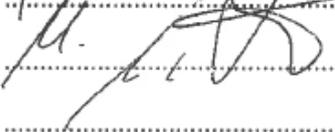


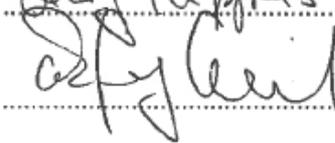
Unterschriftsliste der Teilnehmer der mitberatenden Ausschüsse

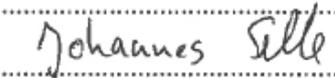
Öffentliche Anhörung zu den
„Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung
auf die Entwicklungsländer“

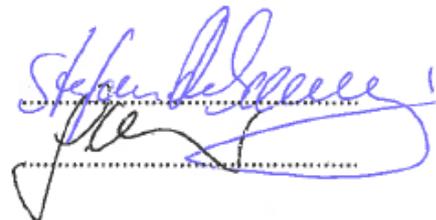
Montag, 20. Juni 2016 (12.00 bis 14.00 Uhr)

**Ausschuss für wirtschaftliche Zusammenarbeit
und Entwicklung**

Niema Movasset


Georg Hippels


Johannes Sille




**Sitzung des Finanzausschusses (7. Ausschuss)**

Montag, 20. Juni 2016, 12:00 Uhr

Anwesenheitsliste

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

| Ordentliche Mitglieder | Unterschrift | Stellvertretende Mitglieder | Unterschrift |
|------------------------------|---|-----------------------------|--------------|
| CDU/CSU | | CDU/CSU | |
| Feiler, Uwe | | Brackmann, Norbert | |
| Flosbach, Klaus-Peter |  | Brehmer, Heike | |
| Güntzler, Fritz | | Brinkhaus, Ralph | |
| Gutting, Olav | | Durz, Hansjörg | |
| Hauer, Matthias | | Harbarth Dr., Stephan | |
| Horb, Margaret |  | Helfrich, Mark | |
| Karliczek, Anja | | Hirte, Christian | |
| Koob, Markus | | Hirte Dr., Heribert | |
| Kudla, Bettina | | Kalb, Bartholomäus | |
| Lerchenfeld, Philipp Graf | | Lenz Dr., Andreas | |
| Michelbach Dr. h.c., Hans | | Linnemann Dr., Carsten | |
| Middelberg Dr., Mathias |  | Mattfeldt, Andreas | |
| Murmann Dr., Philipp | | Nick Dr., Andreas | |
| Radwan, Alexander | | Riebsamen, Lothar | |
| Schindler, Norbert | | Selle, Johannes | |
| Steffel Dr., Frank | | Viesehon, Thomas | |
| Stetten, Christian Frhr. von | | Wanderwitz, Marco | |
| Tillmann, Antje | | Whittaker, Kai | |



Sitzung des Finanzausschusses (7. Ausschuss)
Montag, 20. Juni 2016, 12:00 Uhr

Anwesenheitsliste

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

| Ordentliche Mitglieder | Unterschrift | Stellvertretende Mitglieder | Unterschrift |
|------------------------------|--------------|------------------------------|--------------|
| SPD | | SPD | |
| Arndt-Brauer, Ingrid | | Hartmann, Sebastian | _____ |
| Binding (Heidelberg), Lothar | | Jantz-Herrmann, Christina | _____ |
| Daldrup, Bernhard | _____ | Krüger Dr., Hans-Ulrich | _____ |
| Hakverdi, Metin | | Lauterbach Dr., Karl | _____ |
| Junge, Frank | _____ | Mindrup, Klaus | _____ |
| Kiziltepe, Cansel | | Poß, Joachim | _____ |
| Petry, Christian | _____ | Post, Florian | _____ |
| Ryglewski, Sarah | _____ | Sawade, Annette | _____ |
| Schwarz, Andreas | | Schneider (Erfurt), Carsten | _____ |
| Zimmermann Dr., Jens | | Vöpel, Dirk | _____ |
| Zöllmer, Manfred | | Ziegler, Dagmar | _____ |
| DIE LINKE. | | DIE LINKE. | |
| Claus, Roland | _____ | Lay, Caren | _____ |
| Karawanskij, Susanna | _____ | Schlecht, Michael | _____ |
| Pitterle, Richard | _____ | Wagenknecht Dr., Sahra | _____ |
| Troost Dr., Axel | | Zdebil, Hubertus | _____ |
| BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN | | BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN | |
| Gambke Dr., Thomas | | Andreae, Kerstin | _____ |
| Haßelmann, Britta | | Dröge, Katharina | _____ |
| Paus, Lisa | _____ | Hajduk, Anja | _____ |
| Schick Dr., Gerhard | _____ | Kindler, Sven-Christian | _____ |



Bundesrat

| Land | Name (bitte in Druckschrift) | Unterschrift | Amtsbezeichnung |
|------------------------|------------------------------|--------------|-----------------|
| Baden-Württemberg | | | |
| Bayern | | | |
| Berlin | | | |
| Brandenburg | | | |
| Bremen | | | |
| Hamburg | | | |
| Hessen | | | |
| Mecklenburg-Vorpommern | | | |
| Niedersachsen | | | |
| Nordrhein-Westfalen | Rechtsg. Heinrich | J. Kij | Ray Ang |
| Rheinland-Pfalz | | | |
| Saarland | BERGER | Bof | GR |
| Sachsen | | | |
| Sachsen-Anhalt | | | |
| Schleswig-Holstein | SP | Ul. S | RR |
| Thüringen | | | |



| Ministerium bzw. Dienststelle (bitte in Druckschrift) | Name (bitte in Druckschrift) | Unterschrift | Amts- bezeichnung |
|---|------------------------------|--------------------|----------------------|
| BMF | Hoeck | <i>Hoeck</i> | OLP |
| BMF | Weidner | <i>Weidner</i> | StAfr. |
| BMF | Kreienbaum | <i>Kreienbaum</i> | MDg |
| BMF | Schachinger | <i>Schachinger</i> | Ref. |
| BMF | Klitzsch | <i>Klitzsch</i> | OLP |
| " | Kll | <i>Kll</i> | MD |
| BuZ | Pragna | <i>Pragna</i> | HRTu |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |



Unterschriftsliste
Fraktionsmitarbeiter

20.06.2016
12⁰⁰

| <u>Name</u> | <u>Fraktion</u> | <u>Unterschrift</u> |
|-------------------|---------------------------|---------------------|
| Stephan Rochow | CDU/CSU | ..... |
| Christian Schmetz | CDU/CSU | ..... |
| Udo Weber | CDU/CSU | ..... |
| Silvia Marenow | CDU/CSU | ..... |
| Susanne Kroll | SPD | ..... |
| Gerald Steininger | SPD | ..... |
| Dirk Klimach | SPD | ..... |
| Sandra Schuster | DIE LINKE. | ..... |
| Christoph Sauer | DIE LINKE. | ..... |
| Klaus Seipp | BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN | K. Seipp |
| Stefan Mai | BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN | ..... |



Fraktionsmitarbeiter

Name (bitte in Druckschrift)

Fraktion

Unterschrift

| | | |
|-------------------|---------|-------------------------|
| Wolfgang Meyer | CDU/CSU | [Handwritten Signature] |
| Alexandra Piechke | CDU/CSU | [Handwritten Signature] |
| Carlos Jekunen | SPD | [Handwritten Signature] |
| Alexander Brunnig | SPD | [Handwritten Signature] |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |



Beginn: 12.00 Uhr

Tagesordnungspunkt

"Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer"

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Guten Tag allerseits. Ich darf alle Anwesenden ganz herzlich zur 82. Sitzung des Finanzausschusses, zu unserer öffentlichen Anhörung, begrüßen. Ich begrüße vor allem die Experten, die dem Finanzausschuss heute ihren Sachverstand für die Beratung zu dem Thema „Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer“ zur Verfügung stellen.

Da unter unseren Gästen auch einige englischsprachige Sachverständige sind, sei mir gleich zu Beginn noch der Hinweis erlaubt, dass eine Simultandolmetschung stattfindet – unter Nummer 2 auf Deutsch und unter Nummer 3 auf Englisch. Ich bedanke mich schon einmal im Voraus – falls ich es nachher vergesse – für die Hilfe, die wir vom Sprachendienst erhalten.

Darüber hinaus darf ich noch darauf aufmerksam machen, dass die Sachverständige, Frau Martina Neuwirth vom Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation aus Krankheitsgründen kurzfristig ihre Teilnahme an der heutigen Sitzung abgesagt hat.

Soweit Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab ihre schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Die Stellungnahmen finden sich auch im Internetauftritt des Finanzausschusses wieder und werden Bestandteil des Protokolls zur heutigen Sitzung.

Ich begrüße die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses und – soweit anwesend – auch

die des Ausschusses für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.

Für das Bundesministerium der Finanzen darf ich den Abteilungsleiter Steuern, Herrn Ministerialdirektor Sell, sowie weitere Fachbeamte des BMF begrüßen.

Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder. Soweit anwesend begrüße ich die Vertreter der Bild-, Ton- und Printmedien. Und nicht zuletzt darf ich noch die auf der Tribüne Platz genommenen Gäste begrüßen. Ich hoffe, dass wir alle zusammen eine interessante Anhörung haben werden.

Zum Thema der heutigen Anhörung: Es geht um die Auswirkung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf das Steueraufkommen und deren Bekämpfung. Dies wird ja bereits seit längerer Zeit und auf den unterschiedlichsten Ebenen diskutiert. Ich nenne in diesem Kontext nur beispielhaft das OECD-BEPS-Projekt oder den 10-Punkte-Plan unseres Bundesfinanzministers. Dabei ist, wie ich meine, die entwicklungspolitische Perspektive zu kurz gekommen, d. h., dass es auch entsprechende Auswirkungen auf Entwicklungsländer gibt. Diesem Aspekt wollen wir uns mit der heutigen Anhörung besonders widmen.

Zum Ablauf der Anhörung: Für diese Anhörung ist ein Zeitraum von zwei Stunden, also bis circa 14.00 Uhr, vorgesehen.

Nach unserem bewährten Verfahren sind höchstens zwei Fragen an einen Sachverständigen bzw. jeweils eine Frage an zwei Sachverständige zu stellen. Ziel ist es dabei, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Gelegenheit zur Fragestellung und Ihnen als Sachverständigen zur Antwort zu geben. Ich darf Sie deshalb alle ganz herzlich um kurze Fragen und knappe Antworten bitten.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn Ihrer Frage die Sachverständige oder den Sachverständigen zu nennen, an den sich die Frage richtet, und bei einem



Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, ihre Fragesteller, auch die des Ausschusses für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, im Vorhinein über die Obfrau oder den Obmann des Finanzausschusses bei mir anzumelden.

Zum Schluss sei mir noch der Hinweis erlaubt, dass die Anhörung heute zeitversetzt um 17.30 Uhr im Parlamentsfernsehen auf Kanal 1 übertragen wird. Verfolgt werden kann die Übertragung auch auf www.bundestag.de, über die App „Deutscher Bundestag“ auf Smartphones und Tablets und im Smart-TV.

Protokollführung: Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten.

Dann beginnen wir jetzt mit der Anhörung. Erster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Dr. Middelberg.

Abg. **Dr. Mathias Middelberg** (CDU/CSU): Frau Vorsitzende, herzlichen Dank. Ich richte meine Frage an den Bundesverband der Deutschen Industrie, Herrn Holle, und an Herrn Prof. Dr. Reimer. Es geht mir zunächst um eine grundsätzliche Bewertung. Die OECD und der IWF haben sich mit der Besteuerungssituation in den Entwicklungsländern auseinandergesetzt und sind zu der Einschätzung gekommen, dass die Besteuerungsbasis nicht hinreichend ist. Inwieweit kann man daran etwas ändern? Inwieweit spielt dabei auch gerade das internationale Projekt gegen BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) eine Rolle?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Holle, bitte.

Sv **Florian Holle** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, vielen Dank, Herr Abg. Dr. Middelberg. Ich würde erst einmal im grenzüberschreitenden Sachverhalt schauen, welche Besteuerungsrechte die Entwicklungsländer haben. Denn es macht nur Sinn, wenn wir das im grenzüberschreitenden Sachverhalt betrachten. Dort werden wir feststellen, dass Deutschland mit den Entwicklungsländern regelmäßig Abkommen abschließt, die sich zum Teil am OECD-Musterabkommen orientieren, aber zum Teil auch am Musterabkommen der Vereinten Nationen. Letzteres sieht vor, dass die Entwicklungsländer aufgrund der einseitigen Investitionsströme ein verstärktes Quellenbesteuerungsrecht haben. Diese Quellensteuerrechte haben wir beim OECD-Musterabkommen nicht, aber eben im UN-Musterabkommen. Deutschland orientiert sich in diesen Verhandlungen daran und verhandelt dann in einem weiteren Schritt die sogenannte Freistellungsmethode. Das führt im Ergebnis dazu, dass Gewinne, die im Entwicklungsland erwirtschaftet werden, im Wesentlichen nur in den Entwicklungsländern besteuert werden und eben nicht in Deutschland. Damit soll die Kapitalimportneutralität im Investitionsstaat gewährleistet und ein „Hochschleusen“ auf das deutsche Besteuerungsniveau im Entwicklungsland verhindert werden.

Diese höheren Quellensteuersätze sehen wir nicht nur bei Dividenden, Zinsen oder Lizenzen, sondern es schließt auch ein, dass wir dort einen anderen Betriebsstättenbegriff haben und wir z. B. in vielen Abkommen mit Entwicklungsländern die sogenannte Dienstleistungsbetriebsstätte bereits als Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens anerkennen. In diesem Fall hat das Entwicklungsland dann ein Besteuerungsrecht.

Wenn man sich das anschaut, stellt man fest, dass die Besteuerungsrechte in den Abkommen mit Entwicklungsländern deutlich stärker ausgeprägt sind als beispielsweise zwischen OECD-Staaten. Dort versucht man eben, die Einseitigkeit der Investitionsströme zu berücksichtigen. Das heißt, die Besteuerungsrechte sind vorhanden.



Hinsichtlich der Frage der Besteuerungsbasis muss man feststellen – was auch der IWF feststellt –, dass die Besteuerungsbasis insbesondere deswegen so sehr unter BEPS leidet, weil die Abhängigkeit vom Ertragsteueraufkommen besonders hoch ist. Das liegt daran, dass diese Länder nur im geringen Maß Verbrauchsteuern – insbesondere Umsatzsteuern – erheben und auch – wenn man das mit Deutschland vergleicht – das Lohnsteuereinkommen sehr gering ist. Das führt dann zu einer erhöhten Abhängigkeit vom Ertragsteueraufkommen. Das ist aus unserer Sicht ein großes Problem.

Das zweite große Problem ist die mangelhafte Steuerverwaltung in vielen Entwicklungsländern. Es fehlt nicht nur an den technischen Voraussetzungen, es fehlt auch oft an der nötigen Kompetenz. Ich glaube, dort kommt der GIZ (Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit) eine ganz wichtige Aufgabe zu, die das ja schon macht. Sie unterstützt die Entwicklungsländer dabei, Steuerverwaltungen fortzubilden, indem sie deutsche Finanzbeamte in diese Länder schickt. Das machen wir aber nicht nur in Entwicklungsländern, sondern beispielsweise auch mit Griechenland. Insofern glaube ich, dass das eine wesentliche Komponente ist, um den Entwicklungsländern an dieser Stelle zu helfen. Vielen Dank erst einmal an der Stelle.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Prof. Dr. Reimer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Universität Heidelberg): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine sehr geehrten Damen und Herren Abgeordnete. Erstens kann ich auch aus wissenschaftlicher Sicht bestätigen, was Herr Holle gesagt hat. Insbesondere der Einsatz der Freistellungsmethode für unternehmerische Gewinne, Tochtergesellschaften und Kapitalgesellschaften auf der einen Seite und die Betriebsstättendefinition in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen auf der anderen Seite sind die entscheidenden Bausteine für eine entwicklungs-länderfreundliche deutsche Steuerpolitik. Diesem Ansatz folgen aber nicht alle OECD-Staaten. Wenn man den Blick über Deutschland auf andere Staaten ausweitet, wird man feststellen müssen,

dass das deutsche Modell einer Freistellung von im Ausland erzielten Einkünften unter dem Aspekt internationaler Gerechtigkeit vorzugswürdig ist. Warum? Wenn ein weniger entwickelter Staat geringere öffentliche Leistungen erbringt, dann kann er sich das nur leisten, wenn auch die Steuern entsprechend niedriger sind. Der Einsatz der Anrechnungsmethode in den Hochsteuerstaaten, in den entwickelten Staaten führt aber genau zu der Hochschleusung, von der bei Herrn Holle die Rede war. Man nimmt damit den Entwicklungsländern die Möglichkeit, geringere öffentliche Leistungen auch geringer zu bepreisen, weil am Ende auch die Steuerpflichtigen wieder auf dem hohen deutschen Niveau landen. Das ist aus meiner Sicht ein zentrales Argument für den Einsatz der Freistellungsmethode, die ansonsten unter Steuervermeidungsgesichtspunkten in der Debatte gelegentlich auch unter Beschuss gerät.

Zweiter Punkt – in Ergänzung zu dem, was Herr Holle gesagt hat: Wir haben eine Reihe von Stellschrauben in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, mit denen speziell die fiskalischen Bedürfnisse von Entwicklungsländern berücksichtigt werden können. Zu nennen sind auch die Definition des Wortes „Lizenzgebühren“ in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und vor allem die Zuweisung von Quellenbesteuerungsrechten bei Lizenzgebühren an die Entwicklungsländer. Auch das gewährt Deutschland gelegentlich in Übereinstimmung mit dem Musterabkommen der Vereinten Nationen, wo Deutschland solche Quellensteuern den Quellenstaaten, also den Entwicklungsländern zuweist. Das ist oft mit einer Ausweitung des Begriffs „Lizenzgebühren“ auch auf Entgelte für technische Dienstleistungen verbunden, was aber die bessere Variante ist, weil sie den Entwicklungsländern stärker dient als die Dienstleistungsbetriebsstätte. Diese hat extrem viele Nachteile, bringt viele Rechtsunsicherheiten mit sich und stellt Unternehmen auch im Bereich der Lohnsteuer vor ganz erhebliche Compliance-Risiken. Wenn man den Begriff der Lizenzgebühr auf technische Dienstleistungen ausweitet, kann der Quellenstaat auf Bruttobasis einen kleinen Steuersatz anwenden. Das ist viel rechtssicherer als die Dienstleistungsbetriebsstätte.



Ein dritter Punkt in diesem ersten Statement: Natürlich versucht die OECD – auch um sich für neue Mitglieder attraktiver zu machen –, den sogenannten Marktzugang als Entgelt für mehr Steuern in den Quellenstaaten, in den Entwicklungsländern, in den Schwellenländern zu verwenden. Aber Achtung! Man muss sehen, dass die Quellenstaaten schon heute genügend Möglichkeiten für eine Besteuerung haben. Dies sollte aber nicht die Wertschöpfung, sondern vielmehr den Verbrauch treffen. Das Steuersystem insgesamt – das gilt nicht nur für Deutschland, sondern weltweit – arbeitet im Grunde ja immer mit zwei Lungenflügeln. Auf der einen Seite haben wir die Besteuerung von Wertschöpfung durch Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Auf der anderen Seite haben wir Steuern im weitesten Sinne auf Einkommensverwendung und Verbrauch. Die Entwicklungsländer könnten diese zweite Säule viel stärker nutzen als bisher. Sie bekämen damit das, was die OECD den „fair share“ nennt – ohne, dass man dabei das fein austarierte System der Doppelbesteuerungsabkommen fundamental in Frage stellen muss. Jetzt treffen wir aber einseitig nur die Wertschöpfung. Diese findet typischerweise dort statt, wo Forschung und Entwicklung sind und nicht so sehr dort, wo am Ende verbraucht wird. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Vielen Dank. Ich möchte gerne Herrn Dr. Pinkernell und den Vertreter der OECD fragen, inwieweit Entwicklungsländer von Gewinnverlagerung und Gewinnkürzung multinationaler Konzerne insgesamt betroffen sind.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Pinkernell, bitte.

Sv **Dr. Reimar Pinkernell** (Flick Glocke Schaumburg): Vielen Dank erst einmal, dass ich heute an der Anhörung teilnehmen darf. Ich habe mir das in der Praxis als Berater natürlich einmal gründlich angesehen und auch die Studien der OECD und des IWF ausgewertet. Dort muss man schon sagen, dass

es in der Praxis Gestaltungsmaßnahmen gibt, die letztlich zu einer Aushöhlung der Quellenbesteuerungsrechte der Entwicklungsländer führen. Wir haben ja von Herrn Holle gehört, dass die Entwicklungsländer darauf angewiesen sind, sich in größerem Umfang Quellenbesteuerungsrechte vorzubehalten. Dort greifen dann die Gestaltungsmaßnahmen ein. Ob die Zahl von mehr als einem Prozent des Bruttoinlandsprodukts dieser Länder als Verlust zutrifft oder nicht, das kann ich hier nicht beurteilen. Ich kann aber sagen, dass die Gestaltungen, die man in der Praxis vorfindet, ein ganzes Spektrum abdecken. Dabei handelt es sich um die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten. Das ist z. B. das Kommissionärsmodell, wo die Vertriebsgesellschaft zu etwas abgeschmolzen wird, was weniger Funktionen hat. Was aus der Sicht der Entwicklungsländer ganz relevant ist, ist das sogenannte „Treaty Shopping“. Dort hat das Entwicklungsland einem anderen Staat auf Abkommensebene bestimmte Vergünstigungen zugesprochen. Jetzt kommen Drittstaaten oder Angehörige und gründen in dem anderen Vertragsstaat eine Tochtergesellschaft und erschleichen sich sozusagen durch die Hintertür die Abkommensberechtigung. Man sieht das in der Praxis vor allem am Beispiel von Indien und China. Das sind beides keine Entwicklungsländer mehr, sondern Schwellenländer. Ein Großteil der Direktinvestitionen nach Indien geht über Mauritius, das eine kleine Insel ist. Der einzige Grund dafür ist das günstige Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mauritius und Indien. Dasselbe Thema war auch Hongkong als Gateway nach China, wo auch ein günstiges Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Treaty Shopping ist sicherlich ein großes Thema hier in der Praxis.

Ich möchte auch noch ein bisschen etwas zu den Motiven der Unternehmen sagen. Die Steuergestaltung fällt ja nicht vom Himmel, sondern es werden damit auch bestimmte Zwecke verfolgt. Dort gibt es im Grunde zwei große Gruppen: Das eine sind internationale Konzerne, die es im Zusammenspiel mit den Defiziten ihres Heimatsteuerrechts tatsächlich schaffen können, eine Keimnalbesteuerung oder zumindest einen Besteueraufschub zu erreichen. Das trifft sicherlich für viele amerikanische Konzerne zu, die einen Vorteil davon haben, die Quellenbesteuerungsrechte auszuhöhlen und die Gewinne in



Drittstaaten umzuleiten, wo erst einmal keine Besteuerung stattfindet. Das US-Heimatrecht umfasst diese Gewinne auch nicht, was sicherlich auch ein gewollter Wettbewerbsvorteil der USA ist. Dort entstehen Kriegskassen für Unternehmen. Das ist die eine Gruppe. Das ist die Möglichkeit, eine internationale Keimbesteuerung oder wenigstens einen Besteuerungsaufschub zu erreichen.

Dann gibt es aber noch andere Gründe, die ich für legitim halten würde. Das ist die Situation, dass ein Unternehmen auf einen Quellenstaat stößt, der sich nicht an die Regeln hält, der eigene Besteuerungsgrundsätze für Betriebsstätten einführt, die nichts mit der Besteuerung von Gewinnen zu tun haben, sondern zu einer Überbesteuerung führen. Dort kommt auch gar nicht das Nettoprinzip zur Anwendung, sondern dort wird nur mit der Hilfe staatlicher Zwangsmittel abkassiert. Dann dient die Steuergestaltung ein bisschen als Akt der Notwehr dazu, diesem Konflikt mit dem Quellenstaat aus dem Weg zu gehen und schon die Anknüpfungspunkte im Quellenstaat zu vermeiden. Das hat dann wieder zur Folge, dass der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens das Steueraufkommen bekommt. Wenn es sich um einen Industriestaat handelt, ist das natürlich gar nicht gewollt, weil der Industriestaat vielleicht gerade will, dass sich das Entwicklungsland selber mit Steuern finanziert. Aber die Konflikte und die drohende Doppelbesteuerung führen dann dazu, dass das Steueraufkommen doch wieder in dem Industriestaat landet.

Was ich noch hinzufügen möchte, ist – das geht auch aus den Untersuchungen des IWF hervor –, dass sich die Entwicklungsländer auch untereinander einen schädlichen Steuerwettbewerb liefern. Dort werden Tax Holidays und Sonderregime angeboten, die ineffizient und vielleicht auch gar nicht erforderlich sind, weil die Unternehmen sowieso in dieses Land gekommen wären.

Dann ganz kurz noch ein Wort zu dem, was Herr Prof. Dr. Reimer angesprochen hatte: Verhältnis zwischen Körperschaft- und Umsatzsteuer. Das spielt eine ganz große Rolle in der sogenannten „Digital Economy“, wo ich also den Electronic

Commerce habe, der grenzüberschreitend tätig ist. Wenn dann die Länder anfangen, eine Körperschaftsteuer auf bloße Umsätze in dem Land zu erheben oder wie jetzt z. B. Indien eine sogenannte „Equalisation Levy“ (Ausgleichsabgabe) einzuführen – so etwas macht die Geschäftsmodelle natürlich kaputt. Der richtige Weg ist dort, diese grenzüberschreitenden Direktgeschäfte der Digital Economy im Rahmen einer Umsatzsteuer zu erfassen, wie die EU das vorgemacht hat. Es gibt also schon Lösungen dafür. Das ist auch die Empfehlung der OECD, diese Geschäfte einer Umsatzsteuer zu unterwerfen und nicht der Körperschaftsteuer. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Karanja.

Sv **James Karanja** (OECD): Ja, vielen Dank für diese Frage. Ich denke, was die Frage betrifft, welche Auswirkungen BEPS auf die Entwicklungsländer hat, ist die Wahrheit, dass zu diesem Zeitpunkt die Zahl[en] nicht klar sind. Und was mit dem BEPS-Projekt erreicht wurde, ist, auf das Problem aufmerksam zu machen, und nun sind die Entwicklungsländer in einer Phase, in der sie sich mit der Tatsache auseinandersetzen müssen, dass dies wahrscheinlich die Ursache dafür ist, dass ihre Besteuerungsbasis nicht hinreichend ist. Insoweit würde ich also sagen, dass das BEPS-Projekt dabei hilft, herauszufinden, was uns, den Entwicklungsländern, schadet. Und ich glaube, es ist eine Gelegenheit für Entwicklungsländer, sich zu beteiligen. Ich muss sagen, dass das anfängliche BEPS-Projekt nicht verhandelt wurde. Der anfängliche Auftrag wurde von den Industrieländern verhandelt und ist vielleicht daher auf zentrale Fragen nicht hinreichend eingegangen, u. a. die Frage der Ertragsquelle/Ansässigkeit, in der ja offensichtlich der Hauptgrund dafür zu suchen ist, dass Gewinne in Drittländer verschoben werden, die an der eigentlichen Wertschöpfung im Grunde nicht beteiligt sind. Ich denke also, dass, wenn die Entwicklungsländer nun durch den inklusiven Rahmen in die Diskussion einbezogen werden, es insgesamt um Folgendes geht.

Erstens: Wir können anfangen, das Problem zu untersuchen – In Aktionspunkt 11 geht es darum,



die Auswirkungen von BEPS zu bemessen und ich denke, das ist jetzt ein wichtiges Projekt für die Entwicklungsländer, um damit beginnen zu können, abzuschätzen, welche negativen Auswirkungen dieses Problem auf uns hat. Zu diesem Zeitpunkt weiß man das, wie bereits gesagt, noch nicht. Und das ist auch der Grund, warum wir bei den Entwicklungsländern nicht den politischen Ansporn sehen, sich voll an dem Prozess zu beteiligen. Dies sind also meiner Meinung nach einige der Bereiche, in denen wir die Entwicklungsländer unterstützen müssen. Wir könnten ihnen durch ein groß angelegtes Projekt dabei helfen, die Auswirkungen auf sie zu untersuchen und dann die drei Hauptsäulen in Angriff zu nehmen, von denen einige schon angesprochen wurden: Wie können wir einen Rechtsrahmen schaffen? Wie können wir den Zugang zu Informationen ermöglichen? Denn dies ist ein Bereich ... als jemand, der aus der kenianischen Steuerverwaltung kommt, weiß ich, wo man einfach nicht den Zugang zu Informationen hat, um zu wissen, was auf der anderen Seite passiert. Und schließlich die Kompetenzen, die wir brauchen, damit die Steuerverwaltungen diese Probleme angehen können. Dankeschön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Selle.

Abg. **Johannes Selle** (CDU/CSU): Vielen Dank. Ich würde gerne bei dem ansetzen, was Herr Dr. Pinkernell gesagt hat. Wenn es solche Länder wie Mauritius gibt, über die Investitionen getätigt werden – was kann man dagegen machen? Wie würde man auf internationaler Ebene vorgehen oder sind wir nicht dort schon zum Scheitern verurteilt? Das Gleiche trifft auf die Frage des Steuerwettbewerbs der Länder untereinander zu. Wie kann ich das denn vermeiden, wenn die Länder nicht zustimmen?

An Herrn Prof. Dr. Reimer würde ich folgende Frage stellen: Was ist eigentlich das größere Problem: Die Steuerhinterziehung oder die Steuervermeidung? Welches ist schwerer zu bekämpfen? Welches hat die größten Chancen auf

Verhinderung, Vermeidung, Bekämpfung auf internationaler Ebene? Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Pinkernell, bitte.

Sv **Dr. Reimar Pinkernell** (Flick Glocke Schaumburg): Vielen Dank. Es gab ja die Frage nach Mauritius. Das ist letztlich eine Frage der Kräfteverhältnisse. Wir haben gesehen, dass die EU jetzt angefangen hat, ihre schwarzen Schafe zu erziehen. Ich spreche hier über Luxemburg, die Niederlande, Irland usw. Dort hat die EU-Kommission mit den Beihilfeverfahren schon Maßnahmen ergriffen. Außerdem gibt es im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Projekts auch Verständigungen zu den Patentboxen usw. Dort tut sich schon etwas zwischen den entwickelten Staaten. Ich meine, dass dort die Diskussion international auch weiter ist und die Hoffnungslosigkeit, die man vielleicht früher hatte, einem leichten Hoffnungsschimmer weicht.

Außerdem habe ich in der Praxis gesehen, dass einzelne Staaten durchaus in der Lage sind, sich selber zu helfen, wenn sie nur eine gewisse Größe haben. Indien ist, glaube ich, 15 Jahre lang von Mauritius geplagt worden. Jetzt ist Indien so groß und stark, dass es ihm gelungen ist, das Doppelbesteuerungsabkommen mit Mauritius neu zu verhandeln. Dort sind eine Menge dieser Vorzugsmöglichkeiten nicht mehr enthalten. Man sieht jetzt in der Praxis doch, dass sich hier ein bisschen was bewegt.

Ich meine auch, dass das G20-Projekt – was zwischen 85 und 90 Prozent des Weltbruttoinlandsprodukts repräsentiert – uns einen Schritt nach vorne gebracht hat. Wir haben gesehen, dass die europäischen Staaten dort mitziehen. China und Indien sind mit an Bord. Das sind also schon drei der vier größten Volkswirtschaften in der Welt. Schön wäre jetzt noch, wenn die Amerikaner mitziehen würden. Ich denke, dass dann tatsächlich eine Koalition stehen würde, um hier diese internationalen Steuerstandards nach oben zu ziehen. Ob das aber mit den Vereinigten Staaten klappt, ist sehr schwierig zu beurteilen. Ich habe



die Beobachtung gemacht, dass die Obama-Regierung alles immer politisch absegnet und unterschreibt und dass dann der amerikanische Kongress die Umsetzung verweigert bzw. mit Gegenmaßnahmen droht. Das wäre ein Punkt, wo man noch ansetzen könnte. Wie bekommt man hier die USA mit ins Boot, die das Steuerrecht als Waffe im Wettbewerb benutzt? Was wäre dort der richtige Anreiz? Dann würde das auch international funktionieren.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Reimer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Universität Heidelberg): Vielen Dank. Es ist nicht nur wichtig, sondern entscheidend, dass die Amerikaner mit ins Boot kommen. Wenn ich auf die Frage antworten darf, wo das größere Problem ist – bei Steuerhinterziehung oder Steuervermeidung, dann würde ich sagen, dass es darauf ankommt, auf welches Land Sie abstellen, und auch ein bisschen darauf, auf welche Art von Wirtschaft Sie abstellen. Wenn man die Länder betrachtet, dann wird man für Deutschland sagen müssen, dass – jedenfalls im Bereich der Unternehmensbesteuerung – Steuerhinterziehung kein zentrales Problem ist. Das können sich die Unternehmen aus Compliance-Gesichtspunkten – jedenfalls ab einer Größe von mehreren Mitarbeitern – längst nicht mehr leisten. Die Steuervermeidung – die legal ist, bei der der Steuerpflichtige schlicht und einfach seine verfassungsrechtlichen Möglichkeiten in Anspruch nimmt, also nur dann Steuern zahlen muss, wenn die Gesetze, die Sie beschließen, das auch vorsehen – ist intellektuell und auch praktisch eine gigantische Herausforderung. Das ist auch der Hintergrund dafür, dass es die Industriestaaten waren, die das BEPS-Projekt angestoßen haben.

Aus der Perspektive von Entwicklungsländern ist das genau umgekehrt. Dort ist mein Eindruck – auch nach dem, was wir jetzt gehört haben –, dass die Frage der Steuerplanung durch ein Unternehmen gar nicht so zentral ist. Der Fair Share wäre schon vorhanden. Es mangelt an Vollzugsmöglichkeiten. Zu den Vollzugsmöglichkeiten gehören in der Tat auch Informationsmöglichkeiten. Diese werden die Entwicklungsländer

möglicherweise nicht ganz von alleine erlangen. Dabei müssen die entwickelten Länder helfen. Insoweit ist das BEPS-Projekt – was den Informationsaustausch und das Country-by-Country-Reporting angeht – sicherlich zunächst auch erstmal ein Instrument, mit dem die strafbare Steuerhinterziehung in den Entwicklungsländern sinnvoll bekämpft werden kann. Das als erste Antwort.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Abg. Dr. Troost.

Abg. **Dr. Axel Troost** (DIE LINKE.): Danke. Meine Fragen gehen zunächst an den deutschen Vertreter des Tax Justice Network. Mein Kollege wird gleich in der zweiten Runde die gleichen Fragen an den Vertreter aus Afrika stellen. Herr Kollege Meinzer, Sie arbeiten in Ihrer Stellungnahme heraus, dass es im Wesentlichen zwei große Felder von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung gibt. Das ist erstens die Vermeidung von Unternehmenssteuern bei uns hier über Steueroasen. Dies wird insbesondere von multinationalen Konzernen betrieben. Zum anderen gibt es die Offshore-Steuerflucht wirtschaftlicher und politischer Eliten aus Entwicklungsländern heraus. Deswegen zwei Fragen: Warum bedarf es vor dem Hintergrund der bisher verfügbaren Daten vollständiger und öffentlicher länderspezifischer Berichtspflichten für Konzerne (das sogenannte Country-by-Country-Reporting), um die Auswirkungen der Unternehmenssteuervermeidung auf die Entwicklungsländer zu beheben? Welche Rolle nimmt Deutschland bei der Offshore-Steuerflucht und internationalen Unternehmenssteuervermeidung ein? Wie kann man dort an einer Bekämpfung ansetzen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Meinzer, bitte.

Sv **Markus Meinzer** (Tax Justice Network / Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland): Vielen Dank. Zur ersten Frage, warum Entwicklungsländer das Country-by-Country-Reporting brauchen, um ihre Steueransprüche durchzusetzen: Zunächst erst



einmal ist die kurze Antwort darauf, dass Entwicklungsländer nur so Zugang zu ganz grundlegenden Konzernbilanzdaten bekämen, die sie in die Lage versetzen würden, ihre eigenen Steuergesetze anzuwenden, Abwehrmaßnahmen gegen Gewinnverschiebungen umzusetzen und Steueraudits nach einer Risikobewertung zielgerichtet durchführen zu können. Der IWF hat 2015 in einem Arbeitspapier geschätzt, dass Entwicklungsländer sehr viel stärker von Steuervermeidung betroffen sind als Industrienationen. Der IWF schätzt, dass diesen Entwicklungsländern jährlich 6 bis 13 Prozent – gemessen an den Steuereinnahmen, die diese Länder haben – entgehen. Bei den OECD-Staaten sind das nur zwei bis drei Prozent.

Das liegt daran, dass die Gewinne nicht anhand der Wirtschaftsaktivität in den Ländern ausgewiesen werden. Währenddessen ist die OECD-BEPS-Initiative 2013 mit dem erklärten Ziel angetreten, genau diese beiden Größen in einen besseren Einklang zu bringen. Man möchte hier die Übereinstimmung von Gewinnen und wirtschaftlicher Aktivität herstellen. Das ist das überragende Ziel von BEPS.

Um zu evaluieren, wie gut das gelingt, gab es einen eigenen Aktionsplan, den 11. Aktionsplan der OECD, der 2012 veröffentlicht wurde. Dort schreibt die OECD – ich möchte das zitieren, weil das so entscheidend ist – auf Seite 4: „significant limitations of existing data sources mean that economic analysis of BEPS [is] severely constrained... More comprehensive data is needed“. Die OECD selbst schreibt, dass umfassendere Daten notwendig sind, um bewerten zu können, ob sich etwas an der Steuervermeidung weltweit verändert, verbessert oder sogar noch verschlimmert in den nächsten Jahren. Öffentliches Country-by-Country-Reporting würde genau diese Datengrundlage bereitstellen. In Zukunft könnten anhand solcher Daten empirisch fundierte Lösungen entwickelt werden. Man könnte das Ausmaß der Verluste beziffern, was wichtig ist, um den politischen Druck gegen mächtige Lobbyinteressen aufrecht zu erhalten und um gesetzgeberisch zielführend und effektiv handeln zu können.

Noch einmal: Was ist Country-by-Country-Reporting? Hier geht es um die Veröffentlichung von Eckdaten aus der Konzernbilanz, die schon heute in den meisten Staaten der Welt veröffentlicht werden müssen. Das sind Angaben zu Umsatz, Personalstärke, Gewinn und Steuerzahlungen. Das Neue daran wäre lediglich, dass diese Daten künftig durch die Konzernmutter zentral für den Gesamtkonzern veröffentlicht würden – nach allen Ländern aufgeschlüsselt. Für Banken gibt es so etwas schon seit 2014.

Die OECD hat ihre eigene Variante des Country-by-Country-Reportings entwickelt. Auf Druck Deutschlands und der USA ist dieses Country-by-Country-Reporting aber nicht öffentlich. Nach dem Country-by-Country-Reporting der OECD sollen diese Konzernbilanzdaten nur den Steuerbehörden des Konzernmutterstandes zur Verfügung gestellt werden und dann ausgewählten Ländern unter strengen Auflagen. Das ist sehr selektiv, sehr löchrig und mit einem sehr hohen Aufwand für die empfangenden Länder verbunden. Eine Studie von Ernst & Young aus dem August 2015 prognostiziert, dass der größte Teil der Länder der südlichen Hemisphäre durch diesen OECD-Standard nicht in den Genuss des Empfangs der Country-by-Country-Reporting-Daten kommen würde. Also Entwicklungsländer – jene, die durch die Gewinnverlagerung von Konzernen am meisten betroffen sind – bleiben von der Nutzung dieser Daten künftig außen vor. Die Ungleichheit beim Besteuerungsrecht zwischen OECD- und Nicht-OECD-Staaten wird dadurch noch verschärft. Information ist Macht – gerade im Steuerbereich ist das so deutlich. Wer in Besitz von diesen Daten ist, kann gezielt Steueraudits anstreben, kann höhere Steuereinnahmen generieren.

Es gibt auch noch einen anderen Grund, warum für Entwicklungsländer ein öffentliches Country-by-Country-Reporting entscheidend ist: Nur dadurch kann die Rechenschaftspflicht der Steuerverwaltung und der politischen Leitung wieder erreicht werden. Wir haben in Europa durch Luxemburg-Leaks entdecken müssen, dass im Herzen Europas illegale Steuerpraktiken gedeihen. Viele andere Staaten haben sich ähnlicher illegaler Praktiken bedient. Das heißt, die Integrität der Steuerverwaltung kann auch hierzulande in unseren Breiten



nicht mehr ohne weiteres vorausgesetzt werden. Umso mehr gilt das natürlich auch in Entwicklungs- und Schwellenländern, wo wir dafür Sorge tragen müssen, dass durch solche öffentlichen Berichte endlich wieder deutlich wird, was Steuerverwaltungen tatsächlich „underground“ machen.

Zu der zweiten Frage, zur Rolle Deutschlands im Offshore-Steuervermeidungsgeschäft und zur Rolle Deutschland bei der Bekämpfung desselben: Zunächst ist Deutschland selbst ein Steueroasenland und ein Offshore-Zentrum für Steuerausländer. Wir haben hier nach Zahlen der Bundesbank im August 2013 2,5 bis 3 Billionen Euro, die steuerbefreit von Ausländern hier zinstragend angelegt sind. Das sind etwa Bankguthaben und Staatsanleihen, Unternehmensanleihen, aber nur ca. 1 Prozent dieser Erträge werden an die Heimatländer – bisher die EU-Staaten – gemeldet. Schätzungsweise entstehen dadurch im In- und Ausland Steuerverluste von bis zu 24 Milliarden Euro jährlich.

Dieses Modell einer Steueroase Deutschland wird auch durch Strafbarkeitslücken unterstützt, die weltweit ihresgleichen suchen. Steuerhinterziehung in Deutschland ist keine Vortat zur Geldwäsche. Das bedeutet, dass ein deutscher Banker inländisch wissentlich Geld, das aus ausländischer Steuerhinterziehung stammt, annehmen darf, ohne hier – selbst wenn das alles auffliegt – ins Gefängnis zu müssen. Das ist in Frankreich, Großbritannien und selbst in Singapur anders. Außerdem herrscht eine Strafbarkeitslücke bei den Vortaten der Geldwäsche, der Untreue, der Vorteilsnahme und der Erpressung. Wenn Korruptionsgelder aus dem Ausland hier ankommen, passiert wieder das Gleiche. Wir rollen letztlich ausländischen Kleptokraten den roten Teppich aus, wenn ein inländischer Banker dieses Geld wissentlich, vorsätzlich annehmen darf – selbst wenn der korrumpierte Mensch aus dem Ausland sagt, dass er dieses Geld veruntreut hat. Das ist auch eine international unerhörte Sache. Viele andere Staaten haben hier einen Korruptionsstrafatbestand im Geldwäschebereich enthalten – die Schweiz, aber auch die USA, Australien und Großbritannien.

Der automatische Informationsaustausch dürfte an diesem ganzen Problem etwas ändern. Dort ist Deutschland sicherlich ein Vorreiter, aber auch hier droht das zu einem „Papiertiger“ zu verkommen, denn wir bestrafen, wenn jemand falsch meldet, – selbst bei vorsätzlicher Missachtung der Berichtspflichten – nur mit 50.000 Euro. Die Daten drohen deshalb an Strohmänner und Scheindirektoren gesendet zu werden – etwa in Zypern, in Panama oder den Cayman Inseln statt an die wirklichen Herkunftsländer dieser Gelder.

Was die Unternehmensbesteuerung betrifft, möchte ich noch einmal auf das Lob der Freistellungsmethode Bezug nehmen und dem ganz entschieden entgegentreten. Die Freistellungsmethode im deutschen Unternehmensteuerrecht hat den gegenteiligen Effekt, den wir gerade bestaunen konnten. In der Tat fördert es in Entwicklungsländern Steuersenkungskriege und -wettläufe. Dadurch, dass wir Dividenden durch die Freistellung im Inland grundsätzlich nicht nachbesteuern, haben Entwicklungsländer – beispielsweise in der Hoffnung auf deutsche Investitionen – überhaupt erst einen Anreiz, ihre eigenen Steuersätze derart zu senken. Würden wir ein Anrechnungssystem fahren – wie das viele andere Staaten tun –, dann wäre dieser Anreiz sofort weg.

Außerdem setzte sich Deutschland in den letzten Jahrzehnten immer wieder auf internationaler Ebene für eine sehr enge Definition einer Betriebsstätte ein, was wiederum die Besteuerungsrechte von Entwicklungsländern schmälert. Das betrifft hier die Doppelbesteuerungsabkommen. Auslieferungslager werden z. B. nicht nach deutscher Doppelbesteuerungsabkommen-Verhandlungsgrundlage als Betriebsstätte definiert. Damit kommt es einerseits zu einer Steuerersparnis deutscher Unternehmen in Entwicklungsländern, aber umgekehrt auch zu einer Steuerersparnis von US-Konzernen im Inland von ungefähr 7 Milliarden US-Dollar pro Jahr in Deutschland.

Auch die Quellensteuersätze, die vorhin angesprochen wurden, möchte ich noch einmal relativieren. Eine Studie aus dem Jahr 2013 untersuchte die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern und kam dabei



zu dem Ergebnis, dass die Quellensteuersätze in den letzten Jahren zunehmend weiter gesenkt wurden. Sie sind nur noch einseitig in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern – während sie bis in die 80er Jahre hinein noch zweiseitig waren. Hier verfolgt Deutschland also entgegen des bisher erweckten Eindrucks eine ganz aggressive Steuersenkungspolitik in den Entwicklungsländern und sorgt dort für mehr weiße Einkünfte weltweit und für einen Schaden bei den Entwicklungsländerfinanzen. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Ich darf noch einmal an knappe Antworten erinnern. Es ist gut, wenn Sie Ihre Frage beantworten und nicht alles, was vorher angesprochen worden ist, noch einmal kommentieren. Sonst kommen wir hier heute nicht durch. Nächster Fragesteller für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Abg. Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank. Meine Frage geht an Herrn Dr. von Haldenwang vom Deutschen Institut für Entwicklungspolitik und an Herrn Dr. Nguyen-Thanh von der Deutschen Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit. Mit meiner Frage möchte ich mich auf das konzentrieren, was wir in den Entwicklungsländern an Strukturen vorfinden. Wir haben jetzt bereits die Stellungnahmen gehört, die mehr aus dem Blickwinkel der westlichen Entwicklungsstaaten herkommen. Wir finden ja dort eine andere Struktur vor. In einer Stellungnahme steht z. B., dass leistungsfähige Finanzverwaltungen in den Entwicklungsstaaten notwendig sind. Deshalb meine Frage: Was sind denn die dringendsten Themen, die wir angehen müssen mit dem Blickwinkel der Umsetzbarkeit?

Wir haben von Umsatzsteuern oder Ressourcensteuern gehört. Die Umsetzung in den Entwicklungsstaaten ist vergleichsweise schwierig, obwohl das natürlich eine sehr transparente Art der Besteuerung wäre. Welche Besteuerungsarten sind eigentlich vorzuziehen? Wie kann man – die GIZ macht ja Einiges als Einzelprojekte – das dann sozusagen in eine Struktur übertragen, die allgemeingültig ist und nicht nur spezifisch für das

einzelne Entwicklungsland, das jetzt ganz spezifische Probleme hat? Ich bitte Sie beide, dazu Stellung zu nehmen.

Vorsitzende Ingrid Arndt-Brauer: Herr Dr. von Haldenwang, bitte.

Sv **Dr. Christian von Haldenwang** (Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE)): Vielen Dank. Wenn wir von Entwicklungsländern sprechen, dann müssen wir uns darüber klar sein, dass wir von einer sehr heterogenen Gruppe von Ländern sprechen. Ich glaube, es ist wichtig, das hier noch einmal deutlich anzusprechen. Wir haben Niedrigeinkommensländer und Niedrigmitteleinkommensländer – insgesamt 82 – und nur mit 24 von denen hat Deutschland Doppelbesteuerungsabkommen. Das ist auch sinnvoll, da man nur Doppelbesteuerungsabkommen mit Ländern hat, mit denen man auch Handel treibt. Es gibt aber eben eine ganze Reihe von Ländern, die durch diese internationalen Praktiken von Steuerhinterziehung und Vermeidung betroffen sind – ohne dass sie hier in den bisherigen Ausführungen so deutlich angesprochen worden sind. Deswegen bin ich sehr dankbar für diese Frage.

Wenn es darum geht, welche Reformen und welche Aspekte besonders angegangen werden müssen, dann muss man darauf hinarbeiten, dass die Länder in der Lage sind, die doppelten Anforderungen, denen sie ausgesetzt sind, besser zu erfüllen. Sie sollen sich ja einmal viel stärker in die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen integrieren. Sie sollen am Informationsaustausch usw. teilnehmen. Dafür brauchen sie selber viel bessere Datengrundlagen. Es geht nicht nur um die Verbesserung und die Reform von Steuerregistern im engeren Sinne, sondern es müssen die Statistikbehörden insgesamt gestärkt und verbessert werden.

Dann müssen wir über den Steuerprozess und das Steuersystem im engeren Sinne hinausschauen. Zu den administrativen Reformen, die notwendig sind, wird – nehme ich an – Herr Dr. Nguyen-Thanh sicherlich eine ganze Reihe von Sachen sagen können. Ich möchte noch einmal darauf hinweisen,



dass es bei der Steuerpolitik und bei den Besteuerungsarten durchaus darum geht, die Unternehmensteuer stärker in den Blick zu nehmen. Wir werden es nicht schaffen, die Länder dabei zu unterstützen, ihren Finanzierungsverpflichtungen international nachzukommen, wenn wir ausschließlich auf die Verbrauchsteuer setzen. Entwicklungsländer haben typischerweise Steuersysteme, bei denen die Unternehmensteuern im engeren Sinne größere Bedeutung für das gesamte Steueraufkommen haben. Die Einkommensbesteuerung der Privathaushalte hingegen fällt dort im Vergleich zu den OECD-Ländern weitgehend ab. Sie sind aber gleichzeitig sehr abhängig von einer kleinen Zahl von Unternehmen und deren Verhalten. Es ist sehr wichtig, dass die Entwicklungsländer dabei unterstützt werden, sich administrativ gegenüber den großen Unternehmen auf Augenhöhe bewegen zu können. Ich möchte das einmal so sagen: Sie müssen in der Lage sein, Betriebsprüfungen durchzuführen, komplexe Unternehmenskonstellationen, die auf Steuervermeidung ausgerichtet sind, zu durchschauen und damit umzugehen. Wir wissen in der Praxis, dass Steuerverwaltung in Entwicklungsländer häufig eine Art Verhandlungsprozess mit den großen Unternehmen ist. In diesem Verhandlungsprozess geht es nicht nur um die rechtlichen Grundlagen. In diesem Verhandlungsprozess müssen Entwicklungsländer und die Regierungen gegenüber den Unternehmen gestärkt werden.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Nguyen-Thanh, bitte.

Sv **Dr. David Nguyen-Thanh** (Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ)): Vielen Dank für die Frage. Ich möchte zunächst bestätigen, was hier schon von einigen Vorrednern betont wurde. Die Relevanz der internationalen Steuerplanung oder aggressiven Steuervermeidung für Entwicklungsländer wurde in einschlägigen Untersuchungen des IWF und anderer Forschung dokumentiert, obgleich die empirische Basis immer noch schwach ist. Allein der Hinweis darauf, dass Körperschaftsteuern einen größeren Anteil am Gesamtaufkommen in vielen Entwicklungsländern haben als in OECD-Ländern, ist, glaube ich, ein wichtiger Punkt. Von daher ist die

Diskussion, die wir hier führen – auch zu BEPS – hochrelevant.

Meine Antwort geht allerdings doch in eine andere Richtung. Ich denke, es wäre falsch, das Thema Entwicklungsländer einseitig auf internationale Steuerhinterziehungsfragen zu reduzieren. Wir sehen in den Ländern, in denen wir beratend tätig sind – in der Regel im Auftrag der Bundesregierung –, dass ein Großteil der Probleme hausgemacht ist. Wir reden von Steuerhinterziehung, die zum Teil in diesen Ländern weitreichend ist und verschiedenste Ursachen hat. Zum einen geht das auf Schwächen in der Steuergesetzgebung und der nationalen Steuerpolitik zurück. Ich möchte ein Beispiel nennen: In fast jedem Entwicklungsland gibt es Steueranreize, Tax Holidays und dergleichen. Darauf wird auch seit vielen Jahren von internationalen Organisationen hingewiesen. Auch wir machen das zum Gegenstand unserer Beratungen. Man muss natürlich verstehen, dass nationale Steuerpolitik auch Hoheitspolitik ist und diese Vergünstigungen zum Teil auch bewusst vorhanden sind. Das führt in vielen Fällen dazu, dass das Potential in diesen Ländern für die Steuereinnahmen nicht genutzt wird und es missbräuchliche Tatbestände gibt. Der Klassiker in vielen Ländern ist die Einrichtung von Sonderwirtschaftszonen, die bestimmte mehrjährige Steuervergünstigungen anbieten. Diese werden dann oft von nationalen Unternehmen genutzt, die Scheingründungen machen, um von den Vorteilen zu profitieren.

Ich möchte aber auch noch auf die Bedeutung von direkten Steuern – Einkommensteuer, Körperschaftsteuer – auf nationaler Ebene hinweisen, das hatte der Kollege Dr. von Haldenwang auch schon erwähnt. Auch hier ist, glaube ich, ein großer Handlungsbedarf. Der ist nicht nur im steuerpolitischen, gesetzgeberischen Bereich zu sehen, sondern gerade auch im Vollzug. Die Steuerverwaltung ist in vielen Ländern nicht vorbereitet, wenngleich das Bewusstsein heute da ist. Man kann nicht von einem Wissensproblem sprechen, sondern man muss von einem Vollzugsproblem sprechen – gerade in den Bereichen der Umsatzsteuer, aber auch in der Einkommensteuer. Ein Klassiker in vielen Hauptstädten und Wirtschaftsmetropolen, in denen wir auch tätig sind, ist



beispielsweise das Phänomen Vermietung und Verpachtung. Das hört sich trivial an, aber die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in großen Wirtschaftsmetropolen können enorm sein. Das sind in der Regel Einnahmen, die den Eliten und privilegierten Kräften in dieser Gesellschaft zugutekommen.

Das sind Probleme, die man durch Steuerstrategien angehen kann, beispielsweise mit der Compliance, indem man die Steuerverwaltung mit IT-Systemen zur Risikoanalyse unterstützt und auch durch Training und Schulung stärkt. Das sind natürlich Reformen, die langwierig sind und nicht über Nacht zu vollziehen sind. Aber das sind wichtige Maßnahmen, die aus unserer Sicht erfolgen sollten.

Ich möchte abschließend noch einmal darauf hinweisen, dass die Stärkung von Steuersystemen aus unserer Sicht nicht isoliert stattfinden sollte, sondern in ganzheitlichen Ansätzen, die auch auf Transparenz im Haushaltswesen – also auch auf die Mittelverwendung – abzielen sollten. Es ist aus unserer Sicht nur ein Teilgewinn, wenn die Einnahmen partiell steigen, aber an anderer Stelle diese Einnahmen fehlverwendet werden. Deswegen verfolgen wir – auch im Auftrag der Bundesregierung – in der Regel einen ganzheitlichen Ansatz, der auch die Kontrollinstanzen und den Rechnungshof mit im Blick behält.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Wir haben ja vorhin gehört, dass die Betroffenheit der Länder durch Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung nicht quantifizierbar ist. Ich würde gerne Herrn Murphy und Herrn Saint-Amans fragen, welche Auswirkungen der generelle OECD-Ansatz auf Entwicklungsländer hat – mit Blick darauf, dass wir die Besteuerung im Land der wirtschaftlichen Aktivität vornehmen werden.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Murphy, bitte.

Sv **Richard Murphy** (Tax Research LLP): Danke, und vielen Dank dafür, dass ich heute hier sprechen darf. Zur Frage der Quantifizierung habe ich eine Begleitschrift eingereicht und darin u. a. auf Quantifizierungsdaten und die existierenden Schätzungen verwiesen, aus denen sehr deutlich hervorgeht, dass Steuervermeidung ein wichtiges Thema ist. Sie kostet die Entwicklungsländer zwischen 100 Milliarden und 200 Milliarden jährlich – uns liegen aktuell keine genaueren Zahlen vor. Aber wir dürfen das Problem der Steuerflucht nicht ignorieren, das viel größer ist – sehr wichtig. Entschuldigung?

Zwischenruf: Sagten Sie Millionen?

Sv **Richard Murphy** (Tax Research LLP): Milliarden! Entschuldigung.

Zwischenruf: Es war ein Missverständnis, eine Fehlübersetzung.

Sv **Richard Murphy** (Tax Research LLP): Eine Quantifizierung ist also wichtig, aber lassen Sie uns über das Vorgehen der OECD hinsichtlich der Entwicklungsländer und der Besteuerung von Erträgen am Ort der Wirtschaftstätigkeit [sprechen]. Ich würde Ihnen hierzu gern zwei grundlegende Punkte in Erinnerung rufen: Zum einen das Versagen des Rechnungswesens und zum anderen das Versagen des BEPS-Verfahrens der OECD, womit ich keinen der zu meiner Linken sitzenden Herren persönlich kritisieren möchte. Ich denke, sie haben ihr Bestes getan und ich war an den Gesprächen in Paris ebenfalls beteiligt. Aber das Verfahren hat auf der Ebene der OECD nicht funktioniert. Um daran zu erinnern, was die Erwartungen waren, möchte ich Sie auf Artikel 25 der G8-Erklärung von Lough Erne in Nordirland aus dem Juni 2013 verweisen, in der es heißt, dass man zugunsten der Steuererträge der Entwicklungsländer ein Country-by-Country-Reporting (länderbezogene Berichterstattung) einführen wolle. Und die schlichte Wahrheit ist, dass wir zum aktuellen Zeitpunkt kein Country-by-Country-Reporting zugunsten von Entwicklungsländern einführen werden. Der größte Teil des Country-by-Country-Reporting wird für sie nicht relevant sein, weil die Umsatzschwelle, ab der Unternehmen zur



Berichterstattung verpflichtet sein werden, mit 750 Millionen Euro pro Jahr einfach zu hoch ist. 85 Prozent der multinationalen Unternehmen werden von der Auflage nicht erfasst. Viele der kleineren Unternehmen, die in Entwicklungsländern geschäftlich tätig sind, werden überhaupt kein Country-by-Country-Reporting liefern. Insofern ist es also gescheitert. Es ist auch deshalb gescheitert, weil die Berichterstattung an das Land der Muttergesellschaft geht, und wir wissen alle sehr gut, dass es zumindest eine sehr lange Zeit dauern wird, bis diese Informationen an die Entwicklungsländer weitergegeben werden, wenn sie überhaupt weitergegeben werden. Und es ist zurzeit noch nicht klar, ob das passieren wird.

Lassen Sie uns also auf das Problem des Rechnungswesens zurückkommen. Ich bin zugelassener Buchhalter, ich war Wirtschaftsprüfer, ich bin bei KPMG ausgebildet worden – ich verstehe etwas von Buchführung. Zudem habe ich das Country-by-Country-Reporting in der aktuellen Form, über die wir hier sprechen, entwickelt. Und ich sage Ihnen jetzt, dass sie entwickelt wurde, um Buchhaltungsdaten zu liefern, sie wurde nicht entwickelt, um „Steuerdaten“ zu liefern, wie es heute heißt, und war auch nie dafür gedacht. Es geht hier um Buchhaltungsdaten, die von Anfang an dazu gedacht waren, in den veröffentlichten, geprüften Finanzberichten multinationaler Unternehmen zu erscheinen – aller großen multinationalen Unternehmen ohne Ausnahme. Und der Grund dafür war ganz einfach, und zwar waren dies steuerliche Motive, aber dennoch aus einem wohlüberlegten Grund: Wir wollten herausfinden, wo die Erträge erzielt wurden. Und die beiden Personen, die sich das ursprünglich ausgedacht hatten, waren ich selbst und John Christensen. Wir waren die Begründer oder gehörten zumindest zu den Gründern des Tax Justice Network. Entwickelt wurde das [Country-by-Country-Reporting] im Jahr 2003, als es noch ein Wunschtraum war, das können Sie mir glauben. Wir wollten feststellen, wo Erträge erzielt werden. Was wir nicht bekommen haben, war die Möglichkeit, das zu tun. Und die Entwicklungsländer werden die Möglichkeit nicht haben, weil wir ihnen die Informationen vorenthalten. Das Country-by-Country-Reporting bildet also die Grundlage hierfür, aber es muss öffentlich sein, es muss geprüft sein, es muss fristgerecht geliefert werden, so wie die Abschlüsse der

multinationalen Unternehmen, und dann werden wir erleben, dass es funktioniert.

Aber das ist eines der größten Probleme – lassen Sie mich kurz noch einmal auf den anderen Grund zurückkommen, der es der OECD derzeit unmöglich macht, dort zu besteuern, wo die geschäftliche Aktivität stattfindet. Der besteht darin, dass, auch wenn der ursprüngliche Auftrag der G20, der in dieser Bestimmung steckt – ich beziehe mich hier immer noch auf den Artikel 25 von Lough Erne aus dem Jahr 2013 – vorsieht, Steuern dort zu erheben, wo sie entstehen, lässt sich das nicht machen, wenn man das Einzelbesteuerungsverfahren aufrechterhält, indem man die einzelnen Gesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe getrennt besteuert und Fremdvergleichspreise (arm's length pricing) beibehält, weil man so nur sehr begrenzte Möglichkeiten hat, die Strukturen der multinationalen Unternehmen zur Steuervermeidung außer Kraft zu setzen. Was man stattdessen braucht, ist eine auf den Gesamtkonzern bezogene Besteuerungsbasis, die von den Gewinnen der gesamten Gruppe ausgeht – zugegebenermaßen nach Bereinigung zu steuerlichen Zwecken, weil die internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS) ziemlich absurd sind ... Und Sie sollten wissen, dass alle Abschlüsse nach IFRS, sowohl inländisch als auch international, recht ausdrücklich als ungeeignete Besteuerungsgrundlage bezeichnet werden, was an sich schon sehr interessant ist. Aber sie sind nicht geeignet; wir müssen sie für die Besteuerung bereinigen und dann müssen wir sie zuweisen. Wären wir diesen Weg gegangen, der der mutige Weg gewesen wäre, hätten wir das Problem gelöst. Stattdessen überlasse ich es Ihnen – BEPS, das ich übrigens begrüße, weil es bei Weitem besser ist, als kein BEPS zu haben. Es ist ein weiterer Schritt auf dem Weg zu dem, was wir wirklich brauchen, d. h. verstehen, wo Gewinne buchhalterisch entstehen und dann ein Steuersystem schaffen, das zum richtigen Ergebnis führt, nämlich einer Gesamtkonzernbesteuerung.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Saint-Amans, bitte.



Sv **Pascal Saint-Amans** (OECD): Dankeschön, danke für die Einladung. Ich freue mich bei Ihnen zu sein, und es tut mir leid, dass ich zu spät komme. Ich habe auf der Konferenz nebenan gesprochen. Um Ihre Frage zu beantworten, würde ich zuerst einmal sagen, dass – und ich denke da besteht Einigkeit – die Entwicklungsländer tatsächlich durch die Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und das Verschieben von Gewinnen geschädigt werden. Die Summen, die Sie hierdurch verlieren, sind zwar in absoluten Zahlen gemessen geringer als jene, die die Industrieländer verlieren. Aber relativ gesehen ist es viel mehr als bei den Industrieländern, weil sie sehr viel stärker von Unternehmenssteuern abhängig sind als die Industrieländer. Das ist der Grund, warum das Thema für die Entwicklungsländer ebenso wichtig – wenn nicht sogar noch wichtiger – ist.

Zweitens beinhaltet das BEPS-Projekt, wie Sie wissen, 15 Maßnahmen: vier Mindeststandards, zwei gemeinsame Ansätze, eine Reihe von Best Practices. Das wäre also das „Gesamtpaket“, das man hier betrachten muss. Und ich denke, es gibt, trotz einiger gegenteiliger Behauptungen in der Vergangenheit, nichts in diesem Paket, von dem man behaupten könnte, dass es den Interessen von Entwicklungsländern entgegensteht – es gibt absolut nichts, das Entwicklungsländern schadet. Wenn wir nun also einen positiven Ansatz suchen, was mein Ansatz wäre, dann gibt es eine ganze Reihe von sehr nützlichen Maßnahmen für Entwicklungsländer, weil sich im BEPS-Projekt nicht Industrieländer und Entwicklungsländer gegenüberstehen, sondern Länder, die Steuern erheben, und solche die es nicht tun, also Steuer-oasen. Daher kann man als Land, das Steuern erhebt, ganz gleich ob Industrie- oder Entwicklungsland, vom BEPS-Projekt profitieren. Und Entwicklungsländer profitieren von ... lassen Sie mich ein paar Beispiele geben: Der Kampf gegen das Treaty-Shopping – Sie wissen, dass Steuerabkommen bilateral sind und dazu dienen sollen, Doppelbesteuerungen zu verhindern. Nun, unter dem „Shoppen“ von Abkommen versteht man, dass Investoren ihre Investitionen über ein Drittland laufen lassen können und so weder der Quellenstaats- noch der Ansässigkeitsstaatsbesteuerung unterliegen. Ein sehr bekanntes Beispiel wurde, glaube ich, erwähnt, als ich angekommen bin, und zwar Investitionen in Indien, die über Mauritius

geleitet werden. Und vor dem BEPS-Projekt war das eine unveränderte Praxis. Dank des BEPS-Projekts wurde der rapport de force zwischen Mauritius und Indien geändert, was bedeutet, dass es da Fortschritte gibt.

Entwicklungsländer sind übrigens an der Verhandlung der multilateralen Vereinbarung, die dazu dienen soll, bilaterale Abkommen so zu ändern, dass alle von einem Mindeststandard gegen das Treaty-Shopping profitieren, gleichberechtigt beteiligt. An der Verhandlung dieser multilateralen Vereinbarung, die zum Ende des Jahres unterzeichnet werden kann, sind 96 Länder beteiligt. Sie gilt für über 2.000 bilaterale Abkommen. Ich könnte Ihnen noch viele weitere Beispiele nennen ... Regeln zu Transferpreisen (Verrechnungspreise), die den Ort der Gewinnerzielung und den Ort der Geschäftstätigkeit wieder in Übereinstimmung bringen, werden Entwicklungsländern ebenfalls nutzen. Wir werden eine Reihe von Regeln zu Vergleichswerten vereinfachen, und so wird das gesamte BEPS-Projekt den Entwicklungsländern nutzen. Und was das Country-by-Country-Reporting betrifft, möchte ich meinem Freund Richard Murphy, der sagt, dass es gescheitert sei, respektvoll widersprechen – es ist insoweit nicht gescheitert als, erstens: Country-by-Country-Reporting allen interessierten Ländern zur Verfügung stehen wird. Das ist ein Mindeststandard, zu dem sich alle Länder bekannt haben und dieser wird geprüft werden. Und wir öffnen nun den Ausschuss für Steuerfragen (Committee on Fiscal Affairs), der unser entscheidungsfähiges Organ ist, für alle interessierten und verpflichteten Länder und ihre Rechtsordnungen, um sie eben in den Prüfungsmechanismus einzubinden. Und wenn ein Entwicklungsland die ihm zustehenden Informationen aus dem Lande des Hauptsitzes eines Unternehmens nicht bekommt, wird es eine Beschwerde einlegen können, die im inklusiven Rahmen einen Prüfungsmechanismus durchläuft, der gerade entwickelt wird. Also, das Country-by-Country-Reporting ist nicht öffentlich, und ich verstehe, dass man über eine Öffentlichmachung der Berichterstattung diskutieren kann, aber wir bei der OECD leben in der wirklichen Welt, wir müssen Kompromisse finden. Und wenn Sie Länder haben wie die USA oder Japan, die sagen, „Wenn die Informationen öffentlich gemacht werden, werden wir sie nicht liefern“, dann führt



das dazu, dass Länder zwar nach Informationen fragen können, diese aber vielleicht niemals erhalten. Entscheidend war für uns, dafür zu sorgen, dass zumindest die Steuerbehörden die Informationen bekommen würden. Was die Schwelle betrifft, stimmt es, dass ungefähr 80 bis 90 Prozent der Unternehmen anfangs ausgenommen sind, weil all dies im Jahr 2020 überprüft wird. Allerdings repräsentieren diese Unternehmen 90 Prozent des Umsatzes aller Unternehmen. Sie sind also alle in Entwicklungsländern aktiv, die die Informationen bekommen werden. Dies wird spätestens im Jahr 2020 überprüft werden.

Abschließend möchte ich sagen, dass sich die Probleme der Entwicklungsländer und der internationalen Besteuerung nicht auf BEPS beschränken – da gibt es viel mehr. Insbesondere ist da das sehr wichtige und heikle Thema Quellenstaats- versus Ansässigkeitsstaatsbesteuerung. Beim BEPS-Projekt geht es nicht darum, die Gewichtung zwischen Quellenstaats- und Ansässigkeitsstaatsbesteuerung zu verändern, aber es geht auch nicht darum zu sagen: „Mit dem Problem befassen wir uns nicht.“ Man muss sich damit befassen. Und deswegen freue ich mich, berichten zu können, dass wir gemäß der Aufforderung der G20 diesen inklusiven Umsetzungsrahmen des BEPS-Aktionsplans geschaffen haben, in den alle Länder und Rechtsordnungen, die sich zur Umsetzung des BEPS-Pakets (Base Erosion and Profit Shifting Package) verpflichten, gleichberechtigt eingebunden sein werden. Das Treffen zu diesem inklusiven Rahmen findet nächste Woche im japanischen Kyoto statt. Und wir erwarten zwischen 80 und 90 gleichberechtigte Länder und Rechtsordnungen, was bedeutet, dass diese Länder und Rechtsordnungen die Gelegenheit haben werden, erstens, dafür zu sorgen, dass BEPS ihnen allen nutzt und, zweitens, die Diskussion zur Weiterentwicklung der internationalen Besteuerung mitzugestalten. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächste Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Dr. Middelberg.

Abg. Dr. **Mathias Middelberg** (CDU/CSU): Frau Vorsitzende, vielen Dank. Ich würde gerne zwei

Sachverständige adressieren, einmal Herrn Dr. Haas von der BASF und zum anderen noch einmal Herrn Prof. Dr. Reimer. Mir geht es um das Stichwort „Country-by-Country-Reporting“. Wir haben jetzt herausgearbeitet, dass wir Transparenz und Informationsaustausch als Basis einer fairen Besteuerung brauchen. Jetzt wird darüber diskutiert, ob das Country-by-Country-Reporting öffentlich oder zielgerichtet an die Finanzbehörden stattfinden soll. Wir haben auf der anderen Seite auch festgestellt – das ist hier von mehreren angesprochen worden –, dass es eben wichtig ist, dass z. B. die USA, aber auch andere, mitmachen. Ich stelle mir vor dem Hintergrund die Frage, was eigentlich der intelligente Weg ist, um das zu erreichen. Soll ich jetzt einseitig Daten öffentlich zur Verfügung stellen – also im Internet für jedermann verfügbar machen? Oder ist es nicht vielleicht intelligenter, dass ich nur dann Daten in den Topf hereingebe, wenn das auch andere Länder machen? Wir tun etwas in den Topf herein, geben unsere Daten ein und dann machen das auch die USA und andere. Dann sind wir am Ziel. Oder wir machen das öffentlich mit dem Risiko, dass andere dann sagen werden „Super, ich habe die Daten – also muss ich selber nichts mehr tun.“ Dort wäre ich an Ihrer Einschätzung interessiert.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Haas bitte.

Sv **Dr. Wolfgang Haas** (BASF SE): Sehr gerne, Herr Abg. Dr. Middelberg. Country-by-Country-Reporting hat ja wirklich diese zwei Facetten. Das eine ist die Transparenz gegenüber den beteiligten Finanzverwaltungen. Das ist für uns seit langem eine Selbstverständlichkeit. Natürlich haben wir die Sachverhalte und die Rahmenbedingungen zu offenbaren, die dann zur Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen einfach bekannt sein müssen. Dort machen wir auch keine Unterschiede zwischen entwickelten Staaten oder Entwicklungsländern. Das ist eine Selbstverständlichkeit – ich glaube, nicht nur für das Unternehmen, für das ich spreche, sondern für sehr viele international tätige Unternehmen. Es ist auch für die Finanzverwaltung sehr wichtig, diese Information zu bekommen. Dort geht es um sehr viele Details.



Mir persönlich fehlt die Phantasie, welchen Zusatznutzen es für die beteiligten Finanzverwaltungen, die ja am Ende die Steuer festsetzen müssen, geben sollte, wenn diese Daten öffentlich bekannt würden. Der Inhalt der Daten, die in der Diskussion sind, ist ohnehin in dieser Form für die Öffentlichkeit keine geeignete Grundlage, um zu beurteilen, ob die Steuer angemessen festgesetzt wurde oder nicht. Dafür braucht man viel mehr Informationen und Details. Ich denke, es ist ein Irrtum zu glauben, dass man anhand von vier, fünf Kriterien und einfach durch Lektüre eines Jahresabschlusses am Ende feststellen kann, ob hier ein Fair Share of Tax gezahlt wurde. Das kann ich mir ehrlich nach 20 Jahren Praxis in der Verrechnungspreisdiskussion nicht vorstellen. Insofern sehe ich wirklich den Zusatznutzen nicht.

Herr Abg. Dr. Middelberg, Sie haben einen weiteren Aspekt angesprochen: Wenn alle das täten und von ihren Unternehmen verlangen würden, dann könnten sie am Ende ja sogar darüber diskutieren. Aber wenn nur Einzelne – hier jetzt die EU – ausschwenken, dann bedeutet das natürlich Wettbewerbsnachteile. Die USA – das ist hier schon verschiedentlich angesprochen worden – ist in dieser Hinsicht ein Problem. Deshalb habe ich die Bitte an die Bundesregierung – nicht nur beim Thema Country-by-Country-Reporting, sondern auch bei allen anderen BEPS-Themen – in Gesprächen mit der US-Regierung immer wieder daran zu erinnern, dass auch die US-Regierung BEPS unterstützt hat und mit ins Leben gerufen hat. Dann haben wir als deutsche Unternehmen am Ende auch ein Level Playing Field und fallen nicht einseitig hinter den US-Unternehmen im Wettbewerb zurück.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Reimer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Universität Heidelberg): Vielen Dank. Aus rechtlicher Perspektive haben wir es bei Steuerdaten immer mit grundrechtlich geschützten Daten zu tun. Das heißt, im Ausgangspunkt hat Herr Dr. Haas Recht, wenn er sagt, dass es immer besonderer Rechtfertigung bedarf, wenn man solche Daten erstens offenbaren muss und zweitens der Staat diese Daten an andere

Staaten weitergibt. Das Problem verschärft sich umso mehr, je weniger klar ist, dass die Daten beim Empfänger – also beim ausländischen Staat – so vertraulich behandelt werden, wie es das deutsche Verfassungsrecht hier gebietet. Trotzdem, Herr Dr. Middelberg, bin ich persönlich hin- und hergerissen, was die Antwort auf Ihre Frage angeht. Dort unterscheide ich mich auch ein bisschen von Herrn Dr. Haas. Das Problem der USA und auch das Problem vieler europäischer Staaten ist ja, dass der Informationsaustausch extrem asymmetrisch läuft. Dieser Ausschuss hat sich wahrscheinlich, als Sie über die FATCA-Abkommen beraten haben, nicht vorgestellt, dass – jedenfalls nach allem, was ich höre – der Informationsfluss extrem einseitig ist. Wir liefern Informationen an die Vereinigten Staaten, aber nach allem, was ich höre, kommt nichts zurück. Das ist das Problem, was Sie angesprochen haben. Deswegen müsste man theoretisch sagen, dass man über ein System nachdenkt, bei dem man in irgendeiner Weise abgesichert ist, dass eine Symmetrie herrscht und wir uns nicht ins Knie schießen. Verzeihen Sie diesen nicht angemessenen Ausdruck. Das ist aber sozusagen ein struktureller Wettbewerbsnachteil, wenn man zu schnell oder gar einseitig Informationen an ausländische Fiskus liefert, im Gegenzug von diesen aber nichts bekommt.

Meine Frage wäre aber, ob nicht genau dort die vollständige Transparenz hilft. Dieser Ausschuss ist ja nicht nur für steuerpolitische Fragen zuständig, sondern auch für das Kapitalmarktrecht. Dort ist das ja längst etabliert. Nicht nur in den USA, sondern auch im europäischen und deutschen Recht sehen wir ja, wie wichtig es den Unternehmen ist, dass sie rechtzeitig Pflichtmitteilungen absetzen, weil ihnen ansonsten scharfe Sanktionen drohen. Ich persönlich will einfach meine Zweifel darüber formulieren, ob nicht genau dieses Modell am Ende auch helfen könnte, um alle Unternehmen – also nicht nur die hier ansässigen deutschen Unternehmen, sondern genauso auch ausländische Unternehmen, die in Deutschland irgendwie erfolgreich sein wollen, an der Börse, bei Zulieferern oder im Absatz – zu einer Veröffentlichung von finanz- und steuerrelevanten Informationen zu verpflichten, auch im Alleingang, also ohne, dass die USA mitmachen. Ich könnte mir vorstellen, dass es sich lohnen würde, darüber doch noch ein bisschen intensiver nachzudenken.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Selle.

Abg. **Johannes Selle** (CDU/CSU): Wir sitzen ja hier und wollen gerade über dieses Problem diskutieren, um es zu mildern und um Entwicklungschancen für Länder zu entdecken. Herr Meinzer hat das Beispiel gebracht, dass Deutschland ein Teil des Problems wäre. Ich würde gerne noch einmal aus Sicht der OECD von Herrn Saint-Amans wissen, wie er das sieht. Wird das generell seitens der OECD auch so eingeschätzt?

An Herrn Dr. von Haldenwang stelle ich folgende Frage: Haben wir denn schon erfolgreiche Beispiele, wo wir bei dem Aufbau von Steuerverwaltungen Fortschritte gemacht haben, die wir nutzen könnten, um zu zeigen, dass das so geht.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Saint-Amans, bitte.

Sv **Pascal Saint-Amans** (OECD): Ich danke Ihnen. Die OECD ist eine Gruppe aus 34, bald 35, Mitgliedstaaten – Lettland ist im Begriff der OECD beizutreten. Es stimmt, dass die meisten OECD-Mitglieder Industrieländer sind, industrielle Volkswirtschaften, auch wenn zu unseren Mitgliedern Länder wie Chile oder Israel zählen und zu den beitretenden Ländern Costa Rica und Kolumbien gehören. Das Mitgliederprofil ist also schon ziemlich vielfältig. Was aber die Steuern angeht, möchte ich sagen, dass wir uns von einer Welt, in der die Beziehungen hauptsächlich bilateral waren und die internationale Besteuerung insgesamt eine recht untergeordnete Rolle gespielt hat, zu einer Gemeinschaft entwickelt haben, in der die internationale Besteuerung zu den Kernthemen der Politik gehört und auch, so denke ich, der Bürger. Und da diese Probleme global sind, mussten wir uns globalen Lösungen zuwenden. Das haben wir mit dem Informationsaustausch getan. Wie Sie wissen, gibt es einen wirklichen Versuch, dem Bankgeheimnis ein Ende zu setzen, und mit dem automatischen Austausch von Bankinformationen ab 2017 haben wir einen wichtigen Schritt in diese Richtung unternommen. Für die Prüfung der Länder haben wir das Global Forum on

Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Globales Forum zu Transparenz und Informationsaustausch für Besteuerungszwecke), dem 134 gleichberechtigte Länder und Rechtsordnungen angehören. Wie ich bereits angedeutet habe, ist BEPS ein globales Problem und braucht eine globale Lösung. Einige sagen: „Gut, aber die Entwicklungsländer hätten bei der Entwicklung des Pakets gleichberechtigt dabei sein sollen.“ Das stimmt – nur dass man eine Gelegenheit, die sich nur einmal im Leben bietet, nicht verpassen darf. Die Sterne stehen richtig, d. h. der notwendige politische Druck ist da, die G20 sind bereit zu handeln und die OECD bringt das politische und technische Know-how mit. Wenn man nun einige Jahre damit zubringt, sich über den Rahmen auseinanderzusetzen, in dem diese Diskussion geführt werden soll, dann verpasst man die Gelegenheit und verändert die Welt nicht. Das ist, was wir getan haben – wir haben schnell gehandelt. Wir konnten alle G20-Länder gleichberechtigt zusammenbringen. Das bedeutet, das BEPS-Paket ist von allen OECD-Mitgliedern und den G20-Ländern vereinbart worden. Es gibt acht G20-Länder, die nicht Mitglied der OECD sind, und zwar Argentinien, Brasilien, Südafrika, Saudi-Arabien, Russland, Indien, Indonesien, China. Sie waren gleichberechtigt und sie waren am Konsens beteiligt. Darüber hinaus haben wir über ein Dutzend Entwicklungsländer, von Peru und Vietnam bis hin zu einigen afrikanischen Ländern wie Kenia – James war zu dieser Zeit der Delegierte –, die hinzukamen und mitdiskutierten und ihre Meinung wurde akzeptiert. Und darum gehen wir nun zu diesem inklusiven Rahmen über, um alle interessierten und verpflichteten Länder und Rechtsordnungen in die Gespräche einzubeziehen. Nochmal: Wir erwarten nächste Woche zwischen 90 und 100 Länder und viele weitere, die sich in unsere Richtung bewegen, weil wir eine globale Diskussion zu den globalen Steuerproblemen brauchen.

Nun, ist die OECD der richtige Ort? Ich denke, das ist eine sehr theoretische oder sogar ideologische Debatte, die mich nicht sonderlich interessiert, obwohl ich als Mitarbeiter der OECD voreingenommen bin. Aber ob das hier an einem Ort passiert, an dem man jahrelang Gespräche führt, ohne eine Änderung zu erreichen, oder an einem Ort, der vielleicht mal ein Club der Reichen war, aber an



dem wirklich etwas geschieht, wo wir geschrieben haben, was heute die Zeichen der Zeit für einzelne und auch multinationale Steuerzahler darstellt. Wir glauben, das ist passiert. Die große Herausforderung ist nun, dafür zu sorgen, dass diese Entwicklungsländer, die dem Rahmen beitreten, in die Lage versetzt werden, die Diskussion zu gestalten, und da brauchen wir dringend technische Unterstützung. Die Rolle, die Deutschland zusammen mit vielen anderen Ländern hierbei spielen wird, ist dafür zu sorgen, dass die Länder in den Bereichen Kompetenzentwicklung, Steuerverwaltung und Steuerpolitik ausreichend finanziell unterstützt werden – das ist die bestmögliche Investition dafür, dass diese Länder sich die politischen Ziele zu eigen machen, die Ziele gestalten und all die Veränderungen nutzen, die über die letzten acht Jahre hinweg stattgefunden haben. Wir sind aus einer Zeit, in der es hinsichtlich einer internationalen Besteuerung kaum irgendwas gab, vorangeschritten zu internationalen Steuerregeln. Die Länder sind souverän in ihren Entscheidungen und sie bleiben souverän, aber ihre Unabhängigkeit wird nur auf dem Papier stehen, wenn sie nicht zusammenarbeiten, wenn wir keine internationalen Steuerregeln haben – sie wird nicht echt sein, weil sie von global denkenden Steuerzahlern unterlaufen werden. Deswegen ist das Country-by-Country-Reporting so wichtig, damit die Steuerbehörden ebenso global denken wie die Steuerzahler.

Um es kurz zu machen – Entschuldigung, dass ich zu lange geredet habe – aber ja, wir glauben, dass wir diese Debatte führen können. Sie findet gerade statt. Die Entwicklungsländer sind sehr daran interessiert, dem inklusiven Rahmen der OECD beizutreten, und ich möchte Ihnen nahelegen, zu verfolgen, was nächste Woche in Kyoto passiert. Ich glaube jedenfalls, dass dies der Beginn eines echten globalen Dialogs mit allen Ländern ist. Nicht um zu reden, sondern um die Regeln so zu ändern, dass die Steuerbehörden in der Lage sind, Steuern dort zu erheben, wo die Geschäftstätigkeit stattfindet, durch die Gewinne erzielt werden.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. von Haldenwang, bitte.

Sv **Dr. Christian von Haldenwang** (Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE)): Vielen Dank. Sie fragten nach Beispielen für den erfolgreichen Aufbau bzw. für die Stärkung von Steuerverwaltungen. Es gibt tatsächlich eine ganze Reihe von Beispielen – auch unter aktiver Beteiligung der deutschen Entwicklungszusammenarbeit, die aus meiner Perspektive auch aufgrund der Art und Weise, wie sie operiert und wie sie verschiedene Modalitäten der Zusammenarbeit kombiniert, sehr gut geeignet dafür ist, solche Vorhaben durchzuführen, die ja oft einen langen Atem brauchen. Ein großer Komplex ist dabei, wie in den Staaten mit den Naturressourcen umgegangen wird. Dort geht es ja häufig um gewaltige Summen und damit einhergehend gibt es häufig auch ein gewaltiges Ausmaß an Korruption. Es gibt auch sehr viele Beispiele für Steuervermeidungsstrategien von den großen Konzernen, die häufig auch in die Ausbeutung von Naturressourcen involviert sind. In Ghana hat die deutsche Entwicklungszusammenarbeit den Prozess begleitet, mit dem Ghana die neuen Erdölfunde und deren Ausbeutung gestaltet hat. Man hat dabei gute Ergebnisse erzielt.

Ein anderer Punkt ist, dass die Regierungen – wie ich vorhin schon gesagt habe – in die Lage versetzt werden müssen, auf Steuerhinterziehung und Steuervermeidung einzugehen. Dafür brauchen sie Daten und moderne Systeme der Informations- und Kommunikationstechnologie. In El Salvador ist das von der deutschen Entwicklungszusammenarbeit unterstützt worden. Die Erfolge zeigen sich daran, dass das Steueraufkommen teilweise vom Wirtschaftszyklus abgekoppelt werden kann.

Ein anderer wichtiger Punkt ist die Zusammenarbeit auf regionaler Ebene. Es gibt schon seit längerem die Zusammenarbeit mit dem Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT). Es gibt seit einigen Jahren das Gleiche in Afrika mit dem African Tax Administration Forum (ATAF). Hoffentlich wird es das zukünftig auch in anderen Entwicklungsregionen geben, weil diese regionalen Zusammenschlüsse gute Beispiele dafür sind, wie Länder sich gegenseitig unterstützen können und wie sie voneinander lernen können. Häufig gibt es durch die gemeinsame koloniale Vergangenheit auch ähnliche Systeme.



Ich möchte aber auf einen Punkt noch einmal ausdrücklich eingehen. All diese Maßnahmen, die wir jetzt in größerem Kontext von Steuervermeidung und -hinterziehung besprochen haben, werden ins Leere laufen, wenn die Regierungen nicht ihrerseits dafür sorgen, dass sie in der Steuererhebung und auch in der Verausgabung dieser Mittel legitim und glaubwürdig sind. Wir wissen, dass Steuerzahlungen sehr stark von der Legitimität und Glaubwürdigkeit von Regierungen abhängig sind. Wenn das nicht gelingt, wenn nicht Korruption bekämpft wird, wenn nicht eine demokratische Regierungsführung und ein transparenter Haushaltsprozess stattfindet, dann werden diese Länder weiter Orte von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung sein. Andersherum gesagt: Wenn sie darin investieren, Legitimität und Glaubwürdigkeit zu verbessern, dann ist das natürlich auch ein wichtiger Wettbewerbsvorteil, der auch für ausländische Direktinvestitionen von Bedeutung ist.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Vielen Dank. Die Vereinten Nationen und auch viele Entwicklungsländer kritisieren an dem OECD-Ansatz einerseits das Festhalten an der Besteuerung nach dem Sitzlandprinzip und zweitens das Festhalten am Fremdvergleichsgrundsatz. Die OECD-Empfehlungen enthalten auch nicht die Einführung von Quellensteuern, die für die Entwicklungsländer auch von besonderer Bedeutung sind. Ich würde gerne Herrn Dr. Pinkernell und die OECD fragen, ob diese Kritik an diesem OECD-Ansatz berechtigt ist.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Pinkernell, bitte.

Sv **Dr. Reimar Pinkernell** (Flick Glocke Schaumburg): Das waren ja gleich drei Blöcke auf einmal. Zunächst zu dem Widerspruch zwischen Sitzlandprinzip – also Ansässigkeitslandprinzip – und Quellenbesteuerung: Dort muss man ganz klar sagen, dass das jetzige OECD-Konzept – bei dem man versucht, die Quellenbesteuerung möglichst

zurückzudrehen – nicht vom Himmel gefallen ist. Die Staaten haben gemerkt, dass es bei ausgeglichenen Wirtschaftsbeziehungen überhaupt keinen Vorteil bringt, an der Quelle zu besteuern. Ich bekomme zwar das Steueraufkommen von den Steuerausländern, die bei mir ihre Waren verkaufen. Gleichzeitig muss ich aber auch dem anderen Staat das Steueraufkommen aus dem Erfolg meiner Exporteure geben. Wenn die Wirtschaftsbeziehungen ausgeglichen sind, dann bekomme ich unter dem Strich nicht mehr, weil ich gleich häufig Ansässigkeits- und Quellenstaat bin. Ich habe mit diesen Quellensteuern und der Besteuerung von Direktgewinnen eigentlich nur ein Handelshemmnis geschaffen. Deshalb ist das für die OECD-Mitgliedstaaten und auch für Schwellenländer, die ausgeglichene Wirtschaftsbeziehungen haben, – nehmen Sie z. B. einmal China als superstarke Exportnation – im Kern genau das richtige System, auf diese Quellenbesteuerung zu verzichten. Die G20-Staaten bilden ungefähr zwischen 85 und 90 Prozent des BIP der Welt ab. Ich würde schon sagen, dass für diese im internationalen Handel sehr aktiven Staaten der Verzicht auf eine Quellenbesteuerung grundsätzlich richtig ist.

Die Entwicklungsländer befinden sich in einer anderen Situation. Das ist eben der Rest. Man sollte sich sehr gut überlegen, ob man jetzt für 90 Prozent ein System aufgibt, was gut funktioniert, bloß um den übrigen 10 Prozent hier entgegenzukommen. Das ist aus meiner Sicht eine schwerwiegende Entscheidung, wenn man das jetzt einfach über Quellensteuern lösen würde.

Der zweite Punkt war hier der Fremdvergleich, Herr Abg. Binding. Der Fremdvergleich ist auch in der Steuerrechtswissenschaft unter Druck, weil man weiß, dass es auch mit ihm nicht immer gelingt, den Ort der Wertschöpfung im Konzern richtig festzulegen. Es gibt auch Bereiche, wo die Konzerne intern so verflochten sind wie ein Einheitsunternehmen. Dort ist das nicht mehr herauszufinden. Deshalb hat die OECD den Fremdvergleichsgrundsatz überarbeitet. Es wird für so verflochtene Konzerne ein globaler Profit-Split vorgesehen, also eine Gewinnaufteilung. Man versucht also, den Fremdvergleich hier zu überarbeiten. Aber ich kann nur davor warnen, hier



jetzt den zweiten Schritt vor dem ersten zu machen und schon gleich zu sagen, dass der Fremdvergleich nicht funktioniert und man eine formelhafte Aufteilung haben will. Ich denke, man sollte den G20 jetzt die Chance geben, den Fremdvergleichsgrundsatz anzupassen. Wenn man im Rahmen des Monitorings des ganzen Projektes feststellt, dass der Fremdvergleich grundsätzlich überhaupt nicht mehr funktioniert, dann kann man ja über neue Dinge noch sprechen. Ich glaube, dass es im Moment zu früh ist, zu einer globalen Aufteilung überzugehen. Die Zeit für eine Unitary Taxation (UT) bzw. Gesamtkonzernbesteuerung ist noch nicht da, weil dahinter auch das Problem der Aufteilung steht. Die Wissenschaft kann Ihnen derzeit keinen Maßstab geben, der für die Aufteilung des Steuersubstrats richtig ist. Herr Dr. Haas bestätigt gerade, dass es den nicht gibt. Ja, das ist so. Den gibt es nicht. Das heißt, das erfordert eine politische Festlegung, wo sich alle Staaten an den Tisch setzen und über den Aufteilungsmaßstab streiten müssen. Das geht nur, wenn ein politischer Wille vorhanden ist. Den sehe ich momentan nicht. Ich sehe deshalb hier nicht, dass Unitary Taxation und Formulary Apportionment derzeit zum Funktionieren gebracht werden könnten.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Saint-Amans, bitte.

Sv **Pascal Saint-Amans** (OECD): Ich danke Ihnen. Ich werde versuchen, einen Teil der Frage zu beantworten und wenn dann mein Kollege James auch ein paar Worte dazu sagen würde ... Drei Aspekte in Ihrer Frage: Erstens, die Vereinten Nationen. Die Beziehungen zu den Vereinten Nationen sind besser als je zuvor. Die Vereinten Nationen sind Beobachter des Committee on Fiscal Affairs, sie engagieren sich in unserer gesamten Gruppe, wir arbeiten eng zusammen, ich werde auf eine Einladung hin zu einem Treffen im Juli nach Washington reisen und wir denken, es ist am besten, unsere Kräfte zu vereinen, anstatt getrennt zu arbeiten. Deswegen haben wir – die Vereinten Nationen, die OECD, der IWF und die Weltbank – vor kurzem eine internationale Organisationsplattform geschaffen, um unsere Kräfte im Bereich der internationalen Besteuerung zu vereinen.

Zweitens, der Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length principle). Gilt es jetzt, uns Neuem zuzuwenden oder uns vorzuwerfen, dass wir gescheitert sind, weil wir kein neues System erfunden haben, das in einer formelhaften Aufteilung bestünde? Vielleicht ein paar Worte dazu: Erstens wurde der Fremdvergleichsgrundsatz damals in den 1920er-Jahren auf Empfehlung des Wirtschaftsausschusses des Völkerbundes eingeführt, um Regeln aufzustellen, die den Ländern das Recht geben, auf ihrem Staatsgebiet erzielte Gewinne zu besteuern. Dies wurde in die Besteuerungsmusterabkommen der Vereinten Nationen und der OECD aufgenommen. Nun, es wäre tatsächlich ein anderes System denkbar, das in einer formelhaften Aufteilung oder Gesamtkonzernbesteuerung bestünde, wie Richard Murphy sagte, indem man den globalen Gewinn zugrunde legt und diesen dann nach bestimmten Schlüsseln unter den Ländern aufteilt. Und beide Systeme wären letztendlich neutral, wenn sie richtig funktionieren. Einige Gedanken dazu, warum wir noch den Fremdvergleichsgrundsatz haben und noch nicht die Gesamtkonzernbesteuerung, die aus theoretischer Sicht so aufregend und attraktiv ist, weil sie sehr einfach erscheint. Erstens: weil es keine Vereinbarung gibt. Es sind nicht die OECD oder die Vereinten Nationen, die die Regeln aufstellen, es sind die Länder, weil sie in steuerlicher Hinsicht souverän sind. Und niemand ist bereit, seine Souveränität in dieser Sache aufzugeben. Also braucht es, um hier voranzukommen, einen einstimmigen Konsens aller Länder. Derzeit sind sich alle Länder einig, keine globale formelhafte Aufteilung einzuführen. Von Indien bis Brasilien und von den USA bis Deutschland sind alle Länder, mit denen wir gesprochen haben, für den Fremdvergleichsgrundsatz, auch wenn der Grundsatz nicht wirklich gut funktioniert. Er funktioniert nicht gut, weil er von Vergleichsmarktpreisen abhängig ist, die unter einer Reihe von Umständen vielleicht nicht verfügbar sind. Insbesondere im Bereich immaterieller Werte, zu denen es keine Vergleichswerte gibt. Und deswegen ist das System auf die Probe gestellt worden. Und deswegen haben wir versucht, einige grundsätzliche Empfehlungen zu geben, die den Ort der Gewinnerzielung wieder mit dem Ort der Geschäftstätigkeit in Übereinstimmung bringen. Wird das funktionieren? Wir werden sehen! Wir denken, dass es schon Wirkung zeigt. Schauen Sie



in die Financial Times von Ende März, in der Gewinnwarnungen US-amerikanischer und europäischer Unternehmen infolge der Umsetzung von BEPS zu lesen sind. Schauen Sie sich an, wie viele Cashbox-Firmen in Bermuda und anderswo aufgrund dieser Änderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes noch während der Umsetzung bereits geschlossen wurden.

Zu guter Letzt, wenn wir uns für ein anderes System entscheiden sollten, gäbe es – ganz abgesehen von den Kosten der Umstellung von einem System zum anderen und der Tatsache, dass man eine einstimmige Entscheidung für den Wechsel bräuchte – viele Probleme, denn alle Schlüsselfaktoren lassen sich manipulieren, einschließlich der Umsätze. Wenn man also ernsthaft über alternative Systeme nachdenkt, stößt man auf viele Probleme.

Die dritte Frage betraf Ertragsquelle/Ansässigkeit. Das ist natürlich ein Problem, und das ist etwas, das diskutiert werden muss. Beim BEPS-Aktionsplan ging es nicht um Ertragsquelle/Ansässigkeit, es ging darum, den Ländern zu sagen, „Ihr kämpft für die Besteuerung am Quellort oder am Ort der Ansässigkeit“. Ratet mal! Das ist Bermuda! Oder in anderen europäischen Rechtsordnungen, die ich nicht nennen werde, um politisch korrekt zu bleiben. Und die Frage war: Anstatt für nichts zu kämpfen, tut euch zusammen und sorgt dafür, dass ihr das Recht bekommt, entweder am Quellort oder am Ort der Ansässigkeit zu besteuern, und wir verstehen und erkennen an, dass es Spannungen gibt und gegen diese Spannungen muss man etwas unternehmen. Und man muss global etwas gegen sie unternehmen, sodass wir eine Doppelbesteuerung der Investoren vermeiden, denn was Entwicklungsländer brauchen, das ist zum einen das Recht, in ihrem Land erzielte Erträge zu besteuern, sie müssen aber auch attraktiv für Investitionen sein. Und die notwendige Attraktivität für Investitionen darf nicht zu Lasten der Besteuerungsrechte gehen – das ist sehr wichtig. Seit Jahrzehnten setzen multinationale Unternehmen Entwicklungsländer unter Druck, indem sie sagen, „Gib mir hier einen Steueranreiz, gib mir da eine Steuervergünstigung für Investitionen“. Das darf nicht sein. Die Entwicklungsländer müssen die Steuern erheben, aber so, dass die Attraktivität für Investitionen

erhalten bleibt, und da brauchen wir einen ausgewogenen Ansatz. Aber vielleicht möchte James noch einige Worte dazu sagen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Karanja, bitte.

Sv **James Karanja** (OECD): : Ja, bezüglich der Frage der Quellbesteuerung hat mein Kollege Pascal, denke ich, bereits erwähnt, dass bei den Entwicklungsländern eine umfassende Diskussion darüber stattfindet, wie eine Entwicklung ihrer Steuerpolitik hinsichtlich ihrer Anreizstrategien aussehen kann. Ich denke, das wurde hier ausreichend erörtert, und ich glaube, die Entwicklungsländer brauchen wesentlich mehr Unterstützung in diesem Bereich der Steuerpolitik. Denn wir erleben, dass Entwicklungsländer beispielsweise wirklich das OECD-Modell freiwillig auf Grundlage ihres souveränen Rechts übernehmen wollen, weil sie glauben, dass es sie attraktiver macht für Investitionen aus den einzelnen Ländern, mit denen sie ein solches Abkommen geschlossen haben. Also, was den Fremdvergleichsgrundsatz angeht, ist klar, dass er Herausforderungen birgt. Und wir haben im Verlauf dieses Prozesses gesehen, dass es zu einem besseren Funktionieren führt, und es ist klar erkannt worden, dass die Entwicklungsländer, die deutlich geringere Kapazitäten haben, zwei Kits zur Hilfe bei der Ausarbeitung des Transfer Pricing (Verrechnungspreise) brauchen werden.

Darüber hinaus bieten wir mit einer von mir ins Leben gerufenen Initiative – die Tax Inspectors Without Borders (Steuerprüfer ohne Grenzen) – die Idee, dass die Industrieländer auch Experten zur Unterstützung in die Entwicklungsländer schicken, um diese ganze Komplexität sozusagen zu entwirren. Denn das Land, aus dem ich komme und das die Hilfe der Teilnehmer, die dagewesen sind, der Experten auf diesem Gebiet, in Anspruch genommen hat – wir haben uns mit der Zeit die Kenntnisse angeeignet, wir haben die Fähigkeiten erworben. Und im Verlauf dieses Prozesses, an dem wir teilnahmen, ist man durch einen abwägenden Vergleich zur besten Lösung gekommen. Solange es also keine andere vereinbarte Lösung gibt, erkennen wir alle an, dass es wichtig ist, uns an diesem



einen Mechanismus zu beteiligen und so viel Unterstützung wie möglich zu bieten.

Zur Frage, warum die OECD die Quellensteuer nicht empfiehlt ... Es war im Grunde eine sehr interessante Diskussion, weil die Unternehmen eine sehr klare Aussage dahingehend wollten, dass eine Quellensteuer nicht zur Anwendung kommen sollte und die Entwicklungsländer dafür eintraten, dass diese nun weiter gelten sollte. Die OECD war in dieser Sache neutral, soweit die Diskussionen sich fortsetzten – allerdings kann eine Quellensteuer keine Lösung für BEPS sein. Und warum das? Wenn Gewinne in Höhe von 100 verschoben werden und Sie erhöhen die Quellensteuer auf 20, wird das Unternehmen das nächste Mal den Betrag auf 500 erhöhen ... Die Unternehmenssteuer- und Quellensteuersätze liegen ja oft weit auseinander. Wir haben also gesehen, dass die Quellensteuer am Ende nicht die Lösung ist, mit der das Problem BEPS insgesamt behoben werden kann. Man sollte lieber dabei helfen, diese Kosten zu mindern, gering zu halten, denen die Unternehmen ausgesetzt sind, und deswegen müssen sie sagen: „Die Länder werden das Recht behalten, ihre Quellensteuerregeln festzulegen und durchzusetzen.“ Jedoch ist das wirkliche Problem hier, etwas gegen die eigentlichen Kosten zu unternehmen. Ich danke Ihnen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Selle.

Abg. **Johannes Selle** (CDU/CSU): Herr Dr. von Haldenwang hat dieses Thema schon berührt, deswegen möchte ich an Herrn Dr. Nguyen-Thanh die Frage noch einmal stellen: Wenn wir Steuer- und Steuerhinterziehung eindämmen wollen, dann ist dazu die Bereitschaft der Staaten notwendig. Wie groß ist denn eigentlich Ihrer Erfahrung nach der Widerstand, alle Einnahmen des Staates auch im Haushaltsplan auszuweisen und deutlich zu machen, wer Zugriff auf die Ressourcen hat? Wenn ich diese Mitwirkung von staatlicher Seite nicht habe, dann kann ich mich anstrengen, wie ich will, dann bekomme ich das nicht hin. Würden in diesem Zusammenhang semi-autonome Steuerbehörden helfen oder nicht?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Nguyen-Thanh, bitte.

Sv **Dr. David Nguyen-Thanh** (Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ)): Danke schön, Frau Vorsitzende, Herr Abg. Selle, für die Frage. Sie haben völlig Recht. Ich glaube, das ist ganz entscheidend für den Erfolg unserer Arbeit. Das gilt nicht nur für die GIZ, die im Auftrag der Bundesregierung und anderer Auftraggeber arbeitet, das gilt wahrscheinlich auch für die OECD, für den IWF und andere. Dort, wo keine Bereitschaft von Partnerländern vorhanden ist, Erfolge bzw. Reformen zu initiieren, um an den beschriebenen Problemen etwas zu ändern, dort wird man auch keine Erfolge sehen. Was uns, glaube ich, in unserer Arbeit entgegenkommt und hilft, ist, dass wir nur in Ländern arbeiten, die natürlich auch mit der Bundesrepublik Deutschland arbeiten möchten. Das heißt, es gibt in der Entwicklungszusammenarbeit ja keine unilateralen Maßnahmen, sondern in der bilateralen Zusammenarbeit finden zunächst erst einmal Regierungsverhandlungen auf Augenhöhe statt. Das heißt, wir sind schon einmal in der komfortablen Situation, dass dort, wo wir beratend tätig sind, auch eine Grundbereitschaft ist, Reformen umzusetzen. In den Ländern – das muss man vielleicht auch sagen – gibt es eine große Heterogenität. Wir haben natürlich Länder, die sehr reformbereit sind, die aus unterschiedlichsten Gründen eine Erhöhung ihrer eigenen Einnahmen anstreben. Dahinter stecken oft klare Visionen – auch entwicklungs-politischer Art – ihr Land voranzubringen. In diesen Ländern ist es naturgemäß einfacher, sich auf konkrete Maßnahmen zu verständigen und dann auch Erfolge zu erzielen. In anderen Situationen und Ländern sind es Teilbereiche, wo die Regierung sagt, dass sie hier vorankommen will. Entsprechend kann man in diesen Bereichen Fortschritte erzielen, das kann in der Betriebsprüfung oder in anderen Bereichen sein. Das heißt aber nicht unbedingt, dass das Partnerland in der Breite Reformen umsetzt. Dort geht es beispielsweise – das hatten Sie angesprochen – um die Erfassung von Einnahmen oder dann auch die Nichterhebung von Einnahmen durch Steuervergünstigungen in den nationalen Haushalt. Das ist ja eine Forderung, die weithin auch vertreten wird, nämlich Transparenz zu schaffen, was die Ausfälle und die Vergabe von Steuervergünstigungen



betrifft. Ich denke, das ist ein sinnvoller Ansatz. Aber auch das sehen wir in einigen Ländern nicht.

Von daher ist das Bild sehr gemischt und sehr unterschiedlich. Nichtsdestotrotz sehen wir Erfolge in einigen Ländern, in denen wir arbeiten – beispielsweise in El Salvador, wo wir seit einigen Jahren arbeiten. In der Zeit, in der wir nachweislich vor Ort waren, kam es auch zu Reformen im Hinblick auf internationale Steuervermeidung und Steuerhinterziehung. Wir haben in dem Fall übrigens auch mit der OECD zusammengearbeitet. Man kann zumindest, was Makrodaten betrifft, feststellen, dass in den letzten Jahren die Steuerquote in diesem Land gestiegen ist.

Ein anderes Beispiel – damit komme ich auf Ihre letzte Frage zu semi-autonomen Steuerbehörden zurück – ist Ghana. Das hatte auch der Kollege Dr. von Haldenwang schon angesprochen. Die deutsche Entwicklungszusammenarbeit ist seit vielen Jahren, glaube ich, der federführende Akteur in Ghana, was öffentliche Finanzen und Steuern betrifft. Wir machen das in enger Kooperation mit den Niederländern, aber auch mit der Schweiz. Hier kann man ganz klar Erfolge sehen. Ghana hat 2009 ein Gesetz verabschiedet, das die ehemals getrennt arbeitenden Steuerverwaltungen – also ein relativ altes, überkommenes Verwaltungsmodell – abgeschafft hat, um den Weg ins 21. Jahrhundert hin zu einer semi-autonomen funktional arbeitenden Steuerverwaltung zu gehen. Das wurde weithin als großer Erfolg gesehen. Ich glaube, in diesen Zahlen kann man bei allen Schwierigkeiten, die Ghana heute auch immer noch hat, feststellen, was die Erhebung der Einnahmen und die Steuerquote insgesamt betrifft. So gesehen können wir zumindest auf Basis anekdotischer Evidenz in unserer Erfahrung sagen, dass das Modell der semi-autonomen Steuerverwaltung ein interessantes Modell ist, wenngleich ich hier auch noch einmal auf die Literatur verweisen möchte, die dort etwas ausgewogener ist. Man kann nicht sagen, dass die Einführung einer semi-autonomen Steuerverwaltung automatisch zu Antikorruption, zu höheren Steuereinnahmen usw. führt. Ich denke, dass der Erfolg davon abhängt, wie eine Regierung auch damit umgehen möchte.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Abg. Movassat.

Abg. **Niema Movassat** (DIE LINKE.): Danke schön. Ich habe zwei Fragen an Herrn Mosioma. Internationale Konzerne hinterziehen nach Schätzungen pro Jahr 100 bis 190 Milliarden Euro an Steuern durch Steuervermeidung und illegale Praktiken, die dann in Entwicklungsländern für dringend benötigte Investitionen – etwa im Gesundheitssystem oder bei der Bildung – fehlen. Wie schätzen Sie die Dimension der Steuervermeidung und -hinterziehung auf die Volkswirtschaften des globalen Südens ein? Welche konkreten Folgen hat das?

Die zweite Frage: Welche Maßnahmen würden Ihrer Ansicht nach den Ländern des globalen Südens am besten helfen, sich gegen Steuervermeidung und -hinterziehung erfolgreich zur Wehr zu setzen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Mosioma, bitte.

Sv **Alvin Mosioma** (Tax Justice Network Africa): [auf Deutsch:] Dankeschön für die Frage. Erst einmal möchte ich mich entschuldigen, dass ich ein bisschen verspätet angekommen bin. Ich werde auf Englisch [vor]tragen, weil ich mich auf Englisch vorbereitet habe.

[auf Englisch:] Vielen Dank für die Frage. Ich denke, wenn wir darüber sprechen, wie viel die Entwicklungsländer verlieren, sollten wir eher über das hohe Ausmaß und weniger über genaue Zahlen sprechen. Angesichts dessen, dass insbesondere die Strukturen, die diese Steuerflucht und Steuervermeidung möglich machen, sehr undurchsichtig und eher geheim sind, ist es letztlich unmöglich, exakte Zahlen zu liefern. Was aber bekannt ist – z. B. durch die jüngsten Studien der Afrikanischen Union und der Wirtschaftskommission für Afrika – ist, dass die afrikanischen Länder bis zu 50 Milliarden US-Dollar pro Jahr verlieren. Und diese Zahlen ... Wenn man vergleicht, was zufließt und was abfließt, ist es fast doppelt so viel wie



hereinkommt. Wenn man also an die ehrgeizigen Ziele denkt, die in den Zielen für nachhaltige Entwicklung (Sustainable Development Goals) formuliert worden sind, denke ich, dass die Gespräche in die folgende Richtung gehen sollten: Wenn afrikanische Länder – hinsichtlich der Ressourcen, die sie anziehen und dessen, was herausgeht – mehr verlieren als sie gewinnen, wenn die Gleichung negativ ist, dann bleiben die ehrgeizigen Ziele, die durch die Ziele für nachhaltige Entwicklung gesteckt wurden, natürlich unerfüllte Wünsche. Der andere Punkt, den ich bezüglich des BEPS-Prozesses ansprechen wollte, ist, dass wir uns die Frage stellen sollten, ob Entwicklungsländer und Industrieländer exakt denselben BEPS-Faktoren unterliegen. Und die Antwort darauf ist natürlich nein. Es gibt Überschneidungen, und zwar insbesondere in der Frage der internationalen Besteuerung. Es gibt Probleme, von denen reiche und arme Länder gleichermaßen betroffen sind. Aber andererseits gibt es einen riesigen Bereich, der vom BEPS-Prozess nicht abgedeckt wird. Und ich denke, dass Kollegen aus [unverständlich] über einige dieser Probleme sprechen werden. Ich glaube, es ist wirklich wichtig, das in den richtigen Kontext zu setzen. Wenn wir uns zum Beispiel die Probleme rund um die rohstoffgewinnende Industrie anschauen – von der viele, viele, viele afrikanische Länder stark abhängig sind – wenn man sich das Problem der Steueranreize anschaut, über das wir hier gesprochen haben, die Rolle der Rohstoffe, aber auch die Frage der Kompetenzen und des Informationsungleichgewichts In dieser Hinsicht, denke ich, wir müssen ... Ich meine, Pascal hat immer wieder die Notwendigkeit zur Gleichberechtigung betont. Und ich denke, wir erleben weltweit, dass jegliche Lösungen stark auf bestimmte Regionen zielen – weil der OECD-Prozess schließlich ein Prozess war, der von OECD-Ländern in Gang gesetzt wurde. Dass Entwicklungsländer einbezogen werden, war ursprünglich nicht vorgesehen. Und das ist teilweise der Grund dafür, dass einige Aspekte, die für Entwicklungsländer von Interesse gewesen wären, unberücksichtigt blieben, weil sie nicht auf dem Tisch lagen, als die Gespräche aufgenommen wurden. Ich glaube, das sollte erwähnt werden. Also denke ich erstens, dass es wichtig ist, die Herausforderungen der Steuerflucht zu erkennen – und Steuerflucht ist ein globales Phänomen, ein globales Problem, das

globale Antworten erfordert. Und wir müssen uns folgende Fragen stellen: Welche globalen Mechanismen haben wir eingerichtet, die solche Antworten liefern? Und was z. B. den Mangel an politischem Willen oder politischem Druck angeht, da denke ich, dass die Strukturen, die geschaffen wurden, um gegen das Problem vorzugehen, wichtig werden. Die andere Sache, denke ich, ist die Diskussion darüber, ob das Country-by-Country-Reporting öffentlich gemacht werden soll oder nicht. Ich denke, die Antwort darauf ist, dass die Informationen ein öffentliches Gut sein sollten. Für mich beantwortet das an sich schon die Frage. Es geht nicht darum, wer die Informationen nutzen wird, wie komplex sie sind – es geht um das Recht auf diese Informationen. Wir wollen nicht andauernd auf Lux Leaks und Panama Leaks angewiesen sein, um an die gelieferten Informationen zu kommen. Wenn man aus einer Steueroase heraus operiert und saubere Geschäfte macht, dann sollte es kein Problem sein, zu sagen, was man dort genau macht. Wir müssen nicht darauf warten, dass diese Informationen in dem Sinne „geleakt“ werden. Ich denke, wir brauchen einen klaren globalen Rahmen, der all diese Informationen transparent macht, allen Ländern zugänglich – und zwar fristgerecht.

Ich denke, ein weiterer wichtiger Punkt, den man hier ansprechen sollte, sind die Probleme die hier schon genannt wurden: das Doppelproblem der Steueranreize und der Doppelbesteuerungsabkommen. Momentan denke ich, jedes Mal, wenn von Doppelbesteuerungsabkommen die Rede ist, wird Mauritius genannt – ich denke, es wird als Beispiel angeführt. Aber Mauritius ist nur eine der vielen verschwiegene Rechtsordnungen, die Möglichkeiten und Wege zur Gewinnverschiebung bieten, um Gewinne zu minimieren. Also glaube ich, solange wir keine Lösung haben, die unseren Ländern den fristgerechten Zugang zu den Informationen vorschreibt – und dabei das Problem berücksichtigt wird, das wir besprochen haben: Die Grenzen, die der Fremdvergleichsgrundsatz hat, dessen Bedingungen im Grunde auf der Voraussetzung basieren, dass die Informationen zugänglich gemacht werden, dass die Daten fristgerecht vorliegen – was für viele Entwicklungsländer insoweit eine große Herausforderung darstellt, als die zur Berechnung von Vergleichswerten notwendigen Daten nicht verfügbar sind



oder, wenn doch verfügbar, zu teuer für das Land sind. Diese Punkte sind also einige der Probleme, die wir berücksichtigen müssen, wenn wir über diese Dinge sprechen.

Der letzte Punkt – von dem mein Freund James hier seit Langem spricht – ist die Frage der Kompetenzen. Ich denke, auf der einen Seite ist es sehr wichtig zu erkennen, dass viele, viele, viele Entwicklungsländer in puncto Kompetenzen große Probleme haben. Laut der vom High Level Panel on Illicit Financial Flows (Hochrangige Kommission zu Illegalen Geldflüssen), unter dem Vorsitz von Mbeki, durchgeführten Analyse wissen viele Länder, speziell im rohstoffgewinnenden Sektor, nicht einmal, was sie besitzen. Bei der Verhandlung von Verträgen über mineralische Rohstoffe, Öl und Ähnlichem weiß man also gar nicht, was im Boden ist. Die Frage der Kompetenzen ist daher absolut wichtig. Und darum denke ich, dass die Initiativen – die Addis Tax Initiative und die Tax Inspectors Without Borders – definitiv lobenswerte Prozesse sind und Initiativen, die bestärkt und unterstützt werden müssen. Trotzdem denke ich – dies noch zum Abschluss –, dass Kompetenzentwicklung ein Teil des Puzzles ist. Deutschland erleidet durch Steuerflucht und Steuervermeidung Verluste, und Großbritannien ebenfalls. Und das liegt nicht daran, dass Sie keine Kompetenzen haben. Es liegt daran, dass die Strukturen, die dies ermöglichen, immer noch aufrechterhalten werden. Ich denke also, dass wir – während wir die Kompetenzentwicklung unterstützen – darüber hinaus schauen, darüber hinausgehen und die grundsätzliche Frage stellen sollten: Wie sehen diese strukturellen Veränderungen, diese ehrgeizigen Veränderungen, aus, die wir brauchen, die wir herbeiführen müssen, um diese Probleme zu lösen? Ich danke Ihnen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Abg. Kekeritz.

Abg. **Uwe Kekeritz** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Danke schön. Meine Frage geht an Herrn Mosioma und an Herrn Meinzer. Die erste Frage: Wir haben gehört, dass es natürlich im Interesse aller Beteiligten ist – insbesondere der OECD –, dass sich die

Entwicklungsländer an dem Prozess, an der steuerpolitischen Diskussion beteiligen und auch wirklich mitmachen. Wie fühlt man sich eigentlich, wenn man weiß, dass noch nicht einmal vor einem Jahr in Addis Abeba eine Finanzierungskonferenz stattgefunden hat, auf der genau diese Frage international diskutiert worden ist? Dort hat die OECD gesagt, dass sie das separat machen wollen und alle anderen daran teilnehmen können. Die G77 – das sind in etwa 130 Länder – haben währenddessen gesagt, dass sie auf UN-Ebene eine Steuerkommission oder irgendeine Einrichtung brauchen, die das regelt. Wie fühlt man sich dort?

Ich habe auch noch eine Frage zum Thema „Country-by-Country-Reporting“. Herr Dr. Haas hat vorhin gesagt, man könne sich nicht vorstellen, was daran positiv sein soll, wenn es transparent wäre. Meine Frage lautet dann: Inwieweit ist diese Transparenz nicht auch ein entscheidender Hebel zur Bekämpfung der Korruption in vielen Ländern, insbesondere in Entwicklungsländern?

Herr Meinzer, die Vollzugsmöglichkeiten wurden angesprochen. Der Kollege Prof. Dr. Reimer hat gesagt, dass die Vollzugsmöglichkeiten schwach entwickelt sind und dort sind wir ja alle der gleichen Meinung. Nur – es ist schon ein „fair share“ da. Wir haben vorhin auch gehört, dass die internationalen Großunternehmen sich an die Regeln halten würden, dort frage ich mich schon, warum SABMiller – der zweitgrößte Brauereikonkern der Welt – in Ghana seit Jahrzehnten produziert und entweder keinen Gewinn oder erheblichen Verlust hat. Dann kommt eine folgende Aussage: „to avoid double taxation“. Wo ist dieses Problem denn tatsächlich vorhanden? Ist es nicht umgekehrt, dass eben die Konzerne nicht zahlen? Ob das deutsche, italienische, englische oder amerikanische Unternehmen sind – das spielt keine Rolle. Sich hier hinzustellen und zu sagen, wir tun sowieso alles und sind ohnehin die Guten – sehen Sie das auch so kritisch, wie ich das tue?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Jetzt haben Sie es geschafft, sechs Fragen zu stellen. Herr Mosioma, bitte.



Sv **Alvin Mosioma** (Tax Justice Network Africa): Dankeschön für die Frage. Ich denke, dass in den Gesprächen auf dem Gipfeltreffen der UN-Konferenz „Financing for Development“ in Addis Abeba weltweit Einigkeit seitens der Industrie- und auch der Entwicklungsländer darüber bestand, dass der bestehende Rahmen hinsichtlich der Architektur – der weltweiten Architektur, die die globalen Steuerregeln festlegt – nicht demokratisch, nicht repräsentativ ist. Das wurde anerkannt. Aber ich denke, was gefehlt hat, war die Erkenntnis, dass es Probleme gibt – dass, wenn wir ein globales System schaffen, das demokratisch und repräsentativ ist, es am Ende sehr kompliziert werden wird; es wird so sein, wie wir es von den Vereinten Nationen kennen. Aber ich sehe den Widerspruch darin, dass einerseits darauf bestanden wird, dass das Organ, das die technischen Möglichkeiten hat, nicht weltweit repräsentativ ist, aber das Organ, das andererseits global repräsentativ ist, nicht die technischen Möglichkeiten hat. Ich glaube, das ist die Frage. Und was dann wieder passiert, ist, dass die OECD selbst ... Ich glaube – und Pascal hat das schon erwähnt – sie haben bereits eine Initiative ins Leben gerufen, die den IWF und die Vereinten Nationen als einen weltweiten Raum zusammenbringt. Die Frage, die sich hieraus ergibt, ist also: Wenn man anerkennt, dass wir global Lösungen brauchen, die alle gleichberechtigt an einen Tisch bringen, warum dann nicht innerhalb des Systems der Vereinten Nationen? Ich denke, das ist für mich die Frage.

Zur Frage der Korruption und zur Rolle der Transparenz: Ich denke, dass der Zugang zu Informationen die stärkste Waffe im Kampf gegen die Probleme der Steuerflucht und Steuervermeidung ist. Wenn man mit den Steuerbehörden aus vielen afrikanischen Ländern spricht, dann hört man, dass, wenn ein [unverständlich] Unternehmen seine Steuern planen oder Steuern vermeiden wolle, es sich diese drei einfachen Fragen stellen würde: Wie hoch ist die Wahrscheinlichkeit, dass ich erwischt werde? Wie hoch ist die Wahrscheinlichkeit, dass ich erwischt werde, wenn ich diese Informationen vorlege? Und wenn ich erwischt werde, wie hoch ist die Wahrscheinlichkeit, dass ich bestraft werde? Also grundsätzlich die Frage, gibt es überhaupt ein Rechtssystem, das in der Lage ist, die Fälle gerichtlich zu erfolgen? Denn oft wird am Ende mit dem Unternehmen verhandelt. Und

dann, drittens: Wenn ich bestraft werde, wie hoch und wie schwer ist die Strafe? Dazu denke ich also, die Möglichkeiten, überhaupt feststellen zu können, welche Unternehmen zuerst zu prüfen sind, hängen aus Sicht der Steuerbehörden davon ab, welche Informationen sie haben und wie aktuell diese sind. Und deshalb glaube ich, dass wir uns bemühen sollten ... Auch hier setzen wir vor allem auf das Globale Forum – was, wie ich glaube, an sich schon eine gute Idee ist –, einen Schritt weiter zu gehen und dafür zu sorgen, dass nicht nur die Steuerbehörden Zugang zu diesen Informationen bekommen, sondern auch die Öffentlichkeit.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Meinzer, bitte.

Sv **Markus Meinzer** (Tax Justice Network / Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland): Vielen Dank. Zu der Frage nach dem „fair share“ und zur Frage, ob die Doppelbesteuerung oder die doppelte Nichtbesteuerung hier wirklich das Kernproblem ist oder wer dabei wirklich den Kürzeren zieht – ich versuche, dort einen Bogen zu spannen. SABMiller ist ja eines der wenigen Beispiele über Entwicklungsländer dafür, wie wenig Anteil sie am Steuerkuchen haben. Wir haben sehr viele Beispiele anekdotischer Art etwa zu Apple, Amazon oder Konzernen, die den europäischen Steuerzahler kosten. Natürlich, denn die Journalisten, die sich mit diesen Fragen beschäftigen können, sind in erster Linie von europäischen, US-amerikanischen oder internationalen Nachrichtenagenturen bezahlt und angestellt. Nur wenige Journalisten kümmern sich hingegen darum, solche prägnanten Beispiele auch für Entwicklungsländer herauszuarbeiten. Schon allein deshalb sind die Daten, Informationen, Beispiele, die es für Entwicklungsländer gibt, sehr, sehr dünn. Wir können nur dann wirklich sagen, wie stark Entwicklungsländer von Gewinnverlagerung betroffen sind, wenn wir öffentliche, länderspezifische Berichtspflichten hätten. Dann könnte man sehen, inwieweit die wirtschaftliche Aktivität – die nicht nur aus Produktion, aus intellektuellem Eigentum, aus Forschung und Entwicklung besteht, sondern eben auch aus dem Konsum – tatsächlich weltweit verteilt ist. Wo sitzen die Kunden? Gerade bei internationalen Konzernen findet heute ein großer



Teil der Wertschöpfung über die Suchmaschinen beim Kunden statt. Das sind die Wertschöpfenden, die die Informationen preisgeben. Die sind deshalb auch dazu heranzuziehen, wenn man die Aufteilung des Gewinns anhand von Fairnesskriterien bestimmt. Es geht nicht darum, wissenschaftlich zu klären, ob das richtig oder falsch ist. Es geht darum, dass wir diese Debatte öffentlich, gesellschaftlich führen können. Momentan haben wir eben einen großen Mantel des Schweigens und der Geheimhaltung über diese Fragen, was keinen gesellschaftlichen Diskurs ermöglicht. Hierzu, denke ich, müssen wir in die Lage versetzt werden. Das betrifft übrigens auch die Fairness, die in beide Richtungen spielt. Das ist keine Einbahnstraße. Wenn wir über die USA sprechen, die hier bislang außen vor bleiben, müssen wir diese dringend mit ins Boot holen.

Aber es gibt genau diese Lösung, die alle Beteiligten dann ins Boot holen könnte, indem man nämlich auf europäischer Ebene für öffentliche Berichtspflichten eintritt, wie es die Kommission für Konzerne vorgeschlagen hat, die überall aktiv sind, nicht nur in Europa. Man könnte, wie Australien das gemacht hat, alle Konzerne, die in Europa agieren, dazu verpflichten, soweit sie inländische Töchter innerhalb Europas haben, für den weltweiten Konzern die Bilanzdaten aufzudecken und aufzuschlüsseln. Das ist eine der Vorschläge, die die Kommission in ihrer Evaluation mit vorgeschlagen hat. Das ist eine Frage des politischen Willens, ob man das möchte, ob man in diese Debatte mit eintreten will. Ich denke, dass man bisher auch deshalb diese Daten nicht ans Licht bringen möchte, weil man einfach das Ausmaß dessen, wie stark Entwicklungsländer tatsächlich davon betroffen sind, nicht wirklich ans Licht bringen möchte, weil es natürlich auch für großen politischen Handlungsdruck sorgen sollte.

Doppelbesteuerung ist in aller Regel ein sehr viel kleineres finanzielles Problem als die Keimnalbesteuerung. Die Volumina, um die es hier geht, sind verschwindend gering und wir vergessen auch oft, dass das OECD-Fremdvergleichsprinzip eben nicht in der Lage ist, Doppelbesteuerung zu verhindern. Es ist eben ein Ammenmärchen, zu denken, dass wir durch das Festhalten am Fremdvergleichsprinzip Doppelbesteuerung

verhindern könnten. Die Anzahl der ungelösten Streitschlichtungsverfahren zur Doppelbesteuerung steigen jährlich um ein Zehnfaches an – bei OECD und in der Europäischen Union. Das zeigt, wie unzureichend die Doppelbesteuerungsverhinderungsmaßnahmen eigentlich sind, wie wenig erfolgversprechend und wirksam sie heute noch sind.

Darum ist es auch nicht notwendig, eine gemeinsame Einigkeit über eine globale Formel bei der Besteuerung von Konzerngewinnen zu erreichen. Es würde genügen, wenn wir die gemeinsame Grundlage einer weltweiten Konzernbetrachtung einführen würden, dann könnte jeder Staat seine eigene Formel anwenden. Idealerweise wäre dies eine einheitliche Formel, aber wir sehen schon, dass die Fairnessperspektive eine sehr unterschiedliche ist. Manche sagen, dass die ganze Wertschöpfung bei der Produktion stattfindet. Ich kann auch andere Länder wie Indien oder deutsche Einzelhändler verstehen, die sagen, „Nein, auch der Konsum, auch Apple und Amazon, die hier verkaufen, sollen hier besteuert werden. Sie sollen nicht keimnal besteuert werden und uns somit so aus dem Markt drängen.“ Wir müssen dann in Kauf nehmen, dass es jeweils den Ländern überlassen bleibt, welche Formel sie zur Aufstellung des globalen Konzerngewinns künftig anlegen. Dabei wird es zur Doppelbesteuerung kommen, die kann man aber – wie auch schon heute – durch Instrumente beilegen, je nachdem, wie viel einem diese Vermeidung der Doppelbesteuerung jeweils politisch wert ist. Diese Freiheit und diesen gesellschaftlichen Diskurs wollen wir in der Zukunft noch sehr viel offener führen können.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Abg. Selle hat noch eine Frage für die Fraktion der CDU/CSU.

Abg. **Johannes Selle** (CDU/CSU): Ganz zum Schluss, wo wir ja mitbekommen haben, dass die Länder attraktiv für Investoren bleiben wollen, sie aber auch das Recht auf Besteuerung besitzen sollen und, dass es wichtig ist, Unternehmen zu besteuern, weil aufgrund fehlender Steuersysteme in der breiten Fläche die Privateinnahmen und der Verbrauch eher nicht eine Rolle spielen. Gibt es



dort unmittelbare Empfehlungen für die Zusammenarbeit in der Entwicklungspolitik? Die Frage stelle ich Herrn Prof. Dr. Reimer und Herrn Dr. von Haldenwang.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Reimer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Universität Heidelberg): Erstens: Beteiligung Deutschlands auch auf UN-Ebene.

Zweitens: Ich glaube, es wäre sinnvoll, einen Schatz, den wir – die 28 EU-Mitgliedstaaten – gegenwärtig haben und den wir oft ein bisschen mit Skepsis betrachten, nämlich das Beihilfenrecht, noch einmal positiv anzuschauen, ob das nicht auch ein Element wäre, das auf der Ebene der globalen Steuerpolitik einen Platz hätte. Es gibt ein paar einzelne WTO-Verfahren, also Verfahren vor Streitschlichtungspanels der WTO, die im Wesentlichen damals auf europäisches Betreiben gegen die USA gelaufen sind und die im Grunde genau in die Richtung gehen, dass man sagt, man versucht einen unfairen Steuerwettbewerb durch unfaire Beihilfen auch mit Mitteln des Rechts – also mit Streitschlichtungsinstrumenten – in den Griff zu bekommen. Ich glaube, es würde sich sehr lohnen, dass wir an dieser Stelle die europäische Erfahrung einbringen.

Das dritte ist: Der Deutsche Bundestag tut sicher gut daran, die Arbeit der GIZ zu stärken. Dort stehen vielleicht auch ergänzend die Hochschulen bereit und beteiligen sich auch immer wieder an Projekten einer Zusammenarbeit mit Studierenden und Forschern in Schwellen- und Entwicklungsländern. Ich glaube, dass diese Art der Kapazitätsentwicklung (Capacity Building) immer richtig ist.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. von Haldenwang, bitte.

Sv **Dr. Christian von Haldenwang** (Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE)): Danke schön. Ich ziehe das einmal andersherum auf. Gehen wir erst einmal von der bilateralen Ebene

aus. Ich glaube, vieles ist jetzt schon genannt worden. Es ist wichtig, die Steuersysteme in ihrer Funktion nach innen wie auch nach außen zu stärken. Nach innen in ihrer Fähigkeit, Steuern zu erheben und eine vernünftige wettbewerbsfähige, aber auch gerechte Steuerpolitik zu machen. Gleichzeitig nach außen, um die notwendigen Inputs für eine internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen zu geben. Auf der regionalen Ebene glaube ich, dass wir gut beraten wären, wenn wir versuchen, das, was wir jetzt schon mit einigen regionalen Verbänden machen, und die Initiativen, die es gibt, in anderen Weltregionen auch zu unterstützen. Auf internationaler Ebene glaube ich, dass wir jene Mechanismen fördern sollten, die das System nicht noch weiter verkomplizieren, sondern die eher auf multilaterale Ansätze im Bereich von internationalen Kooperationen und Steuerfragen abzielen. Das entlastet die Entwicklungsländer. Eine weitere Bilateralisierung, eine weitere so genannte Spaghetti-Bowl zusätzlich auch noch in Steuerfragen anzurühren, wird für die ärmeren Entwicklungsländer zumindest eine Überforderung sein.

In dem Zusammenhang möchte ich auch noch einmal Folgendes sagen: Ich bin als Wissenschaftler interessiert an der Exaktheit von Daten. Mir reicht es nicht, wenn wir sagen, dass wir ungefähr wissen, wie die Belastung ist. Wir müssen darin weiter vorankommen, dass wir Steuervermeidung und Steuerhinterziehung klar benennen können. Das ist auch für Sie wichtig. Wenn Sie als Parlament morgen entscheiden wollen und wissen wollen, ob BEPS wirklich funktioniert oder ob bestimmte Aspekte von BEPS funktioniert haben, dann brauchen Sie vernünftige Daten. Dort trifft sich das akademische, das politische Interesse und das Steuerinteresse. Wir brauchen gute Daten und Transparenz.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Das war ein sehr gutes Schlusswort. Vielen Dank. Ich bedanke mich ganz ausdrücklich bei den Sachverständigen, dass Sie uns mit Rat zur Seite gestanden haben. Ich bedanke mich auch noch einmal ausdrücklich bei den Dolmetschern, die uns es vereinfacht haben, Ihnen zu folgen, und die es auch Ihnen vereinfacht haben, unsere Fragen zu verstehen. Ich wünsche



allen einen guten Heimweg, einen schönen Aufenthalt in Berlin und alles Gute. Vielen Dank.

Schluss der Sitzung: 14.02 Uhr

Ingrid Arndt-Brauer

Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende



Bundesverband der Deutschen Industrie · 11053 Berlin

Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Berthold Welling
Leiter der Abteilung
Steuern und Finanzpolitik

Datum
16. Juni 2016

Seite
1 von 4

nur per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Stellungnahme anlässlich der öffentlichen Anhörung zu den „Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer“ am 20. Juni 2016

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

wir danken für die Gelegenheit, zu der angesprochenen Thematik Stellung nehmen zu können und möchten unsere Ausführungen auf einige zentrale Punkte beschränken.

Das OECD/BEPS-Projekt hat sich das Ziel gesetzt, Steuervermeidungs- und Steuerhinterziehungsstrategien zu bekämpfen. Der OECD-Abschlussbericht enthält neue oder verstärkte internationale Standards sowie konkrete Maßnahmen, die den Staaten helfen sollen, BEPS entgegenzuwirken. Sie haben jedoch keinen rechtsbindenden Charakter. An dem BEPS-Projekt waren 62 Staaten beteiligt, darunter einige wenige Entwicklungsländer.

Die OECD geht in ihrem Abschlussbericht zum BEPS-Projekt (Aktionspunkt 11) davon aus, dass die Entwicklungsländer stärker unter Steuervermeidungsstrategien leiden als die OECD-Staaten. Denn das Körperschaftsteueraufkommen leistet in diesen Ländern einen wesentlich höheren prozentualen Beitrag zum Gesamtsteueraufkommen und damit auch zur Finanzierung der Staatsausgaben.

Für eine Annäherung der Frage von Steuervermeidung in Entwicklungsländern ist die Trennung von Entwicklungsländern und sog. Offshorezentren entscheidend. Steuervermeidung in Entwicklungsländern erfolgt durch das Zwischenschalten von Offshorezentren bei Direktinvestitionen. Gestaltungen können im Zusammenspiel mit einer ineffizienten Steuer-

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
Mitgliedsverband
BUSINESSEUROPE

Hausanschrift
Breite Straße 29
10178 Berlin

Postanschrift
11053 Berlin

Telekontakte
T: +493020281507
F: +493020282507

Internet
www.bdi.eu

E-Mail
B.Welling@bdi.eu

Seite 40 von 117

verwaltung dazu führen, dass Steuersubstrat in Entwicklungsländern verloren geht. Das deutsche Steuerrecht kennt mit der sog. Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) ein Instrument um substanzlose Zwischengesellschaften für deutsche Besteuerungszwecke zu neutralisieren. Der zu ermittelnde Hinzurechnungsbetrag (passive Einkünfte der Zwischengesellschaft) unterliegt phasengleich der deutschen Besteuerung. Andere Staaten wie die USA kennen eine gleichartige Hinzurechnungsbesteuerung nicht und haben sich im Rahmen der BEPS-Verhandlungen auch nicht dazu verpflichtet, ähnliche Regelungen einzuführen.

Als Maßnahmen im Bereich der Entwicklungshilfe ist die DBA-Politik eines Landes zentrales steuerpolitisches Instrument. Traditionell orientieren sich Entwicklungsländer weniger an dem von der OECD veröffentlichten Muster-DBA, sondern mehr am entsprechenden Muster der Vereinten Nationen. Beide gleichen sich in vielen Punkten, weichen aber doch in einigen voneinander ab:

- Hier ist das verstärkte Quellenbesteuerungsrecht der Entwicklungsländer hervorzuheben. Dies begünstigt die Entwicklungsländer, da diese typische Kapitalimportnationen sind. Höhere Quellensteuersätze auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen berücksichtigen die Einseitigkeit der Investitionsströme. Zwischen entwickelten Industriestaaten besteht seit Jahren die Tendenz, Quellensteuersätze abzusenken, idealerweise gänzlich darauf zu verzichten um eine Einmalbesteuerung von Einkünften im Ansässigkeitsstaat zu erreichen. Die Bundesrepublik sieht in ihren Abkommen mit Entwicklungsländern jedoch ebenfalls regelmäßig höhere Quellensteuersätze vor.
- Ebenfalls basierend auf dem Prinzip der Quellenbesteuerung fußt die Betriebsstättendefinition. Danach definiert das UN-Musterabkommen eine reine Dienstleistungsbetriebsstätte als Betriebsstätte im Sinne des Abkommens. Dies begründet ein alleiniges Besteuerungsrecht des Quellenstaates. Dieser niedrigen Schwelle der Betriebsstättendefinition hat sich Deutschland z. T. in Verhandlungen angeschlossen. Im Rahmen des OECD-Projekts BEPS (BEPS-Aktionspunkt 7) wurde auch die Betriebsstättendefinition diskutiert. Dabei wurde ein Fokus auf die zukünftige Verhinderung einer künstlichen Vermeidung eines Betriebsstättenstatus gelegt. Zukünftig werden Vertriebs- bzw. Kommissionärstrukturen (Vertreterbetriebsstätten) schneller den Status einer Betriebsstätte erlangen, sodass auch Entwicklungsländer früher ein Besteuerungsrecht erlangen. Diese Tendenz wird jedoch zu Steuermindereinnahmen am Sitz des Stammhauses führen; die größten negativen Auswirkungen für das Steueraufkommen sind in den großen Industriestaaten, beispielsweise für Deutschland, zu erwarten.
- Weiterhin vereinbart die Bundesrepublik mit Entwicklungsländern traditionell die sog. Freistellungsmethode. Dies soll ebenfalls Investitionsanreize in den jeweiligen Ländern schaffen.
- In der Vergangenheit hat die Bundesrepublik darüber hinaus das Instrument der fiktiven Quellensteueranrechnung vereinbart bzw. in den jeweiligen Verhandlungen angeboten. Diese fiktive Anrechnung ermöglichte in Deutschland eine Anrechnung von im Quellenstaat nicht

erhobener Steuer. Die Regelung findet sich noch in ca. 50 Prozent der deutschen Abkommen. Neben der Kapitalimportneutralität im Investitionsstaat wird gleichzeitig gewährleistet, dass Steuervorteile die ein Entwicklungsland gewährt werden, nicht verloren gehen, da ein Hochschleusen auf das deutsche Steuerniveau durch die fiktive Anrechnung vermieden wird. Diese sog. „tax sparing-Regelung“ soll zukünftig nicht mehr verhandelt werden. Sie war sogar Grund für die Kündigung des DBA Deutschland-Brasilien.

- Im aktuellen Referentenentwurf zur Umsetzung der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie soll neu geregelt werden, dass sich der Fremdvergleichsgrundsatz zur Ermittlung von konzerninternen Verrechnungspreisen (§ 1 Abs. 1 Satz 5 AStG) zukünftig ausschließlich auf Grundlage des nationalen AStG bestimmt. Eine Interpretation auf Grundlage von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA ist damit zukünftig ausgeschlossen. Diese Neuregelung erhöht zwangsläufig das Doppelbesteuerungspotenzial für Unternehmen und steht dem BEPS-Prozess entgegen. Sämtliche bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen werden damit überschrieben. Für Entwicklungsländer mit einer abweichenden Definition des Fremdvergleichsgrundsatzes (z. B. einem personenbezogenen Verteilungsschlüssel) könnte diese Gesetzesänderung mit Steuerausfällen verbunden sein.

Hohe Steuerausfälle in Entwicklungsländern sind auch auf ein oft unvollkommenes Steuersystem, eine ineffiziente Steuerverwaltung und eine damit verbundene unzureichende Durchsetzung von Steueransprüchen zurückzuführen. Darüber hinaus besteht aufgrund einer potenziell hohen Schattenwirtschaft und damit einhergehenden Umsatz- und Einkommenssteuerausfällen eine überproportionale Abhängigkeit vom Steueraufkommen der Unternehmen. Dies zeigt eine Stichprobenuntersuchung für Entwicklungs- und Schwellenländer auf Basis der Government Finance Statistics des IWF. In den 15 untersuchten Schwellenländern leistete die Einkommensteuer im 10-Jahres-Durchschnitt einen Beitrag von 15 Prozent zum Gesamtsteueraufkommen. In den 15 untersuchten Entwicklungsländern betrug der Vergleichswert sogar nur 10 Prozent. In den OECD-Ländern beträgt der Beitrag der Einkommensteuer zum gesamten Steueraufkommen hingegen ca. 25 Prozent. Der IWF rechnet ebenfalls damit, dass aufgrund der mangelnden Effektivität der Steuerverwaltung die Aufkommenseinbußen entsprechend deutlich höher als in Industrieländern ausfallen. Entwicklungsländer sollten demnach durch Maßnahmen im Bereich der Schwarzgeld- und Korruptionsbekämpfung versuchen, Steuerhinterziehung zu bekämpfen.

Zur Herstellung einer größeren Transparenz über die weltweite Einkommensverteilung multinationaler Unternehmen im Bereich der Ertragsteuern entwickelten die OECD und G20-Länder gemeinsam ein neues Konzept einer länderspezifischen Berichterstattung, das sog. Country-by-Country-Reporting (CbCR). Basierend auf einer dreiteiligen Verrechnungspreisdokumentation in einem einheitlichen Muster sollen multinationale Konzerne verpflichtet werden, ihre Geschäftstätigkeiten, Gewinne und gezahlten Steuern in den einzelnen Ländern darzulegen. Die CbC-Berichte sollen anschließend ausschließlich zwischen den Steuerbehörden der jeweiligen Länder ausgetauscht werden. Bisher haben lediglich 39

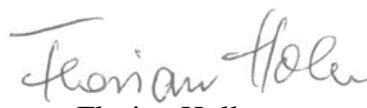
Staaten weltweit die multilaterale Verwaltungsvereinbarung (MCAA) zum automatischen Austausch unterzeichnet – davon 22 EU-Mitgliedstaaten, jedoch keine Entwicklungsländer. Wer die MCAA nicht unterzeichnet hat, erhält auch folgerichtig von den anderen Ländern keine detaillierten Steuerinformationen.

Der Vorschlag der EU-Kommission, Ertragsteuerinformationen der europäischen Unternehmen allgemein offenzulegen (ein sog. öffentliches Country-by-Country-Reporting), ist aus unserer Sicht sehr kritisch zu sehen. Die Veröffentlichung von vertraulichen Steuerinformationen und Unternehmenskennzahlen auf der Website der Unternehmen ist mit umfangreichen Risiken verbunden und kann einem starken Wirtschaftsraum wie der EU bzw. Deutschland und den hier ansässigen Unternehmen erheblich schaden. Dazu zählen u. a. die Offenlegung von Geschäftsgeheimnissen, die Fehlinterpretation über Steuerinformationen und die Gefahr willkürlicher Verrechnungspreisanpassungen, die zu Doppelbesteuerungsproblemen führen. Eine Bekämpfung von Steuerausfällen in Entwicklungsländern durch die Einführung eines öffentlichen CbCR ist aus unserer Sicht nicht ersichtlich. Zumal die unterschiedlichen Rechtsrahmen der Rechnungslegung und Steuerregelungen eine Vergleichbarkeit der länderbezogenen Berichtspflichten hindern. Vielmehr scheinen die Entwicklungsländer mit der Verarbeitung und Erhebung der Datenmengen des MCAA überfordert und schließen sich aus diesem Grund der Vereinbarung über einen automatischen Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen nicht an. Dies zeigt wiederum, dass die Länder im Bereich der Steuerverwaltung unterstützt werden müssen.

Wir würden uns freuen, wenn diese Argumente in der Anhörung aufgegriffen werden könnten.

Mit freundlichen Grüßen


Berthold Welling


Florian Holle

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

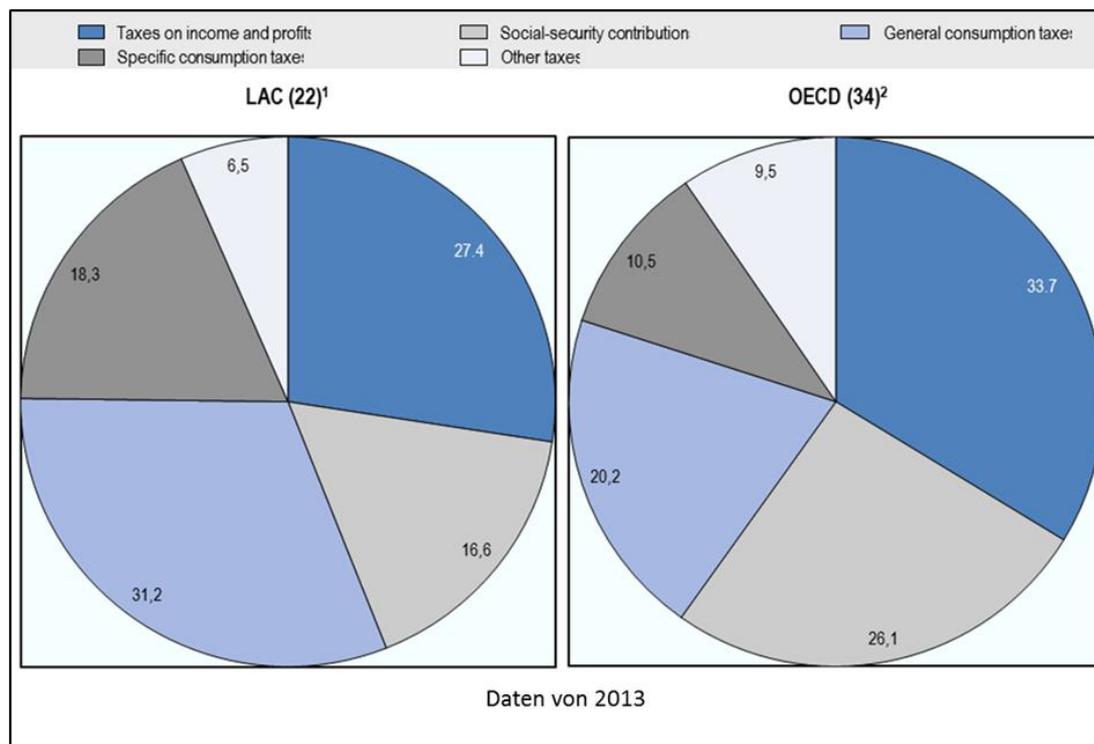
Steuervermeidung und –hinterziehung betreffen Entwicklungs- und Schwellenländer aufgrund ihrer schmalen Steuerbasis und einseitigen Wirtschaftsstruktur in besonderem Maße. Diese Verwundbarkeit wird durch das Zusammenspiel von internationaler Unterregulierung und schlechter Regierungsführung auf nationaler 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 Datengelage 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 wohlstandssteigernd 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 obsolekte 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.

"Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer"

Stellungnahme für die öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 20. Juni 2016, von Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland und Tax Justice Network, Markus Meinzer, 17. Juni 2016¹

1. Einführung: Warum Entwicklungsländer besonders unter Steuervermeidung und Steuerhinterziehung leiden

Der IWF schätzte im Jahr 2015 die Mindereinnahmen durch Unternehmenssteuervermeidung über Steueroasen auf US\$ 400 Milliarden für OECD-Staaten und auf ca. US\$ 200 Milliarden für Länder des globalen Südens.² Anteilig am Bruttoinlandsprodukt erleiden Entwicklungsländer jedoch mit 1,3%/BIP höhere Verluste als OECD-Staaten (mit ca. 1% des BIP). Dieser Befund verstärkt sich, wenn berücksichtigt wird, dass Entwicklungsländer in aller Regel eine deutlich niedrigere Steuerquote als OECD-Staaten haben.³ **So dürfte sich der Verlust durch Unternehmenssteuervermeidung in Entwicklungsländern auf 6-13% der Steuereinnahmen belaufen, wohingegen der Verlust in OECD-Ländern ca. 2-3% beträgt.**⁴ Somit sind in Ländern mit geringen Einkommen Ertragssteuern internationaler Konzerne eine wichtige, aber gleichzeitig bedrohte und unsichere Einnahmequelle. Leider geht auch die 2013 ins Leben gerufene OECD-Steuerinitiative gegen Unternehmenssteuervermeidung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) dieses Problem nicht an. Durch die bisher geplante restriktive Handhabung des Informationsaustauschs von Konzernbilanzdaten dürften sich die Schwierigkeiten für Entwicklungsländer, ihren fairen Anteil an Konzerngewinnen zu besteuern, weiter verschärfen.

Neben der Steuervermeidung multinationaler Unternehmen gehen dem globalen Süden auch durch die Offshore-Steuerflucht wirtschaftlicher und politischer Eliten beträchtliche Mittel verloren. Allein der afrikanische Kontinent verlor zwischen 1970 und 2008 944 Mrd. US\$, die als Offshore-Finanzanlagen oft bei europäischen und US-amerikanischen Banken angelegt sind. Diesem gewaltigen Finanzvolumen standen im Jahr 2008 offene staatliche Auslandsschulden derselben afrikanischen Staaten bei westlichen Staaten von nur US\$ 177 Mrd. gegenüber.⁵ Unter dem Strich wird so deutlich, dass weitaus größere Summen den Afrikanischen Kontinent in

¹ Rückmeldungen und Kommentare zur Stellungnahme erbeten unter markus@taxjustice.net.

² International Monetary Fund 2015: Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries (IMF Working Paper 15/118, by Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen), Washington, DC, in: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>; 14.6.2016.

³ McNabb, Kyle/LeMay-Boucher, Philippe 2014: Tax Structures, Economic Growth and Development (ICTD Working Paper 22), Brighton, in: www.ictd.ac/sites/default/files/ICTD%20WP22.pdf; 19.1.2015.

⁴ Siehe Seite 15, in: Cobham, Alex/Gibson, Luke 2016: Ending the Era of Tax Havens. Why the UK government must lead the way (Oxfam Briefing Paper), Oxford, in: <http://oxfamlibrary.openrepository.com/oxfam/bitstream/10546/601121/4/bp-ending-era-tax-havens-uk-140316-en.pdf>; 16.6.2016.

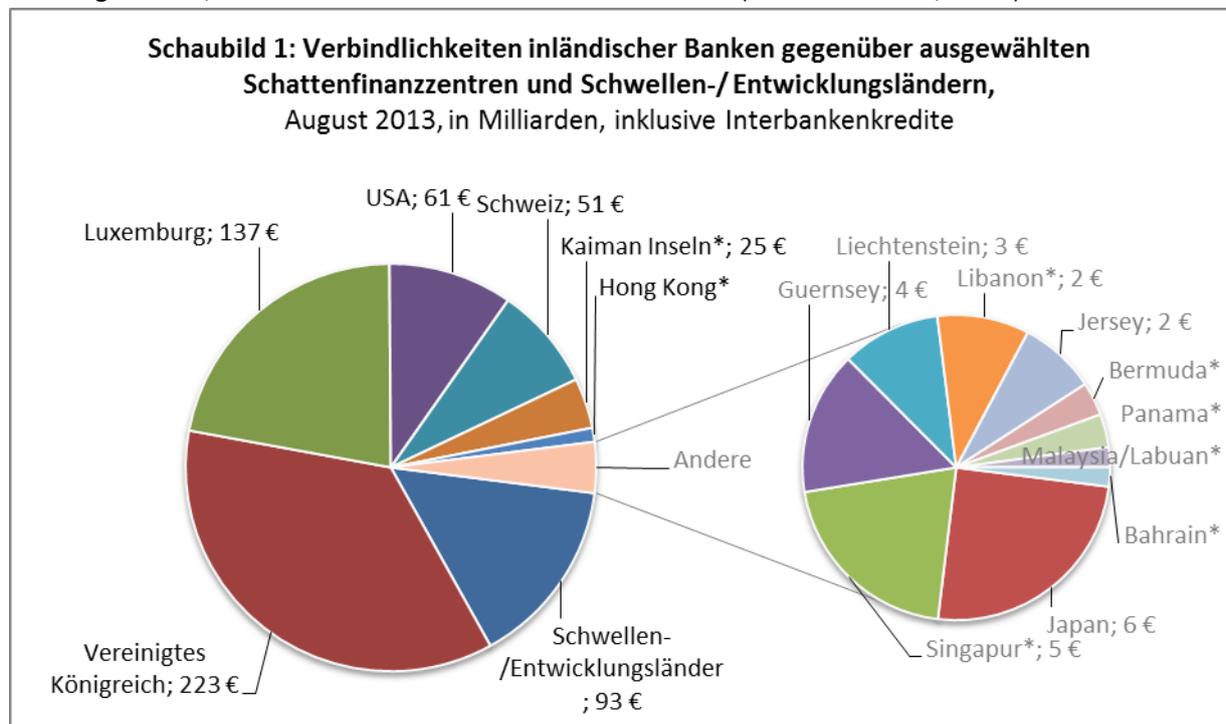
⁵ Ndikumana, Léonce/Boyce, James K. 2011: Africa's Odious Debts. How Foreign Loans and Capital Flight Bled a Continent, London. In 2015 wurden diese Schätzungen überarbeitet neu veröffentlicht, eine Buchbesprechung des entsprechenden Werkes findet sich auf: <http://uncounted.org/2016/01/21/time-for-a-global-compact-on-financial-transparency/>; 14.6.2016.

Richtung des globalen Nordens verlassen, als letztendlich über Kredite zurückfließt. Ein ähnlicher Befund lässt sich auf globaler Ebene erkennen.

Die Studie „Price of Offshore Revisited“ ergab für das Jahr 2010, dass 139 Schwellen- und Entwicklungsländer unter dem Strich insgesamt zwischen 10 und 13 Billionen US\$ dem Rest der Welt – und damit auch den Industrienationen – als Kredit zur Verfügung stellen (in Form von Offshoreanlagen und Fremdwährungsreserven/Staatsanleihen, abzüglich der staatlichen Auslandsschulden dieser Staaten).⁶ Diese illegitimen und illegalen Kapitalabflüsse wurden und werden durch Strafbarkeitslücken und mangelnde Steuerkooperation westlicher Staaten – darunter auch Deutschland – sowie durch westliche Banken – darunter auch deutsche – unterstützt und ermöglicht. **Die Zahlungen, die Entwicklungsländer im Kontext der Entwicklungszusammenarbeit erhalten - im Jahr 2015 waren es US\$ 132 Mrd. - können diese Verluste bei weitem nicht ausgleichen.**⁷

2. Die Verantwortung und Rolle Deutschlands

Nach Zahlen der Bundesbank liegen im deutschen Finanzsystem riesige **Finanzvermögen von Steuerausländern (2,5 bis 3 Billionen Euro verzinste Anlagen im August 2013)**, die potentiell auch der Steuerhinterziehung dienen, da deren Erträge in Deutschland nicht besteuert und auch bislang praktisch nicht an die Heimatländer der Steuerausländer/innen gemeldet werden.⁸ **Mindestens 11% dieser Summe stammt aus Schwellen- und Entwicklungsländern**, die Dunkelziffer dürfte deutlich höher ausfallen (siehe Schaubild 1, unten).



Quelle: www.chbeck.de/fachbuch/zusatzinfos/Anhang2_Steuerose%20Deutschland.pdf; 14.6.2016.

*Diese Länder zählen in der Bundesbank-Statistik zu den Schwellen- und Entwicklungsländern. Davon abweichend wurden diese Länder jedoch in diesem Schaubild nicht als solche behandelt, sondern die entsprechenden Beträge wurden aus der Summe der "Schwellen-/Entwicklungsländer" subtrahiert.

⁶ Auf Deutsch, siehe: <http://steuergerechtigkeit.blogspot.de/2013/01/neue-erkenntnisse-zu-den-kosten-des.html>; 14.6.2016; Henry, James S. 2012: The Price of Offshore Revisited. New Estimates for Missing Global Private Wealth, Income, Inequality and Lost Taxes (Tax Justice Network), London, in: www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_26072012.pdf; 11.12.2012.

⁷ OECD Development Assistance Committee (DAC): <http://www.oecd.org/dac/development-aid-rises-again-in-2015-spending-on-refugees-doubles.htm>; 14.6.2016.

⁸ Meinzer, Markus 2015: Steuerose Deutschland. Warum bei uns viele Reiche keine Steuern zahlen, München.

Denn die Statistiken der Bundesbank erfassen nur die rechtlichen Eigentümer, das heißt, nur die erste Rechtsperson in einer Kette von Eigentümern – z.B. eine Briefkastenfirma aus Luxemburg, eine Bank aus Großbritannien, oder ein Treuhänder aus den Kaiman Inseln. Wer tatsächlich hinter diesen Strukturen steckt, bleibt verborgen.

Gerade in diesem Kontext hat Deutschland eine besondere Verantwortung die Schwächen bzw. **mangelnde Transparenz beim automatischen Informationsaustausch**⁹ zu beheben. So ist der Informationsaustausch von essentieller Bedeutung für Entwicklungsländer, um die illegalen Finanzströme aus ihrem Staatsgebiet heraus erkennen und unterbinden zu können. Es ist entscheidend, dass Länder auch dann Daten bekommen können, wenn sie aus Kapazitätsgründen nicht oder zumindest noch nicht fähig sind, selbst Daten zu melden. Diese Kapazitätsgrenzen sind ein echtes Problem: So müssten alleine in Subsahara-Afrika 650.000 zusätzliche Steuerbeamte eingestellt werden, um auf den Pro-Kopf-Stand im Rest der Welt zu kommen.¹⁰ Das Prinzip der Reziprozität, also der gegenseitigen Meldung, sollte also nicht zwingende Voraussetzung für die Meldung der Daten sein. Deutschland könnte etwa beim Pilotprojekt des Global Forum und der OECD zum einseitigen Datenaustausch teilnehmen und diese Länder bei der Auswertung der Daten unterstützen.

Darüber hinaus finden auch immer wieder **Kleptokraten- bzw. Potentaten-Gelder** den Weg nach Deutschland.¹¹ Informationen zu diesen Fällen dringen nur durch Un- oder Zufälle, und obendrein äußerst bruchstück- und lückenhaft an die Öffentlichkeit. Nachweislich hatten folgende Kleptokraten Konten, Vermögenswerte und andere Finanzbeziehungen in Deutschland, die ohne Mitwirkung inländischer Banken nicht möglich gewesen wären: Pinochet (Chile), Mobutu (Zaire/DRC), Janukowitsch (Ukraine), Mubarak (Ägypten), Ben Ali (Tunesien), Gaddafi (Libyen), Nijasov (Turkmenistan), Saddam Hussein (Irak), und Paul Biya (Kamerun). Die Beschlagnahmung der Gelder findet in Deutschland wenn überhaupt nur auf internationale Sanktionsbeschlüsse hin statt, und es ist höchst unwahrscheinlich, dass jemals solche Gelder aus Deutschland zurückgeführt wurden (siehe Schaubilder 2 und 3, unten). Andere Staaten wie etwa die Schweiz, Österreich oder Großbritannien sind deutlich auskunftsfreudiger bzw. schneller dabei, diese Konten einzufrieren bzw. die Gelder an die Heimatländer zurückzugeben.

Gesetzeslücken machen es deutschen Bankern leicht, gestohlene ausländische Vermögen zu verwalten. **Gelder aus ausländischen Korruptions-Straftaten wie Untreue, Vorteilsnahme oder Erpressung, darf ein deutscher Banker straffrei annehmen und verwalten – selbst dann, wenn er weiß, dass das Geld aus diesen Straftaten stammt.** Denn nur wenn diese im Ausland begangenen Taten hier als Vortat zur Geldwäsche zählen, würde sich ein inländischer Banker ggf. (bei Vorsatz) der Geldwäsche schuldig machen. Die Vortaten zur Geldwäsche werden im §261 des Strafgesetzbuches aufgezählt. Die bereichernden Straftaten ausländischer Diktatoren können Untreue, Erpressung oder Vorteilsannahme sein, mitunter auch Bestechlichkeit oder Bestechung. Aber nur die letzten beiden werden im deutschen Geldwäschegesetz überhaupt als Vortaten aufgenommen. Die Vorteilsannahme fehlt ganz, Erpressung und Untreue sind nur dann als Vortat für die Geldwäsche von Interesse, wenn sie

⁹ Siehe dazu auch: Henn, Markus 2015: Gemeinsame Stellungnahme von Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland und WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung e.V. (Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze (Drsn.: 18/5920, 18/2014, 18/6064, 18/6065) Montag, 2. November 2015, 12.00 bis 14.00 Uhr), Berlin, in: https://netzwerksteuergerechtigkeit.files.wordpress.com/2015/11/nwsg_weed_stellungnahme.pdf; 9.2.2016; sowie Meinzer, Markus 2015: Dringender Nachbesserungsbedarf beim Gesetzentwurf zum Automatischen Informationsaustausch. Stellungnahme von Tax Justice Network (Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze (Drsn.: 18/5920, 18/2014, 18/6064, 18/6065) Montag, 2. November 2015, 12.00 bis 14.00 Uhr), Berlin, in: <https://www.bundestag.de/blob/393626/6fbc7e93356dc43a2cfb8fe00863413d/09-tjn-data.pdf>; 12.1.2016.

¹⁰ Vgl. ActionAid, WEED, Tax Justice Network u.a. (2014): Information for the Nations. How developing countries are being excluded from automatic information exchange, and how to change it, S. 6. http://www2.weed-online.org/uploads/information_for_the_nations.pdf

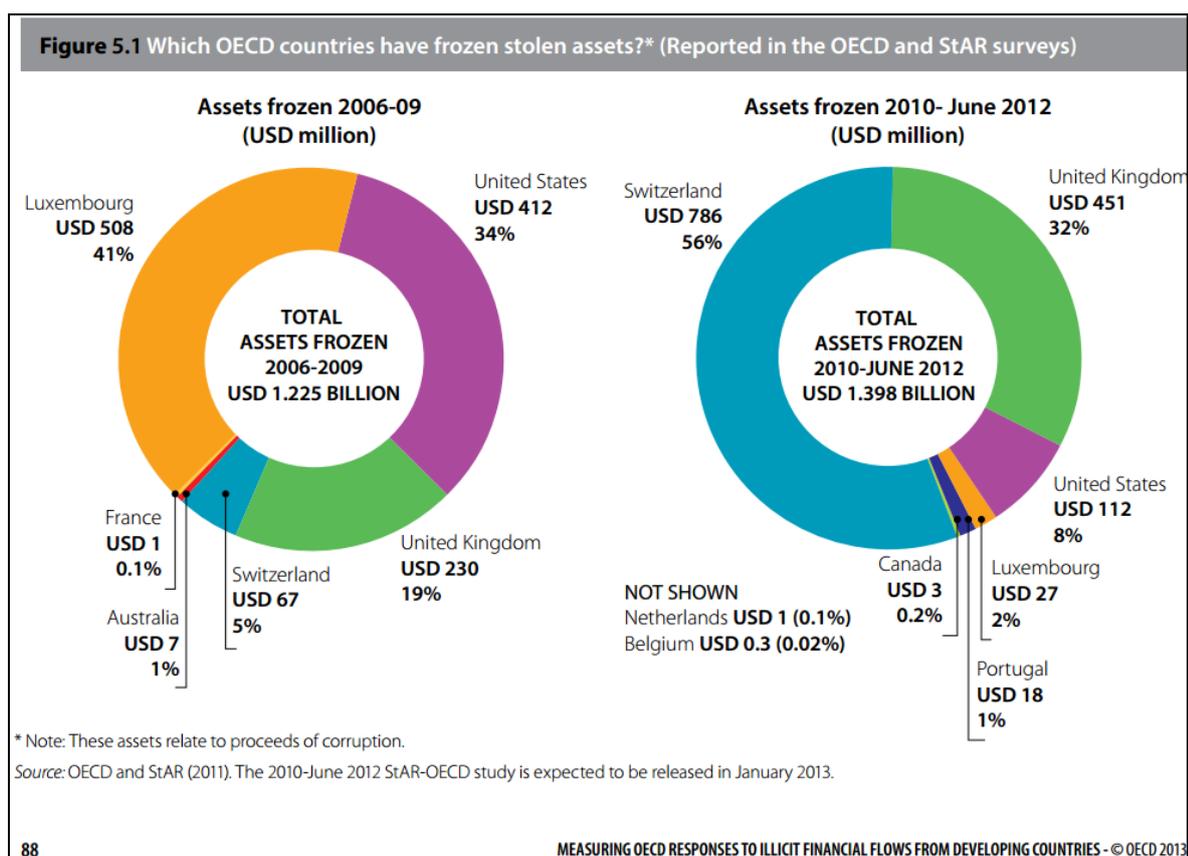
¹¹ Siehe auch Meinzer, Markus 2015: Steueroase Deutschland. Warum bei uns viele Reiche keine Steuern zahlen, München.

gewerbsmäßig oder bandenmäßig begangen wurden. Diese Engführung der Delikte, die beim politischen Amtsmissbrauch überhaupt als Geldwäschevortat infrage kommen, trägt sicherlich dazu bei, dass Banken ungestraft bleiben und deren Aufsichtsbehörden sowie Strafverfolgungsbehörden wenn überhaupt nur zögerlich nachfragen bzw. durchgreifen, wenn sie mit ungewöhnlichem Reichtum von Politikern in Berührung kommen.

Ein fiktives Beispiel zur Illustration: möchte etwa ein ausländischer Minister für Straßenbau ein deutsches Bankkonto eröffnen und darauf 5 Millionen Euro einzahlen, und bekundet dieser offen gegenüber dem deutschen Banker, dass er das Geld aus dem Straßenbaubudget veruntreut hat, dann riskiert der inländische Banker nichts außer seinem Gewissen. Kein Gesetz hindert ihn in Deutschland daran, das Geld anzunehmen. Selbst für den äußerst unwahrscheinlichen Fall, dass dem Minister im Heimatland der Prozess gemacht wird, dürfte der inländische Banker kaum an ein anderes Land ausgeliefert werden.

Das ist in anderen Ländern durchaus anders. **Vierorts gelten Korruptionsdelikte auch über die Bestechlichkeit und Bestechung hinaus durchaus als Vortat zur Geldwäsche** – etwa in den USA, Australien oder der Schweiz. So erklärt sich, warum in diesem Schaubild (2, siehe unten) aus einem OECD-Bericht des Jahres 2013 Deutschland fehlt. Es zeigt die Summen der eingefrorenen, gestohlenen ausländischen Vermögen. Deutschland hat anders als etwa die USA, Luxemburg, Großbritannien oder Schweiz zwischen 2006 bis 2012 keinen einzigen Cent Korruptionsgelder eingefroren – denn die Rechtsgrundlage dafür fehlt. Korruptionsgelder können nicht beschlagnahmt werden. Dabei gibt es schon seit Jahren die sogenannte Stolen Assets Recovery -Initiative (kurz: StAR)¹² der Weltbank und der Vereinten Nationen, die gestohlene Gelder in die Ursprungsländer zurückführt.

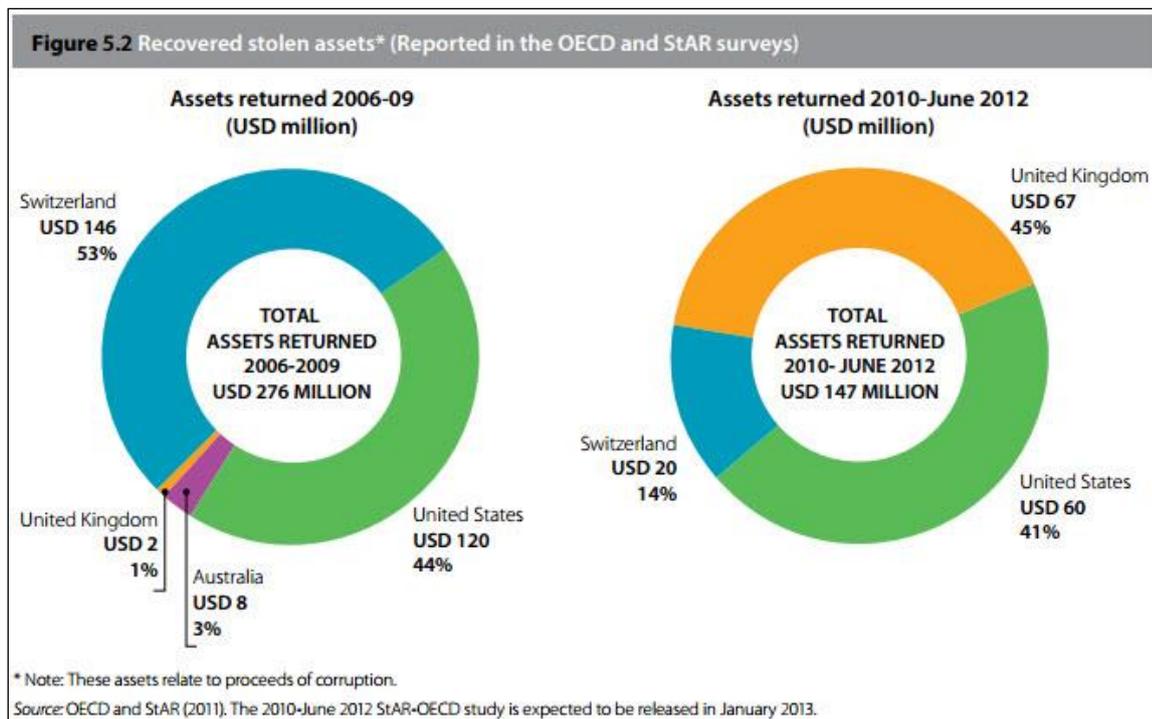
Schaubild 2: Welche OECD-Staaten haben gestohlene Vermögen eingefroren?



Quelle: OECD 2013¹²: 88

¹² <http://star.worldbank.org/star/>

Schaubild 3: Zurückgeführte Gestohlene Vermögen



Quelle: OECD 2013¹³: 89

3. Die Verantwortung Deutschlands im Unternehmenssteuerbereich

Auch deutsche Unternehmen sind in Entwicklungsländern weltweit aktiv und stehen somit in Verantwortung gegenüber allen Gesellschaften, in denen sie wirtschaftlich aktiv sind. Jedoch gelingt es vielen transnationalen Unternehmen dank der unzureichenden internationalen Steuerregeln, ihre Steuerzahlungen drastisch zu mindern. Dies war Anlass für die OECD, ihr Projekt gegen Steuervermeidung und Gewinnverkürzung (kurz: BEPS) ins Leben zu rufen. Die internationalen Rechnungslegungsstandards und Bilanzierungsregeln erlauben es bisher nicht, die Unverhältnismäßigkeit von Gewinnen und wirtschaftlicher Aktivität einzelner Konzern in einzelnen Entwicklungsländern oder Steueroasen zu beziffern. Eine hohe Diskrepanz zwischen echter wirtschaftlicher Aktivität und den ausgewiesenen Gewinnen deuten auf steuerlich motivierte Gewinnverlagerungen hin, die für die hohen Einnahmeverluste für die öffentliche Hand hier¹⁴ und in Entwicklungsländern verantwortlich sind.

Um dieses Informationsdefizit aufgrund der Schwächen internationaler Bilanzierungsregeln zu beheben, begann die Zivilgesellschaft vom International Accounting Standards Board (IASB)¹⁵ und jüngst auch der OECD öffentliche länderspezifische Berichtspflichten (sog. **Country by Country Reporting**, kurz: **CBCR**) für Konzerne zu fordern. Während der Verhandlungen um BEPS war jedoch der Widerstand etwa aus den USA und Deutsch-

¹³ Organisation for Economic Co-Operation and Development 2013: Measuring OECD Responses to Illicit Financial Flows from Developing Countries, Paris, in:

https://www.oecd.org/corruption/Illicit_Financial_Flows_from_Developing_Countries.pdf; 14.6.2016.

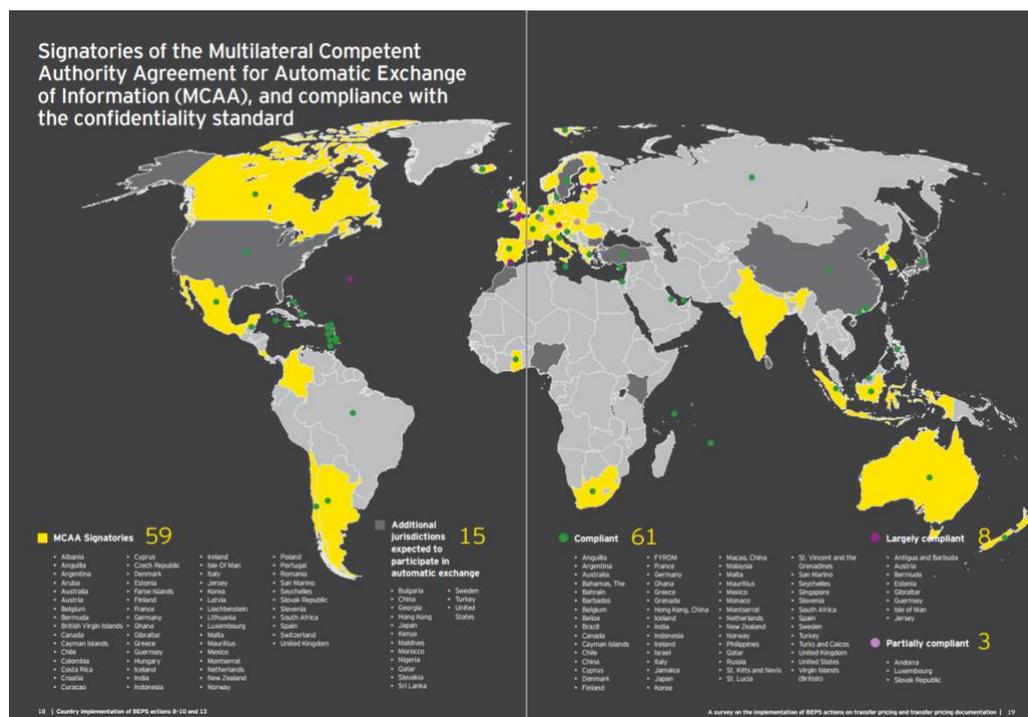
¹⁴ Allein dem deutschen Fiskus entgingen im Jahr 2012 durch Gewinnverschiebungen von US-Konzernen sieben Milliarden US-Dollar. Siehe: Cobham, Alex/Janský, Petr 2015: Measuring Misalignment: the Location of US Multinationals' Economic Activity Versus the Location of their Profits (ICTD Working Paper 42), Brighton, in: <http://www.ictd.ac/ju-download/2-working-papers/91-measuring-misalignment-the-location-of-us-multinationals-economic-activity-versus-the-location-of-their-profits>; 22.1.2016.

¹⁵ International Accounting Standards Board, siehe:

www.globalpolicy.org/images/pdfs/GPFEurope/infosteuergerichtigkeit003.pdf; 15.6.2016.

land so groß, dass aus den öffentlichen Berichtspflichten nur eine Berichtspflicht an den Fiskus im Land der Konzernmutter übrig geblieben ist.

Im Ergebnis droht diese Regelung die Besteuerungsrechte und –möglichkeiten von Entwicklungsländern noch weiter zu untergraben. Denn der Konzernsitz ist in aller Regel ein OECD-Staat, während alle anderen Staaten nur über Umwege und aufwändige Informationsaustauschprozesse und unter strengen Auflagen Zugang zu diesen Daten erhalten sollen. Obwohl die Konzernaktivitäten in diesen Entwicklungsländern eine oftmals viel höhere relative wirtschaftliche und fiskalische Bedeutung haben als in den OECD-Staaten, sollen sie zu Bittstellern dieser Daten werden und Auflagen erfüllen, die von OECD-Staaten entschieden und vorgeschrieben werden. Eine Grafik einer Studie von Ernst & Young von August 2015¹⁶ verdeutlicht, dass fast dem gesamten globalen Süden der Zugang zu den OECD-CBCR Daten verwehrt bleiben soll (Länder mit Zugang in Gelb):



Quelle: Ernst & Young 2015¹⁵

Im Großen und Ganzen wird das CBCR der OECD dafür sorgen, dass bessere Informationen über Risiken der Konzernsteuervermeidung in reichen Staaten – vorwiegend OECD-Mitglieder – verfügbar sein werden. Im Ergebnis wird die Ungleichheit in der Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen reichen und armen Ländern also sehr wahrscheinlich durch das CBCR der OECD noch verstärkt.¹⁷

Erst durch öffentliches CBCR wäre es möglich, allen Entwicklungsländern die Möglichkeit einzuräumen, ihren fairen Steueranteil zu erheben. Außerdem könnten erst dann sowohl Unternehmen als auch Steuerverwaltungen zu verantwortlichem Handeln im Steuerbereich verpflichtet werden. Denn LuxLeaks¹⁸ und ähnliche Praktiken in anderen EU-Staaten belegen, dass illegale Willkür-Steuerbesenken an Konzerne durch (die politische Leitung) einer Steuerverwaltung auch im Herzen der Europäischen Union vorkommen. Es genügt also weder in

¹⁶ [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-country-implementation-of-beps-actions-8-10-and-13-august-2015/\\$FILE/ey-country-implementation-of-beps-actions-8-10-and-13.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-country-implementation-of-beps-actions-8-10-and-13-august-2015/$FILE/ey-country-implementation-of-beps-actions-8-10-and-13.pdf); 15.6.2016.

¹⁷ Dieses Kapitel besteht in Teilen aus einer Übersetzung eines Blog von Alex Cobham, mit freundlicher Genehmigung: <http://uncounted.org/2015/09/14/oecd-country-by-country-reporting-only-for-the-strong/>; 15.6.2016.

¹⁸ <http://steuergerechtigkeit.blogspot.de/2015/11/illegale-staatliche-beihilfen-durch-tax.html>; 15.6.2016.

der EU noch in Entwicklungsländern, den Steuerverwaltungen bzw. der politischen Leitungsebene in diesem Punkt blind zu vertrauen. Dieses Vertrauen wurde allzu oft verspielt.

Im EU-Bankensektor gibt es schon ähnliche öffentliche Berichtspflichten, und im März 2016 legten französische NGOs eine Studie vor, die das Ausmaß der Gewinnverlagerungen anhand dieser Daten aufzeigte. Ein Ergebnis etwa war, dass die Tochterunternehmen auf den Kaiman-Inseln der vier untersuchten **französischen Banken €45 Mio. Gewinn erzielt haben - ohne einen einzigen Angestellten**¹⁹. Um solche Untersuchungen (und entsprechende Reformen) auch für andere Wirtschaftssektoren anzustrengen, müssten öffentliche länderspezifische Berichtspflichten für alle Wirtschaftssektoren eingeführt werden.

Die Öffentlichkeit kann Konzerne durch Reputationsrisiken dazu bringen, ihre Steuervermeidung im Lichte der Transparenz an ethischen Maßstäben auszurichten. Weil sie die Aufdeckung großer Vermeidungstaktiken befürchten, bieten schon jetzt findige Steuerberater in Deutschland Konzernen eine „Länderspezifische Berichtsimulation“ an, um Anpassungen rechtzeitig vornehmen zu können. Diese Anpassungen führen aller Wahrscheinlichkeit nach dazu, dass mehr Steuern bezahlt werden – sind also ein Ausdruck für vorausschauende, reputationsschützende Maßnahmen. Hinzu kommt, dass über die nächsten Jahre nur anhand dieser Daten verlässlich geprüft werden kann, ob die verabschiedeten Reformen gegen Steuervermeidung und Wettbewerbsverzerrung tatsächlich gefruchtet haben. Dass eine solche objektive Evaluation zurzeit aufgrund mangelnder Daten nicht möglich ist, gibt selbst die OECD in ihrem BEPS-Aktionsplan zu.²⁰

Nachdem das EU-Parlament schon im Juli 2015 mehrheitlich für öffentliches CBCR gestimmt hatte, legte die EU-Kommission im April 2016 einen Vorschlag für öffentliche Berichtspflichten vor.²¹ Der Vorschlag der EU-Kommission beschränkt die Reichweite der Berichtspflichten auf EU-Mitgliedsstaaten sowie bestimmte, auf einer schwarzen Liste geführte Steueroasen. Für die Konzernaktivitäten aller nicht-EU Staaten hingegen, also alle übrigen Steueroasen und Entwicklungsländer, dürfen Konzerne die Daten aller Länder zu einer einzigen Zahl zusammenfassen. Damit wird Gewinnverlagerungen in Steueroasen außerhalb der EU eine blickdichte Decke übergeworfen, ebenso wie über die Verluste von Entwicklungsländern. **Dies würde bedeuten, dass die Öffentlichkeit zur Aufdeckung von weiteren Steuerskandalen weiterhin auf die Aktivitäten von Whistleblowern angewiesen ist.** Dass jetzt noch die Strafverfolgung von Whistleblowern verschärft wurde, hat eine besondere Brisanz und verdeutlicht die Notwendigkeit öffentlicher Berichtspflichten.

Darüber hinaus muss auch das Register der wirtschaftlichen Eigentümer von (Briefkasten)Firmen öffentlich gemacht werden. Die 4. Geldwäscherichtlinie der EU schreibt zwar ein verpflichtendes Register der wirtschaftlich Berechtigten von Rechtspersonen EU-weit vor, gewährt jedoch in erster Linie Ermittlungsbehörden und Banken Zugang zu den Daten. Der Öffentlichkeit, etwa Journalisten und zivilgesellschaftliche Organisationen, muss laut Richtlinie lediglich bei nachgewiesenem „berechtigtem Interesse“ Einblick in das Register gewährt werden. Da Briefkastenfirmen beim illegitimen Finanzabfluss aus dem globalen Süden eine bedeutende Rolle zukommt, ist es auch für Entwicklungsländer von großer Bedeutung, dass diese Daten – ähnlich wie bei den länderbezogenen Berichtspflichten - öffentlich zugänglich sind.

In weiteres Problem ist, dass **Deutschland ausländische Dividenden von der inländischen Unternehmensbesteuerung ausnimmt** (mit Ausnahme von 5%). Somit begünstigt die deutsche Steuerpolitik einen ruinösen Steuersenkungswettlauf in vielen Entwicklungsländern, die um deutsche Investitionen werben. Würde

¹⁹ https://www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2016-03-16/new-report-reveals-prominent-role-tax-havens-banks?utm_source=oxf.am&utm_medium=Zhr9&utm_content=redirect; 15.6.2016.

²⁰ In Action 11 des BEPS-Vorhabens steht: "significant limitations of existing data sources mean that economic analysis of BEPS [is] severely constrained... More comprehensive BEPS data is needed". Siehe Seite 4, in: Organisation for Economic Co-Operation and Development 2015: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Action 11: Improving the Analysis of BEPS. Public Discussion Draft, Paris, in: www.oecd.org/ctp/tax-policy/discussion-draft-action-11-data-analysis.pdf; 19.6.2015.

²¹ <http://steuergerechtigkeit.blogspot.de/2016/04/pm-landerspezifische-konzernberichte-eu.html>; 15.6.2016.

Deutschland ähnlich wie etwa Brasilien, Dänemark oder Kanada ausländische Dividenden der inländischen Bemessungsgrundlage hinzurechnen, und nur nachweislich im Quellenstaat bezahlte Steuern auf die inländische Steuerschuld anrechnen, würde die deutsche Steuerpolitik keine Anreize mehr für destruktive Steuersenkungswettläufe in Entwicklungsländer exportieren.

Daneben ist im Kontext der Unternehmensbesteuerung besonders bedenklich, dass Deutschland gemäß offizieller Verhandlungsgrundlage für **Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs)** aus dem Jahr 2013²² in Verhandlungen durchsetzen möchte, dass im Quellenstaat, wo ein Tochterunternehmen aktiv ist, keine Steuern auf Zinsen und Dividenden erhoben werden.²³ Ganz offen betont die deutsche Bundesregierung, dass man die Quellensteuern so weit wie möglich herunterhandeln wolle. Das fördert den steuerfreien Abfluss von Gewinnen aus Entwicklungsländern und die Nachsteuergewinne in Deutschland ansässiger Unternehmen – nützt aber nicht dem deutschen Fiskus. Mit dieser Verhandlungsposition rückt sich die deutsche Bundesregierung ganz in die Nähe der Schweizer Steueroasenstrategie, die von Schweizer Hilfswerken grundsätzlich kritisiert wurde²⁴.

Eine Studie aus dem Jahr 2013 kommt zu dem Ergebnis, dass in deutschen DBAs mit Ländern mittleren und geringen Einkommens im Zeitverlauf eine zunehmend aggressive Senkung der Quellenbesteuerung durchgesetzt wurde. In der Studie heißt es:

„Schließlich ist auffällig, dass die Durchschnittssätze aller Quellensteuern in den deutschen DBA in den letzten Jahren deutlich gefallen sind [...]: zweistellige Sätze waren bis in die Neunziger Jahre hinein noch üblich, während sie später fast immer einstellig sind.“²⁵

Ein weiteres Problemfeld bei der Unternehmensbesteuerung betrifft die Betriebsstättendefinition in DBAs.

So berechtigt zum Beispiel in einem Entwicklungsland nicht jede Niederlassung eines deutschen Unternehmens automatisch zur Besteuerung der Gewinne der Niederlassung. Dafür muss die Niederlassung der Definition einer sogenannten Betriebsstätte genügen. Obwohl Deutschland durch die dadurch resultierende Niedrig- bzw. Nichtbesteuerung etwa von US-Konzernen im Inland milliardenschwere Steuereinnahmen entgehen¹⁴ beharrt die Bundesregierung seit Jahrzehnten auf einer engen Betriebsstättendefinition in den DBAs, weil diese es umgekehrt deutschen Firmen weltweit ermöglicht, steuerfreie Gewinne zu erzielen.

Über die vergangenen Jahrzehnte galt Deutschland bei OECD und Vereinten Nationen als eiserner Verfechter einer sehr engen Definition der Betriebsstätte. Um seine exportorientierten Wirtschaftszweige zu schützen, ist das deutsche Finanzministerium bereit, viele Staaten gegen sich aufzubringen. Damit betreibt Deutschland auch gegenüber Entwicklungsländern eine möglicherweise EU-Vertragsverletzende kurzsichtige Interessenpolitik, die Regierungen und Gesellschaften in Entwicklungsländern finanziell destabilisiert.

Neben einer Änderung der Berechnungsmethoden der deutschen Bemessungsgrundlage hin zu einer weltweiten Gewinnbesteuerung deutscher Konzerne mit Anrechnungsverfahren (s.o.) wäre in diesem Kontext entscheidend, dass Rahmen der aktuell im Europäischen Rat beratenen sogenannten Anti-Steuervermeidungsrichtlinie²⁶ (ST 9431 2016 INIT) starke Hinzurechnungsbesteuerungsregeln in Europa einge-

²²http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Bundesfinanzakademie/Aktuelles/2013_04_Steuersymposium.html; 14.6.2016.

²³ <http://steuergerechtigkeit.blogspot.de/2013/04/neue-verhandlungsgrundlage-fur.html>; 14.6.2016.

²⁴ www.alliancesud.ch/de/publikationen/downloads/dokument-24-2013.pdf; 14.6.2016.

²⁵ Siehe Seite 36, in: Henn, Markus/Mewes, Sarah/Meinzer, Markus 2013: Schattenfinanzzentrum Deutschland. Deutschlands Rolle bei globaler Geldwäsche, Kapitalflucht und Steuervermeidung, Aachen/Berlin/Bonn/Chesham, in: http://www2.weed-online.org/uploads/schattenfinanzzentrum_deutschland.pdf; 3.2.2014.

²⁶ Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, proposed by the European Commission on 28.01.2016; <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9431-2016-INIT/en/pdf>; 15.6.2016.

führt werden. Der am 17. Juni 2016 beratene Kompromissvorschlag jedoch offenbart, dass sich die Bundesregierung in diesem offenbar nicht durchsetzen konnte.²⁷ Durch strengere Hinzurechnungsbesteuerung könnte gewährleistet werden, dass transnationale Unternehmen nicht mehr so einfach wie bisher Gewinne unbesteuert aus Entwicklungsländern abfließen und in Steueroasen verschwinden lassen könnten. Durch starke Hinzurechnungsbesteuerungsregeln würden Gewinne in einem solchen Fall künftig im europäischen Mutterland des Konzerns besteuert werden. Das würde dem Fiskus in Entwicklungsländern als auch in Deutschland nützen.

4. Die Politische Verantwortung Deutschlands

In Anbetracht der vielfältigen, hier nur angerissenen und unvollständigen Wirkungen des deutschen Steuerrechts auf die Kapazitäten zur Steuererhebung in Entwicklungsländern, erscheint es dringend geboten, eine Studie zur Quantifizierung der Wirkung des deutschen Steuerrechts auf die Besteuerungsrechte und -praktiken in Entwicklungsländern anzustrengen; **so wie das schon in den Niederlanden, Schweiz, Irland und Belgien erfolgt ist.**

Dringender Handlungsbedarf besteht auch deshalb, weil ohne Berücksichtigung der Interessen der ärmsten und verwundbarsten Entwicklungsländer Deutschland gegen Artikel 208 des EU-Vertrags von Lissabon verstößt, wonach Deutschland verpflichtet ist, die Kohärenz aller Politikbereiche mit den Zielen der Armutsbekämpfung in Einklang zu bringen. Weil das Wirtschaftsmodell in der EU schwerwiegende Konsequenzen für die Existenzgrundlage der Menschen in Entwicklungsländern und für deren Fähigkeit, von ihrem Lebensumfeld zu profitieren, hat, verpflichtet Artikel 208 des EU-Vertrags alle Mitgliedsstaaten:

„Bei der Durchführung politischer Maßnahmen, die sich auf die Entwicklungsländer auswirken können, trägt die Union den Zielen der Entwicklungszusammenarbeit Rechnung.“ (Artikel 208, Konsolidierte Fassung des Vertrags über die Europäische Union).⁸

Auch im Rahmen der jüngst verabschiedeten Nachhaltigkeits-Entwicklungsziele der Vereinten Nationen ist von Deutschland Politikkohärenz im Hinblick etwa auf das Ziel der Verringerung illegaler Finanzströme gefordert. Dazu engagiert sich Deutschland bisher zielführend nicht zuletzt auf EU- und OECD-Ebene. Es ist höchste Zeit, diese Aufgabe in die deutsche Finanz- und Steuerpolitik als Querschnittsthema einzubetten.

Auch in Bezug auf das internationale Institutionengefüge kommt Deutschland eine wichtige Rolle zu. Seit vielen Jahren fordern die Entwicklungsländer, endlich am Verhandlungstisch auf Augenhöhe an der Ausgestaltung der internationalen Steuerregeln platznehmen zu dürfen, anstatt über die woanders gefällten Beschlüssen letztendlich nur noch beraten zu dürfen. Ein solches inklusives Gremium ist das UN-Steuerkomitee, dessen Aufwertung jedoch seit Jahren regelmäßig von OECD-Staaten, inklusive der deutschen Regierung, verhindert wird. So sprach etwa die Bolivianerin Pamela Luna Tudela am 9. Dezember 2014 im Hauptquartier der Vereinten Nationen in New York für über fünf Milliarden Menschen bzw. 77% der Weltbevölkerung, für die über 130 Entwicklungsländer, die im Staatenverbund der sogenannten G77 zusammengeschlossen sind:

„Die Tatsache bleibt bestehen, dass es noch immer keine global inklusive, regelsetzende Institution für internationale Steuerkooperation auf zwischenstaatlicher Ebene gibt. Ebenso liegt nicht genug Augenmerk auf der Entwicklungsdimension dieser Themen. Die Gruppe [...] wiederholt ihren Aufruf, den Status des [UN-]Expertenkomitees in Steuersachen zu einem zwischenstaatlichen Gremium [...] abzuän-

²⁷ <https://www.oxfam.org/en/pressroom/reactions/eu-governments-block-anti-tax-dodging-measures>; <http://www.actionaid.org/2016/06/uk-always-bad-guy-anti-tax-haven-rules>; 17.6.2016.

dern. Diese Transformation ist notwendig und wichtig, um allen Mitgliedsstaaten, einschließlich Entwicklungsländern, eine Mitsprache auf Augenhöhe in Bezug auf Steuersachen einzuräumen.“²⁸

Auch die jüngsten Vorstöße der OECD, sich mittels einer „Platform for Collaboration on Tax“ einen neuen „inkluisiven, partizipatorischen“ Anstrich zu geben werden das Problem im Kern nicht lösen. Die Global Alliance for Tax Justice, in der auch das Netzwerk Steuergerechtigkeit Mitglied ist, kommentierte diese Initiative im April wie folgt:

“This Platform doesn't change the reality that for the last 50 years, decision making on global tax standards has taken place behind closed doors in the the elite club of the OECD, while more than 100 developing countries continue to be excluded from the decision making process.“²⁹

Die Bundesregierung sollte sich mit Blick auf die auf der 3. UN-Konferenz zu Entwicklungsfinanzierung diskutierten Verbesserung der internationale Kooperation in Steuerfragen nachdrücklich dafür einsetzen, dass langfristig eine internationale Steuerorganisation unter dem Dach der UN eingerichtet wird. Als erster Schritt in diese Richtung sollte die Staatengemeinschaft die Aufwertung des bestehenden Expertengremiums zu einer regulären Kommission im Rahmen des Wirtschafts- und Sozialrats (ECOSOC) der UN zur internationalen Kooperation in Steuerfragen umsetzen. Das Mandat der internationalen Steuerorganisation sollte zudem mit Verhandlungskompetenz über Steuerabkommen ausgestattet werden, um die Länder dabei zu unterstützen, ausreichende heimische Haushaltsmittel für die Umsetzung der 2030 Agenda und der SDGs zu mobilisieren. Dazu gehören insbesondere Verhandlungen über internationale Steuer- und Investitionsabkommen, Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen, länderbezogene Offenlegungspflichten, der automatische Austausch von Steuerinformationen, die Förderung von progressiven Steuersystemen, der Abbau von Subventionen und anderen Steueranreizen sowie die Minimierung der negativen Wirkungen von Steuerpolitiken auf Drittstaaten.

Wie oben angedeutet spielt Deutschland auch bei öffentlichen länderspezifischen Länderberichtspflichten eine europa- und weltpolitisch entscheidende Rolle. Auch bei öffentlichen Transparenzregistern über wahre Firmeneigentümer trifft dies zurzeit zu. Sofern es die deutsche Bundesregierung es mit der Politikkohärenz ernst meint, ist es höchste Zeit in diesen beiden Punkten die Blockaden zu beenden und ernsthafte Veränderungen voranzubringen.

5. Lösungsansätze

Die folgenden Lösungsansätze ergeben sich aus den vorangegangenen Problembeschreibungen und sollen hier überblicksartig skizziert werden. Ausführliche Problembeschreibungen und Lösungen finden sich in den vorangegangenen Kapiteln:

- **Finanzvermögen von Steuerausländern** in Deutschland müssen an die Finanzbehörden aller Länder gemeldet werden, die bereit sind, die Daten entsprechend der Vertraulichkeitsregeln für Steuerdaten des jeweiligen Landes zu behandeln. Ergänzend sollten Zinserträge von Steuerausländern künftig der Abgeltungssteuer unterworfen werden, insofern kein Nachweis darüber erbracht wird, dass die Zinsen im Ausland effektiv besteuert werden.

²⁸ Eigene freie Übersetzung der Stellungnahme aus der FfD-Sitzung vom 9. Dezember 2014, wie auch im Wortlaut berichtet von Tove Maria Ryding und Wolfgang Oberland, in diversen E-Mails. Siehe <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/12/9Dec14-statement-g77.pdf>; 16.3.2015. Zum Hintergrund der G77 siehe auch: http://www.lepoint.fr/monde/le-sommet-du-g77-appelle-a-eradiquer-la-pauvrete-dans-le-monde-d-ici-a-2030-16-06-2014-1836495_24.php; 14.3.2015.

²⁹ <http://www.globaltaxjustice.org/global-tax-collaboration-platform-yet-another-distracting-measure/>; 16.6.2016.

- Die mangelnde Transparenz beim **automatischen Informationsaustausch** muss behoben werden. Das Prinzip der Reziprozität, also der gegenseitigen Meldung, sollte also nicht zwingende Voraussetzung für die Meldung der Daten an Entwicklungsländer sein. Dafür sollte sich Deutschland dringend am Pilotprojekt des Global Forum beteiligen, um Entwicklungsländern übergangsweise einseitigen Informationszugang zu gewähren.
- Zur Identifizierung, Offenlegung und Rückführung von Kleptokraten- bzw. Potentaten-Geldern müssen Korruptionsdelikte über die Bestechlichkeit und Bestechung hinaus als **Vortat zur Geldwäsche** gelten, damit Gelder aus ausländischen Korruptions-Straftaten wie Untreue, Vorteilsnahme oder Erpressung, nicht straffrei angenommen werden dürfen und eingefroren sowie zurückerstattet werden können. Deutschland sollte darüber hinaus die bestehende **StAR-Initiative³⁰ der Weltbank** und der Vereinten Nationen zur Rückführung kriminell erworbener Einkünfte sowie die UN-Antikorruptionskonvention (UNCAC) tatkräftig unterstützen. Ferner sollte der Bundestag einen Untersuchungsausschuss zu Despoten- und Kleptokratengeldern einrichten.
- Deutschland soll die Blockade gegen **öffentliche länderspezifische Berichtspflichten** sowie gegen **öffentliche Transparenzregister von Firmeneigentümern** aufgeben. Erst durch öffentliches CBCR wäre es möglich, allen Entwicklungsländern die Möglichkeit einzuräumen, ihren fairen Steueranteil zu erheben. Erst durch öffentliche Transparenzregister kann der weltweite Schaden, der von Briefkastenfirmen ausgeht, vorbeugend abgewendet werden.
- Deutschland soll **ausländische Dividenden von der inländischen Unternehmensbesteuerung** nicht mehr ausnehmen. So kann der ruinöse Steuersenkungswettlauf in vielen Entwicklungsländern eingedämmt werden.
- Die **Betriebsstättendefinition in den DBAs** muss erweitert werden um ausländische Konzerne hier besser besteuern zu können und umgekehrt Entwicklungsländern zu ermöglichen, die Gewinne deutscher Konzerne ihrerseits zu besteuern.
- Der deutsche Bundestag soll eine **ausführliche Studie** zur Quantifizierung der Wirkung des deutschen Steuerrechts auf die Besteuerungsrechte und -praktiken in Entwicklungsländern in Auftrag geben.
- Die Bundesregierung sollte sich mit Blick auf die auf der 3. UN-Konferenz zu Entwicklungsfinanzierung diskutierten Verbesserung der internationale Kooperation in Steuerfragen nachdrücklich dafür einsetzen, dass langfristig eine **internationale Steuerorganisation unter dem Dach der UN** eingerichtet wird.

³⁰ <http://star.worldbank.org/star/>.

Tax Research LLP

Deutscher Bundestag Finanzausschuss

Die Auswirkungen der Steuervermeidung und -hinterziehung auf Entwicklungsländer

Professor Richard Murphy
Ordentlicher Professor für Internationale Politische Ökonomie,
City University

1. Hierbei sind drei Themenbereiche zu betrachten

- Steuervermeidung
- Steuerhinterziehung
- Bewältigung dieser Probleme

2. Steuervermeidung

- Dieses Thema hat in den Industrieländern die größte Aufmerksamkeit auf sich gezogen.
- Dies ist möglicherweise aus der Perspektive eines Industrielandes angemessen:
 - Es ist wahrscheinlich, dass der Großteil der Vermeidung durch multinationale Unternehmen mit Sitz in Industrieländern geschieht;
 - Dies ist der Fall, weil die Steuern auf Unternehmensgewinne in den Entwicklungsländern eine weitaus größere Rolle spielen als in den Industrieländern;
 - In Entwicklungsländern stellen diese Steuern oftmals bis zu 20 % der Gesamtsteuereinnahmen dar;
 - In Industrieländern machen sie gegenwärtig häufig weniger als 10 % der Einnahmen aus;
 - Während das Ausmaß der auf Steuervermeidung durch diese Unternehmen zurückzuführenden Verluste in den Entwicklungsländern nicht mit Sicherheit bestimmt werden kann, sind zurzeit Schätzungen in einem Bereich von jährlich US\$100 Mrd. bis US\$200 Mrd. üblich.¹ Meine eigene von Fachleuten begutachtete Arbeit für die Weltbank legte nahe, dass diese Bandbreite von Verlusten innerhalb

¹ Siehe zum Beispiel <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf> des IWF, der diese Schätzung stützt.

einer plausiblen Ergebnisbandbreite liegt²;

- Eine Präzisierung der Schätzungen bietet momentan unter Umständen keinen unmittelbaren Nutzen. Es ist wichtiger, das Problem zu bewältigen, und ich zeige im Folgenden Wege hierfür.

3. Steuerhinterziehung

- Das Ausmaß an Verlusten aufgrund von Steuerhinterziehung ist in jeder Volkswirtschaft, die ich bisher untersucht habe, viel höher als die Verluste aufgrund von Steuervermeidung:
 - Ich würde zum Beispiel annehmen, dass die Verluste aufgrund der Vermeidung in der EU nicht mehr als 15 % bis 20 % der Gesamtsteuerlücke betragen³;
 - Diese Ansicht wird durch Daten aus Großbritannien, wo bisher die meiste Arbeit zu diesem Thema geleistet wurde, bestätigt, egal ob man die Meinung der britischen Steuer- und Zollbehörden⁴ oder meine alternative Arbeit zu dem Thema heranzieht⁵.
 - Da die Größe der Schattenwirtschaft in vielen Entwicklungsländern die in den Industrieländern eher übertrifft, ist es wahrscheinlich, dass dieses Größenverhältnis ebenso in diesen Ländern gelten könnte, auch wenn der Anteil der Steuern auf Unternehmensgewinne, bei denen die Vermeidung ein größeres Problem darstellt, in diesen Ländern höher ist⁶;
 - Falls dies der Fall ist, dann stellt die Steuerhinterziehung wahrscheinlich ein viel größeres Problem für Entwicklungsländer dar als die Steuervermeidung;
 - Meine 2011 zu dieser Fragestellung verfasste Arbeit legte nahe, dass vielleicht ein Drittel der weltweiten Steuerhinterziehung in Afrika, Asien und Südamerika begangen wird, und dass sich die Kosten auf \$1,1 Billionen jährlich belaufen könnten, circa 79 % der jährlichen Gesundheitskosten dieser Kontinente.⁷
- Das sich aus der Steuerhinterziehung ergebende Risiko – das weitgehend ein nationales Problem ist – wurde zu lange ignoriert und muss nun bekämpft werden:
 - Im Folgenden lege ich einige detaillierte Vorschläge zu diesem Problem vor;
 - Es sei angemerkt, dass eine Schwerpunktverlagerung hin zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung nun durchaus auch in den Industrieländern angezeigt sein könnte; damit will ich die Bemühungen um die Bekämpfung der Steuervermeidung keinesfalls schmälern.

² Seite 265 und folgende hier

<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2242/668150PUB0EPI0067848809780821388693.pdf>

³ Siehe <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/EUSocialists.pdf>

⁴ Siehe https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/470540/HMRC-measuring-tax-gaps-2015-1.pdf

⁵ <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/PCSTaxGap2014Full.pdf>

⁶ [http://www.tackletaxhavens.com/Cost of Tax Abuse TIN %20Research 23rd Nov 201 1.pdf](http://www.tackletaxhavens.com/Cost%20of%20Tax%20Abuse%20TIN%20Research%2023rd%20Nov%202011.pdf)

⁷ Ebenda.

4. Wie diese Probleme bewältigt werden können

a. Steuervermeidung

- Der BEPS-Prozess der OECD (BEPS = Base Erosion and Profit Shifting – Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverschiebung) ist ein guter technischer Ausgangspunkt für die Bekämpfung des Problems der Steuervermeidung; dabei gibt es aber erhebliche Einschränkungen:
 - Es wird angenommen, dass wir einzelne Unternehmen so besteuern können, als ob sie von anderen Unternehmen in dem Konzern, dem sie angehören, unabhängig sind. Wenn dies jemals der Fall war, so gilt dies heute nicht mehr: die Fremdvergleichspreismethode zur Bestimmung der Verteilung von Gewinnen zwischen Unternehmen unter gemeinsamer Kontrolle nimmt an, dass solche Preise in veröffentlichten Markttransaktionen vorgefunden werden können. Wenn derzeit mehr als 60 % des Welthandels konzernintern stattfindet, so ist dies schlichtweg nicht zutreffend. Infolgedessen beruht die Gesamtheit der internationalen Steuerpolitik auf einer Falschannahme – oder einer Phantasie, wenn Sie so wollen. Diese besteht darin, dass es Märkte gebe, die Preise für Waren und Dienstleistungen, die internationale Grenzen überschreiten, anzeigen, auch wenn dies einfach nicht zutrifft. Infolgedessen wird nichts von dem, was die OECD zur Bekämpfung der Steuervermeidung tun kann, besonders viel nutzen, solange an dieser unangemessenen Besteuerungsgrundlage festgehalten wird;
 - Die Maßnahmen der OECD für eine nach Ländern untergliederte Rechnungslegung (Country-by-Country-Reporting, CBCR) erfüllen nicht annähernd das 2013 von den G8 gegenüber Entwicklungsländern abgegebene Versprechen, wonach sie Zugang zu diesen Daten erhalten würden. In der Realität sieht es so aus, dass die Daten aktuell nur an die Herkunftsstaaten der Muttergesellschaften weitergeleitet werden und es überhaupt keine Garantie dafür gibt, dass diese sie mit Entwicklungsländern teilen werden, mit denen sie kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen haben; und Doppelbesteuerungsabkommen in ihrer derzeitigen Fassung liegen oftmals nicht im Interesse von Entwicklungsländern, was bedeutet, dass man in einer Sackgasse steckt, wo viele Länder vom Zugang zu den Daten ausgeschlossen werden, die angeblich zu ihren Gunsten produziert werden.
- Die technische Antwort auf die Schwächen im BEPS-Prozess der OECD ist der Übergang zu einer Gesamtkonzernbesteuerung – unter spezieller Berücksichtigung der rohstofffördernden Industrien in allen Formeln:
 - Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB) der EU ist ein technisch vernünftiger Ausgangspunkt für eine Diskussion zu diesem Thema.
- Wir sollten uns auch bewusst sein, dass es in den rohstofffördernden Industrien sehr gute Gründe dafür geben kann, warum Steuern, die keine Ertragssteuern sind, für Entwicklungsländer den größten Nutzen haben könnten:
 - Zölle, Förder- und Ausfuhrabgaben sind in diesem Sektor alle sehr effektiv und politische Schritte gegen solche Abgaben in den letzten Jahrzehnten haben die

Besteuerungskapazität der Entwicklungsländer untergraben. Wir müssen es diesen Ländern ermöglichen, über Steuersysteme zu verfügen, die zu ihrem gegenwärtigen wirtschaftlichen Entwicklungsstand passen, und jene Steuersysteme zu vermeiden, die zur Erzielung der besten Ergebnisse für entwickelte Länder entworfen wurden.

- Die größte erforderliche Veränderung ist jedoch keine technische, sondern eine Verhaltensänderung. Alle Steuersysteme funktionieren letztlich dadurch, dass sie die höchstmögliche Einhaltung fördern. Dies lässt sich in diesem Bereich am besten dadurch erreichen, dass eine offengelegte, nach Ländern untergliederte Rechnungslegung verpflichtend wird. Das Verhalten im Zusammenhang mit der Körperschaftssteuerungsvermeidungsverhalten kann nur durch folgende Faktoren verändert werden:
 - Ein öffentliches CBCR würde die von multinationalen Konzernen (deren Definition erweitert werden muss) zu diesem Thema erstellten Daten der OECD-Vorlage öffentlich zugänglich machen;
 - Diese Vorlage zeigt dann:
 - Externe Umsätze;
 - Konzerninterne Umsätze;
 - Gewinn vor Steuern;
 - Steuerrückstellungen;
 - Gezahlte Steuern;
 - Eigenkapital;
 - Gewinnrücklagen;
 - Anzahl der Mitarbeiter.
 - Dies wird als Ergebnis wahrscheinlich folgende Fragen beantworten:
 - Wie hoch ist der Anteil des echten Handels in einem Staatsgebiet?
 - Wo ist das Steuerrisiko hoch? (Fingerzeige gibt dabei das konzerninterne Element);
 - Welcher Anteil der externen Umsätze des Konzerns wird aus einem Land heraus getätigt?
 - Welcher Anteil der Konzernmitarbeiter ist in einem bestimmten Land tätig?
 - Welcher Teil des Gesamtkapitals befindet sich in einem bestimmten Land?
 - Diese drei Faktoren sind die Grundvoraussetzungen für echten Handel; sie zu kennen hilft dabei, den Anteil der Gesamtgewinne, der wahrscheinlich einem Staat tatsächlich zurechenbar ist, zu ermitteln.
 - Die Verwendung dieser Daten macht es recht einfach abzuschätzen, was der wahrscheinliche einem Staat zurechenbare Gewinn sein könnte (dies geschieht anhand einer Gewichtung der Zuteilung von einem Drittel der Gewinne an bestimmte Staaten auf der Grundlage jeder der genannten Variablen, aber im Fall der rohstofffördernden Industrien könnte eine gewisse Abwandlung zur Berücksichtigung eines Ertrages auf den Boden notwendig sein):
 - Da die Unternehmen wissen werden, dass dies möglich ist und dass

- sie Abweichungen zwischen diesen Beträgen und den einem Ort tatsächlich zugeteilten Gewinnen erklären müssen, wird der Druck, die künstliche Umverteilung der Besteuerungsgrundlage auf wirtschaftlich nicht zu begründende Art und Weise zu reduzieren sehr hoch sein und somit sollte die Steuervermeidungsrate sinken;
- Ich sollte an dieser Stelle meine Voreingenommenheit bei dieser Frage klarstellen: die nach Ländern untergliederte Rechnungslegung stammt von mir.
 - Meine eigenen Kontakte mit großen Unternehmen legen nahe, dass einige von ihnen sich bereits sehr dafür einsetzen, ihre Konzernstrukturen und Gewinnzuteilungen zu vereinfachen und zu rechtfertigen:
 - Dies geschieht bei denen, die ein öffentliches CBCR für am wahrscheinlichsten halten;
 - Um dieses Verhalten weiter zu verbreiten, ist es erforderlich, dass eine Offenlegung von CBCR erfolgt und dass die Definition eines offenlegungspflichtigen Konzerns ausgedehnt wird, so dass viel mehr Konzerne darunter fallen;
 - Ich glaube, dass die Veröffentlichung von CBCR-Raten den größten Einfluss auf die Bekämpfung von Steuervermeidung haben wird.
 - Die Offenlegung von CBCR-Daten würde das Problem lösen, das Entwicklungsländer beim Zugang zu diesen Daten haben. Auf diese Art und Weise können die Schwächen im OECD/G8-Prozess behoben werden.

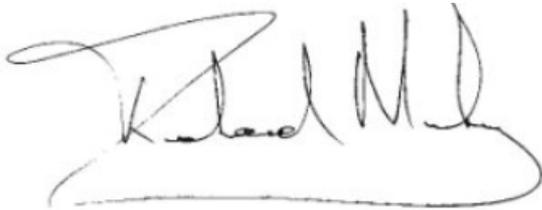
b. Steuerhinterziehung

- Steuerhinterziehung erfolgt sowohl im Inland als auch international.
- Internationale Steuerhinterziehung:
 - Diese erfolgt nur mit Hilfe von Steueroasen und den Bankern, Anwälten und Steuerberatern, die diesen zuarbeiten;
 - Das Problem der Steueroasen wurde durch den OECD Common Reporting Standard (CRS) und den automatischen Informationsaustausch (automatic information exchange, AIE) nicht gelöst, weil:
 - die USA den CRS nicht unterzeichnet haben und es wahrscheinlich auch nicht tun werden;
 - Staaten wie die Schweiz und Luxemburg den CRS bereits untergraben, indem sie die USA als CSR-konform erachten, obwohl sie es nicht sind, was die USA nun zur bevorzugten Steueroase auf der Welt macht;
 - die zum Funktionieren von AIE notwendigen Daten nicht existieren, da:
 - sehr wenige Länder funktionierende Register der wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse besitzen und die USA nicht beabsichtigen, ein solches einzurichten;
 - diejenigen, die ein solches besitzen, wie zum Beispiel Großbritannien, vorgeben, regelkonform zu sein,

- während in der Praxis Hunderttausende von Unternehmen die gesetzlich geforderten Daten nicht liefern und dafür fast nie Strafen verhängt werden;
- Großbritannien gegenüber seinen Steueroasen von seiner Forderung nach Reformen abgerückt ist;
 - das Ergebnis so ist, dass wir nun etwas haben, das man am besten mit "Transparenz im Geheimen" bezeichnen könnte und dies keinen der erwarteten Vorteile bringen wird.
 - Und viele Entwicklungsländer sind ohnehin vom CRS ausgeschlossen und damit ist er für sie völlig wirkungslos.
- Die Lösung:
 - Zuerst muss der CRS für Entwicklungsländer geändert werden. Es ist von entscheidender Bedeutung, dass sie Daten erhalten, ohne selbst in der Lage zu sein diese ihrerseits zu liefern;
 - Register über die wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse müssen zumindest ein EU-Thema werden und auf einer konsistenten Grundlage aufgebaut werden;
 - Länder müssen sowohl intern als auch extern in AIE als einen Mechanismus zur Bekämpfung sowohl interner Steuerlücken als auch durch Steueroasen entstandener Lücken investieren. Der Ertrag aus der erfolgreichen Bewältigung dieses Problems in Bezug auf das im Inland erzielte Steueraufkommen wird in den Industrieländern hoch sein; gleichzeitig ergeben sich Spillover-Effekte in Form von massiv erhöhten Datenmengen für die entwickelten Länder sowie die gleichzeitige Möglichkeit, Druck auf Steueroasen auszuüben, damit diese in Zukunft der Forderung nach Registern der wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse nachkommen, indem man ihnen beweist, dass solche Register möglich sind;
 - Länder müssen offenlegen, inwieweit sie AIE nutzen: wenn man nicht weiß, dass er genutzt wird, dann geht seine Wirkung auf die Verhaltensweisen verloren und dies ist in vielerlei Hinsicht die wichtigste zukünftige Aufgabe.
 - Im Inland
 - Steuerlücken müssen richtig beurteilt werden: das Versäumnis, eine solche Beurteilung durchzuführen, hemmt alle Bemühungen zur Eintreibung von Steuern. Niemand kann sicher sein, was das Ziel der Bekämpfung von Steuermisbrauch ist, wenn der angenommene einzutreibende Betrag nicht so vernünftig geschätzt wurde, dass ein Fortschritt bewertet werden könnte;
 - Es muss eine ernsthafte Unterstützung für die Steuerbehörden von Entwicklungsländern bei der Steuereintreibung geben, indem sie entweder von ihren eigenen Regierungen oder durch internationale

Beihilfen mit zusätzlichen Ressourcen ausgestattet werden;

- Die papierbasierte Gestaltung der Steuersysteme vieler Entwicklungsländer muss überdacht werden. Solche Systeme können in Industrieländern funktionieren, aber sie funktionieren in Entwicklungsländern nicht gut. Man sollte zum Beispiel die Idee von Transaktionssteuern, die auf über Mobiltelefone getätigten Ausgaben basieren, als Alternative zu vielen Aspekten der Mehrwertsteuer in Entwicklungsländern in Erwägung ziehen. Ein Überdenken von Steuern, die auf der Nutzung von Land, Finanztransaktionen und Energieverbrauch aufbauen, könnte ebenfalls erforderlich sein. In einer Ära, in der der Informationsaustausch eine Vermögensbesteuerung möglich macht, sollten solche Steuern auf der Agenda von Entwicklungsländern sein. Es muss jedoch noch weiter daran gearbeitet werden, wie dieses Ziel erreicht werden kann.



Richard Murphy
13. Juni 2016

Registered office
33 Kingsley Walk
Ely
Cambridgeshire
CB6 3BZ
United Kingdom

| | |
|-----------------------|--|
| Telefon | 01353 65405 |
| Mobil | 0777 552 1797 |
| E-Mail | richard.murphy@taxresearch.org.uk |
| Web | www.taxresearch.org.uk/blog |
| Skype | richardmurphy1572 |
| Registernummer | OC316294 |

Stellungnahme

für die Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zu den „**Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer**“ am 20. Juni 2016

Die Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH ist ein weltweit tätiger Dienstleister der internationalen Zusammenarbeit für nachhaltige Entwicklung. Als gemeinnütziges Bundesunternehmen unterstützt die GIZ die Bundesregierung, insbesondere das Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, und andere öffentliche und private Auftraggeber in rund 130 Ländern dabei, ihre Ziele in der internationalen Zusammenarbeit zu erreichen.

Inhalt

| | |
|--|---|
| 1. Einleitung..... | 1 |
| 2. Steuervermeidung – Es geht um mehr als BEPS | 1 |
| 3. Steuerhinterziehung – Leistungsfähige Finanzverwaltungen sind notwendig..... | 3 |
| 4. Entwicklungspolitische Bewertung – Mobilisierung eigener Einnahmen ist entscheidend...4 | |
| 5. Internationale Zusammenarbeit – Neue Chancen durch politikfeldübergreifenden Ansatz nutzen..... | 6 |

1. Einleitung

Das Ziel dieser Stellungnahme ist, die Problematik der Steuerhinterziehung und der aggressiven Steuervermeidung aus entwicklungspolitischer Perspektive zu beleuchten. Nicht nur OECD-Ländern gehen durch Steuerhinterziehung und aggressive Steuervermeidung jährlich Einnahmen verloren. Betroffen sind auch Entwicklungsländer. Ihnen fehlen durch illegale Steuerpraktiken wichtige Einnahmen für die nachhaltige Entwicklung und den Aufbau eines leistungsfähigen Staates. Dieser Beitrag leistet eine entwicklungspolitische Einordnung des Themas und stellt die Relevanz und Implikationen für Entwicklungsländer dar. Ansätze für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen und die Entwicklungszusammenarbeit werden aufgezeigt.

Als aggressive Steuervermeidung wird die Steuergestaltung verstanden, die das Ziel hat, unter Ausnutzung von unbeabsichtigten gesetzlichen Schlupflöchern die Steuerlast auf ein Minimum zu reduzieren. Diese Art der Steuervermeidung ist rechtmäßig. Wird die vom Gesetzgeber eingeräumte Gestaltungsfreiheit jedoch missbraucht, indem steuerliche Sachverhalte unangemessen gestaltet werden, liegt eine rechtswidrige Steuerumgehung vor, die geahndet werden kann. Als Steuerhinterziehung wird der vorsätzliche und rechtswidrige Verstoß gegen bestehende Steuergesetze definiert.

2. Steuervermeidung – Es geht um mehr als BEPS

Internationale Steuervermeidung

Viele Unternehmen und Einzelpersonen haben ein Interesse daran, ihre Steuerlast zu minimieren. Insbesondere multinationale Unternehmen (MNU) sind in den letzten Jahren für das aggressive Ausnutzen legaler Steuerschlupflöcher in den Fokus der Öffentlichkeit geraten. Auch wenn diesen Unternehmen oftmals vorgeworfen wird missbräuchlich zu handeln, benutzen sie oft legale Wege, um ihre Steuerlast gering zu halten. Sie profitieren teilweise auch von Schwachstellen des internationalen Steuersystems und nutzen diese

bewusst aus. Schwachstellen ergeben sich dabei insbesondere aus dem heutigen internationalen Steuersystem, das im Bereich der Körperschaftsteuer das auf den Konzepten der Ansässigkeit des Unternehmens (Betriebsstätten-Prinzip) und der Quelle der Einkünfte basiert. Die Globalisierung mit stetig wachsendem grenzüberschreitendem Handel von Waren und Dienstleistungen und die Zunahme von elektronischem Handel überholen die Grundannahmen der Konzepte, auf denen die internationale Besteuerung basiert. Die Maßnahmen des OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Aktionsplans sollen helfen, aggressive Steuervermeidung einzudämmen.

Wie groß die Einnahmeverluste durch aggressive Steuervermeidung sind, ist Gegenstand der Forschung.¹ Die OECD schätzt konservativ, dass durch Steuervermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen jährlich staatliche Einnahmeverluste von 100 bis 240 Milliarden US-Dollar entstehen.² Das entspricht etwa vier bis zehn Prozent der weltweiten Körperschaftssteuereinnahmen. Empirische Evidenz für Steuervermeidung und Steuerhinterziehung für verschiedene Weltregionen beziehungsweise Ländergruppen ist bislang gering. Eine Studie des Oxford University Centre for Business Taxation kommt allerdings zum Ergebnis, dass Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Steuerbasis, für Entwicklungsländer ein größeres Problem als für entwickelte Länder sein könnte.³ Die Studie untersucht dazu Paneldaten von 173 Ländern über einen Zeitraum von 33 Jahren und wendet eine neue Methode an, um den Einnahmeneffekt von Steuervermeidung zu quantifizieren. Für Entwicklungsländer liegen die Einnahmeverluste durch BEPS bei 1,3 % des BIP, in OECD Ländern bei 1,0 % des BIP.

Die angewandten Praktiken zur Steuervermeidung sind äußerst komplex, beziehen oftmals verschiedene Unternehmensteile in mehreren Ländern ein und werden durch Unterstützung versierter Beratungsgesellschaften optimiert. Typische Instrumente internationaler Steuerplanung sind u.a. Verrechnungspreise; Nutzung von Abzügen/Hinzurechnungen⁴; Risikoverlagerung; strategische Nutzung von Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommens in unterschiedlichen Jurisdiktionen („treaty shopping“); Ausnutzung von Inkonsistenzen in der Behandlung steuerlicher Tatbestände („mismatches“); Verlagerung des Unternehmenssitzes; Veräußerung von Vermögenswerten, wenn Veräußerungsgewinne nicht oder geringer besteuert werden.⁵

Viele dieser Praktiken sind in Entwicklungsländern bekannt. Das bedeutet allerdings nicht, dass sie seitens der jeweiligen Gesetzgeber bzw. Steuerbehörden effektiv unterbunden werden. Entsprechende Gesetzesanpassungen im nationalen Recht sind komplex und langwierig. Zudem bedarf es einer schlagkräftigen Finanzverwaltung mit gut ausgebildetem Personal mit entsprechenden Fachkenntnissen zu nationalen und internationalen Steuervermeidungspraktiken und entsprechenden institutionellen Voraussetzungen in der Steuerverwaltung, um diese aggressiven Praktiken zu erkennen und wirksame Gegenmaßnahmen zu ergreifen. In Entwicklungsländern sind diese Rahmenbedingungen häufig nicht gegeben. Es mangelt an personellen, organisatorischen Kapazitäten und die gesetzliche Basis entspricht selten den internationalen guten Praktiken, um aggressive Steuervermeidung einzudämmen. Hinzukommen politökonomische Aspekte, die das Ergreifen geeigneter Gegenstrategien erschweren.

¹ Vgl. Fuest, Clemens and Nadine Riedel (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.

² Vgl. OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD.

³ Vgl. (2015) Oxford University Centre for Business Taxation, WP 15/09 „Base erosion, profit-shifting and developing countries“

⁴ So ist zum Beispiel die übermäßige Nutzung von Fremdkapital zur Minimierung der Steuerlast auf Kapitalerträge („thin capitalisation“) ein gängiges Instrument. Dabei werden Tochterunternehmen minimal mit Eigenkapital ausgestattet und große Teil durch Fremdfinanzierung geleistet und über Zinszahlungen Gewinne in Länder mit geringer Steuerbelastung verlagert.

⁵ In rohstoffreichen Entwicklungsländern ist in den letzten Jahren die Praxis der Veräußerungsgewinnbesteuerung bei der Veräußerung von Lizenzrechten in den Fokus gerückt; vgl. Keith Myers, Selling Oil Assets in Uganda and Ghana– A Taxing Problem, 2010, Revenue Watch Institute

Nationale Steuervermeidung

In der internationalen Diskussion wird bisweilen vernachlässigt, dass nicht nur internationale Unternehmen aggressive Steuervermeidungspraktiken anwenden. Sowohl Privatpersonen als auch Unternehmen ohne Auslandsbezüge (in der Regel handelt es sich um privilegierte Akteure) nutzen Gesetzeslücken und Vollzugsdefizite nationaler Regierungen gezielt aus, um ihre Steuerlast zu minimieren. Das gilt für industrialisierte Länder und Entwicklungsländer in gleichen Maßen – der Effekt für letztere kann jedoch bedeutsam sein angesichts einer insgesamt relativ kleinen Zahl an Steuerpflichtigen und eines geringen Gesamtsteueraufkommens.

3. Steuerhinterziehung – Leistungsfähige Finanzverwaltungen sind notwendig

Internationale Steuerhinterziehung

Werden steuerliche Sachverhalte verschleiert, verheimlicht und manipuliert oder die in Abschnitt 2 aufgeführten Steuerplanungstechniken bewusst missbräuchlich angewandt, liegt in der Regel Steuerhinterziehung und somit eine Straftat vor. Es gibt vielzählige Techniken, um Steuern zu hinterziehen. Eine Technik, die eine internationale bzw. grenzüberschreitende Dimension, hat ist zum Beispiel die Hinterziehung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben. Ein bekannter Fall der jüngeren Vergangenheit ist der Hinterziehungsfall in Guatemala, bei dem korrupte Zöllner gegen Zahlung von Geldern Unternehmen dabei halfen, das reguläre Einfuhrverfahren zu umgehen.⁶ Eine weitere Hinterziehungspraxis ist die Nicht- oder Falschdeklaration von Einkommensquellen. Die Veröffentlichung der Panama Papers haben gezeigt, wie wohlhabende Personen Guthaben und Vermögenswerte in Offshore-Finanzzentren anlegen (kein illegaler Tatbestand), dann aber oftmals Einnahmen aus diesen Vermögen nicht bei der heimischen Finanzbehörde deklarieren. Diese Techniken werden ebenfalls von Wohlhabenden aus Entwicklungsländern genutzt. Die missbräuchliche Gestaltung von Verrechnungspreisen im unternehmensinternen Handel ist eine gängige Praxis.

Nationale Steuerhinterziehung

Neben Hinterziehungspraktiken mit grenzüberschreitenden Tatbeständen gibt es eine Fülle an „heimischen Instrumenten“ der Steuerhinterziehung. Die meisten Entwicklungsländer haben einen ausgeprägten informellen Sektor, der sich der Regulierung und des steuerlichen Zugriffs seitens des Staates weitgehend entzieht. Gleichzeitig ist der informelle Sektor in vielen Entwicklungsländern der einzig zugängliche Markt für Beschäftigungssuchende und kleine Unternehmen, da verschiedene Barrieren die Formalisierung verhindern. Aus normativer Sicht gilt es abzuwägen, inwiefern eine Besteuerung der informellen Aktivitäten wünschenswert ist, da die Steuerverwaltungskosten in vielen Fällen die zu erwartenden Steuereinnahmen übertreffen. Allerdings nutzen viele Personen und Unternehmen Vollzugsschwächen im informellen Sektor. Verbreitet ist Steuerhinterziehung unter anderem durch Freiberufler und Selbständige, die nicht alle Einnahmen gegenüber der Finanzbehörde deklarieren beziehungsweise durch falsche Angaben bei Betriebsausgaben das zu versteuernde Einkommen kleiner rechnen.

Eine große Herausforderung für nationale Steuerverwaltungen sind die verschiedenen Formen des Umsatzsteuerbetrugs: Dienstleistungen werden ohne Rechnung und Abführung der Mehrwertsteuer erbracht. Gleichzeitig werden falsche Anträge auf Mehrwertsteuerrückerstattung bei der Finanzbehörde gestellt. Als Folge verweigert die Steuerverwaltung in vielen Entwicklungsländern die systembedingte Erstattung von Vorsteuern, was zu einem Liquiditätsproblem und einer erheblichen Belastung des steuererhlichen Privatsektors führt.

⁶ Vgl. <https://prezi.com/9qzqju9hmghy/la-linea/>. Das Schema wurde mittlerweile durch Ermittlungen der Staatsanwaltschaft und der VN-Kommission gegen die Straffreiheit in Guatemala (CICIG) aufgedeckt.

Empirisch weniger relevant als in OECD-Ländern und dennoch ein Problem ist der Lohnsteuer- und Sozialabgabenbetrug. Arbeitgeber führen keine Lohnsteuer und Sozialversicherungsabgaben ab bzw. manipulieren die Zahlung zu ihren Gunsten. Im Unternehmenskontext bieten sich die in der Literatur gut dokumentierten Möglichkeiten der Kürzung der steuerlichen Gewinnbemessungsgrundlage durch Ansetzen ungerechtfertigter Abzüge und überhöhter Abschreibungen, um den zu versteuernden Gewinn zu schmälern. Relevant ist auch die Hinterziehung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, da gerade in den Hauptstädten und Wirtschaftsmetropolen vieler Entwicklungsländer zum Teil sehr hohe Mieteinnahmen durch Vermietung an zahlungskräftige Ausländer und Unternehmen erzielt werden, diese aber oft nicht umfassend deklariert werden. Eine empirisch relevante Fallgestaltung ist die unzulässige Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen, die zum Beispiel ausschließlich für exportorientierte Unternehmen in Sonderwirtschaftszonen vorgesehen sind.⁷

Über die Dimensionen und Verluste durch diese heimischen Steuerhinterziehungspraktiken geben Analysen der jeweiligen Länder durch sogenannte Tax Gap Analysen⁸ bzw. Studien zu Hinterziehungsraten in den aufkommensstarken Steuerarten, allen voran Einkommensteuer und Umsatzsteuer, Auskunft. Die Behörden in Entwicklungsländern stehen bei Steuerhinterziehung denselben Herausforderungen wie bei aggressiver Steuervermeidung gegenüber: individuelle und institutionelle Kapazitäten sind oft nicht ausreichend, um diese komplexen Sachverhalte aufzudecken und die korrekte Rechtsanwendung durchzusetzen. Steuerverwaltungen in Entwicklungsländern arbeiten teilweise noch ohne IT-Unterstützung. Steuerregister sind nicht immer zuverlässig. Zahlungsrückstände von Steuerpflichtigen werden nicht vollständig beigetrieben. Informationsaustausch zwischen Steuer- und Zollverwaltung funktioniert nur bedingt. Der Informationsaustausch mit anderen relevanten nationalen Behörden und Registern (z.B. Melde- und Kfz Register) existiert nicht. Der Aufbau von Steuerverwaltungen, um sie in die Lage zu versetzen, zunächst auf nationaler Ebene mit anderen relevanten Behörden zu koordinieren und zusammenzuarbeiten und dann auch auf internationaler Ebene mit Finanzverwaltungen effektiv Informationsaustausch zu betreiben, erfordert umfangreiche Reformen und Zeit.

Es ist ratsam zwischen nationaler und internationaler Steuerhinterziehung bzw. aggressiver Steuervermeidung zu unterscheiden, da die Implikationen für Steuerverwaltungen unterschiedlich ausfallen. Zur Bekämpfung von grenzüberschreitender Steuerhinterziehung und Steuervermeidung wird man die Expertise im Bereich internationale Besteuerung im Bereich Steuerpolitik und Steuerverwaltung ausbauen (z.B. durch spezialisierte Ämter für große Steuerzahler) und das Risikomanagement und die Konzernbetriebsprüfung stärken. Auf nationaler Ebene sind womöglich andere Maßnahmen notwendig wie z.B. gezielte Compliance-Strategien für bestimmte Sektoren und Berufsgruppen oder die bessere Ausbildung von Steuerbeamten in allen Funktionsbereichen.

4. Entwicklungspolitische Bewertung – Mobilisierung eigener Einnahmen ist entscheidend

Durch Steuerhinterziehung und aggressive Steuervermeidung entgehen dem Staat wichtige Steuereinnahmen. Notwendige Mittel für die Finanzierung von öffentlichen Gütern wie Sicherheit, Bildung und Gesundheit stehen nicht bereit. Die Erreichung nationaler Entwicklungsziele und internationaler entwicklungspolitischer Ziele der Agenda 2030 ist gefährdet. Weitere Nebeneffekte sind Korruption oder auch die eingeschränkte Fähigkeit zur

⁷ Vgl. Zolt, Tax Incentives: Protecting the Tax Base, Paper prepared for Workshop on Tax Incentives and Base Protection New York, 23-24 April 2015

⁸ Vgl. HM Revenue & Customs, Measuring Tax Gaps 2015, Oktober 2015

Setzung von geeigneten Rahmenbedingungen für marktwirtschaftliche Entwicklung. Das ist dann der Fall, wenn die Unterfinanzierung der Staatstätigkeit die Herausbildung von leistungsfähigen staatlichen Institutionen beeinträchtigt. Die Legitimität des Staates wird unterminiert. Die schlechte Reputation der öffentlichen Hand und Korruptionsvorwürfe schwächen den Staat zusätzlich. In vielen Fällen besteht die Gefahr der Unterwanderung des Staates durch Interessensgruppen (state capture). In der Folge verlieren Bürgerinnen und Bürger das Vertrauen in den Staat. Die Steuermoral und damit die Bereitschaft zur Steuerzahlung nehmen weiter ab.

Steuerhinterziehung und Steuervermeidung sind daher wichtige Themen der internationalen Entwicklungszusammenarbeit geworden und werden unter dem Schlagwort „Mobilisierung eigener Einnahmen“ (Domestic Resource Mobilization, DRM) seit mehreren Jahren diskutiert. Es geht um die zentrale Fragestellung, aus welchen Mitteln die nachhaltige Entwicklung von Ländern finanziert werden kann. Der Entwicklungsfinanzierung⁹ Prozess der Vereinten Nationen (Doha 2002, Monterrey 2008, Addis Abeba 2015) und die Konferenzen über die Wirksamkeit der Entwicklungszusammenarbeit¹⁰ (Paris 2005, Busan 2011) haben wiederholt die Bedeutung des Themas herausgestellt. Das Abschlussdokument¹¹ der 3. Entwicklungsfinanzierungskonferenz in Addis Abeba im Juli 2015 hält fest, dass die wichtigste Finanzierungsquelle für Entwicklung die eigenen Einnahmen der Länder sein müssen. Offizielle Entwicklungshilfe (Official Development Aid, ODA) kann nur eine Übergangslösung sein, um Finanzierungsdefizite der Länder mittelfristig zu decken. Zukünftig sollen verstärkt private Mittel gehoben werden. Hervorgehoben wird auch die Bekämpfung illegaler Finanzströme.

Die deutsche Entwicklungszusammenarbeit hat einen eigenen Ansatz der Guten Regierungsführung im Bereich der öffentlichen Finanzen entwickelt (Good Financial Governance (GFG)). Good Financial Governance¹² ist ein normativer Ansatz, der die Prinzipien guter Regierungsführung auf das System der öffentlichen Finanzen anwendet. Der Ansatz geht über das klassische Public Financial Management (PFM) hinaus und berücksichtigt die politökonomische Dimension der öffentlichen Finanzen und bezieht sich auf Werte der deutschen Entwicklungszusammenarbeit, inklusive Menschenrechtsorientierung und Genderneutralität. Nach Verständnis der deutschen Entwicklungszusammenarbeit sind die öffentlichen Finanzen eines Landes mehr als die technische Hintereinanderschaltung von Mechanismen zur Steuererhebung, Verausgabung öffentlicher Mittel und Kontrolle ihrer ordnungsgemäßen Verwendung, sondern stellen ein interdependentes System in einem politisch hochsensiblen Kontext dar. GFG impliziert leistungsfähige und rechenschaftspflichtige staatliche Institutionen und Finanzverwaltungen, die in einem rechtsstaatlichen Rahmen agieren sowie funktionierende Rechnungshöfe und parlamentarisch und zivilgesellschaftlich verankerte Kontrollmechanismen und –Institutionen. Das übergeordnete Ziel der GFG-Förderung ist die Armutsreduzierung durch Bereitstellung von passgenauen öffentlichen Gütern wie Gesundheitsversorgung, Bildungssysteme, Sicherheit und Infrastruktur. Des Weiteren stärkt GFG die Widerstandskraft des Partnerlands gegen externe Schocks, indem durch solide Eigenfinanzierungskapazitäten und effiziente Ausgabenpolitik fiskalischer Spielraum geschaffen wird. Mittelfristig soll die reformorientierte Ausrichtung an GFG zu stärkerer Unabhängigkeit von externer Finanzierung durch die Gebergemeinschaft führen.

⁹ <http://www.un.org/esa/ffd/>

¹⁰ <http://www.oecd.org/dac/effectiveness/>

¹¹ http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf

¹² http://www.bmz.de/de/mediathek/publikationen/reihen/strategiepapiere/Strategiepapier343_04_2014.pdf

5. Internationale Zusammenarbeit – Neue Chancen durch politikfeldübergreifenden Ansatz nutzen

Domestic Resource Mobilisation (DRM) ist heute ein zentrales Thema der Entwicklungspolitik und der internationalen Steuerpolitik. Durch die international diskutierten Fälle von Steuervermeidung einiger multinationaler Unternehmen und die Serie an Veröffentlichungen zur Steuerhinterziehung zahlreicher Privatpersonen (LuxLeaks, Panama Papers) hat sich DRM – verstanden als steuerliches Thema – auch für Industrieländer zum relevanten Thema entwickelt. Verschiedene internationale Prozesse thematisieren heute DRM und steuerliche Themen wie zum Beispiel die Kooperation in Steuerfragen, der steuerliche (automatische) Informationsaustausch und Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung. Zentraler Ort ist aktuell die G20, welche die OECD während der Krisenjahre dazu mandatierte, konkrete Maßnahmen zu ergreifen.

Multilaterale Ansätze

Das von der OECD bereits 2000 etablierte Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes zielt auf die Umsetzung zweier wichtiger Standards zum grenzüberschreitenden Informationsaustausch zwischen Steuerbehörden hin: Exchange of Information on Request (EOIR) und den automatischen Informationsaustausch (AEOI). Mit der Neuausrichtung 2009 wurde unter anderem die Einbeziehung von Entwicklungsländern beschlossen. Das aktuell bedeutsamste internationale Veränderungsprojekt im Steuerbereich ist der unter Federführung der OECD entwickelte BEPS-Aktionsplan. BEPS hat die Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs durch gängige Steuervermeidungs- und Hinterziehungspraktiken zum Ziel. Vor dem Hintergrund der Veröffentlichung der Panama Papers beschlossen die Finanzminister der G5-Staaten im April 2016 eine Initiative zum Austausch von Informationen über wirtschaftlich Berechtigte von Rechtsträgern (beneficial ownership).

Sowohl die Maßnahmen zur Stärkung von Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken als auch die BEPS-Maßnahmen sind zu begrüßen. Dabei wird es nicht nur auf die Anpassung von nationalen Gesetzen ankommen, sondern auch auf die effektive Umsetzung der vereinbarten Maßnahmen, Kontrolle der Umsetzung und gegebenenfalls Sanktion bei Nichteinhaltung. Aus entwicklungspolitischer Sicht ist auf die Einbeziehung von Entwicklungs- und Schwellenländern „auf Augenhöhe“ zu achten. Sie waren bei der Entwicklung des BEPS-Aktionsplans in Teilen involviert. Die Einbeziehung von Entwicklungsländern in der weiteren Umsetzung und generell in den internationalen Steuerdialog wird entscheidend sein für die Akzeptanz vereinbarter Maßnahmen. Die deutsche EZ unterstützt zu diesem Zweck auch den International Tax Compact¹³ und das Steuerkomitee der Vereinten Nationen und treibt den Süd-Süd Austausch voran, um die Bedarfe der Entwicklungsländer aufzugreifen.

Im weiteren Prozess sollte ein ganzheitlicher Ansatz gewählt werden. Es wäre ein Fehler, den Dialog mit Entwicklungsländern über steuerliche Fragen einseitig und isoliert auf die Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auszurichten. Zum einen sind für viele Länder internationale Steuerthemen nur eine von vielen Herausforderungen. Bei der Verteilung knapper Ressourcen sollte die Einführung moderner, grundlegender Steuerverwaltungspraktiken im Vordergrund stehen, da hier der größte Wohlfahrtseffekt zu erwarten ist („basics first“). Viele der BEPS-Maßnahmen und die Beteiligung am Informationsaustausch entfalten ihre Wirkung erst, wenn bestimmte institutionelle Voraussetzungen gegeben sind (funktionierende Betriebsprüfung, moderne IT-gestütztes Verwaltungsprozesse; etc.).

¹³ Vgl. <https://www.taxcompact.net/>

Die Entwicklung eines umfassenden Instruments zur Analyse der Leistung von Steuerverwaltungen durch den IWF – das 2015 publizierte TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) – ist ein vielversprechender Schritt. TADAT ist hilfreicher Ausgangspunkt für reformorientierte Regierungen in Entwicklungsländern. Diese können auf Basis von TADAT Verbesserungsbedarfe in der Steuerverwaltung identifizieren und entsprechend handeln. Die bisherige finanzielle und fachliche Unterstützung der Entwicklung des TADAT-Instruments durch die Bundesregierung ist deshalb positiv zu würdigen.

Bilaterale Ansätze

Die Bundesregierung unterstützt seit vielen Jahren über bilaterale TZ-Maßnahmen Entwicklungsländer beim Kapazitätsaufbau im Steuerwesen. Zu begrüßen ist, dass die Bundesregierung im Rahmen der Addis Tax Initiative (ATI) zugesagt hat, die bereits substanzielle Unterstützung im Bereich Steuern und Entwicklung deutlich auszubauen mit dem Ziel der Verdopplung bis 2020 (gegenüber dem Basisjahr 2014).

Im Auftrag des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (BMZ) arbeitet die GIZ derzeit in 19 Projekten der technischen Zusammenarbeit zur Stärkung von Steuersystemen. Die Projekte verfolgen in der Regel einen holistischen Ansatz der guten Regierungsführung in den öffentlichen Finanzen und unterstützen neben dem Aufbau von Steuersystemen die Planung und Verausgabung des nationalen Haushalts und die Kontrolle der staatlichen Mittelverwendung. Neben den 19 Projekten existieren weitere Vorhaben die sich mit relevanten steuerlichen Aspekten befassen wie z.B. auf subnationaler Ebene in Madagaskar oder Ruanda oder mit Besonderheiten der Rohstoffbesteuerung in Westafrika.

Erfolge und Wirkungen

In El Salvador unterstützt die deutsche EZ auf bilateraler Ebene seit 2011 die Regierung bei der Reform der öffentlichen Finanzen. Um gezielt gegen Steuerhinterziehung vorgehen zu können, fördert die deutsche Entwicklungszusammenarbeit die Einführung eines modernen Systems zur Risikoanalyse in der Steuerverwaltung. Dadurch steigt die Chance, dass Steuerhinterziehung aufgedeckt wird. Ebenso werden Steuerbeamte darin geschult, Steuersünder und ihre Praktiken besser zu verstehen. Das GIZ-Projekt hat in Zusammenarbeit mit dem OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes bei der Vorbereitung des ersten Peer Review durch Analyse des rechtlichen Rahmens geholfen. Außerdem wurde der Aufbau einer Antikorruptionseinheit im Finanzministerium beraten. Das Vorhaben ist erfolgreich. Trotz einer insgesamt schwachen wirtschaftlichen Entwicklung sind die Steuereinnahmen stetig gestiegen.¹⁴ Durch entsprechende gesetzliche Änderungen konnten die Anforderungen des Global Forums zum legalen Rahmenwerk erfüllt werden und El Salvador hat inzwischen das multilaterale Abkommen für gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen unterzeichnet.

Das Good Financial Governance Programm der GIZ in Ghana unterstützt seit 2003 die Regierung von Ghana bei der Reform ihrer Finanzverwaltung – das Programm arbeitet im Auftrag des BMZ und wird durch die Schweiz (SECO), die Niederlande (EKN) und die USA (USAid) kofinanziert. Das Ziel ist die Erreichung eines fairen, transparenten und effizienten Steuersystems. Das Projekt war maßgeblich an der Integration bisher getrennt operierender Einheiten in eine moderne funktional aufgestellte Steuerverwaltung, die Ghana Revenue Authority (GRA), beteiligt. Die Steuereinnahmen konnten im Zeitverlauf gesteigert werden¹⁵. Im Zuge der Projektimplementierung wird auch die Reduktion von Steuervermeidung und der

¹⁴ Vgl. Ministerio de Hacienda, Estadísticas básicas sobre las finanzas públicas a diciembre 2015. Die Steuerquote El Salvadors stieg von 14.3% im Jahr 2010 auf 15.9% im Jahr 2015.

¹⁵ Die Steuerquote lag im Jahr 2012 bei 15% des BIP und im Jahr 2015 bei 17,5%.

Kampf gegen die Steuerhinterziehung adressiert. Das Programm unterstützt neben dem grundlegenden Kapazitätsaufbau der ghanaischen Steuerverwaltung auch die Abteilung Steuerpolitik des Finanzministeriums im Kapazitätsaufbau. Die Herausbildung eines besseren Verständnisses der Bedeutung und Relevanz internationaler Steuerprozesse, wie etwa das G20/OECD BEPS-Programmes und des Informationsaustauschs in Steuerfragen, für Ghana wird derzeit angestrebt. So konnten in Kooperation mit der OECD und der EU 24 Mitarbeiter der ghanaischen Finanzverwaltung und des Finanzministeriums im Bereich Transferpreisregelungen geschult werden. Die Unterstützung hat dazu geführt, dass die GRA inzwischen eine Sondereinheit zum Umgang mit Transferpreisen eingerichtet hat.

Eine wichtige Rolle bei der Reform von Steuerverwaltungen in Entwicklungsländern spielen der Interamerikanische Verband der Steuerverwaltungen (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT) und das afrikanische Steuerverwaltungsforum ATAF (African Tax Administration Forum). Die regionalen Steuerverwaltungsfachnetzwerke haben die Stärkung ihrer Mitgliedsverwaltungen zum Ziel und leisten wichtige Arbeit bei der Erarbeitung und Implementierung von internationalen und regionalen Standards. Die GIZ unterstützt CIAT und ATAF im Auftrag des BMZ seit vielen Jahren und fördert die Entwicklung eines entsprechenden Pendantes in Asien. Durch Förderung der Westafrikanischen Wirtschaftsgemeinschaft (Economic Community of West African States, ECOWAS) und der Ostafrikanischen Gemeinschaft (East African Community, EAC) leistet die deutsche EZ zudem einen Beitrag zur besseren regionalen Koordination im Steuerwesen und zur Vermeidung schädlichen Steuerwettbewerbs.

Wirkungsmechanismen in der Beratung zu Steuerpolitik und Steuerverwaltung

Die Beratung der deutschen EZ zu Einnahmемobilisierung in Entwicklungsländern befasst sich mit komplexen Veränderungsprozessen im Finanzministerium und der Finanzverwaltung unter Einbezug von externen Interessensgruppen (Steuerzahler, Unternehmen, wissenschaftliche Einrichtungen, Zivilgesellschaft). Die Beratungsmaßnahmen der GIZ gestalten in der Regel einen Dialog zwischen Regierung, Verwaltung und Interessensgruppen über notwendige Reformmaßnahmen und fördern gezielt die Kooperation zwischen staatlichen Institutionen. Dadurch steigt die Erfolgswahrscheinlichkeit von Reformen, die oftmals legislative Änderungen des materiellen Steuerrechts und Verfahrensrecht benötigen.

Die fachliche Beratung zu personellem Kapazitätsaufbau, zu Aufbau- und Ablauforganisation von Finanzverwaltungen und zu Verfahren und Prozessen in der Verwaltung haben verschiedene Wirkungen. Die Betriebsprüfung kann durch verbesserte Prüftechniken, risikoorientierte Fallauswahl und bessere individuelle Leistungen häufig steuerliche Mehrergebnisse erzielen. In der Veranlagung begünstigen zum Beispiel elektronische Steuererklärungen schnellere Bearbeitungszeiten und niedrigere Fehlerquoten der Verwaltung. Durch verbesserte Prozesse und Verfahren kommt es beim Kundenkontakt in Finanzämtern zu schnelleren Bearbeitungszeiten, Steueridentifikationsnummer können direkt ausgestellt werden, die Zufriedenheit der Steuerzahler mit den Serviceleistungen der Finanzverwaltung steigt. Durch fachliche Beratung zur Steuergesetzgebung werden Gesetzesfolgenabschätzung und Inzidenzanalysen geleistet und Gesetzesvorlagen mitgestaltet.

Das Ziel der Steuerpolitik ist nicht nur die nachhaltige Stärkung der Eigenfinanzierung (fiskalische Wirkung), sondern auch die Setzung geeigneter Rahmenbedingungen für gesellschaftliche und wirtschaftliche Reformprozesse (politische Wirkung) und die Steuerung von Sektorpolitiken wie zum Beispiel der Umweltpolitik durch Ökosteuern (Lenkungswirkung). Die Steuerpolitik ist zentrales Steuerungsinstrument des Staates und ein hochpolitisches Thema. Interessensgruppen wirken nicht nur auf die gesetzliche Gestaltung ein, sondern haben oft auch Einfluss auf die Arbeit der Steuerverwaltung. So kann es sein,

dass Reformbemühungen nicht immer wie geplant, umgesetzt werden. Die Entwicklungszusammenarbeit muss auf diese Umstände flexibel reagieren und kann sich nicht über die politökonomischen Begebenheiten im Land hinwegsetzen.

Neue Chancen durch politikfeldübergreifenden Ansatz nutzen

Die Umsetzung des BEPS-Aktionsplans¹⁶ bietet eine einmalige Chance, die im OECD-Kontext verortete Diskussion über ein neues und gerechteres internationales Steuersystem mit der im EZ-Kontext verorteten Diskussion zur Entwicklungsfinanzierung und Stärkung von Steuersystemen in Entwicklungsländern zusammenzuführen. Diese Zusammenführung – wie in Teilen in der OECD Task Force zu Tax and Development¹⁷ schon praktiziert – würde ein besseres Verständnis der Rahmenbedingungen in bestimmten Ländergruppen befördern und realitätsnahe Politikvorgaben ermöglichen. Die Kenntnisaufnahme und Einbeziehung der Perspektive der Entwicklungsländer stellt außerdem sicher, dass die Implementierung des BEPS-Aktionsplans erfolgreich verläuft, BEPS nicht nur von OECD-Ländern getragen wird und die Umsetzung der Maßnahmen nicht asymmetrisch bleibt.

Deutsche EZ ist gut aufgestellt – Expertise aus Finanzverwaltung und -politik nutzen

Die deutsche EZ hat in dreißig Jahren Beratung im Bereich öffentliche Finanzen vielfältige und umfassende Erfahrungen gesammelt und entsprechende Expertise bei der Umsetzung komplexer Reformen und im Projektmanagement entwickelt.¹⁸ Für die Umsetzung des BEPS-Aktionsplans in Entwicklungsländern ist diese Expertise unentbehrlich. Gleichzeitig ist die deutsche EZ bei der Umsetzung der Zusagen der Bundesregierung im Rahmen der Addis Tax Initiative verstärkt auf die Expertise aus dem Finanzministerium, den Finanzverwaltungen der Länder und anderen Behörden angewiesen.

Daher sollte es bei der weiteren Umsetzung von Beratungsmaßnahmen in Entwicklungsländern durch die deutsche EZ nicht nur darum gehen, entwicklungs- und finanzpolitische Diskussionen zu Steuerfragen zu verbinden, sondern auch in der Umsetzung verstärkt zusammen zu arbeiten. Bei der Unterstützung von Entwicklungsländern durch die deutsche internationale Zusammenarbeit könnte in Zukunft noch stärker geprüft werden, inwiefern Maßnahmen in den Partnerländern zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung mit Bezug zu BEPS förderungswürdig sind. In Frage kommen zum Beispiel Maßnahmen zum i) Kapazitätsaufbau zur Teilnahme am internationalen Informationsaustausch ii) Fortbildung von Experten und Institutionenstärkung zu Verrechnungspreisen iii) Ausbau von Expertise und Verhandlungen von Doppelbesteuerungsabkommen. In diesen Bereichen hat Deutschland einschlägige technische Expertise, die an Entwicklungsländern weitervermittelt werden kann.

Konsequente Förderung von GFG-Programmen

Unterstützungsmaßnahmen der deutschen EZ sollten aber nicht alleinstehend erfolgen, sondern im Sinne des oben skizzierten Good Financial Governance Konzepts ausgestaltet werden. Die Erfahrung zeigt, dass bestimmte Reformen erst dann ihre Wirkung entfalten, wenn Institutionen der öffentlichen Finanzen auf breiter Front gestärkt sind. So sind höhere steuerliche Einnahmen erst dann als Erfolg zu werten, wenn auch die Rechenschaft über ihre entwicklungsorientierte Verwendung gesichert ist. Dafür kann es erforderlich sein neben der Beratung von Steuerverwaltungen auch technische Unterstützung für Haushaltsabteilungen im Finanzministerium und Sektorministerien anzubieten. Vielversprechend ist in dem Zusammenhang die Unterstützung von Entwicklungsländern bei

¹⁶ Vgl. BMF Referentenentwurf des Gesetzesentwurf zur Umsetzung des BEPS Aktionsplan <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Referentenentwurfe/2016-06-01-G-Umsetzung-EU-Amtshilferichtlinie-Massnahmen-Gewinnkuerzungen-verlagerungen.html>

¹⁷ Die Task Force Tax and Development wird ebenfalls durch die deutsche EZ unterstützt.

¹⁸ Die deutsche EZ nutzt seit langer Zeit deutsche Expertise zu den öffentlichen Finanzen. In Beratungsprojekten der GIZ kommen deutsche Beamte aus Finanzministerien und nachgelagerten Behörden als Kurz- und Langzeitexperten zum Einsatz.

der Annäherung an internationale Standards zur Haushaltstransparenz. Dies kann ein wichtiger Schritt zu mehr Rechenschaftspflicht und Legitimität staatlichen Handelns sein. Empfehlenswert ist die Unterstützung von parlamentarischen Haushaltsausschüssen. So hat die GIZ zum Beispiel im Kosovo die Einführung des Berichterstattersystems im Haushaltsausschuss erfolgreich beraten. Damit wurde die Grundlage für eine qualitativ bessere und umfangreichere Analyse des nationalen Haushalts gelegt. Im Idealfall kontrolliert die externe Finanzkontrolle durch den Rechnungshof die Verwendung der knappen staatlichen Ressourcen und liefert damit Bürgerinnen und Bürgern und der Legislative die Grundlage, Rechenschaft gegenüber der Regierung einzufordern und Korruptionsprävention zu leisten.

Eschborn, 16.6.2016

Dr. David Nguyen-Thanh
Leiter des Kompetenzzentrum Öffentliche Finanzen und Verwaltung
Fach- und Methodenbereich
Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH

Schriftliche Stellungnahme zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung „Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer“ am 20.6.2016

Von Dr. Reimar Pinkernell LL.M., Bonn¹

Inhaltsübersicht

- I. Zusammenfassung
- II. Einleitung
- III. BEPS im Kontext der Verteilung von internationalen Besteuerungsrechten
 - 1. Perspektive der Industrieländer (OECD-Mitgliedstaaten)
 - 2. Perspektive der Schwellen- und Entwicklungsländer
- IV. Auswirkungen von BEPS auf die Entwicklungsländer
 - 1. Steuergestaltung durch inländische Unternehmen
 - 2. Typische BEPS-Situationen bei Entwicklungsländern
 - 3. Quantifizierung der Auswirkungen von BEPS
- V. Mögliche Auswirkungen des BEPS-Projekts auf die Entwicklungsländer
- VI. Umsetzung des BEPS-Projekts durch die Entwicklungsländer
 - 1. BEPS-Maßnahmenpaket und „Inclusive Framework“ für Entwicklungsländer
 - 2. Kritische Würdigung

I. Zusammenfassung

- (1) Die Bedeutung von BEPS und der Zweck von Maßnahmen zur Eindämmung von BEPS stehen im Kontext der internationalen Steuerpolitik, die ein Land verfolgt. Die Industrieländer (OECD-Mitgliedstaaten) haben ihre Quellenbesteuerungsrechte im Rahmen des OECD-MA weitgehend aufgegeben, um den internationalen Handel zu erleichtern, ohne dabei im Hinblick auf die ausgeglichenen Wirtschaftsbeziehungen Aufkommenseinbußen hinnehmen zu müssen. Leitbild ist hier die (Einmal)Besteuerung von Einkünften im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens. Dieses Ziel kann nicht erreicht werden, wenn die verbliebenen Quellenbesteuerungsrechte beeinträchtigt und Gewinne durch Steuergestaltung in niedrig besteuerte Drittstaaten umgeleitet werden, in denen der internationale Konzern gar keine wirtschaftlichen Aktivitäten ausübt.

¹ Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachberater für Internationales Steuerrecht, Assoziierter Partner der Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft mbB, Bonn. Die Stellungnahme gibt die persönliche Auffassung des Autors wieder.

Dementsprechend dienen die Maßnahmen des BEPS-Projekts dem Schutz der (wenigen verbliebenen) DBA-Quellenbesteuerungsrechte (Nr. 6 und 7 des BEPS-Aktionsplans), der Abwehr von Gewinnverlagerungen durch unangemessene Verrechnungspreisgestaltung (Nr. 8 bis 10 und 13 des BEPS-Projekts) und der längst überfälligen Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs (Nr. 2 bis 5 des BEPS-Projekts). Schwellen- und Entwicklungsländer befinden sich in einer anderen wirtschaftlichen Ausgangslage als die exportorientierten OECD-Mitgliedstaaten, weshalb sie auch eine andere Steuerpolitik verfolgen (müssen). Diese Länder folgen dem UN-MA und behalten sich umfassende Quellenbesteuerungsrechte vor, weil sie sonst aufgrund der asymmetrischen Wirtschaftsbeziehungen Steueraufkommen an die Industriestaaten verlieren würden. Daher kann der Abschluss eines DBA mit einem Schwellen- oder Entwicklungsland, das diesem umfangreiche Quellenbesteuerungsrechte zugesteht, sogar eine Maßnahme der Entwicklungshilfe seitens des Industriestaats darstellen.

- (2) Inländische Unternehmen haben aufgrund umfangreicher Abwehrmaßnahmen des deutschen Steuerrechts kaum Möglichkeiten, Gewinne aus den Entwicklungsländern in niedrig besteuerte Drittländer umzuleiten. Soweit gleichwohl Maßnahmen der internationalen Steuergestaltung ergriffen werden, besteht das Ziel darin, das Risiko einer prohibitiven Doppelbesteuerung zu vermeiden, das durch Rechtsunsicherheit im Quellenstaat oder Defizite bei der Beseitigung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat Deutschland verursacht wird. Der deutsche Fiskus wird dann sogar zum stillen Nutznießer der Steuergestaltung. BEPS-Verhaltensweisen können sich aber auszahlen, wenn der multinationale Konzern in der Lage ist, durch Steuergestaltung einen Besteuerungsaufschub oder gar eine endgültige internationale Keimmalbesteuerung zu erreichen, weil das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats (bewusst) lückenhaft ist. Ein Beispiel hierfür sind die Gestaltungsmodelle großer US-amerikanischer Konzerne, die über zwei Billionen Dollar in niedrig besteuerten Auslandsgesellschaften angehäuft haben.
- (3) IWF und OECD haben die Auswirkung von BEPS auf die Entwicklungsländer in mehreren Studien bzw. Arbeitspapieren untersucht. Danach trägt die Möglichkeit der Erreichung einer Minder- oder Keimmalbesteuerung, die im ausländischen Steuerrecht angelegt ist, als externer Effekt („Spillover“) zur Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen und zur Gewinnverlagerung in Entwicklungsländern bei. Typische Gestaltungsmittel („Tools of the Trade“) sind der Abkommensmissbrauch (Treaty Shopping), die Ausschaltung der Veräußerungsgewinnbesteuerung durch mittelbare

Veräußerung von Wirtschaftsgütern, „Earnings Stripping“ (Gewinnabsaugung) durch Gesellschafterfremdfinanzierung, Gewinnverlagerung durch Ausnutzung von Beurteilungsspielräumen und Informationsdefiziten bei der Verrechnungspreisgestaltung sowie generell Maßnahmen zur steueroptimalen Umstrukturierung einer globalen Wertschöpfungskette („Supply Chain Restructuring“). Die Entwicklungsländer leiden zum einen unter dem internationalen Steuerwettbewerb zwischen den Industriestaaten und den Niedrigsteuerländern, der das allgemeine Niveau der Steuersätze nach unten gezogen hat. Sie sind aber auch untereinander in einen Unterbietungswettbewerb in Bezug auf Steuervergünstigungen verstrickt, der zur Verschwendung öffentlicher Mittel führt. Eine neuere Studie des IWF schätzt den Einnahmeverlust bei der Körperschaftsteuer auf über ein Prozent des Bruttoinlandsprodukts der Entwicklungsländer. Der Effekt ist besonders schwerwiegend, weil die Entwicklungsländer weniger auf andere Steuerarten wie z.B. die Umsatzsteuer zurückgreifen können, um die Einbußen zu kompensieren.

- (4) Die Betonung von Wertschöpfung und wirtschaftlicher Aktivität, die im Zentrum des BEPS-Projekts steht, richtet sich primär gegen die Zwischenschaltung substanzschwacher Auslandsgesellschaften. Entsteht der Gewinn nunmehr beim eigentlichen Strategieträger des Konzerns, der in einem Industriestaat ansässig ist, ergibt sich für die Entwicklungsländer keine Verbesserung. Das BEPS-Projekt gibt diesen Ländern insbesondere nicht das Recht, Unternehmensgewinne aus Direktgeschäften nunmehr im Quellenstaat zu besteuern. Allgemein lässt sich sagen, dass solche Maßnahmen des BEPS-Projekts, die das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der Muttergesellschaft eines Konzerns stärken, für die Entwicklungsländer von geringem Interesse sind. Das BEPS-Projekt ist aber für die Schwellen- und Entwicklungsländer insofern von großer Bedeutung, als es die faktische Durchsetzung ihrer Quellenbesteuerungsrechte erleichtern und für mehr Transparenz im Hinblick auf die Struktur der Wertschöpfungsketten und die Verrechnungspreisgestaltung der internationalen Konzerne sorgen könnte. Deshalb haben die Entwicklungsländer in den Erhebungen des IWF und der OECD die Maßnahmen Nr. 4 (Schuldzinsenabzug), 6 (Abkommensmissbrauch), 7 (künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte), 8 bis 10 (Verrechnungspreise), 11 (Erhebung von BEPS-Daten) und 13 (Verrechnungspreisdokumentation) als besonders wichtig eingestuft.
- (5) OECD und G20 unternehmen große Anstrengungen, die Entwicklungsländer als gleichberechtigte „BEPS Associates“ in die Umsetzung des BEPS-Projekts einzubinden

(„Inclusive Framework“). Dazu gehört auch die Unterstützung bei der Verbesserung von Steuergesetzgebung und Steuererhebung.

- (6) Die Einbindung der Entwicklungsländer in das BEPS-Projekt liegt einerseits im Interesse der G20-Mitgliedstaaten, weil diejenigen BEPS-Maßnahmen, die der Stärkung der Quellenbesteuerung dienen, tendenziell die autonome Finanzierung der Entwicklungsländer fördern und sie weniger abhängig von Entwicklungshilfe machen. Auf der anderen Seite ist noch unklar, ob die Entwicklungsländer überhaupt über die sachlichen und personellen Ressourcen verfügen, die für die Modernisierung ihrer Steuerrechtssysteme erforderlich sind. Im Erfolgsfall nehmen die Entwicklungsländer allerdings ihre neugewonnenen Zugriffsmöglichkeiten wahr, was zur Ausweitung der Quellenbesteuerung führt. Das ist potenziell mit einem Aufkommensverlust der Industriestaaten verbunden. Gleichzeitig halten die Industriestaaten aber an der Besteuerung des Welteinkommens der bei ihnen ansässigen Unternehmen fest und erwarten sich vom BEPS-Projekt sogar Mehreinnahmen. Daraus ergibt sich ein erhebliches Doppelbesteuerungsrisiko der multinationalen Unternehmen, das den grenzüberschreitenden Handel behindert. Denn es ist bislang nicht sichergestellt, dass die Industriestaaten die Doppelbesteuerung effektiv durch Freistellung der Auslandsgewinne oder vollständige Anrechnung der ausländischen Steuern beseitigen.
- (7) Zunehmend konfliktträchtig ist auch die Besteuerung von internetbasierten Geschäftsmodellen, die nach den bisherigen Verteilungsgrundsätzen nicht im Quellenstaat besteuert werden dürfen. Zwar kann es aus der Sicht des Quellenstaats steuerpolitisch verlockend sein, die üppigen Gewinne von Internet-Giganten wie Google oder Facebook durch neue Quellensteuern abzuschöpfen, zumal dadurch auch eine etwaige steuerliche Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu lokalen Anbietern abgemildert wird. Solche Steuern verstoßen aber nicht nur gegen die bestehenden DBA. Sie behindern auch den grenzüberschreitenden Markteintritt von jungen Start-ups, die einen etablierten Marktführer preislich angreifen wollen und nicht über die finanziellen Mittel verfügen, eine hohe Abschöpfungssteuer zu bezahlen. Die Entwicklungsländer sind daher besser beraten, eine Umsatzsteuer auf diese Internetleistungen einzuführen.

II. Einleitung

Das Phänomen der Aushöhlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen und der grenzüberschreitenden Gewinnverlagerung („**Base Erosion and Profit Shifting**“ = BEPS) trifft nicht nur die Industriestaaten, sondern nach Einschätzung der OECD und des IWF auch die Entwicklungsländer. Daher ist das BEPS-Projekt, das von den G20-Mitgliedstaaten getragen wird, für diese Länder ebenfalls von großer Bedeutung. Die vorliegende Stellungnahme befasst sich zunächst mit den Unterschieden in der Steuerpolitik von Industriestaaten und weniger entwickelten Ländern (III.). Sodann werden die Auswirkungen von rechtmäßigen Maßnahmen der internationalen Steuergestaltung durch multinationale Konzerne im Bereich der Ertragsteuern dargestellt (IV.). Im Anschluss daran erfolgt ein Überblick zu den möglichen Auswirkungen des BEPS-Projekts auf die Entwicklungsländer (V.). Abschließend werden die Möglichkeiten der Umsetzung des BEPS-Projekts durch die Entwicklungsländer erörtert.

III. BEPS im Kontext der Verteilung von internationalen Besteuerungsrechten

1. Perspektive der OECD-Mitgliedstaaten (Industrieländer)

Die internationale Steuerpolitik der wirtschaftlich hoch entwickelten OECD-Mitgliedstaaten, zu denen auch Deutschland gehört, ist grundsätzlich darauf ausgerichtet, den grenzüberschreitenden Austausch von Kapital, Waren und Dienstleistungen zu erleichtern. Da eine gleichzeitige Besteuerung grenzüberschreitender Geschäfte sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens eine Behinderung der gegenseitigen Handelsströme bewirken würde, haben sich die in der OECD organisierten Industrieländer darauf verständigt, die drohende Doppelbesteuerung durch Abschluss von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu vermeiden bzw. zu beseitigen. Grundlage dafür ist das OECD-Musterabkommen (OECD-MA), das die Quellenbesteuerung stark zugunsten des Ansässigkeitsprinzips zurückdrängt.² In der Regel weist die jeweils einschlägige DBA-Verteilungsnorm das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu, der dann eine lückenlose und einmalige Besteuerung der Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip durchführt oder zumindest durchführen sollte (unbeschränkte Steuerpflicht). Danach dürfen insbesondere Unternehmensgewinne aus „Direktgeschäften“ sowie Zinsen und Lizenzgebühren ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens

² *Jacobs/Endres/Spengel*, in *Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung*, 8. Aufl. 2016, 69 ff.

bzw. des Gläubigers besteuert werden (Art. 7 Abs. 1, 11 Abs. 1 und 12 Abs. 1 OECD-MA). Gleiches gilt für Gewinne aus der Veräußerung aus Anteilen an einer im Quellenstaat ansässigen Tochtergesellschaft (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). In vielen neueren Industriestaaten-DBA hat der Quellenstaat auch das Besteuerungsrecht für „Schachteldividenden“ aufgegeben, die eine dort ansässige Konzerngesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft zahlt (z.B. Art. 10 Abs. 3 DBA-USA 2007).

Die Beschneidung der eigenen Quellenbesteuerungsrechte sieht auf den ersten Blick wie ein Verzicht auf Steuereinnahmen aus. Bei näherem Hinsehen erkennt man aber, dass bei ausgeglichenen bzw. „symmetrischen“ Wirtschaftsbeziehungen zwischen zwei gleichstarken Industrieländern keine Aufkommenseinbußen entstehen. Zwar verliert jeder Vertragsstaat Einnahmen aus der Besteuerung der inländischen Einkünfte von Steuerausländern, gewinnt dafür aber das unbeschränkte Besteuerungsrecht für die ausländischen Einkünfte seiner Steuerinländer. Im Idealfall wird die potenziell handelshemmende Quellenbesteuerung für die genannten Einkünfte (Unternehmensgewinne, Veräußerungsgewinne aus Anteilen, Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) eliminiert, ohne dass einer der beiden Vertragsstaaten tatsächlich einen Einnahmeverlust hinnehmen muss, weil beide Vertragsstaaten in ähnlicher Häufigkeit Ansässigkeits- und Quellenstaat sind.

Eine Sonderstellung innerhalb der Verteilungsnormen nimmt die DBA-Regelung zur Gewinnaufteilung bei verbundenen Unternehmen ein (Art. 9 OECD-MA). Hier geht es nicht um die Zuteilung von Besteuerungsrechten für die Einkünfte eines einzelnen Steuersubjekts, sondern um die objektive Bestimmung der Höhe von Einkünften, die ein ausländisches Konzernunternehmen aus Geschäftsbeziehungen mit einem inländischen Konzernunternehmen bezieht. Da ein Konzern unter einheitlicher Leitung steht und weitgehend als wirtschaftliche Einheit agiert, besteht aus der Sicht beider DBA-Vertragsstaaten das Risiko der grenzüberschreitenden Gewinnmanipulation durch Vereinbarung von unangemessen hohen oder niedrigen Konzernverrechnungspreisen. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA sieht daher vor, dass ein Vertragsstaat unangemessene Verrechnungspreise, welche die Konzernunternehmen ihrer Leistungsbeziehung zugrunde gelegt haben, nach Maßgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes korrigieren darf („Arm's Length Principle“). Da die einseitige Korrektur durch einen Vertragsstaat eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat auslösen kann, ist der andere Vertragsstaat verpflichtet, die steuerliche Auswirkung der

Erstberichtigung spiegelbildlich durch eine Gegenberichtigung nachzuvollziehen, um die Doppelbesteuerung zu beseitigen (Art. 9 Abs. 2 OECD-MA).³

Eine zweite Gruppe von DBA-Verteilungsnormen weist beiden Staaten konkurrierende Besteuerungsrechte zu (z.B. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA für „Betriebsstättengewinne“, Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA für Dividenden). Hier sind zusätzliche Mechanismen erforderlich, um eine potenziell handelshemmende Doppelbesteuerung zu vermeiden bzw. zu beseitigen. So darf der Quellenstaat z.B. Streubesitzdividenden besteuern, die eine im Inland ansässige Gesellschaft an ihren ausländischen Anteilseigner ausschüttet, muss dabei aber seine Quellensteuer je nach Beteiligungsquote auf 10 % oder 15 % begrenzen (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA). Der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners, dem ebenfalls ein Besteuerungsrecht für die Dividende zusteht (Art. 10 Abs. 1 OECD-MA), ist dann verpflichtet, die verbleibende Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die eigene Steuer zu beseitigen (Art. 23B Abs. 1 OECD-MA). Ein Besteuerungskonflikt, der der Auflösung bedarf, entsteht auch bei Unternehmensgewinnen, die das ausländische Unternehmen durch eine rechtlich unselbständige Betriebsstätte erzielt, die sich im anderen Vertragsstaat befindet (z.B. Zweigniederlassung, Produktionsstätte, Bergwerk). Das „Betriebsstättenprinzip“ für Unternehmensgewinne besagt einerseits, dass der Quellenstaat den Betriebsstättengewinn mit seinem allgemein gültigen Steuersatz besteuern darf (also ohne „Kappung“ auf 10 % oder 15 %), andererseits ist der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zur Beseitigung der Doppelbesteuerung verpflichtet. Dies kann entweder durch Steueranrechnung oder durch Freistellung des Betriebsstättengewinns geschehen (Art. 23B oder Art. 23A OECD-MA). Bestehen zwischen beiden DBA-Vertragsstaaten ausgeglichene Wirtschaftsbeziehungen, und sind die Unternehmenssteuersätze in etwa gleich hoch, führt auch das Betriebsstättenprinzip nicht zu Einnahmeausfällen.

Das Betriebsstättenprinzip, wonach nur die durch eine Betriebsstätte erzielten Unternehmensgewinne im Quellenstaat besteuert werden dürfen, hat nicht nur eine Verteilungs-, sondern auch eine Vereinfachungsfunktion. Denn die exportorientierten OECD-Mitgliedstaaten haben sich darauf verständigt, die Betriebsstättenschwelle möglichst hoch anzusetzen. Erstens soll die Besteuerung der Unternehmenstätigkeit des ausländischen

³ Ein Beispiel soll den Mechanismus der Gegenberichtigung verdeutlichen: Die französische Muttergesellschaft F hat ihrer deutschen Tochtergesellschaft D eine überhöhte Lizenzgebühr in Höhe von 10 Mio. Euro für die Nutzung eines Patents berechnet. Die deutsche Finanzverwaltung erkennt nur 50 % der Zahlung als Betriebsausgabe an, d.h. der steuerpflichtige Gewinn von D erhöht sich um 5 Mio. Euro (Erstberichtigung). Da F in Frankreich bereits Lizenzeinnahmen in Höhe von 10 Mio. Euro versteuert hat, muss die französische Finanzverwaltung die bereits erhobene Steuer teilweise an F erstatten (Gegenberichtigung).

Unternehmens nur erfolgen, wenn eine intensive geschäftliche Bindung an den Quellenstaat besteht.⁴ Zweitens wäre die Besteuerung von „Hilfsbetriebsstätten“ durch den Quellenstaat fiskalisch unergiebig und sehr verwaltungsaufwendig. Daher entsteht ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats überhaupt erst, wenn eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, in der das ausländische Unternehmen „Kernfunktionen“ seiner Tätigkeit bzw. Wertschöpfung ausübt (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA). Dient die feste Geschäftseinrichtung dagegen nur der Ausübung vorbereitender oder unterstützender Tätigkeiten, wie z.B. dem Einkauf von Waren oder Lagerhaltung, muss die Besteuerung im Quellenstaat unterbleiben, auch wenn das ausländische Unternehmen dort eine dauerhafte Präsenz hat (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA). Ähnliches gilt für den Einsatz von ständigen Vertretern im Quellenstaat, die für das ausländische Unternehmen verkaufsfördernde Handlungen vornehmen. Ein Besteuerungsrecht entsteht nur, wenn das ausländische Unternehmen einen abhängigen Vertreter einschaltet, der nachhaltig tätig wird und Verträge im Namen des ausländischen Unternehmens abschließt (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA).

Überschreitet das ausländische Unternehmen die Betriebsstättenschwelle, weil es im Quellenstaat eine Geschäftseinrichtungs- bzw. Vertreterbetriebsstätte unterhält, darf der Quellenstaat den zurechenbaren Gewinn nicht nach eigenem Gutdünken ermitteln. Vielmehr muss er die OECD-Betriebsstättengrundsätze einhalten („Authorised OECD Approach“ gem. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA). Danach hängt die Höhe des Betriebsstättengewinns letztlich von den in der Betriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen ab. Dies verhindert einerseits, dass der Quellenstaat Direktgeschäfte des Stammhauses in den Betriebsstättengewinn einbeziehen kann, an deren Durchführung die Betriebsstätte nicht beteiligt ist (keine „Attraktivkraft“ der Betriebsstätte). Andererseits ergibt sich ein gewisser Gestaltungsspielraum, denn das ausländische Unternehmen kann bewusst unterhalb der Schwelle der Bevollmächtigung eines Abschlussvertreters bleiben („Kommissionärsmodell“) oder Unternehmensfunktionen auf mehrere feste Geschäftseinrichtungen und/oder Tochtergesellschaften verteilen („Fragmentierung“), um das Quellenbesteuerungsrecht zu unterlaufen.

Die künstliche Vermeidung des Vorliegens einer Betriebsstätte ist daher eine legitime Besorgnis der OECD-Mitgliedstaaten, was auch in Maßnahme 7 des BEPS-Projekts zum Ausdruck kommt. Dagegen dürfte es eigentlich nicht darum gehen, die Betriebsstättenschwelle im Rahmen des BEPS-Projekts weiter abzusenken. Denn das würde bei – unterstellt – symmetrischen Wirtschaftsbeziehungen zwischen den DBA-Vertragsstaaten nur den grenzüberschreitenden Handel behindern. Aus diesem Grund ist es aus deutscher Sicht

⁴ Görl, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2016, Art. 5 Rn. 2.

kein Unglück, dass das BEPS-Projekt im Rahmen der Maßnahme Nr. 1 auf die Einführung einer Quellenbesteuerung von „virtuellen Betriebsstätten“ der Digitalwirtschaft verzichtet hat.⁵

Die G20-Mitgliedstaaten haben auch ein legitimes Interesse daran, den Abkommensmissbrauch zu bekämpfen (Maßnahme 6 des BEPS-Projekts). Denn anderenfalls können sich Drittstaatsangehörige durch Errichtung einer Durchleitungsgesellschaft in einem der beiden DBA-Vertragsstaaten in das Abkommen „einkaufen“, ohne dass ihnen selbst die Abkommensberechtigung zusteht („Treaty Shopping“). Neben den Maßnahmen zum Schutz der Doppelbesteuerungsabkommen ebenfalls im Grundsatz gerechtfertigt erscheinen die Maßnahmen zur Überarbeitung der OECD-Leitlinien im Bereich der Verrechnungspreise (Maßnahmen Nr. 8 bis 10 des BEPS-Projekts) sowie die Einführung einer umfassenden Verrechnungspreisdokumentation (Maßnahme Nr. 13 des BEPS-Projekts).⁶ Hierdurch wird u.a. die konzerninterne Verlagerung von werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgütern erschwert, deren Entwicklungskosten die Bemessungsgrundlage des Ursprungslands verringert haben, weshalb dort auch die späteren Gewinne versteuert werden sollten (Schutz des eigenen Besteuerungssubstrats). Gleichzeitig wird ausgeschlossen, dass eine niedrig besteuerte Konzerngesellschaft ohne eigene FuE-Kapazitäten steuerliches (Mit-)Eigentum an Immaterialgüterrechten erwerben kann, indem sie die FuE-Aktivität einer anderen Konzerngesellschaft finanziert. Dies eliminiert die berüchtigte „Cash-Box-Gestaltung“ und stellt sicher, dass der Gewinn am Ort der Wertschöpfung besteuert werden kann.⁷

Problematisch ist dagegen die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Schuldzinsen (Maßnahme 4 des BEPS-Projekts). Schließlich haben die OECD-Mitgliedstaaten bewusst im Interesse des freien Kapitalverkehrs auf die Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zinseinkünften verzichtet (Art. 11 OECD-MA). Warum wird nunmehr u.a. von Deutschland eine Zinsschranke propagiert, die technisch zwar den Schuldner der Zinsen trifft, faktisch aber dieselbe Behinderungswirkung wie eine Quellensteuer entfaltet und deshalb eigentlich unerwünscht sein müsste? Die Antwort liegt in der Globalisierung und im internationalen Steuerwettbewerb, der es den internationalen Konzernen ermöglicht, die mobile Einkunftsquelle „Kapital“ auf eine ausländische Tochtergesellschaft zu übertragen, die sich in

⁵ *Fehling*, IStR 2014, 638, 642 f.; *Pinkernell*, Der Konzern 2015, 57, 64.

⁶ Das steuerliche Country-by-Country-Reporting (länderbezogene Aufschlüsselung von Indikatoren wirtschaftlicher Aktivität und Steuerzahlungen) ist allerdings nicht unumstritten. Es greift in die legitimen Geheimhaltungsinteressen der Unternehmen ein (*Seer*, IWB 2016, 6, 12 f) und eignet sich schon im Ansatz nicht für die Überprüfung von Verrechnungspreisen (*Pinkernell*, FR 2014, 964, 971).

⁷ Eine „Cash Box“ ist eine substanzschwache ausländische Konzerngesellschaft, die von ihrer Muttergesellschaft mit einem hohen Eigenkapital ausgestattet worden ist, um als Auftraggeberin eines FuE-Dienstvertrags oder Teilnehmerin eine FuE-Umlagevertrags agieren zu können.

einem Niedrigsteuerland niedergelassen hat. Dabei muss es sich übrigens gar nicht um eine klassische „Steeroase“ handeln, denn gerade auch OECD-Mitgliedstaaten locken Kapitalströme mit Hilfe von Vorzugsregimen und (absichtlichen) Besteuerungslücken an, um sich einen Wettbewerbsvorteil bei der Ansiedelung von Unternehmen zu verschaffen. Die Bekämpfung der damit verbundenen Minderbesteuerung durch den Quellenstaat ist allerdings fragwürdig, da dieser sich unilateral Besteuerungssubstrat „zurückholt“, das er mit Abschluss seiner DBA bereits hergegeben hatte. Bei genauerem Hinsehen handelt es sich daher gar nicht um den Versuch, die Gewinne internationaler Konzerne am Ort der Wertschöpfung bzw. wirtschaftlichen Aktivität zu besteuern (die Zinserträge stehen dem Kapitalgeber zu), sondern um eine Verteidigungsmaßnahme im internationalen Steuerwettbewerb. Dies lässt sich politisch mit der Erwägung begründen, dass mit der Nichtbesteuerung von Einkünften im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers die Geschäftsgrundlage für die DBA-Beschränkung des eigenen Besteuerungsrechts entfallen ist.⁸ Aus völkerrechtlicher Sicht gilt allerdings der Grundsatz „pacta sunt servanda“. Zudem ist die Zinsschranke möglicherweise verfassungswidrig, weil sie das objektive Nettoprinzip verletzt und zu einer Überbesteuerung führt.⁹

In dieselbe Kategorie wie die Zinsschranke fallen auch Maßnahmen gegen hybride Gestaltungen, die es dem Quellenstaat ermöglichen, den Betriebsausgabenabzug des inländischen Schuldners zu versagen, wenn die Zahlung beim ausländischen Empfänger keiner Besteuerung unterliegt (Maßnahme Nr. 2 des BEPS-Projekts). Es bleibt daher zu hoffen, dass der schädliche Steuerwettbewerb im Rahmen der Maßnahme Nr. 5 des BEPS-Projekts eingedämmt werden kann, wodurch sich die zweifelhaften Betriebsausgabenabzugsverbote der Maßnahmen Nr. 2 und 4 erledigen würden. Gelingt die (Wieder-)Herstellung eines einigermaßen vergleichbaren Steuerniveaus für grenzüberschreitende Geschäfte, entfällt auch die Begründung für eine Verschärfung der Hinzurechnungsbesteuerung (Maßnahme Nr. 3 des BEPS-Projekts). Denn dann fehlt es bereits am Anreiz, mobile Einkunftsquellen auf ausländische Konzerngesellschaften zu verlagern, und die Maßnahmen Nr. 8 bis 10 würden ohnehin die vorherige Aufdeckung stiller Reserven erzwingen.

Zusammenfassend lässt sich also festhalten, dass die OECD-Mitgliedstaaten ihre Quellenbesteuerungsrechte zunächst weitgehend aufgegeben hatten und nun im Rahmen des BEPS-Projekts

⁸ *Fehling/Schmid*, IStR 2015, 493, 497.

⁹ BFH-Beschl. v. 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, 301.

- (1) Maßnahmen zum Schutz ihrer (wenigen verbliebenen) DBA-Quellenbesteuerungsrechte ergreifen (Nr. 6 und 7 des BEPS-Aktionsplans),
- (2) gegen die Verlagerung von Gewinnen durch unangemessene Verrechnungspreisgestaltung vorgehen (Nr. 8 bis 10 und 13 des BEPS-Projekts) und
- (3) längst überfällige Maßnahmen zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs ergriffen haben (Nr. 2 bis 5 des BEPS-Projekts).

Die Legitimität des letzten Punkts (3) ist allerdings insoweit fragwürdig, als sich die Staaten nicht im direkten Austausch auf neue Spielregeln verständigen (Maßnahme Nr. 5), sondern sich durch Abzugsbeschränkungen unilateral Besteuerungsrechte „zurückholen“ und dabei die Steuerpflichtigen für die Ausnutzung ausländischer Vorzugsregime bestrafen. Letzteres steht dem ursprünglichen Ziel der Erleichterung des Handels entgegen und kann auch nicht durchgängig mit dem Argument der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung gerechtfertigt werden. Künftig droht sogar eine vermehrte Doppelbesteuerung, wenn nunmehr auch der Ansässigkeitsstaat die Einnahmen des Gläubigers voll besteuert, obwohl der Schuldner die Zahlung im Quellenstaat nicht als Betriebsausgabe abziehen darf.

2. Perspektive der Schwellen- und Entwicklungsländer

Viele Schwellen- und Entwicklungsländer gehören zu den kapitalimportierenden Ländern und befinden in einer anderen wirtschaftlichen Ausgangslage als die exportorientierten OECD-Mitgliedstaaten, weshalb sie auch eine andere Steuerpolitik verfolgen (müssen). Zwar sind diese Staaten ebenfalls auf den wirtschaftlichen Austausch mit entwickelten Staaten angewiesen, den sie in der Regel durch Abschluss von DBA und die Beseitigung von Doppelbesteuerung fördern wollen. Aufgrund des Entwicklungsrückstands ergeben sich im Verhältnis zu OECD-Mitgliedstaaten aber immer nur asymmetrische Wirtschaftsbeziehungen. Eine weitgehende Zurücknahme des Quellenbesteuerungsrechts nach dem Vorbild des OECD-MA würde dann per Saldo zu Lasten des Schwellen- oder Entwicklungslands wirken, wenn es DBA mit Industriestaaten abschließt. Insbesondere Entwicklungsländer sind daher bestrebt, ihre Quellenbesteuerungsrechte in einem möglichst großen Umfang zu bewahren, was im Hinblick auf die autonome Finanzierung ihrer Staatsausgaben auch sachgerecht und wünschenswert ist.¹⁰ Aus diesem Grund folgen sie bei der Aushandlung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht dem OECD-MA, sondern orientieren sich überwiegend am Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA), das der Quellenbesteuerung

¹⁰ *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 598.

erheblich größeren Raum lässt.¹¹ Während das OECD-MA in der Regel dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist, sieht das UN-MA ganz überwiegend konkurrierende Besteuerungsrechte des Quellen- und des Ansässigkeitsstaats vor, wobei dann der Ansässigkeitsstaat (also das Industrieland) die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung oder Freistellung beseitigt, was per Saldo einem Verzicht auf mögliche Steuereinnahmen gleichkommt. Daher kann der Abschluss eines DBA mit einem Schwellen- oder Entwicklungsland, das diesem umfangreiche Quellenbesteuerungsrechte zugesteht, sogar eine Maßnahme der Entwicklungshilfe seitens des Industriestaats darstellen. Dies gilt u.a. für die deutsche DBA-Politik, denn Deutschland verwendet in Ergänzung seiner DBA-Verhandlungsgrundlage spezielle Modifikationen für DBA mit Schwellen- und Entwicklungsländern.¹²

Das UN-MA weicht vom OECD-MA, dem Modell der Industriestaaten, in folgenden Punkten ab, die für die Besteuerung internationaler Konzerne von Bedeutung sind:

- (1) Zwar gilt für Unternehmensgewinne ebenfalls das Betriebsstättenprinzip, d.h. der Quellenstaat darf nur solche Unternehmensgewinne besteuern, die das ausländische Unternehmen durch eine im anderen Vertragsstaat belegene Betriebsstätte oder durch einen abhängigen Vertreter erzielt. Die Betriebsstättendefinition ist aber deutlich weiter gefasst. Eine Bau- bzw. Montagebetriebsstätte liegt bereits vor, wenn das Projekt mehr als sechs Monate dauert (Art. 5 Abs. 3 Buchst. a UN-MA; Art. 5 Abs. 3 OECD-MA: mehr als zwölf Monate). Außerdem darf der Quellenstaat Einkünfte im Zusammenhang mit der nachhaltigen Erbringung von Dienstleistungen (insbesondere Beratungsleistungen) besteuern, wenn sich das beratende Personal während eines Zwölf-Monats-Zeitraums mindestens 183 Tage im Quellenstaat aufhält; eine feste Geschäftseinrichtung ist nicht erforderlich („echte Dienstleistungsbetriebsstätte“ gem. Art. 5 Abs. 3 Buchst. b UN-MA; keine Entsprechung im OECD-MA). Ein besonderes Anliegen der Entwicklungsländer ist die Erfassung von Warenlagern und Lagerhaltern. Daher bildet ein Warenlager eine Betriebsstätte, wenn es nicht lediglich zur Aufbewahrung und Ausstellung, sondern auch zur Auslieferung von Waren verwendet wird („Auslieferungslager“). Und ein abhängiger Lagerhalter bzw. Kommissionär, der für das ausländische Unternehmen Warenbestände unterhält und Waren ausliefert, begründet eine Vertreterbetriebsstätte, auch wenn er keine Abschlussvollmacht hat (Art. 5 Abs. 5 Buchst. b UN-MA; keine Entsprechung im

¹¹ *Lehner*, in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2016, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 36.

¹² S. dazu *Valta*, ISR 2013, 186.

OECD-MA). Diese deutliche Absenkung der Betriebsschwelle hat zur Folge, dass die Entwicklungsländer auch Unternehmensgewinne aus solchen Tätigkeiten besteuern dürfen, die aus der Sicht der Industriestaaten lediglich Hilfs- oder Vorbereitungs-handlungen sind. Da der Ansässigkeitsstaat in diesem Fall zur Steueranrechnung oder Freistellung des Betriebsstättengewinns verpflichtet ist, verliert er Steueraufkommen an den Quellenstaat.

- (2) Zwei weitere Abweichungen betreffen die Betriebsstättengewinnermittlung. Nach Art. 7 Abs. 1 UN-MA entfaltet die Betriebsstätte eine eingeschränkte Attraktivkraft für Direktgeschäfte des Stammhauses mit solchen Waren, die ihrer Art nach auch durch die Betriebsstätte vertrieben werden. Zudem ist anstelle des Authorised OECD Approach (AOA), der die Betriebsstätte für Zwecke der Gewinnaufteilung wie ein selbständiges Unternehmen behandelt und die Festlegung von Verrechnungspreisen für fiktive Geschäftsbeziehungen erfordert, eine vereinfachte Betriebsstätten-gewinnermittlung vorgesehen (Art. 7 Abs. 3 UN-MA). Dabei darf der Gewinn der Betriebsstätte insbesondere nicht durch fiktive Betriebsausgaben für Lizenzgebühren und Beratungsleistungen gemindert werden, da anderenfalls eine Gewinnverlagerung in das ausländische Stammhaus möglich wäre und das Quellenbesteuerungsrecht für diese Einkünfte unterlaufen werden könnte.¹³
- (3) Entwicklungs- und Schwellenländer können auf die Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren nicht verzichten, da anderenfalls aufgrund der asymmetrischen Kapital- und Dienstleistungsströme erhebliches Steueraufkommen an die Industriestaaten verloren gehen würde. Das UN-MA sieht daher nicht nur ein (begrenzt)es Quellenbesteuerungsrecht für Zinsen und Lizenzgebühren vor (Art. 11 Abs. 2 und 12 Abs. 2 UN-MA), sondern erweitert auch die Lizenzgebührendefinition um Zahlungen für die Nutzungsüberlassung von Ausrüstungsgegenständen und bestimmter Informationen (Art. 12 Abs. 3 UN-MA). Im Ergebnis werden Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung von Kapital, Immaterialgüterrechten, Know-how und Ausrüstungsgegenständen umfassend an der Quelle besteuert. Diese umfassende Quellenbesteuerung ist völkerrechtlich zulässig, weil in Gestalt des inländischen Vergütungsschuldners ein hinreichender Bezug zum eigenen Staatsgebiet besteht. Da die Steuer aber auf den Bruttobetrag der Vergütung erhoben wird, kommt es leicht zu

¹³ Dies ist einer der Hauptgründe, warum sich Schwellen- und Entwicklungsländer geweigert haben, den AOA zu übernehmen (*Girlich/Müller*, ISR 2015, 169, 170).

einer prohibitiven Steuerbelastung.¹⁴ Bei Lizenzgebühren entsteht außerdem das Problem, dass das Steueraufkommen des Ansässigkeitsstaats des Vergütungsgläubigers durch den Betriebsausgabenabzug für die FuE-Aufwendungen verringert worden ist, weshalb diesem auch die ungeschmälerzte Besteuerung der Lizenz-einnahmen zustehen sollte.

- (4) Ein weiterer Unterschied zum OECD-MA ergibt sich bei der Behandlung von Einkünften im Zusammenhang mit einer Tochtergesellschaft im Quellenstaat. Hier unterliegen nicht nur die Gewinnausschüttungen an die ausländische Muttergesellschaft einer Quellensteuer (Art. 10 Abs. 2 UN-MA), sondern der Quellenstaat hat auch ein Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft (Art. 13 Abs. 5 UN-MA).
- (5) Schwellen- und Entwicklungsländer stehen der automatischen Gegenberichtigung bei Verrechnungspreiskorrekturen eher reserviert gegenüber. Eine Staaten behalten sich vor, überhaupt keine Gegenberichtigung vorzunehmen (vgl. Art. 9 DBA-Indien). Andere lehnen die Gegenberichtigung entsprechend Art. 9 Abs. 3 UN-MA ab, wenn eines der beiden Unternehmen bereits rechtskräftig wegen einer Steuerverkürzung sanktioniert worden ist.

Der Vergleich der unterschiedlichen Politikansätze von Industriestaaten bzw. Schwellen- und Entwicklungsländern legt nahe, dass Schwellen- und Entwicklungsländer tendenziell stärker von BEPS betroffen sind als die entwickelten Länder: Denn während die Industriestaaten primär ihre wenigen verbliebenen Quellenbesteuerungsrechte verteidigen wollen, ohne eine grundlegende Neuverteilungsdiskussion zu eröffnen, sind die Schwellen- und Entwicklungsländer darauf angewiesen, ihre umfassenden Quellenbesteuerungsrechte zu erhalten. Schädlich ist aus ihrer Sicht nicht erst die internationale Keinmalbesteuerung, sondern bereits die Aushöhlung ihres Quellenbesteuerungsrechts, selbst wenn im anderen Vertragsstaat eine ordnungsgemäße Besteuerung der Einkünfte erfolgt. Daraus folgt zugleich, dass Entwicklungsländer tendenziell weniger Interesse an Maßnahmen haben, welche die lückenlose Besteuerung im Ansässigkeitsstaat eines Unternehmens bezwecken. Bemerkenswerterweise liegt die Effektivität des Quellenbesteuerungsrechts der Entwicklungsländer auch im Interesse solcher Industriestaaten, die mittels ihrer DBA einen

¹⁴ Besonders deutlich wird dies am Beispiel einer ausländischen Bank, die ein Darlehen an ein Unternehmen in einem Entwicklungsland vergibt und dieses durch Kreditaufnahme refinanziert. Der Bank bleibt von vornherein nur eine geringe Zinsmarge als Gewinn, die dann durch die Bruttobesteuerung komplett aufgezehrt wird.

Entwicklungsbeitrag leisten wollen, indem sie – abweichend von ihrer sonstigen Abkommenspraxis – dem jeweiligen Vertragspartner weitreichende Zugeständnisse bei der Quellenbesteuerung machen. Demnach würden insbesondere die Modifikationen der deutschen Verhandlungsgrundlage wirkungslos bleiben, wenn deutsche Konzerne dem anderen Vertragsstaat durch rechtmäßige Steuergestaltung und Ausnutzung von Schlupflöchern Steuersubstrat entziehen könnten. Der folgende Abschnitt geht näher auf dieses Problem ein.

IV. Auswirkungen von BEPS auf die Entwicklungsländer

1. Steuergestaltung durch inländische Unternehmen

In der Praxis haben die Entwicklungsländer große Schwierigkeiten ihre Quellenbesteuerungsrechte auszuüben, auch wenn es ihnen im Rahmen der DBA-Verhandlungen mit einem Industriestaat gelungen ist, ihre Steuerhoheit weitgehend zu behaupten. Das liegt nicht nur an der unvollständigen nationalen Gesetzgebung und der unzureichenden Ausbildung der Finanzbeamten, sondern auch an den Gestaltungsmöglichkeiten, die den internationalen Konzernen zur Verfügung stehen.¹⁵ Dabei geht es allerdings in vielen Fällen gar nicht darum, eine internationale Keimmalbesteuerung der in den Entwicklungsländern erzielten Auslandsgewinne zu erreichen. Gerade inländische Unternehmen haben aufgrund der zahlreichen Abwehrvorschriften des deutschen Steuerrechts praktisch keine Möglichkeiten, „weiße Einkünfte“ zu generieren, die nirgendwo besteuert werden,¹⁶ was sich auch in den Konzernsteuerquoten widerspiegelt.¹⁷ Das Ziel der Steuergestaltung besteht vielmehr darin, das Risiko einer Doppelbesteuerung zu vermeiden, das durch Rechtsunsicherheit im Quellenstaat oder Defizite bei der Beseitigung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat

¹⁵ OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 7 ff.; <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

¹⁶ Das deutsche Steuerrecht enthält bereits etliche Vorschriften, die den BEPS-Maßnahmen entsprechen und zum Teil sogar darüber hinausgehen. Zu nennen sind hier das Korrespondenzprinzip für Gewinnausschüttungen (§ 8b Abs. 1 KStG), die Zinsschranke (§§ 4h EStG, 8a KStG), die Abwehr des Abkommensmissbrauchs durch § 50d Abs. 3 EStG, umfassende Vorschriften zur Entstrickung bei Umstrukturierungen der Wertschöpfungskette (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG), zur Dokumentation und Korrektur von Verrechnungspreisen (§§ 1 AStG, 90 Abs. 3 AO), die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 bis 14 AStG sowie die Aufhebung der DBA-Freistellung durch Rückfall- und Umschaltklauseln. Zudem existiert mit § 42 AO im nationalen Recht eine „General Anti Avoidance Rule“ (GAAR), und Deutschland hat auf den zunehmenden Steuerwettbewerb auch nicht mit der Einführung einer Patentbox reagiert. Anders verhält es sich dagegen mit dem Außensteuerrecht der USA, das bewusst lückenhaft ausgestaltet ist und den heimischen Konzernen einen internationalen Wettbewerbsvorteil verschaffen soll. S. dazu die Fallstudien von *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (204), 117 ff.

¹⁷ *Watrin/Thomsen/Weiß*, IStR 2016, 397, 399.

verursacht wird. Der deutsche Fiskus wird dann sogar zum stillen Nutznießer der internationalen Steuergestaltung, wie die folgenden Beispiele zeigen:

- (1) Das inländische Unternehmen D stellt hochwertige Fräsmaschinen her. Es erwägt, im Schwellenland C eine Verkaufsniederlassung zu errichten. Nach Auskunft des dortigen Beraters wendet die örtliche Finanzverwaltung eigene Grundsätze für die Betriebsstättengewinnermittlung an, die von den im DBA festgelegten Aufteilungsgrundsätzen abweichen und zu einem unangemessen hohen Gewinn der Betriebsstätte führen. Die Finanzverwaltung von Land C begründet die Abweichung damit, dass das Land C den ausländischen Unternehmen einen besonders lukrativen Markt zur Verfügung stelle, was sich im Gewinn der Betriebsstätte widerspiegeln müsse. D befürchtet zu Recht, dass die deutsche Finanzverwaltung einen großen Teil des Gewinns dem inländischen Stammhaus zuordnen würde, weshalb die konkrete Gefahr einer Doppelbesteuerung entsteht. Das Unternehmen entscheidet sich daher gegen die Errichtung der Niederlassung und gründet stattdessen auf Anraten des örtlichen Beraters in Land C zwei Tochtergesellschaften C1 und C2. C1 stellt den Kontakt zu den potenziellen Kunden her, überlässt den Vertragsabschluss aber der Muttergesellschaft D, um die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte zu vermeiden. C2 erbringt Unterstützungsleistungen an D, die den Import und die Auslieferung der Fräsmaschinen betreffen. Nach Auskunft des örtlichen Beraters muss D an C1 und C2 nur jeweils eine angemessene Dienstleistungsvergütung zahlen, die deutlich unter dem anderenfalls zu versteuernden Betriebsstättengewinn liegt. Die Gestaltung dient der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte und verwendet das Gestaltungsmittel der „Fragmentierung“ einer einheitlichen Geschäftstätigkeit, die auf zwei lokale Tochtergesellschaften ausgelagert wird. Dem Land C entgeht Steueraufkommen, das ihm nach eigener Einschätzung zusteht. D versteuert den Großteil des Gewinns aus dem Auslandsgeschäft in Deutschland, weil es sich um Direktgeschäfte handelt, für die Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat.
- (2) Das inländische Unternehmen D stellt Unternehmenskunden flexiblen Online-Speicherplatz über das Internet zur Verfügung (Cloud-Computing bzw. Infrastructure-as-a-Service). Es beabsichtigt, seine Leistungen auch an Kunden in Land B zu erbringen. Jedoch erhebt Land B eine Quellensteuer in Höhe von 25 % auf Vergütungen für Cloud-Leistungen, die es nach nationalem Recht als Lizenzgebühren für die Erbringung technischer Dienstleistungen einordnet. Zwischen Deutschland und Land B besteht kein DBA, weshalb es bei direkter Leistungserbringung durch D zu einer

prohibitiven Doppelbesteuerung der Einkünfte kommen würde, die den Markteintritt verhindert.¹⁸ D hat aber eine Tochtergesellschaft in Land S, die Dienstleistungen an dort ansässige Kunden erbringt. Das zwischen Land B und Land S abgeschlossene DBA sieht einen stark ermäßigten Quellensteuersatz von 5 % für Lizenzgebühren vor, und Land S erhebt auf die Zahlungen der Tochtergesellschaft an D überhaupt keine Quellensteuer. Der örtliche Berater in Land B rät D, die Tochtergesellschaft in einen Eigenhändler bzw. „Reseller“ umzustrukturieren, der die Cloud-Leistungen bei D einkauft und dann im eigenen Namen und für eigene Rechnung an Kunden in Land B weitervertriebt. Im Ergebnis soll sich D durch Zwischenschaltung der Tochtergesellschaft in Land S in das günstige DBA zwischen Land S und Land B „einkaufen“ (Treaty Shopping). Nutznießer wäre wieder der deutsche Fiskus, denn der Großteil des Gewinns fällt bei D an und unterliegt im Inland der Körperschaft- und Gewerbesteuer.¹⁹

Die Steuergestaltung deutscher Unternehmen bezieht sich in der Regel auf Sondersituationen, in denen eine Doppelbesteuerung droht. Dagegen spielen die BEPS-typischen Gestaltungen des „Earnings Stripping“ („Gewinnabsaugung“) mittels Schuldzinsen und Lizenzgebühren sowie der „Gewinnverlagerung“ durch Verrechnungspreisgestaltung eine untergeordnete Rolle, weil das inländische Belastungsniveau ca. 30 % beträgt, was eine systematische Gewinnverlagerung nach Deutschland nur dann attraktiv erscheinen lässt, wenn das Steuerniveau des jeweiligen Schwellen- oder Entwicklungslands deutlich höher ist (was nur selten vorkommt). Internationale Untersuchungen zeigen allerdings, dass sich BEPS-Verhaltensweisen lohnen können, wenn es dem Konzern möglich ist, den Gewinn in ein niedrig besteuertes Drittland umzuleiten, ohne dass eine laufende Besteuerung im Ansässigkeitsstaat im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft erfolgt. Dies gilt insbesondere für amerikanische Konzerne, die nach Schätzungen ca. 2 Billionen Dollar an unbesteuerten Gewinnen in ausländischen Gesellschaften angesammelt haben, ohne dass die amerikanische Hinzurechnungsbesteuerung eingreifen kann. Es handelt sich dann um „stateless income“, das nirgendwo besteuert wird.²⁰

¹⁸ Es handelt sich bei den Vergütungen nicht um ausländische Einkünfte i.S.d. 34d EStG, weshalb die unilaterale Anrechnung auf die inländische Körperschaftsteuer gem. §§ 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG, 34c Abs. 1 EStG nicht in Betracht kommt. D bliebe nur der Abzug der ausländischen Quellensteuer von der Bemessungsgrundlage (§ 34c Abs. 3 EStG), was aber nur einen geringen Entlastungseffekt hätte.

¹⁹ D müsste allerdings vorab prüfen, ob eine Funktionsverlagerung in Bezug auf den Vertrieb vorliegt, die zur Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven führen würde.

²⁰ *Kleinbard*, Stateless Income's Challenge to Tax Policy, TNI 2012 (Vol. 68), 499.

2. Typische BEPS-Situationen bei Entwicklungsländern

Der Internationale Währungsfonds (IWF) hat sich in verschiedenen Arbeitspapieren mit den Ursachen und Auswirkungen von BEPS in Bezug auf Entwicklungsländer befasst. Die Studie „Spillovers in International Corporate Taxation“ kommt zu dem Ergebnis, dass das Körperschaftsteueraufkommen von Entwicklungsländern stark durch externe Effekte ausländischer Körperschaftsteuersysteme und Steuervergünstigungen beeinträchtigt wird.²¹ Die Verfasser haben typische internationale Gestaltungsmittel zusammengestellt, die ohne das ausländische Steuerrecht nicht realisierbar wären („Tools of the Trade“),²² und nennen vier Problembereiche, die dabei von besonderer Bedeutung sind:

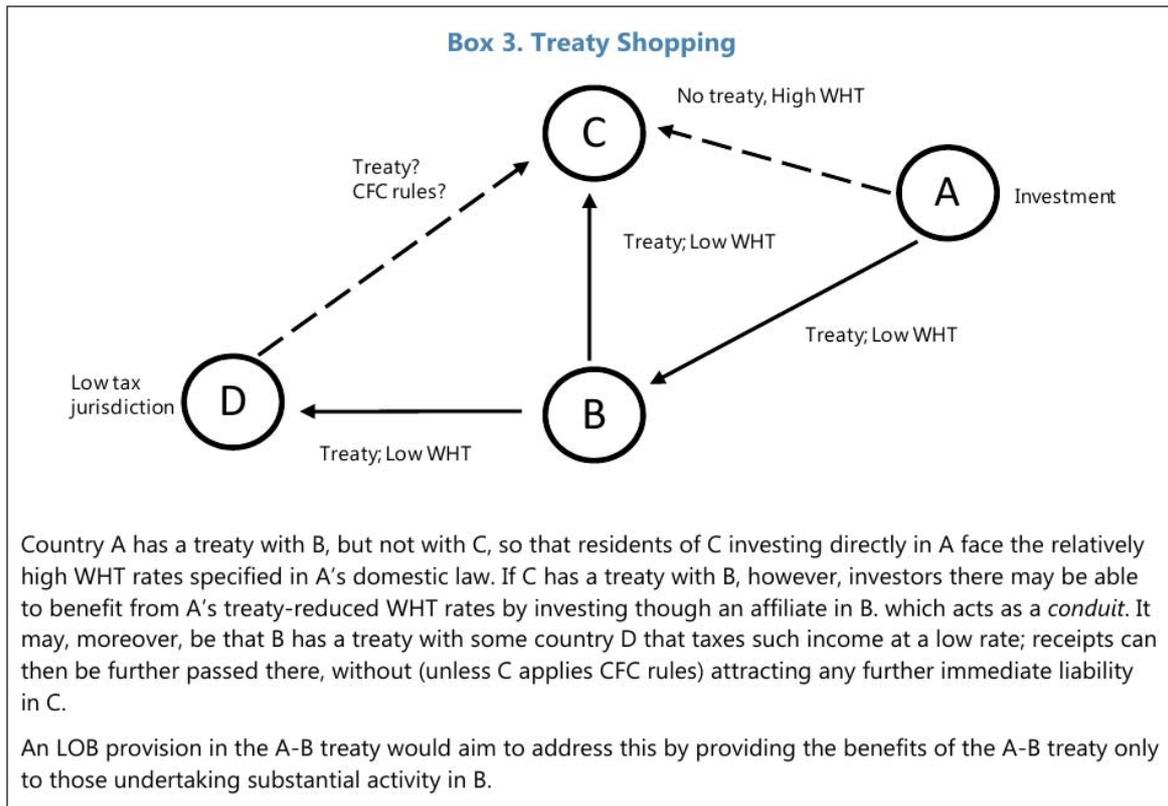
Treaty Shopping

Treaty Shopping und der Einsatz von Durchleitungsgesellschaften (Conduits) ermöglichen es einem internationalen Konzern, der in Land C ansässig ist, den Quellensteuerabzug im Entwicklungsland A zu unterlaufen, wenn zwischen Land A und Land B ein DBA besteht, das einen geringeren Steuersatz vorsieht.²³

²¹ IMF Policy Paper Spillovers in International Corporate Taxation, Mai 2014, <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>.

²² Policy Paper, S. 11. Es handelt sich u.a. um missbräuchliche Verrechnungspreisgestaltung, Gewinnabsaugung durch Konzerndarlehen, Lohnfertigung, Steuerarbitrage und Ausnutzung von Qualifikationskonflikten (z.B. mit Hilfe der US-amerikanischen „Check-the-Box-Regulations“), Abkommensmissbrauch („Treaty Shopping“), Mediatisierung der Anteilseignerstellung durch Einschaltung einer Zwischenholding in einem Niedrigsteuerland, die Möglichkeit der Erlangung eines Besteuerungsaufschubs („Deferral“) nach US-amerikanischem Steuerrecht, grenzüberschreitende Ausgründungen („Corporate Inversions“)

²³ Policy Paper, S. 28.

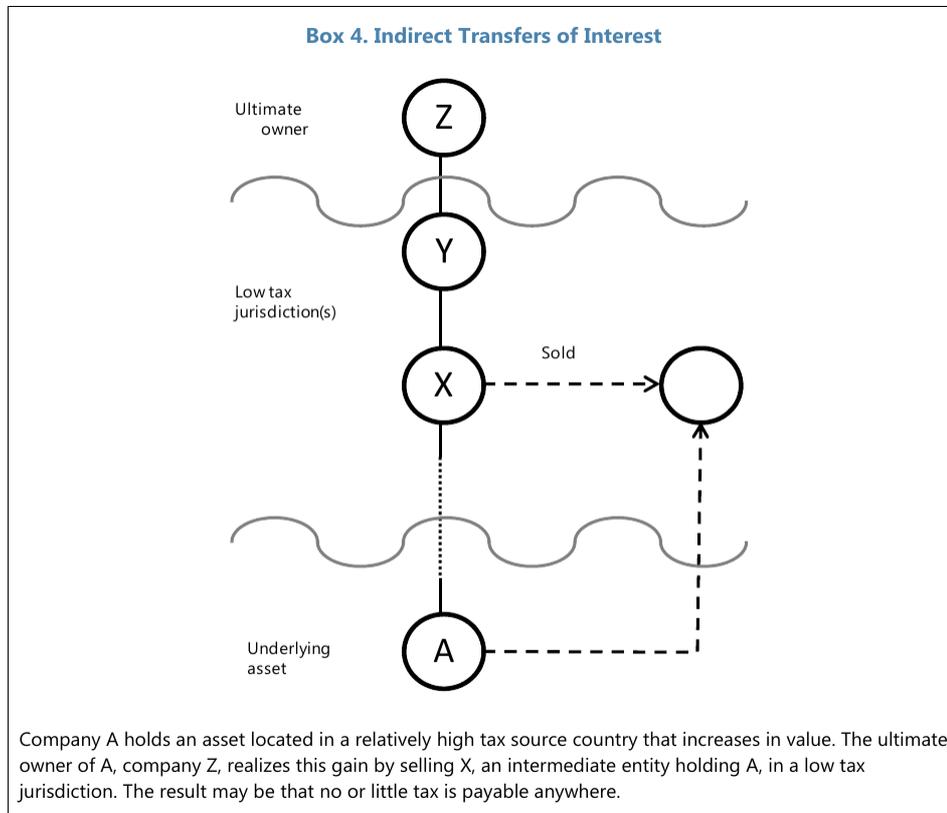


Typische Drittstaaten, die sich als Standort für eine Durchleitungsgesellschaft anbieten, sind u.a. Hongkong und Mauritius (in Bezug auf Direktinvestitionen in China bzw. Indien).

Ausschaltung der Veräußerungsgewinnbesteuerung

Viele Schwellen- und Entwicklungsländer besteuern den Veräußerungsgewinn, den eine ausländische Muttergesellschaft beim Verkauf einer Tochtergesellschaft erzielt, die in ihrem Hoheitsgebiet ansässig ist. Da das Besteuerungsrecht in der Regel auch auf DBA-Ebene erhalten bleibt (vgl. Art. 13 Abs. 4 DBA-Indien), wäre der Anteilsverkauf an sich mit Steuern belastet. Hat die ausländische Muttergesellschaft Z aber zwei ausländische Zwischenholdings Y und X in die Beteiligungskette eingeschaltet, die in Steueroasen ansässig sind, besteht nur eine mittelbare Beteiligung an der Tochtergesellschaft A. Die obere Zwischenholding Y kann dann ihre Beteiligung an der nachgeschalteten Zwischenholding X und damit auch die mittelbare Beteiligung an A an einen Dritten verkaufen, ohne dass das Entwicklungsland Anspruch auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns hat, weil sich die Veräußerung

zivilrechtlich nur auf Anteile an einer Gesellschaft bezieht, die außerhalb des Hoheitsgebiets des Entwicklungslands ansässig ist.²⁴



Konzerndarlehen

Das Policy Paper vom Mai 2014 nennt als drittes Beispiel die konzerninterne Vergabe von Darlehen. Die Gesellschafterfremdfinanzierung erlaubt es der Muttergesellschaft mittels Schuldzinsen, die bei der Tochtergesellschaft als Betriebsausgaben die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage mindern, Teile des Gewinns der Tochtergesellschaft in ein anderes Land „abzusaugen“. Dieses Gestaltungsmittel ist aber nur erfolgreich, wenn in dem anderen Staat keine Besteuerung erfolgt, und das Entwicklungsland keine oder nur eine niedrige Quellensteuer auf Zinsen erhebt.²⁵

²⁴ Policy Paper, S. 29. Eine vergleichbare Gestaltung war Gegenstand einer jahrelangen Auseinandersetzung zwischen dem Vodafone-Konzern und der indischen Finanzverwaltung. Dabei ist allerdings anzumerken, dass die Besteuerung mittelbarer Veräußerungsvorgänge, die im Ausland stattfinden, völkerrechtlich nicht unproblematisch ist.

²⁵ Policy Paper, S. 30.

Verrechnungspreisgestaltung

Das vierte Beispiel betrifft die Verrechnungspreisgestaltung. Schwellen- und Entwicklungsländer haben mitunter große Schwierigkeiten, die Verrechnungspreise eines grenzüberschreitenden Konzerns zu überprüfen, weil die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes umfassende Informationen über die Struktur der Geschäftsbeziehung und tatsächliche Fremdvergleichspreise erfordert. In vielen Fällen muss sogar ein hypothetischer Fremdvergleich durchgeführt werden, der mit komplizierten Berechnungen verbunden ist.²⁶

Steuerliche Optimierung der globalen Wertschöpfungskette

Ein zweiteiliger Bericht der OECD, der im Auftrag der G20 erstellt worden ist, bestätigt diese Ergebnisse und weist zudem darauf hin, dass die steuerliche Optimierung der globalen Wertschöpfungsketten internationaler Konzerne den Entwicklungsländern besondere Schwierigkeiten bereitet.²⁷ Das sog. Supply Chain Restructuring ist dadurch gekennzeichnet, dass der Konzern bedeutende immaterielle Wirtschaftsgüter auf einen Strategieträger bzw. „Entrepreneur“ überträgt, der in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, während andere Konzerngesellschaften, die bisher als Eigenhändler (fully fledged distributor) bzw. Produktionsunternehmen tätig waren, nunmehr zu Low Risk Distributors und Lohnfertigern abgeschmolzen werden. Da die umstrukturierten Vertriebs- und Produktionsgesellschaften weder über werthaltige immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen noch eigene Risiken tragen, steht ihnen nach Verrechnungspreisgrundsätzen nur eine Routinevergütung zu, die meistens nach der Kostenaufschlagmethode berechnet wird. Dagegen steht dem Strategieträger der Residualgewinn zu, der im Ergebnis aber nicht oder nur gering besteuert wird.

Schädlicher Steuerwettbewerb mit Steuervergünstigungen

Der o.g. OECD-Bericht macht auch deutlich, dass die Entwicklungsländer untereinander einen potenziell schädlichen Steuerwettbewerb mit der Gewährung von Steuervergünstigungen führen, die auf die Anlockung von ausländischen Investoren abzielen.²⁸

²⁶ Policy Paper, S. 31 ff.

²⁷ OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 20 f.; <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

²⁸ OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 18 f.; <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

Daraus ergibt sich nicht nur ein Unterbietungswettbewerb („Race to the Bottom“), bei dem alle Teilnehmer verlieren. Die einzelnen Maßnahmen sind zudem oft ineffizient und führen nur zur Verschwendung öffentlicher Finanzmittel.²⁹

Der IWF hat eine inoffizielle Umfrage unter Schwellen- und Entwicklungsländern durchgeführt, die die Relevanz dieser Problembereiche bestätigt. Danach halten die befragten Länder die Maßnahmen 4 (Finanzierungsaufwendungen), 6 (Abkommensmissbrauch) und 8 bis 10 (Verrechnungspreise) des BEPS-Projekts für besonders relevant.³⁰ Erhebliche Bedeutung wird auch den Maßnahmen 11 (Datenerhebung bezüglich BEPS) und 12 (Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle) beigemessen. Ähnliche Ergebnisse finden sich im OECD-Bericht an die G20, der folgende Übersicht zur Relevanz der 15 Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans vom 13.7.2013 enthält (gekürzte Fassung):³¹

| | Action | Relevance |
|-----------|--|------------------|
| Action 1 | Address the tax challenges of the digital economy | Medium |
| Action 2 | Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements | Low |
| Action 3 | Strengthen controlled foreign companies (CFC) rules | Low |
| Action 4 | Limit base erosion via interest deductions and other financial payments | High |
| Action 5 | Counter harmful tax practices more effectively | Medium |
| Action 6 | Prevent treaty abuse | High |
| Action 7 | Prevent the artificial avoidance of PE status | High |
| Action 8 | Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – Intangibles | Medium |
| Action 9 | Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – Risks and capital | Medium |
| Action 10 | Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – Other high-risk transactions | High |
| Action 11 | Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it | High |
| Action 12 | Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements | Medium |
| Action 13 | Re-examine transfer pricing documentation | High |
| Action 14 | Make dispute resolution mechanisms more effective | Medium |
| Action 15 | Develop a multilateral instrument | Low |

²⁹ OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 26; <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

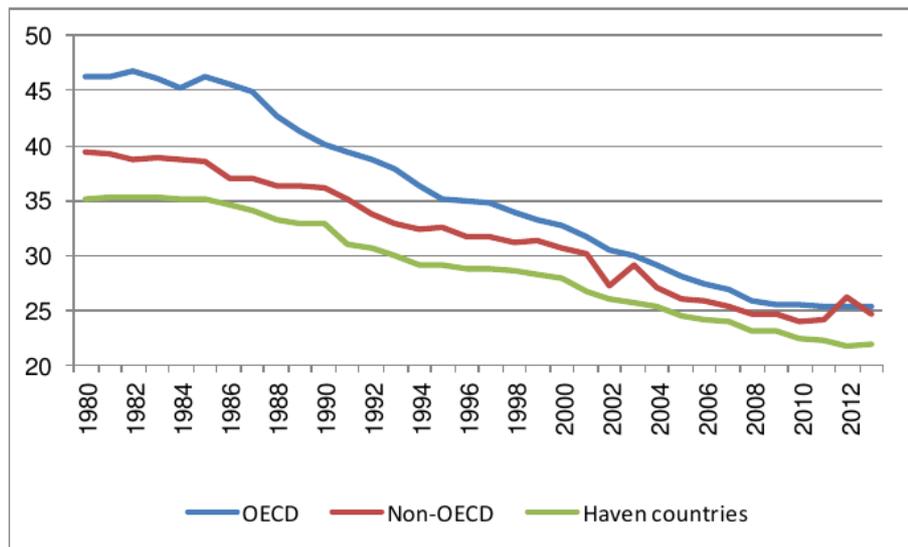
³⁰ Präsentation von *Kiyoshi Nakayama*, Dialogue with Developing Countries on International Taxation, Sixth IMF-Japan High-Level Tax Conference For Asian Countries in Tokyo, April 9, 2015, <http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2015/asiatax/pdf/nakayama3.pdf>.

³¹ OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 32 (Annex A); <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

3. Quantifizierung der Auswirkungen von BEPS

Das neuere IWF-Arbeitspapier „Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries“ versucht sogar, die quantitativen Auswirkungen des BEPS-Phänomens in Bezug auf Entwicklungsländer aufzuklären.³² Nach Ansicht der Verfasser sind die Entwicklungsländer in erheblichem Ausmaß von Steuergestaltungen betroffen, die der Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen und der Gewinnverlagerung dienen.³³ Durch die Absenkung der Steuersätze in den Niedrigsteuerländern, der die Industrieländer im Rahmen des internationalen Steuerwettbewerbs teilweise gefolgt sind, haben sich die Körperschaftsteuersätze weltweit verringert.³⁴

Figure 2. Corporate Income Tax Rates, 1980–2013



Die Existenz von Niedrigsteuerländern und die Schwachstellen der Steuersysteme der Industrieländer schaffen einen Anreiz zur Gewinnverlagerung. Die Verfasser des IWF-Arbeitspapiers schätzen den Aufkommensverlust bei der Körperschaftsteuer, der durch Umleitung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer verursacht wird, auf mehr als 1 % des Bruttoinlandsprodukts der Entwicklungsländer. Der negative Effekt auf die Staatseinnahmen wird dadurch verstärkt, dass Entwicklungsländer oftmals keine Mehrwertsteuer erheben und

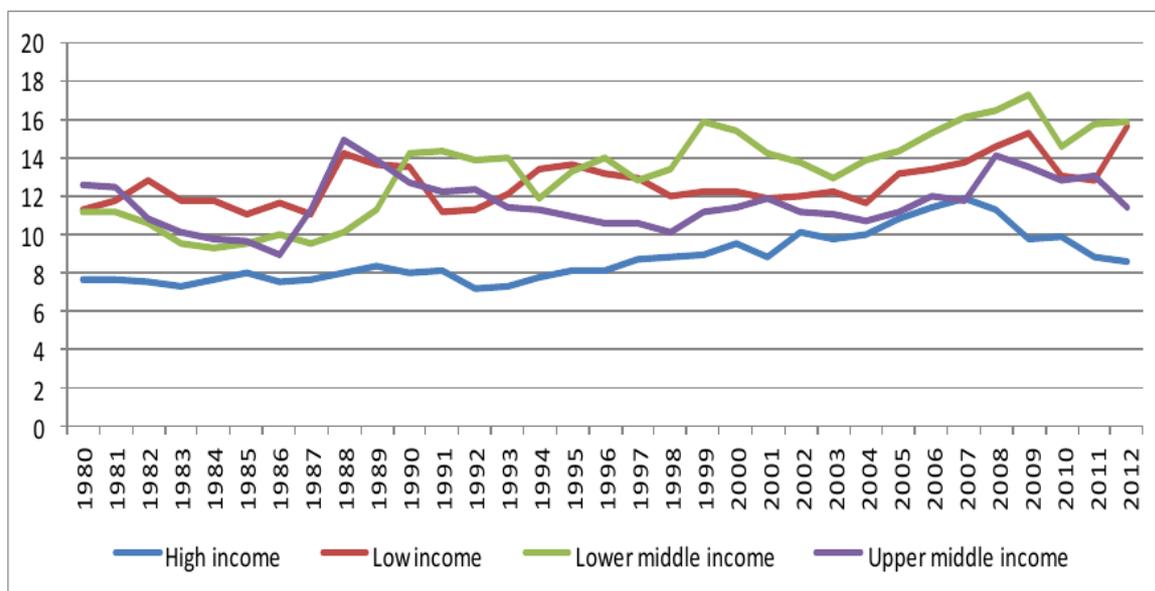
³² WP/15/118, Mai 2015, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>.

³³ WP/15/118, Mai 2015, 23.

³⁴ WP/15/118, Mai 2015, 14.

deshalb einen relativ großen Anteil ihrer Staatseinnahmen mit der Körperschaftsteuer erzielen (müssen).³⁵

Figure 1. Revenue from the Corporate Income Tax, in Percent of Total Revenue



Source: IMF Staff estimates; data from IMF's Fiscal Affairs Department database.

Note: Total tax revenue including grants and excluding social contributions; resource-rich countries excluded.

V. Mögliche Auswirkungen des BEPS-Projekts auf die Entwicklungsländer

Das BEPS-Projekt verfolgt das übergeordnete Ziel, die Unternehmensgewinne (wieder) dort zu besteuern, wo die Wertschöpfung bzw. wirtschaftliche Aktivität stattfindet.³⁶ Die Bestimmung des Orts der Wertschöpfung wiederum knüpft an das Vorhandensein wirtschaftlicher Substanz des Unternehmens an. Dies kommt insbesondere in Maßnahme Nr. 5 zum Ausdruck, die sich mit der Zulässigkeit von Patentboxen befasst. Danach muss eine steuerliche Begünstigung von Einkünften aus immateriellen Wirtschaftsgütern proportional zu den eigenen FuE-Aufwendungen des Unternehmens sein, das die Patentbox in Anspruch nimmt („Modified Nexus Approach“); das Outsourcing von FuE-Aktivitäten an verbundene Unternehmen bzw. der Erwerb bereits bestehender Patente sind dagegen nicht begünstigungsfähig. Dadurch wird der steuerliche Vorteil (z.B. ermäßigte Besteuerung der

³⁵ WP/15/118, Mai 2015, 5.

³⁶ OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, 5: „The implementation of the BEPS package will better align the location of taxable profits with the location of economic activities and value creation, and improve the information available to tax authorities to apply their tax laws effectively.“

Einkünfte) auf die Konzerngesellschaft beschränkt, die das Patent mit eigenem Personal entwickelt hat und dann selbst verwertet. Auch die Maßnahmen Nr. 8 bis 10 stellen mittelbar auf den eigenen Personaleinsatz des Unternehmens ab, denn die Frage, welchem Konzernunternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter bzw. unternehmerische Risiken zuzurechnen sind, entscheidet sich danach, welches Konzernunternehmen die wesentlichen Personalfunktionen bezüglich FuE bzw. Risikosteuerung ausübt.

Die Anknüpfung an die wirtschaftliche Substanz bewirkt zweierlei: Erstens wird die Steuergestaltung mit substanzschwachen Auslandsgesellschaften, die künstlich in die Wertschöpfungskette zwischen dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft (Industriestaat) und dem Quellenstaat (Entwicklungsland) eingefügt werden, deutlich erschwert. Diesen Gesellschaften kann nach den verschärften OECD-Verrechnungspreisleitlinien nur noch ein minimaler Gewinn zugeordnet werden, was die Gewinnverlagerung weniger attraktiv macht. Zweitens entstehen die Gewinne nunmehr beim eigentlichen Strategieträger, der für gewöhnlich in einem Industriestaat ansässig ist und dort nicht nur die Patente entwickelt, sondern auch die geschäftlichen Entscheidungen trifft. Daher müsste das Steueraufkommen der Industriestaaten steigen, wenn sie nicht durch den anhaltenden Steuerwettbewerb animiert werden, weitere Patentboxen einzuführen. Aus der Sicht der Schwellen- und Entwicklungsländer, die als Absatzmarkt am Ende der globalen Wertschöpfungskette stehen, dürfte sich dagegen nicht viel ändern, denn das bloße Zurverfügungstellen eines Absatzmarkts ist kein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung nach der Wertschöpfung.³⁷ Befindet sich das Entwicklungs- oder Schwellenland als Rohstofflieferant am Beginn der Wertschöpfungskette, dürfte das Ergebnis ähnlich sein. Denn der Abbau von Rohstoffen ist zwar kostenaufwendig, doch entsteht im Quellenstaat kein großer Gewinn, wenn die örtliche Gesellschaft als Routineunternehmen einzuordnen ist und Fördertechnologie sowie Kapital von anderen Konzerngesellschaften bezieht, die in Industriestaaten ansässig sind.

Dieses Ergebnis mag überraschen, ist aber dem Umstand geschuldet, dass sich die steuerlichen Kriterien „wirtschaftliche Substanz“ und „Wertschöpfungsbeitrag“ immer nur auf die eigenen (Personal-)Ressourcen des Konzerns beziehen. Das Vorhandensein externer Vorteile wird für die steuerliche Anknüpfung ausgeblendet, weshalb ein Staat, der einen besonders lukrativen Absatzmarkt oder kostengünstige Arbeitskräfte bietet, allein deshalb

³⁷ Beispiel: Der internationale Konzern K unterhält im Ansässigkeitsstaat A der Muttergesellschaft eine FuE-Abteilung, die Patente für einen neuen Elektromotor entwickelt hat. Eine andere Konzerngesellschaft stellt im Industriestaat B auf der Grundlage der Patente Elektromotoren her, die dann im Wege des Direktgeschäfts im Entwicklungsland C verkauft werden. Ein Besteuerungsrecht haben nur das Land B (Wertschöpfung durch Produktion der Motoren) und der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft, welche die Patente entwickelt hat eine angemessene Lizenzgebühr erhält.

noch keinen Anteil am Konzerngewinn beanspruchen kann.³⁸ Dies gilt insbesondere für Unternehmensgewinne aus Direktgeschäften, die weiterhin nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden dürfen. Aus diesem Grund werden E-Commerce-Unternehmen, die ihre Produkte über eine globale Website vertreiben und weder eine Betriebsstätte noch eine Tochtergesellschaft im Quellenstaat unterhalten, auch künftig keine Körperschaftsteuer in den Ländern zahlen, in denen die Nutzer ansässig sind. Vielmehr dürfte die zunehmende Automatisierung der Produktions- und Transportvorgänge auch noch die letzten im Quellenstaat verbliebenen Personalfunktionen eliminieren, womit zugleich die Betriebsstättenbesteuerung entfällt, weil Automaten-Betriebsstätten auf der Grundlage des AOA kein Gewinn zugewiesen werden darf.³⁹ Andere Maßnahmen des BEPS-Projekts, die ebenfalls das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Mutterunternehmens stärken, werden Entwicklungsländern keine nennenswerten Vorteile bringen. Das trifft vor allem auf die Bemühungen zur Stärkung der Hinzurechnungsbesteuerung zu (Maßnahme Nr. 3 des BEPS-Projekts), weil es sich um eine Steuer des Mutterunternehmens handelt, dem die niedrig besteuerten, passiven Einkünfte ausländischer Konzerngesellschaften zugerechnet werden (Zinsen, Lizenzgebühren, ggf. auch Dividenden).

Das BEPS-Projekt ist aber für die Schwellen- und Entwicklungsländer insofern von großer Bedeutung, als es die faktische Durchsetzung ihrer Quellenbesteuerungsrechte erleichtern und für mehr Transparenz im Hinblick auf die Struktur der Wertschöpfungsketten und die Verrechnungspreisgestaltung der internationalen Konzerne sorgen könnte. Deshalb haben die Entwicklungsländer in den Erhebungen des IWF und der OECD die Maßnahmen Nr. 4 (Schuldzinsenabzug), 6 (Abkommensmissbrauch), 7 (künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte), 8 bis 10 (Verrechnungspreise), 11 (Erhebung von BEPS-Daten) und 13 (Verrechnungspreisdokumentation) als besonders wichtig eingestuft. Dies hat aus deutscher Sicht den Vorteil, dass Zugeständnisse bei der Einräumung von DBA-Quellenbesteuerungsrechten tatsächlich zu Mehreinnahmen der Entwicklungsländer führen könnten, was einen selbstlosen Beitrag zur autonomen Finanzierung dieser Länder darstellen würde. Auf der anderen Seite steigt das Risiko einer Doppelbesteuerung, wenn die Schwellen- und Entwicklungsländer umfassend Gebrauch von ihren neuen Handlungsmöglichkeiten machen. In diesem Fall entsteht nur dann kein Handelshemmnis, wenn Deutschland einen effektiven Mechanismus zur Verfügung stellt, der den Unternehmen die Last der Doppelbesteuerung zuverlässig abnimmt.

³⁸ Die Nachfrage nach bzw. der Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen bildet richtigerweise den Steuergegenstand der Umsatzsteuer.

³⁹ S. dazu *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494 (2014), 96 ff.

VI. Umsetzung des BEPS-Projekts durch die Entwicklungsländer

1. BEPS-Maßnahmenpaket und „Inclusive Framework“ für Entwicklungsländer

Die Endfassungen der 15 BEPS-Maßnahmen vom 5.10.2015⁴⁰ betreffen die Eindämmung der Steuervermeidung, die bessere Abstimmung von Vorschriften des Internationalen Steuerrechts und die Herstellung von mehr Transparenz in Bezug auf die Aktivitäten der Steuerpflichtigen. Es besteht allerdings keine völkerrechtliche „harte“ Verpflichtung zur Umsetzung der einzelnen Maßnahmen. Es handelt sich vielmehr um eine politische Absichtserklärung der G20- und OECD-Mitgliedstaaten, wobei vier Kernmaßnahmen als Mindeststandards ausgestaltet wurden, die im Rahmen einer politischen Selbstverpflichtung zeitnah umgesetzt werden sollen.⁴¹ Zu den Mindeststandards zählen die Maßnahmen gegen schädlichen Steuerwettbewerb (Nr. 5) und Abkommensmissbrauch (Nr. 6), die Einführung eines Country-by-Country-Reporting für große internationale Konzerne mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Mio. Euro (Nr. 13) sowie die Verbesserung der Beilegung von Streitigkeiten über DBA-Besteuerungsrechte (Nr. 14). Bei den übrigen elf Maßnahmen handelt es sich um die Weiterentwicklung bestehender Standards (z.B. OECD-Verrechnungspreisleitlinien Nr. 8 bis 10), die einen Ermessensspielraum vorsehen, die Vorgabe einer „best practice“ für bestimmte Bereiche (Maßnahme Nr. 2 zu Hybridgestaltungen und Nr. 4 zum Schuldzinsenabzug) sowie um bloße Designempfehlungen (Maßnahme Nr. 3 zur Hinzurechnungsbesteuerung und Maßnahme Nr. 12 zur Anzeigepflicht für aggressive Steuergestaltungen).

Das BEPS-Projekt betraf ursprünglich nur die G20-Mitgliedstaaten und sollte mit der Ausarbeitung der 15 Maßnahmen des Aktionsplans bis Ende 2015 abgeschlossen werden. Jedoch haben die G20-Mitgliedstaaten zusammen mit der OECD nunmehr einen dauerhaften Rahmen zur Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets und zur Einbeziehung der Entwicklungsländer geschaffen, der mit einer gegenseitigen Überwachung der erzielten Fortschritte verbunden ist („Inclusive Framework“).⁴² Dabei sitzen die Entwicklungsländer nicht nur als gleichberechtigte „BEPS Associates“ mit am Konferenztisch, sondern erhalten

⁴⁰ Einige Unterpunkte sind noch offen und sollen im Laufe des Jahres 2016 „nachgeliefert“ werden. Dazu gehören u.a. eine Überarbeitung des AOA im Zusammenhang mit der Absenkung der DBA-Betriebsstättenschwelle (Maßnahme Nr. 7), die Entwicklung von Aufteilungskriterien für den transaktionsbezogenen Profit Split (Maßnahme Nr. 9) und die Erstellung eines multilateralen Übereinkommens zur einmaligen Änderung des bestehenden DBA-Netzwerks (Maßnahme Nr. 15).

⁴¹ OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, 6.

⁴² Pressemitteilung der OECD vom 23.2.2016, <http://www.oecd.org/tax/all-interested-countries-and-jurisdictions-to-be-invited-to-join-global-efforts-led-by-the-oecd-and-g20-to-close-international-tax-loopholes.htm>.

auch besondere Unterstützung bei der Umsetzung der BEPS-Maßnahmen und der allgemeinen Verbesserung ihrer Steuersysteme. Das neue BEPS-Umsetzungsforum (BEPS implementation forum) sieht für die Entwicklungsländer insbesondere folgende Maßnahmen vor:⁴³

- Durchführung regionaler Netzwerkkonferenzen mit Entwicklungsländern,
- Zusammenarbeit von OECD, IWF, Weltbank und UNO einerseits sowie den Entwicklungsländern andererseits bei der Umsetzung derjenigen Maßnahmen, welche die Entwicklungsländer als besonders vordringlich identifiziert haben (4/Schuldzinsenabzug, 6/Abkommensmissbrauch, 7/künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte, 8 bis 10/Verrechnungspreise und Umgestaltung von Wertschöpfungsketten, 13/Verrechnungspreisdokumentation),
- Unterstützung bei der Entwicklung von Werkzeugen für die Ermittlung von Fremdvergleichspreisen, Erstellung von Verrechnungspreisdokumentationen, Durchführung von DBA-Verhandlungen, Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs bei „Gewinnabsaugung“, Identifizierung der Veränderung von Wertschöpfungsketten und Einschätzung von BEPS-Risiken,
- Erstellung von Berichten zu Steuervergünstigungen und zur mittelbaren Veräußerung von Gesellschaftsanteilen und anderen Wirtschaftsgütern, die in einem Entwicklungsland belegen sind.

2. Kritische Würdigung

Die Einbindung der Entwicklungsländer in das BEPS-Projekt liegt einerseits im Interesse der G20-Mitgliedstaaten, weil diejenigen BEPS-Maßnahmen, die der Stärkung der Quellenbesteuerung dienen, tendenziell die autonome Finanzierung der Entwicklungsländer fördern und sie weniger abhängig von Entwicklungshilfe machen. Auf der anderen Seite ist noch unklar, ob die Entwicklungsländer überhaupt über die sachlichen und personellen Ressourcen verfügen, die für die Modernisierung ihrer Steuerrechtssysteme erforderlich sind. Einige BEPS-Maßnahmen weisen eine hohe rechtliche Komplexität auf, die sogar Rechtsanwender in entwickelten Ländern verzweifeln lässt (man denke hier nur an LOB-

⁴³ <http://www.oecd.org/ctp/addressing-developing-countries-international-tax-concerns.htm>.

Klauseln zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs⁴⁴ und die OECD-Leitlinien zur Bestimmung hypothetischer Fremdvergleichspreise). Es ist daher gut möglich, dass ein Teil der Bemühungen der G20 fruchtlos sein wird.

Im Erfolgsfall nehmen die Entwicklungsländer allerdings ihre neugewonnenen Zugriffsmöglichkeiten wahr, was zur Ausweitung der Quellenbesteuerung führt. Das ist potenziell mit einem Aufkommensverlust der Industriestaaten verbunden. Gleichzeitig halten die Industriestaaten aber an der Besteuerung des Welteinkommens der bei ihnen ansässigen Unternehmen fest und erwarten sich vom BEPS-Projekt sogar Mehreinnahmen. Daraus ergibt sich ein erhebliches Doppelbesteuerungsrisiko, das den grenzüberschreitenden Handel behindert. Denn es ist bislang nicht sichergestellt, dass die Industriestaaten die Doppelbesteuerung effektiv durch Freistellung der Auslandsgewinne oder vollständige Anrechnung der ausländischen Steuern beseitigen. Gerade Deutschland ist in den letzten Jahren dazu übergegangen, statt der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode zu verwenden, wobei dann in der Regel ein Anrechnungsüberhang entsteht, weil das inländische Unternehmen die ausländische Steuer nicht auf die Gewerbesteuer anrechnen darf.

Die Herstellung von mehr Transparenz und die bessere Ausbildung der örtlichen Finanzbeamten wird zudem die Anzahl der Besteuerungskonflikte stark erhöhen, wie sich bereits im Verhältnis zu Indien, China und Brasilien gezeigt hat. Sind die Industriestaaten dann nicht zum Einlenken bereit, ergibt sich eine tatsächliche Doppelbesteuerung, die den grenzüberschreitenden Handel schwer beeinträchtigen wird. Warnendes Beispiel ist die Entwicklung im Verhältnis zwischen Deutschland und Brasilien, die schließlich sogar zur Kündigung des DBA geführt hat. Und die Tendenz einiger Schwellen- und Entwicklungsländer, bei mittelbaren Anteilsübertragungen die im Ausland radizierten Veräußerungsgewinne zu besteuern, wird die Konflikte noch verschärfen.

Zunehmend konflikträftig ist auch die Besteuerung von internetbasierten Geschäftsmodellen, bei denen die vertragstypische Leistung über eine Website oder einen Cloud-Server erbracht wird, der sich außerhalb des Territoriums des Entwicklungslands befindet. Nach den bisherigen Besteuerungsgrundsätzen handelt es sich um Direktgeschäfte, die weder nach dem OECD-MA noch nach dem UN-MA im Quellenstaat besteuert werden dürfen. Denn Einkünfte aus dem Vertrieb von digitalen Produkten an Endanwender sind abkommensrechtlich nicht als „Lizenzgebühren“ i.S.d. Art. 12 OECD-MA, sondern als „Unternehmensgewinne“ zu qualifizieren, für die das Betriebsstättenprinzip gilt (Art. 7 Abs. 1

⁴⁴ LOB = Limitation on Benefits (Beschränkung der Abkommensvergünstigung).

OECD-MA).⁴⁵ Zwar kann es aus der Sicht des Quellenstaats steuerpolitisch verlockend sein, die üppigen Gewinne von Internet-Giganten wie Google oder Facebook durch neue Quellensteuern abzuschöpfen, zumal dadurch auch eine etwaige steuerliche Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu lokalen Anbietern abgemildert wird. Solche Steuern verstoßen aber nicht nur gegen die bestehenden DBA.⁴⁶ Sie behindern auch den grenzüberschreitenden Markteintritt von jungen Start-ups, die einen etablierten Marktführer preislich angreifen wollen und nicht über die finanziellen Mittel verfügen, eine hohe Abschöpfungssteuer zu bezahlen. Zudem dürften gerade die etablierten Anbieter über die entsprechende Preissetzungsmacht verfügen, die Quellensteuer auf ihre Kunden in dem Entwicklungsland zu überwälzen. Dadurch verliert die Steuer nicht nur ihren eigentlichen Sinn, den ausländischen Anbieter zu belasten, sie wandelt sich auch in eine verdeckte Umsatzsteuer, die den ertragsteuerlichen Bereich des BEPS-Projekts verlässt. Die Entwicklungsländer sind daher besser beraten, eine Umsatzsteuer auf diese Internetleistungen einzuführen.

⁴⁵ Nr. 12 ff. OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

⁴⁶ Ein Negativbeispiel ist Indien, das eine „Equalisation Levy“ (Ausgleichsabgabe) auf Erlöse aus Internetwerbung eingeführt hat. Diese Steuer ist als Quellensteuer ausgestaltet, soll aber keine Einkommensteuer sein und deshalb nicht unter das jeweilige DBA fallen. Im Ergebnis sind die ausländischen Anbieter der Besteuerung schutzlos ausgeliefert.



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Professor Dr. jur. Ekkehart Reimer
Tel. +49 6221 54-7467
Fax +49 6221 54-7791
Reimer@uni-heidelberg.de

Auswirkung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer

Stellungnahme zu der öffentlichen Anhörung
des Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Montag, 20. Juni 2016

I. Steuerhinterziehung und Entwicklungsländer

1. Verhinderung und Aufdeckung der Steuerhinterziehung

- 1 Steuerhinterziehung ist – bei im Einzelnen unterschiedlichen Voraussetzungen – in jedem Staat ein strafbares Unrecht oder jedenfalls eine mit strafähnlichen Sanktionen belegte Ordnungswidrigkeit.
- 2 Die Strafgewalt obliegt dabei jeweils dem Staat, zu dessen Lasten die Tat gegangen ist. Deutschland bestraft also nur die Steuerhinterziehung zu Lasten des Bundes, der (deutschen Bundes-)Länder und der deutschen Gemeinden. Hinterzieht eine natürliche Person Steuern zu Lasten eines Entwicklungslandes oder wirkt sie als Teilnehmer (§§ 26, 27 StGB) daran mit, ist sie – unabhängig vom Tatort – nicht in Deutschland, sondern in dem jeweiligen geschädigten Staat strafbar.
- 3 Diese Verknüpfung von Steueranspruch und Strafgewalt (Strafanspruch) ist rechtlich aus zwei Gründen sinnvoll: Erstens garantiert sie die Eindeutigkeit der internationalen Strafzuständigkeit und trägt damit dem Verbot der Doppelbestrafung (Art. 103 Abs. 3 GG). Rechnung. Zweitens bewahrt sie die Strafjustiz eines Staates davor, das materielle Steuerrecht eines anderen Staates anwenden zu müssen. Nach dem völkerrechtlichen Prinzip formeller Territorialität kann jeder Staat grundsätzlich nur sein eigenes Steuerrecht verbindlich auslegen und anwenden.

- 4 Deutschland wirkt aber durch Doppelbesteuerungsabkommen und durch allgemeine Amts- und Rechtshilfsabkommen daran mit, dass ausländische Staaten (hier: Entwicklungsländer) ihre Strafgewalt auch gegenüber deutschen Tätern ausüben können. Von zentraler Bedeutung für ein ausländisches Erkenntnisverfahren ist der auf den Doppelbesteuerungsabkommen beruhende Informationsaustausch auf Ersuchen (vgl. Art. 26 OECD-MA, die Parallelvorschriften der TIEA und der Europarats-OECD-Amtshilfenkonvention von 1988). In der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage wird ausdrücklich die Nutzung grenzüberschreitend ausgetauschter Informationen für Zwecke der Strafverfolgung gestattet (Art. 25 Abs. 2 Sätze 2-4 dVG i.d.F. vom 22.08.2013).
- 5 In diesem Rahmen verpflichtet sich Deutschland auch dazu, auf Ersuchen des ausländischen Staates auch diejenigen Informationen beim Steuerpflichtigen zu erheben, die für die deutsche Besteuerung nicht benötigt werden und allein aus Sicht des ausländischen Fiskus von Relevanz sind (Art. 25 Abs. 4 dVG).
- 6 Ungelöst ist aber – auch in transatlantischer und globaler Perspektive – das Problem der Verlagerung und Verschleierung von Vermögenswerten und damit auch von Einkünften aus Entwicklungsländern in entwickelte Staaten.
- 7 Zu den großen Herausforderungen der neuen globalen Steuerinformationsordnung wird es gehören, neben typischen Steueroasen auch Staaten wie die USA dazu zu bewegen, dass sie die innerbundesstaatlichen Voraussetzungen dafür eröffnen, dass Finanzbehörden ausländischer Staaten (namentlich von Entwicklungsländern) auf Ersuchen Auskünfte über Vermögensanlagen erhalten, die wohlhabende Potentaten in den entwickelten Ländern (v.a. an typischen Fluchtorten wie Panama, Singapur, aber auch den US-Bundesstaaten Delaware, Nevada, South Dakota oder Wyoming) getätigt haben.
- 8 Zentrale Bedeutung kommt dabei einer Erstreckung des Auskunftsaustauschs auf indirekte, d.h. über – oft mehrstufige – Stiftungs-, trust-, Treuhänder- oder Gesellschaftsstrukturen ins Werk gesetzte Anlagen zu. Derartige Durchgriffsmöglichkeiten fehlen insbesondere in den FATCA-Abkommen, deren Abschluss daher aus heutiger Sicht übereilt war.
- 9 Indirekt dämmt Deutschland die Steuerhinterziehung zu Lasten ausländischer Staaten außerdem dadurch ein, dass Deutschland in Fällen einer Nichtbesteuerung von Arbeitnehmereinkünften im Ausland selbst dann, wenn das anwendbare DBA an sich eine Freistellung der ausländischen Einkünfte durch Deutschland verlangt, die Löhne und Gehälter doch besteuert, falls der Steuerpflichtige die Einkünfte im Ausland nicht erklärt hat (§ 50d Abs. 8 EStG).
- 10 Im Übrigen kann Deutschland durch Maßnahmen der steuerrechtlichen Entwicklungszusammenarbeit einen praktischen Beitrag zur Eindämmung der Steuerhinterziehung in Entwicklungsländern leisten. Bedeutung kommt insofern v.a. der Arbeit der GIZ zu, in deren Rahmen auch Beamte der Landesfinanzverwaltungen ihre Erfahrungen im Kampf gegen Steuerhinterziehung teilen. Auch die Hochschulen beteiligen sich immer wieder an derartigen Maßnahmen der Entwicklungszusammenarbeit.

2. Vollstreckung von Strafen und Bußgeldern über die Grenze

- 11 Die grenzüberschreitende Strafvollstreckung, d.h. die Durchsetzung eines fremden Strafanspruchs durch Deutschland (und umgekehrt) unterliegt anderen Regeln.
- 12 Von Verfassungs wegen darf kein Deutscher an das Ausland ausgeliefert werden (Art. 16 Abs. 2 GG).
- 13 Die Vollstreckung ausländischer Geldstrafen und Geldbußen durch Deutschland ist dagegen verfassungsrechtlich zulässig. Deutschland hat mit zahlreichen Staaten deshalb auch entsprechende Vereinbarungen getroffen:
 - für Geldstrafen: bilaterale Verträge über die Rechtshilfe in Strafsachen,
 - für Geldbußen: Klauseln über die Beitreibungshilfe in zahlreichen deutschen DBA (vgl. Art. 26 Abs. 2 dVG).

II. Steuervermeidung und Entwicklungsländer

- 14 Wiederum anders gelagert sind die Fragen der Steuervermeidung in grenzüberschreitenden Fällen.
- 15 Steuervermeidung ist nicht illegal. Die Steuerpflichtigen haben vielmehr das Recht, ihr Verhalten und damit auch die Ausgestaltung zivilrechtlicher Verträge an den Tatbeständen des Steuerrechts einschließlich der DBA auszurichten. Steuern fallen nur an, wenn ein Steuertatbestand verwirklicht ist. Es ist deshalb Aufgabe von Gesetzgeber und Abkommensverhandlern, die Steuertatbestände umgehungsfest zu formulieren.
- 16 Für das Verhältnis Deutschlands und der anderen OECD-Staaten zu Entwicklungsländern besteht ein Zentralproblem in der mangelnden Leistungsfähigkeit, in der Regel auch einem mangelnden Ausbildungsstand und vielfach in der Korruptierbarkeit ausländischer Finanzverwaltungen. Diese Mängel machen die Aufdeckung von Steuersparmodellen ebenso schwierig wie die Aufdeckung einer Steuerhinterziehung.
- 17 In dieser Lage ziehen sich die OECD-Staaten in der Regeln darauf zurück, dass sie ihre Steuergesetze allein, d.h. ohne Informationen aus den ausländischen Quellenstaaten vollziehen müssen. Zur Vermeidung struktureller Vollzugsdefizite folgt die Ausgestaltung der deutschen DBA daher regelmäßig einer Beschränkung der deutschen Besteuerung auf inländische Einkünfte. Ausländische Einkünfte sind für den deutschen Fiskus nur schwer zuverlässig und lückenlos zu ermitteln.
- 18 Der Beschränkung des deutschen Steuerzugriffs auf inländische Einkünfte trägt die Freistellungsmethode Rechnung (Art. 22 dVG; s. nachfolgend Ziff. 20 ff.).

III. Aufteilung des Steuersubstrats zwischen Industrie- und Entwicklungsländern jenseits von Steuerhinterziehung und –vermeidung

- 19 Unabhängig von den spezifischen Problemen von Steuerhinterziehung und Steuerermeidung ist auf die hohe Bedeutung der Steuerpolitik, v.a. aber der DBA-Politik für die Aufteilung des Steuersubstrats zwischen Industrie-, Schwellen- und Entwicklungsländern hinzuweisen.
- 20 Deutschland ist nahezu immer bereit, **dem ausländischen Quellenstaat die ausschließliche Besteuerung** der dort von deutschen Unternehmen erzielten Einkünfte **zu überlassen**, wenn das in Deutschland ansässige Unternehmen in diesem ausländischen Staat eine **Betriebsstätte** oder eine **Tochtergesellschaft** begründet hat.
- 21 Aus verfassungsrechtlicher Sicht entspricht diese sog. **Freistellungsmethode** dem Prinzip staatswirtschaftlicher Zugehörigkeit: Ein Staat sollte nur diejenigen Einkünfte, Vorgänge und Vermögensbestandteile besteuern, die er auch informationell kontrollieren kann.
- 22 Für die Freistellungsmethode spricht auch das ökonomische Postulat der **Kapitalimportneutralität** im ausländischen Quellenstaat: Wenn Deutschland die ausländischen Einkunftsteile freistellt, können deutsche Unternehmen ihre Investitionen in dem ausländischen Quellenstaat zu denselben Bedingungen tätigen wie die örtlichen Investoren. Mit der Freistellungsmethode respektiert Deutschland also die **autonome Entscheidung der ausländischen Quellenstaaten** über die Belastungshöhe. Anders als die Anrechnungsmethode hat die Freistellungsmethode den Vorteil, dass in Deutschland ansässige Unternehmen nicht auf das – regelmäßig höhere – deutsche Besteuerungsniveau hochgeschleust werden, wenn sie Einkünfte in einem Staat erzielen, dessen Entwicklungsstand im Hinblick auf die Infrastruktur, die politischen und rechtlichen Gewährleistungen unter dem Entwicklungsstand Deutschlands liegen und der deshalb auch geringere öffentliche Preise (Steuern, Abgaben) als Deutschland verlangt. Mit dem Übergang zur Anrechnungsmethode würde diese abstrakte **Leistungs-Gegenleistungs-Relation** zu Lasten der Entwicklungsländer (und der Steuerpflichtigen) gekappt. Deshalb ist es richtig, dass die deutsche Abkommenspolitik sich auch künftig am Grundsatz der Freistellung ausländischer Einkunftsteile orientiert.
- 23 Von dem Grundsatz der ausschließlichen Besteuerung unternehmerischer Einkünfte im ausländischen Quellenstaat gibt es aber traditionell **drei wichtige Ausnahmen**:
- unternehmerische Einkünfte unterhalb der Betriebsstättenschwelle,
 - Zinsen,
 - Lizenzgebühren.
- 24 Hier liegen drei wesentliche Stellschrauben der deutschen Abkommenspolitik. Sie bieten – auch in Ausnutzung der Spielräume, die Deutschland bei völkerrechtlichen Verhandlungen hat – Ansatzpunkte für einen (noch) stärkeren Verzicht Deutschlands auf die Besteuerung ausländischer Einkunftsteile der in Deutschland ansässigen Unternehmen.

25 Es liegt auf dieser Linie, dass Deutschland

- in einigen DBA mit Entwicklungs- und Schwellenländern die Existenz einer **Bau- und Montagebetriebstätte** z.B. schon ab einer Dauer der Baustelle/Montage von 6 Monaten (und nicht – wie im OECD-Musterabkommen vorgesehen – von 12 Monaten) annimmt und die Möglichkeit sog. **Dienstleistungsbetriebsstätten** anerkennt;
- dem Quellenstaat, in dem Zinsaufwendungen auf Seiten des Darlehensnehmers regelmäßig Betriebsausgaben sind, die die Bemessungsgrundlage mindern, ein Recht zu einer – im Steuersatz gedeckelten – **Quellensteuer auf abfließende Zinsen** einräumt; und ebenso
- (entsprechend einem Vorschlag im UN-Musterabkommen) dem Quellenstaat von Lizenzgebühren ebenfalls das Recht zur Erhebung einer – im Steuersatz gedeckelten – **Quellensteuer auf abfließende Lizenzgebühren** einräumt und dies vielfach mit einer besonders weiten Definition von „Lizenzgebühren“ (*royalties*) verknüpft, die auch Entgelte für **technische Dienstleistungen** einschließt.

26 Zu berücksichtigen ist aber, dass die internationale Steuerpolitik (zumal nach BEPS) stets darauf bedacht sein muss, **keine globale Minderbesteuerung** hervorgerufen, die sich rechtlich oder faktisch (wegen Vollzugsdefiziten im Ausland) ergeben kann, wo die leistungsfähigen Steuerverwaltungen der Industriestaaten auf eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat verzichten.

27 Zu berücksichtigen ist aber auch in normativer Hinsicht, dass die **unterschiedlichen Steuerarten** je unterschiedliche Funktionen haben. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer erfasst eine Wertschöpfung. Ihnen steht der Bereich der **Umsatz-, Verkehr- und Verbrauchsteuern** gegenüber, die – komplementär zu den Gewinnsteuern – den Wertverzehr (Konsum) erfassen.

28 So sehr vordergründig eine Verlagerung von Steuersubstrat von den entwickelten Ländern auf die Entwicklungsländern unter dem Gesichtspunkt einer **Abgeltung des Marktzugangs** erscheint, so nachteilig kann sich dieser Ansatz mit Blick auf die Steuerkonkurrenzen und auf künftige Entwicklungen erweisen.

29 Wenn Entwicklungsländer heute den Marktzugang – obwohl ihnen dies rechtlich ohne weiteres möglich ist – nicht erfassen, weil sie keine Umsatz-, Verkehr- oder Verbrauchsteuern erheben, werden sie regelmäßig auch nicht in der Lage sein, die viel komplexeren direkten Steuern flächendeckend und gleichmäßig zu administrieren.

30 Zudem ist mit Blick auf die symmetrische (reziproke) Ausgestaltung der DBA jedes Mehr an Besteuerungsrechten zugunsten des Quellenstaats automatisch auch ein **Zuwachs an Besteuerungsrechten der Industriestaaten** in allen Fällen, in denen Unternehmen aus Entwicklungsländern Produkte oder Dienstleistungen in Industriestaaten exportieren, m.a.W.: in denen der jeweilige Industriestaat der Quellenstaat ist. Denn in diesen **Inbound-Fällen** würden die Einkünfte – entsprechend dem Gedanken einer Abgeltung des Marktzugangs – nicht länger in den Entwicklungsländern, sondern in Deutschland besteuert werden können.

- 31 Unter **Anreizgesichtspunkten** kann diese Umkehrung sogar ein **regelrechtes Entwicklungshindernis** werden: Denn sie würde dazu führen, dass Entwicklungsländer aus fiskalischen Gründen Importstaaten bleiben wollen, wenn und weil sie am Erfolg von Exporten der heimischen Wirtschaft fiskalisch nicht partizipieren könnten. Das liegt nicht in ihrem Interesse.
- 32 Vollzugsdefizite schlagen dann automatisch auf beide Seiten (direkte und indirekte Steuern) durch. Eine **Streuung des Administrationsrisikos** findet nicht mehr statt. Auch das spricht **gegen eine generelle Ausweitung von Quellenbesteuerungsrechten**.

Heidelberg, 19. Juni 2016

Ekkehart Reimer.

Professor Dr. Ekkehart Reimer