

Markus Henn

Steuerflucht

Die internationale und europäische Dimension

gute gesellschaft –
soziale demokratie
#2017plus

FRIEDRICH
EBERT
STIFTUNG

gute gesellschaft – soziale demokratie #2017 plus

EIN PROJEKT DER FRIEDRICH-EBERT-STIFTUNG
IN DEN JAHREN 2015 BIS 2017

Was macht eine Gute Gesellschaft aus? Wir verstehen darunter soziale Gerechtigkeit, ökologische Nachhaltigkeit, eine innovative und erfolgreiche Wirtschaft und eine Demokratie, an der die Bürger_innen aktiv mitwirken. Diese Gesellschaft wird getragen von den Grundwerten der Freiheit, Gerechtigkeit und Solidarität.

Wir brauchen neue Ideen und Konzepte, um die Gute Gesellschaft nicht zur Utopie werden zu lassen. Deswegen entwickelt die Friedrich-Ebert-Stiftung konkrete Handlungsempfehlungen für die Politik der kommenden Jahre. Folgende Themenbereiche stehen dabei im Mittelpunkt:

- Debatte um Grundwerte: Freiheit, Gerechtigkeit und Solidarität;
- Demokratie und demokratische Teilhabe;
- neues Wachstum und gestaltende Wirtschafts- und Finanzpolitik;
- Gute Arbeit und sozialer Fortschritt.

Eine Gute Gesellschaft entsteht nicht von selbst, sie muss kontinuierlich unter Mitwirkung von uns allen gestaltet werden. Für dieses Projekt nutzt die Friedrich-Ebert-Stiftung ihr weltweites Netzwerk, um die deutsche, europäische und internationale Perspektive miteinander zu verbinden. In zahlreichen Veröffentlichungen und Veranstaltungen in den Jahren 2015 bis 2017 wird sich die Stiftung dem Thema kontinuierlich widmen, um die Gute Gesellschaft zukunftsfähig zu machen.

Weitere Informationen zum Projekt erhalten Sie hier:

www.fes-2017plus.de

Die Friedrich-Ebert-Stiftung

Die Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) wurde 1925 gegründet und ist die traditionsreichste politische Stiftung Deutschlands. Dem Vermächtnis ihres Namensgebers ist sie bis heute verpflichtet und setzt sich für die Grundwerte der Sozialen Demokratie ein: Freiheit, Gerechtigkeit und Solidarität. Ideell ist sie der Sozialdemokratie und den freien Gewerkschaften verbunden.

Die FES fördert die Soziale Demokratie vor allem durch:

- politische Bildungsarbeit zur Stärkung der Zivilgesellschaft;
- Politikberatung;
- internationale Zusammenarbeit mit Auslandsbüros in über 100 Ländern;
- Begabtenförderung;
- das kollektive Gedächtnis der Sozialen Demokratie mit u. a. Archiv und Bibliothek.

Über den Autor dieser Ausgabe

Markus Henn ist Referent für Finanzmärkte bei der Nichtregierungsorganisation WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung e. V. und Mitglied im Koordinierungskreis des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland.

Für diese Publikation ist in der FES verantwortlich

René Bormann ist Leiter des Arbeitsbereiches Steuerpolitik, Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik der Friedrich-Ebert-Stiftung.

Markus Henn

Steuerflucht

Die internationale und europäische Dimension

3	VORBEMERKUNG
4	1 EINLEITUNG
6	2 STEUERHINTERZIEHUNG UND GELDWÄSCHE
6	2.1 Das Problem
6	2.2 Informationsaustausch automatisieren
8	2.3 Geldwäsche bekämpfen: „Kenne deinen Kunden“
10	2.4 Firmen substanziell und transparent machen
10	2.5 Schwarze Listen erstellen
11	2.6 Steuerverwaltungen stärken
12	2.7 Zwischenfazit zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung
13	3 STEUERVERMEIDUNG VON UNTERNEHMEN
13	3.1 Das Problem
14	3.2 Internationale Regeln für Unternehmensteuern: Überblick
16	3.3 Das G20/OECD-Projekt gegen Steuervermeidung von Unternehmen
16	3.3.1 Verrechnungspreise neu fundieren
17	3.3.2 Zinszahlungen begrenzen
17	3.3.3 Zwischengesellschaften ausschalten
18	3.3.4 Schädliche Steuerpraktiken beseitigen
19	3.3.5 Betriebsstätten neu definieren
20	3.3.6 Missbrauch von Steuerabkommen verhindern
20	3.3.7 Qualifikationskonflikte lösen
21	3.3.8 Länderbezogene Daten austauschen
21	3.3.9 Steuervorbescheide und Steuergestaltungen offenlegen
22	3.3.10 Streit besser schlichten
22	3.3.11 Steuerabkommen multilateral gestalten
23	3.3.12 Zwischenfazit zur Bekämpfung der Steuervermeidung
23	3.4 Über das BEPS-Projekt hinaus
24	3.4.1 Steuerwettbewerb stoppen und Verteilungskonflikte lösen
24	3.4.2 Quellen- und Wegzugsteuern stärken
25	3.4.3 Gesamtkonzernsteuer einführen
26	3.4.4 Mindeststeuern einführen
28	4 GESAMTFAZIT
30	Abbildungs- und Tabellenverzeichnis
31	Literaturverzeichnis

VORBEMERKUNG

Mit der Globalisierung und Digitalisierung der Welt werden Produktion, Handel und Kapitalflüsse von Unternehmen, aber auch Privatpersonen zunehmend mobiler. Damit wird ebenfalls die grenzüberschreitende Verschiebung von Gewinnen und Einkünften mit dem Ziel, Steuern zu vermeiden oder zu hinterziehen, einfacher. Welches Ausmaß Steuervermeidung und -hinterziehung angenommen haben, ist nur zu erahnen. Auch wenn durch vielfältige Maßnahmen, unter anderem der Ankauf sogenannter Steuer-CDs, die Transparenz gestiegen ist und die Steuerflucht zurückgegangen sein dürfte. Die Steuerskandale – zuletzt die Veröffentlichung der „Panama Papers“ – haben gezeigt, wie groß das Problem ist, welche Strategien verwendet und von wem Steuern hinterzogen oder vermieden werden. Zugleich haben sie die internationale Öffentlichkeit für das Thema sensibilisiert und damit zu Anpassungen der politischen Rahmensetzung geführt.

Bei allen steuerpolitischen Debatten sollte nicht vergessen werden, dass mit Steuern die von den Bürger_innen gewünschten öffentlichen Leistungen finanziert werden. Die so finanzierte Bildung, Infrastruktur, Polizei und vieles mehr ist Voraussetzung für wirtschaftliche Tätigkeiten und individuellen Wohlstand. Die Verlagerung von Einkommen und Vermögen in Steueroasen und die Steuervermeidungsstrategien internationaler Großkonzerne erschweren die Finanzierung der notwendigen öffentlichen Leistungen. Zugleich erhöhen sie das Leistungsfähigkeitsprinzip aus, das für eine faire Verteilung der Finanzierungslasten sorgt. Die Hinterziehungs- und Vermeidungsstrategien einiger gehen also zulasten der Allgemeinheit.

Mit dem Bericht „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ hat die OECD 2013 Bewegung in die Bekämpfung von Steuervermeidung und -hinterziehung gebracht. Auch wenn die entsprechenden Beschlüsse der Staatengemeinschaft im Jahr 2015 als großer Schritt in die richtige Richtung bezeichnet werden, stehen die verwässerten Kompromisse und ungeklärten Punkte in der Kritik. Wie ist diese Kritik zu bewerten? Wie weit sind die Länder mit der Umsetzung der OECD-Beschlüsse in nationales Recht, und wie ist das Ergebnis einzuschätzen?

Auch die EU hat sich in den vergangenen Jahren der Bekämpfung von Steuervermeidung und -hinterziehung intensiv

gewidmet. Beschlossen wurden beispielsweise der automatische Austausch von Steuerinformationen und die Verbesserung der Transparenz wirtschaftlich Berechtigter durch nationale Register. Doch auch hier stellt sich die Frage, wie diese Beschlüsse zu bewerten sind, wie weit die Umsetzung in den Mitgliedstaaten ist und ob die Beschlüsse ihre volle Wirksamkeit entfalten können.

Die folgenden Seiten geben Ihnen einen Eindruck, was in den vergangenen Jahren international und in der EU zu den Themen Steuervermeidung, -hinterziehung und -wettbewerb geschehen ist, wie wirksam diese Entwicklungen sein dürften und wo Nachbesserungsbedarf besteht.

Ich wünsche Ihnen eine interessante Lektüre.

RENÉ BORMANN

Leiter Steuerpolitik
Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik
Friedrich-Ebert-Stiftung

1

EINLEITUNG

Die Veröffentlichung der „Panama Papers“ im April 2016 durch einen internationalen Verbund von Medien (Obermayer/Obermaier 2016) zeigte auf bedrückende und erdrückende Weise, wie wenig gegen Steuerflucht erreicht worden war: Trotz zahlreicher politischer Initiativen in den Jahren davor konnte die panamaische Kanzlei Mossack Fonseca als einer der wichtigsten globalen Anbieter von Briefkastenfirmen sein Geschäft ziemlich unbekümmert fortsetzen. Und dieser einzelne Anbieter aus einem einzigen kleinen Schattenfinanzplatz betreute eine Unmenge an Kund_innen, darunter zahlreiche sehr prominente Personen.

Hinter der langen Liste ehemaliger und aktueller Staatsschefs, hoher Staatsangestellter und Prominenter, die in den Panama Papers auftauchen, steckten viele illegale Aktivitäten. In einigen Fällen führte das auch zu Rücktritten und gesetzlichen Maßnahmen. Doch erst als im Februar 2017 herauskam, dass Mossack Fonseca in den größten brasilianischen Korruptionsskandal aller Zeiten beim Baukonzern Odebrecht involviert war, wurden die beiden Firmenchefs festgenommen.

Die Rolle von Briefkastenfirmen und Schattenfinanzplätzen, die oft beschönigend „Steuerparadiese“ genannt werden, war schon vor den Panama Papers sattem bekannt. Jeder und jede, der bzw. die wollte, konnte die mehr oder minder unverblühten Angebote im Internet finden. Die kritische Bewertung von Schattenfinanzplätzen hat sich spätestens seit der Jahrtausendwende herausgebildet, unter anderem mit der Gründung des Tax Justice Network 2002.

Schattenfinanzplätze wurden schon vor den Panama Papers vielfach durch Datenzuspielungen unter Druck gesetzt: 2005 durch Rudolf Elmer zur Schweizer Bank Julius Bär, 2007 durch Bradley Birkenfeld zur Schweizer Bank UBS, 2008 durch Heinrich Kieber zur Liechtensteiner LGT Bank, 2009 durch Hervé Falciani zur britischen Bank HSBC oder 2014 durch Antoine Deltour zur Beratungsgesellschaft PricewaterhouseCoopers in Luxemburg, der deshalb im März 2017 in zweiter Instanz zu einer Haftstrafe auf Bewährung verurteilt wurde. Auch gibt es schon lange eine kritische Analyse der Probleme, so beispielsweise in Standardwerken zur Steuer- und Kapitalflucht wie von Baker (2005) und Palan et al. (2010) oder im Bericht „Die Puppenspieler“ von Weltbank und Vereinten Nationen (Does de Willebois et al.

2011) zur Nutzung von Briefkastenfirmen in großen Korruptionsfällen.

Die jüngsten Enthüllungen werfen Fragen auf: Warum gibt es trotz all der früheren Enthüllungen noch immer so aktive Schattenfinanzplätze wie Panama? Wie ohnmächtig sind die großen Staaten und ihre Politik? Oder tragen sie selbst zum Fortbestehen des Problems bei, weil sie und ihre Staaten selbst tief verstrickt in diese Geschäfte sind? Und wie viele Enthüllungen werden wir noch erleben müssen, damit es keinen weiteren neuen Aktionsplan von Finanzminister Schäuble braucht?

Völlig untätig war man ja nicht: Der automatische Austausch von Finanzinformationen wurde auf den Weg gebracht und kommt ab 2017 endlich in großem Maße zur Anwendung. Die Transparenz von Firmen und anderen Rechtskonstrukten wird im Rahmen der Bekämpfung der Geldwäsche verbessert. Doch wie viel das alles bringen wird, muss erst noch die Umsetzung zeigen – die bloße Abschreckung jedenfalls, das haben die Panama Papers gezeigt, reicht nicht, um ein so altes Geschäft wie die internationale Steuerflucht zu beseitigen. Aktuelle wissenschaftliche Studien (Johannessen/Zucman 2014; Fauser/Godar 2016) mahnen ebenfalls zur Vorsicht, denn auch in den vergangenen Jahren verzeichnen einige Schattenfinanzplätze steigende Geldzuflüsse.

Ähnliches gilt für die Steuervermeidung der Großunternehmen. Es vergeht kaum ein Monat, ohne dass von Medien oder Nichtregierungsorganisationen wieder einem multinationalen Unternehmen nachgewiesen wird, dass es durch aggressive Steuergestaltung seine Steuerzahlungen auf ein Maß herunterdrückt, das sowohl gegenüber den Staaten und ihren Bevölkerungen ungerecht als auch gegenüber anderen Unternehmen unfair ist. Im Jahr 2015 haben die G20 deshalb nach zweijähriger Vorarbeit, gemeinsam mit der OECD, ihre Maßnahmen präsentiert, die es in Zukunft unmöglich machen sollen, dass Großunternehmen auf bestimmte Einnahmen kaum oder keine Steuern zahlen. Doch noch mehr als beim Kampf gegen Steuerhinterziehung ist der Erfolg der bisherigen Maßnahmen zweifelhaft.

Wie viel wirklich erreicht wurde auf dem Weg zur Steuergerechtigkeit, soll im Folgenden eingehend betrachtet werden. Kapitel 2 beschreibt das Problem der Steuerhinterziehung

und die damit in Bezug stehende Situation der Geldwäsche. Es stellt wichtige Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung vor, die entweder auf internationaler oder auf Ebene der EU in den vergangenen Jahren beschlossen worden sind. Ihre Wirksamkeit wird anschließend kurz bewertet. Kapitel 3 befasst sich mit der Steuervermeidung durch Unternehmen. Auch hier werden die ergriffenen Maßnahmen der vergangenen Jahre diskutiert und bewertet. Kapitel 4 zieht ein Fazit. Dabei liegt der Fokus auf internationalen Fragen. Einige Probleme wie der Umsatzsteuerbetrug werden aus Platzgründen hier nicht näher behandelt.

2

STEUERHINTERZIEHUNG UND GELDWÄSCHE

2.1 DAS PROBLEM

Schattenfinanzplätze sind Staaten oder Rechtsgebiete, die es Menschen ermöglichen, ihr Geld zu verstecken: vor den heimischen Behörden, vor anderen Personen wie einem oder einer geschiedenen Ehepartner_in oder gar vor der eigenen Bevölkerung wie bei korrupten Staatseliten. Dabei geht es vor allem darum, die wahre Eigentümerschaft – in der Fachsprache ist dabei oft die Rede von der „wirtschaftlichen Berechtigung“ – an einem Vermögen zu verbergen oder zu verschleiern, das heißt entweder geht gar keine Information nach außen oder nur eine Information, die für Außenstehende wertlos ist. Werkzeuge sind Konten, Firmen, Stiftungen und Trusts, die – unter Pervertierung ihrer eigentlich sinnvollen Verwendung – missbraucht werden.

Über eine grobe Beschreibung hinaus war die richtige Definition von Schattenfinanzplätzen schon immer strittig. Das Standardwerk „Tax Havens“ beschreibt das Problem ausführlich und kommt zu dem Schluss, jede Definition sei „unausweichlich subjektiv“ (Palan et al. 2010: 45; Übers. d. Verf.). Eine Schwierigkeit ist, dass nahezu jeder Staat der Welt in seinem Rechts- und Steuersystem Elemente hat, die für bestimmte Personen Steuervorteile bieten und Steuerflucht begünstigen können: Sei es, dass es gegenüber dem Ausland Intransparenz gibt, dass in irgendeinem Bereich in einem Staat niedrigere Steuern erhoben werden als in einem anderen Staat oder dass die Regulierung lockerer ist, zum Beispiel wenn es um die Gründung von Firmen geht. Palan et al. (2010: 45) empfehlen jedenfalls den Grad der Geheimhaltung als bestes Kriterium, wenn es darum geht, Schattenfinanzplätze zu identifizieren.

Eine Messung in diesem Sinne nimmt seit 2009 der Schattenfinanzindex des Tax Justice Network vor (siehe Tabelle 1, die letzte Ausgabe von 2015). Der Grad an Geheimhaltung wird hier gewichtet mit der Größe des Finanzsektors, weil nur dann der Schaden angemessen abgebildet wird, den ein Staat global anrichtet. Dadurch wird sichtbar, dass wichtige Schattenfinanzplätze keineswegs nur kleine Inselstaaten wie Panama sind, sondern auch große Staaten wie die USA (insbesondere geht es hier um Bundesstaaten wie Delaware) oder auch Deutschland. Doch auch als „Steuer-

erosen“ bekannte Staaten wie die Schweiz sind weit oben zu finden.

Über den globalen Umfang der Gelder, die im Ausland versteckt und somit der Besteuerung entzogen werden, gab es in den vergangenen zehn Jahren einige Schätzungen, die meisten von Nichtregierungsorganisationen. Jede von ihnen hat auch starke Kritik auf sich gezogen – zu groß sind die Schwierigkeiten, Licht in ein so dunkles Feld zu bringen. Die am weitesten verbreitete Zahl ist ermittelt worden von James Henry (2012) für das Tax Justice Network und beläuft sich auf 21 bis 32 Billionen US-Dollar Vermögen, das in Schattenfinanzplätzen angelegt ist. Henry verwendete verschiedene Methoden, darunter Daten von Vermögensberater_innen und statistische Messungen über Portfoliodaten. Allerdings sind nicht alle seine Daten einsehbar. Der französische Forscher Gabriel Zucman (2014) kritisierte dies und setzte eine niedrigere Schätzung entgegen, indem er basierend auf neuen Daten aus der Schweiz die Lücken in den gemeldeten Kapitalvermögen der Staaten herausarbeitet. Zucman kommt für das Jahr 2013 auf 7,6 Billionen US-Dollar in Schattenfinanzplätzen, betont allerdings, dies sei nur ein Mindestwert. Da man aus Erfahrungswerten weiß, dass in Schattenfinanzplätzen gelagertes Vermögen oft unbesteuert ist (etwa 80 Prozent der Gelder schätzt Zucman), gehen dadurch wohl dreistellige Milliardenbeträge jedes Jahr an Steuereinnahmen verloren, Zucman spricht konkret von 190 Milliarden US-Dollar.

Auch in Deutschland finden sich 2,5 bis 3 Billionen Euro Vermögen ausländischer Personen (Meinzer 2015). Da die Kapitaleinkünfte aus diesen Vermögen in der Regel nicht mit der in Deutschland fälligen Abgeltungsteuer, einem einheitlichen Steuersatz von 25 Prozent, versteuert werden und darüber auch kein systematisches Wissen in den Herkunftsländern vorhanden zu sein scheint, dürften auch diese Gelder oft unbesteuert sein.

2.2 INFORMATIONSAUSTAUSCH AUTOMATISIEREN

Gegen Schatten braucht es Licht, also gegen das Verstecken von Vermögen als wichtigste politische Maßnahme einen

Tabelle 1
Schweiz ist Spitzenreiter im Schattenfinanzindex
Schattenfinanzindex 2015 *

Platz	Land	Gesamtwert	Geheimhaltungswert	globale Größengewichtung
1	Schweiz	1.466,1	73	5,625
2	Hongkong	1.259,4	72	3,842
3	USA	1.254,7	60	19,603
4	Singapur	1.147,1	69	4,280
5	Kaimaninseln **	1.013,1	65	4,857
6	Luxemburg	816,9	55	11,63
7	Libanon	760,2	79	0,377
8	Deutschland	701,8	56	6,026
9	Bahrain	471,3	74	0,164
10	Vereinigte Arabische Emirate (Dubai)	440,7	77	0,085
11	Macao	420,1	70	0,188
12	Japan	418,3	58	1,062
13	Panama	415,6	72	0,132
14	Marschallinseln	405,5	79	0,053
15	Großbritannien	380,2	41	17,394
16	Jersey	453,0	65	0,216
17	Guernsey	339,3	64	0,231
18	Malaysia (Labuan)	338,7	75	0,050
19	Türkei	320,9	64	0,182
20	China	312,1	54	0,743

* Der Index misst auf Basis von 14 Indikatoren den Grad der Geheimhaltung, die ein Staat für Vermögen ermöglicht. Dieser Wert wird dann – gewichtet – mit dem globalen Anteil am internationalen Finanzmarkt multipliziert, da nur so die schädliche Wirkung, die von einem Staat ausgeht, gemessen werden kann.

** Die grau hinterlegten Rechtsgebiete zählen als Kron- oder Überseegebiete zum erweiterten Hoheitsbereich Großbritanniens. Zusammengezählt würden sie hier im Index den ersten Platz einnehmen.

Quelle: Tax Justice Network, www.financialsecrecyindex.com.

grenzüberschreitenden Datenaustausch zwischen den Behörden. Denn der Großteil der Steuerhinterziehung funktioniert nur aufgrund der Unwissenheit der Behörden über ausländische Vermögen und Kapitaleinkommen.

Lange Jahre fristete der Austausch von Steuerinformationen aber selbst ein Schattendasein. International hatte sich nur durchgesetzt, dass Staaten auf eine begründete Anfrage im Einzelfall hin Informationen herausgeben. Maßgeblich war hier der Standard der Industriestaaten-Organisation OECD, der auch in vielen internationalen Steuerabkommen über die OECD-Staaten hinaus wirkte. Die Wirkung war aber fast gleich null, weil die für eine Anfrage nötigen Verdachtsmomente schwer belegt werden konnten und die Schattenfinanzplätze offensichtlich auch nicht ernsthaft kooperierten. Sie konnten sich meist sogar noch auf eine lange Liste teils sehr vager Ausnahmen berufen, die in den Steuerabkommen stehen.

Eine stärkere Form des Datenflusses kam vor ein paar Jahren mit der Gruppenanfrage zustande. Hierbei fragt eine Behörde nicht nur Daten zu einem einzelnen Fall ab, sondern zu ganzen Gruppen, für die ein allgemeines Verdachtsmoment vorliegt. Diese Art der Anfrage war auch 2013 erstmals in der neuen deutschen Verhandlungsgrundlage für Steuerabkommen vorgesehen. Praktisch angewandt wurde die Gruppenanfrage aber von anderen: Die USA stellten sie vor allem an einige Schweizer Banken, nachdem sie schon einige Daten zugespielt bekommen hatten. Mehrmals wurden mehrere Tausend Kundendatensätze verlangt. Eine der ältesten Banken der Schweiz, die Wegelin Bank, wurde durch das harte Durchgreifen der USA 2012 in die Pleite getrieben. Doch diese Art von Anfragen verlor bald schon an Bedeutung, da eine noch stärkere Form der Datenerhebung sich durchsetzte.

Gemeint ist der automatische Austausch von Informationen von allen, die im Ausland Geld angelegt haben. Dieser Austausch wurde in der Europäischen Union erstmals 2003 im Rahmen der sogenannten Zinsrichtlinie eingeführt. Er galt jedoch nur für Zinsen natürlicher Personen und konnte leicht umgangen werden, weil die Richtlinie an den Grenzen der EU Halt machte und deshalb zum Beispiel liechtensteinische Stiftungen von Personen aus der EU nicht erfasst wurden. Entsprechend schwach fiel das Ergebnis aus.

Der Durchbruch für den automatischen Austausch kam erst durch das Gesetz Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) der USA von 2010, das eine umfassende, relativ lückenlose und stark strafbewehrte Meldung aller Daten von US-Staatsangehörigen durch Banken und andere Finanzunternehmen vorsieht. In Reaktion auf dieses Gesetz begannen viele Staaten, bilaterale Abkommen mit den USA auszuhandeln, die einen gegenseitigen Austausch von Daten vorsehen, auch wenn die anderen Staaten nicht immer so viele Daten bekommen wie die USA.

Damit waren die alten OECD-Standards hinfällig. Basierend auf FATCA entwickelte die OECD 2014 einen eigenen Berichtsstandard für einen automatischen Austausch. Der Standard ist beachtlich, hat aber laut dem Tax Justice Network (Knobel/Meinzer 2014) noch einige große Lücken. Zum Beispiel sind die zu meldenden Personen an den Wohnsitz geknüpft (anders als im FATCA, der die Staatsbürgerschaft als Grundlage nimmt), die Schwellenwerte für die zu meldenden Konten sind zu hoch und für einige Finanzunternehmen bestehen zu weitgehende Ausnahmen – darunter Versicherungen, Kreditkartenanbieter und öffentliche Banken.

Um die Wirkung des Standards zu erhöhen, brachte die OECD ein multilaterales Abkommen voran, dem inzwischen 101 Staaten beigetreten sind, von denen 54 den Austausch ab 2017 umsetzen und 47 ab 2018. Allerdings fehlen einige wichtige Staaten, besonders die USA, weil sie sich auf FATCA stützen. Da der Austausch bei FATCA nicht auf völliger Gegenseitigkeit beruht, bleiben einige extreme Intransparenzen in den USA ungebrochen und das globale System der Transparenz wird unterminiert (Knobel 2016).

Wie gut der Austausch vor allem mit ärmeren Ländern funktionieren wird, ist eine offene Frage. Einige haben ohnehin geäußert, dass der internationale Datenaustausch nicht ihre höchste Priorität sei, wozu wohl auch die hohen technischen Anforderungen beitragen. Um diesen Sorgen entgegenzukommen, fordern insbesondere viele Nichtregierungsorganisationen, den Datenfluss in bestimmten Fällen auch einseitig zuzulassen (Action Aid et al. 2014). Bislang verweigern sich aber gerade wichtige Staaten wie Deutschland diesem Zugeständnis und wollen nur technische Hilfe leisten. Entsprechend stand es auch in den letzten Kommuniqués der G20. Das ist sinnvoll, aber nicht genug.

Schließlich bleibt abzuwarten, wie gut die gemeldeten Daten sind. In Deutschland beträgt das maximale Bußgeld nur 50.000 Euro, in anderen Ländern wie Österreich nur 200.000 Euro, in der Schweiz nur 250.000 Franken. Das sind alles Strafen, die für eine große Bank lächerlich gering sind und deshalb zu absichtlichen oder fahrlässigen Verstößen führen werden.

Parallel zur Arbeit der OECD hat sich auch die EU bewegt: Ende 2014 wurde die alte Zinsrichtlinie abgeschafft und statt-

dessen in der Richtlinie zur Amtshilfe ab 2016 (Österreich: 2017) ein umfassender Austausch über alle Kapitaleinkommen und sogar über Kontostände festgeschrieben. Auch die Schweiz und Liechtenstein willigten für die Zeit ab 2017 in den automatischen Austausch mit der EU ein.

Nun muss der automatische Austausch sich beweisen. Der Einstieg ist endlich international gelungen, alleine das ist ein großer Erfolg in der Bekämpfung der Steuerhinterziehung. Die ersten Daten werden 2017 (für das Jahr 2016) ausgetauscht, dann erst wird man eine erste Bilanz ziehen können. Zwar dürften in jedem Fall durch die neue Transparenz einige Leute von Steuerflucht abgeschreckt werden, auch wird es zur Aufdeckung von Steuerflucht kommen. Aber die Gegenseite schläft nicht. Wer im Februar 2017 auf die Webseite der Kanzlei Mossack Fonseca ging, fand dort folgendes Angebot: „Mossack Fonseca is well positioned to provide alternatives to comply with FATCA regulations“, die Kanzlei bot also an, bei der Umgehung von FATCA zu helfen. Im April 2017 ist dieses Angebot allerdings nicht mehr zu finden – angeblich befindet sich Mossack Fonseca auch in Auflösung.

2.3 GELDWÄSCHE BEKÄMPFEN: „KENNE DEINEN KUNDEN“

Geldwäsche ist das Einschleusen krimineller Gelder in das Wirtschaftssystem, mit dem Ziel, die kriminelle Herkunft dauerhaft zu verschleiern. Dabei ergeben sich einige wichtige Berührungspunkte mit Steuerflucht. Einerseits werden bestimmte Geldwäschevorgänge auch als Steuer- bzw. Kapitalflucht gesehen, zum Beispiel wenn korrupte Offizielle ihr Geld ins Ausland bringen. Andererseits ist Steuerhinterziehung manchmal eine sogenannte Vortat, also eine Straftat, mit deren Erträgen die Banken und anderen Finanzdienstleister nichts zu tun haben dürfen. Deutschland schränkt dies aber ein auf die banden- und gewerbsmäßige Steuerhinterziehung, die einfache Steuerhinterziehung ist nicht erfasst und nicht einmal die besonders schwerwiegende.

Zur Bekämpfung von Geldwäsche gibt es schon länger als zur Bekämpfung von Steuerflucht einen internationalen Standard. Im Jahr 1989 gründeten die G7-Staaten die Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF), die inzwischen auf 37 Mitglieder angewachsen ist, davon der Großteil Industriestaaten. Sie haben sich darauf verpflichtet, 40 Empfehlungen zu folgen, die von der FATF erarbeitet wurden. Darüber hinaus gibt es auch viele andere Staaten, die sich an den Empfehlungen orientieren. Es soll im Folgenden nicht umfassend auf alle diese Empfehlungen eingegangen werden, sondern nur auf diejenigen, die auch für die Bekämpfung der Steuerflucht bedeutsam sind.

Die zentrale FATF-Empfehlung ist: „Kenne deinen Kunden“. Banken, Finanzdienstleister und bestimmte andere Firmen und Berufsgruppen müssen in Erfahrung bringen, mit wem und für wen sie wirklich Geschäfte machen und wem ein Konto oder eine Firma tatsächlich gehört. In der Fachsprache ist dabei die Rede vom „wirtschaftlich Berechtigten“, wobei hier neben dem Eigentum auch die Kontrolle oder – wie bei Stiftungen – die Begünstigung gemeint sein kann.

Diese Daten müssen momentan von den Banken und Firmen bereitgehalten werden, damit Ermittlungsbehörden

gegebenenfalls darauf zugreifen können. In Deutschland geschieht dies für Konten schon seit gut zehn Jahren über ein Abrufverfahren, bei dem die Banken nicht wissen, wenn Behörden zugreifen. Bei Firmen ist aber im deutschen Unternehmensregister nicht immer verzeichnet, wer der wirtschaftlich Berechtigte ist. Neben dem Zugriff der Behörden haben die Banken und anderen vom Gesetz Verpflichteten auch selbst Meldungen an die Behörden zu machen, wenn sie einen Verdacht auf Geldwäsche haben. Die Umsetzung in Deutschland ist mangelhaft (Meinzer 2015), besonders im Nichtfinanzsektor (Bundesministerium der Finanzen 2016a: 11–14).

In der EU wurde 2015 die Richtlinie zur Bekämpfung der Geldwäsche geändert. Während des Gesetzgebungsprozesses war umstritten, wie mit den Daten zur wirtschaftlichen Berechtigung umzugehen ist. Konsens war zwar von Anfang an, dass überhaupt erst einmal alle Unternehmen selbst wissen sollten, wem sie gehören, denn nicht einmal das war bislang verpflichtend. Allerdings waren sich die Regierungen und Parlamentsfraktionen nicht einig, ob Daten auch in jedem EU-Staat zentral gehalten und ob sie der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden sollten.

Schließlich kam es zu folgendem Kompromiss: Alle Daten über die wirtschaftliche Berechtigung an Rechtskonstrukten (Firmen, Stiftungen, Trusts und Ähnliches) müssen von den EU-Staaten in zentralen Registern gespeichert werden. Die Daten müssen zwar nicht veröffentlicht werden, das hatten einige Regierungen verhindert, allen voran die deutsche. Zumindest bei einem „berechtigten Interesse“ soll aber jede Person die Daten von Firmen und Stiftungen einsehen können. Erforderlich wäre aber eine Veröffentlichung, denn ohne Öffentlichkeit besteht die Gefahr, dass die Behörden die Daten nicht ausreichend nutzen oder nutzen können. Nur durch den zusätzlichen Blick von Medien, Wissenschaft und Nichtregierungsorganisationen würden die Daten angemessen genutzt werden.

Es gibt in der EU-Richtlinie auch kein Verbot, diese Daten zu veröffentlichen. Großbritannien tut dies inzwischen, Dänemark wird es bald tun, und die Niederlande und andere Staaten planen es. Nachdem die deutsche Regierung (Bundesministerium der Finanzen 2016b) zunächst nur gefordert hatte, ein globales Register zu schaffen beziehungsweise die nationalen Register zu vernetzen, setzte sie sich in der EU lange gegen ein öffentliches Register ein. Im Dezember 2016 wurde dann aber überraschenderweise vom Bundesministerium der Finanzen (2016c) ein Gesetzesentwurf vorgelegt, der eine Veröffentlichung der Daten vorsah. Dann lief die Lobbymaschine der Unternehmen an, insbesondere der Familienunternehmen. Mit Erfolg, denn nach wochenlangem Ringen innerhalb der Regierung kippte das Finanzministerium um und die Bundesregierung (2016) strich gegen den Widerstand dreier anderer Ministerien die Öffentlichkeit wieder aus dem Gesetz, nur bei „berechtigtem Interesse“ soll nun ein Zugang möglich sein. Zudem müssten die wahren Eigentümer_innen gar nicht immer genannt werden, und es fehlt eine Ermittlungspflicht der Firmen zu ihren eigenen Eigentümern_innen über die deutsche Grenze hinaus. Es bleibt zu hoffen, dass der Bundestag das Gesetz nachbessern und die Öffentlichkeit wieder herstellen wird.

Erfasst von der FATF-Empfehlung sind nicht nur die Konten, die eine Bank direkt für eine Kundin bzw. einen Kunden

führt, sondern auch Konten, über die sie internationalen Zahlungsverkehr für andere Banken abwickelt. Große Banken wie die Deutsche Bank bieten hierfür oft sogenannte Korrespondenzkonten an, die von anderen Banken genutzt werden können, die sich selbst keinen internationalen Bankverkehr leisten können oder wollen. Dass hier die Prüfungen der Banken oft nicht ausreichen, haben vor den Panama Papers auch schon andere Enthüllungen gezeigt. Zum Beispiel kam durch die ukrainische Zivilgesellschaft ans Licht, dass die Deutsche Bank dem Sohn des früheren Präsidenten der Ukraine Alexander Janukowitsch mit ihren internationalen Konten für eine ukrainische Bank indirekt geholfen hatte, zweifelhafte Geschäfte zu tätigen (Faigle 2014). Im oben genannten Referentenentwurf des Finanzministeriums sind deshalb klarere Regeln für das Korrespondenzbankgeschäft enthalten.

Ein Sonderfall des „Kenne deinen Kunden“ sind die Regeln zu „politisch exponierten Personen“, also wichtigen Personen in Politik, Verwaltung und öffentlichen Unternehmen. Die Banken und Firmen müssen bei Geschäften diese Personen identifizieren und gegebenenfalls nachforschen, ob die Gelder einen kriminellen Hintergrund haben könnten. Auch hier zeigen das Beispiel von Janukowitschs Sohn, die Konten deutscher Banken für Machthaber, die im Arabischen Frühling gestürzt wurden, und viele Fälle aus den Panama Papers, dass es noch große Defizite bei der Umsetzung gibt.

Ein Problem bleibt allerdings unabhängig von den Standards bestehen: deren Durchsetzbarkeit. Wie die Panama Papers zeigten, hat die Firma Mossack Fonseca einigen Kund_innen sogar angeboten, den wirtschaftlich Berechtigten zu fälschen, was selbst nach panamaischem Recht illegal ist. Mossack Fonseca wusste das, sicherte deshalb aber nur zu, man behandle die Sache selbstverständlich mit der „größtmöglichen Vertraulichkeit“ (Obermayer/Obermaier 2016: 227). Das bedeutet aber, dass Steuerfahnder_innen selbst dann noch in die Irre geführt werden, wenn sie denken, alle nötigen Daten beisammen zu haben. Dieses Beispiel zeigt auch, wo das Problem aller Transparenz liegt: Noch so viele Daten nützen nichts, wenn sie nur Fassade sind. Dagegen wiederum helfen nur strenge Strafen und Sanktionen, insbesondere auch für die Unternehmen. Dabei wäre schon viel gewonnen, den Druck in Deutschland zu erhöhen – Mossack Fonseca arbeitete intensiv mit deutschen Finanzinstituten wie der Deutschen Bank zusammen (Obermayer/Obermaier 2016: 257–267). So gar die deutsche Regierung hat dies in ihrem Aktionsplan nach den Panama Papers zugegeben (Bundesministerium der Finanzen 2016b). Es fehlt aber an einem entsprechenden Handeln, auch wenn immerhin im Referentenentwurf zur Umsetzung der neuen EU-Geldwäscherichtlinie höhere Strafen bei Verstößen enthalten sind.

Die geplante Identifizierung der wahren Eigentümer_innen und Kontrolleur_innen von Vermögen und Firmen in der EU bringt nötiges Licht in die dunklen Stellen der Wirtschaft. Wie schon beim Informationsaustausch steht die Umsetzung wichtiger Beschlüsse aber noch bevor und Unsicherheit bleibt, ob am Ende wirklich Klarheit herrscht und wer Bescheid wissen kann – oder ob sich die Finanzbranche nicht wieder neue Tricks ausdenkt, um die Profiteure zu verschleiern. Auch bleibt die Transparenz in der EU und einigen anderen Staaten global gesehen immer noch Stückwerk, was die interessierten Kreise zu internationalen Ausweichstrategien einlädt.

Es braucht also weiterhin internationalen Druck, um alle Staaten zur zentralen und lückenlosen Erfassung der wirtschaftlich Berechtigten zu bringen.

2.4 FIRMEN SUBSTANZIELL UND TRANSPARENT MACHEN

Briefkastenfirmen und andere Scheingesellschaften stehen im Zentrum der meisten Steuerhinterziehungs- und Geldwäschefälle. Häufig wird von Verteidiger_innen der Schattenfinanzplätze darauf verwiesen, dass es noch nicht illegal sei, eine Briefkastenfirma zu haben. Das aber ist nur die halbe Wahrheit. Halb, weil in der Tat einige Staaten etwas als Firma anerkennen, was nur ein Briefkasten ist. Aber nur weil es Firma heißt, sollte es noch lange keine sein dürfen. Denn zu Recht knüpfen viele Staaten die Rechte einer Firma unter anderem daran, dass sie genügend transparent ist. Nur so wissen Staat, Geschäftspartner_innen und Öffentlichkeit, wer hinter dem jeweiligen Unternehmen steckt.

Die Bundesregierung hat im Dezember 2016 einen Gesetzesentwurf vorgelegt, wie Briefkastenfirmen besser unschädlich gemacht werden sollen (Bundesregierung 2016b). Das Zauberwort lautete auch hier: Transparenz, allerdings mit ein paar wichtigen Einschränkungen. In Zukunft sollen Steuerpflichtige neben allen Beteiligungen (mehr als zehn Prozent) an Gesellschaften, Körperschaften und Vermögensmassen auch ihren „beherrschenden oder bestimmenden Einfluss“ auf Angelegenheiten einer Gesellschaft anzeigen, jedoch nur wenn diese außerhalb von EU und Europäischer Freihandelsassoziation (EFTA) angesiedelt ist. Und Finanzinstitute sollen den Finanzbehörden von ihnen hergestellte oder vermittelte „Beziehungen“ inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaaten-Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen mitteilen, so wenn die Beteiligung über 30 Prozent beträgt. Verstöße gegen diese Meldepflichten sollen dabei aber jeweils nur mit maximal 25.000 Euro geahndet werden, gerade für die Unternehmen ist das eine lächerliche Strafe. Gegenüber dem Referentenentwurf hat man das Bußgeld für die Finanzinstitute und -firmen sogar noch halbiert. Dies und die räumliche Begrenzung auf Nicht-EU- und Nicht-EFTA-Staaten schwächen die Meldepflichten erheblich. Bekanntlich ermöglichen auch EU-Staaten wie Malta (Faccio 2017) und Zypern (Hua et al. 2016) die Gründung von Briefkastenfirmen, die – so die Werbung eines Internetvermittlers für maltesische Firmen – „komplett anonym“ seien.

Positiv an dem Gesetz ist noch, dass eine Steuerhinterziehung mittels Drittstaaten-Gesellschaften in Zukunft als besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung gelten soll. Positiv ist auch, dass das steuerliche Bankgeheimnis aus der Abgabenordnung aufgehoben werden soll, das heißt Finanzinstitute könnten in Zukunft gegenüber Behörden keine Verschwiegenheitspflicht mehr geltend machen. Auch soll der Zugriff auf die von den Banken gesammelten Daten zu den Inhaber_innen von Konten erleichtert werden. Allerdings bleibt die Frage, ob die neuen Vorgaben Fälle wie die der Panama Papers verhindern würden. Denn in den dortigen Fällen wurden oft weitere Akteur_innen beteiligt, wie Rechtsanwälte_innen, die von den Regeln des neuen Gesetzes nicht betroffen wären.

Die gleiche Ächtung wie für Scheinfirmen braucht es für Inhaberaktien, deren Eigentümer_in in keinem Register verzeichnet ist und die deshalb keine sichere Zuordnung der Aktieneigentümerin bzw. des -eigentümers zulassen. Sie wurden – nach jahrelanger Kritik vonseiten der FATF – selbst in Deutschland erst im Dezember 2015 im Wesentlichen abgeschafft.

So wichtig Transparenz ist, besser wäre es, gleich mehr Substanz bei allen Firmen und Gesellschaften zu verlangen. Eine Firma muss wirklich eine Firma sein, eine Stiftung wirklich eine Stiftung, ein/eine Direktor_in wirklich ein/eine Direktor_in und so weiter: Dieser Grundsatz muss international durchgesetzt werden. Wenn alle Praktiken beseitigt sind, bei denen die Substanz von Rechtspersonen und Funktionen wesentlich ausgehöhlt wird, könnte dies viele andere Reformen erübrigen. Die FATF hat in dieser Richtung gute Ansätze, aber es braucht noch mehr Maßnahmen, insbesondere ein umfassendes Verbot von Scheinverantwortlichen, Scheinfirmen sowie missbräuchlichen Stiftungen und Trusts.

2.5 SCHWARZE LISTEN ERSTELLEN

Schattenfinanzplätze auf schwarze Listen zu setzen ist eine gute Idee, die allerdings zu selten und zu halbherzig umgesetzt wird. Zugegebenermaßen entstehen wirklich Schwierigkeiten mit so einer Liste. Es ist nicht leicht, jeden Staat zu diskriminieren, der eine Schattenfinanzpraktik zulässt, denn in fast jedem Land der Welt lassen sich solche Praktiken finden: Deutschland ist auch ein wichtiges Geldwäscheland oder die USA beherbergen unzählige Briefkastenfirmen, um nur zwei Beispiele zu nennen. Eine Liste läuft deshalb immer Gefahr, den Blick zu sehr zu verengen und Staaten weißzuwaschen, die es nicht verdienen.

Allerdings kann man für schwarze Listen natürlich schon die Staaten auswählen, die besonders viele schädliche Praktiken anbieten. Entsprechend gibt und gab es schon viele Listen, so von der OECD (seit 2000, mit grauer und schwarzer Liste, Letztere leerte sich 2009), den G20 (z. B. 2011 unter französischer Präsidentschaft), der FATF oder der EU (siehe Tabelle 2, sie setzt sich zusammen aus den Schattenfinanzplätzen, die mindestens von zehn EU-Staaten gelistet sind; Kommission 2015b) sowie durch Nationalstaaten, zum Beispiel schon seit 1996 Brasilien oder auch zahlreiche EU-Staaten wie Frankreich. Allerdings sind die Listen anfällig für politische Rücksichtnahme oder Fehler. So strichen OECD und FATF Panama 2011 bzw. im Februar 2016 von ihren Listen – wie wir heute wissen eine große Fehleinschätzung. Oder die im Juni 2015 erstmals von der EU veröffentlichte Liste enthält kein EU-Land (allerdings einige der Überseegebiete, die zu Großbritannien gehören). Und es scheint auch, dass die mit den Listen verbundenen Sanktionen bisher nicht ausreichend waren. Es ist kaum vorstellbar, dass die Listen von so mächtigen Akteur_innen wirkungslos wären, würde man es ernst meinen.

Ein besonderes Negativbeispiel für eine – indirekte – schwarze Liste ist das deutsche Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung von 2009. Zwar sieht es durchaus harte Sanktionen vor, wenn ein Staat als unkooperativ gelten würde. Allerdings wurden die Bedingungen dafür, dass dies ge-

schiebt, so aufgeweicht, dass bis heute kein einziger Staat nach diesem Gesetz als Schattenfinanzplatz eingestuft wurde. Denn schon die Bereitschaft zum Datenaustausch nach (altem) OECD-Standard im Einzelfall reichte aus, um nicht als Steuer-oase zu gelten. Dadurch wurde das Gesetz zur Farce, selbst wenn die Bundesregierung behauptet, es habe immerhin eine abschreckende Wirkung entfaltet in den Verhandlungen Deutschlands mit anderen Staaten. Obwohl Deutschland also keine schwarze Liste hat, forderte das Bundesministerium der Finanzen (2016b) eine Vereinheitlichung der schwarzen Listen. Dazu wird es 2017 zwei Ansätze geben: Die G20 wollen im Juli 2017 bei ihrem Gipfel in Hamburg eine neue Liste präsentieren, und auch die EU hat im Rat der Finanzminister Ende 2016 Kriterien für eine schwarze Liste beschlossen, die bis Ende 2017 erstellt werden soll. Die drei Kriterien lauten:

- *Transparenz, mit drei Unterkriterien:* (1) weitgehende Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs, (2) weitgehende Umsetzung des Informationsaustauschs auf Anfrage und (3) mindestens Zustimmung zur Ratifi-

zierung der OECD-Konvention „Gegenseitige Amtshilfe in Steuerangelegenheiten“ (oder vergleichbare Austauschvereinbarungen). Bis Mitte 2019 müssen allerdings in der Regel nur zwei der Kriterien erfüllt sein, dann erst alle drei.

- *Faire Besteuerung:* keine steuerlichen Bevorzugungen, die als schädlich gelten könnten, und keine Offshore-Strukturen, die Profite ohne substanzielle Wirtschaftstätigkeit anziehen.
- *Maßnahmen gegen Steuervermeidung von Unternehmen:* Umsetzung der von G20 und OECD beschlossenen Mindeststandards (siehe dazu Kapitel 3.3).

Eine ähnliche Wirkung wie die Listen hat auch die Evaluierung vieler Staaten im „Globalen Forum für Transparenz und Informationsaustausch in Steuersachen“, dem inzwischen 133 Staaten angehören und das von der OECD verwaltet wird. In regelmäßigen Evaluationsberichten wird die Einhaltung bestimmter Standards geprüft. Allerdings wies die Prüfung in der Vergangenheit erhebliche Schwächen auf (Meinzer 2012).

Die Vielzahl an schwarzen Listen, die es bereits gab und die es noch gibt, macht offensichtlich, dass es die richtige Liste nicht geben wird. Dennoch sollte die politische Wirkung von solchen Listen nicht unterschätzt werden – nicht umsonst wehren sich die betroffenen Staaten oft dagegen, auf offiziellen Listen zu stehen. Eine stärkere Sanktionierung wäre dennoch nötig, um den Listen Biss zu verleihen.

Tabelle 2
Die 30 Schattenfinanzplätze auf der schwarzen Liste der EU
Die schwarze Liste von Steueroasen der EU von 2015

Andorra
Anguilla
Antigua and Barbuda
Bahamas
Barbados
Belize
Bermuda
Britische Jungferninseln
Brunei
Cookinseln
Grenada
Guernsey
Hongkong
Kaimaninseln
Liberia
Liechtenstein
Malediven
Marshallinseln
Mauritius
Monaco
Montserrat
Nauru
Niue
Panama
Seychellen
St. Vincent und die Grenadinen
St. Kitts und Nevis
Turks und Caicos
Vanuatu
US-Jungferninseln

2.6 STEUERVERWALTUNGEN STÄRKEN

Trotz aller wünschenswerten Änderungen an den geltenden Gesetzen und Standards bleibt ein übergreifendes Problem die unzureichende Umsetzung aufgrund von Personalmangel, fehlenden Sachmitteln und schlecht geregelten Zuständigkeiten. Forderungen nach neuen Standards ergeben nicht viel Sinn, wenn sie aufgrund solcher Defizite ohnehin nicht umgesetzt werden können. Neue Daten könnten zum Beispiel im Nichts verschwinden, weil niemand sie auswertet, auch würde die Qualität der Daten leiden, wenn Kontrollen fehlen.

An ausreichenden Mitteln hapert es nach Aussagen der Steuerverwaltung und der Steuergewerkschaft auch in Deutschland. Dabei ist bemerkenswert, dass trotz der umfassenden schon beschlossenen und geplanten Maßnahmen bei Informationsaustausch und Briefkastenfirmen nicht das entsprechende Zusatzpersonal eingeplant ist.

In anderen Staaten sind die Probleme oft noch größer. Speziell in Griechenland zum Beispiel, das ohnehin Schwierigkeiten beim Steuervollzug zu haben scheint, wurde aufgrund der von der EU verordneten Austeritätspolitik in den zurückliegenden Jahren massiv Personal in den Steuerverwaltungen abgebaut, ähnlich in anderen EU-Staaten (EPSU 2014). Doch das ist immer noch kein Vergleich mit der Situation in manchen sehr armen Ländern. Alleine in Subsahara-Afrika müssten nach einer Schätzung 650.000 zusätzliche Steuerbeamt_innen eingestellt werden, um auf den Pro-Kopf-Stand im Rest der Welt zu kommen (Action Aid et al. 2014: 6). Eine Änderung wird hier nur sehr langsam möglich sein.

Die Förderung von Steuerverwaltungen sollte jedenfalls noch stärker als jetzt schon (wie zum Beispiel über den International Tax Compact der deutschen Regierung) ein Ziel der

Entwicklungszusammenarbeit werden. Und überall muss die Steuerverwaltung gestärkt werden. Allerdings steht diese Forderung unter keinem guten Stern angesichts der gängigen neoliberalen Politik, den Staat kleinzuhalten, wie sie von vielen Staaten und internationalen Institutionen wie der Weltbank bis heute vertreten wird.

2.7 ZWISCHENFAZIT ZUR BEKÄMPFUNG DER STEUERHINTERZIEHUNG

Was in den letzten Jahren an Beschlüssen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung erreicht wurde, ist beachtlich. Der automatische Austausch von Steuerinformationen als neuer internationaler Standard hat tatsächlich das Potenzial, Schattenfinanzplätzen dauerhaft ihr Geschäft kaputt zu machen. Die Bekämpfung der Geldwäsche geht dagegen langsamer voran. Zwar gibt es Fortschritte bei der Transparenz der wirtschaftlichen Beteiligung an Unternehmen, Stiftungen, Trusts durch die in der EU beschlossenen zentralen Register. Doch der Austausch und erst recht das Register sind noch zu neu und zu unvollständig, als dass man sich eines Erfolges sicher sein könnte. Dass die Daten der Register bisher nicht öffentlich werden sollen, ist eine große Schwachstelle. Die Schattenfinanzplätze streiten vor und besonders hinter den Kulissen für den Erhalt ihrer Geschäftsmodelle und entwickeln wieder neue Ausweichstrategien. Deshalb darf die Politik jetzt nicht nachlassen.

3

STEUERVERMEIDUNG VON UNTERNEHMEN

3.1 DAS PROBLEM

Noch schwieriger als bei der illegalen Steuerhinterziehung ist die Identifizierung von Problemstaaten, wenn es um legale (teils aber auch illegale) Steuervermeidung von Unternehmen geht. Denn im Prinzip kann hier jeder Unterschied bei der Unternehmensbesteuerung, sei es bei der Steuerbasis oder beim Steuersatz, oder auch jede Investitionsförderung von multinationalen Unternehmen bedeutsam sein. Doch selbst ohne klare Grenze gilt: Es gibt Staaten, die ein Problem sind. Einen ernstzunehmenden Index, der diese Art von Problemstaaten erfasst, gibt es bislang nicht.

Es gibt immerhin sinnvolle Anhaltspunkte für besonders problematische Niedrigsteuerländer: Zum Beispiel waren die Niederlande 2014 der Staat mit den größten ein- und ausgehenden ausländischen Direktinvestitionen (siehe Tabelle 3). Dabei soll diese Statistik eigentlich richtige Investitionen in Unternehmen wie einen Unternehmenskauf oder eine Unternehmensgründung messen. Doch der Spitzenplatz der Niederlande bei den ein- und ausgehenden Investitionen zeigt, dass es sich hier vielfach nur um Geschäfte auf dem Papier handelt, die durch die Niederlande hindurch geleitet werden – vor allem aus Steuergründen (Weyzig 2013). Anhaltspunkte liefern auch Untersuchungen dazu, welche Staaten einen künstlich aufgeblähten Finanzsektor haben. Aufschluss bietet hier zum Beispiel das Verhältnis des Finanzsektors zum Sozialprodukt (Fichtner 2015). Auch hier liegen Staaten wie die Niederlande oder Luxemburg weit vorne.

Multinationale Unternehmen nutzen auch Briefkastenfirmen. Allerdings sind es andere als die zur Steuerhinterziehung genutzten, die ja oft durchaus aktiv sind, aber ihre Eigentümer_innen verbergen. Die Briefkastenfirmen der Unternehmen hingegen sind zwar häufig öffentlich bekannt, allerdings tun sie nicht wirklich etwas – jedenfalls nicht das, was sie vorgeben zu tun. Sie sind zwar auf den ersten Blick schon tätig, oft fließen sogar große Warenströme über sie, sie halten sehr wertvolle Markenrechte und kassieren dafür Gebühren, oder sie vergeben riesige Kredite.

Doch diese Tätigkeit ist nur Fassade, denn die wirklichen Entscheidungen werden noch immer in der Unternehmenszentrale getroffen und echte Tätigkeiten, Forschung oder

Vertrieb sind weiterhin an den großen Standorten des Unternehmens zu finden. Durch das Zwischenschalten der Briefkastenfirma wird es dem Unternehmen aber möglich, Gewinne dorthin zu schieben und im Gegenzug Verluste an der Zentrale beziehungsweise den Standorten in Ländern mit höheren Steuern anzuhäufen. Die Gewinne der Briefkastenfirma werden dann wenig oder kaum versteuert, die Verluste andernorts senken den Gewinn dort und damit die entsprechende Steuerlast.

Auf die Spitze getrieben wird das Ganze, wenn die unternehmensinternen Preise noch zusätzlich so gestaltet werden, dass besonders viel Geld in das Niedrigsteuerland fließt. Das können dann überhöhte Kreditzinsen oder Markengebühren sein, die von den Tochterunternehmen in Ländern mit hohen Steuern an die Tochterunternehmen in Ländern mit niedrigen Steuern gezahlt werden. Hinzu kommen noch komplexere Techniken, die weiter unten näher beschrieben werden. Zusammengenommen gehen durch diese aggressiven Steuervermeidungstechniken nach einer sehr aufwändig ermittelten Schätzung der OECD (2015a) jedes Jahr weltweit 100 bis 240 Milliarden US-Dollar an Steuereinnahmen verloren. Denn alle Staaten zusammen genommen haben ja weniger Steuereinnahmen, selbst wenn die Niedrigsteuerländer profitieren.

Der Internationale Währungsfonds (2014) betont, dass Entwicklungsländer von der Steuervermeidung deutlich stärker betroffen sind als Industrieländer, unter anderem wohl deshalb, weil ihre Steuerverwaltungen die Unternehmen noch schlechter kontrollieren können. Auch die Handels- und Entwicklungskonferenz der Vereinten Nationen weist auf die zentrale Rolle von Niedrigsteuerländern bei Investitionen in Entwicklungsländer hin und schätzt den jährlichen Steuerverlust auf 100 Milliarden US-Dollar pro Jahr (UNCTAD 2015).

Auch wenn dies von den Unternehmen selbst alles als legal dargestellt wird, nutzen sie oft eine Grauzone aus, die sich aus den nicht abgestimmten Gesetzen der Staaten ergibt. Es macht deshalb gar nicht immer Sinn, darüber zu diskutieren, ob eine Technik aus der Perspektive eines Staates legal oder illegal ist. Denn es gibt nun einmal keine globale Instanz, die festlegen könnte, was im globalen Maßstab legal oder illegal ist. Nur mit so einem internationalen Rahmen

Tabelle 3
Niedrigsteuerländer liegen bei ausländischen Direktinvestitionen vorne
 Ausländische Direktinvestitionen 2014*

eingehend (in das Land)		ausgehend (aus dem Land heraus)	
Land	Mio. USD	Land	Mio. USD
Niederlande	4.013.479	USA	4.920.653
USA	2.901.059	Niederlande	4.833.186
Luxemburg	2.345.920	Luxemburg	2.979.976
China	2.331.755	Großbritannien	1.513.125
Großbritannien	1.744.718	Deutschland	1.415.863
Hongkong	1.333.687	China	1.310.133
Deutschland	830.662	Frankreich	1.279.089
Singapur	806.768	Japan	1.169.075
Schweiz	798.624	Schweiz	1.064.130
Frankreich	729.147	Kanada	714.555
Brasilien	709.007	Irland	634.761
Kanada	631.316	Spanien	516.539
Spanien	573.806	Italien	485.342
Australien	564.606	Belgien	460.895
Belgien	492.365	Australien	443.517
Mexiko	389.672	Schweden	373.084
Irland	378.202	Österreich	324.870
Italien	339.895	Russland	307.185

* Als Direktinvestitionen zählen Geschäfte mit einem „langfristigen Interesse“ und „signifikantem Einfluss“, also keine kurzfristigen Transaktionen.

Quelle: Internationaler Währungsfonds.

könnte man bei internationalen Geschäften klar von legalen oder illegalen Praktiken sprechen.

Doch das Argument der Unternehmen ist auch in anderer Hinsicht falsch: Einige Vermeidungstechniken sind illegal, da sie gegen bestehende Abwehrgesetze verstoßen, wie es sie in vielen Staaten gibt. So gibt es häufig Gesetze, dass Gewinne von Töchtern, die nur auf dem Papier existieren, dem Mutterkonzern zugerechnet werden. Nicht selten gibt es auch eine allgemeine Regel, dass man keinen Steuervorteil in Anspruch nehmen darf, der dem Geist des Gesetzes widerspricht. Wie oft diese Regeln zur Anwendung kommen, lässt sich aber nur schwer sagen. In Deutschland zum Beispiel kommt nur selten – wie 2010 im Fall des Unternehmens Adolf Würth mit einem Strafbefehl – eine entsprechende juristische Entscheidung an die Öffentlichkeit, meist bleiben die Gerichtsurteile zu Steuerfragen geheim (Meinzer 2015: 186 ff.). Auch eine Reihe von Entscheidungen der EU-Kommission zeigt, dass die Vermeidung nicht immer legal ist: Steuervorteile von einzelnen Unternehmen in Luxemburg, den Niederlanden und Irland wurden in den vergangenen beiden Jahren als illegale Staatsbeihilfen eingestuft, unter anderem da sie keinen

internationalen Steuerstandards entsprechen (Details siehe weiter unten).

Unterstützt werden die Unternehmen bei der Vermeidung von Steuerberatungsunternehmen wie Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG oder Deloitte. Diese reizen bei ihrer Beratung die Grenzen der Legalität aus. 2013 zeigte eine Anhörung im britischen Parlament, dass diese Firmen Modelle empfahlen, wenn sie nur eine 50-prozentige Chance hatten, bei einer Steuerprüfung zu bestehen (House of Commons Committee of Public Accounts 2013: 11).

3.2 INTERNATIONALE REGELN FÜR UNTERNEHMENSTEUERN: ÜBERBLICK

Das zähe Ringen um eine angemessene Besteuerung von multinationalen Unternehmen ist so wenig neu wie die Bekämpfung der illegalen Steuerflucht. Schon vor rund 100 Jahren wurde beim Völkerbund über die richtige Besteuerung multinationaler Unternehmen diskutiert und erste Entwürfe entstanden (Picciotto 2012). Denn die steigende Zahl multi-

nationaler Unternehmen brachte einen immer größeren unternehmensinternen Handel mit sich, der Gewinnverschiebung begünstigt.

Nach dem Krieg schafften es die Vereinten Nationen nicht, der globale Standardsetzer im Steuerbereich zu werden. Die Gewichte verschoben sich hin zur Industriestaaten-Organisation OECD. Diese erarbeitete seit den 1950er Jahren Empfehlungen für Steuerabkommen, bis 1977 ein umfassendes Modell veröffentlicht wurde. Immerhin stellten die Vereinten Nationen 1980 ein eigenes Modell vor, das zwar auf dem OECD-Standard aufbaut, aber die Interessen von Entwicklungsländern stärker berücksichtigt. Oft basierend auf diesen beiden Modellen oder zumindest daran angelehnt wurden bis heute rund 3.000 bilaterale Steuerabkommen geschlossen, die nun eine Art dezentrales internationales Steuersystem bilden. Das Hauptziel insbesondere des OECD-Modells bestand von Anfang an darin, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dieses Bestreben ging so weit, dass man im Zweifel lieber weniger oder gar keine als eine doppelte Besteuerung akzeptierte.

Die OECD entwickelte außerdem in der Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg einen Standard für unternehmensinterne Verrechnungspreise, der auch auf Vorarbeiten des Völkerbunds aufbaut. Diese Preise sollen sicherstellen, dass Unternehmen unternehmensinterne Geschäfte nicht einfach so vergüten können, wie sie wollen. Die Vereinten Nationen dagegen veröffentlichten ein Handbuch speziell für Entwicklungsländer erst 2013, was die Unterfinanzierung ihres Steuerausschusses widerspiegelt.

Um aus Sicht der OECD angemessene Verrechnungspreise zu gewährleisten, gelten zwei Prinzipien. Zum einen werden die Teile eines Unternehmens, die eine gewisse wirtschaftliche Eigenständigkeit haben, getrennt betrachtet (Trennungsprinzip) und für sie jeweils Gewinne ermittelt. Für die Geschäfte zwischen den Unternehmensteilen gilt dann das Prinzip des Fremdvergleichs (im Englischen spricht man etwas bildhafter vom „arm's length principle“): Die Grundregel ist dabei, dass intern der Preis bezahlt werden muss, den ein Unternehmen an ein von ihm unabhängiges Unternehmen zahlen würde. Theoretisch stellt sich die Frage, ob der Fremdvergleich der berühmten und richtigen Feststellung von Coase (1937) widerspricht, dass Unternehmen gerade eine Ausschaltung des Marktes und der Marktpreise darstellen und deshalb ein Vergleich von unternehmensinternen Preisen mit externen überhaupt keinen Sinn macht. Der Internationale Währungsfonds (2014) widerspricht dem zwar, weil gerade da, wo Unternehmen nicht mehr effizienter als der Markt seien, interne und externe Preise zur Deckung kämen. Aber in jedem Fall wird mit den Verrechnungspreisen ein bürokratisches Monster der Marktnachahmung geschaffen.

Zur Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises empfiehlt die OECD momentan fünf Methoden. Sie beziehen sich auf Vergleichsgüter, Wiederverkaufswerte, Kostenkalkulationen mit Gewinnaufschlägen, Nettogewinnmargen oder Abschätzungen, wie viel des Gewinns aus einer Transaktion zu welchem Teil auf die beteiligten Unternehmen zurückgeht. In einem umfangreichen Regelwerk werden diese Methoden und weitere Vorgaben genau beschrieben.

Neben dieser allgemeinen Arbeit, die sich auf das tägliche Geschäft aller Unternehmen bezieht, startete die OECD auch schon vor rund 20 Jahren ein Projekt gegen schädliche Steuer-

praktiken, das seit Ende der 1990er Jahre von den G7 unterstützt wurde. Allerdings blieb dieses Projekt eher wirkungslos, wie die Entwicklungen der letzten Jahre zeigen. Die fortschreitende Globalisierung der Wirtschaft führte dazu, dass die geltenden Standards es nicht mehr schaffen, Steuervermeidung zu unterbinden. Hinzu kommt inzwischen die Digitalisierung der Wirtschaft, wodurch es immer schwerer wird, noch Produktionsstandorte bestimmen zu können, die dann beststeuerbar sind.

Deshalb starteten die G20 2013 das Projekt gegen „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ („Base Erosion and Profit Shifting“, BEPS), bei dem 15 Maßnahmen in Arbeitsgruppen von OECD- und G20-Staaten ausgearbeitet wurden. Im November 2015 wurden die Ergebnisse des BEPS-Projekts (OECD 2015b) von den G20-Staaten abgesegnet (Details siehe Kapitel 3.3). Inzwischen wurde ein formeller Prozess („Inclusive Framework“) gestartet, in dem alle interessierten Nicht-G20- und Nicht-OECD-Staaten die vier beschlossenen Mindeststandards übernehmen können. Dem sind bis Anfang 2017 schon über 100 Staaten gefolgt.

Auch die EU und ihre Mitgliedstaaten entscheiden und diskutieren momentan, wie sie besser gegen die Steuervermeidung vorgehen können. Im Europäischen Parlament gab es zwei Sonderausschüsse (TAXE, vgl. Europäisches Parlament 2015a; TAXE2, vgl. Europäisches Parlament 2016) wegen „Luxemburg Leaks“, den Enthüllungen einiger Medien im Jahr 2014 über großzügige Steuerabsprachen Luxemburgs mit multinationalen Unternehmen.

Doch die EU fing keineswegs bei null an, zumindest sind Unternehmensteuern schon lange ein politisches Thema. Denn obwohl Steuern bis heute Zuständigkeit der Nationalstaaten sind, wurden in den vergangenen Jahrzehnten mehrere Anläufe zu stärkerer Steuerharmonisierung in der EU unternommen. Bei den Unternehmensteuern existieren schon lange einige wichtige Richtlinien: Bereits 1990 wurde in der Mutter-Tochter-Richtlinie festgelegt, dass – vereinfacht gesagt – Dividenden innerhalb von EU-Unternehmen nicht doppelt besteuert werden sollen. Eine ähnliche Vorgabe besteht seit 2004 in einer anderen Richtlinie zu Zinsen und Lizenzgebühren. Auch der Europäische Gerichtshof mischt sich mit verschiedenen Entscheidungen, vor allem zu den Grundfreiheiten wie der Niederlassungsfreiheit, schon länger in die nationale Steuerpolitik ein. Insgesamt war in der Politik und Rechtsprechung der EU das Hauptziel, den Binnenmarkt zu stärken und den Unternehmen also tendenziell in derem Interesse an möglichst wenig Besteuerung und möglichst viel Freiheit entgegenzukommen. Entsprechend trug die EU bislang in der Steuerpolitik eher zum Abbau von Steuern oder zu einer liberalen Steuerpolitik bei.

Dem tat auch lange Zeit keinen Abbruch, dass es seit fast 20 Jahren einen Verhaltenskodex zu Unternehmensteuern mit einer begleitenden Arbeitsgruppe gibt. 1999 hat diese Gruppe 66 steuerliche Maßnahmen als schädlich identifiziert, die danach angepasst werden mussten. Doch war dies offensichtlich noch viel zu wenig, da sich Länder wie die Niederlande danach erst richtig als Niedrigsteuerland hervortaten. Das Europäische Parlament (2015a: Rn. 87) musste in seinen beiden TAXE-Sonderausschüssen auch hart kämpfen, um – unvollständige – Einsicht in die Protokolle und Dokumente der Gruppe zu bekommen, was kein gutes Licht auf deren Arbeit wirft.

Mindestens seit 2004 hat die EU-Kommission zusätzliche Anstrengungen gefordert, um Exzesse in der Steuerpolitik abzustellen. Doch lange Zeit folgte daraus nicht viel. Erst mit den Entwicklungen der vergangenen Jahre hat sich das politische Feld verändert. 2015 erschienen ein Aktionsplan, Anfang 2016 dann ein Maßnahmenpaket der Europäischen Kommission, größtenteils zur Umsetzung der BEPS-Beschlüsse, zu dem wiederum Mitte 2016 in wesentlichen Teilen eine neue Richtlinie beschlossen wurde. Ende 2016 kamen dann weitere Vorschläge aus dem BEPS-Kontext und zur Harmonisierung der Unternehmensteuern.

Schließlich setzt die Kommission seit Kurzem eine ihrer schärfsten Waffen ein: das Beihilferecht. Sie begann vor einigen Jahren damit, indirekt bestimmte Steuerentscheidungen von Mitgliedstaaten anzugreifen, indem sie prüfte, ob diese illegale staatliche Beihilfen darstellen, die den Wettbewerb in der EU verzerren. In allen bisher entschiedenen Fällen stellte die Kommission fest, dass die Steuerabsprachen oder -regeln illegale Beihilfen sind: im Oktober 2015 zu Starbucks in den Niederlanden und zu Fiat in Luxemburg mit Steuernachforderungen in zweistelliger Millionenhöhe, im Januar 2016 eine Entscheidung zu einer belgischen Steuerregel, die mindestens 35 Unternehmen betrifft mit rund 700 Millionen an Steuernachforderungen, im August 2016 schließlich zu Apple in Irland mit der Nachforderung von 13 Milliarden Euro. Außerdem läuft noch ein Verfahren gegen Luxemburg wegen dessen Steuerentscheidungen im Fall Amazon. Die Kommission stützte ihre Entscheidungen bemerkenswerter Weise stark auf die geltenden OECD-Standards, was zeigt, dass man nicht immer neue Regeln schaffen muss, um die aktuellen Missstände anzugehen. Besonders gravierend scheint der Fall Apple zu sein, da die Kommission hier von einer Besteuerung der in Irland verbuchten Gewinne von 0,005 Prozent ausgeht. Möglich wurde dies dadurch, dass die irischen Behörden anscheinend für die Zuordnung der meisten Gewinne in Irland eine fiktive Firma anerkannten, die nicht in Irland besteuert wurde. Ob die richtungsweisenden Entscheidungen Bestand haben, ist noch nicht klar, denn gegen alle Entscheidungen sind die verurteilten Staaten bzw. betroffenen Unternehmen vorgegangen.

3.3 DAS G20/OECD-PROJEKT GEGEN STEUERVERMEIDUNG VON UNTERNEHMEN

Das BEPS-Projekt von G20 und OECD baut auf langjährigen Vorarbeiten der OECD auf. Nachdem die Debatte über Steuerumgehung politisch immer dringlicher wurde, begannen 2012 die ernsthaften Diskussionen während der mexikanischen G20-Präsidentschaft und die OECD wurde mit einem Bericht an die G20 beauftragt. Auf Basis der Ergebnisse wurde 2013 das Projekt während der russischen G20-Präsidentschaft offiziell mit 15 Maßnahmen gestartet. In Arbeitsgruppen wurden 2014 und 2015 diese Maßnahmen bearbeitet und beim Gipfel der Staats- und Regierungschefs in Antalya 2015 die Ergebnisse von den G20 verabschiedet. Für jede Maßnahme wurde ein umfassender Bericht veröffentlicht. Jedoch laufen bis heute noch immer Verhandlungen über wichtige Details, da die Berichte unvollständig waren. Im Folgenden werden die Maßnahmen im Einzelnen beleuchtet.

3.3.1 VERRECHNUNGSPREISE NEU FUNDIEREN

Das Kernstück der Reformdebatte bilden die unternehmensinternen Verrechnungspreise. Wie oben beschrieben, gibt es bereits ein umfangreiches System, aber es hat mehrere große Haken: Erstens ist die Ermittlung des angemessenen Preises oft schwierig bis unmöglich, insbesondere wenn es sich um immaterielle Güter wie Lizenzen oder um Kredite handelt. Zweitens lädt die getrennte Betrachtung von Unternehmensteilen die Unternehmen dazu ein, Gewinne zu verschieben. Drittens begünstigen die Regeln eher die Industriestaaten, aus denen noch immer die meisten multinationalen Unternehmen stammen. Die praktischen Probleme mit dem aktuellen Standard brachte einmal der Leiter der Abteilung für Großsteuerzahler in der mexikanischen Steuerbehörde, Oscar Molina, in einem Interview zum Ausdruck: „Wir haben alle Richtlinien und Kommentare der OECD sehr ernst genommen, aber die Ergebnisse sind, glauben wir, negativ für uns“ (Molina 2013; Übers. d. Verf.).

Was einen Teil der Probleme angeht, hat das BEPS-Projekt (Maßnahmen 8 bis 10) nun eine Überarbeitung des OECD-Standards vorgenommen: Unternehmensinterne Zahlungen werden jetzt noch stärker daran gebunden, dass eine Tochterfirma wirklich wirtschaftlich tätig und Teil der Wertschöpfungskette des Unternehmens ist. Dabei wurde speziell in drei Bereichen nachgebessert. Erstens reicht bei immateriellen Gütern wie Patenten oder Markenrechten in Zukunft nicht mehr das rechtliche Eigentum einer Tochterfirma aus, um alle oder auch nur irgendwelche mit dem Gut erwirtschafteten Erträge der Firma zuzuordnen. Stattdessen müssen künftig auch andere Teile des Gesamtunternehmens bei der Ertragsverteilung berücksichtigt werden, wenn sie wesentliche mit dem Gut verbundene und für die Erträge relevante Risiken oder Vermögenswerte halten.

Zweitens muss bei Risiken, für deren Übernahme ein Unternehmensteil von anderen Teilen Einnahmen empfängt, sichergestellt sein, dass jener empfangende Teil auch wirklich die Kontrolle über die Risiken und das nötige Kapital zur Deckung der Risiken hat. Sofern das nicht der Fall ist, werden die Erträge dem Unternehmensteil zugeordnet, der wirklich über die Kontrolle und das nötige Kapital verfügt.

Drittens werden weitere „Hochrisiko“-Geschäfte mit neuen Vorgaben bedacht. Dazu zählt zum Beispiel die Verwendung eines kapitalstarken Unternehmensteils („cash box“) zur Finanzierung anderer Unternehmensteile. Sofern dieser Unternehmensteil in Wahrheit gar keine eigene Kontrolle über die Vergabe der Gelder hat, sondern alles an anderer Stelle entschieden wird, können Erträge aus den Finanzierungsgeschäften nicht einfach diesem kapitalstarken Unternehmensteil zugeordnet werden.

Das BEPS-Projekt hat teils die prinzipiellen Schwierigkeiten mit dem aktuellen Standard eingestanden und sich in einigen Details von der Idee wegbewegt, dass die Gewinne der Unternehmensteile getrennt voneinander ermittelt werden können. Bei den genannten Neuerungen soll nun stärker in den Fokus rücken, wie genau die beteiligten Unternehmen gemeinsam den Gewinn erwirtschaften und wer dann welchen ökonomischen Anteil an dem gemeinsamen Gewinn hat. Die Diskussion über die Fortentwicklung des Ansatzes, der systematisch mit der Aufteilung von Gewinnen operiert, nämlich die auch

schon jetzt von der OECD anerkannte Verrechnungspreismethode „Gewinnaufteilung“, wurde dennoch verlängert bis Mitte 2017.

Ein spezieller Streitpunkt zwischen Schwellen- und Industrieländern im BEPS-Projekt war die sogenannte „sechste Verrechnungspreismethode“. Aus der ungenügenden Praxis mit den fünf von der OECD anerkannten Methoden wurde von einigen Staaten wie Argentinien eine neue Methode entwickelt, nämlich mit direktem Bezug auf Börsenpreise für Rohstoffe. Diese Methode sicherte den Staaten Steuereinnahmen, natürlich auf Kosten der Unternehmen. Deshalb wird die Methode von den Regierungen der Industriestaaten, aus denen viele dieser Unternehmen kommen, bis heute nicht anerkannt. Am Ende konnten sich die Industriestaaten auch jetzt nicht dazu durchringen, die Methode voll anzuerkennen. Sie wird immerhin – als Zugeständnis an die wachsende Macht der Schwellenländer – jetzt als ein Unterfall einer schon anerkannten Methode mit berücksichtigt. Allerdings wird sie nur unter Bedingungen zulässig sein, die der Methode ihren Biss nehmen. Die Schwellenländer wird das wohl nicht stark kümmern, da sie die Methode so oder so anwenden, aber es zeigt, wie zäh die Industriestaaten ihre Interessen im BEPS-Prozess verteidigt haben. Auch bei anderen Anliegen der Schwellenländer, wie der Bewertung von Honoraren für Dienstleistungen, blieb der BEPS-Prozess halbherzig.

Im Wesentlichen hat damit auch nach der Reform das alte Verrechnungspreissystem mit Trennungsprinzip und Fremdvergleich Bestand. Wie auch die BEPS Monitoring Group (2015), ein Zusammenschluss von Steuerexperten_innen aus der ganzen Welt, in ihrer Auswertung des BEPS-Prozesses feststellt, ist dies zu wenig. Es ist kaum vorstellbar, dass die neuen Regeln den Schwierigkeiten in der Praxis ein Ende machen werden, sie fügen einem komplizierten System nur neue Komplexität hinzu. Zu schwer ist es zum Beispiel noch immer, den Wert einer Marke zu beziffern und dann einen angemessenen Preis für ihre Nutzung durch einzelne Unternehmensteile zu ermitteln. Zugleich dürften die genannten Ergänzungen um einige systemfremde Elemente zur besseren Gewinnaufteilung vor allem die Umsetzungs- und Einhaltungskosten steigern und Konflikte hervorrufen. Besser wäre es deshalb, gleich einen Systemwechsel vorzunehmen und die Konzerne als eine Einheit zu betrachten statt in Einzelteilen (siehe dazu Kapitel 3.4.3).

3.3.2 ZINSAUHLUNGEN BEGRENZEN

Unternehmensinterne Kredite sind der einzige Fall unternehmensinterner Transaktionen, wo das BEPS-Projekt (Maßnahme 4) klar von Trennungsprinzip und Fremdvergleich Abstand nimmt. Stattdessen gibt es eine absolute Grenze: Der Unternehmensteil, der den Kredit grenzüberschreitend aufnimmt, soll nur noch bestimmte Zinsen als Kosten vom Gewinn abziehen dürfen. Zulässig soll nur noch ein Abzug der Nettoszahlen in Höhe von 10 bis 30 Prozent des Ertrags vor Steuern, Abgaben und Abschreibungen (englisch „EBITDA“) sein, wobei eine konkrete Höhe innerhalb dieses Bandes national festgelegt werden soll. Optional soll es aber erlaubt werden können, dass von jeder Tochterfirma die Zinsen in der Höhe geltend gemacht werden, die global beim Unternehmen im Vergleich zum Gewinn gezahlt werden, selbst wenn das globale Ver-

hältnis über der nationalen Grenze liegt. Dazu kommen weitere Lockerungen: Es darf einen Schwellenwert geben, bestimmte Projekte mit öffentlichem Vorteil („public-benefit“) können ausgenommen werden und ungenutzte Zinsabzüge dürfen in Folgejahre übertragen und dann verwendet werden. Einige Details sind noch immer in der Diskussion.

Die Einführung einer Zinsschranke gehört sicherlich zu den besseren Entscheidungen des BEPS-Projekts. In einigen Fällen wird dies Missbrauch eindämmen. Die maximale Obergrenze von 30 Prozent, die sicherlich von vielen Staaten gewählt werden wird, ist jedoch hoch und schränkt die Unternehmen wenig ein. Besser wäre deshalb wohl eine genauere Einzelbetrachtung jedes Unternehmens mit einer flexiblen Grenze gewesen, da im Einzelfall unterhalb der starren Grenze Missbrauch stattfinden kann. Laut der BEPS Monitoring Group (2015: 8) hätte man die unternehmensinternen Zinszahlungen konzernweit einfach auf das Niveau beschränken sollen, das das Unternehmen mit externen Unternehmen hat.

Deutschland hat bei seiner seit 2008 gültigen Zinsschranke auch die 30 Prozent als Grenze festgelegt, und auch die EU hat sich für die nun noch zulässige Obergrenze von 30 Prozent entschieden (Rat der Europäischen Union 2016, Art. 4). Eine harte Linie gegen Steuervermeidung sähe anders aus.

3.3.3 ZWISCHENGESELLSCHAFTEN AUSSCHALTEN

Besonders enttäuschend sind die BEPS-Ergebnisse (Maßnahme 3) zu den Regeln gegen Briefkastenfirmen, im deutschen Recht als „Zwischengesellschaften“ bezeichnet. Viele Länder haben jetzt schon Gesetze, nach denen unter bestimmten Umständen die Gewinne einer Tochterfirma im Ausland der Mutterfirma zugerechnet werden können, wenn die Tochter nur eine Briefkastenfirma in einem Niedrigsteuerland ist. Allerdings ist die Regel ausgerechnet in dem Land, wo sie erfunden wurde, nämlich den USA, so lasch ausgestaltet, dass sie fast nicht wirkt. Daran ändert das BEPS-Projekt – wohl auf Druck der USA und Großbritanniens – nichts, denn es wurde nur eine schwache Empfehlung beschlossen. Deshalb meinte auch Georg Geberth (2015), Director Global Tax Policy bei Siemens, in den USA werde sich nicht viel ändern.

In der EU gibt es außerdem als Hürde ein Urteil des Europäischen Gerichtshofes von 2005 im Fall Cadbury-Schweppes. Damals urteilte das Gericht über die britischen Abwehrgesetze, dass eine strenge Gesetzgebung nicht mit den Grundfreiheiten der EU vereinbar sei, solche Gesetze müssten deshalb auf Fälle begrenzt bleiben, wo eine Firma „völlig künstlich“ ist. Das lässt viel Spielraum für fragwürdige und skandalöse Fälle. Besonders die Niederlande nutzten diese Rechtsprechung aus, um Firmen mit praktisch keiner Substanz zuzulassen, also immer gerade so viel, dass man innerhalb der Rechtsprechung blieb und nach außen hin behaupten konnte, man tue nichts Unrechtes.

Man hätte hoffen können, dass sich hier mit dem BEPS-Projekt und der ganzen Debatte über Briefkastenfirmen politisch etwas bewegt. Das deutsche Finanzministerium hat sogar schon vor vier Jahren angekündigt, einmal einen neuen Präzedenzfall vor den Europäischen Gerichtshof zu bringen, doch das geschah bislang nicht. Erfreulicherweise hat sich aber in der EU etwas verändert. Während der Vorschlag der Euro-

Tabelle 4
Vorzugsbesteuerung ist in Europa gängige Steuerpraxis
 Sondersteuern für Lizenz Einkünfte, in Prozent

Staat	Steuersatz für Lizenz einkünfte	regulärer Steuersatz	Jahr der Einführung
Belgien	6,8	34,0	2007
Frankreich	15,0	33,3	2000
Liechtenstein	2,5	12,5	2011
Luxemburg	5,7	29,6	2007
Malta	0,0	35,0	2007
Niederlande	5,0	25,0	2007
Portugal	11,5	23,0	2014
Schweiz, Kanton Nidwalden	8,8	20,6	2011
Spanien	10,0	30,0	2008
Ungarn	9,5	19,0	2003
Großbritannien	10,0	22,0	2012
Zypern	0,0	10,0	2012

Quelle: Bundesregierung 2014.

päischen Kommission noch die Formulierung des Urteils Cadbury Schweppes übernommen hatte, führt die finale Richtlinie (Rat der Europäischen Union 2016, Art. 7) nun als Bedingung für eine Ausnahme ein, dass ein Unternehmen eine „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ ausüben muss. Allerdings ist der Schwellenwert für unzulässige Niedrigbesteuerung ziemlich tief angesetzt, nämlich wenn ein ausländischer Staat weniger als 50 Prozent des heimischen Steuersatzes verlangt. In Deutschland wird momentan effektiv eine relative Schwelle zum deutschen Steuersatz von ca. 80 Prozent genommen (absolut 25 Prozent laut § 8 Absatz 3 Außensteuergesetz). Zu befürchten ist, dass Deutschland seine Gesetze nun anpasst und den niedrigeren Referenzwert der EU-Richtlinie übernimmt.

Die nötige Beseitigung von Briefkastenfirmen ist mit BEPS keinen großen Schritt vorangekommen und auch in der EU gibt es nur kleine Verbesserungen gegenüber der bisherigen Rechtslage. Es wäre weiterhin enorm wichtig, hier zu reformieren und Briefkastenfirmen zu verbieten, denn sie bilden das Rückgrat der Steuervermeidung und ohne eine Einschränkung ihrer Nutzung können auch viele andere Maßnahmen nicht greifen.

3.3.4 SCHÄDLICHE STEUERPRAKTIKEN BESEITIGEN

Mit schädlichen Steuerpraktiken beschäftigen sich OECD wie EU, wie erwähnt, schon seit vielen Jahren. Versucht wird, bestimmte Steuerregeln zu identifizieren, die besonders aggressiv sind und einem Land auf Kosten des Auslands starke Vorteile verschaffen. Das herausragende Beispiel, das auch Hauptthema beim BEPS-Projekt (Maßnahme 5) war, sind

Sondersteuersätze für bestimmte Einkommen, vor allem Gebühren aus dem Eigentum von Patenten, Lizenzen und Markenrechten (oft als „Box“ bezeichnet). Es kann aber auch um jede andere Art von Sondersteuer gehen, beispielsweise zur Förderung von Schiffen oder Holdingfirmen. Sobald ein Staat für irgendwelche Einnahmen oder Aktivitäten einen Sondersteuersatz gewährt, werden Unternehmen ihre entsprechenden Rechte oder Aktivitäten in diesen Staat verlagern und so Steuern sparen. Vorzugsbesteuerungen für Patente und Lizenzen haben sich in den vergangenen Jahren stark verbreitet, besonders in bekannten Niedrigsteuerländern wie Luxemburg oder den Niederlanden existieren sie schon länger, doch auch in Großbritannien seit Kurzem (siehe Tabelle 4).

Eine Sondersteuer ist dabei nicht zu vergleichen mit einer Forschungsförderung, weil bei Ersterer der Staat dauerhaft, unkalkulierbar und nach oben unbegrenzt auf sein Besteuerungsrecht verzichtet. Das führt dazu, dass sogar die Staaten, die eine Sondersteuer einführen, trotz einem Anstieg an Patenten viel Geld verlieren. Für Großbritannien hat eine Studie den Verlust auf rund 1,1 Milliarden Pfund jährlich geschätzt (Griffith et al. 2010). Andere Staaten, die keine Sondersteuern haben, verlieren natürlich noch mehr. Das heißt im Ergebnis verlieren alle Staaten, und nur die Unternehmen gewinnen. Im Übrigen ist eine Sondersteuer auf Patente auch eine steuerliche Begünstigung von Großunternehmen, da diese viel mehr Patente anmelden als kleine und mittlere Unternehmen. Das Europäische Parlament (2016: Rn. 29) hält ebenfalls fest, dass diese „Boxen bisher wenig zur Förderung von Innovationen beigetragen haben“.

Doch diesen Erkenntnissen zum Trotz wuchs die Diskussion über solche Sondersteuern im Lauf des BEPS-Projekts zu einem offenen Streit und es kam zu Klärungsgesprächen auf

höchster Ebene zwischen dem deutschen Finanzminister, der die Sondersteuern abschaffen wollte, und dem britischen Finanzminister, der die Niedrigsteuerländer vertrat. Schließlich kam es 2014 zu einem Kompromiss: Es wurde immerhin beschlossen, solche Sondersteuern nur noch dann zuzulassen, wenn die zugrunde liegenden Eigentumsrechte mit einer echten wirtschaftlichen Aktivität verbunden sind. Zum Beispiel muss ein Patent – zumindest teils – in einem Land erforscht worden sein, um dafür – teils – Steuervorteile geltend machen zu können, es braucht also eine Verbindung („nexus“) zwischen dem Land und dem Patent. Doch die Einführung jeglicher Modelle, egal ob konform oder nicht, wurde noch bis 30.6.2016 zugelassen, und es ist möglich, diese alten Modelle noch bis 30.6.2021 bestehen zu lassen, danach muss der Nexus-Ansatz erfüllt werden. Um die Niedrigsteuerländer für diesen Kompromiss zu gewinnen, wurde ihnen sogar noch zugestanden, dass bis zu 130 Prozent der realen Ausgaben für Forschung steuerlich geltend gemacht werden können.

Neben der Arbeit an den neuen Zulässigkeitsregeln hat BEPS auch eine erneute Bestandsaufnahme von Sondersteuersätzen vorgenommen: Es wurden 43 Sondersteuerregeln identifiziert, davon 16 mit Bezug zu geistigen Eigentumsrechten, von denen wiederum keine die neuen Vorgaben derzeit erfüllt. Sie müssen also alle in den nächsten Jahren angepasst werden.

Der Beschluss, der auf den ersten Blick wie ein echter Kompromiss wirkt, ist bei genauem Hinsehen negativ: Der Nexus-Ansatz übersieht, dass man die Wertschöpfung, die an einem Patent hängt, den einzelnen Teilen eines Unternehmens nicht zuordnen kann, da die Wertschöpfungskette viel zu stark integriert ist. Es wird also wahrscheinlich zu großen praktischen Problemen bei der Zuordnung der Gewinne kommen, wie es selbst der OECD-Maßnahmenbericht nahelegt und wie es zum Beispiel ein Mitarbeiter der hessischen Steuerverwaltung im Oktober 2016 in einer Bundestagsanhörung äußerte.

Und selbst wenn dies nicht so sehr der Fall sein sollte: Viel gravierender ist, dass der Beschluss nun völlig legalisiert, bestimmte Unternehmenseinnahmen nur noch zu einem kleinen Teil zu besteuern. Durch die Anerkennung dieser Praxis durch die G20 werden sich Sondersteuersätze umso schneller verbreiten – beschlossen ist die Einführung inzwischen in Irland und Italien, Debatten laufen auch in Österreich und der Schweiz, selbst Deutschland hatte zeitweise Planungen. Damit erodieren die Steuerbasis und also auch die Unternehmensteuer insgesamt, da dann alle Staaten ihre Steuerbasis kollektiv senken. Bislang war es nämlich so, dass trotz häufiger Steuersatzsenkungen durch eine Verbreiterung der Steuerbasis das Gesamtsteueraufkommen oft nicht eingebrochen ist. Wenn nun aber die Steuerbasis ebenfalls stark verkleinert wird, steht ein massiver Einbruch des Steueraufkommens bevor.

Deshalb führen die BEPS-Beschlüsse zu den schädlichen Steuerpraktiken in die falsche Richtung. Es braucht ein klares internationales Verbot von Sondersteuern zum Schutz der Steuerbasis aller Staaten, um den Steuerwettbewerb zwischen den Staaten zu stoppen.

3.3.5 BETRIEBSSTÄTTEN NEU DEFINIEREN

Wichtig, aber halbherzig und unvollständig, ist eine Empfehlung des BEPS-Projekts zur besseren Definition der sogenannten

Betriebsstätte. Damit wird im Steuerrecht ein Unternehmens-
teil bezeichnet, der ausreichend eigenständig ist, um besteuert zu werden, dem also Gewinnanteile eines Unternehmens zugeordnet werden können.

Die Definition der Betriebsstätte ist schon immer ein zentraler Punkt in den bilateralen Steuerabkommen, weil sich hier entscheidet, welcher Staat überhaupt besteuern darf. Deshalb liegt hier auch ein zentraler Unterschied zwischen dem Mustersteuerabkommen der Vereinten Nationen und dem der OECD: In letzterem ist die Definition enger gefasst, was zur Folge hat, dass mehr Gewinne in den OECD-Staaten landen, da sie ja häufiger die Konzernzentralen bei sich haben, während in den Entwicklungs- und Schwellenländern häufiger nur Produktionsstätten oder Vertriebsstellen sind. Das Abkommen der Vereinten Nationen enthält dagegen eine weitere Definition, zum Beispiel wird nach kürzerer Aktivität eine Betriebsstätte angenommen als bei der OECD, wodurch mehr Gewinne in den Entwicklungs- und Schwellenländern verbleiben.

Doch beim BEPS-Projekt (Maßnahme 7) drehte sich die Diskussion nur am Rande um diese politisch brisante Verteilungsfrage, stattdessen wurden eher andere Probleme angegangen, die den Industriestaaten auf den Nägeln brannten. Dazu gehörte vor allem die Frage, ab wann ein Auslieferungslager erfasst ist. Bislang begründen nämlich pauschal bestimmte Tätigkeiten – wie Lagerung – keine Betriebsstätte, weil sie nur als Hilfstätigkeiten gelten. Davon profitiert zum Beispiel Amazon mit seinen Lagern, die trotz ihres riesigen Umfangs nicht als Betriebsstätte gelten, zu der Gewinne von Amazons Luxemburger Europaholding zugeordnet werden könnten. Auch ging es um Verkäufe auf Kommission, also wenn ein Unternehmen seine Produkte nicht selbst im Ausland vertreibt, sondern dafür jemanden findet, der dies im eigenen Namen tut.

Im BEPS-Ergebnis wird nun empfohlen, keine Tätigkeit mehr pauschal auszunehmen, sondern immer zu prüfen, ob sie wirklich nur Nebentätigkeit ist. Fortan soll jede Tätigkeit besteuert werden, wenn sie den Kern eines Unternehmens ausmacht. Wenn dieser Kern also – wie bei Amazon – die ausgeklügelte Lagerlogistik ist, kann das in Zukunft eine Betriebsstätte begründen. Zur Eindämmung des Missbrauchs von Kommissionen hat man beschlossen, dass die Unabhängigkeit des Kommissionärs noch genauer geprüft wird, gegebenenfalls werden die Gewinne dem liefernden Unternehmen zugerechnet. Außerdem soll es erschwert werden, Geschäfte aufzusplitten, um bestimmte Grenzwerte zu unterlaufen: Zusammenhängende Geschäfte sollen auf Basis eines Hauptzwecktests („principal purposes test“) als Betriebsstätte gewertet werden können. Diese Maßnahmen sollen auch auf die Digitalisierung der Wirtschaft reagieren.

Weitergehende Maßnahmen wurden zwar diskutiert, es kam aber zu keiner Einigung. Dazu gehört die Einführung einer „digitalen Präsenz“ als Kriterium für eine Betriebsstätte. Diese könnte zum Beispiel in der Nutzung des Internets gemessen werden. Noch immer offen ist die wichtige Entscheidung, wie zwischen den dann anerkannten Betriebsstätten die Gewinne verteilt werden. Denn die Definition der Betriebsstätte ist nur der erste Schritt, danach muss noch festgelegt werden, welche Gewinne wo hingehören. Hier läuft bis heute noch Streit zwischen Industrie- und Schwellenländern der G20. Denn natürlich wollen Letztere nicht, dass die neue bes-

sere Definition der Betriebsstätte dadurch unterlaufen wird, dass der neuen Betriebsstätte keine Gewinne zugeordnet werden.

Die Reform der Betriebsstätten hat Fortschritte gebracht, wodurch einige Aktivitäten von Unternehmen in Zukunft steuerlich besser erfasst werden können. Erhalten bleibt aber viel von der strukturellen Ungerechtigkeit, dass die Industriestaaten sich auf Kosten der ärmeren Staaten einen großen Teil der Gewinne der multinationalen Unternehmen sichern.

3.3.6 MISSBRAUCH VON STEUERABKOMMEN VERHINDERN

Die bereits angesprochenen bilateralen Steuerabkommen hängen im Grunde mit vielen BEPS-Problemen zusammen. Allerdings wurde beim BEPS-Projekt (Maßnahme 6) auch ein besonderes Problem mit solchen Abkommen behandelt, nämlich die Frage, wer die Vorteile eines Abkommens in Anspruch nehmen darf. Eigentlich sind die Abkommen gedacht für die Unternehmen, die aus einem Land stammen und dort tatsächlich tätig sind. Niedrigsteuerländer ermöglichen es nun aber Unternehmen aus der ganzen Welt, dass mit der Gründung einer Briefkastenfirma die Nutzung aller Steuerabkommen möglich wird, und werben damit auch aktiv.

Diesem Missbrauch von Steuerabkommen wird durch das BEPS-Projekt mit einem neuen Mindeststandard begegnet: Alle beteiligten Staaten wollen in Zukunft in ihren Steuerabkommen eine Klausel zur Vorteilsbegrenzung („limitation-on-benefits“) einbauen. Es muss zwischen dem Vertragsstaat und dem Unternehmen, das von dem Steuerabkommen profitiert, eine ausreichend starke Beziehung bestehen. Alle Fälle von Missbrauch, die von der Begrenzungsklausel noch nicht abgedeckt sind, sollen durch einen Hauptzwecktest („principal purposes test“) verhindert werden. Demzufolge ist jedes Geschäft unzulässig, das mindestens als einen Hauptzweck hat, Steuern zu vermeiden, und das also nicht vor allem nicht-steuerliche Geschäftszwecke verfolgt. Details müssen aber noch ausgearbeitet werden.

Allerdings dürfte viel Zeit vergehen, bis dieser Standard Eingang in die Abkommen von Staaten wie den Niederlanden gefunden hat – und er wird in der Praxis nicht leicht zu handhaben sein. Der Hauptzwecktest entspricht nämlich dem schon lange geltenden deutschen Recht für nationale Sachverhalte (Abgabenordnung § 42). Wie weit diese Regelung tatsächlich Wirkung hat, ist aber in Wissenschaft und Praxis ziemlich unklar bzw. umstritten. Am ehesten dürfte sie wohl eine Abschreckungswirkung entfalten. Auch die Begrenzungsregel wird in der Praxis nicht so leicht wirken. Sie wird ähnlichen Problemen begegnen wie die Regeln gegen Zwischengesellschaften, sprich es wird weiterhin umstritten bleiben, was eine wirklich tätige Firma ist und was eine Firma, die nur auf dem Papier existiert.

Die BEPS-Maßnahmen gegen den Missbrauch von Steuerabkommen sind zu begrüßen, es bleiben aber viele praktische Fragen offen. Auch hängen die Vorschläge alle von der Bereitschaft der Niedrigsteuerländer ab, ernsthaft zu reformieren. Erst wenn wichtige Niedrigsteuerländer wie die Niederlande ihre Steuerabkommen verändern, wird das Problem verschwinden. Doch die Erfahrung zeigt, dass solche Länder sich sehr

gegen Veränderungen sperren. Das könnte die Maßnahmen auf Dauer aushebeln.

3.3.7 QUALIFIZIERUNGSKONFLIKTE LÖSEN

Positiv ist eine Empfehlung gegen sogenannte Qualifizierungskonflikte. Das sind Fälle, in denen ein Tatbestand von zwei Staaten rechtlich unterschiedlich behandelt wird und dies zu einem doppelten Steuervorteil für ein Unternehmen führt. Ein Beispiel ist die unterschiedliche Behandlung ein und derselben Finanztransaktion durch einen Staat als Kredit und durch einen anderen als Aktie. Wenn der eine Staat folgerichtig für den Kredit die Zinsen von der Steuerbasis abziehen lässt und der andere Staat wie üblich für dieselbe Transaktion die Dividenden für die Aktie steuerfrei stellt, dann hat ein Unternehmen doppelt keine Steuern bezahlt, obwohl es keiner der beiden Staaten bei sich so vorsieht.

Nun wird im BEPS-Projekt (Maßnahme 2) empfohlen, dass ein Staat, der eine ausgehende Zahlung hat, die im Empfängerstaat nicht besteuert wird, bei sich selbst die Besteuerung vornehmen soll. Tut dieser Staat es nicht, kann der empfangende Staat bei sich den Steuervorteil aberkennen, damit es nicht zur doppelten Nichtbesteuerung kommt.

Mit dieser an sich vernünftigen Maßnahme dürfte es praktische Probleme geben. Wie die BEPS Monitoring Group (2015: 8) feststellt, werden die Staaten weiterhin auf Zusammenarbeit angewiesen sein. Schon zu erkennen, wo ein Qualifizierungskonflikt vorliegen könnte, ist ein schweres Unterfangen. So wurde durch die Veröffentlichungen von „Luxemburg Leaks“ klar, dass die Behörden der anderen Staaten anscheinend überfordert waren, mögliche Rechtsverstöße ihrer Unternehmen über Luxemburg zu erkennen. Zum Beispiel waren die deutschen Behörden offensichtlich nicht über alle Einzelheiten der Geschäfte von Eon in Luxemburg informiert, denn es gab anschließend Ermittlungen. Auch wenn danach anscheinend nichts Illegales gefunden werden konnte, bleibt es dennoch ein Problem, wenn die zuständige Behörde die Lage gar nicht mehr ausreichend überblicken kann.

Die EU hat schon Ende 2014 für Dividenden einen neuen Mechanismus im Sinne des BEPS-Projekts in der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie beschlossen, Deutschland Ähnliches schon 2013. Für die EU-Richtlinie zu Zinsen und Lizenzgebühren steht die Reform aber aus – zu groß ist der Widerstand in einigen Niedrigsteuerländern wie Luxemburg, die von Qualifizierungskonflikten profitieren. In der EU-Richtlinie zur Umsetzung der neuen BEPS-Vorgaben (Rat der Europäischen Union 2016, Art. 9) sind die Fälle innerhalb der EU neu geregelt worden: Bei einem Abzug von Ausgaben bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung an anderer Stelle soll im Staat, aus dem die Zahlung stammt, der Abzug verweigert werden. In einem anderen Fall, bei einem doppelten Abzug von Ausgaben, soll in Zukunft nur noch ein Abzug in dem Staat stattfinden, aus dem die Zahlung stammt. Offen ist aber noch, was mit komplizierteren Fällen und über die Grenzen der EU hinaus geschieht. In ihrem Vorschlag hat die Europäische Kommission (2016a) weitere Fallbeispiele geregelt und sieht jeweils vor, dass im Ergebnis eine doppelte Nichtbesteuerung vermieden wird, indem die EU-Staaten Abwehrregeln anwenden.

Qualifizierungskonflikte machen wohl nicht die Masse der Steuervermeidung aus, gerade in ärmeren Ländern, allerdings

bieten sie die Möglichkeit, große Mengen Steuern zu vermeiden. Deshalb sind die laufenden Maßnahmen richtig und beseitigen einige der offenkundigsten Missbräuche. Ohne eine umfassende internationale Harmonisierung der Steuerregeln werden sich aber ständig neue Qualifizierungskonflikte ergeben, zumal es immer schwerer zu erkennen sein wird, wo solche Konflikte auftreten.

3.3.8 LÄNDERBEZOGENE DATEN AUSTAUSCHEN

Eine echte Neuerung bringt das BEPS-Projekt (Maßnahme 13) bei den Daten, die Unternehmen ermitteln und melden müssen: Als neuer Standard sollen alle Unternehmen mit mehr als 750 Millionen Euro Umsatz wichtige Daten zu ihren Geschäften für alle Länder, in denen sie aktiv sind, sammeln und dann in verschiedenen Berichten an die Behörden melden. Diese können so Steuergestaltungen besser erkennen, denn bislang wussten sie oft nicht genug von dem, was ein Unternehmen in anderen Ländern tut.

Nun müssen Großunternehmen drei Berichte erstellen: eine Hauptakte („master file“), eine lokale Akte („local file“) und einen länderbezogenen Bericht („country-by-country report“). Die Hauptakte sammelt die wesentlichen Daten des Unternehmens für das Sitzland. Die lokale Akte stellt detailliert für einzelne Länder Sachverhalte dar, die für die Verrechnungspreise wichtig sind. Der länderbezogene Bericht enthält bezogen auf alle einzelnen Länder, wo das Unternehmen aktiv ist, folgende Angaben:

- Umsätze, auch jeweils die mit verbundenen und mit unverbundenen Unternehmen;
- Gewinn (Verlust) vor Steuern;
- gezahlte und rückgestellte Steuern;
- Grundkapital;
- gesammelte Erträge;
- Angestellte;
- physische Vermögenswerte (ohne Bargeld und Ähnliches).

Allerdings ist noch nicht klar, wie weit der Zugriff der Behörden reichen wird. Gemeldet werden die Daten vorrangig an das Sitzland des Unternehmens – also vor allem an die Industrieländer. Das Sitzland kann einen Austausch in einigen Fällen verweigern, zum Beispiel wenn die Vertraulichkeit der Daten nicht gesichert wäre. Es zeichnet sich schon ab, dass einige Staaten solche und andere Einschränkungen nutzen, um zu ihrem eigenen Vorteil die Daten nur begrenzt herauszugeben. Auch wird erst einmal nur ein grober Bericht automatisch gemeldet, Details müssen die Staaten dann immer noch einzeln erfragen, was wieder mit einer Verweigerung enden könnte. Die BEPS Monitoring Group (2015: 5) meinte deshalb, diese Regeln seien eher dazu angetan, die Verbreitung der Berichte zu behindern, als sie zu befördern. Immerhin wurde im Januar 2016 ein multilaterales Abkommen ins Leben gerufen, über das die beteiligten Staaten automatisch ihre länderbezogenen Berichte austauschen werden und an dem Anfang November 2016 schon 87 Staaten beteiligt waren.

Doch es bleibt der große Makel, dass die Daten nicht veröffentlicht werden. Eine Veröffentlichung wäre eigentlich der richtige Weg, wie auch die Financial Transparency Coalition und andere Nichtregierungsorganisationen (2016) feststellen.

Nur wenn viele kritische Blicke auf die Daten geworfen werden, auch zur Kontrolle überforderter, unfähiger oder unwilliger Behörden, kann der Bericht seine volle Wirkung gegen Steuervermeidung entfalten. Das Versäumnis ist umso bedauerlicher, als in der EU seit 2014 diese Daten für Banken schon veröffentlicht werden und – in etwas anderer Form – auch für Rohstoff- und Forstunternehmen.

Momentan laufen zahlreiche nationale Gesetzgebungsprozesse zur Umsetzung der Vorgaben. Wichtig für die Wirkung ist dabei, dass ein Land ein Tochterunternehmen eines ausländischen Unternehmens darauf verpflichten kann, die Daten auch dann zu liefern, wenn es die Behörden der Muttergesellschaft nicht tun. In Deutschland wird das wohl der Fall sein.

Spannend wird darüber hinaus sein, ob ein Land die Daten veröffentlichen wird. Die Europäische Kommission (2016b) hat im April 2016 über die Umsetzung des BEPS-Standards hinaus den Vorschlag für eine Veröffentlichung länderbezogener Daten gemacht, jedoch nur für EU-Länder und „sogenannte Steueroasen“, ansonsten sollen nur aggregierte Daten veröffentlicht werden. Allerdings wird es auch für ausländische Unternehmen eine Pflicht geben, für ihre EU-Geschäfte Berichte direkt an die EU zu liefern. Ob der Rat der EU der Teilveröffentlichung zustimmen wird, ist nicht sehr wahrscheinlich. Bisher gibt es harten Widerstand, nicht zuletzt aus Deutschland. Deutschland selbst hat in seinem Umsetzungsgesetz vom Dezember 2016 von einer Veröffentlichung abgesehen.

Die länderspezifischen Berichte sind ein Meilenstein in der Bekämpfung der Steuervermeidung, trotz des Mangels, dass sie nicht veröffentlicht werden. Bei der Umsetzung muss jetzt sichergestellt werden, dass die Berichte umfassend an alle beteiligten Staaten gehen, insbesondere die ärmeren.

3.3.9 STEUERVORBESCHIEDEN UND STEUERGESTALTUNGEN OFFENLEGEN

Mehr Transparenz soll es auch bei den Steuervorbescheiden geben. Das meint Absprachen, die zwischen Behörden und einzelnen Unternehmen über eine Steuerzahlung getroffen werden. In gewissem Maße sind solche Vorbescheide von Steuerbehörden unvermeidlich, denn es kann immer vorkommen, dass die Rechtslage nicht ganz klar ist und ein Unternehmen deshalb eine Auskunft verlangt.

Daneben gibt es aber Vorbescheide, die einer Kapitulation des Steuerstaats gleichkommen, zum Beispiel wenn einem einzelnen Unternehmen ohne gesetzliche Grundlage willkürliche Steuergeschenke gemacht werden. Solche Bescheide laufen darauf hinaus, dass das Unternehmen seinen Steuersatz frei verhandeln kann. Das Steuerrecht wird so von den Behörden beseitigt.

Zwischen diesen beiden Extremfällen gibt es einen fließenden Graubereich, der schwer zu fassen und zu regulieren ist. Aber wie die Veröffentlichung der „Luxemburg Leaks“-Papiere 2014 durch einige Medien und die Beihilfeverfahren der Europäischen Kommission gezeigt haben, sind einige Staaten wie Luxemburg wirklich dazu bereit, jeden Anstand im Steuerrecht für multinationale Unternehmen zu opfern. Sie erhalten dann immer noch ein wenig Geld, schädigen andere Staaten aber immens. In Irland zum Beispiel bekam Apple für 15 Jahre eine Zusage für eine weitgehend fixe und dadurch gewinn-

unabhängige Besteuerung (Europäische Kommission 2014: 18) – in anderen EU-Staaten sind Bescheide nur für drei bis fünf Jahre üblich. Dies ist nur ein Beispiel, wie einige Staaten Regeln über die Grenzen des Akzeptablen hinaus ausdehnen.

Nun gibt es natürlich auch gesetzliche Steuererleichterungen. Der Unterschied zu den geheimen Vorbescheiden der Behörden ist aber, dass hier zumindest alle Vereinbarungen öffentlich sind und über das Gesetz auch öffentlich diskutiert werden kann. Die Öffentlichkeit kann bei den Behördenentscheiden gar nicht mehr darüber urteilen, ob sie den bzw. dem einen Unternehmen die Vergünstigung bieten will. Und es bekommt dabei ein einzelnes Unternehmen eine Vergünstigung, die es gegenüber anderen Unternehmen bevorzugt.

Das BEPS-Projekt (Maßnahme 5) sieht als neuen Standard einen begrenzten Austausch zwischen den Behörden vor: Staaten sollen spontan Bescheide austauschen, wenn sie denken, dass diese Wirkung auf einen anderen Staat haben könnten. Eine ähnliche Regel gab es auch schon jahrzehntlang in der EU, sie hat aber nicht funktioniert. Die EU ist hier deshalb zumindest jetzt schon weiter und beschloss unter dem Eindruck von „Luxemburg Leaks“ im Oktober 2015 einen automatischen Austausch innerhalb der EU.

Doch auch die EU macht die Steuervorbescheide nicht öffentlich, selbst wenn die Europäische Kommission angedeutet hat, dies prüfen zu lassen. Eine Veröffentlichung wäre richtig, weil in den Vorbescheiden vom normalen Steuersatz abweichende Steuerzahlungen enthalten sind, die zu erfahren die Öffentlichkeit ein Recht hat. Die Intransparenz lädt zudem zu Missbrauch und Korruption ein.

Daneben gibt es eine Empfehlung im BEPS-Projekt (Maßnahme 12), dass Unternehmen dazu verpflichtet werden können, ihre aggressiven Gestaltungen an die Behörden zu melden. Einige Staaten wie Großbritannien haben solche Gesetze schon, Deutschland nicht.

Momentan sieht es so aus, als würde gerade in der EU wirklich mehr Licht auf die Praktiken der Behörden und Unternehmen bei einzelnen Steuermodellen geworfen werden. Es bleibt aber zu befürchten, dass sich die Niedrigsteuerländer neue Tricks ausdenken werden. Von Luxemburg wurde schon kolportiert, man wolle in Zukunft mündliche Absprachen treffen, um den neuen Transparenzregeln zu entgehen. Ob das wirklich stimmt und ob die Unternehmen wirklich mitmachen würden, sei dahingestellt. Die geschädigten Länder tun aber gut daran, ihre Unternehmen von sich aus so stark zu durchleuchten, wie es geht.

3.3.10 STREIT BESSER SCHLICHTEN

Was die Umsetzung der gesamten Standards angeht, wurde im BEPS-Projekt (Maßnahme 14) zunächst über eine bessere Streitschlichtung zwischen Behörden verhandelt. Hintergrund sind die Probleme, die zwischen Behörden auftauchen, wenn jede Behörde versucht, die Besteuerung des multinationalen Unternehmens für ihr Land zu sichern. Bislang gibt es keine verbindlichen internationalen Standards, wie in solchen Fällen verfahren wird, höchstens ist dies in bilateralen Abkommen festgelegt.

Bei BEPS strebten vor allem die Industriestaaten an, einen verbindlichen Standard zu erreichen. Allerdings widersetzten sich die Schwellenländer diesem Ansinnen, denn sie bemühen

sich gerade in den vergangenen Jahren stärker, multinationale Unternehmen aus den Industriestaaten auch bei sich angemessen zu besteuern und zum Beispiel gegen Verrechnungspreissmissbrauch vorzugehen. Insofern geht es hier nicht nur darum, dass ein Unternehmen eine faire Behandlung erfährt, was ja durchaus legitim ist, sondern es geht um einen echten Verteilungskonflikt zwischen den Staaten. Und teils geht es auch darum, dass die Unternehmen aus den Industriestaaten eben nicht ausreichend besteuert werden, da ihre Sitzländer versuchen, sie möglichst vor Besteuerung im Ausland zu schützen. Die Furcht ist wohl auch, dass in einem Schlichtungsverfahren die Industriestaaten strukturelle Vorteile haben, zum Beispiel weil sie sich bessere Anwälte leisten können.

Im Ergebnis führte dieser Konflikt dazu, dass im BEPS-Projekt zwar ein Standard beschlossen wurde, dieser aber nur sehr schwach ausgestaltet ist. Er enthält nur die Verpflichtung, einer Einigung gegenüber aufgeschlossen zu sein. Demgegenüber haben sich nur 20 Staaten, allesamt Industriestaaten, darauf verpflichtet, eine verbindliche Streitschlichtung untereinander zu akzeptieren. Die EU-Kommission hat inzwischen einen Vorschlag gemacht, wie innerhalb der EU die Streitschlichtung verbessert werden kann (Europäische Kommission 2016c). Deutschland hat die weitere Bearbeitung dieses Themas unter dem Stichwort „Steuerverlässlichkeit“ auf die Agenda seiner G20-Präsidentschaft gesetzt.

3.3.11 STEUERABKOMMEN MULTILATERAL GESTALTEN

Eines der größten Unterfangen des BEPS-Projekts ist die Schaffung eines multilateralen Steuerabkommens. Bislang gibt es nur die rund 3.000 bilateralen Abkommen. Eine Umsetzung der BEPS-Beschlüsse ist entsprechend aufwändig. Deshalb und um in Zukunft besser über internationale Steuerfragen verhandeln zu können, wurde mit einer völligen Umwälzung des Steuersystems begonnen: Die Einführung eines multilateralen Abkommens, das auf lange Sicht alle bilateralen Abkommen ersetzen soll.

Geprüft wurde im BEPS-Projekt (Maßnahme 15) zunächst nur, ob ein solches Abkommen wünschenswert und machbar ist. Die Antwort war beide Male ein klares Ja. Das Abkommen wurde dann 2016 in Details verhandelt und im November von über 100 beteiligten Staaten vorgestellt, eine Unterschrift ist für Juni 2017 geplant. Die USA werden fast sicher nicht dabei sein.

Das Abkommen soll bestimmte BEPS-Beschlüsse in einer multilateralen Weise anwendbar machen, und zwar sofern sie Doppelbesteuerungsabkommen betreffen. In einem mehrstufigen Verfahren sollen sich nun die beteiligten Staaten für die Anwendung des multilateralen Ansatzes für bestimmte bestehende bilaterale Abkommen entscheiden können, allerdings mit der Möglichkeit, bei bestimmten Regeln wieder Ausnahmen zu machen. Wo man sich am Ende multilateral verpflichtet hat, wird die bestehende bilaterale Regel rechtlich überschrieben. Die bilateralen Abkommen selbst sollen aber in Kraft bleiben, schon weil dort viel mehr Regelungen enthalten sind als in dem multilateralen Abkommen.

Das Ergebnis wird ein sehr komplexes Geflecht aus Verpflichtungen in vielen Einzelfällen sein. Die OECD will, um das überhaupt handhabbar zu machen, eine Datenbank errichten,

in der man sich dann informieren kann, ob und welche Regelungen eines Abkommens überschrieben sind.

Es ist momentan nicht abzusehen, ob dieses System auf Dauer befriedigend funktionieren wird. Die Komplexität des internationalen Steuerrechts wird zweifellos gesteigert werden. Sofern das multilaterale Abkommen nicht zur Keimzelle für eine weitergehende Harmonisierung wird, die irgendwann die bilateralen Abkommen ganz ablöst, ist sein Mehrwert durchaus fraglich. Durch die gewählte Struktur handelt es sich auch nur bedingt um ein multilaterales Abkommen, sondern eher um eine multilaterale Plattform für bilaterale Vereinbarungen.

3.3.12 ZWISCHENFAZIT ZUR BEKÄMPFUNG DER STEUERVERMEIDUNG

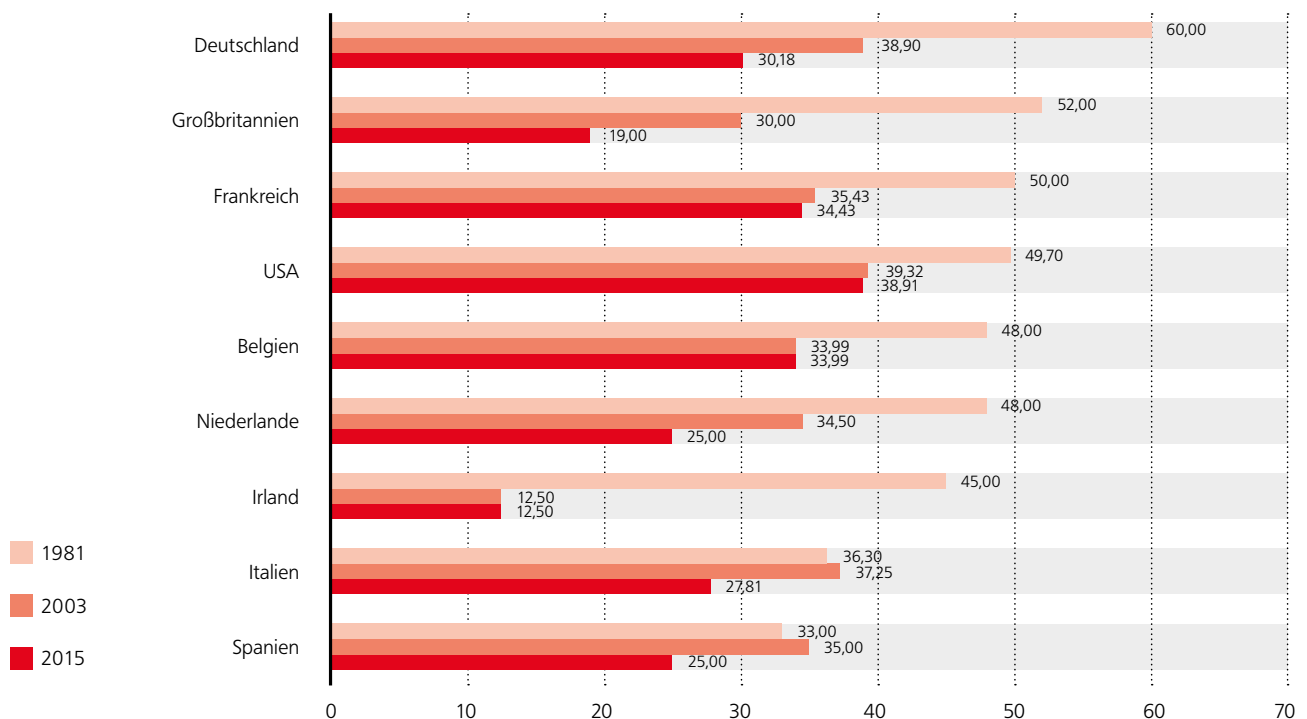
Zwei Jahre Verhandlungen in den Arbeitsgruppen der G20 und der OECD und ein Jahr Nachverhandlungen haben zwar ein umfangreiches, aber noch lange kein üppiges Ergebnis erbracht. Wenigen positiven Beschlüssen, insbesondere zur Transparenz der multinationalen Unternehmen und gegen einige Missbrauchstechniken, stehen viele verschobene und verwässerte Beschlüsse entgegen. Einige Kompromisse wie der zu den schädlichen Sondersteuern für Patente und Ähnliches werden die Erosion der Unternehmensteuern eher begünstigen als aufhalten. Natürlich wird die Qualität des Ergebnisses noch von der Umsetzung im Detail in den einzelnen

Staaten abhängen – die Hoffnung stirbt bekanntlich zuletzt. Doch selbst wenn hier noch einiges geleistet werden könnte, bleibt ein grundsätzliches Problem: G20 und OECD drücken sich um die längst überfällige Systemdebatte und klammern sich lieber an das bestehende System der Verrechnungspreise, die mit der Realität der integrierten Wertschöpfungsketten in den Unternehmen wenig zu tun haben.

3.4 ÜBER DAS BEPS-PROJEKT HINAUS

Das BEPS-Projekt hat einige Beschlüsse erreicht, um Steuer-
vermeidung zu bekämpfen. Doch selbst wenn die Beschlüsse von allen Staaten umgesetzt werden würden, ist nicht zu erwarten, dass damit das Problem umfassend und dauerhaft beseitigt wäre. Denn wichtige Fragen wurden gar nicht erst diskutiert und zentrale Probleme nur oberflächlich angegangen. Zudem wäre ein fairer Ausgleich zwischen den Interessen der reicheren und ärmeren Länder auf diesem Weg noch lange nicht erreicht. Durch den Prozess wurden die Vereinten Nationen an den Rand gedrängt und werden es durch den „Inclusive Framework“ – die G77 und China fordern deshalb nach wie vor, dass die Vereinten Nationen der Ort werden müssen, wo internationale Steuerfragen verhandelt werden. Jedenfalls sind weitere Maßnahmen nötig, von denen die wichtigsten im Folgenden vorgestellt werden.

Abbildung 1
Steuerwettbewerb führt zu sinkenden Steuersätzen
Gewinnsteuern für Körperschaften, in Prozent



Quelle: OECD, http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm#C_CorporateCapital.

3.4.1 STEUERWETTBEWERB STOPPEN UND VERTEILUNGSKONFLIKTE LÖSEN

Selbst wenn alle Standards und Empfehlungen des BEPS-Projekts umgesetzt werden würden, und selbst wenn man einiges an Schwachpunkten daran nachbessern würde, es würde doch nichts daran ändern, dass es kein internationales Steuersystem gibt. Und da den Unternehmen und dem Kapital weitgehende Freiheiten zugestanden wurden, konkurrieren die Staaten gewissermaßen nach wie vor in einem Steuerwettbewerb miteinander. Zwar sind Steuern wohl nicht der Hauptgrund für ein Unternehmen, sich irgendwo niederzulassen, aber unwesentlich sind sie auch nicht.

Der Wettbewerb ist umso größer, je weiter ein Gebiet schon wirtschaftlich integriert ist, ohne dass das Steuersystem harmonisiert wird. So ein Steuerwettbewerb mit stark sinkenden Steuersätzen hat zum Beispiel in der EU stattgefunden (Genschel et al. 2011; siehe auch Abbildung 1). Aber auch global hat sich der Wettbewerb verschärft, und allerorten sind Sonderwirtschaftszonen mit Steuervorteilen entstanden. In Subsahara-Afrika gewährten 1980 nur 40 Prozent der Staaten Steuervorteile („tax holidays“) für ausländische Investor_innen, während es 2005 schon 80 Prozent waren (Keen und Mansour 2009).

Der Wettbewerb wird auch angeheizt durch die in Steuerabkommen übliche Methode der Freistellung, bei der ein Unternehmen nach der Zahlung seiner Steuern im einen Land im anderen Land keine Steuern mehr bezahlen muss, selbst wenn dort eigentlich höhere Steuern zu zahlen wären. Dadurch wird gerade für ärmere Staaten der Druck erhöht, ihre Steuern zu senken, um Unternehmen anzuziehen. Um den Druck zu nehmen, wäre es nötig, dass die im Ausland gezahlten Steuern nur noch auf die heimische Steuer angerechnet werden.

In der Praxis verschwimmt der Unterschied zwischen den beiden Methoden zuweilen. Denn die USA als der wichtigste Staat mit Anrechnungsmethode konterkarieren diese dadurch, dass sie schwache Regeln haben, was die Einbeziehung der Auslandsgewinne in die Steuerbasis angeht. Dadurch werden viele US-Unternehmen de facto auch nicht in den USA mit ihren Auslandsgewinnen besteuert, was auf eine verdeckte Freistellungsmethode hinausläuft. Umgekehrt kennen auch Staaten mit Freistellungsmethode Durchbrechungen wie durch die Hinzurechnungsbesteuerung, bei der ja die Einkommen von Briefkastenfirmen aus der ganzen Welt dem Mutterkonzern zugerechnet werden. So nähert sich die Praxis von dieser Seite dem Welteinkommensprinzip an.

Im BEPS-Projekt spielte der Steuerwettbewerb als Strukturproblem aber keine Rolle, obwohl die Niedrigeinkommensländer in einer Konsultation betonten, dass sie hier besonders große Sorgen haben (OECD 2014). Es braucht jedoch dringend eine Einigung darüber, wie man die Steuern aller Staaten vor dem Steuerwettbewerb schützt. Denn es gibt zwar die Meinung, dass Steuerwettbewerb gut sei wie jeder andere Wettbewerb auch. Doch abgesehen davon, dass Wettbewerb niemals das einzige Ordnungsprinzip sein kann und sein darf, lässt sich die Idee des Wettbewerbs niemals auf ganze Staaten übertragen. Ohne übergreifenden Rahmen, den es bei den Staaten im internationalen Kontext ja gerade nicht gibt, funktioniert kein Wettbewerb. Und Staaten haben einen Zweck, der über jedem Wettbewerb steht und der nicht durch die

Globalisierung gefährdet werden darf – zumindest nicht solange es keine internationale Struktur gibt, die an die Stelle der Staaten treten kann. Im Übrigen muss man nur einmal das Bild des Marktes vollständig auf die Staaten übertragen, um den Unsinn dahinter zu erkennen: Staaten müssten nämlich – gleich wie Unternehmen – ganz verschwinden können. Aber wie Liebert (2011: 165) bemerkt: „Selbst wenn [die Staaten] zahlungsunfähig werden, verschwinden sie und ihre Bürger nicht einfach.“

Abweichend von der Freistellungsmethode gibt es zunehmend Klauseln in Steuerverträgen, die für bestimmte Fälle ein Umschalten („switch-over“) zur Anrechnungsmethode vorsehen, nämlich dann wenn die Besteuerung im Ausland nicht gesichert oder nicht erfolgt ist. Deutschland hat eine solche Klausel in einigen seiner bilateralen Steuerabkommen und auch in seiner Verhandlungsgrundlage von 2013. Die Europäische Kommission (2016f) hatte zunächst auch so eine Klausel vorgesehen, die greifen soll, wenn im Ausland weniger als 40 Prozent des heimischen Steuerniveaus verlangt werden, allerdings wurde sie zuletzt gestrichen.

Die kritische Auseinandersetzung mit Steuerwettbewerb steht noch immer am Anfang. Zu sehr hat sich die Ansicht festgesetzt, dass sogar Staaten am besten ihrer Bevölkerung dienen, wenn sie miteinander im Wettbewerb stehen. Diese Ansicht ist falsch und führt in eine steuerpolitische Katastrophe. Als solche müssen die nationalen Regierungen und die internationalen Institutionen den Steuerwettbewerb in Zukunft erkennen und verhindern. Doch die Chancen in dieser Hinsicht haben sich 2016 massiv verschlechtert: Sowohl Donald Trump als neuer US-Präsident als auch Theresa May als britische Premierministerin seit dem Brexit haben massive Steuer senkungen für Unternehmen angekündigt, außerdem will Trump die bisher kaum versteuerten Auslandsvermögen der US-Konzerne zum Schnäppchenpreis zurückführen lassen. Es ist nur eine Frage der Zeit, bis die anderen Staaten darauf reagieren werden.

3.4.2 QUELLEN- UND WEGZUGSSTEUERN STÄRKEN

Quellensteuern sind Steuern, die direkt am Ort der Produktion erhoben werden, nicht am Ort des Hauptsitzes eines Unternehmens. Eigentlich liegt es nahe, dass an der Quelle auch Steuern erhoben werden sollten. Eine völlige Ablehnung von Quellensteuern ist höchstens dann gerecht, wenn zwei ökonomisch gleich entwickelte Staaten miteinander zu tun haben. In diesem Fall können sich nämlich die nicht vereinnahmten Quellensteuern mehr oder weniger gegenseitig ausgleichen, wenn Unternehmen aus beiden Staaten ungefähr im gleichen Maß im anderen Staat aktiv werden. Zwischen unterschiedlich entwickelten Staaten aber ist der Grundsatz der Quellensteuervermeidung ungerecht: Da nämlich aus dem weiter entwickelten Staat deutlich mehr Unternehmen im weniger entwickelten Staat aktiv sind als umgekehrt, entgehen letzterem deutlich mehr Steuern. Quellensteuern sind ein Mittel, um zwischen zwei solchen wirtschaftlich ungleichen Staaten Gerechtigkeit und Fairness herzustellen.

Die internationale Steuerpolitik folgt diesen Überlegungen nur bedingt: Im OECD-Mustersteuerabkommen sind die Quellensteuersätze bei ausgehenden Dividenden, Gebühren

und Zinsen grundsätzlich gedeckelt. Die Idealvorstellung der OECD-Staaten ist wohl in der Regel sogar, dass es gar keine Quellensteuern gibt. In diesem Sinne äußerte sich das deutsche Finanzministerium, als 2013 erstmals die offizielle deutsche Verhandlungsgrundlage für Steuerabkommen veröffentlicht wurde. Nur das Muster der Vereinten Nationen kommt den ärmeren Ländern entgegen, weil es keine Begrenzung der Quellensteuern vorsieht.

Auch die EU-Richtlinien zu Mutter-Tochter-Dividenden sowie zu Zins- und Gebührenzahlungen wenden sich in der Tendenz gegen Quellensteuern, jedenfalls ist das übliche Praxis in der EU. Die Richtlinien werden oft so ausgelegt, dass Quellensteuern überhaupt nicht zulässig wären, allerdings widerspricht Jarass (2014) dem. Doch wie dem auch sei, inzwischen weiß man, dass die weitgehende Abschaffung von Quellensteuern in der EU nur Niedrigsteuerländer wie die Niederlande und Luxemburg dazu angereizt hat, Unternehmen Steuergestaltungen anzubieten. Deshalb muss die Ausrichtung der Richtlinien grundsätzlich überdacht und müssen Quellensteuern wieder deutlich gestärkt werden. Das Europäische Parlament (2015a: Rn. 151, 2016: Rn. 26) hat zusätzlich gefordert, dass kein Finanzfluss die EU mehr unbesteuert verlassen können soll (eine Möglichkeit, die Staaten wie die Niederlande so attraktiv für Unternehmen macht).

In Deutschland gibt es schon diverse Quellensteuern, zum Beispiel bei Lizenzzahlungen, auch die Gewerbesteuer geht in diese Richtung, weil sie den Abzug von Schuldzinsen und Lizenzzahlungen begrenzt. Zusätzlich schlug die Bundesregierung (2016c) vor, bei aus Deutschland ausgehenden Lizenzzahlungen innerhalb von Konzernen eine Quellensteuer zu erheben, sofern im Ausland die Erträge nur mit weniger als 25 Prozent besteuert werden und das zugrunde liegende Patent nicht überwiegend im Ausland entwickelt wurde.

Darüber hinaus erlangen Quellensteuern durch die mit der Digitalisierung verbundenen Probleme Bedeutung. Sogar im BEPS-Projekt (Maßnahme 1) wurde diskutiert, wie man eine Art Quellensteuer auf digitalisierte Geschäfte einführen könnte. Allerdings konnte dazu keine Einigung erzielt werden. Es gibt nur einen Katalog von Optionen, darunter die Einführung einer „digitalen Präsenz“, die dann besteuert wird, oder die Besteuerung von Internetnutzung. Einzig bei den Qualifikationskonflikten (siehe Kapitel 3.3.7) und bei den Zwischengesellschaften (siehe Kapitel 3.3.3) wird im Ergebnis teils eine Quellensteuer empfohlen, um doppelter Nichtbesteuerung zu begegnen.

Neben Quellensteuern können auch Wegzugsteuern das Steueraufkommen in einigen Fällen sichern. Damit soll vermieden werden, dass ein Unternehmen seinen steuerlichen Sitz oder wesentliche Vermögenswerte dauerhaft ins Ausland verlagert, ohne dafür angemessenen Steuern abzuführen. Deutschland kennt so eine Steuer schon. Im Zuge der BEPS-Umsetzung (Rat der Europäischen Union 2016: Art. 5) wurde sie nun auch erstmals EU-Recht.

3.4.3 GESAMTKONZERNSTEUER EINFÜHREN

Von vorneherein lehnten es die G20 ab, im BEPS-Projekt die getrennte Gewinnermittlung für Tochterunternehmen und den Fremdvergleich grundsätzlich zu hinterfragen. Allerdings dürfte ein anderes Besteuerungssystem besser funktionieren:

die Gesamtkonzernsteuer. Hier wird der Konzern als Ganzes betrachtet und sein Gesamtgewinn ermittelt. Dieser wird dann aufgeteilt auf die Staaten, in denen der Konzern aktiv ist. Die Aufteilung erfolgt auf Basis einer Formel mit gut überprüfbaren Kennzahlen für wirtschaftliche Aktivität, insbesondere Löhne, physische Anlagen oder Umsätze (für eine Einführung siehe Picciotto 2012). Diese Methode wurde auch 2015 von einer internationalen Kommission von Steuerexpert_innen unter Vorsitz von Wirtschaftsnobelpreisträger Joseph Stiglitz empfohlen (ICRICT 2015).

Ökonomisch ist diese Art der Besteuerung einer globalen Wirtschaft mit integrierten Wertschöpfungsketten viel angemessener als die getrennte Betrachtung von Unternehmensteilen und ihren Geschäften untereinander. Denn in einer integrierten Wertschöpfungskette lässt sich gar nicht sinnvoll abgrenzen, wer welchen Beitrag zum Gewinn liefert. Der Gewinn wird überhaupt nur möglich durch das Zusammenwirken der gesamten Kette.

Deshalb verwundert es auch nicht, dass dem Prinzip nach eine Gesamtkonzernsteuer zur Anwendung kommt, wo Unternehmen in einem wirtschaftlich sehr integrierten Rahmen agieren. Dies ist insbesondere auf der subnationalen Ebene der Fall, also vor allem im Fall föderaler Staaten wie den USA, Deutschland, der Schweiz oder Kanada. Überall dort orientiert sich die Verteilung der Steuern beziehungsweise der Steuerbasis an der relativen Aktivität des Unternehmens in den Bundesstaaten oder an einzelnen Betriebsstätten. Insbesondere in den USA ist dieses System auf bundesstaatlicher Ebene schon viele Jahrzehnte aktiv. Ein gewisser Gesamtkonzernsteuer-Ansatz findet sich auch bei der deutschen Gewerbesteuer, wo die Steuereinnahmen auf die Bundesländer und Gemeinden über Lohnsummenanteile verteilt werden. Denn dort wird auch eine Einteilung des gesamten Steueraufkommens vorgenommen, das anfangs am Ort des Hauptsitzes anfällt. Die Aufteilung orientiert sich an den Löhnen – und niemand käme wohl auf die Idee, innerhalb von Deutschland alle Transaktionen zwischen den Tochterunternehmen und Standorten zu prüfen, wie es momentan international geschieht.

Im Jahr 2011 gab es einen Gesetzesvorschlag der Europäischen Kommission, in der EU eine Gesamtkonzernsteuer unter dem eingängigen Namen „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage“ einzuführen, 2012 sprach sich auch das EU-Parlament dafür aus. Allerdings war bei der Kommission vorgesehen, den Unternehmen die Wahl zu lassen zwischen der Gesamtkonzernsteuer und der alten nationalen Besteuerung. Auch sollte die Anwendung an den Grenzen der EU enden. Dadurch wäre die Steuervermeidung nur bedingt eingedämmt worden, es hätten sich aber den Unternehmen neue Wege eröffnet, ihre Steuerlast zu senken. Das auch deshalb, weil der Vorschlag darauf verzichtete, eine Mindestbesteuerung einzuführen. Ohne diese würde aber der Wettbewerb zwischen den EU-Staaten über den Steuersatz sogar noch angeheizt werden.

Bei einer mangelhaften Fassung der Steuer ergeben sich für die Nationalstaaten womöglich Nachteile, vor allem weil die Unternehmen in dem neuen System ihre Verluste über die Grenzen hinweg verrechnen können, was bislang nur teils innerhalb der Staaten möglich ist, aber nicht grenzübergreifend, weshalb auch die Unternehmen für den Vorschlag der

Kommission waren. Schwierigkeiten bereitet allerdings auch die Entscheidung, wie die EU-weit gültige Bilanz aussehen soll. Besonderheiten der nationalen Systeme, zum Beispiel Abschreibungsregeln oder Rentenrückstellungen, müssten harmonisiert werden – durchaus eine große Aufgabe. Deshalb unterstützen auch viele EU-Staaten, darunter Deutschland, bislang einen Wechsel zur Gesamtkonzernsteuer nur halbherzig oder gar nicht. Entsprechend dümpelten die Verhandlungen im Rat der Finanzminister in den letzten Jahren nur dahin.

Darauf hat nun die Europäische Kommission reagiert und ihre Vorschläge überarbeitet. Die wichtigste Änderung ist, dass jetzt in zwei Schritten vorgegangen werden soll: Zunächst solle man sich auf eine gemeinsame Bemessungsgrundlage einigen (Europäische Kommission 2016d), dann über die Konsolidierung und Formelaufteilung (Europäische Kommission 2016e). Nicht wirklich verständlich ist dabei, warum die Kommission für beide Schritte gleich Vorschläge gemacht hat, statt erst einmal nur an Schritt eins zu arbeiten.

Inhaltlich gibt es einige wesentliche Änderungen im Vergleich zu 2011, viele davon sind nicht zum Besseren. Die gemeinsame Bemessungsgrundlage soll für Unternehmen mit Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro verbindlich und nur für Unternehmen darunter optional sein. Außerdem soll es neue Begünstigungen für Forschungs- und Entwicklungsausgaben (und dort noch einmal speziell für kleine Unternehmen) und für die Aufnahme von Eigenkapital (durch fiktiven Zinsabzug) geben. Bedenklich und unlogisch ist, dass die Kommission schon ohne Konsolidierung der Bilanzen vorab eine EU-weite Verrechnung von Verlusten einführen will. Ohne die parallele Verrechnung der Gewinne würde das die Unternehmensteuern in jedem Fall stark senken. Verschlechtert wurde der Vorschlag auch dadurch, dass nur Unternehmensanteile in der EU einbezogen sind, also nicht Teile von EU-Konzernen im Ausland. Damit wird ein großer Anreiz geschaffen, Gewinne aus der EU heraus zu verschieben. Immerhin wurde darauf verzichtet, immaterielle Güter in die Verteilungsformel einzubeziehen, wie es die Europäische Kommission (2015a) anfangs noch geplant hatte. Dadurch wären der Gewinnverschiebung wieder alle Türen geöffnet worden.

Statt solcher halbherziger Vorschläge, die auch noch mit übermäßigen Begünstigungen für Konzerne verbunden sind, sollte eine umfassende und gut gestaltete Gesamtkonzernsteuer geschaffen werden. Langfristig führt in einer globalisierten Wirtschaft kein Weg an einer Gesamtkonzernsteuer vorbei. Das Mindeste wäre es deshalb, das Konzept auch international zu verhandeln, was beim BEPS-Projekt versäumt wurde.

3.4.4 MINDESTSTEUERN EINFÜHREN

Volle Steuergerechtigkeit wird nur hergestellt sein, wenn global eine Mindestbesteuerung für Unternehmen eingeführt ist. Denn nur dann entspricht der internationale Zustand dem heutigen innerhalb von Nationalstaaten, wo sich im Prinzip kein Unternehmen der geltenden Steuer entziehen kann, trotz aller Ausnahmen von diesem Prinzip. Mindeststeuern wären auch der klarste Weg, den Steuerwettbewerb einzudämmen. Die Debatte steht hier erst am Anfang. Es finden sich erste Ansätze dazu in den Abwehrregeln, die Thema von BEPS

sind: Zum Beispiel definieren die Umschaltklauseln in Steuerabkommen oder die Hinzurechnung bei Zwischengesellschaften indirekt einen Mindeststeuersatz.

Allerdings können solche Abwehrregeln keine klare Entscheidung für eine Mindestbesteuerung ersetzen. Man müsste zumindest in einem nächsten Schritte diesen Abwehrransatz noch ausweiten und einen Staat insgesamt diskriminieren, wenn er niedrige Steuern hat. Das Europäische Parlament forderte die Kommission auf, einen Mindeststeuersatz für Unternehmen (2015b: Rn. 25) oder bestimmte Einkommensarten (2016: Rn. 32) zu prüfen.

Ein Mindeststeuersatz ist im Übrigen auch nötig, wenn es eine Gesamtkonzernsteuer (siehe Kapitel 3.4.3) geben würde. Denn gerade bei einheitlicher Gewinnermittlung und zentraler Verteilung der Gewinne bleibt nur der Steuersatz übrig, über den Staaten noch unterschiedlich besteuern können – und es dann auch noch stärker tun würden als jetzt schon, sofern keine Grenzen gezogen werden, denn eine Konkurrenz bei der Steuerbasis wäre nicht mehr zulässig. Umgekehrt setzt eine effektive Mindeststeuer auch eine einheitliche Bilanzierung voraus, wie sie in der Gesamtkonzernsteuer angestrebt wird, da sonst der Wettbewerb weiterhin über die Steuerbasis läuft. Dass bei den neuen BEPS-Regeln zu Sondersteuern (siehe Kapitel 3.3.4) die einheitliche Steuerbasis zerstört wird, ist negativ für die Wirksamkeit einer Mindeststeuer.

4

GESAMTFAZIT

Noch ist es nicht gelungen, Schattenfinanzplätzen und Niedrigsteuerländern ihr Geschäft endgültig kaputt zu machen oder besser gesagt all die Techniken zu unterbinden, mit denen ein Staat anderen Staaten große Steuerverluste zufügt. Auch wenn inzwischen vieles in Bewegung ist, braucht es noch einen langen Atem bei der Umsetzung und Nachbesserung der Maßnahmen. Und selbst ein völliges Scheitern ist noch möglich. Damit sich die Dinge dauerhaft ändern, muss ein Wandel der Mentalität es selbstverständlich werden lassen, sich um die Steuergesetze anderer Staaten und um eine gerechte Besteuerung von Vermögen und Unternehmen zu kümmern.

Bei der Bekämpfung der Steuerhinterziehung wurde mit der internationalen Einführung des automatischen Informationsaustauschs der richtige große Schritt getan. Das neue System ist aber unvollständig und insbesondere ärmere Länder werden vielleicht nicht davon profitieren.

Auch die Transparenz von Firmen, Stiftungen, Trusts und anderen Rechtskonstrukten wurde und wird in Zukunft durchaus verbessert, vor allem über die Gesetze zur Bekämpfung der Geldwäsche. Doch einige alte Ansätze scheitern auch nach vielen Jahren, und die Bewährungsprobe der neuen Ansätze steht noch aus. Bislang kommt es auch noch nicht zu der nötigen öffentlichen Transparenz über die wahre Eigentümerschaft an Firmen, Stiftungen und Trusts. Der Erfolg der neuen Regelungen hängt bei alledem aber gerade an der Umsetzung, die angesichts unzureichenden Personals und fehlender Sachmittel in vielen Steuerverwaltungen nicht gesichert ist.

Bei den Maßnahmen gegen Steuervermeidung von Unternehmen im Rahmen des G20/OECD-Prozesses zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) sind viele richtige Ansätze letztlich verwässert worden. Jede Steueroase hatte dafür gesorgt, dass ihr Modell zur Förderung der eigenen oder ausländischen Unternehmen möglichst unberührt bleibt, seien es die Sondersteuerregeln in den Niederlanden und Großbritannien oder die laxen Regeln für Auslandsgewinne von Briefkastenfirmen in den USA.

Wichtige Fortschritte gab es dennoch, allen voran die Einführung der länderbezogenen Berichte für Großunternehmen, selbst wenn die fehlende Veröffentlichung deren Wirkung mindert. Auch die neuen Regeln zur besseren Definition von

steuerbaren Betriebsstätten oder gegen Missbrauch von Steuerabkommen sind zu begrüßen.

Zugleich waren alle Staaten verengt auf das bestehende System der Verrechnungspreise und wollten nicht über grundsätzlich neue Ansätze sprechen. Ob das Herumflicken am alten System aber überhaupt etwas bringt, werden wir erst in ein paar Jahren halbwegs beurteilen können. Es würde jedenfalls wenig überraschen, wenn wir auch in fünf Jahren noch Schlagzeilen sehen werden, dass ein US-Unternehmen auf seine Auslandsgewinne nur ein Prozent Steuern zahlt.

Die Diskussion über einen Systemwechsel in der internationalen Unternehmensbesteuerung ist unausweichlich. Ökonomisch führt wegen der steigenden Integration der Weltwirtschaft auf Dauer kein Weg vorbei an einer Gesamtbetrachtung eines Konzerns mit einer Gewinnaufteilung anhand harter Kennzahlen. Zugleich stellt die Digitalisierung jedes Steuersystems, national und international, vor große Herausforderungen, für die noch keine richtigen Lösungen vorliegen.

Auch andere strukturelle Maßnahmen wie eine Besteuerung an der Quelle der Wertschöpfung oder eine Beseitigung des Steuerwettbewerbs über Mindeststeuern müssen vorangetrieben werden. Wenn es nicht zu solchen grundsätzlichen Reformen kommt, wird die Unternehmensteuer und mit ihr die Steuergerechtigkeit dauerhaft gefährdet bleiben.

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

- 23 Abbildung 1
Steuerwettbewerb führt zu sinkenden Steuersätzen
- 7 Tabelle 1
Schweiz ist Spitzenreiter im Schattenfinanzindex
- 11 Tabelle 2
Die 30 Schattenfinanzplätze auf der schwarzen Liste der EU
- 14 Tabelle 3
Niedrigsteuerländer liegen bei ausländischen Direktinvestitionen vorne
- 18 Tabelle 4
Vorzugsbesteuerung ist in Europa gängige Steuerpraxis

Literaturverzeichnis

- ActionAid, WEED, Tax Justice Network et al. 2014: Information for the Nations: How Developing Countries Are Being Excluded from Automatic Information Exchange, and How to Change It, http://www2.weed-online.org/uploads/information_for_the_nations.pdf (5.1.2017).
- Baker, Raymond 2005: *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System*, Hoboken NJ.
- BEPS Monitoring Group 2015: Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project, <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf> (5.1.2017).
- Bundesministerium der Finanzen 2016a: Monatsbericht des BMF April 2016, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2016/04/Downloads/monatsbericht-2016-04-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (5.1.2017).
- Bundesministerium der Finanzen 2016b: Aktionsplan gegen Steuerbetrug, trickreiche Steuervermeidung und Geldwäsche: Zehn nächste Schritte für ein faires internationales Steuersystem und ein effektiveres Vorgehen gegen Geldwäsche, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Informationsaustausch/2017-02-23-Aktionsplan.html (5.1.2017).
- Bundesministerium der Finanzen 2016c: Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie, zur Ausführung der EU-Geldtransferverordnung und zur Neuorganisation der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Referentenentwurfe/2016-12-15-geldwaeschrichtlinie.html> (15.12.2016).
- Bundesregierung 2014: Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Kerstin Andreae, Dr. Gerhard Schick, weiterer Abgeordneter und der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen zu „Steuergestaltung über Lizenz- bzw. Patentboxen“, BT-Drs. 18/1238, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/012/1801238.pdf> (4.5.2017).
- Bundesregierung 2016a: Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie, zur Ausführung der EU-Geldtransferverordnung und zur Neuorganisation der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen, <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2017/0182-17.pdf> (22.2.2017).
- Bundesregierung 2016b: Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz – StUmgBG), <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2016/0816-16.pdf> (5.1.2017).
- Bundesregierung 2016c: Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/112/1811233.pdf> (25.1.2017).
- Coase, Ronald 1937: The Nature of the Firm, in: *Economica* 4 (16), S. 386–405.
- Does de Willebois, Emile van der; Halter, Emily M.; Harrison, Robert A.; Park, Ji Won; Sharman, Jason C. 2011: *The Puppet Masters: How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It*, The World Bank und UNODC (Hrsg.), Washington D.C.
- EPSU (European Public Services Union) 2014: *The Impact of Austerity on Tax Collection: One Year Later and Still Going Backwards*, Brüssel.
- Europäische Kommission 2014: State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Ireland, Alleged aid to Apple, C(2014) 3606 final, 11.6.2014.
- Europäische Kommission 2015a: Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung, 17.6.2015.
- Europäische Kommission 2015b: Tax Good Governance in the World as Seen by EU Countries, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/tax-good-governance-world-seen-eu-countries_en (5.1.2017).
- Europäische Kommission 2016a: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern vom 25.10.2016, COM(2016) 687final.
- Europäische Kommission 2016b: Fact Sheet: Introducing Public Country-by-Country Reporting for Multinational Enterprises – Questions & Answers, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1351_en.htm (12.4.2016).
- Europäische Kommission 2016c: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, 25.10.2016, COM(2016) 686 final.
- Europäische Kommission 2016d: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 683 final, 25.10.2016.
- Europäische Kommission 2016e: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 685 final, 25.10.2016.
- Europäische Kommission 2016f: Anti Tax Avoidance Package, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en (5.1.2017).
- Europäisches Parlament 2015a: Entschließung vom 25. November 2015 zu dem Bericht des Sonderausschusses zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung (2015/2066(INI)).
- Europäisches Parlament 2015b: Entschließung vom 25. März 2015 zu dem jährlichen Steuerbericht (2014/2144(INI)).
- Europäisches Parlament 2016: Entschließung vom 6. Juli 2016 zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung (2016/2038(INI)).
- Faccio, Tommaso 2016: Is Malta a Tax Haven? Implications for Europe During the Maltese Presidency and Beyond: A Study Commissioned by the Greens/EFA Group in the European Parliament, 11.1.2017. <https://www.greens-efa.eu/files/doc/docs/bf40d4e12d67574f0bbcecf067325a03.pdf> (30.3.2017).
- Faigle, Philip 2014: Kapitalflucht über deutsche Konten, in: *Zeit Online*, 21.3.2014, <http://www.zeit.de/wirtschaft/2014-03/janukowitsch-ukraine-deutsche-bank> (30.3.2017).
- Fauser, Hannes; Godar, Sarah 2016: *Offshore Wealth Reconsidered: The Development of Offshore Wealth in the Face of Increasing International Financial Transparency*, Report Prepared for the Greens/EFA Group in the European Parliament, 30.6.2016.
- Fichtner, Jan 2015: *The Offshore-Intensity Ratio Identifying the Strongest Magnets for Foreign Capital*, CIYPERC Working Paper Series, 2015/02, City University London.
- Financial Transparency Coalition et al. 2016: *Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must: Questions and Answers*, 24.2.2016, http://financialtransparency.org/wp-content/uploads/2016/02/Joint_Civil_Society_QA_pCBCR.pdf (5.1.2017).
- Geberth, Georg 2015: BEPS – Unsichere Umsetzungsperspektiven, in: *Der Betrieb* 41, 9.10.2015, S. 5.
- Genschel, Philipp; Kemmerling, Achim; Seils, Eric 2011: Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market, in: *Journal of Common Market Studies* 49 (3), S. 585–606.

Griffith, Rachel; Miller, Helen; O'Connell, Martin 2010: Corporate Taxes and Intellectual Property: Simulating the Effect of Patent Boxes, Institute for Fiscal Studies Briefing Note 112, S. 16.

Henry, James 2012: The Price of Offshore Revisited: New Estimates for Missing Global Private Wealth, Income, Inequality and Lost Taxes, Tax Justice Network (Hrsg.), London.

House of Commons Committee of Public Accounts 2013: Tax Avoidance: The Role of Large Accountancy Firms, Forty-fourth Report of Session 2012–13, 15.4.2013, London.

Hua, Sha; Klar, Herbert; Sperling, Joe: Zypern bleibt ein Geldwäsche-Paradies, ZDF Frontal 21, Sendung vom 31.5.2016. <https://www.zdf.de/politik/frontal-21/geldwaesche-leicht-gemacht-millionentransfer-von-deutschland-100.html> (30.3.2017).

ICRICT – Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation 2015: Evaluierung der Unabhängigen Kommission für die Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung für das G20- und OECD-Projekt gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerung (BEPS), Oktober 2015, http://www.icrict.org/wp-content/uploads/2015/10/ICRICT_BEPS-Briefing_DE_B_v1.0-LR-web.pdf (4.5.2017).

Internationaler Währungsfonds 2014: Spillovers in International Corporate Taxation, IMF Policy Paper, 9.6.2014, Washington D.C.

Jarass, Lorenz 2014: Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS): Nationale Maßnahmen sind möglich und hilfreich, in: IStR – Internationales Steuerrecht 23 (20), S. 741–749.

Johannessen, Niels; Zucman, Gabriel 2014: The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown, in: American Economic Journal: Economic Policy 6 (1): S. 65–91.

Keen, Michael; Mansour, Mario 2009: Revenue Mobilization in Sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization, IMF Working Paper, 09/157, Washington D.C.

Knobel, Andreas 2016: The Role of the United States as a Tax Haven: Implications for Europe, Report for the Greens/EFA fraction in the European Parliament.

Knobel, Andreas; Meinzer, Markus 2014: „The End of Bank Secrecy“? Bridging the Gap to Effective Automatic Information Exchange: An Evaluation of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and Its Alternatives, Tax Justice Network (Hrsg.), <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-141124-CRS-AIE-End-of-Banking-Secrecy.pdf> (5.1.2017).

Liebert, Nicola 2011: Steuergerechtigkeit in der Globalisierung, Münster.

Meinzer, Markus 2012: The Creeping Futility of the Global Forum's Peer Reviews, Tax Justice Briefing March 2012, Tax Justice Network (Hrsg.), <https://www.taxjustice.net/cms/upload/GlobalForum2012-TJN-Briefing.pdf> (5.1.2017).

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

Molina, Oscar 2013: Mexico: Closer Scrutiny of International Taxpayers Coming: Interview with Oscar Molina, in: International Tax Review, 1.10.2013.

Obermayer, Bastian; Obermaier, Frederik 2016: Panama Papers: Die Geschichte einer weltweiten Enthüllung, Köln.

OECD 2014: Part 1 of a Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, Paris.

OECD 2015a: Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, Paris.

OECD 2015b: BEPS Actions, <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm> (5.1.2017).

Palan, Ronen; Murphy, Richard; Chavagneux, Christian 2010: Tax Havens: How Globalization Really Works, Ithaca und London.

Picciotto, Sol 2012: Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations, Tax Justice Network (Hrsg.), https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf (5.1.2017).

Rat der Europäischen Union 2016: Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=DE> (5.1.2017).

UNCTAD 2015: World Investment Report, Chapter V, International Tax and Investment Policy Coherence, Genf.

Weyzig, Francis, 2013: Tax Treaty Shopping: Structural Determinants of Foreign Direct Investment Routed Through the Netherlands, in: International Tax and Public Finance 20 (6), S. 910–937.

Zucman, Gabriel 2014: Steueroasen: Wo der Wohlstand der Nationen versteckt wird, Berlin.

Impressum:

© 2017

Friedrich-Ebert-Stiftung

Herausgeberin: Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik
Godesberger Allee 149, 53175 Bonn
Fax 0228 883 9205, www.fes.de/wiso

Bestellungen/Kontakt: wiso-news@fes.de

Die in dieser Publikation zum Ausdruck gebrachten Ansichten sind nicht notwendigerweise die der Friedrich-Ebert-Stiftung. Eine gewerbliche Nutzung der von der FES herausgegebenen Medien ist ohne schriftliche Zustimmung durch die FES nicht gestattet.

ISBN: 978-3-95861-817-6

Titelmotiv: © Robert Kluba/VISUM

Gestaltung: www.stetzer.net

Druck: www.bub-bonn.de

