

## Stellungnahme

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

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

## Inhalt

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

## 1. Einleitung

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

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

## 2. Steuervermeidung – Es geht um mehr als BEPS

### Internationale Steuervermeidung

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

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

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

Die angewandten Praktiken zur Steuervermeidung sind äußerst komplex, beziehen oftmals verschiedene Unternehmensteile in mehreren Ländern ein und werden durch Unterstützung versierter Beratungsgesellschaften optimiert. Typische Instrumente internationaler Steuerplanung sind u.a. Verrechnungspreise; Nutzung von Abzügen/Hinzurechnungen<sup>4</sup>; Risikoverlagerung; strategische Nutzung von Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommens in unterschiedlichen Jurisdiktionen („treaty shopping“); Ausnutzung von Inkonsistenzen in der Behandlung steuerlicher Tatbestände („mismatches“); Verlagerung des Unternehmenssitzes; Veräußerung von Vermögenswerten, wenn Veräußerungsgewinne nicht oder geringer besteuert werden.<sup>5</sup>

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

<sup>1</sup> Vgl. Fuest, Clemens and Nadine Riedel (2009), Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature, Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), Oxford.

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

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

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

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

### **Nationale Steuervermeidung**

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

### **3. Steuerhinterziehung – Leistungsfähige Finanzverwaltungen sind notwendig**

#### **Internationale Steuerhinterziehung**

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

#### **Nationale Steuerhinterziehung**

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

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

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

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

Über die Dimensionen und Verluste durch diese heimischen Steuerhinterziehungspraktiken geben Analysen der jeweiligen Länder durch sogenannte Tax Gap Analysen<sup>8</sup> bzw. Studien zu Hinterziehungsraten in den aufkommensstarken Steuerarten, allen voran Einkommensteuer und Umsatzsteuer, Auskunft. Die Behörden in Entwicklungsländern stehen bei Steuerhinterziehung denselben Herausforderungen wie bei aggressiver Steuervermeidung gegenüber: individuelle und institutionelle Kapazitäten sind oft nicht ausreichend, um diese komplexen Sachverhalte aufzudecken und die korrekte Rechtsanwendung durchzusetzen. Steuerverwaltungen in Entwicklungsländern arbeiten teilweise noch ohne IT-Unterstützung. Steuerregister sind nicht immer zuverlässig. Zahlungsrückstände von Steuerpflichtigen werden nicht vollständig beigetrieben. Informationsaustausch zwischen Steuer- und Zollverwaltung funktioniert nur bedingt. Der Informationsaustausch mit anderen relevanten nationalen Behörden und Registern (z.B. Melde- und Kfz Register) existiert nicht. Der Aufbau von Steuerverwaltungen, um sie in die Lage zu versetzen, zunächst auf nationaler Ebene mit anderen relevanten Behörden zu koordinieren und zusammenzuarbeiten und dann auch auf internationaler Ebene mit Finanzverwaltungen effektiv Informationsaustausch zu betreiben, erfordert umfangreiche Reformen und Zeit.

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

#### **4. Entwicklungspolitische Bewertung – Mobilisierung eigener Einnahmen ist entscheidend**

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

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

<sup>8</sup> Vgl. HM Revenue & Customs, Measuring Tax Gaps 2015, Oktober 2015

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

Steuerhinterziehung und Steuervermeidung sind daher wichtige Themen der internationalen Entwicklungszusammenarbeit geworden und werden unter dem Schlagwort „Mobilisierung eigener Einnahmen“ (Domestic Resource Mobilization, DRM) seit mehreren Jahren diskutiert. Es geht um die zentrale Fragestellung, aus welchen Mitteln die nachhaltige Entwicklung von Ländern finanziert werden kann. Der Entwicklungsfinanzierung<sup>9</sup> Prozess der Vereinten Nationen (Doha 2002, Monterrey 2008, Addis Abeba 2015) und die Konferenzen über die Wirksamkeit der Entwicklungszusammenarbeit<sup>10</sup> (Paris 2005, Busan 2011) haben wiederholt die Bedeutung des Themas herausgestellt. Das Abschlussdokument<sup>11</sup> der 3. Entwicklungsfinanzierungskonferenz in Addis Abeba im Juli 2015 hält fest, dass die wichtigste Finanzierungsquelle für Entwicklung die eigenen Einnahmen der Länder sein müssen. Offizielle Entwicklungshilfe (Official Development Aid, ODA) kann nur eine Übergangslösung sein, um Finanzierungsdefizite der Länder mittelfristig zu decken. Zukünftig sollen verstärkt private Mittel gehoben werden. Hervorgehoben wird auch die Bekämpfung illegaler Finanzströme.

Die deutsche Entwicklungszusammenarbeit hat einen eigenen Ansatz der Guten Regierungsführung im Bereich der öffentlichen Finanzen entwickelt (Good Financial Governance (GFG)). Good Financial Governance<sup>12</sup> ist ein normativer Ansatz, der die Prinzipien guter Regierungsführung auf das System der öffentlichen Finanzen anwendet. Der Ansatz geht über das klassische Public Financial Management (PFM) hinaus und berücksichtigt die politökonomische Dimension der öffentlichen Finanzen und bezieht sich auf Werte der deutschen Entwicklungszusammenarbeit, inklusive Menschenrechtsorientierung und Genderneutralität. Nach Verständnis der deutschen Entwicklungszusammenarbeit sind die öffentlichen Finanzen eines Landes mehr als die technische Hintereinanderschaltung von Mechanismen zur Steuererhebung, Verausgabung öffentlicher Mittel und Kontrolle ihrer ordnungsgemäßen Verwendung, sondern stellen ein interdependentes System in einem politisch hochsensiblen Kontext dar. GFG impliziert leistungsfähige und rechenschaftspflichtige staatliche Institutionen und Finanzverwaltungen, die in einem rechtsstaatlichen Rahmen agieren sowie funktionierende Rechnungshöfe und parlamentarisch und zivilgesellschaftlich verankerte Kontrollmechanismen und –Institutionen. Das übergeordnete Ziel der GFG-Förderung ist die Armutsreduzierung durch Bereitstellung von passgenauen öffentlichen Gütern wie Gesundheitsversorgung, Bildungssysteme, Sicherheit und Infrastruktur. Des Weiteren stärkt GFG die Widerstandskraft des Partnerlands gegen externe Schocks, indem durch solide Eigenfinanzierungskapazitäten und effiziente Ausgabenpolitik fiskalischer Spielraum geschaffen wird. Mittelfristig soll die reformorientierte Ausrichtung an GFG zu stärkerer Unabhängigkeit von externer Finanzierung durch die Gebergemeinschaft führen.

---

<sup>9</sup> <http://www.un.org/esa/ffd/>

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

<sup>11</sup> [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA\\_Outcome.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf)

<sup>12</sup> [http://www.bmz.de/de/mediathek/publikationen/reihen/strategiepapiere/Strategiepapier343\\_04\\_2014.pdf](http://www.bmz.de/de/mediathek/publikationen/reihen/strategiepapiere/Strategiepapier343_04_2014.pdf)

## 5. Internationale Zusammenarbeit – Neue Chancen durch politikfeldübergreifenden Ansatz nutzen

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

### Multilaterale Ansätze

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

Sowohl die Maßnahmen zur Stärkung von Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken als auch die BEPS-Maßnahmen sind zu begrüßen. Dabei wird es nicht nur auf die Anpassung von nationalen Gesetzen ankommen, sondern auch auf die effektive Umsetzung der vereinbarten Maßnahmen, Kontrolle der Umsetzung und gegebenenfalls Sanktion bei Nichteinhaltung. Aus entwicklungspolitischer Sicht ist auf die Einbeziehung von Entwicklungs- und Schwellenländern „auf Augenhöhe“ zu achten. Sie waren bei der Entwicklung des BEPS-Aktionsplans in Teilen involviert. Die Einbeziehung von Entwicklungsländern in der weiteren Umsetzung und generell in den internationalen Steuerdialog wird entscheidend sein für die Akzeptanz vereinbarter Maßnahmen. Die deutsche EZ unterstützt zu diesem Zweck auch den International Tax Compact<sup>13</sup> und das Steuerkomitee der Vereinten Nationen und treibt den Süd-Süd Austausch voran, um die Bedarfe der Entwicklungsländer aufzugreifen.

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

---

<sup>13</sup> Vgl. <https://www.taxcompact.net/>

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

### **Bilaterale Ansätze**

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

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

### **Erfolge und Wirkungen**

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

Das Good Financial Governance Programm der GIZ in Ghana unterstützt seit 2003 die Regierung von Ghana bei der Reform ihrer Finanzverwaltung – das Programm arbeitet im Auftrag des BMZ und wird durch die Schweiz (SECO), die Niederlande (EKN) und die USA (USAid) kofinanziert. Das Ziel ist die Erreichung eines fairen, transparenten und effizienten Steuersystems. Das Projekt war maßgeblich an der Integration bisher getrennt operierender Einheiten in eine moderne funktional aufgestellte Steuerverwaltung, die Ghana Revenue Authority (GRA), beteiligt. Die Steuereinnahmen konnten im Zeitverlauf gesteigert werden<sup>15</sup>. Im Zuge der Projektimplementierung wird auch die Reduktion von Steuervermeidung und der

---

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

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

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

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

### **Wirkungsmechanismen in der Beratung zu Steuerpolitik und Steuerverwaltung**

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

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

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



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

### **Neue Chancen durch politikfeldübergreifenden Ansatz nutzen**

Die Umsetzung des BEPS-Aktionsplans<sup>16</sup> bietet eine einmalige Chance, die im OECD-Kontext verortete Diskussion über ein neues und gerechteres internationales Steuersystem mit der im EZ-Kontext verorteten Diskussion zur Entwicklungsfinanzierung und Stärkung von Steuersystemen in Entwicklungsländern zusammenzuführen. Diese Zusammenführung – wie in Teilen in der OECD Task Force zu Tax and Development<sup>17</sup> schon praktiziert – würde ein besseres Verständnis der Rahmenbedingungen in bestimmten Ländergruppen befördern und realitätsnahe Politikvorgaben ermöglichen. Die Kenntnisaufnahme und Einbeziehung der Perspektive der Entwicklungsländer stellt außerdem sicher, dass die Implementierung des BEPS-Aktionsplans erfolgreich verläuft, BEPS nicht nur von OECD-Ländern getragen wird und die Umsetzung der Maßnahmen nicht asymmetrisch bleibt.

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

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

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

### **Konsequente Förderung von GFG-Programmen**

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

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

<sup>17</sup> Die Task Force Tax and Development wird ebenfalls durch die deutsche EZ unterstützt.

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

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

Eschborn, 16.6.2016

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