



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

Auswirkung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer

Stellungnahme zu der öffentlichen Anhörung
des Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Montag, 20. Juni 2016

I. Steuerhinterziehung und Entwicklungsländer

1. Verhinderung und Aufdeckung der Steuerhinterziehung

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

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

2. Vollstreckung von Strafen und Bußgeldern über die Grenze

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

II. Steuervermeidung und Entwicklungsländer

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

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

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

25 Es liegt auf dieser Linie, dass Deutschland

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

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

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

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

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

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

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

Heidelberg, 19. Juni 2016

Ekkehart Reimer.

Professor Dr. Ekkehart Reimer