MOMENTUM 2014

EMANZIPATION

Track #1: Eckpfeiler einer emanzipatorischen Entwicklungspolitik

Internationale Strategien gegen unternehmerische Steuervermeidungspraktiken aus der Perspektive des Globalen Südens

GERHARTINGER Philipp und SCHMIDT Michaela

Inhaltsverzeichnis

1. Die Bedeutung von Steuern und die Schwierigkeiten ihrer Erhebung 3
2. Formen der Steuerabwehr 4
3. Hintergründe und Entwicklungen der Unternehmensbesteuerung 6
4. Steueroasen als Basis aggressiver Steuervermeidung 8
5. Das Ausmaß des Problems und seine Auswirkungen 10
6. Aktionsplan der OECD gegen BEPS 12
7. Aktionsplan der Europäischen Union 14
8. Bewertung der Aktionspläne und Maßnahmen 15

Bibliografie 18

A 15 Maßnahmen gegen BEPS 21
B Der Aktionsplan der Europäischen Kommission 22

Internationale Strategien gegen unternehmerische Steuervermeidungspraktiken aus der Perspektive des Globalen Südens

Philipp Gerhartinger, Michaela Schmidt[1]

1. Die Bedeutung von Steuern und die Schwierigkeiten ihrer Erhebung

Steuern sind die wesentlichste Grundlage aller Staatstätigkeiten und öffentlicher Güter. Die Steuerhoheit ist Herzstück nationalstaatlicher Souveränität. Jedes Land legt seine Steuergesetzgebung weitgehend unabhängig fest, auch die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union. Insgesamt gibt es weltweit über 700 unabhängige Steuerjurisdiktionen (vgl. Collier 2013).

Zahlreichen länderspezifischen Steuergesetzgebungen stehen heute jedoch multinational agierende Konzerne gegenüber, deren Wirtschaftstätigkeit und deren Profite sich nicht mehr klar einzelnen Nationalstaaten zuordnen lassen. An den Schnittstellen nationaler Steuergesetzgebungen sind im Laufe der Zeit und begünstigt durch die fortschreitende Globalisierung zahlreiche Lücken und Schlupflöcher entstanden, die es globalen Wirtschaftsplayern ermöglichen, ihre globalen Steuerleistungen zu beeinflussen, zu planen und letztlich - ohne Rücksicht auf die damit einhergehenden Folgen - zu minimieren. Problematisch wird das Minimieren von Steuern vor allem dann, wenn es zu einer Entkoppelung von Leistung und Gegenleistung kommt, wenn z.B. reale Wertschöpfung und Steuerleistung in einem Land nicht mehr in einem plausiblen Verhältnis stehen. Wenn also Staaten für die Bereitstellung der Infrastruktur mit all ihren Facetten (u.a. ausgebaute Industrie- und Gewerbeflächen, Verkehrsanbindungen, qualifizierte Arbeitskräfte und Rechtsicherheit) keine oder keine angemessene Gegenleistung mehr von den Unternehmen, denen diese öffentlichen Leistungen als Grundlage ihren Wirtschaftens dienen, erhalten.

Nationale Gesetzgebungen sind also mit erheblichen Schwierigkeiten konfrontiert. Schon die Verwaltungen der Industriestaaten stehen bei der Unternehmensbesteuerung vor gewaltigen Herausforderungen, in den Ländern des globalen Südens ist die Situation zwangsläufig noch gravierender, weil viele von ihnen nicht über die Ressourcen verfügen, schlagkräftige Finanzbehörden aufzubauen und die nötigen Steuerprüfungen durchzuführen (vgl. Neuwirth 2014). Auch bilaterale Abkommen zwischen einzelnen Staaten können Steuervermeidungs- und Hinterziehungspraktiken nur mehr sehr schwer bis gar nicht unterbinden. Die meisten dieser bilateralen Abkommen begünstigen zudem tendenziell die OECD-Länder gegenüber den Ländern des Südens (ebenda).

Erschwert wird die Bekämpfung von Steuervermeidung und -hinterziehung auch durch Staaten und Jurisdiktionen, die ihr Wirtschaftsmodell primär darauf ausrichten, multinationalen Konzernen eine günstige Besteuerung anzubieten, ohne dass es entsprechende ökonomische Aktivitäten in dem Staat gibt - sogenannte Steueroasen. Weltweit erfolgen bereits zwei Drittel des grenzüberschreitenden Handels innerhalb von multinationalen Konzernen und mehr als die Hälfte des Welthandels fließt - zumindest auf dem Papier - durch Steueroasen (vgl. Shaxson 2011). Der Begriff „Steueroase“

[1] Wir bedanken uns für die Anregungen und Verbesserungsvorschläge bei Mag. Franz Gall (Arbeiterkammer Oberösterreich) und Dr. Otto Farny (Arbeiterkammer Wien).

ist problematisch, auch wenn er in der Öffentlichkeit fest verankert ist. Die positive Besetzung des Begriffs „Oase“ ruft bejahende Assoziationen in den Menschen wach und suggeriert neben Palmen, türkisfarbenen Meer und weißem Sandstrand vor allem, dass es sich um einen Zufluchtsort handelt, den man/frau erreichen sollte, um nicht in der Wüste zu verenden. Damit wird verschleiert, dass Steueroasen hohe Eintrittsbarrieren aufweisen und nur einer Minderheit an vermögenden Privatpersonen und multinationalen Unternehmen „Zuflucht“ vor zu hohen Steuern bieten beziehungsweise es ihnen ermöglichen, Gelder aus kriminellen Aktivitäten, Unterschlagung und Korruption zu verschleiern und außer Landes zu schaffen. Die Verfügbarkeit von Steueroasen dürfte in Ländern mit schwach ausgeprägtem Justizsystem das Problem der Korruption noch verschärfen (vgl. Liebert 2004). Die Leidtragenden dieses verwerflichen Systems sind in allen Ländern die steuerzahlenden ArbeitnehmerInnen, Klein- und Mittelunternehmen und KonsumentInnen, die den Steuerausfall der Staaten, die um ihre Einnahmen gebracht werden, kompensieren müssen, von öffentlichen Ausgabenkürzungen überproportional betroffen sind (bei gleichzeitig nur marginalen Möglichkeiten auf ihre eigenen Steuerleistungen Einfluss zu nehmen) oder insbesondere in den Ländern des Südens wegen der fehlenden finanziellen Ressourcen auf die Bereitstellung der notwendigen Infrastruktur (Bildung, Gesundheit, Verkehr usw.) verzichten müssen. Auch Klein- und Mittelunternehmen müssen meist die vollen nominellen Sätze entrichten – eine klare Wettbewerbsverzerrung zugunsten der multinationalen Unternehmen. Die Länder des Globalen Südens sind von Steuervermeidung und -hinterziehung besonders betroffen, auch sie konkurrieren mit steuerlichen Anreizen um international mobile Investitionen multinationaler Unternehmen und leiden unter dem Kapitalabfluss der Vermögenden in Steueroasen. Durch die generell geringeren Steuereinnahmen (13 Prozent des BIPs in Niedrigeinkommensländern stehen durchschnittlich 35,5 Prozent des BIPs in den OECD-Ländern gegenüber) bei gleichzeitig hohem Finanzierungsbedarf weisen sie allerdings wesentlich kleinere fiskalische Spielräume auf und sind von Körperschaftssteuern (Unternehmenssteuern) abhängiger als der Globale Norden (vgl. Neuwirth 2013). Zudem wurden ihre Interessen bei den bisherigen internationalen Maßnahmen kaum berücksichtigt.

In jüngerer Zeit ist sowohl in der medialen Berichterstattung als auch von politischen Institutionen ein vermehrtes Interesse an dem Thema der Steuervermeidung und -hinterziehung zu konstatieren. Sowohl die Europäische Union (vgl. EK 2012a) als auch die OECD (vgl. OECD 2013 und OECD 2014) haben Aktionspläne vorgestellt, die die diversen Praktiken zukünftig bekämpfen sollen. Der vorliegende Artikel beschäftigt sich mit den Grundlagen unternehmerischer Steuervermeidung und analysiert insbesondere aus der Sicht des Globalen Südens die Strategien, die in jüngerer Zeit durch die Europäische Union und die OECD verfolgt werden, um Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zu verhindern. Ein wesentlicher Aspekt einer emanzipatorischen Entwicklungspolitik muss darin bestehen, die öffentlichen Finanzen der Länder des Südens zu stärken und das Recht dieser Länder auf Besteuerung von multinationalen Konzernen und Vermögenden zu sichern. In diesem Artikel werden zunächst die wesentlichen Hintergründe von Steuervermeidung und -hinterziehung dargestellt und im Anschluss die Aktionspläne der OECD und der Europäischen Union kritisch beleuchtet.

2. Formen der Steuerabwehr

Die verschiedenen Formen von Steuerabwehrpraktiken begrifflich brauchbar zu erfassen erweist sich als schwierig. Es gibt eine Vielzahl an Steueroptimierungspraktiken, die jeweils stark differierende Tatbestände umfassen, von denen auch nicht alle als problematisch anzusehen sind. Die Vermeidung von Steuern durch Steuersubjekte kann durchaus politisch gewünscht sein. Dies ist z.B. bei Len-

kungssteuern wie der Tabaksteuer (vgl. Nowotny/Zagler 2009) der Fall, die nicht nur zur Einnahmenerzielung geschaffen werden, sondern allem voran das Verhalten der Steuersubjekte beeinflussen sollen. Steuerausweichung ist dabei unmittelbare Intention des Gesetzgebers.

Der finanzwissenschaftliche Überbegriff der Thematik ist jener der „Steuerabwehr". Hierbei handelt es sich um einen Sammelbegriff für *„alle Formen der sich an verschiedenen Stellen des Wirtschaftskreislaufs abspielenden Bemühungen von Steuerpflichtigen, einer ihnen auferlegten Steuer wirksam zu begegnen"* (vgl. Dautzenberg 2014a). Wesentlich für eine politökonomische Betrachtung des Phänomens sind vor allem jene Handlungen der Steuersubjekte, die der Intention des Gesetzgebers entgegen laufen; politisch intendierte Steueranpassungen sind davon zu unterscheiden. Dabei muss dennoch nicht jede steueroptimierende Handlung illegal sein. Doch auch wenn Vieles legal sein mag, legitim ist es deswegen noch nicht (vgl. Henn 2013).

Abseits einer steuerrechtlichen Betrachtung scheint eine Differenzierung in zwei wesentliche Bereiche der Steuerabwehr zu genügen. Auf der einen Seite ist dies die legale „Steuervermeidung", auf der anderen Seite die illegale „Steuerhinterziehung". Die Grenzen zwischen den beiden Bereichen sind fließend, ebenso verhält es sich mit der Grenze von Legalität und Illegalität. Als **Steuerhinterziehung** sind alle rechtswidrigen Formen der Steuerabwehr zu verstehen, was Steuerhinterziehung zu einer Straftat macht (vgl. Bartsch 2014). So handelt es sich unter anderem dann um den Tatbestand der Steuerhinterziehung, wenn (Finanz-)Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig informiert werden oder wenn diese pflichtwidrig in Unkenntnis belassen werden. **Steuervermeidung** hingegen umfasst *„rechtlich zulässige Formen der Steuerabwehr durch bewusste Unterlassung der Verwirklichung steuerbegründender oder –erhöhender Sachverhalte sowie durch Erfüllung steuermindernder Tatbestände"* (vgl. Dautzenberg 2014b). Es geht darum die *„Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken"* (EK 2012b). Dabei kann es sich um Standortverlagerungen, die Änderung von Unternehmensformen, die Anpassung von Konzernstrukturen und vielem mehr handeln - Tatbestände bei denen die Gesetze weitgehend entgegen ihrer Intention so ausgelegt werden, dass die Steuerleistungen des Steuersubjekts möglichst gering gehalten werden.

Während das Thema Steuervermeidung relativ neu auf den Agenden von EU und OECD sind, bemühen sich die EU und einige ihrer Mitgliedstaaten schon etwas länger um die Bekämpfung der illegalen Steuerhinterziehung. Troost (vgl. 2013a) meint zudem, dass es im Kampf gegen Steueroasen lange Zeit ausschließlich um Steuerhinterziehung ging, während die Nutzung von Steueroasen zur Steuergestaltung von Unternehmen kaum eine Rolle gespielt hat. Verhältnismäßig ist die Steuervermeidung jedoch das wesentlich größere Problem. Zudem sind Steuervermeidungspraktiken immer noch in einem starken Aufwärtstrend, woran auch die mediale Berichterstattung rund um die „Offshore-Leaks"-Enthüllungen nur marginal etwas ändern konnte.

Neben der Differenzierung von Steuerabwehrpraktiken in eine legale Steuervermeidung und eine illegale Steuerhinterziehung lassen sich die Praktiken auch anhand der handelnden Steuersubjekte unterscheiden. Unternehmen nutzen teils andere Schlupflöcher als Privatpersonen und umgekehrt. Die Möglichkeiten für reiche Privatpersonen wie auch multinationale Unternehmen sind jedenfalls vielfältig, wenn es darum geht ihren Beitrag zum Gemeinwesen möglichst klein zu halten. Drei sehr häufige Formen, wie Steueroasen zum Minimieren der Steuern genutzt werden, werden im Folgenden kurz exemplarisch erläutert:

- Steueroasen ziehen SpitzenverdienerInnen unter den Konzernherren, SportlerInnen usw. an, die durch die Verlegung des Wohnsitzes in eine klassische Steueroase der Einkommensteuer von ihrem laufenden Millioneneinkommen als Manager, aus Werbeverträgen, Lizenzverträgen etc. entgehen können. Die Verlagerung von Wohnsitzen liegt vor allem dann im Zwischenfeld von Legalität und Illegalität, wenn der neue Wohnsitz nicht als tatsächlicher und überwiegender Lebensmittelpunkt dient. Auch Österreich bietet zuziehenden Millionären/-innen Vorteile an, indem ausländisches Einkommen begünstigt besteuert wird („Zuzugsbegünstigung").

- Für Vermögende mit hohen Kapitaleinkommen ist nicht einmal eine Wohnsitzverlegung notwendig. Sie können ihr Geldvermögen in eine Steueroase transferieren (sei es im Koffer oder mit Hilfe der Banken) und in der Folge die Besteuerung von Kapitalerträgen und Spekulationsgewinnen vermeiden. Durch die Geheimhaltung und komplexe Rechtskonstruktionen kann ausgeschlossen werden, dass die Finanzbehörden des Herkunftslandes davon erfahren. Noch wichtiger als die Hinterziehung der Kapitalertragsbesteuerung ist aber die Möglichkeit, die Herkunft des Geldes aus verbotenen Geschäften (Drogen- und Menschenhandel, Korruption, usw.) oder schlichter Steuerhinterziehung durch Schwarzgeschäfte zu verschleiern.

- Schließlich bietet sich für international tätige Konzerne die Möglichkeit, ihre Geschäfte weitgehend über Briefkastenfirmen in Steueroasen – die gegen geringe Gebühren dort errichtet werden können – abzuwickeln. So leiten die Konzerne ihre buchhalterischen Gewinne in Länder um, in denen sie weniger bis gar keine Gewinnsteuern bezahlen müssen, und reduzieren so ihre realen Gewinne in den Ländern, wo diese zwar erwirtschaftet worden sind, jedoch auch höher besteuert werden würde. Hierbei handelt es sich um eine klassische Form der Steuervermeidung. Der Bericht der OECD über „*base erosion and profit shifting*" (BEPS) zeigt zahlreiche Möglichkeiten auf wie Gewinne dorthin verlagern werden können, wo sie am niedrigsten besteuert werden und Aufwände dorthin verlagert werden können, wo sie höhere Steuerraten entlasten. Der einfachste Weg für Unternehmen ist Einnahmen in Niedrigsteuerländer zu verlagern, z.B. durch die Vergabe von Krediten innerhalb von Konzernstrukturen, die in dem Niedrigsteuerland die Einnahmen aus Zinsen erhöhen und im Hochsteuerland als Ausgaben für Fremdfinanzierung abzugsfähig sind. Doppelbesteuerungsabkommen werfen aber auch noch andere teils komplexere Möglichkeiten auf. Und auch aktuelle Regelungen zur Bewertung von Transfers („*transfer pricing*") zwischen Konzernteilen bieten Möglichkeiten Profite zu verlagern; speziell wenn es um immaterielle Güter, Markenrechte oder andere Güter geht, die nur schwer zu bewerten sind.

3. Hintergründe und Entwicklungen der Unternehmensbesteuerung

Im Zuge der Globalisierung nahm bei zahlreichen Unternehmen auch die transnationale Wirtschaftstätigkeit zu. Multinationale Konzerne und deren Geschäfte lassen sich seither immer schwieriger einzelnen Staaten zuordnen. Profite kennen im wahrsten Sinn keine Grenzen mehr. Steuerpolitisch ergeben sich hierdurch einige Fragen (vgl. Henn 2013): In welchem Land sollen die Gewinne eines in mehreren Ländern agierenden Konzerns besteuert werden? Welcher Teil des Profits ist in welchem Staat entstanden und wie sollen die einzelnen Teile bewertet werden? Soll das Quellenlandprinzip (Einkommen wird besteuert wo es entsteht, unabhängig vom Wohnort des Wirtschafts-

subjekts) oder das Wohnsitzlandprinzip (weltweites Einkommen wird am Wohnsitz des Wirtschaftssubjekts versteuert) angewendet werden?

Mit dem ersten Auftreten derartiger Fragen richteten viele Staaten ihre Bemühungen in erster Linie darauf aus, die mehrfache Besteuerung unternehmerischer Gewinne zu unterbinden. Waren Unternehmen in mehr als einem Staat aktiv, kam es mitunter dazu, dass die Gewinne des Unternehmens in beiden Staaten besteuert wurden, was einem Expansionskurs der Wirtschaft im Wege stand. In den 1920er Jahren wurde deshalb damit begonnen so genannte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bilateral zwischen einzelnen Staaten abzuschließen. Ziel war es die doppelte Besteuerung unternehmerischen Gewinns zu verhindern. Die OECD stellte hierfür Musterabkommen bereit, die den Staaten für ihre bilateralen Verträge als Grundlage dienen sollten (vgl. Troost 2013a). Diese Musterabkommen begünstigen jedoch die Ansässigkeitsstaaten, also jenen Staat in dem das Headquarter des Konzernsitzes ist (tendenziell die OECD-Länder) gegenüber den Quellenstaaten, in dem Einkommen ensteht (tendenziell die Länder des Südens) und sind daher aus entwicklungspolitischer Sicht seit jeher problematisch (vgl. Neuwirth 2014).

Mit fortschreitender Globalisierung kam es zu immer mehr Problemen. Immer häufiger führte das System der Besteuerung transnationaler Wirtschaftstätigkeit zu doppelter Nicht-Besteuerung unternehmerischen Gewinns (vgl. Troost 2013a). Gewinne aus grenzüberschreitenden Geschäften werden teils in keinem der beteiligten Staaten mehr versteuert, weil die Steuergesetzgebungen nicht optimal aufeinander abgestimmt sin. Komplexe Firmenkonstruktionen und die Freiheit einfach und mit überschaubaren Kosten weltweit Firmensitze zu begründen (auch ohne dabei tatsächliche wirtschaftliche Aktivität in einem Land zu unternehmen) machen es Firmen möglich Schlupflöcher und Lücken, die durch bilaterale Verträge nicht gestopft wurden (bzw. aufgemacht wurden), zu ihren Gunsten zu nutzen. Begünstigt wird dies durch die Tatsache, dass gesamte Steuersysteme vielfach auf Zeiten basieren, in denen Unternehmen wenig bis gar keinen grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeiten nachgingen und mittlerweile auch viele Doppelbesteuerungsabkommen mehr als 80 Jahre alt sind. Viele Steuergesetzgebungen sind heute einfach nicht mehr zeitgemäß, sie sind von der Globalisierung überholt (vgl. Troost 2013a).

Hinzu kommen neue Entwicklungen und Innovationen wie z.B. der stetig wachsende Sektor „digitaler Produkte“, der viele neue Fragen aufwirft, High-Tech-Unternehmen oder auch die generelle Ausdehnung des Dienstleistungsbereichs, der immer mehr geistige und immaterielle Güter in den Wirtschaftskreislauf einführt, die um einiges schwieriger zu bewerten sind, als physische Güter. Patente oder andere Arten von intellektuellem Eigentum lassen sich besonders schnell über Staatsgrenzen hinweg übertragen. All dies macht es für Unternehmen um ein Vielfaches einfacher ihre Geschäfte zumindest auf dem Papier in geografischer Distanz zur physischen Adresse ihrer Konsumenten zu betreiben (vgl. hierzu auch OECD 2013:7).

Für viele Staaten stellt sich deshalb heute erneut die Frage, wie die Besteuerung transnational agierender Konzerne zu gestalten ist, was angesichts der Dimension der Problematik zu begrüßen ist. Es handelt sich nicht mehr um ein Randthema. Die Frage der richtigen und fairen Besteuerung dieser globalen Player ist präsenter denn je. Umso mehr als gerade in Krisenzeiten zu erkennen ist, dass auf Beiträge dieser großen, zahlungskräftigen und mächtigen gesellschaftlichen Gruppe auch in den Industrieländern nicht mehr verzichtet werden kann; erst recht nicht in den Ländern des Südens.

4. Steueroasen als Basis aggressiver Steuervermeidung

Die Offshore-Welt ist ein *„raffiniert aufeinander abgestimmtes System, in dem jede Insel und jeder Operettenstaat ihre bestimmten Teilfunktionen haben, in dem jede Jurisdiktion sich den Rechtsrahmen für ganz spezielle Dienste schafft, von schlichten Nummernkonten bis hin zu kompliziert verschachtelten Steuerstrukturen […]. Eine extreme Form der internationalen Arbeitsteilung*" (Fischermann 2013). Die Offshore-Welt ist dabei nicht als geografischer Raum zu verstehen, vielmehr entsteht sie in den Nischen und Lücken der aneinanderstoßenden Rechts- und Wirtschaftsräume. So beheimaten Steuer- und Verschleierungsoasen zwar die Masse an Rechtskonstruktionen für Unternehmen, Bankkonten, Fonds und Stiftungen. Diese sind jedoch Vielfach nur Kulisse für die internationalen Kapitalströme. Die eigentlichen Geschäfte laufen anderenorts ab, nur selten enden Kapitalströme in Verdunklungsoasen; viel zu instabil und wirtschaftlich unbedeutend sind viele der kleinen Staaten. Eigentlicher Hafen der Gelder sind die großen Finanzzentren der Welt, wie die City of London, die Schweiz oder Frankfurt. Die rechtlichen Konstruktionen in der Offshore-Welt sind lediglich Umwege des Geldflusses. Als solches sind Steueroasen nur *„die Peripherie eines weltumspannenden Systems, in dessen Zentrum mächtige Nationalstaaten und weltbedeutende Finanzzentren voller Banker, Steuerexperten und Anwälten sitzen"* (Fischermann 2013). Ohne diesen Kern würde das ganze Offshore-System zerbrechen.

Die international tätigen Großbanken sind die Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit der Offshore-Welt, ihre Omnipräsenz ermöglicht erst den länderübergreifenden Transport der Gelder. Hinzu kommt eine umfassende Industrie von Intermediären. Anwälte, Treuhänder, Vermögensverwalter und Steuerberater kümmern sich um die Details, liefern das Know-How und sorgen für einen reibungslosen Ablauf. Mit ihrer Hilfe werden Scheingesellschaften, Stiftungen und Trusts in aller Welt geründet und konstruiert. In den Besitz dieser Scheingesellschaften werden schließlich Schweizer oder Liechtensteiner Konten, Liegenschaften und andere Reichtümer gelegt. Die eigentlichen Eigentümer werden so verschleiert, rechtliche Pflichten unterlaufen.

Die Gründung von Offshore-Gesellschaften ist ein Kinderspiel. Oft dauert es mit allen Genehmigungsverfahren nur wenige Minuten eine Offshore-Gesellschaft zu gründen (vgl. Bräuter 2013). Die Kosten hierfür belaufen sich auf 1.400 Dollar aufwärts (vgl. Strozzi/Sahin 2013). Eine Anwaltskanzlei in Panama gründet für 4.000 Dollar sogar per Internet eine Firma (vgl. Elmer 2013). Hinzukommen können noch Zusatzgebühren z.B. für Fluchtklauseln. Damit kann ein Konstrukt innerhalb von 24 Stunden in eine andere Oase verschoben werden (vgl. Elmer 2013). Rechnet man noch den ganzen Beraterstab und die jährlichen Gebühren für geheime Konten dazu, können sich erhebliche Summen ergeben. Damit alles anonym abläuft können einem 100.000 Dollar für 20 Mio. Kapital im ersten Jahr leicht abverlangt werden (vgl. Elmer 2013). Auch die Intermediäre und Oasen-Staaten müssen von etwas leben. Diese Beträge sind jedenfalls nur jene bereit zu bezahlen, die sich davon einen Nutzen erhoffen und dieser ist oft mit einem Vielfachen dessen zu beziffern.

Steueroasen dienen also Reichen und großen Konzernen dazu, ihre Geschäfte zu verschleiern und Lücken in den Rechtssystemen auszunutzen und ermöglichen ihnen so ihre Steuerleistungen zu reduzieren. Kennzeichnend für Steueroasen sind deshalb eine sehr niedrige oder gar keine Einkommens-, Gewinn- und Vermögensbesteuerung, Verschleierungsmöglichkeiten durch besondere Rechtskonstruktionen wie Stiftungen, Trusts oder ein umfassendes Bankgeheimnis, eine gut ausgeprägte Beratungsindustrie, sehr einfache Möglichkeiten der Firmengründung, die Briefkastenfirmen

begünstigen und eine lückenhafte und ungenügende Finanzmarktregulierung. Keinesfalls müssen jedoch all diese Merkmale kumuliert auftreten, sie sind lediglich Indizien. Ein guter Hinweis dafür, dass es sich bei einem Land um eine Steueroase handelt, ist zudem, wenn es mehr Unternehmen als EinwohnerInnen hat. So haben beispielsweise die britischen Jungferninseln 24mal so viele Unternehmen wie EinwohnerInnen. In Österreich kommen im Gegensatz dazu auf ein Unternehmen ca. 100 EinwohnerInnen.

Unterschiedliche Oasen dienen als Grundlage für unterschiedliche Anforderungen. Während es bei Privatpersonen vorwiegend um Verschleierung von Steuerhinterziehungspraktiken geht, stehen bei Unternehmen Oasen mit steuerrechtlichen Nischen im Vordergrund. Für aggressive unternehmerische Steuerplanung sind auch durchwegs Staaten nützlich, die sich lediglich in Punkto Unternehmensbesteuerung als „Steueroase" kennzeichnen. Neben einer Vielzahl an Detailregelungen in Bezug auf die Ermittlung der Steuerbasis geht es dabei auch um die Höhe der Steuersätze. Der Druck der von Steueroasen auf die Unternehmensbesteuerung anderer Länder ausgeübt wird hat auch dazu geführt, dass ein Steuerwettbewerb innerhalb der EU-27 zwischen 1995 und 2013 zu einer drastischen Abnahme des durchschnittlichen nominellen (Höchst-)Körperschaftssteuersatzes von 35,3 % auf 23,2 % geführt hat (vgl. EUROSTAT 2013). Von dieser Spirale nach unten sind die Steuereinnahmen aller Länder betroffen, jene der Länder des Südens aber im Speziellen wie eine aktuelle Studie des Internationalen Währungsfonds (IWF) berechnet, die sogenannte „Spillover-Effekte" bei Steuersätzen analysiert. Die Verluste der Staaten, die ihre Steuersätze nicht reduzieren, sind höher als potentielle Einnahmenverluste bei Steuersenkungen – ein klarer Anreiz den Steuersatz zu senken. Auf globaler Ebene werden die Steuereinnahmen somit weniger. Die Länder des Südens sind davon besonders betroffen: die Einnahmensverluste für Nicht-OECD-Länder sind mit 13 Prozent mehr als doppelt so hoch wie für OECD-Länder, die mit fünf prozentigen Verlusten rechnen müssen (vgl. IMF 2014).

Das Netzwerk für Steuergerechtigkeit („tax justice network"), eine NGO, die sich dem weltweiten Kampf gegen Steueroasen verschrieben hat, zählt bereits etwa 80 Staaten zu den weltweiten Steueroasen. Die Organisation veröffentlicht regelmäßig den „Schattenfinanzindex" – eine Liste der intransparentesten Finanzplätze. Die Liste zeigt, dass nicht nur exotische Kleinststaaten in der Karibik Steueroasen sind – wie der Name suggeriert – sondern, dass sich vor allem auch europäische Länder und Territorien in Industriestaaten durch besondere, lockere Regelungen in Steuer-, Bank-, und Gesellschaftsrecht auszeichnen.

Die Rangliste des Schattenfinanzindex 2013 (Auszug)

Rang	Land	Rang	Land
1	Schweiz	11	Panama
2	Luxemburg	12	Malaysia
3	Hong Kong	13	Bahrein
4	Kaiman Inseln	14	Bermuda
5	Singapur	15	Guernsey
6	USA	16	Ver. Arab. Emirate
7	Libanon	17	Kanada
8	Deutschland	18	**Österreich**
9	Jersey	19	Mauritius
10	Japan	20	Brit. Jungferninseln

Quelle: Tax Justice Network 2013

Entscheidend ist: In Steueroasen wird keine Wertschöpfung durch die Produktion von Gütern geschaffen. Mit ihrer Hilfe kann jedoch Wertschöpfung am Fiskus der Länder, wo sie erzeugt wird, vorbei geschleust werden. Dabei profitieren sowohl internationale Konzerne als auch Vermögende von der Infrastruktur der Länder, denen sie ihren Steuerbeitrag vorenthalten – ein Geschäft ohne Gegenleistung.

5. Das Ausmaß des Problems und seine Auswirkungen

Über das Volumen des hinterzogenen Kapitals gab es lange Zeit nur vage Schätzungen. Henry James (vgl. 2012), der frühere Chefökonom des Unternehmensberatungskonzerns McKinsey, hat 2012 erstmals eine belastbare Berechnung vorgelegt, der zufolge bis zu 32 Billionen Dollar (das sind ca. 26.230.000.000.000 Euro) Finanzvermögen weltweit in Steueroasen versteckt sein sollen. Dadurch dürften den Heimatstaaten der Steuerhinterzieher/-innen jährlich bis zu 280 Milliarden Dollar an Steuereinnahmen entgehen. Dabei handelt es sich jedoch nur um ausgelagerte Finanzvermögen. Unternehmerische Steuervermeidung z.B. durch Gewinnverlagerung ist dabei noch gar nicht enthalten. Troost (vgl. 2013b) meint hierzu, dass sich die Verluste durch die Nichtversteuerung von Unternehmensgewinnen z.B. in Deutschland auf das 20fache dessen belaufen, was der Staat durch private Steuerhinterziehung in Steueroasen verliert. Der Ökonom Gabriel Zucman, Schüler des renommierten Verteilungsforschers Thomas Piketty, errechnet in seinem erst im Juli 2014 auf Deutsch erschienenen Werk Zahlen, wonach sich acht Prozent des privaten Finanzvermögens (das sind 5.800 Mrd. Euro) in Steueroasen befinden, und dadurch 130 Mrd. Euro jährlich an Steuereinnahmen entgehen. Seine Schätzungen liegen also um einiges unter jenen von James Henry. Nicht enthalten sind bei ihm jedoch Barvermögen, Lebensversicherungen und nicht finanzielle Vermögenswerte (z.B. Yachten, Kunstwerke u.dgl. die Offshore registriert sind). Er geht jedoch davon aus, dass diese Werte nicht erheblich sind, und seine Schätzung auf max. 8.000 Milliarden Euro erhöhen dürften (vgl. Zucman 2014).

Beide Berechnungen basieren jedoch auf grundlegend verschiedenen Herangehensweisen und messen damit auch unterschiedliche Dinge. In den Berechnungen von Henry – deren Basis die weltweiten Auslandsbankeinlagen darstellen – sind auch Guthaben enthalten, die völlig legitim sind, z.B. Unternehmenskonten eines österreichischen Unternehmens in Deutschland, die im Ausland für verschiedene Zahlungen benötigt werden. Nicht alles davon steht mit Steuerhinterziehung in Zusammenhang. Bei Zucman werden hingegen – auf Basis der Lücke zwischen den Aktiva und Passiva der

weltweiten Vermögensbilanzen – nur jene Teile des Auslandsvermögens ausgewiesen, die auch tatsächlich der Steuerhinterziehung zuzurechnen sind.

Die Länder des SÜdens verlieren durch Steuerhinterziehung in Steueroasen aber auch durch Steuerhinterziehung vor Ort, durch Steuervermeidung im grenzüberschreitenden Handel und erzwungene, unnötige Steueranreize für multinationale Konzerne schätzungsweise jährlich 385 Milliarden US-Dollar an nicht gezahlten Steuern (vgl. Christensen 2007). Durch die gesamten illegalen Finanzströme verlieren die Länder des Südens laut dem Think-Tank Global Financial Integrity (GFI) rund 947 Milliarden US-Dollar. Damit verlieren die Länder in jedem Jahr ein Vielfaches dessen, was sie im gleichen Zeitraum an öffentlicher Entwicklungshilfe erhalten, nämlich 93,8 Milliarden Dollar (vgl. GFI 2013). Diese fehlenden Finanzressourcen haben vielfältige negative Folgen für die Nachhaltigkeit von Entwicklung in den Ländern des Südens (vgl. Christensen 2007): Erstens führen rückläufige oder zu geringe Steuereinahmen von Vermögenden und einkommensstarken Gruppen sowie multinationalen Konzernen oftmals zu einer Verschiebung auf andere, oft indirekte, Steuern, von denen einkommensschwache Gruppen überdimensional betroffen sind. Der relativ große informelle Sektor in den Ländern des Südens lässt sich steuerlich ohnehin nur schwer erfassen (vgl. Neuwirth 2014). Zweitens führen geringe Staatseinnahmen zu Einschnitten bei öffentlichen Investitionen in Bildung, Verkehr und anderer Infrastruktur, die gerade in den sogenannten Ländern des Südens eigentlich zusätzliche Finanzmittel erfordern. Drittens führen Steuerhinterziehung und -vermeidung durch multinationale Konzerne zu einer Wettbewerbsverzerrung, da jene Unternehmen und Privatpersonen die ordnungsgemäß Steuern zahlen bestraft werden. Und viertens untergraben Steuerhinterziehung und -vermeidung auch die öffentliche Achtung vor dem Rechtsstaat und der Integrität der Regierung.

ÖkonomenInnen der Schweizer Bank Crédit Suisse beschäftigten sich erst kürzlich speziell mit Vorteilen, die Großkonzerne im OECD-Raum für sich durch Nutzung von Schlupflöchern generieren. Die ÖkonomenInnen lenken hierfür die Aufmerksamkeit auf den Unterschied zwischen den tatsächlich bezahlten Steuern und den gesetzlich vorgeschriebenen Steuersätzen. Pro Jahr ergibt sich allein für die betrachteten 390 Großkonzerne der OECD eine Differenz von mehr als 75 Mrd. Euro (vgl. Szigetvari 2013).ährend also multilaterale Konzerne teils nur einer niedrigsten Körperschaftssteuer-Belastung ausgesetzt sind, müssen Klein- und Mittelunternehmen meist die vollen nominellen Sätze entrichten – eine klare Wettbewerbsverzerrung obendrein.

Dafür gibt es auch einige prominente Beispiele: Troost (vgl. 2013b) bezeichnet Apple als Vorreiter. Der Konzern hat seinen Sitz in Kalifornien und macht sich neben den US-amerikanischen auch Lücken im Steuerrecht von Irland und den Niederlanden zu Nutze, um die Konzerngewinne in die Karibik zu verfrachten, wo auf die Auslandsgewinne nur ein Satz von 1,9 % anfällt. Im Vergleich zu den 35 %, die für Gewinne im US-Inland anfallen würden, eine deutliche Ersparnis. Im Jahr 2011 zum Beispiel machte Apple einen Gewinn von 22 Milliarden Dollar und bezahlte dafür nur zehn Millionen Dollar an Unternehmenssteuern (vgl. Sustala 2013). Ein weiteres Beispiel ist Amazon: Der Versandhandelsriese bezahlt 2012 in Deutschland trotz eines Umsatzes von 8,7 Mrd. Euro nur 3,2 Mio. Euro Unternehmenssteuer (vgl. Troost 2013b). Möglich ist dies durch Abwicklungen über Luxemburg. Auch Google hat der Financial Times zufolge im Jahr 2012 über Irland und die Niederlande 8,8 Milliarden Euro an Lizenzeinnahmen auf die Bermudas „verschoben“ und seinen durchschnittlichen Auslandsteuersatz auf ca. fünf Prozent gesenkt (vgl. Financial Times 2013). Der schwedische Möbelkonzern IKEA hat laut FAZ mehr als 11 Milliarden Euro in einer Liechtensteiner Stiftung geparkt (vgl. FAZ 2011). Von dort aus wurde an eine eigene Tochterfirma ein Kredit für den Kauf der eigenen Marken-

rechte (zum fiktiven Wert von immerhin 9 Mrd. Euro) überwiesen. Die Zinszahlungen der Tochter an die Stiftung ermöglichen, dass jährlich 500 Mio. Euro unversteuert in die Familienstiftung einfließen (vgl. ATTAC 2014). Und Starbucks hat in Deutschland seit 2002 überhaupt noch nie Ertragssteuern gezahlt – völlig legal. Insgesamt zahlte Starbucks 2011 einen Auslandssteuersatz von 13 Prozent (vgl. Handelsblatt 2012).

6. Aktionsplan der OECD gegen BEPS

Im April 2013 legte die OECD, im Auftrag der G20, einen Bericht unter dem Titel *„Adressing Base Erosion and Profit Shifting"* (OECD 2013) vor. Im darauf folgenden Juli wurde schließlich aufbauend auf den Bericht ein Aktionsplan veröffentlicht (vgl. OECD 2014), der vom G20 Gipfel im September angenommen wurde. Der Aktionsplan enthält 15 Maßnahmen, von denen neun Maßnahmen substanzielle Punkte betreffen und 6 Maßnahmen Koordination und Standardisierung zum Inhalt haben.

Nach Ansicht der OECD sind grundlegende Änderungen in den Steuerrechtsordnungen erforderlich, um die Steuerflucht und doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern (vgl. OECD 2014). Diese müssen sowohl auf innerstaatlicher Ebene umgesetzt werden, aber auch die OECD-Musterabkommen und die darauf basierenden Doppelbesteuerungsabkommen und Verrechnungspreisrichtlinien müssen angepasst werden. Erstmals denkt die OECD aber zudem über multilaterale Abkommen nach. Neue internationale Standards müssen geschaffen werden, um *„die Besteuerung von Unternehmenseinkünften auf internationaler Ebene abzustimmen"* (OECD 2014). Bilaterale Abkommen sieht die OECD nicht mehr als das geeignetste Mittel, um eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern, die eben die Folge von Wechselbeziehungen von mehr als zwei Ländern ist.

Neben der neuen internationalen Standarisierung sieht die OECD die Schaffung neuer Mechanismen zur Beschaffung von Informationen und zur Förderung von Transparenz für die Steuerverwaltungen als zentrale Maßnahme. Außerdem muss ein wesentliches Aktionsfeld die Harmonisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung und Lösungen in speziellen Problembereichen, wie der Verrechnungspreisgestaltung (*„transfer pricing"*) sein (vgl. hierzu auch die Klassifikation nach Steiner 2013:388). All das ist aus Sicht der OECD notwendig, um die Besteuerung von Unternehmen in Zukunft stärker an den tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten in einem Land auszurichten. Konkret schlägt der Aktionsplan der OECD 15 Maßnahmen vor. Umgesetzt sollen alle Aktionen zwischen September 2014 und Dezember 2015 werden.

Sich selbst bezeichnet der Aktionsplan der OECD als *„Wendepunkt in der Geschichte der internationalen Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Besteuerung"* (OECD 2014). Auch Bendlinger (vgl. 2013) attestiert dem BEPS-Aktionsplan verglichen mit früheren Initiativen zur Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs erhebliches politisches Gewicht, weil er die Unterstützung aller Industrie- sowie der G8 und G20-Staaten erfährt. Hervorgehoben werden muss jedenfalls, dass der Aktionsplan das Thema der Steuergerechtigkeit erstmals auf eine globale Ebene gehoben hat. Einige Punkte aus dem Plan sind zudem besonders begrüßenswert: Troost (vgl. 2013a) hebt beispielsweise das Vorhaben bilaterale Abkommen durch multilaterale Abkommen zu ersetzen als besonders positiv hervor. Auch ein multilaterales Abkommen muss aber erst mit Inhalt gefüllt werden.

Zudem muss festgehalten werden, dass der Aktionsplan im Wesentlichen nur die weitere Entwicklungen von Maßnahmen anregt und noch wenig konkrete Vorschläge bietet. Das wird dem Aktionsplan auch von diversen Stellen vorgehalten (vgl. etwa Henn 2013 oder auch Troost 2013a). Auch die

G20 bezeichnen den Plan beim Abschlusskommuniqué des Sankt-Petersburger Gipfels „nur“ als *„ambitionierte Agenda zur Untersuchung fundamentaler Aspekte der internationalen Steuerregeln“* (zit. nach Troost 2013a). Außerdem fehlt es dem Aktionsplan an Verbindlichkeit.

Darüber hinaus fehlt dem Aktionsplan eine Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch aller Länder und zur Veröffentlichung der ‚*beneficial owners*‘ von Gesellschaften. Letzteres wird allem voran von Großbritannien blockiert. Dort scheint nach wie vor wenig Interesse zu bestehen die Besitzverhältnisse von Trusts offenzulegen, obwohl diese Maßnahme ein sehr grundlegender und wichtiger Schritt wäre. Auch über die sogenannte *„unitary taxation“* bzw. die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wird nicht diskutiert. In Punkto unternehmerischer Steuervermeidung muss es - wie bereits erwähnt - darum gehen, die Besteuerung großer Konzerne an deren Wertschöpfung im jeweiligen Land zu koppeln. Dafür gäbe es relativ einfache Maßnahmen wie zum Beispiel eine klare Ansage, dass Zahlungen in Steueroasen, so diese dort erheblich begünstigt oder gar nicht besteuert werden, in den Staaten, wo die eigentliche Wertschöpfung stattfindet, nicht abzugsfähig sind. Österreich beispielsweise koppelt die Abzugsfähigkeit von Zahlungen in Steueroasen bereits an die Höhe der Besteuerung in dieser. Auch die Frage ob Konstrukte bzw. Gesellschaften in Steueroasen einen tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt besitzen, also nicht lediglich der Steuervermeidung dienen, wäre ein guter Ansatzpunkt für die Abzugsfähigkeit von Gewinnverlagerungen. Auch ein solcher Passus findet sich in der österreichischen Bundesabgabenordnung (§ 21) in der es heißt *„Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend“*, obgleich dieser Paragraph wenig Beachtung im Umgang mit Gewinnverlagerungen in Steueroasen findet. Derartige Maßnahmen fehlen den OECD-Vorschlägen jedoch im Großen und Ganzen. Eine Reform der Verrechnungspreise ist zwar mit Sicherheit auch ein vernünftiger Schritt. Letztlich bleibt jedoch offen wie leicht diese für die Finanzbehörden der Länder administrierbar sind, was wiederum speziell für schlecht ausgestattete Finanzbehörden besonders problematisch sein dürfte. Es entsteht das Gefühl, dass das Problem nicht bei der Wurzel angepackt wird. Eine Austrocknung von Steueroasen wird dadurch sehr wahrscheinlich nicht effektiv erzielt werden können (weitere Details siehe auch Kapitel 8).

Aus Sicht der Länder des Südens ist zudem vor allem die mangelnde Einbindung im Erstellungsprozess problematisch, die daraus resultiert, dass diese Länder keine OECD Mitglieder sind. Die OECD konnte diese Kritik zum Teil entkräften, Nicht-OECD aber G20 Mitglieder (Argentinien, Brasilien, China, Indien, Indonesien, Russland, Saudi Arabien und Südafrika) waren voll eingebunden, die Länder des Südens wurden mit Hilfe regionaler und nationaler Organisationen und durch die OECD „Task Force on Tax and Development“ zumindest im Konsultationsprozess gehört (vgl. Picciotto 2014). Die OECD hat sich durch BEPS jedenfalls weit über die Mitgliedsländer hinaus zum wichtigsten Gremium gekürt, in dem die Weichen eines künftigen, internationalen Steuersystems gestellt werden. Die UNO, das einzige globale Gremium in dem alle Länder gleich stimmberechtigt sind, hat zwar reagiert und ist über das UN Tax Committe in den Konsultations- und Entscheidungsprozess eingebunden, hat aber zu geringe personelle und finanzielle Ressourcen um eine wesentliche Rolle zu spielen. Aus Sicht der Länder des globalen Südens müsste das UN Tax Committee jedenfalls politisch und finanziell aufgewertet werden, um eine bessere Einbindung der Länder des Südens in die internationalen Entscheidungsprozesse zu ermöglichen (vgl. Neuwirth 2014).

7. Aktionsplan der Europäischen Union

Auch auf europäischer Ebene führen die Finanz- und Wirtschaftskrise, gedämpfte Wachstumsprognosen und Konsolidierungserfordernisse zu einer verstärkten Auseinandersetzung mit Steuerbetrug, aggressiver Steuerplanung und Steueroasen. Mediales Aufsehen erregte vor allem EU-Kommissar Algirdas Šemeta, der davor warnte, dass den Mitgliedsstaaten durch Steuerhinterziehung und aggressive Steuergestaltung jährlich eine Billion Euro an Steuereinnahmen entgehen. Im Dezember 2012 veröffentlichte die EU-Kommission daher einen „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung" (vgl. EK 2014a). Außerdem richtete die EU zwei Empfehlungen an ihre Mitgliedsstaaten: eine Empfehlung zum Umgang mit Steueroasen (vgl. EK 2014b) und die zweite mit Maßnahmen gegen aggressive Steuerplanung (vgl. EK 2014c). Im Mai 2013 setzte der EU-Gipfel die Frage der Konzernbesteuerung als thematischen Schwerpunkt und nennt als konkrete Maßnahmen die Erweiterung des automatischen Informationsaustausches, Verhandlungen mit Drittstaaten (Schweiz, San Marino, Liechtenstein…) über die Anwendung gleichwertiger Maßnahmen, die Rechnungslegung nach Ländern und die Veröffentlichung der wirtschaftlich Berechtigten (vgl. ER 2014). Die Maßnahmen des Aktionsplans sollen in den Mitgliedsstaaten vorrangig bearbeitet werden. Der Aktionsplan der EU umfasst bereits ergriffene Initiativen, neue Initiativen für das aktuelle Jahr, Initiativen für das nächste Jahr sowie längerfristige Maßnahmen. Insgesamt umfasst der Aktionsplan 34 Maßnahmen. Einige dieser Initiativen können auch für die Länder des Südens von Bedeutung sein, insbesondere die länderweise Berichterstattung von Unternehmen im Rohstoff- und Forstsektor sowie die Offenlegung der wirtschaftlichen NutznießerInnen von Firmen, Trusts oder Stiftungen.

In der Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung führt die Kommission an, dass einige Steuerpflichtige derzeit komplexe Gebilde nützen können um ihre Steuerbemessungsgrundlage in andere Steuergebiete zu verlagern. Das führt dazu, dass bestimmte Einkünfte entweder nirgends besteuert werden oder unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen. Es kommt zu doppelten Abzügen (derselbe Verlust wird in mehreren Staaten abgezogen) oder zur doppelten Nichtbesteuerung. Den Mitgliedsstaaten wird empfohlen, in Doppelbesteuerungsabkommen eine Rückfallklausel aufzunehmen, um eine zweifache Befreiung zu verhindern. Allgemeine Missbrauchsklauseln in bestehenden EU-Richtlinien sollen von den nationalen Steuerverwaltungen dazu genutzt werden, künstliche Gebilde, deren einziger Zweck die Steuervermeidung ist, nicht mehr zu berücksichtigen (vgl. EK 2014c)

In Bezug auf den Umgang mit sogenannten Steueroasen empfiehlt die Kommission, eine Reihe von Kriterien aufzustellen an denen überprüft wird, ob Drittländer den Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen gerecht werden oder nicht. Eine Sanktionierung kooperationsunwilliger Länder könnte durch Aufnahme der Länder in eine Schwarze Liste, durch Aussetzung von Doppelbesteuerungsabkommen oder durch weitere, ergänzende Maßnahmen durch die Mitgliedsstaaten geschehen. Die angewandten Konzepte und Maßnahmen der Mitgliedsstaaten sollen innerhalb von drei Jahren nach Annahme der Empfehlung überprüft werden (vgl. EK 2014b).

Die Bewertung des Aktionsplans fällt zwiespältig aus. Einerseits ist durchaus ein Paradigmenwechsel auf Seiten der Europäischen Kommission erkennbar: erstmals werden auch Steuervermeidungsstrategien der Unternehmen ins Visier genommen, während bisher der Fokus ausschließlich auf Steuerhinterziehung durch reiche Privatpersonen lag. Während die EU bisher hauptsächlich die Vermeidung von Doppelbesteuerung im Fokus hatte wird nun auch die Möglichkeit einer doppelten Nicht-

besteuerung ins Auge gefasst und kritisiert (vgl. Troost 2013a). Der Feststellung der Kommission, dass *„die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten insgesamt womöglich nur so gut geschützt sind, wie es der am schwächsten reagierende Mitgliedsstaat zulässt“* (EK 2012a, S.6) und dass Unternehmen genau diesen Staat für ihre Steuergestaltung nutzen, was wiederrum die Steuereinnahmen aushöhlt und die fairen Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen gefährdet, ist uneingeschränkt zuzustimmen. Wenig ambitioniert sind dagegen die Empfehlungen der Kommission an die Mitgliedsstaaten bezüglich aggressiver Steuerplanung und den Umgang mit Steueroasen. Obwohl die Kommission die real existierenden Probleme in diesem Bereich gut analysiert, bleiben die vorgeschlagenen Maßnahmen zahnlos. In Bezug auf aggressive Steuerplanung empfiehlt die Kommission den Mitgliedsstaaten in ihren Doppelbesteuerungsabkommen Rückfallklauseln aufzunehmen um eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern. Alleine Österreich hat derzeit (Stand Mai 2014) 108 Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen (vgl. BMF 2014) – eine Erneuerung all dieser Abkommen würde Jahre dauern. In Bezug auf Steueroasen ist der Vorschlag eine „Schwarzen Liste“ für „kooperationsunwillige Drittstaaten“ zu erstellen und Doppelbesteuerungsabkommen auszusetzen, begrüßenswert. Allerdings überlässt es die Kommission den einzelnen Mitgliedsstaaten, diese Schritte zu setzen anstatt eine gemeinsame „Schwarze Liste“ und gemeinsame Sanktionsmechanismen zu erarbeiten. Dass einige EU-Staaten sich als ähnlich kooperationsunwillig erweisen wie manche Drittstaaten wird dezent verschwiegen – Luxemburg und Österreich sabotierten jahrelang den automatischen Informationsaustausch und Länder wie Niederlande und Irland bieten massive Steuerbegünstigungen für Unternehmen (vgl. Troost 2013a).

8. Bewertung der Aktionspläne und Maßnahmen

Durch die Aktionspläne der EU und der OECD wird das Thema Steuervermeidung erstmals auf eine europäische beziehungsweise internationale Ebene gehoben, was grundsätzlich begrüßenswert ist. Viele der vorgeschlagenen Maßnahmen gehen dabei in die richtige Richtung, bleiben jedoch vage oder bräuchten wichtige Ergänzungen. Zur Verhinderung unternehmerischer Steuervermeidung und Steuerhinterziehung werden von diversen NGO’s und internationalen ExpertInnen im Wesentlichen folgende Maßnahmen genannt: die länderspezifische Berichterstattung durch Unternehmen und eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage gegen unternehmerische Steuervermeidung, die Offenlegung der wirtschaftlichen Berechtigung sowie der automatische Informationsaustausch gegen Steuerhinterziehung (vgl. Troost 2013a). Aus entwicklungspolitischer Sicht braucht es zudem erstens effektive Steuerverwaltungen in den Ländern des Globalen Südens, zweitens multilaterale statt bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen und keine Schiedsverfahren, die zu Schadenersatzforderungen bei Steuerrechtsänderungen führen können sowie natürlich die Einbindung der Länder des Südens in alle Entscheidungsprozesse durch eine politische und finanzielle Aufwertung des UN Tax Commitees (vgl. Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland 2013). Gemessen an diesen Forderungen bleiben sowohl der Aktionsplan der EU als auch der OECD noch hinter den Notwendigkeiten zurück: keine Forderung wurde bislang vollständig erfüllt. In manchen Bereich gibt es allerdings erste Schritte in die richtige Richtung.

Der Europäische Rat sprach sich bereits im Mai 2013 klar für einen **automatischen Informationsaustausch** als vorrangiges Prinzip auf EU-Ebene und globaler Ebene aus. Die Zahlung von Zinsen und/oder anderen Erträgen an AusländerInnen wird durch einen Informationsaustausch zwischen den Regierungen bzw. den Steuerämtern automatisch an den Herkunftsstaat (Steuerwohnsitz) des/der AnlegerIn gemeldet. Auch die G20 und die Europäische Kommission sind derselben Mei-

nung. Bislang scheiterte der automatische Informationsaustausch in Europa daran, dass Österreich und Luxemburg ausgenommen sind und sich der Austausch nur auf Zinseinkünfte natürlicher Personen beschränkt. Im März 2014 hat der Europäische Rat dem automatischen Informationsaustausch nun aber endgültig zugestimmt (vgl. ER 2014). Es gibt keine Ausnahmen für Mitgliedsstaaten mehr und die Schlupflöcher bei Zinserträgen wurden geschlossen, die Richtlinie tritt 2017 in Kraft. Durch Änderung einer bestehenden Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden sollen ab 2015 auch weitere Einkommensarten vom automatischen Informationsaustausch betroffen sein. Diese jüngsten Entwicklungen sind definitiv ein Meilenstein in Bezug auf den automatischen Informationsaustausch. Gleichzeitig sollte klar sein, dass der automatische Informationsaustausch zwar Steuerhinterziehung von natürlichen Personen wirksam beschränkt, der Steuervermeidung durch Unternehmen aber nichts entgegensetzt. Aus Sicht der Länder des Südens ist vor allem die von allen teilnehmenden Ländern geforderte Reziprozität und der Datenschutz schwierig zu bewerkstelligen und kann dazu führen, dass ärmere Länder auf absehbare Zeit am automatischen Informationsaustausch nicht teilnehmen können, weil sie nicht in der Lage sind, gleichzeitig eigene (sichere) Daten ins Ausland zu schicken. NGOs fordern daher eine Übergangsregelung, die es jenen Ländern des Südens, die keine Steueroasen sind, ermöglicht, bereits vom automatischen Informationsaustausch zu profitieren ohne eigene Daten sammeln und verschicken zu müssen (vgl. Neuwirth 2014). Da die meisten Länder des Südens ohnehin mit einem Kapitalabfluss zu kämpfen haben scheint diese Übergangsphase auch wenige Probleme mit sich zu bringen.

Auch in Bezug auf die **Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers** scheint es Fortschritte zu geben. Hier geht es darum, dass die Letztbegünstigten von Stiftungen oder anderen Unternehmen, die häufig zur Steuerhinterziehung eingesetzt werden, verpflichtend identifiziert werden müssen (vgl. Ötsch 2012). Die Europäische Kommission hat dies im Vorschlag zur 4. Anti-Geldwäscherichtlinie vorgesehen, um die Vorschriften in Einklang mit internationalen Standards zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung zu bringen. Demzufolge müssten Unternehmen und sonstige juristische Personen künftig Informationen über die wirtschaftlich Berechtigten vorhalten, wobei ein 25-prozentiger Anteil ausreicht, um als Berechtigter zu gelten (vgl. Troost 2013a). Der Richtlinienvorschlag wurde im November im ECONFIN-Rat (FinanzministerInnen der Mitgliedsstaaten) diskutiert. Laut österreichischem Finanzministerium gibt es noch keine Einigkeit: zahlreiche Mitgliedsstaaten wollen die Errichtung zentraler und umfassender Register, während einige Staaten auf einer Ausnahmeregelung in Bezug auf Trusts bestehen. Das Europäische Parlament hat der Richtlinie im März 2014 bereits zugestimmt und verlangt, dass die wirtschaftlich Berechtigten nicht nur Behörden zur Verfügung stehen (wie im Vorschlag der Kommission), sondern auch der Öffentlichkeit (vgl. EP 2014). Im nächsten Schritt muss der Europäische Rat der Richtlinie zustimmen. Für die Länder des Südens wäre mehr Transparenz im Steuersystem durch öffentliche Register für Unternehmen, Holdings, Trust und Stiftungen ein wesentlicher Schritt zu mehr Transparenz im Steuersystem.

Während der automatische Informationsaustausch und die potentiellen Änderungen zur Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers Steuerhinterziehung von Privatpersonen erschweren werden, bleiben die Aktionspläne der EU und der OECD bei unternehmerischer Steuervermeidung weit hinter den Notwendigkeiten zurück. Ein System einer **länderbasierten Rechnungslegung bzw. des *„country-by-country-reporting“* (CBCR)**, also einer Bilanzierungsmethode welche, die Wirtschaftsaktivitäten von Unternehmen nach den Ländern, in denen sie aktiv sind, ausweist, wird im Aktionsplan der Europäischen Kommission nicht erwähnt. Im Aktionsplan der OECD findet sich zwar unter Punkt 13

ein solcher Gedanke, dem Tax Justice Network geht der Vorschlag jedoch zu wenig weit, während Vertreter der Wirtschaft und Industrie bereits versuchen den Vorschlag abzuwehren (vgl. Neue Züricher Zeitung 2014). Erste Entscheidungen soll es bereits im September dieses Jahres geben, wenn die G-20-Staaten Details zu den ersten Maßnahmen (darunter auch zum CBCR) verabschieden. Ziel des CBCR ist es, Unternehmen zu verpflichten, anzugeben, in welchen Ländern sie unter welchem Namen tätig sind und ihr Finanzergebnis einschließlich Umsätze, Einkauf, Finanzierungskosten, Lohn- und Gehaltskosten, Beschäftigtenzahlen sowie den Gewinn vor Steuern und Steuerzahlungen geografisch aufzuschlüsseln (vgl. Ötsch 2012). Diese Transparenz würde natürlich eine tatsächliche Verschiebung der Gewinne noch nicht verhindern, könnte aber die Steuerbehörden dazu befähigen, allfällige legale Schlupflöcher schneller zu schließen. Der Ausschuss für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments hat sich bereits 2012 für eine umfassende länderspezifische Berichterstattung ausgesprochen, tatsächlich gilt seit Juni 2013 eine solche Regelung für Unternehmen aus dem Rohstoff- und Forstsektor. Das ist insbesondere für die rohstoffreichen Länder des Südens eine wichtige Entscheidung die verhindert, dass Gewinne oder Kosten künstlich verschoben werden. Eine Ausweitung der Berichtspflicht auf alle Sektoren würde auch den Steuerbehörden der Länder des Südens ihre Arbeit wesentlich erleichtern (vgl. Neuwirth 2014).

Ein noch weitreichenderes System wäre die „**unitary taxation**“ bzw. die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, welche sich in keinem der beiden Aktionspläne finden lässt; obgleich die EU-Kommission bereits im März 2011 einen Richtlinienvorschlag für die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage präsentierte (vgl. Saringer 2013). Würde als Basis der Besteuerung nicht mehr der für jedes Land einzeln ausgewiesene Unternehmensgewinn herangezogen werden, sondern ein Anteil des globalen Konzerngewinns, der in einem Verhältnis mit der lokalen Wertschöpfung steht, würde die fiktive Verlagerung von Gewinn verhindert oder zumindest erschwert werden. Als Basis für die Wertschöpfung im jeweiligen Land kann der dortige Umsatz, das eingesetzte Kapital oder die Zahl der ArbeitnehmerInnen dienen (vgl. Troost 2013b). Von einer solchen Regelung zu unterscheiden ist jedenfalls eine ausschließliche Harmonisierung der Regeln zur Gewinnermittlung (gemeinsame Bemessungsgrundlage), wie sie von der EU-Kommission unterstützt wird. Die Besteuerung der Gewinne würde sich dabei nicht am Anteil an der Wertschöpfung in einem Land ausrichten. Wäre eine solche Regelung nicht gekoppelt mit einer EU-weiten Mindestkörperschaftsteuer, diene sie den Unternehmen nur dazu, mögliche Steuervorteile zwischen den Ländern besser vergleichen zu können.

Insgesamt braucht es weiterhin Druck, um schlussendlich weitreichende Maßnahmen auch gegen unternehmerische Steuervermeidungspraktiken durchzusetzen. Es darf nicht bei Lippenbekenntnissen bleiben, sondern es müssen konkrete und effektive Maßnahmen ergriffen werden. Um die Interessen der Länder des Südens umfassend zu berücksichtigen braucht es vor allem die stärkere Einbindung der Vereinten Nationen. Einige der genannten Maßnahmen können auch national gestartet werden, ohne globale Koordination können sie aber nur unzureichend wirken. Viele der globalen fiskalischen Probleme ließen sich lösen, würde die unternehmerische Steuervermeidung erschwert bzw. verhindert werden. Die Zahlen haben gezeigt, dass genügend Potential vorhanden ist.

Bibliografie

ATTAC (2014): Steuervermeider IKEA: Attac Dossier zu Konzernstruktur und Steuervermeidung des Möbelriesen. 06.02.2014.

Bartsch, M. (2014): Steuerhinterziehung. In: Gabler Wirtschaftslexikon. URL: http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/1313/steuerhinterziehung-v10.html

Bendlinger, S. (2013): Aktionsplan der OECD gegen die Steuerflucht Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). In: Der Wirtschaftstreuhänder 03/2013, S. 1-3.

Bräuter, S. (2013): Das Schattenreich der Finanzwelt. In: Neue Züricher Zeitung vom 07.04.2013.

Bundesministerium für Finanzen (BMF) (2014): Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen. Stand Mai 2014. URL: https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html

Christensen 2014: Steueroasen und Korruption: Phase Zwei eines Globalen Kampfes. URL: http://www.socialwatch.org/sites/default/files/pdf/en/christensen2007_ger.pdf

Collier, P. (2013): Keine Geheimnisse mehr! In: Die Zeit vom 11.04.2013

Dautzenberg, N. (2014a): Steuerabwehr. In: Gabler Wirtschaftslexikon. URL: http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/steuerabwehr.html

Dautzenberg, N. (2014b): Steuerausweichung. In: Gabler Wirtschaftslexikon. URL: http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/steuerausweichung.html

Elmer, E. (2013): Der Steuervermeider. In: Die Tageszeitung (TAZ) vom 12.04.2013.

Europäische Kommission (EK) (2012a): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 06.12.2012. Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_de.pdf

Europäische Kommission (EK) (2012b): Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend

Europäische Kommission (EK) (2012c): Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung. URL: http://www.parlament.gv.at/PAKT/EU/XXIV/EU/10/15/EU_101510/imfname_10387360.pdf

Europäischer Rat (ER) (2014): Schlussfolgerungen vom 20./21. März. URL: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/de/ec/141777.pdf

Europäisches Parlament (EP) (2014): Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung. URL:

http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2014-0150+0+DOC+XML+V0//DE

Europäisches Parlament (EP) (2013): Ausschuss für Wirtschaft und Währung: Bericht über die Bekämpfung von Steuerbetrug, Steuerflucht und Steueroasen vom 2.5.2013. URL: http://www.nachdenkseiten.de/upload/pdf/130522__ep-bericht_ueber_bekaempfung_von_ steuerflucht.pdf

EUROSTAT (2013): Taxation trends in the European Union, 2013. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

Financial Times 2013: 'Dutch sandwich' grows as Google shifts €8.8bn to Bermuda. URL: http://www.ft.com/intl/cms/s/0/89acc832-31cc-11e3-a16d-00144feab7de.html#axzz2hPTeqvoe

Fischermann, T. (2013): Die Spur führt nach London. In: Die Zeit vom 11.04.2013.

Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) (2011): Stiftung im Steuerparadies: Ein Labyrinth namens Ikea. URL: http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/stiftung-im-steuerparadies-ein-labyrinth-namens-ikea-1581197.html

GFI (2013): Illicit Financial Flows from Developing Countries. 2000-2011. Washington.

Handelsblatt (2012): Wie Starbucks sich um die Steuern drückte. URL: http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/kaffeekette-wie-starbucks-sich-um-die-steuern-drueckt/7339136.html

Henn, M. (2013): Steuervermeidung von Konzernen. In: Tax Justice Network (Hrsg.), Informationsbrief des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland, #11, August 2013.

Henry, J. (2012): The Price of Offshore Revisited.

Internationaler Währungsfond (IMF) (2014): Spillovers in international corporate taxation. URL: http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf.

Liebert, N. (2004): Globalisierung, Steuervermeidung und Steuersenkungswettlauf - Die zunehmende Umverteilung von unten nach oben. Bonn.

Neue Züricher Zeitung (2014): Mehr Einblick für den Fiskus. 26.02.2014

Neuwirth, M. (2013): Unternehmens(nicht)besteuerung: „DOUBLE IRISH" MIT „DUTCH SANDWICH" URL: http://blog.arbeit-wirtschaft.at/unternehmensnichtbesteuerung/

Neuwirth, M. (2014): Die Bedeutung von Steuern für sogenannte Entwicklungsländer. Unveröffentlicht.

Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland (2013): "Aktionsplan" der OECD gegen die Aushöhlung der Steuerbasis und Gewinnverlagerungen. URL: http://steuergerechtigkeit.blogspot.co.at/2013/07/aktionsplan-der-oecd-gegen-die.html.

Nowotny, E/Zagler, M. (2009): Der öffentliche Sektor. Einführung in die Finanzwissenschaft. 5. neu-erarbeitete Auflage. Berlin, Heidelberg: Springer Verlag

OECD (Hrsg.) (2013): Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing.

OECD (Hrsg.) (2014): Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. OECD Publishing.

Ötsch, S. (2012): Die Normalität der Ausnahme: Finanzoasen als Parallelökonomie von Eliten und die ausbleibende Regulierung. In: Momentum Quarterly (2012), Vol.1, No.1, p 27-44.

Picciotto, S. (2014): Briefing on Base Erosion and Profit-Shifting (BEPS) Implications for developing countries. URL: http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-Briefing-BEPS-for-Developing-Countries-Feb-2014-v2.pdf

Saringer, M. (2013): Die Steuertricks internationaler Konzerne sind endlich ein Thema: Doch wo bleiben die Maßnahmen? In: Blog Arbeit & Wirtschaft, 4. Juli 2013

Shaxson, N. (2011): Schatzinseln. Wie Steueroasen die Demokratie untergraben. Zürich: Rotpunkt-verlag.

Steiner, G. (2013): Aktionsplan der OECD zum BEPS-Report – Konzernbesteuerung, quo vadis? In: SWI 2013, S. 385-391.

Strozzi, M./Sahin, S. (2013): Offshore-Deal über Firma in Innsbruck. In: Tiroler Tageszeitung vom 10.04.2013.

Sustala, S. (2013): Apple und die aggressive Steuerflucht. In: Der Standard vom 21.05.2013

Szigetvari, A. (2013): EU will an das Steuergeld der IT-Riesen´. In: Der Standard vom 23. Oktober 2013.

Tax Justice Network (2013): Financial Secrecy Index 2013. Methodology. URL: http://www.beta.financialsecrecyindex.com/PDF/FSI-Methodology.pdf

Troost, A. (2013a): Die EU blast zur Jagd auf Steuersünder. Rosa Luxemburg Stiftung. URL: http://www.axel-troost.de/article/7405.die-eu-blaest-zur-jagd-auf-steuersuender.html

Troost, A. (2013b): EU: Steuerflucht als Geschäftsmodell. In: Blätter für deutsche und internationale Politik, 12/2013, S. 13-16.

Zucman, G. (2014): Steueroasen: Wo der Wohlstand der Nationen versteckt wird. Berlin.

Anhang

A 15 Maßnahmen gegen BEPS

Die folgende Tabelle listet die 15 Aktionen des Plans der OECD auf und erläutert in einer knappen Darstellung deren Inhalt. Außerdem werden die 15 Aktionen 4 Subbereichen (vgl. Steiner 2013) zugeordnet. Die einzelnen Aktionen stehen teils in enger Verbindung untereinander.

Tabelle 1: OECD-Maßnahmen gegen BEPS

	Thema	Inhalt	Subbereich
1	Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme	Hauptschwierigkeiten i.V.m. der digitalen Wirtschaft sollen ermittelt werden durch Analyse bestehender Geschäftsmodelle im Sektor. Es geht vor allem um die Begründung von Steuerpflicht durch digitale Präsenz, was i.M. vielfach nicht gegeben ist. Davon betroffen sind sowohl Ertragssteuern als auch Umsatzsteuern.	Internationale Standardisierung
2	Neutralisierung der Effekte von ‚*hybrid missmatch arrangements*'	Es sollen Musterbestimmungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften geschaffen werden, die Effekte hybrider Rechtsträger (Qualifikation als Personengesellschaft in einem und als Kapitalgesellschaft in einem anderen Staat) Finanzierungsformen (Qualifikation von Finanzierungen als Eigenmittel bzw. Fremdmittel je nach Staat). So soll sichergestellt werden, dass Zahlungen als steuerpflichtig behandelt werden, wenn diese in einem anderen Staat steuerlich abzugsfähig sind bzw. nicht abzugsfähig sind, wenn sie beim Empfänger steuerfrei gestellt werden.	Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung
3	Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung	Empfehlungen zur Gestaltung von Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung sollen erarbeitet werden, die verhindern, dass Gewinne in ausländische passiv tätige Gesellschaften verlagert werden. Die Hinzurechnungsbesteuerung sind Regelungen des nationalen Steuerrechts, die die Besteuerung von Tochtergesellschaften regelt. In der Regel unterliegen Einkünfte der Töchter den dem ausländischen Steuerrecht. Nur deren Ausschüttungen unterliegen der inländischen Besteuerung.	Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung
4	Begrenzung der Erosion der Besteuerungsgrundlage durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen	Empfehlungen zur Gestaltung von Vorschriften zur Vermeidung der Erosion der Besteuerungsgrundlagen durch Abzug von Zinsaufwendungen bei konzerninternen Finanzierungen sollen erarbeitet werden. Auch die Verrechnungspreise sollen diesbezüglich angepasst werden.	Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung
5	Wirksame Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz	Die Arbeiten der OECD zur Bekämpfung schädlicher Besteuerungspraktiken sollen wieder aufgenommen werden. Transparenz und Informationsaustausch sollen im Vordergrund stehen. Auch die Einführung der Bedingung, dass für die Anwendung von Präferenzsystemen (Begünstigungen für Importe aus Drittländern v.a. Entwicklungsländer) eine substanzielle Tätigkeit vorliegen muss, ist angestrebt.	Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung
6	Verhinderung von Abkommensmissbrauch	Es sollen Bestimmungen für das Musterabkommen und Empfehlungen für nationale Vorschriften erarbeitet werden, die Gewährung von Abkommensvorteilen in unangemessenen Fällen verhindern soll. Klargestellt soll zudem werden, dass DBAs nicht dazu verwendet werden dürfen, doppelte Nichtbesteuerung herbeizuführen. Zudem wichtige steuerpolitische Erwägungen hervorgestrichen werden, die vor Abschluss eines DBA zu bedenken sind.	Internationale Standardisierung
7	Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebstätte	Es soll die Definition der DBA-rechtlichen einer Betriebsstätte angepasst werden, damit künstliche Umgehungen des Status Betriebstätte i.Z.m. BEPS vermieden werden. Auch Fragen der Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten sollen neu bearbeitet werden.	Internationale Standardisierung
8	Gewährleistung d. Übereinstimmung zw. Verrechnungspreisergebnissen u. Wertschöpfung i.V.m. immateriellen Wirtschafts-	Es sollen Vorschriften erarbeitet werden, die BEPS durch die Umschichtung von immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen Konzernteilen vermeiden. Dazu ist eine klare Definition von immateriellen Wirtschaftsgütern zu erarbeiten. Zudem bedarf es der Sicherstellung, dass die Gewinne durch Transfer und Nutzung von Wirt-	Verrechnungspreise

	gütern	schaftsgütern entsprechend der Wertschöpfung aufgeteilt werden, der Erarbeitung von Vorschriften zu Verrechnungspreisen für die Übertragung von schwer zu bewertenden Wirtschaftsgütern und die Überarbeitung der Leitlinien zu Kostenverteilungsverträgen.	
9	Gewährleistung d. Übereinstimmung zw. Verrechnungspreisergebnissen u. Wertschöpfung i.V.m. Risiken und Kapital	Es sollen Maßnahmen vorgeschlagen werden die sicherstellen, dass Gewinne nicht allein deshalb einer Gesellschaft zugeordnet werden können, weil sie sich vertraglich dazu verpflichtet hat, Risiken zu übernehmen oder Kapital zur Verfügung gestellt hat. Die Wertschöpfung soll maßgebend sein für die Gewinnzurechnung sein.	Verrechnungspreise
10	Gewährleistung d. Übereinstimmung zw. Verrechnungspreisergebnissen u. Wertschöpfung i.V.m. sonstigen risikoreichen Transaktionen	Es sollen Regelungen entwickelt werden, die klarstellen, unter welchen Voraussetzungen Geschäftsbeziehungen umqualifiziert werden können, inwieweit unter Berücksichtigung der globalen Wertschöpfungskette Gewinnaufteilungsmethoden angemessen sind und wie verhindert werden kann, dass durch die Verrechnung von Verwaltungsgebühren und Konzernumlagen Gewinne verlagert werden.	Verrechnungspreise
11	Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmaßnahmen	Es sollen Methoden geschaffen werden die es ermöglichen, die Effizienz im Hinblick auf die fiskalpolitischen Auswirkungen der Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS zu messen. Hierzu bedarf es grenzüberschreitender Analyseinstrumente und makro- sowie mikroökonomische Daten, unter anderem aus Jahresabschlüssen und Steuererklärungen.	Transparenz und Offenlegung
12	Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle	Zur Hilfe der Finanzverwaltungen sollen zwingende Offenlegungsregelungen für Steuerplanungsszenarien gegenüber dem Fiskus vorgeschlagen werden.	Transparenz und Offenlegung
13	Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation	Es sollen Regeln erarbeitet werden, zur Verrechnungspreisdokumentation. Multinationale Unternehmen sollen dazu verpflichtet werden, den Finanzbehörden der in die Wertschöpfungskette eingebundenen Staaten Informationen zu Gewinnaufteilung, den Wirtschaftsaktivitäten und den gezahlten Steuern zur Verfügung zu stellen, um der Informationsasymmetrie zu entgegnen.	Transparenz und Offenlegung
14	Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen	Es sollen die Instrumente zur Streitbeilegung im Bereich des internationalen Steuerrechts verbessert werden.	Internationale Standardisierung
15	Entwicklung eines multilateralen Instruments	Es sollen alle steuerrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Fragen i.Z.m. der Entwicklung eines multilateralen Instruments analysiert werden, das Saaten ermöglicht die BEPS-Maßnahmen umzusetzen und bilaterale Steuerabkommen zu ändern.	Internationale Standardisierung

Vgl. Steiner 2013:388 und Bendlinger 2013

B Der Aktionsplan der Europäischen Kommission

Die folgende Tabelle umfasst jene Initiativen, die für unternehmerische Steuervermeidung relevant sind:

Tabelle 1: Maßnahmen EU-Aktionsplan (EK 2014a). Maßnahmen Nr. 4,5,6,13,20,31 betreffen nicht die unternehmerische Steuervermeidung und werden daher nicht angeführt.

Bessere Nutzung vorhandener Instrumente und voranzutreibender Initiativen der Kommission		
1	Neuer Rahmen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden	Nicht alle erlassenen Rechtsakte bezüglich Amtshilfe und Zusammenarbeit werden bereits von den Mitgliedsstaaten angenommen. Für eine wirksame Zusammenarbeit braucht es einen verstärkten Informationsaustausch.
2	Beseitigung von Schlupflöchern bei der Besteuerung von Zinserträgen	Der Rat wird dringend aufgefordert, die Änderungen der Zinsbesteuerungsrichtlinie anzunehmen und damit Schlupflöcher zu schließen. Der Kommission soll ein Verhandlungsmandat zur Änderung der Zinsbesteuerungsabkommen mit Drittländern erteilt werden.
3	Abkommen über Betrugsbekämpfung und Zusammenarbeit Steuersachen	Der Rat wird aufgefordert, den Vorschlag der Kommission für ein Abkommen zwischen der EU und ihren Mitgliedsstaaten sowie Liechtenstein zur Betrugsbekämpfung und Zusammenarbeit in Steuersachen zu unterzeichnen und der Kommission den Auftrag zu erteilen, mit vier anderen benachbarten Drittländern über ähnliche Abkommen zu verhandeln.
Neue Initiativen der Kommission		

7	Empfehlung für Maßnahmen um Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards zu „motivieren“	Die Empfehlung betrifft den Umgang mit Steueroasen. Details siehe Kapitel 7.2
8	Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung	Die Empfehlung betrifft aggressive Steuerplanung. Details siehe Kapitel 7.2
9	Einrichtung einer Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen	Eine Plattform soll eingerichtet werden, der Sachverständige aus den Mitgliedsstaaten und Vertreter von Interessensverbänden angehören sollen. Diese Plattform soll die Kommission bei ihren Berichten und laufenden Arbeiten unterstützen.
10	Verbesserungen in Bezug auf schädliche Unternehmensbesteuerung	Das bestehende Gremium das zurzeit einen „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (Kodex)“ entwickeln soll, erzielt kaum Fortschritte. Die Mitgliedsstaaten werden aufgefordert, Maßnahmen zu setzen, um Verwirklichung der ursprünglichen Ziele des Kodex zu verbessern. Wo bestehende Richtlinien doppelte Nichtbesteuerung zulassen wird die Kommission handeln. Arbeiten betreffend steuerlicher Sonderregelungen für ins Ausland entsandte Mitarbeiter und vermögende Personen sollen intensiviert werden.
11 12	Europäisches TIN-Portal für Steueridentifikationsnummern, Standardformular für Informationsaustausch	Erster Schritt zur europaweiten Standardisierung der Steueridentifikationsnummern sowie die Einführung von Standardformularen (inklusive IT-Anwendung) für alle Mitgliedsstaaten zur Verbesserung des automatischen Informationsaustausches.
Kurzfristige Initiativen (2013)		
14	Überarbeitung Mutter-/Tochter-Richtlinie	Zur Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung von hybriden Anleihestrukturen
15	Überprüfung von Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen im EU-Recht	Überprüfung der Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen in der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren, der Fusionsrichtlinie und der Mutter-/Tochter Richtlinie im Hinblick auf Möglichkeiten aggressiver Steuerplanung.
16	Förderung der Standards für den automatischen Informationsaustausch	Die Kommission setzt sich weiterhin mit Nachdruck für den automatischen Austausch von Informationen ein. Die Mitgliedsstaaten sollen dabei auf einheitliche IT-Tools zurückgreifen können, diese Tools sollen über die OECD auch international verbreitet werden.
17	Europäischer Kodex für Steuerpflichtige	Für die Verwaltungen der Mitgliedsstaaten soll ein europäischer Kodex die Beziehung zwischen Steuerpflichtigen und -verwaltung klären und verbessern.
18	Verstärkung der Zusammenarbeit mit anderen Rechtsdurchsetzungsorganen	Starke Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden für Geldwäschebekämpfung, Justiz und soziale Sicherheit. Die Kommission erwägt, Steuerstraftaten als der Geldwäsche vorausgehende Straftaten zu nennen, um die Zusammenarbeit der verschiedenen Behörden bei der Bekämpfung schwerwiegender Verstöße gegen das Steuerrecht zu vereinfachen.
19	Verstärkte Nutzung gleichzeitiger Prüfungen und Anwesenheit ausländischer Beamter bei Steuerprüfung	Zur Vereinfachung von Steuerprüfungen und um den Weg für künftige gemeinsame Prüfungen zu ebnen sollen die Mitgliedsstaaten dafür sorgen, dass ihre Rechtsvorschriften die Anwesenheit ausländischer Beamte in den Räumlichkeiten der Steuerbehörde/des Steuerpflichtigen nicht erschweren.
21 22 23	EDV-Format für automatischen Informationsaustausch, EU-weite Steueridentifikationsnummer, Rationalisierung IT-Instrumente	Formate für den automatischen Austausch von Informationen über verschiedene Einkünfte (keine Kapitaleinkünfte!) werden entwickelt, die Umsetzung einer EU-weiten Steueridentifikationsnummer (TIN) soll weiter vorangetrieben werden. Die Einführung des TIN-Portals ist nur der erste Schritt. Außerdem leitet die Kommission eine europaweite Rationalisierung der IT-Instrumente ein, um wirksamere und kostengünstigere Systeme zu gewährleisten.
24	Leitlinien für die Zurückverfolgung von Geldflüssen	Verbesserter Zugang der Steuerverwaltungen zu Informationen über Geldflüsse (zB über Kreditkarten und EU-/Offshorekonten)
25	Verbesserung der Risikomanagementtechniken	Förderung des strukturierten Austausches zwischen den Steuer- und Zollverwaltungen über Strategien der Betrugsbekämpfung
26	Ausdehnung von EUROFISC auf direkte Steuern	Das bestehende Frühwarnsystem EUROFISC für Mehrwertsteuerbetrug soll auf den Bereich der direkten Steuern ausgeweitet werden.
27 28 29	Verbesserung Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und -verwaltung	In den Mitgliedstaaten soll eine zentrale Anlaufstelle für steuerliche Auskünfte eingerichtet werden, dass bestehende Webportal „Tax on Europe“ soll weiter ausgebaut werden um grenzüberschreitende Steuerinformationen zu erhalten.
30	Angleichung von verwaltungs- und strafrechtlichen Sanktionen	Es wird geprüft, ob die Angleichung der Definition von Verstößen gegen Steuervorschriften sowie die tatsächlichen Sanktionen praktikabel ist.
Längerfristige Maßnahmen (laut Rat keine Priorität)		
32	Methode für gemeinsame	Speziell ausgebildete Prüfteams sollen eine gemeinsame Steuerprüfung in verschie-

	Steuerprüfungen	denen Mitgliedsländern vornehmen können.
33	Gegenseitiger Direktzugang zu nationalen Datenbanken	Im Bereich der direkten Steuern soll der Direktzugang zu nationalen Datenbanken vereinfacht werden. Im MwSt-Bereich gibt es diesen Zugang bereits, diese Erfahrungen müssen zuerst ausgewertet werden.
34	Ein einziges Rechtsinstrument für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Bezug auf alle Steuern	Derzeit gibt es für unterschiedliche Steuerarten verschiedene Rechtsinstrumente – zB direkte Steuern, indirekte Steuern, Mehrwertsteuer… Langfristig solle nur noch ein einziges Rechtsinstrument geben.