

A stylized world map composed of a grid of grey dots, with several dots highlighted in red to represent specific countries or regions.

# Die Auswirkungen des BEPS-Projekts auf den globalen Süden

**MICHAEL LENNARD**  
Juni 2016

- Transnationale Konzerne vermeiden derzeit Körperschaftssteuern von jährlich ca. 100-240 Milliarden US-Dollar – etwa indem sie Gewinne in Niedrig- oder Nullsteuergebiete verschieben. Im Oktober 2015 wurde daher ein Aktionsplan der OECD vorgelegt, der aus 15 Einzelmaßnahmen besteht. Dieses BEPS-Projekt leistet einen wichtigen Beitrag dazu, die Fehlentwicklungen internationaler Konzernbesteuerung zu bekämpfen.
- Die Einnahmeverluste treffen Länder des globalen Südens besonders hart, da sie stärker von Körperschaftssteuern abhängig sind als die Länder des globalen Nordens. Entwicklungsländer waren jedoch nur teilweise an der Ausarbeitung beteiligt. Die BEPS-Einzelmaßnahmen sind daher unterschiedlich relevant für sie. Insbesondere zwei für sie zentrale Fragen bleiben vom Maßnahmenpaket unberührt: Der Konflikt zwischen Quellenland- und Wohnsitzprinzip sowie die Frage von Quellensteuern (*withholding taxes*).
- Es ist ein Fortschritt, dass es zumindest ein Bemühen um die Einbeziehung der Länder des globalen Südens bei der Ausgestaltung des Projekts gab. Dies war nicht ohne Folgen: Die Notwendigkeit einer länderspezifischen Berichterstattung etwa wurde nur dank einer Allianz aus Ländern des Südens und der Zivilgesellschaft anerkannt.
- Das BEPS-Projekt wird nur dann ein Erfolg sein, wenn es gelingt, missbrauchsanfällige Lücken in Vertragsgestaltung und Gesetzgebung zu schließen. Bei der Weiterentwicklung internationaler Steuerkooperation ist es jedoch wichtig, dass die Interessen des Südens adäquat repräsentiert sind. Die Rollen von OECD, UN, IMF und Weltbank sowie von regionaler und inter-regionaler Steuergestaltung müssen dazu respektiert und anerkannt werden.



## Hintergrund: Was ist das BEPS-Projekt?

Das BEPS-Projekt (»Base Erosion and Profit Shifting«/ »Aushöhlung der Steuerbasis und Gewinnverlagerung«) wurde von der OECD und den G20-Staaten initiiert, um in abgestimmter Form gegen einige der größten systematischen Risiken vorzugehen, die den Steuerertrag aus Körperschaftssteuer bedrohen. »Aushöhlung der Steuerbasis« bezieht sich auf das Steueraufkommen eines Landes: Das Verhalten, gegen das das BEPS-Projekt vorgeht, erodiert das Steueraufkommen der Länder, in denen wirtschaftliche Aktivitäten und Wertschöpfung stattfinden. Das Projekt ist insbesondere auf Fälle ausgerichtet, in denen Profite erwirtschaftet werden, die nirgends versteuert werden – etwa durch die Nutzung von Niedrigsteuergebieten oder Gebieten, in denen gar keine Steuern anfallen (sogenanntes »staatenloses Einkommen«).

»Gewinnverlagerung« bezeichnet eine Aushöhlung der Steuerbasis, bei der Gewinne künstlich aus dem Land verschoben werden – entweder in Niedrig- oder Nullsteuergebiete oder in Unternehmen mit Nettobetriebsverlusten.« Auch Verluste können in andere Länder verschoben und dort beispielsweise als abschreibungsfähige Verluste geltend gemacht werden.

Nach konservativen Schätzungen der OECD betrug die weltweiten Einnahmeverluste durch BEPS 2014 zwischen 100 und 240 Milliarden US-Dollar. Das entspricht 4 bis 10 Prozent des weltweiten Körperschaftssteuerertrags.<sup>1</sup> Dass die Länder des globalen Südens im Verhältnis stärker von der Körperschaftssteuer abhängig sind, verschärft das Problem nach Ansicht der OECD. Andere Schätzungen belegen die schweren Auswirkungen von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklung der Länder des globalen Südens, und das obwohl zum Teil sehr unterschiedliche Messgegenstände und Methoden zugrunde gelegt wurden.<sup>2</sup>

Die OECD startete das BEPS-Projekt im Juli 2013 mit dem Ziel, Fehler der internationalen Steuerbestimmungen zu bekämpfen. Der 1600-seitige Abschlussbericht wurde im Oktober 2015 vorgestellt. Das Projekt befindet sich heute

größtenteils in der Umsetzungsphase.<sup>3</sup> Dazu zählen die Verhandlungen über ein multilaterales Abkommen, das die vereinbarten Änderungen von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beteiligten Ländern einfacher umsetzt als dies bei einer Vielzahl bilateraler Vertragsverhandlungen der Fall wäre.

Die OECD hat die Begriffe »Aushöhlung der Steuerbasis« und »Gewinnverlagerung« nicht erfunden. Sie waren bereits lange Bestandteil etwa der Arbeit des UN-Steuerausschusses (UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters). Zudem waren sie in den vergangenen Jahren immer wieder Gegenstand nationaler Rechtsvorschriften und des Präzedenzrechts. Dennoch ist das BEPS-Projekt eine ambitionierte und beeindruckende Antwort auf die Tricks, mit denen Unternehmen das Steueraufkommen aushöhlen – und das, obwohl darin einige für den globalen Süden ausgesprochen wichtige Aspekte noch gar nicht behandelt werden.

Bereits in einer frühen Phase des BEPS-Projektes stellte die OECD fest, dass die Erfahrungen der Entwicklungsländer mit BEPS und den entsprechenden Gegenmaßnahmen, sich von denen der Industrieländer in sechs Schlüsselbereichen unterscheiden können:<sup>4</sup>

- a) Die Art der grenzüberschreitenden Steuerplanung kann sich zwischen solchen Ländern unterscheiden;
- b) Entwicklungsländern kann es an den administrativen Mitteln fehlen, die nötig sind, um BEPS zu bekämpfen;
- c) Der Zugang zu relevanten Informationen gestaltet sich häufig schwierig;
- d) Aufbau und Erhalt von Kapazitäten, die nötig sind, um hochkomplexe internationale Regeln umzusetzen, deren Umsetzung Ermessensspielräume lässt;
- e) Die Notwendigkeit politischen Willens und die Unterstützung effektiver Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS in regionalen Verhandlungen; und

1. OECD. »Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report« (Oktober 2015) S. 16, <http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm>.

2. Siehe etwa die Schätzungen, die das Tax Justice network zusammengestellt hat: <http://www.taxjustice.net/topics/more/size-of-the-problem/>.

3. Neben Verhandlungen im Zusammenhang mit dem multilateralen Übereinkommen arbeitet die OECD weiterhin an einigen BEPS-Themen, etwa an Leitlinien zur Gewinnteilungsmethode.

4. OECD, »Part 1 of a Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries« (Juli 2014) S. 3–4; <https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.



f) Der akute Druck auf Entwicklungsländer, Investitionen anzuziehen, kann zu einem Steuerwettbewerb führen, der in einer Abwärtsspirale mündet.

Körperschaftssteuern – der Schwerpunkt des BEPS-Maßnahmenpakets – machen in den Ländern des globalen Südens tendenziell einen größeren Anteil am gesamten Steueraufkommen aus als in den OECD-Ländern. Sofern der BEPS-Plan an ihre Bedürfnisse, ihr Potenzial und ihre Prioritäten angepasst wird, profitieren Entwicklungsländer vielleicht sogar noch stärker als die OECD- und G20-Länder, die das Projekt in Gang gesetzt haben.

Das Maßnahmenpaket lässt jedoch wichtige Fragen unberücksichtigt, die für die meisten Länder des globalen Südens besonders wichtig sind. Dazu zählen vor allem die folgenden Themen:

- Der Konflikt zwischen Quellenland- und Wohnsitzprinzip in Steuerabkommen: Die meisten kapitalimportierenden Länder (zu denen Entwicklungsländer in der Regel zählen) wollen sich in Steuerabkommen so viele inländische Besteuerungsrechte wie möglich sichern, wenn die Wirtschaftsaktivität, etwa eine Investition, in ihrem Land stattfindet. Kapitalexportierenden Ländern ist es generell lieber, dass nur das Land des Unternehmenssitzes (also sie selbst) Steuern erhebt oder dass zumindest das Besteuerungsrecht des Quellenlandes auf eine niedrige Obergrenze beschränkt ist. Das ist der Kern der Differenzen, die grob gesehen zwischen der Vertragspraxis von Entwicklungs- und Industrieländern liegt, beziehungsweise zwischen dem *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2011) («UN-Modell») und der *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital* (2014) der OECD («OECD-Modell»).

- Die Einbehaltung von Steuern (*withholding taxes*/Quellensteuern) als Maßnahme gegen die Aushöhlung der Steuerbasis und Gewinnverlagerung: Dies ist eine besonders wichtige und einfach zu verwaltende (wenn auch etwas stumpfe) Maßnahme, die von Entwicklungsländern eingesetzt wird, um sich Steuererträge aus internationalen Kapitalströmen zu sichern. Vermutlich wird ihre Bedeutung in der Zukunft noch weiter steigen, besonders im Umgang mit Gewinnen aus der internationalen Bereitstellung von Dienstleistungen und der digitalen Wirtschaft. Ein gut gestalteter Dialog über die Einbehaltung von Steuern könnte ihre souveräne Legitimität so-

wie ihre Rolle für den Schutz der Steuerbasis anerkennen und gleichzeitig der Tatsache Rechnung tragen, dass schlecht konstruierte Systeme der Steuereinbehaltung die neuesten Ideen, Erfindungen, Dienstleistungen und für das Wachstum der lokalen Unternehmen nötigen Mittel möglicherweise daran hindern, das Land zu erreichen. Und das hätte Auswirkungen auf die örtlichen Kompetenzen, die Wettbewerbsfähigkeit und möglicherweise sogar für die Kunden. Ein solcher Ansatz könnte eine für alle Beteiligten eines Steuersystems nützliche Orientierungshilfe hervorbringen.

## BEPS und die Interessen des globalen Südens

Entwicklungsländer können den Umfang und die Effektivität ihrer Einbeziehung in die Gestaltung der BEPS-Regeln selbst am besten beurteilen. Sie waren gewiss nicht an der Formulierung des Maßnahmenpakets, der Roadmap des BEPS-Projekts, beteiligt. Doch seither hat es sehr ernsthafte Bemühungen gegeben, sie einzubeziehen.<sup>5</sup>

In jedem Fall hat eine solche Einbeziehung gewisse Grenzen. Nur wenige Länder waren in der Lage, das ausgedehnte BEPS-Projekt mit seinem unerbittlichen Zeitplan über die volle Länge zu bedienen. Regionale Konsultationen hatten positiven Einfluss, regionale Steuererhaltungen und Institutionen wie die UN spielten eine Rolle in der Darstellung der Standpunkte aus dem globalen Süden. Doch nichts kann die Anwesenheit in dem Raum ersetzen, in dem die Inhalte gestaltet und echte Entscheidungen getroffen werden. Einige zivilgesellschaftliche Kommentator\_innen haben kritisiert, dass die Beteiligung auf Einladung stattfand statt auf der Basis eines Rechtsanspruchs und dass der Prozess den Ländern des globalen Südens in Schlüsselaspekten zu wenig Beteiligung eingeräumt hat.<sup>6</sup>

5. Zum Engagement der OECD aus ihrer eigenen Sicht »Developing Countries and BEPS« <http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm>.

6. Siehe zum Beispiel ActionAid, »The BEPS process: failing to deliver for developing countries« (26. September 2014) [http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/the\\_beps\\_process\\_-\\_failing\\_to\\_deliver\\_for\\_developing\\_countries\\_0.pdf](http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/the_beps_process_-_failing_to_deliver_for_developing_countries_0.pdf); Eurodad, »G20/ OECD invites developing countries to join discussions about international tax reform - after rich countries have taken most decisions behind closed doors« (27. Februar 2016) <https://www.eurodad.org/Entries/view/1546544/2016/02/27/G20-OECD-invites-developing-countries-to-join-discussions-about-international-tax-reform-after-rich-countries-have-taken-most-decisions-behind-closed-doors>



## Die BEPS-Kategorien im Überblick

Die OECD hat die Maßnahmen des BEPS-Pakets ihren Eigenschaften nach kategorisiert. In der folgenden Tabelle ist aufgeführt, welche Gegenstände in die jeweilige Kategorie fallen. Zu dem breiten Resultat zählen (geordnet nach abnehmendem Grad konsensueller Übereinstimmung unter den BEPS-Beteiligten) (i) Minimalstandards, zu denen sich die Anhänger des BEPS-Ergebnisses verpflichten und die grundsätzlich eine Änderung der innerstaatlichen Gesetzgebung verlangen, (ii) eine Verstärkung bestehender OECD-Standards (also faktisch aktualisierte OECD-Empfehlungen zu Transfer-Pricing oder Steuerabkommen) und (iii) die Identifizierung von »Best Practice«-Beispielen, die den BEPS-Teilnehmer\_innen zur Erwägung vorgelegt werden). Zudem stehen noch weitere Berichte über BEPS-Daten und die digitale Ökonomie aus. Die Einschätzung der Relevanz jedes Gegenstandes für den globalen Süden (in der Tabelle »GS«) kann angesichts der Vielzahl von Situationen und Prioritäten von Entwicklungsländern nur sehr generalisierend und subjektiv sein. Sie folgt entweder der wahrscheinlichen Relevanz oder ist zugunsten weniger entwickelter Steuersysteme gewichtet. Dabei ist zu beachten, dass einige Länder nicht einmal in der Lage sind, die bereits bestehenden »Normen« gegen Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung durchzusetzen. In diesen Fällen mag die Durchsetzung von Normen zwar theoretisch für den globalen Süden eine große Bedeutung haben, doch sie haben möglicherweise nur geringe oder gar keine unmittelbaren positiven Auswirkungen.<sup>7</sup>

7. Siehe Ernst und Young, *Deciphering BEPS: what do the categories mean?* (2015) <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/deciphering-beps-what-do-the-categories-mean.aspx>.



Kohärenz	Substanz	Transparenz
<p><b>Aktionspunkt 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen</b> (Vorgehen gegen das Ausnutzen von Unterschieden in der steuerlichen Behandlung von Instrumenten oder Geschäftseinheiten in verschiedenen Ländern mit dem Ziel, Gewinne nirgends zu versteuern).</p> <p><b>Ergebnis:</b> Es wurden Best Practice-Beispiele zu Reaktionen auf legislative und Vertragsaspekte identifiziert.</p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> Grundsätzlich gering. In den meisten Ländern des GS sind andere und kostspieligere Missbrauchsformen geläufig.</p>	<p><b>Aktionspunkt 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch</b> (Vorgehen gegen den Missbrauch begünstigender Abkommen – »Treaty-Shopping«).</p> <p><b>Ergebnis:</b> Mindeststandards – Beschränkung von Gewinnrückstellungen, Überprüfung des Unternehmenszwecks oder beides.</p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> Grundsätzlich hoch bis sehr hoch. »Treaty-Shopping« nach nicht vorgesehenen Vorteilen ist für viele Länder ein ernsthaftes Problem.</p>	<p><b>Aktionspunkt 11: Messung und Monitoring von Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung</b> (Verbesserung der Messbarkeit von Ausmaß und Auswirkungen von BEPS und der Wirksamkeit von Gegenmaßnahmen).</p> <p><b>Ergebnis:</b> Vorschläge zur Verbesserung der systematischen Datenanalyse.</p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> Aufgrund der begrenzten Datenlage im GS grundsätzlich gering. Das Ausmaß der Verluste aufzuzeigen kann jedoch künftig die Aufmerksamkeit erhöhen und mit der Zeit zu Gegenmaßnahmen ermutigen.</p>
<p><b>Aktionspunkt 3: Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Regeln)</b> (Bessere Gestaltung von Regeln, die dazu dienen, im Ausland anfallende Nettobeträge von aus dem Inland kontrollierten Tochtergesellschaften zu besteuern. So soll es nicht mehr erlaubt sein, dass Einkommen in einem steuerfreien Gebiet oder einem Niedrigsteuergesetzgebiet »geparkt« werden).</p> <p><b>Ergebnis:</b> Best Practice-Beispiele für Länder, die CFC-Regeln einführen möchten.</p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> Grundsätzlich gering. In der Regel bestehen dringendere Prioritäten.</p>	<p><b>Aktionspunkt 7: Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte</b> (Bevor in einem Land Wirtschaftsaktivitäten unter einem Doppelbesteuerungsabkommen besteuert werden können, muss überprüft werden, ob das Unternehmen in diesem Land eine Betriebsstätte unterhält. Dieser Punkt befasst sich mit künstlichen Methoden, um die in Betriebsstättenprüfungen relevante zeitliche oder örtliche Verbindung zu umgehen).</p> <p><b>Ergebnis:</b> Stärkung der OECD-Standards durch Aktualisierung der OECD Model Tax Convention.</p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> Gering bis mittel, insbesondere abhängig von steuerlichen Netzwerkstrukturen und der Fähigkeit, schwierige Fragen der Betriebsstättenprüfung anzugehen.</p>	<p><b>Aktionspunkt 12: Veröffentlichungsregeln</b> (Entwicklung von Gestaltungsempfehlungen für Regeln zur verpflichtenden Offenlegung aggressiver oder missbräuchlicher Transaktionen).</p> <p><b>Ergebnis:</b> Best Practice-Beispiele für nationale gesetzliche Maßnahmen zur Verbesserung des Informationsflusses über Steuerrisiken an Steuerverwaltungen und Steuerpolitik.</p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> Gering bis mittel. In vielen Ländern des GS schwer umzusetzen, zudem dringendere Prioritäten.</p>
<p><b>Aktionspunkt 4: Zinsabschreibungen</b> (Dagegen vorgehen, dass multinationale Unternehmen Fremdschulden in größerem Umfang in Länder mit hohem Steuerniveau verlagern; dass sie konzerninterne Darlehen nutzen, um Zinsabschreibungen zu generieren, die über den Kosten für Marktzinsen liegen; dass sie Schulden zur Erzeugung steuerbefreiter Einnahmen nutzen).</p> <p><b>Ergebnis:</b> Best Practice-Beispiele zu Arten der Bekämpfung auf legislativem Wege.</p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> Generell hoch bis sehr hoch. Ein überaus wichtiges Anliegen.</p>	<p><b>Aktionspunkt 8: Verrechnungspreisaspekte immaterieller Werte</b> (Vorgehen gegen Gewinnverlagerung im Zusammenhang mit Zahlungen für immaterielle Werte, etwa geistiges Eigentum).</p> <p><b>Ergebnis:</b> OECD-Standards durch Aktualisierung der für Transferpreise geltenden Grundsätze der OECD.</p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> Gering bis hoch, anhängig vom Ausmaß einheimischer immaterieller Werte wie Produktentwicklung und immaterieller Marketingwerte oder Zahlungen für im Ausland gehaltene immaterielle Werte.</p>	<p><b>Aktionspunkt 13: Verrechnungspreisdokumentation</b> (Vorgehen gegen Informationsasymmetrien zwischen Finanzverwaltung und multinationalen Unternehmen bezüglich lokaler und globaler Tätigkeiten).</p> <p><b>Ergebnis:</b> Mindeststandards, einschließlich eines Pakets zur Umsetzung einer länderbezogenen Berichterstattung (»Country-by-Country Reporting«).</p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> Hoch bis sehr hoch, abhängig von der Fähigkeit zur Datenanalyse, Risikobewertung und Reaktion.</p>



Kohärenz	Substanz	Transparenz
<p><b>Aktionspunkt 5: Schädliche Steuerpraktiken</b> (Vorgehen gegen Präferenzregelungen für mobiles Kapital, die sich auf die Erlöse anderer Länder auswirken, in denen die tatsächlichen Wirtschaftsaktivitäten stattfinden).</p> <p><b>Ergebnis:</b> <i>Mindeststandards, die die Notwendigkeit von Substanz in Präferenzregelungen aufnehmen.</i></p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> <i>Grundsätzlich mittel bis hoch, sowohl was die Betroffenheit von schädlicher Steuerpraktiken betrifft als auch hinsichtlich der Sicherung der Substanz, die vor der Vermutung schützt, schädliche Steuerpraktiken zu betreiben.</i></p>	<p><b>Aktionspunkt 9: Verrechnungspreisrisiko und Kapital</b> (Vorgehen gegen Gewinnverlagerung durch die Manipulation von Risiken und Kapital, die ins Ausland verlagert werden, um die im Inland erzielten Gewinne einzuschränken).</p> <p><b>Ergebnis:</b> <i>Verstärkung der OECD-Standards durch Aktualisierung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.</i></p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> <i>Hoch bis sehr hoch, mit verstärkter Ausrichtung auf ihren wirtschaftlichen Gehalt (substance over form).</i></p>	<p><b>Aktionspunkt 14: Streitbeilegung</b> (Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen)</p> <p><b>Ergebnis:</b> <i>Mindeststandards für Verständigungsverfahren (Bestimmungen zur Beilegung von Streitigkeiten über Steuerabkommen) und eine Verpflichtung von 20 (OECD)-Ländern, in Steuerabkommen auf die obligatorische Schiedsstelle zurückzugreifen.</i></p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> <i>Gering bis mittel. Es ist unwahrscheinlich, dass Entwicklungsländer Veränderung wünschen. Auf den GS wird jedoch Druck ausgeübt, die Verständigungsverfahren zu verbessern. Ebenso werden die verpflichteten 20 OECD-Länder Druck ausüben, sich zu den obligatorischen Schiedsstellen zu verpflichten.</i></p>
	<p><b>Aktionspunkt 10: Verrechnungspreise – risikobehaftetes Geschäft</b> (Beinhaltet Leitlinien zu: Gewinnzuschreibung in globalen Wertschöpfungsketten; Commodity-Geschäfte; Kosten für Management und Hauptniederlassung)</p> <p><b>Ergebnis:</b> <i>Verschärfung der OECD-Standards durch Aktualisierung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.</i></p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> <i>Grundsätzlich hoch bis sehr hoch, zumal diese Themen vielen Ländern des GS Anlass zu besonderer Besorgnis sind.</i></p>	
<p><b>Aktionspunkt 1: Digitale Wirtschaft</b> (Querschnittsthema) (Behandelt Problemstellungen, die aus der Digitalisierung wirtschaftlicher Aktivitäten entstanden sind oder durch sie an Dringlichkeit gewinnen)</p> <p><b>Ergebnis:</b> <i>Es wird keine bestimmte Option der Besteuerung der digitalen Wirtschaft empfohlen – fortlaufendes Monitoring sowie Berichterstattung.</i></p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> <i>Für die meisten derzeit gering bis mittel.</i></p>		
<p><b>Aktionspunkt 15: Entwicklung einer multilateralen Instruments</b> (Querschnittsthema) (Nutzung eines multilateralen Instruments zur Aufnahme von Vertragsanhängen, die mit BEPS zusammenhängen, damit auf getrennte bilaterale Verhandlungen verzichtet werden kann)</p> <p><b>Ergebnis:</b> <i>Der Text wird derzeit verhandelt.</i></p> <p><b>Wahrscheinliche Relevanz für GS:</b> <i>Hängt von der Beteiligung ab und davon, ob der Mechanismus dazu genutzt wird, die Praxis der Länder des GS zu verschieben: weg vom UN-Modell (oder »Quellenland«-Modell), das für die überwiegend kapitalimportierenden Länder günstiger ist, hin zum OECD-Modell (»Wohnsitz«-Modell), das für die überwiegend kapitalexportierenden Länder vorteilhafter ist.</i></p>		



## Die Folgen des BEPS-Prozesses für den globalen Süden

### Die Vorteile

Für den globalen Süden bringt der BEPS-Prozess einige klare Vorteile mit sich:

- Der Prozess trägt – zumindest oberflächlich gesehen – der Notwendigkeit Rechnung, die Länder des globalen Südens in die Entscheidungsfindung über die sie betreffenden Regeln einzubinden. Auch wenn man fragen kann, ob dies zu tiefgreifenden Folgen geführt hat, so stellen diese plakativen Bekenntnisse einen Fortschritt bei der Normsetzung dar. Sie werden in den Ländern des globalen Südens die gesunde Erwartung wecken, dass die sie betreffenden Normen durch ihre Beteiligung und ihre Zustimmung legitimiert werden und dass es gewissermaßen keine »Besteuerung (Steuerregeln) ohne Vertretung« gibt;
- Der Ausdruck gemeinsamer Interessen zwischen den Steuerbehörden gewährleistet, dass Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in abgestimmter Form bekämpft werden – zumal es der Mangel an Kooperation und Abstimmung unter den Ländern war, der Steuervermeidung und Steuerhinterziehung gedeihen ließ;
- Gesteigertes Augenmerk auf die Frage, ob ein Lösungsvorschlag unter den Gegebenheiten eines Entwicklungslandes überhaupt effektiv verwaltet werden kann;
- Die Feststellung, dass länderspezifische Informationen benötigt werden, ist eine lobenswerte Reaktion auf die Appelle aus Entwicklungsländern und der Zivilgesellschaft. Dies ist ein Fortschritt, obwohl der Umfang der erhobenen Informationen geringer ausfällt als es viele Befürworter\_innen verlangt hatten (so wird kritisiert, dass die Informationen nicht öffentlich sein sollen und nicht so feinkörnig, dass die Berichte (wie von einigen gefordert) einzelne Unternehmen ausweisen, und dass ein hoher Schwellenwert für die Anwendbarkeit auf bestimmte multinationale Unternehmen festgelegt wurde);
- Die lockere Koalition zwischen Entwicklungsländern und Zivilgesellschaft war maßgeblich für die Einbeziehung länderspezifischer Berichterstattung in die BEPS-Ergebnisse. Während letztere ihre Kampagnenmacht nutzte, trugen erstere souveräne Legitimität bei. Dies ist

ein wichtiges Zeichen und eine Chance für künftige Normentwicklung;

- Entwicklungen wie die bessere Berücksichtigung von Gewinnaufteilungen in der Beurteilung von Gewinnverlagerung zeugen von Problembewusstsein. Es werden Methoden benötigt, die dazu geeignet sind, auch in Entwicklungsländern Gewinne dort zu besteuern, wo Wirtschaftsaktivität und Wertschöpfung stattfinden, selbst wenn keine lokale Vergleichsbasis vorliegt. Allerdings ist die Komplexität einer Gewinnaufteilung nicht zu unterschätzen;
- Bessere Leitlinien bezüglich der Behandlung von Vergleichbarkeitskriterien wie lokalen Marktbesonderheiten (einschließlich Einsparungen durch »Standortvorteile«), Belegschaft und Konzernsynergien multinationaler Unternehmen im Hinblick auf Transfer-Pricing können für Entwicklungsländer sehr nützlich sein;
- Steuerbeamt\_innen in Ländern des globalen Südens profitieren im weiteren Sinn von der praktischen Zusammenarbeit mit Kolleg\_innen aus dem Süden und Norden. Es ist wahrscheinlich, dass dies positive Langzeitauswirkungen auf Erfahrungheit und Selbstvertrauen hat;
- Die Gelegenheit, aus den Erfahrungen anderer zu lernen, wird durch gemeinsame legislative und andere Ansätze erweitert;

### Mögliche Nachteile:

Selbstverständlich bringt der BEPS-Prozess auch einige mögliche Nachteile mit sich. Ihre Bedeutung unterscheidet sich von Land zu Land:

- Die unterschiedlich umfangreiche Einbeziehung einiger Entwicklungsländer in den Prozess könnte als Anzeichen globaler Akzeptanz überbewertet werden. Eine »schweigende Mehrheit« könnte dadurch noch weniger gehört werden;
- Bei einer »Paketlösung« wie dem BEPS-Prozess kann es für einige Länder schwierig sein, die Gesamtkosten und den Gesamtnutzen auch nur zu berechnen, insbesondere da ein Großteil des BEPS-Prozesses noch gar nicht durchgeführt wurde. Dem Druck sich zu beteiligen steht die Tatsache gegenüber, dass »Länder und Steu-



ergebiete, die daran interessiert sind, dem [neuen, die OECD einschließenden] Rahmenplan beizutreten, sich zu dem umfassenden BEPS-Paket und seiner konsequenten Umsetzung verpflichten müssen; sie sind außerdem verpflichtet, einen jährlichen Mitgliedsbeitrag zu entrichten, um die Kosten des Rahmenplans zu decken«;<sup>8</sup>

■ Die OECD entwickelt rund um das BEPS-Projekt ein eigenes »Betriebssystem«; es basiert auf einem von der OECD entwickelten Maßnahmenpaket, wird von einem OECD-Sekretariat operationalisiert, und es wird umgesetzt und kontrolliert durch Entwicklungsgremien der OECD – allerdings unter Beteiligung anderer Nutzer, die mehr oder weniger auf das Betriebssystem zugreifen. Die unter Punkt 11 erwähnten Analysearbeiten werden von der OECD ausgeführt. Für einige Länder des globalen Südens wird sich die Frage stellen, ob dieses Betriebssystem ihren Gegebenheiten und Prioritäten in ausreichendem Maß entspricht, ob es strukturell auf eine globale Reichweite ausgelegt ist (zumal es nicht-OECD-Länder einbezieht, die von einem Organ der OECD-Mitgliedsländer wie dem Rat letztlich nach seinem Ermessen zu den relevanten Foren eingeladen werden), und ob es kompatibel mit dem Betriebssystem ist, das sie gewohnt sind, nämlich einem eher an Quellenländern ausgerichteten System wie unter dem UN-Modell.

## Ein Weg zu internationaler Zusammenarbeit in Steuerfragen?

Die OECD hat einen wichtigen und kompetenten Beitrag dazu geleistet, die Einnahmenseite zu stärken und so das Ungleichgewicht in der Welt der Steuern wieder auszubalancieren. Während sie in diesem Punkt Abhilfe schuf, zeigte die Arbeit am BEPS-Projekt, dass die Bedeutung einer Justierung zugunsten des Landes, in dem die Wirtschaftsaktivität stattfindet (wie im UN Model Tax Treaty), in der zunehmend digitalisierten Welt weiter zunimmt. Das ihm entgegengesetzte Steuerprinzip nach dem Unternehmenssitz wird dagegen immer mehr zu einem Schatten, der zwar sichtbar sein mag, sich jedoch niemals wirklich fassen lässt.

Ein Ausweg besteht vermutlich darin, die praktischen Unzulänglichkeiten von Konstruktionen wie dem »Arm's

*Length*«-Grundsatz (Fremdvergleichsgrundsatz) in der Bekämpfung von Gewinnverlagerung anzuerkennen, insbesondere im Fall von Entwicklungsländern, in denen sich möglicherweise gar keine marktüblichen Vergleichsdaten finden lassen. Stattdessen sollte man Wege zur Beseitigung der Unzulänglichkeiten finden, die verwaltbar sind und ein faires Gleichgewicht zwischen den Interessen von Steuerzahler\_innen und Staat herstellen. Derzeit ist dieses faire Gleichgewicht für Länder des globalen Südens nur sehr schwer zu erreichen, zu groß sind im Vergleich zwischen multinationalen Unternehmen und den Behörden in Entwicklungsländern die Unterschiede an Ressourcen (zum Beispiel Zahl der Expert\_innen, Geld, IT und Datenbanken) und beim Informationsstand. Lücken in Vertragsgestaltung und Gesetzgebung, die Missbräuche zulassen, sind kurzfristig nur sehr schwer zu beseitigen. Den Ländern des globalen Südens fehlt es häufig an juristischen Ressourcen, um viele solcher Fälle anzugehen, und das BEPS-Projekt behandelt diese wichtige Frage nicht.

Das BEPS-Projekt und die damit verbundene technische Unterstützung stellen in der Bekämpfung dieser Unzulänglichkeiten einen potenziell wirksamen Vorstoß dar. Es ist wichtig, das Schließen dieser Lücken als Schlüsselindikator für den Erfolg des BEPS-Projekts zu begreifen. Andernfalls besteht die Gefahr eines zweigleisigen globalen Steuersystems, bei dem die IT reichen Ländern etwa den Aufbau eines automatischen Informationsaustausches erlaubt, der für viele Länder des globalen Südens unerreichbar bleibt. Schlimmer noch, Politiker\_innen könnten aufgrund ihrer eigenen Weltsicht zu der Annahme gelangen, die Möglichkeit automatischen Informationsaustausches sei die Norm. Das könnte sie verleiten, Regeln, Zeitpläne und Modalitäten zu entwickeln, die mit der Welt des globalen Südens immer weniger zu tun haben. Steuervermeider\_innen fänden an den Gelegenheiten, die solche Unterschiede eröffnen, großen Gefallen.

Es gibt noch eine weitere entscheidende Kluft, die zwar im BEPS-Kontext ins Auge gefasst, jedoch nie umfassend behandelt wurde. Ob die Auswirkungen in diesem Bereich positiv oder negativ ausfallen, wird die Zeit zeigen. Es handelt sich um die Kluft in der Normenentwicklung. Sogenannte globale Normen funktionieren möglicherweise trotz allen guten Willens nicht im Kontext von Entwicklungsländern, für den sie nicht entworfen wurden. Wenn am Ende des BEPS-Prozesses langsam ein Fundament ausgehärtet ist, das die OECD *de facto* als das Zen-

8. OECD, »Background Brief: Inclusive Framework for BEPS Implementation«, (März 2016) S.1; <https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.

trum internationaler Normsetzung im Steuerrecht, der Sekretariatsunterstützung, der Interpretation, Überwachung und der technischen Unterstützung zementiert, und wenn dieses Fundament nicht als an die Architektur der Entwicklungsländer angepasst wahrgenommen wird, dann besteht das Risiko, dass Länder des globalen Südens gar nicht erst teilnehmen. Oder sie sehen die Partizipation als unvollständig und haben nicht den Eindruck, dass ihnen die Daten vollständig »gehören«, ganz gleich wie groß ihre wissenschaftliche Expertise und ihre technische Virtuosität sein mögen. Das Fundament eines einheitlichen globalen Steuersystems wird dann nicht richtig aushärten, und das Gebäude darauf wird zu einem riskanten und Ressourcen verschwendenden Lebensraum für Administrator\_innen, Berater\_innen und Steuerzahler\_innen.

Ein Teil des politischen Drucks lässt sich aus dem Thema nehmen, indem man die Rolle von Organisationen wie der UN fördert, die universell und breit aufgestellt sind. Zudem wird die Arbeit der OECD auf diese Weise nach ihrer Leistung beurteilt, und zwar insbesondere dann, wenn sie (was häufig vorkommt) Stellung bezieht zu den Realitäten und Prioritäten des globalen Südens. Diese Beurteilung entlastet die 34 Mitglieder starke OECD davon, ständig auf universelle Anwendbarkeit hin zu planen.

In diesem Sinne wäre es Ausdruck politischer Vernunft, wenn ein BEPS-Nachfolgeprojekt die Rollen von OECD, UN, von IMF und Weltbank sowie von regionaler und inter-regionaler Steuergestaltung respektiert und anerkennt. Dazu gehört auch, sie in ihren Arbeitsabläufen auf koordinierte Weise, jedoch ohne ein einzelnes koordinierendes Organ, zu unterstützen. Die Rolle von Zivilgesellschaft, Wirtschaft, Berater\_innen und Wissenschaftler\_innen sowie natürlich der Länder ist entscheidend dafür, die internationalen und regionalen Organisationen zur Rechenschaft zu ziehen.

Ein solches Ökosystem ist am besten geeignet, das Erbe des BEPS-Projekts und die damit verbundene Arbeit auch anderer Organe zu bewahren, die häufig weniger beachtet werden, jedoch ebenso systematische und ausgesprochen wichtige Arbeit leisten. Es würde zudem die »Forschung und Entwicklung« in anderen für den globalen Süden wichtigen Fragen unterstützen, die beim BEPS-Projekt außen vor blieben. Es würde sicherstellen, dass Ideen und *Best Practice*-Beispiele aus diesem Bereich

sowohl innerhalb des Südens als auch in beiden Richtungen zwischen Süd und Nord fließen können.

Politische Anerkennung, Unterhalt sowie angemessene Unterstützung und Bereitstellung der Mittel für Organe wie den UN-Steerausschuss, ausgestattet mit globaler Expertise und einem besonderen Augenmerk auf die realen Umstände und Hoffnungen des globalen Südens sind die Pumpe, die den Fluss im gesamten Süden und in den Norden gewährleistet. Wenn zudem sowohl der potenziellen Beitrag als auch die strukturellen Beschränkungen der auf den Norden zugeschnittenen Institutionen erkannt werden als auch die Notwendigkeit, Institutionen ihrer Glaubhaftigkeit und ihrem Entgegenkommen nach auszubalancieren, dann entsteht die Anziehungskraft, die einen ebenso produktiven Fluss in den Süden gewährleistet.

Die Notwendigkeit einer echten, gemeinsamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen in einer zunehmend vernetzten Welt geht Hand in Hand mit den zunehmend dringenden Appellen an die Staaten, Verantwortung für die internationalen Folgen ihrer Steuerpolitik und -gesetzgebung zu übernehmen und sogenannte »*Spillover*-Analysen« der Auswirkungen auf andere, insbesondere Entwicklungsländer durchzuführen, etwa wenn sie »*Treaty-shopping*« und andere Formen der Gewinnverkürzung aktiv unterstützen oder die für alle Beteiligten zerstörerische Abwärtsspirale befeuern, die Staaten dazu zwingt, ihre eigenen Steuergrundlagen schonungslos auszuhöhlen, indem sie oftmals schädliche Steueranreize schaffen.<sup>9</sup>

9. Zu externen Wirkungen von Steuern siehe: IMF (Staff Report), »Spillovers on International Corporate Taxation« (9. Mai 2014) <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>.



## Über den Autor

**Michael Lennard** ist Leiter der Sektion für internationale Zusammenarbeit in Steuersachen in der Abteilung Wirtschaft und Soziales der Vereinten Nationen sowie Sekretär des UN-Steuerausschusses. Für internationale Steuerthemen war er zuvor in der OECD und in der Australischen Steuerbehörde zuständig. Im australischen Büro für internationales Recht war er zuständig für die Bereiche internationaler Handel, Investitionen und Völkerrecht. Er erlangte Studienabschlüsse an der Universität von Tasmanien, an der Australian National University und in Cambridge. Er ist erreichbar unter [lennard@un.org](mailto:lennard@un.org). Die in diesem Text vertretenen Ansichten geben die Meinung des Autors wieder. Sie entsprechen nicht in jedem Fall den Ansichten der Vereinten Nationen.

## Impressum

Friedrich-Ebert-Stiftung | Globale Politik und Entwicklung

Verantwortlich:  
Thomas Mättig | Koordinator Globalisierungsprojekt

Tel.: +49-30-269-35-7415 | Fax: +49-30-269-35-9246  
<http://www.fes.de/GPol>

Bestellungen/Kontakt:  
[Christiane.Heun@fes.de](mailto:Christiane.Heun@fes.de)

Eine gewerbliche Nutzung der von der Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) herausgegebenen Medien ist ohne schriftliche Zustimmung durch die FES nicht gestattet

## Globale Politik und Entwicklung

Das Referat Globale Politik und Entwicklung der Friedrich-Ebert-Stiftung fördert den Dialog zwischen Nord und Süd und trägt die Debatten zu internationalen Fragestellungen in die deutsche und europäische Öffentlichkeit und Politik. Es bietet eine Plattform für Diskussion und Beratung mit dem Ziel, das Bewusstsein für globale Zusammenhänge zu stärken, Szenarien zu entwickeln und politische Handlungsempfehlungen zu formulieren. Diese Publikation erscheint im Rahmen des Globalisierungsprojektes, verantwortlich als Koordinator: Thomas Mättig, [thomas.maettig@fes.de](mailto:thomas.maettig@fes.de).

Die in dieser Publikation zum Ausdruck gebrachten Ansichten sind nicht notwendigerweise die der Friedrich-Ebert-Stiftung.

Diese Publikation wird auf Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft gedruckt.



ISBN  
978-3-95861-506-9