

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen

Tagungsband zur gemeinsamen Veranstaltung
des ifst und der GIZ am 26. Oktober 2020

Prof. Dr. Matthias Valta

RA Georg Geberth

MR Dr. Daniel Fehling

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Valta/Geberth/Fehling, ifst-Schrift 539 (2021)

ISBN: 978-3-89737-202-3

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen

Tagungsband zur gemeinsamen Veranstaltung
des ifst und der GIZ am 26. Oktober 2020

Prof. Dr. Matthias Valta
Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

RA Georg Geberth
Siemens AG

MR Dr. Daniel Fehling
Bundesministerium der Finanzen

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 539:

Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen

Viele Entwicklungsländer stehen vor großen finanziellen Herausforderungen, um die umfassenden Ziele der Agenda 2030 erreichen zu können. Daher spielen Eigeneinnahmen und Privatinvestitionen in diesen Ländern eine immer größere Rolle, eingebettet in eine nachhaltige Finanzpolitik. Dies basiert auf der Annahme, dass Investitionen zu mehr Wachstum und Beschäftigung und, damit einhergehend, auch zu höheren Steuereinnahmen führen.

Als eine Voraussetzung für Investitionen in Entwicklungs- und Schwellenländer gilt ein investitionsfreundliches Umfeld. Hierzu zählen neben verlässlicher Infrastruktur auch Rechts- und Planungssicherheit in der Besteuerung. Der Frage, ob dabei die Steuerpolitik im Entwicklungsland entscheidend ist oder ob es auch eine Aufgabe der deutschen Steuerpolitik sein kann, die entsprechenden Rahmenbedingungen zu schaffen, ist das ifst zusammen mit der GIZ in einem Online-Workshop am 26. Oktober 2020 nachgegangen.

Die vorliegende ifst-Schrift enthält neben einem Überblick über die Tätigkeiten der GIZ (Abschnitt A.) die Redemanuskripte von *Prof. Dr. Matthias Valta* (Abschnitt B.), *RA Georg Geberth* (Abschnitt C.) und *MR Dr. Daniel Fehling* (Abschnitt E.) sowie eine Zusammenfassung der Podiumsdiskussionen (Abschnitt D. und F.).

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im April 2021

Inhaltsverzeichnis

A. Die Förderung von Eigeneinnahmen und Investitionen in Afrika – Ansatzpunkte für die deutsche Entwicklungszusammenarbeit <i>(Harald Küppers, Leonie Kirchhoff, David Schlutz)</i>	1
B. Besteuerung von Investitionen in Entwicklungsländern – Probleme für Unternehmen <i>(Prof. Dr. Matthias Valta)</i>	8
I. Einführung	8
II. Steuern in Entwicklungsländern	9
1. Problembefund	9
2. Entwicklungszusammenarbeit durch Politik- und Verwaltungsberatung	11
III. Deutsches Außensteuerrecht	13
1. Die Anrechnungsmethode	13
a. Grundlagen	13
b. Auswirkungen auf die Standortpolitik der Entwicklungsländer	15
c. Fehlende Kapitalimportneutralität	15
d. Die Anrechnung fiktiver Quellensteuern	16
2. Hinzurechnungsbesteuerung und Mindestbesteuerung	20
IV. Doppelbesteuerungsabkommen	22
1. Vorzüge	22
2. Kritik im Hinblick auf Entwicklungsländer	23
3. Deutsche Abkommenspraxis mit Entwicklungsländern	25
V. DBA-Ersatz? Auslandstätigkeits- und Pauschalierungserlass	28
1. Überblick	28
2. Anwendungsbereich	29
a. Auslandstätigkeitserlass	29
b. Pauschalierungserlass	29
3. Rechtsfolge	30
a. Auslandstätigkeitserlass: Freistellung	30
b. Pauschalierungserlass	31
4. Verfassungsrechtliche Probleme	32

VI. Rechtssicherheit	35
1. Problembefund	35
2. Instrumente	36
a. Beratende Entwicklungszusammenarbeit	36
b. Verpflichtende Schiedsverfahren	37
c. Gemeinsame Betriebsprüfungen.....	38
VII. Fazit	39
C. Bericht aus der Unternehmenspraxis <i>(RA Georg Geberth)</i>	42
D. Tagungsbericht: Diskussion – Herausforderungen und Erfahrungen deutscher Unternehmen in den Entwicklungs- und Schwellenländern	46
E. Welche Rolle spielt die internationale Steuerpolitik in der Entwicklungszusammenarbeit? <i>(MR Dr. Daniel Fehling)</i>	49
I. Wachsende Bedeutung der Besteuerung für Entwicklungsländer	49
1. „basics first“	50
2. Steuern als Gradmesser für gute Staatsführung	50
3. Tax Certainty.....	51
II. Einbindung in politische Entscheidungsprozesse	52
III. Das Zwei-Säulen-Projekt und „Basics first“	54
IV. Fazit	55
F. Diskussion: Steuerpolitische Herausforderungen von Investments in Entwicklungs- und Schwellenländern	56
Literaturhinweise	60

A. Die Förderung von Eigeneinnahmen und Investitionen in Afrika – Ansatzpunkte für die deutsche Entwicklungszusammenarbeit (Harald Küppers, Leonie Kirchhoff, David Schlutz¹)

Die deutsche Entwicklungszusammenarbeit fördert nachhaltige Entwicklung und nachhaltiges Wirtschaftswachstum weltweit gemäß der Agenda 2030. Eigeneinnahmen und Investitionen bilden dabei das Fundament für die Finanzierung von Entwicklungsmaßnahmen in den Partnerländern zur Erreichung der Nachhaltigen Entwicklungsziele (*Sustainable Development Goals*, SDG). Die Vereinten Nationen schätzen die jährliche Finanzierungslücke zur Erreichung der SDG auf 2,5 – 3 Billionen USD. Um diese Lücke zu schließen ist sowohl eine Steigerung der Eigeneinnahmen als auch der Investitionen notwendig.

Daher hat sich die Staatengemeinschaft auf der UN-Konferenz in Addis Abeba im Juli 2015 zu einer Verstärkung der Mobilisierung von Eigeneinnahmen – also Steuern, Zölle und Abgaben – in Entwicklungs- und Schwellenländern sowie ihrer effektiven Allokation und Verwendung als eine zentrale Säule der Entwicklungsfinanzierung bekannt. Steuern sind in den meisten Ländern die wichtigste und zuverlässigste Einnahmequelle des Staates. Gleichzeitig sind die effektiven Steuerquoten in den am wenigsten entwickelten Ländern mit weniger als 15 % des Brutto-Inlandsproduktes zu gering, um nachhaltige Entwicklung zu finanzieren. Um die Finanzierung des Staates entwicklungsorientiert auszugestalten, ist darüber hinaus ein nachhaltiges System der öffentlichen Finanzen entlang des gesamten Haushaltszyklus erforderlich. Zur Förderung nachhaltiger Systeme der öffentlichen Finanzen verfolgt die deutsche Entwicklungszusammenarbeit daher das holistische „Good Financial Governance“-Konzept.²

Aufgrund der niedrigen Steuerquoten in Entwicklungsländern kommt privaten Investitionen als weitere Säule der Entwicklungsfinanzierung eine zentrale Rolle zu. Nachhaltige Investitionen führen zu Wirtschaftswachstum

¹ Harald Küppers leitet das Kompetenzzentrum „Öffentliche Finanzen und Verwaltung“ des Fach- und Methodenbereichs der Deutschen Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ), Leonie Kirchhoff und David Schlutz sind Fachplaner*in des Kompetenzzentrums „Öffentliche Finanzen und Verwaltung“ mit fachlichem Schwerpunkt auf Steuerpolitik und -verwaltung.

² BMZ (2014): Good Financial Governance in der deutschen Entwicklungszusammenarbeit.

und Beschäftigung und stellen somit eine Basis für höhere Steuereinnahmen dar – einen „virtuous circle“. Mit dem Marshallplan mit Afrika rückt das BMZ diesen Aspekt der Finanzierung von Entwicklung in den Fokus. Nachhaltige Investitionen in Afrika sollen gefördert werden, um Beschäftigung, wirtschaftliche Teilhabe und eine sich selbst tragende Entwicklung zu stärken. Durch Reformpartnerschaften mit verschiedenen afrikanischen Ländern unterstützt das BMZ besonders reformorientierte Staaten, welche die Standards guter Regierungsführung umsetzen, dabei, die Rahmenbedingungen für privatwirtschaftliches Engagement zu verbessern.

Für Investoren, insbesondere aus dem Ausland, ist ein Engagement in Afrika allerdings mit vielen Herausforderungen und Risiken verbunden. Dabei spielen Faktoren wie politische und makro-ökonomische Stabilität, der rechtliche und regulatorische Rahmen und Verfügbarkeit von Fachkräften eine zentrale Rolle. Aber auch „niedrige Steuern“ werden laut einer Studie der Interamerikanischen Entwicklungsbank und der Weltbank (2020) von über 75 % international tätiger Unternehmen als wichtiger oder sogar kritischer Faktor für eine Investitionsentscheidung genannt.³

Um beide Ziele zu erreichen, also sowohl die Eigeneinnahmen zu stärken als auch Investitionen zu fördern, sind eine transparente, faire und wirksame Steuerpolitik und eine effiziente und berechenbare Steuerverwaltung erforderlich.

Die GIZ fördert im Auftrag des BMZ – teilweise mit Kofinanzierung der Europäischen Kommission und bilateralen Geberinstitutionen – zahlreiche Programme zur Erhöhung der Eigeneinnahmen sowohl auf nationaler als auch auf kommunaler Ebene (vgl. Abb. S. 7). Nachgefragt sind dabei vor allem die fachliche Beratung und die Stärkung der Verwaltungskapazitäten, sowohl in steuerpolitischen Fragestellungen als auch in der Modernisierung der Steuerverwaltung und des kommunalen Einnahmenmanagements. Die genaue Ausgestaltung der Programme wird gemeinsam mit den Regierungen der Partnerländer festgelegt und reflektiert deren nationale Reformprioritäten.

In der **Modernisierung nationaler Steuerverwaltungen** liegt ein Schwerpunkt der Arbeit der GIZ auf Prozess- und Organisationsberatung. In Nepal beispielsweise unterstützt die GIZ die Steuerbehörde unter anderem bei

³ IBRD/World Bank (2020): Global Investment Competitiveness Report 2019/2020, 144.

der Verbesserung der Dienstleistungen gegenüber den Steuerzahlern. Der Aufbau eines nationalen Service Centers ermöglicht den Bürgerinnen und Bürgern, unkompliziert per Telefon oder Internet Antworten auf Fragen zu ihrer Steuerpflicht sowie dem Prozess der Steuererklärung und -zahlung zu erhalten. Durch die verbesserte Interaktion mit der Steuerbehörde fällt es den Steuerzahlern leichter, ihrer Steuerpflicht nachzukommen, wodurch die Steuerehrlichkeit erhöht wird.

Die Prozess- und Organisationsberatung der GIZ steht oftmals in Verbindung mit der **Digitalisierung von Verwaltungsabläufen**. So wird in Kamerun die Direktion für Steuern im Wirtschaftsministerium beim Aufbau eines digitalen Systems unterstützt, das erstmalig eine gemeinsame Analyse von Steuerzahler- und Zoll Daten ermöglicht und damit eine sehr viel genauere Identifizierung von Unternehmen und Einzelpersonen erlaubt, von denen ein erhebliches Risiko von Steuerhinterziehungen ausgeht. Diesen Verdachtsfällen kann dann im Rahmen von Betriebsprüfungen nachgegangen werden, und damit können weitere Einnahmepotenziale für die Regierung realisiert werden.

Auch in Sambia wird die Steuerbehörde bei einer besseren Analyse vorhandener Daten unterstützt. **Durch den Aufbau eines Systems für Business Intelligence** werden unterschiedliche Datenquellen, beispielsweise von Steuerbehörde, Zoll, Banken und Versicherungen, erstmalig miteinander in Verbindung gebracht und gemeinsam analysiert. Das erlaubt der Steuerbehörde, steuerpflichtige Gewerbetreibende, die sich im informellen Sektor bewegen, ausfindig zu machen, zu registrieren und damit die Steuerbasis zu erweitern.

Darüber hinaus unterstützt die GIZ Partnerländer dabei, den **Rohstoffsektor** effektiver und transparenter zu besteuern. In Afghanistan werden die Zusammenarbeit und der Informationsaustausch zwischen Bergbau- und Finanzministerium gefördert. Ein Hauptziel ist dabei, einen verlässlichen Zugang zu Echtzeitdaten bezüglich Produktion, Preisen und Exporten von Unternehmen im Rohstoffsektor zu schaffen. Diese Daten sind für die korrekte Erhebung der Steuern im Rohstoffsektor wesentlich und unterstützen die afghanische Regierung bei der Bekämpfung von Steuervermeidung und Gewinnverschiebung. Gleichzeitig wird Transparenz gefördert, indem die Daten in einem *Transparency Portal* veröffentlicht werden. Die Zivilgesellschaft hat somit einen besseren Zugang zu Informationen – eine wichtige Voraussetzung, um Rechenschaft einfordern zu können.

Neben der Modernisierung von nationalen Steuerverwaltungen unterstützt die GIZ auch die **Gestaltung der nationalen Steuerpolitik**. In Ruanda wird das Finanzministerium beim Aufbau einer neuen Einheit für Steuerpolitik beraten. Der Fokus liegt dabei auf der Einführung von modernen Instrumenten zur Analyse von Steuerreformen. Dadurch wird die ruandische Regierung befähigt, die zahlreichen Auswirkungen einer Steuerreform, zum Beispiel auf die öffentlichen Einnahmen, auf verschiedene wirtschaftliche Sektoren, die Einkommensverteilung in der Bevölkerung, aber auch auf die Umwelt und das Klima, evidenzbasiert abschätzen zu können. Das unterstützt den politischen Entscheidungsprozess und ermöglicht die Entwicklung eines ausgeglichenen Steuersystems, das wirtschaftliche und soziale Aspekte der Umwelt in Einklang bringt.

In Indonesien unterstützt die GIZ gemeinsam mit deutschen Forschungsinstituten das Finanzministerium dabei, **fiskalpolitische Anreize für die Transformation zu einer kohlenstoffärmeren Wirtschaft** zu entwickeln. Dafür werden verschiedene Modelle für die Einführung einer CO₂-Bepreisung untersucht und deren Einführung politisch vorbereitet. Zum anderen wird das Finanzministerium bei einer kritischen Analyse umweltschädlicher staatlicher Subventionen unterstützt. Diese können dann allmählich abgebaut werden, womit dem Umwelt- und Klimaschutz in Indonesien Vorschub geleistet wird. Im östlichen Europa unterstützt die GIZ ausgewählte Partnerländer bei der **steuerrechtlichen Annäherung an die EU**. So wird beispielsweise die Ukraine bei der Umsetzung des Assoziierungsabkommens mit der EU unterstützt, das eine Anpassung der ukrainischen Verbrauchs- und Mehrwertsteuer an EU-Richtlinien vorsieht.

Schließlich unterstützt die GIZ Partnerländer auch bei der **Stärkung der Eigeneinnahmen auf kommunaler Ebene**. Die Kommunen werden damit in die Lage versetzt, die Erbringung lokaler Dienstleistungen für die Bürgerinnen und Bürger zuverlässig zu finanzieren. In Ghana unterstützt die GIZ seit einigen Jahren ca. 60 Gemeinden bei der gemeinsamen Entwicklung und Nutzung eines digitalen Verwaltungssystems für kommunale Einnahmen. Nach der systematischen Einführung von Straßennamen und Hausnummern konnte ein modernes, digitales Kataster aufgebaut werden, das die Funktionalität des Verwaltungssystems erheblich verstärkt. Die Gemeinden sind nun in der Lage, zielgerichtet Grundsteuern und Gewerbegebühren einzusammeln und den Steuerzahlern zuverlässige Belege ihrer Zahlungen auszustellen. Insgesamt hat das System zu erheblichen Einnahmesteigerungen geführt und hilft den Kommunen, damit eigene armutsreduzierende Projekte, beispielsweise in der Gesundheitsversorgung und Bildung, zu finanzieren.

Die Digitalisierung der Steuerverwaltung gehört in der Mehrzahl der Partnerländer der GIZ zu den dringendsten Prioritäten der Regierung. Das liegt zum einen an der Erwartung, durch Digitalisierung einen höheren Effizienzgrad zu erreichen und dadurch bessere Ergebnisse bei der Erhebung von Steuern zu erzielen. Zum anderen soll durch die Digitalisierung des Steuerwesens die Attraktivität der jeweiligen Länder für inländische und ausländische Unternehmen gesteigert werden, indem beispielsweise die Steuererklärung und das Begleichen der Steuerschuld digitalisiert werden. In Kamerun zum Beispiel hat die Generaldirektion für Steuern mit Unterstützung der GIZ die Steuererklärung digitalisiert. Dadurch wird der Aufwand für Unternehmen stark reduziert und gleichzeitig eine bessere Datengrundlage für potenzielle Steuerprüfungen gelegt. Durch die Digitalisierung zentraler Prozesse an der Schnittstelle zwischen Steuerverwaltung und Steuerzahlern werden die Compliance-Kosten reduziert, wovon insbesondere Unternehmen profitieren.

Gleichzeitig wird die Transparenz erhöht und damit eine wichtige Grundlage für die **Eindämmung von Korruption** gelegt. Die GIZ hat beispielsweise die ghanaische Steuer- und Zollbehörde zur Einführung eines Compliance-Managements beraten. Dadurch soll sichergestellt werden, dass diejenigen, die Unternehmen oder Zollabgaben prüfen, keine Schmiergelder für unkorrekte Überprüfungen fordern oder annehmen. Durch das IT-System wird nun unterstützt, dass die Unternehmen und die Prüfer*innen durch ein Zufallssystem zugelost werden und keine festen Beziehungen entstehen. Zudem hat die Ghana Revenue Authority Integritätsleitlinien entwickelt und alle Mitarbeiter*innen darin geschult.

Bei den Reformen des Steuersystems legt eine große Anzahl der GIZ-Partnerländer den Fokus **auf international tätige Unternehmen und die Vorbeugung von Steuervermeidung oder -hinterziehung**. Dies kann einerseits positiv bewertet werden, da sich die Länder stärker als Teil einer globalisierten Wirtschaft wahrnehmen und notwendigerweise ihre Beziehungen mit Steuerverwaltungen auf der ganzen Welt – z.B. im Bereich Datenaustausch – ausbauen. Zudem dämmen sie immer aktiver schädliche Praktiken der Steuervermeidung ein und erhöhen dadurch ihre Steuereinnahmen.

Andererseits führt der Wettbewerb um Investitionen international tätiger Unternehmen zu einem Steuerwettbewerb, bei dem sich Staaten mit niedrigen Steuersätzen oder Steuerkonditionen für Investoren unterbieten. Diese Steuervergünstigungen und -anreize haben häufig nicht die gewünschte Wir-

kung, Beschäftigung zu schaffen und die Fertigungstiefe zu erhöhen, sondern stellen eine hohe Belastung für die öffentlichen Haushalte dar.

Um beide Ziele, die Erhöhung der Eigeneinnahmen und die Förderung von Investitionen, zu verbinden, stellt der **transparente Dialog** zwischen den steuerpolitischen Abteilungen der Finanzministerien und Steuerverwaltungen auf der einen Seite und den Unternehmen und internationalen Investoren auf der anderen Seite einen wichtigen Schritt dar. Transparenz und Sicherheit der steuerlichen Rahmenbedingungen bilden eine zentrale Grundlage für Unternehmen, um Investitionen nachhaltig in Wert setzen zu können. Die Förderung solch eines Dialogs ist daher auch Aufgabe der Entwicklungszusammenarbeit und der Programme der GIZ.

B. Besteuerung von Investitionen in Entwicklungsländern – Probleme für Unternehmen (Prof. Dr. Matthias Valta⁴)

I. Einführung

Die Liberalisierung und Intensivierung des Welthandels haben das Wohlfahrtsniveau vieler Entwicklungsländer erhöht und damit Voraussetzungen geschaffen, die Armut zu verringern. Dieses positive Bild muss zwar ausdifferenziert werden, da die Globalisierung auch Gefahren für Entwicklungsländer mit sich bringt, wie beispielsweise die Spezialisierung auf wenig nachhaltige und nur gering wertschöpfende Rohstoffindustrien.⁵ Zudem weist die Liberalisierung gerade in Bezug auf die Landwirtschaft Einseitigkeiten zu Lasten der Entwicklungsländer auf.⁶ Schließlich führt die Globalisierung in allen Ländern zu Änderungen der Einkommensverteilung,⁷ die von Entwicklungsländern tendenziell schlechter aufgefangen werden können als von entwickelten Bildungs- und Sozialstaaten. Die Armut wird daher nicht automatisch reduziert und kann sich ohne Umverteilung und gezielte Wirtschafts- und Sozialpolitik sogar verschärfen.⁸

Trotz dieser Vielschichtigkeit der Globalisierung sind Investitionen in Entwicklungsländer aber eine wichtige Voraussetzung für Wohlfahrtssteigerung, Armutsbekämpfung und nachhaltige Finanzierung der Entwicklungsländer. Die Entwicklungszusammenarbeit erschöpft sich daher richtigerweise nicht in finanziellen Hilfen, sondern legt zunehmend Wert auf die Befähigung von Entwicklungsländern, im internationalen Standortwettbewerb konkurrenzfähig zu werden. Diese Konkurrenzfähigkeit erfasst auch den Bereich der Besteuerung. Damit sind nicht sog. „tax holidays“ – besondere Steuerver-

⁴ Prof. Dr. Matthias Valta ist Professor für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

⁵ Näher Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 83 f.

⁶ Diese führen zu den anhaltenden Konflikten im Rahmen der Doha Development Round der WTO, vgl. https://www.wto.org/english/tratop_e/agric_e/negoti_e.htm. (letzter Aufruf: 26.3.21).

⁷ Näher Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 87 f.

⁸ Vgl. mit Literaturübersicht Le Goff/Singh, Journal of African Trade Vol. 1 (2014), 5.

günstigungen, die Standortnachteile nur kurzfristig kompensieren können – gemeint. Vielmehr stellen nachhaltig zufriedenstellende Besteuerungsbedingungen im Entwicklungsland, eine angemessen abgestimmte Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, die Doppelbesteuerung vermeidet, sowie insgesamt die Rechtssicherheit wichtige Investitionsfaktoren dar.

Natürlich können Entwicklungsländer noch grundlegendere politische und rechtliche Probleme im Standortwettbewerb haben, insbesondere wenn es sich um *least developed countries* oder Staaten an der Grenze zum *failed state* handelt. In diesen mag es angesichts eines kaum handlungsfähigen Staates schon an einer nennenswerten Besteuerung fehlen. Ihre Bedeutung für die Investitionstätigkeit ist jedoch begrenzt. Zugleich ist es Ziel der Entwicklungszusammenarbeit, die Leistungsfähigkeit dieser Staaten und deren Finanzierung aus Steuern perspektivisch zu verbessern.

Im Folgenden sollen die steuerlichen Herausforderungen von Investitionen deutscher Unternehmen in Entwicklungsländern überblicksweise abge- schichtet werden. Sie beginnen mit der Quellenbesteuerung im Entwick- lungsland (II.), auf die das deutsche Außensteuerrecht folgt, insbesondere die Frage der Anrechnung der Quellensteuern und eine eventuelle Hinzu- rechnungsbesteuerung (III.). Die Doppelbesteuerungsabkommen sind auf die Aufkommensbedürfnisse der Entwicklungsländer angepasst (IV.). Das Netz der Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern hat Lücken, in denen Verwaltungsmaßnahmen wie der Auslandstätigkeits- und der Pau- schalierungserlass zur Anwendung kommen (V.). Schließlich ist die Rechts- sicherheit eine Querschnitts- wie Schlüsselfrage der Investitionen, nicht nur – aber eben besonders auch – in Entwicklungsländern (VI.)

II. Steuern in Entwicklungsländern

1. Problembefund

Entwicklungsländer finanzieren sich tendenziell über einen anderen Abga- benmix als entwickelte Länder.⁹ Entwickelte Staaten finanzieren sich haupt- sächlich aus Ertragssteuern, Sozialabgaben und der Mehrwertsteuer. Diese Abgaben zeichnen sich durch eine besondere ökonomische Neutralität aus, sei es durch eine einzelfallnahe Nettosteuerung oder den Vorsteuerab-

⁹ Näher *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 151 f.

zug. Kehrseite dieses Bemühens sind eine hohe Komplexität mit entsprechend hohem Vollzugsaufwand, der entsprechend qualifizierte Fachbeamte erfordert. Entwicklungsländer finanzieren sich hingegen zu einem größeren Anteil über einfach vollziehbare Abgaben, z.B. Verbrauchs- und Aufwandsteuern und Zölle. Bei diesen Abgaben ist der Vollzugsaufwand zwar wesentlich niedriger, sie sind aber ökonomisch weniger effizient und es besteht die Gefahr einer Bruttobesteuerung.

Hinzu kommen international seltene Steuern, die für das im lokalen Steuerrecht nicht hinreichend kundige Unternehmen steuerliche Fallstricke bereiten können. So bedienen sich Entwicklungsländer beispielsweise sogenannter Telekommunikationssteuern, Aufwands- oder Verbrauchssteuern auf Besitz oder Nutzung von Mobiltelefonen oder Internetzugängen.¹⁰ Ein anderes Beispiel sind besondere Verbrauchssteuern auf den Ankauf oder die Miete von Kraftfahrzeugen.¹¹ Die Compliance ist nicht nur für branchenspezifische Unternehmen wichtig, sondern bei diesen – für den auch betrieblichen Alltagsgebrauch gedachten – Gegenständen für alle Unternehmen zumindest als Kostenfaktor zu gewärtigen.

Im Rahmen der Ertragsbesteuerung besteht entsprechend eine Tendenz zu einfachen, stark typisierenden Steuern, was wiederum in Richtung Bruttobesteuerung geht. Für die Unternehmen bedeutet das, dass die effektive Steuerbelastung sehr hoch sein kann und zugleich stark konjunkturabhängig. Grund für die Präferenz für einfach zu vollziehende Abgaben sind die noch eingeschränkten Fähigkeiten der Steuerverwaltungen der Entwicklungsländer. Diesen fehlt es häufig an hinreichend qualifiziertem Personal und hinreichendem Know-how in der Breite. Hinzu kommen je nach Land

¹⁰ Kenia hat seit 2013 eine 10%ige Verbrauchssteuer auf Transaktionen mit Mobiltelefonen und seit 2018 eine 12%ige Verbrauchssteuer für Geldüberweisungsdienste und 15 % für Sendezeit (SMS, Sprach- und mobile Datendienste). In Uganda gibt es seit 2018 eine Social-Media-Steuer (tägliche Abgabe von 200 UGX = Uganda-Schilling) und eine 1%ige (mittlerweile 0,5%ige) Verbrauchssteuer auf mobile Geldtransaktionen. Die Elfenbeinküste erhebt 0,5 % auf Geldtransfers über mobile Gelddienste. In Tansania bestehen Registrierungs- und Lizenzgebühren für Medienwebsites, Online-TV, Radiosender sowie einzelne Blogger und Podcaster. Vgl. dazu vertiefend: OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report* (2018), Rn. 406; *Oguttu*, WTJ Vol. 12 (2020), 799, 808 f., insb. Fn. 102–105.

¹¹ Hier sei beispielhaft die thailändische Excise Tax, eine Art Verbrauchssteuer für Kraftfahrzeuge, erwähnt. Vgl. dazu vertiefend: *Morstadt/Kohrt*, IStR-LB 2016, 38, 40; *Lorenz/Morstadt*, RAW 2015, 120, 123 f.

Korruptionsprobleme.¹² Schließlich fehlt es auch auf politischer Ebene an dem notwendigen Know-how, gerade im Bereich der internationalen Besteuerung.

Aus der Praxis gibt es entsprechende Erfahrungsberichte, die im dieser Ausarbeitung zu Grunde liegenden Workshop zur Sprache kamen. So wird aus Ägypten, Algerien und Libyen berichtet, dass Kosten für Forschung und Entwicklung von den Steuerbehörden dort nicht ohne Weiteres berücksichtigt werden, sondern für einen Abzug begründet oder sogar genehmigt werden muss, dass Forschung und Entwicklung nicht im Entwicklungsland, sondern im Ausland vorgenommen werden. Selbst wenn es Doppelbesteuerungsabkommen gebe, werden diese kaum umgesetzt. Politischer Druck über Außenhandelskammern zeitige kaum Erfolge. Beharrten die Unternehmen auf ihren Rechten, werde mitunter sogar mit Enteignungen gedroht.

In den Ländern der Mitte Afrikas fehle es hingegen an einer hinreichend ausgebildeten Steuerverwaltung, gerade im internationalen Steuerrecht mangle es bereits an Grundwissen. In Südafrika funktioniere die Steuerverwaltung hingegen gut.

2. Entwicklungszusammenarbeit durch Politik- und Verwaltungsberatung

Diesen Problemen wird durch Politik- und Verwaltungsberatung im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit entgegengewirkt. Gemeinsamer Bezugspunkt sind die *Sustainable Development Goals* der Vereinten Nationen.¹³ Bezogen auf den Steuerbereich ist zudem die 2015 initiierte *Addis Tax Initiative* zu nennen, in denen entwickelte Länder und Entwicklungsländer abgestimmt zusammenarbeiten, um über eine Steigerung des Steueraufkommens eine nachhaltige Finanzierung der Entwicklungsländer zu erreichen.¹⁴

¹² Fischer, Die Steuerverwaltung in den Entwicklungsländern – Eine Schwachstellenanalyse, in Edling/Fischer, Steuerverwaltung und Entwicklung, 1991, 35, 40, 43; zu den kolonial-historischen Hintergründen der besonderen Korruptionsanfälligkeit *Mutén*, Tax Administration in Developing Countries: Meaning, Functions, Problems and Characteristics, in Edling/Fischer, ebd., 63, 68.

¹³ Resolution der UN-Generalversammlung v. 25.9.2015, A/RES/70/1.

¹⁴ <https://www.addistaxinitiative.net/> (letzter Aufruf: 19.3.2021).

Die Umsetzung erfolgt insbesondere über das Programm *Good Financial Governance* der GIZ, die damit in 30 Ländern tätig ist.¹⁵ Der Schwerpunkt liegt darin, überhaupt erst die Grundlagen für eine leistungsfähige wie zutreffende Steuererhebung durch eine hinreichend ausgebildete Finanzverwaltung zu schaffen. Darüber hinaus berät das BMZ Tunesien, Ghana, Äthiopien, Marokko und die Elfenbeinküste.¹⁶

Das BMF engagiert sich weniger in der Verwaltungsberatung als in der Politikberatung, insbesondere im Rahmen der OECD. Die OECD ermöglicht mit ihren inklusiven Global Forum und Peer-Review-Mechanismen einen Austausch von Know-how und best practices. Auch in die steuerpolitischen Arbeiten am BEPS-Projekt werden die Entwicklungsländer über das 2016 gegründete *Inclusive Framework on BEPS* einbezogen.¹⁷ Bei aktuell 139 Mitgliedern¹⁸ sind die Entwicklungsländer umfassend einbezogen und in Leitungsgremien paritätisch vertreten. Um sicherzustellen, dass die Vertreter aus den Entwicklungsländern mit den steuertechnischen Fragestellungen hinreichend vertraut sind, werden spezielle Vortreffen angeboten.

Die OECD hat zudem gemeinsam mit den Vereinten Nationen, der Weltbank und dem Internationalen Währungsfonds im Jahr 2016 die gemeinsame *Platform for Collaboration on Tax* gegründet,¹⁹ die im Kontext der *Sustainable Development Goals* der Vereinten Nationen die Politik- und Verwaltungsberatung der Organisationen gegenüber Entwicklungsländern bündelt. Auch hier liegt der Schwerpunkt in der Befähigung der nationalen Steuerpolitik und Steuerverwaltung. Eine Hauptaufgabe ist dabei freilich die Umsetzung und Weiterentwicklung des BEPS-Projektes. Insofern haben auch die OECD-Staaten ein eigenes Interesse an der möglichst flächendeckenden Durchsetzung der Standards, um unerwünschte Steuergestaltungen nicht in Entwicklungsländer zu verlagern.

Schließlich ist das bereits 2015 von der OECD und dem Entwicklungsprogramm der Vereinten Nationen gegründete Programm *Tax Inspectors with-*

¹⁵ BMZ Strategiepapier 4/2014, *Good Financial Governance*, https://www.giz.de/en/downloads/Strategiepapier343_04_2014.pdf (letzter Aufruf 19.3.2021), *Scholze*, IWB 2020, 762, 767 ff.

¹⁶ Mündliche Aussage von BMZ-Vertretern während des Workshops.

¹⁷ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm/> (letzter Aufruf: 19.3.2021).

¹⁸ Stand Februar 2021: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (letzter Aufruf: 19.3.2021).

¹⁹ <https://www.tax-platform.org/> (letzter Aufruf: 19.3.2021).

out borders zu erwähnen.²⁰ Dieses ermöglicht und fördert den Austausch von qualifizierten Steuerbeamten, um in einem Gastland auch im Alltagsgeschäft praktisch bei der Verbesserung der dortigen Steuerverwaltung mitzuwirken. So können die Steuerverwaltungen von entwickelten Ländern direkt die Steuerverwaltungen in Entwicklungsländern fördern und zugleich ein kollegiales Netzwerk für die zukünftige Kooperation mit Ansprechpartnern auch in Entwicklungsländern bilden.

Bei der Politik- und Verwaltungsberatung ist es wichtig, dass dem Entwicklungsland keine Standardlösungen empfohlen oder gar entsprechend früherer Praktiken über Konditionalitäten aufgezwungen werden,²¹ sondern maßgeschneiderte Lösungen mit dem Entwicklungsland zusammen entwickelt werden. Dies fördert nicht nur die Legitimität und damit Nachhaltigkeit und Effektivität der Maßnahmen, sondern erlaubt auch eine behutsame Evolution des Abgabensystems im Einklang mit den besonderen wirtschaftlichen Strukturen und nur schrittweise wachsenden Fähigkeiten. Von dieser Entwicklungszusammenarbeit profitieren schließlich auch die deutschen Unternehmen, deren Compliance sinkt und die allokationsneutraler und damit effizienter besteuert werden.

III. Deutsches Außensteuerrecht

1. Die Anrechnungsmethode

a. Grundlagen

Das deutsche Außensteuerrecht sieht in § 34c Abs. 1 EStG die Anrechnung ausländischer Quellensteuern vor, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dieser Mechanismus weist jedoch in mehrfacher Hinsicht Restriktionen auf. Erstens ist die Anrechnung auf die entsprechende deutsche Einkommensteuer beschränkt, so dass keine Gutschrift erfolgt, sofern die Quellensteuerbelastung höher ist als die Ansässigkeitsbesteuerung. Es verbleibt ein sogenannter Anrechnungsüberhang. Die Gefahr eines Anrechnungsüberhangs wird dadurch erhöht, dass die Anrechnung länderscharf erfolgt (sogenannte

²⁰ <http://www.tiwb.org/>; *Scholze*, IWB 2020, 762 (765 f.).

²¹ So die „tax conditionalities“ und das Steuerpaket des Internationalen Währungsfonds, siehe *Stewart/Jogaraian*, *British Tax Review* 2004, 146, 152 f.; *Valta*, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*, 2014, 158 f.

per-country limitation).²² Eine dem immer noch weitgehend synthetischen Charakter der deutschen Einkommensteuer entgegenlaufende Beschränkung auf die jeweiligen Einkunftsarten (sogenannte per-item-limitation) gibt es hingegen im engeren Sinne nicht. Allerdings werden im Ausland steuerfreie Einkünfte nach § 34c Abs. 1 S. 3 2. HS. EStG ebenfalls vom Anrechnungsvolumen ausgenommen, weil insofern keine Doppelbesteuerung im engeren Sinn vorliegt.²³ Durch die Beschränkungen der Anrechnungen kann eine Bruttobesteuerung im Quellenstaat zu einer höheren Belastung im Quellenstaat als im Ansässigkeitsstaat führen und somit zu einem Anrechnungsüberhang.

Ein Anrechnungsüberhang ist keine Doppelbesteuerung, da im Ergebnis nur der Quellenstaat besteuert, eben mit seinem höheren, ggf. durch Bruttoelemente induziertem Belastungsniveau.²⁴ Anrechnungsüberhänge entwerten aber den großen ökonomischen Vorteil der Anrechnungsmethode: die Kapitalexportneutralität. Durch die Anrechnungsmethode sollen im Ausgangspunkt alle Investitionen, egal ob heimisch oder outbound, steuerlich gleichbehandelt werden. Anrechnungsüberhänge sorgen dafür, dass Investitionen gerade in Entwicklungsländer unattraktiver werden. Das Problem liegt hier freilich im Ausgangspunkt bei effektiv zu hoher Besteuerung im Quellenstaat (siehe oben II.).

Neben der Anrechnung besteht nach § 34c Abs. 2 EStG die Möglichkeit des Abzugs der ausländischen Steuern von der Bemessungsgrundlage. Dies hat den Vorteil, dass die ausländischen Steuern im Rahmen der Regelungen über den Verlustvortrag auch dann berücksichtigt werden können, wenn mangels Gesamtgewinns keine inländische Steuer erhoben wird und so kein Anrechnungsvolumen besteht. Der Nachteil besteht jedoch darin, dass die Doppelbesteuerung schon im Ansatz nicht vollständig, sondern nur anteilig entsprechend des jeweiligen Grenzsteuersatzes ausgeglichen wird.

²² Vgl. § 34c Abs. 1 S. 1 EStG: „[...] die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt [...]“.

²³ Mit Beispiel *Mössner/Valta*, in Mössner/Seeger/Oellerich, § 26 KStG Rn. 160 ff.

²⁴ Näher dazu *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 248 f.

b. Auswirkungen auf die Standortpolitik der Entwicklungsländer

Die Anrechnungsmethode behindert eine effektive eigenständige steuerliche Standortpolitik der Entwicklungsländer und benachteiligt dabei die Konkurrenzfähigkeit deutscher Unternehmen im Quellenstaat. Ist die steuerliche Belastung im Entwicklungsland niedriger als in Deutschland, z.B. um die schlechteren Standortbedingungen auszugleichen, wird dies durch die Anrechnung entwertet, da Deutschland im Ergebnis ebenfalls besteuert, bis die Belastung auf deutsches Niveau hochgeschleust wird.²⁵

Steuerliche Anreize im Entwicklungsland sind ambivalent. Steuerliche Beihilfen in Form von Steuerbefreiungen („tax holidays“) können schnell übersteuern und die Allokationsneutralität beeinträchtigen. Schließlich können sie zu Doppelnichtbesteuerungen führen. Eine „Gewöhnung“ von Investoren an weitreichende Steuerbefreiungen kann schließlich die nachhaltige Finanzierung des Entwicklungslandes gefährden. Jedoch müssen Entwicklungsländer als typische Quellenstaaten in gleichem Maße die Möglichkeit zu einer steuerlichen Standortpolitik haben wie typische Ansässigkeitsstaaten. Differenzierte Besteuerungsregime für verschiedene Produktionsfaktoren sowie die Festlegung wettbewerbsfähiger Steuersätze sind auch und gerade in OECD-Staaten übliche wie legitime Politiken. Wer dies den Entwicklungsländern in ihrer Rolle als typische Quellenstaaten verwehrt, muss sich fragen, ob er mit zweierlei Maß misst. Zudem ist es nachvollziehbar, wenn von Seiten der Entwicklungsländer der Vorwurf des Paternalismus erhoben und dies in einen postkolonialen Kontext gesetzt wird.

c. Fehlende Kapitalimportneutralität

Die Neutralisierung der steuerlichen Rahmenbedingungen des Entwicklungslandes führen zudem dazu, dass die deutschen Unternehmen im Ausland den Standortvorteil niedriger Quellensteuern nicht nutzen können. In der Folge sind sie gegenüber Unternehmen aus Drittländern ohne Anrechnung oder niedrigerem Steuerniveau benachteiligt.

²⁵ Aus neuerer Zeit: *Pistone*, Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach, in Lang et al., Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, 2010, 413, 419; *Schoueri*, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in Brauner/Stewart, Tax, Law and Development, 2013, 106, 119 f.; *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 249 ff.

Es fehlt an der sogenannten Kapitalimportneutralität: Aus Sicht des Entwicklungslandes ist der Import deutschen Kapitals teurer als aus anderen Investorenstaaten. Die Kapitalimportneutralität lässt sich nur mit der Freistellungsmethode erreichen, die jedoch einen vollständigen Verzicht auf die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat mit sich bringt. Aus ökonomischer Sicht wird zudem die Kapitalexporthneutralität der Anrechnungsmethode als im Hinblick auf die Allokationsneutralität vorteilhafter angesehen.²⁶ Sie ist im Sinne der Außenwirtschaftsförderung in der deutschen Abkommenspraxis verbreitet,²⁷ wird aber meist auf bestimmte Einkünfte aus sogenannten aktiven Tätigkeiten beschränkt. Das deutsche unilaterale Gesetzesrecht sieht sie nicht vor, so dass sie insbesondere Entwicklungsländern ohne Abkommen grundsätzlich nicht zugutekommt. Eine Ausnahme bildet der noch gesondert behandelte Auslandstätigkeitserlass (siehe unter V.).

d. Die Anrechnung fiktiver Quellensteuern

Die kontroversen Effekte der Anrechnungsmethode können in Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern durch die Anrechnung fiktiver Quellensteuern verhindert werden. Dabei wird vom Ansässigkeitsstaat ein gewisser Steuersatz angerechnet, ohne dass dieser vom Quellenstaat tatsächlich erhoben werden muss. Die Differenz zwischen dem tatsächlichen Quellensteuersatz und dem fiktiv angerechneten kommt dem Investor als steuerlicher Anreiz zugute, so dass dem Quellenstaat eine eigenständige steuerliche Investitionspolitik ermöglicht wird.²⁸

²⁶ *Homburg*, Finanzarchiv 56 (1999), 1 ff.; *Spengel*, Neutralitätskonzepte und Anreizwirkungen im Internationalen Steuerrecht, in Achatz, Internationales Steuerrecht, DSTJG Bd. 36, 2013, 39, 47, 51.

²⁷ So schon *Debatin*, DStZ/A 1967, 9, 13.

²⁸ Vgl. statt aller *Vogel*, in Vogel/Lehner, Art. 23 DBA Rn. 192.

Die Anrechnung fiktiver Quellensteuern war mit Ausnahme der Abkommen der USA, die dieses Instrument durchgehend strikt ablehnt,²⁹ feste Praxis in Abkommen mit Entwicklungsländern.³⁰ Die OECD veröffentlichte 1999 jedoch ein Argumentationspapier,³¹ in dem sie die Anrechnung fiktiver Quellensteuern grundlegender Kritik unterwarf. Dem entspricht ein allgemeiner Trend, dass in Abkommen zwischen entwickelten Staaten und Entwicklungsländern immer seltener entsprechende Regelungen aufgenommen werden.³²

Es gibt zwei Formen der Anrechnung fiktiver Quellensteuern, wobei die Kritik an der Methode aufgrund unklarer Begriffsbildung leider nicht immer zwischen beiden Varianten differenziert.³³

Beim „tax sparing credit“ werden ausländische steuerliche Subventionsatbestände begünstigt, indem die normale Auslandssteuer ohne diese Sub-

²⁹ Vgl. *Toaze*, Canadian Tax Journal 2001, 879, 883; *Viherkenttä*, Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation, 1991, 143 mit Verweis auf eine Meistbegünstigungsklausel in DBA der USA, wenn diese in der Zukunft die Anrechnung fiktiver Quellensteuern akzeptiert; *Thien*, Die Beurteilung der „Fiktiven Steueranrechnung“ unter besonderer Berücksichtigung ihrer Verwendung in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern, 1975, 75 ff. Unter der Präsidentschaft Eisenhowers wurden Klauseln für eine Anrechnung fiktiver Steuern in DBA-Entwürfe eingefügt, die vom Senat jedoch nicht gebilligt wurden. Darauf folgte ein Politikwechsel zur generellen Ablehnung, da in der Anrechnung fiktiver Steuern eine nicht kontrollierbare und das Marktgeschehen verzerrende Steuersubvention gesehen wurde. Maßgeblichen Einfluss auf diesen Politikwechsel hatte eine Anhörung des Experten Stanley S. Surrey vor dem Repräsentantenhaus, abgedruckt in *Surrey*, The Journal of Law and Economics, Vol. 1 (1958), 72 ff. Siehe zur Entstehungsgeschichte und dem Politikwechsel der USA auch *Ferreira/Marinho*, BIT 2013, 397, 398 ff.

³⁰ *Thien*, Die Beurteilung der „Fiktiven Steueranrechnung unter besonderer Berücksichtigung ihrer Verwendung in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern, 1975, 81.

³¹ OECD Tax Sparing – A Reconsideration, 1999; Kritik bei *Schoueri*, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in Brauner/Stewart, Tax, Law and Development, 2013, 106 ff.

³² *Cai*, Trends in Tax Treaty Policy of Developing Countries, in Stefaner/Züger Tax Treaty Policy and Development, 2005, 239, 254.

³³ Zur mitunter schwierigen Abgrenzung aufgrund uneinheitlicher Begriffsbildung und Begriffsverwendung siehe *Ferreira/Marinho*, BIT 2013, 397, 398 ff.

ventionstatbestände angerechnet wird.³⁴ Dies macht die Rechtsanwendung schwierig, da der Ansässigkeitsstaat im Recht des Quellenstaats die Subventionsvorschriften identifizieren und von den „normalen“ Steuervorschriften unterscheiden muss.³⁵ Zudem besteht ohne Obergrenzen Missbrauchspotential durch den Quellenstaat, wenn dieser die Steuersätze in den begünstigten Fallgruppen nominell übermäßig hoch ansetzt, um das Anrechnungsvolumen zu maximieren.³⁶ Dieses Missbrauchspotential muss durch Obergrenzen der anzurechnenden Steuer eingedämmt werden.³⁷ *Tax sparing credits* mit Einzelwirtschaftslenkung erzeugen somit einen hohen Verwaltungsaufwand und drohen Investitionsentscheidungen ökonomisch ineffizient zu verzerren.

Diese Probleme bestehen jedoch nicht beim *matching credit*: Hier wird allgemein eine höhere fiktive Steuer angerechnet, als sie der ausländische Staat erhebt, und teilweise sogar eine höhere, als er sie nach dem DBA erheben darf³⁸.

Matching credits unterhalb oder gleich den in den DBA vereinbarten Besteuerungsraten erlauben eine eigenständige Standortpolitik der Entwicklungsländer, ohne die Investitionsentscheidungen in ihrer Wirtschaft durch Einzelförderungen zu verzerren. Rechnet Deutschland beispielsweise 15 % brutto fiktiv an, bleibt es dem Quellenstaat überlassen, ob er 15 % besteuert oder nur eine Abzugssteuer von 10 % erhebt und die Differenz von 5 % als im Ansässigkeitsstaat angerechnete, aber im Quellenstaat nicht erhobene Steuer

³⁴ *Schoueri*, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in Brauner/Stewart, Tax, Law and Development, 2013, 106, 111 (“tax sparing *sensu stricto*”); *Vogel*, in Vogel/Lehner, Art. 23 DBA Rn. 194; *Tumpel*, Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit), in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1995, 61, 78.

³⁵ *Vogel*, in Vogel/Lehner, Art. 23 DBA Rn. 196.

³⁶ OECD, Tax Sparing – A Reconsideration. 1999, 29; *Thien*, Die Beurteilung der „Fiktiven Steueranrechnung“ unter besonderer Berücksichtigung ihrer Verwendung in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern, 1975, 200 f.

³⁷ *Debatin*, Perspektiven des internationalen Steuerrechts, StbJB Bd. 16, 1964/65, 399, 422 f.

³⁸ *Schoueri*, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in Brauner/Stewart, Tax, Law and Development, 2013, 106, 110 f.; *Vogel*, in Vogel/Lehner, Art. 23 DBA Rn. 195; *Tumpel*, Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit), in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1995, 61, 79 f.

dem Steuerpflichtigen zugutekommen lässt. Das Besteuerungssubstrat zwischen beiden Staaten wird unter Wahrung der Steuerautonomie aufgeteilt.

Bei „matching credits“ oberhalb der nach den DBA erlaubten Raten rechnet der Ansässigkeitsstaat mehr an, als der Quellenstaat abkommensrechtlich überhaupt zur Disposition hat, so dass diese über die Respektierung der Standortpolitik der Entwicklungsländer hinausgehen und eine faktorlenkende Subvention darstellen.³⁹ Als solche beeinträchtigen sie grundsätzlich die effektive Ressourcenallokation und müssen unter dem Gesichtspunkt der Entwicklungszusammenarbeit wohl erwogen und immer wieder evaluiert werden. Insofern ist die Kritik der OECD berechtigt.⁴⁰

Bei einem maßvollen *matching credit* innerhalb eventueller abkommensrechtlicher Höchstgrenzen ist die Kritik der OECD aber unberechtigt. Es handelt sich nicht per se um eine Subvention, sondern um eine Respektierung der autonomen Standortpolitik der Quellenstaaten. Argumente, dass es dadurch zu einer zu schnellen Repatriierung von Kapital zu Lasten von Reinvestitionen in Entwicklungsländern kommt, überzeugen kaum,⁴¹ da die schlechtere Alternative ein Lock-in-Effekt in den Entwicklungsländern ist. Bedenken, dass die Anrechnung fiktiver Quellensteuern den Steuerwettbewerb verschärfen können,⁴² sind nicht ganz von der Hand zu weisen, aber auch in gewisser Hinsicht einseitig: Warum sollen die typischen Quellenstaaten durch die Anrechnungsmethode vom Steuerwettbewerb ausgeschlossen werden, während er den typischen Ansässigkeitsstaaten weiter offensteht? Historisch finden sich hier zudem paternalistische Argumentationen, nach denen die Entwicklungsländer gleichsam vor sich selbst geschützt

³⁹ Vgl. auch *Griffioen*, Trends in Treaties between European Countries and developing countries, in IFA, UN Draft Model Taxation Convention, Proceedings of a Seminar held in 1979 during the 33rd Congress of the International Fiscal Organization, 1979, 22, 24: “in such cases the Netherlands not only respects the sacrifice of the developing country, but also makes an sacrifice of the same amount”.

⁴⁰ OECD, Tax Sparing – A Reconsideration, 1999, 19, 25; kritisch auch *Toaze*, Canadian Tax Journal 2001, 879, 883, 893 f; eine zunehmend ablehnende Haltung zu Steueranreizen scheint sich auch in der WTO zu entwickeln, vgl. *Kosters*, APTB 2004, 4, 11.

⁴¹ Siehe auch *Schoueri*, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in Brauner/Stewart, Tax, Law and Development, 2013, 106, 117.

⁴² OECD, Tax Sparing – A Reconsideration. 1999, 19, 27.

werden sollten.⁴³ Soweit schließlich allgemein mit dem Missbrauchspotential argumentiert wird,⁴⁴ ist bei näherer Betrachtung keine spezifische Missbrauchsanfälligkeit dargetan, sondern wird nur auf allgemeine Probleme und ihre Lösungen verwiesen (per-country limitation, treaty shopping und Verrechnungspreise).⁴⁵

2. Hinzurechnungsbesteuerung und Mindestbesteuerung

Die negativen Auswirkungen der Anrechnungsmethode auf die steuerliche Standortpolitik von Entwicklungsländern werden zudem durch die Abschirmwirkung ausländischer juristischer Personen gemildert. Die Gewinne einer Tochtergesellschaft in einem Entwicklungsland werden aufgrund der Abschirmwirkung ausländischer juristischer Personen grundsätzlich nicht in Deutschland besteuert. Eine Besteuerung erfolgt erst mit der Ausschüttung von Dividenden oder dem Anfallen von Veräußerungsgewinnen. Die Abschirmwirkung wirkt daher wie eine Freistellung thesaurierter Gewinne und relativiert die Nachteile der Anrechnungsmethode.⁴⁶ Durch die Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft kann mithin sowohl im Falle des Nichtvorliegens eines Doppelbesteuerungsabkommens als auch bei Einkünften, für die ein Doppelbesteuerungsabkommen keine Freistellung gewährt, dennoch eine Freistellung erreicht werden. Soweit die Gewinne im Entwicklungsland reinvestiert werden, können sie von steuerlichen Standortvorteilen profitieren und es besteht Kapitalimportneutralität.

Diese Abschirmwirkung wird jedoch durch die Hinzurechnungsbesteuerung der § 7 ff. AStG durchbrochen. Diese sieht vor, dass bei beherrschten ausländischen Tochtergesellschaften, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen, die Gewinne der Tochtergesellschaften der Muttergesellschaft hinzugerechnet und bei dieser ohne Rücksicht auf das Vorliegen von Ausschüttungen besteuert werden. Die tatsächliche Besteuerung im Entwicklungsland wird

⁴³ *Surrey*, The United States Taxation of Foreign Income, The Journal of Law and Economics, 1958 (Vol. 1), 72, 89.

⁴⁴ OECD, Tax Sparing – A Reconsideration, 1999, 24 ff.

⁴⁵ *Schoueri*, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in Brauner/Stewart, Tax, Law and Development, 2013, 106, 117.

⁴⁶ *Spengel*, Neutralitätskonzepte und Anreizwirkungen im Internationalen Steuerrecht, in Achatz, Internationales Steuerrecht, DStJG Bd. 36, 2012, 39, 56.

auf die deutsche Steuer angerechnet.⁴⁷ Im Ergebnis entspricht dies einer transparenten Besteuerung nach der Anrechnungsmethode. Eine komplexe Aktivitätsklausel nimmt wiederum „wertschöpfende Tätigkeiten“ aus, so dass insoweit die Standortpolitik und die Kapitalimportneutralität geschützt werden. Diese Aktivitätsklausel ist aber mit vielen Unstimmigkeiten und Unsicherheiten behaftet und nicht wandlungsoffen. Was nicht als aktiv definiert wird, ist im Zweifel passiv, und so unterliegen neue Geschäftsmodelle, die sich nicht einordnen lassen, im Zweifel der Hinzurechnung. Im Ergebnis läuft die Abschirmwirkung insbesondere im zukunftssträchtigen Dienstleistungssektor einschließlich der Finanzdienstleistungen leer, so dass hier die Möglichkeiten für eine eigenständige Standortpolitik stark eingeschränkt sind.⁴⁸

Die Bedeutung der Hinzurechnungsbesteuerung ist gestiegen, da die Niedrigsteuerschwelle, ab der sie anwendbar ist, nicht an die generell sinkenden Körperschaftsteuersätze angepasst wurde. Die unveränderte Niedrigsteuerschwelle von 25 % ist mittlerweile nicht nur im internationalen Kontext sehr hoch, sondern sie führt sogar dazu, dass die Hinzurechnungsbesteuerung bei Einkünften aus Deutschland ausgelöst werden kann, wenn die betreffende Gemeinde nur einen Hebesatz von weniger als 260 hat. In der Folge ist der Anwendungsbereich der Abschirmwirkung reduziert worden. Leider ist nach heutigem Stand auch anlässlich der Anpassung der Hinzurechnungsbesteuerung an die Vorgabe der ATAD (EU-RL 2016/1164) keine Absenkung des Satzes vorgesehen.

Hinzu kommen die besonderen Compliance-Probleme der Hinzurechnungsbesteuerung. Nach bisheriger Rechtslage genügt eine „Inländerbeherrschung“. Es ist also nicht erforderlich, dass der deutsche Steuerpflichtige mehr als 50 % der Tochtergesellschaft im Entwicklungsland hält, es genügt, wenn beliebige Inländer ungeachtet der gegenseitigen Kenntnis zusammen eine Mehrheit halten. Im Zweifel müssen also vorsorgliche Erklärungen erfolgen. Dieses Problem wird zwar durch die überfällige Neufassung des

⁴⁷ Bisher war für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung wahlweise ein Steuerabzug oder eine Steueranrechnung vorgesehen. Anders als bei der unilateralen Doppelbesteuerungsvermeidungsnorm des § 34c EStG – bei der in Abs. 1 die Anrechnungsmethode als Grundsatz statuiert wird und der Steuerabzug nur auf Antrag gemäß Abs. 2 erfolgt – ist bei der Hinzurechnungsbesteuerung der Steuerabzug der Regelfall.

⁴⁸ So schon *Viherkenttä*, Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation, 1991, 87.

AStG zur Umsetzung der ATAD (EU RL 2016/1164) entschärft. Nun kommt es auf eine konkrete Beherrschung an. Neue Compliance-Probleme ergeben sich aber dadurch, dass für die Beherrschung auch Beteiligungen nahestehender Personen im Sinne des Abs. 1 Abs. 2 AStG-E hinzugerechnet werden. Für ein Nahestehen genügt bereits eine Beteiligung von 25 % und es wird auch bei gemeinsamer Gesellschafterstellung in einer Personengesellschaft vermutet.

Die weitere Zukunft von Freistellung und Hinzurechnungsbesteuerung wird auch von den Plänen der OECD zur Einführung einer erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung zur Sicherstellung einer weltweiten Mindestbesteuerung beeinflusst (sog. Pillar 2). Nach den aktuellen Plänen ist es jedoch unwahrscheinlich, dass der Mindeststeuersatz unter dem Steuerniveau der EU-Mitgliedstaaten zu liegen kommt, so dass er im Umfeld von 12,5 % zu liegen kommen dürfte. Auch in dieser Hinsicht scheint ein Bestehenlassen der Niedrigsteuerschwelle der Hinzurechnungsbesteuerung bei 25 % systematisch fragwürdig. Schließlich ist von der OECD ein „substance carve-out“ für eine feste Rendite aus materiellen WG und Lohnkosten geplant, was in der Wirkungsweise einer Freistellungsmethode mit Aktivitätsklausel entspricht.⁴⁹

IV. Doppelbesteuerungsabkommen

1. Vorzüge

Doppelbesteuerungsabkommen weisen einige Vorteile gegenüber rein unilateralen nationalen Regelungen auf. Bereits dargestellt wurde, dass der deutsche Gesetzgeber sich unilateral nicht zu einer generellen Einführung der Freistellungsmethode entschieden hat, sondern diese den Doppelbesteuerungsabkommen vorbehalten ist. Dies weist auf den Vorteil hin, dass Doppelbesteuerungsabkommen für die jeweiligen Wirtschaftsbeziehungen maßgeschneiderte Lösungen auf Gegenseitigkeit erlauben. So kann der deutsche Gesetzgeber mit Hilfe der Freistellungsmethode auf seine Ansässigkeitsbesteuerung verzichten, weil er weiß, dass er im Gesamtpaket entsprechende Reduzierungen von Quellenbesteuerungsrechten erhalten und sich das Entwicklungsland zu Informationsaustausch und Kooperation verpflichtet hat.

⁴⁹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 92 ff. Rn. 332 ff.

Ein weiterer wichtiger Vorteil ist die Rechtssicherheit für die beteiligten Staaten sowie für den Steuerpflichtigen. Die Staaten wissen nicht, ob unilaterale Zugeständnisse durch Abbau von Quellenbesteuerungsrechten oder die Freistellungsmethode dauerhaft durch entsprechende Zugeständnisse des anderen Staates entgegnet werden. Auch die Steuerpflichtigen können nicht auf die Dauerhaftigkeit unilateraler Erleichterungen vertrauen. Durch die abkommensrechtliche Bindung ist eine langfristige Stabilität gesichert; Kündigungen von Abkommen sind sehr selten, Revisionen erfolgen regelmäßig nur in längeren Abständen von mehr als zehn Jahren.

Schließlich weisen Doppelbesteuerungsabkommen verschiedene rechtstechnische Vorteile auf. Die in ihnen enthaltenen Verteilungsnormen sind präzise in sich abgestimmt und können teilweise autonom ausgelegt werden, unter Nutzung von Hilfsmitteln wie dem OECD-Musterkommentar oder ausländischer Rechtsprechung zu den insoweit standardisierten Normen. Auch wenn Qualifikationskonflikte nicht vermieden werden können, so werden sie doch reduziert.

Eine empirisch fundierte Erhöhung der Direktinvestitionen durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen konnte gleichwohl bisher nicht zweifelsfrei festgestellt werden. *Neumayer* konnte in einer Studie von 2006 zumindest für Middle Income Developing Countries einen positiven Effekt belegen, nicht hingegen für die weniger entwickelten Low Income Developing Countries.⁵⁰ Einen positiven Effekt finden auch *Barthel et al.* (2010).⁵¹ Andere Studien von *Blonigen/Davies* (2004)⁵², *Egger et al.* (2006)⁵³ sowie *Baker* (2014)⁵⁴ können jedoch keinen positiven Effekt feststellen.

2. Kritik im Hinblick auf Entwicklungsländer

Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern werden in der Literatur auch kritisch gesehen. Zutreffend wird darauf hingewiesen, dass gerade bei den am schwächsten entwickelten Ländern (least developed countries) die, wie dargestellt, knappen Ressourcen der Steuerverwaltung vorran-

⁵⁰ *Neumayer*, Journal of Development Studies, Vol. 43 (2007), 1501 ff.

⁵¹ *Barthel et al.*, Contemporary Economic Policy, Vol. 28 (2010), 366 ff.

⁵² *Blonigen/Davies*, International Tax and Public Finance, Vol. 11 (2004), 601 ff.

⁵³ *Egger et al.*, Canadian Journal of Economics, Vol. 39 (2006), 901 ff.

⁵⁴ *Baker*, International Journal of the Economics of Business, Vol. 21 (2014), 341 ff.

gig auf die Verbesserung des heimischen Besteuerungssystems aufgewendet werden sollten.⁵⁵ Die Verhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen setzt hohes fachliches Know-how der Verhandler voraus, ist personal- und kostenaufwändig und zieht sich über Jahre. Gerade wenn eine Steuerverwaltung nur wenige ausgebildete Experten für die internationale Besteuerung aufweisen kann, sollten diese vorrangig dafür eingesetzt werden, das heimische Außensteuerrecht effektiv zu vollziehen und weitere Kapazitäten zu schaffen. Andernfalls drohen Doppelbesteuerungsabkommen ausgehandelt zu werden, ohne dass das Entwicklungsland die ihm dort zugeteilten Besteuerungsrechte überhaupt effektiv nutzen kann.

Zu weit geht die Kritik *Dagans*, dass der positive Nutzen der Doppelbesteuerungsabkommen für Entwicklungsländer ein Mythos sei.⁵⁶ Auf den ersten Blick ist die Argumentation *Dagans* bestechend: Doppelbesteuerungsabkommen beschränken regelmäßig die Quellenbesteuerungsrechte und treffen dahingehend einseitig die Entwicklungsländer als typische Quellenstaaten. Die Doppelbesteuerung hingegen würde von den Ansässigkeitsstaaten schon regelmäßig unilateral durch Anrechnung beseitigt. Die Entwicklungsländer hätten also, überspitzt gesagt, wenig bis nichts zu gewinnen, dafür aber viele Quellenbesteuerungsrechte zu verlieren. Diese Kritik lässt sich in den breiteren Kontext des postkolonialen *Third World Approach on International Law* (TWAIL) einordnen, in denen Institutionen und Praktiken des Völkerrechts kritisch darauf hinterfragt werden, ob sie nicht als Schöpfungen der ehemaligen Kolonialstaaten weiter dazu dienen, die Entwicklungsländer zu über-vorteilen.⁵⁷

Die überspitzte Betrachtung als Mythos lässt aber die beschriebenen positiven Auswirkungen maßgeschneiderter Gegenseitigkeit und Rechtssicherheit außer Acht. Die für Entwicklungsländer vorteilhafte Freistellungsmethode wird regelmäßig nur in Abkommen gewährt, unilateral hingegen selten und nur sehr beschränkt. Die Anrechnungsmethode hat ihre dargestellten Mängel. Zudem trifft zumindest so pauschal nicht zu, dass die Doppelbesteuerung bereits durch unilaterale Maßnahmen durchgehend beseitigt würde. Schließlich sind auch die rechtstechnischen Vorteile der bilateralen, teils auf autonomen Begriffen beruhenden Abkommen nicht zu unterschätzen.

⁵⁵ *Christians*, Brooklyn Law Review, Vol. 71 (2007), 639 ff.

⁵⁶ *Dagan*, NYU Journal on International Law and Politics, Vol. 32 (2000), 939 ff.

⁵⁷ *Rajagopal*, International Law from Below, 2003, 11 f., 23; *Pahuja*, Decolonising International Law, 2011, 3, 45 ff.

Zudem werden die Belange der Entwicklungsländer im Hinblick auf die Quellenbesteuerungsrechte in der Abkommenspraxis berücksichtigt, wenn natürlich auch in – je nach Verhandlungsergebnis – unterschiedlichem Maß. Darüber hinaus werden die Belange der Entwicklungsländer auch im Rahmen der Musterabkommen der OECD und der Vereinten Nationen zunehmend berücksichtigt. Zwar gilt die OECD klassischerweise als „Club der Industriestaaten“ und die faktische Normsetzungsmacht der OECD kraft Standardsetzung und Expertise lässt sich demokratietheoretisch durchaus kritisch sehen. Das OECD-Musterabkommen wurde aber in den 1980er Jahren durch das UN-Musterabkommen ergänzt, das zumindest punktuelle Änderungen an diesem im Sinne der Entwicklungsländer und ihrer Quellenbesteuerungsrechte vorsieht. OECD-MA und UN-MA beschreiben daher einen naheliegenden Verhandlungskorridor, der eine Hilfestellung insbesondere für die Entwicklungsländer darstellt. Zwar kann man kritisieren, dass das UN-MA aus dem OECD-MA heraus entwickelt wurde und sich auf Modifikationen beschränkt. Die Standardisierung der Doppelbesteuerungsabkommen durch das OECD-Musterabkommen hat aber zu positiven Netzwerkeffekten geführt, so dass eine grundlegende Abweichung von dessen Struktur zu hohe Opportunitätskosten erzeugen würde.⁵⁸

Schließlich öffnet sich auch die OECD immer mehr für Nichtmitgliedsstaaten und bindet sie über inklusive, globale Foren ein. Die weitreichenden Pläne für die Weiterentwicklung des BEPS-Programms im Sinne der Besteuerung der Digitalwirtschaft und der Mindestbesteuerung werden in dem bereits oben vorgestellten *Inclusive Framework on BEPS* unter umfassender Beteiligung der Entwicklungsländer verhandelt. Das Leitungsgremium ist paritätisch mit Entwicklungsländern besetzt. Angesichts der beschriebenen eingeschränkten personellen Kapazitäten der Entwicklungsländer werden spezielle Vortreffen für diese angeboten. Die Beteiligung der Entwicklungsländer wird als sehr aktiv beschrieben.

3. Deutsche Abkommenspraxis mit Entwicklungsländern

Die deutsche Abkommenspraxis sieht differenzierende Regelungen für Entwicklungsländer vor, die in der deutschen Verhandlungsgrundlage nicht abgebildet sind. Die deutsche Verhandlungsgrundlage wird in der Verhandlungspraxis jedoch unter Aufnahme von Elementen des UN-Musterabkommens modifiziert. Einige wichtige Modifikationen sollen im Folgenden her-

⁵⁸ *Baistrocchi*, *British Tax Review* 2008, 352, 384.

ausgestellt werden. Die Ausführungen beruhen einerseits auf entsprechenden Aussagen des BMF⁵⁹ und andererseits aus der nachfolgenden, tabellarisch zusammengefassten Stichprobe jüngerer Abkommen mit Entwicklungsländern.

	DE-VG	Costa Rica 2014	Usbekistan 2014	Armenien 2016	Turkmenistan 2016	Tunesien 2018
Montage-Betriebsstätte	12 Mon.	6 Mon.	12 Mon.	9 Mon.	12 Mon. +Ü + Ex	6 Mon.
Indirekte Methode	-	ja	ja	-	ja	x
Dividenden (%)	5 ¹⁰ /15	5/15	5 ²⁵	7 ²⁵ /10	5 ²⁵ /15	5 ¹⁰ /15
Zinsen (%)	0	5	5	5	10	10/2,5B
Lizenzgebühren (%)	0	10 ^{+Aus}	5 ^{Kunst} / 3	6	5 ^{Kunst} / 3	10 ^{+Aus+T}

Aus = Ausrüstungsmiete; B = Bank; Ex = Exploration; Kunst = Urheberrecht Literatur und Kunst; Ü = Überwachung; H = Technische Hilfe

Ein wichtiger Punkt ist eine Absenkung der Betriebsstättenschwelle. So führen auch Auslieferungslager zu einer Betriebsstätte. Zudem finden sich Regelungen für eine Dienstleistungsbetriebsstätte. Die zeitliche Mindestschwelle für Baustellen und Montagen wird häufig von zwölf Monaten auf neun oder sechs Monate gesenkt. Neben diesen Zugeständnissen findet sich aber auch eine ausdrückliche Ablehnung der Attraktivkraft der Betriebsstätte: Nach einer in Entwicklungsländern verbreiteten Auffassung werden der Betriebsstätte nicht nur die über sie abgewickelten Geschäfte, sondern auch alle Direktgeschäfte mit dem Stammhaus oder anderen Einheiten zugeordnet.

Im Hinblick auf die Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätten wird gegenüber Entwicklungsländern weiterhin die pauschalierende indirekte Methode zugelassen, welche den Gewinn durch formelhafte Aufteilungen ermittelt. Solche formelhaften Aufteilungen waren auf OECD-Ebene mit der Angleichung der Betriebsstättengewinnermittlung an Verrechnungspreisgrundsätze im Rahmen des sogenannten AOA („Authentic OECD Approach“) eigentlich abgeschafft. Die voraussetzungsreiche Fiktion von Geschäftsvorfällen zwischen den eigentlich unselbständigen Einheiten aufgrund umfassender

⁵⁹ Dokumentiert in *Valta*, ISR 2013, 186 ff.

Analysen der wahrgenommenen betriebswirtschaftlichen Funktionen fordert jedoch alle Steuerverwaltungen stark und überfordert tendenziell die eingeschränkten Kapazitäten der Entwicklungsländer.

Ein weiteres Zugeständnis betrifft die Quellenbesteuerung bei passiven Einkünften (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren). Diese stellen einerseits einen wichtigen Teil des Einkommens aus der Investition dar, andererseits lassen sie sich über Bruttoquellensteuern aus Sicht des Entwicklungslandes aufwandsarm und aufkommensstark besteuern. Aus Sicht der Unternehmen und auch aus ökonomischer Sicht ist die Bruttobesteuerung jedoch problematisch, da Betriebsausgaben nur stark typisiert über den Steuersatz berücksichtigt werden können. Es kommt bezogen auf das Nettoeinkommen zum Phänomen der Kostenprogression: Je höher die tatsächlichen Betriebsausgaben sind, desto höher steigt die effektive Belastung bezogen auf das verbleibende Nettoeinkommen.⁶⁰ Dies widerspricht diametral dem Verständnis von Leistungsfähigkeit. Aus Sicht der Nettobesteuerung im Ansässigkeitsstaates kommt es dann zu einem nicht ausgleichenden Anrechnungsüberhang. Ökonomisch werden Investitionen mit niedrigen Margen sinnlos, über die Zusatzlast der Besteuerung tritt ein Wohlfahrtsverlust auf.

Das OECD-MA löst diesen Konflikt über ein Verbot der Quellenbesteuerung von Zinsen- und Lizenzgebühren. Die Aufkommensverluste in der Rolle als Quellenstaat werden in ausgeglichenen Wirtschaftsbeziehungen durch das Mehraufkommen in der Rolle als Ansässigkeitsstaat ausgeglichen. Dem Entwicklungsland als typischem Quellenstaat steht diese Kompensation nicht offen, so dass dieser auf eine Quellenbesteuerung angewiesen ist. Die deutsche Abkommenspraxis belässt daher Entwicklungsländern auch die Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren, allerdings möglichst auf einen moderaten Satz beschränkt.

Die einfache Erhebungsweise bei Bruttoquellensteuern führt dazu, dass sie von Entwicklungsländern gern auch für weitere Einkunftsarten genutzt wird. Klassischerweise werden sogenannte technische Dienstleistungen, aber auch das Leasing sogenannter Ausrüstungen von einer Bruttoquellensteuer erfasst, die dann auch im Abkommen entsprechend vorgesehen wird. Im Rahmen des UN-Musterabkommens hat sich in den letzten Jahren eine zusätzliche Dynamik ergeben: In einem neuen Art. 12A UN-MA wurde Bruttoquellensteuerabzug auf Dienstleistungen ausführlich geregelt, und nun ist auch ein

⁶⁰ *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 12 ff.

Art. 12B UN-MA mit einem Bruttoquellensteuerabzug für digitale Dienstleistungen in Vorbereitung. Auch wenn im Verhältnis zu Entwicklungsländern das Zugeständnis gewisser Bruttoquellensteuern wie dargestellt angemessen ist, ist ein Trend zur Ausweitung der Bruttoquellenbesteuerung kritisch zu sehen. Für die Besteuerung von Dienstleistungen gibt es auch die Möglichkeit einer Nettosteuerung über einen erweiterten Betriebsstättenbegriff.

V. DBA-Ersatz? Auslandstätigkeits- und Pauschalierungserlass

1. Überblick

Die obige Darstellung des deutschen Außensteuerrechts hat sich auf die gesetzlichen Regelungen beschränkt. Hinzu kommt eine weitere Regelungsebene in Form von Verwaltungsvorschriften. Diese können in gewisser Weise als ein Ersatz für Doppelbesteuerungsabkommen verstanden werden: Sie sehen auch in Beziehungen, in denen kein DBA besteht, vergleichbare Erleichterungen vor, so insbesondere der Auslandstätigkeitserlass mit der Freistellung. Hinzu kommt der weniger bedeutende Pauschalierungserlass.⁶¹

Rechtsgrundlage für die Verwaltungsvorschriften ist § 34c Abs. 5 EStG. Demnach kann die deutsche Steuer ganz oder zum Teil erlassen oder pauschaliert werden, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung der Anrechnungsmethode besondere Schwierigkeiten aufwirft. Auch wenn Verwaltungsvorschriften grundsätzlich keine Außenrechtswirkung haben und daher die Steuerpflichtigen nicht direkt berechtigen,⁶² kommt es zu einer mittelbaren Bindung und daher einem Anspruch des Steuerpflichtigen. Die Verwaltungsvorschriften stellen eine geronnene Verwaltungspraxis dar, so dass der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Sinne einer gleichen Gewährung der Vorteile hat.⁶³ Der Bestand der Erlasse steht im Belieben der Finanzverwaltung.

⁶¹ BStBl. I 1984, 252.

⁶² *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 24 Rn. 22.

⁶³ Zum Auslandstätigkeitserlass BFH v. 17.6.2020 – I R 7/18, BStBl. II 2021, 211 Rn. 22; allgemein *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 24 Rn. 30.

2. Anwendungsbereich

a. Auslandstätigkeitserlass

Der Tatbestand erfasst nur Tätigkeiten im Ausland, da nur diese der beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat unterliegen und als Folge einer Doppelbesteuerung auftreten können.

Erste Tatbestandsvariante ist die „Planung, Errichtung, Einrichtung, Inbetriebnahme, Erweiterung, Instandsetzung, Modernisierung, Überwachung oder Wartung von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen sowie dem Einbau, der Aufstellung oder Instandsetzung sonstiger Wirtschaftsgüter; außerdem ist das Betreiben der Anlagen bis zur Übergabe an den Auftraggeber begünstigt“. Hier sind klassische Betätigungsfelder des deutschen Maschinen- und Anlagebaus angesprochen. Eine Maschine oder Anlage wird erstellt, gewartet, repariert oder erweitert und bis zur Übergabe einem Probebetrieb unterzogen. Der Wortlaut des Tatbestandes ist aber weit bis unscharf und geht darüber hinaus. Mit der Errichtung von Bauwerken ist auch die allgemeine Bauwirtschaft enthalten, die Überwachung von Bauwerken lässt auch an allgemeines Gebäudemanagement denken. Die Variante „Einbau, Aufstellung oder Instandsetzung sonstiger Wirtschaftsgüter“ ist schließlich denkbar weit. Die Akquisition der Aufträge selbst ist ausgenommen, jedoch mit der Rückausnahme der Teilnahme an Ausschreibungen.

Tatbestandsvariante zwei umfasst das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen. Tatbestandsvariante drei adressiert die mit den vorhergehenden Tatbestandsvarianten einhergehenden Beratungsleistungen (Consulting), also insbesondere zum Maschinen- und Anlagenbau und der Exploration. Finanzielle Beratungen sind ausgenommen. Die Weite der ersten Tatbestandsalternative schlägt aber auch hier durch und wird durch die Einbeziehung von Beratungsleistungen potenziert.

Tatbestandsvariante vier erfasst schließlich eine Tätigkeit für die deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der Technischen oder Finanziellen Zusammenarbeit.

b. Pauschalierungserlass

Der Tatbestand des die Einkommensteuer betreffenden Pauschalierungserlasses ist allgemeiner gefasst. Hier genügen gewerbliche Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte einschließlich ausländischer Mitunternehmer-

schaften. Hinzu kommen auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch technische Beratung, Planung und Überwachung bei der Anlagenerrichtung, die einer ausländischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung zuzurechnen sind. Warum hier keine Einkünfte aus einer selbständig tätigen Mitunternehmerschaft aufgeführt sind, ist unklar. Da die Beteiligung an einer ausländischen Mitunternehmerschaft ohne Weiteres aber auch eine Betriebsstätte begründet, ist der gesonderten Erwähnung nur klarstellender Charakter zuzusprechen und die Begünstigung daher gleichheitskonform auch hier zu gewähren.

Neben die gewerblichen oder selbständig tätigen Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte tritt schließlich die Befreiung von Schachteldividenden von ausländischen Tochtergesellschaften. Die Mindestbeteiligungshöhe beträgt 10 %. Damit werden alle typischerweise unternehmerischen Auslandsinvestitionen unabhängig von der Rechtsform (Einzelunternehmen, Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft) erfasst.

Der weite, einkünftebezogene Anwendungsbereich wird jedoch durch eine Aktivitätsklausel wieder eingeschränkt. Erfasst sind im Ergebnis nur die Herstellung und Lieferung von Waren mit Ausnahme von Waffen, die Gewinnung von Bodenschätzen, das Bewirken von gewerblichen Leistungen mit der Ausnahme des Fremdenverkehrs sowie die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern inklusive von Immaterialgütern (IP) und Handelsschiffen.

Im Ergebnis erfasst der Pauschalierungserlass über die Varianten Herstellung und Lieferung von Waren, Gewinnen von Bodenschätzen und das Bewirken von gewerblichen Leistungen den Anwendungsbereich des Auslandstätigkeitserlasses, geht aber mit der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern und insbesondere von IP über diesen hinaus.

3. Rechtsfolge

a. Auslandstätigkeitserlass: Freistellung

Der Auslandstätigkeitserlass gewährt als Begünstigung eine Freistellung der im Ausland tätigen Arbeitnehmer von der Ansässigkeitsbesteuerung. Es werden also nicht die Gewinne ausländischer Betriebsstätten selbst begünstigt, sondern nur die Lasten der Unternehmen mit der Lohnsteuer ihrer Arbeitnehmer. Die Unternehmen müssen nur noch die Lohnsteuer im Quellenstaat

gewärtigen. Die Freistellung ähnelt damit dem Zusammenspiel von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA mit der Freistellung des Art. 23A OECD-MA.

Ein wesentlicher Unterschied von diesem „DBA-Ersatz“ zu einem Doppelbesteuerungsabkommen ist jedoch, dass der Auslandstätigkeitserlass unabhängig davon anwendbar ist, ob der Arbeitnehmer tatsächlich im Quellenstaat einer Lohnbesteuerung unterliegt. Doppelbesteuerungsabkommen würden im Fall einer fehlenden Besteuerung im Quellenstaat hingegen im Rahmen einer subject to tax-Klausel die Freistellung verwehren und eine Anrechnung vorsehen (Art. 23A Abs. 4 OECD-MA). Der Auslandstätigkeitserlass kann in der Folge – gerade bei kurzfristigen Entsendungen – zum Vorliegen einer Doppelnichtbesteuerung führen, was vom Bundesrechnungshof auch bereits aufgegriffen und kritisiert wurde.⁶⁴ Insoweit geht der Auslandstätigkeitserlass über eine Beseitigung der Doppelbesteuerung hinaus und kann als dezierte Norm zur Förderung von Auslandsentsendungen gesehen werden. Die Mühen der Auslandstätigkeit werden durch eine Steuerfreiheit prämiert und die Arbeitgeber können die Arbeitnehmer zudem zusätzlich steuerfrei für Auslandstätigkeit incentivieren.

b. Pauschalierungserlass

Rechtsfolge des Pauschalierungserlasses ist ein pauschaler Steuersatz von 25 % auf die betreffenden Einkünfte, der zudem auf 25 % des zu versteuernden Einkommens gedeckelt ist. Dieser Satz erklärt auch, warum der Pauschalierungserlass nicht mehr auf die Körperschaftsteuer anwendbar ist: Diese beträgt mittlerweile nur noch 15 %, so dass der Pauschalierungserlass hier keinen Sinn mehr macht. Wird die Pauschalierung in Anspruch genommen, sind eine Anrechnung der ausländischen Steuer oder auch ein Abzug von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen.

Die Pauschalierung begegnet der Doppelbesteuerung, indem der reduzierte Steuersatz im Ansässigkeitsstaat die typische Vorbelastung im Quellenstaat kompensieren soll. Je nach tatsächlicher Vorbelastung kann sie günstiger oder weniger günstig als die Anrechnung sein. Da die Pauschalierung aber nur auf Antrag anstatt der Anrechnung durchgeführt wird, können Steuerpflichtige sie gezielt dann wählen, wenn sie von Vorteil ist. Dies ist nur dann der Fall, wenn die tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat so gering ist, dass die effektive Belastung durch die deutsche Regelbesteuerung auch nach

⁶⁴ BT-Drs. 18/10200, 90. Kritisch auch *Gosch*, IStR 2013, 325, 327.

Anrechnung der ausländischen Steuer noch mehr als 25 % des zu versteuernden Einkommens betragen würde.

Der Vorteil dieser Regelung ist, dass die deutsche Besteuerung von der Besteuerung im Quellenstaat unabhängig ist. Im Unterschied zur Anrechnungsmethode werden steuerliche Anreize im Quellenstaat daher nicht durch die deutsche Besteuerung neutralisiert.

4. Verfassungsrechtliche Probleme

Die weitgehende, auch Doppelnichtbesteuerung in Kauf nehmende, Begünstigung des Auslandstätigkeitserlasses, ist nicht nur Gegenstand der Kritik des Bundesrechnungshofs, sondern wirft auch Fragen im Hinblick auf die Rechtsgrundlage auf. Der bereits erwähnte § 34 c Abs. 5 EStG hat als Vorgabe, dass die Freistellung oder Pauschalierung aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung der Anrechnungsmethode besondere Schwierigkeiten aufwirft. Die Weite des Merkmals „Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen“ hat bereits früh zu Bedenken im Hinblick auf den Bestimmtheitsgrundsatz und im Jahr 1978 zu einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts geführt.

Das BVerfG gibt vor, dass das Tatbestandsmerkmal verfassungskonform systematisch in dem Sinne auszulegen ist, dass er nur eine Ergänzungsfunktion zur Anrechnungsmethode und den Doppelbesteuerungsabkommen einnehmen dürfe.⁶⁵ Nur wo diese Instrumente bei der Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht zu volkswirtschaftlich zweckmäßigen Ergebnissen führten, darf die Verwaltung ergänzend nachsteuern. Das BVerfG wertet sodann die Entstehungsgeschichte aus, nach der die Ermächtigung auch als Ersatz für eine teilweise geforderte unilaterale Freistellung gedacht war.⁶⁶ Entsprechend sollte sie insbesondere die Funktion haben, dass sich steuerliche Förderungen im Ausland auch beim deutschen Steuerpflichtigen im Sinne der Konkurrenzfähigkeit der deutschen Außenwirtschaft bemerkbar machen.⁶⁷ Die diesbezügliche Schwäche der Ansässigkeitsmethode soll modifiziert werden können.⁶⁸ Die verfassungsrechtliche Bestimmtheit des § 34c Abs. 5 EStG ist

⁶⁵ BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 223 f.

⁶⁶ BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 225.

⁶⁷ BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 226.

⁶⁸ BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 226.

durch das derart systematisch hergeleitete Auslegungs-„programm“⁶⁹ sicherzustellen.

Misst man den Pauschalierungserlass an diesem Programm, begegnet er diesbezüglich keinen Bedenken. Ohne dass eine vollständige Freistellung gewährt wird, ermöglicht er im Fall einer sehr geringen Steuerbelastung im Quellenstaat, diesen Vorteil dem in Deutschland Ansässigen zumindest teilweise zugutekommen zu lassen.

Der Auslandstätigkeitserlass geht jedoch über das vom BVerfG abgeleitete Normprogramm insoweit hinaus, als er die Freistellung ohne Rücksicht auf das tatsächliche Vorliegen einer Quellenbesteuerung im Ausland gewährt und somit die Gefahr einer Doppelnichtbesteuerung hervorruft.⁷⁰ Dem kann man entgegen, dass in diesen Fällen bereits die potentielle Doppelbesteuerung oder die typische Doppelbesteuerung erfasst werden soll, so dass es auf Fälle der Doppelnichtbesteuerung nicht ankommt. Dies ist jedoch zweifelhaft, da es typischerweise eben zu keiner Doppelbesteuerung kommt und möglicherweise im niederschweligen Rahmen von Verwaltungsvorschriften ein differenziertes Eingehen auf die unterschiedlichen Länderbeziehungen zu fordern sein könnte.

Ein weiteres Problem stellt die europarechtlich in der EUGH-Entscheidung *Petersen und Petersen* erzwungene Öffnung des Auslandstätigkeitserlass auf Arbeitgeber, die nicht nur im Inland, sondern auch in der übrigen EU/EWR ansässig sind, dar.⁷¹ Dadurch handelt es sich nicht mehr um eine Begünstigung nur der deutschen Außenwirtschaft, sondern es werden jegliche EU/EWR-Arbeitgeber begünstigt, wenn nur der Arbeitnehmer in Deutschland ansässig ist. Der österreichische VerfGH hat eine österreichische Parallelvorschrift nach der europarechtlich erzwungenen Ausdehnung für gleichheitswidrig erklärt, weil mangels gezielter Förderung der heimischen Wirtschaft kein Rechtfertigungsgrund für die Diskriminierung verbleibe.⁷² Ein Grund, warum die Auslandstätigkeit von Arbeitnehmern als solche mit einer Freistellung gefördert werden soll, sei nicht ersichtlich. Eine typische besondere Beschwer sei mit der Auslandstätigkeit nicht verbunden; im Gegenteil sei der Arbeitnehmer typischerweise auch im Quellenstaat steuerfrei. Diese Würdi-

⁶⁹ BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 226.

⁷⁰ *Anzinger*, FR 2006, 857 (866).

⁷¹ EuGH v. 28. 3. 2013 – C-544/11, *Petersen*, BStBl. II 2013, 847.

⁷² Hier und im Folgenden ÖVerfGH v. 30. 9. 2010, G 29/10-6, G 30/10-6, G 31/10-6, G 32/10-6, G 33/10-6, G 49/10-8, G 50/10-6, G 51/10-6, AFS 10/2010.

gung kann auch auf das deutsche Recht übertragen werden.⁷³ Selbst wenn man einen typischen Mehraufwand durch die Auslandstätigkeit annimmt, wird diesem bereits und kann diesem auch durch pauschale Abzüge von der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen werden. Im Ergebnis lässt sich der Auslandstätigkeitserlass durch die europarechtlich erzwungene Ausdehnung nicht nur im Hinblick auf das Normprogramm seiner Rechtsgrundlage, sondern auch gleichheitsrechtlich nicht mehr überzeugend rechtfertigen.

Weitere Problemfelder bestehen im Hinblick auf das Beihilferecht und auch das Welthandelsrecht. Beihilferechtlich führt die Bevorzugung bestimmter Branchen zu einer Selektivität im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV.⁷⁴ Die Begünstigung ist geeignet, Unternehmen dieser Branchen mit in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Europarechtlich tragfähige Rechtfertigungsgründe sind nicht ersichtlich. Welthandelsrechtlich kann die Begünstigung als Exportsubvention auf Waren (insbesondere Anlagen und Maschinen) gesehen werden, die nach Art. 3.1a) des Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM) explizit verboten sind.⁷⁵

Diese Problemfelder sind für die Praxis auf den ersten Blick nicht unmittelbar von Belang. Für die Defizite hinsichtlich der Einhaltung des Normprogramms der Gesetzesgrundlage und des Gleichheitssatzes gilt, „wo kein Kläger, da kein Richter“. Konkurrentenklagen gegen Subventionen sind im deutschen Steuerrecht außerhalb europarechtlicher Kontexte mangels subjektiver Klagebefugnis nicht vorgesehen. Als „Joker“ bleiben nur die Möglichkeiten, dass die EU-Kommission das Problem aufgreift oder im Rahmen der Welthandelsorganisation andere Staaten Beschwerde erheben.

Die verfassungsrechtlichen Probleme spielen aber insofern indirekt eine Rolle, als aus der Praxis Einzelfälle berichtet werden, in denen Finanzämter die volle Anwendung des Auslandstätigkeitserlass mit Blick auf verfassungsrechtliche Probleme verweigern. Da es sich beim Erlass nicht um eine (Außen-)Rechtsnorm handelt, steht dem auch kein Normverwerfungsmonopol der Gerichte entgegen. Die Selbstbindung der Verwaltung unter Art. 3 GG ist nicht so streng wie die gesetzliche Bindung⁷⁶ und kann leerlaufen, da

⁷³ *Gosch*, IStR 2013, 325, 326 f.

⁷⁴ *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 770 f.

⁷⁵ *Anzinger*, FR 2006, 857, 866; Fn. 107.

⁷⁶ *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 24 Rn. 29.

es keinen Anspruch auf „Gleichheit im Unrecht“, auf „Fehlerwiederholung“, gibt⁷⁷. Dies wirft die Frage auf, inwieweit zumindest der Auslandstätigkeitserlass ein verlässlicher DBA-Ersatz für die deutsche Außenwirtschaft ist.

Allerdings hat der BFH jüngst die Selbstbindung des Auslandstätigkeitserlasses bestätigt, ohne die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen auch nur zu problematisieren.⁷⁸ Diese Nichtbefassung dürfte die Praxis beruhigen.

VI. Rechtssicherheit

1. Problembefund

Ein wichtiges Querschnittsthema bei Investitionen in Entwicklungsländern ist die nur eingeschränkte Rechtssicherheit. Allgemein besteht im internationalen Steuerrecht auch zwischen entwickelten Ländern das Problem, dass kaum zeitnahe Rechtssicherheit erreicht werden kann. Dies ist schon durch das Nebeneinander mehrerer Hoheitsträger bedingt, die ihr Verhalten im Rahmen von Techniken der korrespondierenden Besteuerung zudem zunehmend nun voneinander abhängig machen. Die OECD hat darauf reagiert, indem „tax certainty“ Teil des BEPS-Projekts und eigenständiger Initiativen wurden. Innerhalb von OECD und EU wurden als Maßnahmen gemeinsame Betriebsprüfungen (joint audit), Programme zum partnerschaftlichen Vollzug mit verlässlichen Steuerpflichtigen (international compliance assurance program – ICAP) und die effektivere Streitbeilegung (EU-Streitbeilegungs-RL 2017/1852) vorgebracht, wobei diese voraussetzungsreichen Maßnahmen noch in den Anfängen stehen oder Weiterentwicklungsbedarf absehbar ist.

Bei Entwicklungs- und Schwellenländern ist das Problem fehlender zeitnahe Rechtssicherheit nochmals verschärft: Wie oben bereits dargestellt, leiden die Finanzverwaltungen in Entwicklungsländern häufig unter fehlenden Personal- und Ausbildungskapazitäten. Sind qualifizierte Steuerbeamten rar, gilt dies umso mehr für Experten im internationalen Steuerrecht. Im Ergebnis bleiben Vorgänge lange unbearbeitet oder werden häufig von nicht hinreichend qualifizierten Beamten bearbeitet, was längere und zusätzliche Klärungsprozesse mit sich bringt, aber auch zu falschen Entscheidungen und unnötiger Konfrontation führen kann. Schließlich tritt das Problem der Korruption hinzu.

⁷⁷ *Kischel*, in Epping/Hillgruber, Art. 3 GG Rn. 115.

⁷⁸ BFH v. 17.6.2020 – I R 7/18, BStBl. II 2021, 211 Rn. 22.

Aus der Praxis wird oftmals eine sehr starke Ergebnisorientierung berichtet, ohne dass die Ergebniserwartungen fachlich begründet werden, und zweifelhaft ist, ob sie überhaupt begründet werden können. Der Betriebsprüfer gibt ein Mehrergebnis vor, der Steuerpflichtige wird mit der Androhung weiterer Verschärfungen oder von Nachteilen zur Zustimmung gedrängt bis genötigt, Rechtsgrundlagen oder Begründungen werden als „Formalien“ nachgetragen. In der Folge müssen deutsche Unternehmen gerade in Verrechnungspreisfragen mitunter Kompromisse mit der ausländischen Steuerverwaltung schließen, die wiederum der deutschen Finanzverwaltung schwer erklärbar sind.

Korruption wiederum äußert sich beispielsweise in einem Bericht aus einem nordafrikanischen Land, nach dem einem deutschen Unternehmen angeboten wurde, gegen Zahlung einer Summe an den Finanzbeamten persönlich von der Liste der nächsten Betriebsprüfungen genommen zu werden. Nachdem das Unternehmen die Zahlung verweigerte, wurde es prompt geprüft und die Finanzverwaltung beharrte auf einem Mehrergebnis, das der doppelten Summe entsprach, die für ein Absehen von der Prüfung eingefordert wurde. Ein besonderer Fall von Familienbande wurde in einem älteren Bericht aus Südasien beschrieben: Ein deutsches Unternehmen kündigte einem unzuverlässigen lokalen Steuerberater, der tränenreich das Ende seiner wirtschaftlichen Existenz durch die Kündigung beschwor. Am nächsten Tag stand die Betriebsprüfung vor der Tür des nun lokal unberateten Unternehmens; der leitende Finanzbeamte war der Bruder des gekündigten Steuerberaters.

2. Instrumente

a. Beratende Entwicklungszusammenarbeit

Dieser Problembefund zeigt erneut auf, wie wichtig die oben erwähnte beratende Entwicklungszusammenarbeit zur Stärkung der Finanzverwaltungen in Entwicklungsländern ist. Durch sie wird nicht nur die nachhaltige Finanzierung der Entwicklungsländer gesichert, sondern auch den deutschen Unternehmen geholfen, indem diese sich einer kompetenteren und weniger korruptionsanfälligen Verwaltung gegenübersehen.

Betrachtet man die weiteren Instrumente zur schnelleren Erreichung von Rechtssicherheit, fällt das Bild gemischt aus.

b. Verpflichtende Schiedsverfahren

Die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten Verständigungsverfahren, um Doppelbesteuerungen durch Abstimmungen zwischen den Verwaltungen zu beseitigen. Hier lautet die allgemeine Kritik, dass diese lange dauern, die Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht sicherstellen und schließlich für den Steuerpflichtigen intransparent sind. Um die Doppelbesteuerung sicher zu beseitigen, ist weitergehend eine Schiedsklausel notwendig, wie sie mittlerweile auch im OECD-Muster vorgesehen ist. Allerdings enthalten jüngere Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern oftmals keine Schiedsklausel (z.B. DBA Costa Rica, Tunesien, Usbekistan, Turkmenistan) oder die Fristen bis zur Einleitung eines Schiedsverfahrens sind verlängert (z.B. DBA Armenien auf 3 Jahre). Dahinter stecken Vorbehalte der Entwicklungsländer gegen Schiedsverfahren. Diese sind zum einen in der mangelnden personellen Kapazität der Finanzverwaltungen begründet, die durch die Mitwirkung in Schiedsverfahren nicht weiter beansprucht werden sollen. Zum anderen gibt es natürlich wie in entwickelten Ländern Vorbehalte, Entscheidungen auf internationale, demokratisch kaum legitimierte Schiedsgerichte zu übertragen. Bei Entwicklungsländern können diese durch den postkolonialen Kontext verstärkt werden, so dass umso mehr darauf Wert gelegt wird, die souveräne Entscheidungsgewalt zu behalten.

Eine ähnliche Problematik spiegelt sich auch im Streitbeilegungssystem der Welthandelsorganisation wider, so dass in einem kurzen Exkurs ein Blick darauf geworfen wird. Das *Dispute Settlement Understanding* (DSU) versucht die Problematik durch Privilegien für Entwicklungsländer zu entschärfen. Art. 8 Abs. 10 DSU sieht auf Antrag des Entwicklungslandes vor, dass das Panel Schiedsrichter aus Entwicklungsländern aufweist. Art. 12 Abs. 10 DSU sieht verlängerte Fristen für Verständigungen vor Einleitung der Schiedsphase vor, sowie angepasste angemessene Fristen für Prozesshandlungen in der Schiedsphase, wobei die Obergrenzen der Verfahrenslänge nicht angepasst werden. Art. 12 Abs. 11 DSU beinhaltet eine besondere Begründungspflicht, inwieweit materielle Vorschriften mit Bezug zu Entwicklungsländern berücksichtigt wurden. Art. 27 Abs. 2 DSU sieht schließlich vor, dass Entwicklungsländern auf Antrag Experten des WTO-Sekretariats im Schiedsverfahren als Hilfestellung beigeordnet werden können, freilich unter Wahrung der Unabhängigkeit des Sekretariats.

Vergleicht man dies mit den Schiedsverfahren unter den DBA, unterstreicht dies das Bedürfnis der Entwicklungsländer nach längeren Fristen vor Einleitung des Schiedsverfahrens, wobei die Streitbeilegung nach dem DSU viel

strengere Gesamtzeitlimits kennt und diese auch nicht aufweicht. Die Besetzung des Schiedsgremiums auch durch Richter aus Entwicklungsländern wird im DBA-Schiedsverfahren bereits strukturell dadurch abgesichert, dass nach den üblichen Bedingungen jeder Staat einen Schiedsrichter eigenständig benennt.⁷⁹ Es bleibt als möglicher Reformimpuls aus dem Vergleich die Beiordnung neutraler Experten als Helfer der Entwicklungsländer. In nennenswerter Zahl könnte aber – wenn überhaupt – nach heutigem Stand lediglich das OECD-Sekretariat Experten bereitstellen, welches aber bei allen inklusiven Bemühungen der OECD nicht die gleiche Unabhängigkeit wie des WTO-Sekretariats verkörpern würde. Schließlich dürfte es auch schon im welthandelsrechtlichen Kontext schwer sein, die Unabhängigkeit mit der Hilfe bei der Interessenvertretung in Einklang zu bringen.

c. Gemeinsame Betriebsprüfungen

Ein vielversprechendes Instrument noch im Vorfeld sind gemeinsame Betriebsprüfungen, die aufgrund gemeinsamer Tatsachenfeststellungen eine frühzeitige Abstimmung zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen erlauben. Jedoch beschränkt sich dieses Instrument mit wenigen Ausnahmen auf die EU.

Ein Grund dafür ist, dass gemeinsame Betriebsprüfungen in erheblichem Maße auf den besonderen Vorschriften der EU-Amtshilferichtlinie basieren, die ausdrücklich die Anwesenheit von Steuerbeamten im anderen Land vorsieht.⁸⁰ Zudem wurde innerhalb der EU eine gemeinsame IT- und Kommunikationsinfrastruktur geschaffen.⁸¹

In Beziehungen zu Entwicklungsländern steht hingegen regelmäßig nur der Informationsaustausch nach DBA oder besonderen Abkommen zum Informationsaustausch zur Verfügung. Aber auch unter diesem sind simultane Prüfungen und ein Austausch der erlangten Informationen möglich. Der Umfang des Informationsaustauschs kann aber durch sogenannte „kleine“ Auskunfts-klauseln auf die unmittelbare Abkommensdurchführung beschränkt sein, weil das Entwicklungsland den Aufwand des Datenverkehrs scheut oder aus Sicht des entwickelten Landes kein hinreichender Datenschutz im Entwicklungsland besteht. Auf der tatsächlichen Ebene fehlen häufig die per-

⁷⁹ Vgl. Ziff. 3.2. des OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration.

⁸⁰ Art. 11 und 12 RL 2011/16/EU.

⁸¹ *Scholze*, IWB 2020, 762, 763.

sonellen Kapazitäten auf Seiten des Entwicklungslandes. Zudem bestehen höhere sprachliche Hürden, und schließlich wird auch von einer geringeren Bereitschaft berichtet, für die Einigung auf Aufkommensansprüche zu verzichten.⁸² Zur Überwindung dieser Hemmnisse hat *Scholze* den überzeugenden Vorschlag gemacht, Steuerverwaltungen unter Einbeziehung bestehender Zusammenarbeitsformate wie die *Tax inspectors without borders* zuerst in multilaterale gemeinsame Betriebsprüfungen einzubeziehen, bei denen der Schwerpunkt weniger auf der zweiseitigen Verteilung des Aufkommens, sondern auf der Schaffung einer gemeinsamen Informationsgrundlage und dann einer gemeinschaftlich erarbeiteten „gerechten“ Gesamtlösung liegt.⁸³

VII. Fazit

Investitionen in Entwicklungsländer sind nicht nur wichtig für die Konkurrenzfähigkeit deutscher Unternehmen, sie stellen grundsätzlich auch nachhaltigere Entwicklungsimpulse dar, als es Budgethilfen für Entwicklungsländer tun können. Es ist daher richtig und zu begrüßen, wenn die steuerlichen Herausforderungen immer wieder im doppelten Fokus der Steuer- und Wirtschaftspolitik einerseits, aber auch der Entwicklungspolitik andererseits stehen. Und so wie die Vertiefung wirtschaftlicher Beziehungen regelmäßig die wirtschaftliche Entwicklung fördert, so stärkt Entwicklungszusammenarbeit im Bereich der steuerlichen Gesetzgebungs- und Verwaltungsberatung nicht nur die Institutionen des Entwicklungslandes, sondern sogleich auch die Rahmenbedingungen für Investitionen deutscher Unternehmen.

Die Bedeutung hinreichend qualifizierter und integrierender Steuerverwaltungen zeigt sich nicht nur in der Qualität des Steuersystems im Entwicklungsland, sondern auch im wichtigen Querschnittsthema Rechtssicherheit. In dieser Hinsicht können freilich keine Wunder über Nacht erwartet werden. Die Weiterentwicklung des internationalen Steuerrechts BEPS und Post-BEPS benötigt bei der Schöpfung neuer Missbrauchsvermeidungsregeln und Aufteilungsmodelle daher im Verhältnis zu Entwicklungsländern zumindest Spielraum für einfachere und pragmatische Rückfalllösungen. Insofern ist es zu begrüßen, dass die deutsche Abkommenspolitik gegenüber Entwicklungsländern beispielweise mit der Zulassung der indirekten Methode der Gewinnabgrenzung differenzierte Lösungen ermöglicht.

⁸² *Scholze*, IWB 2020, 762, 763.

⁸³ *Scholze*, IWB 2020, 762, 765.

Ein Kernpunkt deutscher Außenwirtschaftsförderung ermöglicht zugleich eine eigenständige Standortpolitik von Entwicklungsländern: Die in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Freistellungsmethode führt nicht nur zu mehr Konkurrenzgleichheit im Entwicklungsland, sie erlaubt es auch, dass sich steuerliche Standortpolitik des Entwicklungslandes auf die Endbelastung durchschlägt. Eine Standortpolitik, die sich das Entwicklungsland freilich erst einmal leisten können muss und bei instabilen Entwicklungsländern neben der Sicherung der grundlegenden Standortbedingungen wie Sicherheit und Mindestinfrastruktur verblasst.

Hinzu kommt als DBA-Ersatz der Auslandstätigkeitserlass, der jedoch Konstellationen erfasst, in denen regelmäßig schon keine Besteuerung im Quellenstaat vorgenommen wird, woraus Doppelnichtbesteuerung resultiert.

Im Ergebnis steht das deutsche Unternehmen bei Investitionen vier unterschiedlichen, nicht abgestimmten Aktivitätsklauseln gegenüber: in DBA-Fällen die Aktivitätsklauseln für die Freistellungsmethode, in Nicht-DBA-Fällen die Beschränkungen des Auslandstätigkeitserlasses sowie die Aktivitätsklausel des Pauschalierungserlasses. Hinzu kommt unabhängig vom Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens die Aktivitätsklausel der Hinzurechnungsbesteuerung, die bei unveränderter Niedrigbesteuerungsschwelle immer mehr von der Missbrauchsvermeidungsnorm zum Normalfall zu werden droht.

Die Aktivitätsklauseln weisen eine Doppelnatur aus stark typisierter Missbrauchsvermeidung und Wirtschaftsförderung auf. Leicht verlagerbare Einkunftsquellen sollen von der Freistellung oder Abschirmwirkung ausgenommen werden, um Gestaltungen in die Freistellung oder Abschirmwirkung hinein zu vermeiden. Zugleich soll die deutsche Außenwirtschaft nur insoweit gefördert werden, als sie im Zielstaat in einem Wettbewerb steht, der die Kapitalimportneutralität erfordert. Da sich beide Zielsetzungen überlagern, sind die disparaten Abgrenzungen im Einzelnen nicht immer nachvollziehbar. Bei der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers besteht die Notwendigkeit, die Grenze irgendwo zu ziehen. Eine solche Grenze wird besonders durch das Europarecht vorgegeben: Der EuGH fordert bei typisiertem Missbrauch regelmäßig die Möglichkeit eines Einzelfallgegenbeweises, wie er beispielsweise im Rahmen der europarechtlich überformten Hinzurechnungsbesteuerung auch vorgesehen ist. Versteht man die Aktivitätsklauseln hingegen vor allem als Wirtschaftsförderung, stellt sich angesichts der selektiven einkunftsartbezogenen oder gar branchenbezogenen Aktivitätskataloge das Problem des Beihilferechts (Art. 107 AEUV).

Dieser Zustand wird auch durch Rechtsschutzdefizite ermöglicht. Konkurrentenklagen sind im Steuerrecht nur in europarechtlich bedingten Ausnahmen möglich. Begünstigte werden Klagen vermeiden, sind dabei aber in gewissem Maße der Finanzverwaltung ausgeliefert, wenn diese wie beim Auslandstätigkeitserlass eine Anwendung wegen verfassungsrechtlicher Bedenken unterlässt. Es bleibt nur eine europarechtliche Initiative von außen über Beihilfe- oder Vertragsverletzungsverfahren der Kommission oder von anderen Mitgliedsstaaten; oder, nicht zuletzt, eine Reform durch den Gesetz- und Erlassgeber.

Mit Blick auf Reformperspektiven sollte die Zeit unbedingter Freistellungen auslaufen, wie es letztlich auch die Pläne zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung vorsehen. Mit Blick auf die ökonomische Allokationsneutralität und das Beihilferecht sind branchenbezogene Vorschriften möglichst zu vermeiden.

Zudem bietet sich auch eine Rückbesinnung auf die zu Unrecht in allgemeinen Verruf geratene Anrechnung fiktiver Quellensteuern an: Wenn Entwicklungsländer auf erhöhten Quellenbesteuerungsrechten beharren, wäre die Gewährung einer begrenzten Anrechnung fiktiver Quellensteuern ein Anreiz für diese, selbstbestimmt die Belastung der Investitionen senken zu können. Werden dem Entwicklungsland abkommensrechtlich z.B. hohe 15 % brutto zugestanden, könnte eine fiktive Anrechnung von 5 % Anreize an das Entwicklungsland setzen, diese im Interesse der Unternehmen nicht aususchöpfen. Dies geht freilich zu Lasten des deutschen Aufkommens, könnte aber als Entwicklungszusammenarbeit wie Wirtschaftsförderung gleichermaßen verbucht werden.

Schließlich ist wiederum die Bedeutung der Politik- und Verwaltungsberatung zu betonen, die auch Entwicklungsländern ohne Abkommen und ohne Spielraum für steuerliche Standortpolitik zugutekommt. Aufgrund ihrer Bedeutung als Entwicklungszusammenarbeit und Wirtschaftsförderung zugleich sollte sie fortgeführt und im Rahmen der eröffneten Foren internationaler Kooperation weiterentwickelt werden.

C. Bericht aus der Unternehmenspraxis

(*RA Georg Geberth*⁸⁴)

Siemens ist seit über hundertfünfzig Jahren in Afrika aktiv, vor allem in Südafrika. Das Unternehmen macht dort im globalen Vergleich relativ wenig Umsatz, gemessen an der Gesamtzahl der Einwohner in Afrika. Das hat natürlich auch Gründe, und das Thema Steuern steht da sicher nicht an erster Stelle. Allerdings sind die Probleme, die sich im Bereich der Besteuerung stellen, symptomatisch auch für andere Bereiche. Probleme ergeben sich bei der Rechtssicherheit, bei der Ausbildung der Finanzbeamten vor Ort, unter Umständen auch beim Thema Korruption.

Insbesondere bis zur Abspaltung der Energie-Sparte Ende letzten Jahres war Siemens typischerweise im Bereich Infrastruktur tätig. So wurde von Siemens vor ein paar Jahren der größte Windpark gebaut, der je in Afrika erstellt wurde. Oder es wurde die Versorgung mit elektrischem Strom für 40 Millionen Einwohner in Ägypten, mit den größten Gas-Turbinen, die jemals gebaut wurden, mit einem Effizienzwert von 71 Prozent, sichergestellt.

Bei solchen Großprojekten geht es bei der Auftragsvergabe zunächst nicht so sehr um Steuerthemen; aus Sicht einer Steuerabteilung steht dieses Thema vielleicht sogar zu wenig im Vordergrund. Aber in der Abwicklung solcher Projekte stellen sich dafür umso mehr Probleme, und diese sind dann ganz handfest. Nach der umfassend systematischen und deduktiven Aufarbeitung von Herrn Prof. Valta soll aus Unternehmenssicht eher induktiv, also vom praktischen Fall, ausgegangen werden. Es beginnt damit, wie eine Betriebsprüfung ablaufen kann. Es kommt immer wieder vor, dass, teilweise auch recht unverblümt, das steuerpflichtige Unternehmen nicht mit rechtlichen Fragen konfrontiert wird, also damit, wie der konkrete Sachverhalt unter die anwendbaren Rechtsvorschriften zu subsumieren ist. Vielmehr wird dem Unternehmen von Mitarbeitern der steuerlichen Betriebsprüfung recht deutlich mitgeteilt, dass man sich im Vorfeld auf einen bestimmten Betrag einigen solle. Auf die Nachfrage, wie dieser Betrag denn zustande komme oder aus welcher Vorschrift er sich ergebe, kommt dann lediglich die Antwort, dass spiele an dieser Stelle keine Rolle, vielmehr werde man die entsprechende Rechtsgrundlage im Anschluss an die Einigung ausfindig machen. Auch wenn es sich hier (in Ermangelung eines Wirtschaftens in die eigene Tasche)

⁸⁴ *RA Georg Geberth* ist seit 2013 für die nationale und internationale Steuerpolitik (insbesondere OECD) und die weltweite Koordinierung der nationalen steuerpolitischen Aktivitäten der Siemensgruppe zuständig.

nicht um Korruption handelt, ist eine solche Herangehensweise in hohem Maße ärgerlich und nicht hinnehmbar. Dieses explizite und absichtsvolle Ignorieren von Recht und Gesetz ist auch keineswegs die Regel. Vermutlich entspringt ein solches Verhalten im Einzelfall einer gewissen Unsicherheit oder ungenügenden Ausbildung sowohl hinsichtlich des internationalen Steuerrechts, das zugegebenermaßen in den letzten Jahren mit einer rasanten Geschwindigkeit immer komplexer geworden ist, als auch hinsichtlich der von den Unternehmen eingesetzten Geschäftsmodelle. Viel häufiger als das geschilderte absichtsvolle Ignorieren des anwendbaren Rechts ergibt sich aus denselben Gründen heraus eine unbewusst falsche Anwendung des Rechts, vielfach ist aber auch beides nicht klar voneinander zu trennen. Das heißt aus der Sicht der Unternehmen, dass entweder die Regelungen des internationalen Steuerrechts vereinfacht werden oder die Ausbildung verbessert werden müsste. Da ersteres angesichts des BEPS-Prozesses einschließlich Säule 1 und 2 eher unrealistisch erscheint, sollte der Schwerpunkt auf die verbesserte Ausbildung gelegt werden. Auf Ebene der internationalen Organisationen wie z.B. der OECD ist dieses sog. Capacity Building schon seit vielen Jahren oder sogar Jahrzehnten ein viel besprochenes Thema, dem durch Lehrveranstaltungen vor Ort, teilweise auch gemeinsam mit Unternehmen, Rechnung getragen wird. Angesichts eingeschränkter Ressourcen allerseits bleibt der durchschlagende Erfolg allerdings bislang aus.

Eine mehr prinzipienbasierte Herangehensweise ist aber aus Sicht der Unternehmen im Hinblick auf die erforderliche Rechtssicherheit notwendig. Steuerpflichtige Unternehmen wünschen sich hier klare Verwaltungsverfahren und eindeutige Prozessstrukturen, damit Eskalationsmechanismen möglich sind, um auf einer höheren Ebene Einzelfälle lösen zu können, die aufgrund der geschilderten Ausbildungsmängel auf der operativen Ebene nicht zufriedenstellend gelöst werden können. Allzu häufig sind die Unternehmen auf Gedeih und Verderb den lokalen Steuerbehörden, den lokalen Steuerbeamten ausgeliefert, mit allen Compliance-Nöten, die das beinhalten kann. Mehr rechtsstaatliche Verfahren und transparente Regelungen tun hier not: Wie kann man als Steuerpflichtiger an jemanden herantreten, der vernünftigen Argumenten zugänglich ist und Rechtsprinzipien anwendet?

Neben diesen praktischen Anwendungsproblemen gibt es natürlich auch rechtssystematische Petita der Unternehmen. Das DBA-Netz insbesondere mit Entwicklungsstaaten ist sehr dünn. Und so kommt es immer wieder zu Fällen von Doppelbesteuerung aufgrund des Fehlens von DBAs. Und Doppelbesteuerung ist aus Unternehmenssicht natürlich besonders ärgerlich, so wie die Finanzverwaltung eine gewisse Aversion gegen weiße Einkünfte

hat. Wenn also z.B. beim Bau von Kraftwerken ein hoher Wertschöpfungsanteil in Deutschland entsteht, weil die Gasturbinen in Deutschland konzipiert sowie gebaut und mit diesem Wertschöpfungsanteil auch hier der Gewinnbesteuerung unterworfen werden, dann ist es schlicht geschäftsschädigend, wenn das Zielland auf die Anlieferung dieser hier gebauten Turbinen eine sog. Liefergewinnbesteuerung erhebt. Diese Probleme werden mit dem Abschluss von DBAs nicht immer beseitigt, weil es auch bei eindeutiger Rechtslage wiederum zu den oben geschilderten Anwendungsproblemen und Vollzugsdefiziten kommen kann, denn in der Praxis können DBAs auch ignoriert werden, das erleben wir immer wieder. Aber zumindest verbessert sich durch den Abschluss eines DBAs die Rechtsposition der Unternehmen, weshalb die Wirtschaft schon seit langem dafür plädiert, dass die Bundesregierung, mithin z.B. die Kanzlerin auf jeder ihrer Auslandsreisen den Wunsch mit im Gepäck haben sollte, mit dem Gastgeberland ein DBA abzuschließen. Denn indem eine Regierung ein DBA unterschreibt, gibt es in gewisser Weise ein Commitment ab, die darin niedergelegten Prinzipien zu beherzigen. Das sollte daher zum Standardrepertoire dazugehören, so wie etwa auch der Abschluss von Investitionsschutzabkommen, die Parallelen sind durchaus vorhanden.

Daneben ist auch vollkommen klar: Kapitalimportneutralität ist wünschenswert. Hier ist besonders die Freistellungsmethode hervorzuheben, denn vor allem diese gewährleistet Kapitalimportneutralität, so dass deutsche Unternehmen steuerlich gleich hoch belastet werden wie die Unternehmen vor Ort, mit denen sie konkurrieren müssen. Damit ist dieselbe faire Chance verbunden, Aufträge im Ausland zu erringen. Umgekehrt würde die Anrechnungsmethode ausländische Wettbewerber mittelbar stärken, die in der Folge bei internationalen Ausschreibungen leichter den Zuschlag erhielten. Die Freistellungsmethode ist auch administrativ weniger aufwendig, da der ausländische Gewinn nicht doppelt ermittelt werden muss, also nach den Vorschriften des deutschen und des ausländischen Steuerrechts. Die Mindeststeuer, die jetzt unter Säule 2 diskutiert wird, geht da aber eher in die andere Richtung. Unklar ist auch, ob die Mindestbesteuerung tatsächlich den Interessen der Entwicklungsstaaten gerecht wird. Jeder Staat muss seinen Steuermix für sich herausfinden, wie er für das spezifisch Land und seine Wirtschaftsbedingungen ideal ist. Den a priori perfekten Steuermix gibt es nicht, sondern jeder Staat muss sich hier auf eine „Reise zum individuellen Optimum“ begeben. Deutschland hat einen Steuermix und vor allem ein Steuerniveau, das es sich leisten kann, weil wir andere Standortbedingungen haben als viele Entwicklungsstaaten. Aber ein Entwicklungsstaat muss dann vielleicht

auch mit anderen Mitteln um Investitionen werben, und da kann ein Investitionsanreiz doch sehr gute Wirkungen erzielen. Vieles spricht dafür, dass gerade Entwicklungsstaaten sich dieser Freiheit, letztlich ihrer Steuersouveränität, hier nicht begeben sollten. Das Thema race to the bottom ist zwar nachvollziehbar, dass die Regierungen einen Boden, der nicht bei null liegt, einziehen möchten. Aber auf der einen Seite verstellt die einseitige Betrachtung der Steuersätze den Blick auf die Bemessungsgrundlage, die immer breiter geworden ist und daher zu einer weitgehend gleichbleibenden Steuerbelastung und auch stabilen Steuereinnahmen geführt hat. Und andererseits existiert für eine deutsche Bundesregierung ein Zielkonflikt: Man möchte den Steuerwettbewerb eindämmen, muss aber auch Folgendes beachten: Als exportorientiertes Land werden Arbeitsplätze in Deutschland, indem z.B. Kraftwerke in Ägypten gebaut werden, gesichert. Denn damit wird ja die Auslastung der Fabriken, der Produktionshallen hier in Deutschland gewährleistet. Deshalb darf bei der Etablierung einer Mindeststeuer nicht das deutsche Unternehmen schlechter gestellt werden. Diese Absicht besteht seitens der Bundesregierung sicher nicht, aber in der künftigen praktischen Umsetzung dieser äußerst komplexen Regelung besteht dieses Szenario als reale Gefahr.

Der BEPS-Prozess insgesamt, den die Wirtschaft nolens volens, aber dann doch mitgetragen hat, war von der Idee getragen, einen internationalen Bezugsrahmen herzustellen, ein bisschen mehr Einheitlichkeit bei den Missbrauchsabwehrvorschriften im Steuerbereich zu schaffen. Aus Wirtschaftssicht wird zunehmend deutlicher, dass dieser Bezugsrahmen nicht wirklich ein positiver, sondern eher ein negativer ist. In der Praxis führt dieser Bezugsrahmen daher nicht zu mehr Rechtssicherheit, was an sich Aufgabe eines solchen Rahmens sein sollte, weil durch den gesamten BEPS-Prozess sehr stark der Fokus auf Missbrauchsabwehr gelenkt worden ist, auch in den Fällen, die ganz normale und alltägliche Praxis sind, die mit Missbrauch nichts zu tun haben. Dass der BEPS-Prozess dazu geführt hat, die Investitionsbedingungen in den Entwicklungsländern zu verbessern und dass gerade die Entwicklungsländer mit dieser dramatisch erhöhten Komplexität besser zurechtkommen als vorher, ist stark anzuzweifeln: Die praktischen Erfahrungen gehen in die andere Richtung.

D. Tagungsbericht: Diskussion – Herausforderungen und Erfahrungen deutscher Unternehmen in den Entwicklungs- und Schwellenländern

Eine von *Matthias Lefarth*⁸⁵ geleitete Podiumsdiskussion zu den bestehenden praktischen Herausforderungen von Unternehmen in Entwicklungs- und Schwellenländern ergänzte die wissenschaftliche Darstellung von *Prof. Dr. Matthias Valta* und den Praxisbericht von *Georg Geberth*⁸⁶. Die Diskussionssteilnehmer berichteten von grundlegenden Schwierigkeiten durch mangelndes steuerrechtliches Fachwissen in den lokalen Steuerverwaltungen, zudem erschweren nicht vorhandene DBA die steuerlichen Auswirkungen von Geschäftstätigkeiten in Entwicklungsländern. Thematisiert wurde auch die Relevanz von steuerlichen Anreizsystemen in Form sog. *tax holidays* auf Investitionsentscheidungen⁸⁷ und ob eine Stärkung von Investitionen im Rahmen des OECD-BEPS-Prozesses möglich und erreichbar ist. Nach der Erfahrung von *Sylvia Heckmeier*⁸⁸ zählen zu den besonderen Herausforderungen, welche sich für Unternehmen darstellen, die in Afrika tätig sind, vor allem politische Instabilität, die langfristig angelegtes unternehmerisches Engagement erschwert. Weiterhin wird durch unklare gesetzliche Regelungen und deren uneinheitliche Anwendung eine zuverlässige Planung und Steuerung von geschäftlichen Aktivitäten unmöglich. Bestehende Einschränkungen in Form fehlender Kapitalimport- und -exportneutralität verkomplizieren zudem die Abrechnung von konzerninternen Warenflüssen und Dienstleistungen. Daneben wird die konzerninterne Finanzierung von und Gewinnrepatriierung aus den Einheiten in Entwicklungs- und Schwellenländern erschwert. Sowohl die mangelnde Ausstattung der jeweiligen Steuer- und Verwaltungsorgane als auch deren ungenügende Ausbildung erschweren zusätzlich die einheitliche und faire Besteuerung. Nach Ansicht von *Sylvia Heckmeier* geraten hierdurch besonders international tätige Unternehmen in den Fokus der lokalen Steuerverwaltung. Neben dem generellen Fehlen von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) führt in den Fällen, in denen ein DBA besteht, dessen unzureichende Anwendung zu Doppelbesteuerungen. Streitbeilegungsverfahren werden häufig nicht durchgeführt.

⁸⁵ *Dipl.-Finw. Matthias Lefarth* ist steuer- und finanzpolitischer Berater der „Mittelstandsallianz für Afrika“.

⁸⁶ Siehe hierzu Kapitel C.

⁸⁷ Siehe hierzu auch Kapitel F.

⁸⁸ *Sylvia Heckmeier* ist seit 2014 Bereichsleiterin Steuern bei der Merck KGaA.

Dies wird von den übrigen Diskussionsteilnehmern in unterschiedlichen Ausprägungen bestätigt. So berichtet *Dieter Mörk*⁸⁹, dass Investitionsentscheidungen in erster Linie unter Berücksichtigung praktischer Erwägungen getätigt werden. Dabei sind infrastrukturelle Erwägungen relevant, wie eine Gewährleistung von Gas-, Wasser- und Stromversorgung. *Dieter Mörk* weist auf die zusätzliche Schwierigkeit von teilweise irrationalen Entscheidungen auf Seiten der afrikanischen Finanzverwaltung hin, die mittels Streitbeilegungsverfahren häufig nicht revidiert werden können.

Aus Sicht von *Prof. Dr. Robert Risse*⁹⁰ führen überwiegend mangelnde steuerliche Fachkenntnisse zu Investitionshemmnissen. Seinen Erfahrungen nach mangelt es vor allem in den Ländern der Mitte Afrikas an steuerlichem Grundwissen. Den Kontrast hierzu bildet mit gut ausgebildetem Fachpersonal die südafrikanische Finanzverwaltung. Im Norden Afrikas, worunter *Prof. Dr. Robert Risse* die Staaten Ägypten bis Marokko zählt, ergeben sich häufig Doppelbesteuerungen durch eine uneinheitliche Anwendung vorhandener steuerlicher Regelungen. So sind beispielsweise bestimmte Kosten für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, die in Europa durchgeführt werden, in Afrika steuerlich nicht abzugsfähig oder genehmigungspflichtig. Die daraus resultierende Doppelbesteuerung lässt sich durch Streitbeilegungsmechanismen, wie sie in DBA vorgesehen sind, schlicht nicht vermeiden. Grund hierfür sind auch nach den Erfahrungen von *Prof. Dr. Robert Risse*, dass Regelungen in vorhandenen DBA schlicht nicht angewandt werden.

*Dr. Sebastian Krauß*⁹¹ bestätigt Schwierigkeiten aufgrund mangelnder steuerlicher Fachkenntnis und plädiert für eine Unterstützung der Finanzverwaltungen in der steuerfachlichen Ausbildung. Neben infrastrukturellen und steuerfachlichen Mängeln sind auch aus seiner Sicht fehlende DBA ein Grund, warum insbesondere mittelständische Unternehmen den afrikanischen Markt noch nicht erschlossen haben. So lautet ein klares Petitum von *Dr. Sebastian Krauß*, das Doppelbesteuerungsnetz in Afrika zu verdichten.

⁸⁹ *RA/StB Dieter Mörk* ist seit 2016 Leiter der Steuerabteilung der Gebrüder Knauf KG, Iphofen.

⁹⁰ *RA Prof. Dr. Robert Risse* leitete von Januar 2000 bis Mai 2020 die Steuer- und Zollabteilung der Henkel AG & Co. KGaA. Seit Mai 2020 lehrt er am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien den Masterlehrgang Digitalization & Tax Law (LL.M.).

⁹¹ *StB Dipl.-Kfm. Dr. Sebastian Krauß* ist Geschäftsführer der concepta Steuerberatungsgesellschaft mbH in Neuss und berät mittelständische Unternehmen und Privatpersonen im deutschen und internationalen Steuerrecht.

Die aktuelle Debatte der OECD zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle aufgreifend, befürworten die Diskussionsteilnehmer die stärkere Beteiligung von Entwicklungsländern in den Prozess, wie sie durch das Inclusive Framework on BEPS bereits vorgesehen ist. Dabei sollten die speziellen Bedürfnisse der Entwicklungsländer entsprechend berücksichtigt werden. Eine zusätzliche Problematik kann sich in Zukunft aus der gegenwärtig diskutierten Mindestbesteuerung (Säule 2) und den bestehenden Steuervergünstigungen in Entwicklungsländern ergeben. Die steuerlichen Anreizsysteme, beispielsweise durch tax holidays, um steuerliche Standortvorteile zu generieren und Investitionsentscheidungen zu fördern, könnten demnach durch eine Mindestbesteuerung konterkariert werden. Zusammenfassend nehmen aus Sicht der Diskussionsteilnehmer steuerliche Regelungen in Entwicklungsländern bei Investitionsentscheidungen grundsätzlich eine nachgeordnete Rolle ein. Vielmehr, so das einheitliche Petitum der Diskussionsteilnehmer, sollte ein investitionsfreundliches Umfeld für Unternehmen prioritär durch den Aufbau und die (Fort-)Bildung der lokalen Steuerverwaltungen sowie einer Ausweitung des DBA-Netzes erfolgen.

E. Welche Rolle spielt die internationale Steuerpolitik in der Entwicklungszusammenarbeit?

(MR Dr. Daniel Fehling⁹²)

Welche Rolle spielt die internationale Steuerpolitik in der Entwicklungszusammenarbeit? Eine einfache Antwort auf diese Frage gibt es nicht. Zu konstatieren ist jedenfalls, dass internationale Besteuerungsfragen eine wachsende Bedeutung für die Entwicklungsländer haben und bei der Identifizierung entwicklungspolitischer Zielsetzungen zunehmend mitgedacht werden müssen. Dementsprechend ist das Bewusstsein für die Wichtigkeit des Themas „tax and development“ bei den betroffenen Akteuren (Staaten, Steuerpflichtige, internationale Organisationen) in den letzten Jahren gewachsen. In dem nachfolgenden Beitrag sollen drei Aspekte zur Bedeutung der internationalen Steuerpolitik für die Entwicklungszusammenarbeit etwas näher dargestellt werden.

I. Wachsende Bedeutung der Besteuerung für Entwicklungsländer

Steuerfragen haben für die Entwicklungszusammenarbeit eine immer größere Bedeutung. Das liegt daran, dass die Entwicklungszusammenarbeit seit einigen Jahren vermehrt darauf ausgerichtet ist, die finanzielle Eigenständigkeit von Entwicklungsländern zu stärken und diese damit schrittweise unabhängiger von staatlichen Transferzahlungen zu machen. Besondere Aufmerksamkeit hat dies mit der internationalen Einigung auf die 17 Sustainable Development Goals unter dem Dach der VN im Jahr 2015 und der Betonung der „Domestic Resource Mobilisation“ in diesem Kontext erhalten. Bei der damit angesprochenen Mobilisierung eigener (fiskalischer) Ressourcen durch die Entwicklungsländer kommt dem Steueraufkommen naturgemäß eine zentrale Rolle zu. Für die Entwicklungszusammenarbeit ergibt sich daraus das Ziel, das Steueraufkommen von Entwicklungsländern zu stabilisieren und zu erhöhen, ohne andere Zielsetzungen aus dem Blick zu verlieren.

Auch wenn die jeweiligen Verhältnisse und Voraussetzungen in den verschiedenen Entwicklungsländern oft sehr unterschiedlich sind, lassen sich einige übergeordnete Aspekte feststellen:

⁹² *MR Dr. Daniel Fehling*, LL.M. (King's College London) ist Referatsleiter in der Steuerabteilung des Bundesministeriums der Finanzen, Berlin. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1. „basics first“

Das Steueraufkommen von Entwicklungsländern lässt sich nur dann sichern, wenn es eine leistungsfähige Finanzverwaltung gibt. In Ländern mit einem regelmäßig großen informellen Sektor, in denen noch keine gut funktionierenden Strukturen vorhanden sind, um die Besteuerung zuverlässig und belastbar zu administrieren, müssen zunächst einmal die Grundlagen geschaffen werden: „basics first“. Dies erfordert ausreichende Investitionen in Sachgüter, wie IT-Hardware und -Software, und vor allem in Personal. Eine besondere Herausforderung ist es dabei, Finanzbeamte in ausreichend großer Zahl auszubilden und kontinuierlich zu fördern, zumal viele Finanzverwaltungen in Konkurrenz zur Privatwirtschaft (mit ihren häufig besseren Löhnen) stehen. Wichtig ist jedenfalls, dass bei den politischen Entscheidungsträgern vor Ort ein ausreichendes Bewusstsein für diese Zusammenhänge vorhanden ist, damit genug Ressourcen für den mitunter langwierigen und mühsamen Aufbau einer funktionierenden Finanzverwaltung freigemacht werden.

2. Steuern als Gradmesser für gute Staatsführung

Wenn Entwicklungsländer ihre Staatsfinanzierung in wachsendem Maße aus eigenem Steueraufkommen bestreiten können, kann dies tendenziell auch positive Auswirkungen auf das Verhältnis Staat-Bürger haben und damit zum Aufbau stabiler Staatswesen beitragen. Wenn die Staatsbürger erleben, dass sie durch ihre Steuerzahlungen einen bedeutsamen Beitrag zur Finanzierung der öffentlichen Haushalte leisten, werden sie stärker danach fragen, für welche Zwecke und wie effizient diese Mittel eingesetzt werden. Die Bereitschaft, die eigene Regierung zur Rechenschaft über den Umgang mit öffentlichen Mitteln, die aus Steuergeldern stammen, aufzufordern, dürfte jedenfalls größer sein, als wenn die Staatshaushalte im Wesentlichen durch Zuwendungen anderer Staaten oder aus anderen (ggf. intransparenten) Quellen gespeist werden. In übertragener Weise gilt hier das Diktum *Paul Kirchhofs* vom „höheren Freiheitswert der selbst verdienten Mark“⁹³. Parallel dazu kann der Aufbau einer funktionierenden Steuerverwaltung dazu beitragen, dass sich das Ansehen staatlicher Institutionen bei den Bürgern erhöht. Wenn dieses „Aushängeschild“ des Staates effektiv und gut organisiert arbeitet, dürfte das das Vertrauen der Bürger in die staatlichen Institutionen stärken –

⁹³ *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 (326): Dem selbst erworbenen Einkommen kommt ein höherer Freiheitswert als dem staatlich gewährten Einkommen zu.

umgekehrte Effekte stellen sich ein, wenn die Finanzverwaltung ineffizient arbeitet oder anfällig für Korruption ist.

3. Tax Certainty

Schließlich ist die Bedeutung steuerlicher Rechtssicherheit („tax certainty“)⁹⁴ zu betonen. Von größerer steuerlicher Rechtssicherheit profitieren sowohl Steuerpflichtige als auch Staaten. Auf staatlicher Seite erleichtert es die Finanz- und Haushaltsplanung, wenn das zu erwartende Steueraufkommen verlässlicher prognostiziert werden kann. Fehlende Rechtssicherheit, also unklare rechtliche Bestimmungen oder Unsicherheiten bei deren Anwendung, führt zu langwierigen Rechtsstreitigkeiten, die diese Vorhersehbarkeit reduzieren. Insofern sollten Staaten in ihrem eigenen Interesse für möglichst große steuerliche Rechtssicherheit sorgen. Vergleichbare Effekte stellen sich bei den Steuerpflichtigen ein: Fehlende Rechtssicherheit hemmt oder erschwert unternehmerische Entscheidungen. Die Investitionsbereitschaft eines Unternehmens wird negativ beeinflusst, wenn die (steuerlichen) Folgen einer bestimmten Investition nicht sicher vorhergesagt werden können und Rechtsstreitigkeiten drohen. In den letzten Jahren gab es verschiedene Initiativen, um die Bedeutung dieser verschiedenen Dimensionen von tax certainty auch für Entwicklungsländer stärker in den Fokus zu rücken. Denn gerade in diesen Ländern können Fortschritte bei der steuerlichen Rechtssicherheit das Investitionsklima merklich verbessern und somit auch das Steueraufkommen steigern. Beispielhaft kann die Compact-with-Africa-Initiative genannt werden, die die Investitionstätigkeiten in den afrikanischen

⁹⁴ Ziele und Ausprägungen von Tax Certainty wurden namentlich von OECD und IWF im Auftrag der G20 herausgearbeitet; zum Treffen der G20-Finanzminister und -Zentralbankgouverneure in Baden-Baden im März 2017 wurde hierzu ein Bericht vorgelegt. Das zugehörige G20-Kommuniqué ist im Internet abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales_Finanzmarkt/G7-G20/2017-02-08-dokumente-im-g20-finance-track.html (der letzte Abruf sämtlicher in diesem Beitrag genannten Internetquellen erfolgte am 9.2.2021).

Partnerländern erhöhen soll und in deren Kontext auch die Bedeutung von tax certainty unterstrichen wurde.⁹⁵

II. Einbindung in politische Entscheidungsprozesse

Eine bisweilen kontrovers diskutierte Frage ist, ob Entwicklungsländer bei der Entwicklung der internationalen Besteuerungsprinzipien hinreichend einbezogen werden. Ausgangspunkt dieser Diskussionen ist in der Regel die Feststellung, dass die maßgeblichen internationalen Regelungen in den letzten Jahrzehnten von der OECD entwickelt worden sind (insb. OECD-Musterabkommen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien), also im Kreise hoch entwickelter Industriestaaten; Entwicklungsländer waren dabei nicht oder nur am Rande beteiligt. Daraus wird bisweilen die Forderung abgeleitet, dass die Entwicklung internationaler Besteuerungsgrundsätze nicht länger bei der OECD, sondern bei den VN erfolgen solle, wo eine weitaus größere Staatenzahl vertreten sei.

In den letzten Jahren ist die Einbindung von Entwicklungsländern in den Prozess der internationalen Regelungsfindung aber erheblich ausgeweitet worden. Im Bereich der internationalen steuerlichen Transparenzvorschriften ist das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes zu nennen, das bereits im Jahr 2009 in seiner jetzigen Form gegründet wurde und dem inzwischen mehr als 160 Staaten und Jurisdiktionen angehören. In diesem Gremium, in dem alle Mitglieder das gleiche Stimmrecht besitzen, wird die Einhaltung der international konsentierten Transparenzregelungen (insb. Informationsaustausch auf Ersuchen sowie automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten) überwacht; zudem finden hier Diskussionen über die Weiterentwicklung dieser Standards statt. Einen „Zwillingsbruder“ hat das Global Forum im Jahr 2016 erhalten, als das Inclusive Framework on BEPS geschaffen wurde. Dieses Gremium überwacht die Implementierung der Empfehlungen des BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting, auf Deutsch: Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen); außerdem ist es für die Weiterentwicklung dieser Empfehlungen zuständig, wie sich an den aktuellen Entwicklungen zum „Zwei-Säu-

⁹⁵ In dem Bericht zur Auftaktkonferenz in Berlin vom 12./13.6.2017 heißt es dazu: “It is also of particular relevance to provide for tax certainty so as to ensure that the tax system has the clarity and stability needed to generate sufficient tax revenues and also to attract investors.” Der Bericht ist im Internet abrufbar unter: https://www.compactwithafrica.org/content/dam/Compact%20with%20Africa/g20investincommonfuture/conference_report_17-08-25.pdf.

len-Projekt“ zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft zeigt. Auch hier gab es eine immer stärkere inhaltliche und prozedurale Einbindung von Entwicklungsländern: Während das BEPS-Projekt zu Beginn (2013) noch aus den OECD- und G20-Staaten bestand, wurden weitere Staaten, einschließlich Entwicklungs- und Schwellenländer, im Laufe der Arbeiten zunehmend einbezogen; die Gründung des Inclusive Framework on BEPS, dem mittlerweile 139 Staaten und Jurisdiktionen mit gleichem Stimmrecht angehören, stellt insofern ein logisches Ergebnis dieser Entwicklung dar, die auch nicht mehr umkehrbar sein dürfte. Wohlgemerkt: Auch die Industriestaaten profitieren, wenn die Entwicklungsländer eng in die Erarbeitung von Besteuerungsstandards eingebunden werden und dort auf Augenhöhe partizipieren. Das kann zwar dazu führen, dass die Industriestaaten in der Sache, etwa bei den Diskussionen über die zwischenstaatliche Zuordnung von Besteuerungsrechten, Zugeständnisse machen müssen. Dem steht aber eine größere Wahrscheinlichkeit gegenüber, dass die Entwicklungsländer die gemeinsam entwickelten Besteuerungsprinzipien akzeptieren und in der Besteuerungspraxis auch anwenden. Dies erhöht die Rechtssicherheit und verringert die Fälle von Doppelbesteuerung, die zu Lasten der Steuerpflichtigen (und oft auch ihrer Heimatstaaten, die am Ende auf ihre Besteuerungsrechte verzichten) geht. In der Summe dürften die Vorteile also deutlich überwiegen.

Führt diese formale Einbindung der Entwicklungsländer nun auch tatsächlich zu deren gleichberechtigter Einbeziehung? Hier gibt es weiterhin Kritik, die sich im Wesentlichen daran festmacht, dass den Angehörigen der Finanzverwaltungen von Entwicklungsländern zu oft die Ressourcen fehlen, um sich vollständig in die komplexen Diskussionen im Inclusive Framework einzubringen.⁹⁶ Dem ist zuzugeben, dass es hier tatsächlich Defizite gibt. Eine Abhilfe wird vermutlich nicht darin bestehen können, das Komplexitätsniveau der vom Inclusive Framework erarbeiteten Regelungen zu reduzieren; diese werden nicht weitgehend vereinfacht werden können, wenn sie weiterhin zu den komplexen Sachverhaltsgestaltungen des modernen Wirtschaftslebens passen sollen. Zielführender dürfte es sein, die betreffenden Delegationen besser an die internationalen Besteuerungsgrundsätze und die aktuell diskutierten Fragestellungen heranzuführen. Diesen Weg verfolgt das OECD-Sekretariat seit einiger Zeit und veranstaltet für interessierte Delegierte informelle Vorabsitzungen vor wichtigen Gremiensitzungen; ebenso

⁹⁶ S. die Untersuchung „At the Table, Off the Menu?“, ICTD Working Paper 115 v. Dezember 2020, im Internet abrufbar unter: <https://www.ictd.ac/publication/at-table-off-menu-assessing-participation-lower-income-countries-global-tax-negotiations/>.

gibt es seit Langem sog. Outreach-Veranstaltungen, bei denen Angehörige des OECD-Sekretariats zusammen mit Experten aus OECD-Mitgliedstaaten Workshops zu bestimmten Fragen des internationalen Steuerrechts anbieten. Hier könnten sicherlich noch weitere Formate erwogen werden; bereits in der jüngeren Vergangenheit gab es eine deutliche Tendenz zu innovativen Konzepten wie dem E-Learning. Der durch die Corona-Krise ausgelöste Digitalisierungsschub dürfte diesen Trend hin zu Informations- und Fortbildungsangeboten, die für die Steuerbeamten aus Entwicklungsländern nicht mit hohen Reisekosten verbunden sind, noch verstärken. Die Rufe nach einer vollständigen Verlagerung der internationalen Steuerdiskussionen zu den VN sind in letzter Zeit jedenfalls seltener zu hören. Das vormals beklagte Demokratiedefizit der OECD dürfte angesichts der mittlerweile erreichten Mitgliederzahl beim Global Forum und beim Inclusive Framework auch kaum noch begründbar sein. Es wäre auch nicht davon auszugehen, dass die beschriebenen Probleme einiger Finanzverwaltungen im Umgang mit komplexen Besteuerungsstandards allein dadurch behoben werden könnten, dass Ort und Ausrichter der Gremiensitzungen wechseln.

III. Das Zwei-Säulen-Projekt und „Basics first“

Schließlich wird bisweilen die Frage gestellt, ob Entwicklungsländer eigentlich gut beraten sind, wenn sie ihre knappen Ressourcen dafür einsetzen, an der Weiterentwicklung komplexer internationaler Besteuerungsstandards mitzuwirken, oder ob sie sich nicht lieber ausschließlich auf den Aufbau der Grundstrukturen funktionierender Steuerverwaltungen im Sinne von „basics first“ konzentrieren sollten. Im besten Falle sollten diese Ziele aber nicht in einem Alternativverhältnis zueinander stehen, sondern Entwicklungsländer sollten in die Lage versetzt werden, beide Ziele zu erreichen. Dem steht nicht entgegen, dass in vielen Entwicklungsländern der Aufbau von einer leistungsfähigen Finanzverwaltung oberste Priorität haben sollte, und die Grundvoraussetzung für komplexere weitere Schritte ist: Ohne gut ausgebildete Mitarbeiter mit funktionierender IT-Ausstattung lassen sich keine komplexen Verrechnungspreisfälle lösen. Auch dann aber sollten sich diese Staaten nicht bis auf Weiteres aus der internationalen Diskussion über globale Besteuerungsprinzipien ausklinken. Denn die dort getroffenen Entscheidungen werden sich auch auf die künftige Regelung von grenzüberschreitenden Steuerfällen bei ihnen selbst auswirken. Auch diese Länder sollten daher ein Interesse daran haben, von Anfang an bei diesen Fragen mitzudiskutieren und ihre Perspektive einzubringen. Idealerweise sollte die Entwicklungszusammenarbeit daher den Ländern helfen, beides wahrnehmen zu können.

IV. Fazit

Es ist zu begrüßen, dass die Diskussion über die steuerliche Dimension von Entwicklungszusammenarbeit seit einigen Jahren intensiver geführt wird. Es sind zuvörderst die Entwicklungsländer selbst, die von einer Stärkung ihrer Steuerverwaltungen profitieren, da sie dadurch größere finanzielle Selbständigkeit erlangen können. Auch die Steuerpflichtigen profitieren, wenn ihnen eine professionell geführte Finanzverwaltung gegenübertritt und sich die Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren erhöht. Schließlich ist es für die klassischen Industriestaaten vorteilhaft, wenn Entwicklungsländer in die Entwicklung internationaler Besteuerungsgrundsätze gleichberechtigt einbezogen sind und sich die weltweite Akzeptanz und Befolgung dieser Standards erhöht. Insofern bietet die gegenwärtige Entwicklung viele Chancen für alle Beteiligten – diese sollten genutzt werden!

F. Diskussion: Steuerpolitische Herausforderungen von Investments in Entwicklungs- und Schwellenländern

Unter der Leitung von *Prof. Dr. Johanna Hey* und *Harald Küppers*⁹⁷ wurden in einem zweiten Panel finanz-, steuer- und entwicklungspolitische Herausforderungen diskutiert.

Ergänzend zu den Ausführungen von *Dr. Daniel Fehling*⁹⁸ und den Erfahrungsberichten der Unternehmensvertreter aus dem ersten Diskussionspanel⁹⁹ hebt *Erik Reinhard*¹⁰⁰ die Wichtigkeit der Qualität der Verwaltung, ihre Leistungsfähigkeit und eine gute Ausbildung der Mitarbeiter hervor. Als Beispiel für die personellen Schwierigkeiten der lokalen Finanzverwaltungen zeigt er plakativ auf, dass zum Teil weniger Finanzbeamte in einem ganzen afrikanischen Land vorhanden als in der Bundesfinanzakademie als Gastdozenten tätig sind. Er berichtet von einem Programm (Good Financial Governance), das dazu dient, die Stärke der Steuerverwaltung auszubauen. Seiner Meinung nach muss in diesem Bereich mehr getan werden, um die Investitionsbedingungen in Entwicklungsländern zu verbessern.

Die Stärkung der Kapazitäten von Steuerverwaltungen und den Aufbau von Governance-Institutionen in Entwicklungsländern übernimmt *Dr. Kai Behrens*¹⁰¹ zufolge generell das BMZ im Wege einer bilateralen Zusammenarbeit. Einschränkend weist er darauf hin, dass das BMZ und, damit einhergehend, die deutsche Entwicklungszusammenarbeit ausschließlich aktiv wird, wenn es bei Partnerländern eine Nachfrage in diesem Bereich gibt. Ein stärkeres Engagement der deutschen Entwicklungszusammenarbeit ist demnach abhängig von der Nachfrage der jeweiligen Staaten.

Die konkrete Unterstützung und Kapazitätsentwicklung der Steuerverwaltungen in den Partnerländern der Entwicklungszusammenarbeit wird von

⁹⁷ *Harald Küppers* ist Leiter des Kompetenzzentrums „Öffentliche Finanzen und Verwaltung“ des Fach- und Methodenbereichs der Deutschen Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ).

⁹⁸ Siehe hierzu Kapitel E.

⁹⁹ Siehe hierzu Kapitel D.

¹⁰⁰ *MR Erik Reinhard* war zum Zeitpunkt der Veranstaltung Lehrbereichsleiter in der Bundesfinanzakademie im Bundesministerium der Finanzen.

¹⁰¹ *Dr. Kai Behrens* ist Referent für Good Financial Governance beim Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (BMZ).

*Sandra Stelzner*¹⁰² dargestellt. Den Basics-first¹⁰³-Ansatz aufgreifend, steht die Ausbildung der lokalen Steuerverwaltung dabei im Mittelpunkt. Daneben werden die Entwicklungsländer, die sich im Inclusive Framework on BEPS zur Umsetzung der Mindeststandards¹⁰⁴ verpflichtet haben, auch konkret in deren Implementierung unterstützt. Eine besondere Herausforderung stellt in diesem Zusammenhang auch die lokale IT-Infrastruktur dar.

Aus der Perspektive der Entwicklungsforschung bestätigt *Dr. Christian von Haldenwang*¹⁰⁵ die bereits von den Unternehmensvertretern adressierte Nachrangigkeit von steuerlichen Regelungen für Investitionsanreize. Auf die Frage, ob und inwieweit steuerliche Anreize bspw. in Form von tax holidays oder anderen steuerlichen Vergünstigungen Auswirkungen auf Investitionen in Entwicklungsländer haben, weist *Dr. Christian von Haldenwang* auf mangelnde Information hin, die eine Diskussion entscheidend erschwert. Die Diskussion, ob steuerlichen Anreize aus Gemeinwohlsicht in Entwicklungsländern angemessen und sinnvoll wären, kann seiner Ansicht nach aufgrund mangelnder Information nicht geführt werden.

So gibt es zwar Informationen zu rechtlichen Grundlagen und Mechanismen, jedoch fehlt es an Informationen darüber, wie sich diese Investitionsanreize tatsächlich auf Investitionen auswirken. Zusätzlich fehlt es auch an regelmäßigen (öffentlichen) Berichten über die Gesamtheit von Steuervergünstigungen in Entwicklungsländern. Mithin können Kosten-Nutzen-Analysen einzelner Steuervergünstigungen nicht bestimmt werden. Derzeit kann daher nur allgemein auf der Basis von teilweise vorliegenden Makrodaten, einzelnen Unternehmensdaten vermutet werden, dass die Kosten von Steueranreizen für Investitionen mutmaßlich erheblich höher liegen als der Nutzen, den die Regierungen daraus ziehen.

¹⁰² *Sandra Stelzner* ist Beraterin im Sektorprogramm Good Financial Governance bei der GIZ, Bonn, mit Schwerpunkt Steuern und Entwicklung.

¹⁰³ Siehe hierzu Kapitel C.I.1.

¹⁰⁴ Zu den Mindeststandards zählen die Maßnahmen gegen schädlichen Steuerwettbewerb und Abkommensmissbrauch, die Einführung eines Country-by-Country-Reporting für große internationale Konzerne mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Mio. Euro sowie die Verbesserung der Beilegung von Streitigkeiten über DBA-Besteuerungsrechte.

¹⁰⁵ *Dr. Christian von Haldenwang* ist Mitarbeiter (Senior Researcher) am Deutschen Institut für Entwicklungspolitik (DIE).

*Dr. Dieter Kischel*¹⁰⁶ berichtet aus Forum on Harmful Tax Practice, dass sich unter anderem die dort beteiligten Entwicklungsländer gegen die Abschaffung von steuerlichen Anreizen wehren. Um sich dem Thema zu nähern, wie steuerliche Anreize gestaltet sein sollten, damit sie die Steuerbasis sowohl des eigenen Landes als auch des Entwicklungslandes oder aber eines der Nachbarstaaten nicht untergraben, stellt *Dr. Dieter Kischel* exemplarisch einen entsprechenden Ansatz der EU vor. Demnach soll kein Mitgliedstaat und kein Drittstaat Steuervergünstigungen gewähren, die unberechtigt sind oder gezielt einfach nur Steuersubstrat anderen Staaten absaugen. Innerhalb der EU wurde hierfür ein Verhaltenskodex zur Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs entwickelt, der im Wesentlichen auf drei Prinzipien basiert: So soll (1) eine Steuervergünstigung kein *ring fencing* kreieren; das bedeutet, Inländer und Ausländer müssen gleichbehandelt werden. Die Steuervergünstigungen müssen (2) sodann alle ein sogenanntes Substanzerfordernis erhalten. Das bedeutet, es muss gesetzlich sichergestellt werden, dass nur dann steuerliche Vergünstigungen gewährt werden, wenn tatsächlich eine wirtschaftliche Aktivität in dem entsprechenden Land ausgeübt wird, und auch nur insoweit, als sie ausgeübt wird. Demnach müssen die steuerbefreiten oder -begünstigten Gewinne im Verhältnis zu der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit stehen. Schließlich müssen (3) die Vergünstigungen gesetzlich eindeutig und ohne Ermessungsspielräume für Verwaltungen geregelt sein. Mit diesem Ansatz kann nicht nur innerhalb der EU, sondern weltweit schädlicher Steuerwettbewerb verhindert oder minimiert werden.

In der Diskussion wurden die Pläne der OECD zu den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft und der Mindestbesteuerung kritisiert. Im Mittelpunkt stand die Frage, ob eine Steigerung der Komplexität des Steuerrechts durch das Zwei-Säulen-Projekt der OECD negative Auswirkungen auf die Steuerbasis der Entwicklungsstaaten hat. Eine Zunahme an Komplexität einräumend, ordnet *Dr. Kai Behrens* den BEPS-Prozess an sich aus Sicht der Entwicklungszusammenarbeit jedoch grundlegend positiv ein, weil eine nie dagewesene internationale Kooperation im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung hergestellt wird. Gleichzeitig äußert er die Hoffnung, dass einheitliche internationale Regelungen dafür sorgen, sowohl Rechtssicherheit herzustellen als auch den Verfolgungsaufwand zu reduzieren, und schließlich zu einer Vereinfachung beitragen. Schließlich hebt er hervor, dass Steuereinnahmen der Schlüssel für nachhaltige Entwick-

¹⁰⁶ *Dr. Dieter Kischel* ist Leiter des Bereichs „Schädliche Steuerpraktiken“ in der Generaldirektion „Steuern und Zollunion“ bei der Europäischen Kommission.

lung sind, die für die Finanzierung von Entwicklung ebenso benötigt werden wie private Investitionen. Daher müssen die Entwicklungsländer sowohl in der Implementierung der Maßnahmen im OECD-BEPS-Prozess als auch bei der Umsetzung des Zwei-Säulen-Projekts unterstützt werden.

Literaturhinweise

Anzinger, Heribert, Steuerbefreiung der FIFA anlässlich der Fußballweltmeisterschaft 2006 in Deutschland durch Ministererlass – demokratisch legitimiert und volkswirtschaftlich zweckmäßig?, FR 2006, 857–869.

Baistrocchi, Eduardo, The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implication, British Tax Review 2008, 352–391.

Baker, Paul, An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment, International Journal of the Economics of Business, Vol. 21 (2014), 341–377.

Barthel, Fabian et al., The Impact of Double Taxation Treaties on Foreign Direct Investment: Evidence from Large Dyadic Panel Data, Contemporary Economic Policy Vol. 28 (2010), 366–377.

Blonigen Bruce/Davies, Ronald, The Effects of Bilateral Tax Treaties on U.S. FDI Activity, International Tax and Public Finance, Vol. 11 (2004), 601–622.

Cai, Qiaoping, Trends in Tax Treaty Policy of Developing Countries, in Stefaner/Züger Tax Treaty Policy and Development, Wien 2005, 237–256.

Christians, Alison, Tax Treaties for Investment and Aid in Sub-Saharan Africa: A Case Study, Brooklyn Law Review, Vol. 71 (2007), 639–731.

Dagan, Tsilly, The Tax Treaties Myth, NYU Journal on International Law and Politics, Vol. 32 (2000), 939–996.

Debatin, Helmut, Das internationale Steuerrecht in der Entwicklung, DSStZ/A 1967, 9–18.

Debatin, Helmut, Perspektiven des internationalen Steuerrechts, StJB Bd. 16 1964/65, Köln 1965, 399–431.

Ellenrieder, Benedikt, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020.

Egger, Peter et al., The Impact of Endogenous Tax Treaties on Foreign Direct Investment: Theory and Evidence, Canadian Journal of Economics, Vol. 39 (2006), 901–931.

Engelschalk, Michael, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988.

Epping, Volker/Hillgruber, Christian, Grundgesetz Kommentar, 3. Auflage, München 2020.

Ferreira, Vanessa Arruda/Marinho, Anapaula Trindade, Tax Sparing and Matching Credit: From an Unclear Conception to an Uncertain Regime, BIT 2013, 397–413.

Fischer, Ernst, Die Steuerverwaltung in den Entwicklungsländern – Eine Schwachstellenanalyse, in Edling/Fischer, Steuerverwaltung und Entwicklung, Baden-Baden 1991, 35–62.

Gosch, Dietmar, Das EuGH-Urteil ‚Petersen und Petersen‘ und seine Konsequenzen für den Auslandstätigkeitserlass und die öffentliche Entwicklungshilfe, IStR 2013, 325–327.

Griffioen, L. J., Trends in Treaties between European Countries and developing countries, in IFA, UN Draft Model Taxation Convention, Proceedings of a Seminar held in 1979 during the 33rd Congress of the International Fiscal Organization, Eventer/Boston 1979, 22 ff.

Homburg, Stefan, Competition and Co-ordination in International Capital Income Taxation, Finanzarchiv 56 (1999), 1–17.

Kosters, Bart, The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments, APTB 2004, 4–11.

Le Goff, Maëlan/Singh, Raju Jan, Does trade reduce poverty? A view from Africa, in Journal of African Trade Vol. 1 (2014), 5–14.

Lorenz, Michael/Morstadt, Till, Thailand – Attraktive steuerliche Förderung der Automobilbranche, RAW 2015, 120–124.

Maurer, Hartmut/Waldhoff, Christian, Allgemeines Verwaltungsrecht, 20. Auflage, München 2020.

Mössner, Jörg Manfred/Seeger, Siegbert/Oellerich, Ingo, Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, Herne 2019.

Morstadt, Till/Kohrt, Steffen, Thailand: Steuerausblick 2016, IStR-LB 2016, 38–40.

Mutén, Leif, Tax Administration in Developing Countries: Meaning, Functions, Problems and Characteristics, in Edling/Fischer, *Steuerverwaltung und Entwicklung*, Baden-Baden 1991, 63–72.

Neumayer, Eric, Do Double Taxation Treaties Increase Foreign Direct Investment to Developing Countries?, *Journal of Development Studies* Vol. 43 (2007), 1501–1519.

Oguttu, Annet Wanyana, A Critique from a Developing Country Perspective of the Proposals to Tax the Digital Economy, *WTJ* Vol. 12 (2020), 799–828.

Pahuja, Sundhya, *Decolonising International Law*, Cambridge 2011.

Pistone, Pasquale, Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach, in Lang et al., *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Amsterdam 2010, 413–440.

Rajagopal, Balakrishnan, *International Law from Below*, Cambridge 2003.

Scholze, Steffen, Internationale steuerliche Kooperation mit Entwicklungs- und Schwellenstaaten, *IWB* 2020, 762–768.

Schoueri, Luís Eduardo, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in Brauner/Stewart, *Tax, Law and Development*, Cheltenham 2013, 106–126.

Spengel, Christoph, Neutralitätskonzepte und Anreizwirkungen im Internationalen Steuerrecht, in Achatz, *Internationales Steuerrecht*, DStJG Bd. 36, Köln 2013, 39–70.

Stewart, Miranda/Jogarajan, Sunita, The International Monetary Fund and Tax Reform, *British Tax Review* 2004, 146–175.

Surrey, Stanley, The United States Taxation of Foreign Income, *The Journal of Law and Economics* Vol. 1 (1958), 72–96.

Thien, Ernst-Josef, Die Beurteilung der „Fiktiven Steueranrechnung unter besonderer Berücksichtigung ihrer Verwendung in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern, Frankfurt am Main/Zürich 1975.

Toaze, Deborah, Tax Sparing: Good Intentions, Unintended Results, Canadian Tax Journal, 879–924.

Tumpel, Michael, Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit), in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1993, 61–98.

Valta, Matthias, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, Tübingen 2014.

Valta, Matthias, Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen und Entwicklungsländer, ISR 2013, 186–190.

Viherkenttä, Timo, Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation, Deventer/Boston 1991.

Vogel, Klaus/Lehner, Moris, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Auflage, München 2008.

ifst-Schriften 2021 / 2020 / 2019

2021

- Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt
- Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling*, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen

2020

- Nr. 533 *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz
- Nr. 534 *Marquardsen*, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf?
- Nr. 535 *Heidecke/Wilmanns*, Verrechnungspreise im Lichte der Coronapandemie – Kurz-, mittel- und langfristige Perspektiven
- Nr. 536 *Heidecke et al.*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen – Bestandsaufnahme und Leitlinien
- Nr. 537 *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: II. Empirische Analyse – Konsequenzen für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilung

2019

- Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018
- Nr. 528 *Joisten/Spierts/Heijnen/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer

- Nr. 529 *Salder*, Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen
- Nr. 530 *Scheffler/Hey*, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz
- Nr. 531 *Strüber/von Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?
- Nr. 532 *Haase/Kuen/Nonnenmacher*, Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?

