

Rixen, Thomas

Article

Der Kampf gegen Steuerwettbewerb und Steuerflucht: Entwicklungslinien der internationalen Steuerpolitik

Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung

Provided in Cooperation with:

German Institute for Economic Research (DIW Berlin)

Suggested Citation: Rixen, Thomas (2013) : Der Kampf gegen Steuerwettbewerb und Steuerflucht: Entwicklungslinien der internationalen Steuerpolitik, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, ISSN 1861-1559, Duncker & Humblot, Berlin, Vol. 82, Iss. 1, pp. 61-75, <https://doi.org/10.3790/vjh.82.1.61>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/99739>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Der Kampf gegen Steuerwettbewerb und Steuerflucht: Entwicklungslinien der internationalen Steuerpolitik*

THOMAS RIXEN

Thomas Rixen, Universität Bamberg, E-Mail: thomas.rixen@uni-bamberg.de

Zusammenfassung: Eine höhere Besteuerung der Reichen kann nur dann Ungleichheit begrenzen, wenn sie konsequent durchgesetzt wird. Deshalb beschäftigt sich dieser Beitrag mit der internationalen Kooperation gegen Steuerflucht. Es wird erörtert, welche Formen von Steuerflucht, -vermeidung und -wettbewerb es gibt und welche Gegenmaßnahmen jeweils zu ergreifen wären. Anhand eines „Trilemmas der internationalen Steuerpolitik“ wird gezeigt, dass es bezüglich des Wettbewerbs um Unternehmensstandorte und -gewinne kaum erfolgreiche politische Initiativen gibt. Im Unterschied dazu hat man gegen die Steuerflucht natürlicher Personen manches auf den Weg gebracht, auch wenn noch wichtige Lücken in der gleichmäßigen Durchsetzung bestehen. Derzeit gibt es eine politische Auseinandersetzung über die Wahl des geeigneten Instruments gegen Steuerhinterziehung: Soll sie durch automatischen zwischenstaatlichen Informationsaustausch über ausländische Anleger oder anonyme Abgeltungssteuern in den Quellenstaaten bekämpft werden? Diese Kontroverse kristallisiert sich an den Diskussionen um die bilateralen Steuerabkommen der Schweiz, die Neuverhandlung der EU-Zinsrichtlinie und den „Foreign Account Tax Compliance Act“ (FATCA).

Summary: Taxes on the rich will only be useful instruments in the fight against inequality if they are effectively enforced. Therefore, this article assesses international cooperation to counter harmful tax flight and tax competition. It describes different forms of tax avoidance, evasion and competition and the respective instruments to counter them. Using a “trilemma of international tax policy” I show that there are hardly any cooperative international measures to counter tax avoidance by multinational companies. In contrast, concerning tax evasion by individuals, some progress has been achieved. Currently there is a controversy over the right means of fighting evasion between automatic exchange of information and anonymous withholding taxes in source countries. This dispute crystallizes in current discussions surrounding the renegotiation of the EU savings tax directive, the “Foreign Account Tax Compliance Act” (FATCA), and Swiss bilateral tax treaties.

→ JEL Classification: F53, F55, H26, H87

→ Keywords: Tax competition, tax evasion, information exchange, international tax cooperation, withholding tax

* Der Beitrag basiert auf einem Vortrag, den ich am 11. Juni 2012 auf dem Workshop „Höhere „Reichensteuern“ – Möglichkeiten und Grenzen“ am Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung (DIW Berlin) in Berlin gehalten habe.

I Einleitung

„Reichensteuern“ sollen der wachsenden Einkommens- und Vermögensungleichheit in den entwickelten Ländern (OECD 2011) entgegenwirken. Da Spitzenverdiener und Wohlhabende einen wesentlichen Teil ihres Einkommens aus der Veranlagung ihres Vermögens erzielen, geht es insbesondere um die Besteuerung von Vermögen und Kapitaleinkommen. Die (Wieder-)Einführung beziehungsweise Erhöhung entsprechender Steuern, die in den letzten zwei Dekaden in allen OECD-Ländern gesunken sind beziehungsweise abgeschafft wurden (Genschel und Schwarz 2011), reicht aber allein nicht aus. Vielmehr geht es zusätzlich darum, diese Steuern auch effektiv durchzusetzen. Da Kapital international mobil ist, bedarf die effektive Durchsetzung solcher Steuern in den Residenz- beziehungsweise Wohnsitzstaaten der Reichen der Kooperation anderer Staaten, den sogenannten Quellenstaaten, in denen das Kapital angelegt ist. Nur wenn die Reichen die Steuern nicht durch internationale Steuervermeidung und -hinterziehung umgehen können, werden Reichensteuern einen echten Beitrag zur Verminderung der Ungleichheit leisten können. Deshalb soll es in diesem Artikel um die internationale Steuerkooperation gehen. Welche Formen der Kooperation gibt es? Welche werden angestrebt? Wie effektiv sind sie?

Ich werde zeigen, dass die internationale Steuerkooperation insbesondere im Bereich der Unternehmensbesteuerung unterentwickelt ist und derzeit nicht von einer effektiven internationalen Steuerdurchsetzung ausgegangen werden kann. Es zeigt sich, dass es den Regierungen nicht gelingt, den schädlichen Steuerwettbewerb um Unternehmenssitze und Buchgewinne durch kollektiv abgestimmte Regeln zu begrenzen. Die Staaten sind nicht bereit, die notwendigen Harmonisierungen ihrer Steuersysteme (*parametrische* Kooperation) vorzunehmen. Etwas besser sieht es bei der Besteuerung natürlicher Personen aus. Hier ist es seit Ausbruch der Finanzkrise zu Verbesserungen in der *administrativen* Kooperation gekommen. Insbesondere ist eine Verbesserung des Austausches steuerlich relevanter Informationen erreicht worden. Es geht in diesem Beitrag um eine beschreibende Darstellung der wichtigsten Entwicklungslinien und zentraler politischer Initiativen der internationalen Steuerkooperation und deren Bewertung. Eine Erklärung dieser Entwicklungen ist nicht Ziel dieses Artikels.¹

Ich werde zunächst erläutern, worin das Problem besteht und wie groß es ist (Abschnitt 2). Im dritten Abschnitt geht es um die Entwicklungslinien und die feststellbaren Muster der Kooperation. Zu diesem Zweck wird ein einfaches heuristisches Instrument verwendet, das Trilemma der internationalen Besteuerung. Es wird erläutert, welche Instrumente der internationalen Steuerkooperation denkbar wären, um gegen verschiedene Formen der Steuerflucht vorzugehen. Es zeigt sich allerdings, dass in der Realität nur wenige dieser Instrumente genutzt werden. Im vierten Teil sollen die aktuellen politischen Bemühungen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung natürlicher Personen in den Blick genommen werden – von der Neuverhandlung der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie über die bilateralen Vertragsangebote der Schweiz bis hin zum Global Forum der OECD und den Bemühungen der USA, mit dem Foreign Account Taxpaper Compliance Act (FATCA) ausländische Banken zum automatischen Informationsaustausch über US-amerikanische Steuerzahler zu zwingen. Dabei zeigt sich, dass es derzeit eine politische Auseinandersetzung über die Wahl zwischen zwei alternativen Instrumenten im Kampf gegen Steuerhinterziehung gibt, nämlich den multilateralen, automatischen Informationsaustausch oder einen auf Anonymität setzenden Quellensteuerabzug.

1 Erklärungsangebote finden sich in Rixen (2008, 2011).

2 **Worin besteht das Problem? Und wie groß ist es?**

Bei den verwandten Phänomenen Steuerflucht und Steuerwettbewerb handelt es sich um ein systemisches Problem, das sich nach dem Prinzip von Angebot und Nachfrage ausbreitet. Auf der Nachfrageseite sind Privatpersonen und Unternehmen auf der Suche nach Möglichkeiten zur Minimierung ihrer Steuerzahlungen. Auf der Angebotsseite haben souveräne Staaten die Möglichkeit, entsprechende Angebote zu unterbreiten. Im Ergebnis geraten die Staaten in einen Wettbewerb um die Anziehung von ausländischen Investitionen, Steuerbasis und Geschäftstätigkeit im Banken- und Finanzsektor.

Auf die Spitze getrieben wird dieser Wettbewerb von der Gruppe von Staaten beziehungsweise unabhängigen Gebieten, die sich als Steueroasen positioniert haben.² Ihr Geschäftsmodell basiert auf extrem niedrigen oder gar keinen Steuern und einem strikten Bank- und Steuergeheimnis. So können sie einerseits zur (illegalen) Steuerhinterziehung durch Privatpersonen genutzt werden. Dazu werden häufig Stiftungen (Trusts), besondere Fonds oder andere spezielle Rechtskonstruktionen angeboten, die es den Investoren erlauben, anonym zu bleiben, so dass ihre Heimatländer nichts von dem im Ausland angelegten Geld erfahren. International tätige Banken bieten ihren wohlhabenden Kunden maßgeschneiderte Offshore-Strukturen an, bei denen das Geld oft durch mehrere solcher Geschäftseinheiten in verschiedenen Oasen fließt, um eine mehrfache Verschleierung der Besitzverhältnisse zu erreichen (Palan et al. 2010).

Andererseits spielen Steuerparadiese auch eine Rolle bei der (legalen) Steuervermeidung von Unternehmen. Beispielsweise können multinationale Unternehmen (MNU) Finanzierungsgesellschaften einsetzen, die ihren Sitz in Steueroasen haben. So ist es möglich, Gewinne in Niedrig- oder Nullsteuergebiete zu verlagern, um die konzernweite Steuerlast zu minimieren. Dies kann zum Beispiel durch einen sehr hohen Fremdfinanzierungsanteil geschehen oder durch die Manipulation firmeninterner Verrechnungspreise. Eine andere Strategie ist die Auslagerung von Lizenzrechten an Tochterunternehmen in Niedrigsteuerländern. Die Firmenteile in Normalsteuerländern müssen dann möglichst hohe Lizenzgebühren für die Nutzung beispielsweise von Software oder Markenrechten abführen, so dass dort (gewinn- und steuermindernde) Kosten entstehen, während der zu versteuernde Gewinn im Niedrigsteuerland realisiert wird. Letzteres hat aktuell zum Beispiel zu den extrem niedrigen Steuerzahlungen von Firmen wie Apple und Google geführt, die in Medien und Öffentlichkeit für Aufsehen gesorgt haben (Neate 2012).

Aber nicht nur die oft kleinen Staaten, die sich selbst als Steuer- und Regulierungsoasen aufgestellt haben, beteiligen sich an dem Wettbewerb, sondern auch die großen Normalsteuerländer. Sie haben beispielsweise gezielt Lücken für „ihre“ MNUs zur Nutzung von Steueroasen gelassen oder bestimmte Steuerpräferenzen für ausländische Steuerzahler („ring fencing“) angeboten (Rixen 2011).

Da sowohl Steuerzahler als auch Steueroasen an Geheimhaltung und Intransparenz interessiert sind, ist es nicht einfach, verlässliche Zahlen über das Ausmaß des Problems zu finden. Inzwischen gibt es aber einige Schätzungen. Beispielsweise sind nach der Unternehmensberatung Boston Consulting Group derzeit 7,8 Billionen Dollar in Steuerparadiesen angelegt (BCG 2012).

2 Dharmapala und Hines (2009) identifizieren 40 Staaten als Steueroasen. Die NGO „Tax Justice Network“ geht dagegen von einem breiten Spektrum an „secrecy jurisdictions“ aus, von denen 53 sehr ernsthafte Mängel in Sachen Transparenz, Regulierung und Steuern aufweisen (TJN 2012b: 28).

Das wären 6,4 Prozent des globalen Vermögens von Privatpersonen. Dem gegenüber kommt die vielleicht umfangreichste Studie zu diesem Thema, die von der Nichtregierungsorganisation „Tax Justice Network“ (TJN) vorgelegt worden ist, zu dem Ergebnis, dass zwischen 21 und 32 Billionen Dollar an Privatvermögen in Steuerparadiesen angelegt sind (TJN 2012a).³ Es wird geschätzt, dass 100 bis 300 Milliarden Euro deutsches Vermögen allein in der Schweiz liegen (Thielemann 2012).

Aber nicht nur diese unmittelbaren Effekte des Steuerwettbewerbs sind zu berücksichtigen. Darüber hinaus gibt es Effekte auf die Struktur der nationalen Steuersysteme. In fast allen Ländern sind im Laufe der letzten 20 bis 25 Jahre die nominalen Körperschaftsteuersätze, die zentrale Größe für die Entscheidung von Unternehmen zur Gewinnverlagerung, gesenkt worden. Im Gegenzug ist in vielen Ländern die Bemessungsgrundlage verbreitert worden, um Steuerausfälle zu verhindern (Haufler und Schjelderup 2000). So kommt es zu einer Entlastung von großen MNU, die der Körperschaftsteuer unterliegen und zudem mithilfe von ausländischen Niederlassungen ihre Steuerlast weiter durch die Verschiebung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer verringern können. Dagegen werden kleine und mittelständische Betriebe, zumal dann, wenn sie einkommensteuerpflichtig und nicht international tätig sind, kaum entlastet oder haben sogar eine steigende Steuerlast zu tragen. Außerdem zeigt sich eine zunehmend stärkere Belastung des Faktors Arbeit gegenüber Kapital (Schwarz 2007) und eine Verschiebung der Steuerbelastung hin zu indirekten Steuern. Der Steuerwettbewerb führt insgesamt dazu, dass die Steuersysteme regressiver und Vermögen beziehungsweise Einkommen daraus (einschließlich der Unternehmensgewinne) entlastet werden.

3 Das Trilemma und die Optionen internationaler Steuerpolitik

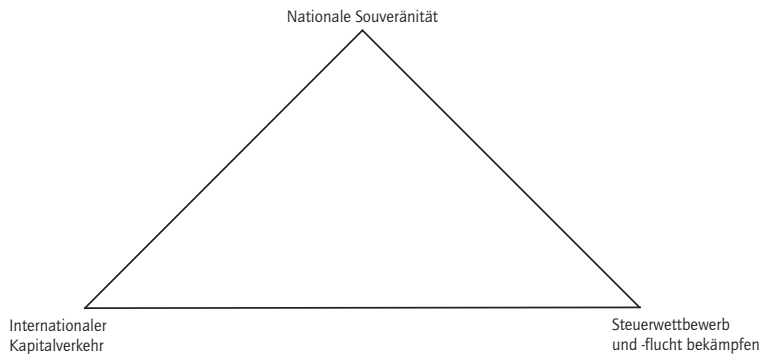
Angesichts der Problematik und ihrer durchaus schwerwiegenden Folgen in Form beträchtlicher Steuereinnahmeverluste sowie einer Unterminierung der demokratisch gewählten Gerechtigkeitskonzeption eines progressiven Steuersystems und des damit verbundenen politischen Drucks von Seiten großer Teile der Wahlbevölkerung auf die Politiker könnte man zunächst erwarten, dass die Regierungen Steuerflucht und -wettbewerb beherzt angehen. Da sich das Problem nur durch internationale Kooperation effektiv lösen lässt, sollte man kollektive Versuche zur Eindämmung des Wettbewerbs beobachten.

Ein Blick sowohl in die Geschichte wie die Gegenwart der internationalen Steuerkooperation zeigt aber, dass diese unzureichend ist. Anhand des folgenden Trilemmas der internationalen Besteuerung will ich dies schematisch erläutern (siehe Abbildung 1, vergleiche näher dazu Genschel und Rixen i. E.). Das Trilemma stellt keine vollständige Theorie zur Erklärung der internationalen Steuerpolitik dar, es dient aber als Heuristik zur analytischen Beschreibung des Feldes der internationalen Steuerpolitik.

3 Der große Unterschied zwischen solchen Zahlen ist unter anderem dadurch zu erklären, dass im einen Fall lediglich Privatpersonen betrachtet wurden, während TJN auch die Steuergestaltung von MNU einbezieht und außerdem einen größeren Kreis von Staaten als Steuerparadies klassifiziert. Außerdem wurden in der TJN-Studie erstmals auch Daten aus Entwicklungsländern einbezogen, die bei den meisten anderen Studien fehlen.

Abbildung 1

Das Trilemma internationaler Steuerpolitik



Internationale Steuerkooperation könnte grundsätzlich drei Ziele verfolgen. Zum einen geht es um Liberalisierung. Es sollen steuerliche Hürden für den internationalen Kapital- und Warenverkehr abgebaut werden. Im Bereich der direkten Steuern, um die es hier geht, bestehen diese Hürden in einer möglichen Doppelbesteuerung von persönlichen oder unternehmerischen Einkommen oder Vermögen. Nur wenn das Wohnsitzland des Investors und der Quellenstaat ihre jeweiligen Steueransprüche begrenzen, kann sichergestellt werden, dass die Investition im Ausland genauso attraktiv ist wie im Inland und damit der internationale Kapitalmarkt steuerlich integriert ist. Zweitens könnten die Regierungen Steuerwettbewerb und -flucht bekämpfen oder zumindest begrenzen. Und drittens soll all dies gelingen, ohne dass die Staaten ihre nationale Steuersouveränität, also das Recht, ihre Steuern selbstständig und ohne Abstimmung beziehungsweise Vereinbarung mit anderen Staaten festlegen und durchsetzen zu dürfen, begrenzen müssen. Es handelt sich um ein Trilemma, weil die Regierungen nicht alle drei Ziele gleichzeitig verwirklichen können. Lediglich zwei der drei Ziele lassen sich erreichen.

Das Trilemma ist historisch gewachsen (vergleiche zum Folgenden Rixen 2008: Kapitel 5 und 6). Seit den 1920er Jahren wurden unter Führung des Völkerbundes wesentliche Prinzipien der internationalen Steuerkooperation erarbeitet und kodifiziert. Das einzige Ziel dieser Bemühungen war die Vermeidung von Doppelbesteuerung. Im Laufe der Jahrzehnte wurde dieses Ziel mithilfe bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und durch die Diffusion der Prinzipien in die nationalen Außensteuergesetze erreicht. Ab den 1960er Jahren ist das Problem der internationalen Steuervermeidung und -hinterziehung als Nebeneffekt des freien Kapitalverkehrs aufgetreten. So kam ein zweites Ziel hinzu, nämlich schädlichen internationalen Steuerwettbewerb zu vermeiden. Im Rahmen der OECD, die inzwischen die UNO als Nachfolger des Völkerbunds als das wichtigste globale Forum der Steuerkooperation abgelöst hatte, und sehr wesentlich vorangetrieben von den USA, bemühte man sich darum, erste Gegenmaßnahmen zu entwickeln. Unter anderem sollte der Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden verbessert werden und die Regierungen unilaterale Abwehrmaßnahmen in die nationalen Außensteuergesetze aufnehmen, beispielsweise die Hinzurechnungsbesteuerung oder Regelungen zu Transferpreisen und Finanzierungsbeziehungen in grenzüberschreitenden Unternehmensverbänden.

Insgesamt war und ist man aber dem Ziel, schädlichen Steuerwettbewerb zu begrenzen, kaum näher gekommen. Dies beruht vor allem darauf, dass die Regierungen nicht bereit sind, das dritte Ziel, nämlich die Bewahrung der nationalen Steuersouveränität, aufzugeben, wie es aber entsprechend der Logik des Trilemmas der Fall sein müsste, wenn man sowohl an der Liberalisierung wie an der Vermeidung von schädlichem Wettbewerb in vollem Umfang festhalten will. Es lässt sich zwar erkennen, dass die steuerliche Souveränität der Staaten etwas eingeschränkt wurde, aber nicht im notwendigen Ausmaß. Dies wird deutlich, wenn man die Steuersouveränität in zwei Komponenten unterteilt. Zum einen in die *legislative Souveränität*, also das Recht, alle Parameter des Steuersystems, insbesondere die Steuerbemessungsgrundlagen und -sätze, politisch festzulegen. Dies ist der harte Kern der Steuersouveränität. Daneben gibt es aber auch die *administrative Souveränität*, also das Recht, die Steuergesetze anzuwenden und durchzusetzen. Wenn man sich die Bemühungen im Kampf gegen die Steuerflucht vor Augen führt, wird deutlich, dass die Staaten bisher nur im Bereich der administrativen Souveränität Einschränkungen zu Gunsten internationaler Steuerkooperation akzeptiert haben.

Tabelle 1 zeigt die verschiedenen Arten des Steuerwettbewerbs und mögliche kooperative staatliche Gegenmaßnahmen. Man kann zunächst einmal die Unternehmensbesteuerung und die Besteuerung von natürlichen Personen unterscheiden. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung gibt es erstens einen Wettbewerb um Unternehmensstandorte und Direktinvestitionen.⁴ Hier hat man es mit „realem“ Wettbewerb zu tun. Die Staaten bemühen sich, mittels Steuersenkung Investitionen in die „Realwirtschaft“ anzulocken. Inwieweit dieser Wettbewerb als schädlich angesehen werden kann, ist unter Ökonomen umstritten (Wilson und Wildasin 2004). Im wohlfahrtsökonomischen Standardmodell ist er jedoch ineffizient (Zodrow und Mieszkowski 1986). Wenn man diese Art von Wettbewerb begrenzen wollte, müssten die Staaten tatsächlich bereit sein, ihre legislative Souveränität mit anderen Staaten zu teilen beziehungsweise an eine supranationale Institution zu delegieren. Sie wären dann nicht mehr frei, über ihre Steuersysteme selbst zu entscheiden, sondern es käme zu einer Harmonisierung der Sätze und Bemessungsgrundlagen zwischen allen beziehungsweise einer Gruppe von Staaten. Nur dann wäre der steuerliche Anreiz, eine reale Verlagerung wirtschaftlicher Aktivität vorzunehmen, eliminiert. Man kann dies als mit hohen Souveränitätskosten verbundene *parametrische Kooperation* – in diesem Fall sogar eine Harmonisierung – bezeichnen. Die wesentlichen Parameter der Steuersysteme können dann nicht mehr nach Gesichtspunkten des nationalen Vorteils gewählt werden. Es gibt zwar politische Forderungen, diese Art von Wettbewerb zu begrenzen, allerdings sind bisher keine konkreten Initiativen zur Harmonisierung von Steuersystemen gestartet worden, da die politische Einschätzung dieser Art von Wettbewerb zwischen Regierungen der verschiedenen politischen Lager divergiert.

Beim Wettbewerb um sogenannte Buchgewinne („paper profits“) handelt es sich um die Steuervermeidung von MNU, wie sie in Teil 1 beschrieben wurde. Es geht hier nicht um die Verlagerung realer wirtschaftlicher Aktivität, sondern die Unternehmen bleiben mit ihren wesentlichen Produktions- und Verwaltungsstandorten in den Normalsteuerländern und verlagern lediglich ihre Gewinne in Niedrigsteuerländer. Im Ergebnis nutzen sie so die gute Infrastruktur in diesen Ländern, ohne sich in vollem Umfang an deren Finanzierung zu beteiligen. Sie verhalten sich als Trittbrettfahrer. Um effektiv diese Art von Steuerwettbewerb zu unterbinden, könnte man

4 Man kann weiter unterscheiden zwischen einem Wettbewerb um diskrete Standortentscheidungen und Erweiterungsinvestitionen (Devereux und Griffith 2002).

Tabelle 1

Das Panorama internationaler Steuerkooperation

	Wettbewerb um ...	Gegenmaßnahme	Souveränitätskosten	Beispiele
Unternehmen (Quellenprinzip)	Direktinvestitionen, Produktionsstandorte (legal)	Parametrische Kooperation (Harmonisierung)	Hoch (begrenzt legislative Souveränität)	-
	„paper profits“ (legal)	Parametrische und administrative Kooperation	Mittel (begrenzt legislative oder administrative Souveränität)	GKKB
Individuen (Wohnsitzlandprinzip)	Steuerzahler (legal)	Parametrische Kooperation	Hoch (begrenzt legislative Souveränität)	-
	Portfoliokapital (illegal)	Administrative Kooperation: (1) Informationsaustausch auf Nachfrage (bilateral) (2) Automatischer Informationsaustausch (multilateral) (3) Quellensteuerabzug (bilateral)	Niedrig (begrenzt administrative Souveränität)	(1) OECD-Global Forum-TIEAs (2) FATCA (2+3) EU-Zinsrichtlinie (3) Schweizer bilaterale Abkommen

sowohl Maßnahmen aus dem Bereich der parametrischen wie auch der administrativen Kooperation ergreifen. Das letztere geschieht, wenn die OECD über best practice Beispiele unilateraler Abwehrmaßnahmen in anderen Mitgliedstaaten berichtet, die zum Beispiel strenge Dokumentationspflichten für Transferpreissetzungen oder Lizenzgebühren und deren Überwachung oder Zinsschranken eingeführt haben. Diese Art der administrativen Kooperation mittels Diffusion unilateraler Maßnahmen findet statt und wird kontinuierlich ausgebaut. Allerdings sind unilaterale Abwehrmaßnahmen in ihrer Wirkung begrenzt. Zum einen liegt dies daran, dass der Gesetzgeber ihnen jeweils nur einen engen Anwendungsbereich zuschreibt, um Kollateralschäden für die gutwilligen Steuerzahler, bei denen sonst hohe Befolgungskosten anfielen, zu minimieren. In der EU setzt außerdem die Rechtsprechung des EuGH den Abwehrregelungen wegen der formalen Gleichbehandlung von In- und Ausländern enge Grenzen (Genschel et al. 2007). Man könnte das Problem aber auch grundsätzlicher angehen und eine zumindest partielle Harmonisierung von Steuersystemen vornehmen. Das zentrale Beispiel für eine solche parametrische Kooperation wäre eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB), bei der die Staaten aber frei blieben, die Steuersätze zu bestimmen. Eine solche wird zwar immer wieder diskutiert und innerhalb der EU aktuell ein erneuter Versuch zu ihrer Einführung unternommen, allerdings bisher ohne konkretes Ergebnis (Rixen und Uhl 2011).

Obwohl die normative Bewertung dieser Art des Steuerwettbewerbs weniger umstritten ist und sich viele Experten und Politiker gegen diese Praktiken aussprechen, sind in der Praxis bisher kaum erfolgreiche Maßnahmen ergriffen worden. Ein wesentlicher Grund dafür dürfte sein, dass der Wettbewerb um Buchgewinne und der reale Steuerwettbewerb nicht unabhängig voneinander sind. Würde man tatsächlich den Unternehmen die Möglichkeiten zum Verschieben von Buchgewinnen nehmen, steht zu befürchten, dass es dann zu einem realen Wettbewerb um Direktinvestitionen kommt (Janeba und Smart 2003). Dies wäre für die Regierungen aber aus wirtschaftspolitischen Gründen nachteilig, weil Investitionen und Arbeitsplätze gefährdet werden könnten. Und so wird diese Art des Steuerwettbewerbs zwar symbolisch verurteilt, praktisch aber kaum etwas dagegen unternommen (Rixen 2011).

Auch den Wettbewerb um Individuen kann man in einen realen und einen „virtuellen“ Wettbewerb unterteilen. Beim realen Steuerwettbewerb um Individuen versuchen Staaten mit steuerlichen Vorteilen Individuen dazu zu bewegen, ihren Wohnsitz zu verlegen. Da die Mehrheit der Arbeitnehmer und der Bevölkerung ihre Wohnsitzentscheidungen kaum unter steuerlichen Gesichtspunkten treffen, konkurrieren die Staaten hier um eine kleine Gruppe von sehr reichen Personen. Beispiele für solchen Wettbewerb sind die extrem niedrigen Steuern für Reiche in einigen Schweizer Kantonen oder die sogenannten „non-domicile rules“ im Vereinigten Königreich (Dietsch 2011). Um diese Möglichkeiten zur Steuergestaltung durch reale Wohnsitzverlagerung zu vermeiden, müssten sich die Regierungen auf eine parametrische Steuerkooperation verständigen. Mindestens müssten alle Staaten eine Besteuerung nach Staatsbürgerschaft, wie Sie in den USA gilt, einführen. Wie in Tabelle 1 vermerkt, gibt es keine entsprechenden politischen Initiativen.

Beim virtuellen Steuerwettbewerb um Individuen beziehungsweise deren Kapital geht es im Wesentlichen um (illegale) Steuerhinterziehung. Personen sind in ihrem Heimatland steuerpflichtig und müssten dort ihre Kapitaleinkommen versteuern, unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland angelegt sind. Allerdings bieten manche Steueroasen, wie oben beschrieben, ausländischen Anbietern nicht nur den Verzicht auf eine Besteuerung an der Quelle, sondern auch Anonymität an und verweigern den Informationsaustausch mit den Heimatländern. So wird es den Anlegern ermöglicht, Steuern in ihrem Heimatland zu hinterziehen.⁵ Im Prinzip reicht es für diesen Teil des Steuerwettbewerbs aus, den Steuerparadiesen administrative Kooperation abzuverlangen, so dass sie den Heimatstaaten die Durchsetzung ihres Steuerrechts ermöglichen.

Es gibt zahlreiche politische Initiativen, um die internationale Steuerhinterziehung von Privatpersonen durch eine Intensivierung der administrativen Kooperation zu verhindern. Ein wichtiger Grund dafür dürfte sein, dass die normative Bewertung der illegalen Steuerhinterziehung eindeutig negativ ist, und dass es, anders als im Unternehmensbereich, für die großen Normalsteuerländer auch keine wirtschaftspolitischen Gründe dafür gibt, den Steuerhinterziehern entgegen zu kommen.⁶ Der Kampf gegen internationale Steuerhinterziehung ist jener Bereich der internationalen Steuerpolitik, in dem bisher am meisten erreicht wurde. Deshalb soll im Folgenden auf die neueren Entwicklungen in diesem Bereich eingegangen werden.

4 **Administrative Kooperation: Automatischer Informationsaustausch gegen anonymen Steuerabzug an der Quelle**

Derzeit gibt es eine politische Auseinandersetzung um das beste Instrument im Kampf gegen internationale Steuerhinterziehung. Soll man auf automatischen Informationsaustausch, wie er von vielen Normalsteuerländern gefordert wird, oder einen anonymen Quellenabzug, wie er von den Steueroasen angeboten wird, setzen? Im Folgenden werden diese beiden Instrumente und

5 Auch wenn man es hier auf Seiten des Steuerpflichtigen mit einer illegalen Aktivität zu tun hat, gibt es einen erheblichen Wettbewerb. Die Steueroasen konkurrieren um das international mobile Privatvermögen und positionieren sich in diesem Wettbewerb mit unterschiedlichen Spezialisierungen (Palan et al. 2010).

6 Anders sieht es natürlich für die meist sehr kleinen Steueroasen aus, deren wirtschaftlicher Erfolg sehr wesentlich an ihrem Status als Steueroase hängt (Hines 2005). Sie werden dementsprechend versuchen, sich der Kooperation zu verweigern.

die wichtigsten derzeit diskutierten Maßnahmen vorgestellt und bewertet. Zu Beginn gehe ich auf den Informationsaustausch auf Nachfrage ein.

4.1 Informationsaustausch auf Nachfrage

Die erste Variante der administrativen Kooperation, und das ist der derzeit international akzeptierte und in vielen DBA festgeschriebene internationale Standard, ist der Austausch auf Nachfrage. Wenn die Finanzverwaltung einen Steuerzahler der Hinterziehung von Steuern auf ausländische Einkünfte verdächtigt, kann sie bei der ausländischen Behörde eine Anfrage zu der betreffenden Person stellen. Es sind aber nur spezifische Anfragen erlaubt, der anfragende Staat muss einen plausiblen Anfangsverdacht präsentieren, den Namen des Steuerzahlers nennen und das ausländische Finanzinstitut, bei dem das Kapital angelegt ist. Traditionell war es nun so, dass die angefragten Staaten die Anfrage nur dann beantworten mussten, wenn sie ein eigenes steuerliches Interesse an dem Sachverhalt haben und keine nationalen Gesetze, wie zum Beispiel Bankgeheimnisse, dagegen sprechen. Mit anderen Worten, sofern ein Staat über entsprechende Gesetze verfügte, wie es in Steueroasen der Fall ist, war er nicht zur Beantwortung der Anfrage verpflichtet (OECD 2002).

Im Zuge der Finanzkrise gelang es den Normalsteuerländern, durch Druck auf die Steueroasen Verbesserungen zu erzielen. Im Rahmen des von der OECD bereits vor einigen Jahren einberufenen „Global Forum on Transparency and Exchange of Information“ wurde ein neuer Standard für den Informationsaustausch entwickelt, wonach nationale Gesetze kein Hinderungsgrund mehr für die Beantwortung der Anfrage sein dürfen, ebenso wenig wie das Fehlen eines eigenen steuerlichen Interesses. Der neue Standard soll in Form von bilateralen Abkommen implementiert, also entweder in DBA integriert werden, oder, wenn die betreffenden Staaten kein vollwertiges DBA abschließen wollen, in sogenannten „Tax Information Exchange Agreements“ (TIEA) (OECD 2012). Da die OECD eine graue und schwarze Liste mit nicht-kooperativen Staaten veröffentlichte und ankündigte, dass nur jene Staaten, die mindestens zwölf solcher Abkommen geschlossen haben, von der Liste genommen werden, sind zügig mehr als 700 neue TIEA abgeschlossen worden.⁷

Auch wenn diese Entwicklung natürlich eine Verbesserung gegenüber dem Status quo darstellt, so ist zu bezweifeln, dass dieses Instrument Steuerhinterziehung effektiv verhindern kann. Zum einen ist ein großes Vorwissen der anfragenden Behörde notwendig. Sie muss nach wie vor den Namen des Steuerzahlers kennen und einen plausiblen Anfangsverdacht präsentieren. Gerade Letzteres wird aber aufgrund der bewussten Geheimhaltung in vielen Steueroasen nahezu unmöglich sein. Hinzu kommt, dass es sich um bilaterale Abkommen handelt, während das Problem meist multilateraler Natur ist. Ausgeklügelte Modelle zur Steuerhinterziehung arbeiten häufig mit über mehrere Steueroasen verteilten Konstruktionen. Tatsächlich finden sich, wie Johannesen und Zucman (2012) gezeigt haben, auch kaum Ausweichreaktionen der internationalen Kapitalflüsse nach Abschluss eines TIEA. Sie entfalten also die erwünschte abschreckende Wirkung nicht.

⁷ Allerdings haben viele Steueroasen, um dieses Erfordernis zu erreichen, untereinander TIEA abgeschlossen. Es darf bezweifelt werden, dass es zwischen diesen Staaten zu Anfragen kommen wird.

4.2 Automatischer Informationsaustausch: EU-Zinsrichtlinie und FATCA

Die zweite Variante der administrativen Kooperation ist der automatische Informationsaustausch, der deutlich über die Anforderungen des OECD-Standards hinausgeht. In diesem Fall erhält die Steuerbehörde des Quellenstaats von den Banken nicht nur Informationen über heimische Anleger, sondern auch über ausländische Anleger, die an die Wohnsitzländer weitergeleitet werden. Dieses Instrument gilt als das effektivste, weil damit die Anonymität der potentiellen Steuerhinterzieher durchbrochen und so eine maximal abschreckende Wirkung entfaltet wird. Außerdem erhalten die Steuerverwaltungen auch Informationen über den Vermögensbestand der Anleger. Dies ist wichtig, weil sie so auch weiter zurückliegende Steuerhinterziehung oder andere Verbrechen, mittels derer das Schwarzgeld „verdient“ wurde, zurückverfolgen können (Grinberg 2012). Schließlich ist ein weiterer Vorteil, dass der Steuervollzug beim Heimatstaat bleibt, was eine steuerliche Gleichbehandlung von nicht-ansässigen und heimischen Anlegern ermöglicht.

Die EU-Zinsrichtlinie, die nach jahrzehntelangen Bemühungen 2003 verabschiedet wurde und 2005 in Kraft trat, ist das wichtigste Beispiel für einen automatischen Informationsaustausch. Es werden Informationen zwischen den EU-Mitgliedern und einigen Nichtmitgliedern (insbesondere umliegenden Steueroasen) über die Zinseinkommen ausländischer Anleger ausgetauscht. Allerdings weist die Zinsrichtlinie Schwachstellen auf. Zum einen konnten einige Steueroasen nur dadurch zur Unterzeichnung bewegt werden, dass man ihnen anbot, statt des automatischen Informationsaustausches eine Quellenabzugsteuer einzuführen. Drei Viertel der Einnahmen fließen anonym, also ohne Nennung der Anleger, an die Heimatstaaten. Der Steuersatz betrug zunächst 15 Prozent, dann 20 Prozent und seit 2011 35 Prozent. Zweitens ist der Einkommensbegriff sehr eng; wie der Name schon sagt, sind nur Zinseinkommen davon abgedeckt. So können Steuervermeider die Richtlinie umgehen, indem sie statt in zinstragende Papiere in Aktien investieren.⁸ Oder sie gründen eine Stiftung, die als Unternehmen ebenfalls nicht unter die Zinsrichtlinie fällt. Empirisch zeigt sich, dass diese Umgehungsmöglichkeiten tatsächlich ausgiebig genutzt wurden (Rixen und Schwarz 2012). Außerdem gilt die Zinsrichtlinie im Wesentlichen nur EU-weit und nicht global. Sie könnte aber eine Vorbildfunktion auf dem Weg zu globalem automatischen Informationsaustausch haben.

Neben der Zinsrichtlinie gibt es seit dem Jahr 2010 eine weitere prominente Maßnahme des automatischen Informationsaustausches. Bei dem „Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)“ handelt es sich um ein US-amerikanisches Gesetz, wonach ausländische Banken verpflichtet sind, automatisch Daten über ihre US-amerikanischen Kunden an die US-Finanzbehörden zu liefern. Die USA haben allen nicht teilnehmenden Finanzinstituten damit gedroht, von allen Zahlungen, die aus den USA an diese gehen, einen Quellenabzug in Höhe von 30 Prozent vorzunehmen. Wegen der großen Bedeutung des US-Marktes wäre dies für die betroffenen Banken ein beträchtlicher Wettbewerbsnachteil.

In der Folge haben die Banken zwar Ihre Bereitschaft zur Kooperation signalisiert, allerdings haben ausländische Regierungen rechtliche Bedenken geäußert. Sie wollen nicht, dass Banken innerhalb ihres Territoriums direkt an eine andere Regierung Informationen weiterleiten. Deshalb haben die USA Verhandlungen mit den Regierungen wichtiger Finanzstandorte aufgenommen

8 Wenn man bestimmte hybride Instrumente verwendet, ist die Anlage genauso risikofrei wie eine Spareinlage.

und es wurde mit Deutschland, Frankreich, Italien, Spanien und dem Vereinigten Königreich eine andere Umsetzung von FATCA vereinbart. Die Banken berichten nun an den Sitzstaat, der die Informationen an die US-Regierung weiterleitet. Gleichzeitig haben die USA diesen Staaten angeboten, ebenfalls automatisch Informationen über ausländische Steuerzahler mitzuteilen (Bundesministerium der Finanzen 2012). Auch mit Luxemburg und Österreich werden Verhandlungen geführt. Es wird erwartet, dass auch diese beiden Staaten FATCA umsetzen werden. Mit der Schweiz einigte man sich bereits, allerdings auf eine andere Variante. Die Meldung erfolgt hier entweder mit Zustimmung der Kunden automatisch oder mittels Gruppenanfragen. Allerdings erhalten die US-amerikanischen Finanzbehörden die Informationen direkt von den Schweizer Banken und nicht über die Regierung.⁹

Positiv zu bewerten ist, dass der Einkommensbegriff in FATCA weiter definiert ist als in der Zinsrichtlinie, denn er enthält auch Dividenden. Außerdem müssen Informationen über den Vermögensbestand mitgeteilt werden. Indem die USA als Wohnsitzstaat ihr Besteuerungsrecht geltend machen, wird auch sichergestellt, dass es zu einer Gleichbehandlung von heimischen Sparern und internationalen Anlegern kommt. Angesichts des Angebots der USA, auch selbst automatisch Informationen mitteilen zu wollen, besteht schließlich Hoffnung darauf, dass aus FATCA ein echtes multilaterales Instrument werden könnte.

4.3 Anonyme Quellenbesteuerung und Transfer in die Wohnsitzländer

Allerdings wird insbesondere von Steueroasen eine Alternative zum automatischen Informationsaustausch bevorzugt, nämlich ein Steuerabzug an der Quelle und eine Weiterleitung der Steuereinnahmen an den Wohnsitzstaat. Dabei soll die Anonymität der Anleger gewahrt bleiben. Wie schon erwähnt, sieht auch die EU-Zinsrichtlinie eine solche Ausnahmeregel für einige Steueroasen vor. Aktuell hat die Schweiz – das traditionell bedeutendste Steuerparadies mit dem höchsten Anteil ausländischen Privatvermögens (Zucman 2011) – bilaterale Abkommen mit dem Vereinigten Königreich und Österreich abgeschlossen, die ebenfalls einen anonymen Quellenabzug vorsehen. Es handelt sich um ein Modell der Schweizerischen Bankiervereinigung, das von der Regierung übernommen wurde (Thielemann 2012).

Auch mit Deutschland war bereits ein Abkommen ratifiziert worden, hat dann aber nicht die notwendige Zustimmung des deutschen Bundesrats erhalten, da die von SPD und Grünen geführten Bundesländer es ablehnten. Am 12. Dezember 2012 ist es im Vermittlungsausschuss endgültig gescheitert. Der Vertrag sah eine nachträgliche und eine prospektive Besteuerung vor. Zum einen sollte es eine Einmalabgabe von 21 Prozent bis 41 Prozent des angelegten Kapitals geben, abhängig vom Anfangs- und Endbestand des Kapitals sowie der Anlagedauer. Zum anderen sollten die gegenwärtigen und künftigen Kapitaleinkommen in Höhe der deutschen Abgeltungssteuer (26,375 Prozent) belastet werden.

Nachteilig gegenüber dem automatischen Informationsaustausch ist beim Quellenabzug, dass die Anonymität der Anleger gewahrt bleibt und diesen keine Strafe droht. Außerdem erhalten die Wohnsitzstaaten keine Informationen über den Vermögensbestand. Aus den gleichen Gründen

⁹ Tageswoche vom 18. Dezember 2012. www.tageswoche.ch/de/2012_50/schweiz/492482/widmerschlumpf-informiert-luxemburg-ueber-fatca-umsetzung.htm (zuletzt abgerufen am 19.12.2012).

wird der Quellenabzug von den Steueroasen als das kleinere Übel präferiert.¹⁰ Darüber hinaus wird argumentiert, dass ein Quellenabzug weniger Bürokratiekosten verursacht, weil er leichter zu administrieren sei. Angesichts der komplexen Berechnung der retrospektiven Besteuerung des Kapitalstocks kann dies aber nicht so recht überzeugen. Und auch grundsätzlich fällt der Aufwand für einen automatischen Informationsaustausch im Zeitalter der digitalen Datenspeicherung und Kommunikation gering aus (Grinberg 2012).

4.4 Automatischer Informationsaustausch hat derzeit Oberwasser

Mit ihren bilateralen Abkommen hat die Schweiz explizit das Ziel verfolgt, den Vormarsch des automatischen Informationstausches zu stoppen (Schweizerische Bankiervereinigung 2012). Zeitgleich zu den Verhandlungen über die drei Steuerabkommen mit Großbritannien, Österreich und Deutschland fanden nämlich Verhandlungen auf EU-Ebene statt mit dem Ziel, den anonymen Quellenabzug für Österreich und Luxemburg innerhalb der Zinsrichtlinie durch einen Wechsel zum automatischen Informationsaustausch zu beenden. Außerdem sollte der Einkommensbegriff erweitert werden und in Zukunft auch Investmentfonds, innovative Finanzinstrumente und Stiftungen enthalten. Auch mit der Schweiz wollte die EU ein Abkommen über automatischen Datenaustausch schließen.

Österreich und Luxemburg blockierten aber das Verhandlungsmandat für die EU-Kommission mit dem Verweis auf die Schweizer bilateralen Abkommen. Und dies sogar mit gutem Recht, da nämlich die Zinsrichtlinie den Wechsel vom Quellenabzug zum automatischen Datenaustausch davon abhängig macht, dass dieses System auch gegenüber wesentlichen Drittstaaten verwandt wird. Angesichts dieser Verwerfungen in den EU-Verhandlungen ist es umso erstaunlicher, dass die deutsche Bundesregierung, eine der zentralen Befürworter der Zinsrichtlinie und ihrer Verschärfung, das Abkommen mit der Schweiz zunächst weiter vorantrieb. Die Bereitschaft des größten EU-Mitglieds, eine alternative Lösung zu implementieren, war eine entscheidende Schwächung für die Bemühungen, beim automatischen, multilateralen Informationsaustausch Fortschritte zu erzielen. Es schien zunächst so, als gelänge es der Schweiz (gemeinsam mit Österreich und Luxemburg), die EU zu spalten.

Tatsächlich zeigt sich nun, wie wichtig die endgültige Ablehnung des deutsch-schweizerischen Abkommens und der US-amerikanische Druck mittels FATCA für die Fortentwicklung des automatischen Informationsaustausches sind. Luxemburgs Finanzminister erklärte, dass es kaum möglich sein werde, den Europäern zu verweigern, was man den Amerikanern mit FATCA ebenfalls gewähren wolle. Man rechnet allgemein damit, dass Österreich und Luxemburg noch in der ersten Jahreshälfte 2013 dem automatischen Informationsaustausch in der EU-Zinsrichtlinie zustimmen werden und dass damit auch die Schweiz, die immerhin einen privilegierten Zugang zum europäischen Binnenmarkt genießt, unter massiven Druck gerät, dem automatischen Informationsaustausch mit der EU zuzustimmen (Höltzsch 2012).

¹⁰ Tatsächlich zeigt sich empirisch, dass jene Länder, die auf anonymen Quellenabzug setzten, trotz der EU-Zinsrichtlinie keinen Kapitalabfluss erlebten, während dies den anderen Staaten durchaus widerfuhr (Rixen und Schwarz 2012).

5 Fazit

Eine höhere Besteuerung der Reichen kann nur dann ein effektives Instrument im Kampf gegen die wachsende Ungleichheit sein, wenn es zu einer Verbesserung der internationalen Steuerkooperation kommt. In diesem Beitrag habe ich skizziert, welche Formen von Steuerflucht, -vermeidung und -wettbewerb es gibt und welche Gegenmaßnahmen jeweils ergriffen werden könnten. Anschließend habe ich gezeigt, dass es bezüglich des Wettbewerbs um Unternehmensstandorte und -gewinne bislang kaum erfolgreiche politische Initiativen gibt. Eine parametrische Kooperation, also zumindest teilweise Harmonisierung von Steuersystemen, findet nicht statt.¹¹ Demgegenüber hat man insbesondere im Kampf gegen die Steuerhinterziehung natürlicher Personen, zu deren effektiver Durchsetzung es lediglich einer administrativen Kooperation bedarf, einige Fortschritte erzielt. Gegenwärtig sieht es so aus, als könne sich der automatische Informationsaustausch innerhalb der EU und OECD durchsetzen. Es bleibt noch ein langer Weg bis zu einer gleichmäßigen Durchsetzung der Besteuerungsansprüche gegenüber dem Faktor Kapital und den Reichen, aber ein kleiner Anfang scheint gemacht.

Literaturverzeichnis

- Armitstead, Louise (2012): Autumn Statement: Britain to drive G8 crackdown on company tax avoidance. *The Telegraph* vom 5. Dezember 2012. www.telegraph.co.uk/finance/budget/9725302/Autumn-Statement-Britain-to-drive-G8-crackdown-on-company-tax-avoidance.html (zuletzt aufgerufen am 28.1.2013).
- Boston Consulting Group (BCG) (2012): Global Wealth 2012. The Battle to regain Strength. www.bcgperspectives.com/content/articles/financial_institutions_corporate_strategy_portfolio_management_global_wealth_2012_battle_regain_strength (zuletzt aufgerufen am 12.12.2012).
- Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2012): Gemeinsame Erklärung über eine zwischenstaatliche Vorgehensweise zur Verbesserung der Steuerehrlichkeit im grenzüberschreitenden Bereich und zur Umsetzung des Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). www.bdo.de/dateien/user_upload/pdf_publicationen/broschueren/FATCA/Gemeinsame_Erklaerung_zu_FATCA_de.pdf (zuletzt aufgerufen am 19.12.2012).
- Devereux, Michael P. und Rachel Griffith (2002): The Impact of Corporate Taxation on the Location of Capital: A Review. *Swedish Economic Policy Review*, 9 (1), 79–102.
- Dharmapala, Dhammika und James R. Hines (2009): Which countries become tax havens? *Journal of Public Economics*, 93 (9–10), 1058–1068.
- Dietsch, Peter (2011): *Tax competition and its effects on domestic and global justice. Social Justice, Global Dynamics: Theoretical and Empirical Perspectives*. In: Ayelet Banai, Miriam Ronzoni und Christian Schimmel (Hrsg.): *Social Justice, Global Dynamics: Theoretical and Empirical Perspectives*. London, Routledge, 95–113.
- Genschel, Philipp und Thomas Rixen (2013): The International Tax Regime: Historical Evolution and Political Change. In: G. Shaffer und T. Halliday (Hrsg.): *Transnational Legal Orders*. Cambridge, Cambridge University Press (im Erscheinen). Manuskriptversion verfügbar unter <http://ssrn.com/abstract=2139665>.

11 Zwar gibt es aktuell eine von Großbritannien und Deutschland angestoßene Initiative, zu einer besseren Steuerehrlichkeit auch gegenüber MNU zu gelangen (zum Beispiel Armitstead 2012). Allerdings wird erneut auf die in diesem Bereich wenig erfolgreiche parametrische Koordination gesetzt.

- Genschel, Philipp, Thomas Rixen und Susanne Uhl (2007): Die Ursachen des europäischen Steuerwettbewerbs. *Politische Vierteljahresschrift*, SH 40, 297–320.
- Genschel, Philipp und Peter Schwarz (2011): Tax competition: a literature review. *Socio-Economic Review*, 9 (2), 339–370.
- Grinberg, Itai (2012): *Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System*. Georgetown Working Paper. <http://ssrn.com/abstract=1996752> (zuletzt aufgerufen am 30.5.2012).
- Haufler, Andreas und Guttorm Schjelderup (2000): Corporate Tax Systems and Cross Country Profit Shifting. *Oxford Economic Papers*, 52 (2), 306–325.
- Hines, James R. (2005): Do Tax Havens Flourish? Tax Policy and the Economy In: J. M. Poterba (Hrsg.): *Tax Policy and the Economy*. Vol. 19. Cambridge, MIT Press, 65–100.
- Höltschi, René (2012): Die Freunde des Bankgeheimnisses auf dem Rückzug. *Neue Zürcher Zeitung*, 19. Dezember 2012. www.nzz.ch/aktuell/wirtschaft/wirtschaftsnachrichten/die-freunde-des-bankgeheimnisses-auf-dem-rueckzug-1.17898940 (zuletzt aufgerufen am 20.12.2012).
- Janeba, Eckhard und Michael Smart (2003): Is Targeted Tax Competition Less Harmful Than its Remedies? *International Tax and Public Finance*, 10, 259–280.
- Johannesen, Niels und Gabriel Zucman (2012): *The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown*. Paris School of Economics. Working Paper 2012-04. <http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/66/50/54/PDF/wp201204.pdf> (zuletzt aufgerufen am 31.5.2012).
- Neate, Rupert (2012): Apple paid less than 2 Prozent tax on overseas profits last year. *The Guardian*, 4. November 2012. www.guardian.co.uk/technology/2012/nov/04/apple-paid-low-overseas-tax (zuletzt aufgerufen am 21.12.2012).
- OECD (2002): *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. Paris. www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf (zuletzt aufgerufen am 21.12.2011).
- OECD (2011): *Divided We Stand. Why Inequality Keeps Rising*. Paris.
- OECD (2012): *Tax Transparency 2012: Report on Progress. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. www.oecd.org/tax/transparency/TaxProzent20TransparencyProzent202012_forProzent20publication.pdf (zuletzt aufgerufen am 21.12.2012).
- Palan, Ronen, Richard Murphy und Christian Chavagneux (2010): *Tax Havens. How Globalization Really Works*. Ithaca, Cornell University Press.
- Rixen, Thomas (2008): *The Political Economy of International Tax Governance*. Basingstoke, Palgrave Macmillan.
- Rixen, Thomas (2011): From double tax avoidance to tax competition: explaining the institutional trajectory of international tax governance. *Review of International Political Economy*, 18 (2), 197–227.
- Rixen, Thomas und Peter Schwarz (2012): How effective is the European Union's Savings Tax Directive? Evidence from four EU Member States. *Journal of Common Market Studies*, 50 (1), 151–168.
- Rixen, Thomas und Susanne Uhl (2011): Unternehmensbesteuerung europäisch harmonisieren! Was zur Eindämmung des Steuerwettbewerbs in der EU nötig ist Gutachten im Auftrag der Friedrich Ebert-Stiftung. <http://library.fes.de/pdf-files/id/ipa/o8462.pdf> (zuletzt aufgerufen am 21.12.2012).
- Schwarz, Peter (2007): Does Capital Mobility Reduce the Corporate-Labor Tax Ratio? *Public Choice*, 130 (3-4), 363–380.

- Schweizerische Bankiervereinigung (2012): Fünf gute Gründe für ein Ja zu den Steuerabkommen. www.swissbanking.org/en/faktenblatt_steuerabkommen_2012.pdf (zuletzt aufgerufen am 20.12.2012).
- Tax Justice Network (TJN) (2012a): The Price of Offshore Revisited. New Estimates for Missing Global Private Wealth, Income, Inequality and Lost Taxes. www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf (zuletzt aufgerufen am 14.8.2012).
- Tax Justice Network (TJN) (2012b): Tax Us if You Can. 2. Aufl. www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TUIYC_2012_FINAL.pdf (zuletzt aufgerufen am 27.3.2013).
- Thielemann, Ulrich (2012): Bankenrepublik adieu: Warum das Steuerabkommen scheitern soll. Publiblog des *Tagesanzeiger*, 29. August 2012. <http://blog.tagesanzeiger.ch/publiblog/index.php/805/bankenrepublik-adieu-warum-das-steuerabkommen-scheitern-soll/> (zuletzt aufgerufen am 20.12.2012).
- Wilson, John D. und David E. Wildasin (2004): Capital Tax Competition: Bane or Boon. *Journal of Public Economics*, 88 (6), 1065–1091.
- Zodrow, George R. und Peter Mieszkowski (1986): Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods. *Journal of Urban Economics*, 19, 356–370.
- Zucman, Gabriel (2011): The Missing Wealth of Nations: Evidence From Switzerland, 1914–2010. Paris School of Economics. www.delta.ens.fr/~zucman/downloads/MWN8feb.pdf (zuletzt aufgerufen am 4.4.2011).