

## Freihandelsabkommen und Steuergerechtigkeit: eine menschenrechtliche Perspektive\*

Matthias Goldmann

### Inhaltsübersicht

- I. Einleitung: Zwei Probleme und eine Lösung?
- II. Handelsabkommen und Beschäftigungssituation
- III. Beschäftigungssituation und WSK-Rechte
- IV. Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung als Gegenmaßnahme?
- V. Schlussfolgerungen

### I. Einleitung: Zwei Probleme und eine Lösung?

Im Jahr 2016 haben zwei globale Wirtschaftsfragen weltweit die Öffentlichkeit bewegt. Erstens ist die Kritik an geplanten Handelsabkommen zu nennen – ob nun CETA (Comprehensive Economic and Trade Agreement), TPP (Trans-Pacific Partnership) oder das transatlantische Handels- und Investitionsschutzabkommen TTIP (Transatlantic Trade and Investment Partnership). Zu der bekannten Kritik, dass Handelsabkommen den Austausch von Gütern und Dienstleistungen ermöglichen, deren Beschaffenheit oder Produktionsbedingungen Gefahren für Mensch, Tier und Umwelt bergen, gesellte sich dieses Mal ein weiterer Aspekt: die Auswirkungen von Handelsabkommen auf die Beschäftigungssituation insbesondere von geringqualifizierten Arbeitnehmer\*innen. Sie führen zur Verlagerung von Arbeitsplätzen in Billiglohnländer, wo im Gegenzug Beschäftigungsverhältnisse mit schlechten Arbeitsbedingungen und Aufstiegschancen entstehen. Daher stoßen solche Abkommen besonders bei denjenigen auf Widerstand, die nicht zu den Gewinnern der Globalisierung zählen oder sich mit dieser Position solidarisieren.<sup>1</sup>

Zweitens lösten die sog. Panama-Papers im Frühjahr 2016 einen handfesten Skandal aus. Sie belegen, wie einfach und routiniert viele Reiche und Unternehmen aus aller Welt Steuern in großem Ausmaß hinterziehen, indem sie ihre Einkünfte auf Briefkastenfirmen in Steuerparadiesen umleiten. Die Liberalisierung des Welthandels begünstigt solche Transaktionen, da sie die Liberalisierung des weltweiten Kapitalverkehrs zur Folge hatte, ohne die sie nur schlecht existieren könnte. Ein weiteres Mal wurde der Weltöffentlichkeit vor Augen geführt, wie die Globalisierung die Schere zwischen Gewinnern und Verlierern, zwischen Arm und Reich, auseinandergehen lässt.<sup>2</sup>

Dieser Artikel legt dar, dass die wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Menschenrechte (WSK-Rechte) eine Scharnierfunktion zwischen diesen beiden Themen einnehmen können. Während Menschenrechte im Zusammenhang mit Steuern bisher ganz überwiegend als Individualrechte der Bürger gegen staatliche Besteuerungsvorhaben in Anschlag gebracht werden,<sup>3</sup> existieren nur wenige Studien, die der Frage nachgehen, ob zweifelhafte Steuerpraktiken ein Verstoß gegen die Menschenrechte darstellen.

---

Gelegenheit zur Diskussion und wertvolle Hinweise.

<sup>1</sup> Zur Entstehung eines „Cleavages“ zwischen Befürwortern und Gegnern der Globalisierung: Michael Zürn/Matthias Ecker-Ehrhardt, Politisierung als Konzept der Internationalen Beziehungen, in: dies. (Hrsg.), Die Politisierung der Weltpolitik, 2013, S. 7-35.

<sup>2</sup> Daten finden sich bei Branko Milanovic, More or Less, in: Finance & Development, Vol. 48, No. 3 (2011), S. 6-11.

<sup>3</sup> Rechtsvergleichender Überblick bei Georg Kofler et al., Human rights and taxation in Europe and the world, 2011.

---

\* Ich danke Valentin Beck sowie den Teilnehmern eines Workshops in Potsdam im Mai 2016 für die

len.<sup>4</sup> Der vorliegende Beitrag knüpft hieran an, geht aber darüber hinaus: Gleichwie bestimmte fragwürdige Steuerpraktiken unter menschenrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sind, könnte ihre effektive Bekämpfung – so lautet mein Argument – die notwendigen Mehreinnahmen generieren, um die negativen Auswirkungen von Handelsabkommen auf die WSK-Rechte gewisser Bevölkerungsgruppen auszugleichen.

Diese Argumentationslinie beruht zunächst auf der Beobachtung, dass Handelsabkommen durchaus die WSK-Rechte Geringqualifizierter gefährden können, deren Arbeitsplatzsicherheit und Gehaltsentwicklung dadurch beeinträchtigt wird (II.). Dies liegt daran, dass wirtschaftliche, soziale und kulturelle Teilhabe in den meisten Gesellschaften in hohem Maße von einem Arbeitsinkommen abhängt. Das dank der Abkommen erwartete Wirtschaftswachstum wiegt diese Gefährdung der WSK-Rechte nicht auf, da sich die Nachteile der Abkommen in diskriminierender Weise bei gewissen Bevölkerungssegmenten konzentrieren. Nimmt man die menschenrechtliche Dimension von globalen Handelsabkommen ernst, sind staatliche Gegenmaßnahmen erforderlich, um Einbußen bei der Beschäftigungssituation auf andere Weise auszugleichen (III.).

Solche Maßnahmen kosten allerdings Geld. Eine Option, die erforderlichen Einnahmen für die öffentliche Hand anders als durch Schulden zu erzielen, bestünde in einem entschiedenen Vorgehen gegen die Steuervermeidung und Steuerhinterziehung. Damit würden zugleich einige der ungerechtfertigten Vorteile eliminiert, welche bestimmte Privatleute und Unternehmen aus der Globalisierung der Weltwirtschaft ziehen – schließlich wären solche Steuerpraktiken ohne weltweite Handelsbeziehungen nicht denkbar (IV.). Die Menschenrechte schaffen im Ergebnis einen politischen Handlungsbedarf, dem durch internationale Kooperation in einer Weise entsprochen werden kann, die die Wohlfahrtsgewinne durch Welthandel bewahrt. Der Ruf nach ei-

ner Rückbesinnung auf eine nationale Perspektive, den sich nicht nur viele Populisten derzeit auf die Fahnen schreiben, verfehlt dagegen den Kern des menschenrechtlichen Problems (V.).

## II. Handelsabkommen und Beschäftigungssituation

Zwar gibt es beachtliche Hinweise, dass eine Handelsliberalisierung durch internationale Abkommen zu Wirtschaftswachstum führt, wenngleich die für ein solches Ergebnis notwendigen Bedingungen im Einzelnen umstritten sind.<sup>5</sup> Doch von einem solchen Wirtschaftswachstum profitieren nicht immer alle Bevölkerungssegmente gleichermaßen. Nach der Theorie des komparativen Kostenvorteils liegt es geradezu in der Logik des Freihandels, dass Arbeitsplätze aus Hochlohnländern in Länder mit billigeren Löhnen verlagert werden, sofern im Hochlohnland für die betroffene Tätigkeit kein komparativer Vorteil besteht.<sup>6</sup> Das trifft damit vor allem Geringqualifizierte in Hochlohnländern, deren Gehaltsentwicklung dadurch unter Druck gerät,<sup>7</sup> insbesondere wenn das Hochlohnland ein Handelsbilanzdefizit gegenüber den durch ein solches Abkommen verbundenen Ländern aufweist.<sup>8</sup> Die Gehalts- und Beschäftigungsaussichten durch Weiterbildung zu erhöhen gelingt nicht jedem oder jeder Betroffenen.<sup>9</sup> Ihre Situation wird zusätzlich dadurch verschlechtert, dass in kapitalistischen Ökonomien,

<sup>4</sup> Z. B. *International Bar Association, Tax Abuses, Poverty and Human Rights*, 2013.

<sup>5</sup> Differenzierte Darstellung bei *Robert E. Baldwin, Openness and growth: What's the empirical relationship?*, NBER Working Paper No. 9578 (2003).

<sup>6</sup> *David Ricardo, On the Principles of Political Economy and Taxation*, 1817.

<sup>7</sup> *David H. Autor et al., Trade Adjustment: Worker-Level Evidence*, in: *The Quarterly Journal of Economics* 129 (2014), S. 1799–1860; *Richard B. Freeman, Are Your Wages Set in Beijing?*, in: *Journal of Economic Perspectives* 9 (1995), S. 15–32.

<sup>8</sup> *Josh Bivens, Trade, jobs, and wages*, Economic Policy Institute, 6. Mai 2008, abrufbar unter <http://www.epi.org/publication/ib244/> (besucht am 13.9.2016).

<sup>9</sup> *Douglas Lippoldt (Hrsg.), Policy Priorities for International Trade and Jobs*, 2012, abrufbar unter <http://www.oecd.org/site/tadicite/50258009.pdf> (besucht am 13.9.2016).

wie Thomas Piketty gezeigt hat, gerade in Phasen langsamen Wachstums häufig die auf Kapitaleinkommen entfallende Scheibe vom Kuchen des Wirtschaftswachstum beständig dicker wird.<sup>10</sup>

Doch auch in Billiglohnländern halten sich die Vorteile für Menschen mit geringer Ausbildung in Grenzen, da viele dieser Länder um solche Arbeitsplätze konkurrieren. Steigen an einem Ort die Löhne, zieht die Karawane der Unternehmen flugs weiter, wie das Beispiel der Textilindustrie eindrücklich vor Augen führt. Schwellenländer wie China bekamen dies bereits deutlich zu spüren.<sup>11</sup> In Schwellenländern leiden Geringqualifizierte an einem Sandwich-Effekt: nicht gut genug, um mit Hochlohnländern mithalten zu können, aber nicht billig genug, um gegen Niedriglohnländer zu bestehen.<sup>12</sup> Selbst wenn globaler Freihandel insgesamt zu Wachstum führt, profitieren somit nicht alle Bevölkerungssegmente in den beteiligten Ländern gleichermaßen davon. Diese Effekte des Freihandels werden inzwischen immer klarer erkannt. Sie unterminieren um ein weiteres Stück die Legitimität von Handelsabkommen wie TTIP.

### III. Beschäftigungssituation und WSK-Rechte

#### 1. Beschäftigungssituation als Voraussetzung von WSK-Rechten

Die wirtschaftliche, soziale und kulturelle Teilhabe hängt in den meisten Gesellschaften in hohem Maße von einem Arbeitseinkommen ab. In Entwicklungsländern ergibt sich dies bereits daraus, dass soziale Sicherungssysteme oft nur in rudimentärem Umfang vorhanden sind. Familiäre Netzwerke

mögen zwar in gewisser Weise an die Stelle staatlicher Fürsorge treten, doch der Internationale Pakt über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte (IPWSKR) fordert gerade, dass der Staat die notwendige Absicherung garantiert.

Doch auch in Industriestaaten verhält es sich nicht grundlegend anders. Die Rentenversicherung bildet ein gutes Beispiel. Wer nicht arbeitet, zahlt nicht ein. Die Auswirkungen einer Verschlechterung der Beschäftigungssituation, einschließlich von Arbeitslosigkeit, sind im Einzelnen allerdings von Land zu Land unterschiedlich. In manchen Ländern ist die für die Gesundheitsversorgung (vgl. Art. 12 IPWSKR) notwendige Krankenversicherung an ein Arbeitseinkommen geknüpft. In anderen Ländern, wie z. B. dem Vereinigten Königreich, ist zwar die Gesundheitsversorgung steuerfinanziert, dafür ist die universitäre Ausbildung inzwischen durchweg kostenpflichtig.<sup>13</sup> Der Sozialstaat verhindert zwar in den meisten Industrieländern, dass Arbeitslose, Bezieher von Niedriglöhnen oder Rentner um ihre nackte Existenz bangen müssen. Doch kann gerade bei langanhaltender Arbeitslosigkeit keine Rede von einer „fortschreitenden Verwirklichung“ der wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Rechte einer Person sein, wie von Art. 2 Abs. 1 IPWSKR gefordert. Dabei ist auch zu bedenken, dass kulturelle Teilhabe, wie sie Art. 15 des Pakts verlangt, von entsprechenden materiellen Voraussetzungen abhängt.

#### 2. Handelsabkommen als regressive Maßnahmen

Entgegen dem ersten Eindruck schließt die Pflicht zur fortschreitenden Verwirklichung der WSK-Rechte nach Art. 2 Abs. 1 IPWSKR Rückschritte in diesem Prozess nicht grundsätzlich aus.<sup>14</sup> Denn die Pflicht steht unter

<sup>10</sup> Thomas Piketty, *Das Kapital im 21. Jahrhundert*, 2014.

<sup>11</sup> Vgl. hierzu z. B. Gary Gereffi, *International trade and industrial upgrading in the apparel commodity chain*, in: *Journal of International Economics* 48 (1999), S. 37–70.

<sup>12</sup> Vgl. Wolfgang Franzen et al. (Hrsg.), *Osteuropa zwischen Euphorie, Enttäuschung und Realität*, 2005, S. 195 ff.

<sup>13</sup> Dies könnte bereits für sich genommen in Widerspruch zu Art. 13 Abs. 2 lit. c IPWSKR stehen. Das Vereinigte Königreich hat insoweit keinen Vorbehalt erklärt.

<sup>14</sup> Vergleichbare Vorschriften finden sich in anderen Konventionen, etwa Art. 4 der Kinderrechtskonvention und Art. 4 Abs. 2 der Konvention über die Rechte von Personen mit Behinderungen.

dem Vorbehalt der „maximal verfügbaren Ressourcen“ der Vertragsstaaten. An sich versteht sich dies von selbst. Da die Verwirklichung der WSK-Rechte in der Regel von staatlichen oder staatlich geförderten Maßnahmen abhängt, wie z.B. dem Bau von Schulen, Krankenhäusern oder dem Aufbau einer Sozialversicherung, ist sie in erheblichem Maß von der Lage der öffentlichen Finanzen abhängig. Das Gebot der „fortschreitenden Verwirklichung“ der WSK-Rechte ist aus diesem Grund bewusst flexibel gehalten und gibt keinen festen Fahrplan vor, den es unabhängig von der Finanzlage einzuhalten gälte.<sup>15</sup>

Wenn sich die Finanzlage allerdings verschlechtert, stellt sich aus menschenrechtlicher Sicht die Frage, unter welchen Umständen bestimmte Abstriche bei der Verwirklichung von WSK-Rechten hinzunehmen sind. Diese Frage wird zurzeit v.a. im Zusammenhang mit der menschenrechtlichen Zulässigkeit von sog. Austeritätsmaßnahmen diskutiert, also von staatlichen Sparmaßnahmen zur Überwindung einer Wirtschaftskrise.<sup>16</sup>

Das Komitee der Vereinten Nationen für WSK-Rechte (WSK-Komitee) hat insofern in einem Allgemeinen Kommentar von 1990 ausgeführt:

[A]ny deliberately retrogressive measures in that regard would require the most careful consideration and would need to be fully justified by reference to the totality of the rights provided for in the Covenant and in the context of the full use of the maximum available resources.<sup>17</sup>

Was darunter im Einzelnen zu verstehen ist, teilt das WSK-Komitee nicht mit. Es führt im Folgenden aber aus, dass regressive Maßnahmen stets einen Minimalbestand („mini-

imum core“) an WSK-Rechten belassen müssen.<sup>18</sup> Außerdem trägt der Vertragsstaat die Beweislast für die Zulässigkeit solcher Maßnahmen.<sup>19</sup> In einem Allgemeinen Kommentar zum Recht auf soziale Sicherheit (Art. 9 IPWSKR) von 2008 führt das WSK-Komitee aus, es komme bei regressiven Maßnahmen u. a. darauf an, ob eine ausreichende Begründung für die Maßnahmen vorgelegen habe, ob Alternativen erwogen worden seien, ob die Maßnahmen diskriminierend seien, ob die Maßnahmen den Zugang zu sozialer Sicherheit nachhaltig behinderten oder erworbene Rechte unvernünftig schmälerten und ob sie einer unabhängigen Überprüfung zugänglich seien.<sup>20</sup> Speziell zur Austeritätspolitik nach der Finanzkrise heißt es in einem Brief des Vorsitzenden des WSK-Komitees an die Vertragsstaaten von 2012, für die Zulässigkeit der Maßnahmen sei deren vorübergehender und nicht-diskriminierender Charakter, ihre Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit einschließlich der Frage, ob Alternativen wie höhere Besteuerung erwogen worden seien, sowie der Respekt für den Minimalbestand ausschlaggebend.<sup>21</sup> Des Weiteren gebietet Art. 4 IPWSKR die Beachtung rechtsstaatlicher Anforderungen bei Maßnahmen, welche WSK-Rechte einschränkten, wengleich das WSK-Komitee diese Norm für die Beurteilung regressiver Maßnahmen nicht für einschlägig hält und diese nur nach Art. 2 Abs. 1 IPWSKR beurteilt.<sup>22</sup>

Man kann damit sagen, dass die Zulässigkeit regressiver Maßnahmen von drei Kriterien abhängt: erstens von einer prozeduralen und materiellen Verhältnismäßigkeitsprüfung; zweitens von ihrem nichtdiskrimi-

<sup>15</sup> *Aoife Nolan et al., Two Steps Forward, No Steps Back?*, in: dies. (Hrsg.), *Economic and Social Rights after the Global Financial Crisis*, 2014, S. 121-145, 122-125.

<sup>16</sup> Vgl. *Margot Salomon, Of austerity, human rights and international institutions*, in: *European Law Journal* 21, 2015, S. 521-545.

<sup>17</sup> *WSK-Komitee, General Comment No. 3*, 14. Dezember 1990, UN Doc. E/1991/23, para. 9.

<sup>18</sup> Ebd., para. 10.

<sup>19</sup> *Markus Krajewski, Human rights and austerity programmes*, in: Thomas Cottier et al. (Hrsg.), *The Rule of Law in Monetary Affairs: World Trade Forum*, 2014, S. 490-518, 512; *Nolan et al. (Fn. 15)*, S. 125.

<sup>20</sup> *WSK-Komitee, General Comment No. 19*, 4. Februar 2008, UN Doc. E/C.12/GC/19, para. 42.

<sup>21</sup> *WSK-Komitee, Letter to States Parties dated 16 May 2012*, UN Doc. CESCR/48th/SP/MAB/SW.

<sup>22</sup> Dazu *Amrei Müller, Limitations to and Derogations from Economic, Social and Cultural Rights*, in: *Manisuli Ssenyonjo (Hrsg.), Economic, Social and Cultural Rights*, 2011, S. 113-57, 140-41.

nierenden Charakter, der schon aus Art. 2 Abs. 2 IPWSKR folgt; und drittens von der Beachtung des stets zu gewährleistenden Minimalbestands an WSK-Rechten.<sup>23</sup>

Anhand dieser Kriterien lässt sich nun die Zulässigkeit des Abschlusses internationaler Handelsabkommen beurteilen, die sich wie beschrieben auf die Beschäftigungssituation Geringqualifizierter auswirken. Es kann dabei offen bleiben, ob die vorübergehenden Einbußen bei der Beschäftigungssituation Geringqualifizierter verhältnismäßig sind. Denn selbst wenn man die umstrittene Ansicht teilt, dass Handelsabkommen (genauso wie Austeritätsmaßnahmen) langfristig wachstumsbegünstigend sind und daher auch langfristig allen Bevölkerungssegmenten zugutekommen,<sup>24</sup> schwächen sie zumindest kurzfristig die WSK-Rechte bestimmter Bevölkerungssegmente. Damit stellen sie in jedem Fall eine indirekte Diskriminierung Geringqualifizierter dar. Dies ist keine rein theoretische Überlegung. Sie findet Bestätigung in der von der Europäischen Kommission durchgeführten Nachhaltigkeitsprüfung für TTIP, welche zumindest kurzfristig negative Effekte für das Recht auf einen angemessenen Lebensstandard von Geringqualifizierten prognostiziert. Selbst langfristig würden nur dann alle Bevölkerungsgruppen von dem Handelsabkommen profitieren, wenn ein optimistisches Wachstumsszenario zugrunde gelegt wird. Fällt das Wachstum geringer aus, verstärkt sich der negative Effekt und vertieft sich die Diskriminierung gegenüber Geringqualifizierten.<sup>25</sup>

<sup>23</sup> Krajewski (Fn. 19), S. 512; Matthias Goldmann, Human Rights and Sovereign Debt Workouts, in: Juan Pablo Bohoslavsky/Jernej L. Cernic (Hrsg.), Making Sovereign Financing and Human Rights Work, 2014, S. 79-100, 87-89. Ähnlich, wenngleich unter Betonung der Rechte marginalisierter Gruppen: Nolan et al. (Fn. 15), S. 140.

<sup>24</sup> M. Rodwan Abouharb/David Cingranelli, Human rights and structural adjustment, 2007, S. 68, nennen dies die neoliberale Perspektive. Zur Kritik ebd., S. 60ff.

<sup>25</sup> European Commission, Trade SIA on the Transatlantic Trade and Investment Partnership (TTIP) between the EU and the USA (July 2016), abrufbar unter [http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2016/august/tradoc\\_154833.pdf](http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2016/august/tradoc_154833.pdf), S. 158ff. (besucht am 13.9.2016).

Was bedeutet dies? Angesichts der Pflicht zur „fortschreitenden Verwirklichung“ der WSK-Rechte, insbesondere aber angesichts des Umstands, dass entsprechende Handelsabkommen im Gegensatz zu Austeritätsmaßnahmen nicht zur Behebung einer akuten Krise abgeschlossen werden, ist der Abschluss entsprechender Handelsabkommen ohne geeignete Gegenmaßnahmen menschenrechtlich unzulässig.

### 3. Optionen für Ausgleichsmaßnahmen

Sollte man angesichts dieses Resultats also lieber Abstand von der Globalisierung und damit der Idee des Freihandels nehmen?<sup>26</sup> Ein solcher Rückzug in vermeintlich goldene Zeiten der Nationalökonomie bildet kaum eine taugliche Alternative. Die Weltbevölkerung wächst weiter und wird bereits ungefähr in der Mitte des Jahrhunderts die Zahl von 10 Milliarden Menschen überschreiten.<sup>27</sup> Diesen Menschen kann man nur durch kontinuierliches Wirtschaftswachstum ein würdevolles Leben ermöglichen. Dazu leistet Freihandel einen wichtigen Beitrag. Andernfalls müsste man die vorhandenen Güter durch geradezu drakonische Zwangsmaßnahmen umverteilen.

Damit erweist es sich als bessere Alternative, den Freihandel menschenrechtsvertraglich zu gestalten. Staaten, die Handelsabkommen abschließen wollen, müssen die prognostizierten Risiken für die WSK-Rechte bestimmter Bevölkerungssegmente abfedern. Sie müssen sicherstellen, dass auch diejenigen, die vom Welthandel nicht unmittelbar profitieren, die „fortschreitende Verwirklichung“ ihrer WSK-Rechte erwarten können. Welche Gegenmaßnahmen ein Staat dazu ergreift, ob er die Beschäftigungssituation von Geringqualifizierten durch öffentliche Investitionen in

<sup>26</sup> Im Ergebnis dies befürwortend: Wolfgang Streeck, Gekaufte Zeit: die vertagte Krise des demokratischen Kapitalismus, 2013.

<sup>27</sup> United Nations, World Population Prospects – The 2015 Revision, Key Findings and Advance Tables, 29. Juli 2015, UN Doc. ESA/P/WP.241, S. 2, abrufbar unter [https://esa.un.org/unpd/wpp/Publications/Files/Key\\_Findings\\_WPP\\_2015.pdf](https://esa.un.org/unpd/wpp/Publications/Files/Key_Findings_WPP_2015.pdf) (besucht am 13.9.2016).

ihre Bildung, durch Etablierung eines geförderten, öffentlichen Arbeitsmarkts oder aber durch die Förderung privater Investitionen verbessern will, ist eine politische Frage, welche zudem von methodisch und ideologisch umstrittenen Projektionen der ökonomischen Effekte solcher Maßnahmen abhängt. Vereinfachend ausgedrückt würde ein Keynesianer die Effekte öffentlicher Investitionen vermutlich anders prognostizieren als ein dem Neoliberalismus zuneigender Ökonom. Die Menschenrechte schreiben insofern weder bestimmte Maßnahmen noch spezifische Methoden vor, sofern nur das Ziel der Verwirklichung der WSK-Rechte erreicht wird.<sup>28</sup>

Doch wie man es auch dreht und wendet: alle denkbaren Maßnahmen kosten den Staat Geld. Dies stellt ein Problem dar in Zeiten überschuldeter Staatshaushalte und stagnierenden Wachstums. Ein Staat könnte zwar weitere Schulden aufnehmen. Das war seit den 1970ern die bevorzugte Antwort westlicher Staaten auf ökonomische Krisen – die jedoch einen Rattenschwanz neuer Probleme hinter sich herzog.<sup>29</sup> Schulden müssen zurückgezahlt werden – Schulden aufzunehmen kauft lediglich Zeit. Ein hoher Schuldenstand und erst recht eine Schuldenkrise können soziale Ungleichheit vertiefen.<sup>30</sup>

Alternativ dazu könnte der Staat auch eine Erhöhung seiner Steuereinnahmen anstreben.<sup>31</sup> Doch diesem Ansinnen steht oftmals der Freihandel selbst im Weg: Die weltweite Handelsliberalisierung der letzten Jahrzehnte umfasst nämlich nicht nur den Warenverkehr, sondern auch den Kapitalverkehr. Wie der nächste Abschnitt darlegt, erlaubt dies Unternehmen, ihren Gewinn legal ins Ausland zu verlagern, ohne dort

maßgebliche wirtschaftliche Aktivitäten zu entfalten. Oder sie konstruieren ihre Finanzen in einer Weise, die es erlaubt, Einnahmen und Gewinne vor dem Fiskus zu verschleiern. Diese Strategien haben die entwickelten Länder dazu verleitet, die Steuern auf Kapitaleinkünfte und hohe Einkommen in westlichen Ländern in den vergangenen Jahrzehnten deutlich zu senken in der Hoffnung, schlimmere Verluste zu verhindern.<sup>32</sup> Mutige Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerflucht könnten die finanziellen Mittel verfügbar machen, die die öffentliche Hand zur Abfederung der Folgen von Handelsabkommen benötigt.

#### IV. Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung als Gegenmaßnahme?

Damit zeichnet sich ab, worin eine Antwort auf Handelsabkommen und ihre voraussichtlich negativen Auswirkungen auf die WSK-Rechte Geringqualifizierter bestehen könnte: Sie müssten durch entsprechende internationale Abkommen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerdumping flankiert werden. Abgesehen von der Frage, ob bestimmte Steuerpraktiken bereits für sich genommen eine Verletzung der Menschenrechte darstellen,<sup>33</sup> könnte durch Maßnahmen zu ihrer Bekämpfung gewissermaßen ein Ausgleich für die ungleiche Verteilung von Vorteilen und Risiken internationaler Handelsabkommen geschaffen werden. Das gilt insbesondere für solche Steuerpraktiken, die durch die Globalisierung der Handelsbeziehungen überhaupt erst möglich geworden sind.

<sup>28</sup> Nolan et al. (Fn. 15) S. 128.

<sup>29</sup> Nach wie vor lesenswert: Jürgen Habermas, *Legitimationsprobleme im Spätkapitalismus*, 1973.

<sup>30</sup> Juan Pablo Bohoslavsky, *Economic Inequality, Debt Crises, and Human Rights*, in: *Yale Journal of International Law Online* 41 (2016), S. 177–199.

<sup>31</sup> Hinweis auf den Konnex zwischen Handel und Steuern bereits bei Gabriel Zucman, *Steueroasen – Wo der Wohlstand der Nationen versteckt wird*, 2014, S. 94.

<sup>32</sup> Thomas Rixen, *Tax Competition and Inequality: The Case for Global Tax Governance*, in: *Global Governance* 17 (2011) S. 447–467, 451 f.

<sup>33</sup> *International Bar Association* (Fn. 4), S. 3.

## 1. Steuerwettbewerb und Steuerhinterziehung

Es gilt zunächst, schädliche, aber legale Steuerpraktiken wie Steuerwettbewerb von illegalen Praktiken wie der Steuerhinterziehung zu unterscheiden.

Der Begriff des Steuerwettbewerbs bezieht sich auf Maßnahmen wie die Senkung des Steuersatzes oder die Verkleinerung der Besteuerungsgrundlage, mit denen Staaten Auslandsinvestitionen anlocken.<sup>34</sup> Solche Investitionen können auch völlig legitime wirtschaftliche Zwecke verfolgen, etwa den Aufbau von Unternehmen im Empfängerstaat. Ob Steuerwettbewerb an sich schädlich ist, ist umstritten.<sup>35</sup> Nach der sogenannten Thiebout-Hypothese ist Steuerwettbewerb lediglich eine andere Form des Wettbewerbs und daher hinzunehmen.<sup>36</sup> Ein Staat mit hohen Steuern könne den dort ansässigen Unternehmen vielleicht eine bessere Infrastruktur zur Verfügung stellen, während darauf nicht angewiesene Unternehmen einen Staat mit Niedrigsteuern suchen würden.

Das Problem an dieser Theorie ist nicht nur, dass sie sämtliche staatlichen Institutionen kommodifiziert und einer ökonomischen Beurteilung unterwirft.<sup>37</sup> Vielmehr hat diese Art von idealisiertem Steuerwettbewerb mit der Realität der globalen Finanzbeziehungen nur wenig zu tun. Zumeist geht es bei Steuersparmodellen gar nicht darum, die realwirtschaftlichen Prozesse gemäß den Prinzipien der effizienten Ressourcenallokation zu verlagern. Es geht lediglich um die Verlagerung des anderswo erwirtschafteten Gewinns in den steuerlich günstigsten Staat (sog. Profit Shifting). Dazu bedient man sich u. a. überzogener Transferpreise: Der Unternehmensteil im Hochsteuerland bezahlt einem verbundenen Unternehmen

in einem Steuerparadies einen überzogenen Preis für ein Produkt und senkt damit die Steuerlast im Hochsteuerland. Beliebt sind Lizenzgebühren, deren Marktwert sich ohnehin schlecht bestimmen lässt. Oder das Unternehmen im Steuerparadies vergibt einem verbundenen Unternehmen in einem Hochsteuerland einen Kredit, für den abzugsfähige Zinsen zu zahlen sind.<sup>38</sup> In dem Steuerparadies genießen die Unternehmensableger bestimmte Steuerprivilegien, solange sie keine realwirtschaftliche Aktivität entfalten – um die es bei ihrer Ansiedlung offensichtlich nicht geht.<sup>39</sup> Doppelbesteuerungsabkommen begünstigen diese Praxis, wenn die in ihnen enthaltenen Ausnahmen geschickt genutzt werden.<sup>40</sup>

Das Paradebeispiel für solche Praktiken ist der erst 2015 von Irland unterbundene „Double Irish and a Dutch Sandwich“: Ein multinationales Unternehmen schreibt seine Gewinne aus einem Hochsteuerland über Lizenzzahlungen einer in Irland ansässigen Tochterfirma gut; diese wiederum bezahlt ihrerseits Lizenzgebühren an eine niederländische Tochter und reduziert dadurch ihren Gewinn sowie die darauf in Irland fällige Steuer von 12,5 %; in den Niederlanden sind die Einnahmen aufgrund einer Ausnahme im irisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen für geistiges Eigentum steuerfrei; die in den Niederlanden angefallenen Gewinne werden auf ein weiteres in Irland inkorporiertes Unternehmen mit Sitz in einem Steuerparadies transferiert. Es bleibt mangels eines Verwaltungssitzes in Irland nach irischem Steuerrecht unbesteuert und kann die Gewinne steuerfrei ins Ausland überweisen.<sup>41</sup> Eine

<sup>34</sup> Rixen (Fn. 32), S. 450.

<sup>35</sup> Vgl. Christian Chavagneux et al., Tax havens: How globalization really works, 2010, S. 154 ff.

<sup>36</sup> Charles Tiebout, A Pure Theory of Local Expenditures, in: Journal of Political Economy 64 (1956) S. 416–24.

<sup>37</sup> Zu den daraus entstehenden Problemen bereits Karl Polanyi, The Great Transformation, 1957.

<sup>38</sup> Brian J. Arnold, International Tax Primer, 3. Aufl. 2016.

<sup>39</sup> Diese Praxis nennt sich „ring-fencing“, vgl. Commission on Capital Flight From Developing Countries (hiernach: Norway Commission), Tax Havens and Development, 2009, S. 10.

<sup>40</sup> Norway Commission (Fn. 39), S. 11, 63–4, 73–5.

<sup>41</sup> Vgl. Charles Duhigg/David Kocieniewski, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, in: The New York Times, 28. April 2012, Grafik abrufbar unter [http://www.nytimeChars.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?\\_r=1&](http://www.nytimeChars.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?_r=1&) (besucht am 13.9.2016); Joseph B. Darby/Kelsey Lemaster, Double

vergleichbare Steuerpraxis liegt dem Vorgehen der Europäischen Kommission gegen Irland wegen unerlaubter Beihilfen an Apple zugrunde.<sup>42</sup>

Empirische Untersuchungen zeigen, dass es beim Steuerwettbewerb hauptsächlich um Gewinnverlagerungen geht und nicht um die Verlagerung realwirtschaftlicher Aktivitäten.<sup>43</sup> Multinationale Unternehmen machen sich dabei den Umstand zunutze, dass einer in hohem Maße globalisierten Wirtschaft ein immer noch weitgehend national ausgerichtetes Steuerrecht gegenübersteht. Handelsabkommen tragen zu solchem schädlichen Steuerwettbewerb bei, da die Handelsliberalisierung seit den 1970ern die Liberalisierung des Kapitalverkehrs begünstigt hat und insbesondere zur Aufhebung der nach dem Zweiten Weltkrieg flächendeckend installierten Kapitalverkehrskontrollen geführt hat.<sup>44</sup> Just in dieser Zeit entstanden neue Steuerparadiese nach dem Vorbild der Schweiz.<sup>45</sup> Moderne Handelsabkommen enthalten überdies in der Regel ein Investitionskapitel, das den Kapitalverkehr begünstigt.<sup>46</sup>

Dieser schädliche Steuerwettbewerb ist bereits für sich genommen ein menschenrechtliches Problem. Er verschärft soziale Ungleichheit:<sup>47</sup> Unternehmensgewinne und

Kapitaleinkünfte lassen sich unter diesen Umständen schlechter besteuern als Arbeitseinkommen, da hohe Steuern auf Kapitaleinkünfte nur zu Kapitalflucht und hohe Körperschaftssteuern zu entsprechender Gewinnverlagerung führen.<sup>48</sup> Daher orientiert sich die Höhe der Steuer vielfach eher an dem Ziel, solche Effekte zu vermeiden und weniger an den fiskalischen Bedürfnissen eines Landes.<sup>49</sup> Viele OECD-Staaten haben ihren Steuersatz auf Kapitaleinkünfte in den vergangenen Jahrzehnten daher gesenkt, wenngleich sie die Bemessungsgrundlage ausgeweitet haben. Doch die erwartete Kostenneutralität blieb aus; nicht zuletzt, weil niedrige Steuern auf Kapitaleinkünfte zu rechtlichen Konstruktionen Anlass gaben, durch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder andere höher besteuerte Einkünfte in Kapitaleinkünfte transformiert wurden.<sup>50</sup> Die Steuerlast wurde so von Kapital- und Unternehmenseinkünften auf Arbeitseinkommen und von global vernetzten multinationalen Unternehmen auf Kleinunternehmen und Mittelständler verlagert.<sup>51</sup> Dies zeigt sich daran, dass das Körperschaftsteueraufkommen in Industriestaaten trotz beträchtlichem Wirtschaftswachstum gleich blieb. Der Anteil der Einkommensteuer am Gesamtsteueraufkommen stieg dagegen an.<sup>52</sup> Die OECD schätzt, dass sich die jährlichen Verluste auf 100 bis 240 Milliarden USD belaufen.<sup>53</sup>

Auch in Entwicklungs- und Schwellenländern kam es infolge von Steuerwettbe-

---

Irish More than Doubles the Tax Saving: Hybrid Structure Reduces Irish, U.S. and Worldwide Taxation, in: Practical US/International Tax Strategies 11, No. 9 (2007), S. 2–16.

<sup>42</sup> *European Commission*, State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion, Pressemitteilung, 30. August 2016, abrufbar unter [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm) (besucht am 13.9.2016).

<sup>43</sup> *Rixen* (Fn. 32), S. 451; *Kiberley A. Clausing*, The Nature and Practice of Tax Competition, in: Peter Dietsch/Thomas Rixen (Hrsg.), *Global Tax Governance*, 2016, 27–53.

<sup>44</sup> *Atish R. Ghosh/Mahvash S. Qureshi*, What's In a Name? That Which We Call Capital Controls, IMF Working Paper WP/16/25 (2016) S. 22 ff.

<sup>45</sup> *Jason C. Sharman*, Havens in a Storm – The Struggle for Global Tax Regulation, 2006, S. 22 ff.; *Zucman* (Fn. 31), S. 36 ff.

<sup>46</sup> Dies gilt z. B. für NAFTA, TTIP, TPP, CETA.

<sup>47</sup> *Peter Dietsch/Thomas Rixen*, Tax Competition and Global Background Justice, in: *The Journal of*

---

*Political Philosophy* 22, 2014, S. 150–177, 154; *Philipp Genschel/Laura Seelkopf*, Winners and Losers of Tax Competition, in: Peter Dietsch/Thomas Rixen (Hrsg.), *Global Tax Governance*, 2016, S. 55–75.

<sup>48</sup> *Peter Dietsch/Thomas Rixen*, *Global Tax Governance: What It is and Why It Matters*, in: dies. (Hrsg.), *Global Tax Governance*, 2016, S. 1–23, 8.

<sup>49</sup> *Sharman* (Fn. 45), S. 38.

<sup>50</sup> Ebd.

<sup>51</sup> *Rixen* (Fn. 32), S. 452.

<sup>52</sup> *Dietsch/Rixen* (Fn. 47), S. 155; *Norway Commission* (Fn. 39), S. 11.

<sup>53</sup> *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Explanatory Statement, 2015 Final Reports, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/beps->

werb zu Einbußen im Steueraufkommen.<sup>54</sup> Schließlich konkurrieren diese Länder um Investitionen. Gleichzeitig können sie Einbußen nicht in gleichem Maße durch eine Verlagerung der Besteuerung auf Arbeits-einkommen oder Verbrauchssteuern kompensieren, da angesichts eines beträchtlichen informellen Wirtschaftssektors ohnehin nur wenige Bürger solche Steuern entrichten.<sup>55</sup> Dies hatte im Fall von Hong Kong zur Konsequenz, dass öffentliche Dienstleistungen in einer die WSK-Rechte gefährdenden Weise reduziert wurden.<sup>56</sup>

Von schädlichem, aber legalem Steuerwettbewerb ist die rechtswidrige Steuerhinterziehung zu unterscheiden. Auch hierbei spielt die im Gefolge der weltweiten Handelsliberalisierung verbesserte Kapitalmobilität eine wichtige Rolle. Sie erlaubt es, Gelder über komplizierte Konstruktionen in Steuerparadiese zu verschieben und von dort aus auch zu verwenden. Die Methoden sind im Einzelnen gut untersucht.<sup>57</sup> Dabei ist eine gewisse Arbeitsteilung der beteiligten Steuerparadiese zu beobachten. Während die Schweiz durch das Bankgeheimnis – mangels automatischem Informationsaustausch mit ausländischen Steuerbehörden ist es nach wie vor durchaus lebendig – geschützte Konten zur Verfügung stellt, haben sich Karibikstaaten wie Panama oder die Jungferninseln auf die Inkorporierung von Treuhandvermögen (sog. „trusts“) spezialisiert, deren wirtschaftlich Berechtigte in keinem offiziellen Dokument auftauchen. Mangels eines globalen Wertpapierregisters kann über die von solchen Vehikeln gehaltenen Vermögenswerte kaum sichere Kenntnis erlangt werden.<sup>58</sup>

Die Panama-Papers haben einen Einblick in die Dimension solcher Praktiken erlaubt. Konservative Schätzungen gehen davon aus, dass sich die auf Steueroasen rückführbare Steuerhinterziehung auf mindestens 130 Mrd. USD pro Jahr beläuft.<sup>59</sup> Das trifft alle Staaten – Industriestaaten, Schwellenländer und Entwicklungsländer, ganz besonders aber die Letzteren.<sup>60</sup> Die Zahl ihrer Steuerzahler ist ohnehin begrenzt wegen der Bedeutung des informellen Sektors und der typischerweise großen sozialen Ungleichheit. Gerade die Vermögenden in Entwicklungsländern nutzen aber gern die vorhandenen Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung.

Im Unterschied zum Welthandel existieren nur wenige wirklich globale Regeln über die Besteuerung. Das Steuerrecht ist ein weitgehend unangetasteter Bereich nationaler Souveränität. Doppelbesteuerungsabkommen bilden zwar ein ausgefeiltes, internationales Regelungsgeflecht.<sup>61</sup> In ihrem Regelungsinhalt folgen sie aber dem Souveränitätsprinzip, indem sie lediglich Doppelbesteuerung und Doppel-Nichtbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten vermeiden helfen und damit die Koordination zwischen verschiedenen, eigenständigen Steuerordnungen erreichen. Sie etablieren aber keine globalen Regeln gegen schädlichen Steuerwettbewerb oder Steuerhinterziehung; vielmehr beruhen manche Elemente des schädlichen Steuerwettbewerbs auf einer geschickten Nutzung von Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>62</sup> Zwar bestehen internationale Vereinbarungen zur behördlichen Zusammenarbeit; die Internationalisierung der Steuergesetzgebung

---

explanatory-statement-2015.pdf, para. 2 (besucht am 13.9.2016).

<sup>54</sup> *Dietsch/Rixen* (Fn. 47), S. 156.

<sup>55</sup> *Rixen* (Fn. 32), S. 453.

<sup>56</sup> *WSK-Komitee*, Consideration of Reports Submitted by States Parties under Articles 16 and 17 of the Covenant, 21. Mai 2001, E/C.12/1/Add.58 para. 14.

<sup>57</sup> *Zucman* (Fn. 31), S. 21 ff.; *Nicholas J. Lusiani*, 'Only the Little People Pay Taxes': Tax Evasion and Switzerland's Extraterritorial Obligations to Zambia (Committee on Economic, Social and Cultural Rights), in: Mark Gibney/Wouter Vandenhoele (Hrsg.), *Litigating Transnational Human Rights Obligations*, 2014, S. 116–134.

---

<sup>58</sup> *Norway Commission* (Fn. 39), S. 10.

<sup>59</sup> *Zucman* (Fn. 31), S. 56.

<sup>60</sup> *Ernesto Crivelli et al.*, Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, IMF Working Paper WP/15/118 (2015).

<sup>61</sup> *Ekkehart Reimer*, Internationales Finanzrecht, in: Paul Kirchhof/ Josef Isensee (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts* Bd. XI (2013), S. 959–999.

<sup>62</sup> S. o. Fn. 40.

wird aber tunlichst vermieden.<sup>63</sup> Dies mag daran liegen, dass das Steuerrecht dem Kernbereich parlamentarischer Kompetenzen zugeordnet wird.<sup>64</sup> In Deutschland ist die Budgetautonomie des Bundestages Bestandteil der änderungsfesten Identität des Grundgesetzes.<sup>65</sup> Dies mag entschlossenes politisches Handeln behindern.

Doch dafür besteht alle Notwendigkeit angesichts der menschenrechtlichen Auswirkungen von Handelsabkommen. Schließlich handelt es sich bei schädlichem Steuerwettbewerb und der geschilderten Steuerhinterziehung um Nebenwirkungen der Handelsliberalisierung – die Verbindung liegt also nahe. Es ist daher an der Zeit, die internationalen Möglichkeiten zur Bekämpfung dieser Steuerpraktiken auszuloten.

## 2. Globale Mindestanforderungen an die Besteuerung

Ein globales Steuerregime könnte Mindestanforderungen an die Besteuerung formulieren, um ein „race to the bottom“ durch schädlichen Steuerwettbewerb zu verhindern und der öffentlichen Hand die zur fortschreitenden Verwirklichung von WSK-Rechten notwendigen Mittel zu sichern. Doch wäre dies fair gegenüber den Steueroasen? Ein solches Regime würde ihr „Geschäftsmodell“ untergraben und ihnen damit eine von wenigen Möglichkeiten nehmen, um Geld zu verdienen und ihrerseits die Verwirklichung der WSK-Rechte ihrer Bürger zu fördern.<sup>66</sup> Man könnte in der Förderung schädlichen Steuerwettbewerbs vielleicht sogar eine legitime Rache einzelner Länder des globalen Südens an dem für eine im Großen und Ganzen ungerechte Weltwirtschaftsordnung verantwortlichen globalen Norden erblicken.

Doch auch die Staaten des globalen Südens sind an die WSK-Rechte gebunden, und zwar nicht nur gegenüber ihren eigenen

Staatsangehörigen, sondern auch gegenüber Drittstaatsangehörigen, die von ihrer öffentlichen Gewalt betroffen sind, selbst wenn es sich um extraterritoriale Vorgänge handelt.<sup>67</sup> In einem solchen Fall muss ein Vertragsstaat nach der menschenrechtlichen Pflichtentrias des „respect, protect, and fulfil“ zumindest von Handlungen absehen („respect“), welche die WSK-Rechte von Drittstaatsangehörigen gefährden.<sup>68</sup> Das womöglich gewichtigste Argument ist aber, dass die Wirtschaft in den Steuerparadiesen nicht übermäßig vom Steuerwettbewerb profitiert. Besonders viele Steuern fallen von den durchgeleiteten Kapitalströmen nicht ab, das ist ja gerade der Sinn der Übung. Die Zahl der dadurch entstehenden Arbeitsplätze hält sich auch in Grenzen, da die entsprechende realwirtschaftliche Aktivität ja gerade nicht im Steuerparadies stattfindet. Auch die Entwicklung der Steuersparmodelle dürfte wohl eher in großen Wirtschaftskanzleien in den Finanzmetropolen als am Strand von Panama stattfinden.<sup>69</sup>

Welche Vorschläge zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs stehen zur Debatte? Am weitesten fortgeschritten sind die Projekte der OECD. Die OECD hatte bereits einmal um die Jahrtausendwende eine Initiative zur Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb ergriffen. Doch sie verlief schnell im Sande, auch weil einige ihrer Mitgliedstaaten von diesen Praktiken profitierten – Luxemburg und die Schweiz versagten einer entsprechenden Empfehlung des OECD-Rats ihre Unterstützung und

<sup>63</sup> Dietsch/Rixen (Fn. 48), S. 6–7.

<sup>64</sup> Rixen (Fn. 32), S. 447.

<sup>65</sup> Vgl. BVerfGE 123, 267 (361) (Lissabon).

<sup>66</sup> Vgl. Rixen (Fn. 32), S. 454.

<sup>67</sup> Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the Area of Economic, Social and Cultural Rights (Maastricht Principles) (2011), [www.fian.org/fileadmin/media/publications/2012.02.29\\_-\\_Maastricht\\_Principles\\_on\\_Extraterritorial\\_Obligations.pdf](http://www.fian.org/fileadmin/media/publications/2012.02.29_-_Maastricht_Principles_on_Extraterritorial_Obligations.pdf) (besucht am 13.9.2016).

<sup>68</sup> Zur Pflichtentrias vgl. WSK-Komitee, General Comment No. 12, 12. Mai 1999, UN Doc. E/C.12/1999/5, para 15; *Asbjørn Eide*, Economic, Social and Cultural Rights as Human Rights, in: ders. et al. (Hrsg.), *Economic, Social and Cultural Rights – A Textbook*, 2. Aufl. 2001, S. 9–28, 23–4; *Magdalena Sepúlveda*, *The Nature of the Obligations Under the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights*, 2003, S. 157 ff.

<sup>69</sup> Zucman (Fn. 31), u. a. S. 93, 96 ff. (zu Luxemburg), 113.

enthielten sich.<sup>70</sup> Zudem entfiel mit dem Beginn der Präsidentschaft von George W. Bush der Initiative die entscheidende internationale Unterstützung.<sup>71</sup>

Seit 2013 widmet sich die OECD aufgrund eines Beschlusses der G20 wieder dem Thema. Nach komplexen Verhandlungen veröffentlichte sie im September 2015 einen Aktionsplan mit insgesamt 15 Handlungsempfehlungen, wie die Erosion der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerungen (Base Erosion and Profit Shifting) zu bekämpfen sind.<sup>72</sup> Die Regeln umfassen sensible Materien, einschließlich der Definition kontrollierter Unternehmen und ständiger Niederlassungen, Transferpreise sowie der Abzugsfähigkeit von Kreditzinsen. Sie lassen den Mitgliedstaaten einen gewissen Umsetzungsspielraum, sollen allerdings durch ein multilaterales Übereinkommen umgesetzt werden, welches die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen abändert.

Der Aktionsplan hat jedoch scharfe Kritik geerntet.<sup>73</sup> Unter anderem wird bemängelt, dass der Entwurf keine Mindestbemessungsgrundlage bzw. keinen Mindeststeuersatz definiere. Er schaffe lediglich einheitliche Definitionen und transparentere Strukturen.<sup>74</sup> Auch sei der Begriff des „beherrschten Unternehmens“ (controlled foreign company) zu weit geraten. Diese Definition ist entscheidend für die Besteuerung von Auslandseinkünften einer im Inland unbegrenzt steuerpflichtigen Gesellschaft, welche im Ausland einer vergleichs-

weise niedrigen Besteuerung unterlagen – etwa weil sie in einer Steueroase angefallen sind. Natürlich steht es jedem Staat frei, die Definition restriktiver als vorgegeben zu handhaben. So fasst das deutsche Steuerrecht in § 8 Abs. 3 AStG<sup>75</sup> den Begriff der niedrigen Besteuerung bereits jetzt deutlich weiter als der OECD-Aktionsplan bzw. die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie.<sup>76</sup> Dadurch könnten aber Wettbewerbsnachteile entstehen.<sup>77</sup> So zeigt sich, dass Mindestregeln schnell zu Höchstregeln werden können; der Steuerwettbewerb wird auf diese Weise nicht effektiv eingedämmt. Darüber hinaus wird geltend gemacht, dass ein von der OECD im Auftrag der G20 entwickelter Vorschlag kaum als Modell einer gerechten Besteuerung gelten könne. Zwar haben an manchen Fragen bis zu 90 Staaten mitgewirkt. Nichtmitgliedstaaten hätten aber lediglich Anhörungsrecht und kein Stimmrecht besessen.<sup>78</sup> Der Hauptkritikpunkt ist jedoch, dass der Aktionsplan es beim bestehenden Steuersystem belässt, wonach globale Unternehmen national veranlagt werden. Dadurch bleibt Steuerwettbewerb attraktiv. Die Suche nach der nächsten Regelungslücke darf beginnen.<sup>79</sup>

An Modellen für eine weltweit einheitliche Unternehmenssteuer fehlt es nicht. Das Steueraufkommen könnte auf die Staaten verteilt werden, in denen ein Unternehmen Umsätze generiert oder Personal beschäftigt.<sup>80</sup> Dies würde Steuerwettbewerb von

<sup>70</sup> OECD-Rat, Recommendation on Counteracting Harmful Tax Competition, 9. April 1998, OECD C(98)17/FINAL.

<sup>71</sup> *Sharman* (Fn. 45), S. 16 ff.

<sup>72</sup> Der Aktionsplan und die zugehörigen Dokumente sind abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> (besucht am 13.9.2016).

<sup>73</sup> Ausführlich: *BEPS Monitoring Group*, Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project, 5. Oktober 2015, abrufbar unter <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf> (besucht am 13.9.2016).

<sup>74</sup> *The Economist*, New Rules, Same Old Paradigm, 10. Oktober 2015.

<sup>75</sup> Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) geändert worden ist.

<sup>76</sup> Richtlinie (EU)2016/114, Abl. L 193/1 vom 19. Juli 2015.

<sup>77</sup> *Alexander Linn*, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Anpassungsbedarf in der Hinzurechnungsbesteuerung?, in: Internationales Steuerrecht (2016), S. 645–652.

<sup>78</sup> *BEPS Monitoring Group* (Fn. 73), S. 11.

<sup>79</sup> *Francisco Saffie Gatica*, An Alert from the Left: The Endangered Connection Between Taxes and Solidarity at the Local and Global Levels, in: *German Law Journal* 17 (2016), S. 857–874.

<sup>80</sup> *Rixen* (Fn. 32), S. 458 f.

vornherein unmöglich machen.<sup>81</sup> Doch eine einheitliche Unternehmenssteuer könnte das von Staat zu Staat unterschiedliche, jeweils fein austarierte Geflecht von direkten und indirekten Steuern stören. Es könnte damit eine weit umfangreichere Steuervereinheitlichung erforderlich machen. Solche globalen Steuern müssten zudem administrativ durchgesetzt werden.<sup>82</sup>

Es zeigt sich damit, dass ein Systemwechsel von einem nationalstaatlich organisierten auf ein internationales Steuerregime beträchtliche Schwierigkeiten aufwürfe. So erstrebenswert ein internationales Steuerregime erscheinen mag, so übertrieben wäre es, seine Einführung aus menschenrechtlicher Sicht für notwendig zu halten. Aus dieser Perspektive wäre schon viel gewonnen, wenn der Aktionsplan der OECD adäquat umgesetzt und die größten Schwachstellen Schritt für Schritt beseitigt würden.

### 3. Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung

Im Unterschied zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs stehen Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung unter ungleich geringerem Rechtfertigungsdruck. Kaum ein Staat wird sich zur Rechtfertigung solcher Praktiken auf seine Souveränität berufen; vielmehr werden sie im öffentlichen Diskurs verbrämt und beschönigt, wie der Fall Panama deutlich vor Augen geführt hat. Aus menschenrechtlicher Sicht spricht viel für eine Pflicht von Steueroasen, zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung beizutragen und, entsprechend der Verpflichtung, Menschenrechte gegen Eingriffe Privater zu verteidigen (obligation to protect),<sup>83</sup> einschlägige kollusive Ak-

tivitäten von Banken oder anderen Institutionen zu bekämpfen.<sup>84</sup>

Der internationale Kampf gegen Steuerhinterziehung ist dementsprechend schon weiter fortgeschritten als derjenige gegen Steuerwettbewerb. Nach dem Scheitern ihrer Initiative gegen schädlichen Steuerwettbewerb verlagerte sich die OECD auf dieses Anliegen.<sup>85</sup> Seit Anfang des Jahrtausends drängte sie auf den Abschluss von Abkommen über den Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten. Dazu erstellte sie ein Musterabkommen.<sup>86</sup> Um es nicht als einseitige Maßnahme des Westens dastehen zu lassen, wurde es von einem globalen Forum beschlossen, in dem heute 128 Staaten sowie die Europäische Union vertreten sind.<sup>87</sup> Allerdings war diesem Vorhaben über mehrere Jahre nur wenig Erfolg beschieden.

Erst die Finanzkrise brachte Bewegung in die Angelegenheit. Im April 2009 beschloss die OECD auf Drängen der G20 einseitig eine schwarze Liste der nicht kooperativen Jurisdiktionen, auf der sich Costa Rica, Malaysia, die Philippinen und Uruguay wiederfanden; für eine weitere Gruppe der nicht ausreichend kooperativen Länder gab es eine graue Liste.<sup>88</sup> Die Reaktion folgte prompt. Noch im selben Monat verpflichteten sich die vier Länder auf der schwarzen Liste zu entsprechender Kooperation.<sup>89</sup> Allerdings bestimmte

<sup>81</sup> Ebd., S. 459; *Reuven S. Avi-Yonah*, A Proposal for Unitary Taxation and Formulary Apportionment (UT+FA) to Tax Multinational Enterprises, in: Peter Dietsch/Thomas Rixen (Hrsg.), *Global Tax Governance* (2016), S. 289–306.

<sup>82</sup> *Thomas Rixen*, Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal, in: Peter Dietsch/ders. (Hrsg.), *Global Tax Governance*, 2016, S. 325–349. Zu einem Mitgliedschaftsmodell siehe *Dietsch/Rixen* (Fn. 47), S. 159.

<sup>83</sup> *Maastricht Principles* (Fn. 67), Art. 23 ff.

<sup>84</sup> Vgl. *Lusiani* (Fn. 57), S. 125.

<sup>85</sup> *Michael C. Webb*, Defining the Boundaries of Legitimate State Practice: Norms, Transnational Actors and the OECD's Project on Harmful Tax Competition, in: *Review of International Political Economy* 11 (2004), S. 787–827, 821.

<sup>86</sup> Weitere Informationen unter <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> (besucht am 13.9.2016).

<sup>87</sup> Nähere Informationen unter <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (besucht am 13.9.2016).

<sup>88</sup> *OECD*, Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard, 2. April 2009, abrufbar unter <https://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf> (besucht am 13.9.2016).

<sup>89</sup> *OECD*, Four More Countries Commit to OECD Standard, 7. April 2009, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf>

der Bericht der OECD, dass ein Land bereits dann als kooperativ galt, wenn es nur zwölf Abkommen über den Informationsaustausch abgeschlossen hatte.<sup>90</sup> Außerdem enthalten die damals abgeschlossenen Abkommen keine Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten. Dies ist aber entscheidend – denn wie soll der Staat, in dem ein Steuerhinterzieher steuerpflichtig ist, von den hinterzogenen Geldern erfahren, wenn er nur auf Verlangen darüber informiert wird?<sup>91</sup> So endete ein mit großem Aplomb gestarteter Anlauf im Dickicht relativ nachgiebiger Kriterien.

Letzten Endes führte erst das unilaterale Vorgehen der Vereinigten Staaten zu einem spürbaren Fortschritt. Unter Androhung des Verlusts des Marktzugangs nötigten sie im sog. Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA) von 2010 ausländischen Banken die Verpflichtung ab, den US-Steuerbehörden automatisch Informationen über die Konten ihrer Bürger zur Verfügung zu stellen.<sup>92</sup> Dahinter konnte auch die EU nicht zurückstehen und lenkte ein.<sup>93</sup> Seit 2014 wirbt eine Initiative der OECD darum, dass Staaten sich zum automatischen Informationsaustausch verpflichten. Nach heutigem Stand haben sich 54 Staaten politisch verpflichtet, ab 2017 Kontoinformationen automatisch auszutauschen; weitere 47 Staaten werden 2018 folgen.<sup>94</sup> In der Europäischen Union arbeitet die Gesetzesmaschinerie an der Umsetzung von Transparenzvorschrif-

ten;<sup>95</sup> die OECD hat weiterhin ein Protokoll für die standardisierte Informationsübermittlung entworfen.

Dennoch haben die Panama-Papers die verbleibenden Lücken dieser Maßnahmen offengelegt. Wo es keine Informationen gibt, z. B. keine Handelsregister, die die wirtschaftlich Berechtigten eines Unternehmens auflisten, können auch keine relevanten Informationen ausgetauscht werden, da die fraglichen Konten keinem Steuerpflichtigen zugeordnet werden können. Was man nicht weiß, kann man nicht weitersagen.<sup>96</sup> Überdies wird befürchtet, dass Steueroasen die Verpflichtungen nur oberflächlich umsetzen.<sup>97</sup>

Somit besteht noch weiterer Handlungsbedarf, um Steuerhinterziehung effektiv zu unterbinden. Die Menschenrechte geben auch insofern keine präzisen Maßnahmen vor. Doch erfordert die prozedurale Dimension des Verhältnismäßigkeitsprinzips, dass bei Gefahr für WSK-Rechte mögliche Alternativen erwogen werden. Dazu gehört auf jeden Fall die flächendeckende Einführung eines Unternehmensregisters, welches die wirtschaftlich Berechtigten verzeichnet, oder besser gleich ein globales Finanzkataster.<sup>98</sup>

## V. Schlussfolgerungen

Zwar zeigt es sich, dass aus den WSK-Rechten keine konkreten Pflichten abzuleiten sind, wie die globale Wirtschaftsordnung zu gestalten ist. Insofern bewahrheitet sich, dass sich der Inhalt der Menschenrechte und insbesondere der WSK-Rechte nicht völlig autonom innerhalb des Rechts bestimmen

---

[www.oecd.org/document/0/0,3343,en\\_2649\\_33767\\_42521280\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/0/0,3343,en_2649_33767_42521280_1_1_1_1,00.html) (besucht am 13.9.2016).

<sup>90</sup> Vgl. Fn. 89.

<sup>91</sup> *Zucman* (Fn. 31), S. 70 ff.

<sup>92</sup> *Itai Grinberg*, Does FACTA Teach Broader Lessons about International Tax Multilateralism?, in: Peter Dietsch/Thomas Rixen (Hrsg.), *Global Tax Governance*, 2016, S. 157–174.

<sup>93</sup> *Lukas Hakelberg*, Redistributive Tax Co-operation: Automatic Exchange of Information, US Power and the Absence of Joint Gains, in: Peter Dietsch/Thomas Rixen (Hrsg.), *Global Tax Governance*, 2016, S. 123–174; *Grinberg* (Fn. 92).

<sup>94</sup> Aktuelle Liste abrufbar auf <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-commitments.pdf> (besucht am 13.9.2016).

---

<sup>95</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, 12.4.2016, COM(2016) 198 final.

<sup>96</sup> *Norway Commission* (Fn. 39), S. 15–6.

<sup>97</sup> *Richard Woodward*, A Strange Revolution: Mock Compliance and the Failure of the OECD's International Tax Transparency Regime, in: Peter Dietsch/Thomas Rixen (Hrsg.), *Global Tax Governance*, 2016, S. 103–122; *Zucman* (Fn. 31), S. 79 ff.

<sup>98</sup> *Zucman* (Fn. 31), S. 12 ff.

lässt, sondern in einer engen Wechselwirkung mit politischen Entscheidungen steht. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Menschenrechte rein politisch und ohne jeden rechtlichen Gehalt wären. Ganz abgesehen davon, dass seit kurzem ein Beschwerde-mechanismus für den IPWSKR zur Verfügung steht.<sup>99</sup> Zum einen konkretisieren politische Entscheidungen den Gehalt der Menschenrechte Stück für Stück, woran nachfolgende Interpreten gebunden sind.<sup>100</sup> Zum andern stellen die Menschenrechte Anforderungen an das Verfahren. So ist schon etwas erreicht, wenn sich Staaten für die zu erwartenden Einbußen an WSK-Rechten durch Handelsabkommen rechtfertigen und ihre Gegenmaßnahmen darlegen müssen. Über diese Gegenmaßnahmen kann man sich im Einzelnen immer streiten, doch ist ihre Wirkung anhand der Menschenrechte überprüfbar.

Wenn es auf diese Weise gelingt, Stück für Stück zu einer ausgewogeneren Wirtschaftsordnung zu gelangen und eine politisch relevante Verbindung herzustellen zwischen Handel und Steuern, zwei faktisch eng verknüpften, aber doch politisch traditionell ganz unterschiedlich behandelten Gegenständen, dann wäre dies eine beachtliche Wirkung der Menschenrechte. Gelingt es darüber hinaus, auf diese Weise sinnvolle Ausgleichsmaßnahmen einzuführen, die denjenigen effektiv zugutekommen, die nicht auf der Gewinnerseite der Globalisierung stehen, dann böte sich auch eine Perspektive, um Teile der Bevölkerung mit der gegenwärtig sich entfaltenden Neuordnung der Weltwirtschaft zu versöhnen.

---

<sup>99</sup> Vgl. *Lusiani* (Fn. 57).

<sup>100</sup> Zur semantischen Macht der Gerichte vgl. *Armin von Bogdandy/Ingo Venzke*, In wessen Namen? Internationale Gerichte in Zeiten globalen Regierens, 2013.