

WIRTSCHAFT UND FINANZEN

# NACHHALTIGE ENTWICKLUNG BRAUCHT STEUERN

Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen im  
Kohärenzcheck

**Lisa Großmann und Wolfgang Obenland**  
November 2019



Zur Verwirklichung der Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung brauchen Länder stabile Einnahmequellen. Dazu gehört auch die Besteuerung international tätiger Unternehmen. Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Staaten regeln Doppelbesteuerungsabkommen.



Über die sozialen und ökologischen Auswirkungen der Abkommen, die Deutschland mit Ländern im globalen Süden geschlossen hat, liegen bislang keine umfassenden Analysen vor. Diese Lücke gilt es zu schließen, um Kohärenz zwischen internationaler Steuerpolitik und Entwicklungsfinanzierung zu ermöglichen.



Das vorliegende Papier bietet einen ersten Überblick über die nachhaltigkeitspolitischen Wirkungen deutscher DBA und formuliert Fragestellungen für die weitere Arbeit.



# Inhalt

<b>1.</b>	<b>EINLEITUNG</b> .....	3
<b>2.</b>	<b>KOHÄRENZ FÜR NACHHALTIGE ENTWICKLUNG IN DER STEUERPOLITIK</b> .....	4
<b>3.</b>	<b>DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN</b> .....	6
<b>4.</b>	<b>DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN ZWISCHEN DEUTSCHLAND UND DEM GLOBALEN SÜDEN</b> .....	10
	Länder .....	10
	Untersuchte Elemente der DBA .....	11
	Betriebsstättendefinition .....	14
	Quellensteuern .....	15
	Austausch von steuerlichen Informationen .....	17
	Entwicklung der DBA .....	18
	Trends und Gesamtaussagen .....	22
<b>5.</b>	<b>POLITISCHE SCHLUSSFOLGERUNGEN</b> .....	23
	Literatur .....	24
	Liste der Abbildungen .....	25



## 1

# EINLEITUNG

Mit der Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung haben sich die Staats- und Regierungschefs im September 2015 einen Zielkatalog gegeben, der es in sich hat. Sie wollen Armut und Ungleichheiten reduzieren, Innovation fördern, menschenwürdige Arbeit schaffen, und dabei die planetaren Grenzen einhalten sowie die Rechtsstaatlichkeit fördern – und das alles sowohl im globalen Norden wie auch globalen Süden. Das verlangt stabile Staatsfinanzen. Diese wiederum basieren auf verlässlichen Einnahmen, auch aus der Besteuerung international tätiger Unternehmen.

Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bilden auch nach den Reformen der vergangenen Jahre das Rückgrat der internationalen Steuerpolitik. In ihnen ist geregelt, welche Besteuerungsrechte den Vertragsstaaten zugestanden werden: Demjenigen, in dem ein Investor ansässig ist und demjenigen, in dem investiert wird. Gerade für die Länder des globalen Südens, für die die Herausforderungen zur Umsetzung der Agenda 2030 aufgrund der knappen öffentlichen Kassen verhältnismäßig größer sind, ist eine ausgewogene Verteilung der Besteuerungsrechte von zentraler Bedeutung. Umgekehrt hat sich die Bundesregierung dazu verpflichtet, ihr gesamtes Steuersystem so auszugestalten, dass es auch die Mobilisierung heimischer Ressourcen im globalen Süden unterstützt.

Die Ausgestaltung der DBA, die Deutschland mit Ländern im globalen Süden geschlossen hat, ist entsprechend wichtig. Allerdings liegen dafür bislang keine systematischen Untersuchungen über die entwicklungspolitischen Wirkungen vor – trotz zunehmenden politischen Interesses für das Thema. Tatsächlich ist eine Einschätzung der Folgen von DBA auf die wirtschaftliche Entwicklung in Ländern des globalen Südens komplex, aber nicht unmöglich, wie Studien aus anderen europäischen Ländern zeigen. Mit dem vorliegenden Papier versuchen wir, einen Anfang zu machen, indem zunächst grundsätzliche Informationen über die deutschen DBA mit Entwicklungsländern zusammengetragen und ausgewertet werden. Darauf aufbauend bedarf es weiterer wissenschaftlicher Forschung und Analyse, um auch weitergehende Fragen nach den Auswirkungen deutscher DBA mit Ländern des globalen Südens zu untersuchen.

## 2

## KOHÄRENZ FÜR NACHHALTIGE ENTWICKLUNG IN DER STEUERPOLITIK

Was in den Diskussionen rund um die Nachhaltigkeitsagenda gerne in Vergessenheit gerät ist, dass es die Regierungen mit ihren Beschlüssen für die Agenda 2030 im Jahre 2015 nicht bei der reinen Auflistung des Wünsch- und Machbaren belassen haben. Vor allem auf Drängen der Länder des globalen Südens fand schon im Juli 2015 die 3. Internationale Konferenz über Entwicklungsfinanzierung im äthiopischen Addis Abeba statt. Dort verabschiedeten die Regierungen in Absprache mit allen großen internationalen Organisationen die sog. Aktionsagenda von Addis Abeba (Addis Ababa Action Agenda, AAAA)<sup>1</sup>. Darin sind Programme und Aktionen niedergelegt, mit denen die damals schon absehbaren Ziele für nachhaltige Entwicklung realisiert werden sollen. Die AAAA deckt dabei eine ganze Reihe von wichtigen Themen ab, von der Mobilisierung heimischer Ressourcen, über die internationale Zusammenarbeit, den Umgang mit privaten Akteuren bis hin zur Handels- und Verschuldungspolitik, die Ausgestaltung der globalen Finanzarchitektur und Fragen der Innovationsförderung und des Technologieaustauschs. Vor allem der erste Punkt, die Stärkung der öffentlichen Finanzen, sowohl in den Ländern des globalen Nordens wie Südens, stand dabei im Fokus der Verhandlungen.

„For all countries, public policies and the mobilization and effective use of domestic resources [...] are central to our common pursuit of sustainable development, including achieving the sustainable development goals.“ (AAAA, Pkt. 20)

Entsprechend hatte schon im Vorfeld das Parlament der Europäischen Union in einer Entschließung vom 8. Juli 2015 geschlussfolgert,

„dass eine wirksame Mobilisierung der inländischen Ressourcen und eine Stärkung der Steuersysteme unverzichtbare Faktoren für die Einigung auf das Rahmenwerk für die Zeit nach 2015 sein werden, [...] was langfristig eine tragfähige Strategie zur Überwindung der Abhängigkeit von ausländischer Hilfe darstellt, und [...] dass wirksame und gerechte Steuersysteme von entscheidender Bedeutung für die Beseitigung der Armut, die Bekämpfung von Ungleichheiten, die verantwortungsvolle

Staatsführung und den Staatsaufbau sind; [...] dass bestimmte transnationale wirtschaftliche Aktivitäten sich auf die Fähigkeiten der Länder ausgewirkt haben, heimische Staatseinnahmen zu generieren und sich für eine Steuerstruktur zu entscheiden, während sich die Bedingungen für die Besteuerung durch die zunehmende Mobilität des Kapitals in Verbindung mit der Nutzung von Steuerparadiesen stark verändert haben;“<sup>2</sup>

Den Parlamentarier\_innen war bewusst, dass es für die Stärkung der öffentlichen Finanzen durch die Erhöhung der Staatseinnahmen nicht ausschließlich darauf ankommt, das einheimische Steueraufkommen zu erhöhen. Vielmehr geht es vor allem darum, Steuern effektiver und effizienter einzunehmen. Dafür notwendig ist unter anderem eine verstärkte zwischenstaatliche Zusammenarbeit, damit Unternehmen Steuern dort bezahlen, wo ihre wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden.

In dieser Hinsicht hat sich seit der Konferenz von Addis Abeba einiges getan. Im Rahmen des sog. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Plans, den die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im Auftrag der G20 im Herbst 2015 vorgelegt hat, werden Schritte unternommen hin zu einer effektiveren Besteuerung, gerade der transnational agierenden Unternehmen. Auch wenn diese Vorschläge teilweise zu kurz gedacht sind, zeigen sie doch klar ein Umdenken in der internationalen Steuerpolitik.

Ein wichtiger Teil des BEPS-Projekts ist das sog. Multilaterale Instrument, durch das verschiedene Empfehlungen des Projekts unmittelbar in bestehende DBA übernommen werden soll. Allerdings gilt das nur für diejenigen Abkommen, die von beiden Seiten dafür vorgesehen werden.

Hervorzuheben ist weiterhin die von der deutschen Bundesregierung, anderen Regierungen und internationalen Finanzinstitutionen während der Entwicklungsfinanzierungs-Konferenz initiierte Addis Tax Initiative, mit der die internationale Zusammenarbeit im Bereich öffentliche Finanzen und Steuern gestärkt werden soll: Die beteiligten Geberländer wollen ihre technische Zusammenarbeit in diesem

<sup>1</sup> UN Dok. A/Res/69/313  
[https://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=A/RES/69/313&Lang=E](https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/69/313&Lang=E).

<sup>2</sup> <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0265+0+DOC+XML+V0//DE>.

Bereich bis 2020 das Volumen verdoppeln. Neben der Entwicklung ihrer eigenen Steuersysteme soll den Entwicklungsländern die Beteiligung an der internationalen Steuerpolitik ermöglicht werden, damit internationale Steuervermeidung und -hinterziehung effektiv bekämpft werden kann. In einer Selbstverpflichtung haben alle beteiligten Regierungen zugesagt, „[to] ensure that relevant domestic tax policies reflect the joint objective of supporting improvements in domestic resource mobilisation in partner countries and applying principles of transparency, efficiency, effectiveness and fairness.“<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> [https://www.bmz.de/de/zentrales\\_downloadarchiv/Presse/Addis\\_Tax\\_Initiative\\_Declaration.pdf](https://www.bmz.de/de/zentrales_downloadarchiv/Presse/Addis_Tax_Initiative_Declaration.pdf).

## 3

## DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Doppelbesteuerungsabkommen bilden das Rückgrat der internationalen Steuerpolitik. Sie werden – auch nach Verabschiedung des Multilateralen Instruments – fast immer bilateral geschlossen. Ihre Zahl hat international in den letzten Jahrzehnten sehr stark zugenommen. International gibt es dafür schon seit Längerem ein Musterabkommen der OECD<sup>4</sup> als Blaupause für neue Verhandlungen, später kam noch ein weiteres Musterabkommen der Vereinten Nationen hinzu,<sup>5</sup> das speziell für DBA zwischen sog. Industrie- und Entwicklungsländern konzipiert ist und die Interessen der letzteren besser wahren soll (vgl. Box 1).

### Box 1: Das UN- und das OECD-Musterabkommen für DBA

Die meisten Verhandlungstexte über DBA basieren auf den Musterabkommen zweier internationaler Institutionen, dem des OECD Ausschusses für Finanzangelegenheiten (Fiscal Affairs Committee) und dem des UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (UN Tax Committee). Hier weist die unterschiedliche Mitgliedschaft zwischen OECD und UN schon auf die verschiedenen Schwerpunktsetzungen hin: Während in der OECD die Interessen der 36 eher wohlhabenden Industrieländer ausschlaggebend sind, sitzen im UN Tax Committee 25 Expert\_innen, die vom UN-Generalsekretär auf Vorschlag in ihrer persönlichen Kapazität ernannt und entsprechend geographischer Repräsentanz ausgewählt werden. Dadurch ergibt sich hier eine stärkere Berücksichtigung der Interessen der Länder des globalen Südens.

Obwohl das OECD-Modell ursprünglich dafür gedacht war, Abkommen zwischen OECD-Mitgliedern vorzubereiten – also Ländern auf vergleichbarem wirtschaftlichem

Niveau – hat es sich seit den 1970er-Jahren als Standard auch in Verhandlungen zwischen wirtschaftlich stärkeren und schwächeren Ländern durchgesetzt.

Das UN-Musterabkommen legt mehr Gewicht auf die sog. Quellenbesteuerung (engl. *source taxation*), schützt also tendenziell eher die Interessen von Ländern, die Netto-Kapitalimporteure sind. Das heißt bspw., dass das Musterabkommen mehr Spielraum dafür lässt, wie hoch Quellensteuern auf grenzüberschreitende Dienstleistungen ausfallen – also Steuern in dem Land, in dem die Dienstleistung erbracht wird, und nicht in dem der Dienstleister seinen Sitz hat.

Das OECD-Musterabkommen bevorzugt dagegen die Besteuerungsrechte des Landes, aus dem Investoren und Dienstleister kommen (das sog. Wohnsitzland-Prinzip, engl. *residence taxation*).<sup>6</sup>

4 OECD (2017): Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris. <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version-g2g972ee-en.htm>.

5 United Nations (2011): Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York. [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf).

6 ActionAid Denmark (2014): Denmark's tax treaties - Time for change. Kopenhagen. <https://www.ms.dk/rapport/denmarks-tax-treaties-time-change>.



In DBA wird festgelegt, welche Steuern einer der beteiligten Staaten erheben darf, wenn ein grenzüberschreitender Steuerfall auftritt. Dabei kann es sich beispielsweise um eine Privatperson handeln, die im Ausland arbeitet, oder um ein Unternehmen, das im Ausland eine Tochterfirma oder eine sog. Betriebsstätte unterhält. Die Abkommen legen dann fest, welcher Staat welche Einnahmen und Vermögenswerte besteuern darf.

Da DBA ähnlich wie Steuergesetze grundsätzliche Besteuerungen festlegen, entfalten sie weitreichende Wirkung. Sie verfolgen dabei oft das Ziel, im Zweifel eher nicht zu besteuern als doppelt zu besteuern. So heißt es in den Abkommen meist, dass eine Doppelbesteuerung vermieden werden sollte. Damit sollen vor allem gegenseitige Investitionen von Unternehmen (Direktinvestitionen) erleichtert und gefördert werden. Internationale Steuerexpert\_innen äußern schon seit längerem grundsätzliche Kritik an DBA und raten Ländern des globalen Südens von solchen Abkommen ab, da umstritten ist, ob DBA tatsächlich dazu geeignet sind, durch langfristige Investitionen, das Steueraufkommen zu vergrößern und damit nachhaltige Entwicklungsimpulse zu setzen.<sup>7</sup>

DBA bieten Unternehmen darüber hinaus besonders günstige Angebote zur Besteuerung bestimmter Einnahmen. Darunter fallen meist nicht etwa langfristig und strukturell orientierte Investitionen, sondern eher Finanzströme innerhalb von Unternehmen, z.B. Dividendenausschüttungen, Zinszahlungen oder Lizenzgebühren. So unterhalten die Niederlande ein großes Netz von DBA, die Unternehmen eine fast steuerfreie Einnahme von Lizenzgebühren ermöglichen (vgl. Box 2). Ein ausländischer und multinational tätiger Konzern kann über eine Tochter in den Niederlanden die Lizenzeinnahmen aller seiner Tochtergesellschaften in der ganzen Welt steuerfrei in den Niederlanden bilanzieren.

Aus entwicklungspolitischer Sicht sind Steuerabkommen zwischen Industrie- und Entwicklungsländern von besonderer Bedeutung. Im Sinne der internationalen Zusammenarbeit ist es wichtig, wie Besteuerungsrechte aufgeteilt werden, weil das gerade für die Ländern des globalen Südens von großer Bedeutung ist, die in ihrer Staatsfinanzierung in besonderem Maße auf die Besteuerung internationaler Akteure angewiesen sind.

Für diverse europäische Länder haben Nichtregierungsorganisationen (NGOs) und Forschungsinstitute Studien über die Auswirkungen der DBA dieser Länder auf den globalen Süden erarbeitet (vgl. Box 2). Für Deutschland fehlt eine solche Überprüfung noch immer.

## Box 2: Von anderen lernen: Analysen zu DBA in anderen europäischen Ländern

Aus deutscher Sicht besonders interessant sind drei länderspezifische Studien aus der Schweiz, Dänemark und den Niederlanden über DBA mit Entwicklungsländern sowie ein Überblick über europäische DBA. Zentrale Ergebnisse dieser Untersuchungen sind:

### Schweiz

Zum Zeitpunkt der Studie unterhielt die Schweiz lediglich mit rund einem Viertel der 134 Entwicklungsländer ein DBA. Nach Ansicht der Autorinnen verfolgt die Schweiz – wie andere OECD-Mitglieder – in diesen DBA eine Strategie, die Entwicklungsländer auf möglichst tiefe Quellensteuern festzulegen. Dabei werde vernachlässigt, dass auch ausländische Direktinvestitionen auf ein Steuersystem angewiesen seien, das auf einer guten Balance zwischen zu hohen und zu tiefen Steuerabgaben beruht. Entsprechend untersuchten die Autorinnen verschiedene Quellensteuersätze: auf Direktinvestitionen, auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen. Im Ergebnis fordert die Studie höhere Quellensteuersätze, um eine gerechtere Balance zwischen den Interessen der Entwicklungsländer und den Industrieländern zu erreichen. Wichtig sei dabei außerdem, genau zu definieren, ab welchem Zeitpunkt ein Investor an seinem Investitionsstandort eine sog. Betriebsstätte begründe.

„Die Schweizer DBAs mit Entwicklungsländern geben hier ein uneinheitliches Bild ab. Sie sind das offensichtliche Resultat von ‚Bargaining‘ zwischen stärkeren und schwächeren Partnern und enthalten tendenziell für die Schweiz vorteilhaftere Regelungen.“<sup>8</sup>

Als wichtigen weiteren Punkt identifizieren die Autorinnen die Frage nach dem Austausch von Informationen in Steuerangelegenheiten zwischen der Schweiz und den Partnerländern. Hier kommt die Studie zu dem Schluss, dass die „große Zahl der Entwicklungsländer [...] deshalb von der Schweiz auch auf Anfrage hin nach wie vor nur sehr begrenzt Auskunft über in der Schweiz verwaltete Vermögensdaten [erhalten].“<sup>9</sup> Entsprechend fordern die Autorinnen, dass die Schweiz mit Entwicklungsländern eher Abkommen über den Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement, TIEA) als DBA abschließen möge.

**Buergi Bonanomi, Elisabeth und Sathi Meyer-Nandi (2014):** Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen: Aktuelle Politik und Entwicklungsrelevanz. In: Jusletter 30. Juni 2014.

<sup>7</sup> Vgl. IWF (2014): Spillovers in international corporate taxation. IMF Policy Paper. Washington, D.C.  
<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>.

<sup>8</sup> Buergi Bonanomi/Meyer-Nandi (2014), S. 2.

<sup>9</sup> Ebd. S. 3.

## Dänemark

Die ActionAid-Studie untersuchte die Entwicklung der DBA zwischen Dänemark und Entwicklungsländern bezüglich der Regelungen zu Hinzurechnungsbesteuerung bei Betriebsstätten, Quellensteuern auf technische Dienstleistungen und Management-Gebühren sowie Lizenzen, Dividenden und Zinsen, außerdem die Frist für Bauausführungen zur Anerkennung als Betriebsstätte.<sup>10</sup> In der historischen Betrachtung kommen die Autor\_innen zu dem Schluss, dass dänische DBA mit Entwicklungsländern zunehmend restriktive ausfallen – auch im Vergleich zu den Abkommen anderer europäischer Länder.

Entsprechend fordert die Studie höhere Quellensteuersätze und Anpassungen der Betriebsstättenregelung an das UN-Musterabkommen. Darüber macht die Studie drei schwerpunktmäßige Forderungen:

Wirkungs- und Verträglichkeitsstudien bestehender und geplanter DBA sollen durchgeführt werden;

faire DBA mit den Entwicklungsländern sollten neu verhandelt werden;

und es sollten eher TIEA als DBA mit Entwicklungsländern abgeschlossen werden.

**ActionAid Denmark (2014):** Denmark's tax treaties Time for change. Kopenhagen. <https://www.ms.dk/rapport/denmarks-tax-treaties-time-change>.

## Niederlande

Für die Niederlande hat das Forschungszentrum SOMO bereits 2013 eine Studie angefertigt. Diese geht teilweise einen anderen Weg bei der Frage, ob Entwicklungsländer DBA mit Industrieländern unterzeichnen sollten. Es wird untersucht, ob ausländische Direktinvestitionen nach Unterzeichnung der DBA ansteigen. Allerdings findet die Autorin in der wissenschaftlichen Literatur dazu keine statistische Evidenz. Insofern bleibe dieses Argument lediglich eine Annahme.

Die SOMO-Studie erhebt weiterhin Daten zu entgangenen Quellensteuern in den DBA-Partnerländern. Dabei ist das Ergebnis, dass mit Unterzeichnung eines DBA vielen Ländern erhebliche Steuergelder verloren gehen. Entsprechend kommt die Autorin zu vier Empfehlungen:

Die Niederlande sollten die möglichen Auswirkungen eines Abkommens untersuchen, bevor ein solches ge-

schlossen wird. Dabei sei die Rolle der Niederlande als Durchflusort für internationale Investitionsflüsse besonders zu würdigen.

Niedrige Quellensteuersätze sollten nicht mit aller Macht angestrebt werden, die Abkommen sollten sich hinsichtlich der Verteilung des Steuersubstrats stärker am UN-Musterabkommen orientieren.

Alternativen zu DBA sollten ausgelotet werden, v.a. durch Abkommen zum automatischen Austausch von steuerlich relevanten Informationen.

Bestehende Abkommen mit Entwicklungsländern sollten ggf. neu- bzw. nachverhandelt werden.

**McGauran, Katrin (2013):** Should the Netherlands Sign Tax Treaties with Developing Countries? Amsterdam: SOMO. <https://www.somo.nl/wp-content/uploads/2013/06/Should-the-Netherlands-sign-tax-treaties-with-developing-countries.pdf>.

## Europäische Union

Die Mehrheit aller DBA weltweit haben ein EU-Mitgliedsland als Partner. Dasselbe gilt für knapp 40 Prozent aller DBA von und mit Entwicklungsländern. Damit kommt der Europäischen Union, die sich „Politikkohärenz für Entwicklung“ auf die Fahnen geschrieben hat, die Rolle des vielleicht wichtigsten Players in der internationalen Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten zu. Entsprechend hat auch das Europäische Parlament drauf hingewiesen bzw. gefordert,

„dass die Entwicklungsländer bei der Aushandlung von Steuerabkommen fair behandelt werden müssen und ihrer spezifischen Situation Rechnung zu tragen ist, wobei dafür Sorge zu tragen ist, dass Besteuerungsrechte entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivität und der Wertschöpfung gerecht zugeordnet werden; (das Europäische Parlament) fordert diesbezüglich, dass die Befolgung des Mustersteuerabkommens der Vereinten Nationen als Mindestnorm betrachtet und bei Vertragsverhandlungen auf Transparenz geachtet wird; (das Europäische Parlament) räumt ein, dass nach dem OECD-Musterabkommen dem Sitzstaat mehr Rechte gewährt werden“.<sup>11</sup>

In einem Bericht für die Fraktion der Vereinten Europäischen Linken/Nordische Grüne Linke kommt Dr. Martin Hearson von der London School of Economics zu zwei Kernaussagen: Während die Aufmerksamkeit zu begrüßen sei, die das sog. Treaty Shopping genieße, also die

<sup>10</sup> ActionAid Denmark (2014), S.12.

<sup>11</sup> Europäisches Parlament (2019): Bericht über Finanzkriminalität, Steuervermeidung und Steuervermeidung (2018/2121(INI)). Brüssel, Pkt. 355. [https://www.europa.eu/doceo/document/A-8-2019-0170\\_DE.pdf](https://www.europa.eu/doceo/document/A-8-2019-0170_DE.pdf).

missbräuchliche Ausnutzung der verschiedenen Vorgaben in Steuerabkommen, bleibe das Ungleichgewicht zwischen Quellenbesteuerung und der Besteuerung nach dem Wohnsitzland ein großes Problem. Sein Datensatz, der mehr als 500 DBA von/mit Entwicklungsländern umfasst, zeige, dass Abkommen mit EU-Ländern tendenziell größere Einschnitte für die Quellenbesteuerung beinhalteten als im Durchschnitt – selbst verglichen mit denen anderer OECD-Länder. Außerdem nehme diese Tendenz zu. Dabei handle es sich um den Kernkonflikt in der internationalen Steuerpolitik, der auch vom BEPS-Projekt nur unzureichend adressiert werde und dort lediglich bei der Frage der Besteuerung digitaler Dienstleistungen hervortrete.

Hearsons zweite Kernbotschaft lautet, dass es große Differenzen zwischen den unterschiedlichen DBA von/mit EU-Staaten gebe. Entsprechend gebe es augenscheinlich große Spielräume in der Verhandlung von DBA.

Im Ergebnis kommt Hearson zu vier Empfehlungen für die EU-Mitglieder:

Sie sollten sog. Spillover-Analysen über die Auswirkungen ihrer DBA anstellen und dabei den Anspruch der Politikkohärenz für Entwicklung berücksichtigen.

DBA mit Entwicklungsländern sollten systematisch neu verhandelt werden, dabei sollten die Besteuerungsrechte der Länder des globalen Südens gestärkt werden.

Sie sollten die Vereinten Nationen stärken und ihre Blockade gegen die Aufwertung des UN Tax Committees aufgeben, wie vom Europäischen Parlament gefordert.

Sie sollten ein EU-Musterabkommen entwickeln, das Politikkohärenz für Entwicklung berücksichtigt. V.a. solle eine faire Quellenbesteuerung vorrangig berücksichtigt werden.

**Hearson, Martin (2018):** The European Union's tax treaties with developing countries: Leading by example? Report for the European United Left/Nordic Green Left (GUE/NGL) in the European Parliament. Brüssel.

<https://www.guengl.eu/issues/publications/the-eus-tax-treaties-with-developing-countries-leading-by-example/>.

es um eine Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit mit afrikanischen Ländern geht, auch durch die Schaffung eines insgesamt investitions- und arbeitsplatzfreundlichen Umfelds. Verschiedene im Bundestag vertretene Parteien haben parlamentarische Anfragen an die Bundesregierung gerichtet, die sich mit der Frage auseinandersetzen, wie die Bundesregierung die Auswirkungen ihrer DBA mit Entwicklungsländern beurteilt.<sup>12</sup>

Auf die Fragen nach den Wirkungen von DBA auf absolute oder relative Verringerung von Steuereinnahmen verweist die Bundesregierung in den Antworten auf das Fehlen geeigneter Untersuchungsmethoden: „[N]ach Ansicht der Bundesregierung existiert kein methodischer Ansatz, der eine verlässliche Schätzung der Auswirkungen von DBA auf Entwicklungsländer erlaubt.“<sup>13</sup>

Tatsächlich ist eine Einschätzung der Folgen von DBA auf die wirtschaftliche Entwicklung in Ländern des globalen Südens komplex, aber nicht unmöglich, wie die vorgestellten Studien aus anderen europäischen Ländern zeigen. Mit diesem Papier versuchen wir, einen Anfang zu machen, indem grundlegende Informationen zu den deutschen DBA mit Entwicklungsländern zusammengetragen und ausgewertet werden. Damit ist natürlich noch nichts über deren tatsächliche Auswirkungen gesagt. Allerdings ergeben sich Anknüpfungspunkte für weitergehende Forschungsfragen für die Finanzwissenschaft und die Entwicklungsländerforschung.

Ohne weitergehende Untersuchungen wird Entwicklungszusammenarbeit wenigstens im Bereich der internationalen Steuerkooperation von der wenig begründeten Annahme ausgehen, dass DBA durch ihre investitionsfördernde Wirkung intrinsisch entwicklungsförderlich seien. Für eine zielgenaue politische Ausgestaltung von DBA im Sinne der Ziele der AAAA bzw. der Agenda 2030 ist eine solche kaum belegte Annahme zu wenig.

Für Deutschland liegen bislang keine systematischen Untersuchungen der DBA vor, die mit Ländern des globalen Südens abgeschlossen wurden. Positiv hervorzuheben ist, dass es mittlerweile ein politisches Interesse an der Frage gibt, ob bzw. wie sich DBA auf die Verwirklichung der SDGs und entwicklungspolitischer Zielsetzungen auswirken. Das ist mit eine Folge des vom Bundesfinanzministerium im G20-Kontext lancierten Compact with Africa, aber auch des vom BMZ initiierten Marshall Plan with Africa, in denen

<sup>12</sup> Siehe Bundestagsdrucksache (BT-Drucksache) 19/8041 <https://dipbt.bundestag.de/doc/btd/19/080/1908041.pdf>, v.a. Frage 17.a sowie BT-Drucksache 19/7269.

<sup>13</sup> BT-Drucksache 19/7269, Antwort zu Frage 5.

## 4

## DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN ZWISCHEN DEUTSCHLAND UND DEM GLOBALEN SÜDEN

Allgemein legt Deutschland für seine DBA bis heute eine Methode zugrunde, die eher auf eine niedrigere Besteuerung hinausläuft. Bei dieser Methode werden Einnahmen nur in einem Staat besteuert und dann im anderen Staat von der Steuer freigestellt, selbst wenn dort eigentlich eine höhere Steuer anfallen würde. Man spricht hier auch von der so genannten Freistellungsmethode. Nur in Ausnahmefällen wird eine andere Methode angewandt, nämlich die Anrechnungsmethode. Dabei wird die in dem einen Staat gezahlte Steuer nur von der Steuerschuld im anderen Staat abgezogen. Im Ergebnis bedeutet die Anrechnungsmethode, dass eine Person oder ein Unternehmen weiterhin auf das eigene Gesamteinkommen den höheren von zwei Steuersätzen zahlt, nur aufgeteilt auf die beteiligten Staaten. Bei der Anrechnungsmethode ist im Falle unterschiedlicher Steuersätze in zwei Staaten das Gesamtsteueraufkommen der beteiligten Staaten höher als bei der Freistellungsmethode.

Das dichte Netz deutscher DBA bietet aber nicht die gleichen Vorteile wie bspw. das der Niederlande. In deutschen DBA bleiben Lizenzgebühren und Zinsen in der Regel nicht unbesteuert. Natürlich können aber auch von Deutschland aus Befreiungen genutzt werden, die im Rahmen der EU für Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenezahlungen gelten.

Insgesamt hat Deutschland Steuerabkommen mit 96 Ländern geschlossen, die den Musterabkommen des Bundesministeriums für Finanzen (BMF), der OECD oder der UN folgen.<sup>14</sup> Informationen über die deutschen DBA stellt das vom BMF bzw. das Bundeszentralamt für Steuern (BzST) zur Verfügung.<sup>15</sup> Im Folgenden näher betrachtet wurden die „Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“. Nicht näher untersucht wurden die

„Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern“, „Sonderabkommen betreffend Einkünfte und Vermögen von Schifffahrt- und Luftfahrt-Unternehmen“, „Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Informationsaustauschs“, wobei im Folgenden noch auf den Informationsaustausch eingegangen wird.

Das Bundesministerium der Finanzen hat am 22.08.2013 eine Verhandlungsgrundlage für DBA veröffentlicht. Darin wird ein Musterabkommen wiedergegeben, wie es die Bundesregierung in den bilateralen Verhandlungen zum Abschluss von DBA anstrebt.

### LÄNDER

Für die Untersuchung der deutschen DBA mit Ländern des globalen Südens bzw. Entwicklungsländern muss zunächst festgelegt werden, welche als solche klassifiziert werden können. Für die vorliegende Untersuchung werden Länder dann als Entwicklungsländer verstanden, wenn sie zwei der folgenden Voraussetzungen erfüllen: Sie sind weder Mitglieder der EU oder OECD und werden entweder als sog. Least Developed Countries (am wenigsten entwickelte Länder),<sup>16</sup> als Low-Income Countries (als Länder mit niedrigem Einkommen) oder Middle-Income Countries (Länder mit mittlerem Einkommen)<sup>17</sup> von der UN bzw. Weltbank geführt. Das trifft auf folgende 42 Länder zu:

<sup>14</sup> Ausgeschlossen wurde lediglich das DBA mit Jersey, da es keinem der Musterabkommen folgt und somit weder die gestellten Fragen zu Quellensteuern und Betriebsstätten Definitionen beantwortet, noch mit Abkommen mit anderen Ländern vergleichbar ist.

<sup>15</sup> BMF (2019): Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2019 Berlin. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2019-01-17-stand-DBA-1-januar-2019.pdf](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2019-01-17-stand-DBA-1-januar-2019.pdf).

<sup>16</sup> [https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/publication/ldc\\_list.pdf](https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/publication/ldc_list.pdf).

<sup>17</sup> <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519>.

Ägypten	Kenia	Sri Lanka
Algerien	Kirgisistan	Südafrika
Argentinien	Kosovo	Syrien
Bangladesch	Kuwait	Tadschikistan
Bolivien	Liberia	Thailand
Bosnien	Malaysia	Trinidad und Tobago
China	Marokko	
Costa Rica	Mauritius	Tunesien
Côte d'Ivoire	Moldau	Turkmenistan
Ecuador	Mongolei	Ukraine
Georgien	Namibia	Uruguay
Ghana	Pakistan	Venezuela
Indien	Philippinen	Vietnam
Indonesien	Sambia	
Iran	Simbabwe	

c) Regelungen zum (automatischen) Informationsaustausch  
Ergänzend wird dargestellt, auf welche Verhandlungsgrundlage in den Abkommen augenscheinlich zurückgegriffen wird – hier gibt es teilweise beträchtliche Unterschiede. Einen Überblick über die Ergebnisse gibt Tabelle 1.

Folgende 16 Nicht-EU und Nicht-OECD Länder werden damit nicht als Entwicklungsländer klassifiziert:

Albanien	Liechtenstein
Armenien	Mazedonien
Aserbaidshjan	Montenegro
Belarus (Weißrussland)	Russische Föderation
Jamaika	Serbien
Jugoslawien	Singapur
Kasachstan	Usbekistan
Korea (Süd)	Vereinigte Arabische Emirate

Somit sind 42 der 96 Länder, mit denen Deutschland ein DBA hat, als Entwicklungsländer zu zählen.

Weiterhin steht Deutschland mit 61 Ländern in (Neu-) Verhandlungen. Dabei geht es in 15 Fällen um erstmalige Abkommen, für 16 Länder werden Revisionsabkommen als Ersatz eines bestehenden Abkommens verhandelt, in 30 Fällen geht es um Revisionsprotokolle zu bestehenden Abkommen. Von diesen 61 Ländern sind wiederum 28 als Entwicklungsländer entsprechend der gegebenen Kriterien zu verstehen. Von den 15 DBA-Neuverhandlungen finden neun mit Entwicklungsländern statt. Von den 16 Neuverhandlungen zu bestehenden DBA finden zehn mit Entwicklungsländern statt.

## UNTERSUCHTE ELEMENTE DER DBA

Für die Auswahl der zu untersuchenden Elemente der deutschen DBA mit Entwicklungsländern wurde sich an den in Box 2 genannten Studien orientiert, die alle ähnliche Größen herangezogen haben. Es sind dies:

- a) Betriebsstättendefinitionen
- b) Quellensteuersätze auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen

**Tabelle 1:**  
Übersicht über Kerndaten zu deutschen DBA mit Ländern des globalen Südens

	Land	DBA Jahr	Verhandlungsstand/ Neuverhandlungen	Betriebsstättendefinition		
				Zusätzliche Definition	Anlehnung an Musterabkommen	Frist für Bauausführungen (Monate)
1	Ägypten	1990	R-A	Verkaufsausstellung, Landwirtschaft	Abweichung	6
2	Algerien	2008	—		OECD/ BMF	12
3	Argentinien	1979	R-A		OECD/ BMF	6
4	Bangladesch	1991	R-A		OECD/ BMF	6
5	Bolivien	1994	R-A		OECD/ BMF	9
6	Bosnien	1988	—		OECD/ BMF	12
7	China	2005	—	Dienstleistungen	UN	9
8	Costa Rica	2014	R-P		OECD/ BMF	6
9	Equador	1984	R-A		OECD/ BMF	12
10	Elfenbeinküste	1982	—	Informationen, Werbung	Abweichung	9
11	Georgien	2007	—		OECD/ BMF	6
12	Ghana	2006	—		OECD/ BMF	12
13	Indien	1996	R-P	Lager, Verkaufseinrichtung, Landwirtschaft	Abweichung	9
14	Indonesien	1991	—		OECD/ BMF	12
15	Iran	1969	R-A		OECD/ BMF	6
16	Kenia	1979	—	Verkaufsausstellung, Landwirtschaft	Abweichung	12
17	Kirgisistan	2006	—		OECD/ BMF	12
18	Kosovo	1988	—		OECD/ BMF	6
19	Kuwait	2000	R-P		OECD/ BMF	9
20	Liberia	1973	R-P		OECD/ BMF	12
21	Malaysia	2010	—		OECD/ BMF	12
22	Marokko	1974	—		OECD/ BMF	6
23	Mauritius	2012	R-P	Erforschung natürlicher Ressourcen	Abweichung	9
24	Moldau	1983	—	jede Feste Einrichtung, durch die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person ihre Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat ganz oder teilweise ausübt.	Abweichung	12
25	Mongolei	1995	—		OECD/ BMF	6
26	Namibia	1994	R-P		OECD/ BMF	6
27	Pakistan	1995	—		OECD/ BMF	6
28	Philippinen	2014	—	Dienstleistungen	UN	12
29	Sambia	1975	—		OECD/ BMF	12
30	Simbabwe	1989	—		OECD/ BMF	12
31	Sri Lanka	1981	R-A	Erforschung natürlicher Ressourcen	Abweichungen	12
32	Südafrika	1974	R-A		OECD/ BMF	6
33	Syrien	2010	—		OECD/ BMF	12
34	Tadschikistan	2004	R-P		OECD/ BMF	12
35	Thailand	1968	—	Dienstleistungen	UN	12
36	Trinidad und Tobago	1975	R-A		OECD/ BMF	6
37	Tunesien	2018	R-A	Lagerhaus	Abweichungen	12

Quellensteuern (ø höchsten anrechenbaren Quellensteuern in Prozent)			AIA nach CRS
Dividenden	Zinsen	Lizenzen	
15	15	20	
15	10	10	
15	15	15	
15	10	10	
15	15	15	
0	0	10	
10	10	10	x
15	5	10	x
17	15	0	
	15	10	
10	0	0	
15	10	8	
10	10	10	x
15	10	10,83	x
20	15	10	
15	15	15	
15	5	10	
0	0	10	
15	0	10	
15	20	15	
15	10	7	x
15	10	10	
15	0	10	x
15	3	0	
10	10	10	
15	10	10	
15	20	10	x
15	10	10	
15	10	10	
20	10	10	
15	10	10	
15	10	keine Regelung zur Lizenbesteuerung	
10	10	12	
15	0	5	
20	13	10	
20	15	10	
15	10	10	



	Land	DBA Jahr	Verhandlungsstand/ Neuverhandlungen	Betriebsstättendefinition		
				Zusätzliche Definition	Anlehnung an Musterabkommen	Frist für Bauausführungen (Monate)
38	Turkmenistan	2017	—		OECD/ BMF	12
39	Ukraine	1996	R-P	Auslieferungslager	Abweichungen	12
40	Uruguay	2011	—		OECD/ BMF	12
41	Venezuela	1996	—		OECD/ BMF	9
42	Vietnam	1996	R-P		OECD/ BMF	6
43	Angola		A			
44	Äthiopien		A			
45	Botsuana		A			
46	Jordanien		A			
47	Kosovo		A			
48	Nigeria		A			
49	Oman		A/R-P			
50	Ruanda		A			
51	Senegal		A			
52	Tansania		A			

Verhandlungsstand: R-A = Revisionsabkommen als Ersatz eines bestehenden Abkommens; R-P = Revisionsprotokoll zu einem bestehenden Abkommen; A = Erstmalige Verhandlung eines Abkommens.  
 Quellen: BMF (2019); BZSt (2018).  
 Stand: Januar 2019

## BETRIEBSSTÄTTENDEFINITION

Zentral für die Anwendung von DBA im Bereich der Unternehmenssteuern ist die Frage, ob Unternehmen eine sogenannte Betriebsstätte unterhalten oder nicht. Nur dieser kann nämlich eine Steuerschuld zugerechnet werden. Was nicht als Betriebsstätte gilt, kann dagegen nicht besteuert werden. Diese zunächst klingende Regelung, kann in der Praxis durchaus Konflikte verursachen. Denn als Betriebsstätte gilt in der Regel nur ein Betrieb, der eine bestimmte Größe bzw. unternehmerische Eigenständigkeit hat. Ein Auslieferungslager fällt zum Beispiel nicht unter diese Definition. Was das für Folgen hat, lässt sich inzwischen auch in Deutschland beobachten: die Lager von Amazon mit tausenden Angestellten ziehen nicht die Konsequenz nach sich, dass die Erträge Amazons aus dem Verkauf von Produkten auf dem deutschen Markt auch hier besteuert werden. Die Lager gelten nicht als Betriebsstätten im Sinne des Steuerrechts.

Aus deutscher Perspektive gilt es abzuwägen zwischen dem kurzfristigen nationalen Eigeninteresse an einer Erhöhung des Steuersubstrats und den langfristigen globalen Verpflichtungen, wie sie in den SDGs formuliert sind. Diese würde eine höhere Flexibilität zugunsten von Entwicklungsländern bedingen, um damit zu mehr Steuereinnahmen und zur Vergrößerung der fiskalpolitischen Handlungsspielräume im

Ausland beizutragen. Bislang hält das deutsche Finanzministerium noch an einer engen Definition der Betriebsstätten fest. Denn als exportorientierte Volkswirtschaft beheimatet Deutschland vor allem die Mutterunternehmen, die im Ausland ihre Töchter und also auch ihre Auslieferungslager haben.

Damit die öffentliche Hand im Ausland mehr Einnahmen generieren könnte, wäre hingegen eine Besteuerung der ökonomischen Aktivität vor Ort sinnvoll. Hierfür wäre eine Erweiterung der Definition der Betriebsstätte notwendig. Dies gilt umso mehr, als in einigen Staaten Auslieferungslager und ähnliche Einrichtungen unterhalb der Schwelle einer Betriebsstätte errichtet werden.

Die bisherige Abkommenspraxis Deutschlands ist heterogen: Vorwiegend findet sich der Formulierungsvorschlag des OECD-Musterabkommens in den von Deutschland abgeschlossenen DBA wieder. Teilweise wurde die Frist für Bauleistungen, um als Betriebsstätte anerkannt zu werden, auf neun oder sechs Monate verkürzt.

Es ist zudem eine Tendenz zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs erkennbar, was auf eine Berücksichtigung der Interessen der Entwicklungs- und Schwellenländer hindeutet. So wurde in das DBA mit Sri Lanka ein Passus zu landwirtschaft-



Quellensteuern (ø höchsten anrechenbaren Quellensteuern in Prozent)			AIA nach CRS
Dividenden	Zinsen	Lizenzen	
15	10	10	
10	5	5	
15	10	10	x
15	5	5	
15	10	8,75	

lichen Betrieben und Einrichtungen zur Erforschung von Bodenschätzen als Betriebsstätte aufgenommen. In das DBA mit Simbabwe wurde eine Regelung zu Bauwerken für die Ausbeutung von Bodenschätzen als Bestandteil der Betriebsstättendefinition eingefügt. Das DBA mit Ägypten wurde um einen Passus zu Farmen und Plantagen ergänzt. Damit konnten sich diese Länder ein erweitertes Besteuerungsrecht für derartige Betriebsstätten in ihren Ländern sichern. Ein Beispiel für einen besonders weitgehenden Betriebsstättenbegriff bietet das DBA mit Indien. Hier werden auch Auslieferungslager als Betriebsstätten definiert, die in den Musterabkommen explizit vom Betriebsstättenbegriff ausgenommen sind. Solche besonderen entwicklungspolitisch sinnvollen Regelungen fehlen dagegen in den älteren Abkommen völlig.

Die Frist zur Anerkennung einer Bauausführung als Betriebsstätte ist ein weiterer Anhaltspunkt, um Aussagen über die Besteuerungsmöglichkeiten der Länder zu machen. Je kürzer die Frist, desto eher kann ein Land die Betriebsstättenregelungen anwenden und somit die wirtschaftliche Aktivität auch besteuern. Diese Frist liegt zwischen 6 Monaten (Musterabkommen der UN) und 12 Monaten (Musterabkommen OECD/BMF). Die Fristen in deutschen DBA unterscheiden sich zwischen Entwicklungs- und Nichtentwicklungsländern nicht wesentlich. Im Durchschnitt

beträgt die Frist für die DBA mit Entwicklungsländern 9,5 Monate für die DBA mit den übrigen Ländern beträgt sie 9,9 Monate.

### QUELLENSTEUERN

Quellensteuern sind Steuern, die Gewinn an der Quelle besteuern, also dort, wo die unternehmerische Tätigkeit stattfindet. Sie können besonders zur Unterbindung der konzerninternen Gewinnverschiebung über Lizenzen, Patente, Managementgebühren oder Kredite sinnvoll sein. Das ist insbesondere wichtig für Länder des globalen Südens, denn sie sind als Produktionsstätten meist an der Quelle der Wertschöpfungskette angesiedelt, so dass Gewinne dann in den Konzernen weitergereicht werden. Deshalb zielt auch das UN-Musterabkommen stärker auf die Erhebung von Quellensteuern ab und unterscheidet sich hier vom eher auf die Interessen von Industriestaaten zugeschnittenen OECD-Musterabkommen.

Aufgrund der hohen Verluste an Steuereinnahmen durch konzerninterne Gewinnverschiebungen setzt sich die Unabhängige Kommission für die Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung (ICRICT) sogar dafür ein, Multinationale Unternehmen mit einer Gesamtkonzernsteuer als Ganzes in den Blick zu nehmen. Steuereinnahmen würden

dann nach einem entsprechenden Schlüssel zwischen den beteiligten Ländern aufgeteilt. Deutschland hat hingegen in der Regel kein Interesse an der Besteuerung konzerninterner Zahlungen an der Quelle, aus Sorge, dass Gewinne nicht zu den deutschen Mutterunternehmen zurückfließen würden. Ähnlich wie bei der Frage der Betriebsstättendefinition geht es hier weniger um absolute Steuerverluste als um einen Konflikt über das Besteuerungsrecht. Deutschland strebt deshalb bei DBA-Verhandlungen in der Regel an, dass im Ausland keine Quellensteuern auf konzerninterne Zahlungen erhoben werden. Dabei sind gerade die Länder des globalen Südens an einer Zins- und Lizenzbesteuerung interessiert. Die deutsche Grundhaltung mag aus der Perspektive eines exportorientierten Wirtschaftsmodells nachvollziehbar sein, wobei nachzuweisen bliebe, dass eine stärkere Quellenbesteuerung tatsächlich negative Auswirkungen auf die deutschen Steuereinnahmen hätte. Mit globalen entwicklungspolitischen Zielsetzungen ist dieser Ansatz aber nicht vereinbar. Eine solche Politik schadet den fiskal- und haushaltspolitischen Interessen der Länder des globalen Südens und verletzt damit auch direkt Artikel 21 des Gründungsvertrags der Europäischen Union, welcher alle Politikbereiche der Union – inklusive der Steuerpolitik – zur Übereinstimmung mit dem Ziel der Armutsbekämpfung verpflichtet.

## Dividendenbesteuerung

Die durchschnittlichen Quellensteuersätze auf Dividenden zwischen den beiden Länderkategorien unterscheiden sich nicht signifikant voneinander. So beträgt der durchschnittliche Quellensteuersatz für Entwicklungsländer 14,71 Prozent für Nicht-Entwicklungsländer beträgt er 14,06 Prozent.

Allerdings gibt es Sonderregelungen für die Besteuerung von Dividenden, u.a. in den DBA mit der Elfenbeinküste und Ecuador. Für die Elfenbeinküste gilt ein erhöhter Quellensteuersatz auf Dividenden von 18 Prozent auf die Steuer, die in der Elfenbeinküste auf Dividenden steuerbefreiter und ermäßigt besteuert Gesellschaften erhoben wird. Für Ecuador gilt grundsätzlich eine unbeschränkte Quellenbesteuerung auf Dividenden. Allerdings können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, an der Quelle besteuert werden, die Steuer darf aber 15 Prozent der Brutto-Dividende nicht übersteigen. Das gilt allerdings nicht für Dividendenzahlungen an Personen in Deutschland, wenn nach ecuadorianischem Recht die von ausgeschütteten und von nichtausgeschütteten Gewinnen erhobene Steuer auf die Besteuerung der Dividenden angerechnet wird.

Auch zu den Steuersätzen für Dividenden gibt es Regelungen in den drei Musterabkommen. Zunächst wird bei Dividendenzahlung zwischen den „wirtschaftlich Berechtigten“ (Beneficial Owner bzw. Nutzungsberechtigte) unterschieden. So ändert sich (in diesen Fällen sinkt) die Besteuerungsgrenze für Nutzungsberechtigte, sofern ihr Kapitalanteil an Unternehmen eine gewisse Grenze überschreitet. Bei dem Musterabkommen des BMF beträgt dieser Anteil 10 Prozent,

bei OECD und UN betragen sie 25 Prozent. Je geringer diese Grenze, desto geringer ist die Besteuerungsmöglichkeit. Das Musterabkommen des BMF reglementiert in diesem Fall die Besteuerungsrechte am restriktivsten.

Weiter entscheidend sind die Höchststeuersätze, die der Vertragsstaat auf Dividendenzahlungen erheben darf. So dürfen laut Musterabkommen des BMF und der OECD bei einem Kapitalanteil von 10 bzw. 25 Prozent die Quellensteuern auf Dividenden 5 Prozent nicht übersteigen. Bei allen anderen Anteilseignern beläuft sich der Maximalsatz auf 15 Prozent. Das Musterabkommen der UN lässt diese Punkte bewusst frei, damit die Vertragspartner passgenaue Steuersätze im Verhandlungsprozess erarbeiten können.

Die Daten zu den Steuersätzen bei Dividenden für diese Recherche kommen vom BzSt. Dieses veröffentlicht jährlich zum 1. Januar die aktuellen Quellensteuersätze.<sup>18</sup> Darin sind jedoch lediglich die „sonstigen Dividendensteuern“ angegeben. Die Daten zum Kapitalanteil sowie zu der zugehörigen reduzierten Dividendenbesteuerung finden sich in dem Dokument nicht. Um dennoch einen ersten Anhaltspunkt zu gewinnen, werden hier die Daten zur sonstigen Dividendenbesteuerung analysiert.

## Zinsbesteuerung

Die durchschnittlichen Steuersätze für die Besteuerung von bezahlten Zinsen liegen in DBA mit Entwicklungsländern bei 9,4 Prozent, in DBA mit Nicht-Entwicklungsländern bei 4,11 Prozent. Die DBA räumen also den Entwicklungsländern größere Besteuerungsrechte ein.

Wie für die Besteuerung von Dividenden gibt es mit Bezug auf die Zinsbesteuerung eine Reihe von Sonderregelungen, u.a. für Moldau und Thailand. Im DBA mit Moldau ist festgeschrieben, dass Zinsen in Moldau nicht besteuert werden, soweit auch in Deutschland keine Quellensteuer auf Zinsen an Nichtansässige erhoben wird (Gegenseitigkeitsprinzip). Im DBA mit Thailand werden Zinsen aus Schuldverschreibungen der thailändischen Regierung steuerfrei gestellt.

Das Musterabkommen des BMF sieht keinerlei Quellenbesteuerung bei Zinszahlungen vor – im Gegensatz zu den Musterabkommen der OECD und der UN. Das Musterabkommen der OECD sieht eine Limitierung auf 10 Prozent vor. Das Musterabkommen der UN lässt diese Zahl wie schon bei der Dividendenbesteuerung offen, um sie als Ergebnis bilateraler Verhandlungen zu ermöglichen.

<sup>18</sup> BzSt (2018).

## Lizenzbesteuerung

Im Durchschnitt ergeben sich folgende angewandte Quellensteuersätze für Lizenzgebühren: in DBA mit Entwicklungsländern 9,55 Prozent, in DBA mit Nicht-Entwicklungsländern 4,41 Prozent. Unter den Ländern, die hier als Entwicklungsländer klassifiziert wurden, finden sich für lediglich drei DBA (Elfenbeinküste, Georgien und Moldau) keine Quellensteuern auf Lizenzgebühren (für DBA mit Nicht-Entwicklungsländern trifft das auf 20 zu). Im DBA mit Südafrika gibt es keine Regelung für die Besteuerung von Lizenzzahlungen. Folgende Länder haben differenzierte Regelungen zu Quellensteuern auf Lizenzgebühren: Ägypten, Weißrussland, Estland, Indonesien, Korea, Liberia, Litauen, Thailand, Usbekistan und Vietnam.

Auch zu den Steuersätzen bei Lizenzgebühren gibt es Regelungen in den drei Musterabkommen. Das Musterabkommen des BMF und der OECD sehen keinerlei Quellenbesteuerung bei Lizenzzahlungen vor. Das Musterabkommen der UN sieht eine Limitierung vor, lässt diese Zahl wie schon bei der Dividendenbesteuerung und Zinsbesteuerung offen, um sie als Ergebnis bilateraler Verhandlungen frei zu lassen.

## AUSTAUSCH VON STEUERLICHEN INFORMATIONEN

Behörden brauchen den Zugang zu allen relevanten Informationen, um ihren Aufgaben nachzukommen, Steuern einzutreiben und Kriminalität zu bekämpfen. Lange hatten deshalb viele zivilgesellschaftliche Organisationen, darunter das Netzwerk Steuergerechtigkeit, einen automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten gefordert. Seit 2017 findet, basierend auf einem internationalen Standard, ein solcher Austausch statt

2014 veröffentlichte die OECD im Auftrag der G20 den Gemeinsamen Meldestandard (Common Reporting Standard, CRS),<sup>19</sup> der die meldepflichtigen Finanzinstitute, die zu meldenden Personen und deren meldepflichtige Konten definiert. Zur Umsetzung des Meldestandards gibt es ein Modellabkommen, das die Details des Austauschs zwischen den Behörden festlegt (Competent Authority Agreement) und zugleich als Basis für eine Art multilateralen Vertrag (Multilateral Competent Authority Agreement) dient.<sup>20</sup> Die mehrseitige Vereinbarung haben bis Sommer 2019 immerhin 106 Staaten unterzeichnet. Aber nur 10 der Länder, die im Sinne dieser Studie als Entwicklungsländer angesehen werden, setzen diese gegenwärtig um.<sup>21</sup> Ein Staat, der dieser Vereinbarung beigetreten ist, muss den

Austausch noch bilateral aktivieren, wobei dies auch nur einseitig geschehen kann und also Daten auch nur in eine Richtung fließen können. Das macht deutlich, dass vor allem der globale Norden Informationen automatisch untereinander austauscht, wohingegen der globale Süden weitgehend vom Informationsfluss ausgeschlossen ist. Zu vermuten ist, dass das auch an den strikten Reziprozitätsanforderungen der deutschen Regierung liegt, die Informationen nur für Länder zulassen, von denen gleichwertige Informationen geliefert werden.<sup>22</sup> Eine wichtige Reformoption wäre also, die Reziprozitätsanforderungen für den globalen Süden abzuschwächen und auch mit jenen Ländern Daten auszutauschen, die nicht alle Daten in gleich guter Qualität zurückliefern können.<sup>23</sup>

Alle DBA, die Deutschland geschlossen hat, enthalten außerdem Regelungen zum Austausch steuerlicher Informationen. Diese haben eine enorme regulatorische Spannweite. So legt das DBA mit der Republik Moldau (welches das ehemalige DBA mit der Sowjetunion fortsetzt) lediglich fest: „Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten teilen einander die in ihren Steuergesetzen eingetretene Änderungen, soweit erforderlich, mit.“ Weiterreichende Regelungen zum Informationsaustausch gibt es hingegen im DBA mit Ländern wie Schweden und Dänemark.

Viele neuere Änderungsprotokolle und Revisionsprotokolle (z.B. Belgien, Georgien, Malta, Slowenien, Usbekistan) beinhalten neue Regelungen zum Informationsaustausch, meist eine Anpassung an die neuen Standards der OECD. Zu beobachten ist dabei, dass die Regelungen in den DBA differenzierter und spezifischer sind als in den Musterabkommen. Welche Länder genau sich dem neuen Standard angepasst haben und welche regulatorische Spannweite diese neuen Regelungen zum Informationsaustausch haben, sind ggf. Fragestellungen für weitere Forschung.

Auch zum Informationsaustausch gibt es Vorschläge in den drei Musterabkommen. Neben den Artikeln zum Informationsaustausch in den DBA gibt es weiterführende Abkommen, die den Informationsaustausch regeln, die TIEA (tax information exchange agreements). Das BMF schreibt dazu:

„Die von Deutschland geschlossenen Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement – TIEA) bieten die Möglichkeit, behördliche Unterstützung durch Informationsaustausch auf Ersuchen im Einzelfall für Zwecke des Besteuerungsverfahrens oder des Steuerstraf- und Bußgeldverfahrens in Anspruch zu nehmen. Ein spontaner oder automatischer Informationsaustausch ist in diesen Abkommen nicht vorgesehen. Der Inhalt und Aufbau der Abkommen

<sup>19</sup> OECD (2014): Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information. Common Reporting Standard. Paris. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automaticexchange-of-financial-account-information.htm>.

<sup>20</sup> [www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard](http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard).

<sup>21</sup> <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crs-mcaa-signatories.pdf>.

<sup>22</sup> Mehr Informationen dazu hier: <https://www.blog-steuergerechtigkeit.de/2014/02/automatisch-fur-alle/>.

<sup>23</sup> Für mehr Hintergrund, vgl. Henn, Markus (2018): Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten – Stand und Perspektiven. Info Steuergerechtigkeit #16. Berlin. [https://www2.weed-online.org/uploads/info.steuergerechtigkeit\\_16\\_informationsaustausch.pdf](https://www2.weed-online.org/uploads/info.steuergerechtigkeit_16_informationsaustausch.pdf).

entsprechen weitgehend dem OECD-Musterabkommen für Informationsaustausch in Steuersachen aus dem Jahr 2002.“<sup>24</sup>

Anerkennung als Betriebsstätte. Auch im Datensatz der Entwicklungsländer ergibt sich ein ähnliches Bild. Wie beschrieben, wäre eine kürzere Frist im Sinne der Interessen von Entwicklungsländern.

Somit sehen weder die DBA noch die TIEA einen automatischen Informationsaustausch vor.

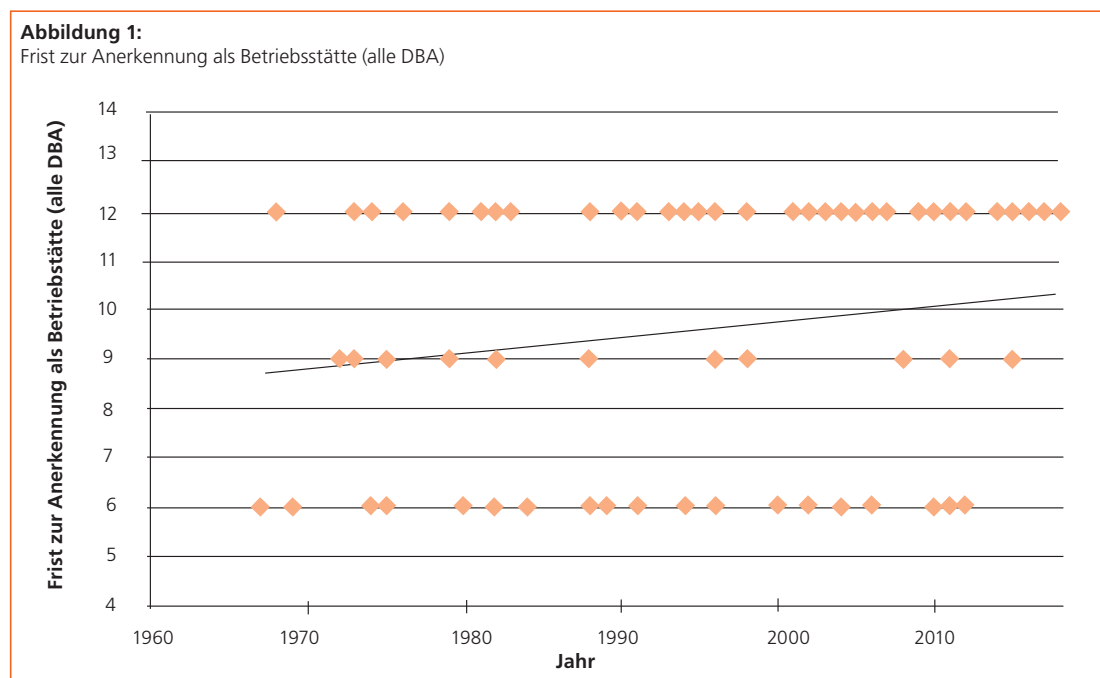
## ENTWICKLUNG DER DBA

Wie sich DBA mit Ländern des globalen Südens im Zeitverlauf entwickelt haben, lässt sich nur dann seriös beurteilen, wenn man die Entwicklung der DBA mit einzelnen Ländern in einer umfassenderen Untersuchung analysiert. Man kann aber auch so Trendaussagen treffen.

Im Folgenden wurden die Analyse der Kerndaten der untersuchten DBAs graphisch dargestellt und auf einen linearen Zusammenhang hin überprüft. Dabei wurden weder Ausreißer berücksichtigt, noch statistische Signifikanzanalysen erstellt. Insofern dienen die Diagramme und linearen Regressionen lediglich als erster Anhaltspunkt und Überblick für eventuelle Trends. Für weitere Aussagen bedarf es differenzierter statistischer Analysen.

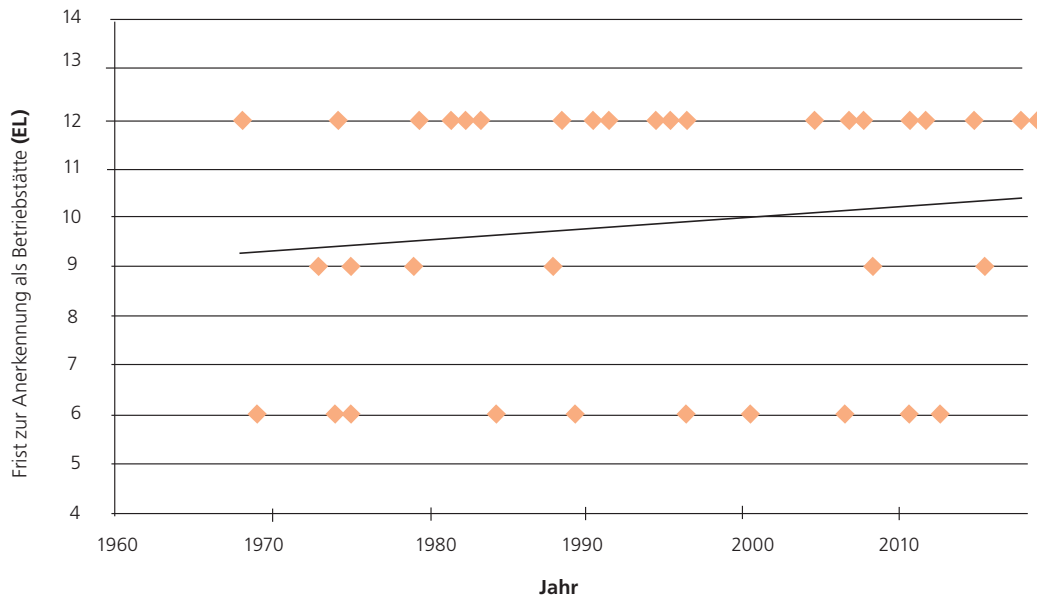
## BETRIEBSSTÄTTENDEFINITION

Bei den in der Recherche untersuchten Ländern zeichnet sich ein (im mathematischen Sinne) positiver Trend ab. Das heißt, je neuer das DBA, desto länger ist die Frist zur



<sup>24</sup> BMF (2015): Anwendung der Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement - TIEA). Berlin. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2015-11-10-Informationstausch-Anwendungsschreiben-TIEAs.pdf](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2015-11-10-Informationstausch-Anwendungsschreiben-TIEAs.pdf).

**Abbildung 2:**  
Frist zur Anerkennung als Betriebsstätte in DBA mit Entwicklungsländern



### Quellensteuern auf Dividenden

Hier zeichnet sich ein leicht negativer Trend ab. Das heißt, je jünger das DBA, desto geringer sind die Quellensteuern auf Dividenden. Auch im Sample der Entwicklungsländer ergibt sich ein ähnliches Bild. Dieser Trend ist bedenklich, da eine zu strikte Limitierung der Quellensteuern nicht im Interesse der Entwicklungsländer ist.

**Abbildung 3:**  
Quellensteuern auf Dividenden ( alle DBA)



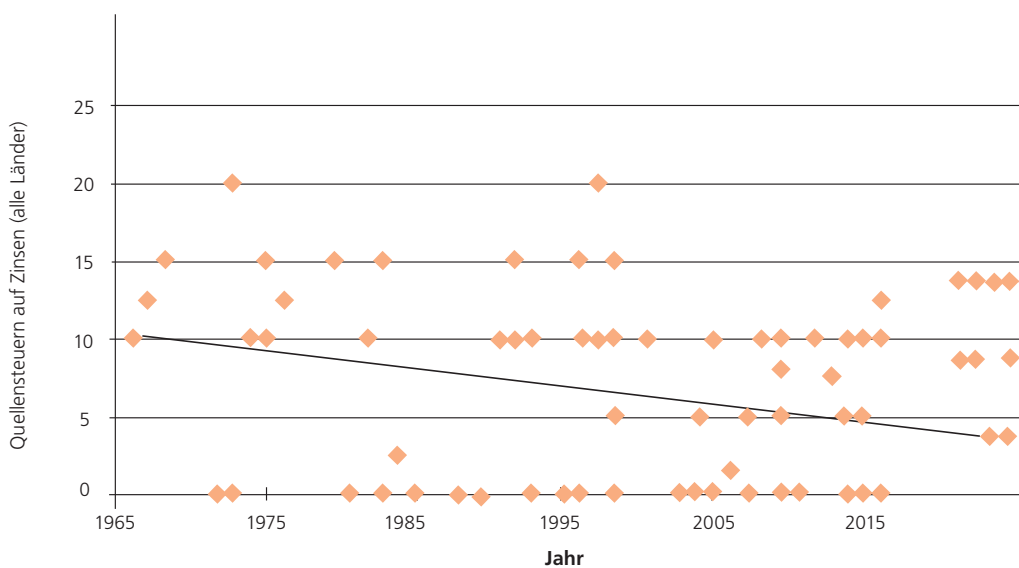
**Abbildung 4:**  
Quellensteuern auf Dividenden (DBA mit Entwicklungsländern)



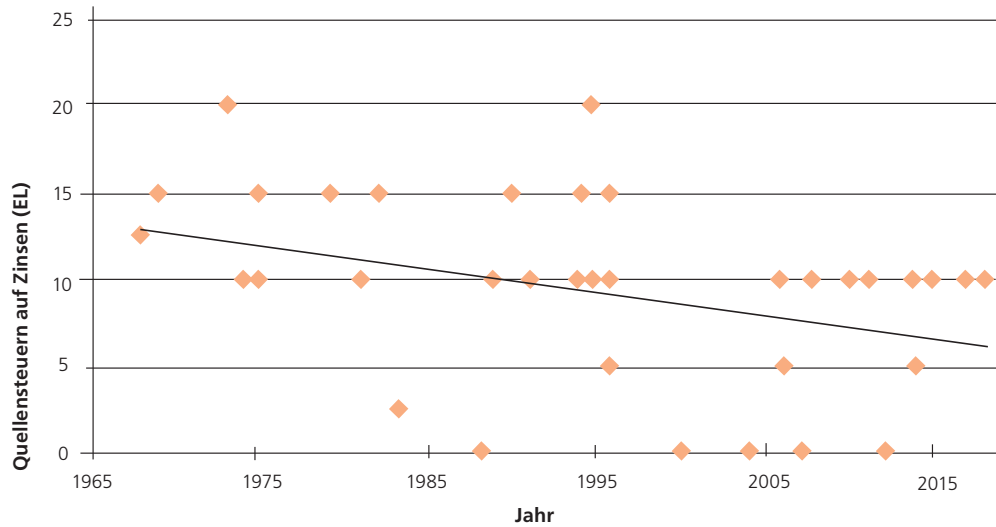
## Quellenbesteuerung von Zinsen

Hier zeichnet sich ein negativer Trend ab. Das heißt, je jünger das DBA, desto geringer sind die Quellensteuern auf Zinszahlungen. Auch im Datensatz der Entwicklungsländer ergibt sich ein ähnliches Bild. Dieser Trend ist bedenklich, da eine zu strikte Limitierung der Quellensteuern nicht im Interesse der Entwicklungsländer ist.

**Abbildung 5:**  
Quellenbesteuerung von Zinsen (alle DBA)



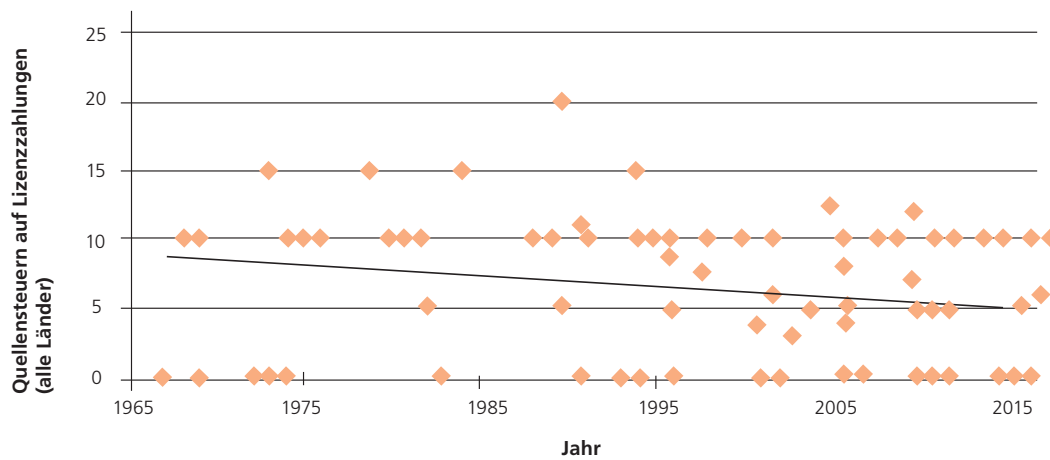
**Abbildung 6:**  
Quellenbesteuerung von Zinsen (DBA mit Entwicklungsländern)



## Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren

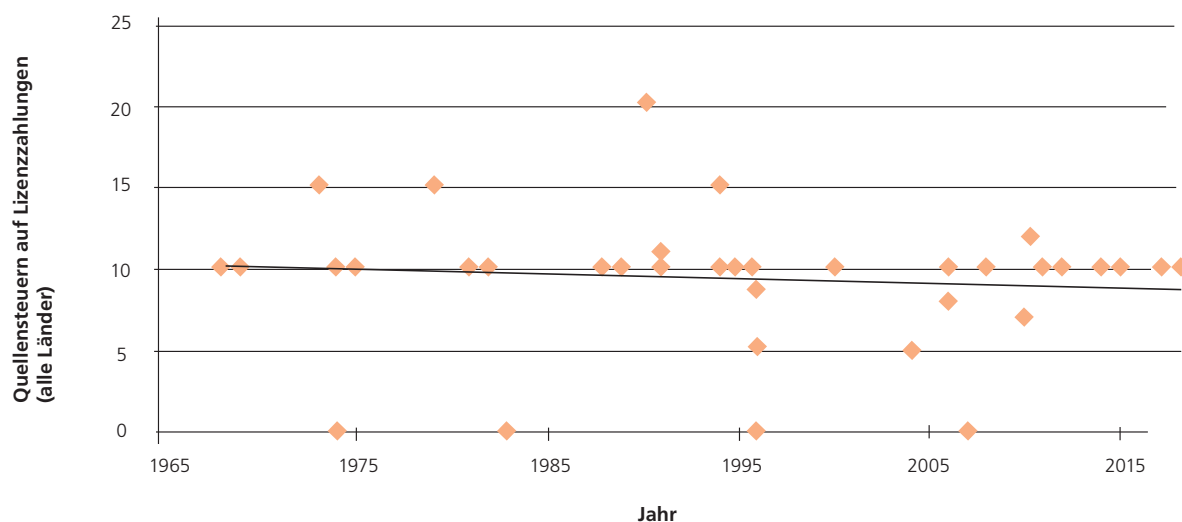
Hier zeichnet sich ein leicht negativer Trend ab. Das heißt, je jünger das DBA ist, desto geringer sind die Quellensteuern auf Lizenzgebühren. Auch im Datensatz der Entwicklungsländer ergibt sich ein ähnliches Bild, wobei der negative Trend nicht ganz so stark zu sein scheint. Dieser Trend ist bedenklich, da eine zu strikte Limitierung der Quellensteuern nicht im Interesse der Entwicklungsländer ist.

**Abbildung 7:**  
Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren (alle DBA)



**Abbildung 8:**

Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren (DBA mit Entwicklungsländern)



Die Trends, die die erhobenen Daten dieser Recherche aufzeigen, sind alle aus entwicklungspolitischer Sicht bedenklich, da die DBA mit der Zeit restriktiver und damit eher an den Interessen Deutschlands ausgerichtet zu werden scheinen. Dies deutet jedoch nur einen allgemeinen Trend über alle deutschen DBA hinweg an. Wie sich die einzelnen DBA (insgesamt und mit Entwicklungsländern) entwickelt haben, bedarf einer eingehenderen Analyse über die Risiken und Folgen, die anschließende Neu- und Revisionsverhandlungen mit einschließen sollte.

## TRENDS UND GESAMTAUSSAGEN

Die Daten dieser Hintergrundrecherche deuten darauf hin, dass die DBA, die Deutschland mit Entwicklungsländern unterhält, in der Tendenz restriktiv und somit wenig entwicklungsfreundlich sind. Anhaltspunkte dafür sind:

Das Musterabkommen des BMF orientiert sich hauptsächlich an dem der OECD (das für Abkommen zwischen Ländern auf ähnlichem wirtschaftlichen Niveau gedacht ist). Zudem ist das Musterabkommen des BMF in manchen Punkten noch restriktiver als das der OECD (z.B. bei Quellensteuersätzen).

Die Regelungen zur Anerkennung einer Betriebsstätte orientieren sich in fast allen DBA am OECD/BMF Musterabkommen. Ein signifikanter Unterschied in den DBA mit Entwicklungsländern ist nicht festzustellen.

Die durchschnittlichen Quellensteuersätze auf Dividenden zwischen Entwicklungsländern und Nicht-Entwicklungsländern unterscheiden sich nicht signifikant voneinander. So beträgt der durchschnittliche Quellensteuersatz in DBA mit Entwicklungsländern 14,71 Prozent, in solchen mit Nicht-Entwicklungsländern beträgt er 14,06 Prozent.

Alle hier analysierten Daten weisen einen nicht-entwicklungsfreundlichen Trend in der Ausgestaltung der DBA auf.

So steigt beispielsweise die Frist an, bis eine Bauausführung als Betriebsstätte anerkannt wird und alle Quellensteuersätze scheinen zu sinken.

Es gibt aber auch aus entwicklungspolitischer Sicht positive Trends:

**Quellensteuern auf Zinsen:** Im Ergebnis finden sich durchschnittliche Steuersätze von 4,11 Prozent in DBA mit Nicht-Entwicklungsländern und 9,40 Prozent in DBA mit Entwicklungsländern. Die DBA räumen somit den in dieser Recherche als Entwicklungsländer klassifizierten Staaten ein größeres Besteuerungsrecht für Zinsen ein.

**Quellensteuern auf Lizenzzahlungen:** Im Durchschnitt ergeben sich Quellensteuersätze auf Lizenzzahlungen in DBA mit Entwicklungsländern von 9,55 Prozent, in DBA mit Nicht-Entwicklungsländern von 4,41 Prozent. Unter den Ländern die hier als Entwicklungsländer klassifiziert wurden finden sich lediglich drei (Elfenbeinküste, Georgien und Moldau), deren DBA keine Quellensteuern auf Lizenzgebühren erlaubt. In der Gruppe der Nicht-Entwicklungsländer sind es insgesamt 20 Länder.



## 5

## POLITISCHE SCHLUSSFOLGERUNGEN

Aus dem Überblick der für andere europäische Länder vorliegenden Studien (vgl. Box 2) und den eigenen Analysen ergeben sich eine Reihe von politischen Schlussfolgerungen, aber auch die Notwendigkeit für vertiefende Forschung, v.a. was die Untersuchung der tatsächlichen Auswirkungen von DBA auf die Länder des globalen Südens angeht:

Das BMF sollte sein Musterabkommen überarbeiten und auf die Bedarfe der Entwicklungsländer anpassen. Sinnvoll wäre ein eigenes Modellabkommen für DBA mit Ländern des globalen Südens, bspw. mit präferenziellen Vorgaben für Quellensteuern.

Deutschland sollte den automatischen Informationsaustausch auch mit Entwicklungsländern praktizieren. Zudem sollten die Regelungen zum Informationsaustausch in DBA ausgeweitet und spezifiziert werden, um einen Informationsaustausch zu ermöglichen, der den Besteuerungsrechten aller Staaten dienlich ist.

Deutschland sollte kritisch prüfen, ob der Abschluss von TIEAs nicht dem Abschluss von DBA vorzuziehen ist. Diesen Vorschlag unterbreitet auch der Internationale Währungsfond (IWF) in einschlägigen Studien.

Deutschland sollte eine Folgenabschätzung über die Auswirkungen der bereits abgeschlossenen DBA vornehmen. Auch vor Beginn von Neuverhandlungen für DBA sollte Deutschland solche Risikofolgenabschätzungen ex ante vornehmen. Zu untersuchen wären unter anderem

die Folgen für Besteuerungsrechte – und die Haushaltssituation – der Partnerländer.

die Folgen für Investitionsflüsse in die Partnerländer (bei bestehenden DBA)

soweit erhebbar, die Folgen für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung, bspw. auf Arbeitsmärkte, Im- und Exporte, Finanzflüsse etc.

Darüber hinaus wäre eine umfassende Analyse der Auswirkungen deutscher Steuerpolitik auf andere Länder angezeigt, vor allem die im globalen Süden. Diese ginge über bereits abgeschlossene DBA hinaus und würde zusätzlich in Deutschland erhobene Steuern umfassen, wie auch die Ausstattung und Effizienz des deutschen Steuerwesens insgesamt. Warum

das von Bedeutung ist, hat unter anderem die scheinweise Aufarbeitung der Cum-Ex, Cum-Cum usw.-Skandale gezeigt. Dass eine solche Betrachtung aber gerade auch für DBA nötig wäre, zeigt ein Papier von Julia Braun und Martin Zagler von 2018. Die beiden Autor\_innen kommen darin zu der Beobachtung:

„As [Double Taxation Agreements, DATs] shift taxing rights from capital-importing to capital-exporting countries, the latter inherently benefit more from the agreements. [...] we argue that capital exporters use foreign aid to incite capital importers into signing DTAs. [...] Examining DTAs that are signed between donor and recipient countries between 1991 and 2012 [...] we find that bilateral foreign aid commitments increase by 22% in the year of the signature of a DTA. Evaluated at the sample mean, this translates into around US\$ six million additional aid commitments in a DTA signatory year.“<sup>25</sup>

Wenn die Autor\_innen Recht haben, wäre das ein steuerpolitisches Nullsummenspiel und entwicklungspolitisches Verlustgeschäft: Mittel der Entwicklungszusammenarbeit (also Steuergelder) würde eingesetzt, um Steuereinnahmenverluste in Ländern des globalen Südens zu kompensieren, in der gleichzeitigen Hoffnung, dass dadurch Steuereinnahmen über die Muttergesellschaften erhalten blieben. Hier scheint mehr Kohärenz und Transparenz dringend geboten. Insgesamt ist es nötig – so man die Vorgaben sowohl der Agenda 2030 als auch der AAAA zur Finanzierung der SDG-Zielerreichung ernst nimmt – die darin angelegten Universalitäten auch in der Steuerpolitik zu berücksichtigen. Die Agenden nehmen ausnahmslos alle Länder in die Pflicht, ihre Politik daraufhin zu untersuchen, wie sie auf Nachhaltigkeit (verstanden als soziale-, ökonomische, ökologische und politische) im eigenen Land wirkt, wie auf andere Länder (im Sinne bspw. des ökologischen Fußabdrucks) und wie auf die globale Ebene. In diesem Sinne wäre auch die deutsche Steuerpolitik daraufhin zu überprüfen, wie sie auf die Fähigkeit anderer Länder wirkt, ihre heimischen Ressourcen effektiv zu nutzen. Eine Analyse der deutschen DBA mit Entwicklungsländern wäre dafür nur der erste, wenn auch augenfälligste, und garantiert nicht komplizierteste Schritt.

<sup>25</sup> Braun, Julia und Martin Zagler (2018): The true art of the tax deal: Evidence on aid flows and bilateral double tax agreements. In: The World Economy, 2018/41, S. 1478– 1507. <https://doi.org/10.1111/twec.12628>.

## LITERATUR

**ActionAid Denmark** (2014): Denmark's tax treaties - Time for change. Kopenhagen.

<https://www.ms.dk/rapport/denmarks-tax-treaties-time-change>.

**Bundesministerium der Finanzen (BMF)** (2015): Anwendung der Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement -TIEA). Berlin.

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2015-11-10-Informationstausch-Anwendungsschreiben-TIEAs.pdf](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2015-11-10-Informationstausch-Anwendungsschreiben-TIEAs.pdf).

**BMF** (2019): Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2019. Berlin. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2019-01-17-stand-DBA-1-januar-2019.pdf](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2019-01-17-stand-DBA-1-januar-2019.pdf).

**Braun, Julia und Martin Zagler** (2018): The true art of the tax deal: Evidence on aid flows and bilateral double tax agreements. In: The World Economy, 2018/41, S. 1478– 1507.

<https://doi.org/10.1111/twec.12628>.

**Buergi Bonanomi, Elisabeth und Sathi Meyer-Nandi** (2014): Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen: Aktuelle Politik und Entwicklungsrelevanz. In: Jusletter 30. Juni 2014.

**Bundesezialamt für Steuern (BZSt)** (2018): Anrechenbarkeit der Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen von Staaten, mit denen Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Bonn.

[https://www.bzst.de/DE/Privatpersonen/Kapitalertraege/Auslaendische-Quellensteuer/auslaendischequellensteuer\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Privatpersonen/Kapitalertraege/Auslaendische-Quellensteuer/auslaendischequellensteuer_node.html).

**Europäisches Parlament** (2019): Bericht über Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (2018/2121(INI)). Brüssel.

[https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2019-0170\\_DE.pdf](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2019-0170_DE.pdf).

**Hearson, Martin** (2018): The European Union's tax treaties with developing countries: Leading by example? Report for the European United Left/Nordic Green Left (GUE/NGL) in the European Parliament. Brüssel.

<https://www.guengl.eu/issues/publications/the-eus-tax-treaties-with-developing-countries-leading-by-example/>.

**Henn, Markus** (2018): Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonste – Stand und Perspektiven. Info Steuergerechtigkeit #16. Berlin.

[https://www2.weed-online.org/uploads/infosteuergerechtigkeit\\_16\\_informationsaustausch.pdf](https://www2.weed-online.org/uploads/infosteuergerechtigkeit_16_informationsaustausch.pdf).

**Internationaler Währungsfonds (IWF)** (2014): Spillovers in international corporate taxation. IMF Policy Paper. Washington, D.C.

<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>.

**McGauran, Katrin** (2013): Should the Netherlands Sign Tax Treaties with Developing Countries? Amsterdam: SOMO.

<https://www.somo.nl/wp-content/uploads/2013/06/Should-the-Netherlands-sign-tax-treaties-with-developing-countries.pdf>.

**OECD** (2014): Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information. Common Reporting Standard. Paris.

<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automaticexchange-of-financial-account-information.htm>.

**OECD** (2017): Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris.

<https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version-g2g972ee-en.htm>.

**United Nations** (2011): Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York.

[https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf).

## LISTE DER ABBILDUNGEN

- 12-15 Tabelle 1  
**Übersicht über Kerndaten zu deutschen DBA mit Ländern des globalen Südens**
- 18 Abbildung 1  
**Frist zur Anerkennung als Betriebstätte (alle DBA)**
- 19 Abbildung 2:  
**Frist zur Anerkennung als Betriebstätte in DBA mit Entwicklungsländern**
- Abbildung 3  
**Quellensteuern auf Dividenden ( alle DBA)**
- 20 Abbildung 4  
**Quellensteuern auf Dividenden (DBA mit Entwicklungsländern)**
- Abbildung 5  
**Quellenbesteuerung von Zinsen (alle DBA)**
- 21 Abbildung 6:  
**Quellenbesteuerung von Zinsen (DBA mit Entwicklungsländern)**
- Abbildung 7:  
**Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren (alle DBA)**
- 22 Abbildung 8  
**Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren (DBA mit Entwicklungsländern)**



## ÜBER DIE AUTOR\_INNEN

**Lisa Großmann** ist Koordinatorin des Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland.

[info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de](mailto:info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de)

**Wolfgang Obenland** ist Programmkoordinator des Global Policy Forum in Bonn.

[europe@globalpolicy.org](mailto:europe@globalpolicy.org)

## IMPRESSUM

Friedrich-Ebert-Stiftung | Globale Politik und Entwicklung  
Hiroshimastr. 28 | 10785 Berlin | Germany

Verantwortlich:

Sarah Ganter | Referat Globale Politik und Entwicklung  
Tel: +49-30-269-35-7430 | Fax: +49-30-269-35-9246

<http://www.fes.de/GPol/en>

Bestellungen:

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

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

## Globale Politik und Entwicklung

Das Referat Globale Politik und Entwicklung der Friedrich-Ebert-Stiftung fördert den Dialog zwischen Nord und Süd und trägt die Debatten zu internationalen Fragestellungen in die deutsche und europäische Öffentlichkeit und Politik. Es bietet eine Plattform für Diskussion und Beratung mit dem Ziel, das Bewusstsein für globale

Zusammenhänge zu stärken, Szenarien zu entwickeln und politische Handlungsempfehlungen zu formulieren.

Diese Publikation erscheint im Rahmen der Arbeitslinie „Globale Ökonomie“, verantwortlich: Sarah Ganter, [sarah.ganter@fes.de](mailto:sarah.ganter@fes.de).

# NACHHALTIGE ENTWICKLUNG BRAUCHT STEUERN

## Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen im Kohärenzcheck



Mit der Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung haben sich die Staats- und Regierungschefs im September 2015 einen Zielkatalog gegeben, der es in sich hat. Sie wollen Armut und Ungleichheiten reduzieren, Innovation fördern, menschenwürdige Arbeit schaffen, und dabei die planetaren Grenzen einhalten und Rechtsstaatlichkeit fördern – und das alles sowohl im globalen Norden wie auch Süden. Das verlangt stabile Staatsfinanzen. Diese wiederum basieren auf verlässlichen Einnahmen, auch aus der Besteuerung international tätiger Unternehmen.

Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bilden auch nach den Reformen der vergangenen Jahre das Rückgrat der internationalen Steuerpolitik. In ihnen ist geregelt, welche Besteuerungsrechte den



Ländern zugestanden werden: Demjenigen, aus dem ein Investor kommt und demjenigen, in dem investiert wird. Gerade für die Länder des globalen Südens, für die die Herausforderungen zur Umsetzung der Agenda 2030 verhältnismäßig größer sind, ist eine ausgewogene Verteilung der Besteuerungsrechte von zentraler Bedeutung. Umgekehrt hat sich die Bundesregierung dazu verpflichtet, ihr gesamtes Steuersystem so auszugestalten, dass es die Mobilisierung heimischer Ressourcen im globalen Süden unterstützt.

Die Ausgestaltung der DBA, die Deutschland mit Ländern im globalen Süden geschlossen hat, ist entsprechend wichtig. Allerdings liegen dafür bislang keine systematischen Untersuchungen vor – trotz zunehmenden politischen Interesses für das Thema.



Tatsächlich ist eine Einschätzung der Folgen von DBA auf die wirtschaftliche Entwicklung in Ländern des globalen Südens komplex, aber nicht unmöglich, wie Studien aus anderen europäischen Ländern zeigen. Mit dem vorliegenden Papier versuchen wir, einen Anfang zu machen, indem zunächst einmal die Kerndaten der deutschen DBA mit Entwicklungsländern zusammengetragen und ausgewertet werden. Darauf aufbauen kann wissenschaftliche Forschung sicherlich das nötige analytische Rüstzeug dafür bereitstellen, auch weitergehende Fragen nach den Auswirkungen deutscher DBA mit Ländern des globalen Südens zu untersuchen.

Weitere Informationen zum Thema erhalten Sie hier:

<https://www.fes.de/themenportal-die-welt-gerecht-gestalten/weltwirtschaft-und-unternehmensverantwortung/>