

Steueroasen

von Silke Ötsch

Über ein lukratives Geschäftsmodell

[1] Der Begriff der Steueroase erweckt Vorstellungen von schwer erreichbaren Sehnsuchtsorten. Genauer und technisch betrachtet handelt es sich jedoch um Rechtssysteme, die Steuerpflichtige und Finanzdienstleister*innen von regulären Finanzplätzen aus im Rahmen multinationaler Planungsstrategien nutzen. In diesem Beitrag verdeutliche ich zwei Aspekte: erstens, dass die Grenzen zwischen Steueroasen und regulären Finanzplätzen in bestimmten Fällen fließend sind. Auch als reguläre Finanzplätze geltende Staaten haben Gesetze, mittels derer die Regulierungen anderer Jurisdiktionen umgangen werden können – ein zentrales Merkmal von Offshore-Ökonomie. Steueroasen benötigen wiederum regulierte Staaten als ein Außen, da ihr Geschäftsmodell auf der Unterbietung der Standards anderer Länder beruht. Der Begriff der Steueroase ist umkämpft. Wo die Grenzen zwischen legalen sowie illegalen Transaktionen liegen und welche Jurisdiktionen als Steueroasen eingestuft werden, lässt in konkreten Fällen Raum für Interpretationen, der insbesondere von aktiven und mächtigen Akteur*innen ausgedeutet wird. Zweitens möchte ich erläutern, wie irreführend es ist, Steueroasen nur in nationalen Kategorien als zwischenstaatliches Problem zu diskutieren. Die Konfliktlinie verläuft schließlich nicht nur zwischen Staaten und privatwirtschaftlichen Akteur*innen. Die Interessenkonstellation ist deutlich komplexer: Die Effekte von Steueroasen treffen verschiedene Gruppen innerhalb einer Gesellschaft in unterschiedlicher Weise und begünstigen insbesondere finanzstarke Akteur*innen, die auch mit Regierungen kooperieren. Insofern lösen Steueroasen eine Spirale der Besteuerung nach unten aus; Regulierungen stehen in einem Spannungsfeld von Kooperation und Standortkonkurrenz. Dabei verwenden privilegierte Akteur*innen das Standortargument auch politisch, um etwaige Gesetzgebungen zum eigenen Vorteil zu nutzen und zu gestalten.

Steueroasen in ihrer räumlich-konkreten Dimension

Obwohl Steuern als trockene Materie gelten, werden Steuerdebatten häufig emotional geführt. Gerade auf sprachlicher Ebene kommen Emotionen und Sehnsüchte zum Ausdruck, wie der Begriff „Steueroase“ zeigt: Er spielt erstens auf einen kostbaren und schätzenswerten Ort mit lebensspendendem Wasser in einer

Wüste an und suggeriert zweitens, dieser Ort sei abgelegen, also schwer zu erreichen. Die englische Bezeichnung *Tax Haven* spielt auf einen schützenden Hafen an, ähnlich wie der Ausdruck *Tax Shelter* (zu Deutsch: die Steuervergünstigung beziehungsweise wörtlich der *Steuerunterstand*) Schutz verspricht. Der *Tax Heaven*, das englische Pendant zum *Steuerparadies* oder dem französischen *Paradis Fiscal*, hebt die Praktiken gar in den Himmel. Die Bezeichnung *Offshore-Finanzplatz* als Synonym für die Steueroase geht etymologisch auf eine vor der Küste gelegene Insel zurück. Im hiesigen Zusammenhang ist „offshore“ jedoch nicht geografisch, sondern juristisch zu verstehen: Die Finanzplätze liegen außerhalb der üblichen Rechtsnormen, was sie und ihre Praktiken sinnbildlich der Zuständigkeit der Regulierung entzieht.[2]

Was sich tatsächlich hinter all diesen Bezeichnungen verbirgt, haben wir bereits 2008/09 zunächst empirisch in einem Projekt[3] untersucht - zu einer Zeit also, in der Steueroasen überwiegend noch als wünschenswerte Einrichtung erachtet wurden, weil nach damals gängiger Auffassung schließlich „niemand gerne Steuern zahlt“. Im Rahmen des Projekts wollten wir auf empirischer Ebene erforschen, welche Ausprägungen eine für Steueroasen spezifische Steuergesetzgebung (mehr dazu weiter unten) in der konkreten räumlichen Realität hat. Dahinter stand die Annahme, Offshore-Steuergesetzgebung sei ein Mittel, mit dem Privilegierte die demokratische Steuergesetzgebung und deren Intentionen unterwandern. Unsere Vermutung: Die Diskrepanz zwischen dem semantischen, aber auch moralischen Framing der Steueroase (als sicherer, wünschenswerter Platz) auf der einen sowie den tatsächlichen Praktiken und den mit der Steuergesetzgebung verbundenen Gerechtigkeitsvorstellungen auf der anderen Seite könnte an den realen Orten deutlich werden.

Wir begannen die Recherche für unser Projekt im österreichischen Kleinwalsertal, das auf dem Landweg früher nur über Deutschland zu erreichen war und daher auch deutsche Postleitzahlen wie Telefonnummern führte. Gleichzeitig galt hier das (mittlerweile eingeschränkte) österreichische Bankgeheimnis (dazu später mehr). Der im Kleinwalsertal gelegene Ort *Riezlern* hatte damals rund 2.000 Einwohner*innen sowie zehn Banken und ein Kasino. In *Jungholz*, einem nahegelegenen Ort mit circa 300 Einwohner*innen und der höchsten Bankendichte Österreichs, waren 4 Milliarden Euro auf Konten angelegt. Wie wir vor Ort beobachten konnten, stiegen die Besucher*innen der Banken überwiegend aus Autos mit deutschen Kennzeichen. Es ist anzunehmen, dass weniger die besondere fachliche Kompetenz der Banker*innen die Kund*innen angelockt hat als vielmehr das Bankgeheimnis. Diesem entsprechend durften Banken keine Informationen an Steuerbehörden weitergeben,[4] sodass Kund*innen Schwarzgelder unentdeckt und risikofrei bei österreichischen Banken deponieren konnten.



Diskretion Ehrensache. Werbung einer ortsansässigen Bank in Riezlern im Kleinwalsertal. Foto: Celia Di Pauli / Silke Ötsch

In der Schweiz besuchten wir den Niedrigsteuerkanton *Zug*, entnahmen dem Handelsregister Stichproben von dort registrierten Unternehmen und suchten deren Firmensitze vor Ort auf. Unter anderem fanden wir die *Boris Becker GmbH* in einem Container vor. Laut Handelsregister hielt die GmbH Beteiligungen an Sportveranstaltungen, bot darüber hinaus Beratungsleistungen an und vermarktete die Rechte Boris Beckers. Die Firma gab weder Telefon- noch Faxnummer an, verfügte aber über einen Briefkasten, den sie sich mit einer anderen Firma teilte. Da die angegebenen Tätigkeiten kaum mit der vor Ort aufgefundenen Infrastruktur zu leisten sind, ist anzunehmen, dass keine substantielle wirtschaftliche Tätigkeit vorlag, sondern die Firma vielmehr an dem Standort eingerichtet wurde, um von den niedrigen Steuern des Kantons Zug zu profitieren.



Hätten Sie es gewusst? Der offizielle Firmensitz einer Agentur, die unter anderem Beratungsdienstleistungen erbringt und Sportveranstaltungen organisiert. Foto: Celia Di Pauli / Silke Ötsch

Eine weitere zufällig ausgewählte Adresse in der Zuger Bahnhofstraße sollte Sitz von 194 Firmen sein. Vor Ort fanden wir in dem vierstöckigen Gebäude nur insgesamt fünf beschriftete Türklingeln und Briefkästen vor. Eine auf der Größe des Gebäudes basierende Berechnung ergab eine durchschnittliche Fläche von 3,2 m² für jede der eingetragenen Firmen. Die meisten von ihnen hatten nicht einmal eine Homepage, was den Eindruck verstärkte, dass es sich de facto um Scheinfirmen handelte.

Unsere Reise führte uns weiter nach Luxemburg, unter anderem auf die prominente Luxemburger Bankenstraße *Boulevard Royal*. Dort fanden wir im Eingangsbereich eines heruntergekommen wirkenden Gebäudes - dem so genannten *Centre Financier et Administratif* - 160 Briefkästen, von denen einige mit mehr als 30 verschiedenen Firmennamen beklebt waren. Das gesamte Gebäude erweckte nicht den Eindruck, als ob dort regulären Bürotätigkeiten nachgegangen würde. Beschäftigte waren nicht zu sehen. Auch in diesem Fall liegt die Vermutung nahe, dass die Nutzung der Luxemburger Offshore-Gesetzgebung ausschlaggebend für die Einrichtung der zahlreichen Firmensitze war.



Wo der Postmann manchmal und der Fiskus niemals klingelt: Briefkästen im Luxemburgischen Centre Financier et Administratif. Foto: Celia Di Pauli / Silke Ötsch

Wie die Enthüllungen der Luxemburg-Leaks im Jahr 2014 offenbarten, senkten Unternehmen ihre Steuerzahlungen auf teilweise unter ein Prozent ab, indem sie Gewinne von Konzernteilen aus Hochsteuerstaaten beispielsweise über Kreditvergabe oder Lizenzgebühren nach Luxemburg schafften, wo sie nur niedrig besteuert wurden. Zudem nahm eine Luxemburger Steuerbehörde die Steuererklärungen von Unternehmen vorab über Steuervorbescheide - auch *tax rulings* genannt - an.[5] Eine empirische Analyse der Firmendaten im Zusammenhang mit den Lux-Leaks ergab, dass Unternehmen, die verbindliche Vorbescheide verwendet hatten, dadurch nicht nur Rechtssicherheit erhielten; sie konnten ihre effektive Steuerquote auf diese Weise auch um durchschnittlich fünf Prozent senken und zahlten weniger als vergleichbare Firmen.[6] Darüber hinaus hat Luxemburg außerdem Rechtsformen für spezielle Fonds und Investmentvehikel etabliert, über die Transparenzkriterien und Finanzmarktregulierung umgangen werden können.[7]

Mittlerweile - über zehn Jahre später - hat sich die Situation zum Teil geändert. Steueroasen sowie deren Nutzer*innen werden von einer breiten Öffentlichkeit

kritisiert, auch die Politik ist von ihrer Laissez-faire-Haltung vorangegangener Dekaden abgerückt. Das heißt allerdings nicht, dass Steueroasen und ihre Steuergesetzgebung umgehenden Praktiken damit Geschichte wären.

Umkämpfte Definitionen

Bis heute gibt es keine allgemein anerkannte Definition des Begriffs „Steueroase“.[8] Die OECD stellte zur Charakterisierung einer solchen bereits im Jahr 2000 die folgenden Merkmale in einem Report zusammen:

- keine oder niedrige Steuern,
- kein effektiver Informationsaustausch zwischen zuständigen Stellen, insbesondere den Steuerbehörden von Inhaber*innen ausländischer Konten,
- Mangel an Transparenz und
- kein geforderter Nachweis einer substanziellen Tätigkeit.[9]

Aufgrund des politischen Drucks[10] ersetzte die OECD den Begriff der Steueroase durch den Terminus *unkooperative Jurisdiktion*. Damit schuf sie die Möglichkeit, Staaten nach Abgabe einer entsprechenden Willensbekundung flexibel als *kooperativ* einzustufen. Daneben hat die 1998 eingesetzte Gruppe *Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)* des Europäischen Rates die Aufgabe, als für den Steuerwettbewerb schädlich klassifizierte Maßnahmen der Mitgliedsstaaten zu beaufsichtigen und zu beurteilen. Im Übrigen umgeht auch die Gruppe *Verhaltenskodex* den Begriff der Steueroase und dessen Definition. Seit 2017 publiziert sie eine jährlich aktualisierte Liste *nicht kooperativer Länder und Gebiete*, auf der europäische Staaten derzeit nicht aufgelistet sind, obwohl einzelne Länder der EU, wie etwa die Niederlande, Irland, Malta, Luxemburg, das Vereinigte Königreich und Zypern, durchaus in verschiedenen anderen Aufstellungen als Steueroase geführt werden. Als *unkooperativ* werden aktuell nunmehr zwölf Staaten (die Kaimaninseln, Palau, Panama, die Seychellen, Amerikanisch-Samoa, die Fidschi-Inseln, Guam, Oman, Samoa, Trinidad und Tobago, die Amerikanischen Jungferninseln sowie Vanuatu) gelistet,[11] wobei die meisten dieser Länder von Expert*innen als vergleichbar irrelevant eingestuft werden.

Eine alternative Klassifizierung nimmt das *Tax Justice Network (TJN)* mit dem *Financial Secrecy Index* vor, der Steueroasen als *Secrecy Jurisdictions* beziehungsweise *Schattenfinanzplätze* bezeichnet. Nach einer Definition des TJN aus dem Jahr 2009 weisen Steueroasen drei Charakteristika auf: Erstens erlassen sie vorsätzlich eine Gesetzgebung, die außerhalb der Jurisdiktion angesiedelten (Rechts-)Personen Vorteile verschafft. Zweitens zielt die Gesetzgebung auf die Umgehung der Regulierung anderer Jurisdiktionen ab. Drittens schaffen die

Gesetze einen juristischen Rahmen zur Geheimhaltung illegaler (Steuer-)Praktiken.[12] Mittlerweile ist das Netzwerk von einer konkret ausformulierten Definition abgerückt, weil Steuer- und Regulierungsstaaten eine Vielzahl von Geschäftsmodellen anwenden, die eine präzise Definition erschwert.[13] Stattdessen legt das TJN alle zwei Jahre seine aktualisierten Kriterien zur Bestimmung von Steueroasen vor, mittels derer ein Schattenfinanzindex erstellt wird. Der zuletzt im Jahr 2020 veröffentlichte Index[14] umfasst 133 Staaten.

Deutschland belegt mit einem Anteil von rund fünf Prozent der globalen Offshore-Finanzdienstleistungen Rang 14 dieser Liste. Das Netzwerk *Steuergerechtigkeit* begründet die Einstufung schwerpunktmäßig mit Intransparenz bezogen auf Firmeneigentümer*innen,[15] Problemen beim Vollzug der Gesetze durch die Finanzverwaltung und mit einer zu laxen Geldwäscheprävention.[16]

Die divergierenden Listen und insbesondere die auffällige Aussparung mächtiger Länder zeigen, dass die Einstufung von Steueroasen nicht nur eine Frage objektiver Kriterien bei der Gestaltung des Steuerrechts ist, sondern auch stark mit Definitionshoheit aufgrund politischer und ökonomischer Macht zusammenhängt. Das trifft auch auf Listen zu verwandten Sachverhalten zu, etwa die Liste der *Offshore Financial Centres* des Internationalen Währungsfonds (IWF) oder die Liste der *unkooperativen Staaten* der aus 39 Nationen bestehenden *Financial Action Task Force (on Money Laundering)* (FATF). Die Einstufung einer Jurisdiktion als Steueroase wird außerdem dadurch erschwert, dass bestimmte Staaten im Großen und Ganzen durchschnittliche Steuern erheben, punktuell aber spezifische Schlupflöcher eingerichtet haben, die wiederum für ganz spezifische Modelle der Steuervermeidung oder gar -hinterziehung genutzt werden können. Steuerpflichtige können somit avancierte, maßgeschneiderte Modelle nutzen, die nur mit großem Aufwand von Kontrollinstanzen aufgedeckt werden können.[17] Das betrifft beispielsweise Steuererleichterungen für Tätigkeiten im Bereich von Forschung und Entwicklung oder Patentboxen.[18]

Eine genauere Auseinandersetzung mit Offshore-Gesetzgebungen offenbart außerdem, dass weder die Klassifizierungen eindeutig noch die Grenzen zwischen regulären Finanzplätzen und Steueroasen klar zu ziehen sind. Wenngleich der Begriff der „Steueroase“ nicht definiert ist, setzen Regularien, die die Praktiken von missbräuchlicher Steuervermeidung bis hin zu Steuerhinterziehung einschränken wollen, meistens an einem oder gleich an mehreren der drei folgenden Kriterien an: 1) an der Höhe der zu entrichtenden Steuersummen, 2) an der Transparenz von Gewinnen und folglich auch von zu leistenden Steuerzahlungen und/oder 3) an der Substanz eines Unternehmens, also der Frage, ob es sich um einen **ordnungsgemäß eingerichteten kaufmännischen Geschäftsbetrieb** handelt, bei dem etwa Gewinnzuordnung und reale wirtschaftliche Tätigkeit übereinstimmen. In der Praxis sind die Übergänge zwischen legalen Vorgehensweisen zur Minderung der Steuerlast sowie der Hinterziehung von Steuern nicht immer klar ersichtlich.[19] Die Möglichkeiten zur

Ausnutzung der formalen Interpretation von Gesetzen zeigen sich anhand einer Serie von Fällen, in denen die Europäische Kommission den Steueroasen Luxemburg, Niederlande, Belgien und Irland vorwirft, Unternehmen (namentlich etwa Fiat, Starbucks, Amazon, McDonald's und Apple) unzulässige Beihilfen gewährt und ihnen damit einen unfairen Wettbewerbsvorteil verschafft zu haben.[20]

Zur Entwicklung und Regulierung von Steueroasen

Berichte von Steuerhinterziehung reichen bis in die Antike zurück. Als Institutionen, die systematisch betriebene Steuerflucht ermöglichen, entstehen Steueroasen aber erst in der Neuzeit. Ein Grund dafür liegt in der sich wandelnden Funktion des Staates: Während er vor dem 20. Jahrhundert hauptsächlich für Kriegsführung und Gerichtsbarkeit zuständig war und Einnahmen überwiegend aus der Domänenwirtschaft erzielt wurden, stellen die Staaten der Neuzeit mehr öffentliche Leistungen bereit. Um über die dafür nötigen Gelder zu verfügen, stieg etwa Anfang des 20. Jahrhunderts die Steuerquote im Deutschen Reich von unter zehn auf rund vierzig Prozent.[21]

Heutige Gesetzgeber*innen, die systematisch Gebiete zu Steueroasen ausbauen, greifen oft auf juristische Werkzeuge zurück, die in der Vergangenheit entwickelt wurden, darunter beispielsweise die im Großbritannien des 14. Jahrhunderts entstandene Rechtsform des *Trusts*[22] oder informelle aus der Schweiz des 19. Jahrhunderts bekannte Praktiken.[23] Darüber hinaus war das 1934 in der Schweiz eingeführte und im Laufe der Zeit von anderen Jurisdiktionen übernommene *Bankgeheimnis* lange Zeit ein relevantes Rechtsmittel, um Gelder zu verstecken. Es verbietet Bankangestellten unter Androhung von Geld- und Gefängnisstrafen, Kontodaten - auch an landeseigene Behörden[24] - weiterzugeben.

Im Zuge des expandierenden Welthandels gewann die internationale Besteuerung an Bedeutung. Zunächst musste das Grundproblem gelöst werden, wie in mehreren Ländern ansässige (juristische) Personen besteuert werden konnten. Dazu wenden Staaten unterschiedliche Methoden an: Schematisch betrachtet besteuern sie entweder die auf einem Territorium erzielten Einkünfte (Quellenprinzip) oder sie besteuern Unternehmen beziehungsweise Personen nach Sitz oder Ansässigkeit.[25] Daneben sind Mischformen aus beiden Besteuerungstypen entstanden. Die in den 1920er-Jahren unternommenen Versuche, Absprachen zur internationalen Besteuerung im Völkerbund zu treffen, scheiterten.[26] Stattdessen gingen Staaten dazu über, Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (DBAs) auszuhandeln, um auf bilateraler Ebene zu regeln, ob und in welchem Umfang natürliche wie juristische Personen von einem Staat für in einem der beiden Vertragsstaaten erzielte Einkünfte besteuert werden. Heutzutage existieren

weltweit circa 3.000 solcher Abkommen.[27]

In der Nachkriegszeit entwickelte sich die OECD zum wichtigsten Gremium zur internationalen Koordination der Steuerpolitik. Nachdem erste Versuche scheiterten, Steueroasen wie die Schweiz zu regulieren, wandte sich die Organisation der Ausarbeitung von Musterabkommen zur internationalen Besteuerung beziehungsweise zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu.[28] Regulierungsbestrebungen waren lange symbolischer Natur und konzentrierten sich anfangs (wie auch auf Ebene der EU) auf den Austausch von Informationen zwischen staatlichen Steuerbehörden auf Anfrage. Das blieb jedoch relativ wirkungslos, weil ein Austausch nur erfolgte, wenn die Behörden ihren Verdacht bereits begründen konnten (was ohne Konteneinsicht kaum möglich ist) und weitere Kriterien erfüllt waren.[29] Mittlerweile wurde allerdings ein nach langen Verhandlungen zunächst 2003 partiell im Rahmen der EU-Zinsrichtlinie eingeführter und aktuell 97 Staaten umfassender automatischer Informationsaustausch (AIA)[30] zwischen den Steuerbehörden zweier Staaten ausgehandelt, der ein strenges Bankgeheimnis aushebelt.

Im Anschluss an die 2007 einsetzende Finanz- und Wirtschaftskrise drohten die USA Steueroasen wie der Schweiz oder Luxemburg den Entzug des US-Marktzugangs an, was diese zu Zugeständnissen bewegte. In der Folge führte das auch gegenüber den EU-Mitgliedstaaten zu Veränderungen.[31] Außerdem sagten nun auch die G20-Staaten dem Bankgeheimnis den Kampf an und beauftragten die OECD, die Verbreitung von Abkommen zum automatischen Informationsaustausch auf internationaler Ebene voranzutreiben. Das tat sie – mit dem Ergebnis, dass 2017 die ersten 49 Staaten untereinander Informationen austauschten. Zwei Jahre später nahmen mehr als doppelt so viele teil; zehn weitere haben bis 2023 ihre Mitwirkung angekündigt.[32]

Parallel rückte die aggressive Steuerplanung transnationaler Konzerne stärker in den Fokus. Beispielsweise hat das 2014 begonnene *BEPS-Projekt (Base Erosion and Profit Shifting)* der OECD zum Ziel, Empfehlungen gegen Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung zu entwickeln. Im Rahmen dessen wurden Maßnahmen als Empfehlungen ausgearbeitet, die von den beteiligten OECD- und G20-Staaten in die nationale Gesetzgebung integriert werden sollen.[33] Die EU versucht außerdem seit 2001, die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen durch die Einführung einer *gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)* zu erschweren. Nach diesem Konzept soll ein Konzern zuerst als Einheit betrachtet und der auf EU-Ebene erwirtschaftete Gesamtgewinn ermittelt werden. In einem zweiten Schritt werden die zu steuernden Gewinne nach einer Formel, die Indikatoren wie Umsätze und Beschäftigte berücksichtigt, den einzelnen Staaten zugewiesen, in denen das Unternehmen tätig ist. Damit sollen die Gewinne stärker an die reale Substanz gebunden sein, um nicht buchhalterisch verschoben zu werden. Das Projekt stockt jedoch aktuell, da sich – neben verschiedenen Bedenken auf technischer Ebene – auch die Staaten bisher nicht auf eine für alle akzeptable Umsetzung einigen

konnten. In diesem Kontext wird ebenfalls die Einführung von Mindeststeuern zum Beispiel auf europäischer Ebene diskutiert, die kurzfristig jedoch über zu wenig politischen Rückhalt verfügt.

Parallel zur internationalen Regulierung haben auch nationale Regierungen Maßnahmen ergriffen, um Steuerhinterziehung und aggressive Steuervermeidung zu erschweren. Dazu zählen unter anderem Nachweispflichten, Quellensteuern[34] oder Hinzurechnungsbesteuerung[35], Zins- oder Lizenzschränken[36]. Vereinfacht gesagt sorgen solche Maßnahmen dafür, dass Steuerpflichtige im Hochsteuerland gegebenenfalls nachzahlen müssen oder bei der Steuererklärung abrechenbare Aufwendungen gedeckelt sind, wenn eine Steueroase zu wenig Steuern erhebt.

Trotz der vorgestellten Maßnahmen haben sich Schätzungen von Ökonomen zufolge die in Steueroasen angelegten Geldsummen zeitweilig sogar erhöht.[37] Bis 2014 sei nur eine Verschiebung der Anlagen in andere Steueroasen zu beobachten, heißt es.[38] Anlagen von Bürger*innen aus Hochsteuerstaaten in Steueroasen sanken für wenige Jahre um etwa 30 Prozent. Nach einiger Zeit jedoch verpuffte dieser Effekt, was die Autoren einer DIW-Studie auf Verlagerungen zurückführen: Anleger*innen verschieben ihre Gelder entweder in eine Steueroase, die noch kein Abkommen geschlossen hat, sodass sie Gelder per Transaktionen über Ketten von Eigentümer*innen verstecken können, oder sie entziehen sich der Besteuerung, indem sie die Staatsangehörigkeit einer Steueroase kaufen und diese zweite Staatsbürgerschaft anschließend verschweigen.[39] Außerdem könnten Kryptowährungen als neuartige Werkzeuge zur Steuerhinterziehung und Geldwäsche genutzt werden.[40] Hohe Summen an Schwarzgeldern sollen außerdem in Immobilienmärkte (unter anderem in die deutschen oder US-amerikanischen) fließen.[41] Darüber hinaus ist unklar, in welchem Umfang reale Güter, Wertgegenstände und Bargeld zur Steuervermeidung, Steuerhinterziehung oder Geldwäsche genutzt werden. Solche Dinge unterliegen nicht immer dem automatischen Informationsaustausch und hinterlassen außerdem keine digitalen Spuren. Möglichkeiten, bestehende Regulierungen zu umgehen, ergeben sich etwa durch als *Freeport* deklarierte Kunstlager (etwa in Genf, Luxemburg, Singapur, Beijing, Monaco und Delaware zu finden) oder Warenhäuser in *Zollfreizonen*, darunter unter anderem als extritorial geltende Weinlager, über die Mehrwertsteuern umgangen oder Wertgegenstände im Zuge von Geldwäsche versteckt werden können.[42]

Wenn Anlagen in Steueroasen zunehmen, lässt sich daraus nicht direkt folgern, die beschlossenen Regulierungen seien unwirksam, weil hinterzogene Gelder von einer Steueroase in eine weniger regulierte umgeschichtet werden. Eine Zunahme kann ebenso durch das Wachstum hoher Vermögen nach der Finanzkrise 2008/2009 erklärt werden. Ohne die bestehenden Regulierungsmaßnahmen – so darf vermutet werden – würden noch höhere Steuersummen hinterzogen. Mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft, die durch prominente Fälle von Steuervermeidung bei Amazon, Google oder Facebook Aufmerksamkeit auf sich zog, kommen grundlegende Fragen zur Gestaltung von Steuersystemen wieder auf den Tisch,

etwa: Soll eine wirtschaftliche Tätigkeit dort besteuert werden, wo die Wertschöpfung stattfindet (das von Exportstaaten bevorzugte Modell), oder dort, wo Produkte konsumiert werden? Die vor allem im internationalen Kontext beschriebenen Schwierigkeiten der Regulierung offenbaren, dass Steuern als Angelegenheit betrachtet werden, die die zuständigen Politiker*innen nur ungern an übergeordnete Instanzen abtreten. So reicht auf europäischer Ebene bei Beschlüssen über Fragen der Finanzmarktregulierung die qualifizierte Mehrheit, während Entscheidungen in Sachen Fiskalpolitik einstimmig beschlossen werden müssen. Da wundert es kaum, dass Steuersysteme nach wie vor inkohärent sind, denn in Fällen internationaler Kooperation konfliktieren die Interessen von Nationalstaaten oder anderen Akteursgruppen oftmals.

Profiteur*innen von Steueroasen und ihre Verlierer*innen

Mit Steueroasen verbundene Interessengegensätze verlaufen nicht klar zwischen Steueroasen und regulären Finanzplätzen oder zwischen Staat und Privatwirtschaft; sie gestalten sich deutlich komplexer. Neben der geografischen Lage der Steueroasen sind sowohl ihre finanzielle Potenz als auch ihre politische Organisation wichtige Faktoren für die Durchsetzung von Gesetzgebungs- und Regulierungsvorhaben. Erstens ermöglichen Steueroasen die Umverteilung von öffentlichen Mitteln in private Haushalte, zweitens begünstigen sie ebenso die Umverteilung von Geldern zugunsten finanzstarker Personen und Unternehmen, und zwar ebenso innerhalb einer Gesellschaft wie in transnationaler Hinsicht. Drittens profitieren mächtige und gut organisierte Staaten von einem solchen System. Steueroasen befinden sich größtenteils im globalen Norden und können Zugeständnisse an andere Staaten verweigern oder gar Gegenmaßnahmen androhen,[43] während sie gleichzeitig über Möglichkeiten verfügen, sich gegen die Offshore-Praktiken ihrer Steuerschuldner*innen und Steueroasen zur Wehr zu setzen. Viertens beschleunigen Steueroasen nicht nur die ökonomische Spaltung zwischen den Begünstigten und Verlierer*innen der Steuerpraktiken; als „Regulierungs-oase“ destabilisieren sie zusätzlich das Finanzsystem.

Zu 1)

Unternehmen, vermögende Privatpersonen und Finanzdienstleister, die Steueroasen missbräuchlich zum eigenen Vorteil nutzen, sind die primären Treiber der Umverteilung von Geld aus öffentlichen in private Haushalte. Aufgrund der Intransparenz und der Vielzahl der verwendeten Geschäftsmodelle, des großen Interesses der Nutzer*innen von Steueroasen an der Geheimhaltung ihrer Transaktionen und aufgrund des fehlenden politischen Willens dazu, Daten über Vermögen zu erheben, können existierende Zahlen bezüglich des Umfangs der tatsächlich entzogenen Steuergelder nur als grobe Orientierung bewertet werden.

Schätzungen über den Umfang der Steuervermeidung von Unternehmen auf globaler Ebene, bei der häufig Steueroasen im Spiel sind, belaufen sich auf Einnahmeverluste zwischen 100[44] und 650 Milliarden US-Dollar[45] jährlich. Ausfälle in Deutschland werden zwischen 15 Milliarden US-Dollar[46] und 90 Milliarden Euro angesetzt.[47] Neuere Berechnungen gehen von einem aus Steuervermeidung resultierendem Verlust zwischen 4 bis 15 Prozent der Steuereinnahmen im US-amerikanischen Unternehmenssektor aus.[48] Schätzungen des Wirtschaftswissenschaftlers Gabriel Zucman zufolge (abgeleitet aus einer Aufstellung über globale Vermögen und Verbindlichkeiten von Staaten) sind etwa 8 Prozent des globalen Finanzvermögens in Steueroasen angelegt; circa ein Dreiviertel dieses Vermögens ist nicht in Steuererklärungen deklariert.[49] Die entgangenen öffentlichen Gelder fehlen zur politischen Gestaltung und zur Korrektur ökonomischer Verzerrungen, die der primäre Wirtschaftskreislauf hervorbringt, wie zum Beispiel leistungsunabhängige Spitzeneinkommen. Vor dem Hintergrund möglicher Ausweichbewegungen durch Steuerflucht setzt die Politik Steuersätze tendenziell niedrig an, was das Steuerdumping zwischen Staaten noch verstärkt. Auf diese Weise beeinflussen Steueroasen die demokratische Entscheidungsfindung über die Gestaltung des Steuersystems einer Gesellschaft.

Zu 2)

Steueroasen begünstigen die Umverteilung von Geldern von den Armen und der Mitte der Gesellschaft hin zu den Reichen. Schließlich bereichern sich die Nutzer*innen von Steueroasen nicht nur zu Lasten der öffentlichen Einnahmen, sondern auch auf Kosten der Bürger*innen, die proportional mehr Steuern zahlen. Das trifft vor allem auf die Besteuerung von Arbeit und Konsum zu. Von den gesamten Steuereinnahmen Deutschlands im Jahr 2018 in Höhe von rund 776 Milliarden Euro entfielen beispielsweise 208 Milliarden Euro auf Lohn- und 235 Milliarden Euro auf Umsatzsteuern, während nur 33 Milliarden Euro Körperschaftssteuern und 7 Milliarden Euro an Erbschaftsteuern gezahlt wurden.[50] Der größte Anteil des Gesamtsteueraufkommens wird also über Massensteuern, gezahlt von Bezieher*innen kleiner und mittlerer Einkommen entrichtet, während Personen mit hohem Vermögen und Einkommen einen vergleichsweise geringeren Teil beitragen. Geschickt und möglichst kompliziert gestaltete Steuerplanungen minimieren das Risiko, im Falle aktiver Steuerminderung oder -hinterziehung von den Finanzbehörden belangt zu werden. Die Kosten für den im Rahmen einer solchen Steuerkonzeption anfallenden Beratungsaufwand rentieren sich erst ab einer hohen veranlagten Summe. Von Letzterer kann jedoch in der Regel ausgegangen werden: Eine empirische Untersuchung auf Basis geleakter Daten der Schweizerischen HSBC-Bank und der Panama-Leaks, abgesichert durch den Abgleich mit norwegischen, schwedischen und dänischen Vermögensdaten, ergab, dass 2017 die wohlhabendsten 0,01 Prozent der Bevölkerung in diesem Sample etwa ein Drittel ihrer auf Einkommen und Vermögen fälligen Steuern nicht zahlten.[51]

Die Nutzung von Steueroasen führt darüber hinaus zu unfairem Wettbewerb

zwischen Unternehmen. Für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Anwaltskanzleien und Expert*innen in den Steuerabteilungen der Unternehmen ist die Gestaltung von Unternehmensstrukturen unter der besonderen Berücksichtigung steuerlicher Gesichtspunkte mittlerweile ein eigenständiges, hochkomplexes Geschäftsfeld.[52] Auch hier lohnt sich der erhöhte, kostenintensive Beratungsbedarf für ein Unternehmen erst ab einer gewissen Geldsumme. Laut OECD weisen multinationale Konzerne mit Tochterunternehmen in Steueroasen für Letztere durchschnittlich fast doppelt so hohe Gewinne aus wie für den Gesamtkonzern.[53] Eine eigene Studie zur Unternehmensbesteuerung in Deutschland zeigt, dass es bezogen auf die Transparenz der Steuerzahlungen und die Nutzung von Steueroasen große Unterschiede zwischen Unternehmen gibt.[54]

Zu 3)

Ebenfalls verstärken Steueroasen die bestehende Ungleichheit zwischen Staaten. Kleine Staaten eignen sich für das Geschäftsmodell der Steueroase am besten: Niedrige Steuersätze lassen sich kompensieren, wenn im Gegenzug eine Vielzahl von Personen oder Unternehmen aus dem Ausland die Steueroase nutzt und dafür eine Gebühr oder niedrige Steuern entrichtet, selbst wenn dadurch insgesamt weniger Steuern gezahlt werden. Dieses Geschäftsmodell funktioniert bei Flächenstaaten nicht beziehungsweise nur mit kleineren Einheiten (etwa wenn niedrige Steuern beispielsweise nur in einem Bundesstaat oder -land gelten) oder mit spezifischen Schlupflöchern (zum Beispiel für Patente). Von den Gewinnen, die über das Geschäftsmodell der Steueroase erzielt werden, profitiert häufig nur eine Minderheit der in der Steueroase lebenden Bevölkerung.

Entwickelte Staaten haben eine vergleichbar hohe Steuerquote. Die durchschnittliche Steuerquote der OECD-Staaten lag im Jahr 2012 bei rund 34 Prozent, während die von Entwicklungsländern nur etwa 17 Prozent betrug, und sich die Steuerquoten der am wenigsten entwickelten Länder im Bereich von 10 bis 15 Prozent bewegten.[55] Arme Länder weisen mehrheitlich ein niedrigeres Bruttoinlandsprodukt und einen großen informellen Sektor auf. Sie können die arme Mehrheit der Bevölkerung nur geringfügig besteuern. Gerade vor diesem Hintergrund sind sie auf Einnahmen aus der Unternehmensbesteuerung und theoretisch auch aus der Besteuerung reicher Bürger*innen angewiesen. Gleichzeitig sind arme Länder aber auch überproportional von Steuerflucht und -hinterziehung betroffen und verlieren einen Großteil ihres Bruttonettoprodukts durch die Verlagerung von Gewinnen in Steueroasen.[56] So haben reiche Privatpersonen aus Afrika, Nahost und Lateinamerika schätzungsweise ein Drittel ihres Vermögens in Steueroasen angelegt.[57] Der Einnahmeverlust von Entwicklungsländern durch Steuervermeidung und -hinterziehung wird auf 160 bis 270 Milliarden US-Dollar jährlich geschätzt, während die Ausgaben der OECD-Staaten für Entwicklungshilfe beispielsweise im Jahr 2017 mit 147 Milliarden US-Dollar deutlich niedriger lagen.[58] Besonders relevante und durchsetzungsstarke Steueroasen befinden sich geografisch im globalen Norden. Arme Länder des globalen Südens verfügen im Vergleich dazu über schlechtere Möglichkeiten,

Steuergesetze durchzusetzen. Weil ihre Steuerbehörden technisch schlecht ausgestattet und personell unterbesetzt sind, können Entwicklungsländer Steuerhinterziehung schwerer ahnden und außerdem nicht in gleichem Maße wie reiche Staaten am automatischen Informationsaustausch teilnehmen – somit profitieren sie auch nicht von den Vorteilen dieses Austauschs. In Verhandlungen zu Regulierungsmaßnahmen unterliegen sie den wirtschaftlich potenteren Ländern. Darüber hinaus sind relevante internationale Steuerinitiativen bei der OECD, auch „der Club der Reichen genannt“, und nicht bei der UNO angesiedelt, wo verstärkt arme Länder vertreten sind.

Zu 4)

Darüber hinaus vertiefen Steueroasen nicht nur die Ungleichheit auf mehreren Ebenen; sie sind häufig auch „Regulierungsoasen“ und destabilisieren ganze Finanzsysteme, weil sie Regulierungsstandards unterbieten und mit nur geringen Sicherheiten unterlegte Finanzprodukte zulassen. Aufgrund der Intransparenz der Oasen und ihrer Praktiken ist es (Finanz-)Unternehmen möglich, ihre tatsächliche Geschäftslage geheim zu halten. Ein Beispiel liefert der Fall *Enron – The World's Greatest Company*. Der Konzern konnte die eigene Auftrags- und Geschäftslage mit 881 anonym in Steueroasen gegründeten (Tochter-)Unternehmen beschönigen und Schulden in Milliardenhöhe verstecken, was 2001 schließlich zum Zusammenbruch der Firma führte.[59] In der 2007 einsetzenden Finanzkrise waren in Steuer- und Regulierungsoasen angesiedelte Unternehmensteile oder Fonds von Finanzunternehmen ein Grund für das Versagen der Aufsicht. Erst mit der einsetzenden Krise mussten Banken Schulden ihrer Tochterunternehmen in die eigene Bilanz aufnehmen, anderenfalls hätten sie keinen Zugang zu Rettungsmaßnahmen und Zentralbankgeldern erlangt.[60]

Steueroasen sind also Jurisdiktionen, die es (juristischen) Personen ermöglichen, die Steuergesetze anderer Länder zu umgehen. Von dieser Möglichkeit macht eine privilegierte Minderheit auf Kosten der Mehrheit Gebrauch. Welche Staaten aber tatsächlich als Steueroasen bezeichnet werden, ist eine Frage von Machtkämpfen. Das trifft auch auf Regulierungen zu, die bestimmte Formen von Offshore-Gesetzgebung begrenzen, andere aber ignorieren oder getroffene Regulierungsmaßnahmen bekämpfen.

Fazit und Ausblick: Steueroasen sind veränderbare soziale Institutionen, kein Schicksal

Ronen Palan bezeichnet es als „commercialized sovereignty“, wenn Steueroasen ihre gesetzgeberische Kompetenz im Kontext globalisierter Märkte zum eigenen Wettbewerbsvorteil einsetzen.[61] Es wäre aber monokausal, Steueroasen allein als

Resultat einer kapitalistischen Globalisierung zu interpretieren. Vielmehr, so Palan und Anastasia Nesvetailova in einem später entstandenen Text, versuchen die Beteiligten (Staaten, Unternehmen, Privatpersonen), die sich bietenden Gelegenheiten zu ergreifen und Gesetze systematisch zum eigenen Vorteil zu modifizieren.[62] Damit entstehen für sie vorteilhafte Regelwerke im Kontext regulierter Staaten und kapitalistischer Märkte. Steueroasen sind damit weder ausschließlich das Werk von Eliten, noch eine sich allein aus der Globalisierung ableitende Einrichtung. Als Institutionen schaffen sie Markt- und Regulierungsnischen für mächtige oder organisierte Gruppen und sind zugleich auf einen regulierten Gegenpart angewiesen, weil anderenfalls das Geschäftsmodell nicht funktionieren und die Steueroase kein Kapital anziehen würde.

In der Debatte um die Regulierung von Steuerfragen werden handlungszentrierte Ansätze bislang ebenso wenig berücksichtigt wie die kulturell-normative Rahmung des Phänomens. In einer komplexen Welt lassen Gesetze oftmals Interpretationsspielräume zu, die von den sich aktiv mit der Materie befassenden Akteur*innen gefüllt werden: Fachleute, die in ihrem beruflichen Alltag Gesetze auslegen und praktisch anwenden. Während beispielsweise Cum-Ex-Geschäfte – also die mehrfache Rückerstattung einer nur einmal gezahlten Steuer – für Laien vermutlich immer nach Steuerhinterziehung riechen, waren und sind sich Fachleute uneins in der Bewertung solcher Transaktionen. In der Fachpresse kursierten Cum-Ex-freundliche Artikel und die Expert*innen tendierten dazu, Fälle eher wohlwollend aus der Perspektive ihrer Klient*innen zu betrachten; doch scheint sich diese positive Bewertung derzeit zu ändern, ebenso wie ihr normatives Umfeld.[63] Akteur*innen orientieren sich an verschiedenen Konventionen und handeln nicht ausschließlich zweckrational, sodass sich die Kritik an Steuerpraktiken auch indirekt auf selbige auswirken kann. Bislang nehmen Steuerpraktiken in den *Corporate Social Responsibility*-Strategien von Unternehmen allerdings nur eine untergeordnete Rolle ein. Zudem sind Instrumente zum Monitoring der Übereinstimmung von Steuerpraktiken mit den entsprechenden Regularien zu wenig ausgebaut.[64] Innerhalb von Unternehmen lassen sich teilweise sogar gegenläufige Tendenzen beobachten, die darauf hindeuten, dass Steuervermeidung teilweise gar als regelkonformes Verhalten erachtet wird. So offenbarte eine Befragung von Unternehmensvertreter*innen, dass sie die Zahlung von Steuern eher als eine Frage der Interpretation denn als Einstufung in legal oder illegal sehen.[65]

Faktoren wie Standortkonkurrenz, die Einflussnahme mächtiger Akteur*innen, die aktive Ausdeutung des Gesetzesrahmens durch Fachleute und das Laissez-faire der Politik haben in der Vergangenheit zur vermehrten Entstehung von Steueroasen geführt. Diese Ausbreitung kommt auch in politisch-kultureller Hinsicht zum Ausdruck. Der Begriff *Steueroase* war im politischen wie wissenschaftlichen Diskurs bis Mitte der 2000er-Jahre nahezu tabuisiert. Rechtswissenschaftler*innen sprechen bis heute von *Niedrigsteuerstaaten*. Erst angesichts der Finanzkrise gelang es Kritiker*innen des Systems, etwa den negativ konnotierten Begriff der *Schattenbank* in der gängigen Sprache zu etablieren. Befürworter*innen der

Offshore-Ökonomie hingegen suchen den sprachlichen und argumentativen Schulterschluss mit denjenigen Bevölkerungsgruppen, die de facto durch Steueroasen und deren Praktiken benachteiligt werden: Mit der zwar sachlich falschen, aber rhetorisch mächtigen Gleichsetzung von "Omas Sparbuch" mit dem Bankgeheimnis gelang es ihnen jahrelang, das österreichische Bankgeheimnis als nahezu unantastbar zu setzen,[66] bevor es 2016 für inländische wie ausländische Anleger*innen abgeschafft wurde. Eine weitere Taktik ist der Appell an die nationale Geschlossenheit, die letztlich jedoch insbesondere für die Privilegierten von Vorteil ist.

Nachdem Steueroasen und deren Nutzer*innen im Kontext der Finanzkrise öffentlich in die Kritik gerieten, zeigt sich mit dem politischen Rollback zum Nationalismus mittlerweile auch eine Rückbesinnung auf steuerliche Standortkonkurrenz. Diese steht im Einklang mit einer Art von liberalem Gedankengut, das in der Neuen Rechten derzeit prominent vertreten wird. Darin wird der Markt als natürliche Wirtschaftsform und der Staat als Werkzeug einer sozialistischen Elite dargestellt. Entsprechend zielen Maßnahmen und Regulierungsvorschläge aus dieser Ecke auf die Schwächung öffentlicher Haushalte, zugleich lehnen deren Vertreter*innen Steuern als verteilungspolitisches Instrument ab. Mit Mikrostaaten wie *Liberland*,[67] *Seborga* oder *Sealand*[68] entstehen vereinzelt sogar zivilgesellschaftliche beziehungsweise private, als Steueroase konzipierte Projekte. Aber auch bei weniger extremen politischen Parteien und Akteuren schlägt das Pendel wieder in Richtung der Bewahrung von Standortvorteilen aus, wie stockende Reformen, etwa hinsichtlich der Besteuerung der digitalen Wirtschaft, zeigen. Dem gegenüber stehen Pläne, die die Lenkungswirkung von Steuern zur Bewältigung der ökologischen Krise einsetzen wollen. In dieser noch offenen, aber von zahlreichen starken Interessen geprägten Situation kommt der Soziologie die Aufgabe zu, die soziale Konstruktion und politische Gestaltbarkeit von Steuersystemen unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Institutionen aufzuzeigen.

Fußnoten

[1] Einzelne Bestandteile dieses Textes wurden im Rahmen des DFG-Projekts „Steuergestaltung als Profession“ (Projektnummer 418216288) erarbeitet.

[2] Silke Ötsch, *Our Banking Secrecy is a Strong Castle*, in: Walter Ötsch u. a. (Hg.), *The Political Economy of Offshore Jurisdictions*, Marburg 2014.

[3] Silke Ötsch / Celia Di Pauli, *Räume der Offshore Welt*, in: dies. (Hg.), *Steueroasen und Offshore-Zentren in Europa*, Frankfurt am Main 2009.

[4] Das Bankgeheimnis wurde nur in Ausnahmefällen aufgehoben, wenn ein österreichisches Gericht einen „begründeten Verdacht“ auf kriminelle Aktivitäten anerkannt hatte, der von ausländischen Behörden formuliert werden musste. Ein Verdacht auf Steuerhinterziehung kann jedoch nur schwer formuliert werden, wenn Behörden nicht wissen, welche Summen auf Bankkonten liegen. Damit bleiben unversteuerte Gelder unentdeckt.

- [5] Bastian Brinkmann u. a., Ärger im Steuer-Märchenland. Luxemburg-Leaks, in: *Süddeutsche Zeitung*, 07.11.2014.
- [6] Birgit Huesecken / Michael Overesch, Tax Avoidance through Advance Tax Rulings - Evidence from the LuxLeaks Firms, in: *FinanzArchiv* 75 (2019), 4, S. 380-412.
- [7] Tax Justice Network, Narrative Report on Luxembourg, Financial Secrecy Index 2018.
- [8] Jane Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, January 15, 2015.
- [9] OECD, Towards Global Tax Co-operation, Paris 2000.
- [10] Nach der Veröffentlichung der Liste gründeten die dort aufgeführten Steueroasen die International Tax and Investment Organization (ITIO). Zusammen mit dem Thinktank Center for Freedom and Prosperity lobbyierte die ITIO bei der neugewählten US-amerikanischen Regierung unter Präsident Bush gegen die OECD-Initiative, die sich in der Folge gegen die koordinierte Aktion der OECD wandte. Siehe hierzu: Jason Sharman, *Havens in a Storm. The Struggle for Global Tax Regulation*, Ithaca 2006.
- [11] Europäischer Rat, Steuern: EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete November 2019, <http://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> (12.02.2020). Ergänzend siehe Europäischer Rat, Taxation: Council revises its EU list of non-cooperative jurisdictions.
- [12] Tax Justice Network, Where on earth are you? Major corporations and tax havens, 2009.
- [13] Tax Justice Network, What is a secrecy jurisdiction?.
- [14] Tax Justice Network, Financial Secrecy Index 2020.
- [15] Als problematisch gelten hier u. a. Inhaberaktien. Im Unterschied zu Namensaktien werden Eigentümer*innen namentlich nicht erfasst. Die Aktie gehört der Person, die die Urkunde vorweisen kann.
- [16] Tax Justice Network, Financial Secrecy Index 2020. Narrative Report on Germany.
- [17] Lauri Finér / Matti Ylönen, Tax-driven wealth chains: A multiple case study of tax avoidance in the finnish mining sector, *Critical Perspectives on Accounting* 48 (2017), S. 53-81.
- [18] Der Begriff bezeichnet die Möglichkeit, aus Immaterialgüterrechten beziehungsweise geistigem Eigentum gewonnene Erträge gesondert auszuweisen und niedriger zu besteuern als andere Erträge. Es handelt sich somit um eine Maßnahme zur Förderung von Forschung und Entwicklung, deren Bedeutung als Instrument im internationalen Steuerwettbewerb zugleich nicht unterschätzt werden sollte.
- [19] Michelle Hanlon / Shane Heitzman, A review of tax research, in: *Journal of Accounting and Economics* 50 (2010), 2-3, S. 127-178.
- [20] Die Staaten sollen nach Auffassung der Kommission Steuern nachfordern, wehren sich aber dagegen, weil sie ihr Geschäftsmodell nicht ernsthaft modifizieren wollen.
- [21] Karl Häuser, Opfer und Steuer, in: Uwe Schultz (Hg.), *Mit dem Zehnten fing es an, Eine Kulturgeschichte der Steuer*, München 1986.

- [22] Brooke Harrington, *Capital without borders*, Cambridge, MA 2016.
- [23] Sébastien Guex, *The Origins of the Swiss Banking Secrecy Law and Its Repercussions for Swiss Federal Policy*, in: *The Business History Review* 74 (2000), 2, S. 240 ff.
- [24] Mehr zum Informationsaustausch siehe: Silke Ötsch / Michaela Schmidt, *Offshore financial centres and tax evasion in banking*, in: Ismail Ertürk / Daniela Gabor (Hg.), *The Routledge companion to banking regulation and reform*, Abingdon, Oxon / New York, NY 2016.
- [25] Jelena Bäuml, *Harmful Tax Competition: ein neues Schädigungsverbot im Steuerrecht?* In: *Das Schädigungsprinzip im Völkerrecht*, Vol. 257, Berlin/Heidelberg 2016.
- [26] Für eine Übersicht zur internationalen Regulierung von Steueroasen siehe Christophe Farquet / Matthieu Leimgruber, *Catch me if you can! Tax havens, the market for tax evasion and fiscal diplomacy from the League of Nations to the OECD, 1920-1990*, 2015.
- [27] OECD, *OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung*, 2014.
- [28] Farquet / Leimgruber, *Catch me if you can!*.
- [29] Silke Ötsch, *Die Normalität der Ausnahme: Finanzoasen als Parallelökonomie*, in: *Momentum Quarterly* 1 (2012) 1.
- [30] OECD, *Standard für den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuersachen. Praktisches Handbuch*, 2. Aufl., 2020.
- [31] OECD, *A Brief History of AEOI*, 2018.
- [32] OECD, *AEOI: Status of Commitments*, 2020.
- [33] OECD, *BEPS-Projekterläuterung, Abschlussberichte* 2015.
- [34] *Quellensteuern sind Steuern, die direkt (an der Quelle vom Quellenstaat) auf den Ertrag von Steuerausländern erhoben werden, vor allem auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren*, siehe etwa:
<https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/quellensteuern-44385> (2.5.2020).
- [35] *Die Hinzurechnungsbesteuerung soll verhindern, dass im Inland erzielte Gewinne auf eine in einem Niedrigsteuerland registrierte ausländische Gesellschaft, an der mehrheitlich Inländer beteiligt sind, übertragen und damit der Besteuerung entzogen werden. Der Gewinn aus passiven Tätigkeiten der ausländischen Gesellschaft wird der inländischen Gesellschaft zugerechnet und entsprechend besteuert. Vgl. etwa:*
https://www.haufe.de/steuern/haufe-steuer-office-excellence/hinzurechnungsbesteuerung-abc-intstr_idesk_PI25844_HI3707594.html (2.5.2020).
- [36] *Mit der Zinsschranke soll verhindert werden, dass eine Gesellschaft im Hochsteuerland ihre Gewinne künstlich verringert, indem sie einen Kredit aufnimmt und dafür Zinsen an eine zur Gruppe gehörende Gesellschaft zahlt, die in einem Niedrigsteuerland registriert ist. Die Zinsschranke begrenzt den Umfang, in dem Zinsen im Hochsteuerland als Ausgabe abgezogen werden können; die Lizenzschranke funktioniert analog bei Lizenzen. Vgl. u. a.*
<https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/regelungen-zur-zinsschranke-51650> und
https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/internationales-steuerrecht-die-deutsche-lizenschranke-4j-estg_idesk_PI20354_HI10950516.html (2.5.2020).

- [37] Niels Johannesen / Gabriel Zucman, The End of Bank Secrecy?, in: *American Economic Journal: Economic Policy* 6 (2014).
- [38] Hannes Fauser / Sarah Godar, Offshore wealth reconsidered, 30.6.2016.
- [39] Lukas Menkhoff / Jakob Miethe: Internationale Abkommen dämmen globale Steuerhinterziehung nur unzureichend ein, *DIW-Wochenbericht* 85 (2018), 41, S. 879-886.
- [40] Anastasia Nesvetailova / Ronen Palan, Sabotage. *The Business of Finance*, 2020, S. 134-145.
- [41] Für Deutschland siehe Transparency International, Geldwäsche bei Immobilien in Deutschland, 2018, S. 15 f.; für die USA siehe Jeffrey R. Boles, Million Dollar Ghost Buildings: Dirty Money Flowing Through Luxury Real Estate Markets, in: *45 Real Estate Law Journal* 476 (2017).
- [42] Ron Korver, Money laundering and tax evasion risks in freeports, Studie für den European Parliamentary Research Service 2018; Bericht über den Freeport in Delaware: András Szigetvari, Steuervermeidung: Kunstinvestoren zieht es nach Delaware, in: *Der Standard*, 01.05.2016.
- [43] Ein Beispiel ist der Streit um eine Digitalsteuer. Frankreich hat eine solche Steuer auf EU-Ebene gefordert und vorerst mit Beginn des Jahres 2019 auf nationaler Ebene eingeführt. Die Steuer trifft vor allem US-Tech-Unternehmen wie Amazon, Facebook und Uber. Nachdem die amerikanische Regierung in Reaktion auf diese Maßnahme angedroht hatte, Zölle auf französische Luxusprodukte zu erheben, setzte die französische Regierung die Steuer zunächst aus. Die deutsche Regierung unterstützt die französische Position nur verhalten, da sie Zölle auf dem US-amerikanischen Exportmarkt vermeiden will und an einer Lösung im Rahmen der OECD interessiert ist, die vorteilhafter für exportorientierte Staaten ist (Georg Blume / Mark Schieritz, Kampf um die Abgaben. Donald Trump will auf Frankreichs Digitalsteuer mit Strafzöllen antworten. Was tut Berlin?, in: *Die Zeit* 52 (2019)).
- [44] OECD, BEPS-Projekt Erläuterung, Abschlussberichte 2015.
- [45] Ernesto Crivelli / Ruud de Mooij / Michael Keen, Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, in: *FinanzArchiv: Public Finance Analysis* 72 (2016) 3, S. 268-301.
- [46] Alex Cobham / Petr Janský, Global Distribution. Of Revenue Loss From Tax Avoidance, Helsinki 2017.
- [47] Jost Heckemeyer / Christoph Spengel, Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen, in: *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 9 (2008) 1, S. 37-61.
- [48] Jennifer Blouin / Leslie Robinson, Double counting accounting: How much profit of multinational enterprises is really in tax havens? SSRN-Paper, 8 Dec 2019.
- [49] Gabriel Zucman, The Missing Wealth of Nations, in: *The Quarterly Journal of Economics* 128 (2013), 3, S. 1321-1364.
- [50] Statistisches Bundesamt, Finanzen und Steuern. Steuerhaushalt, erschienen am 23. Januar 2020.
- [51] Annette Alstadsæter / Niels Johannesen / Gabriel Zucman, Tax Evasion and Inequality, 2017.

- [52] Silke Ötsch, Zwischen gesellschaftlichem Ansehen und organisierter Kriminalität, in: Werner Nienhueser / Ute Schmiel (Hg.), Steuern und Gesellschaft, Marburg 2017.
- [53] OECD (Anm.14).
- [54] Christoph Trautvetter / Silke Ötsch / Markus Henn, Unternehmenssteuern in Deutschland, Frankfurt am Main 2018.
- [55] Silke Ötsch, Entwicklung versus Steuern sparen, in: WISO 39 (2016) 3.
- [56] Alex Cobham / Petr Janský, Global Distribution of Revenue Loss from Tax Avoidance, in: Wider Working Paper 55 (2017).
- [57] Thomas Pogge / Krishen Mehta, Introduction, in: Thomas Pogge / Krishen Mehta (Hg.), Global tax fairness, Oxford 2016.
- [58] Yannick Schwarz, Steuern in der Entwicklungs-Zusammenarbeit. Eine Einführung, 2019.
- [59] David Cay Johnston, Enron's Collapse: The Havens, Enron Avoided Income Taxes In 4 of 5 Years, in: New York Times, 17.01.2002.
- [60] Axel Troost / Nicola Liebert, Das Billionengrab, in: Blätter für deutsche und internationale Politik 54 (2009), 3, S. 75-84.
- [61] Ronen Palan, The Offshore World, Ithaca and London 2003.
- [62] Ronen Palan / Anastasia Nesvetailova, Elsewhere, Ideally Nowhere: Shadow Banking and Offshore Finance, in: Politik 16 (2014), 4, S. 26-34.
- [63] Wie im Bereich der Steuergestaltung tätige Professionelle ihr Handeln sehen und legitimieren, in welchem kognitiven und gesetzlichen Rahmen sie sich bewegen, untersuche ich derzeit in einem von der DFG geförderten Forschungsprojekt mit dem Titel "Steuergestaltung als Profession".
- [64] C. Trautvetter / S. Ötsch / M. Henn (Anm.22).
- [65] Anna Feller / Stefan Huber / Deborah Schanz, Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen großer deutscher Kapitalgesellschaften, 2017.
- [66] Silke Ötsch, The Offshore Coalition, in: American Behavioral Scientist 60 (2016), 3.
- [67] Theresa Krinninger, Krypto-Staat Liberland, Das Land, das sich sein Volk selbst aussuchen will, in: Der Tagesspiegel, 14.10.2018.
- [68] Zur Geschichte Sealands siehe Katrin Langhans, Wie ein Ex-Diamantenhändler versuchte, eine Schein-Welt zu erobern, in: Süddeutsche Zeitung, 25.04.2016.