

Internationale Kooperation im asymmetrischen Gefangenendilemma. Das OECD Projekt gegen schädlichen Steuerwettbewerb.

Rixen, Thomas

DOI:
[10.57938/d3d5a6d9-3d6f-494f-82e7-57fe4705d922](https://doi.org/10.57938/d3d5a6d9-3d6f-494f-82e7-57fe4705d922)

Published: 01/01/2005

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):
Rixen, T. (2005). *Internationale Kooperation im asymmetrischen Gefangenendilemma. Das OECD Projekt gegen schädlichen Steuerwettbewerb*. SFB International Tax Coordination, WU Vienna University of Economics and Business. Discussion Papers SFB International Tax Coordination No. 12
<https://doi.org/10.57938/d3d5a6d9-3d6f-494f-82e7-57fe4705d922>

Discussion Paper Nr. 12

Internationale Kooperation im asymmetrischen Gefangenendilemma Das OECD Projekt gegen schädlichen Steuerwettbewerb

Thomas Rixen



FWF

Internationale Kooperation im asymmetrischen Gefangenendilemma
Das OECD Projekt gegen schädlichen Steuerwettbewerb

Thomas Rixen
Sonderforschungsbereich Staatlichkeit im Wandel
Projekt D1: Der Steuerstaat und die internationale Steuerpolitik
International University Bremen
School of Humanities and Social Sciences
Postfach 750 561, 28725 Bremen
Tel.: ++49 – (0)421 200 3458
Fax: ++49 – (0)421 200 3303
t.rixen@iu-bremen.de

ZUSAMMENFASSUNG

Dieses Papier nimmt eine theoriegeleitete empirische Analyse des OECD Projekts gegen schädliche Steuerpraktiken vor. Auf der Grundlage der Literatur zur Handlungsfähigkeit von Nationalstaaten angesichts wirtschaftlicher Globalisierung wird ein theoretisches Modell des Steuerwettbewerbs als asymmetrisches Gefangenendilemma entwickelt. Aus dieser Spielstruktur werden verschiedene Hypothesen über die Wahrscheinlichkeit und Form der internationalen Kooperation generiert. Es kann zum Beispiel erwartet werden, dass Kooperation, sofern sie überhaupt zustande kommt, nur multilateral erfolgen wird. Des weiteren sieht das Modell die kleinen Staaten in der strukturell stärkeren Verhandlungsposition. Die Zusammenhänge, die diesen und weiteren Hypothesen unterliegen, werden mit sogenannten Schelling Diagrammen veranschaulicht.

Anschließend werden die Hypothesen mit dem empirischen Material konfrontiert. Es wird gezeigt, dass das Modell in wesentlichen Zügen zutreffende Vorhersagen generiert. Allerdings zeigt sich, dass die kleinen Staaten ihren ökonomisch definierten strukturellen Vorteil nicht in Verhandlungsmacht verwandeln können. Abschließend wird diskutiert, inwieweit sich die Erklärungslücken des interessenbasierten Modells durch die Berücksichtigung der Faktoren Macht und Ideen schließen lassen.

INHALTSVERZEICHNIS

Einleitung	1
1. Chancen der Kooperation zur Regulierung von Standortwettbewerb	4
2. Ein Modell zur Kooperation gegen schädlichen Steuerwettbewerb.....	7
<i>2.1 Steuerwettbewerb als asymmetrisches Gefangenendilemma</i>	<i>7</i>
<i>2.2 Hypothesen zur Entstehung, Form und Entwicklung von Kooperation</i>	<i>16</i>
3. Der Kampf gegen den Steuerwettbewerb in der OECD	18
<i>3.1 Der schädliche Steuerwettbewerb kommt auf die internationale Agenda.....</i>	<i>20</i>
<i>3.2 Das Projekt kommt in Schwung! ...und wird hart gebremst.....</i>	<i>23</i>
<i>3.3 „Von Al Capone zu Martin Luther King“: Dialog statt Drohung</i>	<i>29</i>
4. Evaluation und Modifikation des Modells	31
<i>4.1 Was sich bestätigt und was nicht.....</i>	<i>31</i>
<i>4.2 Mögliche Modifikationen: Zum Einfluss von Macht und Ideen</i>	<i>32</i>
Ausblick	38
Literatur	40

Einleitung

Wirtschaftliche Aktivitäten überqueren Grenzen – vor allem der Faktor Kapital ist international mobil. Das staatliche Steuermonopol aber ist national gebunden. Daher haben Unternehmen und Individuen die Möglichkeit, sich der Besteuerung zu entziehen, oftmals ohne dass sie dazu ihren Wohnsitz verändern müssen. Diese Tatsache versetzt die Staaten in einen Steuerwettbewerb. Unter Steuerwettbewerb versteht man die Konkurrenz von Staaten um mobile Besteuerungsgrundlagen. Der Steuerwettbewerb ist ein Aspekt des Standortwettbewerbs um mobile Wirtschaftsfaktoren, wie zum Beispiel Kapital, Arbeit, Konsumnachfrage.

Die Beschäftigung mit dem Steuerwettbewerb ist eine akademische Boombranche. Insbesondere in den Wirtschaftswissenschaften ist in den letzten Jahren eine Vielzahl an Publikationen zu verzeichnen (für einen Überblick siehe Wilson/Wildasin 2004). Auch die Politikwissenschaft hat sich dem Thema, unter besonderer Berücksichtigung des Einflusses nationaler Institutionen auf das Wettbewerbsverhalten der Staaten, zugewandt (vgl. z.B. Ganghof 2005, mit weiteren Nachweisen). In der Diskussion geht es um die Frage, ob Steuerwettbewerb schädlich ist oder nicht, ob es unweigerlich zu einem „race to the bottom“ kommt, und falls nicht, aus welchen Gründen nicht. Diese Literatur, die bisweilen zu sehr unterschiedlichen Einschätzungen gelangt, soll hier nicht vertiefend behandelt werden. Es besteht aber weitgehend Einigkeit darüber, dass bestimmte Formen von Wettbewerb auf jeden Fall schädlich sind. Innerhalb des 1996 von der OECD begonnenen Projekts gegen schädlichen Steuerwettbewerb wird versucht, diese schädlichen Praktiken zu regulieren bzw. zu verbieten.

Als schädlich im Sinne des Projekts, das nur auf Finanzdienstleistungen und Portfolio-Investitionen zielt, gilt es zum Beispiel, wenn Steuerparadiese es den Bürgern anderer Staaten ermöglichen, ihre Ersparnisse dort anzusammeln ohne dass der Heimatstaat davon erfährt. Oder wenn sie die Errichtung von sogenannten Finanzierungs- oder Basisgesellschaften, besser bekannt als „Briefkastenfirmen“, gezielt fördern. Solche Gesellschaften können von Unternehmen zur Ansammlung von „paper profits“ verwendet werden, d.h. die Unternehmen

* Dieses Papier ist entstanden während eines Forschungsaufenthalts am Spezialforschungsbereich „Internationale Steuerkoordination“. Ich danke den Teilnehmern und Teilnehmerinnen des Wiener Forschungsseminars für ihre Anmerkungen. Insbesondere möchte ich Christian Bellak, Hildegard Hemetsberger-Koller und Evelyn Kolm für die anregenden Diskussionen in Mittags- bzw. Kaffeepausen danken. Hilfreiche Kommentare habe ich außerdem erhalten von Thilo Bodenstein, Helmut Breitmeyer, Nina Jungcurt, Thomas Gehring, Philipp Genschel, Achim Kemmerling, Ingo Rohlfing, Susanne Uhl, Reimut Zohlhöfer. Vanina Nikolova und Laziz Alidjanov haben mich bei der Recherche unterstützt. Ich danke Ihnen allen. Mögliche Fehler sind natürlich meine eigenen. Die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) hat mich finanziell unterstützt.

weisen der Gesellschaft, in der keinerlei realwirtschaftliche Aktivität stattfindet, durch Transferpreismanipulationen oder andere Techniken einen Gewinn zu. Dieser unterliegt dann lediglich der in dem Steuerparadies gültigen niedrigen oder Nullbesteuerung. Neben den Unternehmen nutzen auch vermögende Privatpersonen die Möglichkeiten der Steuerflucht. Einer Schätzung von 2001 zufolge, sind finanzielle Vermögenswerte in Höhe von circa fünf Billionen US Dollar in Steuerparadiesen investiert, was etwa einem Sechstel des damaligen weltweiten Bruttosozialprodukts entsprach. Wenn man eine Rendite von 5% und einen äußerst moderaten durchschnittlichen Steuersatz von 25 % anlegte, bedeutete dies Jahr für Jahr einen Einkommensteuerausfall in den Heimatstaaten von 62,5 Mrd. Dollar.¹ Im Jahr 1983 soll die Höhe der Vermögenswerte noch 200 Milliarden \$ betragen haben. Das wäre ein Anstieg um das 25-fache (Levin 2001). Grundsätzlich sind solche Schätzungen wegen der von allen Beteiligten bewusst hergestellten Intransparenz mit Vorsicht zu genießen. Sie können aber dennoch ein Gefühl für das Ausmaß des Problems vermitteln.

Angesichts der Größe des Problems sollte es eigentlich nicht überraschen, dass die Regierungen der OECD im Jahre 1996 dem schädlichen Steuerwettbewerb den Kampf ansagten. Tatsächlich aber hat die Initiative viele Beobachter der internationalen Steuerpolitik überrascht. Die übliche Annahme ist, dass Nationalstaaten gerade im Steuerbereich sehr stark an ihrer Souveränität hängen, weshalb effektive internationale Kooperation sehr unwahrscheinlich sei (vgl. z.B. Vann 1991, 102). Dies scheint im übrigen auch einhellige Meinung in der politischen Debatte zu sein, die den Steuerwettbewerb inzwischen entdeckt hat. Es geht in dieser Debatte ausschließlich um die, je nach Standpunkt für notwendig oder unnötig befundene, unilaterale Anpassung an den Steuerwettbewerb, und fast nie um die Möglichkeit einer internationalen Regulierung des Steuerwettbewerbs.

Zwar gibt es in der ökonomischen Literatur eine breit angelegte theoretische Debatte zu der Frage, ob eine Harmonisierung der nationalen Steuersysteme zur Ausschaltung des Steuerwettbewerbs wünschenswert oder abzulehnen wäre (vgl. z.B. Frey/Eichenberger 1996, Sinn

¹ Die Berechnungen der tatsächlichen Steuerausfälle sind schwierig bis unmöglich anzustellen, da nicht bekannt ist, wann und unter welchen Umständen die Gelder in die Oasen geschafft worden sind. Auch hängt die Höhe der Ausfälle davon ab, wann und auf welchem Weg die Einkommen gegebenenfalls ihren Weg zurück in die Heimatstaaten finden und dann einer Steuer unterliegen. Außerdem kommen noch Ausfälle bei etwaigen Vermögen- und Erbschaftssteuern hinzu. Auch scheint die hier genannte Schätzung der Vermögenswerte eher konservativ zu sein. So zitiert Giegold (2004, 677) den Direktor der Steuerabteilung des IWF, Vito Tanzi, mit einer Schätzung von sieben bis acht Billionen Dollar, die in Steuerparadiesen angelegt seien. Das alles lässt vermuten, dass die tatsächlichen Steuervorteile für die Privatvermögen deutlich höher sind als die hier exemplarisch errechneten.

1997).² Damit wird richtigerweise die Annahme getroffen, dass es prinzipiell möglich ist, den Steuerwettbewerb durch internationale Kooperation zu regulieren oder gegebenenfalls sogar auszuschalten. Es bleibt aber meist bei konzeptionellen Überlegungen, die sich selten auf real existierende institutionelle Bedingungen beziehen. Empirische Analysen internationaler Kooperation im Steuerbereich gibt es dagegen nur wenige (siehe aber Genschel 2002, 2003, Webb 2004), obwohl nicht nur die OECD sondern auch die EU entsprechende Regulierungsbemühungen unternimmt. In dem vorliegenden Papier wird deshalb eine theoriegeleitete empirische Analyse des OECD Projekts gegen schädlichen Steuerwettbewerb vorgenommen.

Das Papier verfolgt einen rationalistischen Ansatz, der Aussagen über die Chancen der Kooperation aus der Spielstruktur des entsprechenden Politikfeldes ableitet. Die Ergebnisse der bisherigen Forschung, die in der deutschsprachigen Literatur unter dem Stichwort der „Handlungsfähigkeit von Nationalstaaten angesichts wirtschaftlicher Globalisierung“ (vgl. Bernauer 2000, Scharpf 1998) firmiert, zeigen, dass die Erfolgsaussichten sich je nach Regulierungsobjekt unterscheiden können (Abschnitt 1). Unter Rückgriff auf diese und verwandte Literatur wird dann im zweiten Teil des Papiers ein Modell des Steuerwettbewerbs als asymmetrisches Gefangenendilemma entwickelt, auf dessen Grundlage Hypothesen über die Entstehung, die Form und den Verlauf der Kooperation getroffen werden. Dabei wird deutlich, dass es gute theoretische Gründe dafür gibt, anzunehmen, dass die Etablierung von Kooperation zur Vermeidung von schädlichem Steuerwettbewerb sehr schwierig ist. Nichtsdestotrotz besteht theoretisch ein Handlungsspielraum für solche Kooperation. Unter Rückgriff auf die Spielstruktur werden verschiedene Hypothesen über die Wahrscheinlichkeit und Form der internationalen Kooperation generiert. Es kann zum Beispiel erwartet werden, dass Kooperation, sofern sie überhaupt zustande kommt, nur multilateral erfolgen wird. Des weiteren sind kleine Staaten in dem Modell in einer stärkeren Verhandlungsposition. Die Zusammenhänge, die diesen und weiteren Hypothesen unterliegen, werden mit sogenannten Schelling Diagrammen veranschaulicht.

Anschließend werden die Hypothesen mit dem empirischen Material konfrontiert. In Abschnitt 3 wird der Verlauf des OECD Projekts von 1996 bis heute geschildert. Dabei wird deutlich, dass das Projekt eine Reaktion auf die Unzulänglichkeit nationaler Gesetze gegen internationale Steuervermeidung und –hinterziehung ist. Es hat seinen Ursprung in der Ein-

² Einige Autoren vertreten eine mittlere Position zwischen vollständiger Harmonisierung und ungezügelter Wettbewerb und diskutieren die prinzipielle Möglichkeit der Etablierung einer Steuerwettbewerbsordnung (vgl. z.B. Kerber 2000). Für einen Überblick siehe Rixen (2002).

sicht, dass ein effektives Vorgehen gegen schädlichen Wettbewerb nur im multilateralen Rahmen stattfinden kann. Allerdings zeigt sich im Verlauf des Projekts auch, dass die Gegenwehr vieler Steuerparadiese nicht so stark ist, wie angenommen. Stattdessen wird das Projekt durch eine Intervention der USA erheblich in seiner Reichweite beschnitten. Abschließend werden die Ergebnisse des Modelltests zusammengefasst und diskutiert, inwieweit sich die Erklärungslücken des interessenbasierten Modells durch die Berücksichtigung der Faktoren Macht und Ideen schließen lassen (Abschnitt 4).

1. Chancen der Kooperation zur Regulierung von Standortwettbewerb

Anders als viele populärwissenschaftliche und journalistische Darstellungen glauben machen, sind die Staaten der Globalisierung nicht hilflos ausgesetzt und müssen ihre national erwünschten Regulierungen oder Steuern nicht zwangsläufig opfern. Der internationale Standortwettbewerb führt nicht notwendigerweise zu einem „race to the bottom“. Es ist prinzipiell denkbar, den Standortwettbewerb, egal ob er nun mit Hilfe von Steuern, der Absenkung von Umwelt- und Sozialstandards oder anderen Instrumenten geführt wird, zu regulieren. Anstatt nur Teilnehmer des Wettbewerbs zu sein, können Staaten auch die Regeln des Wettbewerbs festlegen oder den Wettbewerb ganz ausschalten.

Inwieweit der Standortwettbewerb tatsächlich reguliert wird oder nicht, hängt in dem hier vertretenen Ansatz von der „Handlungsfähigkeit“ (Bernauer 2000) der Staaten ab, die sich aus den Eigenschaften des Regulierungsgegenstandes ableiten lässt. Je nachdem, worum die Staaten im Standortwettbewerb konkurrieren und um welche Art von Regeln es sich handelt, wird es möglich sein, Regulierungen durchzusetzen oder eben nicht (Scharpf 1998). Die Literatur zur staatlichen Handlungsfähigkeit angesichts wirtschaftlicher Globalisierung beurteilt die Erfolgsaussichten von Regulierungen dabei anhand folgender Leitfragen: Können die Staaten alleine etwas erreichen? Müssen sie kooperieren, um Regelungen oder Steuern durchzusetzen? Wenn ja, wie schwierig sind die Etablierung und Aufrechterhaltung dieser Kooperation angesichts der bestehenden Strukturen und Akteursinteressen auf dem jeweiligen Politikfeld? Bevor im nächsten Abschnitt die Elemente des theoretischen Ansatzes explizit eingeführt werden, soll hier kursorisch illustriert werden, wie sich der Erfolg von Regulierungsversuchen in verschiedenen Politikfeldern unterscheiden kann.

Wenn ein Staat, der über einen sehr großen Markt für ein bestimmtes Produkt verfügt, strenge Produktstandards einführt, dann kann es weltweit für die Anbieter dieses Produkts sinnvoll sein, sich dem Standard anzupassen, wenn der Markt so groß ist, dass die Anbieter es

sich nicht leisten können ihn zu verlassen und die mögliche Realisierung von Skaleneffekten die Hersteller zur Übernahme dieser Standards für die gesamte Produktion veranlasst. Anstatt des allgemeinen Unterbietungswettbewerbs entwickelt sich ein „race to the top“. Empirisch war dies zu beobachten bei der Einführung von Umweltstandards für Automobile in einem großen US-Staat, weshalb der Mechanismus als „California-Effekt“ (Vogel 1995) firmiert. Staaten mit einer großen Marktmacht können im Fall von Produktregulierungen nicht nur ihre eigenen Standards aufrecht erhalten, sondern bewirken gleichzeitig deren internationale Verbreitung (Scharpf 1998, 56 f.).³

Während die Regulierung sich in diesem Fall durch den Marktmechanismus „von selbst“ verbreitete, gibt es auch Fälle, in denen eine erfolgreiche Regulierung zwar internationaler Kooperation bedarf, die Bedingungen für die Kooperation aber so positiv sind, dass sich die Regulierungen leicht durchsetzen lassen. Ein Beispiel hierfür sind internationale Bonitätsstandards – Mindestanforderungen an die Kapitalausstattung von Banken. Da das Geschäft der Kreditvergabe ein hohes Maß an technischer Infrastruktur verlangt, ergeben sich Agglomerationsvorteile, die zu einer Konzentration des Bankgeschäfts in wenigen Finanzzentren führt. Obwohl es für eine Bank einen Wettbewerbsvorteil darstellt, wenn die Anforderungen an ihre Kapitalausstattung sehr niedrig sind, wird sie es sich trotzdem nicht leisten können, aus den wichtigen Finanzzentren gleichzeitig abzuziehen. Deshalb reichte es aus, dass sich die USA (Finanzplatz New York) mit England (London) und Japan (Tokyo) auf Standards einigten. Diese wurden daraufhin von den anderen Ländern übernommen, obwohl sie von Ihnen zuvor in Verhandlungen abgelehnt worden waren. Hier verfügte zwar nicht ein einzelner Staat über eine ausreichende Marktmacht, durch eine relativ leicht zu erzielende „minilaterale“ Einigung konnte aber eine kritische Masse erreicht werden, die dann zu einer „automatischen“ Übernahme der Standards ausreichte, die schließlich im sogenannten „Basel I“ Abkommen festgeschrieben wurden (Genschel/Plümper 1997, 635 f.).

Anders ist die Situation bei Prozessregulierungen, deren Nichteinhaltung nach geltendem WTO- und EU-Recht nicht die Verbannung der entsprechenden Produkte vom nationalen Markt erlaubt. Da es einem Produkt nicht anzusehen ist, das zu dessen Herstellung bestimmte Umwelt- oder Sozialstandards eingehalten worden sind, ist die theoretische Erwartung, dass solche Standards nicht haltbar sind, da sie höhere Produktionskosten und mithin einen höhe-

³ Wobei im Fall von Kalifornien hinzukam, dass dort keine Autoindustrie angesiedelt ist, weshalb man auch nicht auf etwaige Produzenteninteressen bei der Definition der hohen Abgasstandards Rücksicht nehmen musste (zum Einfluss von Produzenteninteressen auf Regulierungsbemühungen vgl. Bernauer 2000, 148 ff.).

ren Preis für die Verbraucher verursachen (Scharpf 1998, 57 f.). Die Investoren werden deshalb jene Standorte auswählen, die ihnen die geringsten regulativen Belastungen auferlegen. Die Staaten mit höheren Standards verlieren Investitionen, sofern sie sich nicht nach unten anpassen. Empirisch zeigte sich dies beispielsweise bei der erfolgreichen Attrahierung von rechtlichen Unternehmenssitz in den Vereinigten Staaten. Das Recht zur Inkorporierung liegt in den USA bei den Einzelstaaten. Es entwickelte sich ein Unterbietungswettbewerb bei den Anforderungen für die Gründung von Körperschaften bezüglich des Schutzes von Teilhabern, Angestellten und der Öffentlichkeit, der nicht gestoppt werden konnte. Aus diesem Wettbewerb ging der Bundesstaat Delaware als Sieger hervor, weshalb das Gegenteil vom California-Effekt der ebenso bekannt gewordene „Delaware-Effekt“ ist (Cary 1974).⁴

Aber selbst in jenen zuletzt genannten Fällen sind die Staaten nicht notwendigerweise hilflos. Sofern es ihnen gelingt, sich *gemeinsam* zu höheren Standards zu verpflichten, wäre der Unterbietungswettbewerb gestoppt. Allerdings sollte die Etablierung einer derartigen Kooperation sehr schwierig sein. Anders als beispielsweise im Bankenfall, wo auch eine kleine Gruppe von Staaten von höheren Standards profitieren kann, müsste sie, um erfolgreich zu sein, alle Staaten umfassen. Wegen der Problemstruktur, die einem Gefangenendilemma entspricht, gibt es gute Gründe anzunehmen, dass in solchen Fällen die Handlungsfähigkeit zur erfolgreichen Regulierung eingeschränkt ist.⁵ Wie im folgenden Abschnitt entwickelt wird, steht auch im Steuerwettbewerb ein Delaware-Effekt zu erwarten.

Angesichts dieser Vielfalt an möglichen Auswirkungen der Globalisierung auf die staatlichen Regulierungsbemühungen gibt es also weder Grund zu übertriebenem Pessimismus, noch kann Entwarnung für bestimmte staatliche Regulierungsbemühungen gegeben werden. Vielmehr zeigt sich, dass die Auswirkungen ökonomischer Integration sich nach Politikfeld

⁴ Inwieweit dieser Mechanismus auch bei Realinvestitionen, im Unterschied zu rein rechtlich definierten Unternehmenssitz aufzutreten wird, ist weniger klar. Die Höhe der Belastungen ist neben weiteren komplexen Standortbedingungen wie dem Vorhandensein gut ausgebildeten Humankapitals, besonderer Anforderungen an Infrastruktur usw. nur ein Faktor von vielen, die die Rentabilität von realen Investitionsobjekten beeinflussen.

⁵ Die drei hier genannten Fälle teilen das Charakteristikum, dass prinzipiell ein Interesse daran besteht bzw. bestehen könnte, andere Staaten zu unterbieten, um sich so einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Zu unterscheiden von diesen Situationen sind jene Fälle, in denen man es mit Koordinationsspielen zu tun hat, z.B. die Übernahme der Bilanzvorschriften USGAAP im Börsenrecht anderer Länder (Simmons 2001, 609 ff.). Auch in diesen Fällen besteht unter Umständen die Notwendigkeit internationaler Kooperation um zu guten Lösungen für die in solchen Fällen häufig auftretenden Verteilungskonflikte zu kommen (Krasner 1991), die Etablierung der Kooperation ist aber oft weniger anspruchsvoll.

und Regulierungsgegenstand unterscheiden. Wie sieht es also beim Steuerwettbewerb mit den Aussichten auf eine erfolgreiche Regulierung aus?

2. Ein Modell zur Kooperation gegen schädlichen Steuerwettbewerb

Die im vorigen Abschnitt skizzierten Beiträge verwenden alle einen theoretischen Ansatz, der auch hier genutzt werden soll. Danach lassen sich die Erfolge der Regulierungsbemühungen mit Hilfe der situationsstrukturellen Bedingungen für Kooperation erklären. In diesem Abschnitt wird deshalb zunächst ein Modell der Bedingungen der Regulierung des Steuerwettbewerbs entwickelt (2.1). Anschließend werden aus diesem Modell Hypothesen über die erwartete Form und den Verlauf der Kooperation hergeleitet (2.2). Dabei sollen bekannte Annahmen über den Steuerwettbewerb zu einem Modell zusammengetragen und fruchtbar gemacht werden für eine Analyse internationaler Kooperationsbemühungen.

2.1 Steuerwettbewerb als asymmetrisches Gefangenendilemma

In einer ersten Annäherung befinden sich die Regierungen, wenn sie versuchen den Steuerwettbewerb zu verhindern, in einem Gefangenendilemma. Es ist das kollektiv erwünschte und beste Ergebnis, wenn alle kooperieren und sich glaubhaft verpflichten, den Steuerwettbewerb zu unterlassen. Es ist aber für jede Regierung individuell rational zu versuchen, ausländische Steuerbasis anzuziehen, indem man die Steuerbelastung der anderen Staaten unterbietet. Auf diese Weise werden der nationalen Volkswirtschaft zusätzliche Investitionen zugeführt und unter Umständen auch die Steuereinnahmen erhöht. Allerdings werden beide Effekte mit Sicherheit nicht eintreten, wenn sich alle Staaten gegenseitig mit ihren Steuerbelastungen unterbieten. In diesem Fall wird das für alle schlechteste Ergebnis erzielt. Soweit wäre die Situation diejenige des bekannten, symmetrischen Gefangenendilemmas (Abbildung 1).

Es kommt aber hinzu, dass der Steuerwettbewerb asymmetrisch ist (Bucovetsky 1991). Kleine Staaten können eher profitieren als große. Dies wird intuitiv ersichtlich, wenn man sich den Effekt einer unilateralen Steuersatzsenkung vergegenwärtigt. Die Senkung führt erstens dazu, dass die Steuereinnahmen aus der gegenwärtig vorhandenen, eigenen, Steuerbasis sinken (Steuersatzeffekt). Zweitens wird aber auch Steuerbasis aus dem Ausland attrahiert, aus der man nun Einnahmen erzielen kann (Baseneffekt). Da kleine Staaten wenig an eigenen Steuereinnahmen zu verlieren, aber viel an ausländischer Steuerbasis zu gewinnen haben,

wird die Satzsenkung zu einer Erhöhung ihrer Steuereinnahmen führen. Dies erklärt, warum alle Steuerparadiese kleine Staaten sind. Hinzu kommen die mit der attrahierten Steuerbasis verbundenen, und ebenso wichtigen, positiven wirtschaftlichen Effekte für das Land, wie zusätzliche Arbeitsplätze und damit Einkommen und Nachfrage.⁶ Demgegenüber wird bei großen Staaten der Baseneffekt vom Steuersatzeffekt dominiert, da man viel eigene Steuerbasis zu besteuern hat und relativ dazu wenig ausländische anziehen kann (Dehejia/Genschel 1999, 408).

Wenn man die unterschiedlichen Anreize der großen und kleinen Staaten in das Modell integriert muss das Spiel modifiziert werden. Es ist nun nicht mehr ersichtlich, warum die kleinen Staaten überhaupt ein Interesse an einer kooperativen Regulierung des Wettbewerbs haben sollten. Vielmehr bietet ihnen der unregulierte Wettbewerb die Chance Steuerbasis anzulocken, die ihnen bei einer effektiven Regulierung verschlossen wäre. Spieltheoretisch ausgedrückt verfügen sie über Deadlock Präferenzen, sie ziehen den Zustand allgemeiner Defektion dem Zustand allgemeiner Kooperation vor.⁷

Außerdem könnte es angebracht sein, die Interessen der großen Staaten als Assurance Präferenzen zu modellieren, da es ihnen wegen ihrer größeren Verwundbarkeit im Steuerwettbewerb darum geht, gegenüber den kleinen Staaten glaubhaft zu versichern, dass sie eine kooperative Lösung anstreben (Genschel 2003, 39). Allerdings würde dies nur gelten, wenn es unmöglich wäre, den ausländischen und inländischen Investoren unterschiedliche Steuersätze anzubieten. Dies ist in der Realität keineswegs gesichert. Tatsächlich räumen viele große Länder durch sogenannte „präferentielle Steuerregime“ ausländischen Steuerzahlern bessere Bedingungen ein als inländischen. Damit besteht auch von Seiten der großen Staaten prinzipiell ein Anreiz von der kollektiv wünschenswerten Kooperation abzuweichen. Allerdings ist

⁶ In einem formalen Modell zeigt Bucovetsky (1991), dass der Steuerwettbewerb auch dann asymmetrisch ist, wenn man die gesamten Wohlfahrtseffekte und nicht nur die Steuereinnahmen betrachtet. Es ist allerdings im Fall von Steuerparadiesen, die immer kleine Staaten sind, gar nicht so klar, dass für sie ein großer realwirtschaftlicher Effekt erzielt werden kann, weil es für das einfließende Kapital in diesen Staaten meist keine großen Investitionsmöglichkeiten in der Realwirtschaft gibt. Deshalb bewirken Steuerparadiese auch keine Veränderung der realen Kapitalallokation, sondern eine Veränderung der Verteilung von zu versteuerndem Einkommen (Tanzi 1995, 80). Es gibt allerdings den realwirtschaftlichen Effekt von Beschäftigung im Finanzsektor, der relativ zur Größe dieser Staaten eben doch beträchtlich ist. Außerdem gibt es oft einen Tourismussektor, der die Steuerhinterzieher auf ihren seltenen Besuchen in der Oase bewirbt. Hinzu kommen die öffentlichen Einnahmen, die in Steueroasen typischer Weise vor allem durch minimale Benutzungsgebühren für Firmensitze erzielt werden (mehr zu Steuerparadiesen: Eden/Kudrle 2005, 101 ff., Palan 2003, 36 ff.).

⁷ Näher zu den hier und im folgenden verwendeten archetypischen Präferenzordnungen und den sich daraus ergebenden „Akteurkonstellationen“ wie „Deadlock“, „Assurance“ und „Gefangenendilemma“, vgl. Scharpf (2000, Kapitel 4).

die Einrichtung präferentieller Regime mit hohen Kosten bezüglich der Effizienz des eigenen Steuersystems verbunden, weshalb diesem Instrument gewisse Grenzen gesetzt sind.⁸ Somit schwächt die Möglichkeit der Diskriminierung zwischen inländischen und ausländischen Steuerzahlern zwar den Gegensatz in den Anreizen von großen und kleinen Staaten ab, hebt ihn aber nicht auf. Die Interessen des großen Landes lassen sich deshalb als Gefangenendilemma Präferenzen darstellen. Man hat es also mit einem Spiel zu tun in dem die großen Staaten mit Gefangenendilemma Präferenzen antreten gegen kleine Staaten mit Deadlock Präferenzen. Ein solches Spiel kann als asymmetrisches Gefangenendilemma bezeichnet werden (Dehejia/Genschel 1999).

Wenn man aber die Welt konzeptionell in große und kleine Staaten, bzw. Hoch- oder Normalsteuerländer einerseits und Steuerparadiese andererseits, unterteilt, dann gibt es auch Steuerwettbewerb der großen Staaten untereinander und der kleinen Staaten untereinander. Beide haben, isoliert betrachtet, die Spielstruktur eines symmetrischen Gefangenendilemmas, wie es eingangs beschrieben wurde.

		<i>Staat B</i>	
		Kooperieren (K)	Defektieren (D)
<i>Staat A</i>	Kooperieren (K)	3 / 3	0 / 5
	Defektieren (D)	5 / 0	2 / 2

Abbildung 1: Symmetrisches Gefangenendilemma - Steuerwettbewerb „Groß-Groß“ (und „Klein-Klein“)

Abbildung 1 und 2 stellen die jeweilige Situation anhand eines numerischen Beispiels in einer 2 x 2-Matrix dar. Es ist zu erkennen, dass in beiden Fällen das kollektiv beste Ergebnis vorliegt, wenn allgemein kooperiert wird. Allerdings liegt das Nash-Gleichgewicht im unkooperativen einmaligen Spiel beim kollektiv schlechtesten Ergebnis (D/D). Anders als im symmetrischen Gefangenendilemma kommt aber im asymmetrischen Gefangenendilemma hinzu, dass das kleine Land sich in der Situation beidseitiger Kooperation individuell schlech-

⁸ Wenn man die mit den präferentiellen Steuerregimen verbundenen Kosten sehr hoch veranschlagt, könnten diese auch die Annahme von Assurance Präferenzen beim großen Land rechtfertigen. Da die Regierungen aber präferentielle Regime anbieten, ihre „offenbarten Präferenzen“ mithin keine Assurance Präferenzen sind, soll dem hier nicht gefolgt werden. Das schließt natürlich nicht aus, dass sich diese Einsicht in der Zukunft bei den Regierungen durchsetzen könnte. Im übrigen findet das „Assurance trifft deadlock“ Spiel genau so wie das hier zugrunde gelegte „Gefangenendilemma trifft Deadlock“ Spiel sein Gleichgewicht in D/D (Genschel 2003, 39).

ter stellt als im Nash-Gleichgewicht.⁹ Der kleinere Staat profitiert überproportional von einer Defektion.

		<i>Kleiner Staat</i>	
		Kooperieren (K)	Defektieren (D)
<i>Großer Staat</i>	Kooperieren (K)	4 / 2	0 / 5
	Defektieren (D)	5 / 0	1 / 3

Abbildung 2: Steuerwettbewerb als asymmetrisches Gefangenendilemma

Dies besagt aber, dass die Großen sich nicht nur gegenüber den Kleinen, sondern auch untereinander in einer Situation des Gefangenendilemmas befinden. Sie machen sich mit ihren präferentiellen Regimen gegenseitig die Steuerbasis streitig. Isoliert betrachtet ist die Erwartung, dass eine erfolgreiche Lösung des Dilemmas zwischen den Großen recht wahrscheinlich ist. Die Tatsache, dass man die Steuererleichterungen nur diskriminierend gewährt zeigt ja bereits an, dass man sich vor den negativen Auswirkungen des Steuerwettbewerbs auf die staatlichen Einnahmen fürchtet. Deshalb sollte ein wechselseitiger Verzicht auf diese Praktiken unter den Großen zu vereinbaren sein (vgl. Arnold 2000). Allerdings gilt es an dieser Stelle zu berücksichtigen, dass die Spiele „Groß gegen Groß“ und „Groß gegen Klein“ verbunden sind, woraus sich ergibt, dass die Kooperation unter den Großen nur zustande kommt, wenn auch die Kooperation der Kleinen erreicht wird. Ansonsten würden sich die kooperierenden Großen ausbeuten lassen.¹⁰

Anders sieht es mit dem Wettbewerb innerhalb der Gruppe der kleinen Staaten aus. Zwar ist es richtig, diesen als Gefangenendilemma zu verstehen. Die kleinen Staaten würden sich, isoliert betrachtet, kollektiv besser stellen, wenn sie sich nicht gegenseitig die von den Großen angelockte Steuerbasis streitig machen würden. Allerdings würde dies bedeuten, dass man auch auf die Attrahierung von Steuerbasis aus den Normalsteuerländern verzichten müsste. Man kann nicht den Wettbewerb untereinander ausschalten, ohne damit gleichzeitig den Wettbewerb gegen die Großen auszuschalten. Angesichts der Vorteilhaftigkeit des Wettbe-

⁹ Das kollektiv beste Ergebnis (K/K) ist zwar Pareto-optimal, es stellt aber anders als im symmetrischen Spiel *keine Pareto-Verbesserung* gegenüber (D/D) dar, weil sich das kleine Land individuell schlechter stellen würde (Auszahlung 2 statt 3). Anders ist die wohlfahrtstheoretische Bewertung, wenn man das Kaldor-Hicks-Kriterium zugrunde legen würde. Dann stellt das Ergebnis K/K eine Verbesserung gegenüber D/D dar.

¹⁰ Dies zeigte sich auch in den Verhandlungen um eine Zinsbesteuerungsrichtlinie in der EU. Es wurde argumentiert, dass die EU-Mitglieder alleine ihr Ziel nicht wirksam erreichen könnten, sondern auch Nicht-EU-Mitglieder, vor allem die nahe gelegenen Steuerparadiese Liechtenstein und die Kanalinseln, in die Vereinbarung einbeziehen müssten (Genschel 2003, 40 ff.).

werbs „Groß gegen Klein“ wird das Interesse zur Ausschaltung des Wettbewerbs „Klein gegen Klein“ hinfällig. Insgesamt bedeutet dies, dass es in dem Modell zwar sekundäre Konfliktlinien innerhalb der Großen bzw. Kleinen gibt. Diese werden aber von dem Hauptkonflikt zwischen großen und kleinen Staaten, der sich als asymmetrisches Gefangenendilemma darstellt, überlagert. In diesem Modell des Steuerwettbewerbs sind die kleinen Staaten in der strukturell stärkeren Position.

Das Modell muss um einige Aspekte erweitert werden, damit es die Situation des globalen Steuerwettbewerbs darstellt. Zunächst einmal ist das Spiel als ein wiederholtes Spiel zu interpretieren, was nach dem „Folk Theorem“ der Spieltheorie bedeutet, dass jedes Ergebnis, unter Umständen eben auch das kooperative, als Gleichgewicht stabilisiert werden kann. Weiterhin entspricht die Situation im OECD Projekt nicht den Annahmen der unkooperativen Spieltheorie, weil die Regierungen miteinander in Verhandlungen treten und sich dabei mit Seitenzahlungen Zugeständnisse abkaufen können. So ließe sich beispielsweise im obigen asymmetrischen Spiel das kollektiv beste Ergebnis erreichen, wenn das große Land dem kleinen Land für seine Bereitschaft zur Kooperation eine Seitenzahlung von 1 zukommen ließe.¹¹ In diesem Fall würden beide Spieler eine Auszahlung von 3 realisieren. Wegen der Seitenzahlung wäre das kleine Land bereit, sich von seiner Strategie der Defektion zu verabschieden.

Schließlich hat man es nicht mit einem Zwei-, sondern mit einem Mehrpersonen-Gefangenendilemma zu tun. Solche Spiele lassen sich am anschaulichsten in sogenannten Schelling Diagrammen darstellen (Schelling 1978, 213 ff.). In dieser Darstellung wird deutlich, dass die Kosten und Nutzen von Kooperation und Defektion für die Staaten nicht konstant sind, sondern sich mit der Zahl der Akteure ändern, die jeweils eine der beiden Strategien verfolgen.

¹¹ Diese Seitenzahlung ist nur ein hypothetisches Beispiel. Die genaue Bestimmung der Höhe der Seitenzahlung hängt spieltheoretisch von dem verwendeten Lösungskonzept für das kooperative Spiel ab (vgl. z.B. Holler/Illing 1996, Kap. 5).

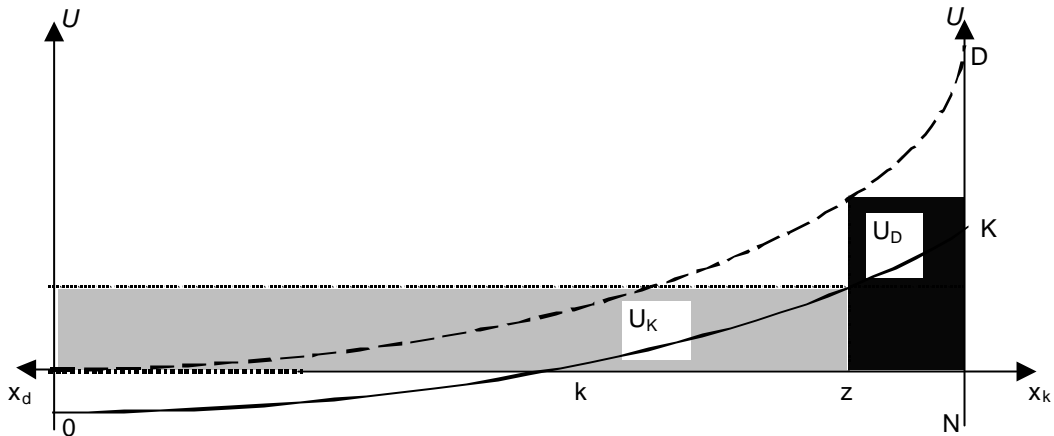


Abbildung 3: Der Steuerwettbewerb als N-Personen-Gefangenendilemma

In dem Diagramm sind auf der x -Achse von links nach rechts die Zahl der Kooperierer (x_k) und von rechts nach links die Zahl der Defektierer (x_d) verzeichnet. Auf der y -Achse wird der erreichte Nutzen gemessen. Die Linien K und D repräsentieren jeweils die Strategien Kooperieren und Defektieren. Da es für alle Länder individuell rational ist zu defektieren, liegt die Linie D über das gesamte Spektrum von ($x_k = 0, x_d = N$) bis ($x_k = N, x_d = 0$) über der Linie K . In der Abbildung 3 kooperieren z Staaten und erzielen damit den kollektiven Nutzen U_k . $N-z$ Staaten defektieren und erzielen damit den kollektiven Nutzen U_D . Die Situation bei vollständiger Kooperation ist in Abbildung 4 zu sehen. Die Fläche U_k zeigt erneut den kollektiven Nutzen an. Im Unterschied dazu würde der kollektive Nutzen bei universeller Defektion 0 betragen. Die Fläche U_D aus Abbildung 3 wäre verschwunden.

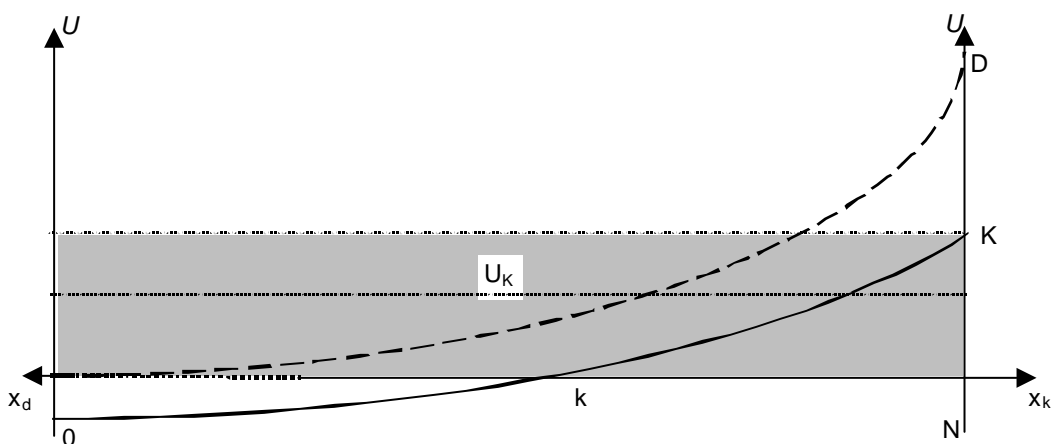


Abbildung 4: vollständige Kooperation im asymmetrischen Gefangenendilemma

Es ist in den Abbildungen zu erkennen, dass es überhaupt erst möglich ist von der Unterlassung von Steuerwettbewerb zu profitieren, wenn mindestens k Staaten kooperieren. Erst ab

diesem Punkt, in dem der Graph K die horizontale Achse schneidet ist der Nutzen von Kooperation überhaupt positiv. k bezeichnet die Mindestgröße einer Koalition, die von der Bereitstellung eines Kollektivgutes überhaupt profitieren kann (Schelling 1978, 218) – in Olsons Terminologie eine „privilegierte Gruppe“ (Olson 1965, 49 f.). Die k Gruppe wird um so größer sein, je stärker die mit dem entsprechenden Gut verbundene Externalität ist. Im Steuerwettbewerb ist die theoretische Erwartung, dass sie sehr groß ist. Unter der Annahme, dass Kapital perfekt mobil ist, würde es ausreichen, dass ein einziges Land sich nicht an der Kooperation beteiligt, damit potentiell Kooperierende keinerlei Nutzen aus ihrer konzertierten Aktion zögen. Das gesamte perfekt mobile Kapital würde augenblicklich in das eine defektierende Land fliehen. In diesem Fall müsste die k Gruppe also alle Staaten der Welt umfassen.

Nun ist die Annahme perfekter Kapitalmobilität sicher übertrieben, aber gerade für den Wettbewerb um Finanzdienstleistungen und Portfolio-Investitionen, um die es im OECD Projekt geht, muss man dennoch von hoher Mobilität ausgehen. Deshalb kann man annehmen, dass die k Gruppe im Fall des Steuerwettbewerbs sehr groß sein muss und irgendwo in der Nähe vollständiger Kooperation ($k \approx N$) liegt.¹² Es ist also nicht zu erwarten, dass der Kampf gegen den Steuerwettbewerb erfolgreich im „Minilateralismus“ geführt werden kann, sondern im Gegenteil von Beginn an multilateral sein muss. Die Staaten fürchten minilaterales oder gar unilaterales Vorgehen gegen den Steuerwettbewerb nicht nur wegen der geringen Erfolgsaussichten einer solchen Maßnahme, sondern würden sich damit explizit selbst schaden. Wenn man durch nationale Anti-Missbrauchsregeln den eigenen multinationalen Unternehmen die Möglichkeiten der steuerminimierenden Verschiebung von Profiten unmöglich macht, dann geraten diese Firmen in einen Wettbewerbsnachteil gegenüber Unternehmen aus Ländern ohne entsprechende Missbrauchsregeln, was zu nationalen Wohlfahrtsverlusten führen kann. Auch wenn es für die großen Länder kollektiv besser wäre, die Steuervermeidungsstrategien „ihrer“ multinationalen Unternehmen zu unterbinden, gibt es individuelle Anreize dies nicht zu tun. Dies verdeutlicht erneut, dass sich die großen Länder untereinander in einer symmetrischen Gefangenendilemmasituation befinden, die mit dem asymmetrischen Spiel gegen die kleinen Staaten verbunden ist.

Während die Größe der k Gruppe den Punkt der Initialzündung einer Kooperation anzeigt, sagt das Verhältnis der Steigungen der Kurven K und D , bzw. der vertikale Abstand zwischen

¹² In den Abbildungen soll die Strecke zwischen 0 und k deutlich größer sein als die zwischen k und N . Die gepunktete x -Achse zeigt dies an. k ist relativ weit entfernt von N eingezeichnet, damit der Verlauf der Kurven in jenem rechten Teil der Abbildung, der für die Dynamik der Kooperationsverbreitung entscheidend ist, besser zu erkennen ist.

ihnen, etwas darüber aus, ob und gegebenenfalls wie die Kooperation, verbreitert werden kann (vgl. z.B. auch Bernauer 2000, 155 ff., Schelling 1978, 222). Es geht darum, ob die Wahrscheinlichkeit der Kooperation mit zunehmender Zahl von Kooperierenden wächst oder sinkt. Wenn z.B. die Steigung von K höher wäre als die von D, dann werden sich K und D an einem Punkt schneiden. Ab diesem Punkt ist Kooperation die dominante Strategie, das Dilemma verwandelt sich in ein Koordinationsspiel. Und auch bevor sich die beiden Linien schneiden, wäre eine starke Dynamik hin zur Kooperation zu erwarten, weil die Höhe der Seitenzahlungen mit jedem Akteur, der zur Kooperation bewegt wird, sinkt. Abbildung 5 veranschaulicht die unterschiedlichen Aussichten auf eine Verbreiterung der Kooperation abhängig davon an welchem Punkt auf der horizontalen Achse man sich befindet.¹³

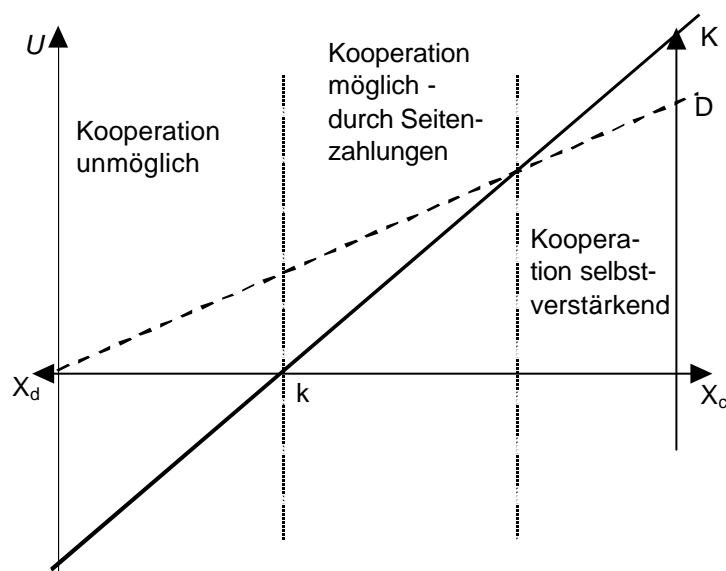


Abbildung 5: Gute Chancen auf erfolgreiche Kooperation

Die Situation im Steuerwettbewerbsfall ist allerdings weniger erfreulich. Wie den Abbildungen 3 und 4 zu entnehmen ist, steigt der Abstand zwischen den beiden Linien sogar noch, je mehr Spieler sich der Kooperation anschließen – die Steigung von D nimmt stärker zu als die von K. Die beiden Linien schneiden sich nicht. Der individuelle Nutzen des Trittbrettfahrers steigt, je weniger Akteure Trittbrettfahrer sind. Das ist deshalb eine für den Steuerwett-

¹³ Es gibt natürlich noch viele andere Möglichkeiten, wie die beiden Linien K und D zueinander positioniert sein können. Schelling (1978, 217 ff.) präsentiert und diskutiert viele verschiedene Möglichkeiten und deren Implikationen. Im Fall des oben beschriebenen „California-Effekts“ gilt zum Beispiel $k=1$ und die Kurven K und D schneiden sich bereits in diesem Punkt. Abbildung 5 könnte den Fall der Bankenregulierung darstellen, in dem $k=3$ war und es nachdem einige weitere große Spieler zur Kooperation bewegt werden konnten zu einer automatischen Adaption der Standards kam (Genschel/Plümper 1997, 638).

bewerb plausible Annahme, weil ein Land um so mehr des mobilen Kapitals anziehen kann, mit je weniger Staaten es um dieses Kapital konkurriert. Das heißt aber, dass Kooperation sich zum einen nicht von selbst ausbreiten wird, da die Linien sich nicht schneiden. Zum anderen kann keinerlei Dynamik hin zur Kooperation erwartet werden, weil der Abstand zwischen den Linien nicht abnimmt, sondern zunimmt. Stattdessen werden alle Staaten versuchen, möglichst lange nicht zu kooperieren, da die Höhe der notwendigen Seitenzahlungen mit der weiteren Ausbreitung der Kooperation steigt. Der letzte Staat, der sich seine Defektion abkaufen lässt, kann die höchste Seitenzahlung erwarten.

Trotz dieser Umstände kann aber prinzipiell Kooperation gegen schädlichen Steuerwettbewerb mit Hilfe von Seitenzahlungen erreicht werden. Dazu ist zu zeigen, dass ein Raum der Seitenzahlungen existiert, der Nichtkooperierende in die Kooperation hineinzieht. Theoretisch ist dies zu verstehen als das Finden einer Coase Lösung, es geht um die Internalisierung von Externalitäten (Coase 1960). Aus der Sicht der Kooperierer stellt das Verhalten der Nichtkooperierer eine negative Externalität dar. Um die Verursacher der Externalität zur Unterlassung zu bewegen, müssen sie kompensiert werden. Damit dies möglich ist, muss die Verbreiterung der Kooperation so viel zusätzlichen kollektiven Nutzen erbringen, dass mit diesem die Verluste, die sich aus der Zustimmung zu einer Kooperation für die bisherigen Defektierer ergeben, ausgeglichen werden können. Abbildung 6 zeigt die prinzipielle Möglichkeit von Seitenzahlungen im Steuerwettbewerbsfall, da die Fläche U_{SZ} größer ist als die Fläche U_{Komp} .

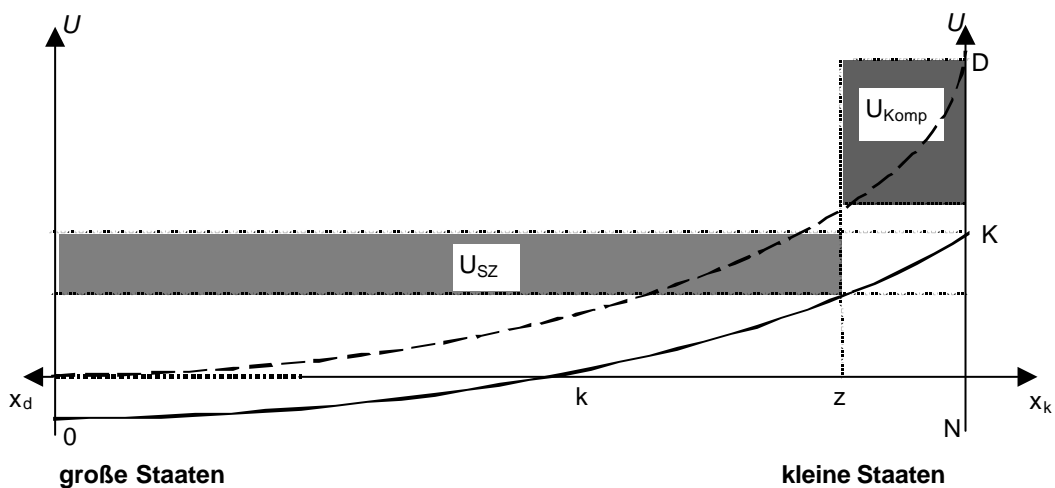


Abbildung 6: Die Möglichkeit einer Verhandlungslösung

Wie oben ausgeführt, ist der Anreiz zur Defektion für kleine Länder stärker als für große. Die erwartete Konfliktlinie zwischen großen und kleinen Staaten lässt sich im Schelling-Diagramm anschaulich machen. Demnach sind die großen Staaten links und die kleinen rechts angesiedelt. Die kleinen Länder verweigern sich bis zuletzt der Kooperation, während die großen Länder Kandidaten für die Initialisierung von Kooperationsbemühungen sind, sofern es ihnen gelingt, das Gefangenendilemma zwischen sich auszuschalten. Die Großen bemühen sich, die Kleinen in die Kooperation hereinzuziehen. Ansonsten wird auch die zwischen den Großen (vorläufig) vereinbarte Kooperation zusammenbrechen. Dies zeigt erneut, dass das Modell die kleinen Staaten in der strukturell stärkeren Position sieht.

2.2 Hypothesen zur Entstehung, Form und Entwicklung von Kooperation

Auf Grundlage dieses Modells lassen sich Hypothesen zur Wahrscheinlichkeit, der Form und den Verlauf internationaler Kooperation generieren. Zum Teil sind diese schon benannt worden und werden hier nur noch zusammengefasst, andere werden in diesem Abschnitt aus dem Modell abgeleitet.

Wie bei allen Gefangenendilemmasituationen ist auch in diesem Spiel das Hauptproblem die Durchsetzbarkeit der kooperativen Lösung, da es für alle Staaten einen Anreiz gibt davon abzuweichen. Zur effektiven Lösung des Problems würde deshalb eine starke mit Sanktionsgewalt ausgestattete Institution benötigt (vgl. z.B. Snidal 1985). Wegen des individuellen Anreizes abzuweichen, ist die theoretische Erwartung, dass die Etablierung der Kooperation sehr schwierig sein wird.¹⁴ Das Durchsetzungsproblem tritt hier in besonders intensiver Form auf, da die k Gruppe sehr groß und eine „automatische“ Verbreiterung der Kooperation, sofern sie denn überhaupt entstehen würde, sehr unwahrscheinlich ist. Zusammengefasst ergibt sich daraus als allgemeine Hypothese:

¹⁴ Dies bedeutet aber nicht, dass die Lösung dieses Problems unmöglich wäre. Ganz im Gegenteil lässt sich ein Zusammenhang zwischen der Existenz bestimmter institutioneller Designs und der vorherrschenden Spielstruktur herstellen (vgl. Koremenos, et al. 2001). Allerdings ergibt sich dies nur in einer ex post Perspektive. Um den Vorwurf des funktionalistischen Fehlschlusses zu umgehen, muss der Strategiepfad, den die Staaten eingeschlagen haben, um das Dilemma zu überkommen, explizit gemacht werden. Die in der Theorie bekannten üblicherweise verwendeten Strategien (Reziprozität, Seitenzahlungen etc.) fließen auch in das hier zu entwickelnde Modell ein, das eine ex ante Perspektive einnimmt.

Hypothese 1: Die Entstehung effektiver, mit Durchsetzungspotential ausgestatteter Institutionen ist unwahrscheinlich. Ein Scheitern der Regulierungsversuche ist wahrscheinlich.

Nichtsdestotrotz ist die Herstellung von Kooperation nicht unmöglich. Damit sie gelingt, muss sie, da die k Gruppe in diesem Fall sehr groß ist, nahezu umfassend sein. Daraus ergibt sich:

Hypothese 2: Die zu beobachtende Kooperation sollte auf jeden Fall multilateral sein. Minilaterale Koalitionen sind nicht zu erwarten.

Weiterhin kann nicht erwartet werden, dass der Kooperationsprozess selbstverstärkend ist. Es ist zu erwarten, dass bis zuletzt sehr hart verhandelt wird und Kooperation schließlich nur mit Hilfe von Seitenzahlungen für die Verlierer etwaiger Regulierungen erfolgreich sein kann. In dem hier verwendeten theoretischen Rahmen, in dem die Definition von Interessen alleine aus ökonomischen Erwägungen der Staaten abgeleitet wurden, ist die Art der Seitenzahlung nicht spezifiziert. Deshalb ist es schwierig, diesbezüglich genauere Vorhersagen zu machen. Mehrere Arten von Seitenzahlungen sind denkbar, die auch in gemischter Form auftreten können.

Hypothese 3a: Die „Gewinner“ der Kooperation kompensieren die „Verlierer“ mittels positiver Belohnung, z.B. durch monetäre Seitenzahlungen aus den zusätzlichen Steuereinnahmen (direkte Kompensation).

Es ist aber nicht zwingend nötig, dass die Seitenzahlungen positiver Natur sind. Es besteht auch die Möglichkeit, mittels Drohungen Kooperation zu erzwingen. Die Seitenzahlung besteht in diesem Fall darin, dass die Gewinner die Verlierer durch Unterlassen von angedrohten Sanktionen „kompensieren“.

Hypothese 3b: Die Gewinner zwingen die Verlierer durch das Androhen von Sanktionen in die Kooperation (Drohung).

Es ist aber auch denkbar, dass die Regierungen im Laufe der Verhandlungen den Umfang des Regulierungsversuchs beschränken. Anstatt also die Defektierenden direkt zu kompensieren, genehmigen sie ihnen bestimmte Aspekte ihres „schädlichen“ Verhaltens.¹⁵ Mit anderen

¹⁵ In der ökonomischen Theorie würde man eine solche Verkleinerung des Gegenstandes der Kooperation nicht als Seitenzahlung bezeichnen, weil dadurch Effizienzverluste entstehen. Die Verhinderung solcher Verluste ist aber in der Theorie gerade der Grund für die Entrichtung von Seitenzahlungen. Verhandlungen über Coase-Lösungen finden auf der Paretogrenze statt. Allerdings besteht in realen Verhandlungen selten Konsens darüber, wo die Paretogrenze genau liegt. Der Verhandlungs-

Worten, die Verlierer erklären sich nur zur Kooperation bereit, wenn die Gewinner ihrerseits Zugeständnisse machen. Sie machen ihre Konzessionen abhängig von denen der Gewinner.

Hypothese 3c: Die Gewinner kompensieren die Verlierer über Zugeständnisse bezüglich des Umfangs der Regulierung von schädlichen Steuerpraktiken (indirekte Kompensation).

Insgesamt beschreiben die Hypothesen 2 und 3 einen komplexen Tauschprozess, in dem die Kooperierer sicherstellen wollen, dass sich niemand entzieht, damit sie nicht ausgebeutet werden. Die verschiedenen Formen der Seitenzahlung sind unterschiedliche Möglichkeiten um die für einen Tausch notwendige Reziprozität herzustellen.

Wie oben ausgeführt, sagt das Modell voraus, dass die Asymmetrie der Akteure entscheidenden Einfluss auf den Verlauf der Kooperation nimmt. Folgende Hypothesen ergeben sich daraus:

Hypothese 4: Es wird schwieriger sein, kleine Staaten zur Kooperation zu bewegen als große.

Hypothese 4a: Die Kooperationsbemühungen, sofern es sie überhaupt gibt, werden von großen Staaten initialisiert und auch von diesen angetrieben.

Hypothese 4b: Kleine Staaten werden bis zuletzt versuchen, sich einer Kooperation zu entziehen.

Hypothese 4c: Die Hauptkonfliktlinie wird zwischen großen und kleinen Staaten (Steuerparadiesen) verlaufen.

Zur Überprüfung der Hypothesen wird im folgenden dritten Teil der Verlauf des OECD Projekts geschildert und anschließend die Erklärungskraft des Modells evaluiert (Abschnitt 4).

3. Der Kampf gegen den Steuerwettbewerb in der OECD

In der Geschichte der internationalen Steuerpolitik spielte die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -vermeidung sehr lange eine untergeordnete Rolle. Es gibt zwar seit den 1920er Jahren internationale Kooperation in der Steuerpolitik, deren Gegenstand beschränkte

gegenstand ist nicht fixiert, sondern kann angepasst werden, was sich als Kompensation für wechselseitige Zugeständnisse interpretieren lässt (vgl. Scharpf 1992, 65).

sich aber fast ausschließlich auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung. Die Bekämpfung der Steuervermeidung wurde den einzelnen Staaten überlassen, denen es freistand, ihr Außensteuerrecht unilateral so zu gestalten, dass Steuerflucht erschwert wurde (vgl. Picciotto 1992, Kap. 4 und 5).

Der Impuls für eine stärkere Internationalisierung des Kampfes gegen Steuerflucht ging von den USA aus. In den 1960er Jahren wurden dort unilaterale Gesetze zur Bekämpfung von internationaler Steuervermeidung eingeführt und in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bestimmte Anti-Missbrauchsklauseln eingefügt.¹⁶ Außerdem kündigten die USA in den 80er Jahren viele DBAs mit Steuerparadiesen. Neue Verträge wurden nur dann verhandelt, wenn sich das betreffende Land bereit erklärte einen sehr weiten und effektiveren Informationsaustausch in den Vertrag aufzunehmen, der bestehende nationale Bankgeheimnisse gegenstandslos macht (Eden 1998, 100). Allerdings wurde schnell deutlich, dass eine Bekämpfung der Steuervermeidung durch unilaterale Maßnahmen ineffizient ist und zu einer Gefährdung der Wettbewerbsfähigkeit führt. Deshalb kam ein vom Kongress in Auftrag gegebener Bericht zu dem Ergebnis, dass ein multilateraler Ansatz notwendig sei (Internal Revenue Service (I.R.S.) 1981).¹⁷ Dafür warben die USA auch innerhalb der OECD. Die meisten OECD Mitgliedsländer führten daraufhin unilaterale Maßnahmen ein, die denen der USA ähneln. Gleichzeitig wurde versucht, diese Politiken innerhalb des „Committee on Fiscal Affairs“ (CFA) der OECD zu koordinieren. 1979 wurden von der OECD erstmals Transferpreis-Richtlinien herausgegeben mit dem Ziel, dass die nationalen Regelungen in diesem Bereich angeglichen werden. Außerdem empfahl die OECD 1987 in vier Berichten über Steuerhinterziehung und –vermeidung, dass alle Staaten unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der

¹⁶ 1962 wurden „Controlled Foreign Corporation (CFC)“ Regeln verabschiedet (in den USA bekannt als „subpart F“), die bewirken, dass passive Einkommen aus bestimmten Steueroasen sofort versteuert werden müssen und nicht den Vorteil des „deferral“ genießen. Aufgrund des „deferral“ unterliegen Einkommen erst dann einer Besteuerung, wenn sie in die USA zurückgeführt werden. Das „deferral“ ermöglicht das steuerfreie Ansammeln von Einkommen in zu diesem Zweck gegründeten Firmen (sogenannten Basisgesellschaften) in Steueroasen. Neben diesem bekanntesten Gesetz zur Mißbrauchsabwehr gibt es noch weitere Regeln mit dem gleichen Ziel, unter anderem allgemeine „substance over form“-Bestimmungen, die es den Steuerbehörden erlauben, Transaktionen, die nur zum Zwecke der Steuervermeidung aber ohne realen wirtschaftlichen Effekt durchgeführt werden, zu ignorieren und nichtsdestotrotz zu besteuern (vgl. z.B. Arnold 2000).

¹⁷ Aus dem sogenannten „Gordon Report“: „The United States cannot deal alone with tax havens. The policy must be an international one by the countries that are not tax havens to isolate the abusive tax havens. The United States should take the lead in encouraging tax havens to provide information to enable other countries to enforce their laws. (...) However, such steps, taken unilaterally would place United States businesses at a competitive disadvantage as against businesses based in other OECD countries. Accordingly, a multilateral approach to deal with tax havens is needed“ (Internal Revenue Service (I.R.S.) 1981).

Steuerflucht ergreifen sollten und diese gleichzeitig durch internationale, multilaterale Kooperation zu unterstützen, da sie sonst ineffektiv seien (vgl. auch Eden/Kudrle 2005, 115 ff., OECD 1987).

3.1 Der schädliche Steuerwettbewerb kommt auf die internationale Agenda

Trotzdem stoßen die genannten unilateralen Maßnahmen an inhärente Grenzen. Um sie anzuwenden, muss man ja erst einmal wissen, dass ein Steuerzahler Vermögen im Ausland hat. Um solches Wissen zu erlangen ist man aber auf die Kooperation der Steuerparadiese angewiesen. Weiterhin sind die unilateralen Maßnahmen sehr komplex, ihre Anwendung ist mit erheblichem administrativen Aufwand verbunden (OECD 1998, Abs. 87). Im Zeitverlauf ist eine Aufrüstungsspirale zwischen immer findigeren Gestaltungen von Steuerzahlern und der Abwehrgesetzgebung zu erkennen. Es kommt hinzu, dass durch die unilateralen legislativen Maßnahmen das Problem nicht an der Wurzel angegangen wird. Die Gesetze können nichts daran ändern, dass Steuerzahlern von anderen Staaten Angebote gemacht werden, Steuern zu hinterziehen, sie machen lediglich, sofern sie greifen, die Annahme des Angebots durch den Steuerzahler unattraktiv. Allerdings haben die unilateralen Missbrauchsregeln nur einen beschränkten Anwendungsbereich, da die Staaten sich vor den negativen Auswirkungen der Gesetze auf ihre Wettbewerbsfähigkeit fürchten (Picciotto 1992, 114 ff.). Vor dem Hintergrund dieser Schwierigkeiten wurde im Mai 1996 auf einem Treffen der OECD Finanzminister, später auch im Rahmen der G-7, beschlossen eine Initiative gegen schädlichen Steuerwettbewerb ins Leben zu rufen. Das CFA wurde beauftragt, bis 1998 wirksame Maßnahmen gegen die negativen Auswirkungen des Steuerwettbewerbs vorzuschlagen (Owens 1998, 230).¹⁸ Dies geschah mit dem Bericht „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue“ (OECD 1998).

Die OECD unterscheidet drei Arten von Steuerwettbewerb danach, welche Art von Besteuerungsgrundlage jeweils attrahiert werden soll, und zwar den Wettbewerb um:

¹⁸ Etwa zeitgleich kündigte die EU ihr Paket gegen schädlichen Steuerwettbewerb an. Inhaltlich sind die Kriterien, die zur Erkennung von schädlichen Regimen im EU Verhaltenskodex festgelegt sind, den Kriterien der OECD sehr ähnlich. Es wurde tatsächlich im Vorhinein versucht, beide Projekt miteinander konsistent zu halten (Kudrle/Eden 2003, 46 f.). Ein Vergleich beider Initiativen findet sich unter anderem bei Easson (2004) und Pinto (1998). Außerdem gibt es weitere Initiativen die sich mit ähnlichen Phänomenen beschäftigen. Das 1997 gegründete „Financial Stability Forum (FSF)“ der G-7 legte 1999 einen Bericht über Offshore Finanzzentren vor, ebenso wie der IWF im Jahr 2000. Die bereits 1989 gegründete „Financial Action Task Force (FATF)“ der OECD behandelt die internationale Geldwäsche (einen kurzen Überblick bieten Hampton/Christensen 2003, 195 ff.).

- 1) direkte, realwirtschaftliche Investitionen in Anlagen, Maschinen, Gebäude und Arbeitskräfte (Besteuerungsgrundlage: aktives Kapitaleinkommen von Unternehmen);
- 2) stark mobile Direktinvestitionen, z.B. Service- oder Profit-Center von multinationalen Unternehmen, Basisgesellschaften etc. (Besteuerungsgrundlage: aktives und vor allem passives Kapitaleinkommen von Unternehmen);
- 3) Spar- und Portfolio Investitionen (Besteuerungsgrundlage: passives, meist persönliches Kapitaleinkommen) (Easson 2004, 1038, OECD 1998, Abs. 6).

Die OECD erklärt, dass es in dem Projekt grundsätzlich nur um die Bekämpfung des Steuerwettbewerbs vom Typ 2 und 3 geht.¹⁹ Und auch bezüglich dieser Arten von Wettbewerb wird von Anfang an klargestellt, dass es nicht gegen niedrige Steuersätze geht. Normale Steuersysteme mit niedrigen Sätzen, die aber allen Steuerzahlern gewährt werden und außerdem über ein Mindestmaß an Transparenz verfügen und zum Informationsaustausch mit anderen Ländern bereit sind, seien nicht Gegenstand des Berichts. Jedes Land sei grundsätzlich frei darin seine eigenen Sätze zu wählen (OECD 1998, 40 f.). Es gelte aber solchen durchaus zu begrüßenden Steuerwettbewerb zu unterscheiden vom sogenannten „poaching“ der Steuerbasis anderer Länder. Darunter versteht man den Versuch einer Regierung, mit der bewussten Gestaltung des eigenen nationalen Steuerrechts die normale Anwendung und Durchsetzung des Steuerrechts anderer Staaten gezielt zu „frustrieren“. Solche Regierungen „wildern“, so eine mögliche Übersetzung des englischen Begriffs, in der Steuerbasis anderer Staaten. Damit es sich um „poaching“, und damit um zu bekämpfenden schädlichen Wettbewerb handelt, muss gezeigt werden, dass eine internationale Transaktion oder Investitionsentscheidung rein steuermotiviert ist und nicht von realwirtschaftlichen Faktoren abhängt.

Um diesen Tatbestand feststellen zu können, schlägt die OECD eine Unterscheidung in zwei Typen von schädlichen Steuersystemen vor, nämlich (1) *Steuerparadiese* und (2) *präferentielle Steuerregime*. Ein Steuerparadies wird dabei definiert als ein Staat, der sich Nichtansässigen anbietet, die Steuern in ihrem Heimatland zu hinterziehen, der sich weigert, basierend auf Gesetzen oder bestehenden Praktiken, Informationen an die Heimatländer weiterzu-

¹⁹ Bezüglich der passiven (Portfolio) Einkommen ist der Bericht schwierig zu interpretieren. Zwar wird auf den ersten Seiten gesagt, dass es um solche Investitionseinkommen nicht gehe, diese aber in dem Projekt in Zukunft behandelt werden sollen (OECD 1998, Abs. 12). Tatsächlich spielen sie aber auch schon im 1998er Bericht eine Rolle. Zum Beispiel verweist der Report auf Steuerregime die darauf zugeschnitten seien "to attract investment or savings originated elsewhere or to facilitate the avoidance of other countries' taxes." (OECD 1998, Abs. 29). Außerdem ist die gesamte Behandlung des Themas Steuerparadiese und Informationsaustausch für passive Einkommen eher relevant als für aktive.

leiten und dessen Steuergesetze nicht transparent sind. Hinzu kommt noch, dass keine substantielle ökonomische Aktivität verlangt wird, damit eine Transaktion als dort angesiedelt betrachtet wird – wenn das Steuerrecht es also zulässt, dass bestimmte Werte in dem Land verbucht werden, ohne dass dort tatsächlich ein angemessener Mehrwert entstanden ist (OECD 1998, Abs. 52), wie dies z.B. bei der sprichwörtlichen Briefkastenfirma der Fall wäre.

Davon unterschieden, aber ebenfalls angeprangert, werden sogenannte präferentielle Steuerregime in den OECD Ländern. Solche Regime erlauben eine „positive“ Diskriminierung zwischen ausländischen und inländischen Investoren, sprich letztere erhalten Steuervorteile, die den ersteren nicht zustehen. Ein solches Arrangement zeige aber bereits an, dass man sich der Tatsache bewusst sei, dass das eigene Verhalten nicht universalisierbar, sondern im Gegenteil schädlich ist. Durch dieses „ring-fencing“ schützten sich (Hochsteuer-)Länder vor den Einnahmeausfällen einer Steuersatzsenkung für alle ansässigen Steuerzahler (vgl. OECD 1998, Abs. 62). Die Unterscheidung zwischen Steuerparadiesen und präferentiellen Regimen wird damit begründet, dass die Staaten mit präferentiellen Regimen eher bereit seien, sich an der Kooperation zu beteiligen. Sie hätten selber zu befürchten, dass in ihren normal behandelten Steuerbasen gewildert wird. Anders als die Steuerparadiese, die einen solchen moderierenden Anreiz nicht haben, seien sie daran interessiert, das „race to the bottom“ anzuhalten (OECD 1998, Abs. 43 f.).

Bezüglich beider Arten von Staaten plant die OECD einen „naming and shaming“-Ansatz (Eden/Kudrle 2005, 122). Es wurde eine noch zu erstellende schwarze Liste mit Steuerparadiesen und präferentiellen Steuerregimen angekündigt. Von den Steuerparadiesen werde verlangt, die schädlichen Aspekte ihrer Steuersysteme zu entfernen. Die Staaten, die dies verweigern, hätten in der Zukunft mit noch zu entwickelnden koordinierten Gegenmaßnahmen zu rechnen (OECD 1998, Abs. 149 ff.). Bezüglich der präferentiellen Regime in den OECD Ländern wurden mögliche Gegenmaßnahmen nicht erwähnt. Bereits jetzt wurden den Staaten außerdem 19 Maßnahmen zur Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb empfohlen. Diese Empfehlungen laufen im wesentlichen darauf hinaus, die Politik, die bisher schon verfolgt wurde zu intensivieren und auf eine breitere Basis zu stellen.²⁰ Diese und die zukünftigen Gegenmaßnahmen sollten möglichst von allen Staaten durchgeführt werden, damit der Kampf gegen die schädlichen Praktiken nicht zu einer Selbstschädigung der Bekämpfer führe

²⁰ Vorgeschlagen wurden unter anderem die flächendeckende Einführung von unilateralen Anti-Missbrauchsgesetzen, die Kündigung von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Steuerparadiesen und der Abschluss von strengeren Informationsaustauschabkommen (OECD 1998, Abs. 85 ff.).

(vgl. z.B. OECD 1998, Abs. 138).²¹ Zur Durchführung und Koordinierung dieser Bemühungen wurde innerhalb des CFA das „Forum on Harmful Tax Competition“ gegründet (OECD 1998, Abs. 10 und Anhang 1).

Der 1998er Report wurde von allen OECD Ländern, außer Luxemburg und der Schweiz, die sich ihrer Stimme enthielten, begrüßt. Diese beiden Länder kritisierten insbesondere, dass nur der Finanzsektor betrachtet werde und der „realwirtschaftliche“ Sektor ausgeklammert blieb. Sie lehnten außerdem die (impliziten) Angriffe auf das Bankgeheimnis ab (OECD 1998, Annex II). Ansonsten wurde dem Bericht zu dieser Zeit nicht besonders viel Aufmerksamkeit zuteil (Ruchelman/Shapiro 2002, 411).

3.2 Das Projekt kommt in Schwung! ...und wird hart gebremst

Der 1998er Report hatte die Erstellung zweier schwarzer Listen angekündigt. Zwei Jahre später wurden in einem Bericht (OECD 2000) zum einen 47 „potentiell schädliche“ Steuerregime in den OECD Mitgliedstaaten aufgelistet. 21 der damals 29 Mitglieder der OECD waren auf dieser Liste vertreten. In einem Prozess der Selbstevaluation und „peer reviews“ sollten die Regime bis April 2003 abgeschafft oder so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr als schädlich zu gelten haben. Dies sollte anschließend durch das „Forum on Harmful Tax Competition“ überprüft und gegebenenfalls noch bestehende schädliche Regime erneut veröffentlicht werden. Zum anderen wurde eine Liste mit Steuerparadiesen veröffentlicht. Nach inoffiziellen Angaben waren ursprünglich 47 Staaten als Steuerparadiese identifiziert worden. Allerdings überzeugten 6 dieser Staaten bereits im Vorhinein das Forum durch die Rücknahme von schädlichen Praktiken, dass sie nicht als Steuerparadiese einzuschätzen seien. Weitere 6 Staaten zeigten ihre Kooperationsbereitschaft und willigten ein, ihre schädlichen Regime bis spätestens 2005 zu entschärfen.²² Die schließlich in dem Report veröffentlichte Liste enthielt

²¹ „Although one country’s actions can be influential in curbing harmful tax practices, it is difficult for the actions of any single country to eliminate harmful tax practices. In fact, for many reasons, individual countries may not have a strong incentive to take action against harmful tax practices since, by so doing, they can worsen their position relative to where they would have been if they had not acted at all. For example, as a result of some of the defensive measures an individual country takes to counteract harmful tax practices, the targeted activity may simply move to another location that is not taking measures to combat such practices. Thus, individual actions do not completely solve the problem; they may merely displace it. For this reason, a multilateral approach is required and the OECD is the most appropriate forum to undertake this task“ (OECD 1998, Abs. 138). Diese Argumentation zieht sich durch den gesamten Bericht (siehe z.B. auch OECD 1998, Abs. 13) und durch spätere Publikationen der OECD (z.B. OECD 2004, Abs. 28).

²² Bermuda, die Cayman Inseln, Zypern, Malta, Mauritius und San Marino (Easson 2004, 1042).

somit noch 35 Staaten (Ruchelman/Shapiro 2002, 414).²³ Von diesen 35 Staaten und Gebietskörperschaften wurde verlangt, dass sie bis 31. Juli 2001 ein „Memorandum of Understanding (MOU)“ unterschreiben, in dem sie sich verpflichten, in Zusammenarbeit mit der OECD bis Ende 2005 die schädlichen Aspekte ihrer Steuersysteme zu beseitigen (Ruchelman/Shapiro 2002, 418). Alle, die dies nicht täten, würden von der OECD als unkooperativ eingeschätzt, auf eine zweite schwarze Liste gesetzt und hätten ab diesem Zeitpunkt mit koordinierten Gegenmaßnahmen („defensive measures“) zu rechnen.

Nach der Veröffentlichung des Berichts von 2000 ging der politische Streit erst richtig los. Zum einen formierten sich die Steuerparadiese und versuchten das Projekt zu schwächen. Außerdem gab es Gegenwehr aus den USA.

Die USA unter Präsident Clinton waren der Hauptinitiator des gesamten Projekts und unterstützten es sehr nachdrücklich (vgl. Kudrle 2003, 63). Anfänglich ist es deshalb auch als eine „Multilateralisierung“ der US-amerikanischen Politik beschrieben worden (Zagaris 1998, 1507). Die Regierung hatte sogar vorgeschlagen, die Empfehlungen der OECD bereits im Jahr 2000 in nationales Recht zu implementieren. Alle Zahlungen, die in eines der 35 aufgelisteten Steuerparadiese unternommen worden wären, hätten gemeldet werden müssen. Außerdem hätten die USA die Steueranrechnung bei Einkommen aus diesen Ländern nicht genehmigt. Jedes Land auf der Liste hätte diese Maßnahmen vermeiden können, wenn es Transparenz hergestellt oder ein Informationsabkommen mit den USA abgeschlossen hätte (Sheppard 2001, 2021). Die Haltung der USA war im übrigen konsistent mit der Politik, die sie Jahrzehnte lang in der internationalen Besteuerung vertreten hat.²⁴ Die neue Regierung unter George W. Bush hatte aber andere Vorstellungen. Im Mai 2001 erklärte Finanzminister O’Neill, dass die USA das Projekt in seiner derzeitigen Form für zu breit angelegt hielten. Es sei mit den ökonomischen Vorstellungen seiner Regierung nicht vereinbar. Außerdem lehnten es die USA ab, anderen Staaten zu diktieren, wie ihr Steuerrecht auszusehen habe. Stattdessen

²³ Bei diesen 35 Jurisdiktionen handelt es sich um Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, British Virgin Islands, Cook Islands, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey (inklusive Alderney und Sark), Isle of Man, Jersey, Liberien, Liechtenstein, Malediven, Marshall Islands, Monaco, Montserrat, Nauru, Niederländische Antillen, Niue, Panama, Samoa, Seychellen, St. Lucia, St. Christopher und Nevis, St. Vincent und die Grenadines, Tonga, Turks & Caicos, U.S. Virgin Islands, und Vanuatu (OECD 2000).

²⁴

solle sich das Projekt auf die Etablierung von effizientem Informationsaustausch beschränken (O'Neill 2001).²⁵

Soweit man es rekonstruieren kann, steht das Abrücken der amerikanischen Regierung in engem Zusammenhang mit den Bemühungen von libertären Lobbygruppen. Unter diesen ragt die Vereinigung „Freedom and Prosperity“, die ausschließlich zur „Begleitung“ des OECD Projekts von der „Heritage Foundation“ gegründet wurde, besonders hervor. Diesem kleinen „think tank“ ist es gelungen, das OECD Projekt in der Öffentlichkeit bekannt zu machen und anzuprangern. Viele der Vorwürfe entbehrten zwar einer sachlichen Grundlage – so war ihr Hauptkritikpunkt, dass es das Ziel der OECD sei, die USA dazu zu zwingen, die eigenen Steuersätze zu erhöhen – schienen aber ihre Wirkung nicht zu verfehlen.²⁶ Insgesamt lässt sich die Kritik des „Center for Freedom and Prosperity“, wie sie erfolgreich auch in Wirtschaftszeitungen verbreitet wurde, folgendermaßen zusammenfassen: das OECD Projekt verdammt den Wettbewerb, erlaubt den reichen Staaten die Bildung eines Kartells, das die Steuerzahler ausquetschen wird, weil es ihnen auch noch den letzten Rest an Privatheit (Bankgeheimnis) nehmen will. Außerdem werden die Steueroasen diskriminiert und deren Souveränität verletzt.²⁷

Die Steuerparadiese reagierten nur langsam und zunächst gemäßigt auf das OECD Projekt. Dies hatte wahrscheinlich damit zu tun, dass das Anliegen der OECD für sie nur ein weiteres Problem neben dem FATF und den anderen oben genannten Initiativen darstellte. Nichtsdestotrotz wurde im November 1998 innerhalb der „Caribbean Financial Action Task Force“

²⁵ “The United States does not support efforts to dictate to any country what its own tax rates or tax system should be, and will not participate in any initiative to harmonize world tax systems. (...) The work of this particular OECD initiative, however, must be refocused on the core element that is our common goal: the need for countries to be able to obtain specific information from other countries upon request in order to prevent the illegal evasion of their tax laws by the dishonest few. In its current form, the project is too broad and it is not in line with this Administration's tax and economic priorities” (O'Neill 2001).

²⁶ Auf Betreiben von „Freedom and Prosperity“ schrieben viele US Senatoren und Mitglieder des Repräsentantenhauses einen vorformulierten Brief an O'Neill (Sheppard 2001, 2018 f.). Bemerkenswert an der Argumentation der Lobbygruppe ist, dass sie offensichtlich Republikaner dafür warnt, dass die OECD die USA zur Erhöhung ihrer Steuern zwingen könnte, während Demokraten auf die negativen Folgen für die wirtschaftliche Entwicklung karibischer Steuerparadiese hingewiesen werden, sollte das OECD Projekt erfolgreich sein. Die Briefe kann man nachlesen unter <http://freedomandprosperity.org/congress/congress.shtml> (aufgerufen am 04.08.2005).

²⁷ Diese Ansicht wurde in drastischer Weise vertreten: “In a display of imperialism not seen since the collapse of the Soviet empire, the OECD is demanding that these low-tax regimes surrender their sovereignty and agree to help the high-tax nations collect taxes. (...) by what right can a bunch of Paris-based bureaucrats dictate tax policy to sovereign nations that are not even members of the OECD? (...) The OECD wants its member nations to subject low-tax regimes to financial protectionism. (...) In a truly Orwellian touch, the OECD even has the gall to refer to these threatened actions as 'defensive measures' – sort of like Hitler's defensive attack on Poland” (Mitchell 2000).

(CFATF), einer Vereinigung karibischer Finanzzentren, eine Arbeitsgruppe gebildet, die sich speziell auf die OECD und EU Maßnahmen konzentrieren sollte. Erwähnenswert ist, dass es den Steuerparadiesen zunächst schwergefallen ist, Einheit in der Abwehr des Projekts herzustellen. Einige der Steuerparadiese vertraten die Ansicht, dass es am klügsten sei, mit der OECD zu kooperieren, da man glaubte, so wenigstens einen Teil der Offshore-Aktivitäten bewahren zu können. Mit der Veröffentlichung des 2000er OECD Berichts und der darin verkündeten Frist, wuchs aber der Widerstand, den die Oasen auf zwei Wegen versuchten deutlich zu machen. Zum einen bemühten sie sich um eine stärkere Repräsentation ihrer Anliegen innerhalb der OECD. Dabei spielte der Commonwealth Verbund eine wichtige Rolle. Gemeinsam mit den OECD Mitgliedern Australien, Kanada, Neuseeland und dem Vereinigten Königreich, wurde im September 2000 eine Resolution verabschiedet, die die gesetzte Frist als kontraproduktiv für die Etablierung einer konstruktiven multilateralen Kooperation, bezeichnete (Easson 2004, 1061 f.).

Daneben versuchten die Steueroasen aber auch, sich auf anderen Wegen Gehör zu verschaffen. Sie gründeten im März 2001 eine eigene Lobbyorganisation, die „International Trade and Investment Organisation“ (ITIO), die zunächst 8 später 17 Mitglieder hat, und die die Politik ihrer Mitglieder gegenüber der OECD vertreten soll. Die ITIO und auch einzelne Steuerparadiese versuchten darüber hinaus Öffentlichkeit für ihre Anliegen vor allem in der Wirtschaftspresse herzustellen, was ihnen durchaus gelungen ist (vgl. Hampton/Christensen 2003, 213). Die drei wesentlichen Kritikpunkte der Steuerparadiese waren, dass sie, erstens, nicht ausreichend konsultiert worden seien. Anstatt in die Entwicklung der Kriterien zur Identifikation von Steueroasen einbezogen zu werden, seien sie ihnen von der OECD aufgezwungen worden. Dies sei eine fundamentale Verletzung ihrer staatlichen Souveränität. Zweitens beklagten die Oasen, schlechter behandelt zu werden als die OECD Mitglieder selbst. Anders als bei den Steuerparadiesen sei den OECD Mitgliedern zur Veränderung ihrer präferentiellen Regime keine Frist gesetzt worden, und es sei in den Berichten von 1998 und 2000 auch nicht die Rede gewesen von möglichen konzertierten Maßnahmen gegen sie. Man befürchte weiterhin, dass an OECD Mitglieder nicht so strenge Anforderungen bezüglich Informationsaustausch und Transparenz gestellt würden wie an die Nichtmitglieder. Drittens wiesen die Steuerparadiese auf die schädlichen Auswirkungen auf ihre ohnehin sehr schwachen Volkswirtschaften hin, die teilweise komplett abhängig seien vom Offshore-Finanzsektor.²⁸ Von den

²⁸ Viele Oasen porträtieren ihre wirtschaftliche Lage als ausweglos. In einer Pressemitteilung von Sir Ronald Sanders, einem Repräsentanten von Antigua und Barbuda heißt es: „Attracting sanctions

Industriestaaten dominierte Organisationen wie die Weltbank und der IMF hätten ihnen geraten, ihre Volkswirtschaften von der einseitigen Spezialisierung auf landwirtschaftliche Produkte zu befreien, und in Richtung finanzieller Dienstleistungen zu erweitern. Es sei deshalb heuchlerisch, wenn nun dieselben Regierungen, diesmal unter Führung der OECD, ihnen dieses Instrument zur Entwicklung aus der Hand schlagen wollten.²⁹

Nach der einseitigen Erklärung der USA und den Einsprüchen der Steuerparadiese gab es intensive Verhandlungen in der OECD darüber wie das Projekt weiterzuführen sei, bei denen sich die USA sehr weitgehend mit ihren Vorstellungen durchsetzte (O'Neill 2001, Scott 2001). Anders als viele befürchtet und manche gehofft hatten, kam es aber weder dazu, dass das Projekt beendet wurde, noch zogen die USA ihre Teilnahme zurück. Es kam aber zu Veränderungen, die sich im „Progress Report 2001“ (OECD 2001) wiederfinden: Die wichtigste Änderung ist, dass die Forderung der USA erfüllt wurde, das Kriterium rein steuermotivierter Angebote, ohne dass damit eine substantielle ökonomische Aktivität in der Oase verbunden ist, zu streichen (OECD 2001, Abs. 27). Stattdessen werden nur noch Verpflichtungen im Bereich von Transparenz und Informationsaustausch verlangt (OECD 2001, Abs. 27).³⁰ Damit wird das Projekt, zumindest gegenüber den Steueroasen, auf die Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken im Bereich der passiven, Portfolio-Investitionen beschränkt (die dritte Form des Steuerwettbewerbs), während der Kampf gegen schädlichen Wettbewerb im Bereich der mobilen Direktinvestitionen (zweite Form), der am Anfang im Mittelpunkt stand, aufgegeben wird. Dieser Schritt bedeutet, dass das Problem nun gerade nicht mehr direkt angegangen werden soll. Die Steuerparadiese müssen ihr Steuersystem im engen Sinne nicht

from the worlds' wealthiest countries is a daunting prospect for small states whose economies will doubtless suffer. So too will civil order and the maintenance of democracy, which cannot be sustained in conditions of economic decline. At the same time jurisdictions cannot simply surrender to OECD demands that will strengthen the financial services sectors of OECD member countries at the expense of their own. To do so would be to cause their death anyway; this time by a thousand cuts" (zitiert nach Hampton/Christensen 2003, 213). Antigua und Barbuda hatte sich zunächst kooperationsbereit gezeigt, später aber diese Zusage zurückgezogen (Easson 2004, 1045).

²⁹ "The IMF told us to lower our tariffs, so we did, even though it cost us dearly and presented a very difficult transition domestically. Now we are told that our offshore sector might disappear. So where does that leave us? We are between a rock and a hard place. Is Barbados supposed to go back and increase our tariffs to their prior levels? The IMF says we can't do that, and now the OECD wants to take away our financial sector. What do we do, go back to growing sugar cane when the rest of the industrialized world is enjoying the digital boom?" (ein anonymes Repräsentant von Barbados, zitiert nach Easson 2004, 1066). Zur Bedeutung der Einrichtung von Offshore-Zentren für die ökonomische und politische Entwicklung und den daraus resultierenden internen Problemen, vgl. Hampton (2003, 204 ff.).

³⁰ Diejenigen Jurisdiktionen, die bereits vor dieser Einengung des Projektes eine Verpflichtung zur Kooperation eingegangen waren, durften diese nachträglich auf Transparenz und Informationsaustausch beschränken (OECD 2001, Abs. 29)

ändern, sondern können Unternehmen und Privaten weiterhin Steuerresidenz anbieten. Stattdessen beschränkt man sich im Kampf gegen schädliche Steuerpraktiken nun auf die traditionellen, indirekt angelegten, unilateralen Abwehrmaßnahmen. In Zukunft sollen diese aber effektiver werden durch den verbesserten Informationsaustausch. Diese Veränderung des Projekts lässt jenen Teil der internationalen Steuerplanung unberührt, der nicht unter die unilateralen Abwehrmaßnahmen fällt (Webb 2004, 810).³¹

Weiterhin wurde mit dem Bericht der Zeitraum innerhalb dessen unkooperative Gebiete ihre Kooperationsbereitschaft signalisieren müssen bis zum 28. Februar 2002 verlängert (OECD 2001, Abs. 33).³² Schließlich wurde klargestellt, dass solche eventuellen Gegenmaßnahmen nicht nur gegen die Steuerparadiese, sondern auch gegen OECD Mitglieder, die ihre präferentiellen Regime nicht abschaffen erhoben würden. Die OECD versichert, dass sie nicht eher Maßnahmen gegen Steuerparadiese ergreifen werde als diese gegebenenfalls auch gegen Mitgliedsländer verhängt werden (OECD 2001, Abs. 32). Damit haben die Steuerparadiese die Konzession erhalten, ihre schädlichen Praktiken solange ohne Angst vor Gegenmaßnahmen betreiben zu können, wie es auch innerhalb der OECD schädliche Regime gibt. Angesichts der Haltung von OECD Ländern wie der Schweiz und Luxemburg ist dies ein beträchtliches Zugeständnis. Allerdings bedeutet dies nicht, dass die OECD ihre Anforderungen zurückzog, sondern lediglich die Durchführung von Gegenmaßnahmen an die eigene Vorleistung knüpfte.

Daneben bieten die OECD Mitglieder kooperationsbereiten Jurisdiktionen bei der Veränderung ihrer Steuersysteme technische und administrative Hilfe an. Außerdem wird eine nicht näher spezifizierte wirtschaftliche Unterstützung durch die Weltbank, andere internationale Organisationen und durch einzelne OECD Mitglieder selbst in Aussicht gestellt (OECD 2001, Abs. 44 ff.). Insgesamt wird der gesamte Ansatz „inklusive“. Die OECD und einige Steuerparadiese, vornehmlich aus dem Commonwealth, vereinbarten auf einer Konferenz im Januar 2001 die Gründung eines „Global Forum on International Taxation“, das gemeinsam von Australien und Barbados geleitet wird. In dem Forum kommen OECD Mitglieder und einige Steuerparadiese mit dem Ziel zusammen, das Projekt gemeinsam fortzusetzen (Samuels/Kolb 2001, 245 f.).

³¹ Wie im Abschnitt 3.1 erwähnt, haben die Staaten ihre legislativen Abwehrmaßnahmen wegen Befürchtungen um die Wettbewerbsfähigkeit so gestaltet, dass den Unternehmen hier durchaus Spielräume bleiben.

³² Die USA hatten lediglich eine Verschiebung bis zum 30 November 2001 verlangt (O'Neill 2001). Die weitere Verlängerung wurde von der OECD selbst verschuldet (Easson 2004, 1043).

3.3 „Von Al Capone zu Martin Luther King“: Dialog statt Drohung

Damit war entschieden, dass sich das Projekt gegenüber den Steuerparadiesen nur noch um Informationsaustausch und Transparenz drehte. In der Folge ging es dann auch entsprechend darum, in diesen Bereichen Fortschritte zu erzielen. Die Beratungen fanden nun unter stärkerer Einbeziehung der Steueroasen im Rahmen des „Global Forum“ statt. Man bemühte sich darum, mit den Oasen in einen intensiven inhaltlichen Dialog zu treten. In den Worten von Jeffrey Owens, dem Leiter der Steuerpolitikabteilung der OECD, wurde der „Al Capone“ Ansatz durch den „Martin Luther King“ Ansatz ersetzt (zitiert nach Easson 2004, 1066). Dies zeigt sich auch in einer semantischen Verschiebung. Während die kooperationsbereiten Steueroasen in dem 2001er Bericht noch als „verpflichtete“ bzw. „engagierte Gebiete“ („committed jurisdictions“) bezeichnet wurden, sind die jetzt im „Global Forum“ vertretenen Länder zu „teilnehmenden Partnern“ („participating partners“) geworden (OECD 2004).

Viele der Beratungen kreisen im Sinne der Forderung der Oasen, nicht schlechter behandelt zu werden als die OECD Mitglieder, um die Frage eines „level playing field“ (OECD 2004). Man kam den Oasen in der Frage des Termins zur Einführung von effektivem Informationsaustausch erneut entgegen. Der gesetzte Termin von Ende 2005 wird scheinbar nicht mehr so eng interpretiert (vgl. OECD 2004, Abs. 17). Inhaltlich bleibt es aber dabei, dass von den Steuerparadiesen eine Vorleistung verlangt wird und sie ihre internen Gesetze und Verwaltungspraxis so weit ändern müssen, dass Zugriff auf finanzielle Informationen ermöglicht wird. Die Androhung von Sanktionen, wenn sie nun auch an die Vorleistung der OECD Länder gekoppelt sind, sind nicht zurückgezogen worden (OECD 2004, Abs. 29 ff.). Auch die schwarzen Listen wurden nicht abgeschafft, obwohl dies einige Oasen gefordert hatten (OECD 2004, Abs. 15). Im Jahr 2004 gibt es noch fünf unkooperative Steuerparadiese: Andorra, Liechtenstein, Liberien, Monaco und die Marshall Inseln (OECD 2004, Abs. 27).³³

Der Informationsaustausch soll in Zukunft in Form von bilateralen Abkommen implementiert werden. Diese Abkommen sollen einem Modellabkommen (OECD 2002), das im Rah-

³³ Das ist insofern bemerkenswert, als im Oktober 2003 Antigua und eine andere nicht näher genannte Steueroase, vermutlich St. Vincent und die Grenadinen, ihre vorher erklärte Kooperationsbereitschaft mit der Begründung zurückziehen, dass die OECD Mitglieder nicht denselben Anforderungen unterworfen würden wie die Steuerparadiese. Trotzdem sind beide Gebiete nicht auf der schwarzen Liste. Allerdings erklärte Antigua, dass es unabhängig vom OECD Projekt seine bisher geschlossenen bilateralen Abkommen zum Informationsaustausch einhalten werde und auch in Zukunft solche Abkommen abschließen werde (Scott 2003).

men des Global Forum entwickelt worden ist, folgen (OECD 2004). Dieses Modellabkommen sieht einen weiteren und effektiveren Austausch von Informationen vor, als dies zuvor z.B. im Rahmen von DBAs möglich war. Insbesondere brechen diese neuen Informationsabkommen auch nationale Bankgeheimnisse.³⁴ Es ist bereits als Grundlage zum Abschluss einiger bilateraler Abkommen verwendet worden (OECD 2004, Abs. 24). Sie sehen einen Austausch von Informationen auf Ersuchen vor, nicht einen automatischen, d.h. ein Land, das Informationen benötigt, muss diese für jeden Einzelfall von dem Vertragspartner anfordern.³⁵

Während man also in bezug auf die Steuerparadiese nur noch um Informationsaustausch und Transparenz rang, wurde gegenüber den eigenen Mitgliedern das substantielle Kriterium, nach dem „ring-fencing“ nicht erlaubt ist, aufrechterhalten.³⁶ Im „Progress Report“ von 2004 konnte weitgehender Vollzug gemeldet werden bezüglich dieses Problems: Von den 47 ursprünglich als „potenziell schädlich“ eingestuften Maßnahmen der Mitgliedsländer konnten 45 von der schwarzen Liste entfernt werden. Dabei wurden 18 Regime komplett abgeschafft, 14 so verändert, dass sie als unschädlich gelten können und bei 13 nach Begutachtung festgestellt, dass sie doch nicht schädlich seien (OECD 2004, 12). Bei 2 Regimen gibt es allerdings Probleme. Zum einen ist die Schweiz nicht bereit, ihr „50/50 Holding Company Regime“ zu verändern. Sie hat allerdings zugestimmt bezüglich dieses Regimes für Transparenz und Informationsaustausch zu sorgen. Luxemburg ist zwar bereit, seine „1929 holdings“ Regeln so zu verändern, wie es auch vom EU Verhaltenskodex verlangt wird, hat aber bezüglich dieses Regimes den Informationsaustausch verweigert (OECD 2004, Abs. 15). Es ist bisher unklar, wie mit diesen Regimen verfahren wird. Offiziell heißt es, dass sie noch weiter untersucht werden müssen (vgl. Easson 2004, 1074).

Dies scheint dann auch der Grund dafür zu sein, warum bisher noch keine Gegenmaßnahmen gegen die 5 unkooperativen Steuerparadiese – und die Schweiz und Luxemburg – eingeleitet worden sind. Die OECD hatte im Report von 2001 ja zugesichert, nicht eher solche Maßnahmen zu ergreifen als diese auch gegen Mitgliedsländer ergriffen werden. In dem Be-

³⁴ Eine solche Regelung schlägt die OECD inzwischen auch für alle Doppelbesteuerungsabkommen vor (OECD 2004). Die Schweiz, Belgien, Luxemburg und Österreich haben bereits ihre Ablehnung der vorgeschlagenen Regeln erklärt.

³⁵ Damit so ein Austausch erfolgen kann, muss ein Anfangsverdacht bestehen, dass ein Steuerflüchtling in einem bestimmten Land hinterzogen hat. Sogenannte „fishing trips“ sind ausgeschlossen. Kritiker beurteilen dieses Verfahren als ineffizient, nur der automatische Informationsaustausch stelle eine effektive Gegenmaßnahme dar (vgl. z.B. Giegold 2004).

³⁶ Was bisweilen zu Vorwürfen der OECD Mitglieder führte, dass nun das Spielfeld in die andere Richtung uneben sei. Aus diesem Grund haben sich Belgien und Portugal, neben der Schweiz und Luxemburg, dem 2000er Bericht enthalten (Easson 2004, 1057).

richt steht denn auch nur, dass die Anwendung von koordinierten Gegenmaßnahmen erwogen und weiter vorbereitet werden müsse (OECD 2004, Abs. 40).³⁷

4. Evaluation und Modifikation des Modells

Entsprechen die empirisch zu beobachtenden Kooperationsbemühungen den theoretischen Erwartungen? Wie lässt sich das Modell gegebenenfalls modifizieren? Zunächst vergleiche ich die Empirie mit den Hypothesen (4.1). Anschließend werden mögliche Modifikationen des Modells diskutiert (4.2).

4.1 Was sich bestätigt und was nicht

Im Großen und Ganzen erweist sich das Modell als korrekt. In wesentlichen Zügen lassen sich mit seiner Hilfe zutreffende Aussagen über die Probleme der Etablierung von Kooperation und die Form, die diese nimmt, machen. Zunächst einmal zeigt sich, dass es sehr schwierig ist, effektive Kooperation herzustellen. Es kommt zu harten Verhandlungen, die bisher nicht zur Entwicklung, geschweige denn Etablierung, einer mit Durchsetzungsgewalt ausgestatteten Institution führten (vgl. Hypothese 1). Stattdessen verfolgt die OECD einen Ansatz der Selbst- und Fremdkontrolle. Es wird großer Wert darauf gelegt, im multilateralen Rahmen vorzugehen, so dass keiner der Akteure einseitig ausgebeutet werden kann (vgl. Hypothese 2). Dabei ist bemerkenswert, dass die OECD zur Begründung der Wichtigkeit eines multilateralen Vorgehens genau jene Überlegungen vorträgt, die auch dem Modell unterliegen. Scheinbar haben die „Designer“ des Projekts bei der Entwicklung ihrer Initiative das Gefangenendilemma-Modell als Folie verwendet (vgl. neben den anderen in Teil 3 zitierten Quellen Owens 1998). Weiterhin bestätigt sich, dass die Regulierungsversuche den Charakter eines komplexen Tauschprozesses, der auf Reziprozität angewiesen ist, haben (vgl. Hypothesen 2 und 3). Alle drei Arten von Seitenzahlungen sind zu beobachten. Den Steuerparadiesen wird technische und administrative Unterstützung beim Umbau ihrer Steuersysteme zugesagt (positive

³⁷ Es gibt außerdem einige Unsicherheit bezüglich der Frage, inwieweit die Zusagen, die von den OECD Mitgliedern gemacht wurden, sich nur auf mobile finanzielle Direktinvestitionen beziehen, oder ob sie sich auch auf den Austausch von Informationen über private Portfolio Investitionen erstrecken. Es scheint aber so zu sein, dass letztere ausgeschlossen sind. Nach dem Report von 2004 sind Österreich, die Schweiz und Liechtenstein bereit, den Informationsaustausch zu akzeptieren. Gleichzeitig ist aber bekannt, dass sie dies im Rahmen der EU-Bemühungen ablehnten und statt dessen für eine Quellensteuer auf Zinserträge optierten (vgl. Easson 2004, 1074). Dies spricht dafür, dass sich die Zusagen nur auf mobile Direktinvestitionen in präferentiellen Regimen beziehen.

Seitenzahlung). Es werden Konzessionen bezüglich des Umfangs des Projektes gemacht, als die USA dies verlangen. Aber auch für die Steuerparadiese werden die Zugeständnisse abhängig gemacht von den tatsächlichen Zugeständnissen der OECD Länder (indirekte Kompensation). Schließlich bedient man sich auch der Androhung von Sanktionen (vgl. Hypothesen 3a bis 3c). Bereits in Teil 2 wurde festgestellt, dass das Modell nicht vorhersagen kann, welche Arten von Seitenzahlungen gewählt werden. Darauf wird unten noch eingegangen.

Auch bezüglich der erwarteten Interessenkonstellationen und ihrer Intensität zeigt sich, dass jedenfalls die OECD selber Erwartungen hatte, die mit denen des Modells übereinstimmen. Die von der OECD vorgenommene Unterscheidung der Länder in Steuerparadiese und Staaten mit schädlichen Steuerregimen lässt sich aus dem Modell ableiten. Empirisch kommt es dann auch tatsächlich zu der erwarteten Konfliktstellung zwischen kleinen Steuerparadiesen und großen OECD Staaten (vgl. Hypothese 4c). Allerdings haben die unterschiedlichen Interessenlagen der Staaten nicht bzw. bestenfalls teilweise die theoretisch erwarteten Auswirkungen auf die *Kooperationsbereitschaft* der Staaten. Das Modell sagt voraus, dass die großen Länder sich eher zur Kooperation bereit erklären als die kleinen (Hypothese 4). Es zeigt sich aber empirisch, dass die kleinen Steuerparadiese, jedenfalls die meisten von ihnen, recht schnell ihre Kooperationsbereitschaft erklären. Als schwieriger dagegen erweist es sich, effektive Kooperation von den meist großen Hochsteuerländern zu erhalten (vgl. aber Hypothese 4a und 4b). Dies zeigt sich insbesondere am Verhalten der USA. Allerdings entziehen sich auch Länder wie die Schweiz und Luxemburg weitgehend den Kooperationsbemühungen. Dieser Unterschied ist nun deshalb besonders interessant, weil es sich bei diesen Ländern um kleine Länder und Steuerparadiese *innerhalb* der OECD handelt. Während die allermeisten Kleinen außerhalb der OECD recht schnell Kooperationsbereitschaft zeigen, sind die Kleinen in der OECD resistent. Das erlaubt den Schluss, dass die im Modell unterstellte ökonomische Interessenlage der Staaten tatsächlich relevant ist, diese aber nicht alleine die Kooperationsbereitschaft der Staaten erklärt.

4.2 Mögliche Modifikationen: Zum Einfluss von Macht und Ideen

Das Modell erklärt insgesamt das Muster der Kooperation recht gut, wird allerdings in einer Hinsicht zumindest nicht vollständig bestätigt. Obwohl sich zeigt, dass die Interessenlagen tatsächlich so bestehen, wie das Modell es voraussagt, lässt sich daraus allenfalls bedingt die Kooperationsbereitschaft der verschiedenen Staaten ablesen. Hinzu kommt die dem Mo-

dell inhärente Unbestimmtheit bezüglich der Seitenzahlungen. Dies stellt zwar keine Widerlegung des Modells dar, lädt aber zu Spekulationen darüber ein, was die Wahl der Art von Seitenzahlungen bestimmt. Beiden Aspekten soll hier abschließend nachgegangen werden, um erste Hinweise zu geben, in welche Richtung meine weitere Forschung gehen wird.

(1) Die Kooperationsbereitschaft wird in dem Modell alleine aus den rein ökonomisch hergeleiteten Interessen der Staaten abgeleitet. In dieser Perspektive werden die kleinen Staaten in der strukturell stärkeren Position gesehen. Für Politikwissenschaftler ist die empirisch zu beobachtende Abweichung, dass die sehr kleinen und oft einflusslosen Staaten sich schnell manchen Forderungen der OECD ergeben, wenig überraschend. Eine plausible Erklärung dafür sind die *Machtunterschiede* zwischen den großen und kleinen Staaten, die es den Großen ermöglichen, die Kleinen zur Kooperation zu zwingen. Andere Arbeiten zu Offshore Finanzplätzen drehen deshalb plausibler Weise die Perspektive um. Anstatt die Steuerparadiese in der stärkeren Position zu sehen, werden sie in einer „provokativen Abhängigkeit“ gesehen. Dann stellt sich die Frage, warum die Steuerparadiese sich überhaupt auf ein ökonomisches Profil festlegten, von dem klar war, dass es früher oder später eine internationale Intervention von mächtigen Wirtschaftsnationen provozieren würde (Hampton/Christensen 2003, 205).

Die Beobachtung, dass Machtunterschiede eine falsche Vorhersage des Modells gerade rücken kann, legt die Frage nahe, inwieweit eine Erklärung, die alleine auf den Faktor Macht rekurrierte vorzuziehen wäre. Meines Erachtens ist dies zu verneinen. So zeigt sich empirisch, dass es auch innerhalb der mächtigen OECD Staaten vor allem die Kleinen sind, die sich der Kooperation verweigern bzw. diese verschleppen. Während also Machtunterschiede die Kooperationsbereitschaft mit beeinflussen, spielt die rationalistisch-ökonomische Interessendefinition trotzdem eine Rolle. Dies zeigt sich auch darin, dass es den Steueroasen gelingt, innerhalb des Projekts Konzessionen für sich herauszuholen, wie die Diskussionen um das „level playing field“ zeigen. Wäre Macht der einzige Erklärungsfaktor, wäre dies nicht zu verstehen. Nichtsdestotrotz besteht die Aufgabe darin, den Faktor Macht adäquat in das Modell zu integrieren.

Selbst wenn das gelänge bliebe aber rätselhaft, wie sich das Verhalten der USA begründen lässt. Mit dem Hinweis auf die Machtunterschiede ließe sich ja bestenfalls erklären, dass sie eine Beschneidung des Projekts durchsetzen. Allerdings sollten sie nach dem Steuerwettbewerbsmodell kein Interesse daran haben, die Kooperation zu begrenzen. Dass dies im Fall der USA nicht so war, liegt daran, dass Interessengruppen erfolgreiches Lobbying gegen das

OECD Projekt betrieben haben. Dies legt nahe, das Modell zu einem Zwei-Ebenen Spiel (Putnam 1988) auszubauen, um der nationalen Politikformulierung Rechnung zu tragen.³⁸

(2) Der empirische Befund ist, dass die Staaten sich verschiedenster Mittel zur Herstellung von Kooperation bedienen. Es wurden Sanktionen angedroht, Wirtschaftshilfe versprochen und Zugeständnisse am Umfang des Kooperationsgegenstandes gemacht. Im Sinne des Modells wurden alle diese Instrumente als Seitenzahlungen interpretiert. Dies ist aber unbefriedigend. Die (zumindest umgangssprachliche) Bedeutung des Begriffs „Sanktionsandrohung“ beißt sich mit derjenigen von „Zahlung“, die anders als die Drohung vom Empfänger mit Freude entgegen genommen wird. Im Zusammenhang mit dieser Beobachtung zeigt sich, dass das Modell keine Aussage machen kann, welche Form der Seitenzahlung verwendet wird. Es lassen sich aber einige Spekulationen zu dieser Frage anstellen, die auf einen Einfluss ideeller Faktoren rekurren.

Obwohl alle drei Arten von Seitenzahlungen verwendet werden, ist auffällig, dass die Androhung von Sanktionsmaßnahmen eine größere Rolle spielt als die positive Belohnung durch direkte Kompensation. Diese Wahl der Seitenzahlung lässt sich vielleicht damit erklären, dass die Geschädigten nicht bereit sind, die Schädigenden auch noch zu kompensieren für die Unterlassung einer Handlung, die in ihren Augen offensichtlich unfair ist, nämlich das „Wildern“ in ihrer Steuerbasis. Es wäre demnach normativ nicht vertretbar, die Steuerparadiese für ihr „anrühiges“ Handeln zu belohnen. Vielmehr müssen sie, sofern sie ihr Tun nicht unterlassen, bestraft werden. Demgegenüber behaupten die Steuerparadiese, unterstützt seit 2001 von den USA, dass sie sich lediglich ihres souveränen Rechts bedienen, eigene Steuergesetze zu erlassen. Wenn dies zum Zufluss von Steuerbasis führe, sei das ein angenehmer Effekt, Diebstahl bzw. Wilderei liege jedenfalls nicht vor. Andere Staaten könnten ja genauso Gebrauch von ihrer Steuersouveränität machen. Vielmehr sei der Diebstahlsvorwurf nur ein Vorwand unrechtmäßig die Souveränität der Oasen zu beschneiden.

Beide Sichtweisen implizieren eine bestimmte Verteilung der Eigentumsrechte an der internationalen Steuerbasis. Nur wenn die Verteilung der Eigentumsrechte von allen akzeptiert

³⁸ Diejenigen Interessen, die im Falle der USA eine Rolle spielten, nämlich die der Wirtschaftslobby, sind implizit bereits in den hier angestellten Überlegungen enthalten. Ich habe oben begründet, dass sich die großen Staaten untereinander wegen der Sorge um ihre Wettbewerbsfähigkeit in einem (symmetrischen) Gefangenendilemma befinden, weshalb es prinzipiell einen Anreiz zur Defektion geben kann. Dieser sollte aber nach meinem Modell überlagert werden von dem gemeinsamen Interesse der Großen, gegen die Steuerparadiese vorzugehen. Das dies im Falle der USA nicht so ist, führt zu dem Urteil, dass „narrow domestic interests“ die USA gefangen nahmen und sie deshalb nicht ihr langfristiges wohlverstandenes Interesse verfolgten (so auch Kudrle 2003, 69). Diese normative Einschätzung ändert aber nichts daran, dass mein Modell das Verhalten der USA nicht erklären kann.

würde, ließe sich eine eindeutige Zuordnung und Durchsetzung der Eigentumsrechte vornehmen. Dies wiederum wäre Bedingung dafür festzulegen, wer Geschädigter und wer Schädigender ist (vgl. Scharpf 1992, 68) – ob die Seitenzahlung von den Steuerparadiesen an die Hochsteuerländer zu gehen hätte oder in die umgekehrte Richtung. Die von den OECD Ländern vertretene Auffassung besagt letztlich, dass ein Recht auf Besteuerung dem Land zusteht, dass dem Steuerzahler auch tatsächlich öffentliche Güter finanziert – eine Vorstellung die ich als „Äquivalenzgedanke“ bezeichnen möchte.³⁹ Wenn diese Norm allgemein gelten würde, dann beginge ein Staat, der den Bürgern oder Unternehmen anderer Staaten Steuerschlupflöcher anbietet, Diebstahl. Sofern diese Idee universelle Geltung hätte, wäre zu erwarten, dass „negative“ Seitenzahlungen bzw. Drohungen eine große Rolle spielen bei dem Versuch die Steueroasen zur Kooperation zu bewegen. Nach der Sichtweise der Steuerparadiese werden die Eigentumsrechte durch die ungehinderte Ausübung staatlicher Souveränität festgelegt. Wäre diese Norm allgemein anerkannt, würde man positive Seitenzahlungen von den großen (Hochsteuer-)Ländern an die Steueroasen erwarten.

Nun lässt sich anhand einer Geschichte der internationalen Steuerpolitik sagen, dass der Konflikt zwischen diesen beiden Normen keineswegs eindeutig entschieden ist. Traditionell spielt die Norm der Souveränität eine bedeutende Rolle in der internationalen Steuerkooperation. Allerdings lässt sich spätestens seit den 1960er Jahren eine zunehmende Infragestellung der bedingungslosen Geltung dieser Norm beobachten, wie sich zum Beispiel an der Entwicklung der nationalen Anti-Steuervermeidungsgesetzgebung zeigen lässt. Im Ergebnis laufen die entsprechenden Gesetze darauf hinaus, dass bestimmte Arten von Einkommen, die im Ausland anfallen, direkt der inländischen Steuerbasis unterliegen. Diese Regeln stellen einen Eingriff in die nationale Souveränität des Quellenstaates dar, verhelfen aber dem Äquivalenzgedanken zu größerer Geltung (Genschel/Rixen 2005). Obwohl es immer noch Staaten gibt, die

³⁹ Was ich hier etwas vage mit „Äquivalenzgedanke“ bezeichne, soll lediglich die heute übliche Aufteilung der Besteuerungsrechte, wie sie sich im Laufe der Jahrzehnte herausgebildet hat, zwischen einem Residenzland, dem Ort an dem eine natürliche Person lebt, und dem Quellenstaat, dem Staat in dem Einkommen generiert wird, beschreiben. Demnach werden persönliche Einkommen und passive Kapitaleinkommen grundsätzlich im Residenzland besteuert, weil die Person in diesem Land öffentliche Güter in Anspruch nimmt (wobei eine Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit gerechtfertigt ist). Demgegenüber werden aktive Kapitaleinkommen (z.B. Unternehmensgewinne) im Quellenland besteuert, weil das Unternehmen sich dort zur Erzielung des Gewinns der öffentlichen Infrastruktur bedient. Avi-Yonah (1996) argumentiert, dass diese Aufteilung einem erweiterten Verständnis des „benefit principle“ folgt, was zutreffend ist, aber meines Erachtens angesichts der genauen Bedeutung der „benefit taxation“ Missverständnisse verursachen kann. Diese Aufteilung der Steuerbasis stellt einen Kompromiss verschiedener normativer Theorien der internationalen Besteuerung dar. Allerdings entspricht die tatsächliche Aufteilung der Besteuerungsrechte dieser idealen Aufteilung nicht vollkommen, sondern ist ihr nur angenähert (vgl. z.B. Brauner 2003, 294).

die Rechtmäßigkeit der entsprechenden nationalen Gesetze bestreiten, sind sie inzwischen weitgehend akzeptiert (OECD 2000, 56, Abs. 24). Nicht zuletzt deshalb, weil die Länder mit entsprechenden Abwehrgesetzen diese damit rechtfertigen, dass sie lediglich Ausfluss ihrer eigenen Steuersouveränität seien (OECD 2000, 55, Abs. 23).

Die nationalen Abwehrgesetze stellen aber wegen ihres unilateralen und wenig systematischen Charakters lediglich eine schleichende und kaum auffällige Beschneidung der nationalen Steuersouveränität dar (Genschel/Rixen 2005). Demgegenüber ist das OECD Projekt der erste Versuch gewesen, explizit die Souveränität der Steuerparadiese zu begrenzen. Man wollte sie zwingen, ihr Steuersystem zu verändern, anstatt nur mit Abwehrmaßnahmen zu reagieren, die lediglich einen indirekten Eingriff in die Souveränität darstellen. Dementsprechend hat der Versuch eine deutlich heftigere Ablehnung der Steuerparadiese hervorgerufen. Ob diese Ablehnung allerdings erfolgreich gewesen wäre, wenn die USA ihnen nicht, ebenfalls unter Verweis auf das Prinzip der Steuersouveränität, zur Hilfe gekommen wären, ist schwer zu beurteilen, scheint aber nicht sehr wahrscheinlich. Insgesamt lässt sich die derzeitige Lage so zusammenfassen, dass der Äquivalenzgedanke sehr deutlich an der Norm der Souveränität kratzt und ihr bereits einigen Schaden zugefügt hat, das Prinzip der Steuersouveränität aber noch nicht ausgedient hat. Folgt man der hier angestellten Spekulation, dann könnte die relative größere Geltung des Äquivalenzgedankens gegenüber der Idee der Steuersouveränität erklären, warum die Androhung von Sanktionen im OECD Projekt eine größere Rolle spielt als positive Seitenzahlungen.

Man kann weiterhin spekulieren, dass ein Ausweichen auf indirekte Seitenzahlungen besonders attraktiv ist, wenn man es wie hier mit normativen Konflikten zu tun hat. Man verändert bzw. verkleinert den Kooperationsgegenstand und lässt sich auf kleinere Zugeständnisse ein, wenn man dafür anderes weiter betreiben darf. Im Verlauf des OECD Projekts kann man dieses Verkleinern des Kooperationsgegenstands beobachten. Man gibt die direkte Einflussnahme auf die Steuersysteme der Oasen auf und konzentriert sich auf die Herstellung von Transparenz und effektivem Informationsaustausch – Instrumente, die wahrscheinlich weniger effektiv sind als die direkte Einflussnahme. Die Attraktivität der indirekten Seitenzahlungen könnte darin liegen, dass sie von keiner Seite die Anerkennung der normativen Position

der anderen Seite verlangt. Stattdessen bedeutet sie nur, dass man eine „Kröte“ schluckt, wenn die andere Seite ebenfalls eine schluckt (vgl. Scharpf 1992, 69 ff.).⁴⁰

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen wäre die Refokussierung des Projekts auf den Informationsaustausch nur folgerichtig. Diese Lösung ist nämlich genau diejenige, die weder eine Aufgabe des Äquivalenzgedankens erfordert, noch einen starken Eingriff in die Souveränität der Steueroasen. Der Informationsaustausch gilt deshalb als souveränitätsschonender, weil er lediglich der Durchsetzung der Steuersouveränität anderer Staaten dient (vgl. Keen/Ligthart 2004, 2).⁴¹ Durch die Einführung nationaler Gesetze, unterstützt durch verbesserten Informationsaustausch, könnte der Äquivalenzgedanke im Prinzip⁴² erfolgreich durchgesetzt werden.

Die Beobachtung, dass der Faktor „Ideen“, sofern man den hier angestellten Spekulationen folgen will, einen blinden Fleck des Modells füllen kann, legt die Frage nahe, inwieweit, eine komplett auf Ideen abstellende Erklärung dem hier vorgestellten interessenbasierten Modell vorzuziehen wäre. Wie schon im Falle der Macht, würde ich eine negative Antwort formulieren. Es ist keineswegs klar, dass die Normen hier den Interessen vorausgehen. Vertreten die Oasen die Souveränitätsargumentation nur, weil sie so stark an diese Idee glauben? Die Antwort muss wohl „Nein“ lauten. Sie instrumentalisieren das Argument und verfolgen gezielt eine Strategie der „Kommerzialisierung staatlicher Souveränität“ (Palan 2002). Dies wiederum bedeutet aber auch nicht, dass das Souveränitätsargument keinerlei eigenständige ideelle Wirkung entfalten kann. Gerade die Tatsache, dass es sich instrumentalisieren lässt, weist darauf hin, dass es eine solche Wirkung hat (vgl. Elster 1989, 118).

⁴⁰ Hier mag der Ökonom einwenden, dass ein solches Vorgehen irrational sei, weil durch die Verkleinerung des Kooperationsgegenstandes ja nicht das wohlfahrtstheoretisch optimale Maß an Verhinderung von schädlichen Steuerpraktiken erreicht wird. Es werden „Produktionsinteressen“ (=die Erreichung der Pareto-Grenze) den „Verteilungsinteressen“ (vgl. Scharpf 1992, 80) untergeordnet. Das gilt aber eben nur dann, wenn man die Kosten und Nutzen rein ökonomisch definiert. Sofern man annimmt, dass bestimmte ideelle Vorstellungen in der Interessendefinition eine eigenständige Rolle spielen, löst sich der Widerspruch auf. Man kann sich dann eben seine Skrupel nicht abkaufen lassen. Allerdings lässt sich kaum generell bestimmen, wann ein solches normatives Verbot von direkten Sätzen von den Akteuren angenommen wird. Es steht zu vermuten, dass dies „im konkreten Fall von der Art und Intensität der jeweiligen politischen Wertvorstellungen ab[hängt]. Nicht jeder kann sich zu jeder Zeit alle seine Skrupel leisten“ (Scharpf 1992, 70).

⁴¹ Das theoretische Gegenargument wäre, dass es sogar einen größeren Eingriff in die Souveränität darstellt, wenn man anderen Staaten bei der Durchsetzung von *deren* Steuerrecht helfe (Keen/Ligthart 2004, 3). So denken die Regierungen aber anscheinend nicht.

⁴² Praktisch ist der Informationsaustausch nur die zweitbeste Lösung, weil die unilateralen Abwehrgesetze sehr umständlich in der Anwendung sind, es zur oben erwähnten „Aufrüstungsspirale“ zwischen Steuerzahler und Staat kommen kann und die Verwaltung der Informationen kostspielig ist (vgl. Keen/Ligthart 2004, 11).

In bezug auf mögliche Erweiterungen des Modells bleibt also das wenig überraschende Fazit, dass nur das Zusammenspiel mehrerer Faktoren eine befriedigende Erklärung des Verlaufs der Kooperationsbemühungen liefern kann. Ob und wie man diese Faktoren in einem Modell vereinigen kann, wird hoffentlich im Verlauf weiterer Forschung geklärt werden können.

Ausblick

In diesem Papier habe ich mich an einer theoretisch angeleiteten empirischen Analyse des OECD Projekts gegen schädlichen Steuerwettbewerb versucht. Dabei habe ich einen situationsstrukturellen Ansatz, der die Handlungsfähigkeit und Kooperationsbereitschaft von Staaten anhand einer ökonomisch hergeleiteten Interessendefinition des Kooperationsgegenstandes beurteilt, verwendet. Es zeigt sich, dass ein solcher Ansatz interessante Einsichten und viele zutreffende Vorhersagen liefert. Das Modell hat aber deutliche Erklärungslücken, die ebenfalls diskutiert wurden. Anstelle einer Zusammenfassung der genauen Befunde zu diesen Fragen, sollen zum Schluss einige Anmerkungen zur substanziellen Bewertung der Initiative gemacht werden. Hat sie zu einer Verringerung des schädlichen Steuerwettbewerbs geführt? Auch wenn es noch zu früh ist, um zu definitiven Beurteilungen zu gelangen, sollen vorläufige Schlüsse, die von der Analyse nahe gelegt werden, gezogen werden.

Zum einen ist es weniger schwer, als man ursprünglich angenommen hat, die Kooperation vieler Steuerparadiese zu erzwingen. Zwar sind berechtigte Zweifel angebracht, wie effektiv die schließlich vereinbarten Abkommen zum Informationsaustausch sein werden; trotzdem stellt die Tatsache, dass die Oasen auf diesem Feld einlenken mussten einen Fortschritt gegenüber dem status quo dar.

Außerdem scheint alleine die Tatsache, dass man sich dem Thema überhaupt zugewendet hat, eine abschreckende Wirkung zu entfalten. Die „Kunden“ mancher Oase sind nervös geworden und haben ihre Gelder abgezogen. Jedenfalls ist die Geschäftstätigkeit in einigen Oasen, die stark auf Vertraulichkeit gesetzt haben, stark zurückgegangen. In der Dominikanischen Republik, in der einmal 50 solcher Banken registriert waren, ist die letzte Offshore Bank geschlossen worden. In Antigua sind sie von 60 auf 15 reduziert worden (Easson 2004, 1065, der als Beleg für diese Zahlen Quellen aus der Region zitiert).

Allerdings betreffen diese Erfolge hauptsächlich wohlhabende natürliche Personen. Deutlich weniger positiv fällt die Bilanz bezüglich der internationalen Steuerplanung multinational-

ler Konzerne aus. Diese Konzerne sind mit ihren Steueroptimierungsstrategien nicht auf die Vertraulichkeit von Steueroasen angewiesen. Sie werden gegebenenfalls sogar Transparenz von ihnen verlangen, damit gar nicht erst der Verdacht entsteht, sie würden „Mauscheleien“ betreiben. Im Prinzip könnte man der Steuerplanung auch durch unilaterale Regeln, unterfüttert durch zukünftig verbesserten Informationsaustausch, begegnen. Praktisch wird das aber wenig wirksam sein, da die Konzerne mit ihren gut ausgestatteten Steuerabteilungen umgehend die Schlupflöcher in jedem neuen Gesetz finden und nutzen werden. Davon abgesehen, und entscheidender, ist das Interesse der Regierungen, „ihren“ multinationalen Konzernen Steuerschlupflöcher zu verschließen, deutlich begrenzt. Eher scheint das Außensteuerrecht vieler Staaten darauf angelegt zu sein, ihnen im Namen der Wettbewerbsfähigkeit Schlupflöcher zu öffnen. Auch wenn es aus Sicht einer Regierung individuell rational sein mag, eine solche Politik zu betreiben, ist es kollektiv schädlich. Es ist notwendig diese Variante eines „modernen Merkantilismus“ (vgl. Bird 1988, 295) zu beenden. Dass die Erreichung dieses Ziels deutlicher schwieriger ist als ein paar Kleinststaaten zur Kooperation zu zwingen, ist die vielleicht wichtigste praktische Lektion dieses Papiers.

Positiv bleibt aber festzuhalten, dass es zum ersten Mal überhaupt unternommen wurde, multilateral gegen schädlichen Steuerwettbewerb vorzugehen und damit die Steuersouveränität nicht unhinterfragt gelten zu lassen (Webb 2004, 804 f.). Damit ist ein Paradigmenwechsel eingeleitet – wenn auch noch nicht vollendet – worden, der, so meine Prognose, langfristig den Kampf gegen schädlichen Steuerwettbewerb zu größeren Erfolgen führen wird, als bisher errungen werden konnten.

Literatur

- Arnold, Brian J. (2000). Controlled Foreign Corporation Rules, Harmful Tax Competition, and International Taxation. 2000 World Tax Report. Report of the Proceedings of the First World Tax Conference: Taxes Without Borders, Tampa Bay, Florida, February 26 - March 1, 2000. Canadian Tax Foundation (Hrsg.). Toronto: Canadian Tax Foundation: 17:1-17:26.
- Avi-Yonah, Reuven S. (1996). "The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification." Texas Law Review **74**(6): 1301-1359.
- Bernauer, Thomas (2000). Staaten im Weltmarkt. Zur Handlungsfähigkeit von Staaten trotz wirtschaftlicher Globalisierung. Opladen: Leske + Budrich.
- Bird, Richard M. (1988). "Shaping a New International Tax Order." Bulletin for International Fiscal Documentation **42**: 292-299.
- Brauner, Yariv (2003). "An International Tax Regime in Crystallization." Tax Law Review **56**: 259-328.
- Bucovetsky, S. (1991). "Asymmetric Tax Competition." Journal of Urban Economics **30**: 167-181.
- Cary, William L. (1974). "Federalism and Corporate Law: Reflections upon Delaware." The Yale Law Journal **83**(4): 663-705.
- Coase, Ronald H. (1960). "The Problem of Social Cost." The Journal of Law & Economics **3**(October): 1-44.
- Dehejia, Vivek H./Genschel, Philipp (1999). "Tax Competition in the European Union." Politics & Society **27**(3): 403-430.
- Easson, Alex (2004). "Harmful Tax Competition: An Evaluation of the OECD Initiative." Tax Notes International **34**: 1037-1077.
- Eden, Lorraine (1998). Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America. Toronto: University of Toronto Press.
- Eden, Lorraine/Kudrle, Robert T. (2005). "Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime." Law & Policy **27**(1): 100-127.
- Elster, Jon (1989). Nuts and Bolts for the Social Sciences. New York: Cambridge University Press.
- Frey, Bruno S./Eichenberger, Reiner (1996). "Harmonize or to Compete? That's not the Question." Journal of Public Economics **60**: 335-349.
- Ganghof, Steffen (2005). "Konditionale Konvergenz. Ideen, Institutionen und Standortwettbewerb in der Steuerpolitik von EU- und OECD-Ländern." Zeitschrift für Internationale Beziehungen **12**(1): 7-40.
- Genschel, Philipp (2002). Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union. Frankfurt: Campus.
- Genschel, Philipp (2003). Kontexteffekte in der europäischen Integration: Das Beispiel der Zinsbesteuerung. Politische Integration. Thomas Plümper (Hrsg.). Opladen: Westdeutscher Verlag: 28-52.
- Genschel, Philipp/Rixen, Thomas (2005). International Tax Cooperation and National Tax Sovereignty. Conference "Market Making and Market Shaping in the Global Political Economy", Section Politics and Economics of the German Association of Political Science (DVPW), Fernuniversität Hagen, December 16-17. **13**: 53-71.
- Genschel, Philipp /Plümper, Thomas (1997). "Regulatory Competition and International Cooperation." Journal of European Public Policy **4**(4): 626-642.
- Giegold, Sven (2004). "Symbolische Politik: Die multilaterale Regulierung von Steuerflucht." WSI Mitteilungen **57**(12): 677-681.

- Hampton, Mark P./Christensen, John (2003). A Provocative Dependence? The Global Financial System and Small Island Tax Havens. Global Governance, Conflict and Resistance. F. Cochrane, R. Duffy und J. Selby (Hrsg.). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Holler, Manfred J./Illing, Gerhard (1996). Einführung in die Spieltheorie. Berlin, Heidelberg, New York: Springer.
- Internal Revenue Service (I.R.S.) (1981). Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers. The Gordon Report. Washington: Special Council for International Taxation, Internal Revenue Service.
- Keen, Michael/Ligthart, Jenny E. (2004). Information Sharing and International Taxation. Discussion Paper, CentER Tilburg University.
- Kerber, Wolfgang (2000). "Wettbewerbsordnung für den interjurisdiktionellen Wettbewerb." Das Wirtschaftsstudium 7: 368-374.
- Koremenos, Barbara/Lipson, Charles/Snidal, Duncan (2001). "The Rational Design of International Institutions." International Organization 55(4): 761-799.
- Krasner, Stephen D. (1991). "Global Communications and National Power. Life on the Pareto Frontier." World Politics 43(April 1991): 336-366.
- Krugman, Paul (1994). "Competitiveness: A Dangerous Obsession." Foreign Affairs 73(2): 28-45.
- Kudrle, Robert T. (2003). "Hegemony strikes out: The U.S. Global Role in Antitrust, Tax Evasion, and Illegal Immigration." International Studies Perspectives 4(1): 52-71.
- Kudrle, Robert T./Eden, Lorraine (2003). "The Campaign against Tax Havens: Will it Last? Will it Work?" Stanford Journal of Law, Business and Finance 9: 37-68.
- Levin, Carl (2001). "Opening Statement at Senate Government Affairs Committee Investigation Panel Hearing On Tax Havens." Tax Notes Today July 19.
- Mitchell, Daniel J. (2000). "OECD War on Low-tax Countries." Washington Times: B1. August 20
- OECD (1987). Issues in International Taxation. International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies. Paris: OECD.
- OECD (1998). Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. Paris: OECD.
- OECD (2000). Towards Global Tax Co-operation: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. Paris.
- OECD (2000). Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. Paris.
- OECD (2001). The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report. Paris.
- OECD (2002). Agreement on Exchange of Information on Tax Matters. Paris.
- OECD (2004). The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. Paris.
- OECD (2004). A Process for Achieving a Global Playing Field. Global Forum on Taxation. <http://www.oecd.org/dataoecd/13/0/31967501.pdf>. accessed on 15 November 2004
- OECD (2004). Changes to the Model Convention. Approved by the Committee on Fiscal Affairs on 1 June 2004. <http://www.oecd.org/dataoecd/28/4/33614065.pdf>. accessed on 15 November 2004.
- Olson, Mancur (1965). The Logic of Collective Action. Public Goods and the Theory of Groups. Cambridge: Harvard University Press.
- O'Neill, Paul (2001). "Confronting OECD's Notions on Taxation." Washington Times. May 10
- O'Neill, Paul H. (2001). "O'Neill Statement At Senate Government Affairs Panel Hearing On Offshore Tax Havens." Tax Notes Today July 19.

- Owens, Jeffrey (1998). "Curbing harmful tax competition - Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs." Intertax **26**(8-9): 230-234.
- Palan, Ronen (2002). "Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty." International Organization **56**(1): 151-176.
- Palan, Ronen (2003). The Offshore World. Sovereign Markets, Virtual Places, and Nomad Millionaires. Ithaca: Cornell University Press.
- Picciotto, Sol (1992). International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation. New York: Quorum.
- Pinto, Carlo (1998). "EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path been Taken?" Intertax **26**(2): 386-410.
- Putnam, Robert D. (1988). "Diplomacy and Domestic Politics: The Logic of Two-Level Games." International Organization **42**(3): 427-460.
- Rixen, Thomas (2002). Tax Harmonization and Tax Competition in the European Union - Searching for Fair and Efficient "Rules of the Game", Master's Thesis, University of Michigan, Ann Arbor, <http://imperia.iu-bremen.de/imperia/md/content/groups/rixen-group-content/2.pdf>.
- Ruchelman, Stanley C./Shapiro, Susan (2002). "Exchange of Information." Intertax **30**(11): 408-435.
- Samuels, Leslie B./Kolb, Daniel C. (2001). "The OECD Initiative: Harmful Tax Practices and Tax Havens." Taxes **March 2001**.
- Scharpf, Fritz W. (1992). Koordination durch Verhandlungssysteme: Analytische Konzepte und institutionelle Lösungen. Horizontale Politikverflechtung. Zur Theorie von Verhandlungssystemen. Arthur Benz, Fritz W. Scharpf und Reinhard Zintl (Hrsg.). Frankfurt am Main: Campus: 51-96.
- Scharpf, Fritz W. (1998). Globalisierung als Beschränkung der Handlungsmöglichkeiten nationalstaatlicher Politik. Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie, Band 17: Globalisierung, Systemwettbewerb und nationalstaatliche Politik. Karl-Ernst Schenk, Dieter Schmidtchen, Manfred E. Streit und Viktor Vanberg (Hrsg.). Tübingen: Mohr: 41-66.
- Scharpf, Fritz W. (2000). Interaktionsformen. Akteurzentrierter Institutionalismus in der Politikforschung. Opladen: Leske + Budrich.
- Schelling, Thomas C. (1978). Micromotives and Macrobehavior. New York: Norton.
- Scott, Cordia (2001). "U.S. And OECD Inch toward Tax Haven Deal." Tax Notes International **22**(June 25): 3199-3201.
- Scott, Cordia (2003). "Two Tax Havens Suspend Commitment Letters to OECD." Tax Notes International **20**: 203 ff.
- Sheppard, Lee A. (2001). "It's the Bank Secrecy, Stupid." Tax Notes International **22**: 2017-2024.
- Simmons, Beth A. (2001). "The International Politics of Harmonization: The Case of Capital Market Regulation." International Organization **55**(3): 589-620.
- Sinn, Hans-Werner (1997). Das Selektionsprinzip und der Systemwettbewerb. Fiskalföderalismus in Europa. Alois Oberhauser (Hrsg.). Berlin: Schriften des Vereins für Sozialpolitik: 9-60.
- Snidal, Duncan (1985). "Coordination versus Prisoners' Dilemma: Implications for International Cooperation and Regimes." American Political Science Review **79**: 923-942.
- Tanzi, Vito (1995). Taxation in an Integrating World. Washington, D.C.: The Brookings Institution.
- Vann, Richard J. (1991). "A Model Tax Treaty for the Asian-Pacific Region? (Part I)." Bulletin for International Fiscal Documentation **45**(3): 99-111.
- Vogel, David (1995). Trading up: Consumer and Environmental Regulation in a Global Economy. Harvard: Harvard University Press.

- Webb, Michael C. (2004). "Defining the Boundaries of Legitimate State Practice. Norms, Transnational Actors and the OECD's Project on Harmful Tax Competition." Review of International Political Economy **11**(4): 787-827.
- Wilson, John D./Wildasin, David E. (2004). "Capital Tax Competition: Bane or Boon." Journal of Public Economics **88**: 1065-1091.
- Zagaris, Bruce (1998). "OECD Report on Harmful Tax Competition: Strategic Implications for Caribbean Offshore Jurisdictions." Tax Notes International **17**: 1507-1519.

List of SFB Discussion Papers:

	Author	Title
1	Carlos Reyes	European Portability Rules for Social Security Benefits and their Effects on the National Social Security Systems
2	Christian Bellak Markus Leibrecht Roman Römisch	New evidence on the tax burden of MNC activities in Central- and East-European New Member States
3	Minna Väre Christoph R. Weiss Kyösti Pietola	On the Intention-Behaviour Discrepancy: Empirical Evidence from Succession on Farms in Finland
4	Timo Fischer	European Co-ordination of Long-term Care Benefits: The individual Costs of Migration between Bismarck and Beveridge Systems <i>Illustrative Case Studies</i>
5	Michael Lang	Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung nach dem Wohnsitzprinzip oder dem Quellenprinzip <i>Eine kritische rechtswissenschaftliche Analyse des in den DBA enthaltenen Quellenprinzips</i>
6	Martin Zagler	Distributional Consequences of Capital Tax Coordination
7	Christian Bellak Markus Leibrecht	Effective tax rates as a determinant of Foreign Direct Investment in Central- and East European Countries A Panel Analysis
8	Lars Gläser	EU-Zinsenbesteuerung Vermeidung der Doppelbesteuerung
9	Dietmar Aigner Lars Gläser	Die Zahlstelle im Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes
10	Sandra Diwisch Peter Voithofer Christoph R. Weiss	The “Shadow of Succession” in Family Firms

11 Christina Gruber

Die internationale Besteuerung von Aktienanleihen
aus österreichischer Sicht – laufende Besteuerung