

15

**Dezember
'17**



Informationsbrief des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland

Der wachsende Einfluss von Handelsabkommen und Investitionsschutz auf Steuern

Autor:

Markus Henn, Vertreter von WEED (Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung e. V.) im Netzwerk Steuergerechtigkeit

Kontakt: markus.henn@weed-online.de



Impressum

Der wachsende Einfluss von Handelsabkommen und Investitionsschutz auf Steuern

| | |
|-------------|---|
| Herausgeber | Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland |
| Kontakt | Sarah Godar, Koordinatorin Netzwerk Steuergerechtigkeit c/o WEED e.V., Eldenaer Str. 60, 10247 Berlin |
| Autor | Markus Henn, WEED |
| Redaktion | Sarah Godar, Netzwerk Steuergerechtigkeit |

Die hier vertretenen Auffassungen geben die Meinung des Verfassers wieder und entsprechen nicht unbedingt dem offiziellen Standpunkt des Netzwerks Steuergerechtigkeit.



Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümer*innen und –verwalter*innen ermöglicht, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stehlen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen. Als zentrales Anliegen lehnen wir Steuer- bzw. Verdunkelungssoasen ab.

Die Mitglieder des Netzwerks sind: Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik, Attac Deutschland, Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft, Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft (GEW), Global Policy Forum, Kirchlicher Dienst in der Arbeitswelt (KDA-EKD), MISEREOR, Oxfam Deutschland, Transparency International Deutschland, ver.di – Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft, WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit betreibt den Blog Steuergerechtigkeit mit aktuellen Informationen zu Themen der Steuerpolitik.

Mail: info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Web: www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Blog: www.steuergerechtigkeit.blogspot.de

Twitter: @steuergerecht

Gefördert durch Brot für die Welt



Zusammenfassung

Die internationale Handelspolitik ist über die Welthandelsorganisation (WTO) tiefgehend multilateral und global und wird ergänzt um viele bilaterale Handelsabkommen. Dem internationalen Investitionsschutz fehlt zwar ein multilaterales Abkommen, aber er verfügt gegenüber den Handelsabkommen über weiter reichende Schutzstandards und wirkungsmächtige Investor-Staat-Klagen. All dies hat eine wachsende Bedeutung für die nationalen Steuersysteme und bilaterale Steuerabkommen. Die Freiheit der Staaten, ihr Steuersystem zu gestalten, wird zunehmend beschränkt.

Die Wirkung ist besonders stark, wo ein Steuersystem zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen unterscheidet oder die ausländischen besonders stark diskriminiert werden, zum Beispiel bei Steuern auf Importe. Aber auch Steuern auf Exporte geraten zunehmend unter Druck, obwohl gerade sie von ärmeren Ländern genutzt werden, um Einnahmen zu sichern und Wirtschaftspolitik zu betreiben. Allgemeine – direkte oder indirekte – Steuern, welche nicht zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen unterscheiden, sind bislang vom Handelsrecht kaum betroffen, im Fall der Investitionsschutz-Abkommen wird aber schon deutlich, dass selbst diese Freiheit der Staaten bedroht wird, wie Klagen in Uganda gegen die Zahlung von Kapitalertragsteuer zeigen. Eine Gefahr besteht selbst wenn Steuern in einem Investitionsschutzabkommen explizit ausgenommen sind, da Schiedsstellen dies bei ihren Entscheidungen zunehmend übergehen. Steuervergünstigungen werden durch die Handelsregeln zur Zurückdrängung von Subventionen eher gedämpft oder gar abgebaut, besonders bei Exportbezug, während sie im Rahmen des Investitionsschutzes eher geschützt und insofern gefördert werden. Doppelbesteuerungsabkommen genießen weitgehenden Schutz im Handelsrecht, bieten umgekehrt Investoren aber Gestaltungsmöglichkeiten, wie für Vodafone in Indien. Maßnahmen gegen Steuerflucht waren in den letzten Jahren immer wieder Gegenstand von Investorenklagen, aber auch bei der WTO gab es vor zwei Jahren ein beunruhigendes Urteil, bei dem Panama gegen Argentinien wegen einer schwarzen Liste mit Steueroasen gewann; dieses wurde jedoch in zweiter Instanz aufgehoben.

Wenn Staaten ihre Steuerautonomie schützen wollen, sollten sie in Zukunft stärker darauf achten, dass Handels- und Investitionsabkommen ihre allgemeinen Steuergesetze und ihre Steuerpolitik nicht einschränken. Steuergesetze sollten klar ausgenommen sein, wie es zum Beispiel Indien nach schlechten Erfahrungen in seinem neuen Musterabkommen für Investitionsschutz getan hat. Da auch solche Klauseln in der Praxis zunehmend ihre Grenzen haben, sollte jeder Staat prüfen, ob überhaupt ein Investitionsschutzabkommen nötig ist. Besonders vorsichtig sollten ärmere Länder sein, da sie in Investitionsstreitigkeiten besonders häufig die Beklagten sind und es sich noch weniger leisten können, solche Verfahren zu führen. Auch ist in ihrem Fall die Möglichkeit, die Gewinne multinationaler Unternehmen angemessen zu besteuern, besonders wichtig. Für diese Länder, aber keineswegs nur für sie, ist der Abschluss von internationalen Abkommen zu Handel und Investitionen aus steuerlicher Sicht kritisch zu sehen.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----------|
| A. Einführung | 5 |
| B. Welche möglichen Konfliktpunkte gibt es?..... | 5 |
| I. Steuern auf Importe..... | 6 |
| II. Steuern auf Exporte | 6 |
| III. Allgemeine – direkte und indirekte – Steuern | 6 |
| IV. Steuervergünstigungen | 7 |
| V. Doppelbesteuerungsabkommen..... | 7 |
| VI. Maßnahmen gegen Steuerflucht | 7 |
| C. Welthandelsorganisation (WTO) | 8 |
| D. Bilaterale und regionale Handelsabkommen..... | 13 |
| E. Bilaterale Investitionsschutzabkommen: Der große Hebel Investor-Staat-Klage | 16 |
| F. Was sollten Staaten tun? | 22 |
| Anhang: Investor-Staat-Klagen zu Steuern | 23 |

A. Einführung

Steuern und Steuerpolitik sind, trotz Globalisierung, bis heute weitgehend national. Grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit wird steuerlich fast nur geregelt entweder durch bilaterale Steuerabkommen¹ oder nationale Regeln wie zur Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern. Dem gegenüber ist die Handelspolitik über die Welthandelsorganisation (WTO) längst tiefgehend multilateral und global. Daneben gibt es viele umfangreiche bilaterale Abkommen zu Handel und Investitionen, teils mit wirkungsmächtigen Instrumenten wie Investor-Staat-Klagen. Welche Rolle spielen die WTO und bilaterale Abkommen für die nationale und internationale Steuerpolitik? Üben sie Druck auf nationale Steuersysteme aus und gibt es Konflikte?

Hierzu will dieses Info Steuergerechtigkeit eine Einführung bieten. Dabei werden komplexe juristische Fragen behandelt, die teils nicht klar in den Abkommen geregelt oder durch Rechtsprechung geklärt sind. Das macht eine eindeutige Antwort schwierig. Dass es hier viele offene Fragen gibt, stellte auch der frühere Leiter der OECD-Steuerabteilung Jeffrey Owens in einem Papier unter dem bezeichnenden Titel „Das letzte Handelshindernis beseitigen“ fest: „Das Zusammenspiel von internationalen Handels- und Steuerregeln war nicht Gegenstand von vielen Analysen.“² Das Neue der Entwicklung wird auch in folgender Aussage in einer Steuer-Fachzeitschrift deutlich: „Steuerpraktiker/innen sind gewohnt, komplexe Strukturen für grenzüberschreitende

¹ Seit Juni 2017 gibt es erstmals ein multilaterales Abkommen, allerdings beschränkt sich dieses auf Aspekte des Abkommensmissbrauchs zum Beispiel durch Briefkastenfirmen („Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting“), vgl.

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-for-beeps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm>. Daneben gibt es Standards wie von der OECD oder den Vereinten Nationen, die allerdings rechtlich nicht bindend sind.

² Hafiz Choudhury und Jeffrey Owens (2014): Trade Agreements and Taxation: Removing the Final Barrier to Trade. International Tax and Investment Center Issues Paper July 2014.

<http://www.iticnet.org/images/JeffreyHafiz-TradeAgreements.pdf>. Übers. d. Verf.

Investitionen zu entwerfen, die sich auf Regeln aus Steuerabkommen beziehen. (...) Selten sehen Steuerpraktiker/innen auf Investitionsabkommen, wenn sie über die Form nachdenken, die eine neue Auslandsinvestition annehmen soll.“³

Auch wenn es offene Fragen gibt, ist sicher, dass Handels- und Investitionsschutzabkommen eine wachsende Bedeutung für Steuern haben und die Freiheit der Staaten, ihr Steuersystem zu gestalten, zunehmend beschränken. Diese Wirkung wird sich dadurch verstärken, dass neue und geplante Abkommen inzwischen häufig sowohl Regeln für Handel als auch Investitionsschutz umfassen, so wie das in der Ratifizierung befindliche EU-Abkommen mit Canada (CETA). Dennoch wird im Folgenden getrennt Bezug genommen auf Abkommen für Handel und für Investitionen. Zunächst sollen aber allgemein mögliche Konfliktpunkte betrachtet werden.

B. Welche möglichen Konfliktpunkte gibt es?

Die internationalen Regeln zu Handel und Investitionen basieren in erster Linie auf der Idee, dass in einem Land ausländische Importe oder Investitionen gegenüber inländischen Waren oder Investitionen nicht diskriminiert und ausreichend vor Willkür geschützt werden. Aus dieser Perspektive können Steuern als Handels- oder Investitionshindernis wirken, besonders wenn sie zwischen allen oder bestimmten ausländischen und inländischen Unternehmen unterscheiden. Doch könnte der Staat gute Gründe für eine Ungleichbehandlung haben und es ist die Frage, ob er diese im Rahmen der Handels- und Investitionsregeln noch gelten machen kann. Darüber hinaus

³ Mindy Herzfeld (2015): Looking Beyond Tax Treaties to Address Cross-Border Tax Issues. In: Tax Notes International, 24.8.2015, S. 642-645, S. 645.

wäre aber auch denkbar, dass allgemeine Steuerregeln, die nicht zwischen in- und ausländischen Unternehmen unterscheiden, betroffen sein könnten. Daraus ergeben sich folgende Hauptmöglichkeiten für Konflikte:

I. Steuern auf Importe

Steuern auf Importe treffen besonders oder ausschließlich ausländische Unternehmen. Sie bewirken eine Abschirmung der einheimischen Wirtschaft und beeinträchtigen so den internationalen Handel. Sie sollen im Rahmen dieses Papiers nicht ausführlich behandelt werden, da es letztlich um den Sinn von Zöllen geht. Immerhin standen sie zu Beginn der Präsidentschaft von US-Präsident Trump kurzfristig im Licht der internationalen Öffentlichkeit standen: Dieser hatte nämlich Pläne, eine „Grenzausgleichssteuer“ auf Importe einzuführen, die dem Recht der Welthandelsorganisation (WTO) hätte widersprechen können.⁴ Inzwischen wurde diese Idee aber fallen gelassen.

II. Steuern auf Exporte

Bei Steuern auf Exporte wird nicht das ausländische Unternehmen direkt besteuert, sondern alle Unternehmen, die exportieren. Damit wollen nicht wenige Staaten unter anderem ihre heimische Wertschöpfung stärken, bestimmte Rohstoffe im Land halten oder Einnahmen generieren. Bei einer Auswertung aus dem Jahr 2010 wurden 65 Staaten identifiziert, die Exportsteuern erheben.⁵ Dies betrifft vor allem Schwellen- und Entwicklungsländer, wobei besonders in den letzten zehn Jahren neue Steuern eingeführt wurden.⁶ Deutschen

⁴ Vgl. dazu White and Case (2017): Border-Adjustable Taxes under the WTO Agreements. 17.1.2017. <https://www.whitecase.com/publications/alert/border-adjustable-taxes-under-wto-agreements>.

⁵ Jane Korinek und Jessica Bartos (2014): Multilateralising Regionalism: Disciplines on Export Restrictions in Regional Trade Agreements. In OECD (Hrsg.): Export Restrictions in Raw Materials Trade: Facts, Fallacies and Better Practices. Kap. 5, S. 2.

⁶ Maximiliano Mendez Parra, Samuel R. Schuber und Elina Brutschin (2016): Export taxes and other restrictions on raw materials and their limitation through free trade agreements:

Unternehmensverbänden sind Exportsteuern ein Dorn im Auge, denn sie würden „von einigen Ländern genutzt, um die Versorgungssituation der heimischen Industrie zu verbessern“⁷. Auch die EU hat sich in ihren Strategiepapieren der letzten Jahre klar gegen Exportsteuern gewandt, da dies den Zugang der EU zu Rohstoffen beeinträchtigt.

III. Allgemeine – direkte und indirekte – Steuern

Allgemeine Steuern meint solche, die inländische wie ausländische Unternehmen gleichermaßen treffen. Dazu zählen direkte Steuern wie die Körperschaftssteuer für Unternehmen oder indirekte wie die Mehrwertsteuer.⁸ Theoretisch kann jede Steuer – zumindest faktisch – einen diskriminierenden Effekt haben, selbst wenn sie auf alle Unternehmen oder alle Produkte erhoben wird. Ausländische Unternehmen könnten insbesondere bestimmte Maßnahmen kritisieren, wie solche mit Rückwirkung, die oft auch im nationalen Kontext als illegitim gelten. Doch selbst Regeln, die den üblichen (nationalen) Anforderungen an eine gerechte Besteuerung genügen und einfach nur den Gewinn von ausländischen Unternehmen schmälern, können von diesen als Beeinträchtigung gesehen werden. Sind auch solche Regeln in Gefahr?

Dass Freihandelsregeln an einem gewissen Punkt immer das allgemeine Steuersystem eines Staates berühren, folgt aus deren starker

Impact on developing countries. Study for the European Commission, Directorate-General for External Policies, S. 11. [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/534997/EXPO_STU\(2016\)534997_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/534997/EXPO_STU(2016)534997_EN.pdf).

⁷ Zitiert nach Merle Groneweg (2017): Nach röhren Regeln! Wie die EU in die souveräne Steuerpolitik in rohstoffreichen Staaten eingreift. Power Shift. https://power-shift.de/wordpress/wp-content/uploads/2017/03/factsheet_exportzoelle-1.pdf.

⁸ Im WTO-Übereinkommen zu Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen sind direkte Steuern definiert als „Steuern auf Löhne, Gewinne, Zinsen, Mieten, Lizenzgebühren und alle anderen Einkommensformen sowie die Steuern auf Grundbesitz“, indirekte Steuern als „Verkaufssteuern, Verbrauchssteuern, Umsatzsteuern, Mehrwertsteuern, Konzessionssteuern, Grenzabgaben und alle Steuern, die nicht zu den direkten Steuern und Eingangsabgaben zählen“ (Fußnote 2).

Neigung zur Liberalisierung der Wirtschaft, die in jedem Fall die nationalen Steuerregeln als Hemmnis erscheinen lassen, wenn nicht gar Steuern an sich. Dies wird nicht zuletzt in der Europäischen Union deutlich: Inzwischen werden immer mehr nationale steuerliche Regeln Gegenstand von Klagen vor dem Europäischen Gerichtshof, vor allem als Verstoß gegen die Grundfreiheiten der EU.⁹ Und der Steuerwettbewerb in der EU hat die Steuersätze für Unternehmen in den letzten Jahren einbrechen lassen, auch wenn dies oft von einer Ausweitung der Steuerbasis begleitet war. Auf die EU soll aber im Folgenden nicht eingegangen werden.

IV. Steuervergünstigungen

Steuervergünstigungen können in mehrfacher Hinsicht relevant sein: Einmal können ausländische Produzenten es als verzerrend ansehen, wenn inländische Produzenten besser gestellt sind durch Vergünstigungen. Beispiele sind hier, dass speziell inländische Unternehmen von einer steuerlichen Forschungsförderung profitieren oder Exporte begünstigt werden, auch durch Steuernachlässe. Letzteres kann allerdings ein Spezialfall sein, sofern der Nachlass nur sicherstellen soll, dass ein exportierendes Unternehmen nicht von Steuern getroffen wird, die seine ausländischen Konkurrenten nicht bezahlen. Andererseits kann es aber sein, dass Probleme gerade mit Vergünstigungen auftreten, die nur ausländischen Unternehmen geboten werden. Beispiel sind hier Sonderwirtschaftszonen mit Steuernachlässen, die häufig in ärmeren Ländern errichtet werden, oder eine Sondersteuer für ausländische Unternehmen („Holdings“) beziehungsweise für einige ihrer Einnahmen wie aus Lizenzen. Die Änderung oder gar Abschaffung so einer Vergünstigung könnte für einen Staat schwie-

⁹ Leslie B. Samuels (2008): Treatment of Tax Measures Under International Trade and Investment Agreements. The GATS Compromise. In: ASIL Proceedings Vol. 102, 9.-12.4.2008, S. 51-55, S. 52. Timothy Lyons (2013): Tax Protectionism and Tax Discrimination: Relevance of Multilateral and Bilateral Trade and Investment Agreements. International Tax Conference Paper, 1.10.2013. http://www.39essex.com/content/wp-content/uploads/2016/09/ARTIGO_TIMOTHY.pdf.

rig werden, wenn Unternehmen dies als Beeinträchtigung ihrer Investition werten.

V. Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen enthalten Regeln für die Besteuerung von grenzüberschreitenden Steuerfällen. Rund 3.000 bilaterale Abkommen gibt es. Ihr Hauptziel war lange Zeit die Vermeidung von doppelter Besteuerung, um so grenzüberschreitende Investitionen zu fördern. Ob die Besteuerung tatsächlich stark von Bedeutung für solche Investitionen, ist zwar keineswegs klar.¹⁰ Aber jedenfalls enthalten die Abkommen Regeln, die mit den Regeln aus Handels- und Investitionsschutzabkommen in Konflikt geraten können.¹¹ Der naheliegende Fall ist, dass in diesen Abkommen den Unternehmen aus einem Land eine bestimmte Behandlung zugesichert wird, die Unternehmen aus anderen ausländischen Staaten nicht haben. Zugleich geht es in allen diesen Abkommen um grenzüberschreitende Zahlungen wie Gebühren, Honorare, Dividenden oder Zinsen. Auch hier sind Konflikte mit Steuerregeln möglich.

VI. Maßnahmen gegen Steuerflucht

Maßnahmen gegen internationale Steuerflucht – oder zumindest Diskussionen darüber – sind so alt wie die Globalisierung der Wirt-

¹⁰ So schreibt selbst der Internationale Währungsfonds: "The empirical evidence on the investment effects of treaties is mixed." (IMF (2014): Spillovers in International Corporate Taxation. IMF Policy Paper, 9.5.2014, Nr. 37, S. 26). <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>.

¹¹ Vgl. Hafiz Choudhury und Jeffrey Owens (2014): Bilateral Investment Treaties and Bilateral Tax Treaties. International Tax and Investment Center Issues Paper June 2014. <http://www.iticnet.org/images/Bilateral%20Investment%20Treaties%20and%20Bilateral%20Tax%20Treaties.pdf>. Eine extensive Liste mit Fragestellungen findet sich bei: Wirtschaftsuniversität Wien (2015): The Relationship between Taxation and Bilateral Investment Agreements. Rust Conference 2015 Questionnaire. https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/events.main/in.t.events/RUST2015_BITS_questionnaire.pdf.

schaft. Allerdings hat es in den letzten Jahren auf internationaler Ebene verstärkt solche Maßnahmen gegeben, darunter gegen die Steuervermeidung von Unternehmen.¹² So wurden von den G20 und der OECD in den letzten Jahren zahlreiche Maßnahmen im Projekt gegen Gewinnverkürzung und –verlagerung („Base Erosion and Profit Shifting“, BEPS) beschlossen. Doch schon davor hatten viele Staaten nationale Abwehrgesetze, zum Beispiel gibt es in Deutschland seit 2008 die Zinsschranke, der zufolge ein in Deutschland steuerpflichtiges Unternehmen nur bis zu einem gewissen Grad Zinszahlungen ins Ausland steuerlich geltend machen darf. Diese Schranke wurde im BEPS-Projekt zu einer internationalen Empfehlung. Gesetze gegen Steuerflucht unterscheiden sich von allgemeinen Steuergesetzen oft insofern als sie gezielt gegen bestimmte ausländische Staaten gerichtet sind, zum Beispiel gegen Niedrigsteuerländer. Dies ist der Fall bei der international durchaus üblichen Hinzurechnung von Gewinnen von Briefkastenfirmen zur Konzernmutter¹³ (die im BEPS-Projekt auch empfohlen wird) oder dem deutschen Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung, das Transaktionen mit Staaten diskriminiert, die nicht ausreichend mit Deutschland kooperieren.¹⁴ Unternehmen aus diesen Staaten können dann eine deutlich andere Behandlung erfahren als heimische oder andere ausländische Unternehmen. Von daher sind Gesetze in diesem Bereich besonders in Gefahr, als diskriminierendes Handelshemmnis eingestuft zu werden.

¹² Für eine Übersicht vgl. Markus Henn (2017): Steuerflucht. Die internationale und europäische Dimension. Friedrich-Ebert-Stiftung. <http://library.fes.de/pdf-files/wiso/13412.pdf>.

¹³ Im deutschen Recht „Zwischengesellschaften“ laut §§ 7-14 Außensteuergesetz. Im Englischen ist hier die Rede von „Controlled Foreign Corporations“.

¹⁴ Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung, 29.7.2009. Allerdings fand das Gesetz noch nie Anwendung, da bislang kein Staat offiziell als nicht kooperativ eingestuft wurde.

C. Welthandelsorganisation (WTO)

Die Welthandelsorganisation ging 1995 aus dem deutlich älteren Allgemeinen Abkommen über Handel und Zölle (GATT) hervor und ergänzte dieses um eine Reihe weiterer Abkommen, vor allem das über den Handel mit Dienstleistungen (GATS). Die zentralen Standards der WTO-Vertragswerke sind die „Meistbegünstigung“ (alle ausländischen Unternehmen müssen gleich behandelt werden, Art. I GATT) und die „Inländerbehandlung“ (ausländische Unternehmen müssen wie inländische behandelt werden, Art. III GATT).

Die Wirkung des Welthandelsrechts ist begrenzt, da es keine direkte Geltung in den Staaten hat, sondern durch nationales Recht umgesetzt werden muss. Hinzu kommt, dass es nur Staat-Staat-Klagen gibt, die eher selten angewendet werden, da die Staaten oft zunächst andere (politische) Mittel nutzen oder Verstöße anderer Staaten hinnehmen. Zudem wird selbst eine erfolgreich beklagte Maßnahme nicht automatisch nichtig, sondern der Kläger erhält maximal das Recht auf Vergeltungsmaßnahmen. Dennoch entfaltet die WTO-Streitschlichtung eine Wirkung. Mindestens 60 formelle Schlichtungsprozesse im Rahmen von WTO und GATT hatten einen Steuerbezug; das entspricht ungefähr zehn Prozent aller Fälle. Wie wirksam die Klagen sind, zeigt der Umstand, dass – bis 2010 – 80 Prozent aller Fälle mit Steuerbezug gewonnen wurden.¹⁵

Importsteuern sind laut GATT unzulässig, da importierte Waren nur mit denselben Steuern wie heimische Waren belegt werden dürfen (Art. III GATT). Da solche Steuern Zöllen gleichkommen, soll auf diesen Fall hier nicht näher eingegangen werden, nur zwei Fälle zur Illustration: Die Philippinen verklagten Thai-

¹⁵ Jennifer E. Farrell (2013): The Interface of International Trade Law and Taxation. Defining the Role of the WTO. IBFD Doctorial Series Vol. 26, Chapter 3: The WTO and Taxation: Preliminary Observations, S. 34.

land wegen Steuern auf philippinische Zigaretten.¹⁶ Das Verfahren wurde zunächst 2013 durch eine Übereinkunft abgeschlossen, in der Thailand sich verpflichtete, einen Teil der Maßnahmen zu widerrufen und anzupassen. Jedoch war man sich 2014 uneinig, ob Thailand die vereinbarten Maßnahmen umgesetzt hatte. In einem anderen Fall klagte Brasilien gegen die USA¹⁷ wegen einer ausgleichenden Verbrauchssteuer auf Orangen und Grapefruits in Florida. In den USA geerntete Früchte waren von der Steuer freigestellt, wodurch die inländische Produktion geschützt und der Import behindert wurden. Im Jahr 2004 kam es zu einer – im Detail unbekanntenen – Einigung und der Fall wurde abgeschlossen.

Exportsteuern sind grundsätzlich erlaubt, da sie vom Verbot quantitativer Exportbeschränkungen explizit ausgenommen sind (Art. XI.1 GATT).¹⁸ Allerdings erhöhte sich nach der Gründung der WTO 1995 der Druck auf die Gründungsmitglieder, Exportsteuern zu beschränken, und noch stärker war dies bei Neumitgliedern als Bedingung für ihren Beitritt der Fall. So wurde insbesondere China für seinen Beitritt zur Abschaffung von Exportsteuern gedrängt und willigte schließlich ein, bis auf ausdrückliche Ausnahmen alle Exportsteuern abzuschaffen.¹⁹ Auf dieser Basis wurde China inzwischen schon dreimal verklagt wegen – unter anderem – fortbestehenden Exportsteuern, zwei Klagen wurden schon gegen China entschieden.²⁰ Bei den laufenden

Verhandlungen im Rahmen der WTO („Doha-Runde“) drängen einige Staaten ebenfalls auf stärkere Beschränkungen. Die Schweiz – als Niedrigsteuerland auf dem Papier der größte Rohstoffhandelsort der Welt – will sogar eine komplette Abschaffung von Exportsteuern.²¹ Dennoch dürfte derartiges nicht gegen die anderen Mitglieder durchsetzbar sein.

Es gibt auch eine klare Wirkung der WTO auf Steuervergünstigungen: Diese sind im Prinzip von den allgemeinen Regeln des GATT und des GATS erfasst, das betrifft insbesondere indirekte Steuern, aber auch und zunehmend direkte Steuern.²² Allerdings enthält das GATT eine Ausnahme für Subventionen ausschließlich an inländische Produzenten aus den Erträgen innerstaatlicher Abgaben (Art. III.8.b). Zusätzlich greift das WTO-Abkommen zu Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen, das einen „Verzicht auf oder Nichteinhebung von fälligen staatlichen Einnahmen (zum Beispiel steuerliche Anreize wie Steuergutschriften)“ verlangt. Allerdings gilt dieser Verzicht nur bei direkten Steuern und Sozialabgaben absolut. Bei indirekten Steuern gilt dagegen der Grundsatz, dass nicht über das Maß hinaus erlassen werden darf, das die für den inländischen Konsum produzierten Güter trifft, was im Ergebnis ermöglicht, zum Beispiel die gesamte Mehrwertsteuer zu erlassen.²³ Das WTO-Abkommen über Landwirtschaft erfasst zusätzlich jede Exportförderung, auch durch Steuern, führt allerdings nicht zwingend zu

¹⁶ DS371,

http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds371_e.htm.

¹⁷ DS250,

http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds250_e.htm.

¹⁸ Sie müssen aber gleichmäßig angewendet werden auf alle exportierten Güter, sonst würden sie gegen das Gebot der Meistbegünstigung (Art. 1 GATT) verstoßen.

¹⁹ WTO Accession Protocol China, Rn. 11.3,

https://www.wto.org/english/thewto_e/acc_e/completeacc_e.htm#chn.

²⁰ DS395: China — Measures Related to the Exportation of Various Raw Materials, Appellate Body Report v. 30.1.2012.

https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds395_e.htm; DS432: China — Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten and Molybdenum, Appellate Body Report v. 7.8.2014.

https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds432_e.htm; DS509: China — Duties and other Measures concerning

the Exportation of Certain Raw Materials.

https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds509_e.htm.

²¹ Maximiliano Mendez Parra, Samuel R. Schuber und Elina Brutschin (2016): Export taxes and other restrictions on raw materials and their limitation through free trade agreements: Impact on developing countries. Study for the European Commission, Directorate-General for External Policies, S. 20.

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/534997/EXPO_STU\(2016\)534997_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/534997/EXPO_STU(2016)534997_EN.pdf).

²² Vgl. Michael Daly (2005): The WTO and Direct Taxation. WTO Discussion Paper No 9.

https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/discussion_papers9_e.pdf. Jennifer E. Farrell (2013): The Interface of International Trade Law and Taxation. Defining the Role of the WTO.

IBFD Doctorial Series Vol. 26, S. 29.

²³ Vgl. Fußnote 1 zu Art. 1 des Abkommens zu Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen, außerdem Anhang 1, Buchstaben e, g, h.

einem Verbot, sondern verlangt nur insgesamt eine Reduzierung.

Zwei Beispielfälle zu Vergünstigungen: Die USA²⁴ und Mexiko²⁵ klagten gegen China, nur chinesischen Firmen Steuern erlassen oder erstattet zu haben. Der Fall wurde 2007 mit einer Übereinkunft abgeschlossen, in der China eine Anpassung der Maßnahmen zusicherte. In einem anderen Fall klagte die EU gegen Brasilien wegen Steuervergünstigungen für bestimmte Produzenten im Automobilsektor und in der Elektro- und Technologieindustrie. Außerdem werden Steuervorteile für Exporteure verhandelt. Erst kürzlich verlor Brasilien den Fall in erster Instanz: Einige Steuervergünstigungen bewirken demzufolge die Nutzung inländischer Vorprodukte, was über das GATT (Art. III.4) und das WTO-Abkommen über geistiges Eigentum (TRIMS, Art. 2.1) untersagt ist.²⁶ Außerdem gab es Verstöße gegen Meistbegünstigung, Inländerbehandlung und das Verbot der Bindung von Vergünstigungen an die Exportleistung (Abkommen zu Subventionen, Art. 3.1).

Die Frage nach Steuervergünstigungen ist auch relevant bei der Anwendung der WTO-Regeln auf direkte Steuern. Diese entfaltete sich schon in den 1970er Jahren.²⁷ Damals sahen die Europäischen Gemeinschaften (EG) eine Regel der USA als WTO-widrig an, bei der Exporte von US-Firmen Vergünstigungen bei der Unternehmenssteuer erhielten (sogenannte „Domestic International Sales Corporations“). Die USA antworteten darauf mit einer Beschwerde gegen die Steuersysteme von vier europäischen Ländern, die auf dem Territorialprinzip beruhen, also nur inländische Gewin-

ne der Unternehmen besteuern, aber nicht ausländische. 1981 kam es nach zähen Verhandlungen zu einer Übereinkunft, welche die Zulässigkeit territorialer Systeme, den Fremdvergleich für unternehmensinterne Transaktionen²⁸ und Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung anerkannte. Doch der Konflikt endete nicht damit, weil die Übereinkunft verschieden interpretiert wurde. Zwar änderten die USA 1984 ihr Steuersystem und führten eine neue Art der Exportbegünstigung ein („Foreign Sales Corporations“). Dagegen klagte die EG 1997 erfolgreich und die USA erhielten die bis dahin höchste Strafe der WTO: Das US-Recht, so das Schlichtungsgremium, verstoße gegen die Abkommen zu Subventionen und zu Landwirtschaft. Die USA lehnten diese Entscheidung zunächst ab und starteten Gegenklagen gegen Elemente von Steuersystemen in einigen europäischen Staaten, aber änderten schließlich 2004 ihr Steuersystem.

Die Betroffenheit von Steuern knüpft in den bisher genannten Fällen immer noch daran an, ob in irgendeiner Weise zwischen ausländischen und inländischen Unternehmen unterschieden oder faktisch diskriminiert wird. Doch was ist mit einer grundsätzlichen Erfassung von allgemeinen Steuern? Eine explizite Erfassung aller Steuern durch WTO-Regeln war in den 1990er Jahren bei den Verhandlungen über die Gründung der WTO ein kontroverser Punkt. Einige Staaten forderten eine stärkere Erfassung, andere lehnten dies strikt ab. Während der GATS-Verhandlungen gab es zwischen den USA und der EU speziell einen Streit über das kalifornische Steuersystem. Dieses teilt die Gewinne in Kalifornien auf Basis des gesamten weltweiten Konzerngewinns und anhand einer Formel zu, die sich auf die Aktivität des Unternehmens in diesem Bundesstaat bezieht („Gesamtkonzernsteuer“²⁹). Barclays

²⁴ DS358, http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds358_e.htm.

²⁵ DS359, http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds359_e.htm.

²⁶ DS472, Entscheidung des Panels v. 30.8.2017. http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds472_e.htm.

²⁷ Vgl. zum Folgenden: Michael Daly (2005): The WTO and Direct Taxation. WTO Discussion Paper No 9. https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/discussion_pape rs9_e.pdf.

²⁸ Der Fremdvergleich bedeutet, dass ein Konzern seine internen grenzüberschreitenden Transaktionen zu Preisen verrechnen muss, die er auch bei fremdem Dritten zahlen würde. Er ist die Basis der OECD-Richtlinien zu Verrechnungspreisen und des deutschen Rechts (§ 1 Außensteuergesetz).

²⁹ Vgl. einführend: Sol Picciotto (Hrsg.) (2017): Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms. Institute of Development Studies. ICTD and Norad. <http://ictd.ac/publication/6-books-journal-articles/164-taxing-multinational-enterprises-as-unitary>

hatte eine Klage bei einem US-Bundesgericht eingereicht, die kalifornische Gesamtkonzernsteuer sei verfassungswidrig. Großbritannien drohte sogar mit einem Steuerkrieg, falls Barclays den Fall verlieren sollte. Auch störte das dann vorgeschlagene amerikanische Verrechnungspreissystem der USA die andern Staaten. Zwar gewann Kalifornien den Fall³⁰ und auch die OECD sah es so, dass das System im Einklang mit internationalen Vorgaben sei.³¹ Am Ende zwang jedoch die US-Regierung Kalifornien, sein System zu ändern, um einen Handelskrieg zu vermeiden. In Folge dessen haben die Firmen die Wahl, anstelle der weltweiten Basis für die Berechnung der Konzernsteuern nur eine US-weite Berechnung zu wählen.³²

Bei den GATS-Verhandlungen kam es im Ergebnis zu einer Reihe klarer Ausnahmeregelungen für allgemeine Steuern.³³ Im GATT sind diese ausdrücklich zulässig, zumindest sofern sie auch inländischen Waren auferlegt werden (Art. II.2.a und III.1) und nicht dem Schutz der inländischen Erzeugung dienen (Art. III.1). Das GATS erfasst direkte Steuern³⁴, hat aber – anders als das GATT – eine umfangreiche Klausel zu deren Erhebung (Art. XIV.d), die sogar einige Fälle von Diskriminierung schützt, zum Beispiel bei Nichtansässigkeit. Dies reflektiert den Umstand, dass bei Dienstleistungen viel häufiger die – direkt besteuerten – Dienstleister eine Rolle spielen, während das GATT auf

firms.

³⁰ Vgl. <https://www.oyez.org/cases/1993/92-1384>.

³¹ Leslie B. Samuels (2008): Treatment of Tax Measures Under International Trade and Investment Agreements. The GATS Compromise. In: ASIL Proceedings Vol. 102, 9.-12.4.2008, S. 51-55, S. 52.

³² Vgl. Peter Leonardis, Alysse McLoughlin, David Vistica (2015): Determining What's Unitary: Combined Filing Requirements and Options. Präsentation auf dem National Multistate Tax Symposium, 4.-6.2.2015.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-determining-whats-unitary-combined-filing-requirements-options-012715.pdf>.

³³ Leslie B. Samuels (2008): Treatment of Tax Measures Under International Trade and Investment Agreements. The GATS Compromise. In: ASIL Proceedings, Vol. 102, 9.-12.4.2008, S. 51-55.

³⁴ Michael Daly (2005): The WTO and Direct Taxation. WTO Discussion Paper No 9, S. 7. https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/discussion_papers9_e.pdf.

Waren fokussiert.³⁵ Auch werden im GATS bilaterale Steuerabkommen von der Meistbegünstigung ausgenommen (Art. XIV.e).

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang eine erfolgreiche Klage der USA gegen Mexiko³⁶ wegen einer Steuer von 20 Prozent auf bestimmte Getränke (Softdrinks), die anders als mit Rohrzucker gesüßt sind. Mexiko erhob diese Steuer zwar auch zur Eindämmung von Fettleibigkeit und anderer Krankheiten, gestand aber selbst ein, dass diese Steuer eine Reaktion auf einen Handelsstreit mit den USA im Rahmen des NAFTA-Abkommens über Süßungsmittel war. 2006 stellte die WTO-Berufungsinstanz fest, dass Mexiko gegen mehrere Regeln des GATT verstoßen hat.

Insgesamt ist es momentan unwahrscheinlich, dass allgemeine Steuermaßnahmen, Steuervergünstigungen (ohne Exportbezug) und Steuerabkommen als WTO-widrig eingestuft werden könnten, insbesondere da die Ausnahmekategorien im GATS weit gefasst sind. Dennoch sind Entscheidungen der Schiedsribunale schwer einzuschätzen und die Bedeutung der WTO nimmt eindeutig zu.

Eine wachsende Bedeutung lässt sich auch bei Abwehrmaßen gegen Steuerflucht- und -vermeidung feststellen. Zwar wurde vom WTO-Sekretariat bei den GATS-Verhandlungen im Ergebnis klargestellt, dass typische Abwehrmaßnahmen gegen Steuervermeidung zulässig seien, so zum Beispiel Abgeltungssteuern oder Regeln zur Hinzurechnung von Gewinnen ausländischer Tochtergesellschaften.³⁷ Doch der Grund für die Klarstellung war immerhin, dass damals einige Staaten ver-

³⁵ Vgl. Argentina – Measures Relating to Trade in Goods and Services (DS453), Entscheidung des Appellate Body v. 14.4.2016, Rn. 6.113.

https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds453_e.htm.

³⁶ Mexico — Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages, Entscheidung des Appellate Body v. 6.3.2006 (DS308). http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds308_e.htm.

³⁷ Informal GNS Meeting – 10 December 1993: Chairman's Statement, MTN.GNS/49, p.1 (Dec. 11, 1993).

suchten, Regeln der USA in dieser Richtung einzuschränken.³⁸

In der Fachliteratur gab es in der Folge unterschiedliche Einschätzungen, ob Handelsverträge förderlich oder hinderlich für Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken sind.³⁹ Lange Zeit spielte dieses Thema bei der WTO auch praktisch keine große Rolle.

Dann verklagte der Schattenfinanzplatz Panama allerdings 2012 Argentinien⁴⁰, weil dieses den freien Handel dadurch behindere, bestimmte nicht-kooperative Staaten auf einer schwarzen Liste steuerlich zu diskriminieren. Die erste WTO-Instanz gab Panama im Jahr 2015 Recht. Zwar hob die zweite Instanz die Entscheidung der ersten Instanz 2016 auf, äußerte sich seinerseits aber auch nicht umfassend zu allen Detailfragen der Rechtmäßigkeit von solchen Abwehrmaßnahmen. Bemerkenswert an der Begründung der ersten Instanz ist besonders Argentinien's Vorgabe, dass Staaten auch von der schwarzen Liste kommen konnten, wenn sie nur mit Argentinien über ein Abkommen zur Steuertransparenz verhandeln. Die WTO-Schiedsleute der ersten Instanz werteten dies – Panama folgend – als Mangel, weil dadurch Staaten mit und ohne Abkommen gleich behandelt wurden.

Für Deutschland ist das von großer Bedeutung, da auch das deutsche Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz genau so funktioniert: Die Bereitschaft, mit Deutschland ein Abkommen zu verhandeln, reicht aus, um nicht diskriminiert zu werden. Dass immerhin die erste Instanz bereit war, eine solche Regel für illegal zu erklären, ist höchst besorgniserregend.

³⁸ Leslie B. Samuels (2008): Treatment of Tax Measures Under International Trade and Investment Agreements. The GATS Compromise. In: ASIL Proceedings, Vol. 102, 9.-12.4.2008, S. 51-55, S. 52.

³⁹ Vgl. eine Literaturübersicht bei Teppo Eskelinen und Matti Ylönen (2017): Panama and the WTO: new constitutionalism of trade policy and global governance. Review of International Political Economy online, 5.5.2017. <http://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09692290.2017.1321569?scroll=top&needAccess=true>.

⁴⁰ Argentinien – Measures Relating to Trade in Goods and Services, Entscheidung des Appellate Body v. 14.4.2016. (DS 453). https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds453_e.htm.

Zwar lässt sich durchaus Kritik an der Regel üben, weil sie zu schwach ist, aber wenn Staaten nicht berechtigt wären, es so zu handhaben, wäre ihr Spielraum massiv eingeschränkt. Es ist dabei auch zu bedenken, dass gerade eine schwarze Liste kaum ohne ein gewisses Maß an Willkür auskommt, da Steueroasen schwer zu definieren sind. Dies gilt auch für die neue Liste der Europäischen Union vom Dezember 2017, bei der bis in letzter Minute mit einzelnen Staaten verhandelt wurde. Bedenklich ist auch, dass die erste Instanz nicht bereit war, einige der Maßnahmen durch die Ausnahmeregel zu rechtfertigen, die das GATS für aufsichtsrechtliche Maßnahmen im Finanzbereich vorsieht („prudential carve-out“). Diese wurde in diesem Verfahren erstmals von einem Staat als Verteidigung angeführt und von der WTO geprüft. Die zweite Instanz revidierte zwar auch diese Einschätzung der ersten Instanz, aber es bleibt ein sehr beunruhigender Nachgeschmack.

Für Steuern relevant sind schließlich die Vorgaben zur Freiheit des Zahlungsverkehrs, denn das GATS (Art. XI, XII) gibt vor, dass die mit einem Geschäft verbundenen Zahlungen nicht beschränkt werden dürfen. Ausnahmen sind nur zulässig auf Basis der Regeln des Internationalen Währungsfonds, also bei Maßnahmen zum Schutz der Währung und im Fall einer Zahlungsbilanzkrise (gegebenenfalls noch über die Generalausnahmen nach Art. XIV GATS). Zu den Flüssen, die im Prinzip nicht beschränkt werden können, gehören auch Zinsen oder Gebühren für Lizenzen und ähnliches. Gerade über diese läuft aber ein Großteil der Steuervermeidung internationaler Konzerne. Sofern ein Staat zur Bekämpfung dieser Vermeidung Maßnahmen ergreift, könnte dies potentiell als Verstoß gegen die Freiheit des Zahlungsverkehrs gewertet werden, da die Ausnahmen im GATS nicht sehr weit ausgestaltet sind.

Ein Forscher des Internationalen Währungsfonds fasst die Wirkung der WTO auf nationale Steuerpolitik 2014 so zusammen:⁴¹

⁴¹ Michael Daly (2014): Implications of WTO rules for tax policy. Präsentation auf der 5. IMF-Japan High-Level Tax Conference for

- Erhöhte Prüfung der Steuerpolitik der Mitglieder;
- WTO-Regeln sind ein wichtiger Faktor bei der Gestaltung der Steuerpolitiken der Mitglieder;
- Mehr steuerliche Herausforderungen in der WTO sind zu erwarten;
- WTO-Regeln haben den Nutzen von Steuermaßnahmen als Mittel der Politik eingeengt.

Die Prüfung der Steuerpolitik erfolgt in einem formalisierten Prozess, dem „Trade Policy Review Mechanism“. In diesem wurden auch schon Steuermaßen als Handelshemmnis identifiziert, darunter zum Beispiel Vorgaben zu Abschreibungen, Steuervergünstigungen oder die Freistellungsmethode in Doppelbesteuerungsabkommen, bei der ausländische Gewinne von der heimischen Steuer freigestellt werden.⁴² Allerdings ist die Wirkung nicht stark, da keine rechtlichen Folgen erwachsen.

Insgesamt wächst die Bedeutung der WTO für Steuern, wobei sich dies bis heute auf Fälle mit einer Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen konzentriert, während allgemeine Steuern ohne eine solche Unterscheidung nicht betroffen scheinen.

Wegen der potentiell großen Erfassung von Steuern durch WTO-Regeln werden jedoch aus der Wissenschaft Reformen gefordert, um das Verhältnis von WTO und Steuern klarer zu machen, denn jetzt gebe es oft „mehrdeutige“ Bestimmungen.⁴³ Auch jetzt schon deuten einige Fälle, insbesondere die zumindest in erster Instanz erfolgreiche Klage Panamas gegen Argentinien, auf eine Wirkung der WTO selbst in bislang sicher scheinenden Bereichen des Steuersystems hin.

Asian Countries, 21.4.2014.

<https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2014/asiatax/pdf/daly.pdf>.

⁴² Michael Daly (2005): The WTO and Direct Taxation. WTO Discussion Paper No 9, S. 13ff.

https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/discussion_papers9_e.pdf.

⁴³ Jennifer E. Farrell (2013): The Interface of International Trade Law and Taxation. Defining the Role of the WTO. IBFD Doctoral Series Vol. 26, S. xi.

D. Bilaterale und regionale Handelsabkommen

Neben dem nahezu globalen Handelssystem der WTO gibt es hunderte bilaterale und regionale Handelsabkommen (Übersicht der Abkommen der EU siehe Kasten 1, Seite 14). Viele Schutzstandards in diesen Abkommen gleichen denen der WTO, insbesondere die Meistbegünstigung und die Inländerbehandlung.

In nahezu allen EU-Handelsabkommen gibt es Schutzklauseln für Steuern, die meist fast wortgleich folgendes aussagen:⁴⁴

- Es dürfen Steuerzahler unterschiedlich behandelt werden, die sich nicht in der gleichen Situation befinden, insbesondere im Hinblick auf ihren Sitz oder den Ort, wo ihr Kapital investiert ist.
- Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung und -flucht sind zulässig.
- Steuerabkommen bleiben unberührt und ihre Regeln gehen im Zweifel vor (wobei Steuerabkommen bei der Meistbegünstigung zusätzlich ausgenommen werden).

⁴⁴ Vgl. folgende Artikel in den Abkommen der EU: I-9 TiSA-Entwurf vom März 2013; 28.7 Kanada; 226 Cariforum; 296 Kolumbien/Peru/Ecuador; 196 Chile; 7.50, 15.7 Korea; 350 Zentralamerika; 8.62, 17.6 Singapur, 90 Westafrika, 130 Ostafrika, X.7 Institutional, General and Final Provisions Vietnam; 91 Kamerun; 70 Ghana; 70 Elfenbeinküste; 58 Komoren u.a.; 54 Mexiko; 99 Südliches Afrika; 98 Südafrika; 44 Fidschi u.a.; Algerien; 85 Ägypten; 66 Bosnien und Herzegowina; 49.1 Russland; 68 Montenegro; 64, 117.2 Mazedonien. Bei folgenden ist Punkt zwei nur etwas schwächer abgedeckt: 135, 416 Georgien; 70 Kosovo; 262, 447.2 Moldawien. Bei folgenden ist zu Punkt 1 nur der Sitz genannt: 49 Türkei; 39 Armenien; 89 Tunesien; 78 Israel; 89 Marokko; 100 Jordanien; 39 Aserbaidschan. Bei folgenden ist zu Punkt 1 nur der Sitz genannt, Punkt 2 nur schwächer abgedeckt: 142, 473 Ukraine; 26 Irak; 66 Albanien. Keine solchen Bestimmungen finden sich in den Abkommen mit Andorra, Island, Färöer Inseln, Schweiz, San Marino und Norwegen (aber wohl nur wegen ergänzender anderer Abkommen).

Kasten 1: Handelsabkommen der Europäischen Union *

| | |
|---|---|
| In Kraft (seit) | Albanien (2006), Andorra (1991), Bosnien und Herzegowina (2015), Färöer-Inseln (1997), Georgien (2016), Island (1973), Kosovo (2016), Mazedonien (2004), Moldawien (2016), Montenegro (2010), Norwegen (1973), San Marino (1992), Serbien (2013), Algerien (2005), Ägypten (2004), Israel (2000), Jordanien (2002), Libanon (2003), Marokko (2000), Palästina (1997), Syrien (1977), Russland (1997), Tunesien (1998), Armenien (1999), Aserbaidzhan (1999), Chile (2005), Kolumbien und Peru (2012), Kasachstan (2016), Mexiko (2000), Südafrika (2000), Südkorea (2015), Schweiz (1973), Türkei (1995), Ukraine (2014/2016) |
| Vorläufig in Kraft (seit) | Südliches Afrika/SADC (2016), Kamerun (2009), Karibik (CARICOM, 2008), Ecuador (2017), Elfenbeinküste (2016), Ghana (2016) |
| Ratifizierung läuft (Text fertig) | Irak (2012), Westafrika (2014), Ostafrika/ECOWAS (2014), Singapur (2014), Kanada (2016), Vietnam (2016), Papua Neuguinea und Fidschi (2012), Komoren, Madagaskar, Mauritius, Seychellen und Simbabwe (2009) |
| Verhandlungen (nur neue Partner, keine Revision) | Thailand, Indien, Japan, USA, Argentinien, Uruguay, Paraguay, Indonesien, Malaysia, Saudi-Arabien, Katar, Vereinigte Arabische Emirate, Oman, Eritrea, Sudan, Zentralafrikanische Republik, DR Kongo, Republik Kongo, Gabun, Äquatorialguinea, Tschad,ambia, Malawi, Philippinen, China, Myanmar, Trade in Services Agreement (plurilateral) |

* Für vollständige Informationen siehe <http://ec.europa.eu/trade/policy/countries-and-regions/agreements>. Die Abkommen sind nicht alle vom Typ her identisch, auch gibt es teils widersprüchliche Einordnungen, was genau als Handelsabkommen gewertet wird. Die Übersicht hier bezieht alle Abkommen ein, die auf der Webseite mit Einzelnachweisen gelistet sind.

Einige Abkommen der EU enthalten auch den Schutz im Sinne des GATS für die Erhebung und Eintreibung direkter Steuern.⁴⁵ Das EU-Kanada-Abkommen sieht dies sogar für alle Steuern vor und enthält darüber hinaus noch weitere Klarstellungen, bei welchen steuerlichen Maßnahmen das Abkommen nicht anwendbar ist (z.B. Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit Pensionen, Gesundheit, Vermögensbildung, Umwelt u.a., Art. 28.7.4).

Einige Abkommen der EU stellen fest, dass sie auf Steuerregeln soweit anwendbar seien wie nötig, um den Bestimmungen des Abkommens Wirkung zu verleihen.⁴⁶ Das klingt zunächst beschränkend, kann aber im Umkehrschluss so gewertet werden, dass das Abkommen insgesamt auf Steuern anwendbar ist.⁴⁷ Das nord-

amerikanische Freihandelsabkommen NAFTA hält dagegen fest, dass abgesehen von speziellen Bestimmungen nichts des Abkommens auf Steuern anwendbar ist (Art. 2103.1). Das EU-Kanada-Abkommen CETA enthält außerdem ein Gebot, dass alle nicht explizit im Abkommen geschützten Steuern nicht mehr so geändert werden dürfen, dass die Konformität mit dem Abkommen sich verringert (Art. 28.7.f). So eine Klausel wird oft als Stillstandsklausel bezeichnet und schränkt die zukünftige Entscheidungsfreiheit der Staaten stark ein.

Einige Abkommen enthalten eine Verpflichtung zu „Good Governance“ und Kooperation im Steuerbereich (zur Stärkung der Behörden oder um andere indirekte Abgaben anstelle von Zöllen und anderem zu etablieren) oder zu internationalen Standards wie dem Informationsaustausch in Steuersachen.⁴⁸ Diese Punkte

⁴⁵ Vgl. folgende Artikel in den Abkommen der EU: 89.h Kamerun; 224 CARIFORUM; 203.1.f Zentralamerika; 68.h Ghana; 29.1.d Irak; 68.h Elfenbeinküste; 42.h Fidschi u.a.; 134 Georgien, 261.2.f Moldawien; 141.2.f Ukraine.

⁴⁶ Vgl. folgende Artikel in den Abkommen der EU: 17.6.1 Singapur; 15.7 Korea; 296.1 Peru/Kolumbien/Ecuador.

⁴⁷ So Timothy Lyons (2013): Tax Protectionism and Tax Discrimination: Relevance of Multilateral and Bilateral Trade and In-

vestment Agreements. International Tax Conference Paper, 1.10.2013. http://www.39essex.com/content/wp-content/uploads/2016/09/ARTIGO_TIMOTHY.pdf.

⁴⁸ Vgl. folgende Artikel in den Abkommen der EU: 21 Ostafrika; 69 Zentralamerika; 53 Komoren u.a.; 19 Südliches Afrika; 8ii, 22

sind aber nicht einheitlich und nicht ausführlich enthalten.

Ein besonders intensiver Streitpunkt in Verhandlungen waren in den letzten Jahren Exportsteuern. Eine Auswertung der OECD für 92 bilaterale und regionale Handelsabkommen ergab 2014, dass 27 Abkommen Exportsteuern explizit zulassen, während 66 strengere Vorgaben als bei der WTO vorsahen, auch wenn hier häufig noch viele Exportsteuern zulässig sind, besonders in bestimmten Sektoren oder bei bestimmten Notlagen (z.B. Rohstoffknappheit).⁴⁹ Die EU hat in ihren Verhandlungen mit afrikanischen und asiatischen Staaten stets darauf gedrungen, Exportsteuern besonders im Rohstoffbereich zu beseitigen, damit die europäische Wirtschaft mehr und günstigeren Zugriff auf Rohstoffe bekommt. Bei dem Abkommen mit Kolumbien, Peru und Ecuador sowie dem mit Vietnam wurde eine weitgehende Abschaffung aller Exportabgaben erreicht⁵⁰, bei den „Partnerschaftsabkommen“ (EPAs) mit der Karibik ebenfalls, bei denen mit Afrika ein Einfrieren, mit einigen Ausnahmen.⁵¹ Die EU nimmt also selbst bei ärmeren Staaten, die Exportsteuern für ihre Entwicklung nutzen wollen, keinen Abstand von ihrem Interesse am freien Zugang zu Rohstoffen.

Bei den Vorgaben zur Freiheit des Zahlungsverkehrs weichen bilaterale Abkommen von den WTO-Vorgaben ab. Zwar war eine umfassende Analyse im Rahmen dieses Papier nicht möglich, aber beispielhaft einige Beobachtungen: Anders als im GATS mit seiner sehr allge-

meinen Untersagung von Beschränkungen des Zahlungsverkehrs und wenigen Ausnahmen ist das Abkommen der EU mit Kanada deutlich konkreter (Art. 8.13): Einerseits wird explizit festgehalten, dass eine Reihe von Zahlungen erfasst ist, darunter die von Lizenzgebühren. Andererseits ist die Liste mit den Ausnahmen von dieser Regel deutlich länger und es werden unter anderem Strafgesetze genannt. Die Details können verschiedenartig wirken: Sie bieten zwar teils eine bessere Grundlage für staatliche Maßnahmen, andererseits eine schlechtere, sofern sie nicht explizit genannt sind. So fehlen hier Steuergesetze, die also nicht nach dieser Ausnahme, sondern höchstens nach anderen Regeln gerechtfertigt wären.

Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung oder -vermeidung sind wie gesagt zumindest in den Abkommen der EU eigentlich explizit geschützt. Doch wie wacklig selbst so etwas sein könnte, zeigt das US-Gesetz zum automatischen Austausch von Steuerinformationen, der „Foreign Account Tax Compliance Act“ (FATCA) von 2010. Da sich das Gesetz vor allem an Auslandsbanken mit US-Kunden richtet, forderte der EU-Lobbyverband European Services Forum bereits 2012, dass das geplante EU-US-Abkommen TTIP mit einem neuen Steuersystem einhergehen solle, um FATCA auszuhebeln, denn es schaffe eine erhebliche Belastung.⁵² Auf einer Kommissionsveranstaltung 2014 verlangte ein luxemburgischer Fondslobbyist, dass die EU sich bei der regulatorischen Zusammenarbeit mit FATCA beschäftigen solle, da es diskriminierend für EU-Banken sei. Doch die EU weist solche Forderungen nicht als unsinnig zurück, sondern sie listet FATCA offiziell in ihrer „Marktzugangsdatenbank“ als Haupthandelshindernis auf.⁵³ Das ist umso bemerkenswerter als der automati-

CARIFORUM; 98 Bosnien und Herzegowina u.a.; 100 Montenegro; 100 Serbien; 116, 280, 281, 282 Georgien; 52, 53, 54, 243.3 Moldawien; 127, 349, 350, 351 Ukraine; 70 Kosovo; 89 Mazedonien; 98 Albanien.

⁴⁹ Jane Korinek und Jessica Bartos (2014): Multilateralising Regionalism: Disciplines on Export Restrictions in Regional Trade Agreements. In: OECD (Hrsg.): Export Restrictions in Raw Materials Trade: Facts, Fallacies and Better Practices. Chapter 5, S. 12.

⁵⁰ Merle Groneweg (2017): Nach unseren Regeln! Wie die EU in die souveräne Steuerpolitik in rohstoffreichen Staaten eingreift. Power Shift, S. 2f. https://power-shift.de/wordpress/wp-content/uploads/2017/03/factsheet_exportzoelle-1.pdf.

⁵¹ Maximiliano Mendez Parra, Samuel R. Schuber und Elina Brutschin (2016): Export taxes and other restrictions on raw materials and their limitation through free trade agreements: Impact on developing countries. Study for the European Commission, Directorate-General for External Policies, S. 22f.

⁵² European Services Forum (2012): ESF Contribution to Public Consultation on EU-US High Level Working Group on Jobs and Growth. European Services Forum ESF, Brüssel, S. 9 und 11. http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2012/july/tradoc_14967_3.pdf.

⁵³ Siehe EU market access database: http://madb.europa.eu/madb/barriers_details.htm?barrier_id=11187.

sche Informationsaustausch inzwischen eine international weitgehend als Standard anerkannte Praxis ist und alle EU-Staaten ab 2017 oder 2018 an internationalen Austauschprozessen nach OECD-Standard teilnehmen.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass Handelsabkommen gerade im für ärmere Länder wichtigen Fall der Exportsteuern eine negative Rolle spielen. Eine Bedrohung für allgemeine Steuern ist nicht erkennbar, ist aber auch nicht völlig auszuschließen.

E. Bilaterale Investitionsschutzabkommen: Der große Hebel Investor-Staat-Klage

Investitionsschutzabkommen sollen Unternehmen Schutz vor willkürlicher Behandlung durch Staaten bieten. Sie fokussieren anders als Handelsabkommen nicht auf einzelne Transaktionen oder Geschäfte, sondern auf mehr oder weniger dauerhafte Investitionen wie die Gründung einer Fabrik oder den Kauf von großen Unternehmensanteilen. Ob diese Abkommen tatsächlich Investitionen fördern und nachhaltige Entwicklung bringen, ist aber wie schon erwähnt umstritten.

Anders als in der Handelspolitik gibt es kein multilaterales Investitionsabkommen, sondern nur rund 3.000 bilaterale Abkommen, viele davon zwischen Industriestaaten und ärmeren Ländern. Auch gibt es einige Abkommen, die neben Handelsstandards Investitionsschutzbestimmungen enthalten, so beim regionalen Abkommen zwischen den USA, Kanada und Mexiko (NAFTA) oder dem EU-Kanada-Abkommen (CETA).

Zum Schutz von Investoren enthalten die Abkommen eine Reihe von Standards. Dazu zählen neben den aus dem Handelsrecht bekannten wie „Inländerbehandlung“ und „Meistbe-

günstigung“ zusätzlich vor allem „Enteignung“, „faire und gerechte Behandlung“ sowie „voller Schutz und Sicherheit“. Diese können schon bei weit geringeren Beeinträchtigungen zur Anwendung kommen. Auch gibt es wie bei Handelsabkommen den Schutz des „freien Zahlungsverkehrs“. Alle diese Standards können von Investoren angeführt werden, wenn sie ihre Investition durch Steuermaßnahmen beeinträchtigt sehen.⁵⁴

Investitionsschutzabkommen können besonders starke Wirkungen haben, weil sie regelmäßig Investor-Staat-Klagen vorsehen, das heißt die Unternehmen können anders als bei Handelsabkommen direkt gegen Staaten klagen, wenn sie ihre Rechte aus einem bilateralen Investitionsschutzabkommen verletzt sehen. Diese Klagen laufen meist vor der Washingtoner Schiedsstelle der Weltbank (ICSID) oder im Rahmen von Regelwerken wie dem des Ausschusses der Vereinten Nationen für Handelsrecht (UNCITRAL). Dann entscheidet über den Fall in der Regel ein Tribunal aus drei privaten Schiedsleuten, die dafür hohe Honorare bekommen und massiven Interessenskonflikten unterliegen, und eine Berufung ist nicht möglich.⁵⁵

Es gibt inzwischen eine beachtliche Zahl an Schiedsfällen zu Steuern: Von 1995 bis heute waren es mindestens 45 (siehe Liste im Anhang). Und laut einem Steueranwalt wird die Zahl der steuerbezogenen Investor-Staat-Klagen in Zukunft nur steigen.⁵⁶

⁵⁴ So auch Julien Chaisse und Flavia Marisi (2017): Another conflict of Norms: How BEPS and International Taxation Relate to Investment Treaties. Investment Treaty News Analysis, 12.6.2017. <http://www.iisd.org/itn/2017/06/12/another-conflict-norms-how-beps-international-taxation-relate-investment-treaties-julien-chaisse-flavia-marisi>.

⁵⁵ Vgl. dazu ausführlich Cecilia Olivet und Pia Eberhardt (2012): Profiting from injustice: How law firms, arbitrators and financiers are fuelling an investment arbitration boom. Corporate Europe Observatory und Transnational Institute. <https://corporateeurope.org/sites/default/files/publications/profitting-from-injustice.pdf>. Pia Eberhardt (2013): A Response To The Critics Of “Profiting From Injustice”. Kluwer Arbitration Blog. <http://kluwerarbitrationblog.com/2013/01/02/a-response-to-the-critics-of-profiting-from-injustice/?print=pdf>.

⁵⁶ Matthew Davie (2015): Taxation-Based Investment Treaty Claims. In: Journal of International Dispute Settlement Vol. 6 Issue 1, 1.3.2015, S. 202-227.

Dagegen hilft auch nicht sicher, Steuern von den Abkommen ganz oder zumindest weitgehend auszunehmen, so wie es die USA meist tun. Es gibt nämlich schon erfolgreiche Klagen von Unternehmen gegen Steuern trotz expliziter Ausnahme: So verlangte die indische Steuerbehörde von der britischen Energiefirma Cairn wegen einer Restrukturierung umgerechnet 1,6 Milliarden US-Dollar. Cairn klagte dagegen und erklärte die Forderung für eine rückwirkende Steuer. Dies geschah auf Basis des Indisch-Britischen Investitionsabkommen – obwohl dieses Abkommen Steuern explizit ausnimmt.

Ein neuseeländische Steueranwalt schrieb dazu passend: „Staaten sehen sich mit wirklichen Schwierigkeiten konfrontiert, im Vorhinein abzusehen, ob sie aufgrund der unklaren Rechtslage Gegenstand einer erfolgreichen Investitionsklage im Zusammenhang mit ihrer Steuerpolitik werden“, auch weil „eine Reihe von Schiedssprüchen von Investitionstribunalen die Effektivität von Ausnahmeklauseln für Steuern zur Abwehr steuerbezogener Investitionsklagen infrage stellen.“⁵⁷ Ein Londoner Anwalt schrieb 2015 sogar unverblümt, es sei „unwahrscheinlich“, dass eine Ausnahmeklausel für Steuern ein Schiedstribunal davon abhalten werde, sicherzustellen, dass „Investoren geschützt sind“⁵⁸.

Während der Verhandlungen über das EU-Kanada-Abkommen CETA sorgte sich deshalb die deutsche Bundesregierung⁵⁹ zurecht, dass die Steuerpolitik nicht ausreichend vor den Investitionsschutzstandards geschützt sei: CETA sehe zwar den (grundsätzlichen) Vorrang von (bilateralen) Doppelbesteuerungsabkommen und der nationalen Steuergesetzgebung vor, jedoch werde dieser Grundsatz durch eine

Reihe von investitionsschutzrechtlichen Einzelregelungen des Abkommens eingeschränkt.

Die Bundesregierung wollte deshalb den Vorrang der Doppelbesteuerungsabkommen und des nationalen Steuerrechts klarer geregelt haben. Ob diesen Sorgen Rechnung getragen wurde, lässt sich nicht sicher feststellen, da nicht klar ist, auf was sich die Bundesregierung bezog. Allerdings ist der Artikel zu Steuern im endgültigen Text des Abkommens von 2016 (Art. 28.7) im Wesentlichen wortgleich wie 2014, auch findet sich nichts zu Steuern in der ergänzenden gemeinsamen Erklärung der EU und Kanadas vom Oktober 2016.⁶⁰

Anders als die USA versuchen viele Länder nicht einmal, ihr Steuersystem durch klare Ausnahmen zu schützen. Das macht es unter diesen Abkommen leichter, Steuermaßnahmen als illegale Enteignungen anzufechten.⁶¹ Schon 2006 warnte die Inter-Amerikanische Entwicklungsbank, Staaten müssten die Wichtigkeit dieses Themas erkennen und auch die Belastungen, die eine Entscheidung zu ihren Ungunsten mit sich bringt, dass eine „unfaire und ungleiche Steuerbehandlung (...) einer indirekten Enteignung gleichkommt“.

In der Tat reichen die Klagerechte sehr weit und Standards wie „Enteignung“ oder „faire und gerechte Behandlung“ werden von den Schiedsstellen immer stärker im Sinne der Unternehmen ausgelegt. So war es in der Vergangenheit nicht klar, ob eine Steuermaßnahme überhaupt eine Enteignung darstellen kann. Aber dies wird immer häufiger von Schiedsstellen so gesehen. Ein Investoren-Anwalt äußerte deshalb zufrieden, es sei „willkommen zu heißen“, dass der Standard für Enteignung zunehmen auf Steuerregeln angewendet werde.⁶²

<http://jids.oxfordjournals.org/content/6/1/202.abstract>.

⁵⁷ A.a.O.

⁵⁸ Timothy Lyons (2015): Treaty Arbitration: The limited role of tax carve-outs in BITs. In: Global Arbitration Review. 30.7.2015. <http://globalarbitrationreview.com/article/1034642/treaty-arbitration-the-limited-role-of-tax-carve-outs-in-bits>. Übers. d. Verf.

⁵⁹ Antwort des parlamentarischen Staatssekretärs Dr. Michael Meister vom 18. September 2014 auf die Anfrage des Abgeordneten Dr. Axel Troost (DIE LINKE), S. 21.

<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/18/025/1802568.pdf>.

⁶⁰ Joint Interpretative Instrument on the Comprehensive Economic and Trade Agreement (CETA) between Canada and the European Union and its Member States. 26.10.2016. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13541-2016-INIT/en/pdf>.

⁶¹ Vgl. zum Folgenden Leslie B. Samuels (2008): Treatment of Tax Measures Under International Trade and Investment Agreements. The GATS Compromise. In: ASIL Proceedings Vol. 102, 9.-12.4.2008, S. 51-55. S. 52.

⁶² Matthieu Gregoire (2015): Taxation and expropriation under

Zwar ist nicht jede Klage erfolgreich, doch waren es seit 1999 immerhin 15 von 32 Fällen mit Steuerbezug.⁶³ Dadurch und durch die hohen Kosten für das Verfahren und – bei Unterliegen – oft hohen Schadensersatzzahlungen entfalten die Klagen eine abschreckende Wirkung auf Staaten. Diese dürften zunehmend im Vorhinein überlegen, ob eine Steuer oder ihre Änderung eine Klage nach sich ziehen könnte.

Die meisten erfolgreichen Klagen der letzten Jahre basierten auf dem Standard „Enteignung“, konkret sollen es neun Stück gewesen sein, dazu kommen sechs auf Basis von „fairer und gerechter Behandlung“ oder „Inländerbehandlung“.⁶⁴ Eingeklagt werden konnten auch künftige entgangene Gewinne. Das Unternehmen wird versuchen, die Steuererhöhung für die gesamte Dauer der Investition als Schaden anerkannt zu bekommen. Ein Rechtsprofessor aus Boston meinte entsprechend: „In einer Investitionsstreitigkeit wird die Legitimität der Steuer an sich infrage gestellt.“⁶⁵

Auch wenn bei Investor-Staat-Klagen keine einheitliche Rechtsfortbildung erfolgt, lassen sich Tendenzen ablesen. Einige Entscheidungen lehnten es klar ab, jede Steuerentscheidung als Enteignung zu werten, sondern forderten, ein Steuergesetz müsse „außergewöhnlich, bestrafend in seiner Höhe oder willkürlich in seiner Anwendung“⁶⁶ oder „missbräuchlich“, „willkürlich oder diskriminierend“ sein oder eine „bestimmte Verpflichtung“ ge-

genüber einem Unternehmen verletzen.⁶⁷ Zugleich wurde betont, der Investor habe „weder das Recht noch eine legitime Erwartung, dass sich die Steuergesetzgebung nicht ändert“. Doch selbst diese selbstverständlich scheinenden Aussagen werden in anderen Entscheidungen aufgeweicht: So wurde schon geäußert, dass eine „ausreichend restriktive“⁶⁸ Steuermaßnahme eine Enteignung sein könne (auch wenn dies im konkreten Fall nicht so gewertet wurde) oder dass es ausreiche, dass „zu einem bedeutsamen Anteil“ in den „vernünftig zu erwartenden wirtschaftlichen Vorteilen“ des Investors eingegriffen werde.⁶⁹ Ab wann der Eingriff eine Enteignung darstellt, ist ebenfalls uneinheitlich: Klagen wurden schon abgewiesen, wenn andere Unternehmen (als der Kläger) noch Gewinne erwirtschafteten⁷⁰ oder der Kläger selbst noch Gewinne machte⁷¹, allerdings gibt es auch zumindest einen Fall, wo ein Unternehmen noch Gewinne machte und die bloße Gewinnschmälerung als Enteignung gewertet wurde.⁷² In einigen jüngeren Entscheidungen spielte auch eine Rolle, ob die Steuer Teil umfangreicherer Maßnahmen war, die zusammen als Enteignung gewertet wurden.⁷³ Sofern sich die Haltung durch-

bilateral investment treaties: setting the standard. *Butterworths Journal of International Banking and Financial Law*, November 2015, S. 629-631.

⁶³ Julien Chaisse (2017): The Treatment of (National) Taxes in Tax and Non-Tax (International) Agreements. Presentation at APEC Investment Experts' Group (IEG) Meeting, 22.-24.2.2017. http://mddb.apec.org/Documents/2017/IEG/IEG1/17_ieg1_030.pdf.

⁶⁴ A.a.O.

⁶⁵ William M. Park (2009) Arbitrability and Tax. In: L. Mistelis und S. Brekoulakis (Hg.): *Arbitrability: International & Comparative Perspectives*, S. 179-205, S. 183. http://www.arbitration-ic-a.org/media/4/54080822237337/media012409314487590tax_and_arbitration_w_w_park.pdf. Übers. d. Verf.

⁶⁶ EnCana Corporation gegen Ecuador, Entscheidung v. 3.2.2006 (LCIA UN3481), S. 177. <http://investmentpolicyhub.unctad.org/ISDS/Details/98>. Übers. d. Verf.

⁶⁷ Link-Trading Joint Stock Company gegen Moldawien (UNCITRAL), Entscheidung v. 18.4.2002, Rn. 64 und 73, <http://investmentpolicyhub.unctad.org/ISDS/Details/43>. Übers. d. Verf.

⁶⁸ Marvin Roy Feldman Karpa gegen Mexiko, Entscheidung v. 16.12.2002 (ICSID ARB(AF)/99/1), S. 548, [https://icsid.worldbank.org/en/Pages/cases/casedetail.aspx?CaseNo=ARB\(AF\)/99/1](https://icsid.worldbank.org/en/Pages/cases/casedetail.aspx?CaseNo=ARB(AF)/99/1). Übers. d. Verf.

⁶⁹ Metalclad Corporation gegen Mexiko, Entscheidung v. 30.8.2000 (ICSID ARB(AF)/97/1), S. 103. [https://icsid.worldbank.org/en/Pages/cases/casedetail.aspx?CaseNo=ARB\(AF\)/97/1](https://icsid.worldbank.org/en/Pages/cases/casedetail.aspx?CaseNo=ARB(AF)/97/1). Übers. d. Verf. Diese Einschätzung wurde aufgeföhren im Fall Occidental gegen Ecuador, s.u.

⁷⁰ Sergei Paushok, CJSC Golden East Company and CJSC Vostokneftegaz Company gegen Mongolei, Entscheidung v. 28.4.2011 (UNCITRAL), Entscheidung v. 28.4.2011, Rn. 332. <http://investmentpolicyhub.unctad.org/ISDS/Details/276>.

⁷¹ EnCana Corporation gegen Ecuador, Entscheidung v. 3.2.2006 (LCIA UN3481), Rn. 174 und Fußnote 183. <http://investmentpolicyhub.unctad.org/ISDS/Details/98>.

⁷² Revere Copper & Brass gegen Overseas Private Investment (56 ILR 258), Entscheidung v. 24.8.1978.

⁷³ Z.B. Quasar de Valores SICAV S.A., Orgor de Valores SICAV S.A., GBI 9000 SICAV S.A. and ALOS 34 S.L. gegen Russland, Entscheidung v. 20.3.2009 (SCC 24/2007), S. 27, Rn. 48. <http://investmentpolicyhub.unctad.org/ISDS/Details/258>. Übers. d. Verf. Außerdem die Fälle, die im Rahmen von UNCITRAL in den Niederlanden verhandelt wurden und in erster Instanz am 18.7.2014 zur höchsten bisher ausgesprochenen

setzen sollte, dass bloße Gewinnminderung eine Steuer zur Enteignung macht, wäre das sehr nachteilhaft für die Staaten.

Exportsteuern sind durch Investitionsschutzabkommen zweifellos in ihrer Legitimität bedroht. So verklagte ein US-Bergbaukonzern – über eine niederländische Briefkastentochter ohne Angestellte – Indonesien unter anderem wegen einer Steuer von 20-60 Prozent auf die Ausfuhr unverarbeiteter Rohstoffe⁷⁴, mit der Indonesien die Entwicklung seiner Industrie stärken wollte. Es kam zu einer Einigung außerhalb des Klageverfahrens, die unter anderem eine Absenkung der Steuer auf 7,5 Prozent vorgesehen haben soll.⁷⁵

Bei Steuervergünstigungen spielen – anders als in der Handelspolitik – nicht so sehr die Vergünstigungen für inländische Unternehmen eine Rolle, sondern die für ausländische. Besonders die Änderung solcher Vergünstigungen wird für Staaten zum Risiko, da der Investitionsschutz sie schützt, statt sie – wie das Handelsrecht – einzuschränken.

So erhielt 2004 die US-Firma Occidental Exploration and Production Recht, wo es um die Zahlung von Mehrwertsteuer ging. Die Regierung Ecuadors hatte Occidental für die Beteiligung an einem staatlichen Ölunternehmen zunächst eine Zeit lang die Mehrwertsteuer für diese Investition zurückerstattet. Dann beendete sie diese Praxis mit dem Argument, dass die Mehrwertsteuer bereits vom Beteiligungs-

vertrag abgedeckt sei, und forderte zusätzlich die früheren Erstattungen zurück. Occidental klagte dagegen erfolgreich und erhielt 75 Millionen US-Dollar Schadensersatz: Ecuador, so das Tribunal, habe gegen die Pflicht zu „fairer und gerechter Behandlung“, zu „vollem Schutz und Sicherheit“ und zur Behandlung nach internationalen Rechtsgrundsätzen verstoßen, wobei letztere auch die Verpflichtung einschlossen, „das rechtliche und geschäftliche Umfeld nicht zu verändern, in dem die Investition getätigt wurde.“⁷⁶

Ein anderer Fall betrifft Rumänien. Dieses hatte Lebensmittelunternehmen Steuervergünstigungen gewährt, die mit dem EU-Beitritt Rumäniens auf Verlangen der EU kassiert wurden. 2005 klagten deshalb die Unternehmen und bekamen 2013 eine Entschädigung von 250 Millionen US-Dollar zugesprochen.⁷⁷ Allerdings hält die EU ihre Meinung aufrecht, dass diese Zahlungen nach EU-Recht illegal sind.

Ein dritter Fall: 2012 klagte die britische Firma Tullow Oil wegen einer Kapitalertragssteuerforderung über 400 Millionen US-Dollar, die aus dem Verkauf von Anteilen resultierte.⁷⁸ Tullow argumentierte, von einem Minister von der Steuer ausgenommen worden zu sein. Ein ugandisches Gericht betonte demgegenüber, so eine Ausnahme hätte vom Parlament gewährt werden müssen. Am Ende kam es zu einer für Uganda teuren Einigung: Tullow zog seine Klage 2015 zurück, nachdem Uganda seine Forderung auf 250 Millionen US-Dollar reduziert hatte.⁷⁹

Strafe von rund 50 Mrd. USD führten, welche allerdings momentan in zweiter Instanz wieder aufgehoben wurde: Hulley Enterprises Limited (Zypern) gegen Russland (PCA AA 226), <http://www.pcacases.com/web/view/60>. Yukos Universal Limited (Insel Man) gegen Russland (PCA AA 227), <http://www.pcacases.com/web/view/61>. Veteran Petroleum Limited (Zypern) gegen Russland (PCA AA 228), <http://www.pcacases.com/web/view/62>.

⁷⁴ Nusa Tenggara Partnership B.V. und PT Newmont Nusa Tenggara gegen Indonesien (ICSID ARB/14/15). <https://icsid.worldbank.org/en/Pages/cases/casedetail.aspx?CaseNo=ARB/14/15>.

⁷⁵ Hilde van der Pas und Riza Damanik (2014): The case of Newmont mining vs Indonesia. Netherlands – Indonesia Bilateral Investment Treaty rolls back implementation of new Indonesian mining law. Briefing Paper, Indonesia for Global Justice, Transnational Institute und EU-ASEAN FTA Network, November 2014. <https://www.tni.org/files/download/newmont-indonesia-case-4.pdf>.

⁷⁶ Occidental Exploration and Production Company gegen Ecuador, Entscheidung v. 1.7.2004 (LCIA UN3467), Rn. 191 u.a. <http://investmentpolicyhub.unctad.org/ISDS/Details/76>. Übers. d. Verf.

⁷⁷ Ioan Micula, Viorel Micula und andere gegen Rumänien, Entscheidung v. 11.12.2013 (ICSID ARB/05/20). <https://icsid.worldbank.org/en/Pages/cases/casedetail.aspx?CaseNo=ARB/05/20>.

⁷⁸ Tullow Uganda Operations Pty Ltd und Tullow Uganda Limited gegen Uganda (ICSID ARB/13/25). <https://icsid.worldbank.org/en/Pages/cases/casedetail.aspx?CaseNo=ARB/13/25>.

⁷⁹ Daily Monitor 25: Tullow agrees to \$250 million tax bill in Uganda. 22.6.2016. <http://www.monitor.co.ug/News/National/Tullow-agrees-million-tax-bill-Uganda/-/688334/2761034/-/10poyrg/-/index.html>.

Wie weit allgemeine Steuermaßnahmen in Gefahr sind, kann hier nur angerissen werden. Erschwert werden sicherlich Steuern auf Sondergewinne in bestimmten Sektoren: So verklagte das britisch-französische Unternehmen Perenco 2008 erfolgreich Ecuador⁸⁰ nach der Einführung einer solchen Steuer im Ölsektor, die oberhalb eines bestimmten Referenzpreises 99 Prozent betrug. Grund war der unerwartet starke Anstieg des Ölpreises 2008, den Ecuador als so gravierende Änderung der Umstände betrachtete, dass es sich zu einer außerordentlichen Besteuerung berechtigt sah. Perenco seinerseits berief sich auf eine Klausel im Vertrag mit Ecuador, die eine Kompensation für Steueränderungen vorsah. 2014 bekam das Unternehmen in einigen Punkten Recht, allerdings wird bis heute über die Konsequenzen verhandelt. In einem anderen Fall gegen die Mongolei, die ebenfalls eine Steuer von 68 Prozent oberhalb eines Referenzpreises für Gold erhob, verlor das Unternehmen.⁸¹

Eine allgemeine Steuer wurde bei Klagen gegen Uganda und Indien angegriffen, dabei ging es jeweils um die Zahlung von Kapitalertragssteuer auf Anteilsverkäufe. Uganda gewann, Indien verlor und musste sein Gesetz nachbessern (mehr Details siehe Kasten 2 auf Seite 21). Bemerkenswert ist hier auch eine Investorenklage gegen die schon in Kapitel 3 erwähnte, erfolgreich bei der WTO beklagte Steuer auf nicht mit Rohrzucker gesüßte Getränke. Die US-Agrarfirmer Cargill und Archer Daniels Midland verklagten Mexiko wegen dieser Steuer, weil sie ihre Investitionen beeinträchtigt und mexikanischen Produzenten Vorteile bringe. Laut Mexiko geschah die Maßnahme einerseits zur Eindämmung von Krankheiten, stand andererseits aber auch im Kontext eines Handelsstreits Mexikos mit den USA aus dem NAFTA-Abkommen. Das Tribunal gab den US-

⁸⁰ Occidental Petroleum Corporation und Occidental Exploration and Production Company gegen Ecuador, Entscheidung v. 5.10.2012 (ICSID ARB/06/11). <https://icsid.worldbank.org/en/Pages/cases/casedetail.aspx?CaseNo=ARB/08/6>.

⁸¹ Sergei Paushok, CJSC Golden East Company and CJSC Vostokneftegaz Company gegen Mongolei, Entscheidung v. 28.4.2011 (UNCITRAL), Entscheidung v. 28.4.2011, Rn. 330-336, <http://investmentpolicyhub.unctad.org/ISDS/Details/276>.

Firmen Recht und sprach eine millionenschwere Entschädigung aus.⁸² Auch eine laufende Klage könnte für die Anwendung des Investitionsschutzes auf allgemeine Steuern bedeutsam sein: Der niederländische Ölkonzern Shell verklagte 2016 die Philippinen wegen einer Nachforderung von Unternehmenssteuern über 1,2 Milliarden US-Dollar für eine öffentlich-private Partnerschaft für ein Gasprojekt.⁸³

Zwar drehen sich die Fälle – soweit sie in den Details bekannt sind – mehrheitlich um spezielle Steuererleichterungen und Gewinnregeln, die im Kontext von internationalen Investitionen gewährt wurden. Im Einzelfall mag die Änderung einer zuvor versprochenen Vergünstigung auch tatsächlich – zumindest in ihrem Umfang – unfair sein. Dennoch ist es bedenklich, dass internationale Unternehmen hier ein Instrument an die Hand bekommen, um gegen jede Steueränderung vorzugehen. Da gerade ärmere Länder von den Steuern einzelner (Rohstoff-)Sektoren oder gar einzelner Unternehmen abhängen, ist es besonders heikel, wenn neue steuerliche Maßnahmen erschwert wären. Aus diesem Grund haben in den letzten Jahren einige Staaten wie Ecuador, Bolivien, Venezuela oder Indonesien von Investitionsschutzabkommen Abstand genommen.

Der Investitionsschutz ist außerdem da problematisch, wo eine Krisensituation die Regierung zu Maßnahmen zwingt. Besonders sticht hier Argentinien 2001 hervor. Aber auch in Spanien nach 2008 ist dies der Fall, als dort, auch rückwirkend, Subventionen für erneuerbare Energien gestrichen wurden. Obwohl diese Länder schwere Wirtschaftskrisen durchliefen und alle Menschen und Unternehmen Nachteile hatten, können einige Unternehmen – wie die Stadtwerke München – ihre Investorenrechte geltend machen. So können sich diese den Krisenfolgen entziehen, während

⁸² Archer Daniels Midland Company and Tate & Lyle Ingredients Americas, Inc. gegen Mexiko, Entscheidung v. 21.11.2007 (ICSID ARB(AF)/04/5) und Cargill, Incorporated gegen Mexiko, Entscheidung v. 18.9.2009 (ICSID ARB(AF)/05/2).

⁸³ Shell Philippines Exploration B.V. gegen die Philippinen (ICSID ARB/16/22). <https://icsid.worldbank.org/en/Pages/cases/casedetail.aspx?CaseNo=ARB/16/22>.

Kasten 2: Investorenklagen mit Bezug zu Steuervermeidung (Beispiele)

Vodafone gegen Indien:

Der Telekommunikationsmulti erwarb Anteile an einem Unternehmen in Indien, nutzte dafür allerdings eine komplizierte Struktur über mehrere Steueroasen wie Mauritius. Die indischen Behörden verlangten deshalb die Zahlung von Kapitalertragssteuer von Vodafone. Da der Fall eines indirekten Erwerbs aber nicht eindeutig im Gesetz geregelt war, weigerte sich Vodafone, zu zahlen und bekam darin auch vom indischen Höchsten Gericht Recht. Indien änderte daraufhin 2012 sein Gesetz, um auch solche Fälle eindeutig zu erfassen. Im Anschluss zog Vodafone vor ein Schiedstribunal. Der Fall ist noch nicht entschieden.

Lone Star gegen Südkorea:

Hier geht es um einen US-Fonds, der eine Bank in Südkorea erwarb. Eine Verzögerung dabei und eine – aus Sicht von Lone Star – ungerechtfertigte Steuer für Verkäufe ihrer Tochterfirmen in Luxemburg und Belgien führten zu einer Klage. Diese stützte sich unter anderem darauf, dass das Investitionsabkommen mit der Belgisch-Luxemburgischen Wirtschaftsunion jede Einschränkung von Zahlungstransfers untersagte, die im Zusammenhang mit der Auflösung einer Investition stehen. Südkorea argumentiert, dass diese beiden Fonds gar nicht hätten klagen dürfen, weil es Briefkastenfirmen seien. Der Fall ist noch nicht entschieden.

Yukos (und Investoren) gegen Russland:

Die Ölfirma Yukos war einer der großen Profiteure der Privatisierung der Wirtschaft der ehemaligen Sowjetunion und machte ihren Eigentümer in kurzer Zeit zu einem der reichsten Menschen Russlands. Später forderte die russische Steuerbehörde hohe Nachzahlungen, da Yukos durch Strukturierungen über Steueroasen seine Steuern erheblich gemindert haben soll. Auch wenn das Ausmaß der Maßnahmen politisch motiviert gewesen sein könnte, ist der Vorwurf der Steuervermeidung nicht von der Hand zu weisen: Die bedeutsamste Klage wurde von drei Eignern mit Sitz in Steueroasen (Zypern und Isle of Man) eingereicht. Gerade Zypern ist bekannt dafür, von russischen Investoren zur widerrechtlichen Ausnutzung von Steuervorteilen genutzt zu werden. Auch billigte ein Schiedstribunal Yukos eine Mitschuld zu und reduzierte deshalb immerhin die Entschädigung um 25 Prozent. Der Vorgang war Gegenstand mehrerer Klagen, eine davon in den Niederlanden mit der größten je ausgesprochenen Entschädigung von rund 50 Milliarden US-Dollar, die allerdings in zweiter Instanz aufgehoben wurde, da das Gericht nicht zuständig sei; eine andere Klage in Spanien wurde zugunsten der Investoren entschieden.

Heritage gegen Uganda:

Die britische Ölfirma Heritage Oil and Gas mit Sitz auf der britischen Kanalinsel Jersey verkaufte 2010 ihren Anteil an einem Ölprojekt am Albertsee in Uganda an die britische Firma Tullow Oil. Dafür fielen nach ugandischem Recht über 400 Millionen US-Dollar Kapitalertragsteuer an. Heritage verweigerte die volle Zahlung mit dem Argument, die Transaktion habe nicht in Uganda stattgefunden, sondern auf den Kanalinseln, und man habe seinen Sitz, auch schon vor der Transaktion, auf Mauritius und werde dort besteuert. Uganda hielt die Konstruktion jedoch für eine Umgehung der Steuer. Wie sich im Zuge der Panama Papers herausstellte, wurde die Konstruktion mit Mauritius auch erst nach Bekanntwerden der möglichen Steuerzahlung und gezielt zu ihrer Umgehung errichtet. 2013 gewann Uganda den Fall.

andere (heimische) Unternehmen und die Bevölkerung dann noch schlechter dastehen.

Schließlich sind durch Investitionsschutzabkommen Maßnahmen gegen Steuervermeidung von Unternehmen gefährdet. So schrieb ein Rechtsprofessor der Universität Hongkong kürzlich: „Neue nationale Maßnahmen zu

Steuern, die freiwillig den BEPS-Standard⁸⁴ umsetzen, könnten neue Verpflichtungen für Investoren mit sich bringen und möglicherweise mit den entsprechenden Rechten und Verpflichtungen, die in bilateralen Investitions-

⁸⁴ BEPS steht für "Base Erosion and Profit Shifting", das Projekt von G20 und OECD gegen Steuervermeidung von Unternehmen. Siehe <http://www.oecd.org/tax/beps>.

schutzabkommen und anderen internationalen Investitionsabkommen stehen, in Konflikt geraten.“⁸⁵ Die Gewinne oder Vermögenswerte ausländischer Investoren könnten, so der Professor, beeinträchtigt sein und ein Klagerecht vorliegen. In der Vergangenheit gab es schon einige Klagen gegen Abwehrmaßnahmen (siehe Kasten 2 auf Seite 21) oder gegen Ermittlungen der Steuerbehörden (siehe zum Beispiel Fälle 9 und 10 im Anhang).

Insgesamt ergibt sich für die Bedrohung von Steuern durch Investitionsschutz-Abkommen, vor allem wegen der Investorenklagen, ein recht düsteres Bild: Die Entwicklung der letzten zehn Jahre geht klar dahin, dass Unternehmen häufiger gegen Steuern klagen, zugleich sind diese Klagen immer erfolgreicher, weil die Schiedsstellen die ohnehin schon – im Vergleich zur Handelspolitik – weiten Schutzstandards immer weiter auslegen. Selbst allgemeine Steuern wurden schon angegriffen.

F. Was sollten Staaten tun?

Wie dargestellt, werden Steuersysteme zunehmend stärker durch die Regeln der Welthandelsorganisation sowie bilateraler Handels- und Investitionsschutzabkommen erfasst. Besonders letztere bieten durch Investor-Staat-Klagen den Unternehmen einen starken Hebel, Steuermaßnahmen anzugreifen, wenn auch nicht immer erfolgreich. Doch auch Handelsabkommen nehmen immer stärkeren Einfluss auf Steuerregeln. Dies belegt insbesondere die in erster Instanz erfolgreiche Klage Panamas gegen Argentinien schwarze Liste für Steueroasen, auch wenn diese Entscheidung in der Berufung kassiert wurde. Zwar ist die Wirkung der Handelsabkommen

auf Steuern insgesamt noch immer stark auf diskriminierende oder besonders krasse Einzelfallmaßnahmen konzentriert. Bei den Investitionsschutzabkommen scheint sich allerdings durch die starken Schutzstandards und die Investor-Staat-Klagen eine allgemeine Bedrohung für Steuern herauszubilden.

Wenn Staaten ihre Steuerautonomie schützen wollen, sollten sie deshalb in Zukunft noch stärker darauf achten, dass Handels- und Investitionsabkommen ihre allgemeinen Steuergesetze und ihre Steuerpolitik nicht einschränken. Damit ein Abwehrgesetz geschützt ist vor den Liberalisierungsregeln der Handels- und Investitionsschutzabkommen, sollten Steuergesetze klar in der Liste mit Ausnahmen stehen. Indien zum Beispiel hat nach den Erfahrungen mit Vodafone ein neues Musterabkommen für Investitionsschutz, in dem Steuern explizit ausgenommen sind.⁸⁶

Dass jedoch selbst solche Klauseln ihre Grenzen haben, wurde gezeigt. Deshalb sollte jeder Staat prüfen, ob überhaupt ein solches Abkommen unterzeichnet werden sollte, gerade angesichts der wachsenden Klagen vor internationalen Schiedsstellen im Steuerbereich. Dabei sollte es keine übertriebenen Ängste vor einem Einbruch von Investitionen oder Handel geben, denn diese gibt es in vielen Ländern auch ohne solche Abkommen. Und es müssen Vor- und Nachteile abgewogen werden.

Besonders vorsichtig sollten ärmere Länder sein, da sie in Investitionsstreitigkeiten besonders häufig die Beklagten sind und sie sich noch weniger leisten können, solche Verfahren zu führen. Auch ist in ihrem Fall die Möglichkeit, die Gewinne multinationaler Unternehmen angemessen zu besteuern, besonders wichtig. Für diese Länder, aber keineswegs nur für sie, ist der Abschluss von internationalen Abkommen zu Handel und Investitionen aus steuerlicher Sicht kritisch zu sehen.

⁸⁵ Julien Chaisse und Flavia Marisi (2017): Another conflict of Norms: How BEPS and International Taxation Relate to Investment Treaties. Investment Treaty News Analysis, 12.06.2017. <http://www.iisd.org/itn/2017/06/12/another-conflict-norms-how-beps-international-taxation-relate-investment-treaties-julien-chaisse-flavia-marisi>. Übers. d. Verf.

⁸⁶ Remya Nair und Saurabh Kumar (2015): New Bilateral Investment Treaty Text Gets Approval. Livemint.com, 17.12.2015. <http://www.livemint.com/Politics/Di6UHjBQPhJXnf8IMrcrDK/Ne-w-bilateral-investment-treaty-text-gets-approval.html>.

Anhang: Investor-Staat-Klagen zu Steuern

Die folgende Liste basiert im Wesentlichen auf einer Recherche im Auftrag von Transnational Institute und Global Justice Now⁸⁷, mit eigenen Aktualisierungen und Ergänzungen. Aufgeführt sind Fälle, in denen die Klage eine steuerbezogene Forderung enthielt. In manchen Fällen handelte es sich dabei nur um einen von mehreren Klagepunkten. Eine Aufnahme in diese Liste bedeutet kein Urteil gegen die konkreten Steuermaßnahmen.

Die Daten in dieser Tabelle stammen von den Datenbanken des International Centre for the Settlement of Investment Disputes (ICSID) der Weltbank⁸⁸, der Handels- und Entwicklungskonferenz der Vereinten Nationen (UNCTAD)⁸⁹ sowie aus Medienberichten und Presseerklärungen und Webseiten von Regierungen, Firmen und Anwaltskanzleien.

Es ist unwahrscheinlich, dass die Tabelle umfassend ist, da die Menge an Informationen die zu Investor-Staat-Klagen veröffentlicht wird, erheblich variiert. Sie veranschaulicht jedoch die Bedeutung der mit Steuern verbundenen Klagen.

Die Tabelle enthält nicht die mehr als 20 verschiedenen Fälle gegen Spanien, die von Investoren im Sektor der erneuerbaren Energien nach Änderungen der Regierungspolitik eingereicht wurden, die unter anderem neue Steuern auf Stromaggregate und eine Reduzierung von Subventionen für erneuerbare Energien enthielt.

| Nr. | Kläger / Beklagter | Anfangsjahr | Zusammenfassung |
|-----|---------------------------------------|-------------|---|
| 1 | ENGIE (früher Gas de France) / Ungarn | 2016 | Der französische Multi klagte wegen Anteilen an Gasfirmen, u.a. im Zusammenhang mit Steuern, die in Ungarn in den letzten Jahren für Energiefirmen neu erhoben wurden. |
| 2 | Shell / Philippinen | 2016 | Der holländische Ölmulti klagte wegen einer Unternehmenssteuer-Nachforderung über 1,2 Mrd. US-Dollar für das gemeinsam mit Chevron und der staatlichen Ölfirma betriebene Ölförderprojekt Malampaya. |
| 3 | Exxon Mobil / Russland | 2015 | Der US-Ölmulti verlangte eine Steuerrückerstattung in Höhe von 500 Mio. US-Dollar, die im Zusammenhang mit dem Öl- und Gasprojekt Sachalin-1 bezahlt wurden. |
| 4 | Hanocal / Korea | 2015 | Der frühere Hauptanteilseigner der Hyundai Ölbank, einer Öltraffinerie in der Stadt Seosan, klagte wegen Steuern, die 2010 auf den Verkauf der Mehrheitsbeteiligung an dem Projekt erhoben wurden. |
| 5 | JKX Oil & Gas / Ukraine | 2015 | Die Investoren klagten gegen staatliche Maßnahmen, darunter Gesetze, die im Juli 2014 verabschiedet wurden und zeitweise die Lizenzgebühren für die Gasproduktion erhöhten. |
| 6 | Total / Uganda | 2015 | Die französische Ölfirma klagte über ihre niederländische Tochtergesellschaft wegen einer Steuerstreitigkeit im Zusammenhang mit Öl- und Gasförderfeldern im Becken des Albertsees. |
| 7 | Longyear / Kanada | 2014 | Die US-Investoren klagten gegen die Regierung von Ontario wegen Steuerergünstigungen für Abholzungen. |
| 8 | Vodafone / Indien | 2014 | Der britische Telekommunikationsgigant klagte über seine niederländische Tochterfirma wegen einer rückwirkenden milliardenschweren Nachzahlung von Kapitalertragssteuern, die mit dem Kauf einer indischen Mobiltelefonfirma zusammenhängt. |
| 9 | Gunes Tekstil / | 2013 | Die Investoren klagten wegen mutmaßlicher Beschlagnahmung ihrer Einkaufs- |

⁸⁷ Claire Provost (2016): Taxes on trial. How trade deals threaten tax justice. Transnational Institute und Global Justice Now, Februar 2016, S.8ff. <http://www.globaljustice.org.uk/sites/default/files/files/resources/taxes-on-trial-how-trade-deals-threaten-tax-justice-global-justice-now.pdf>.

⁸⁸ <https://icsid.worldbank.org>.

⁸⁹ <http://investmentpolicyhub.unctad.org/ISDS>.

| | | | |
|----|---------------------------------------|------|--|
| | Usbekistan | | zentren durch usbekische Behörden, die Zoll-, Import- und Steuervergehen untersuchten. |
| 10 | Federal Elektrik Yatirim / Usbekistan | 2013 | Die Energieinvestoren klagten wegen angeblich falscher Strafverfolgung, Rechtsverweigerung und Enteignung durch Regierungsbehörden, die Steuervermeidungsverstöße untersuchten. |
| 11 | Tullow Oil / Uganda | 2013 | Die britische Ölfirma klagte wegen einer Kapitalertragssteuerzahlung über rund 400 Mio. US-Dollar. |
| 12 | Heritage Oil / Uganda | 2012 | Die kanadische Ölfirma klagte wegen eines Streits um Kapitalertragssteuer in Höhe von 404 Mio. US-Dollar. |
| 13 | Bogdanov / Moldawien | 2012 | Die Investoren der Farbenfabrik klagten gegen Steuern und Änderungen in der Umweltpolitik, die angeblich einen negativen Einfluss auf das Geschäft gehabt haben sollen. |
| 14 | Lao Holdings / Laos | 2012 | Die Forderungen der Casino- und Hotelinvestoren zielten auf eine Reihe von staatlichen Maßnahmen ab, darunter eine Steuer von 80 Prozent auf Einnahmen aus Casinos. |
| 15 | LSF-KEB / Korea | 2012 | Die Investoren fochten diverse Maßnahmen an, darunter angeblich unbegründete Kapitalertragssteuern, die auf den Verkauf der Aktien der koreanischen Wechselbank durch den Kläger erhoben wurden. |
| 16 | Orascom / Algerien | 2012 | Die Investoren beschuldigten die Regierung der Einmischung und Schikane, darunter in Bezug auf eine Neubewertung von Steuern. |
| 17 | Bidzina Ivanishvili / Georgien | 2012 | Der französische Milliardär und Politiker behauptete, neue Steuergesetze würden gezielt seine Investitionen in Handelsbanken treffen sollen. |
| 18 | Ryan & Andere / Polen | 2011 | Die Investoren behaupteten, Polen habe nicht vorurteilsfrei gehandelt, als es Steuern erhob und Sanktionen vornahm, was zum Bankrott der Firma führte. |
| 19 | Bozbey / Turkmenistan | 2010 | Die Investoren fochten Steuern und Strafen der Steuerbehörde an, da sie angeblich eine 21-jährige Steuerbefreiung dank eines besonderen Präsidialerlasses erhalten hätten. |
| 20 | Maersk / Algerien | 2009 | Die weltgrößte Reederei aus Dänemark focht Steuern auf Sondergewinne an, die angeblich den Bestimmungen eines Vertrages zur Produktionsteilung von Öl widersprechen. |
| 21 | MTN / Jemen | 2009 | Der Mobiltelefonigigant klagte auf Befreiung von Ertragssteuern und Zöllen auf Maschinen und Betriebsmitteln, die in das Land transportiert wurden. |
| 22 | Bogdanov / Moldawien | 2009 | Der Kläger focht das Vorgehen des moldawischen Zollamtes an, darunter strittige Zölle, die mit Geschäften in einer Sonderwirtschaftszone zusammenhängen. |
| 23 | Perenco / Ecuador | 2008 | Der Ölkonzern klagte wegen neuer Steuern auf Sondergewinne aus dem Ölgeschäft. |
| 24 | Burlington Resources / Ecuador | 2008 | Das Energieunternehmen klagte wegen neuer Steuern auf Sondergewinne aus dem Ölgeschäft und wegen anderer Staatsmaßnahmen. |
| 25 | Yukos / Russland | 2007 | Die (früheren) Anteilseigner von Yukos klagten gegen Steuermaßnahmen, die aus ihrer Sicht nur eine Pleite von Yukos mit anschließender Aufteilung unter staatlichen russischen Unternehmen zur Folge haben sollten. |
| 26 | Paushok / Mongolei | 2007 | Die Investoren legten Beschwerde gegen neue Gesetze ein, darunter die Einführung einer Steuer auf Sondergewinne im Goldhandel. |
| 27 | Mobil / Venezuela | 2007 | Die Investoren behaupteten, Venezuela habe ihre Investitionen geschädigt, indem es den Steuersatz für Einnahmen aus Lizenzen und Ölprojekten erhöht hat. |
| 28 | Tza Yap Shum / Peru | 2007 | Die Anteilseigner einer peruanischen Firma, die im Erwerb und Export von Fischmehl nach Asien tätig war, klagten gegen Beschlagnahmung des Firmenkontos wegen Steuerschulden und gegen andere mutmaßliche Maßnahmen der peruanischen Steuerbehörden. |
| 29 | ConocoPhillips / Venezuela | 2007 | Die Ölfirma beklagte mehrere staatliche Maßnahmen, darunter erhöhte Steuern auf Lizenzgebühren und Einkommen aus Ölprojekten. |
| 30 | Oostergetel / Slowakei | 2006 | Die Investoren klagten, weil die Regierung ihre zuvor lockere Haltung gegenüber Zahlungsrückständen bei der Steuer änderte und Maßnahmen einleitete, die zu einem Konkursverfahren führten. |
| 31 | Spyridon / Rumänien | 2006 | Die Investoren führten Steuerschulden und Strafen an, die ihrer Firma für Tiefkühlkost-Warenlager auferlegt wurden, daneben auch andere staatliche Maßnahmen. |
| 32 | Nations Energy / Panama | 2006 | Die Investorenforderungen drehten sich um eine Auseinandersetzung mit der Regierung gegen die Übertragung von Steuergutschriften auf Dritte. |

| | | | |
|----|--------------------------|------|---|
| 33 | Quiborax / Bolivien | 2006 | Die Investoren klagten auf Enteignung, als man ihnen die Abbaugenehmigung mit der Begründung zurückzog, die Firma kooperiere nicht ausreichend mit Zollbeamten und habe Steuern hinterzogen. |
| 34 | Micula / Rumänien | 2005 | Die Investoren forchten die Zurücknahme von Steuervergünstigungen an, darunter Ausnahmeregelungen für Zölle und die Zahlung der Körperschaftsteuer. |
| 35 | Cargill / Mexiko | 2005 | Der US-Agrarmulti klagte gegen eine 2002 eingeführte neue Steuer auf Getränke, die nicht mit Rohrohrzucker gesüßt sind. |
| 36 | ADM / Mexiko | 2004 | Der Agrarmulti klagte gegen eine 2002 eingeführte neue Steuer auf Getränke, die nicht mit Rohrohrzucker gesüßt sind. |
| 37 | Corn Products / Mexiko | 2004 | Wie Cargill und ADM klagte die Firma gegen eine 2002 eingeführte neue Steuer auf Getränke, die nicht mit Rohrohrzucker gesüßt sind. |
| 38 | EnCana / Ecuador | 2003 | Die kanadische Firma klagte gegen eine Entscheidung, die Mehrwertsteuer auf Einkäufe ausländischer Ölfirmen nicht zurückzuzahlen. |
| 39 | Duke Energy / Peru | 2003 | Der Energiekonzern behauptete, es seien Vereinbarungen gebrochen worden, als die Steuerbehörde des Landes ihre Interpretation eines Gesetzes bezüglich der Restrukturierung des Unternehmens änderte. |
| 40 | Occidental / Ecuador | 2002 | Der Ölgigant klagte gegen, die Entscheidung der Steuerbehörde, die Mehrwertsteuer nicht zu vergüten und bereits erstattete Steuern zurückzufordern. |
| 41 | Tokios Tokelos / Ukraine | 2002 | Die Investoren klagten, weil die Behörden zahlreiche und stark eingreifende Untersuchungen unter dem „Deckmantel“ nationaler Steuergesetze durchgeführt haben sollen. |
| 42 | Enron / Argentinien | 2001 | Die Investoren forchten Steuerbescheide an, die auf Provinzebene angeordnet wurden und mit einem Gastransportgeschäft zu tun haben, sowie gegen die Weigerung der Regierung, Zölle zu erlassen. |
| 43 | Feldman / Mexico | 1999 | Die Investoren klagten gegen die Anwendung der Steuergesetze auf den Export von Tabakprodukten. |
| 44 | Link-Trading / Moldawien | 1999 | Die Investoren klagten, nachdem die moldawische Regierung ihre Zollaussnahmen in Verbindung mit einer Sonderwirtschaftszone überarbeitete. |
| 45 | Goetz / Burundi | 1995 | Die Edelmetallinvestoren klagten, nachdem die Regierung Steuervorteile gestrichen habe, darunter Befreiungen von Steuern und Zöllen. |



Info Steuergerechtigkeit # 18, Dezember 2017

Informationsbrief des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland

Der wachsende Einfluss von Handelsabkommen und Investitionsschutz auf Steuern

Gefördert durch:

Brot
für die Welt