



Generalversammlung

Verteilung: Allgemein
26. Juli 2023

Deutsch
Original: Englisch

Achtundsiebzigste Tagung

Punkt 17 h) der vorläufigen Tagesordnung*

Fragen der makroökonomischen Politik: Förderung einer inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen bei den Vereinten Nationen

Förderung einer inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen bei den Vereinten Nationen

Bericht des Generalsekretärs

Zusammenfassung

Dieser Bericht wird gemäß Resolution [77/244](#) der Generalversammlung über die Förderung einer inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen bei den Vereinten Nationen vorgelegt und stützt sich auf schriftliche Beiträge und Konsultationen mit den Mitgliedstaaten und anderen Interessenträgern. In dem Bericht werden die bestehenden Regelungen im Bereich der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen analysiert, zusätzliche Optionen für eine vollkommen inklusive und wirksamere Gestaltung dieser Zusammenarbeit benannt und potenzielle nächste Schritte dargestellt. Der in dem Bericht verwendete analytische Ansatz beruht auf einer aus den eingegangenen Beiträgen und durchgeführten Analysen hervorgegangenen Definition der Inklusivität und Wirksamkeit der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen aus materiell-inhaltlicher und prozeduraler Sicht. Wie der Bericht verdeutlicht, erscheint eine Verstärkung der Rolle der Vereinten Nationen bei der Gestaltung und Festlegung von Steuernormen und -regeln unter voller Berücksichtigung bestehender multilateraler und internationaler Regelungen als die praktikabelste Lösung für eine vollkommen inklusive und wirksamere Gestaltung der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen. In dieser Hinsicht werden in dem Bericht drei Optionen zur Prüfung vorgelegt, die jeweils im Rahmen eines von den Vereinten Nationen und ihren Mitgliedstaaten geführten Prozesses weiterentwickelt und angenommen werden müssen. Die Optionen sind a) ein multilaterales Übereinkommen über Steuerfragen, b) ein Rahmenübereinkommen über die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen und c) ein Rahmen für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen. Anschließend zeigt der Bericht die nächsten Schritte für jede Option auf.

* [A/78/150](#).



I. Einleitung

1. Das Steuersystem eines Landes spiegelt seine Werte und nationalen Prioritäten wider und ist ein grundlegender Aspekt der Ausübung seiner nationalen Souveränität. Dies beinhaltet materiell-inhaltliche und prozedurale Entscheidungen betreffend die Reichweite der Besteuerung, die Bestimmung der Steuerpflichtigen, die Festlegung der Bemessungsgrundlagen und Steuersätze, die Modalitäten der Steuererhebung, die Schaffung von Anreizen zur Beeinflussung des sozialen, ökologischen und wirtschaftlichen Verhaltens und die Förderung von Handel und Investitionen.

2. Analog dazu soll das internationale Steuersystem universelle Werte widerspiegeln, einschließlich des in Artikel 2 Absatz 1 der Charta der Vereinten Nationen verankerten Grundsatzes der souveränen Gleichheit aller Mitgliedstaaten. Dementsprechend betonte die Generalversammlung in ihrer Resolution 69/313, dass die Anstrengungen im Bereich der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen in ihrem Ansatz und ihrer Reichweite universell sein und den unterschiedlichen Bedürfnissen und Kapazitäten aller Länder, insbesondere der Länder in besonderen Situationen, umfassend Rechnung tragen sollten.

3. In den letzten 100 Jahren ging es bei der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen vor allem darum, die möglichen negativen Auswirkungen abzumildern, die die steuerpolitischen Entscheidungen einzelner Länder ansonsten auf die produktiven grenzüberschreitenden Handelsbeziehungen und Investitionen hätten. Bislang besteht der wichtigste Ansatz darin, die Anwendung der anderenfalls für grenzüberschreitende Einkommensströme geltenden inländischen Steuerregeln durch bilaterale Steuerabkommen (für die Zwecke des betreffenden vertraglichen Verhältnisses) zu ändern. Ziel dieser Abkommen ist es, die Steuersysteme der Vertragsstaaten dahingehend zu harmonisieren, dass eine Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen vermieden wird, ohne jedoch ungewollt dafür zu sorgen, dass diese unbesteuert bleiben.

4. Bilaterale Steuerabkommen werden weltweit verwendet. Viele Länder haben derartige Abkommen jedoch überhaupt nicht oder nur mit ihren wichtigsten Handels- und Investitionspartnern geschlossen. Ist kein solches Abkommen vorhanden, behalten die Länder uneingeschränkte Besteuerungsrechte für den Großteil der in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte, und die volle Ausübung dieser Rechte kann Auswirkungen wie etwa Doppelbesteuerung haben, die berücksichtigt werden sollten. Indem ein Land darüber entscheidet, ob es seine Besteuerungsrechte durch den Abschluss eines Steuerabkommens einschränkt oder nicht, übt es seine Steuerhoheit aus.

5. In den vergangenen Jahren hat sich zunehmend die Erkenntnis durchgesetzt, dass die bestehenden auf Verträgen beruhenden Regeln für die Zuteilung der Rechte zur Besteuerung von Einkommen und Vermögen zwischen verschiedenen Ländern und Hoheitsgebieten eine Gewinnverkürzung und -verlagerung begünstigen und daher aktualisiert werden müssen, um neuen Formen der Geschäftstätigkeit in einer immer stärker digitalisierten und globalisierten Wirtschaft Rechnung zu tragen. Ein wichtiges Forum für die Erörterung entsprechender Lösungsansätze ist die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), die von der Gruppe der 20 unterstützt wird. In dem von der OECD/Gruppe der 20 geschaffenen Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inklusiver Rahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung) wurde eine auf zwei Säulen ruhende Lösung entwickelt, die vor allem dazu gedacht ist, die für multinationale Großunternehmen geltenden Regeln zu ändern.¹ Die bei diesem Prozess zu erwartenden Änderungen würden jedoch nicht umfassend der allgemeinen Unzufriedenheit begegnen, die in der seit langem bestehenden Überzeugung vieler Länder und Interessenträger wurzelt, dass die Regeln bestehender Steuerabkommen den Standortländern und Produktmärkten multinationaler Unternehmen keine ausreichenden Besteuerungsrechte einräumen. Die aktuelle Forderung nach einer vollkommen inklusiven und wirksameren internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen zeigt, dass Einvernehmen über die Notwendigkeit besteht, gegen Steuerhinterziehung, aggressive Steuerumgehung, Geldwäsche und illegale Finanzströme vorzugehen und das Vertrauen in die Steuersysteme zu verbessern und zu stärken.² Außerdem wird die Notwendigkeit anerkannt,

¹ Siehe www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf.

² Siehe Resolution 77/154 der Generalversammlung.

die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen in einen ganzheitlicheren Kontext der nachhaltigen Entwicklung einzubetten, in dem neben Handel und Investitionen auch Ungleichheit, Umwelt, Gesundheit, Geschlechter- und Gleichstellungsbelange sowie generationenübergreifende Aspekte thematisiert werden.³

6. Vor diesem komplexen Hintergrund hat die Generalversammlung in ihrer Resolution 77/244 im Konsens den potenziell bahnbrechenden Beschluss gefasst, bei den Vereinten Nationen zwischenstaatliche Erörterungen über Möglichkeiten zur Stärkung der Inklusivität und Wirksamkeit der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen einzuleiten und dazu weitere Optionen zu prüfen, einschließlich der Möglichkeit eines Rahmenwerks oder Instruments, das durch einen zwischenstaatlichen Prozess der Vereinten Nationen ausgearbeitet und angenommen wird, wobei bestehende internationale und multilaterale Regelungen umfassend zu berücksichtigen sind. Zu diesem Zweck ersuchte die Versammlung den Generalsekretär, in Konsultation mit den Mitgliedstaaten und anderen Akteuren einen Bericht zu erstellen, in dem die bestehenden Regelungen analysiert, zusätzliche Optionen benannt und potenzielle nächste Schritte dargelegt werden.

7. Dementsprechend bat das Sekretariat die Mitgliedstaaten und andere Interessenträger, schriftliche Beiträge zu übermitteln. Über 80 vielfältige und durchdachte schriftliche Beiträge gingen ein. Alle Beiträge wurden vor den 2023 abgehaltenen Sitzungen des Forums des Wirtschafts- und Sozialrats über die Weiterverfolgung der Entwicklungsfinanzierung öffentlich zugänglich gemacht, um die Erörterungen einer Vielzahl von Interessenträgern über die Schwachstellen und Defizite bei den bestehenden Regelungen für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen sowie über zusätzliche Optionen für eine vollkommen inklusive und wirksamere Zusammenarbeit zu erleichtern.⁴

8. Gemäß dem Ersuchen der Generalversammlung in Resolution 77/244 analysierte das Sekretariat anschließend die einschlägigen völkerrechtlichen Übereinkünfte, sonstigen Dokumente und Empfehlungen zur Frage der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen. Dabei stützte es sich auf umfangreiche Datenerhebungen und -analysen durch interne Sachverständige und qualifizierte Forschungseinrichtungen. Informelle Austausche dienten dazu, über den jeweils aktuellen Stand der Berichterstellung zu informieren sowie Rückmeldungen und weitere Beiträge von den Mitgliedstaaten und anderen Interessenträgern zum analytischen Ansatz, zu ersten Erkenntnissen und zu den sich abzeichnenden Optionen einzuholen.⁵ Diese Beiträge bilden eine wertvolle Ressource für künftige Bemühungen um eine internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen.

9. Der für diesen Bericht verwendete analytische Ansatz beruht auf einer von der Resolution, den schriftlichen Beiträgen und den Erörterungen ausgehenden Arbeitsdefinition der Inklusivität und Wirksamkeit der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen. Diese Definition wird in Abschnitt II des Berichts vorgestellt und anschließend in Abschnitt III zur Analyse der bestehenden Regelungen herangezogen. Auf der Grundlage dieser Analyse werden daraufhin in Abschnitt IV weitere Optionen benannt und in den Abschnitten V und VI potenzielle nächste Schritte dargelegt.

II. Definition einer inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen

10. Bei der Bewertung der schriftlichen Beiträge der Mitgliedstaaten und anderen Interessenträger sowie der Analyse der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen im Einklang mit Resolution 77/244 der Generalversammlung kristallisierten sich einige gemeinsame Themen heraus. Aus den Beiträgen und Analysen ergab sich die Notwendigkeit, sowohl die materiell-inhaltlichen als auch die prozeduralen Kriterien für eine

³ Siehe z. B. die jüngsten Ergebnisse des Forums des Wirtschafts- und Sozialrats über die Weiterverfolgung der Entwicklungsfinanzierung, auf Englisch verfügbar unter <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/financing-development-forum/outcomes>, Informationen über die Sondertagung des Rates zur internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen, auf Englisch verfügbar unter <https://financing.desa.un.org/ecosoc-special-meetings>, und Informationen über das Steuersymposium auf hoher Ebene der Gruppe der 20, auf Englisch verfügbar unter www.g20.org/en/about-g20/#previous-summits.

⁴ Siehe <https://financing.desa.un.org/inputs>.

⁵ Siehe <https://financing.desa.un.org/taxreport2023/events>.

vollkommen inklusive und wirksamere internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen zu betrachten.

11. In materiell-inhaltlicher Hinsicht kreisen die Resolution und die nachfolgenden Beiträge um ein dringendes und praktisches Problem, das es im Streben nach einer Stärkung der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen anzugehen gilt: Wie können die Länder bei der Ausübung ihrer Besteuerungsrechte, der Mobilisierung von Ressourcen für Investitionen in die Ziele für nachhaltige Entwicklung und Klimamaßnahmen und der Förderung einer mit den Nachhaltigkeitszielen vereinbaren Fiskalpolitik unterstützt werden? Entsprechend der Aktionsagenda von Addis Abeba ist die Mobilisierung und wirksame Nutzung einheimischer Ressourcen durch ein Land von zentraler Bedeutung für die Finanzierung einer nachhaltigen Entwicklung. Um diese Ziele zu erreichen, ist es außerdem notwendig, die zahlreichen Steuerakteure und die Bedeutung von Legitimitätswahrnehmungen sowie die zu erwartenden Reaktionen anderer Regierungen und Interessenträger auf die Politikentscheidungen eines Landes zu berücksichtigen. Diese Wahrnehmungen oder wahrscheinlichen Reaktionen sollten jedoch die Entscheidungsfindung nicht zwangsläufig beeinflussen.

12. Daher muss das internationale Steuersystem Politikoptionen und Regelungen umfassen, die von allen Ländern und Hoheitsgebieten unter Berücksichtigung ihrer unterschiedlichen Bedürfnisse und Kapazitäten wirksam umgesetzt werden können, damit dort, wo Wirtschaftstätigkeit stattfindet, auch durch eine entsprechende Markteteiligung, Steuern entrichtet werden. Die internationalen Steuerregeln müssen so einfach und leicht umzusetzen sein, wie es unter den gegebenen Bedingungen möglich ist. Damit Unternehmen langfristig angemessen planen können, ist ausreichende Stabilität erforderlich. Zugleich muss das System flexibel und resilient genug sein, um im Zuge der Weiterentwicklung von Technologien und Geschäftsmodellen sowie der Mechanismen der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen fortlaufend gerechte Ergebnisse zu gewährleisten.

13. In vielen Beiträgen und bei den Konsultationen wurde unterstrichen, dass Inklusivität und Wirksamkeit in der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen auch im Hinblick auf die Prozesse für die Ausarbeitung und Umsetzung internationaler Steuernormen bewertet werden müssen. Als wichtigste Aspekte wurden Beteiligung, Festlegung der Agenda, Entscheidungsfindung und Umsetzung, einschließlich der Verfolgung, Vermeidung und Beilegung von Steuerstreitigkeiten, genannt.

14. Im Geiste der Aktionsagenda von Addis Abeba wird eine inklusive und wirksame internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen allen Ländern die Möglichkeit geben, sich von Rechts wegen und ohne Vorbedingungen an der Ausarbeitung der Regeln, von denen sie betroffen sind, zu beteiligen. Eine wirksame Beteiligung bedeutet, die Verfahren so zu gestalten, dass sie den unterschiedlichen Bedürfnissen und Kapazitäten aller Länder Rechnung tragen, um ihnen einen konstruktiven Beitrag zu den Normsetzungsprozessen ohne ungebührende Beschränkungen zu ermöglichen, und sie dabei unterstützen. Sie alle sollen die Möglichkeit haben, sich an der Festlegung der Agenda, den Erörterungen und der Entscheidungsfindung zu beteiligen, je nach Präferenz entweder direkt oder über Ländergruppen. Steuerhoheit bedeutet auch, dass die Länder das Recht haben, sich nicht an einem bestimmten Prozess zu beteiligen und sich nicht durch dessen Ergebnisse binden zu lassen. Nur eine solche frei gewählte Beteiligung an den Bemühungen um eine internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen gewährleistet, dass die Länder zu den materiell-inhaltlichen Ergebnissen beitragen und sich diese zu eigen machen können, was deren Legitimität bestätigt und ein vollkommen inklusives und wirksameres System für alle Interessenträger ermöglicht.

15. Die Festlegung der Agenda ist ein äußerst wichtiger prozeduraler Aspekt, da die Art und Weise, wie steuerliche Herausforderungen, die ein kollektives Vorgehen erfordern, ermittelt und dargestellt werden, häufig den Umfang und die Art der Reaktion auf diese Herausforderungen sowie die Rangfolge ihrer Bewältigung bestimmt. Je nach Land herrschen sehr unterschiedliche wirtschaftliche Verhältnisse, gelten sehr unterschiedliche Steuersysteme und bestehen möglicherweise sehr unterschiedliche steuerliche Herausforderungen. Bei der Festlegung der Agenda für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen müssen daher alle Länder echte, durch den Prozess und die Institutionen unterstützte Möglichkeiten erhalten, sich einzubringen, damit ihre unterschiedlichen Bedürfnisse und Kapazitäten bei der Entscheidung über die zu erörternden Themen, die zu prüfenden Optionen und die zu wählende Vorgehensweise berücksichtigt werden.

16. Eine inklusive und wirksame internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen erfordert rechtlich festgelegte und transparente Entscheidungsstrukturen, damit die Regeln klar sind und nicht an den Interessen einer bestimmten Seite ausgerichtet werden. Transparente Regeln tragen dazu bei, dass alle Beteiligten auf prozeduraler Ebene gleichgestellt und gleichermaßen in der Lage sind, konstruktiv an der Entscheidungsfindung mitzuwirken, gleichviel ob diese durch Konsens oder ein Stimmverfahren oder eine Kombination beider Verfahren zustande kommt. Beispielsweise sollte selbst ein auf Konsens beruhendes Verfahren ein affirmatives Handeln seitens eines Landes erfordern, bevor dieses durch einen Beschluss gebunden ist. Die entsprechende Lenkungs- und Steuerungsstruktur, einschließlich formaler Aspekte wie die Zusammensetzung von Präsidien oder Lenkungsgruppen, müsste sorgfältig ausgehandelt und vereinbart werden, um sicherzustellen, dass alle an den Erörterungen Beteiligten in ihr vertreten sind. Darüber hinaus müssen die Verfahren allen Ländern ausreichend Zeit einräumen, ihre Standpunkte zu formulieren, auch durch Konsultationen innerhalb der Regierung und mit anderen Interessenträgern, bevor sie genötigt sind, Entscheidungen zu treffen.

17. Selbst wenn Beschlüsse im Wege eines vollkommen inklusiven Prozesses zustande kommen, wird die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen nur dann wirksamer, wenn diese Beschlüsse tatsächlich von den Ländern umgesetzt werden, die eingewilligt haben, dadurch gebunden zu sein, beispielsweise durch die Ratifikation eines Vertrags. In Fällen, in denen die Maßnahmen eines oder mehrerer Länder oder Hoheitsgebiete den allgemeinen Rahmen möglicherweise beeinträchtigen, kann ein Monitoring-Prozess, auch in Form einer gegenseitigen Evaluierung („peer-to-peer review“), angebracht sein. Ein solches Monitoring soll nach klaren Standards zur Messung der Leistung eines Landes erfolgen und sich auf alle gleichermaßen, jedoch unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Kapazitäten der Länder, insbesondere der in dieser Hinsicht am meisten benachteiligten, erstrecken. Alle Länder sollten zur Ausarbeitung dieser Standards beitragen und von ihrer Angemessenheit überzeugt sein, bevor sie sie übernehmen.

18. Zwangsläufig wird es zu Streitigkeiten zwischen Regierungen und/oder zwischen Steuerpflichtigen und Regierungen in der Frage kommen, wie die Länder die aus einem zwischenstaatlichen Prozess hervorgegangenen internationalen Steuerregeln umsetzen und auslegen. Zwar können die innerstaatlichen Rechtssysteme einiger Länder das für die Beilegung von Streitigkeiten erforderliche objektive Forum sein, doch ist dies nicht bei allen der Fall. Reichen innerstaatliche Verfahren nicht aus, erfordert ein vollkommen inklusives und wirksames System der Zusammenarbeit in Steuerfragen daher robuste Verfahren für eine von Prinzipien gesteuerte und effektive Vermeidung und Beilegung von Steuerstreitigkeiten im Einklang mit dem innerstaatlichen Recht und den internationalen Verpflichtungen des betreffenden Landes oder Hoheitsgebiets. Diese Streitbeilegungsverfahren sollten im Rahmen eines inklusiven Prozesses beschlossen werden, um sicherzustellen, dass sie das Vertrauen aller beteiligten Länder und Hoheitsgebiete genießen und dieses Vertrauen durch Ergebnisse bewahren, die der nach den allgemein anerkannten Grundsätzen für die Auslegung von Verträgen erzielten Einigung entsprechen. Zu diesem Zweck müsste in das System die Vorgabe aufgenommen werden, den Entwicklungsländern, insbesondere den am wenigsten entwickelten Ländern, besondere Aufmerksamkeit zu schenken und ihnen in Fällen, in denen ihre Interessen betroffen sind, Unterstützung zu gewähren.

III. Bewertung der Inklusivität und Wirksamkeit der derzeitigen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen

19. In diesem Abschnitt wird analysiert, inwieweit die einschlägigen völkerrechtlichen Übereinkünfte sowie sonstigen Dokumente und Empfehlungen zur internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen inklusiv und wirksam sind. Zu diesem Zweck wird bewertet, inwieweit die Übereinkünfte und Regelungen der Vereinten Nationen und der OECD, zwei internationalen Organisationen, die bisher bei der multilateralen Normengestaltung im Bereich der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen eine wichtige Rolle gespielt haben, mit den in Abschnitt II dargelegten materiell-inhaltlichen und prozeduralen Kriterien im Einklang stehen. Wie auch im übrigen Bericht stützt sich die Analyse auf die eingegangenen schriftlichen Beiträge, eine unabhängige und faktengestützte wissen-

schaftliche Forschung sowie umfassende Analysen der in Resolution [77/244](#) der Generalversammlung angesprochenen Fragen durch interne Sachverständige.

A. Vereinte Nationen

20. Die Vereinten Nationen sind eine internationale Organisation, die auf dem Grundsatz der souveränen Gleichheit aller ihrer 193 Mitgliedstaaten beruht. In Bezug auf die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen wird die Rolle der Vereinten Nationen in erster Linie von der Generalversammlung und dem Wirtschafts- und Sozialrat, unterstützt vom Sachverständigenausschuss für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen, wahrgenommen.⁶

21. Die Aktionsagenda von Addis Abeba beinhaltet im Rahmen ihrer sieben Aktionsbereiche die Verpflichtung, schädliche Steuerpraktiken einzudämmen, die Rolle von Steuern bei der Entwicklungsfinanzierung zu stärken und die Entwicklungszusammenarbeit zur Unterstützung fairer und wirksamer Steuersysteme zu erhöhen. Wie bereits erwähnt, wird in der Aktionsagenda von Addis Abeba eine internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen gefordert, die in ihrem Ansatz und ihrer Reichweite universell ist und den unterschiedlichen Bedürfnissen und Kapazitäten aller Länder, insbesondere der Länder in besonderen Situationen, umfassend Rechnung trägt.

22. Das Forum über die Weiterverfolgung der Entwicklungsfinanzierung bietet allen Mitgliedstaaten und anderen Interessenträgern die Möglichkeit, sich uneingeschränkt an der Überprüfung von Fortschritten und der Formulierung von Empfehlungen zur Unterstützung der laufenden Umsetzung dieser Verpflichtungen zu beteiligen. Das Forum setzt Steuerfragen regelmäßig auf seine Tagesordnung. Die Ausarbeitung detaillierter Normen in Bezug auf die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen gehört jedoch nicht zu seinem Aufgabenbereich.

23. Die Rolle der Vereinten Nationen bei der Normengestaltung im Bereich der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen wird vom Sachverständigenausschuss für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen wahrgenommen, der aus der langjährigen Besorgnis heraus entstand, dass die bestehenden Paradigmen für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen nicht den Bedürfnissen aller Länder gerecht wurden. 1967 erkannte der Wirtschafts- und Sozialrat die Notwendigkeit an, den am Abschluss von Steuerabkommen interessierten Entwicklungsländern eine Alternative zu den hauptsächlich auf den Wohnsitzstaat bezogenen Besteuerungsregeln des von der OECD 1963 erstellten Entwurfs eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu bieten. Diese Regeln boten bei Abkommen zwischen Ländern mit ausgeglichenen Kapitalströmen zwar in etwa gleichwertige Vorteile, hätten bei Abkommen zwischen entwickelten Ländern und Entwicklungsländern jedoch tendenziell dazu geführt, dass die Besteuerungsrechte vor allem dem entwickelten Land zugewiesen werden. Infolgedessen wurde die Ad-hoc-Sachverständigengruppe für internationale Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten, die vom Sachverständigenausschuss für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen abgelöst wurde, mit der Ausarbeitung und anschließenden Aktualisierung eines Muster-Steuerabkommens beauftragt, das einen Ausgleich zwischen dem Ziel einer besseren Wahrung der Besteuerungsrechte der Entwicklungsländer und dem Ziel der Schaffung eines attraktiven Investitionsumfelds herstellt.

24. Im Einklang mit seinem Mandat⁷ formuliert der Sachverständigenausschuss internationale Steuernormen und erarbeitet Leitlinien und Empfehlungen zur Steuerpolitik und -verwaltung unter besonderer Beachtung der Bedürfnisse der Entwicklungsländer. Im Kontext des Musterabkommens der Vereinten Nationen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen entwickelten Ländern und Entwicklungsländern hat dies zu einer stetigen Ausweitung der Besteuerungsrechte des Quellenstaats geführt, die über das in bilateralen Abkommen entsprechend den Bestimmungen des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen vorgesehene Maß hinausgeht. Diese Ausweitung umfasst insbesondere Bestimmungen, nach denen Steuern

⁶ Informationen über die Rolle anderer Organe der Vereinten Nationen und der Bretton-Woods-Institutionen in Steuerfragen finden sich in [E/2011/76](#).

⁷ Resolution 2004/69 des Wirtschafts- und Sozialrats.

auf Erbringer bestimmter Ferndienstleistungen erhoben werden können, die die herkömmlichen Kriterien der „physischen Präsenz“ nicht erfüllen, was für die Entwicklungsländer eine Frage von großer Bedeutung ist. Diese Regeln tragen dazu bei, die Steuerbasis der Quellenstaaten zu schützen, und sind ein erster Schritt zur Beseitigung von Schieflagen, die entstehen, wenn heimische Unternehmen aufgrund dessen, dass sie die Kriterien der physischen Präsenz erfüllen, ihre Gewinne versteuern müssen, die Erbringer von Ferndienstleistungen dagegen nicht. Mit der Ausweitung der Regeln für die Besteuerung von Gewinnen, auch in Bezug auf „indirekte Offshore-Transfers“, wird sichergestellt, dass Entwicklungsländer die Gewinne besteuern können, die von Gebietsfremden erzielt wurden, aber untrennbar mit ihrem Hoheitsgebiet verbunden sind.

25. Die Übernahme der Bestimmungen des Musterabkommens der Vereinten Nationen in bilaterale Steuerabkommen wird durch die regelmäßige Aktualisierung des *United Nations Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries* (Handbuch der Vereinten Nationen für die Aushandlung bilateraler Steuerabkommen zwischen entwickelten Ländern und Entwicklungsländern), eines praktischen Leitfadens für alle Aspekte von Verhandlungen über Steuerabkommen, einschließlich des Zwecks und der Anwendung der Regeln des Musterabkommens der Vereinten Nationen, unterstützt. Dadurch, dass sie verschiedenste Standpunkte darlegen und eine Vielzahl von Optionen bieten, aus denen die Länder je nach ihren Gegebenheiten und Prioritäten wählen können, können sowohl das Musterabkommen der Vereinten Nationen als auch das Handbuch der Vereinten Nationen, unterstützt durch Kapazitätsaufbaumaßnahmen, den Ländern während der Verhandlungen bei der Entwicklung und Formulierung ihrer eigenen Richtlinien für Verträge behilflich sein.

26. Aus materiell-inhaltlicher Sicht wurde die Arbeit der Vereinten Nationen zur internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen für inklusiv und wirksam befunden. Das Internationale Zentrum für Steuern und Entwicklung, das nachverfolgt, inwieweit im Musterabkommen der Vereinten Nationen, nicht jedoch im OECD-Musterabkommen enthaltene Bestimmungen Eingang in bilaterale Steuerabkommen finden, hat festgestellt, dass sie immer häufiger verwendet werden.⁸ Dies lässt sich der Art und Weise zuschreiben, wie die Leitlinien den Bedürfnissen und Kapazitäten der Entwicklungsländer Rechnung tragen (beispielsweise durch Betonung auf administrierbare Lösungen), was wiederum eng mit der Art und Weise zusammenhängt, wie diese Leitlinien erstellt werden.⁹ Die Vereinten Nationen weiten ihre Arbeit im Bereich der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen derzeit auf neue, aus der Sicht von Steuern und nachhaltiger Entwicklung betrachtete Themenbereiche wie Umwelt-, Gesundheits- und Vermögenssteuern aus.¹⁰

27. In prozeduraler Hinsicht erfüllt der Sachverständigenausschuss nicht das Kriterium der universellen Beteiligung von Rechts wegen und ohne Vorbedingungen. Seine 25 Mitglieder nehmen ihre Aufgaben in persönlicher Eigenschaft wahr. Sie werden entsprechend dem Grundsatz der ausgewogenen geografischen Verteilung und so ausgewählt, dass sie unterschiedliche Steuersysteme vertreten, und sie rotieren alle vier Jahre. Im Zusammenspiel mit der Arbeitsweise des Ausschusses und der Einbeziehung einer Vielzahl von Interessenträgern wird dadurch gewährleistet, dass in den Leitfäden der Vereinten Nationen ein breites Spektrum von Auffassungen zum Tragen kommt. Wenngleich das Nominierungsverfahren allen Ländern offensteht, haben diese dennoch nicht das Recht, sich direkt am Normengestaltungsprozess des Sachverständigenausschusses zu beteiligen.

28. Andere prozedurale Kriterien werden nur deshalb nicht erfüllt, weil die universelle Beteiligung am Sachverständigenausschuss nicht gegeben ist. Innerhalb dieser Grenzen ist der Prozess des Ausschusses für die Festlegung der Agenda offen. Bei der ersten

⁸ Siehe International Centre for Tax and Development, „Tax treaty norms among lower-income countries and the role of the United Nations model: past, present and potential“.

⁹ Nach eigenen Angaben bevorzugen Entwicklungsländer häufig einfach zu handhabende Steuerregeln wie die Quellenbesteuerung. Siehe International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (erscheint demnächst).

¹⁰ Der Sachverständigenausschuss erstellt zahlreiche andere Leitfäden zu Fragen der Steuerpolitik und -verwaltung, die auf Englisch verfügbar sind unter <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECO-SOC/tax-committee/publications>. Sie werden in diesem Bericht nicht behandelt, da es schwieriger ist, den Einfluss derartiger Leitfäden zu analysieren, ohne über die Art von Evidenz zu verfügen, die sich aus der Überprüfung der Ergebnisse von Verhandlungen über Steuerabkommen ableiten lässt, welche zeitversetzt zur Aushandlung des fraglichen Abkommens veröffentlicht werden.

Sitzung des Ausschusses entscheidet jedes neue Mitglied im Rahmen seines allgemeinen Mandats über das Arbeitsprogramm und die für die Unterausschüsse geeignete Struktur. Ferner steht es den Mitgliedstaaten und anderen Beobachtern frei, Vorschläge für das Arbeitsprogramm des Ausschusses zu unterbreiten.

29. Ebenso transparent sind die Entscheidungsprozesse des Sachverständigenausschusses, die in den Praktiken und Arbeitsmethoden für den Ausschuss¹¹ beschrieben werden, welche auf der Geschäftsordnung des Wirtschafts- und Sozialrates beruhen und sich daran orientieren. Die meisten Vorschläge werden im Konsens angenommen; Abstimmungen sind relativ selten, können jedoch durchgeführt werden, um zu bestätigen, ob der Vorschlag mehrheitlich befürwortet wird, was anschließend zu einem Konsensbeschluss darüber führen kann, wie die Auffassungen der Mehrheit und der Minderheit in die Leitfäden einfließen sollen. Dank dieser Berücksichtigung unterschiedlicher Sichtweisen können die Länder die Richtlinien beschließen, die in Anbetracht ihrer besonderen Umstände am besten geeignet sind. Viele der Unterausschüsse des Ausschusses beteiligen eine Vielzahl von Interessenträgern aus dem Internationalen Währungsfonds, der OECD, der Weltbank und Regionalorganisationen sowie aus der Zivilgesellschaft, der Wissenschaft und der Wirtschaft am gesamten Prozess der Gestaltung der Leitfäden.

30. Im Hinblick auf die Streitbeilegung ergibt sich ein gemischtes Bild. Wie bereits erwähnt, werden die vom Ausschuss erstellten Leitlinien für Steuerabkommen weithin und zunehmend in die von Entwicklungsländern geschlossenen Abkommen übernommen. Die Einfachheit vieler dieser Regeln, welche häufig auf Quellenbesteuerung beruhen, kann die Zahl der Streitigkeiten im Vergleich zu anderen Regeln senken. Im Falle von Streitigkeiten sollten diese nach dem im jeweiligen Abkommen vorgesehenen Verständigungsverfahren beigelegt werden. Obwohl das Musterabkommen der Vereinten Nationen den Ländern die Möglichkeit einräumt, bei Streitigkeiten auf ein verbindliches Schiedsverfahren zurückzugreifen¹², ist diese Option in relativ wenigen von Entwicklungsländern geschlossenen Abkommen vorgesehen.

B. Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

31. Die OECD hat derzeit 38 Mitglieder, die in Bezug auf ihr jeweiliges Pro-Kopf-Bruttonationaleinkommen entsprechend der Definition der Weltbank der Kategorie einer „Volkswirtschaft mit höherem mittlerem Einkommen“ oder einer „Volkswirtschaft mit hohem Einkommen“ zuzuordnen sind. Keines dieser Länder gehört zur Gruppe der am wenigsten entwickelten Länder, der Binnenentwicklungsländer oder der kleinen Inselentwicklungsländer. Die Aufnahme in die OECD erfolgt nach einem strengen Überprüfungsprozess, der auch fachliche Überprüfungen beinhaltet, bei denen die Bereitschaft und Fähigkeit des Beitrittskandidaten zur Umsetzung der einschlägigen Übereinkünfte der OECD bewertet wird. Die meisten Mitgliedstaaten der OECD befinden sich in Europa und auf dem amerikanischen Kontinent, keiner dagegen in Afrika.¹³ 2022 beschloss die OECD Fahrpläne für den Beitritt von Brasilien, Bulgarien, Kroatien, Peru und Rumänien.

32. In Bezug auf die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen legt der Steuerausschuss der OECD in der Regel die Agenda fest und genehmigt die von seinen Arbeitsgruppen erstellten fachlichen Produkte. Bei seiner Arbeit wird der Ausschuss vom Zentrum der OECD für Steuerpolitik und Steuerverwaltung unterstützt. Über die Gruppe der 20 wird die steuerpolitische Agenda des Ausschusses außerdem von den großen Entwicklungsländern (Argentinien, Brasilien, China, Indien, Indonesien und Südafrika) beeinflusst, die nicht Mitglied der OECD sind. Darüber hinaus leistet der Ausschuss einen

¹¹ Practices and Working Methods for the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, siehe <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/working-methods>.

¹² Das *United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes* (Handbuch der Vereinten Nationen zur Vermeidung und Beilegung von Steuerstreitigkeiten) wurde 2021 vom Sachverständigenausschuss für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen herausgegeben.

¹³ Südafrika ist ein wichtiger Partner der OECD. Siehe www.oecd.org/southafrica/south-africa-and-oecd.htm.

Großteil seiner Arbeit im Rahmen des Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting.¹⁴

33. Die OECD erstellt verschiedenste Leitfäden zur Steuerpolitik und -verwaltung von nachweislich hoher fachlicher Qualität. Dies zeigt sich beispielsweise an dem vom International Bureau of Fiscal Documentation (Internationales Büro für Steuerdokumentation, IBFD) erstellten Hintergrundpapier zu diesem Bericht.¹⁵ Aus dem Bericht des IBFD geht auch hervor, dass die Leitlinien der OECD allgemein und in Bezug auf verschiedene Themenbereiche in den entwickelten Ländern deutlich häufiger übernommen werden als in Entwicklungsländern.¹⁶ Dafür werden mehrere Gründe angeführt, unter anderem die Komplexität der Bestimmungen und ihrer Anwendung, fehlende Kapazitäten in den Entwicklungsländern und mehrere verpasste Gelegenheiten im Kontext des Projekts zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung, das dazu dient, die wichtigsten Fragen, die für die Entwicklungsländer als am dringlichsten angesehen werden, umfassend anzugehen, darunter verschwendungsfördernde Steueranreize, die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen (insbesondere digitale oder nicht-physische Dienstleistungen), die indirekte Übertragung von Vermögenswerten und bestimmte Probleme bei der Verrechnungspreisgestaltung, etwa der Mangel an Vergleichsdaten.¹⁷

34. Unter anderem aufgrund dieser Mängel besteht bei den Entwicklungsländern die Wahrnehmung, dass der erwartete Nutzen der vorgeschlagenen Reformen minimal sein wird, insbesondere im Vergleich zu den Kosten der Umsetzung.¹⁸ Diese Einschätzung, die durch umfangreiche Daten gestützt wird, deckt sich mit den Ansichten, die von vielen Ländergruppen und der Zivilgesellschaft in schriftlicher Form und auf der Sondertagung des Wirtschafts- und Sozialrats über internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen geäußert wurden. Besondere Besorgnis bestand hinsichtlich der Zwei-Säulen-Lösung, die derzeit im Rahmen des Inclusive Framework der OECD und der Gruppe der 20 mit dem Ziel erarbeitet wird, die mit der Besteuerung der digitalisierten und globalisierten Wirtschaft verbundenen Probleme anzugehen und schädlichen Steuerwettbewerb zu begrenzen. Dem Inclusive Framework gehören derzeit 143 Länder und Hoheitsgebiete an¹⁹, darunter 126 der 193 Mitgliedstaaten der Vereinten Nationen.

35. Säule 1 betrifft konkret die Besteuerung in den Marktstaaten, in denen multinationale Großunternehmen ihre Produkte und Dienstleistungen verkaufen. Sie besteht aus zwei Komponenten: Betrag A und Betrag B.

36. In Bezug auf Betrag A wird in Säule 1 ein formelhafter Ansatz vorgeschlagen, bei dem den Marktstaaten ein Anteil am Residualgewinn der größten und profitabelsten multinationalen Unternehmen nach einem umsatzbasierten Aufteilungsschlüssel zugewiesen wird. Viele Länder, die seit langem für eine Gewinnzuweisung an die Marktstaaten plädieren, begrüßen diesen Ansatz zunächst als ersten Schritt zur Anerkennung des Rechts dieser Staaten auf einen Anteil am Residualgewinn der Unternehmen in den internationalen Steuerregeln. Allerdings sind viele Länder zu der Auffassung gelangt, dass der quantitative Anwendungsbereich von Betrag A zu eng gesteckt und der dem Marktstaat zugewiesene Betrag zu niedrig ist.²⁰ Außerdem sind die Regeln nach Meinung vieler zu komplex und unzureichend auf ihre besonderen Gegebenheiten zugeschnitten. Konzeptionsbedingt muss Betrag A durch ein multilaterales Übereinkommen umgesetzt werden,

¹⁴ Dieser Rahmenmechanismus verfügt über kein eigenes Sekretariat, sondern wird vom Sekretariat der OECD betreut.

¹⁵ Siehe International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (erscheint demnächst).

¹⁶ Ebd. Beispielsweise wurden mehrere „verknüpfte“ Regeln zu hybriden Rechtsträgern und Instrumenten, die vorschreiben, dass Länder über Informationen verfügen müssen, die die Behandlung einer Transaktion in anderen Ländern betreffen, bislang von über 30 entwickelten Ländern, aber nur von einem oder zwei Entwicklungsländern übernommen.

¹⁷ Ebd.

¹⁸ Ebd.

¹⁹ 17 Mitglieder sind keine souveränen Staaten, sondern stehen in unterschiedlichen Beziehungen zu den OECD-Ländern, etwa als überseeische Gebiete.

²⁰ Siehe beispielsweise die Stellungnahmen der Zwischenstaatlichen Gruppe der Vierundzwanzig für internationale Währungsangelegenheiten und Entwicklung. Auf Englisch verfügbar unter <https://www.g24.org/wp-content/uploads/2022/03/Comments-of-the-G24-on-the-IF-July-Statement.pdf>.

sodass er erst in Kraft tritt, wenn dieses Übereinkommen im Einklang mit seinen Bestimmungen eine ausreichende Anzahl von Ratifikationen erhalten hat. Ein weiteres Problem wird darin gesehen, dass die Länder zwar in der Lage sein werden, bei einer kleinen Anzahl multinationaler Unternehmen einen Anteil am Betrag A zu besteuern, allerdings das Recht aufgeben, Steuern auf digitale Dienstleistungen bei allen Unternehmen zu erheben, auch bei kleineren Unternehmen, die nicht dem Betrag A unterliegen, möglicherweise jedoch über eine bedeutende Marktpräsenz verfügen und sehr profitabel sind.

37. In Bezug auf Betrag B wird in Säule 1 eine international koordinierte Anwendung des bestehenden Fremdvergleichsgrundsatzes vorgeschlagen, um bestimmten grundlegenden Marketing- und Vertriebsfunktionen, die von Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in Marktstaaten ausgeübt werden, vorab festgelegte Gewinnmargen zuzuweisen. Betrag B ist dazu gedacht, die steuerliche Rechtssicherheit zu erhöhen und ressourcenintensive Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen zu verringern. Er soll den Anforderungen von Ländern gerecht werden, deren Steuerverwaltungen über geringere Kapazitäten verfügen. Allerdings besteht bislang keine Einigung über den Anwendungsbereich und Mechanismus von Betrag B, und seine Annahme wird an die Umsetzung des multilateralen Übereinkommens über Betrag A geknüpft.

38. Säule 2 sieht eine auf Ebene der einzelnen Länder und Hoheitsgebiete anzuwendende globale effektive Mindestbesteuerung auf „Überschussgewinne“ vor, die den durch die allgemeine Struktur des innerstaatlichen Steuersystems oder durch die Gewährung von Steueranreizen bedingten Steuerwettbewerb zwischen Ländern begrenzen soll.²¹ Derartige Steueranreize werden zwar häufig genutzt, um Investitionen anzuziehen, können jedoch auch zu Ineffizienzen und schädlichem Steuerwettbewerb zwischen Ländern führen. Erhebt ein Land einen effektiven Steuersatz auf die lokale Geschäftstätigkeit eines Unternehmens, der unter dem vereinbarten Mindestsatz liegt, so gilt nach Säule 2, dass andere Länder zusätzliche Steuern erheben können, um die Differenz auszugleichen. Auch Steuergutschriften können eine erhebliche Senkung der effektiven lokalen Steuersätze bewirken. Der Befolgungsaufwand für Steuerpflichtige und Verwaltungen wird beträchtlich sein, zumal je nach Land andere Umsetzungsvorschriften gelten dürften.²² Derzeit scheinen viele Länder in Bezug auf die Umsetzung von Säule 2 eine abwartende Haltung einzunehmen.²³ Viele befürchten auch, dass die Umsetzung von Säule 2 durch andere Länder ihre Steuerhoheit und ihre Fähigkeit, Investitionen durch Steuergutschriften anzuziehen und zu fördern, beeinträchtigen wird.

39. Das Globale Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken, dem derzeit 168 Länder und Hoheitsgebiete angehören, arbeitet weiterhin an Leitlinien zur Ausweitung und Verbesserung des Informationsaustauschs für Steuerzwecke.²⁴ Der Austausch von Informationen kann den Ländern dabei helfen, Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung zu erkennen. Entwicklungsländer, die die Anforderungen für die Teilnahme am Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (Gemeinsamer Meldestandard) erfüllen konnten, berichteten über positive Ergebnisse bei Fällen, die Gebietsansässige mit höherem Einkommen betrafen. Für viele Entwicklungsländer kann sich die Erfüllung der Gegenseitigkeitsanforderungen oder die Einhaltung der hohen Vertraulichkeitsstandards, die Voraussetzung für ihre Teilnahme am Austausch von Informationen im Rahmen des Gemeinsamen Meldestandards sind, jedoch als schwierig erweisen. Der Standard wurde entwickelt, um die nahtlose Nutzung der ausgetauschten Informationen in den Systemen der Länder für den elektronischen Abgleich zu ermöglichen. In vielen Entwicklungsländern sind diese Abgleichssysteme noch in der Entwicklungsphase, und aufgrund der Vertraulichkeitsanforderungen des Gemeinsamen Meldestandards müssen Entwicklungsländer die erhaltenen

²¹ Säule 2 sieht außerdem eine eng gefasste abkommensbasierte Regel (Subject to tax rule – STTR) für bestimmte Zahlungen innerhalb der Unternehmensgruppe vor, wonach eine Ergänzungssteuer erhoben werden kann, bis der nominale Steuersatz von 9 Prozent erreicht ist.

²² Die Initiative „Steuerprüfer ohne Grenzen“ hat beschlossen, die Länder bei der Umsetzung der zweiten Säule zu unterstützen, sofern ein eindeutiger Bedarf besteht.

²³ Siehe z. B. den Tracker von PricewaterhouseCoopers (PwC), einsehbar unter www.pwc.com/gx/en-services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html.

²⁴ Seit 2009 verfügt das Globale Forum über ein eigenes Sekretariat.

Informationen in der Praxis möglicherweise komplett getrennt von ihren inländischen Steuerregistern aufbewahren.

40. Laut dem Bericht des International Bureau of Fiscal Documentation sind diese Probleme Ausdruck der Tatsache, dass die offizielle Teilnahme und Verpflichtungserklärung nicht unbedingt mit einer wirksamen Anwendung oder Umsetzung durch alle teilnehmenden Länder und Hoheitsgebiete einhergeht.²⁵ Insbesondere wird festgestellt, dass die Entwicklungsländer das System möglicherweise nicht für vorteilhaft genug halten, um die erforderlichen Ressourcen zu rechtfertigen, die für dringendere Prioritäten im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Entwicklung verwendet werden könnten.

41. Wie die vorstehende Analyse erkennen lässt, gibt es zahlreiche Belege dafür, dass die im Rahmen dieser Prozesse erstellten materiell-inhaltlichen Leitlinien, die in der Regel von hoher fachlicher Qualität sind, von den Entwicklungsländern häufig nicht umgesetzt werden. Diese sind nämlich der Ansicht, dass die Leitlinien nicht ihren dringenderen Bedürfnissen und Prioritäten Rechnung tragen und stattdessen eine Umlenkung der dafür benötigten Ressourcen vorsehen und/oder dass sie die Leitlinien aufgrund ihrer begrenzten Steuerverwaltungskapazitäten nicht umsetzen können. Dem materiell-inhaltlichen Aspekt einer inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen scheint daher nicht in ausreichendem Umfang Genüge getan zu werden.

42. Die begrenzte Wirksamkeit der vom Globalen Forum und dem Inclusive Framework erarbeiteten materiell-inhaltlichen Regeln hinsichtlich der Bedürfnisse der Entwicklungsländer lässt sich auf prozedurale Probleme zurückführen, die diese Länder daran hindern, sich umfassend an der Festlegung der Agenda und den Entscheidungsprozessen zu beteiligen.²⁶ Darüber hinaus müssen sich die Länder, die dem Globalen Forum beitreten, verpflichten, den Standard für den Informationsaustausch auf Ersuchen sowie den Gemeinsamen Meldestandard umzusetzen. Ebenso müssen sich die Länder, die dem Inclusive Framework beitreten wollen, zur Einhaltung der Mindeststandards des Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verpflichten.²⁷ In beiden Fällen müssen sie auch eine Jahresgebühr entrichten.²⁸ Dass Länder und Hoheitsgebiete für ihre Teilnahme an den Erörterungen eine Zahlung leisten und vor der Zulassung zur Teilnahme die bestehenden Standards akzeptieren müssen, widerspricht dem Grundsatz der universellen Beteiligung von Rechts wegen und ohne Vorbedingungen.

43. Die Bestimmung, dass die nicht der OECD angehörenden Länder sich zur Anwendung von Regeln verpflichten müssen, die vor ihrem Beitritt zu dem normsetzenden Gremium ausgearbeitet wurden, nämlich die Anforderung in Bezug auf den Informationsaustausch auf Ersuchen, der Gemeinsame Meldestandard und die Mindeststandards für die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung, entspricht nicht den Verfahrenskriterien, wonach alle Länder an der Festlegung der Agenda zu beteiligen sind.

44. In den Veröffentlichungen des Globalen Forums und des Inclusive Framework wird durchweg erklärt, dass sich alle Mitglieder „gleichberechtigt“ an den Prozessen der Entscheidungsfindung „im Konsens“ beteiligen. Staaten, die nicht Mitglied der OECD sind, werden als „Partner“ bei der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung bezeichnet. In der Praxis kann es jedoch für Länder mit nur wenig in internationalen Steuerfragen bewandertem Personal schwierig sein, die Entscheidungsprozesse in diesen Foren zu beeinflussen. Im Falle des Inclusive Framework gilt die Zustimmung eines Landes zu einem Vorschlag als erteilt, wenn es keine Einwände erhebt. Es muss nicht ausdrücklich erklären, dass es sich dem Konsens anschließt. Daher wird davon ausgegangen, dass ein Land, das mit dem Arbeitstempo nicht Schritt halten kann und sich zu keiner Zeit zu einem Vorschlag äußert, diesem zustimmt.

²⁵ International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (erscheint demnächst).

²⁶ International Centre for Tax and Development, „Inclusive and Effective International Tax Cooperation: Views from the Global South“.

²⁷ Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung: Aktionspunkte 5, 6, 13 und 14.

²⁸ 2022 betrug die Jahresgebühr für den Beitritt zum Inclusive Framework 21.500 Euro (etwa 24.000 US-Dollar). 2016 betrug die jährliche Mindestgebühr für das Globale Forum 15.300 Euro (damals knapp 17.000 US-Dollar).

45. Für die im Rahmen des Projekts zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung ausgearbeiteten Mindeststandards wurde ein Mechanismus der gegenseitigen Evaluierung („peer review“) entwickelt, der auf einer vereinbarten Methodik zur Messung der Leistung eines Landes beruht und im Laufe der Zeit in die Arbeit des Inclusive Framework integriert wurde. Außerdem verfügt das Globale Forum über ein System der gegenseitigen Evaluierung für die Analyse des Rechtsrahmens und der praktischen Umsetzung der Anforderungen in Bezug auf den Informationsaustausch. Somit scheint der prozedurale Aspekt einer inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen, der die Überprüfung der Umsetzung von Standards betrifft, erfüllt zu sein.

46. Aktionspunkt 14 des Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung zielt darauf ab, die Beilegung von Steuerstreitigkeiten zwischen Ländern oder Hoheitsgebieten durch entsprechende Verständigungsverfahren zu verbessern. Erste Ergebnisse der Arbeit des Mechanismus der gegenseitigen Evaluierung lassen erkennen, dass die Länder ihre zuständigen Behörden umstrukturiert haben, um dem Verständigungsverfahren unterliegende Streitfälle rascher beizulegen, und dass die Zahl der abgeschlossenen Fälle erheblich gestiegen ist. Im Zusammenhang mit diesen positiven Trends ist jedoch darauf hinzuweisen, dass viele Entwicklungsländer ihre gegenseitige Evaluierung verschoben haben.²⁹ Somit ergibt sich im Hinblick auf die Streitbeilegung ein gemischtes Bild.

IV. Prüfung von Optionen für eine vollkommen inklusive und wirksamere internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen

47. Die vorstehende Analyse der bestehenden internationalen und multilateralen Regelungen zeigt, dass die wichtigsten Elemente für eine vollkommen inklusive und wirksamere internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen nicht gegeben sind. Zwar hat die OECD mehrere Initiativen eingeleitet, um Länder, die nicht Mitglied der OECD sind, in ihre Arbeit einzubeziehen, doch stoßen viele dieser Länder auf erhebliche Barrieren, die sie daran hindern, sich konstruktiv an der Festlegung der Agenda und der Entscheidungsfindung zu beteiligen. Infolgedessen kommt es häufig vor, dass die im Rahmen dieser OECD-Initiativen entwickelten materiell-inhaltlichen Regeln den Bedürfnissen und Prioritäten der Entwicklungsländer nicht angemessen Rechnung tragen und/oder ihre Umsetzung die Kapazitäten dieser Länder übersteigt.

48. Die Vereinten Nationen sind sich der Notwendigkeit bewusst, Leitlinien mit verschiedenen Optionen bereitzustellen, die für Länder auf unterschiedlichen Entwicklungsstufen geeignet sind. Diese Leitlinien werden von den Entwicklungsländern zwar weithin genutzt, jedoch vom Sachverständigenausschuss erstellt, einer kleinen Gruppe, deren Mitglieder ihre Aufgaben in persönlicher Eigenschaft wahrnehmen. Trotz der umfassenden Beteiligung der Mitgliedstaaten und anderer Beobachter an der Arbeit des Ausschusses haben diese Leitlinien nicht denselben Status wie Leitlinien, die in einem zwischenstaatlichen Prozess ausgearbeitet und angenommen werden. Andere zwischenstaatliche Organisationen, etwa der Internationale Währungsfonds und die Weltbank, beraten ihre Mitglieder zwar in Steuerfragen, betreiben jedoch keine kollektive Normsetzung für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen.

49. Die Analyse in den Abschnitten II und III zeigt, dass eine Verstärkung der Rolle der Vereinten Nationen bei der Gestaltung und Festlegung von Steuernormen und -regeln unter voller Berücksichtigung bestehender multilateraler und internationaler Regelungen als die praktikabelste Lösung für eine vollkommen inklusive und wirksamere Gestaltung der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen erscheint. Anstatt bestehende Prozesse zu duplizieren, würde ein zwischenstaatlicher Prozess der Vereinten Nationen vorhandene Stärken nutzen und die Defizite und Schwachstellen in der derzeitigen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen angehen. Er würde sich auf die langjährige und vielschichtige Zusammenarbeit zwischen den Vereinten Nationen und der OECD in internationalen Steuerfragen wie auch in vielen anderen Bereichen stützen und darauf aufbauen.

²⁹ International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (erscheint demnächst).

50. Die Vereinten Nationen besitzen umfangreiche Erfahrungen mit dem Abschluss und der Umsetzung multilateraler Vereinbarungen, die den Bedürfnissen aller Parteien sowohl in politisch sensiblen als auch in fachlich komplexen Fragen Rechnung tragen. Einige dieser multilateralen Vereinbarungen wurden von anderen Institutionen auf den Weg gebracht, jedoch erst zur globalen Norm erhoben, nachdem sie im Rahmen eines Prozesses der Vereinten Nationen erneut zur Verhandlung gestellt und auf diese Weise letztlich geschlossen und angenommen wurden.³⁰

51. In ihrer Resolution 77/244 verwies die Generalversammlung auf mögliche Optionen wie ein Rahmenwerk oder Instrument für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen, das durch einen zwischenstaatlichen Prozess der Vereinten Nationen ausgearbeitet und angenommen wird. Für diese Optionen wäre natürlich eine Reihe möglicher Formate denkbar, die so strukturiert sein könnten, dass sie die in Abschnitt II beschriebenen notwendigen prozeduralen Elemente für eine inklusive und wirksame internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen enthalten und in materiell-inhaltliche Regeln münden, die die Länder bei der angemessenen Ausübung ihrer Besteuerungsrechte und der Mobilisierung von Ressourcen für Investitionen in die Ziele für nachhaltige Entwicklung und Klimamaßnahmen unterstützen.

52. Da die Begriffe „Rahmenwerk oder Instrument“ weit auslegbar sind, werden sie in diesem Abschnitt auf drei allgemeine Ansätze für die nächste Phase der zwischenstaatlichen Erörterungen bei den Vereinten Nationen zu diesem Thema eingegrenzt. In Anbetracht dessen, dass Steuerbehörden, Steuerpflichtige und andere Interessenträger einen hohen Grad der Rechtssicherheit in Bezug auf internationale Steuerregeln benötigen, würden zwei der Optionen rechtsverbindliche Verpflichtungen zu bestimmten Aspekten vorsehen. Die wichtigsten Unterschiede zwischen diesen beiden Optionen betreffen den Anwendungsbereich und das Verfahren. Allerdings wurde in Anbetracht dessen, dass möglicherweise nicht alle Mitgliedstaaten gleichermaßen eine stärkere normsetzende Rolle der Vereinten Nationen in Steuerfragen befürworten, eine dritte Option erarbeitet, die eine Koordinierungsfunktion beinhaltet. Diese Option erfordert zwar kein rechtsverbindliches Instrument, hat jedoch ein geringeres Maß an der für die Schaffung eines ausreichend stabilen internationalen Steuersystems notwendigen Rechtssicherheit zur Folge.

Option 1: Multilaterales Übereinkommen über Steuerfragen

53. Die erste Option wäre ein rechtsverbindliches Übereinkommen, mitunter auch als „multilaterales Standardübereinkommen“ bezeichnet, das potenziell eine breite Palette von Steuerfragen abdeckt. Es wäre „regulatorischer“ Natur, da es spezifische Regeln mit verpflichtendem Charakter enthalten würde, darunter auch Regeln, die die Ausübung von Besteuerungsrechten einschränken könnten. Viele der Bestimmungen eines solchen Übereinkommens könnten den Bestimmungen bilateraler Steuerabkommen ähneln. Das Übereinkommen würde eine Erklärung über seine Ziele und Definitionen der wichtigsten Begriffe beinhalten. Es würde verbindliche, vorzugsweise durchsetzbare Verpflichtungen vorsehen, die als unerlässlich für eine angemessene Mobilisierung einheimischer Ressourcen erachtet werden, darunter Regeln für die Übermittlung und den Austausch von Informationen zu Steuerzwecken sowie für die Stärkung eines förderlichen innerstaatlichen Umfelds. Außerdem würden ein Mechanismus zur Überwachung der Einhaltung der Regeln für die Übermittlung und den Austausch von Informationen sowie Streitbelegungsverfahren für den Fall der Nichteinhaltung der Verpflichtungen durch die Vertragsparteien geschaffen, so etwa bei der Nichteinhaltung von Regeln für die Aufteilung von Einkünften zwischen Hoheitsgebieten.³¹

54. Die Realisierbarkeit eines potenziell umfassenden multilateralen Übereinkommens über Steuerfragen würde davon abhängen, dass a) politisches Einvernehmen über die Notwendigkeit besteht, die unter das Übereinkommen fallenden Steuerfragen auf globaler Ebene und rechtsverbindlich zu regeln, und dass b) ein Konsens über die zu verfolgenden Ansätze möglich ist. Besteht ein Konsens in einigen, aber nicht allen zu regelnden Fragen,

³⁰ Siehe beispielsweise <https://unctad.org/topic/competition-and-consumer-protection/un-guidelines-for-consumer-protection>.

³¹ Diese Darstellung stützt sich auf Koen De Feyter, „Type and structure of a legally binding instrument on the right to development“ (2019) und wurde an den Steuerkontext angepasst.

ist eine umfassende Vereinbarung möglicherweise nicht realisierbar, aber ein rechtsverbindliches Übereinkommen könnte dennoch dafür genutzt werden, durch enger fokussierte Vereinbarungen, beispielsweise ein multilaterales Übereinkommen der Vereinten Nationen über illegale Finanzströme im Zusammenhang mit Steuern, rasche Fortschritte bei den dringlichsten Fragen zu erzielen.

Option 2: Rahmenübereinkommen über die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen

55. Eine zweite Option, nämlich ein Rahmenübereinkommen, wäre ebenfalls ein rechtsverbindliches multilaterales Instrument, das jedoch insofern „konstitutiver“ Natur wäre, als dadurch ein allgemeines System für die Regelung der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen geschaffen würde. Ein Rahmenübereinkommen würde somit die Kernaspekte der künftigen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen vorgeben, darunter die Ziele, die wichtigsten Grundsätze der Zusammenarbeit und die Lenkungsstruktur des Kooperationsrahmens. Außerdem können Rahmenübereinkommen institutionelle Bestimmungen zur Einrichtung eines Plenums für zwischenstaatliche Erörterungen enthalten, das befugt wäre, weitere normative Instrumente zu beschließen, denen die Staaten anschließend beitreten könnten.

56. Protokolle zum Rahmenübereinkommen könnten zusätzliche, „regulatorische“ Aspekte mit detaillierteren Verpflichtungen zu bestimmten Themen beinhalten, bei denen die Länder die Möglichkeit hätten, sich je nach ihren Prioritäten und Kapazitäten daran zu beteiligen oder nicht. Besteht in Bezug auf bestimmte Aktionsbereiche ein ausreichendes Maß an Übereinstimmung, könnten einige dieser Protokolle parallel zum Rahmenübereinkommen ausgehandelt werden. Dazu könnte beispielsweise ein Protokoll über Maßnahmen zur Bekämpfung des Problems der illegalen Finanzströme gehören.

57. Aufgrund ihrer Flexibilität³² wurden Rahmenübereinkommen zu unterschiedlichsten Themen ausgehandelt, darunter Schutz der Umwelt³³, Verbesserung der öffentlichen Gesundheit³⁴ und Gewährleistung der Menschenrechte³⁵. Sie bieten den Vertragsparteien die Möglichkeit, ein Problem schrittweise anzugehen, indem sie der Aufnahme von Gesprächen zustimmen, obwohl kein breiter politischer Konsens für spezifische Lösungen besteht. Sind im Rahmenübereinkommen Berichtspflichten vorgesehen, kann dies den Vertragsparteien helfen, zu einem gemeinsamen Verständnis der relevanten Fakten zu gelangen, was den Abschluss künftiger Vereinbarungen erleichtert. Allerdings besteht die Gefahr, dass die Annahme eines Rahmenübereinkommens die detaillierte und praktische rechtliche und fachliche Arbeit, die erforderlich ist, um wirksame Veränderungen anzustoßen, verzögert.

Option 3: Rahmen für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen

58. Eine dritte Option wäre die Erstellung einer nicht verbindlichen multilateralen Agenda für koordinierte Maßnahmen auf internationaler, nationaler, regionaler und bilateraler Ebene zur Verbesserung der Steuernormen und -kapazitäten. Einige Probleme, etwa die Beseitigung illegaler Finanzströme, erfordern ein globales Vorgehen, da einige wenige Länder und Hoheitsgebiete die Bemühungen der Mehrheit untergraben können. Bei anderen Fragen, etwa der Festlegung der angemessenen Quellensteuersätze für grenzüberschreitende Zahlungen in einem bilateralen Kontext, ist kein einheitlicher Ansatz vonnöten. Verbesserungen der Steuerverwaltung erfolgen natürlich auf nationaler Ebene, können jedoch durch multilaterale und regionale Prozesse unterstützt werden und werden es häufig auch. Innerhalb dieses Rahmens würden die Mitgliedstaaten steuerliche

³² Daniel Bodansky und World Health Organization Tobacco Free Initiative, „The framework convention/protocol approach“, 1999. Verfügbar unter <https://apps.who.int/iris/handle/10665/65355>.

³³ Beispielsweise das Rahmenübereinkommen der Vereinten Nationen über Klimaänderungen.

³⁴ Beispielsweise das Rahmenübereinkommen der Weltgesundheitsorganisation zur Eindämmung des Tabakgebrauchs.

³⁵ Beispielsweise das Rahmenübereinkommen zum Schutz nationaler Minderheiten.

Probleme analysieren, um zu bestimmen, auf welcher Ebene koordinierte Maßnahmen am wirksamsten wären.

59. Aus materiell-inhaltlicher Sicht würde dieser Rahmen ähnlich wie bei Option 2 die Grundsätze oder Modalitäten der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen vorgeben, jedoch wären diese Grundsätze oder Modalitäten ihrerseits nicht Gegenstand rechtlicher Verpflichtungen. Derartige Rahmen sind häufig das Ergebnis zwischenstaatlicher Konferenzen zu einem bestimmten Thema.³⁶

60. Besteht ein politischer Konsens darüber, dass ein bestimmtes Problem nicht nur koordinierte Maßnahmen, sondern auch rechtsverbindliche Verpflichtungen auf globaler Ebene erfordert, könnte die Generalversammlung beschließen, die Aushandlung eines Instruments zu genehmigen, das der Option 1 oder der Option 2 ähnelt. Somit schließen die drei genannten Optionen einander nicht aus, da ein Rahmen, der Empfehlungen für innerstaatliche Steuerregeln enthält, parallel zu einem multilateralen Übereinkommen über Steuerfragen oder einem Rahmenübereinkommen, das auf internationale Steuerregeln fokussiert ist, existieren könnte.

61. Als Hilfestellung für die Mitgliedstaaten und andere Interessenträger bei der Prüfung der Optionen werden in der nachstehenden Tabelle die wichtigsten Merkmale der einzelnen Optionen aufgeführt.³⁷

Merkmale der drei Optionen

Merkmale	Optionen		
	Multilaterales Übereinkommen über Steuerfragen	Rahmenübereinkommen über die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen	Rahmen für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen
Was beinhaltet die Option?	Rechtsverbindliche Vereinbarung, die durchsetzbare Verpflichtungen in Bezug auf die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen, etwa den Austausch von Informationen, vorsieht und damit potenziell die Besteuerungsrechte der Vertragsparteien verändert. Sie ist vorwiegend regulatorischer Art.	Rechtsverbindliche Vereinbarung, durch die ein allgemeines System im Bereich der Regelung der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen geschaffen wird. Sie ist vorwiegend konstitutiver Natur; regulatorische Aspekte würden in Form von Protokollen angenommen.	Nicht verbindliche Agenda für koordinierte Maßnahmen auf internationaler, nationaler, regionaler und bilateraler Ebene zur Verbesserung der Steuernormen und -kapazitäten.
Wann ist sie am ehesten wirksam?	Wenn ein politischer Konsens über die Notwendigkeit besteht, eine Frage auf globaler Ebene anzugehen, und Einvernehmen über eine Lösung herrscht. Wenn ein Konsens nur in Bezug auf bestimmte Fragen besteht, sind weniger umfassende Vereinbarungen denkbar, z. B. ein multilaterales Übereinkommen der Vereinten Nationen über illegale	Wenn kein unmittelbarer politischer Konsens über verbindliche materielle Maßnahmen besteht und/oder sich die Problemstellung verändert, da diese Option schrittweise Fortschritte ermöglicht.	Wenn kein politischer Konsens über materiell-inhaltliche Maßnahmen besteht oder bestimmte Aspekte eines Problems einen mehrstufigen Ansatz erfordern oder am besten auf nationaler, regionaler oder bilateraler Ebene anstatt auf globaler Ebene angegangen werden, wenngleich sich diese Ansätze nach wie vor am Rahmen orientieren.

³⁶ So wurde beispielsweise der Sendai-Rahmen für Katastrophenvorsorge 2015-2030 durch Konsultationen der Interessenträger auf den Weg gebracht, daraufhin in zwischenstaatlichen Verhandlungen erörtert, anschließend auf der Dritten Weltkonferenz der Vereinten Nationen über die Verringerung des Katastrophenrisikos genehmigt und schließlich von der Generalversammlung in ihrer Resolution 69/283 angenommen.

³⁷ Eine Beschreibung der in der Tabelle genannten Komponenten einer inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen findet sich in Abschnitt II.

Merkmale	Optionen		
	Multilaterales Übereinkommen über Steuerfragen	Rahmenübereinkommen über die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen	Rahmen für die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen
	Finanzströme im Zusammenhang mit Steuern.		
Beteiligung	Universell	Universell	Universell
Festlegung der Agenda	Universell	Universell	Universell
Entscheidungsfindung	Aushandlung: Regeln der Generalversammlung	Aushandlung: Regeln der Generalversammlung	Aushandlung: Regeln der Generalversammlung
	Fortlaufend: im Einklang mit dem Übereinkommen und ergänzt durch die Beschlüsse und Maßnahmen der Konferenz der Vertragsparteien	Fortlaufend: im Einklang mit dem Übereinkommen und ergänzt durch die Beschlüsse und Maßnahmen der Konferenz der Vertragsparteien	
Umsetzung	Entsprechend den Bestimmungen im Übereinkommen	Entsprechend den Bestimmungen im Rahmenübereinkommen	Freiwillige Beteiligung der Staaten an den im Rahmen festgelegten internationalen, nationalen, regionalen oder bilateralen Maßnahmen
Streitbeilegung	Entsprechend den Bestimmungen im Übereinkommen	Entsprechend den Bestimmungen im Rahmenübereinkommen	Kommt nicht zur Anwendung, da keine verbindlichen Verpflichtungen bestehen.

V. Die nächsten Schritte

62. In diesem Abschnitt werden die nächsten Schritte dargelegt, die mit jeder Option verbunden sind.

63. Wird Option 1, also die Ausarbeitung eines multilateralen Übereinkommens über Steuerfragen, gewählt, wäre der nächste Schritt beispielsweise die Einsetzung eines zwischenstaatlichen Ad-hoc-Sachverständigenbeirats unter der Führung der Mitgliedstaaten, der den Entwurf eines Mandats für die Aushandlung eines solchen Instruments ausarbeitet. Der Beirat würde prüfen, welche Themen erfasst werden und warum sie in einem solchen Übereinkommen behandelt werden müssen, um eine Empfehlung zum Geltungsbereich einer solchen Vereinbarung – entweder ein umfassendes multilaterales Übereinkommen über Steuerfragen oder ein Übereinkommen zu spezifischen Themen der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen – zu unterbreiten. Der Beirat würde nach gängiger Praxis aufgefordert, das Mandat auf der nächsten Tagung der Generalversammlung vorzulegen. Sollte die Generalversammlung den Empfehlungen zustimmen, könnte anschließend eine zwischenstaatliche Ad-hoc-Verhandlungsgruppe unter der Führung der Mitgliedstaaten eingesetzt werden, die das Übereinkommen aushandelt.

64. Wird Option 2, also ein Rahmenübereinkommen, gewählt, wären die nächsten Schritte ähnlich. Da ein Rahmenübereinkommen eher allgemein gehalten ist, wäre es denkbar, zunächst eine zwischenstaatliche Ad-hoc-Verhandlungsgruppe unter der Führung der Mitgliedstaaten einzusetzen und mit der Ausarbeitung des Mandatsentwurfs zu beauftragen. Ein zwischenstaatlicher Ad-hoc-Sachverständigenbeirat, ebenfalls unter der Führung der Mitgliedstaaten, wäre möglicherweise jedoch besser in der Lage, zu bestimmen, ob parallel zum Rahmenübereinkommen auch materiell-inhaltliche Protokolle ausgehandelt werden können, weshalb es ratsam sein könnte, das gleiche zweistufige Verfahren wie bei Option 1 für das multilaterale Übereinkommen über Steuerfragen zu befolgen.

65. Wie bereits ausgeführt, gehen Rahmenwerke für koordinierte Maßnahmen häufig aus themenbezogenen Konferenzen hervor. Wird Option 3 gewählt, könnte eine zwischenstaatliche Ad-hoc-Sachverständigenengruppe unter der Führung der Mitgliedstaaten

eingesetzt und damit beauftragt werden, als Vorbereitungsausschuss die inhaltliche und organisatorische Vorbereitung der Konferenz zu übernehmen, einschließlich der Aushandlung von Arbeitsdokumenten und des Entwurfs eines Ergebnisdokuments zu den dringlichsten Fragen der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen.

66. Die nächsten Schritte bei den Optionen 1 und 2 mögen zeitaufwändiger sein als bei Option 3, doch wenn die Schaffung rechtsverbindlicher Verpflichtungen das Ziel ist, ist ein mit Bedacht überlegtes Vorgehen gerechtfertigt. Inklusive und wirksame Vorbereitungsprozesse für Konferenzen auf hoher Ebene erfordern allerdings Zeit, sodass sich das Tempo der nächsten Schritte zwischen den drei Optionen nicht wesentlich unterscheiden dürfte.

67. Schließlich sieht Resolution 77/244 der Generalversammlung als möglichen nächsten Schritt die Einrichtung eines von Mitgliedstaaten geführten, offenen zwischenstaatlichen Ad-hoc-Ausschusses vor, der auf der Grundlage der Optionen für eine verstärkte Inklusivität und Wirksamkeit der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen Maßnahmen empfiehlt. Dieser Schritt wäre angebracht, wenn die Generalversammlung auf ihrer achtundsiebzigsten Tagung nicht imstande ist, sich auf das weitere Vorgehen zu verständigen.

VI. Unterstützung einer Verstärkung der Rolle der Vereinten Nationen bei der Gestaltung einer vollkommen inklusiven und wirksameren internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen

68. Zur Umsetzung jeder Option für eine vollkommen inklusive und wirksamere internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen müssen sich alle Mitgliedstaaten stärker in die zwischenstaatlichen Erörterungen der Vereinten Nationen über Steuerfragen einbringen. Dies wird von der Bereitschaft der Regierungen der einzelnen Länder abhängen, internationale Verhandlungen im Rahmen der Vereinten Nationen über Steuerfragen zu einer Priorität zu erklären und ausreichende Ressourcen für diesen Zweck bereitzustellen, damit die Bedürfnisse und Kapazitäten ihres Landes bekannt gemacht und umfassend berücksichtigt werden. Außerdem bedarf es dafür wahrscheinlich einer verstärkten Unterstützung in Form von finanziellen und personellen Ressourcen für den Kapazitätsaufbau durch internationale Organisationen, die Zivilgesellschaft und andere Interessenträger sowie einer fortgesetzten Koordinierung und Zusammenarbeit zwischen den Sekretariaten dieser Organisationen, auch über die Plattform für die Zusammenarbeit in Steuersachen, und mit interregionalen, regionalen und subregionalen Organisationen.

69. Die derzeitigen Kapazitätsaufbaumaßnahmen internationaler Organisationen, regionaler Steuerorganisationen, staatlicher Entwicklungsorganisationen, zivilgesellschaftlicher Organisationen und der Hochschulen³⁸ sind häufig darauf gerichtet, die Entwicklungsländer bei der Umsetzung bestehender Steuerregeln und der Verbesserung der Steuerverwaltung im Zusammenhang mit diesen Regeln zu unterstützen. Wie die Entwicklungsländer jedoch auf der Sondertagung 2023 des Wirtschafts- und Sozialrats über internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen festgestellt haben, würde die fachliche Unterstützung bei der Umsetzung dieser Regeln ihren dringendsten Anliegen und ihrem Bedarf an Kapazitätsaufbau im Bereich der Steuerpolitik und -verwaltung nicht gerecht werden, wenn die Regeln selbst ihren Gegebenheiten nicht angemessen Rechnung tragen.³⁹

70. Darüber hinaus ist in vielen Beiträgen zu diesem Bericht die Aufforderung an internationale Organisationen, Organisationen der Zivilgesellschaft und vor allem regionale Steuerorganisationen ergangen, den Entwicklungsländern mittels Kapazitätsaufbaus dabei behilflich zu sein, sich wirksamer an multilateralen Erörterungen zu beteiligen. Diese Organisationen spielen bei der Unterstützung dieses Prozesses eine entscheidende Rolle. Eine weitere Koordinierung ihrer Aktivitäten wird dazu beitragen, dass Ressourcen optimal genutzt werden, um der hohen Nachfrage nach Unterstützung beim Kapazitätsaufbau

³⁸ Eine indikative Liste findet sich unter <https://financing.desa.un.org/inputs>.

³⁹ Siehe United Nations, Economic and Social Council, official summary of the Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters, New York, 31. März 2023, Ziff. 14.

im Bereich der Steuerpolitik und -verwaltung zu entsprechen, unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Bedürfnisse und Prioritäten der Länder, auch in Bezug auf ihre wirksame Beteiligung an multilateralen Prozessen.

VII. Zusammenfassung und Fazit

71. Dieser Bericht wird vor dem Hintergrund der immer dringenderen Besorgnis darüber vorgelegt, dass die internationale Finanzarchitektur und damit das internationale Steuersystem die wirtschaftliche Erholung nach der Pandemie, die Finanzierung der Ziele für nachhaltige Entwicklung und die Klimamaßnahmen nicht ausreichend unterstützt haben. Die Möglichkeiten einer grundlegenden Überholung der internationalen Finanzarchitektur sind derzeit Gegenstand einer globalen Debatte. Zugleich, so zeigt der Beschluss der Generalversammlung zur Einleitung zwischenstaatlicher Erörterungen über Steuerfragen bei den Vereinten Nationen, besteht bereits jetzt ein Konsens darüber, dass die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen gestärkt werden muss, um Steuerumgehung und -hinterziehung sowie illegale Finanzströme zu bekämpfen, die insbesondere den Entwicklungsländern dringend benötigte Ressourcen entziehen, und fairere, inklusivere und wirksamere Steuersysteme zu schaffen, die für die Vertrauensbildung und die Förderung des in der globalen Agenda für nachhaltige Entwicklung vorgesehenen Wandels unerlässlich sind.

72. Die internationale Gemeinschaft darf die Gelegenheit zu bedeutsamen Fortschritten an dieser Front nicht versäumen. Entsprechend dem Ersuchen in der Resolution werden in diesem Bericht bestehende Regelungen analysiert, zusätzliche Optionen benannt und mögliche nächste Schritte dargelegt. Die Mitgliedstaaten müssen die Optionen abwägen und während dieser Tagung zeitnah eine Entscheidung über die am besten geeignete Option und den nächsten Schritt auf dem Weg zu einer vollkommen inklusiven und wirksameren internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen zugunsten einer nachhaltigen Entwicklung treffen. Diese Entscheidung sollten den Chancen Rechnung tragen, die sich mit einer möglichen vierten Internationalen Konferenz über Entwicklungsfinanzierung im Jahr 2025 bieten würden. Der Generalsekretär bekundet allen Beteiligten seine höchste Anerkennung für ihren wertvollen Beitrag und vertraut auf ihre Mitarbeit in den kommenden Monaten.
