

---

## Soll Deutschland künftig auf Steuerbefreiungen in der bilateralen Zusammenarbeit verzichten?

*Christian von Haldenwang / Jakob Schwab  
Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE)*

*Februar 2020*

---

### 1. Einleitung

In der bilateralen Entwicklungszusammenarbeit (EZ) ist es üblich, dass Geber und Empfänger Steuerbefreiungen<sup>1</sup> für Zuflüsse aus der EZ vereinbaren. Diese Praxis wird heute mehr und mehr in Frage gestellt. Die Diskussion ist zwar nicht neu: bereits vor 15 Jahren stellte das UN Tax Committee Überlegungen an, warum die gängige Praxis der Steuervergünstigungen geändert werden sollte (United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2006). Es gibt jedoch in den letzten Jahren eine neue Dynamik in der internationalen Debatte, ausgelöst durch die großen Konferenzen zur Entwicklungsfinanzierung und zur Agenda 2030. Die Addis Ababa Action Agenda (United Nations, 2015), die 2015 gegründete Addis Tax Initiative (ATI) (Commitment 3 zu Kohärenz) und die 2016 ins Leben gerufene Platform for Collaboration on Tax (PCT, hier insbesondere das UN Tax Committee) haben zu dieser Dynamik beigetragen.

Einzelne Geber sind bereits dazu übergegangen, auf die Einforderung von Steuerbefreiungen für bestimmte EZ-Leistungen zu verzichten. Dies gilt insbesondere für Norwegen (seit 2013) und die Niederlande (seit 2016). Auch in anderen Ländern werden Überlegungen angestellt, ob eine derartiger Verzicht geboten sein, evtl. sogar Vorteile für die Abwicklung der bilateralen EZ mit sich bringen könnte.

In der vorliegenden Studie wird zunächst der gegenwärtige Stand der internationalen Debatte skizziert. Es gibt gute Gründe, einen Verzicht auf Steuerbefreiungen ins Auge zu fassen, aber es gibt auch Argumente, die für eine Beibehaltung des Status quo sprechen. Im Anschluss an diese Diskussion fasst die Studie Erkenntnisse aus Gesprächen zusammen, in denen Vertreter mehrerer Geberregierungen ihre Erfahrungen mit dem Verzicht auf Steuerbefreiungen bzw. ihre Haltung zu dieser Diskussion dargelegt haben. Da in mehreren Fällen Vertraulichkeit zugesichert wurde, werden diese Erkenntnisse so zusammengefasst, dass Rückschlüsse auf einzelne Interviewpartner nicht möglich sind.

Die Studie zeigt, dass die Veränderungen in der bilateralen EZ im Hinblick auf den materiellen Umfang und das Spektrum der besteuerten EZ-Modalitäten aktuell weniger weit fortgeschritten sind, als es aus den Verlautbarungen der Geber manchmal den Anschein haben könnte. Auch gibt es noch kaum Erkenntnisse, wie sich Reformen letzten Endes auf die Verfahren und Geldflüsse auswirken. Der Verzicht auf spezifische Steuerbefreiungen für die bilaterale EZ scheint dennoch in vielen Fällen sinnvoll – vor allem, wenn er im Partnerland in weitere Reformen der Steuer- und Anreizsysteme eingebettet ist. Allerdings ergeben sich Vorteile vor allem dann, wenn die bilateralen (evtl. auch die multilateralen) Geber sich untereinander abstimmen, damit die Reformen für die Partnerländer nicht zu

---

<sup>1</sup> Im vorliegenden Dokument bezeichnet „Steuerbefreiungen“ auch die Praxis der Rückerstattung von Umsatzsteuern bzw. ähnlichen indirekten Steuern, die Befreiung von Lizenz- und anderen Gebühren sowie die Übernahme von z.B. besonderen Verbrauchsteuern durch die Partnerregierung.

zusätzlicher Komplexität führen. Auf internationaler Ebene können die Vereinten Nationen, die EU, das OECD-DAC und die ATI eine aktive Rolle in diesen Abstimmungsprozessen spielen. Wichtig ist eine klare Orientierung an den Positionen und Vorgaben der jeweiligen Partnerregierungen, was für die Gesamtheit der bilateralen EZ-Vereinbarungen ein gewisses Maß an Flexibilität erfordert.

## 2. Stand der internationalen Debatte

Dieses Kapitel legt in einem ersten Schritt dar, um welche steuerlichen Sachverhalte es sich im Kontext dieser Studie handelt. Im zweiten Schritt wird nachvollzogen, welche Gründe die Geber dazu bewegen haben, über viele Jahrzehnte an der Praxis der Steuerbefreiungen festzuhalten. Soweit vorhanden, werden Forschungsergebnisse herangezogen, um zu überprüfen, ob die von den Gebern vorgebrachten Argumente tatsächlich stichhaltig sind. Die negativen Effekte der bisherigen Praxis werden im darauffolgenden dritten Schritt dargestellt.

### *Um welche Steuerbefreiungen geht es?*

Für die bisherige Praxis der bilateralen EZ sind Befreiungen von Einfuhrzöllen, Einkommenssteuern und Umsatzsteuern besonders relevant (Steel, Dom, Long, Monkam, & Carter, 2018).<sup>2</sup> Eine vom United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2006) aufgestellte Liste benennt die wichtigsten Sachverhalte (s. Box 1).

#### **Box 1: Die wichtigsten Sachverhalte**

- Goods are imported by a non-resident on a temporary basis (regime for temporary imports may apply) (possible exemption from customs duties, VAT and other indirect taxes)
- Goods are imported by a non-resident, but will not be re-exported (possible exemption from customs duties and VAT)
- Goods are imported by a resident, to be paid for using project funds (possible exemption from customs duties and VAT)
- Goods or services are purchased from a local supplier, using project funds (possible exemption from VAT)
- A non-resident individual comes to the country to provide services to be paid for using project funds and stays in the country for only a limited period of time (possible exemption from individual income tax and social contributions, perhaps under a general provision of domestic law, under treaty provisions or under a bilateral agreement)
- A government employee of a donor country comes to the recipient country to provide services related to the negotiation and implementation of a project and stays in that country for a certain period of time (possible exemption from individual income tax, perhaps under the provisions of a tax treaty)<sup>3</sup>
- A non-resident contractor without a permanent establishment in the country provides services under a contract financed with project funds (possible exemption from profit tax, perhaps under a general provision of domestic law, under treaty provisions or under a bilateral agreement)
- A resident company (or a non-resident having a permanent establishment in the country) is hired to provide services to be financed using project funds (possible exemption from profit tax)
- Resident individuals are hired to work for a resident or non-resident contractor with project funds (possible exemption from individual income tax and social contributions)

<sup>2</sup> Zölle und Mehrwertsteuern werden auch in der Addis Ababa Action Agenda angesprochen. „We will also consider not requesting tax exemptions on goods and services delivered as government-to-government aid, beginning with renouncing repayments of value-added taxes and import levies“ (United Nations, 2015, p. 29).

<sup>3</sup> Dieser Sachverhalt findet sich nicht mehr in dem Entwurf für die überarbeiteten Richtlinien des UN Tax Committee (vgl. United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2019, p. 5).

Die erwähnte Studie von Steel et al. (2018) stützt sich auf eine Befragung zur gängigen Steuerbefreiungspraxis in Entwicklungsländern, an welcher sich insgesamt 20 Empfängerregierungen beteiligt haben. Sie zeigt, dass Steuerbefreiungen über individuelle Projektabkommen, aber auch über bi- bzw. multilaterale völkerrechtliche Rahmenabkommen vereinbart werden. Teilweise sind mehrere Ministerien und Behörden, subnationale Regierungen sowie ggf. auch das Parlament in die Gewährung von Steuerbefreiungen eingebunden. Auch auf Geberseite kann die gesetzliche Regelung von EZ Bestimmungen enthalten, die Steuerzahlungen an die Empfängerstaaten ausschließen oder Umsetzungsträger dazu verpflichten, Möglichkeiten der Steuerbefreiung weitestgehend auszunutzen.

Ein weiterer relevanter Punkt in diesem Zusammenhang ist die Frage, wem die Durchführung der EZ obliegt. Teilweise sind offizielle Durchführungsagenturen des Geberstaates mit der Umsetzung betraut, teilweise liegt diese aber auch bei nationalen oder internationalen Unternehmen (ggf. als Unterauftragnehmern), bei NROs oder bei internationalen Organisationen. Hier können sich Kaskadeneffekte weit in die inländischen Wirtschaftsstrukturen hinein ergeben.

*Welche Argumente werden für die bisherige Praxis ins Feld geführt?*

Das zentrale Argument für Steuerbefreiungen von EZ-Zuflüssen lautet, dass hierdurch der Mitteleinsatz für die gemeinsam vereinbarten Ziele maximiert wird (Carter, 2017). Dieses Argument ist nicht trivial: EZ findet häufig mit Staaten statt, deren Staatsziele und Budgetpriorisierungen nicht sämtlich in gleicher Weise vom jeweiligen bilateralen Geber geteilt werden. Beispielsweise kann ein Partnerland hohe Summen für die militärische Bekämpfung des Drogenhandels aufwenden, während bilaterale Geber nicht-militärische Ansätze für wesentlich sinnvoller halten. Steuerzahlungen, die in den allgemeinen Haushalt fließen, würden in diesem Fall zumindest teilweise für Zwecke eingesetzt, die vom Geber nicht als entwicklungsförderlich angesehen werden. Hierdurch verschärfen sich womöglich ohnehin schon bestehende Fungibilitätsprobleme der EZ.<sup>4</sup>

Ein ähnliches Argument bezieht sich darauf, dass EZ-Vorhaben nicht selten einen klaren territorialen Zuschnitt haben, also bestimmte Regionen oder untergeordnete Gebietskörperschaften begünstigen. Etwaige Steuerzahlungen – zumindest an den Zentralstaat – würden diese territoriale Priorisierung womöglich nicht reflektieren, soweit Transferleistungen des Zentralstaats anderen Kriterien als jenen der Projektauswahl unterliegen (z.B. parteipolitischen Loyalitäten).<sup>5</sup>

Teilweise wurden in der Vergangenheit auch Zweifel an der generellen Legitimität und Angemessenheit der nationalen Steuersysteme in den Partnerländern als Grund dafür vorgebracht, diesen nicht unterliegen zu wollen. Diese Zweifel sind in vergangenen Jahren bezüglich der allermeisten Partnerländer aber geringer geworden. Dies ist auch auf Strukturanpassungsprogramme und internationale Steuerkooperation zurückzuführen.

Dennoch gilt, dass Steuerzahlungen auf EZ-Zuflüsse eine Form der Budgethilfe darstellen. Manche bilateralen Geber (darunter Deutschland) sehen die Gewährung von Budgethilfe mittlerweile kritisch – zumal, wenn sie nicht mit Bedingungen bzw. spezifischen Monitoringstrukturen verknüpft ist. Einige Geberländer verfolgen eine Nulltoleranzpolitik im Hinblick auf Korruption. Hierfür werden mit dem jeweiligen Partnerland Vereinbarungen über Verfahren getroffen, die sicherstellen sollen, dass

---

<sup>4</sup> Fungibilität bedeutet, dass die Finanzierung von aus Gebersicht prioritären Vorhaben durch die EZ Mittel freisetzt, welche die Partnerregierung zur Finanzierung von aus ihrer Sicht prioritären Vorhaben verwendet. Vgl. Morrissey (2015).

<sup>5</sup> Allerdings können natürlich subnationale Steuerzahlungen zur fiskalischen Besserstellung der betroffenen Regierungen beitragen – zumal dann, wenn diese sonst nur wenig eigene Steuereinnahmen generieren.

bei der Durchführung der gemeinsamen Vorhaben Korruptionsrisiken minimiert werden. Für Steuerzahlungen, die als Budgethilfe in den allgemeinen Haushalt fließen, sind derartige Verfahren sehr viel schwieriger zu vereinbaren und nachzuhalten. Oft besteht seitens der Geber wenig Vertrauen in die Qualität der örtlichen Public Financial Management (PFM)-Systeme. Aspekte wie fehlende Sichtbarkeit der Geberleistung, fehlende Orientierung an gemeinsam vereinbarten Entwicklungszielen, aber auch crowding-out-Effekte von EZ-Leistungen bzw. Förderung von rent-seeking und Korruption tragen zur kritischen Sichtweise zusätzlich bei.

Bei einzelnen Steuern stellt sich die Frage, ob es überhaupt sinnvoll ist, sie auf EZ-Zahlungen anzuwenden, etwa mit Blick auf den Steuerzweck (z.B. bei Einfuhrzöllen, mit denen die heimische Wirtschaft geschützt werden soll) oder die Steuerinzidenz (z.B. bei der Mehrwertsteuer, die größtenteils von den Endverbrauchern getragen wird). Wenn EZ-Zuflüsse, soweit sie das Ergebnis von Regierungsverhandlungen sind, grundsätzlich als gemeinnützig einzustufen sind, können Steuerbefreiungen schon aus dieser Perspektive angebracht sein.

Ein anderer Aspekt ist die Verbuchung der abgeführten Steuern im ODA-System. Dort, wo sich Geber auf bestimmte Quoten für einzelne Zwecke verpflichten (bspw. die Verdoppelung der EZ-Mittel für Reformen am Steuersystem im Rahmen der ATI), erschwert es ihnen die Abführung von Steuern, diese Quoten tatsächlich zu erreichen, auch wenn im DAC-System die abgeführten Steuern auf die gesamte ODA-Quote angerechnet werden.

Bisweilen wird als weiteres Argument für die Beibehaltung der bisherigen Praxis auch die Legitimität von EZ im Geberland selbst ins Feld geführt: Wenn EZ in der Öffentlichkeit als großzügige Hilfe reicherer Länder an ärmere Länder aufgefasst werde, sei es beispielsweise den Parlamenten schwer zu vermitteln, dass für diesen „philanthropischen Akt“ im Empfängerland auch noch Steuern bezahlt werden sollten. Auch wenn diese einseitige Sichtweise auf EZ in der Fachöffentlichkeit kaum mehr geteilt werden dürfte, ist sie im politischen Diskurs in manchen Ländern immer noch einflussreich.

Manche Partnerländer sind in hohem Maße von EZ-Zuflüssen abhängig. In diesen Fällen könnte der Verzicht auf Steuerbefreiungen für die EZ den Druck auf die Regierungen erhöhen, die Steuerquoten abzusenken und so indirekt schädlichen Steuerwettbewerb fördern. Zwar gilt auch umgekehrt, dass hohe EZ-Zuflüsse die Besteuerung zusätzlich attraktiv machen, aber die Partnerländer müssen dann befürchten, dass die Geber Mittel auf Länder umschichten, die weniger Steuern abschöpfen. Die Forschung zum crowding out-Effekt von EZ auf Steuern (Benedek, Crivelli, Gupta, & Muthoor, 2012; Clist & Morrissey, 2011; Morrissey, 2014) geht auf diesen Zusammenhang allerdings nicht ein – vermutlich, weil Besteuerung noch nicht gängige Praxis ist und derartige Effekte daher nicht beobachtet werden können. Allerdings existieren Studien, die einen statistischen Zusammenhang zwischen dem Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) und dem Zufluss von EZ-Mitteln beobachten (Braun & Zagler, 2018; Hearson, 2016). Das bedeutet, dass Partnerländer im Austausch für den Verzicht auf Besteuerungsrechte zumindest kurzfristig erhöhte EZ-Zuflüsse verzeichnen können.

In einigen Fällen sind Partnerländer dazu übergegangen, Einnahmehäufungen aus Steuerbefreiungen für die EZ als eigene Leistungen für das Projekt zu verbuchen (z.B. Togo, vgl. Caldeira, Geourjon, & Rota-Graziosi, 2018). Dies ist insofern relevant, als in vielen bilateralen EZ-Projekten Eigenleistungen des Partners vorgesehen sind, welche dann ganz oder teilweise auf dem Wege der Steuerbefreiung erfolgen. Sofern am Prinzip der Eigenleistung festgehalten wird (und es spricht wenig dafür, dieses Prinzip aufzugeben), ist diese Praxis womöglich ein Argument für die Beibehaltung des Status quo. Andererseits wird die reale Steuerkapazität überbewertet, wenn fiktionale Zahlungen verbucht und

über Vouchersysteme kompensiert werden. Auch trägt es nicht zur Komplexitätsreduzierung bei, wenn solche Buchungen in jedem Einzelfall durchgeführt werden müssen. Nicht zuletzt stellt sich das Problem, dass Eigenleistungen normalerweise bei Vertragsabschluss zugesagt werden und die tatsächliche Höhe der im Projektverlauf anfallenden Steuerbefreiungen zu diesem Zeitpunkt oft nicht wirklich eingeschätzt werden kann.

Ein weiteres Verfahren, welches die Steuerlast in Verbindung mit EZ-Zuflüssen minimiert, bezieht sich auf die Nutzung von Schattenfinanzplätzen (offshore financial centres, OFCs) für die Abwicklung von Vorhaben der finanziellen Zusammenarbeit. Die Vergabe von Beteiligungskapital über Fonds in OFCs (z.B. Mauritius, Cayman Islands, Bahrain, Guernsey) im Rahmen der finanziellen Zusammenarbeit wird damit begründet, dass in den Zielländern und im Geberland entsprechende Vehikel nicht oder nur unter großen Kosten zur Verfügung stehen und andere Kapitalgeber alternative (teurere) Optionen nicht mittragen würden. Forschungen zur Nutzung von OFCs für finanzielle Zusammenarbeit gehen der Frage nach, ob die damit verknüpften Steuerausfälle durch erhöhte Investitionszuflüsse ausgeglichen werden (Beer & Loeprick, 2018). Dies scheint allerdings nicht der Fall zu sein. Die genannte Praxis würde jedoch auch bei einem offiziellen Verzicht auf Steuerbefreiungen weiterhin zu niedrigeren Steuerzahlungen führen.

#### *Negative Effekte:<sup>6</sup> Was spricht für eine Reform der bisherigen Praxis?*

Eine kürzlich veröffentlichte Studie von Caldeira, Geourjon, and Rota-Graziosi (2019) versucht, die Kosten von Steuerbefreiungen in der EZ für Empfängerländer zu quantifizieren. Diese liegen erstens im Verlust von Steuersubstrat, zweitens in der Erleichterung von Steuervermeidung bzw. -hinterziehung und drittens in den negativen Auswirkungen von Marktverzerrungen auf die heimische Wirtschaft. Die Autoren wenden für die Schätzung der Steuerausfälle ein simples Verfahren an: die allgemeine Steuerquote (Steueraufkommen als Anteil am BIP) wird mit dem Anteil der ODA-Zuflüsse am BIP multipliziert und auf dieser Basis ein hypothetischer Steuerausfall errechnet. Ginge man z.B. von einem Land mit einer Steuerquote von zehn Prozent des BIP und einer ODA-Quote von ebenfalls zehn Prozent des BIP aus, würden sich hieraus Steuerausfälle in Höhe von einem Prozent des BIP ergeben. Die so errechneten Ausfälle liegen in immerhin 20 Ländern über einem Prozent. Legt man der Berechnung nur indirekte Steuern und Einfuhrzölle zugrunde, verringert sich diese Zahl auf zehn Länder. Das Berechnungsverfahren kann möglicherweise zu einer Unterschätzung der tatsächlichen Steuerausfälle führen, wenn man sich das beiderseitige Interesse an Transparenz vor Augen führt. Auch werden Multiplikatoreffekte (beispielsweise bei der Umsatzsteuer) nicht berücksichtigt. Andererseits kann das Modell Steuerausfälle überschätzen, da andere (nicht EZ-spezifische) Mechanismen zur Senkung der Steuerlast unberücksichtigt bleiben. Im Ergebnis liefert es zumindest eine hilfreiche Orientierung. Anekdotische Evidenz zu einzelnen Ländern deutet darauf hin, dass die vom Modell ermittelten Werte in vielen Fällen realitätsnah sein dürften.

Steuerbefreiungen für bilaterale EZ sind Teil eines großen Systems von Steuervergünstigungen (tax expenditures), über welches den Regierungen beachtliche Einnahmenverluste entstehen. Dieses System ist in aller Regel intransparent und im Endeffekt vermutlich eher schädlich als nützlich für das Gemeinwohl in den betreffenden Staaten. Geber, die auf eine Beendigung schädlicher tax expenditures hinwirken, haben womöglich ein Legitimitätsproblem, wenn sie selber Teil davon sind. Besonders

---

<sup>6</sup> Eine Auflistung negativer Effekte findet sich in (Carter, 2017); United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2019)

wenn Steuerbefreiungen jeweils individuell im Rahmen von Projektabkommen vereinbart und nicht öffentlich gemacht werden, tragen sie zur Intransparenz der Systeme noch zusätzlich bei.

Empfängerländer gewähren auch ohne spezifische Vereinbarungen für bilaterale EZ-Zuflüsse in vielfältiger Form Steuervergünstigungen. Zum Beispiel ist die Einfuhr von Investitionsgütern bzw. Gütern in strategisch wichtigen Sektoren (Bildung, Gesundheit) in vielen Ländern ohnehin zoll- und mehrwertsteuerbefreit. Steuerbefreiungen für EZ erhöhen die Komplexität der Steuerregime zusätzlich – vor allem dann, wenn die Behörden genötigt sind, auf die spezifischen Bedingungen jedes einzelnen bilateralen Gebers einzugehen.

Dort, wo die öffentliche Verwaltung schwach und unterfinanziert ist, besteht zudem die Gefahr, dass Ausnahmeregelungen missbraucht werden, was Steuervermeidung und -hinterziehung zusätzlich erleichtert. So ist beispielsweise in Ghana beobachtet worden, dass eine Organisation, die als offizielle Entwicklungsagentur eines kleinen EU-Mitgliedslandes auftrat, in Wirklichkeit ihren Status dazu einsetzte, steuerbegünstigte Güter auf dem Binnenmarkt gewinnbringend weiterzuverkaufen. Die Tatsache, dass viele für EZ-Zuflüsse relevante Sektoren ohnehin zoll- oder steuerbefreit sind, schafft Anreize, die speziellen Befreiungen für EZ-Flüsse ausgerechnet für Einfuhren oder Aktivitäten zu missbrauchen, die aus gutem Grund weiterhin mit Zöllen oder Steuern belegt sind. Nicht immer sind die Steuerbehörden hinreichend in die Verhandlungen von Steuerbefreiungen für EZ-Mittel eingebunden, so dass sie teilweise nicht über die notwendigen Informationen verfügen, um derartige Praktiken wirksam zu unterbinden.

Marktverzerrungen entstehen regelmäßig, wenn EZ sich auf Bereiche erstreckt, in denen marktwirtschaftliche Akteure tätig sind. Vor allem die Befreiung von Einfuhrzöllen und Mehrwertsteuer für importierte Güter und Dienstleistungen wirkt sich schädlich auf die Nachfrage nach heimischen Gütern und Dienstleistungen aus und stellt insofern einen Wettbewerbsnachteil für die heimische Wirtschaft dar. Dieser Verdrängungseffekt steuerlich relevanter Aktivität könnte außerdem ein Grund für die empirische Beobachtung sein, dass (steuerbefreite) EZ nicht steuerneutral ist, sondern Steuereinnahmen sogar verringert (Benedek et al., 2012; Clist & Morrissey, 2011; Morrissey, 2015).

Steuerzahlungen auf subnationaler Ebene können zur fiskalischen Stärkung von untergeordneten Gebietskörperschaften beitragen – ein Ziel, welches die deutsche EZ im Rahmen des Good Financial Governance-Ansatzes in vielen Partnerländern explizit verfolgt.

Aber nicht nur auf der Seite der Empfängerländer entstehen Wohlfahrtsverluste durch Steuerbefreiungen in der EZ. Auch auf Geberseite sind Effizienzverluste zu verzeichnen, die vor allem durch die mühsame Aushandlung von Steuerbefreiungen in jedem Einzelfall entstehen. Hierdurch erhöhen sich die Transaktionskosten von EZ (s. Box 2).

#### **Box 2: Spezifische Erfahrungen der deutschen EZ mit der bisherigen Praxis**

Die Bundesregierung regelt die steuerliche Behandlung ihrer EZ-Leistungen in der bilateralen Kooperation über völkerrechtlich wirksame Rahmen- bzw. Einzelabkommen. Hierfür existieren Musterverträge. Bei den Aushandlungen der entsprechenden Vereinbarungen mit den Partnerregierungen ergeben sich jedoch teilweise Probleme. Einige Partnerregierungen haben grundsätzliche Vorbehalte gegen die Gewährung von Steuervorteilen. Insbesondere die Erstattung indirekter Steuern wird in Frage gestellt, weil sie zu einem sichtbaren Ressourcenabfluss führt. Dies erschwert und verzögert den Verhandlungsprozess. Auch bestehen manche Partnerregierungen auf den nationalen Vorbehalt der Steuergesetzgebung und dringen darauf, einen entsprechenden Passus in die Abkommen aufzunehmen. Dem kann die deutsche Seite nicht nachkommen, weil sog. dynamische Verweisungen auf sich verändernde Gesetzeslagen in den Abkommen nach derzeitigem Stand nicht möglich

sind. In manchen Fällen ergeben sich zudem Unstimmigkeiten zwischen (älteren) Rahmen- und aktuellen Projektabkommen, welche häufig detaillierter auf spezifische Steuern Bezug nehmen. In solchen Fällen wehren sich manche Partnerregierungen dagegen, weitergehende Verpflichtungen einzugehen. Probleme ergeben sich zudem auch aus den unterschiedlichen Steuersystemen, -arten und -nomenklaturen. Hieraus entsteht erhöhter Erläuterungsbedarf, um die Reichweite der Steuerbefreiungen einschätzen zu können.

Grundsätzlich wäre es auch möglich, dass Reputationsverluste entstehen, wenn auf einer zunehmend kritisch betrachteten Praxis beharrt wird, während andere bilaterale Geber ihre Praxis ändern bzw. dieses bereits getan haben. Andererseits könnten Reputationsgewinne winken, wenn man zu den ersten zählt, die entsprechende Reformen durchführen („early adopters“).

### 3. Internationale Reforminitiativen und Erfahrungen anderer Geber

Bereits im Jahr 2004 erklärte die Weltbank, dass sie prinzipiell bereit sei, die bisherige Politik des Fortdorns von Steuerbefreiungen für von ihr durchgeführte Projekte zu überarbeiten (World Bank, 2004). Dieser Erklärung folgten offenbar jedoch keine Taten (Caldeira et al., 2019). Als erste nachhaltige Bemühung, in internationaler Kooperation die bisherige Praxis zu überarbeiten, darf die Diskussion gesehen werden, die von den Mitgliedern des International Tax Dialogue (ITD, bestehend aus Vertretern der Europäischen Kommission, der Interamerikanischen Entwicklungsbank, des IWF, der OECD, der Weltbank und des interamerikanischen Zentrums der Steuerverwaltungen) in den 2000ern angestoßen wurde. Sie mündete in einem Entwurf des UN Tax Committee für Richtlinien zur Besteuerung von EZ (United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2006). Diesen Aktivitäten folgten allerdings nur weitere Kommentierungen dieses Richtlinienentwurfs (United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2006, 2018, 2019). Als im Jahr 2015 die Addis Ababa Action Agenda zur Finanzierung der Sustainable Development Goals verabschiedet wurde, rückte das Thema der Mobilisierung öffentlicher Ressourcen stärker in den Fokus der Entwicklungspolitik. In der Addis Tax Initiative (ATI) steht das Thema im Mittelpunkt einer von drei Arbeitsgruppen, welche Ideen zur Stärkung der Kohärenz von EZ und nationaler Steuergesetzgebung erarbeiten soll.<sup>7</sup>

Der aktuelle Entwurf des United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2019) sieht vor, dass Geber, ihre Durchführungsagenturen und internationale Organisationen (soweit sie mit der Durchführung geberfinanzierter EZ-Vorhaben betraut sind) generell keine Steuerbefreiungen für EZ-Leistungen verlangen sollen. Ausnahmen sind solche („außergewöhnlichen“) Fälle, in denen die allgemeine Governance, das Steuersystem oder die Steuerverwaltung des Partnerlands ernsthafte Bedenken in Verbindung mit Steuerzahlungen hervorrufen. Einkommen internationalen EZ-Personals und die Einfuhr der jeweiligen Umzugsgüter sollen nicht besteuert werden. Für die Einkommensbesteuerung von anderen Fachkräften und internationalen Unternehmen gilt die 183-Tage-Regel. Güter und Dienstleistungen zur Bewältigung humanitärer Krisen sind von der Besteuerung auszunehmen. Vorübergehend in EZ-Vorhaben genutzte Güter sollen zollbefreit sein („Istanbul-Konvention“). Wenn Steuerbefreiungen in Verbindung mit EZ-Leistungen gewährt werden, sollen Partnerregierungen die Steuerausfälle schätzen und darüber berichten. Befreiungen von indirekten Steuern und Zöllen sollten nur für Güter und Dienstleistungen gewährt werden, die für das Projekt zwingend erforderlich und im Partnerland nicht zu erhalten sind. Hierfür sollen Voucher-Systeme und automatisierte Verfahren eingesetzt werden.

<sup>7</sup> Vgl. Addis Tax Initiative (ATI) (2019), [https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/2019-07-Meeting-Outcomes-ATI-Consultative-Group-3\\_0.pdf](https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/2019-07-Meeting-Outcomes-ATI-Consultative-Group-3_0.pdf).

Der Entwurf befindet sich gegenwärtig noch in der Abstimmung. Steuerexperten aus etlichen Geberländern (darunter auch Deutschland), aber auch aus einigen Partnerländern, haben Bedenken gegen das „wording“ der Richtlinien formuliert, das aus ihrer Sicht einen allzu verpflichtenden Charakter suggerieren könne. Manche Geberländer haben erkennen lassen, dass sie vorerst wenig Neigung verspüren, von ihren bisherigen Verfahren abzuweichen. Hierzu gehören auch Deutschland und die USA. Im UN Tax Committee ließe sich wohl noch am ehesten Einigung über mehr Transparenz bei den Steuerbefreiungen für EZ erzielen, was in erster Linie durch die konsequente Veröffentlichung der jeweiligen Abkommen und Verträge zu erreichen wäre. Hier sind die USA klar Vorreiter.

Neben diesen bisher weitgehend ergebnislosen Gesprächen in internationalen Foren haben einige Geberländer damit begonnen, einseitig auf eine Befreiung von EZ-Besteuerung zu verzichten. Zu diesen Gebern gehören Norwegen (seit 2013), die Niederlande (seit 2016), Dänemark und Schweden (in der Umsetzung). Diese verzichten damit vor allem auf die Rückerstattung von gezahlten Mehrwertsteuern und Einfuhrzöllen. Praktisch ist diese Abkehr von der bisherigen Praxis allerdings nur bedingt relevant. Die betreffenden Länder vergeben die meisten Mittel über gemeinsam mit anderen Gebern finanzierte („gepoolte“) Vorhaben bzw. über multilaterale Programme wie die der Weltbank. Diese Mittel sind von den Reformen nicht betroffen. Die eigenen Agenturen zur finanziellen Kooperation spielen zwar teilweise auch eine Rolle, deren Mittel werden allerdings größtenteils über Vertragspartner vergeben, die von der Neuregelung ebenfalls nicht betroffen sind. Somit bezieht sich der Verzicht auf Steuererstattungen hauptsächlich auf solche Projekte, die von den Botschaften im jeweiligen Partnerland durchgeführt werden. Bereits laufende Projekte sind davon ausgenommen. Die Neuregelung gilt also bisher nur für maximal 5 bis 10 Prozent der insgesamt vergebenen ODA-Mittel dieser Länder.

Die Erfahrungen der Geberländer mit dem geänderten Verfahren sind offenbar positiv, wobei allerdings festzuhalten ist, dass bislang keine systematischen Erhebungen im Hinblick auf Verfahren oder auch geleistete Steuerzahlungen stattgefunden haben. Die Umsetzung bedarf keiner Änderung bestehender Rahmen- oder Projektvereinbarungen, sondern erfolgt unbürokratisch durch eine Empfehlung an die Botschaften, keine Steuerbefreiungen mehr einzufordern. Die Rückmeldungen der betreffenden Botschaften sind auch überwiegend positiv, da so bürokratischer Aufwand eingespart werden konnte. Allerdings haben nicht alle Botschaften die Reformen umgesetzt. Rückmeldungen der entsprechenden Partnerländer liegen bislang noch kaum vor. Die erhöhten Projektkosten werden offenbar nicht direkt ausgeglichen, so dass sich die freien Mittel für die einzelnen Projekte entsprechend verringerten. Die Vertreter der Geberländer schätzten, dass die Steuern nun ca. 20% der Projektbudgets ausmachen. Genauere Erhebungen fehlen allerdings in diesem Zusammenhang fast völlig. Die Änderungen fielen teilweise in eine Zeit, in der die Mittel für EZ in den Geberländern ohnehin erhöht wurden.

Frankreich ist das größte Geberland, welches für einen Teil seiner Entwicklungszusammenarbeit keine Steuererleichterungen mehr verlangt. Dies bezieht sich allerdings auf solche Projekte, die im Rahmen von Verträgen zu Schuldenreduzierung und Entwicklung im Gegenzug zur Erfüllung des Schuldendienstes in einigen wenigen hochverschuldeten Entwicklungsländern (HIPC) mit lokalen Partnern und in lokaler Währung durchgeführt werden. Sie beschränkt sich somit auf ca. 3 % der gesamten ODA-Mittel Frankreichs.

Als einziger der Geberländer, die bereits in kleinem Maße auf Steuerbefreiungen verzichten, lässt Frankreich zudem einigen Partnerländern auch generelle Budgetunterstützung zukommen. Die Be-



dingungen für den Verzicht auf Steuerbefreiungen könnten sich insofern an jenen für Budgethilfe orientieren. Für die anderen genannten Geber ist der Verzicht auf Steuerbefreiungen nicht an Bedingungen im lokalen Steuersystem oder der institutionellen Qualität geknüpft. Würden Bedenken wegen etwaiger unverhältnismäßiger Besteuerungen aufkommen, spräche man diese stattdessen direkt mit dem betreffenden Partnerland an.

Die unmittelbaren Auswirkungen wurden so von allen Gebern als eher gering eingeschätzt. Gleichzeitig setzten schon diese kleinen Veränderungen ein Zeichen, das auch in den Diskussionen in internationalen Foren wie dem DAC und der ATI eingebracht wird und diese vorantreiben konnte.

Schließlich weisen Vertreter von Geberregierungen darauf hin, dass Rückerstattungen von Umsatzsteuern und Einfuhrzöllen häufig nur mit Verzögerung oder teilweise auch überhaupt nicht erfolgen – eine Praxis, die nicht nur Geber, sondern auch private Unternehmen betrifft und in vielen TADAT-Berichten zur Sprache kommt. Teilweise werden solche Rückerstattungen als Ausgabenposten in den Haushalten der Partnerregierungen bzw. als Eigenleistung im Rahmen bilateraler Projekte verbucht. Das bedeutet, dass Rückerstattungen im laufenden Haushaltsjahr nicht mehr möglich sind, sobald der entsprechende Posten erschöpft ist. In vielen Fällen sind Durchführungsagenturen gesetzlich verpflichtet, diese Rückerstattungen geltend zu machen, bzw. bürgen gegenüber dem Auftraggeber für die jeweiligen Summen. Das führt zu einer Vielzahl von Problemen zwischen Geber- und Partnerländern.

#### **4. Schlussfolgerungen und Empfehlungen**

Der Blick auf die aktuelle Situation in den Geberländern zeigt, dass zum gegenwärtigen Zeitpunkt nur ein kleiner Teil der bilateralen EZ vom Verzicht auf Steuerbefreiungen betroffen ist. Selbst bei den Vorreitern der Reformbewegung handelt es sich um niedrige (einstellige) Prozentwerte der gesamten ODA-Aufwendungen. Es existiert auch noch keine systematische Erhebung der Umfänge und Auswirkungen von ODA-Besteuerung. Insgesamt liegen kaum Informationen vor, welche die politische Diskussion in jenen Geberländern bereichern könnten, die bislang noch an Steuerbefreiungen für ODA festhalten.

Grundsätzlich ergibt sich aber ein Bild, bei welchem die Geberländer traditionell administrative Lasten in Verbindung mit der steuerlichen Behandlung von EZ auf die Partnerländer abwälzen. Diese müssen sich mit einer Vielzahl unterschiedlicher Geberverfahren, Forderungen und Nomenklaturen abmühen. Sie müssen die Ermittlung von Steuertatbeständen und die Durchsetzung von Forderungen gegenüber nationalen Vertragsnehmern alleine schultern. Sie müssen nicht zuletzt auch Kapazitäten in den Steuerverwaltungen bereithalten, um Rückerstattungen abzuwickeln, Bescheinigungen im Einzelfall auszustellen und die steuerliche Behandlung einzelner Projekte zu prüfen. Damit wird deutlich, dass – unabhängig von der Frage der Steuereinkünfte – die Transaktionskosten des aktuellen Systems vor allem von jenen getragen werden, die dazu im Grunde am wenigsten in der Lage sind.

Die Diskussion zu Steuerbefreiungen in der EZ sollte vor diesem Hintergrund in den größeren Zusammenhang von Transparenz und Steuervergünstigungen (tax expenditure) gestellt werden. Geber sollten die Rahmen- und Projektabkommen grundsätzlich öffentlich machen. Einige Geber, allen voran die USA, tun dies bereits. Dies würde es der Öffentlichkeit in Geber- wie Partnerländern, aber auch den Regierungen beider Ländergruppen erleichtern, sich einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen von EZ im jeweiligen Land und darüber hinaus zu verschaffen. Eine Diskussion über bewährte oder verbesserungswürdige Praktiken könnte die Grundlage für die Schaffung gemeinsamer

Standards bilden. Hierzu würde im Übrigen auch gehören, das Thema der Steuerbefreiungen in die regelmäßigen DAC Peer Reviews aufzunehmen.

Wenn Geber auf die Steuerbefreiung von EZ verzichten, sollten sie gleichzeitig auf die Partnerregierungen einwirken, damit diese regelmäßig, öffentlich und umfassend über ihre tax expenditures berichten. Auch dies würde für einen besseren Informationsstand und mittelbar damit auch für besser informierte Politiken sorgen. Zudem besteht die Möglichkeit, in den Verhandlungen mit den Partnern auch TADAT-, PEFA- und ISORA-Ratings heranzuziehen und nach Möglichkeit weiterführende Reformen der Steuer- und PFM-Systeme zu vereinbaren.

Die Diskussion über Steuerbefreiungen müsste zudem auch jene Aspekte einbeziehen, die Geber- wie Partnerländer bislang dazu veranlassen, an der bisherigen Praxis festzuhalten. Dazu zählt v.a. die Frage der Eigenleistungen des Partnerlandes in Vorhaben.

Die Rückerstattung von Umsatzsteuern (wegen ihrer Komplexität und vielfachem Missbrauch) sowie die Befreiung von Einfuhrzöllen (wegen ihrer marktverzerrenden Wirkung) sind in diesem Zusammenhang besonders relevant. Hier könnten Prozesse ansetzen, die zu einer stärkeren internationalen Harmonisierung von Verfahren beitragen. Unilaterale Schritte nach dem Vorbild der Niederlande und Norwegens können dazu dienen, das Anliegen glaubhaft zu unterstreichen und wären aus den bisherigen Erfahrungen wohl auch ohne große Effizienzverluste umsetzbar. Am vielversprechendsten wäre aber aus unserer Sicht, in einer kleinen Zahl besonders aktiver Partnerländer und mit einer begrenzten Zahl „williger“ Geber die Möglichkeiten einer stärkeren Harmonisierung vor Ort auszuloten und im engen Dialog mit den Partnerregierungen umzusetzen. Dies könnte auf internationaler Ebene durch die ATI begleitet und gefördert werden.

## Literaturnachweis

- Addis Tax Initiative (ATI). (2019). ATI Monitoring Report 2017. In. Bonn: International Tax Compact (ITC).
- Beer, S., & Loeprick, J. (2018). The cost and benefits of tax treaties with investment hubs: Findings from Sub-Saharan Africa. In *IMF Working Paper* (Vol. WP/18/227). Washington, DC: International Monetary Fund.
- Benedek, D., Crivelli, E., Gupta, S., & Muthoora, P. (2012). Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding Out Effect? In *IMF Working Paper 12/186*. Washington, DC: International Monetary Fund (IMF).
- Braun, J., & Zagler, M. (2018). The true art of the tax deal: Evidence on aid flows and bilateral double tax agreements. *The World Economy, online*. doi:10.1111/twec.12628
- Caldeira, É., Geourjon, A.-M., & Rota-Graziosi, G. (2018). The paradox of tax exemptions of Official Development Assistance in developing countries. In *FERDI Policy Brief 172*. Clermont-Ferrand: Foundation for Studies and Research on International Development (FERDI).
- Caldeira, É., Geourjon, A.-M., & Rota-Graziosi, G. (2019). Taxing aid: the end of a paradox? *International Tax and Public Finance*, 27(1), 240-255. doi:10.1007/s10797-019-09573-6
- Carter, P. (2017). Why do Development Finance Institutions use offshore financial centres? In. London: Overseas Development Institute.
- Clist, P., & Morrissey, O. (2011). Aid and tax revenue: Signs of a positive effect since the 1980s. *Journal of International Development*, 23(2), 165-180. doi:10.1002/jid.1656
- Hearson, M. (2016). Measuring tax treaty negotiation outcomes: the ActionAid tax treaties dataset. In *ICTD Working Paper 47*. Brighton: International Centre for Tax and Development

- Morrissey, O. (2014). Aid and Government Fiscal Behaviour. Assessing Recent Evidence. *World Development, in Press*. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.worlddev.2013.12.008>
- Morrissey, O. (2015). Aid and Government Fiscal Behavior: Assessing Recent Evidence. *World Development, 69*, 98-105. doi:<https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2013.12.008>
- Steel, I., Dom, R., Long, C., Monkam, N., & Carter, P. (2018). The taxation of foreign aid. Don't ask, don't tell, don't know. In *ODI Briefing Note*. London, Pretoria: Overseas Development Institute (ODI), African Tax Administration Forum (ATAF).
- United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. (2006). Tax treatment of donor-financed projects. In *E/C.18/2006/5*. New York: United Nations Economic and Social Council.
- United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. (2018). Revision of the Draft Guidelines on the Tax Treatment of ODA Projects. In *E/C.18/2018/CRP.5*. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs.
- United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. (2019). Update on the work on Guidelines on the Tax Treatment of ODA Projects. In *E/C.18/2019/CRP.6*. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs.
- United Nations. (2015). *Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis Ababa Action Agenda)*. New York: United Nations.
- World Bank. (2004). *Eligibility of expenditures in World Bank lending: a new policy framework*. Washington, DC: World Bank Operations Policy and Country Services.