

Die OECD Initiative gegen Steueroasen

Vergleichende theoretische Analyse der Entwicklung

Bachelorarbeit
zur Erlangung des
Bachelorgrades
der Kultur und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der
Universität Luzern

vorgelegt von

Andreas Rohrer
von Buchs SG

Eingereicht am: 8. Oktober 2010

Gutachter: Prof. Dr. Joachim Blatter

Abstract

Der internationale Steuerwettbewerb stellt eine Herausforderung für die Nationalstaaten dar, da Steueroasen Modelle anbieten, mit denen Steuern hinterzogen werden können. Mit der Initiative gegen Steueroasen wurde durch die OECD der Versuch unternommen, diesem Umstand durch die Etablierung von neuen Besteuerungsstandards entgegenzuwirken.

Anhand der Kongruenzanalyse werden die drei dominanten Theorien der Internationalen Beziehungen auf den Fall angewendet, um damit deren Stärken und Schwächen offenzulegen. Mittels einer neo-realistischen Perspektive wird die Tatsache erklärt, dass den Steueroasen der Standard für Informationsaustausch aufgezwungen wurde, nicht aber die Dauer der Initiative. Die Theorie des neoliberalen Institutionalismus legt die Präferenzen der Akteure im Kooperationsspiel offen, scheitert aber an der plausiblen Deutung der Interessen der OECD Staaten. Die Betrachtung des Falles mit einer sozial-konstruktivistischen Perspektive stellt die staatliche Souveränität sowie deren Veränderung ins Zentrum, vernachlässigt aber den Einfluss von Macht und Interessensabwägung.

Durch die Ausarbeitung der drei theoretischen Betrachtungsweisen wird ein umfassendes Bild der OECD Initiative aufgezeigt, welches die zahlreichen Erklärungsfaktoren für ihre Entwicklung mit einbezieht.

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung	1
2 Fallbeschreibung und Methode	5
2.1. Die OECD Initiative gegen Steueroasen	5
2.1.2 Zielsetzung der Initiative	5
2.1.2 Etablierung des neuen Standards	7
2.2 Methode	9
2.2.1 Begründung des Fallstudiendesigns	9
2.2.2 Methode der Kongruenzanalyse	10
2.2.3 Herleitung der Methodenwahl	11
2.2.4 Ansatz von Allison und Zelikow	13
3 Der Neorealismus	15
3.1 Weltbild des Neorealismus	15
3.2 Neorealistisches Paradigma	17
3.2.1 Ausgangslage	17
3.2.2 Entwicklung	19
3.3 Die OECD Initiative aus einer machorientierten Perspektive	20
3.3.1 Hegemon USA	20
3.3.2 Initiative im Auftrag der G7	23
3.3.3 Gegenmassnahmen	24
3.3.4 Einflussnahme der Nachbarstaaten	26
4 Der neoliberale Institutionalismus	28
4.1 Weltbild des neoliberalen Institutionalismus	28
4.2 Paradigma anhand des neoliberalen Institutionalismus	30
4.2.1 Ausgangslage	30
4.2.2 Entwicklung	33
4.3 Die OECD Initiative aus einer kooperationsorientierten Perspektive	34
4.3.1 Kollektivhandlungsproblem	34
4.3.2 Ausgleichszahlungen	36
4.3.3 Veränderte Präferenzbildung	38
5 Der Sozialkonstruktivismus	41
5.1 Weltbild des Sozialkonstruktivismus	41
5.2 Sozialkonstruktivistisches Paradigma	43
5.2.1 Ausgangslage	43
5.2.2 Entwicklung	44
5.3 Die OECD Initiative aus einer normorientierten Perspektive	46
5.3.1 Standardsetzung durch die OECD	46
5.3.2 Reputationsdefizit der OECD	48
5.3.3 Anpassung der Initiative	50
6 Schlussbetrachtungen	53
6.1 Beurteilung der Erklärungsansätze	53
6.2 Fazit und kritische Auseinandersetzung	57

Literatur- und Quellenverzeichnis

1 Einleitung

Der internationale Steuerwettbewerb stellt ein globales Phänomen dar, welches die Nationalstaaten vor grosse Herausforderungen stellt. Ihre elementaren Interessen sind durch den Wettbewerb um eine möglichst tiefe Besteuerung von mobilem Kapital in vielfältiger Weise tangiert. Die zunehmend grenzüberschreitend geschehende Verschiebung von Vermögenswerten schafft einerseits Anreize für die Staaten, durch eine Herabsetzung der allgemeinen Steuersätze, die Abwanderung von Kapital zu verhindern, andererseits gestaltet es sich für die nationalen Steuerbehörden immer schwieriger, ihr legitimes Recht auf die Besteuerung der von Ansässigen gehaltenen Vermögenswerte durchzusetzen.

Während für Industriestaaten das durch Besteuerung generierte Staatseinkommen von essentieller Bedeutung zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben ist, ermöglicht das Anziehen von ausländischem Kapital den Steueroasen die Erzielung von signifikanten Mehreinnahmen. Dies geschieht durch die Schaffung von Strukturen, welche für Ansässige anderer Staaten Anreize schaffen, Kapital in die Steueroase zu transferieren und dort verwalten zu lassen. Während sich die Steueroasen auf ihr souveränes Recht und ihre Wettbewerbsfähigkeit im liberalisierten Kapitalmarkt beziehen, werden sie von den Industriestaaten des „Wilderns“ in deren Steuerbasis bezichtigt. Wird der Bereich der Besteuerung als Markt mit freiem Wettbewerb betrachtet, so sind die grossen Volkswirtschaften nicht konkurrenzfähig gegenüber den Steueroasen, da sie im Gegensatz zu ihnen die Steuersätze nicht beliebig senken oder gar abschaffen können. Hinzu kommt, dass die Möglichkeit der Durchsetzung des Rechtes auf Besteuerung der in einem Staat ansässigen Firmen und Individuen durch die Steueroasen mittels spezifischer Geheimhaltungsgesetze systematisch unterwandert wird.

Die grossen Volkswirtschaften der Welt, welche sich in der *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) zusammenschlossen, versuchten ab Mitte der neunziger Jahre im Rahmen einer koordinierten Initiative gegen den

schädlichen Steuerwettbewerb vorzugehen.¹ Dabei wurde definiert, wann Steuerwettbewerb als schädlich zu bezeichnen ist und welche Jurisdiktionen sich in diesem engagieren. Des Weiteren wurde ein Katalog von empfohlenen unilateralen Massnahmen ausgearbeitet und Standards definiert, mit deren Umsetzung die schädlichen Elemente des internationalen Steuerwettbewerbes eliminiert werden sollten. Die Initiative richtete sich explizit gegen Steueroasen. Diese sahen sich mit ihrer Nennung auf einer „schwarzen Liste“ einem internationalen Druck ausgesetzt und gelobten durch die Unterzeichnung von Absichtserklärungen die Umsetzung der Forderungen der OECD. Im Verlauf der Initiative zeigte sich jedoch, dass sich die Steueroasen dem kollektiven Druck der grossen Volkswirtschaften widersetzen konnten. Einerseits verzögerte sich die Initiative dadurch, dass die betroffenen Jurisdiktionen keinerlei Schritte zur Umsetzung der geforderten Standards einleiteten, andererseits wurde die Zielsetzung der Initiative im Untersuchungszeitraum deutlich abgeschwächt und am Ende lediglich ein international anerkannter Standard für den Austausch von Steuerinformationen auf Anfrage umgesetzt.

In der wissenschaftlichen Debatte zum Thema internationaler Steuerwettbewerb und Steueroasen existieren unterschiedliche Ansätze, mit denen die Entwicklung der OECD Initiative zu erklären versucht wird. Die drei „Grosstheorien“ der Internationalen Beziehungen bieten jeweils einen generellen Analyserahmen, in welchem Erklärungsmuster verortet werden. Neorealistische Betrachtungsweisen stellen das Element der Macht sowie die Abwesenheit jeglicher darüber hinausgehenden regulierenden Institution in der internationalen Staatenwelt in das Zentrum der Untersuchung. Dabei steht den grossen und mächtigen Volkswirtschaften durch die Steueroasen eine Gruppe von Akteuren gegenüber, welche ihnen in jeglicher Hinsicht unterlegen ist. Die grossen Staaten werden demnach ihre Interessen, ob mittels unilateraler Massnahmen oder im Rahmen einer zweckmässigen Allianz, durch Druckausübung durchsetzen können. Ein Erklärungsansatz anhand des neoliberalen Institutionalismus sieht den internationalen Steuerwettbewerb als Konflikt zwischen den OECD Staaten einerseits und den Steueroasen andererseits, welche beide ihre Interessen durchzusetzen

¹ Die OECD umfasst folgende Mitglieder: Australia, Austria, Belgium, Canada, Chile, Czech Republic, Denmark, Finland, France, Germany, Greece, Hungary, Iceland, Ireland, Israel, Italy, Japan, Korea, Luxemburg, Mexico, Netherlands, New Zealand, Norway, Poland, Portugal, Slovak Republic, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, United Kingdom, United States (OECD 2010a).

versuchen. Im Rahmen eines internationalen Regimes versucht demnach die OECD auf die Präferenzbildung der beiden Akteursgruppen Einfluss zu nehmen. Die Steueroasen werden anhand dieser Prämissen dann kooperieren, wenn die Übernahme der von der OECD geforderten Standards nicht mehr mit signifikanten Wettbewerbsnachteilen einhergeht. Die dritte „Grosstheorie“, der Sozialkonstruktivismus, erklärt den Verlauf der OECD Initiative insbesondere mit der Bezugnahme auf Normverschiebungen. Im Politikfeld der Besteuerung wird die Norm der nationalen Souveränität stark tangiert. Die Steueroasen sind demnach dann bereit, ihre schädlichen Praktiken aufzugeben, wenn die Norm der staatlichen Souveränität nicht mehr uneingeschränkt gilt. Dieser Prozess geschieht im Rahmen einer Konsensfindung zwischen den beteiligten Akteuren und unter Federführung der OECD als eigenständige Organisation.

Die vorliegende Untersuchung ist anhand der folgenden Forschungsfrage strukturiert:
Wie kann man erklären, dass Steueroasen ihre Gesetze internationalen Standards anpassen?

Aufgrund der Vielfältigkeit der theoretischen Erklärungsmuster wird sich der Frage durch die Anwendung einer Kongruenzanalyse angenähert. Mittels dieses Ansatzes werden die verschiedenen analytischen Perspektiven der drei „Grosstheorien“ auf den Fall angewendet. Die OECD Initiative gegen Steueroasen wird im Folgenden drei Mal unter Bezugnahme auf jeweils verschiedene Aspekte wiedergegeben. Jeder beschreibende Teil unterscheidet sich in seiner Fokussierung deutlich von den anderen, da die Erklärungsansätze zur Beantwortung der Forschungsfrage auf andere Indikatoren zurückgreifen.

Die wissenschaftliche Debatte befasst sich grösstenteils mit dem Umstand, dass es den Steueroasen gelungen ist, sich den Bestrebungen der OECD zu widersetzen. Die Publikationen, welche sich dieser Frage widmen, erfassen zudem die jüngste Phase der Entwicklung, nämlich die flächendeckende Ausbreitung des Standards zum Austausch von Informationen, nicht. Die Untersuchungen sind des Weiteren durch jeweils eine spezifische theoretische Herangehensweise gekennzeichnet, anhand deren Muster nach Evidenz gesucht wird. Mit der vorliegenden Arbeit wird der Versuch unternommen, die drei konkurrierenden Theorien systematisch anzuwenden und zudem die jüngste Entwicklung der Initiative in die Analyse mit einzubeziehen.

Die Untersuchung beginnt mit einer knappen Skizzierung der OECD Initiative, welche die zentralen Ereignisse unabhängig von theoretischen Erklärungsmustern benennt. Da die Kongruenzanalyse gegenüber einer klassischen variabelzentrierten Herangehensweise spezifische Eigenarten aufweist und in der wissenschaftlichen Anwendung nicht als etabliert bezeichnet werden kann, wird diese Methode nachfolgend ausführlich beschrieben. Die drei nachfolgenden Kapitel widmen sich jeweils einer der drei angewendeten Theorien. Aufbauend auf die generellen Konzepte der jeweiligen Theorie wird anschliessend ein spezifisches Paradigma ausgearbeitet, welches die theoretische Herangehensweise auf den internationalen Steuerwettbewerb und die OECD Initiative anzuwenden versucht. Anhand dieser Perspektive wird die Initiative beschrieben und eine einschlägige Erklärung des Verlaufs aufgezeigt. In den Schlussbetrachtungen wird vor dem eigentlichen Fazit und einer kritischen Auseinandersetzung mit der Untersuchung eine abschliessende Beurteilung der drei Ansätze vorgenommen. Dabei steht nicht die Herausarbeitung der Überlegenheit einer Theorie im Zentrum, sondern die abschliessende Benennung der Stärken und Schwächen jedes Ansatzes.

2 Fallbeschreibung und Methode

Im folgenden Kapitel wird der Analytische Rahmen der Fallstudie dargelegt. Dazu wird in einem ersten Teil der bearbeitete Fall, die OECD Initiative gegen schädlichen Steuerwettbewerb, umrissen und die Entwicklung des Projektes kurz dargelegt sowie eine Einordnung der erreichten Ziele vorgenommen. Danach wird näher auf die angewendete Methode eingegangen. Da es sich um eine noch wenig etablierte Methode handelt wird diese ausführlich beschrieben.

2.1 Die OECD Initiative gegen Steueroasen

2.1.1 Zielsetzung der Initiative

Im Jahr 1996 wurde an einer Ministerkonferenz der *Group of Seven (G7)* in Lyon die OECD beauftragt, Massnahmen gegen die verzerrenden Effekte des schädlichen Steuerwettbewerbes auf Investitionsentscheidungen sowie deren Konsequenzen für die nationale Steuerbasis auszuarbeiten. Der vom *Committee on Fiscal Affairs (CFA)* erstellte Bericht „Harmful Tax Competition: An emerging Global Issue“ lag 1998 vor und wurde im April desselben Jahres vom Rat der OECD bestätigt. Nach dem Wortlaut der Initiative haben Steueroasen unter den gegebenen Umständen ihr Existenzrecht in der globalen Wirtschaftsordnung verwirkt (OECD 1998: 9). Zentraler Bestandteil des Berichtes ist die Festlegung von Kriterien, welche eine Jurisdiktion als Steueroase kennzeichnen. Die OECD nennt hierzu vier Kernkriterien. Besteuert eine Jurisdiktionen relevante Einkommen nicht, verhindert den Austausch von Informationen, stellt keine Transparenz der finanziellen Aktivitäten her und fordert keine reale wirtschaftliche Aktivität von Steuerpflichtigen, so wird sie als Steueroase bezeichnet (OECD 1998: 23- 24). Die Initiative zielt ebenso auf Regime innerhalb von OECD Mitgliedsstaaten, welche sich mittels Sonderregelungen explizit an ausländische Investoren richten. Diese sogenannten präferentiellen Steuerregime werden ebenso als schädlich betrachtet, aufgrund der Fragestellung werden sie in der vorliegenden Analyse aber nur am Rande betrachtet.

Die OECD liess vom CFA Empfehlungen für ihre Mitgliedsstaaten ausarbeiten, anhand deren dem schädlichen Steuerwettbewerb entgegengewirkt werden soll.

Erstens sollen unilaterale Massnahmen, welche den Geschäftsverkehr mit Steueroasen erschweren, in allen Mitgliedsstaaten umgesetzt werden (OECD 1998: 40- 45). Zweitens sollen bilaterale Steuerabkommen dahingehend modifiziert werden, dass der Austausch von Informationen erleichtert wird. Drittens wird mit dem *Forum on Harmful Tax Practices* ein internationales Organ geschaffen, welches den Prozess vorantreiben soll (OECD 1998: 46- 51). In dem im Jahr 2000 publizierten Folgebericht „Towards Global Tax Co-operation“ werden 35 Jurisdiktionen aufgeführt, welche nach den OECD Kriterien als Steueroasen („tax haven“) bezeichnet werden.²

Im Jahr 2001 wurde durch die OECD ein Folgebericht publiziert, welcher sich mit den erreichten Fortschritten der Initiative befasste. Demnach sind alle 35 Steueroasen mit der OECD in einen Dialog getreten und weitere fünf Jurisdiktionen haben mittels einer offiziellen Erklärung die Absicht zur Erfüllung der OECD Kriterien gelobt.³ Des Weiteren wird aus dem Wortlaut des Berichtes von 2001 deutlich, dass sich der Fokus der Initiative geändert hat. Die Initiative zielt nun explizit und ausschliesslich auf Besteuerungsmerkmale von Jurisdiktionen, welche Drittstaaten an der Erfüllung ihrer Steuergesetze hindern. Die Kooperationsbereitschaft einer Jurisdiktion wird somit nur noch durch die beiden Kriterien Informationsaustausch und Transparenz bestimmt (OECD 2001: 10). Konkret bedeutet dies, dass die Aktivitäten einer Steueroase von nun an nicht mehr als schädlich betrachtet werden, wenn die Oase mittels konkreter Abkommen einem Informationsaustausch auf Anfrage zustimmt. Das Kriterium der substantiellen wirtschaftlichen Aktivität, welches den Wettkampf um virtuelle Kapitalverlagerungen hätte verhindern sollen, wurde ganz fallen gelassen (OECD 2001: 10). Des Weiteren wird im Bericht von 2001 eine Verlängerung der Frist vorgenommen, welche den Steueroasen zur Erfüllung der OECD Kriterien gewährt wird. Wie aus dem Fortschrittsbericht aus dem Jahr 2004 hervorgeht, führte die Modifikation der Kriterien dazu, dass weitere 22 Jurisdiktionen

² Die 35 Jurisdiktionen sind: Andorra, Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, British Virgin Islands, Cook Islands, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey/ Sark/ Alderney, Isle of Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Maldives, Marshall Islands, Monaco, Montserrat, Nauru, Netherlands Antilles, Niue, Panama, Samoa, Seychelles, St. Lucia, St. Christopher & Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Tonga, Turks & Caicos, US Virgin Islands, Vanuatu (OECD 2000: 17).

³ Die fünf Jurisdiktionen sind: Aruba, Bahrain, Isle of Man, Netherlands Antilles, Seychelles. Tonga hat seine Steuergesetzgebung insofern verändert, dass sie nicht mehr als schädlich erachtet werden muss (OECD 2001: 9).

mittels eines Abkommens die Erfüllung der OECD Standards einzuleiten versprochen (OECD 2004: 11- 12).⁴

2.1.2 Etablierung des neuen Standards

Bis zu Beginn des Jahres 2008 lässt sich die Auswirkung der OECD Initiative gegen Steueroasen als äusserst gering zusammenfassen. Zwar unterzeichneten alle ausser fünf Jurisdiktionen ein Abkommen zur Übernahme der Standards und gelten somit als kooperativ (OECD 2004: 14).⁵ Dennoch führte diese verbindliche Verpflichtung nicht dazu, dass bezüglich der Transparenz sowie dem Austausch relevanter Steuerinformationen Veränderungen stattfanden. Die betroffenen Jurisdiktionen bekannten sich demnach zu den neuen Standards, implementierten diese aber nicht in ihrer Gesetzgebung.

Die Initiative sieht zwei verschiedene Möglichkeiten vor, wie die definierten Kriterien umgesetzt werden können und schädlicher Steuerwettbewerb verhindert werden soll. Einerseits kann die Implementation mittels der Unterzeichnung von sogenannten „Tax Information Exchange Agreements“ (TIEAs) geschehen. Diese spezifischen Abkommen werden auf bilateraler Ebene abgeschlossen und verpflichten die Vertragsstaaten auf Anfrage der jeweiligen Steuerbehörden zu reagieren und die geforderten Informationen innerhalb einer nützlichen Frist zu übermitteln. Zentraler Bestandteil eines TIEAs ist, dass diese Informationen geliefert werden müssen, auch wenn innerstaatliche Gesetze wie beispielsweise sogenannte „Bankkunden-geheimnisse“ diese Weitergabe rechtlich untersagen (Owens 2007: 7). Andererseits können bereits bestehende zwischenstaatliche Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) neu ausgehandelt werden. Die Modifikation hat demnach dahingehend zu geschehen, dass die OECD Standards bezüglich Transparenz und dem Austausch von relevanten Informationen konsequent umgesetzt werden können (Rixen 2008: 6).

⁴ Die 22 neu hinzugekommenen Jurisdiktionen sind: Anguilla, Antigua and Barbuda, Bahamas, Belize, British Virgin Islands, Cook Islands, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey/ Sark/ Alderney, Jersey, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Samoa, St. Christopher and Nevis, St. Lucia, St. Vincent and the Grenadines, Turks and Caicos, the US Virgin Islands, Vanuatu (OECD 2004: 11- 12).

⁵ Die verbleibenden fünf unkooperativen Jurisdiktionen sind: Andorra, Liechtenstein, Liberia, Monaco, Marshall Islands (OECD 2004: 14).

Bis Ende 2008 wurde nur eine geringe Anzahl bilateralen Abkommen abgeschlossen. Diese Tatsache macht deutlich, dass die Steueroasen eine Umsetzung des OECD Standards zu verzögern und zu verhindern wussten. In der ersten Hälfte des Jahres 2009 jedoch änderte sich das Bild der Anstrengungen gegen Steueroasen. So erklärten sich nun auch die fünf verbleibenden Jurisdiktionen zur Zusammenarbeit bereit, weshalb per Definition zu diesem Zeitpunkt keine Steueroase mehr als nicht kooperativ bezeichnet wurde. Aber auch bezüglich der Implementation des Standards zum Austausch von Informationen auf Anfrage ereignete sich im Laufe des Jahres 2009 ein regelrechter Dominoeffekt. Die Anzahl der unterzeichneten TIEAs und der revidierten DBAs nahm bis zum 15. Januar 2010 auf insgesamt 341 Abkommen zu (OECD 2010b: 14). Der neue Standard konnte somit zu diesem Zeitpunkt als etabliert betrachtet werden, da ein globales Netz von bilateralen Verträgen den Austausch von relevanten Steuerinformationen nun umfassend ermöglicht.

Auf die Frage, ob den als schädlich betrachteten Praktiken der Steueroasen durch diesen Standard Einhalt geboten werden kann, wird im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht näher eingegangen. Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang dennoch, dass Steuerhinterziehung von Privatpersonen weiterhin stattfinden kann, da dem Informationsaustausch enge Grenzen gesetzt sind. Zudem besteht die Kernkompetenz einer Steueroase darin, Finanzprodukte ausserhalb der regulierten Sphäre des Kapitalmarktes anzubieten. Die Etablierung des neuen Standards ändert daran wenig, da Informationsanfragen auf konkreten Verdachtsmomenten basieren müssen, welche in der Regel nur zufällig entdeckt werden. Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass entgegen der ursprünglichen Zielsetzung die unternehmensinterne „Steuerplanung“ im Verlauf der Initiative komplett ausgeklammert wurde und folglich keine Verbesserungen in diesem Bereich erzielt wurden.

2.2 Methode

2.2.1 Begründung des Fallstudiendesigns

Die OECD Initiative gegen Steueroasen wird im Rahmen eines Fallstudiendesigns untersucht. "The aim of case studies is the precise description or reconstruction of a case" (Flick 2009: 143). Diese Herangehensweise geht einher mit der Tatsache, dass die Beobachtungen keinem Vergleich mit den Ergebnissen aus anderen Fällen unterzogen werden. Dennoch muss dies die Aussagekraft der Ergebnisse nicht zwingend schwächen. „Because they are numerous and diverse, the predictions and observations made in a single case are not necessarily less informative than correlations calculated between a small number of causal variables and the outcomes in multiple cases" (Hall 2008: 315).

Für eine wissenschaftliche Analyse eines einzelnen Falles muss dieser einerseits klar eingegrenzt und definiert werden sowie andererseits mit einer stringenten Begründung versehen werden, weshalb der Fall für die Untersuchung ausgewählt wurde (Flick 2009: 143). Nach John Gerring (2007) ist ein Fall im sozialwissenschaftlichen Sinn „a spatially delimited phenomenon (a unit) observed at a single point in time or over some period of time“ (Gerring 2007:19). Die hier untersuchte OECD Initiative ist räumlich im Sinne einer thematischen Eingrenzung insofern definiert, dass sie sich auf ein spezifisches Politikfeld beschränkt. Zudem hat sich die OECD als zentrale zwischenstaatliche Instanz etabliert, welche die Zusammenarbeit von Nationalstaaten bezüglich der Besteuerung kanalisiert (Christians 2010:2). Die Untersuchung ist in zeitlicher Hinsicht dahingehend eingeschränkt, dass die Initiative von ihrem Start im Jahr 1998 an bis zum Beginn des Jahres 2010 betrachtet wird. Das Enddatum ist in der Tatsache begründet, dass ein zentraler Teilaspekt der ursprünglichen Zielsetzung erreicht wurde, da laut OECD Definition im Jahr 2010 keine unkooperativen Steueroasen mehr existieren (OECD 2010b:16). Die eigentliche Fallauswahl ist dadurch bedingt, dass eine möglichst umfassende Anwendung der drei konkurrierenden Theorien angestrebt wird. Der untersuchte Fall ist folglich nicht durch seine Repräsentativität für eine Population ähnlicher Fälle charakterisiert, sondern durch seine konzeptuelle Offenheit (Blatter/Blume 2008: 346). Die OECD im Folgenden untersuchte Initiative wird als besonders geeignet angesehen, um die Weltbilder der drei Theorien an einem konkreten Beispiel aufzuzeigen.

2.2.2 Methode der Kongruenzanalyse

Die Abgrenzung der Methode der Kongruenzanalyse von derjenigen der Prozessanalyse muss als gewagt bezeichnet werden, da ein Grossteil der einschlägigen Forschung von lediglich einem alternativen Ansatz zur variabelzentrierten Kovarianzanalyse ausgeht, der aber Elemente der Prozess- sowie der Kongruenzanalyse in sich vereint (Blatter/ Blume 2008a: 317). Bei der Methode der Prozessanalyse wird die komplexe Interaktion zahlreicher Kausalfaktoren untersucht, wobei diese entlang des Kausalpfades den gesamten Fall sowohl zeitlich als auch inhaltlich umfassend angeordnet werden (George/ Bennett 2005: 140). Allgemein kann gesagt werden, dass sich die Prozessanalyse in erster Linie an einem umfassenden Verständnis des Falles orientiert, während die Kongruenzanalyse an Rückschlüssen auf die angewendeten Theorien und deren Charakteristiken interessiert ist (Blatter/ Blume 2008a: 331). Der Ansatz der Kongruenzanalyse nach Joachim Blatter und Till Blume (2008) hingegen „is an approach that focuses on drawing inferences from the (non-)congruence of concrete observations with specific predictions from abstract theories to the relevance or relative strength of these theories for explaining/understanding the case(s) under study“ (Blatter/ Blume 2008a: 325). Für eine Untersuchung anhand der Kongruenzanalyse ist demnach die Pluralität sowie die Rivalität verschiedener Erklärungsansätze für den Fall eine zwingende Voraussetzung. „If there is contention among competing theoretical perspectives about what kinds of causal factors matter to a given outcome, a theory-oriented mode of explanation may be most appropriate“ (Hall 2008: 306).

Im Folgenden wird der Ansatz dahingehend angewendet, dass deduktive Voraussagen dazu generiert werden, wie sich der Fall anhand der jeweiligen Theorie entwickeln wird. Diese Erwartungen beziehen sich nicht auf spezifische Variablen, sondern auf ein möglichst vielfältiges Muster von erwarteten Beziehungen zwischen Variablen als auch von erwarteten Kausalpfaden (Blatter/ Blume 2008a: 326).⁶ Den Kern der Kongruenzanalyse bildet die Verknüpfung von abstrakten Konzepten und den daraus hergeleiteten konkreten Beobachtungen. Diese Herangehensweise ist durch die Annahme begründet, dass es oft keine „Punkt-zu-Punkt“ Beziehung zwischen der Theorie und der tatsächlichen Beobachtung gibt, die einfache Messung

⁶ Nach Haverland, “such predictions can concern for instance the sort of actors acting, their motivation, ort he time, timing and sequence of events“ (Haverland 2010:6).

bestimmter Attribute des Falles diesen folglich nur bedingt wiedergibt (Blatter/ Blume 2008a: 326). Der Analyserahmen muss dahingehend ausgearbeitet werden, dass er eine auf jeweils unterschiedlichen Annahmen basierenden Interpretation des Falles zulässt. „Meaningful abstract concepts often have fuzzy boundaries“ (Blatter/ Blume 2008a: 326). Das entscheidende Kriterium für die verwendeten Indikatoren ist demnach nicht deren metrische Qualität, sondern deren Konzeptvalidität. „Concept validity refers to the requirement that the empirical indicators should capture the meaning of the theoretical concept they represent“ (Haverland 2007: 61).

2.2.3 Herleitung der Methodenwahl

Das Ziel der vorliegenden Untersuchung ist, durch die Verwendung alternativer theoretischer Erklärungsmuster einen umfassenden Einblick in den Fall zu erarbeiten. Die Herleitung der Überlegenheit einer einzelnen Theorie in Abgrenzung zu anderen Ansätzen wird nicht angestrebt. Das Ziel ist vielmehr, durch den Miteinbezug von alternativen Deutungsmustern Faktoren offenzulegen, welche das Ergebnis des Falles beeinflussen, aber im Analyserahmen der jeweils anderen beiden Theorien keine Beachtung finden (Blatter/ Blume 2008a: 330-331). Konkret führt dieser Ansatz zur Vorgehensweise, dass die aus der Theorie generierten Folgerungen hin zu beobachtbaren Aspekten aufgegliedert werden. „The essential characteristic of the congruence method is that the investigator begins with a theory and then attempts to assess the ability to explain or predict the outcome in a particular case“ (Gerge/ Bennet 2005: 181). Von der Theorie wird folglich eine Beziehung zwischen der Varianz der unabhängigen und abhängigen Variable postuliert. Für den im Folgenden bearbeiteten Fall trifft dies insofern zu, dass bezüglich der Entwicklung eine intensive theoretische Debatte besteht. Der Theorieteil muss in einer Untersuchung in diesem Feld dahingehend aufgebaut werden, dass aus einer generellen deduktiven Theorie eine „Version“ ausgearbeitet wird, welche sich auf das untersuchte Phänomen anwenden lässt. Der nächste Schritt „is to match the predictions and expectations of the theory with the outcomes of the cases to see if they are consistent“ (George/ Bennett 2005: 201).

Der nachfolgend untersuchte Fall eignet sich aufgrund seiner Komplexität weder für eine variabelzentrierte Analyse noch für eine konsistente Prozessanalyse. Bei der Analyse eines Falles, dessen Variablen in einer komplexen Beziehung zueinander

stehen und folglich schwer zu erfassen sind, besitzt die Kongruenzanalyse charakteristische Vorteile gegenüber der Anwendung anderer Ansätze. Ein Fall gilt dann als besonders komplex, wenn die Variablen zwar theoretisch konsistent ist, sich aber nicht in eine eindimensionale Massskala übertragen lässt (Blatter/ Blume 2008a: 326). Das Phänomen kann aufgrund seiner Komplexität folglich nicht isoliert untersucht werden. „Sometimes a clear identification and isolation of variables is not possible, so that they cannot be framed in an experimental design“ (Flick 2009: 15). Mittels der Kongruenzanalyse wird versucht, das Untersuchungsobjekt in seiner Gesamtheit zu erfassen und es in einen breiteren theoretischen Kontext einzufügen. Im Gegensatz zur Prozessanalyse ist nicht die umfassende Kenntnis eines jeden Details des Falles zentral, sondern die spezifischen Varianten des betreffenden theoretischen Diskurses (Blatter/ Blume 2008a: 343). „The point is to see if the multiple actions and statements of the actors at each stage of the causal process are consistent with the image of the world implied by the theory“ (Hall 2008: 311). Bei äusserst komplexen Fällen wie der nachfolgend untersuchten OECD Initiative ermöglicht der Ansatz eine offene und iterative Herangehensweise. „This makes it possible to use the full richness of information related to the empirical case to draw inferences about the relevance of theoretical concepts“ (Blatter/ Blume 2008a: 327).

Die Methode der Kongruenzanalyse ermöglicht es, Einzelheiten je nach theoretischem Fokus grosses Gewicht in der Erklärung zu geben oder sie als unbedeutend zu erachten und nicht in die Analyse mit einzubeziehen. Die Verwendung von Indikatoren kann somit in einer nicht standardisierten Weise geschehen (Blatter/ Blume 2008: 327). Fallstudien bestehen immer aus mehreren Beobachtungen. „Im Gegensatz zu quantitativen Analyse sind diese Beobachtungen allerdings nicht standardisiert“ (Blatter/ Janning/ Wagemann 2007: 125). Da bei dem hier angewendeten Ansatz Folgerungen aus den konkreten Beobachtungen für das abstrakte Konzept angestrebt werden, benötigen die verwendeten Indikatoren jedoch einer intensiven Reflexion. Dazu muss nicht zwingend jeder Schritt der kausalen Ketten wiedergegeben werden, da mittels der Kongruenzanalyse alle Beobachtungen aufgegriffen werden, „which can be used to draw (confirming or disconfirming) inferences to a specific theory and therefore presents the findings as different „cuts“ of the case“ (Blatter/ Blume 2008: 334). Die hier angesprochenen

„Cuts“ des Falles beziehen sich auf voneinander unabhängige Wiedergaben der Ereignisse.

2.2.4 Ansatz von Allison und Zelikow

Die nachfolgende Analyse der OECD Initiative gegen schädlichen Steuerwettbewerb orientiert sich in ihrer Vorgehensweise massgeblich an der von Graham T. Allison und Philip Zelikow (1999) vorgenommenen Untersuchung der „Kubakrise“ vom Oktober 1962. Dieser empirische Fall ist charakterisiert durch die grosse Anzahl von verfügbaren Informationen zu der zugrundeliegenden Entscheidungsfindung. Der Miteinbezug zusätzlicher Dokumente zur „Kubakrise“ kann demnach nur bedingt zur Erarbeitung neuer Erkenntnisse bezüglich der Entscheidungsfindung beitragen. Die umfangreiche Verfügbarkeit von Daten erfordert eine Selektion bezüglich der Aspekte, welche in die Analyse miteinbezogen werden. Die Untersuchung ist folglich massgeblich dadurch bestimmt, mit welcher „konzeptuellen Linse“ die Informationen betrachtet werden (Allison/ Zelikow 1999: 2). Daraus folgt, dass sie für ihre Untersuchung drei theoretische Modelle zur Betrachtung der „Kubakrise“ entwickeln, welche anhand von fundamental verschiedenen Grundannahmen unterschiedliche Beurteilungen des Falles liefern. Die daraus abgeleiteten Vorhersagen bezüglich beobachtbarer Effekte werden dann dahingehend eruiert, in welchem Umfang diese der empirischen Realität entsprechen (Haverland 2010: 6).

Die Wahrnehmung einer Problemstellung ist, weit über den Bereich der internationalen Politik hinaus, massgeblich dadurch bestimmt, dass die gesamte Analyse innerhalb eines Rahmens stattfindet, der sich bezüglich seiner Kategorisierung und seiner Annahmen von anderen Mustern abgrenzt. Je feingliedriger dieser Analyserahmen gestrickt ist, desto mehr Inhalt geht durch die damit einhergehende Einengung der Perspektive verloren, was wiederum bedeutet, dass die Erkenntnisse immer weniger der „ganzen“ Wahrheit entsprechen (Allison/ Zelikow 1999: 8). Wiederum auf die nachfolgende Untersuchung übertragen bedeutet dies, dass mit einer einfachen Wiedergabe des Verlaufs der Initiative wenig neue Erkenntnisse offengelegt werden können. Vielmehr wird der Versuch unternommen, verschiedene Betrachtungsweisen derselben Problemstellung darzulegen. Da diese fundamental unterschiedlichen Betrachtungsweisen immer mit einer Vereinfachung des Tatbestandes einhergehen, ist für einen Erkenntnisgewinn

die Anwendung von konkurrierenden Vereinfachungen essentiell. Alternative konzeptuelle Rahmen sind wichtig, um weiterführende Einblicke in von anderen Modellen vernachlässigte Dimensionen der Thematik zu erhalten. „They are essential as a reminder of the distortions and limitations of whatever conceptual framework one applies“ (Allison/ Zelikow 1999: 8).

Der Aufbau der Studie von Allison und Zelikow ist charakterisiert durch eine Dreiteilung der Untersuchung. Jeder Block widmet sich einer theoretischen Betrachtungsweise, welche sich für die Untersuchung des Falles eignet. Allison und Zelikow sprechen bei den drei „Cuts“, welche ihrer Untersuchung zugrunde liegen, von drei voneinander unabhängigen Fallstudien (Allison/ Zelikow 1999: 379). Dabei eröffnet jede der drei Analysen durch die Verwendung unterschiedlicher Determinanten neue Betrachtungsweisen auf die Problemstellung. Durch die jeweilige Erklärung, was sich innerhalb des untersuchten Falles abspielt, wird anhand jedes einzelnen Modelles aus den unzähligen verfügbaren Details ein kausaler Strang mit den in der jeweiligen Sichtweise als entscheidend betrachteten Aspekten ausgearbeitet. Den generellen Analyserahmen bildet die jeweilige „Grosstheorie“, beziehungsweise die ihr zugrundeliegenden generellen Annahmen darüber, welche Bedingungen die Interaktion auf der internationalen Ebene bestimmen. Der jeweilige theoretische Rahmen der Untersuchung ist somit breit genug, um Erklärungen für den gesamten Fall über den zeitlichen Verlauf hinweg zu liefern. Die Theorie dient hier als interpretatives Rahmenwerk, auf welches bei der nachfolgenden Beschreibung der Ereignisse des Falles engen Bezug genommen wird (Blatter/ Blume 2008b: 29). Die Anwendung der Methode der Kongruenzanalyse zu einer systematischen Einbettung mehrerer konkurrierender Theorien in eine Einzelfallstudie ermöglicht einen erweiterten Einblick in das untersuchte Geschehen. Durch die drei an der theoretischen Betrachtungsweise orientierten Erzählungen entsteht „a different image of the same fundamental reality“ (Allison/ Zelikow 1999: 380).

3 Der Neorealismus

3.1 Das Weltbild des Neorealismus

Die Theorieströmung des Realismus wurde insbesondere durch Hans J. Morgenthau geprägt. Politik ist demnach bestimmt durch Gesetzmässigkeiten, welche ihren Ursprung in der menschlichen Natur haben und auf Staaten übertragen werden. Aus einem durch das Eigeninteresse angetriebenen Wettkampf zwischen Menschen wird somit ein Wettkampf zwischen Staaten. Staatliche Interessen werden demzufolge in erster Linie durch Macht bestimmt. „International politics, like all politics, is a struggle for power“ (Morgenthau 2006: 29). Die Triebkräfte hinter dem Verhalten von Nationalstaaten auf der internationalen Ebene sind demnach nicht von philosophisch hergeleiteten Motiven und Ideologien geprägt. “Whatever the ultimate aims of international politics, power is always the immediate aim” (Morgenthau 2006: 29).

Aufgrund der Struktur des internationalen Systems sind dem Machstreben der Nationalstaaten keine Grenzen gesetzt. „Zwischenstaatliche Politik vollzieht sich somit zwar nicht in Abwesenheit moralischer oder völkerrechtlicher Grundsätze, sondern in Abwesenheit ihrer einschränkenden Wirkung auf staatliches Handeln“ (Masala 2005: 28). Die Einflussnahme eines Staates, der über mehr Macht als ein anderer Staat verfügt, kann im Weltbild der Realisten nicht nur durch militärische Interventionen geschehen. Als Kern der Machtausübung sieht Morgenthau vielmehr die indirekte Einflussnahme des mächtigeren Staates auf den anderen. “Thus the statement that A has or wants political power over B signifies always that A is able, or wants to be able, to control certain actions of B through influencing B`s mind” (Morgenthau 2006: 33).

Kenneth N. Waltz (1979) entwickelte mit seinem Werk „Theory of International Politics“ eine Weiterentwicklung des Weltbildes des Realismus. Für Waltz stehen strukturelle Charakteristiken wie die Machtverteilung im internationalen Staatensystem im Zentrum. Auf der internationalen Ebene ist, im Gegensatz zur innerstaatlichen Sphäre, das zentrale Charakteristikum die Abwesenheit einer Hierarchie. Es existiert demnach keine Institution mit systemweiter Autorität. Zudem sieht sich kein Staat verantwortlich für einen bestimmten Aufgabenbereich, wie dies

für innerstaatliche Institutionen gegeben ist. „Non is required to command, non is required to obey“ (Waltz 1979: 88). Diesem Ansatz ist des Weiteren zueigen, dass die einzelnen Einheiten als in ihrer Ausprägung und in ihrem Verhalten gleich betrachtet werden. „Abstracting from the attributes of units means leaving aside questions about the kinds of political leaders, social and economic institutions, and ideological commitments states may have“ (Waltz 1979: 80). Die Verschiedenheit der Einheiten spielt nach Waltz keine Rolle, da die Staaten untereinander als einheitliche Akteure agieren. Dies führt ihn zu folgender Aussage: „International-political systems, like economic markets, are formed by the coercion of self-regarding units“ (Waltz 1979: 91).

Zentrale Bestandteile dieses Modelles ist das “self-help” Prinzip, anhand dessen der Staat sein eigenes Überleben zu sichern versucht. Das Eigeninteresse wird mittels Machtmitteln durchgesetzt. Waltz bleibt bei seiner Machtdefinition jedoch vage, beschreibt sie als aus mehreren Merkmalen zusammengesetzter Faktor, der sich nur im Vergleich mit der Macht anderer Staaten messen lässt (Waltz 1979: 97- 98). Die Lösung globaler Herausforderungen verlangt folglich von den dominanten Supermächten eine Reaktion, da diese mit ihren Handlungen den grössten Effekt erzielen können und andere Staaten ein Mitschreiten erst ermöglicht. „If the leading power does not lead, the others cannot follow“ (Waltz 1979: 210).

Staaten sind im Modell des Neorealismus folglich souveräne, von ihrem Eigeninteresse getriebene Akteure, welche sich in der Anarchie der zwischenstaatlichen Politik zu behaupten versuchen und deren primäres Ziel ihr eigenes Überleben ist. Souveränität im Sinne von Waltz bedeutet aber nicht, dass ein jeder Nationalstaat nach eigenem Belieben und ohne den Einfluss anderer Staaten handeln kann. Die Souveränität und somit die Freiheit eines Staates besteht vielmehr darin, dass jeder Staat selbst entscheiden kann, wie er mit internen und externen Problemen umgehen will.

3.2 Neorealistisches Paradigma

3.2.1 Ausgangslage

Der Neorealismus fokussiert in seiner Betrachtung der Weltpolitik auf die relative Verteilung der Macht zwischen den Nationalstaaten. Mit diesem Fokus zeigt sich eine unbestreitbare Dominanz der USA, welche ihre Stellung im Vergleich zu den anderen Staaten der Welt sowohl in militärischer als auch in wirtschaftlicher Hinsicht sukzessive ausbauen konnten (Kudrle 2003: 52). Die Existenz eines Staates ist stark von dessen Fähigkeit abhängig, durch die angemessene Besteuerung der auf seinem Territorium stattfindenden wirtschaftlichen Aktivitäten die Kosten seiner Aufgaben zu decken. Wird diese Bestrebung durch Steuervermeidung und Steuerhinterziehung unterwandert, so sind die essentiellen Interessen des Staates in Frage gestellt. Tatsache ist, dass die USA als dominanter Akteur der Weltwirtschaft durch diese Praktiken grossen finanziellen Schaden erleiden (Kudrle 2003: 53).

Für die USA ergibt sich aus dieser Ausgangslage mit einer an den Neorealismus angelehnten Betrachtungsweise die Möglichkeit von unilateralen Massnahmen zur Verhinderung der Einnahmeverluste durch die Nutzung von Steueroasen. Durch eine entschlossene Führerschaft und der damit einhergehenden Einflussnahme auf andere Nationalstaaten sowie internationale Gremien könnten die USA als Hegemon den entstehenden Schaden verkleinern (Kudrle 2003: 53). Führerschaft zeichnet sich insbesondere durch drei Kernelemente aus: „demonstration, standard provision, and pressure“ (Kudrle 2003: 54). Ersteres bezieht sich auf eine Vorreiterrolle und kann nicht ausschliesslich durch mächtige Staaten eingenommen werden. Der zweite Aspekt bezieht sich auf die Tatsache, dass Lösungsansätze und regulatorische Standards, welche von mächtigen Akteuren gesetzt werden, aus reiner Zweckdienlichkeit auch in anderen Staaten umgesetzt werden. Konkret bedeutet dies, dass Besteuerungsstandards der amerikanischen Behörden ihre Wirkung über die Landesgrenzen hinaus entfalten. Mit letzterem Punkt ist der Kern der eigentlichen Hegemonie gemeint, der Ausübung von effektivem Druck auf nicht einlenkende Staaten (Kudrle 2003: 54).

Im globalen Kampf gegen schädlichen Steuerwettbewerb verläuft die Konfliktlinie zwischen zwei sich klar abgrenzenden Staatengruppen. Auf der einen Seite ist dies

eine Koalition der grossen Staaten der Welt und OECD Mitglieder, welche über weit entwickelte und diversifizierte Volkswirtschaften verfügen. Ihnen gegenüber steht eine heterogene Gruppe von kleinen Staaten, welche sich in der Bereitstellung von Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung und Steuervermeidung engagieren (Sharman 2006: 148). Charakteristisch für die Mitglieder dieser Gruppe ist, dass ihre Volkswirtschaften deutlich überproportional von den Erträgen des Finanzsektors abhängen. Eine Ausnahme bilden hier lediglich die beiden OECD Mitgliedsstaaten Schweiz und Luxemburg, welche neben ihrer Aktivität im Wettkampf um nicht versteuertes Kapital über relativ diversifizierte Volkswirtschaften verfügen (Seco 2006).⁷ Dieser Umstand führt dazu, dass die identifizierten Steueroasen äusserst verwundbar gegenüber Sanktionsmassnahmen der grossen Volkswirtschaften sind. Der überproportionale Beitrag des Finanzsektors zum Bruttoinlandprodukt (BIP) bedeutet gleichzeitig, dass die Volkswirtschaften auf den Import zahlreicher Produkte und Dienstleistungen aus denjenigen Ländern angewiesen sind, deren Steuerbasis sie abzugraben versuchen. Eine machtorientierte Perspektive kommt hier zum eindeutigen Schluss, dass diese Tatsache charakteristisch für die relative Schwäche der Steueroasen gegenüber den OECD Mitgliedsstaaten ist. Abgesehen von den europäischen Steueroasen wird die Anfälligkeit der Gruppe der Steueroasen zudem dadurch verstärkt, dass insbesondere in den Jurisdiktionen in der Karibik neben den Erträgen aus der Finanzwirtschaft lediglich der Export von wenigen unverarbeiteten Rohstoffen zum BIP beiträgt (Sharman 2006: 149).

Die Rolle der OECD wird in diesem Paradigma äusserst eng definiert. Sie wird nicht als eigenständige internationale Organisation betrachtet, sondern als Vertreterin der Interessen einer Konfliktpartei. Die OECD ist somit kein eigenständiger Akteur sondern ein Machtinstrument der grössten Volkswirtschaften. Eine machtorientierte Sichtweise betrachtet die Sphäre der Besteuerungspolitik auf der internationalen Ebene als Phänomen in der internationalen Anarchie. Die Machtdefinition kann hier unscharf zwischen der militärischen und der ökonomischen Ebene liegen, die Ausgangslage wird in dieser Perspektive klar durch ein ausgeprägtes Ungleichgewicht bezüglich des Machtpotentials der beiden Gruppen bestimmt. Mit einer realistischen Perspektive wird die Ausgangslage folglich dahingehend

⁷ Laut dem Schweizer Staatssekretariat für Wirtschaft (Seco) beträgt der Anteil der Finanzwirtschaft am Schweizer Brutto Inlandprodukt (BIP) 13- 14%. Für Luxemburg wird ein Anteil von 20% angegeben (Seco 2006).

charakterisiert, dass dieses Ungleichgewicht zu Handlungen führen muss, welche im Interesse der mächtigen Staaten liegen (Sharman 2006: 148).

3.2.2 Entwicklung

Globaler Steuerwettbewerb wird mit einer realistischen Perspektive als unkontrollierter Wettbewerb zwischen zwei Staatengruppen betrachtet. Unter diesen Voraussetzungen wird angenommen, dass sich die grossen Staaten mittels militärischen oder wirtschaftlichen Zwangsmassnahmen durchsetzen und eine ihren Interessen entsprechende Lösung erreichen. Es muss aufgrund der ungleichen Machtpotentiale des Weiteren davon ausgegangen werden, dass diese Durchsetzung weder viel Zeit in Anspruch nimmt noch auf nennenswerte Gegenwehr stossen wird (Sharman 2006: 144, 148).

Die Androhung oder Ausführung einer militärischen Intervention zur Durchsetzung von wirtschaftlichen Interessen wird in diesem Zusammenhang nicht als gangbarer Weg betrachtet. Die Bedrohung der grossen Volkswirtschaften bezüglich ihrer Sicherheit und ihres Überlebens durch die Aktivitäten von Steueroasen kann nicht als in diesem Mass essentiell angesehen werden, dass eine militärische Intervention als angemessenes Mittel erscheinen würde (Sharman 2006: 149). Machtausübung in der Form von Androhung und Umsetzung wirtschaftlicher Sanktionsmassnahmen erscheint im realistischen Paradigma hingegen als naheliegend. Den grossen OECD Staaten stehen auf diesem Weg Instrumente zur Verfügung, mit welchen die Steueroasen zum Einlenken gezwungen werden können. Der Erfolg solcher Massnahmen ist zusätzlich dadurch begünstigt, dass zahlreiche Steueroasen neben der fehlenden Möglichkeit zu ernsthafter Gegenwehr auf Zuwendungen der OECD Staaten angewiesen sind. Da sie in der Regel über keine diversifizierten Volkswirtschaften verfügen und stark vom Export einiger weniger Rohstoffe abhängig sind, müsste schon das in Betracht ziehen von möglichen Sanktionsmassnahmen ihre Kooperationsbereitschaft deutlich erhöhen (Sharman 2006:149). Die OECD Mitgliedsstaaten könnten durch die Ausrufung von Sanktionsmassnahmen die Steueroasen zum einlenken zwingen, da im machtzentrierten Weltbild des Neorealismus keine Möglichkeit einer Gegenwehr der kleinen Staaten in Betracht gezogen wird.

Anhand einer Neorealistischen Sichtweise müssten die grossen Staaten, sobald sie sich zu einer Durchsetzung ihrer Interessen entschliessen würden, die Steueroasen schnell zur Aufgabe ihrer schädlichen Besteuerungspraktiken bewegen können. Der Machtunterschied ermöglicht es den grossen OECD Staaten, die kleinen Steueroasen zur Kooperation zu zwingen und sie zur Aufgabe der als schädlich betrachteten Besteuerungspraktiken zu bewegen. Das Geschäftsmodell der Steueroasen führt dazu, dass sie in der schwächeren Position gesehen werden. Die Ausgangslage im internationalen Steuerwettbewerb kann somit als „provokative Abhängigkeit“ beschrieben werden, da die Steueroasen den grossen Volkswirtschaften materiellen Schaden zufügen und jederzeit mit einer Gegenmassnahme zur Verhinderung ihrer Praktiken rechnen müssen (Rixen 2005: 33). Wird rein vom Erklärungsfaktor Macht ausgegangen, so haben die Steueroasen auch keine Möglichkeit, Konzessionen oder Kompensationen als Gegenleistung für ihre Kooperation zu erhalten.

Ein anhand des Neorealismus aufgebauter Erklärungsansatz der Initiative stellt somit die Überlegenheit der OECD Mitgliedsstaaten in das Zentrum der Analyse. Die Übernahme von internationalen Besteuerungsstandards durch die Steueroasen erfolgt somit aufgrund der angedrohten oder effektiven Anwendung von Zwangsmassnahmen der OECD Staaten.

3.3 Die OECD Initiative aus einer machtorientierten Perspektive

3.3.1 Hegemon USA

Wird die OECD Initiative gegen Steueroasen aus einer machtzentrierten Perspektive betrachtet, so muss die Untersuchung bereits vor dem Start der eigentlichen Initiative im Jahr 1998 einsetzen. Die USA als unangefochten stärkster Akteur der Weltwirtschaft setzte bezüglich des grenzüberschreitenden Kapitalverkehrs ihre Macht bereits seit den sechziger Jahren zur Festlegung und Durchsetzung von Besteuerungsstandards ein. Das erklärte Ziel der damaligen US Administration unter Präsident Kennedy war es „[to] eliminate the tax haven device anywhere in the world“ (Engel 2001: 1541).

In den folgenden Jahrzehnten bis zur Einleitung der OECD Initiative zeichnete sich die unilaterale Politik der USA gegenüber Steueroasen durch eine bedächtige aber sukzessive Verengung der Möglichkeiten amerikanischer Steuerpflichtigen zur Steuerhinterziehung aus. Die USA bedienten sich in ihrer Vorgehensweise gegenüber Steueroasen ihrer Macht und unterwarfen diese mittels bilateraler Abkommen den amerikanischen Besteuerungsstandards. Dies führte dazu, dass sich andere Staaten mit Regelungen des Hegemons USA konfrontiert sahen, welche ihre Souveränität bezüglich der Besteuerung in Frage stellten (Rixen 2008: 123). Die USA konnten ihre Machtposition in der Weltwirtschaft ausnutzen, in dem sie mit mehreren Steueroasen bereits in den achtziger Jahren Besteuerungsabkommen vereinbarten, welche bezüglich dem Austausch von Informationen den Regeln der später im Rahmen der OECD Initiative unterzeichneten TIEAs entsprachen (Owens 2007: 16-17).⁸

Parallel zur OECD Initiative engagierten sich die USA gegen Steueroasen mittels unilateraler Massnahmen. Im Februar 2007 reichten in den USA die drei Senatoren Carl Levin, Barack Obama und Norm Coleman eine als „Stop Tax Haven Abuse Act“ bezeichnete Gesetzesinitiative ein. Insbesondere die wachsenden jährlichen Defizite des amerikanischen Staates, eine auf 345 Milliarden Dollar geschätzte Differenz zwischen den Steuereinnahmen die eigentlich geleistet werden müssten und dem tatsächlich eingenommenen Betrag („tax gap“) und zudem geschätzte 100 Milliarden Dollar Einnahmeverluste durch die Nutzung von Steueroasen wurden als Motive für die Initiative genannt (Levin 2007a).⁹ Die USA sind demnach, unabhängig von der Genauigkeit dieser Berechnung, mit erheblichen Einnahmeverlusten aufgrund der Geschäftspraktiken von Steueroasen konfrontiert. Die Initiative umfasste primär Gesetzesrevisionen, welche auf eine effektivere Verfolgung von Steuerhinterziehung durch die nationale Steuerbehörde zielen, beispielsweise eine deutliche Verschärfung der Strafmassnahmen gegen Individuen und Firmen, welche der

⁸ Solche Abkommen schloss die USA mit folgenden Jurisdiktionen: Barbados (1984), Bermuda (1988), Dominica (1988), Grenada (1986), St. Lucia (1987), Virgin Islands (1987), Marshall Islands (1991) (Owens 2007: 16- 17).

⁹ Die Schätzungen darüber, in welchem Mass sich die Aktivitäten der Steueroasen auf die amerikanische Volkswirtschaft auswirken, liegen weit auseinander. Die Steuerbehörde der USA, der *Internal Revenue Service* (IRS), schätzt, dass alleine durch Hinterziehung von persönlichen Einkommenssteuern Einnahmeverluste von 70 Milliarden Dollar jährlich entstehen (Sharman 2006: 152- 153). Eine andere Schätzung aus dem Jahr 2005 beziffert den weltweit verursachten Verlust durch die Aktivität von Steueroasen durch die Steuerhinterziehung von privatem Vermögen auf jährlich 255 Milliarden US- Dollar. Diesen Zahlen zufolge fallen davon 74 Milliarden in den Ländern Europas an (Kudrle 2007: 6).

Unterschlagung von Steuern bezichtigt werden. Im Zusammenhang zu der OECD Initiative ist zu erwähnen, dass die Gesetzesvorlage eine von der Steuerbehörde *Internal Revenue Service (IRS)* zusammengestellte Liste von Jurisdiktionen enthielt, welche zur Hinterziehung von amerikanischen Steuern dienen können. Neben den von der OECD identifizierten Steueroasen enthielt diese Liste auch OECD Mitgliedsstaaten wie die Schweiz und Luxemburg sowie andere Finanzzentren wie Singapur und Hongkong (Levin 2007b). Die Liste der potentiellen Steueroasen repräsentiert die Tatsache, dass zahlreiche in Frage kommenden Jurisdiktionen gegenüber der OECD Bereitschaft zur Kooperation zusagten, aber keine Schritte in Richtung der Implementation der geforderten Standards unternahmen. Die USA als mächtigster Akteur der Weltwirtschaft sahen sich somit gezwungen, durch unilaterale Massnahmen ihre Interessen durchzusetzen.

Gerade in jüngster Zeit wird ihre Macht zur unilateralen Durchsetzung von Besteuerungsstandards mit erheblichem Einfluss auf zahlreiche betroffene Staaten wieder demonstriert. Im Rahmen der sogenannten „Foreign Account Tax Compliance Act“ sollen in den USA tätige Finanzinstitute aus dem Ausland denselben Melderegeln unterstellt werden, wie diese für amerikanische Institute gelten. Die Auswirkungen des Gesetzes, welches schrittweise bis 2013 in Kraft treten soll, betreffen schätzungsweise 200`000 Finanzdienstleister aus der ganzen Welt. Da diese vertraglich verpflichtet werden, alle von ihnen betreuten Staatsangehörige der USA sowie deren Vermögen offenzulegen, ist Steuerhinterziehung von Privatpersonen praktisch nicht mehr möglich. Wenn ein Institut keinen solchen Vertrag mit der amerikanischen Steuerbehörde IRS abschliesst, muss es auf Überweisungen, welche die USA verlassen, eine Strafsteuer von 30% des betreffenden Betrages zahlen. In einem Beitrag in der *Neuen Zürcher Zeitung (NZZ)* wird dieses Gesetz als „eine neue Form des extraterritorialen Unilateralismus“ bezeichnet (Altenburger et al. 2010). Da kein grosses Finanzinstitut auf das Amerikageschäft verzichten kann und eine zusätzliche Abgabe von 30% keine Option darstellt, werden diese durch das Gesetz zur Einhaltung der einseitig beschlossenen Standards gezwungen. Aufgrund ihrer Stellung als Hegemon der Weltwirtschaft können die USA somit ohne formelle Kooperation der betroffenen Staaten im Bereich der Besteuerung ihre Forderungen durchsetzen. Keiner der Staaten, welche die Regelung ablehnen, hat irgendwelche Mittel in der Hand, sich

dieser zu widersetzen. Abschliessend ist zu bemerken, dass die unilateralen Massnahmen ergänzend zu den Fortschritten im Rahmen der OECD Initiative betrachtet werden. In ihrer Auswirkung gehen die amerikanischen Initiativen aber deutlich über die Zielsetzung der OECD Initiative hinaus.

3.3.2 Initiative im Auftrag der G7

Um dem Ansinnen einer Bekämpfung der durch Steueroasen verursachten schädlichen Effekte mehr Durchsetzungskraft zu verleihen, bilden die USA eine Allianz mit den anderen stark betroffenen grossen Volkswirtschaften. Der machtzentrierte Ansatz des Neorealismus betrachtet die OECD Initiative gegen schädlichen Steuerwettbewerb als ein Produkt nationalstaatlicher Politik. Die Ministerpräsidenten der sieben grössten Wirtschaftsmächte, welche sich im Jahr 1996 in Lyon im Rahmen der G7 über aktuelle politische Herausforderungen austauschten, erteilten der OECD den Auftrag, sich mit den verzerrenden Effekten des schädlichen Steuerwettbewerbes zu befassen und einen Bericht auszuarbeiten. Dieses Ansinnen gründet, wie aus der Abschlusserklärung hervorgeht, in der Tatsache, dass die grossen Volkswirtschaften in besonderem Masse von sinkenden Steuereinnahmen betroffen sind. „Governments cannot stand back while their tax bases are eroded through the actions of countries which offer taxpayers ways to exploit tax havens and preferential regimes to reduce the tax that would otherwise be payable to them“ (OECD 1998: 37).¹⁰ Dass der im Jahr 1998 von den Mitgliedsstaaten abgesegnete Bericht von den beiden Mitgliedern Luxemburg und der Schweiz mittels einer Enthaltung keine Unterstützung fand ist nicht von Relevanz (OECD 1998: 3). Die grossen und mächtigen OECD Staaten standen hinter der Initiative und waren nicht darauf angewiesen, dass Konsens über die Stossrichtung der Bestrebungen besteht.

Unilaterale Massnahmen, mit welchen die grossen Volkswirtschaften ihre Interessen durchsetzen, werden geschwächt durch die Tatsache, dass Steueroasen die Weitergabe von Informationen zu den Begünstigten von Kapitalanlagen nicht zulassen oder die Daten erst gar nicht erheben (OECD 1998: 37). „Information on foreign transactions and taxpayers is essential for certain domestic counteracting

¹⁰ Zur Veranschaulichung der negativen Effekte für die OECD wird als Beispiel die Verfünffachung der ausländischen Direktinvestitionen aus der G7 in Inselstaaten der Karibik und des Südpazifik im Zeitraum zwischen 1984 und 1994 auf über 200 Milliarden Dollar jährlich genannt (OECD 1998: 17).

measures to work properly, but is notoriously difficult to obtain with respect to tax havens and certain harmful preferential tax regimes" (OECD 1998: 46). Es wird zudem festgehalten, dass die Schaffung von Transparenz angestrebt wird. „The ability or willingness of a country to provide information to other countries is a key factor in deciding upon whether the effect of a regime operated by that country has the potential to cause harmful effects" (OECD 1998: 29). Der Effekt einer Steueroase wird folglich dann nicht mehr als schädlich betrachtet, wenn diese bereit ist, dem anfragenden Staat Informationen zu liefern und diesem damit die Einleitung von unilateralen Massnahmen ermöglicht.

3.3.3 Gegenmassnahmen

Zentraler Bestandteil des Auftrages an die OECD ist die Ausarbeitung einer Liste derjenigen Jurisdiktionen, welche sich als Steueroasen anbieten und in der Steuerbasis der grossen Volkswirtschaften „wildern“ (OECD 1998: 9, 16). Die Liste dient den USA und den verbündeten grossen Volkswirtschaften als Ausgangspunkt für die Anwendung von Gegenmassnahmen. Die Allianz um die USA macht somit unmissverständlich klar, welche Finanzzentren sie für die Unterwanderung ihrer steuerlichen Interessen verantwortlich machen. Die OECD spricht denn auch explizit von Gegenmassnahmen, welche gegenüber Jurisdiktionen angewendet werden, die ihre schädlichen Besteuerungspraktiken nicht aufgeben. Bereits der Auftrag der G7 macht deutlich, welchen Zweck die Allianz um die USA zu erreichen gewillt ist. Die Staatsführer beauftragen die OECD „ [to] develop measures to counter the distorting effects of harmful tax competition on investment and financing decisions and the consequences for national tax base“ (OECD 1998: 3). Mit den hier angesprochenen Massnahmen ist explizit die Anwendung von Druckmitteln gegenüber den Steueroasen gemeint. Im OECD Bericht aus dem Jahr 2000 wird auf Fortschritte und Entwicklungen bezüglich der Anstrengungen gegen schädlichen Steuerwettbewerb eingegangen und eine Liste mit 35 Steueroasen veröffentlicht (OECD 2000: 17). Die Benennung der Jurisdiktionen dient dem Zweck, dass seitens der OECD Staaten Druck aufgebaut wird und die Steueroasen sich mittels der Unterzeichnung einer Absichtserklärung zur Aufgabe ihrer schädlichen Besteuerungspraktiken verpflichten.

Das weitere Vorgehen im Rahmen der Initiative wird dahingehend aufgezeichnet, dass Empfehlungen bezüglich der Gegenmassnahmen ausgearbeitet werden,

welche von möglichst vielen Nationalstaaten einseitig umgesetzt werden sollten. „This framework will facilitate the ability of countries to take defensive measures swiftly and effectively against jurisdictions that persist in their harmful tax practices“ (OECD 2000: 24). Die empfohlenen Gegenmassnahmen beinhalten Anpassungen der nationalen Gesetzgebungen, welche alle zum Ziel haben, den Kapitalverkehr mit Steueroasen zu erschweren, sei dies durch die Auferlegung hoher Quellensteuern oder empfindlicher Bussen für nicht ausreichend deklarierte Überweisungen (OECD 2000: 25). Bis im Jahr 2004 haben sich 33 Jurisdiktionen dem Druck gebeugt und sich durch die Unterzeichnung eines Abkommens verpflichtet, auf den erleichterten Austausch von Steuerinformationen hinzuarbeiten (OECD 2004: 14). Diese Entwicklung wird als Fortschritt bezeichnet, da sie deutlich macht, dass sich die Steueroasen dem Druck der grossen OECD Mitgliedsstaaten beugen mussten und sich zur Umsetzung des Standards bereit erklärten.

In den folgenden Jahren wurden seitens der Steueroasen zahlreiche TIEAs unterzeichnet sowie Doppelbesteuerungsabkommen dahingehend revidiert, dass sie den Austausch von Informationen auf Anfrage ermöglichen. Insbesondere im Jahr 2009 beschleunigte sich die Implementation des Standards. Diese Entwicklung steht in engem Zusammenhang zu der Tatsache, dass zahlreiche Regierungen der grössten Volkswirtschaften der Welt ihre Absicht bekräftigten, bei nicht umfassendem Einlenken der Steueroasen Gegenmassnahmen einzuleiten. In der im April 2009 in London veröffentlichten Abschlusserklärung des Gipfels der *Group of Twenty* (G20), der Gruppe der zwanzig grössten Volkswirtschaften der Welt, wurde diese Absicht deutlich formuliert. „We stand ready to take agreed action against those jurisdictions, which do not meet international standards in relation to tax transparency“ (OECD 2010b: 10). Im Zuge der sich beschleunigenden Dynamik wurde die Androhung von empfindlichen Gegenmassnahmen über die Gruppe der ursprünglich anvisierten Steueroasen hinaus ausgedehnt. Die OECD Mitgliedsstaaten Schweiz und Luxemburg sowie andere gewichtige Finanzzentren wie Singapur und Hongkong sahen sich durch die Publikation einer revidierten Liste unkooperativer Steueroasen ebenfalls dem Druck der grossen Volkswirtschaften ausgesetzt (OECD 2009a).

Für das Jahr 2010 lässt sich festhalten, dass sich sowohl die ursprünglich identifizierten Steueroasen als auch die neu in den Fokus der Initiative geratenen

Finanzzentren dem Druck der grossen Staaten beugen mussten. Die flächendeckende Anerkennung des Standards für einen Informationsaustausch auf Anfrage verdeutlicht, dass sich die Interessen der mächtigen Staaten durchsetzen und die unterlegenen Steueroasen keine Mittel zur Gegenwehr besaßen. Die Ära der Steueroasen, welche durch Geheimhaltungsgesetze die Steuerbasis der grossen Volkswirtschaften unterwandern, kann somit als beendet betrachtet werden. Laut Angel Gurría, dem Generalsekretär der OECD, müssen sich die Steuerzahler auf der ganzen Welt der Tatsache stellen, „that there are no longer any safe havens to hide assets and income from tax authorities“ (Gurría 2009). Die Interessen der grossen Staaten können somit als erreicht betrachtet werden.

3.3.4 Einflussnahme der Nachbarstaaten

Neben den USA als hegemoniale Macht in der Weltwirtschaft und ihrer Kapazität die Steueroasen zum Einlenken zu bewegen zeigt sich bei genauerer Betrachtung einzelner Steueroasen, dass der jeweils mächtigste Nachbarstaat über erheblichen Einfluss auf die Gesetzgebung einer Steueroase verfügt. Grosse Nachbarstaaten haben durch unilaterale Massnahmen die Möglichkeit, den abhängigen Kleinstaaten in ihrer Umgebung durch einseitige Bestimmungen zur Kapitalbesteuerung empfindliche Nachteile im wirtschaftlichen Verkehr zuzufügen.

Das Fürstentum Liechtenstein fügte sich beispielsweise in dem Moment den Anforderungen der OECD Initiative, als Deutschland den Druck gegenüber dem Fürstentum auszubauen begann. Deutschland versuchte damit zu verhindern, dass Kleinstaaten in ihrer Umgebung es sich zum Geschäftsmodell machen, vermögenden deutschen Individuen Modelle zur Steuerhinterziehung anzubieten und somit im Steuersubstrat der Bundesrepublik zu „wildern“. Akzentuiert durch massive Einnahmeausfälle als Auswirkung der globalen Wirtschaftskrise verstärkte Deutschland die Anstrengungen gegenüber diesen Staaten, da es durch die Steuerausfälle seine essentiellen Interessen unterwandert sah. Der damalige deutsche Finanzminister Peer Steinbrück äusserte sich in einem Interview im März 2009 zur Ausweitung der Gegenmassnahmen seiner Regierung gegenüber nicht kooperierenden Staaten. „Wer mit Steueroasen Geschäfte macht, ist gegenüber dem Finanzamt auskunftspflichtig“ (Steinbrück 2009). Individuen wie auch Unternehmen, welche Geschäftsbeziehungen mit Steueroasen unterhalten, werden somit dem

generalverdacht der Steuerhinterziehung unterstellt, was faktisch einer Umkehr der Beweislast gleichkommt. Deutschland als bedeutendster Akteur Kontinentaleuropas kann durch solche Massnahmen den wirtschaftlichen Verkehr mit den betroffenen Jurisdiktionen praktisch zum erliegen Bringen und diese folglich durch die Drohung mit solchen Massnahmen zum Einlenken zwingen.

Das Fürstentum Monaco seinerseits ist als Zwergstaat auf die Unterstützung seines Nachbarstaates Frankreich angewiesen. Damit einher geht, dass es für Monaco hinsichtlich der Existenzsicherung und der Bewahrung der Unabhängigkeit nicht zielführend ist, durch die Anwerbung von französischem Fluchtgeld Gegenmassnahmen von Frankreich zu provozieren. Es verwundert deshalb nicht, dass zwischen dem Fürstentum Monaco und Frankreich bereits im Jahr 1963 ein bilateraler Vertrag bezüglich der Besteuerung abgeschlossen wurde, welcher den Standards der TIEAs entspricht (Owens 2007: 17). Albert Pintat, bis Mai 2009 Regierungschef der Steueroase Andorra, äusserte sich im Mai 2009 auf die Frage, ob seine Politik auf eine möglichst rasche Erfüllung der OECD Standards und somit einer Streichung von der „schwarzen Liste“ ziele, folgendermassen: „We want to get off France’s list. It’s France that is penalising us, not the OECD“ (Pintat 2009). Aus dieser Aussage geht hervor, dass für Steueroasen weniger die kombinierte Initiative der OECD Mitgliedsstaaten als vielmehr die Durchsetzungsmacht des jeweiligen Nachbarstaates von Bedeutung ist. Um als Zwergstaat seine Existenz zu sichern ist es demnach ratsam, sich mit dem oder den mächtigen Nachbarn zu arrangieren.

4 Der neoliberale Institutionalismus

4.1 Weltbild des neoliberalen Institutionalismus

Die Theorie des Neoliberalen Institutionalismus ist charakterisiert durch einen expliziten Fortschrittsglauben. Diese Prämisse führt nach Robert O. Keohane (2005) zum Umstand, dass „international coordination of policy seems to highly beneficial in an interdependent world economy, but cooperation in world politics is particularly difficult“ (Keohane 2005: 49). Der neoliberale Institutionalismus teilt mit dem Neorealismus die Annahme, dass dem internationalen System eine anarchische Struktur innewohnt. Der Unterschied zwischen den beiden Theorien besteht hier in den Rückschlüssen, welche von der Struktur des internationalen Systems auf die Interessen und das Verhalten der Staaten gezogen werden. „Cooperation requires that the actions of separate individuals or organizations - which are not in pre-existing harmony - be brought into conformity with one another through a process of negotiation“ (Keohane 2005: 51). Mittels Internationaler Institutionen wird demnach die Kooperation zwischen den Staaten ermöglicht und gefördert. Diese entstehen aus dem Eigeninteresse der Staaten heraus. „States find that autonomous self-interested behavior can be problematic and they prefer to construct international institutions to deal with a host of concerns“ (Stein 2008: 208). Wenn, wie in den meisten Politikfeldern, Interessenskonflikte zwischen den Staaten bestehen, können internationale Institutionen dem Scheitern einer Koordination entgegenwirken. Dies ist aus nationalstaatlicher Perspektive insbesondere dann wünschenswert, wenn das autonome und am primären Eigeninteresse orientierte Handeln in einem letztendlich schlechteren Ergebnis mündet. Dieses Phänomen wird in der wissenschaftlichen Debatte als Kollektivhandlungsproblem bezeichnet.

Staaten sind legitimiert durch ihre Souveränität und das exklusive Recht, innerhalb ihrer Grenzen die Gesetzgebung zu bestimmen. Gleichzeitig wird durch die gegenseitige Anerkennung der nationalen Souveränität ein „Prinzip der Nicht-Intervention“ geschaffen. Obwohl zur Lösung eines Kollektivhandlungsproblems eine Intervention als individuell rationale Strategie erscheinen würde, ist es für die Stabilität des internationalen Systems essentiell, dass Staaten ihre Entscheidungen in einem implizit geteilten Rahmen fällen (Keohane 2002: 69- 70). Souveränität

definiert somit einen relativ engen Korridor der möglichen staatlichen Handlungen. Die Anarchie wurde demnach institutionalisiert durch die gegenseitige Akzeptanz der Souveränität (Keohane 2002: 70). In jüngster Zeit ist das klassische Konzept der Souveränität durch eine immer enger werdende Verflechtung zwischen den Staaten herausgefordert. Diese Interdependenz kann einerseits in geteilten Interessen bestehen, äussert sich andererseits aber auch in zwischenstaatlichen Konflikten, welche nicht unilateral überwunden werden können.

Die Zusammenarbeit der Staaten wird ermöglicht durch internationale Institutionen wie internationale Organisationen und internationale Regime. Für die vorliegende Analyse wird die Regimedefinition von Stephen D. Krasner (1983) verwendet. Regime sind demnach „implicit or explicit principles, norms, rules, and decision-making procedures around which actors expectations converge in a given area of international relations“ (Krasner 1983: 2). Mit zunehmender globaler Verflechtung nimmt die Bedeutung der Tatsache zu, dass staatliche Interessen durch die Handlungen anderer Staaten beeinflusst werden. Daraus entsteht der Bedarf nach internationalen Regimen und damit einhergehend die Bereitschaft, Teile der Freiheit der Rechtssetzung gegen den Einfluss auf die Handlungen anderer Staaten „einzutauschen“ (Nye / Keohane 2002: 208).

Die oben beschriebene Bedeutung der nationalstaatlichen Souveränität in der internationalen Politik und das Fehlen einer hierarchisch übergeordneten Instanz führen dazu, dass internationale Regime weniger Wirkung entfalten als vergleichbare innenpolitische Strukturen. Die Prägung des internationalen Systems durch das „self-help“ Prinzip führt mitunter dazu, dass die im jeweiligen Regime verorteten Prinzipien in Konflikt zu nationalstaatlichen Interessen stehen (Keohane 2005: 62). Internationale Regime können deshalb nicht als Elemente einer neuen internationalen Ordnung und über den Nationalstaaten stehend betrachtet werden, sondern als durch Eigeninteresse begründete Arrangements zwischen Staaten. Dennoch führt die Wechselwirkung zwischen Staat und Regime auch zur Beeinflussung der staatlichen Eigeninteressen. Dieses wird entscheidend durch die erwarteten Konsequenzen einer Handlung geprägt (Keohane 2005: 63). Das Regime schafft hier eine gewisse Erwartungssicherheit und hält somit die staatlichen Interessen zumindest indirekt in einem allgemein akzeptierten Rahmen.

Durch ein Regime werden Informationen generiert, welche allen Akteuren zugänglich sind, und es wird Transparenz über das Verhalten der involvierten Parteien geschaffen. Zentral ist hier das Konzept der Reputation, welches in dieser Sichtweise als Aufzeichnung des bisherigen Kooperationsverhaltens angesehen wird. Das Wissen über die Handlungen der Akteure in der Vergangenheit ermöglicht es den involvierten Parteien, Voraussagen über die angenommenen Präferenzen zu treffen und erhöht somit die Erwartungssicherheit. Des Weiteren schafft ein Regime einen Kommunikations- und Verhandlungsrahmen, welcher der Kooperation förderlich ist. Regime beinhalten darüber hinaus oftmals Überwachungs- und Sanktionsmechanismen, welche die Kosten eines Regelbruchs erhöhen. Aufgrund dieser Charakteristiken beeinflusst ein Regime die Wahl der Handlungsoptionen der involvierten Akteure und führt letztendlich zu einer Begünstigung von Kooperation, was wiederum förderlich bei der Erzielung der individuellen Interessen ist (Keohane 2005: 50).

4.2 Paradigma anhand des neoliberalen Institutionalismus

4.2.1 Ausgangslage

Die Anstrengungen der OECD gegen schädliche Besteuerungspraktiken finden anhand der „Grosstheorie“ des neoliberalen Institutionalismus in einem „Welt-Steuerregime“ statt. Das Steuerregime ist charakterisiert durch das Prinzip, dass Steuereinnahmen für einen Nationalstaat von essentieller Bedeutung sind, um damit die öffentlichen Ausgaben zu decken und somit die zentralen Staatsaufgaben zu erfüllen. Die gegenseitig anerkannte Norm bezieht sich auf die Tatsache, dass das Privileg zur Erhebung von Steuern einzig und alleine bei den Nationalstaaten beziehungsweise ihren Organen liegt (Sharman 2008: 3). Die Regeln jedoch, welche im Besteuerungsregime zusammengefasst sind, stehen unter Umständen im Widerspruch zu den effektiven Handlungen der Staaten. Das Recht auf Besteuerung begründet sich demnach aus einer wirtschaftlichen Aktivität auf dem Territorium eines Staates, welche die Bereitstellung von öffentlichen Gütern erfordert. Besteuerung ist somit direkt mit realer wirtschaftlicher Aktivität verknüpft. Damit einher geht im Umkehrschluss die Regel, dass die gezielte Anziehung von fiktiver wirtschaftlicher Aktivität zum Zweck der Besteuerung nicht legitim ist. Steueroasen

schöpfen ihre Existenz aber ausschliesslich aus der Unterwanderung dieser Regel. Auch seitens der grossen Volkswirtschaften und OECD Mitgliedsstaaten werden Bestrebungen zur Anziehung von ausländischem Kapital forciert, ohne dass damit eine reale wirtschaftliche Aktivität verbunden ist (Rixen 2008: 119). Die Verfahren des Steuerregimes sind charakterisiert durch die Tatsache, dass Besteuerungsabkommen in der Regel auf bilateraler Basis abgeschlossen werden. Ausnahmen bilden hier spezifische Standards zur Verhinderung der Geldwäsche, des organisierten Verbrechens sowie der Terrorismusfinanzierung.¹¹ Als Basis der bilateralen Besteuerungsabkommen haben sich bereits seit den sechziger Jahren die OECD Rahmenabkommen etabliert, anhand denen die Verträge formuliert werden (Rixen 2008: 6).

Für die Modellierung eines konkreten Paradigmas der internationalen Steuerpolitik wird anhand des liberalen Institutionalismus primär auf die Spieltheorie Bezug genommen. Diese konkrete Theorie ermöglicht es, die Kooperation innerhalb des „Welt-Steuerregimes“ zu modellieren. Die Ausgangslage wird folglich dahingehend ausgearbeitet, dass die erwartete Kooperationsbereitschaft der Akteure das zentrale Merkmal bildet. Die zunehmende Mobilität von Kapital generiert starke Anreize für nationale Regierungen, die Belastung von mobilem Kapital in vergleichbarem Mass wie die anderen Staaten zu halten, was zu einer Angleichung der Steuersätze in den industrialisierten Staaten führt. Nationalstaaten als rational handelnde Akteure sehen sich unter diesen Umständen einem starken Druck ausgesetzt, Kapital möglichst tief zu besteuern. Die Vorteile einer zunehmenden Liberalisierung der globalen Kapitalströme stehen somit den Einnahmeverlusten durch tiefere Kapitalbesteuerung gegenüber und erfordern eine Abwägung. Aus einer spieltheoretischen Perspektive ergibt sich für die internationale Besteuerungspolitik ein eindeutiges Bild. Es handelt sich um ein Gefangenendilemma, da jeder einzelne Staat grosse Anreize hat, durch die Senkung der Steuersätze mobiles Kapital anzuziehen. Dies führt unweigerlich zu einem „race to the bottom“, einer globalen Abwärtstendenz der Kapitalsteuersätze. „Even if collective action could be attained among a limited number of countries, the

¹¹ Im Jahr 1989 wurde durch die UNO die *Financial Action Task Force on Money Laundering* (FATF) ins Leben gerufen um dem organisierten Verbrechen die Verschleierung von Vermögenswerten zu erschweren. Kernelement der Anstrengungen der FATF ist das „Know Your Client Concept“. Eine Initiative des *Financial Stability Forum* (FSF) zur Verbesserung der Stabilität des internationalen Finanzsystems mit dem Ziel, versteckte Kapitalbewegungen offenzulegen, wuchs jedoch nicht über die Form einer abstrakten Idee hinaus und ging letztendlich in der OECD Initiative auf (Palan/ Murphy/ Chavagneux 2010: 203- 209).

remaining noncooperative countries would enjoy increasing returns, especially if they are small tax havens“ (Radelli 1998: 603).

Die Ausgangslage im Bereich des internationalen Steuerwettbewerbes zum Zeitpunkt des Starts der OECD Initiative lässt sich demnach als ein klassisches Kollektivhandlungsproblem beschreiben. Charakterisiert ist dieses durch die Tatsache, dass die individuell rationale Strategie ein kollektiv schlechtes Ergebnis nach sich zieht (Webb 2004: 789). Konkret bedeutet dies, dass alle Staaten und insbesondere die grossen Volkswirtschaften und Mitglieder der OECD das Interesse teilen, ihre Staatsausgaben durch die ihnen zustehenden Steuereinnahmen bezahlen zu können. Auf Seiten der OECD Mitglieder ist folglich das Interesse an einer Kooperation zur Verhinderung von schädlichen Besteuerungspraktiken anderer Staaten gross. Wird aber bezüglich der Besteuerung von grenzüberschreitendem Kapital von einer unregulierten Sphäre ausgegangen, so hat der einzelne Staat als individueller Akteur einen Anreiz, durch steuerliche Massnahmen zur Steigerung der eigenen Staatseinnahmen gezielt die Anziehung von ausländischem Kapital zu fördern (Webb 2004: 789). Anhand der Sichtweise des liberalen Institutionalismus ergibt sich die Ausgangslage, dass sich das Kollektivhandlungsproblem und damit das kollektiv schlechte Ergebnis durch internationale Kooperation zwischen den Akteuren aufheben lässt.

Um das Phänomen des globalen Steuerwettbewerbs in das Modell des Gefangenendilemmas einfügen zu können benötigt es eine Spezifizierung. Der globale Steuerwettbewerb ist als asymmetrisch zu bezeichnen, da die kleinen Staaten durch die Attrahierung von ausländischem Kapital aufgrund der sehr kleinen Volkswirtschaften relativ gesehen grosse Mehreinnahmen erzielen. Während die Steueroasen faktisch nur gewinnen können, sind die grossen Staaten mit der gegenteiligen Situation konfrontiert. Sie können vom Steuerwettbewerb nur marginal profitieren, da zusätzliche ausländische Investitionen die Steuereinnahmen nur geringfügig erhöhen, verlieren aber umso mehr durch die Abwanderung von Kapital, welches eigentlich der eigenen Besteuerung unterworfen wäre (Rixen 2005: 8).

4.2.2 Entwicklung

Zur Herstellung des kollektiv besten Ergebnisses muss das Gefangenendilemma, welches eine Kooperation verhindert, mittels Institutionen und Verträgen aufgelöst werden und beide Seiten würden einen Gewinn daraus ziehen (Sharman 2006: 152). Als Organisation, mit welcher das Gefangenendilemma gelöst werden könnte, hat sich die OECD in den vorausgegangenen Jahrzehnten in Sachen internationaler Steuerfragen als dominante Instanz etabliert (Christians 2010: 13). Die oben beschriebene Ausgangslage verdeutlicht die Kooperationspräferenz der grossen Staaten, weist aber auch auf die Tatsache hin, dass die kleinen Staaten geringe Anreize zur Kooperation haben und folglich den Zustand der allgemeinen Defektion vorziehen (Rixen 2005: 8). Die Defektionspräferenz der Steueroasen liesse sich unter diesen theoretischen Annahmen durch Ausgleichszahlungen der OECD Mitgliedsstaaten an die Oasen lösen. Konkret würde dies bedeuten, dass den in den Fokus der Initiative geratenen Jurisdiktionen die Aufgabe ihrer als schädlich betrachteten Steuerpraktiken „vergütet“ würde. Aus ökonomischer Perspektive würde ein solcher Handel eine „win-win“ Situation herstellen (Sharman 2006: 152- 153). Diese Vorgehensweise wäre dann rational, wenn die Verluste der OECD Staaten an Steuereinnahmen die aus dem verschobenen Kapital in den Steueroasen erzielten Gewinne deutlich überwiegen würden.

Aufgrund der Tatsache, dass durch Kooperation ein Mehrwert generiert werden könnte, muss aus dieser Perspektive die Auflösung des Gefangenendilemmas angenommen werden. Ein anhand des neoliberalen Institutionalismus aufgebauter Erklärungsansatz der Initiative stellt somit die Präferenzen der involvierten Akteure in das Zentrum der Untersuchung. Die Übernahme von internationalen Besteuerungsstandards durch die Steueroasen erfolgt demnach dann, wenn sich ihre Interessen verändert haben.

4.3 Die OECD Initiative aus einer kooperationsorientierten Perspektive

4.3.1 Kollektivhandlungsproblem

Der im Jahr 1996 gestellte Auftrag der G7 an die OECD, sich mit den schädlichen Effekten des internationalen Steuerwettbewerbes zu befassen, folgt den grundsätzlichen Prinzipien, welche die Organisation seit ihrer Gründung im Jahr 1960 verfolgt. Diese Prinzipien beinhalten die Aufrechterhaltung eines stetigen Wirtschaftswachstums, die Erhöhung des Lebensstandards in den Mitgliedsstaaten sowie die weitere Entwicklung der Weltwirtschaft. Des Weiteren unterstützt die Organisation „the expansion of world trade on a multilateral, non-discriminatory basis in accordance with international obligations“ (OECD 1998: 2). Insbesondere dieses Prinzip wird durch den schädlichen Steuerwettbewerb unterwandert, da im Bereich der Besteuerung von Vermögen keine von allen involvierten Staaten anerkannten Standards gelten. Die Sphäre der internationalen Besteuerung ist vielmehr durch eine anarchische Struktur geprägt, welche in einem unregulierten Kampf um mobile Vermögen mündete.

Der internationale Steuerwettbewerb stellt in einer spieltheoretischen Betrachtungsweise ein Kollektivhandlungsproblem dar. Alle Staaten teilen das Interesse, ihre Staatsaufgaben mit Steuereinnahmen zu bezahlen. Der Wettbewerb zwischen den Staaten führt jedoch zu Veränderungen der Besteuerungsstruktur in den industrialisierten Volkswirtschaften. Duane Swank und Sven Steinmo (2002) untersuchten die Entwicklung von verschiedenen Steuerarten in achtzehn entwickelten Volkswirtschaften und OECD Mitgliedsstaaten im Zeitraum zwischen 1981 und 1995.¹² Die durchschnittliche Besteuerung von Unternehmensgewinnen nahm in den untersuchten Staaten am deutlichsten ab und die Besteuerung von Kapitalgewinnen verzeichnete ebenfalls einen Abwärtstrend, wenn auch weniger deutlich. Gleichzeitig stieg die durchschnittliche Steuerlast auf Arbeitseinkommen im Untersuchungszeitraum deutlich, während die Konsumsteuern stagnierten (Swank/

¹² Die Länder sind: Australia, Austria, Belgium, Canada, Denmark, Finland, France, Germany, Ireland, Italy, Japan, Netherlands, New Zealand, Norway, Sweden, Switzerland, United Kingdom, United States (Swank/Steinmo 2002: 644).

Steinmo 2002: 643- 644).¹³ Diese Veränderungen verdeutlichen den Einfluss der zunehmenden Liberalisierung der Wirtschaft auf die nationale Besteuerungspolitik. Insbesondere der Bereich der Unternehmensbesteuerung erfuhr durch die zunehmende Liberalisierung der Weltwirtschaft grosse Veränderungen. Global tätige Unternehmen „optimieren“ mit Hilfe von auf Steuerfragen spezialisierten Beratungsfirmen ihre Steuerlast, in dem Gewinne und Verluste innerhalb des globalen Netzes von Niederlassungen verschoben werden. Aufgrund des Schwerpunktes der vorliegenden Arbeit wird dieser Bereich des Steuerwettbewerbes nur am Rande betrachtet. Dennoch schafft dieser Aspekt Herausforderungen für die nationalstaatliche Politik, da hohe Unternehmenssteuern vereinfacht zu realer oder fiktiver Abwanderung der Unternehmen führt und somit seitens der Besteuerung von Firmen sinkende Erträge zu erwarten sind. Gleichzeitig können die Einnahmen aus der Besteuerung immobiler Aktivitäten wie Arbeit oder Konsum zur Kompensation dieser Ausfälle nicht unbegrenzt erhöht werden (Steinmo/ Swank 2002: 645).

Die Ausgangslage Mitte der Neunzigerjahre ist durch eine deutlich überproportionale Aktivität einiger Steueroasen im internationalen Kapitalmarkt geprägt. Diese spezialisierten sich auf jeweils spezifische Methoden der Steuerhinterziehung. Liechtenstein beispielsweise bietet vermögenden Ausländern das Hinterziehungsmodell der „Liechtensteiner Stiftung“ an. Privatpersonen können Kapital und Unternehmensbeteiligungen in solche Konstrukte verlagern. Die Besonderheit dieser Stiftungen ist, neben der für Steueroasen üblichen Intransparenz, die Tatsache, dass Liechtenstein keinerlei Steuern auf Stiftungsvermögen erhebt (Merten 2010: 97). Das Beispiel Liechtenstein zeigt somit exemplarisch die gegenteiligen Interessen der OECD Staaten einerseits sowie der Steueroasen auf der anderen Seite. Eine Steueroase wie Liechtenstein kann, im Gegensatz zu einer grossen Volkswirtschaft, die Besteuerung gewisser Anlageformen gänzlich auslassen um mit dieser Massnahme ausländische Vermögenswerte anzuziehen. Es profitiert an den insgesamt rund 50`000 in Liechtenstein angesiedelten Stiftungen nicht durch direkte Kapitalabgaben aus deren Vermögen, sondern durch die Besteuerung der Einkommen der zahlreichen mit deren Verwaltung beschäftigten Finanzfachpersonen (Merten 2010: 233).

¹³ Der durchschnittliche Steuersatz für Unternehmensgewinne sank von 45 auf 35%, derjenige auf Kapitalgewinne von 38 auf 36%. Das Arbeitseinkommen wurde neu im Schnitt mit 40 anstatt 36% belastet, während die Konsumsteuer bei durchschnittlich 16% verharrte (Swank/ Steinmo 2002: 643- 644).

Diese Tendenzen führen zu einem erhöhten Druck auf die Nationalstaaten, ihre Einnahmen durch ein möglichst engmaschiges Besteuerungssystem zu sichern und Missbrauch konsequent einzudämmen. Dem zuwider läuft die immer einfacher werdende Nutzung von Steueroasen zur Hinterziehung von Steuern auf Vermögenswerte. Während bis zur flächendeckenden Verbreitung des Internets sowie dem elektronischen Kapitalverkehr die Nutzung von Steueroasen grossen Unternehmen oder wenigen besonders vermögenden Individuen vorbehalten war, wurde der potentielle Kundenstamm durch die vereinfachte Abwicklung mittels „e-commerce“ enorm vergrössert. „Steuroptimierung“ durch die Nutzung von Oasen steht damit einem breiten Publikum offen und wird im Internet aktiv beworben (Cobb 2001: 172). Generell lässt sich sagen, dass die zunehmende Liberalisierung des internationalen Kapitalverkehrs grosse Herausforderungen an die nationalstaatliche Besteuerungspolitik stellt. „The Internet created legal loopholes, exacerbated tax evasion problems, encouraged money laundering, and made regulation more difficult“ (Kudrle/ Eden 2005: 118).

4.3.2 Ausgleichszahlungen

Die spieltheoretische Modellierung des internationalen Steuerwettbewerbes macht deutlich, dass die OECD Mitgliedsstaaten eine hohe Kooperationspräferenz aufweisen. Seitens der Steueroasen bestehen im Bereich der internationalen Besteuerung hingegen keine Anreize, auf die Forderungen der grossen Volkswirtschaften einzugehen. Die Präferenzen der Akteure, welche sich im Kooperationsspiel gegenüberstehen, sind insbesondere bestimmt durch die materiellen Verluste beziehungsweise Gewinne, welche durch den internationalen Steuerwettbewerb entstehen. Den geschätzten Steuerausfällen, welche durch die Aktivitäten von Steueroasen für die OECD Staaten entstehen, werden die vermuteten Gewinne der Oasen gegenübergestellt. Die totalen jährlichen Steuereinnahmen aller 35 Steueroasen der „schwarzen Liste“ aus dem Jahr 2000 werden auf 13 Milliarden Dollar geschätzt. Substantielle Anteile dieser Summe entfallen zudem auf Einnahmen, welche nicht direkt mit dem Finanzsektor zusammenhängen (Sharman 2006: 153).

Um eine blockierte Problemstellung wie diejenige des internationalen Steuerwettbewerbes zu überwinden, kann mittels Kompensationszahlungen auf die Präferenzbildung der kooperationsverweigernden Gruppe eingewirkt werden. Die Anwendung von Ausgleichszahlungen im wörtlichen Sinne würde bedeuten, dass den Steueroasen die Aufgabe ihrer schädlichen Besteuerungspraktiken materiell vergütet wird. Eine strikt ökonomische Betrachtungsweise hielte diese Möglichkeit für plausibel, da die aus dem Steuerwettbewerb generierten Gewinne der Steueroasen um ein vielfaches kleiner sind als die daraus entstehenden Verluste der grossen Volkswirtschaften. Zu demselben Schluss kam die britische Zeitschrift Economist nach Interviews mit Mitgliedern des OECD Sekretariats.

„OECD officials speculate that it might be possible to do some sort of deal with tax havens to buy their good behaviour. As one of them puts it, ‚The amount of tax revenue being lost to the world to give only a very small nick to the tax havens is very large. It would make sense for the bigger countries to buy them off‘“ (Economist (2000) in Sharman 2006: 154).

Im OECD Bericht aus dem Jahr 1998 wird darauf eingegangen, dass zahlreiche Steueroasen von einer hohen Abhängigkeit von den Erträgen der „Steuerindustrie“ geprägt sind. „To the extent that a tax haven provides a clear signal that it wishes to curtail its harmful tax practices, the Committee would be prepared to engage in a dialogue with such tax havens taking into account the need to encourage the long term development of these economies“ (OECD 1998: 10- 11). Effektive Zahlungen von der OECD beziehungsweise deren Mitglieder an die Steueroasen werden nicht explizit in Aussicht gestellt. Dennoch wird festgehalten, dass bei glaubhafter Signalisierung von Kooperationsbereitschaft ein Dialog mit diesen Staaten aufgenommen wird. Mit dem Ziel die langfristige Entwicklung ihrer Volkswirtschaften zu unterstützen wird indirekt auch auf mögliche Kompensationszahlungen Bezug genommen. Einen materiellen Ausgleich für die Aufgabe schädlicher Steuerpraktiken könnte aber nicht nur durch direkte Unterstützungszahlungen an die Steueroasen geschehen. Weitere Möglichkeiten bestünden in der Gewährung von erleichtertem Marktzugang innerhalb der OECD oder durch eine Forcierung der Abschlüsse von Handelsabkommen (Sharman 2006: 153). Trotz der Bezugnahme auf Ausgleichszahlungen wurden im Verlauf der Initiative seitens der OECD keine

weiteren Versuche unternommen, die Präferenzbildung mittels positiver Anreize zu beeinflussen.

4.3.3 Veränderte Präferenzbildung

Mit der Publikation einer vorläufigen Liste aller Jurisdiktionen, deren Steuersysteme schädliche Elemente enthalten, machte die OECD im Jahr 2000 deutlich, welche Akteure sich im Kooperationskonflikt um die Besteuerung von mobilem Kapital gegenüberstehen. Auf der einen Seite sind dies die OECD Mitgliedsstaaten, auf der anderen Seite eine Gruppe von Inselstaaten und anderen Kleinststaaten. Um die OECD Initiative weiter voranzutreiben, müssten die Steueroasen ihre Gesetze bezüglich Transparenz und Informationsaustausch anpassen, die Zugänglichkeit von relevanten Informationen bezüglich der Begünstigten von Finanzprodukten und Firmen verbessern und die Kapazitäten ihrer Steuerbehörden dahingehend ausbauen, dass sie die angeforderten Informationen ermitteln und austauschen könnten (Owens 2007: 8).

Die Defektionspräferenz der identifizierten Steueroasen lässt sich zu diesem Zeitpunkt nicht nur mit der Tatsache erklären, dass eine Kooperation für sie die Aufgabe ihres Geschäftsmodells und somit ihrer wichtigsten Einkommensquelle bedeutet hätte. Die mit der Kooperation einhergehende Aufgabe der als schädlich betrachteten Besteuerungspraktiken wäre dann plausibel gewesen, wenn weltweit keine Oase mehr mit diesen „Vorzügen“ mobiles Kapital hätte anziehen können. Die Tatsache, dass weitere bedeutende Akteure im Wettbewerb um weltweites Hinterziehungskapital nicht im Fokus der Initiative standen, unterminierte diesen Anreiz. Die Kooperationsbereitschaft der Steueroasen wurde insbesondere dadurch gehemmt, dass die OECD von den beiden Mitgliedsstaaten Schweiz und Luxemburg, da sie auf der Liste nicht präsent waren, keinerlei Reformen ihrer Steuergesetze verlangte. Weitere wichtige Zentren für die private Steuerhinterziehung, beispielsweise in Asien, entgingen ebenfalls einer Nennung (OECD 2000: 17). Kooperation hätte für die identifizierten Steueroasen bedeutet, dass grosse Teile der verwalteten Vermögen in die verbleibenden Steueroasen in- und ausserhalb der OECD abgewandert wären. Da Fluchtkapital hochmobil ist und dorthin verlagert wird, wo eine Kombination aus Intransparenz und tiefer Besteuerung hohe Renditen verspricht, erscheint dieses Szenario plausibel. Die Strategie der Steueroasen war

deshalb von der Prämisse bestimmt, dass trotz geäußerten Absichtserklärungen eine Implementation der von der OECD geforderten Prinzipien verhindert werden muss. Bis zum Jahr 2001 wurden im Rahmen der Initiative durch zahlreiche „advanced commitments“ Kooperation zugesichert und alle 35 Oasen standen in einem Dialog mit der OECD (OECD 2001: 9). Die effektive Implementation des von der OECD geforderten Standards geschah in den folgenden Jahren jedoch nur äusserst zögerlich. Bis November 2008 wurden lediglich 44 TIEAs und revidierte Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet (OECD 2010b: 14). Da die Abkommen auf bilateraler Basis geschlossen werden bedeutet dies, dass nur wenige Steueroasen bereit waren, den Standard für einen Informationsaustausch auf Anfrage anzuerkennen und somit ihre Geheimhaltungsgesetze aufzuweichen (Owens 2007: 9). Die Umsetzung geschah bis zu diesem Zeitpunkt lediglich seitens weniger Steueroasen und Abkommen wurden mehrheitlich mit kleinen Staaten geschlossen (OECD 2010c).

Innerhalb der OECD fand in dieser Phase ein Wandel in der Herangehensweise an das Problem des schädlichen Steuerwettbewerbes statt. Da nun alle Jurisdiktionen Kooperationsbereitschaft signalisierten, die Standards jedoch noch nicht hinreichend umsetzen, wurde die Liste um das Kriterium der „im Wesentlichen“ erfolgten Implementation erweitert. Des Weiteren wurde die Kategorie „Other Financial Centres“ geschaffen, in der sich Staaten befinden, die zwar nicht der Definition von Steueroasen aus dem Bericht von 1998 entsprechen, aufgrund von gesetzlichen Regelungen aber dennoch keine Informationen nach dem OECD Standard austauschen. Auf diesem Weg wurde der Druck auf Staaten innerhalb der OECD mit Bankgeheimnis sowie auf entscheidende Finanzzentren ausserhalb der OECD ausgeweitet. Somit befanden sich im April 2009 ein Grossteil der Steueroasen aus dem Bericht von 2000 sowie vier OECD Mitgliedsstaaten in der neuen, in den Medien als „graue Liste“ bekannt gewordenen Kategorie (OECD 2009a). Um von der „grauen Liste“ in die „weisse Liste“ zu gelangen, muss eine Jurisdiktion mindestens zwölf TIEAs unterzeichnen. Die Implementation gilt aber nur dann als im Wesentlichen erreicht, wenn sich unter den Vertragsstaaten nicht nur andere Steueroasen befinden und weitere Schritte zum effektiven Austausch von Informationen unternommen werden (OECD 2009b: 10).

Die Publikation einer „grauen Liste“ von Steueroasen und anderen Finanzzentren, welche den OECD Standard nicht umsetzten, wirkte sich auf die Präferenzen der betroffenen Jurisdiktionen aus. Da nun mit der Schweiz und Luxemburg sowie weiteren Finanzzentren alle Steueroasen im Fokus der Initiative waren, relativierte sich für die einzelnen Akteure die Möglichkeit aus einer Defektion materielle Gewinne zu ziehen. Die Erweiterung der identifizierten Finanzzentren bedeutete für die betroffenen Jurisdiktionen insofern eine neue Ausgangslage, dass nun von einem generell anerkannten Standard ausgegangen werden kann. Der Wettbewerb zwischen den konkurrierenden Finanzzentren wird nun durch den Informationsaustausch auf Anfrage beschränkt, betrifft aber alle Steueroasen in gleichem Mass. Kooperation erweist sich unter diesen Umständen als rationale Strategie. Da die Gefahr bestand, dass bei Defektion seitens der OECD Staaten durch Quellensteuern oder andere Massnahmen der Kapitalverkehr erschwert würde, hätten die Steueroasen bei Kooperationsverweigerung mit Wettbewerbsnachteilen zu rechnen. Der Standard gilt nun für alle Steueroasen, weshalb seine Übernahme nicht mehr materiellen Verluste für die einzelnen Jurisdiktionen erwarten liess.

Bis zum 21. April 2010 sind insgesamt 461 TIEAs und dem neuen Standard entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet, was mehr als einer Verzehnfachung der Abkommen seit dem Ende des Jahres 2008 entspricht (OECD 2010b: 14). Bereits 25 Steueroasen aus dem Bericht von 2000 überschritten die Schwelle von zwölf Abkommen und gelten somit wieder als umfassend kooperativ. Mindestens die Hälfte dieser Abkommen wurden mit OECD Mitgliedsstaaten getroffen und nicht mit anderen Steueroasen (OECD 2010b: 15). Diese Tatsache zeigt, dass sich die Präferenzen der betroffenen Jurisdiktionen veränderten und anstatt Verzögerungsversuchen eine effektive Implementation stattfand. Die im April 2009 publizierte „schwarze Liste“ ist ein Jahr später wieder leer, da alle betroffenen Jurisdiktionen und Finanzzentren dem neuen Standard zugestimmt haben. Die Mehrzahl der Steueroasen auf der „grauen Liste“ hat bereits mehrere Abkommen abgeschlossen und wird in absehbarer Zeit die Schwelle von zwölf Verträgen überschreiten (OECD 2010b: 16).

5 Der Sozialkonstruktivismus

5.1 Weltbild des Sozialkonstruktivismus

Die Theorie des Sozialkonstruktivismus ist in ihrer Entstehung geprägt durch eine Abgrenzung gegenüber den oben angewendeten Theorien. Die Gemeinsamkeit dieser beiden Theorien lässt sich auf die Formel zusammenfassen, dass zwischenstaatliche Politik rein auf materiellen Faktoren wie der Schlagkraft der Armee oder der Wirtschaftsleistung basiert. Im Gegensatz dazu ist die internationale Politik nach dem Sozialkonstruktivismus Teil einer sozial konstruierten Welt. Diese beinhaltet Verhaltensmuster und Wirkungszusammenhänge, welche die Handlungen der Staaten beeinflussen und sich nicht rein durch materielle Faktoren herleiten lassen. Entscheidend an diesen das internationale System definierenden Faktoren ist, dass sie einen dynamischen Charakter besitzen und sich in einem stetigen Wandel befinden (Hurd 2008: 300). So wird beispielsweise das nationalstaatliche Interesse im Gegensatz zu den beiden vorigen Theorien nicht als gegeben und stabil betrachtet, sondern als ein sich verändernder Faktor. Nach Alexander Wendt (1992), einem der bekanntesten Vertreter des Sozialkonstruktivismus, „actors acquire identities - relatively stable, role-specific understandings and expectations about self – by participating in ... collective meanings“ (Wendt 1992: 397). Dies bedeutet, dass die Interessen eines Akteurs maßgeblich durch die Interaktionen mit anderen Akteuren sowie dem sozialen Umfeld geprägt werden. Die Normen, welche nach dieser Perspektive die Beziehungen zwischen Staaten bestimmen, gehen über von Individuen geteilte Gedanken hinaus. Sie beziehen sich vielmehr auf intersubjektive und institutionalisierte Verhaltensmuster, an denen sich die staatlichen Handlungen orientieren. Diese Normen üben einen Effekt auf die Interessen und das Verhalten eines Akteurs aus. Andererseits entstehen für die Akteure aber auch Anreize, Normen zu kreieren und zu verbreiten, welche ihr Handeln legitimieren (Hurd 2008: 303).

In der Theorie des Sozialkonstruktivismus ist die Rolle von Internationalen Organisationen nicht auf die Ausführung von internationalen Abkommen zwischen Staaten beschränkt. Das zentrale Abgrenzungsmerkmal des Sozialkonstruktivismus gegenüber dem Neorealismus und dem neoliberalen Institutionalismus ist die Abkehr

von einer ausschliesslichen Fokussierung auf Staaten und deren Verhalten. Während internationale Organisationen im Realismus als Allianzen von Staaten und im Institutionalismus in Form eines internationalen Regimes im Sinne einer Struktur staatlicher Kooperation betrachtet werden, geht der Sozialkonstruktivismus über die Annahme hinaus, dass internationale Organisationen lediglich das tun, was die Staaten wollen (Bennet/ Finnemore 2004: 2). Diese definieren sich vielmehr durch eine eigene Identität und stellen einen eigenständigen Akteur auf der internationalen Ebene dar. Dies kann sich insbesondere darin äussern, dass internationale Organisationen den Staaten neue Verhaltensnormen „beibringen“. Dieses Potential ist begründet durch ihre besondere Stellung innerhalb der Akteure der internationalen Politik. „Organizations are effective agents of social construction in part because the rational-legal authority they embody is widely viewed as legitimate and good“ (Finnemore/ Sikkink 2001: 401).

Zentral in dieser theoretischen Sichtweise ist die gegenseitige Beeinflussung, welche zwischen dem internationalen System und den in ihm handelnden Akteuren stattfindet. „A constructivist approach to co-constitution [...] suggests that the actions of states contribute to making the institutions and norms of international life, and these institutions and norms contribute to defining, socializing, and influencing states“ (Hurd 2008: 304). Diese Wechselwirkung findet im Rahmen eines dynamischen Prozesses statt. Sozialkonstruktivistische Betrachtungen der internationalen Politik sind mehrheitlich von der Idee geleitet, Wandel in diesem System zu erklären. „Somit kann im Gegensatz zu materialistischen Erklärungsfaktoren wie Macht oder die Ressourcenverteilung im internationalen System die historische Kontextualisierung von sozialen Strukturen zu Einsichten führen, wie und wodurch sich Wandlungsprozesse vollzogen haben“ (Ulbert 2005: 15).

Die „Grosstheorie“ des Sozialkonstruktivismus charakterisiert sich in besonderem Mass durch eine von den anderen beiden Theorien abweichende Betrachtung der nationalstaatlichen Souveränität. „The practice of sovereignty has changed over time, and the powers and identities of actually existing states have changed as well“ (Hurd 2008: 300). Diese wird anhand einer sozialkonstruktivistischen Sichtweise als soziales Konzept beschrieben. Die Bezugnahme auf die Souveränität ermöglicht einerseits die Entstehung einer internationalen Staatengesellschaft, innerhalb derer

die Staaten miteinander in Wechselwirkung stehen. Andererseits wirkt sich die gegenseitige Anerkennung der staatlichen Souveränität auf die Konstruktion der Staaten selbst aus und führt zu einem geteilten Wertesystem. „Sovereignty is thereby changing, and the autonomy of some rulers [...] is reduced while that of others [...] is increased (Hurd 2008: 300). Der Wirkungskraft dieser Normen wird in der Analyse der internationalen Politik grosse Bedeutung beigemessen. Anhand einer sozialkonstruktivistischen Perspektive werden die Prämissen der beiden materialistischen Theorien dadurch in Frage gestellt. “Constructivist working [...] produced well-documented empirical studies showing the effectiveness of norms, which could not be easily reduced to interests of powerful states” (Finnemore/ Sikkink 2001: 396).

5.2 Sozialkonstruktivistisches Paradigma

5.2.1 Ausgangslage

Das internationale System und der Konflikt zwischen den Staaten um mobiles Vermögen wird aus sozialkonstruktivistischer Perspektive als ein Konflikt zwischen gegensätzlichen Normen betrachtet. Auf der einen Seite ist dies die Souveränität des Nationalstaates. Die Souveränität eines jeden Staates begründet das uneingeschränkte Recht, seine Gesetzgebung frei zu gestalten. Steueroasen, welche Steuergesetze mit schädlichen Elementen erlassen, bedienen sich in dieser Sichtweise ihrem souveränen Recht. Der Vorwurf, Steueroasen würden Diebstahl am Steuersubstrat anderer Staaten begehen, ist unter dieser Prämisse ein Angriff auf deren Souveränität (Rixen 2005: 34). Somit ist die uneingeschränkt anerkannte staatliche Souveränität die zentrale Norm, welche ein konsequentes Vorgehen gegen Steueroasen verhindert und somit schädlichen Steuerwettbewerb weiterhin ermöglicht.

Die Souveränität der OECD Mitgliedsstaaten wird durch die mit ihrer Souveränität begründeten Besteuerungspraktiken der Steueroasen in Frage gestellt. Ihr souveränes Recht, zur Bereitstellung von öffentlichen Gütern die ihnen zustehende Kapitalgewinne zu besteuern, wird durch den schädlichen Steuerwettbewerb unterwandert. Mittels unilateraler Massnahmen wird versucht, Steuerhinterziehung

und Steuervermeidung der Staatsangehörigen zu verhindern. Abwehrmassnahmen dieser Art entsprechen dem souveränen Recht des einen Staates und stellen gleichzeitig die Steuersouveränität anderer Staaten in Frage, wenn auch nur in indirekter Weise (Rixen 2005: 35- 36). Um unilaterale Massnahmen durchzusetzen wird der Zugang zu Informationen benötigt, welche die Steueroasen nicht offenzulegen bereit sind. Demnach hat derjenige Staat ein Recht zur Besteuerung, auf dessen Gebiet durch wirtschaftliche Aktivität auch ein Bedarf an öffentlichen Gütern entsteht. Auch diese Norm kann als allseitig anerkannt betrachtet werden, obwohl sich zahlreiche Staaten im Widerspruch zu ihr verhalten. Da virtuelle Kapitalverlagerungen demnach aber kein legitimes Recht auf Besteuerung begründen, betreiben Steueroasen unter dieser Prämisse Diebstahl an den Steuereinnahmen anderer Staaten. Diese als „Äquivalenzgedanke“ bezeichnete Norm steht der bedingungslosen staatlichen Souveränität gegenüber (Rixen 2005: 35). Mit der OECD Initiative wird die staatliche Souveränität in Steuerfragen explizit angegriffen, was einen Wandel hin zur stärkeren Gewichtung des „Äquivalenzgedankens“ andeutet. Unter der Prämisse eines normbasierten Wandels in der internationalen Steuerpolitik kann davon ausgegangen werden, dass schädlicher Steuerwettbewerb durch Steueroasen abgeschafft werden kann, sobald die Norm der bedingungslosen Souveränität in der Steuerrechtssetzung nicht mehr anerkannt wird.

5.2.2 Entwicklung

Die OECD als zentrale Organisation der Anstrengungen zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs wird in dieser theoretischen Sichtweise weniger als Veranstalterin eines Aushandlungswettbewerbes angesehen denn als wissenschaftliche Autorität. Die OECD stellt als Organisation den Konsens der wirtschaftlichen Interessen der führenden Volkswirtschaften der Weltwirtschaft dar. Da die OECD in der Regel jedoch keine rechtlich bindenden Entscheidungen fällen kann, ist ihre Möglichkeit, Wandel und Fortschritt zu erzeugen, darauf beschränkt, international akzeptierte Standards zu schaffen (Sharman 2006: 161- 162). Dieser Prozess beginnt in der Regel damit, dass ein durch wissenschaftliche Expertise begründetes Ziel als erstrebenswert definiert wird. Der Weg hin zur Erfüllung dieser Zielsetzung beginnt meist damit, dass die Mitgliedsstaaten ihre eigenen Gesetzgebungen prüfen und über Fortschritte berichten („self review“). Die OECD

trägt zu deren Erfüllung primär durch das Verfahren des sogenannten „peer review“ bei, einer Vorgehensweise bei der sich die Staaten gegenseitig überprüfen und Fortschritte sowie Rückschläge bei der Erreichung des Zieles offenlegen (Sharman 2008: 9- 10). Durch die Methode des „peer review“ entsteht „peer pressure“, wobei die von den Ökonomen der OECD und einer ausreichend grossen Anzahl Mitglieder als wünschenswert erachtete Politikänderung durch Überzeugungsbemühungen stimuliert wird (Webb 2004: 792).¹⁴

Reputation ist im sozialkonstruktivistischen Kontext das zentrale Kriterium, welches einer Internationalen Organisation Einfluss auf die nationale Gesetzgebung verschafft. Primär zeichnet sich eine hohe Reputation einer internationalen Organisation durch strikte Unparteilichkeit und die Bereitstellung von ausgewogener Expertise aus. „In this context, the reputation of the speaker is inseparable from the speech, in that these international organisations` status and standing lends special weight and authority to their pronouncement“ (Sharman 2007: 21). Eine Aussage, ein Urteil oder ein Argument einer Internationalen Organisation zeichnet sich demnach nicht nur durch dessen eigentlichen Inhalt aus, sondern hängt in seiner Wirkungskraft primär von der Reputation der aussprechenden Instanz ab. Die Glaubwürdigkeit eines Akteurs auf der internationalen Ebene ist damit insofern tangiert, da „reputation can be the stake that makes an otherwise empty promise or thread credible“ (Sharman 2007: 25). Bei der Einflussnahme auf politische Entscheidungsträger durch Regierungs- und Nichtregierungsorganisationen steht als Mechanismus die Überzeugungsarbeit im Zentrum. Der entscheidende Faktor, ob diese Anstrengungen den gewünschten Effekt nach sich ziehen, ist die Reputation der Organisation. Nach Michael Barnett (2002) „IO's have authority in global politics and the ability to shape international public policy because their ‚expertise‘, and our acceptance of their presentation of ‚self‘ as apolitical and technocratic“ (Barnett 2002: 113) Die OECD als tonangebende Instanz ist darauf angewiesen, bei jeglicher Intervention ein Maximalmass an Legitimität und Ausgewogenheit zu beachten. Wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, so verringert sich die Reputation der OECD und sie verringert ihre Einflussmöglichkeit auf das Verhalten der anvisierten Staaten. Insbesondere gegenüber Nicht-Mitgliedsstaaten kann der Verlust von Glaubwürdigkeit grosse Konsequenzen haben.

¹⁴ Näheres dazu in der OECD Publikation „Peer Review: An OECD Tool for Co-operation and Change“ (2003).

Ein anhand des Sozialkonstruktivismus aufgebauter Erklärungsansatz der Initiative stellt somit die Norm der staatlichen Souveränität in das Zentrum der Untersuchung. Die Übernahme von internationalen Besteuerungsstandards durch die Steueroasen erfolgt somit dann, wenn diese Standards die Souveränität der involvierten Akteure nicht in Frage stellen und Konsens über deren Angemessenheit entstanden ist.

5.3 Die OECD Initiative aus einer normorientierten Perspektive

5.3.1 Standardsetzung durch die OECD

Über Steueroasen werden stetig wachsende Anteile des globalen Kapitalverkehrs transferiert, aufgrund des Geschäftsmodells einer Oase positioniert sich diese aber fortwährend ausserhalb der regulierten Sphäre der Weltwirtschaft. Die OECD stellt mit ihrem Bericht von 1998 klar, dass sie im schädlichen Steuerwettbewerb ein globales Problem von wachsender Bedeutung sieht. Die Praktiken, mit welchen die Steueroasen im internationalen Finanzsystem operieren, unterwandern demnach das Wachstumsmodell der OECD Mitgliedsstaaten und führen zu globalen Wohlstandsverlusten (OECD 1998: 9). Um die Initiative gegen Steueroasen anhand einer normorientierten Perspektive zu betrachten, muss zuerst auf den ursprünglich angestrebten Standard und die Normverschiebung, welche damit eingeleitet werden sollte, eingegangen werden.

Die OECD nennt vier Kernkriterien, welche eine Jurisdiktion als Steueroasen charakterisieren. Erstens gilt als Ausgangspunkt die Frage, ob keine Steuern auf die relevanten Einkommen erhoben werden oder diese nur nominell sind. Zweitens werden von Steueroasen typischerweise Mechanismen angewendet, welche einen Austausch von Informationen mit ausländischen Behörden verhindern oder einschränken. Damit zusammenhängend ist das dritte Kriterium, ein Mangel an Transparenz. Durch gesetzliche Regelungen wie beispielsweise einem sogenannten „Bankkundengeheimnis“ oder administrativen Prozeduren werden Informationen verschleiert oder erst gar nicht erhoben. Diese Massnahmen wirken sich dahingehend aus, dass in Steueroasen oft keine offizielle Stelle weiss, welche Personen oder Firmen hinter einem Anlagevehikel stehen. Der vierte

charakteristische Punkt ist das Fehlen einer substantiellen wirtschaftlichen Aktivität in der steuernden Jurisdiktion (OECD 1998: 23- 24). Die Initiative folgt somit der Zielsetzung, jegliche rein steuerlich motivierte Kapitalverlagerung zu verhindern.

Die wirtschaftlich weit entwickelten Mitgliedsstaaten der OECD wollen durch eine koordinierte Aktion ein sogenanntes „level playing field“ im Bereich der internationalen Besteuerung etablieren, welches aus wechselseitig anerkannten Standards besteht und effektiven Wettbewerb ermöglicht. Es werden keinerlei Anstrengungen in Richtung einer Harmonisierung der weltweiten Steuersysteme angestrebt und Staaten können diese bezüglich Höhe der Sätze sowie deren Struktur weiterhin frei gestalten (OECD 1998: 15). Die OECD betrachtet Steuerwettbewerb zwischen Staaten und die daraus resultierenden Steuerreformen positiv, da dadurch eine effizientere Bereitstellung der durch Steuern finanzierten öffentlichen Güter forciert wird (OECD 1998: 20). Durch diesen Stellungsbezug macht die OECD deutlich, dass sie die nationalstaatliche Souveränität bezüglich der Besteuerung nicht grundlegend verändern will. Dennoch beinhaltet der Ansatz zu diesem Zeitpunkt Elemente, welche explizit auf geforderte Gesetzesänderungen in Nicht-Mitgliedsstaaten zielen.

Das Ziel der Initiative ist insofern ambitiös, dass der gegenwärtige internationale Steuerwettbewerb geprägt ist von Zuwiderhandlungen gegen diese vier Prinzipien. Sowohl in den Steueroasen als auch in zahlreichen präferentiellen Steuerregimen innerhalb von OECD Staaten werden keine oder äusserst geringen Steuersätze auf ausländisches Kapital erhoben. Verschwiegenheit im Sinne von Verschleierung und Zurückhaltung von Informationen zu Finanzprodukten und deren Begünstigten wird ebenfalls in beiden Kategorien angewendet, in Regimen insbesondere bezüglich der besteuerten Unternehmen, in Steueroasen mittels spezifischer Gesetze für den gesamten Finanzsektor. Das vierte Prinzip, die Verknüpfung des Rechtes auf Besteuerung mit der Erfordernis realer wirtschaftlicher Aktivität, steht im deutlichen Gegensatz zur Dynamik des internationalen Steuerwettbewerbes. Abgesehen von Produktionsauslagerungen in steuergünstige Staaten ist das prägende Charakteristikum des internationalen Steuerwettbewerbes die Tatsache, dass Kapital virtuell und losgelöst von der physischen Präsenz des Besitzers um den Globus verschoben wird, angetrieben durch die Suche nach dem günstigsten Steuersatz.

Das gegenwärtige Ziel der OECD kann somit als eine Totalreform des Systems der internationalen Besteuerung betrachtet werden.

5.3.2 Reputationsdefizit der OECD

Die OECD Definition der als schädlich betrachteten Elemente des internationalen Steuerwettbewerbes geht wie der angestrebte Standard über den unter den Mitgliedsstaaten herrschende Konsens hinaus. Die beiden Mitgliedsstaaten Schweiz und Luxemburg, welche aufgrund von Geheimhaltungsgesetzen charakteristische Elemente einer Steueroase aufweisen, versuchten die Ausarbeitung des Berichtes zu verhindern und enthielten sich bei dessen Absegnung (OECD 1998: 3). Der angestrebte Standard, welcher im OECD Bericht dargestellt wird, muss anhand einer sozialkonstruktivistischen Perspektive vielmehr als Produkt der OECD selbst betrachtet werden. Der Bericht und somit der angestrebte Standard wurde vom CFA, dem zentralen OECD Organ im Politikfeld der Besteuerung, ausgearbeitet. In dieser Behörde arbeiten Steuer- und Wirtschaftsfachpersonen, welche im Rahmen der langjährigen Arbeit des CFA eine weitreichende Expertise zum Thema aufbauten (Webb 2004: 792). Die Zielsetzung des Berichtes von 1998 muss somit als Idealstandard einer wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit dem Thema betrachtet werden und nicht als Produkt einer Konsensfindung innerhalb der OECD Mitgliedsstaaten.

Die Reputation der OECD wurde aber nicht nur aufgrund der Ungleichbehandlung von Mitgliedsstaaten und Nicht- Mitgliedsstaaten unterwandert. Die als Steueroasen bezeichneten Jurisdiktionen versuchten sich gegen die Initiative durch die 2001 erfolgte Gründung einer Interessensvertretung, der *International Trade and Investment Organisation* (ITIO), zur Wehr zu setzen.¹⁵ Die betroffenen Jurisdiktionen, welche durch die Initiative essentielle Bereiche ihrer Volkswirtschaften bedroht sahen, wehrten sich insbesondere gegen den expliziten Eingriff in ihre Gesetzgebung und letztendlich gegen den Angriff auf ihre Souveränität. Aufgrund der mangelnden Mitsprache bei der Ausarbeitung des Berichtes, stellten sie die Legitimität der Initiative in Frage (ITIO 2010). Ein weiterer bemängelter Aspekt war die

¹⁵ Die ITIO repräsentiert Kleinstaaten und Entwicklungsländer aus Europa, der Karibik, Lateinamerika, dem Pazifik und Asien. Die Arbeit der Organisation folgt dem Gedanken, dass "all countries should be involved equally in developing new rules that affect them and should implement these rules to the same timetable, with the same penalties for non-compliance" (ITIO 2010).

Einseitigkeit des Berichtes, da OECD Staaten mit präferentiellen Regimen keine koordinierten Gegenmassnahmen zu befürchten hatten, Steueroasen aber ausdrücklich damit bedroht wurden. Insbesondere Kleinstaaten mit grosser Abhängigkeit vom Finanzsektor durch eine ansonsten wenig diversifizierte Volkswirtschaft äusserten entwicklungspolitische Bedenken. Die ITIO spitzte diese Kritik dahingehend zu, dass dieselben Staaten, welche ihr Modell nun bekämpfen, sie in der Vergangenheit zur Spezialisierung ihrer Finanzdienstleistungen anhielten (Rixen 2008: 136).

Die Ankündigung, dass im Rahmen der weiteren Entwicklung ein neues ergänzendes Organ geschaffen wird, muss in Anbetracht der Unausgewogenheit des Ansatzes gesehen werden. Das *Forum on Harmful Tax Practices* soll als Diskussionsplattform den weiteren Prozess unterstützen und die Implemetation der Empfehlungen überwachen (OECD 1998:57). Im Rahmen des neu geschaffenen Forums wird der angestrebte Standard zur Diskussion gestellt und eine Konsensfindung innerhalb der involvierten Akteure angestrebt. Nach Jeffrey Owens, dem Direktor des *OECD Centre for Tax Policy and Administration*, dem Expertengremium des CFA, stellt die Schaffung des *Forum on Harmful Tax Practices* einen Meilenstein dar, der einen Dialog zwischen insgesamt 82 betroffenen Staaten und Jurisdiktionen ermöglicht (Owens 2007: 9). Die Konsensfindung sollte somit auf diejenigen Staaten und Jurisdiktionen ausgedehnt werden, welche als Nicht-Mitglieder keine Teilhabe an der Standardsetzung hatten, durch diesen aber essentiell betroffen sind.

In den USA wurde insbesondere seitens libertärer, dem rechten Spektrum zuzuordnende „think tanks“ erheblichen Einfluss auf Medien und politische Entscheidungsträger ausgeübt. Insgesamt engagierten sich über vierzig nordamerikanische „think tanks“ gegen die Anstrengungen der OECD (Woodward 2006: 692). Einflussreiche Interessengruppen wie die *Heritage Foundation* publizierten zahlreiche Stellungnahmen und Artikel gegen die Initiative. Das *Centre for Freedom and Prosperity*, ein von multinationalen Unternehmen und finanzkräftigen Individuen ausschliesslich zu diesem Zweck gegründeter „think tank“, übernahm die Meinungsführerschaft der „Anti- OECD- Koalition“ und erreichte eine mediale Debatte über die Initiative (Webb 2004: 813). In einem Bericht von der *Heritage Foundation* wird behauptet, dass die „Hochsteuerstaaten“ der OECD ein

weltweites Steuerkartell planen und die Autonomie der nationalen Steuergesetzgebungen in Frage stellen. Des Weiteren führe die Initiative zu höheren Steuern, hemme den freien Handel, stelle die Souveränität in Frage und unterwandere die individuelle Privatsphäre (Mitchell 2000).

5.3.3 Anpassung der Initiative

Die beschriebenen Kritikpunkte an der ursprünglichen Zielsetzung der OECD Initiative bildeten einen wichtigen Bestandteil der Konsensfindung und machten deutlich, dass der angestrebte Besteuerungsstandard keine Akzeptanz bei allen betroffenen Akteuren fand. Es wurde offensichtlich, dass eine Verhinderung jeglicher Kapitalverlagerungen ohne einer damit einhergehenden wirtschaftlichen Aktivität nicht umzusetzen ist. Der ursprüngliche OECD Standard, welcher aus einer wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit der Thematik entstand, stellte einen zu weitgehenden Eingriff in die nationalstaatliche Souveränität dar. Paul O'Neill, damaliger Finanzminister der USA, äusserte sich dazu folgendermassen: "The United States does not support efforts to dictate to any country what its own tax rates or tax system should be, and will not participate in any initiative to harmonize world tax systems" (O'Neill 2001a). Er bezog sich dadurch explizit auf die Norm der Souveränität, welche er durch die Initiative in Frage gestellt sah. Zuletzt ging er noch auf das Thema Datenschutz ein. Bestrebungen hin zu einem umfassenden Informationsaustausch, welcher ausländischen Regierungen ermögliche Informationen ohne angemessene Einschränkungen zu erlangen, stünden demnach ebenfalls in einem deutlichen Widerspruch zur Souveränitätsnorm.

Die von Paul O'Neill geäusserte Kritik an der Initiative widerspiegelt die seitens der verschiedenen Interessensgruppen bemängelten Aspekte der Anstrengungen. Für die USA sei der zentrale Punkt, dass die eigene Steuerbehörde möglichst effizient den gesetzlich vorgegebenen Aufgaben nachgehen kann. Die Unklarheit sowie die thematische Breite des ursprünglichen Ansatzes schwäche demnach die Bereitschaft der betroffenen Jurisdiktionen zur Kooperation. Die Initiative müsse deshalb auf ihr Kernelement reduziert werden, nämlich der Möglichkeit „to obtain specific information from other countries upon request in order to prevent the illegal evasion of their tax laws by dishonest few“ (O'Neill 2001a).

In dem im November 2001 veröffentlichten Bericht zu den Fortschritten der Initiative wurden die meisten der oben genannten Kritikpunkte aufgegriffen. Die OECD anerkannte, dass für die weitere Arbeit die betroffenen Jurisdiktionen in den Prozess eingebunden werden müssen und veranstaltete zahlreiche Konferenzen, an denen die verschiedenen Interessen diskutiert wurden (OECD 2001: 6- 8). Alle 35 Steueroasen waren in der Zwischenzeit in einen Dialog mit der OECD eingetreten, was einen deutlichen Fortschritt zur Situation vor 1998 darstellte (OECD 2001: 9). Im Fokus der Initiative standen nun Besteuerungsmerkmale, welche Staaten an der Erfüllung ihrer Steuergesetze hindern. Die Kooperationsbereitschaft einer Jurisdiktion wurde nur noch durch die beiden Kriterien Informationsaustausch und Transparenz bestimmt. Das Kriterium der substantiellen wirtschaftlichen Aktivität, welches den Wettkampf um virtuelle Kapitalverlagerungen hätte verhindern sollen, wurde ganz fallen gelassen. Dieses Kriterium war im Bericht von 1998 ein zentrales Element der ganzen Initiative, wurde im Bericht von 2000 auf die bevorzugende Behandlung von ausländischen Investoren („ring fencing“) heruntergebrochen und nun als Indikator für die Kooperationsbereitschaft einer Jurisdiktion komplett gestrichen (Kudrle 2007: 10). Des Weiteren wurde die Frist für die Unterzeichnung von Absichtserklärungen bis Ende Februar 2002 verlängert, was den verbleibenden unkooperativen Steueroasen die Möglichkeit gab, den nun auf den Austausch von Informationen beschränkten Standard zu übernehmen (OECD 2001: 9- 10). Die Jurisdiktionen, welche ein Abkommen unterzeichneten, hatten neu ein Jahr Zeit, konkrete Pläne zur Implementation der neuen Standards vorzulegen. Nennenswert ist auch die Tatsache, dass effektiver Informationsaustausch nur auf Anfrage stattfinden muss und die Sensibilität der Bankdaten beziehungsweise der Schutz der Privatsphäre betont wurde (OECD 2001: 11- 12). Dieser Umstand macht deutlich, dass der ursprünglich angestrebte Standard fallengelassen wurde. Eine direkte Einflussnahme in die Gesetzgebung der betroffenen Jurisdiktionen wird somit verhindert. Im Zentrum der angepassten Zielsetzung steht nun die allseitige Anerkennung, dass kein Staat an der Durchsetzung seines Besteuerungsrechts gehindert werden soll.

Zudem wandelte sich im Rahmen der Anpassung der Initiative die von der OECD verwendete Bezeichnung für Jurisdiktionen, deren Gesetzgebung nicht den geforderten Standards entspricht. Während in den Berichten aus den Jahren 1998 und 2000 explizit von „tax haven“ gesprochen wird, wurde diese Bezeichnung in den

Folgeberichten nicht mehr verwendet. Die zwischenzeitlich als „committed jurisdictions“ bezeichneten Steueroasen wurden ab dem Bericht von 2004 „participating partners“ genannt (OECD 2004: 12). Der Begriff, mit welchem sich im schädlichen Steuerwettbewerb engagierende Gebiete bezeichnet wurden, hat sich folglich von der expliziten Benennung als Steueroase hin zu einem „Verbündeten“ gewandelt. Diese Veränderung symbolisiert die Abschwächung des von der OECD verfolgten Ansatzes im Verlauf der Initiative.

Die ab Anfang des Jahres 2009 exponentiell zunehmende Anzahl der unterzeichneten TIEAs und revidierten DBAs wird aus einer sozial-konstruktivistischen Perspektive als Konsequenz einer Normanpassung betrachtet. Im Jahr 2010 kann gesagt werden, dass sich die nationalstaatliche Souveränität insofern verändert hat, dass das Recht eines jeden Nationalstaates dahingehend gestärkt wurde, dass diesen kein anderer Staat mehr an der Verfolgung von Steuerhinterziehung hindern kann. Die Souveränität der meisten OECD Mitgliedsstaaten wird dadurch gestärkt, da sie der undeklarierten Abwanderung von steuerpflichtigem Kapital nicht länger tatenlos zusehen müssen. Die Reduktion des Ansatzes schützte demnach auch die Souveränität der Steueroasen, da kein direkter Eingriff in deren Gesetzgebung mehr angestrebt wird. Die Anpassung der DBAs sowie die Unterzeichnung von TIEAs geschieht auf bilateraler Basis. Die Gesetzgebung in der Steueroase muss somit nicht verändert werden, sondern lediglich im Falle einer Informationsanfrage des Vertragsstaates die Möglichkeit einer Datenweitergabe zulassen. Die angepasste Zielsetzung kann deshalb als „souveränitätsschonender“ bezeichnet werden (Rixen 2005: 37). Für die OECD handelt es sich dabei um einen „internationally agreed tax standard on exchange of information“ (OECD 2009b: 10).

6 Schlussbetrachtungen

Die vorliegende Untersuchung hatte zum Ziel, anhand von drei theoretischen Analysemustern die folgende Forschungsfrage zu beantworten: *Wie kann man erklären, dass Steueroasen ihre Gesetze internationalen Standards anpassen?*

Im Folgenden wird eine abschliessende Beurteilung der Stärken und Schwächen der Ansätze vorgenommen sowie in Verbindung mit einer kritischen Auseinandersetzung mit der Untersuchung ein Fazit gezogen.

6.1 Beurteilung der Erklärungsansätze

Die drei angewendeten Theorien, anhand deren Erklärungsansätze die OECD Initiative aufgezeigt wurde, entwickeln unterschiedliche Bilder des Falles. Ob nun der Machtunterschied der Akteure, die Veränderung ihrer Kooperationspräferenzen oder eine Normverschiebung als entscheidender Erklärungsfaktor angesehen wird, jede der angewendeten Theorien weist spezifische Stärken und Schwächen bei der Beschreibung der Entwicklung des bearbeiteten Falles auf. Im Folgenden wird auf jede theoretische Herangehensweise eingegangen und eine abschliessende Beurteilung der jeweiligen Übereinstimmung zwischen aus der Theorie entwickelten Voraussagen und der tatsächlichen Entwicklung des Falles vorgenommen.

Eine anhand einer machtorientierten Perspektive vorgenommene Untersuchung stellt das Endergebnis ins Zentrum. Zwölf Jahre nach dem Start der Initiative haben sich alle Steueroasen den Forderungen der mächtigen OECD Staaten gebeugt und den Standard zum Austausch von Informationen auf Anfrage übernommen. Die zeitliche Übereinstimmung zwischen der expliziten Androhung von Gegenmassnahmen der OECD Staaten und dem „Einknicken“ der Steueroasen wurde im Untersuchungszeitraum zweimal deutlich. Erstmals geschah dies um die Jahrtausendwende, als die Mehrzahl der in den Fokus der OECD geratenen Oasen mittels eines „Advanced Commitments“ die Übernahme der Forderungen gelobte. In der letzten Phase der Initiative ab Ende des Jahres 2008 reichte die nachdrückliche Forderung der grossen Volkswirtschaften zur sofortigen Umsetzung des neuen Standards dazu aus, dass

innerhalb von einem Jahr ein weltumspannendes Netz an bilateralen Abkommen entstand und die Forderung heute als umgesetzt betrachtet werden kann.

Dennoch weist eine neorealistiche Perspektive für eine umfassende Erklärung des Falles signifikante Lücken auf. Insbesondere die von den Steueroasen erzwungene Verzögerung des Projektes sowie die Anpassung der Initiative hin zu einem deutlich „schwächeren“ Standard bleibt anhand der machtorientierten Prämissen unerklärt. Zwar wurde am Ende der Initiative ein neuer Standard umgesetzt, welcher einer Verbesserung gegenüber der Ausgangslage im internationalen Steuerwettbewerb entspricht, dennoch dauerte dieser Prozess mehrere Jahre und war von einem fortwährenden Aushandlungsprozess begleitet. Den Steueroasen war es möglich sich den Forderungen der grossen Volkswirtschaften zu widersetzen und dem neuen Standard erst zuzustimmen, als dieser auf ein für sie akzeptables Mass eingeeengt wurde. Ebenso bleibt das Verhalten des Hegemons USA in der neorealistiche Perspektive rätselhaft. Diese scheitert daran zu erklären, weshalb sich die USA als mächtigster Akteur innerhalb der OECD dafür einsetzten, dass der Fokus der Initiative eingeeengt wurde. Der Faktor Macht kann des Weiteren nicht als einzig entscheidend betrachtet werden, da sich auf diese Weise nicht erklären lässt, weshalb gerade die kleinen OECD Mitgliedsstaaten sowie die Steueroasen essentielle Konzessionen des ursprünglichen Projektes erreichten. Das Androhen und Umsetzen von Gegenmassnahmen der grossen OECD Staaten gegenüber den Steueroasen bildet das zentrale Instrument in einer machtorientierten Perspektive. Die tatsächliche Entwicklung des Falles spricht insofern gegen diese Annahme, dass die eventuellen Sanktionsmassnahmen stets nur vage definiert wurden und deren Anwendung innerhalb der OECD nie mehrheitsfähig war.

Ein Erklärungsansatz anhand der Theorie des neoliberalen Institutionalismus modelliert den Kampf gegen Steueroasen als Kooperationsspiel, bei dem die Überwindung eines Kollektivhandlungsproblems im Zentrum steht. Die Fokussierung auf die Präferenzen der involvierten Akteure erweist sich hier als plausible Erklärung der tatsächlichen Entwicklung. Mittels Bezugnahme auf die Defektionspräferenz der Steueroasen lässt sich die Verzögerung der Initiative erklären. Diese konnte erst überwunden werden, als der angestrebte Standard einerseits deutlich eingeeengt wurde und andererseits im Jahr 2009 durch die Einbeziehung weiterer Finanzzentren

mit schädlichen Steuerpraktiken der Wirkungsbereich der Initiative ausgebreitet wurde. Damit veränderten sich die Präferenzen der involvierten Akteure und einer flächendeckenden Übernahme des neuen Standards stand nichts mehr entgegen. Kooperation war ab diesem Zeitpunkt für alle Akteure die dominante Strategie, da eine weitere Defektion signifikante Wettbewerbsnachteile mit sich gebracht hätte.

Die Schwächen einer spieltheoretischen Betrachtungsweise des Falles liegen insbesondere in ihrer Fokussierung auf Ausgleichszahlungen zur Veränderung der Präferenzen der kooperationsunwilligen Akteure. Im gesamten untersuchten Verlauf der Initiative wurden keine Kompensationszahlungen an die Steueroasen geleistet, obwohl eine Abwägung von Gewinnen und Verlusten durch die Existenz von Steueroasen klar für diese Strategie gesprochen hätte. Das aus dieser Perspektive zentrale Instrument fand somit in der tatsächlichen Entwicklung des Falles keine Anwendung. Des Weiteren bleibt schleierhaft, weshalb die OECD Staaten sich mit einem derart abgeschwächten Standard, der das Kollektivhandlungsproblem nur ansatzweise zu überwinden vermag, zufrieden gaben. Aus der Ausgangslage zum Startzeitpunkt der Initiative hätte eine kohärente Aktion aller Mitgliedsstaaten hervorgehen müssen, da die schädlichen Wirkungen der Steueroasen bei einem gemeinsam koordinierten Ansatz bekämpft würden, ohne dass die Staaten die individuellen Nachteile einer unilateralen Strategie zu tragen hätten. Mit Blick auf die Folgen des internationalen Steuerwettbewerbs besteht keine Erklärung, weshalb die OECD Staaten ein Interesse daran hätten, die Kooperation der Steueroasen zu begrenzen sowie die Initiative zu beschneiden.

Eine normorientierte Betrachtungsweise anhand der Theorie des Sozialkonstruktivismus zeichnet sich insbesondere dadurch aus, dass sie die zeitliche Dauer und den Prozesscharakter der Initiative treffend zu beschreiben vermag. Der Bereich der Besteuerung tangiert, mehr noch als andere Felder der globalen Wirtschaftspolitik, die zentrale Norm der nationalstaatlichen Souveränität. Bis zum Start der Initiative galt die Souveränität als nahezu uneingeschränkte Norm im internationalen Kapitalverkehr und wurde von den Steueroasen als finanzieller Vorzug eingesetzt. Unter den Prämissen dieses Ansatzes kann die ursprüngliche Zielsetzung der OECD als zu umfassend betrachtet werden. Im Verlauf der Konsensfindung aller beteiligten Akteure wurde der angestrebte Standard

dahingehend angepasst, dass er als wesentlich „souveränitätsschonender“ bezeichnet werden kann. Die OECD als übergeordneter Akteur im Bereich der internationalen Besteuerung passte ihre Zielsetzung dahingehend an, dass kein expliziter Eingriff in die nationalstaatliche Gesetzgebung mehr angestrebt wird. Vielmehr wurde die Souveränität der OECD Staaten insofern gestärkt, dass sich die Möglichkeiten der Durchsetzung nationaler Steuerforderungen verbessert haben. Des Weiteren lässt sich die Dauer der Umsetzung des neuen Standards treffend mit dem Reputationsdefizit der OECD erklären. Die offensichtliche Ungleichbehandlung der sich im schädlichen Steuerwettbewerb engagierenden Jurisdiktionen zu Beginn der Initiative führte dazu, dass der angestrebte Standard als nicht legitim betrachtet wurde. Erst durch die Ausweitung auf weitere Finanzzentren in- und ausserhalb der OECD wurde der Forderung Legitimität verliehen.

Die Schwächen des normorientierten Ansatzes liegen insbesondere in der Überbewertung der Rolle der OECD als eigenständige Organisation. Im Verlauf der Initiative zeigte sich deutlich, dass die Fortschritte sowie die Rückschläge der tatsächlichen Entwicklung stark mit dem wechselnden Engagement der tonangebenden Volkswirtschaften unter den Mitgliedern korrelierten. Der ursprüngliche Ansatz, entstanden aus der in der OECD vorhandenen wissenschaftlichen Expertise, konnte sich nicht durchsetzen und wurde von mehreren Mitgliedsstaaten als auch seitens der angegriffenen Steueroasen in Frage gestellt. Am Ende setzte sich ein Standard durch, der sich zwischen den jeweiligen Maximalforderungen positioniert. Des Weiteren greift die rein normbasierte Erklärung der Entwicklung zu kurz. Die Übernahme des Standards für Informationsaustausch auf Anfrage durch die Steueroasen als Konsequenz eines Verständigungs- und Lernprozesses zu verstehen, erscheint bei genauer Betrachtung nur bedingt plausibel. Das Einlenken der Oasen ist ohne den Bezug auf ihre materiellen Interessen und die Furcht vor Gegenmassnahmen nicht zu erklären, auch wenn diese stets vage definiert wurden.

6.2 Fazit und kritische Auseinandersetzung

Der internationale Steuerwettbewerb ist geprägt durch die Existenz von Steueroasen. Diese bereichern sich an Vermögenswerten, welche eigentlich in einem anderen Staat der Besteuerung unterworfen wären und dies führt zu einer deutlich überproportionalen Aktivität der Steueroasen im Bereich des grenzüberschreitenden Kapitalverkehrs. Mit der OECD Initiative gegen schädlichen Steuerwettbewerb wird der Versuch unternommen, die Stellung der Steueroasen zu schwächen und somit die OECD Mitgliedstaaten bei der Durchsetzung der Besteuerung der ihnen zustehenden Vermögenswerte zu unterstützen. Der Verlauf der Initiative ist geprägt durch eine zu Beginn hoch gesteckte Zielsetzung und ein am Ende umgesetzter Standard, der als relativ schwach bezeichnet werden muss.

In der vorliegenden Arbeit wurden drei voneinander unabhängige Untersuchungen vorgenommen, welche den bearbeiteten Fall aus jeweils einer der drei theoretischen Perspektiven entwickelten. Diese Herangehensweise führte im Endeffekt zu drei kleinen Einzelfallstudien. Jede der Untersuchungen fokussierte zur Erklärung der Entwicklung des Falles auf andere Faktoren. Die angewendete Methode der Kongruenzanalyse hat zum Ziel, durch die Verwendung von aus der Theorie hergeleiteten alternativen Deutungsmustern ein umfassendes Bild des Falles zu entwickeln. Angestrebt wird nicht die Herausarbeitung der Überlegenheit einer einzigen theoretischen Betrachtungsweise, sondern die Eröffnung von unterschiedlichen Perspektiven auf einen einzelnen Fall. Die Suche nach Übereinstimmungen zwischen den Erwartungen des abstrakten Konzeptes und der tatsächlichen Entwicklung des Falles hat für jede Perspektive zu einer plausiblen Erklärung der Entwicklung geführt. Da zu dem bearbeiteten Fall eine Fülle von Informationen verfügbar ist, konnten für jeden der drei Erklärungsansätze Indizien für seine Erklärungskraft gefunden werden.

Die Anwendung einer Kongruenzanalyse auf die OECD Initiative gegen Steueroasen hat zu einem umfassenden Bild des Falles geführt. Dennoch muss auf gewisse Kritikpunkte an der Vorgehensweise eingegangen werden.

Erstens führte die Beschränkung auf die Kernelemente der jeweiligen Theorie zu einer starken Einengung der perspektivischen Betrachtung. Im Laufe der

wissenschaftlichen Debatte um die Erklärungskraft der drei „Grosstheorien“ der Internationalen Beziehungen wurden Weiterentwicklungen vorgenommen, welche auf die oben herausgearbeiteten Schwächen des jeweiligen Ansatzes eingehen. So existiert beispielsweise zum spieltheoretischen Ansatz ein modifiziertes Modell, welches von einem breiteren Begriff der Ausgleichszahlungen ausgeht. Demnach können diese nicht nur positiv im Sinne einer materiellen Vergütung sein, sondern auch negativ in Form von angedrohten oder angewendeten Sanktionsmassnahmen oder indirekt im Rahmen einer Anpassung beziehungsweise Abschwächung der ursprünglichen Forderung (Rixen 2005: 34). Diese Modifikation der Spieltheorie fügt sich äusserst passend auf die OECD Initiative gegen Steueroasen und integriert die Stärken der beiden anderen Theorien. Aufgrund der Zielsetzung der Untersuchung wird dennoch von ihrer Verwendung abgesehen, da für den Vergleich der drei Theorien möglichst auf ihre „puren“ Konzepte zurückgegriffen wurde.

Zweitens ergeben sich aus der Anordnung der Untersuchung gewisse Schwächen bezüglich der Stichhaltigkeit der Ergebnisse. Der Ansatz der Kongruenzanalyse erlaubt eine im Vergleich zu anderen Methoden weniger systematische Verwendung von Indikatoren zur Veranschaulichung von Wechselwirkungen. Insbesondere in der Ausarbeitung der jeweiligen Fallbeschreibung zeigte sich jedoch, dass die Offenheit der Untersuchung mit Nachteilen verbunden ist. So gestaltete es sich schwierig, aus der unermesslichen Fülle von Informationen eine kohärente Modellierung der jeweiligen Erzählung herauszuarbeiten. Eine gewisse Willkürlichkeit der beigezogenen Indizien kann deshalb nicht abgestritten werden. Das erklärte Ziel der Kongruenzanalyse ist die Anwendung von aus konkurrierenden Theorien hergeleiteten Erklärungsansätzen auf einen äusserst komplexen Fall. Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung konnte dieser Anspruch nur bedingt umgesetzt werden. Die Informationen zur OECD Initiative gegen Steueroasen erwiesen sich als sehr umfangreich und zum Teil auch widersprüchlich, weshalb gewisse Bereiche komplett ausgeklammert werden mussten. Eine umfassende Ausarbeitung der jeweiligen Erklärungsansätze hätte demnach wesentlich mehr Raum in Anspruch genommen als in gegebenem Rahmen verfügbar war.

Eine weitere Bearbeitung der Thematik müsste insbesondere dem zweiten Kritikpunkt Rechnung tragen. Die Komplexität des Falles erfordert für eine

umfassende theoretische Analyse den Bezug von einer Fülle von Indizien, welche bedingt durch die Dreiteilung in unabhängige Einzelfallstudien nicht in einem beschränkten Rahmen zu bewältigen ist. Des Weiteren muss für eine abschliessende Beurteilung der Initiative abgewartet werden, inwiefern der neu etablierte Standard einen tatsächlichen Unterschied zur Ausgangslage beim Start der Initiative darstellt. Die weitere wissenschaftliche Analyse des Phänomens ist aber insbesondere durch die mangelnde Verfügbarkeit von Informationen aufgrund der Geheimhaltung als Kernfunktion einer Steueroase behindert. Dieser Umstand wird durch die Initiative nicht aufgehoben und das Geschäft mit der Verschwiegenheit wird weiterhin ein zentraler Bestandteil der Weltwirtschaft sein.

Literatur- und Quellenverzeichnis

- Allison, Graham; Zelikow, Philip (1999). *Essence of Decision: Explaining the Cuban Missile Crisis*. 2nd Edition. New York: Longman.
- Altenburger, Peter R.; Huber, Markus F.; Michaels, Marnin; Müller, Fritz; Naville, Martin (2010). *Fatca: ein neues US-Gesetz mit grosser Tragweite: Appell der Swiss-American Chamber of Commerce zum Überdenken eines für alle schädlichen Vorhabens*. In: *Neue Zürcher Zeitung (NZZ)* 11.09.2010, Nr. 211, S. 34.
- Barnett, Michael (2002): *Historical Sociology and Constructivism: An Estranged Past a Federated Future?* In: Hobden, Stephen; Hobsen, John (eds.). *Historical Sociology of International Relations*. Cambridge University Press. S. 99-119.
- Barnett, Michael; Finnemore, Martha (2004). *Rules for the World: International Organizations in Global Politics*. Ithaca: Cornell University Press.
- Blatter, Joachim ; Janning, Frank; Wagemann, Claudius (2007): *Qualitative Politikanalyse: Eine Einführung in Forschungsansätze und Methoden*. Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften.
- Blatter, Joachim; Blume, Till (2008a). *In Search of Co-variance, Causal Mechanisms or Congruence? Towards a Plural Understanding of Case Studies*. *Swiss Political Science Review* 14 (2): 115-156.
- Blatter, Joachim; Blume, Till (2008b). *Co-Variation and Causal Process Tracing Revisited: Clarifying New Directions for Causal Inference and Generalization in Case Study Methodology*. *Qualitative Methods - Newsletter of the American Political Science Association Organized Section for Qualitative and Multi-Method Reserach* 6(1): 29-34.
- Christians, Allison (2010). *Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20*. *Northwestern Journal of Law and Social Policy* 5: 1-21.
- Cobb, S. C. (2001). *Globalization in a Small Island Context: Creating and Marketing Competitive Advantage for Offshore Financial Services*. *Geografiska Annaler Series B, Human Geography* 83(4): 161-174.
- Eden, Lorraine/Kudrle, Robert T. (2005). *Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime*. *Law & Policy* 27(1): 100- 127.
- Engel, Keith (2001). *Tax Neutrality to the Left, International Competitiveness to the Right, Stuck in the Middle With Subpart F*. *Texas Law Review* 79(6): 1525-1607.
- Finnemore, Martha; Sikkink, Kathryn (2001). *Taking Stock: The Constructivist Research Program in International Relations and Comparative Politics*. *Annual Review of Political Science* 4: 391- 416.

- Flick, Uwe (2009). *An Introduction to Qualitative Research*. 4rd Edition. London: SAGE Publications.
- George, Alexander; Bennet, Andrew (2005): *Case Studies and Theory Development in the Social Sciences*. Cambridge: MIT Press.
- Gerring, John (2007). *Case Study Research. Principles and Practices*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Gurria, Angel (2009). *Moving Forward on the Global Transparency and Tax Information Exchange Agenda: Remarks at a High- level Ministerial Meeting on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. In URL: http://www.oecd.org/document/24/0,3343,en_2649_37427_43137880_1_1_1_1,00.html. (03.10.2010)
- Hall, Peter A. (2008). *Systematic Process Analysis: when and how to use it*. *European Political Science* 7: 304-317.
- Haverland, Markus (2007). *Methodology*. In: Graziano, Paolo/ Vink, Maarten P. (eds.). *Europeanization: New Research Agendas*. New York: Palgrave. S. 59- 70.
- Haverland, Markus (2010). *If Similarity is the Challenge – Congruence Analysis Should be Part of the Answer*. *European Political Science* 9(1): 68- 73.
- Hurd, Ian (2008). *Constructivism*. In: Reus-Smit, Christian; Snidal, Duncan (ed.). *The Oxford Handbook of International Relations*. Oxford: Oxford University Press. S. 298- 316.
- ITIO (2010). *International Trade and Investment Organisation: a forum for small and developing economies*. In URL: <http://www.itio.org/>. (06.10.2010)
- Keohane, Robert O. (2002). *Hobbes` s dilemma and institutional change in world politics: sovereignty in international society*. In: Keohane, Robert. O. (ed). *Power and Governance in a Partially Globalized World*. London: Routledge. S. 63- 87.
- Keohane, Robert O. (2005). *After Hegemony: Cooperation and Discord in World Political Economy*. 1st Princeton Classic Edition. Princeton: Princeton University Press.
- Krasner, Stephen D. (1983). *Overviews*. In Krasner, Stephen D. (ed). *International Regimes*. Ithaca: Cornell University Press. S. 1- 60.
- Kudrle, Robert T. (2003). *Hegemony Strikes Out: The U.S. Global Role in Antitrust, Tax Evasion, and Illegal Immigration*. *International Studies Perspectives* 4: 52-71.
- Kudrle, Robert T. (2007). *The OECD's Harmful Tax Competition Initiative and the Tax Havens: From Bombshell to Damp Squib*. *Konferenzbeitrag 48th Annual Convention of the International Studies Association Chicago*.
- Levin, Carl (2007a). *Levin, Coleman, Obama Introduce Stop Tax Haven Abuse Act*. In URL: <http://levin.senate.gov/newsroom/release.cfm?id=269479>. (03.10.2010)

- Levin, Carl (2007b). Summary of Levin- Coleman- Obama Stop Tax Haven Abuse Act. In URL: <http://levin.senate.gov/newsroom/release.cfm?id=269516>. (03.10.2010)
- Masala, Carlo (2005). Kenneth N. Waltz: Einführung in seine Theorie und Auseinandersetzung mit seinen Kritikern. Baden-Baden: Nomos.
- Merten, Hans-Lothar (2010). Steueroasen Ausgabe 2010: Handbuch für flexible Steuerzahler. Regensburg: Walhalla u. Praetoria.
- Morgenthau, Hans J. (2006). Politics Among Nations: The Struggle for Power and Peace. 7th Edition. New York: McGraw-Hill.
- Mitchell, Daniel (2000). An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy. In URL: <http://www.heritage.org/Research/Reports/2000/09/BG1395es-An-OECD-Proposal>. (03.10.2010)
- Nye, Joseph S.; Keohane, Robert O. (2002). Governance in a globalizing world. In: Keohane, Robert. O. (ed). Power and Governance in a Partially Globalized World. London: Routledge. S. 193- 218.
- OECD (1998). Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. Paris.
- OECD (2000). Towards Global Tax Co-operation: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. Paris.
- OECD (2001). The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report. Paris.
- OECD (2003). Peer Review: An OECD Tool for Co-operation and Change. Paris.
- OECD (2004). The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. Paris.
- OECD (2009a). A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally agreed Tax Standard. In URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf>. (03.10.2010)
- OECD (2009b). Countering Offshore Tax Evasion: Some Questions and Answers. Paris.
- OECD (2010a). OECD Member Countries. In URL: http://www.oecd.org/document/58/0,3343,en_2649_201185_1889402_1_1_1_1,00.html. (06.10.2010)
- OECD (2010b). Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Paris.
- OECD (2010c). Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). In URL: http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33745_38312839_1_1_1_1,00.html. (06.10.2010)

- O'Neill, Paul (2001). Treasury Secretary O'Neill Statement on OECD Tax Havens. In URL: <http://www.ustreas.gov/press/releases/po366.htm>. (03.10.2010)
- Owens, Jeffrey (2007). Written Testimony of Jeffrey Owens, Director, OECD Centre for Tax Policy and Administration before Senate Finance Committee on Offshore Tax Evasion. In URL: www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/owen.doc. (03.10.2010)
- Palan, Ronen; Murphy, Richard; Chavagneux, Christian (2010). Tax Havens: How Globalization Really Works. Ithaca: Cornell University Press.
- Pintat, Albert (2009). Interview: "Yes, Andorra is a tax haven, but...". Cafébabel.com: The European Magazine, 23.04.2009. In URL: <http://www.cafebabel.co.uk/article/30165/albert-pintat-andorra-prime-minister-tax-haven.html>. (05.10.2010)
- Radaelli, Claudio M. (1998). Game theory and institutional entrepreneurship: Transfer pricing and the search for coordination in international tax policy. *Policy Studies Journal* 26(4): 603-19.
- Rixen, Thomas (2005). Internationale Kooperation im asymmetrischen Gefangenendilemma: Das OECD Projekt gegen schädlichen Steuerwettbewerb. Discussion Paper Nr. 12. In URL: http://mpira.ub.uni-muenchen.de/329/1/MPRA_paper_329.pdf. (03.10.2010)
- Rixen, Thomas (2008). *The Political Economy of International Tax Governance*. Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Seco (2006). Einige Merkmale der Wertschöpfung im Finanzsektor. In URL: http://www.seco.admin.ch/themen/00374/00375/00381/index.html?download=NHZLpZeg7t,Inp6l0NTU042l2Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCDflB2fmym162epYbg2c_JjKbNoKSn6A--&lang=de. (6.10.2010)
- Sharman, J. C. (2006). Norms, Coercion and Contracting in the Struggle against 'Harmful' Tax Competition. *Australian Journal of International Affairs* 60(1): 143- 169.
- Sharman, J. C. (2007). The Future of Offshore. Presentation at the International Studies Association Meeting 2007, Chicago, IL. In URL: http://www.allacademic.com//meta/p_mla_apa_research_citation/1/8/0/5/7/pages180572/p180572-1.php. (04.10.2010)
- Sharman, J. C. (2008). Seeing Like the OECD on Tax. Conference Papers – International Studies Association, Annual Meeting. In URL: http://www.allacademic.com//meta/p_mla_apa_research_citation/2/5/3/7/1/pages253714/p253714-1.php. (06.10.2010)
- Stein, Arthur A (ed.). (2008). Neoliberal Institutionalism. In: Reus-Smit, Christian; Snidal, Duncan. *The Oxford Handbook of International Relations*. Oxford: Oxford University Press. S. 201- 221.

- Steinbrück, Peer (2009). Interview: "Wie tief es runter geht, kann ich nicht sagen". Süddeutsche Zeitung, 19.3.2009. In URL: <http://www.sueddeutsche.de/geld/steinbrueck-im-interview-wie-tief-es-runter-geht-kann-ich-nicht-sagen-1.409275>. (05.10.2010)
- Swank, Duane; Steinmo, Sven (2002). The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies. *American Journal of Political Science* 46(3): 642-655.
- Ulbert, Cornelia (2005). Konstruktivistische Analysen der internationalen Politik: Theoretische Ansätze und methodische Herangehensweisen. In: Ulbert, Cornelia; Weller, Christoph (eds). *Konstruktivistische Analyse der internationalen Politik*. Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften. S. 9- 34.
- Waltz, Kenneth N. (1979). *Theory of International Politics*. New York: McGraw-Hill.
- Webb, Michael C. (2004). Defining the Boundaries of Legitimate State Practice. Norms, Transnational Actors and the OECD's Project on Harmful Tax Competition. *Review of International Political Economy* 11(4): 787-827.
- Wendt, Alexander (1992). Anarchy is What States Make of it: The Social Construction of Power Politics. *International Organization* 46: 391- 425.
- Wendt, Alexander (1995). Constructing International Politics. *International Security* 20: 71- 81.
- Woodward, Richard (2006). Offshore Strategies in the Global Political Economy: Small Islands and the Case of the EU and OECD Harmful Tax Competition Initiatives. *Cambridge Review of International Affairs* 19(4): 685- 699.