

# Global Taxes | Europäisches Steuerrecht



Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Professor am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

## Suche

Artikel durQ TLE RSS  
FEEDJETZT  
ABONNIEREN

Teilen

## Die „EU Schwarze Liste“

25.10.2017 | Zitierweise: *Kofler*, Global Taxes, TLE-24-2017

| Das Schlagwort der „Tax Good Governance“, also des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich, ist in aller Munde. Gemeint war damit ursprünglich eine Trias von Anforderungen an Steuersysteme: Transparenz, Informationsaustausch und fairer Steuerwettbewerb (KOM(2009)201). In der jüngeren Vergangenheit wird aber auch die Eindämmung missbräuchlicher oder „schädlicher“ Steuergestaltungen in diesem Zusammenhang genannt. Das verantwortungsvolle Handeln ist aber nicht nur ein wesentliches Leitbild für die Steuerpolitik innerhalb der Union (man denke nur an die rasante Ausdehnung des automatischen Informationsaustausches zwischen den Mitgliedstaaten), sondern vielmehr auch eine Politikvorgabe für das Handeln der Union und der Mitgliedstaaten gegenüber Drittstaaten. |

### Tax Good Governance



## Herausgeber



**Prof. Dr.  
Joachim  
Englisch**

Direktor des  
Instituts für

Im Hinblick auf Drittstaaten geht es hier einerseits um die Unterstützung von Entwicklungsländern beim Aufbau effizienter, gerechter und nachhaltiger Steuersysteme und bei der Stärkung der Steuerverwaltungen, um die Mobilisierung inländischer Ressourcen zur Entwicklung zu fördern und dessen größte Hindernisse zu überwinden, insbesondere Kapitalflucht und illegale Finanzströme (KOM(2010)163). Andererseits stehen gerade im Gefolge der Finanz- und Wirtschaftskrise auch der Schutz der eigenen Steuereinnahmen und damit Gegenmaßnahmen im Hinblick auf nicht kooperierende oder kooperationsunwillige Staaten im Fokus.

Beide Aspekte gehen auch insofern Hand in Hand, als es der Unterstützung der Entwicklungsländer bei der Konsolidierung ihrer Steuersysteme und im Kampf gegen illegale Finanzströme bedarf, um die globale Transparenz zu erhöhen (KOM(2015)136). Dementsprechend erfolgt die Verteilung von zusätzlichen Fördermitteln an Entwicklungsländer, die entsprechende Zusagen einhalten und Fortschritte auch beim verantwortungsvollen Handeln im Steuerbereich erzielt haben (KOM(2009)201).

## Die externe Strategie der Union

Steuerrecht an  
der Westfälischen  
Wilhelms-  
Universität  
Münster.



**RA/StB Prof.  
Dr. Dietmar  
Gosch**

Vorsitzender  
Richter des I.  
Senats am BFH  
a.D. und Of  
Counsel bei  
KPMG in  
München.



**StB Prof. Dr.  
Wolfgang  
Kessler**

Vorstandsvorsitz  
ender des  
Zentrums für  
Business and Law  
an der Albert-  
Ludwigs-  
Universität in  
Freiburg/i.Br.



**Prof. DDr.  
Georg Kofler,  
LL.M. (NYU)**

Professor am  
Institut für  
Finanzrecht,  
Steuerrecht und  
Steuerpolitik der  
Johannes Kepler

Die Position der Union und das koordinierte Handeln der Mitgliedstaaten gegenüber Drittstaaten haben sich vor diesem Hintergrund derart verdichtet, dass die Kommission – basierend auf umfangreichen Vorarbeiten – im Jahr 2016 eine „Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung“ veröffentlicht hat (KOM(2016)24). Diese Mitteilung beschreibt zentrale Maßnahmen, „die die EU ergreifen sollte, um verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich weltweit zu fördern, die Aushöhlung der Steuerbasis von außen zu bekämpfen und gleiche Wettbewerbsbedingungen für alle Unternehmen zu gewährleisten. Die Mitteilung befasst sich auch mit der Frage, wie sich verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich besser in die Politik der EU im Bereich Außenbeziehungen einfügen lässt und wie es die Zusagen der EU auf internationaler Ebene vor allem in der Entwicklungspolitik stützen kann.“

Wesentliche Aspekte dieser externen Strategie betreffen

- die Überprüfung der EU-Kriterien für verantwortungsvolles Handeln, wobei die Kommission zukünftig vier Grundsätze vorschlägt, nämlich (1) die Transparenz und den Informationsaustausch auf Ersuchen und den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten, (2) den fairen Steuerwettbewerb, (3) eine Vielzahl von materiellen (auch über die politisch vereinbarten Mindeststandards) hinausgehenden Punkten des OECD-BEPS-Projekts, sowie (4) die internationalen Standards zur Bekämpfung von Geldwäsche, Terrorismus- und Proliferationsfinanzierung;
- die Förderung der Zusammenarbeit für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich durch Abkommen mit Drittstaaten durch die Aufnahme von – gegenüber der Ratsformulierung aus 2008 (Dok. 8850/08 [Presse 113] 24) aktualisierten – entsprechenden Tax Good Governance Klausel in Drittstaatsabkommen (z.B.

Universität Linz.



**Prof. Dr.  
Rainer  
Prokisch**

Inhaber des Lehrstuhls für Internationales und Europäisches Steuerrecht an der Universität Maastricht.

## Redaktion

**RA/StB/FAStR  
Oliver Holzinger**  
Tel.: 0 26 02 / 94  
74 110  
[redaktion@excellence-media.com](mailto:redaktion@excellence-media.com)

Wirtschaftspartnerschaftsabkommen). Der Rat arbeitet derzeit an einer entsprechenden Klausel („BEPS: Presidency roadmap on future work“, Dok. 10998/17, Rz. 13 f);

- mögliche Gegenmaßnahmen im Hinblick auf nicht kooperierende Drittstaaten („EU Schwarze Liste“), die in Kapitel III dieses Blogeintrags kurz analysiert werden sollen.

Darüber hinaus enthält die externe Strategie auch zwei weitere große Themenblöcke: Einerseits befasst sie sich mit der Unterstützung von Entwicklungsländern bei der Erfüllung der Standards für verantwortliches Handeln im Steuerbereich (auch i. S. des Strategiepapiers „Collect More, Spend Better“, SWD(2015)198). Hierzu gehört insbesondere die Unterstützung dieser Länder bei der Verbesserung ihrer Steuersysteme und der Erhöhung der inländischen Ressourcen, zumal dies von entscheidender Bedeutung für integratives Wachstum, Armutsbekämpfung und nachhaltige Entwicklung ist. Andererseits sieht sie eine Stärkung der Verbindung zwischen EU-Mitteln und verantwortungsvollem Handeln im Steuerbereich vor. Schon bisher dürften gem Art. 140 Abs. 4 der Haushaltseinrichtungen für den Gesamthaushaltsplan der Union (Verordnung Nr. 966/2012) EU-Mittel nicht in Einrichtungen in Drittländern investiert bzw. abgewickelt werden, die die internationalen Standards für Steuertransparenz nicht erfüllen.

**Beachte** | Die Kommission ist jedoch der Auffassung, dass diese Bestimmungen erweitert werden könnten, so dass sie über die derzeitigen Transparenzanforderungen hinausgehen und auch die EU-Grundsätze für einen fairen Steuerwettbewerb umfassen, und hat inzwischen auch einen entsprechenden Legislativvorschlag unterbreitet (Pkt 145 der Präambel und z.B. Art. 150 des Vorschlags KOM(2016)605).

## Gegenmaßnahmen im Hinblick auf nicht kooperierende Drittstaaten

Die materiell-rechtlichen Unionsmaßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung zur Bekämpfung missbräuchlicher Steuerpraktiken (etwa im Rahmen der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinien) betreffen vielfach auch das Verhältnis zu Drittstaaten. Die Kommission vertritt darüber hinaus in ihrer externen Strategie die Ansicht, dass sich die Mitgliedstaaten auch mit ihren unterschiedlichen Ansätzen zur Bekämpfung der Aushöhlung der Steuerbasis von außen befassen müssen. Eine koordinierte externe Strategie für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich sei daher unverzichtbar, „um gemeinsame Erfolge der Mitgliedstaaten bei der Bekämpfung der Steuervermeidung zu fördern, eine wirksame Besteuerung zu gewährleisten und ein transparentes und stabiles Umfeld für Unternehmen im Binnenmarkt zu schaffen“.

Bereits im Zuge des 2012 veröffentlichten „Aktionsplans zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“ (KOM(2012)722) hat die Kommission daher eine (nicht bindende) Empfehlung „für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen“, vorgelegt (C(2012)8805). Ausgangspunkt ist der potenzielle und tatsächliche Schaden für die Steuersysteme der Mitgliedstaaten, der durch Steuergebiete verursacht wird, die keine Mindeststandards für ein verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen einhalten, insbesondere also die gemeinhin als „Steueroasen“ geltenden Steuergebiete.

Nach der Empfehlung ist dieser Mindeststandard durch zwei Kriterien definiert: Er ist erfüllt, wenn der Drittstaat erstens Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Einhaltung gewisser Standards für Transparenz und Informationsaustausch erlassen hat und diese wirksam anwendet und zweitens keine schädlichen steuerlichen Maßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung anwendet. Drittstaaten, die diese Mindeststandards nicht einhalten, könnten in eine – allenfalls neu zu schaffende – nationale „Schwarze Liste“ aufgenommen werden und mit solchen Drittstaaten bestehende Doppelbesteuerungsabkommen neu ausgehandelt, ausgesetzt oder beendet werden, „je nachdem, was am ehesten dazu geeignet ist, die Einhaltung der Mindeststandards durch das betreffende Drittland zu verbessern“.

Dieses Thema wurde auch nachfolgend in der Mitte 2015 veröffentlichten Mitteilung „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“ aufgegriffen (COM(2015)302). In deren Anhang wurde primär zu Informationszwecken und als „Übergangslösung“ eine EU-weite „Schwarze Liste“ nicht kooperativer Drittstaaten zusammengestellt, die sich aus den bestehenden schwarzen Listen der Mitgliedstaaten speiste, die ihrerseits aber unterschiedlichen Kriterien und politischen Wertungen folgen.

Ein koordiniertes Vorgehen im Hinblick auf nicht kooperative Steuergebiete erfordert aber auch ein kohärenteres Konzept für die Aufnahme von Drittländern in Listen aufgrund klar definierter, objektiver und international vertretbarer Kriterien, ein belastbares Kontrollverfahrens, einen offenen Dialog mit den fraglichen Drittländern und gemeinsame defensive Maßnahmen. Die Kommission hat daher – die entsprechende Forderung des Parlaments aufgreifend (Rz. 74 ff der Entschließung P8\_TA(2015)0408) – Anfang 2016 eine externe Strategie für effektive Besteuerung veröffentlicht, aufgrund derer eine EU-weite Liste nicht kooperativer Drittstaaten erstellt und an gemeinsamen Gegenmaßnahmen gearbeitet werden soll.

### **Rat definiert mögliche Kriterien**

Der Rat hat diesem Ansatz bereits Mitte 2016 zugestimmt (Pkt 5 ff. der Pressemitteilung 281/16) und – ersichtlich vor dem Hintergrund der Überlegungen der Kommission zur Neudeinition des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich im Rahmen der externen Strategie – mögliche Kriterien genannt und schließlich im November 2016 den Ablauf und die Kriterien näher definiert (ABl. C 461/2 vom 10.12.2016).

Dieses Verfahren erfolgt in mehreren Schritten:

- Die Kommission hat ein „Scoreboard“ mit Indikatoren zu Themen wie wirtschaftliche Beziehungen mit der EU, Umfang der finanziellen Tätigkeiten sowie institutionelle und rechtliche Faktoren entwickelt, mit denen sich die von den betreffenden Staaten oder Gebieten ausgehenden potenziellen Auswirkungen auf die Steuerbasis der Mitgliedstaaten ermitteln lassen.
- Auf Basis dieses „Scoreboard“ erfolgte sodann im November 2016 von der Gruppe „Verhaltenskodex“ eine Auswahl von zu überprüfenden Drittstaaten (dem Vernehmen nach 92 Jurisdiktionen), mit denen Ende

Januar 2017 Kontakt aufgenommen wurde und Fragebögen versandt wurden (Rz. 62 im Bericht Dok. 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507).

- Die Gruppe „Verhaltenskodex“ soll sodann im Laufe des Jahres 2017 den Screening- und Kommunikationsprozess durchführen, sodass schließlich Ende des Jahres vom Rat einvernehmlich eine „EU Schwarze Liste“ angenommen werden kann (Pkt II der Schlussfolgerungen in ABl. C 461/2 vom 10.12.2016). Überdies befassen sich die laufenden Arbeiten auch mit Fragen der Voraussetzungen für die Streichung von der Liste, des Mechanismus für die laufende Überwachung der Lage und der regelmäßigen Aktualisierungen der Liste.

Erhebliche Bedeutung kommt natürlich den für das Screening angewandten Kriterien zu. Diese wurden im November 2016 vom Rat festgelegt und beinhalten Kriterien für die Transparenz im Steuerbereich, zur „gerechten Besteuerung“ und zur Umsetzung der Anti-BEPS Maßnahmen. Sie können überblicksweise folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Die Kriterien für Transparenz im Steuerbereich umfassen den automatischen Austausch von Finanzinformationen nach dem Gemeinsamen Meldestandard („Common Reporting Standard“, CRC), den Informationsaustausch auf Ersuchen (Einstufung vom Globalen Forum als zumindest „Largely Compliant“), entsprechende Verpflichtungen aufgrund des Multilateralen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen der OECD oder bilateraler Abkommen, und – zukünftig – der Austausch von Informationen bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums.
- Das Kriterium der „gerechten Besteuerung“ verlangt, dass keine Regelungen zu steuerlichen Sonderbehandlungen erfolgt, die nach dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung

(AbI. C 2/2 vom 6.1.1998) als schädlich betrachtet werden könnten, bestehen und keine Begünstigung von Offshore-Strukturen oder Regelungen, die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden.

- Das letzte Kriterium bezieht sich auf die Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS), wobei hier auf eine Verpflichtung zu den vereinbarten Mindeststandards der OECD bei der Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und zu deren kohärenter Anwendung (bis Ende 2017) abgestellt wird und – zukünftig – auf eine positive Bewertung rekurriert (wird angewendet, sobald die Überprüfungen der vereinbarten Mindeststandards durch den inklusiven Rahmen abgeschlossen sind).

Diese letztlich entstehende „Schwarze Liste“ soll – vorbehaltlich einzelstaatlicher Defensivmaßnahmen – auch Grundlage für Abwehrmaßnahmen zur Ergänzung der Liste sein, die derzeit von der Gruppe „Verhaltenskodex“ geprüft werden. Auf Arbeitsgruppenebene scheint zunächst Konsens zu bestehen, dass bereits die Aufnahme auf eine „Schwarze Liste“ Abschreckungscharakter hat, wobei auf materiell-steuerlicher Ebene Maßnahmen wie Abzugsverbote, Hinzurechnungsbesteuerung, Befreiungsversagung, Quellensteuermaßnahmen, Offenlegungs- und Berichtspflichten und Beweislastumkehrungen diskutiert werden (Rz. 71 f. im Bericht Dok. 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507). Hinzu treten noch eine Reihe möglicher nichtsteuerlicher Gegenmaßnahmen.

**Hinweis** | Es ist zudem nicht ausgeschlossen, dass die „Schwarze Liste“ auch als Bezugspunkt anderer Gesetzgebungsressorts dienen könnte (etwa Hinblick auf den Europäischen Fonds für strategische Investitionen (EFSI) oder das vorgeschlagene öffentliche Country-by-Country Reporting) und derartige Verknüpfungen wirksame und abschreckende Abwehrmaßnahmen auf EU-Ebene außerhalb des Steuerwesens darstellen würden.

**Ausblick** | „Tax Good Governance“, also das verantwortungsvolle Handeln im Steuerbereich, wird auf unionaler Ebene zunehmend operationalisiert: Transparenz, Informationsaustausch, fairer Steuerwettbewerb und die Eindämmung missbräuchlicher oder „schädlicher“ Steuergestaltungen sollen nicht nur im Binnenmarkt verwirklicht werden, sondern auch als Maßstäbe für Drittstaaten gelten. Nach dem Prinzip von Zuckerbrot und Peitsche setzt die Union nicht nur auf die Unterstützung von Entwicklungsländern bei der Umsetzung dieser Standards, sondern möchte diese Standards auch verbindlich festlegen und auf kooperationsunwillige Drittstaaten durch koordinierte Gegenmaßnahmen der Mitgliedstaaten reagieren. Mit dem Versuch, eine einheitliche, auf objektiven Kriterien beruhende „EU Schwarze Liste“ zu erstellen wird dieser Ansatz auch transparent gemacht.

**Tags:** Drittstaaten, EU-Kommission, Good Governance, Informationsaustausch

