



Informationsaustausch auf Ersuchen

HANDBUCH FÜR DIE LÄNDERPRÜFUNGEN
2016–2020

Terms of Reference 2016

GLOBALES FORUM TRANSPARENZ UND
INFORMATIONSAUSTAUSCH IN STEUERANGELEGENHEITEN



Terms of Reference 2016 zur Fortschrittsüberwachung und -überprüfung im Bereich Transparenz und Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuersachen

I. Einleitung

1. Das Globale Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten („Globales Forum“) ist das größte Steuerorgan der Welt, das mit der Überwachung der Steuertransparenz beauftragt ist. Nach einem Aufruf der Staats- und Regierungschefs der G20 wurde es 2009 tiefgreifend umstrukturiert, um durch die Einrichtung eines strengen und umfassenden Verfahrens der gegenseitigen Überprüfung eine zügige Umsetzung des Standards für den Informationsaustausch auf Ersuchen (*exchange of information on request* – EOIR) zu gewährleisten. Das Globale Forum schuf rasch einen Mechanismus der gegenseitigen Überprüfung, bestehend aus Terms of Reference, einer Methodik und einem Überprüfungszeitplan, um diese Aufgabe zu leisten. Seit 2009 sind erhebliche Fortschritte erzielt worden, und zwar im Wege der Durchführung von Länderprüfungen, bei denen die Einhaltung des internationalen EOIR-Standards in 126 Staaten und Gebieten geprüft wurde, sowie durch Schulungsmaßnahmen und technische Unterstützung. Die Staats- und Regierungschefs der G20 haben eine zügige Umsetzung des EOIR-Standards kontinuierlich befürwortet und 2014 einen neuen Standard für den automatischen Informationsaustausch (*automatic exchange of information* – AEOI) verabschiedet. Der AEOI-Standard wird im Einklang mit eigenen Terms of Reference, eigener Methodik und eigenem Überprüfungszeitplan bewertet.

2. Auf seiner Plenartagung im November 2013 in Jakarta beschloss das Globale Forum, dass ab 2016 nach Abschluss der ersten Runde von Länderprüfungen eine weitere Runde zur Überprüfung der Einhaltung des EOIR-Standards eingeleitet werden soll. Am 26./27. Oktober 2014 kam das Globale Forum in Berlin überein, sein Mandat bis Ende 2020 zu verlängern, und verabschiedete eine Reihe von Vorschlägen zur Änderung der Terms of Reference mit dem Ziel, diese an die sich wandelnden internationalen Rahmenbedingungen für die Transparenz in Steuersachen anzupassen. Die überarbeiteten Terms of Reference bilden die Grundlage für die nächste Runde von Länderprüfungen ab 2016 („Terms of Reference 2016“), in deren Rahmen die seit Beginn der ersten Überprüfungsrunde im Jahr 2010 erzielten Fortschritte auf dem Wege zu einem

vollständigen und wirksamen Informationsaustausch auf Ersuchen überwacht und überprüft werden.

3. Ein gutes System der gegenseitigen Überprüfung zeichnet sich durch offene Verfahren verbunden mit einer genauen Beschreibung der Standards, auf deren Grundlage die Teilnehmer überprüft werden, aus. Die Terms of Reference 2016 beschreiben den EOIR-Standard und gliedern ihn in 10 wesentliche Elemente, die im Wege der Überwachung und gegenseitigen Überprüfung zu prüfen sind.

II. Der Standard für Transparenz und Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuersachen

4. Die Grundsätze der Transparenz und des wirksamen Informationsaustauschs auf Ersuchen in Steuersachen spiegeln sich in erster Linie im OECD-Musterabkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen von 2002 („Muster-TIEA der OECD“) und dessen Kommentar sowie in Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen („Muster-DBA der OECD“) und dessen Kommentar in der 2012 aktualisierten (und am 17. Juli 2012 vom OECD-Rat gebilligten) Fassung wider. Die Überarbeitung von Artikel 26 und dessen Kommentar im Jahr 2012 sollte den internationalen Entwicklungen auf dem Gebiet der Steuertransparenz seit der vorangegangenen Überarbeitung im Jahr 2005 Rechnung tragen.¹ Der EOIR-Standard ist inzwischen praktisch allgemein anerkannt. Alle Mitglieder des Globalen Forums haben sich verpflichtet, den Standard umzusetzen und seine Umsetzung im Rahmen einer gegenseitigen Überprüfung prüfen zu lassen.

5. Der Standard regelt den Austausch auf Ersuchen von Informationen, die für die Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts einer ersuchenden Partei voraussichtlich erheblich sind. „Anfragen ins Blaue hinein“ (*fishing expeditions*) sind nicht gestattet, jedoch sind alle voraussichtlich erheblichen Informationen bereitzustellen, darunter Informationen im Besitz von Banken oder Treuhändern, unabhängig vom Vorliegen nationaler steuerlicher Interessen oder der Anwendung des Grundsatzes der beiderseitigen Strafbarkeit. Im Zuge der Überarbeitung des Artikels 26 im Jahr 2012 wurde die Auslegung des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit weiter ausgearbeitet, insbesondere durch die genaue Darlegung der Umstände, unter denen Gruppensuchen das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen bzw. nicht erfüllen, und durch Ergänzung weiterer Beispiele für eine voraussichtliche Erheblichkeit.

6. Neben den primären maßgeblichen Quellen des Standards gibt es eine Reihe von Dokumenten, die Hinweise zur Anwendung des Standards, insbesondere im Bereich der Transparenz, enthalten. Im Hinblick auf die Gewährleistung der Verfügbarkeit

¹ Das Musterabkommen der Vereinten Nationen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Industrie- und Entwicklungsländern („Muster-DBA der UN“) entspricht noch der Fassung 2005 des Muster-DBA der OECD und dessen Kommentars.

zuverlässiger Buchführungsinformationen erarbeitete beispielsweise die Gemeinsame Ad-hoc-Gruppe zur Rechnungslegung (*Joint Ad Hoc Group on Accounts – JAHGA*)² Leitlinien zur Transparenz der Buchführung. Zu den weiteren Sekundärquellen gehören die Handbücher der OECD und des Globalen Forums zum Informationsaustausch (2006 bzw. 2013), die 2004 vom Forum Schädliche Steuerpraktiken erarbeiteten Leitlinien sowie die Empfehlungen und Leitlinien der Arbeitsgruppe zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung (*Financial Action Task Force – FATF*) zu Transparenz und wirtschaftlichem Eigentum von 2012 (siehe Anhang 1). In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Erklärung des G20-Gipfels in Sankt Petersburg verlautbart: „Wir laden das Globale Forum ein, an die Bemühungen der FATF in Bezug auf wirtschaftliches Eigentum anzuknüpfen“.³

7. Der Informationsaustausch in Steuersachen ist wirksam, wenn zuverlässige Informationen, die für die steuerlichen Erfordernisse eines ersuchenden Staates oder Gebiets voraussichtlich erheblich sind, verfügbar sind oder zeitnah zur Verfügung gestellt werden können und rechtliche Mechanismen etabliert sind, die die Einholung und den Austausch von Informationen ermöglichen.⁴ Daher ist es hilfreich, Transparenz und Informationsaustausch als die Gesamtheit von drei Grundkomponenten zu betrachten:

- Verfügbarkeit von Informationen
- geeigneter Zugang zu Informationen
- Existenz von Mechanismen für den Informationsaustausch

8. Anders ausgedrückt: Die Informationen müssen **verfügbar** sein, die Steuerbehörden müssen **Zugang** zu den Informationen haben, und es muss eine Grundlage für den **Austausch** vorhanden sein. Fehlt eines dieser Elemente, ist kein wirksamer Informationsaustausch möglich.

9. Der Rest dieses Abschnitts gliedert die Grundsätze der Transparenz und des wirksamen Informationsaustauschs in ihre wesentlichen Elemente auf. Damit Prüfer bewerten können, ob ein Staat oder Gebiet den Standard umgesetzt hat oder nicht, müssen sie in der Lage sein, die einzelnen zentralen Grundsätze zu verstehen, und wissen, was ein Staat oder Gebiet für die Erfüllung der jeweiligen Anforderung bewerkstelligen muss. Wie vorstehend dargelegt erfolgt eine Unterteilung in Verfügbarkeit von Informationen (Teil A), Zugang zu Informationen (Teil B) und abschließend Informationsaustausch (Teil C).

² Die JAHGA wurde 2003 unter der Schirmherrschaft des Globalen Forums eingerichtet. Zu den von der JAHGA erarbeiteten Standards siehe *Enabling Effective Exchange of Information: Availability Standard and Reliability Standard* (Ermöglichung eines wirksamen Informationsaustauschs: Verfügbarkeitsstandard und Zuverlässigkeitsstandard) (JAHGA-Bericht).

³ Tz. 51 der Erklärung der Staats- und Regierungschefs der G20, September 2013.

⁴ JAHGA-Bericht Tz. 1.

A. Verfügbarkeit von Informationen: wesentliche Elemente

10. Der wirksame Informationsaustausch setzt die Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen voraus. Insbesondere ist erforderlich, dass den zuständigen Behörden zeitnah hinreichende, genaue und aktuelle Informationen über die Identität der rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer relevanter juristischer Personen und Rechtsgestaltungen⁵ (und die Identität sonstiger in Element A.1 genannter relevanter Personen) sowie Buchführungsinformationen zu diesen juristischen Personen und Rechtsgestaltungen zur Verfügung stehen. Für den wirksamen Informationsaustausch ist ferner die Verfügbarkeit von Bankinformationen von maßgeblicher Bedeutung.

11. Im Hinblick auf Informationen zu wirtschaftlichen Eigentümern im Rahmen der Elemente A.1 und A.3 muss eingeräumt werden, dass sich die Zwecke, für die die FATF-Standards aufgestellt wurden (Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung), vom Zweck des EOIR-Standards (Gewährleistung eines wirksamen Informationsaustauschs in Steuersachen) unterscheiden. Bei der Anwendung und Auslegung der FATF-Dokumente⁶ im Hinblick auf den Ausdruck „wirtschaftlicher Eigentümer“ ist daher darauf zu achten, dass diese Anwendung und Auslegung nicht über das für die Zwecke der Gewährleistung eines wirksamen steuerlichen Informationsaustauschs Angemessene hinausgeht.

12. Nach diesem Teil A der Terms of Reference 2016 müssen Staaten und Gebiete die Verfügbarkeit von Eigentümer-, Identitäts-, Buchführungs- sowie Bankinformationen sicherstellen. Diese Informationen können aus steuerlichen Gründen, Gründen der Geldwäschebekämpfung, aufsichtsrechtlichen, geschäftlichen oder sonstigen Gründen aufbewahrt werden. Werden diese Informationen nicht oder nicht für einen angemessenen Zeitraum aufbewahrt, so ist die zuständige Behörde eines Staates oder Gebiets möglicherweise nicht in der Lage, diese Informationen auf Ersuchen einzuholen und bereitzustellen. Die Staaten und Gebiete sollten nicht nur vorschreiben, dass diese Informationen verwahrt werden, sondern dass sie zudem für einen Zeitraum von mindestens 5 Jahren⁷ aufbewahrt werden, selbst in Fällen, in denen die betreffende juristische Person oder Rechtsgestaltung nicht mehr besteht. Ferner müssen wirksame

⁵ Der Ausdruck „relevante juristische Personen und Rechtsgestaltungen“ umfasst i) Unternehmen, Stiftungen, Anstalten und ähnliche Strukturen, ii) Personengesellschaften oder sonstige Personenmehrheiten, iii) Trusts oder ähnliche Rechtsgestaltungen, iv) Organismen oder Fonds für gemeinsame Anlagen, v) Personen, die in treuhänderischer Eigenschaft Vermögenswerte verwalten, und vi) sonstige juristische Personen oder Rechtsgestaltungen, die im Fall des konkreten zu prüfenden Staates oder Gebiets als relevant erachtet werden.

⁶ Siehe Anhang I Abschnitt D.

⁷ Der Mindestzeitraum von fünf Jahren gilt ab dem Ende des Zeitraums, auf den sich die Informationen (Eigentümer- und Identitäts-, Buchführungs- und Bankinformationen) in allen Fällen beziehen, und bezieht sich in der Regel auf Steuerjahre, Kalenderjahre oder Rechnungslegungszeiträume. Auf welchen Zeitraum sich die Informationen beziehen, hängt von der Art der angewandten Vorschrift (z. B. Steuerrecht, Rechnungslegungsrecht), der der Aufbewahrungspflicht unterliegenden Person (z. B. externer Informationsträger oder Steuerpflichtiger) und der Art der erbetenen Informationen ab.

Durchsetzungsvorschriften zur Gewährleistung der Verfügbarkeit von Informationen gelten, einschließlich einer angemessenen Überwachung der Einhaltung sowie hinreichend weitgehender Erzwingungsbefugnisse. Diese Aspekte sind eine Grundvorgabe bei jedem der Elemente in Teil A.

A.1 Die Staaten und Gebiete sollten sicherstellen, dass ihren zuständigen Behörden zu allen relevanten juristischen Personen und Rechtsgestaltungen Informationen zu Eigentümern und Identität, einschließlich Informationen über die rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer⁸, zur Verfügung stehen.

A.1.1 Die Staaten und Gebiete⁹ sollten sicherstellen, dass ihren zuständigen Behörden Informationen zur Verfügung stehen, anhand derer sich die Eigentümer von Unternehmen und anderen juristischen Personen identifizieren lassen.¹⁰ Zu den Eigentümern zählen rechtliche und wirtschaftliche Eigentümer (in Fällen, in denen ein rechtlicher Eigentümer im Namen einer anderen Person als Bevollmächtigter oder im Rahmen einer ähnlichen Vereinbarung handelt, einschließlich dieser anderen Person) sowie Personen in

⁸ Die FATF definiert den Ausdruck „wirtschaftlicher Eigentümer“ als die natürliche(n) Person(en), der bzw. denen der Kunde letztlich gehört oder von der bzw. denen der Kunde letztlich beherrscht wird, und/oder die natürliche Person, in deren Auftrag eine Transaktion durchgeführt wird. Dazu gehören auch diejenigen Personen, die eine juristische Person oder Rechtsgestaltung letztendlich tatsächlich beherrschen. Das letztendliche Eigentum oder die letztendliche Beherrschung und die letztendliche tatsächliche Beherrschung spielen in Fällen eine Rolle, in denen das Eigentum/die Beherrschung durch eine Eigentümerkette oder andere Beherrschungsformen als die unmittelbare Beherrschung ausgeübt wird.

⁹ Es obliegt dem Staat oder Gebiet, nach dessen Recht Unternehmen oder andere juristische Personen gegründet werden, sicherzustellen, dass bezüglich dieser Unternehmen und anderen juristischen Personen Informationen zu den rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümern zur Verfügung stehen. Sollte ein Unternehmen oder eine andere juristische Person einen hinreichenden Anknüpfungspunkt zu einem anderen Staat oder Gebiet haben, u. a. weil es/sie dort steuerlich ansässig ist (beispielsweise weil sich dort der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung oder Verwaltung befindet), oder – sofern das Konzept der steuerlichen Ansässigkeit in diesem anderen Staat oder Gebiet nicht maßgeblich ist – sollte ein möglicher alternativer Anknüpfungspunkt sein, dass das Unternehmen dort seinen Hauptsitz hat, so ist dieser andere Staat oder dieses andere Gebiet ebenfalls dafür verantwortlich, die Verfügbarkeit von Informationen zu den rechtlichen Eigentümern sicherzustellen. Für gewöhnlich ist der Sitz eines Unternehmens der Ort, an dem sich die Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung und die zentralen Aufgabenbereiche des Unternehmens befinden, oder – anders ausgedrückt – von dem aus die Tätigkeiten des Unternehmens gesteuert werden. Und schließlich müssen in dem Fall, dass ein ausländisches Unternehmen einen hinreichenden Anknüpfungspunkt hat, auch Informationen zu den wirtschaftlichen Eigentümern verfügbar sein, soweit das Unternehmen eine Beziehung zu einem Geldwäschevorschriften unterliegenden Dienstleister unterhält, die für die Zwecke des Informationsaustauschs auf Ersuchen relevant ist.

¹⁰ Artikel 5 Absatz 4 Muster-TIEA der OECD (es sind jedoch die Ausnahmen für börsennotierte Unternehmen und öffentliche Organismen oder Fonds für gemeinsame Anlagen zu beachten) und JAHGA-Bericht Tz. 1.

einer Eigentümerkette.

- A.1.2 Die Staaten und Gebiete, die die Ausgabe von Inhaberaktien zulassen, sollten über angemessene Mechanismen verfügen, die eine Identifizierung der Inhaber dieser Aktien ermöglichen. Eine Möglichkeit ist u. a. eine Verwahrungsvereinbarung mit einer anerkannten Verwahrstelle oder eine sonstige Regelung zur Immobilisierung dieser Aktien.
- A.1.3 Die Staaten und Gebiete sollten sicherstellen, dass ihren zuständigen Behörden Informationen zur Verfügung stehen, anhand derer sich die Gesellschafter und die wirtschaftlichen Eigentümer einer Personengesellschaft identifizieren lassen, die i) in diesem Staat oder Gebiet Einkünfte, Abzüge oder Anrechnungen für Steuerzwecke erhält, ii) in dem Staat oder Gebiet eine Geschäftstätigkeit ausübt oder iii) eine nach dem Recht dieses Staates oder Gebiets gegründete Kommanditgesellschaft ist.¹¹
- A.1.4 Die Staaten und Gebiete sollten alle zumutbaren Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass ihren zuständigen Behörden Informationen zu den wirtschaftlichen Eigentümern¹² von ausdrücklichen Trusts zur Verfügung stehen, die i) dem Recht des betreffenden Staates oder Gebiets unterliegen¹³, ii) in diesem Staat oder Gebiet verwaltet werden oder iii) über einen in diesem Staat oder Gebiet ansässigen Treuhänder verfügen.¹⁴
- A.1.5 Die Staaten und Gebiete, die die Einrichtung von Stiftungen gestatten, sollten sicherstellen, dass ihren zuständigen Behörden Informationen zu den nach entsprechendem Recht gegründeten Stiftungen zur Verfügung stehen, anhand derer sich die Stifter, Mitglieder des Stiftungsrats und ggf. Begünstigten sowie wirtschaftliche Eigentümer der Stiftung oder Personen mit der Befugnis zur Vertretung der Stiftung identifizieren lassen.¹⁵
- A.2 Die Staaten und Gebiete sollten sicherstellen, dass zu allen relevanten juristischen Personen und Rechtsgestaltungen eine zuverlässige

¹¹ Artikel 5 Absatz 4 Muster-TIEA der OECD.

¹² Informationen zu wirtschaftlichen Eigentümern sollten Angaben zur Identität des Treugebers, der Treuhänder, ggf. des Protektors, aller Begünstigten oder Begünstigtenkategorien sowie sonstiger natürlicher Personen, die den Trust letztlich tatsächlich beherrschen, umfassen.

¹³ Staaten und Gebiete mit Trust-Recht sind nicht verpflichtet, diese Auflagen weltweit bei jedem ihrem Recht unterliegenden Trust durchzusetzen. Weitere Informationen siehe *Assessment Criteria Note* (Leitfaden zu Prüfungskriterien) Tz. 85 sowie FATF-Leitfaden *Transparency and Beneficial Ownership* (Transparenz und wirtschaftliches Eigentum) (Oktober 2014) Tz. 59–62.

¹⁴ Artikel 5 Absatz 4 Muster-TIEA der OECD. Siehe auch Hinweise zu ausdrücklichen Trusts in der Anlage zum JAHGA-Bericht Tz. 6.

¹⁵ Artikel 5 Absatz 4 Muster-TIEA der OECD.

Buchführung¹⁶ vorliegt.

A.2.1 Die Geschäftsbücher sollten i) zutreffende Erläuterungen zu allen Transaktionen enthalten, ii) jederzeit eine ausreichend genaue Ermittlung der Finanzlage der juristischen Person oder Rechtsgestaltung zulassen und iii) die Erstellung von Jahresabschlüssen ermöglichen.

A.2.2 Die Geschäftsbücher sollten ferner Belege wie beispielsweise Rechnungen, Verträge usw. umfassen und Angaben zu i) allen eingenommenen und ausgegebenen Geldbeträgen und den diesen Einnahmen und Ausgaben zugrunde liegenden Sachverhalten, ii) allen Verkäufen und Käufen und sonstigen Transaktionen sowie iii) den Vermögenswerten und Verbindlichkeiten der betreffenden juristischen Person oder Rechtsgestaltung enthalten.

A.3 Zu allen Kontoinhabern sollten Bankinformationen verfügbar sein.

A.3.1 Bankinformationen sollten alle Aufzeichnungen in Bezug auf die Konten sowie die dazugehörigen Finanz- und Transaktionsinformationen, einschließlich Informationen zu den rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümern der Konten, umfassen.¹⁷

B. Zugang zu Bank-, Eigentümer-, Identitäts- und Buchführungsinformationen: wesentliche Elemente

13. Im Rahmen steuerlicher Ermittlungen können eine Vielzahl von Informationen benötigt werden, und die Staaten und Gebiete sollten die Befugnis besitzen, alle diese Informationen einzuholen. Dazu gehören Informationen im Besitz von Banken und sonstigen Finanzinstituten sowie Informationen bezüglich der Eigentumsverhältnisse von Unternehmen oder der Identität von Anteilseignern an anderen Personen oder Einrichtungen, wie beispielsweise Personengesellschaften und Trusts, sowie Buchführungsinformationen im Hinblick auf alle diese Einrichtungen.

14. Im Rahmen der Länderprüfung wird geprüft, ob die Zugangsbefugnisse in einem bestimmten Staat oder Gebiet die richtigen Kategorien von Personen und Informationen erfassen und ob die Rechte und Schutzvorkehrungen mit dem wirksamen Informationsaustausch vereinbar sind.

B.1 Die zuständigen Behörden sollten die Befugnis besitzen, Informationen, die Gegenstand eines Ersuchens im Rahmen einer Übereinkunft zum Informationsaustausch sind, von einer Person innerhalb ihres Hoheitsgebiets, in deren Besitz oder Verfügungsmacht sich diese Informationen befinden¹⁸,

¹⁶ Siehe JAHGA-Bericht.

¹⁷ Siehe B.1.

¹⁸ Im Hinblick auf die Verfügbarkeit von Informationen kann die Annahme gelten, dass eine Person im Besitz von Aufzeichnungen oder Informationen ist, wenn sie die physische Kontrolle darüber hat. Verfügungsmacht ist breiter gefasst und bezieht Fälle mit ein, in denen eine Person den

einzuholen und bereitzustellen (ungeachtet einer rechtlichen Verpflichtung dieser Person, die Vertraulichkeit der Informationen zu wahren).¹⁹

- B.1.1 Die zuständigen Behörden sollten die Befugnis besitzen, Informationen im Besitz von Banken, sonstigen Finanzinstituten und Personen, die als Vertreter oder in treuhänderischer Eigenschaft handeln, einschließlich Bevollmächtigter und Treuhänder, sowie Informationen in Bezug auf die rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer von Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Trusts, Stiftungen und sonstigen relevanten juristischen Personen, soweit sich diese im Besitz der Behörden des betreffenden Staates oder Gebiets oder im Besitz oder der Verfügungsmacht von Personen innerhalb des Hoheitsgebiets des Staates oder des Gebiets befinden, und Informationen zum rechtlichen Eigentum zu allen diesen Personen innerhalb einer Eigentümerkette einzuholen und bereitzustellen.²⁰
- B.1.2 Die zuständigen Behörden sollten die Befugnis besitzen, Buchführungsinformationen zu allen relevanten juristischen Personen und Rechtsgestaltungen einzuholen und bereitzustellen.²¹
- B.1.3 Die zuständigen Behörden sollten alle einschlägigen Informationsbeschaffungsmaßnahmen nutzen, um die erbetenen Informationen einzuholen, ungeachtet dessen, dass der ersuchte Staat oder das ersuchte Gebiet die Informationen ggf. nicht für eigene steuerliche Zwecke benötigt (beispielsweise sollten Informationen unabhängig davon eingeholt werden, ob sie einen Steuerpflichtigen betreffen, der gegenwärtig vom ersuchten Staat oder Gebiet geprüft wird).
- B.1.4 Die Staaten und Gebiete sollten über wirksame Durchsetzungsvorschriften verfügen, um die Vorlage von Informationen zu erzwingen.²²
- B.1.5 Die Staaten und Gebiete sollten ein im Rahmen eines Mechanismus für den Informationsaustausch gestelltes Informationsersuchen nicht auf der Grundlage ihrer Geheimhaltungsvorschriften (z. B. Bankgeheimnis, Geschäftsgeheimnis) ablehnen.
- B.2 Die für Personen innerhalb des ersuchten Staates oder Gebiets geltenden Rechte und Schutzvorkehrungen (z. B. Benachrichtigung, Einspruchsrechte)

Rechtsanspruch oder die Befugnis oder die Fähigkeit hat, im Besitz einer anderen Person befindliche Dokumente oder Informationen zu beschaffen.

¹⁹ Siehe hierzu jedoch Element C.4.

²⁰ Siehe Artikel 5 Absatz 4 Muster-TIEA der OECD.

²¹ Siehe JAHGA-Bericht Tz. 6 und 22.

²² Siehe JAHGA-Bericht Tz. 22.

sollten mit dem wirksamen Informationsaustausch vereinbar sein.

B.2.1 Die Rechte und Schutzvorkehrungen sollten den wirksamen Informationsaustausch nicht unangemessen verhindern oder verzögern.²³ Beispielsweise sollten Benachrichtigungsregelungen Ausnahmen von der vorherigen Benachrichtigung (insbesondere in Fällen, in denen das Informationsersuchen von hoher Dringlichkeit ist oder die Benachrichtigung die Erfolgchancen der vom ersuchenden Staat oder Gebiet getätigten Ermittlungen wahrscheinlich verringert) und der fristgebundenen nachträglichen Benachrichtigung (z. B. wenn diese Benachrichtigung die Erfolgchancen der vom ersuchenden Staat oder Gebiet getätigten Ermittlungen wahrscheinlich verringert)²⁴ vorsehen.

C. Austausch von Informationen: wesentliche Elemente

15. Die Staaten und Gebiete können Informationen für steuerliche Zwecke grundsätzlich nur dann austauschen, wenn sie über eine entsprechende Rechtsgrundlage oder einen entsprechenden Mechanismus verfügen. Die rechtliche Befugnis zum Informationsaustausch kann sich aus bilateralen oder multilateralen Mechanismen (z. B. Doppelbesteuerungsabkommen, Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen, dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarats und der OECD) oder aus dem innerstaatlichen Recht ergeben. Innerhalb bestimmter regionaler Gruppierungen kann der Informationsaustausch über die für diese Gruppierung geltenden Informationsaustauschinstrumente erfolgen (z. B. innerhalb der EU die Richtlinien und Verordnungen über die gegenseitige Amtshilfe). Im Rahmen der Länderprüfung wird geprüft, ob das Netzwerk von Mechanismen zum Informationsaustausch, über das ein Staat oder Gebiet verfügt, den konkreten Umständen dieses Staates oder Gebiets angemessen ist.

C.1 Die Mechanismen zum Informationsaustausch sollten einen wirksamen Informationsaustausch ermöglichen und

C.1.1 den Informationsaustausch auf Ersuchen gestatten, soweit dieser für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts²⁵ des ersuchenden Staates oder Gebiets voraussichtlich

²³ Siehe Artikel 1 Muster-TIEA der OECD.

²⁴ Eine Ausnahme von der fristgebundenen nachträglichen Benachrichtigung sollte ein ersuchter Staat oder ersuchtes Gebiet in Fällen machen, in denen die Benachrichtigung die Erfolgchancen der vom ersuchenden Staat oder Gebiet getätigten Ermittlungen wahrscheinlich verringert und der ersuchende Staat oder das ersuchende Gebiet die Anwendung einer solchen Ausnahmeregelung auf dieser Grundlage aus triftigen Gründen erbeten hat.

²⁵ Siehe Tz. 15 des Kommentars zu Artikel 26 des Muster-DBA der OECD.

erheblich²⁶ ist.²⁷

- C.1.2 den Informationsaustausch in Bezug auf alle Personen vorsehen (beispielsweise nicht auf Personen beschränkt sein, die für die Zwecke eines Vertrags in einem der Vertragsstaaten ansässig sind oder die Staatsangehörige eines der Vertragsstaaten sind).
- C.1.3 den ersuchten Staat oder das ersuchte Gebiet nicht berechtigen, die Übermittlung von Informationen nur deshalb abzulehnen, weil sie sich bei einem Finanzinstitut, Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Eigentumsrechte an einer Person beziehen.²⁸
- C.1.4 festlegen, dass die Informationen ausgetauscht werden müssen, auch wenn der ersuchte Staat oder das ersuchte Gebiet die Informationen für seine eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt.²⁹
- C.1.5 den Grundsatz der beiderseitigen Strafbarkeit nicht zur Einschränkung des Informationsaustauschs heranziehen.
- C.1.6 den Informationsaustausch sowohl in Steuer- als auch in Steuerstrafsachen vorsehen.³⁰

²⁶ Siehe Artikel 1 und Artikel 5 Absatz 5 Muster-TIEA der OECD und begleitenden Kommentar sowie Tz. 5, 5.1 und 5.2 (bezüglich Gruppensuchen) des Kommentars zu Artikel 26 des Muster-DBA der OECD. Es obliegt dem ersuchenden Staat zu belegen, dass die von ihm erbetenen Informationen für die Anwendung und Durchsetzung seines Steuerrechts voraussichtlich erheblich sind. Artikel 5 Absatz 5 des Muster-TIEA der OECD enthält eine Auflistung der Angaben, die ein ersuchender Staat vorlegen sollte, um zu belegen, dass die erbetenen Informationen voraussichtlich erheblich sind. Mit der Ergänzung zu Tz. 5 des Kommentars zu Artikel 26 des Muster-DBA der OECD im Zuge der Aktualisierung von 2012 wurde festgelegt, dass ein Ersuchen in Fällen, in denen eine endgültige Bewertung der Relevanz der Informationen für laufende Ermittlungen erst nach Erhalt der Informationen erfolgen kann, nicht abgelehnt werden darf. In Tz. 5.1 wird darauf hingewiesen, dass a) im Fall des Fehlens eines Namens und einer Anschrift hinreichende Informationen zur Feststellung der Identität des Steuerpflichtigen erforderlich sind und b) gleichzeitig nicht zwingend erforderlich ist, dass das Ersuchen den Namen und/oder die Anschrift der Person enthält, von der angenommen wird, dass sie im Besitz der betreffenden Informationen ist. Schließlich legt Tz. 5.2 im Hinblick auf Gruppensuchen fest, dass die voraussichtliche Erheblichkeit eines Gruppensuchens hinreichend belegt werden sollte. Ferner sollte belegt werden, dass die erbetenen Informationen zur Feststellung der Vorschriftentreue der der Gruppe angehörenden Steuerpflichtigen beitragen würden.

²⁷ Siehe Artikel 1 Muster-TIEA der OECD, Tz. 5.4 des überarbeiteten Kommentars (2008) zu Artikel 26 des Muster-DBA der UN sowie Tz. 9 des Kommentars zu Artikel 26 des Muster-DBA der OECD.

²⁸ Artikel 26 Absatz 5 Muster-DBA der OECD und der UN sowie Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe a Muster-TIEA der OECD.

²⁹ Artikel 26 Absatz 4 Muster-DBA der OECD und der UN sowie Artikel 5 Absatz 2 Muster-TIEA der OECD.

³⁰ Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe o Muster-TIEA der OECD.

- C.1.7 die Bereitstellung von Informationen in der jeweils gewünschten Form (einschließlich eidesstattlicher Zeugenaussagen und beglaubigter Kopien von Originaldokumenten) gestatten, soweit dies gemäß den innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Praktiken des Staates oder Gebiets möglich ist.
- C.1.8 in Kraft sein; nach Unterzeichnung von Übereinkünften müssen die Staaten und Gebiete alle erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um diese zügig in Kraft zu setzen.
- C.1.9 Wirksamkeit erhalten, indem die zur Erfüllung der Bedingungen des Mechanismus durch den Staat oder das Gebiet erforderlichen Rechtsvorschriften verabschiedet werden.³¹
- C.2 Das Netzwerk von Informationsaustauschmechanismen der Staaten und Gebiete sollte alle relevanten Partner einbeziehen.³²
- C.3 Die Informationsaustauschmechanismen der Staaten und Gebiete sollten angemessene Vorschriften vorsehen, um die Vertraulichkeit der erhaltenen Informationen zu wahren.
 - C.3.1 Die Informationsaustauschmechanismen sollten vorsehen, dass die erhaltenen Informationen vertraulich zu behandeln sind und, soweit von den betreffenden Staaten und Gebieten nicht anders vereinbart, nur an Personen oder Behörden (einschließlich Gerichten und Verwaltungsorganen) weitergegeben werden dürfen, die mit der Festsetzung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsbehelfe hinsichtlich der unter die

³¹ Artikel 10 Muster-TIEA der OECD.

³² Der Standard gibt vor, dass die Staaten und Gebiete Informationen mit allen relevanten Partnern austauschen, d. h. den Partnern, die daran interessiert sind, eine Übereinkunft zum Informationsaustausch zu schließen. Es wird erwartet, dass die Staaten und Gebiete auf Verlangen eine Übereinkunft zum Informationsaustausch schließen, die dem EOIR-Standard entspricht, ohne zusätzliche Vorgaben zu machen. Ist die Partei, die einen Mechanismus zum Informationsaustausch anstrengt, selbst Partei des mehrseitigen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe, so würde die ersuchte Partei die Anforderung nach Element C.2 erfüllen, indem sie selbst Partei dieses Übereinkommens wird. Der Standard schreibt jedoch nicht vor, dass ein Staat oder Gebiet einer mehrseitigen Übereinkunft beitrifft. Eine Informationsaustauschbeziehung kann ebenso auf der Grundlage anderer Arten von Übereinkünften zum Informationsaustausch, wie beispielsweise Doppelbesteuerungsabkommen, begründet werden, wenn der Abschluss einer solchen Übereinkunft für beide Staaten und Gebiete annehmbar ist. Übereinkünfte können nicht ausschließlich mit Gegenparteien ohne wirtschaftliche Bedeutung geschlossen werden. Wenn der Eindruck besteht, dass ein Staat oder Gebiet den Abschluss von Übereinkünften oder Verhandlungen mit Partnern – insbesondere solchen, bei denen die berechtigte Erwartung besteht, dass sie Informationen von diesem Staat oder Gebiet benötigen, um ihr Steuerrecht ordnungsgemäß anwenden und durchsetzen zu können – ablehnt, sollte dies der Gruppe zur gegenseitigen Überprüfung („Peer-Review-Gruppe“) zur Kenntnis gebracht werden, da dieser Umstand auf mangelndes Engagement bei der Umsetzung des Standards hindeuten könnte.

Klausel zum Informationsaustausch fallenden Steuern befasst sind. Diese Personen bzw. Behörden dürfen die Informationen nur für entsprechende Zwecke verwenden, soweit zwischen den Parteien nicht in Übereinstimmung mit ihrem jeweiligen Recht anders vereinbart.³³ Die Staaten und Gebiete sollten sicherstellen, dass Schutzvorkehrungen getroffen wurden, um die Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen zu wahren.³⁴

- C.3.2 Neben den unmittelbar vom ersuchten dem ersuchenden Staat oder Gebiet übermittelten Informationen sollten die Staaten und Gebiete alle Ersuchen um diese Informationen, Hintergrunddokumente zu diesen Ersuchen und sonstigen Dokumente, die diese Informationen enthalten, einschließlich der Kommunikation zwischen dem ersuchenden und dem ersuchten Staat oder Gebiet und der Kommunikation innerhalb der Steuerbehörden der beiden Staaten oder Gebiete, in gleicher Weise vertraulich behandeln wie die unter C.3.1 genannten Informationen.³⁵
- C.4 Im Rahmen der Informationsaustauschmechanismen sollten die Rechte und Sicherheiten von Steuerpflichtigen und Dritten gewahrt bleiben.
 - C.4.1 Ersuchte Staaten und Gebiete sollten nicht verpflichtet sein, Informationen, die ein Betriebs-, Geschäfts-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis preisgeben würden, oder Informationen, die der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen, oder Informationen, deren Weitergabe gegen die öffentliche Ordnung verstoßen würde, zu übermitteln.³⁶
- C.5 Der Staat oder das Gebiet sollte Informationen im Rahmen seines Netzes von Übereinkünften auf wirksame Weise erbitten und übermitteln.
 - C.5.1 Die Staaten und Gebiete sollten in der Lage sein, Ersuchen innerhalb von 90 Tagen nach Erhalt zu beantworten, indem sie die erbetenen Informationen übermitteln oder Auskunft über den Bearbeitungsstand des Ersuchens erteilen.³⁷
 - C.5.2 Die Staaten und Gebiete sollten über angemessene organisatorische Verfahren und Ressourcen verfügen, um die Qualität der Ersuchen

³³ Siehe Artikel 8 Muster-TIEA der OECD sowie Artikel 26 Absatz 2 Muster-DBA der OECD und der UN. Die ausgetauschten Informationen dürfen für andere (nicht steuerliche) Zwecke verwendet werden, vorausgesetzt, dass eine schriftliche Zustimmung erteilt wurde oder dies von der zuständigen Behörde des ersuchten Staates oder Gebiets genehmigt wurde.

³⁴ Siehe B.2.

³⁵ Siehe Tz. 11 des Kommentars zu Artikel 26 des Muster-DBA der OECD.

³⁶ Siehe Artikel 26 Absatz 3 Buchstabe b Muster-DBA der OECD und der UN und Kommentar sowie Artikel 7 Muster-TIEA der OECD.

³⁷ Siehe Artikel 5 Absatz 6 Buchstabe b Muster-TIEA der OECD.

und die Qualität und zeitnahe Übermittlung der Antworten zu gewährleisten.

- C.5.3 Die Amtshilfe in Form des Informationsaustauschs sollte keinen unangemessenen, unverhältnismäßigen oder übermäßig restriktiven Bedingungen unterliegen.

III. Ergebnis des Verfahrens der gegenseitigen Überprüfung

16. Alle Mitglieder des Globalen Forums haben eingewilligt, sich einer gegenseitigen Überprüfung im Hinblick auf ihre Umsetzung des EOIR-Standards, wie in den Terms of Reference 2016 dargelegt, zu unterziehen. Darüber hinaus werden auch Nichtmitglieder, die für die Arbeit des Globalen Forums relevant sind, einer Überprüfung unterzogen. Die einzelnen Staaten und Gebiete werden im Hinblick auf die Umsetzung des Rechts- und Regulierungsrahmens und die Anwendung dieses Rahmens in der Praxis geprüft. Das abschließende Ergebnis umfasst eine Bewertung der einzelnen wesentlichen Elemente sowie eine Gesamtbewertung. Die erste Überprüfungsrunde wurde gemäß dem erstmals im Jahr 2010 vereinbarten Überprüfungszeitplan durchgeführt und ist für fast alle Mitglieder abgeschlossen. Das Globale Forum hat beschlossen, dass alle Mitglieder und relevanten Nichtmitglieder einer zweiten Überprüfungsrunde unterzogen werden, die 2016 beginnt, um zu gewährleisten, dass der Standard weiterhin eingehalten und umgesetzt wird. In der ersten Überprüfungsrunde wurden grundsätzlich gesonderte Überprüfungen zu Phase 1 und Phase 2 durchgeführt, dagegen werden bei den 2016 beginnenden Überprüfungen Phase 1 und Phase 2 in einer Überprüfung zusammengefasst. Die Überprüfungen erfolgen im Einklang mit der Methodik und dem Überprüfungszeitplan von 2016. Die abschließenden Überprüfungsberichte werden veröffentlicht, und von den überprüften Staaten und Gebieten wird erwartet, dass sie die ggf. erteilten Empfehlungen umsetzen.

Anhang 1

Quellen des international vereinbarten Standards für Transparenz und wirksamen Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuersachen („Standard“)

1. Der vorliegende Anhang gibt einen kurzen Überblick über die maßgeblichen Quellen, in denen der Standard für Transparenz und wirksamen Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuersachen festgelegt ist, sowie über ergänzende Quellen, die bei der Anwendung des Standards im Rahmen des Überwachungs- und Überprüfungsverfahrens hilfreich für die Prüfer, die Peer-Review-Gruppe und das Globale Forum sein können. Der international vereinbarte Standard für Transparenz und wirksamen Informationsaustausch in Steuersachen setzt sich aus einer primären maßgeblichen Quelle und eine Reihe ergänzender Quellen zusammen.
2. Die primäre maßgebliche Quelle umfasst
 - das Musterabkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen aus dem Jahr 2002 und den dazugehörigen Kommentar („Muster-TIEA“) sowie
 - Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen („Muster-DBA“) und den dazugehörigen Kommentar in der Fassung 2012³⁸.
3. Diese primäre maßgebliche Quelle wird durch eine Reihe von Sekundärdokumenten ergänzt, die Kontext für das Verständnis und die Auslegung des Standards liefern. Diese Dokumente wurden von den zuständigen OECD-Gremien oder dem Globalen Forum verfasst. Und da die Standardsetzung und Beurteilung eng mit den Themengebieten anderer internationaler Gremien – insbesondere der FATF – verflochten sind, können bei der Auslegung und Anwendung des Standards bei Bedarf auch die von der FATF entwickelten Grundsätze herangezogen werden.

I. Primäre maßgebliche Quelle

A. Muster-TIEA und Kommentar

4. Im Jahr 2002 hat das Globale Forum eine Arbeitsgruppe zum wirksamen Informationsaustausch („Arbeitsgruppe des Globalen Forums“) eingesetzt. Ihr gehörten Vertreter mehrerer OECD-Länder sowie Arubas, Bahains, Bermudas, der Insel Man, der

³⁸ Das Musterabkommen der Vereinten Nationen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Industrie- und Entwicklungsländern („Muster-DBA der UN“) entspricht noch der Fassung 2005 des Muster-DBA der OECD und des dazugehörigen Kommentars.

Kaimaninseln, Maltas, Mauritius, der Niederländischen Antillen, San Marinos, der Seychellen und Zyperns an. Die Arbeitsgruppe hat das Muster-TIEA 2002 erarbeitet, das bereits als Grundlage für die Verhandlungen zu über 1600 Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (TIEAs) diente.

5. Das Muster-TIEA und der dazugehörige Kommentar stellen eine maßgebliche Quelle des Standards des Globalen Forums für Transparenz und wirksamen Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuersachen dar. Darin wird der Standard für den Informationsaustausch detailliert dargelegt, u. a. geht es darin um die Pflicht zur Übermittlung aller Informationen, die voraussichtlich erheblich sind zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsparteien betreffend Steuern, um die eng gefassten zulässigen Gründe für die Ablehnung eines Ersuchens, die Form von Ersuchen, die Vertraulichkeit, die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht und weitere Aspekte.

6. Ebenso geht es im Muster-TIEA und dem Kommentar darum, in welchem Umfang Informationen zugänglich sein und ggf. ausgetauscht werden müssen. Dies entscheidet sich in erster Linie anhand des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit, d. h. es sind alle Informationen betroffen, die voraussichtlich erheblich sind zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsparteien betreffend Steuern.

7. Im Muster-TIEA und dem Kommentar wird jedoch nicht nur das allgemeine Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit festgelegt, sondern es werden auch konkrete Arten von Informationen genannt, zu deren Beschaffung und Übermittlung die ersuchten Staaten und Gebiete befugt sein müssen, darunter bei Banken befindliche Informationen sowie Informationen zu Eigentumsverhältnissen und zur Identität von Personen.

8. Die konkreten Beispiele im Muster-TIEA und dem Kommentar stellen keine abschließende Aufzählung der Informationen dar, die nach dem Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit verfügbar, zugänglich und zuverlässig sein müssen. Nicht genannt werden darin beispielsweise Buchführungsinformationen. Welche Buchführungsinformationen für die Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsparteien betreffend Steuern voraussichtlich erheblich sind, ist im JAHGA-Bericht (siehe unten) genau festgelegt.

9. Das Muster-TIEA und der Kommentar enthalten auch Regelungen zum Zugriff auf Informationen. So sehen sie beispielsweise vor, dass die ersuchte Partei, wenn die erforderliche Prüfung ergibt, dass die ihr vorliegenden Informationen nicht ausreichen, um dem Informationsersuchen zu entsprechen, alle geeigneten Informationsbeschaffungsmaßnahmen ergreifen muss, um die erbetenen Informationen übermitteln zu können.

10. Im Kommentar zum Muster-TIEA wird darauf hingewiesen, dass der darin festgelegte Standard auf unterschiedliche Weise umgesetzt werden kann, u. a. durch Doppelbesteuerungsabkommen. Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen basieren

auf dem Muster-DBA der OECD.

B. Artikel 26 Muster-DBA und Kommentar

11. Das Muster-DBA stellt die anerkannteste Rechtsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen dar. Über 3000 bilaterale Abkommen basieren darauf. Artikel 26 des Muster-DBA wiederum bildet die anerkannteste Rechtsgrundlage für den bilateralen Informationsaustausch in Steuersachen.

12. Am 17. Juli 2012 beschloss und veröffentlichte die OECD Änderungen in Artikel 26 des Muster-DBA der OECD und dem dazugehörigen Kommentar. Die letzte vorherige Änderung stammte aus dem Jahr 2005 und wurde auch in die Fassung 2008 des Artikels 26 des Muster-DBA der UN übernommen. Mit den Änderungen in Artikel 26 aus dem Jahr 2012 wurde neueren Entwicklungen im Bereich der Steuertransparenz Rechnung getragen, außerdem wurden die Auslegungshinweise zu einzelnen Bestimmungen des Artikels ausführlicher gestaltet. Am 26./27. Oktober 2014 beschloss das Globale Forum die Aufnahme des 2012 geänderten Artikels 26 in die Terms of Reference.

13. Artikel 26 sieht dasselbe Kriterium vor wie das Muster-TIEA. In beiden Fällen bestimmt sich anhand des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit, in welchem Umfang Informationen zu übermitteln sind. Beide Rechtsgrundlagen verlangen einen größtmöglichen Informationsaustausch, lassen jedoch keine „Anfragen ins Blaue hinein“ zu, d. h. spekulative Ersuchen um Informationen, bei denen kein eindeutiger Anknüpfungspunkt zu offenen Untersuchungen oder Ermittlungen besteht.³⁹

14. Wenngleich mit Artikel 26 grundsätzlich ein sehr ähnlicher Ansatz verfolgt wird wie mit dem Muster-TIEA, gehen einige Aspekte des Artikels 26 über den EOIR-Standard hinaus. Beispielsweise ermöglicht Artikel 26 auch den automatischen und spontanen Informationsaustausch, den der Standard nicht umfasst.

II. Ergänzende maßgebliche Quellen

A. JAHGA-Bericht

15. Buchführungsinformationen fallen unter das allgemeine Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit nach dem Muster-TIEA sowie Artikel 26 des Muster-

³⁹ Der Wortlaut des Artikels 26 Absatz 1 wurde 2005 geändert, um analog zum Muster-TIEA das grundlegende Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit aufzunehmen. In der vorherigen Fassung des Artikels 26 war das entscheidende Kriterium die Erforderlichkeit. Im Kommentar wird erläutert, dass mit der Änderung von „erforderlich“ in „voraussichtlich erheblich“ nicht die Wirkung der Bestimmung geändert, sondern besser zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass einerseits ein Informationsaustausch im größtmöglichen Umfang stattfinden soll, andererseits „Anfragen ins Blaue hinein“ jedoch ausgeschlossen werden sollen, und dass Einheitlichkeit mit dem Muster-TIEA erzielt werden sollte. Im Kommentar zum 2012 geänderten Artikel 26 Absatz 1 wird ausführlicher auf das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit eingegangen. Siehe Tz. 4.1 und 5.3 des Kommentars.

DBA. Detailliert festgelegt sind die Standards in Bezug auf das Erfordernis, verfügbare, zugängliche und zuverlässige Geschäftsbücher zu führen, jedoch im Bericht der Gemeinsamen Ad-hoc-Gruppe zur Rechnungslegung (*Joint Ad Hoc Group on Accounts – JAHGA*). Dieser wurde von Vertretern aus OECD- und Nicht-OECD-Ländern im Rahmen ihrer Zusammenarbeit in der JAHGA⁴⁰ gemeinsam erarbeitet und im Jahr 2005 vom Globalen Forum beschlossen.

16. Im JAHGA-Bericht sind die Standards in Bezug auf die Pflicht zum Führen zuverlässiger Geschäftsbücher, die Fristen zur Aufbewahrung von Geschäftsbüchern sowie den Zugang zu Geschäftsbüchern festgelegt.

B. Handbücher zum Informationsaustausch von OECD (2006) und Globalem Forum (2013)

17. Im Jahr 2006 verabschiedete der Ausschuss für Steuerfragen (*Committee on Fiscal Affairs – CFA*) ein Handbuch zum Informationsaustausch⁴¹ („OECD-Handbuch“). Dieses Handbuch dient als praktische Hilfestellung für Behördenmitarbeiter, die mit dem steuerlichen Informationsaustausch zu tun haben, und kann auch bei der Erstellung oder Überarbeitung nationaler Handbücher nützlich sein. Zu seiner Ausarbeitung haben sowohl Mitgliedsländer als auch Nicht-Mitgliedsländer der OECD beigetragen.

18. Im Jahr 2013 verabschiedete das Globale Forum ein eigenes Handbuch zum Informationsaustausch. Dieses soll als Leitfaden für die internen Abläufe und Verfahren in dem für den Informationsaustausch zuständigen Bereich einer Steuerverwaltung dienen, soweit es um den Informationsaustausch auf Ersuchen und den spontanen Informationsaustausch geht.

C. Leitfaden 2004 des Forums Schädliche Steuerpraktiken

19. Im Jahr 2004 erarbeitete das Forum Schädliche Steuerpraktiken, ein Unterorgan des CFA, einen Leitfaden zum Thema Transparenz und wirksamer Informationsaustausch.⁴² In der Einleitung wird darauf hingewiesen, dass der Leitfaden

⁴⁰ Zu den JAHGA-Teilnehmern zählten Vertreter aus Antigua und Barbuda, Aruba, den Bahamas, Bahrain, Belize, Bermuda, den Britischen Jungferninseln, den Cookinseln, Deutschland, Frankreich, Gibraltar, Grenada, Guernsey, der Insel Man, Irland, Italien, Japan, Jersey, den Kaimaninseln, Kanada, Malta, Mauritius, Mexiko, Neuseeland, den Niederlanden, den Niederländischen Antillen, Panama, Samoa, Schweden, den Seychellen, der Slowakei, Spanien, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und den Grenadinen, den USA und dem Vereinigten Königreich.

⁴¹ Abrufbar unter www.oecd.org/document/5/0,3343,en_2649_33767_36647621_1_1_1_1.00.html.

⁴² Der Leitfaden ist abrufbar unter www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf. Er wurde unter dem Titel *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes* (Konsolidierte Anwendungshinweise: Leitfaden zur Anwendung des Berichts von 1998 auf präferenzielle Steuerregelungen) veröffentlicht und befasste sich auch mit zahlreichen weiteren präferenziellen Steuerregelungen. Die Hinweise zu Transparenz und Informationsaustausch finden sich auf den S. 9–19.

als Hilfestellung für Staaten und Gebiete zu verstehen ist, die sich zu Transparenz und wirksamem Informationsaustausch verpflichtet haben, nicht jedoch als Erweiterung des Standards, dessen Einhaltung die Staaten und Gebiete vereinbart haben (Tz. 13). Der Leitfaden enthält wichtige Hinweise zu Standards hinsichtlich der Verfügbarkeit relevanter und zuverlässiger Informationen, u. a. zur Identität rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer und weiterer Personen.

D. FATF-Empfehlungen und -Leitfaden zu Transparenz und wirtschaftlichem Eigentum⁴³

20. Wichtig zu wissen ist, dass nicht nur die oben beschriebenen steuerbezogenen Dokumente zur Verfügung stehen, sondern dass Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und des wirksamen Informationsaustauschs in Steuersachen auch in einem breiteren Kontext getroffen werden. Dies gilt insbesondere für die Arbeit der FATF in Bezug auf innerstaatliche institutionelle Maßnahmen zur Informationsübermittlung, Rechtshilfe und Transparenz betreffend Informationen über Eigentumsverhältnisse sowie die Identität von Eigentümern und anderen Beteiligten.

21. Dies sind zentrale Bestandteile der voraussichtlich erheblichen Informationen, die Staaten und Gebiete nach dem Standard des Globalen Forums übermitteln können müssen. Die FATF-Begrifflichkeiten können eine hilfreiche Orientierung bieten und bei Bedarf zur Auslegung und Anwendung des Standards herangezogen werden. Insbesondere enthalten die FATF-Standards von 2012 eine Definition des wirtschaftlichen Eigentümers, die in die Elemente A.1, A.3 und B.1 eingeflossen ist. Soweit sie sich mit dem Begriff des wirtschaftlichen Eigentums befassen, wie er für den Standard nach den Terms of Reference gilt, sind folgende FATF-Dokumente⁴⁴ für die Durchführung von EOIR-Prüfungen von Bedeutung:

- allgemeines Glossar (z. B. Definition des Ausdrucks *beneficial owner* (wirtschaftlicher Eigentümer))
- Empfehlung 10 zu Kundensorgfaltspflichten und die dazugehörige Auslegungsbestimmung, insbesondere hinsichtlich der Methode zur Feststellung der wirtschaftlichen Eigentümer von juristischen Personen und Rechtsgestaltungen nach Abs. 5 Buchst. b Ziff. i und ii der Auslegungsbestimmung zu Empfehlung 10
- Empfehlung 24 zu Transparenz und wirtschaftlichem Eigentum bei juristischen Personen und die dazugehörige Auslegungsbestimmung
- Empfehlung 25 zu Transparenz und wirtschaftlichem Eigentum bei

⁴³ Die FATF-Empfehlungen sind in Teil III dieses Handbuchs enthalten.

⁴⁴ *International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism and Proliferation, The FATF Recommendations* (Internationale Standards zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Finanzierung von Terrorismus und Proliferation – Die FATF-Empfehlungen), Februar 2012.

Rechtsgestaltungen und die dazugehörige Auslegungsbestimmung

- *Methodology for assessing technical compliance with the FATF Recommendations and the Effectiveness of AML/CFT systems* (Methodik zur Bewertung der formalen Umsetzung der FATF-Empfehlungen sowie der Effektivität von Systemen zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung) (FATF-Methodik)
- Leitfaden *Transparency and Beneficial Ownership* (Transparenz und wirtschaftliches Eigentum), Oktober 2014

22. Die vorstehende Liste ist nicht abschließend; sie enthält die Teile der FATF-Dokumente, die den direktesten Bezug zur Auslegung und Anwendung des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentums haben. Möglicherweise sind je nach den Umständen und Gegebenheiten eines Falls weitere Empfehlungen und Dokumente von Bedeutung, soweit sie einen konkreten Bezug zur Umsetzung des Standards im geprüften Staat oder Gebiet aufweisen. Es ist darauf hinzuweisen, dass die FATF-Dokumente zu einem anderen Zweck (Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung) als dem des EOIR-Standards (Gewährleistung eines wirksamen Informationsaustauschs in Steuersachen) erstellt wurden. Daher sollte darauf geachtet werden, dass bei den Prüfungen nach den Terms of Reference keine Aspekte bewertet werden, die außerhalb des Mandats des Globalen Forums liegen.

E. „Keeping It Safe“: Leitfaden des Globalen Forums zum Schutz der Vertraulichkeit von zu Steuerzwecken ausgetauschten Informationen

23. Der im Jahr 2012 veröffentlichte Leitfaden des Globalen Forums zum Schutz der Vertraulichkeit von zu Steuerzwecken ausgetauschten Informationen enthält bewährte Verfahren zur Vertraulichkeitswahrung und dient u. a. mit Empfehlungen und einer Checkliste als praktische Hilfestellung für die Gewährleistung angemessenen Schutzes. Dabei wird anerkannt, dass unterschiedliche Steuerverwaltungen durchaus auf unterschiedliche Weise sicherstellen können, dass in der Praxis das erforderliche Maß an effektivem Vertraulichkeitsschutz erzielt wird.