



Brüssel, den 5. Dezember 2017  
(OR. en)

15429/17

FISC 345  
ECOFIN 1088

### BERATUNGSERGEBNISSE

---

Absender: Generalsekretariat des Rates  
vom 5. Dezember 2017  
Empfänger: Delegationen

---

Betr.: EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke  
• Schlussfolgerungen des Rates (angenommen am 5.12.2017)

---

Der Rat hat auf seiner Tagung vom 5. Dezember 2017 die in der Anlage wiedergegebenen Schlussfolgerungen des Rates zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke angenommen.

## SCHLUSSFOLGERUNGEN DES RATES

zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (\*)

(\*) Der Rat hat beschlossen, diese Schlussfolgerungen informationshalber im Amtsblatt der Europäischen Union zu veröffentlichen.

Der Rat

1. VERWEIST AUF die Schlussfolgerungen des Rates vom 25. Mai 2016 zu einer externen Besteuerungsstrategie und Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, insbesondere auf die Nummern 6 bis 10, sowie auf die Schlussfolgerungen des Rates vom 8. November 2016 zu den Kriterien und dem Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke;
2. UNTERSTREICHT die Bedeutung des weltweiten Eintretens für die Kriterien betreffend Transparenz im Steuerbereich, Steuergerechtigkeit und Umsetzung der Standards zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS), die in den Schlussfolgerungen des Rates vom 8. November 2016 – wie in Anlage V wiedergegeben und in den Anlagen VI und VII näher ausgeführt – gebilligt wurden (" Kriterien");
3. VERSCHAFFT SICH EINEN ÜBERBLICK über die Arbeit des Globalen Forums für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken, des inklusiven Rahmens gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) der OECD sowie des Forums über schädliche Steuerpraktiken;
4. ZEIGT SICH ERFREUT ÜBER die Arbeit, die von der Gruppe "Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)" ("Gruppe 'Verhaltenskodex'") in Abstimmung mit der hochrangigen Gruppe "Steuerfragen" ("hochrangige Gruppe") bei der Auswahl der relevanten Länder und Gebiete und der Analyse und Bewertung der Fakten bezüglich deren Steuergesetzgebung und deren Steuerpolitik im Kontext der Kriterien geleistet wurde;
5. BEGRÜSST den Umstand, dass die meisten dieser Länder und Gebiete sich dafür entschieden haben, an diesem Verfahren und Dialog teilzunehmen, und wirksame Maßnahmen im Hinblick auf die Regelung der Fragen, die von der Gruppe "Verhaltenskodex" auf den Gebieten Transparenz im Steuerbereich, Steuergerechtigkeit und Umsetzung der Standards zur BEPS-Bekämpfung aufgezeigt wurden, ergriffen haben oder sich verpflichtet haben, dies zu tun;

6. STELLT dennoch FEST, dass einige Länder und Gebiete keine bedeutsamen Maßnahmen zur wirksamen Bekämpfung der Mängel ergriffen haben und sich nicht an einem bedeutsamen Dialog auf der Grundlage der Kriterien beteiligen, der zu solchen Verpflichtungen führen könnte;
7. IST DAVON ÜBERZEUGT, dass in einem solchen Fall die Steuergesetzgebung, die steuerlichen Maßnahmen und die Verwaltungsverfahren dieser Länder und Gebiete zu einem Verlust an Steuereinnahmen für Mitgliedstaaten führen oder führen können und dass diese Länder und Gebiete daher mit Nachdruck aufgefordert werden sollten, die Änderungen vorzunehmen, die erforderlich sind, um in dieser Situation Abhilfe zu schaffen;
8. BEKRÄFTIGT, dass es von entscheidender Bedeutung ist, wirksame Schutzmechanismen zur Bekämpfung der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlagen der Mitgliedstaaten durch Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung vorzusehen;
9. BILLGT dementsprechend die in Anlage I wiedergegebene EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke und BESTÄTIGT, dass die Länder und Gebiete auf dieser Liste verbleiben, bis sie die Kriterien erfüllen, indem sie zum Beispiel die Empfehlungen zu den zu ergreifenden Maßnahmen, um von der Liste gestrichen zu werden, umsetzen;
10. HÄLT ES FÜR ANGEBRACHT, dass die Gruppe "Verhaltenskodex" Gespräche mit den in der Liste aufgeführten Ländern und Gebieten führt, damit die Maßnahmen, die die Länder und Gebiete ergreifen sollen, um von der Liste gestrichen zu werden, vereinbart und überwacht werden können, und ERMUTIGT diese Länder und Gebiete, rasch die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die Kriterien einzuhalten;

11. STELLT MIT GENUGTUUNG FEST, dass zwar die Steuergesetzgebung, die Steuerpolitik und die Verwaltungsverfahren einiger Länder und Gebiete Anlass zu Bedenken auf den Gebieten Transparenz im Steuerbereich, Steuergerechtigkeit und Umsetzung der Standards zur BEPS-Bekämpfung geben, aber einige dieser Länder und Gebiete\* nichtsdestoweniger bedeutsame Verpflichtungen auf hoher politischer Ebene eingegangen sind, um die erforderlichen Maßnahmen zur Regelung der noch offenen Fragen bis zu den vereinbarten Terminen zu ergreifen, und somit in diesem Stadium nicht auf die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete gesetzt werden sollten. Die Gruppe "Verhaltenskodex" sollte den Dialog und die Überwachung der tatsächlichen Umsetzung der von diesen Ländern und Gebieten eingegangenen Verpflichtungen fortsetzen und sollte jederzeit empfehlen, die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete zu Steuerzwecken unter Zugrundelegung jeglicher neuen Verpflichtungen, die eingegangen wurden, und der Umsetzung dieser Verpflichtungen zu aktualisieren. Der Stand der Zusammenarbeit mit der EU in Bezug auf die zur Umsetzung der Grundsätze des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich eingegangenen Verpflichtungen ist in Anlage II dargelegt;
12. BRINGT sein Mitgefühl und seine Unterstützung für die Länder und Gebiete im Karibischen Raum ZUM AUSDRUCK, die im September 2017 von verheerenden Stürmen schwer getroffen wurden, wobei Tote zu beklagen waren und wichtige Infrastrukturen stark beschädigt wurden, und VERTRITT DIE AUFFASSUNG, dass das Evaluierungsverfahren für diese Länder und Gebiete ausgesetzt werden sollte (Anguilla, Antigua und Barbuda, Bahamas, Britische Jungferninseln, Dominica, St. Kitts und Nevis, Turks- und Caicosinseln sowie Amerikanische Jungferninseln). Die Gruppe "Verhaltenskodex" sollte nichtsdestoweniger bis Februar 2018 weiter Kontakte mit diesen Ländern und Gebieten pflegen, damit diese Bedenken bis Ende 2018 ausgeräumt werden können;
13. FORDERT insbesondere, dass die Gruppe "Verhaltenskodex" den Dialog fortführt und die Überwachung der von den Ländern und Gebieten eingegangenen Verpflichtungen unverzüglich zum Jahresanfang 2018 aufnimmt, damit deren wirksame Umsetzung gemäß dem festgelegten Zeitplan gewährleistet ist;
14. FORDERT die Gruppe "Verhaltenskodex" AUF, vor Sommer 2018 die Verfahren für die Durchführung der Überwachung zu vereinbaren und einen diesbezüglichen Sachstandsbericht vorzulegen;

15. BEAUFTRAGT die Gruppe "Verhaltenskodex" dementsprechend, Gespräche mit den jeweiligen Ländern und Gebieten aufzunehmen oder fortzusetzen, auf die notwendigen Verpflichtungen hinzuwirken, die Einhaltung dieser Verpflichtungen zu überwachen und dem Rat gegebenenfalls regelmäßig Bericht zu erstatten und dabei Vorschläge für Änderungen der Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete zu unterbreiten;
16. VERTRITT DEN STANDPUNKT gemäß Anlage III, dass wirksame und verhältnismäßige Abwehrmaßnahmen sowohl im Steuerbereich als auch in anderen Bereichen von der EU und den Mitgliedstaaten gegenüber den nicht kooperativen Ländern und Gebieten angewandt werden könnten, solange diese auf dieser Liste stehen;
17. EMPFIEHLT, dass die Mitgliedstaaten im Einklang mit ihrem einzelstaatlichen Recht und gemäß den Verpflichtungen nach EU- und Völkerrecht bestimmte koordinierte\* Abwehrmaßnahmen im Steuerbereich gemäß Anlage III ergreifen;
18. FORDERT die Gruppe "Verhaltenskodex" AUF, weitere koordinierte Maßnahmen im Steuerbereich zu prüfen, und ERSUCHT die Mitgliedstaaten, die Gruppe "Verhaltenskodex" darüber zu informieren, ob sie Abwehrmaßnahmen gegenüber nicht kooperativen Ländern und Gebieten anwenden, solange diese auf der genannten Liste geführt werden, und in welcher Form dies geschieht;
19. ERSUCHT die Organe der EU und die Mitgliedstaaten, gegebenenfalls die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke in der Außenpolitik, bei den wirtschaftlichen Beziehungen und bei der Entwicklungszusammenarbeit mit den relevanten Drittländern zu berücksichtigen sowie – unbeschadet der sich aus den Verträgen ergebenden jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten und der Union – einen umfassenden Ansatz in Bezug auf die Frage der Einhaltung der Kriterien anzustreben;
20. IST DAVON ÜBERZEUGT, dass die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete und die Abwehrmaßnahmen, soweit zutreffend, die Wirkung haben werden, dass ein starkes Signal an die betreffenden Länder und Gebiete ausgesendet wird, wodurch ein positiver Wandel gefördert wird, der zur Streichung von Ländern und Gebieten von der Liste führt;
21. BESTÄTIGT, dass diese von den Mitgliedstaaten der EU gemeinsam ergriffenen Maßnahmen im Einklang mit der Agenda stehen, für die die G20, die OECD und andere internationale Foren eintreten;

22. VERWEIST auf die Einigung des Rates über den Ansatz in Bezug auf das Fehlen eines Körperschaftssteuersystems oder der Anwendung eines nominalen Körperschaftsteuersatzes von null oder nahe null im Zusammenhang mit dem Kriterium, demzufolge ein Land oder Gebiet keine Offshore-Strukturen oder Regelungen begünstigen sollte, die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden (siehe Anlage VII);
23. VERWEIST darauf, dass diese Maßnahmen im Einklang mit den Schlussfolgerungen des Rates vom 8. November 2016 nicht die jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten berühren, wie die Zuständigkeit, bilaterale Steuerabkommen auszuhandeln und zu vereinbaren, zusätzliche Maßnahmen anzuwenden oder Listen nicht kooperativer Länder und Gebiete auf einzelstaatlicher Ebene in einem größeren Umfang zu führen;
24. BESTÄTIGT, dass der Rat einen Beschluss über eine Änderung der Liste auf der Grundlage der einschlägigen Sachinformationen, die ihm von der Gruppe "Verhaltenskodex" zur Verfügung gestellt werden, fassen wird;
25. STELLT FEST, dass die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete mindestens einmal im Kalenderjahr aktualisiert werden sollte und dass die Situation in den auf der Liste stehenden Ländern und Gebieten ebenso wie in anderen Ländern und Gebieten, die unter das Evaluierungsverfahren 2017 fallen, kontinuierlich überwacht werden sollte. Auf der Grundlage von vom Rat vereinbarten Kriterien könnte die Überwachung von der Gruppe "Verhaltenskodex" auf andere Länder und Gebiete ausgedehnt werden;
26. ERSUCHT die Gruppe "Verhaltenskodex", den Dialog mit den relevanten Ländern und Gebieten zur Förderung der Transparenz im Steuerbereich, der Steuergerechtigkeit und der Umsetzung der Standards zur BEPS-Bekämpfung fortzusetzen, und die Arbeit zur Analyse der Abwehrmaßnahmen weiterzuführen, die näher definiert und – unbeschadet der Verpflichtungen der Mitgliedstaaten nach EU-Recht und Völkerrecht – in koordinierter Weise auf nicht kooperative Länder und Gebiete angewandt werden könnten;

27. BEKRÄFTIGT, dass die Gruppe "Verhaltenskodex", die vom Generalsekretariat des Rates unterstützt wird, dieses Verfahren in Abstimmung mit der hochrangigen Gruppe weiterhin durchführen und überwachen sollte. Die Kommission wird die Gruppe "Verhaltenskodex" dadurch unterstützen, dass sie die erforderlichen Vorbereitungsarbeiten für das Evaluierungsverfahren im Einklang mit den derzeit gemäß dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung festgelegten Rollen und unter besonderer Bezugnahme auf frühere und laufende Dialoge mit Drittländern durchführt;
28. HÄLT ES in diesem Zusammenhang für ANGEBRACHT, die Leitlinien für die weitere Arbeit in diesem Bereich gemäß Anlage IV festzulegen;
29. BESTÄTIGT, dass die Kriterien vom Rat erforderlichenfalls regelmäßig aktualisiert werden, wobei den internationalen Entwicklungen Rechnung zu tragen ist und die Entwicklung der internationalen Standards im Blick behalten werden muss, und VERTRITT DEN STANDPUNKT, dass die künftige Bewertung und der künftige Dialog mit den betreffenden Ländern und Gebieten – eingedenk der Bedeutung der von allen Ländern und Gebieten in diesen Bereichen erzielten stetigen und raschen Fortschritte – auf diesen Standards basieren sollte.
-

**EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke<sup>1</sup>****I. EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke****1. Amerikanisch-Samoa**

Amerikanisch-Samoa wendet keinen automatischen Austausch finanzieller Informationen an, hat das multilaterale OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in seiner geänderten Fassung, weder unterzeichnet noch ratifiziert, auch nicht durch das Land, von dem es abhängig ist, wendet die BEPS-Mindeststandards nicht an und hat sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

**2. Bahrain**

Bahrain hat den automatischen Informationsaustausch nicht mit allen EU-Mitgliedstaaten eingerichtet, hat das multilaterale OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in seiner geänderten Fassung weder unterzeichnet noch ratifiziert, begünstigt Offshore-Strukturen und Regelungen, die Gewinne ohne reale wirtschaftliche Substanz anziehen, wendet die BEPS-Mindeststandards nicht an und hat sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

**3. Barbados**

Barbados hat eine schädliche Steuervergünstigungsregelung und hat sich nicht klar und deutlich verpflichtet, diese wie gefordert bis zum 31. Dezember 2018 zu ändern oder abzuschaffen.

Die von Barbados eingegangene Verpflichtung, sonstige schädliche Steuerregelungen im Einklang mit Kriterium 2.1 zu ändern oder abzuschaffen, wird überwacht.

---

<sup>1</sup> Auf Grundlage der bis 4. Dezember 2017 um 17.00 Uhr (UTC-Zeit +01.00) eingegangenen Antworten.



#### **4. Grenada**

Grenada hat das multilaterale OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in seiner geänderten Fassung weder unterzeichnet noch ratifiziert und hat sich nicht klar und deutlich verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

Die von Grenada eingegangene Verpflichtung, die Kriterien 1.1, 2.1 und 3 einzuhalten, wird überwacht.

#### **5. Guam**

Guam wendet keinen automatischen Austausch finanzieller Informationen an, hat das multilaterale OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in seiner geänderten Fassung, weder unterzeichnet noch ratifiziert, auch nicht durch das Land, von dem es abhängig ist, wendet die BEPS-Mindeststandards nicht an und hat sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

#### **6. Korea (Republik)**

Korea hat schädliche Steuervergünstigungsregelungen und hat sich nicht verpflichtet, diese bis zum 31. Dezember 2018 zu ändern oder abzuschaffen.

#### **7. Macau SVR**

Macau SVR hat das multilaterale OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in seiner geänderten Fassung weder unterzeichnet noch ratifiziert, auch nicht durch das Land, von dem es abhängig ist, und hat sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

Die von Macau SVR eingegangene Verpflichtung, die Kriterien 1.1 und 2.1 einzuhalten, wird überwacht.

## **8. Marshallinseln**

Marshallinseln begünstigt Offshore-Strukturen und Regelungen, die Gewinne ohne reale wirtschaftliche Substanz anziehen, wendet die BEPS-Mindeststandards nicht an und hat sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

Die von Marshallinseln eingegangene Verpflichtung, die Kriterien 1.1 und 1.2 einzuhalten, wird überwacht.

## **9. Mongolei**

Die Mongolei ist nicht Mitglied beim Globalen Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken, hat das multilaterale OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in seiner geänderten Fassung weder unterzeichnet noch ratifiziert, wendet die BEPS-Mindeststandards nicht an und hat sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2019 auf diese Fragen einzugehen.

## **10. Namibia**

Namibia ist nicht Mitglied beim Globalen Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken, hat das multilaterale OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in seiner geänderten Fassung weder unterzeichnet noch ratifiziert, wendet die BEPS-Mindeststandards nicht an und hat sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2019 auf diese Fragen einzugehen. Überdies hat Namibia schädliche Steuervergünstigungsregelungen und hat sich nicht verpflichtet, diese bis zum 31. Dezember 2018 zu ändern oder abzuschaffen.

## **11. Palau**

Palau begünstigt Offshore-Strukturen und Regelungen, die Gewinne ohne reale wirtschaftliche Substanz anziehen, und hat sich geweigert, einen ernsthaften Dialog zu führen, um seine Einhaltung des Kriteriums 2.2 sicherzustellen.

Die von Palau eingegangene Verpflichtung, die Kriterien 1.1, 1.2, 1.3 und 3 einzuhalten, wird überwacht.

## **12. Panama**

Panama hat eine schädliche Steuervergünstigungsregelung und hat sich nicht klar und deutlich verpflichtet, diese wie gefordert bis zum 31. Dezember 2018 zu ändern oder abzuschaffen.

Die von Panama eingegangene Verpflichtung, sonstige schädliche Steuerregelungen im Einklang mit Kriterium 2.1 zu ändern oder abzuschaffen, wird überwacht.

## **13. St. Lucia**

St. Lucia hat schädliche Steuervergünstigungsregelungen, wendet die BEPS-Mindeststandards nicht an und hat sich nicht klar und deutlich verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

## **14. Samoa**

Samoa hat schädliche Steuervergünstigungsregelungen, wendet die BEPS-Mindeststandards nicht an und hat sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

## **15. Trinidad und Tobago**

Trinidad und Tobago ist vom Globalen Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken das Rating "Non Compliant" zugewiesen worden, es hat das multilaterale OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in seiner geänderten Fassung weder unterzeichnet noch ratifiziert, hat eine schädliche Steuervergünstigungsregelung und hat sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

Dennoch wird die von den Marshallinseln eingegangene Verpflichtung, die Kriterien 1.1 und 3 einzuhalten, überwacht.

## **16. Tunesien**

Tunesien hat schädliche Steuervergünstigungsregelungen und hat sich nicht verpflichtet, diese bis zum 31. Dezember 2018 zu ändern oder abzuschaffen.

Die von Tunesien eingegangene Verpflichtung, das Kriterium 3 einzuhalten, wird überwacht.

## **17. Vereinigte Arabische Emirate**

Die Vereinigten Arabischen Emirate wenden die BEPS-Mindeststandards nicht an und haben sich nicht verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2018 auf diese Fragen einzugehen.

Die von den Vereinigten Arabischen Emiraten eingegangene Verpflichtung, die Kriterien 1.1 und 1.3 einzuhalten, wird überwacht.

## **II. Den Ländern und Gebieten wird in Bezug auf Maßnahmen, die zu ergreifen sind, um von der Liste gestrichen zu werden, folgende Empfehlung erteilt:**

Alle auf der Liste aufgeführten Länder und Gebiete werden ersucht, die in dieser Anlage dargelegten Mängel wirksam anzugehen.

**Stand der Zusammenarbeit mit der EU in Bezug auf die zur Umsetzung der Grundsätze des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich eingegangenen Verpflichtungen<sup>2</sup>**

Im Zusammenhang mit dem Evaluierungsverfahren hat die Gruppe "Verhaltenskodex" jedes Land bzw. jedes Gebiet, in dem Bedenken ermittelt wurden, ersucht, auf diese Bedenken einzugehen. Die Länder und Gebiete haben mit überwiegender Mehrheit beschlossen, die relevanten Änderungen in ihre Steuergesetzgebung aufzunehmen, um die Evaluierungskriterien einzuhalten.

Das Ergebnis dieses Prozesses zeigt, in welchem Umfang alle diese Länder und Gebiete in einen konstruktiven Dialog mit der EU eingetreten sind, wie sie sich verpflichtet haben, die EU- und die internationalen Standards im Steuerbereich umzusetzen und macht schließlich die positive Beziehung deutlich, die die EU mit all diesen Ländern und Gebieten aufgebaut hat. Diese Länder und Gebiete wurden daher – vorbehaltlich der erfolgreichen Umsetzung ihrer Verpflichtungen – als kooperativ bestimmt.

Die Gruppe "Verhaltenskodex" wird die praktische Umsetzung dieser Verpflichtungen überwachen und wird daher den mit diesen Ländern und Gebieten eingerichteten konstruktiven Dialog fortführen.

Die Umsetzung der Verpflichtungen wird bei den meisten Ländern und Gebieten voraussichtlich bis Ende 2018 abgeschlossen sein; die Entwicklungsländer haben jedoch bis Ende 2019 Zeit, um ihre Verpflichtungen hinsichtlich der Transparenzkriterien und der Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Verlagerung (BEPS) zu erfüllen.

Im folgenden "**Stand der Zusammenarbeit mit der EU in Bezug auf die zur Umsetzung der Grundsätze des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich eingegangenen Verpflichtungen**" sind die Verpflichtungen festgehalten, die von den evaluierten Ländern und Gebieten eingegangen wurden, um auf die Fragen einzugehen, die hinsichtlich der vom Rat (Wirtschaft und Finanzen) im November 2016 vereinbarten Kriterien ermittelt und unter den Überschriften Transparenz, Steuergerechtigkeit und Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zusammengefasst wurden.

---

<sup>2</sup> Auf Grundlage der bis 4. Dezember 2017 um 17.00 Uhr (UTC-Zeit +01.00) eingegangenen Antworten.

## **1. Transparenz**

*1.1 Verpflichtung zur Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs, entweder durch Unterzeichnung des multilateralen Übereinkommens zwischen den zuständigen Behörden oder durch bilaterale Abkommen*

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2018 den automatischen Informationsaustausch umzusetzen:

**Curaçao, Hongkong SVR, Neukaledonien, Oman, Katar und Taiwan**

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2019 den automatischen Informationsaustausch umzusetzen:

**Türkei**

*1.2 Mitgliedschaft beim Globalen Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken und zufriedenstellendes Rating*

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2018 Mitglieder beim Globalen Forum zu werden und/oder ein zufriedenstellendes Rating zu haben:

**Curaçao, Neukaledonien und Oman**

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2019 Mitglieder beim Globalen Forum zu werden und/oder ein ausreichendes Rating zu haben:

**Bosnien und Herzegowina, Cabo Verde, Fidschi, Jordanien, Montenegro, Serbien, Swasiland, Türkei und Vietnam**

*1.3 Unterzeichnung und Ratifizierung des multilateralen OECD-Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen oder Schaffung eines Netzes von Übereinkommen, das alle EU-Mitgliedstaaten erfasst*

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2018 das genannte multilaterale Übereinkommen zu unterzeichnen und zu ratifizieren oder ein Netz von Übereinkommen, das alle EU-Mitgliedstaaten erfasst, zu schaffen:

**Hongkong SVR, Neukaledonien, Oman, Katar und Taiwan**

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2019 das genannte multilaterale Übereinkommen zu unterzeichnen und zu ratifizieren oder ein Netz von Übereinkommen, das alle EU-Mitgliedstaaten erfasst, zu schaffen:

**Armenien, Bosnien und Herzegowina, Botsuana, Cabo Verde, Fidschi, ehemalige jugoslawische Republik Mazedonien, Jamaika, Jordanien, Malediven, Marokko, Montenegro, Peru, Serbien, Swasiland, Thailand, Türkei und Vietnam**

## **2. Steuergerechtigkeit**

### *2.1 Vorhandensein schädlicher Steuerregelungen*

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2018 die ermittelten Regelungen zu ändern oder abzuschaffen:

**Andorra, Armenien, Aruba, Belize, Botsuana, Cabo Verde, Cookinseln, Curaçao, Fidschi, Hongkong SVR, Jordanien, Liechtenstein, Malediven, Marokko, Mauritius, St. Vincent und die Grenadinen, San Marino, Seychellen, Schweiz, Taiwan, Thailand, Türkei, Uruguay und Vietnam**

Die folgenden Länder und Gebiete haben die beim Forum "Schädliche Steuerpraktiken" eingegangene Verpflichtung, bis 2018 die ermittelten Regelungen zu ändern oder abzuschaffen, nicht bekräftigt:

**Malaysia und Labuan**

## *2.2 Vorhandensein von Steuerregelungen, die Offshore-Strukturen begünstigen, die Gewinne anziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit abbilden*

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2018 auf die Bedenken bezüglich der wirtschaftlichen Substanz einzugehen:

**Bermuda, Kaimaninseln, Guernsey, Insel Man, Jersey und Vanuatu**

## **3. Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)**

### *3.1 Mitgliedschaft beim "inkluisiven Rahmen" betreffend BEPS oder Umsetzung der BEPS-Mindeststandards*

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2018 Mitglieder beim "inkluisiven Rahmen" zu werden oder die BEPS-Mindeststandards umzusetzen:

**Aruba, Cookinseln, Färöer, Grönland, Neukaledonien, St. Vincent und die Grenadinen, Taiwan und Vanuatu**

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, bis 2019 Mitglieder beim "inkluisiven Rahmen" zu werden oder die BEPS-Mindeststandards umzusetzen:

**Albanien, Armenien, Bosnien und Herzegowina, Cabo Verde, Fidschi, ehemalige jugoslawische Republik Mazedonien, Jordanien, Malediven, Montenegro, Marokko, Serbien und Swasiland**

Die folgenden Länder und Gebiete haben sich verpflichtet, Mitglieder beim "inkluisiven Rahmen" zu werden oder die BEPS-Mindeststandards umzusetzen, wenn und sobald eine solche Verpflichtung relevant wird:

**Nauru, Niue**



## Abwehrmaßnahmen

1. Wird ein Land oder ein Gebiet auf die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke gesetzt, sollte dies voraussichtlich eine abschreckende Wirkung haben, wobei die Länder und Gebiete dazu angehalten werden, die Kriterien – wie in Anlage IV wiedergegeben und in den Anlagen V und VI näher ausgeführt – ebenso einzuhalten wie andere einschlägige internationale Standards.
2. Es ist wichtig, einen wirksamen Schutzmechanismus zur Bekämpfung der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlagen der Mitgliedstaaten durch Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung vorzusehen und demzufolge wirksame und verhältnismäßige Abwehrmaßnahmen auf EU-Ebene und auf einzelstaatlicher Ebene auf die Länder und Gebiete anzuwenden, die in der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgeführt sind.
3. Einige Abwehrmaßnahmen in anderen Bereichen als dem Steuerbereich auf EU-Ebene stehen mit der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke in Verbindung und sind in Abschnitt A wiedergegeben.
4. Darüber hinaus könnten bestimmte Abwehrmaßnahmen im Steuerbereich von den Mitgliedstaaten im Einklang mit ihrem einzelstaatlichen Recht zusätzlich zu den von der EU in anderen Bereichen als dem Steuerbereich ergriffenen Maßnahmen ergriffen werden, um wirksam von nicht kooperativen Praktiken in den auf die Liste gesetzten Ländern und Gebieten abzuschrecken.
5. Eine Liste dieser Maßnahmen im Steuerbereich ist in Abschnitt B wiedergegeben. Da diese Maßnahmen mit den einzelstaatlichen Steuersystemen der EU-Mitgliedstaaten vereinbar sein sollten, verbleibt die Umsetzung dieser Maßnahmen in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten.
6. Es ist festzuhalten, dass etwaige Abwehrmaßnahmen nicht die jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten berühren sollten, zusätzliche Maßnahmen zu ergreifen oder Listen nicht kooperativer Länder und Gebiete auf einzelstaatlicher Ebene mit einem größeren Umfang zu führen.

## A. ABWEHRMAßNAHMEN IN ANDEREN BEREICHEN ALS DEM STEUERBEREICH

In Artikel 22 der Verordnung (EU) 2017/1601 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. September 2017 zur Einrichtung des Europäischen Fonds für nachhaltige Entwicklung (EFSD), der EFSD-Garantie und des EFSD-Garantiefonds wird eine Verbindung zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete hergestellt.

Sollte darüber hinaus in Zukunft in anderen Rechtsakten der EU in anderen Bereichen als dem Steuerbereich eine Verbindung zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke konzipiert werden, würde sie als Teil der Abwehrmaßnahmen im Kontext dieser Schlussfolgerungen des Rates gelten.

Die Gruppe "Verhaltenskodex" und die hochrangige Gruppe sollten im Kontext der Durchführung der externen Besteuerungsstrategie der EU die gesamten Wirkungen überwachen, die infolge dieser Maßnahmen auf die Einhaltung der Kriterien durch die Länder und Gebiete zu verzeichnen sind.

## B. ABWEHRMAßNAHMEN IM STEUERBEREICH\*

B.1. Zur Gewährleistung eines koordinierten Handelns sollten die Mitgliedstaaten mindestens eine der folgenden Verwaltungsmaßnahmen im Steuerbereich anwenden:

- a) verstärkte Überwachung bestimmter Transaktionen;
- b) erhöhte Prüfungsrisiken für Steuerzahler, die die in Rede stehenden Regelungen nutzen;
- c) erhöhte Prüfungsrisiken für Steuerzahler, die Strukturen oder Regelungen nutzen, an denen diese Länder oder Gebiete beteiligt sind.

B.2. Unbeschadet der jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten, zusätzliche Maßnahmen anzuwenden, **könnten** die Mitgliedstaaten folgende Maßnahmen als Abwehrmaßnahmen mit Gesetzgebungscharakter im Steuerbereich anwenden:

- a) Nichtabzugsfähigkeit von Kosten;
- b) Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen;
- c) Quellensteuermaßnahmen;
- d) Einschränkung der Steuerbefreiung von Beteiligungen;
- e) Switch-over-Klausel;
- f) Umkehr der Beweislast;
- g) besondere Dokumentationspflichten;
- h) Verpflichtung für Steuerintermediäre zur Offenlegung besonderer Steuerregelungen mit Blick auf grenzüberschreitende Regelungen.

B.3. Die Mitgliedstaaten könnten in Erwägung ziehen, die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke als Instrument zur Erleichterung des Funktionierens einschlägiger Bestimmungen zur Bekämpfung von Missbrauch zu nutzen, wenn sie die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts umsetzen. Wenn beispielsweise die Mitgliedstaaten im Einklang mit der genannten Richtlinie bei der Umsetzung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen in ihr jeweiliges einzelstaatliches Recht "schwarze" Drittländerlisten führen, könnten solche Listen mindestens die Länder und Gebiete umfassen, die in der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgeführt sind.

Leitlinien für das weitere Verfahren in Bezug auf die EU-Liste nicht kooperativer  
Länder und Gebiete für Steuerzwecke

1. VERFAHREN FÜR DIE ÜBERARBEITUNG DER LISTE UND DIE STREICHUNG VON  
DER LISTE

- 1.1. Die Liste nicht kooperativer Gebiete für Steuerzwecke gemäß Anlage I wird vom Rat mindestens einmal jährlich überarbeitet und auf der Grundlage des Berichts der Gruppe "Verhaltenskodex" (Unternehmensbesteuerung) an den Rat gebilligt, wobei das Datum des Beginns der Anwendung dieser Änderung anzugeben ist.
- 1.2. Diese Liste kann geändert werden oder ihre Geltungsdauer kann nach denselben Verfahrensregeln, wie sie für die Billigung gelten, geändert werden. Bei diesem Verfahren sollte die Europäische Kommission die notwendige technische Unterstützung leisten.
- 1.3. Der Beschluss des Rates stützt sich auf einen Bericht, der von der Gruppe "Verhaltenskodex" in Abstimmung mit der hochrangigen Gruppe erstellt wurde, und wird vom Ausschuss der Ständigen Vertreter vorbereitet.
- 1.4. Wenn ein Land oder ein Gebiet auf die Liste gesetzt wurde, wird es davon mit einem vom Vorsitz der Gruppe "Verhaltenskodex" unterzeichneten Schreiben unterrichtet, in dem Folgendes klar und deutlich dargelegt wird:
  - a) die Gründe für seine Aufnahme in die Liste und
  - b) die Maßnahmen, die von dem betreffenden Land oder Gebiet erwartet werden, damit es von der Liste gestrichen werden kann.
- 1.5. Wenn ein Land oder ein Gebiet von der Liste gestrichen wurde, wird es davon mit einem vom Vorsitz der Gruppe "Verhaltenskodex" unterzeichneten Schreiben unterrichtet, in dem das Datum des Beginns der Anwendung dieser Änderung angegeben wird.
- 1.6. In Beschlüssen, mit denen ein Land oder ein Gebiet auf eine Liste gesetzt oder von einer Liste gestrichen wird, sollten – unbeschadet der jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten, wie beispielsweise die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften über die Anwendung von auf einzelstaatlicher Ebene ergriffenen Abwehrmaßnahmen anzupassen – klar und deutlich die Daten des Beginns oder des Endes der Anwendung der Abwehrmaßnahmen im Steuerbereich angegeben werden.

## 2. VON LÄNDERN UND GEBIETEN EINGEGANGENE VERPFLICHTUNGEN, ÜBERWACHUNG, DIALOG UND WEITERES VORGEHEN

- 2.1. Von Ländern und Gebieten offiziell eingegangene Verpflichtungen, die darauf gerichtet sind, den vom Rat erteilten Empfehlungen hinsichtlich einer Regelung der aufgezeigten Fragen nachzukommen, sollten von der Gruppe "Verhaltenskodex", die vom Generalsekretariat des Rates unterstützt wird und von der Europäischen Kommission technische Unterstützung erhält, im Hinblick auf ihre wirksame Umsetzung sorgfältig überwacht werden.
- 2.2. Sollten diese Länder und Gebiete den eingegangenen Verpflichtungen nicht innerhalb der gesetzten Frist nachkommen, wird der Rat die Frage einer möglichen Aufnahme der betreffenden Länder und Gebiete in eine Liste gemäß Anlage I erneut aufgreifen.
- 2.3. Bei Ländern und Gebieten, die dadurch Anlass zu Bedenken geben, dass sie die Anforderungen der Kriterien nicht erfüllen, sollte die Gruppe "Verhaltenskodex" weiterhin darauf hinarbeiten, dass sie eine Verpflichtung – mit einem konkreten zeitlichen Rahmen – auf hoher politischer Ebene eingehen und den im Rahmen des Evaluierungsverfahrens aufgezeigten Bedenken wirksam gerecht werden.
- 2.4. Insbesondere sollten die bilateralen Gesprächen darauf abstellen,
  - a) Lösungen für aufgezeigte Bedenken bei den Steuersystemen und der Steuerpolitik dieser Länder und Gebiete zu sondieren und festzulegen sowie
  - b) die angemessenen und notwendigen Verpflichtungen zu erhalten, mit denen in der jeweiligen Situation Abhilfe geschaffen werden kann.
- 2.5. Bei der Überwachung der Verpflichtungen sollte weiterhin ein Überblick über die Arbeit des Globalen Forums für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken, des inklusiven Rahmens gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung der OECD sowie des Forums über schädliche Steuerpraktiken gewonnen werden.
- 2.6. Die Gruppe "Verhaltenskodex" sollte – in Abstimmung mit der Arbeit des Globalen Forums für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken, des inklusiven Rahmens gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung der OECD sowie des Forums über schädliche Steuerpraktiken – weiterhin weltweit für die Kriterien eintreten.

- 2.7. Soweit dies zutrifft und falls dies von der Gruppe "Verhaltenskodex" aufgrund vom Rat vereinbarter Kriterien beschlossen wird, könnte sich die Überwachung auf Länder und Gebiete erstrecken, die nicht in den Umfang des Evaluierungsverfahrens 2017 einbezogen waren.
- 2.8. Die Gruppe "Verhaltenskodex", die vom Generalsekretariat des Rates unterstützt wird, wird dieses Verfahren in Abstimmung mit der hochrangigen Gruppe weiterhin durchführen und überwachen. Die Kommissionsdienststellen werden die Gruppe "Verhaltenskodex" dadurch unterstützen, dass sie die erforderlichen Vorbereitungsarbeiten für das Evaluierungsverfahren im Einklang mit den derzeit gemäß dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung festgelegten Rollen und unter besonderer Bezugnahme auf frühere und laufende Dialoge mit Drittländern durchführen.
- 2.9. Die Gruppe "Verhaltenskodex" sollte mit der Ausarbeitung geeigneter praktischer Regelungen zur Umsetzung dieser Leitlinien fortfahren.
- 2.10. Die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete muss vom Rat auf der Grundlage von Informationen, die der Gruppe "Verhaltenskodex" zur Verfügung gestellt werden, nach diesen Leitlinien aktualisiert werden. Die Gruppe "Verhaltenskodex" wird auf der Grundlage der ihr unter anderem von dem betroffenen Land oder Gebiet, der Kommission oder dem(den) Mitgliedstaat(en) zur Verfügung gestellten Informationen arbeiten.
- 2.11. Im Anschluss an eine ausgewogene Überprüfung aller gesammelten Informationen erstattet die Gruppe "Verhaltenskodex" dem Rat mindestens einmal jährlich Bericht über die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete, damit der Rat gegebenenfalls beschließen kann, Länder und Gebiete in die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete aufzunehmen, falls sie die Evaluierungskriterien nicht erfüllen, oder sie rasch von dieser Liste zu streichen, falls sie die Bedingungen erfüllen
- 2.12. Das Generalsekretariat des Rates wird weiterhin als Anlaufstelle fungieren, um das in dem vorliegenden Dokument beschriebene Verfahren zu erleichtern.

Kriterien betreffend Transparenz im Steuerbereich, Steuergerechtigkeit und Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS), für die die Mitgliedstaaten eintreten wollen

Im Hinblick auf die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke sollten für die Evaluierung von Ländern und Gebieten gemäß den Leitlinien für die Evaluierung die folgenden Kriterien für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich herangezogen werden. Die Erfüllung der Kriterien betreffend Transparenz im Steuerbereich, Steuergerechtigkeit und Umsetzung der Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) durch die Länder und Gebiete wird im Laufe des Evaluierungsverfahrens kumulativ bewertet.

1. Transparenz im Steuerbereich

Für eine positive Bewertung bei der Transparenz im Steuerbereich sollte ein Land oder Gebiet folgende Kriterien erfüllen:

1.1. Ausgangskriterium in Bezug auf den Standard der OECD für den automatischen Austausch von Informationen (Gemeinsamer Meldestandard): Das Land oder Gebiet sollte sich zu dem Gemeinsamen Meldestandard verpflichtet haben und das Gesetzgebungsverfahren für die wirksame Anwendung dieses Standards eingeleitet haben, sodass der erste Austausch spätestens 2018 (bezogen auf das Jahr 2017) durchgeführt werden kann, und es sollte bis Ende 2017 über Regelungen verfügen, die einen Informationsaustausch mit allen Mitgliedstaaten erlauben, entweder durch Unterzeichnung des Multilateralen Übereinkommens zwischen den zuständigen Behörden oder durch den Abschluss bilateraler Übereinkommen;

künftiges Kriterium in Bezug auf den Gemeinsamen Meldestandard ab 2018: Das Land oder Gebiet sollte in Bezug auf den Gemeinsamen Meldestandard für den automatischen Austausch von Informationen vom Globalen Forum zumindest als "Largely Compliant" eingestuft sein;

1.2. das Land oder Gebiet sollte in Bezug auf den Standard der OECD für den Informationsaustausch auf Ersuchen – unter gebührender Berücksichtigung des beschleunigten Verfahrens – vom Globalen Forum zumindest als "Largely Compliant" eingestuft sein;

1.3. (für souveräne Staaten) das Land sollte entweder

- i) das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen der OECD in der geänderten Fassung ratifiziert haben, seiner Ratifizierung zugestimmt haben, sich in einem laufenden Ratifizierungsverfahren dazu befinden oder sich zu seinem Inkrafttreten innerhalb eines angemessenen Zeitraums verpflichtet haben, oder
- ii) zum 31. Dezember 2018 über ein ausreichend breit angelegtes Netzwerk von geltenden Austauschregelungen verfügen, das sich auf alle Mitgliedstaaten erstreckt und sowohl den Informationsaustausch auf Ersuchen wie auch den automatischen Austausch von Informationen wirksam gewährleistet;

(für nicht souveräne Länder und Gebiete) das Land oder Gebiet sollte entweder

- i) dem multilateralen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der geänderten Fassung beigetreten sein, das entweder schon in Kraft ist oder für sie innerhalb eines angemessenen Zeitraums voraussichtlich in Kraft treten wird, oder
- ii) über ein ausreichend breit angelegtes Netzwerk von geltenden Austauschregelungen verfügen, das sich auf alle Mitgliedstaaten erstreckt und sowohl den Informationsaustausch auf Ersuchen als auch den automatischen Austausch von Informationen wirksam gewährleistet, oder alle Maßnahmen ergriffen haben, die erforderlich sind, um solche Austauschregelungen innerhalb eines angemessenen Zeitraums in Kraft zu setzen;

1.4. künftiges Kriterium: Im Hinblick auf die Initiative für einen künftigen weltweiten Austausch von Informationen bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums wird der Aspekt des wirtschaftlichen Eigentums zu einem späteren Zeitpunkt als viertes Transparenzkriterium für die Evaluierung aufgenommen werden.

Bis zum 30. Juni 2019 sollte die folgende Ausnahmeregelung gelten:

- Für eine positive Bewertung bei der Transparenz im Steuerbereich sollte ein Land oder Gebiet mindestens zwei der Kriterien 1.1, 1.2 oder 1.3 erfüllen.

Diese Ausnahmeregelung gilt nicht für Länder und Gebiete, die in Bezug auf das Kriterium 1.2 als "Non Compliant" eingestuft wurden oder bis zum 30. Juni 2018 nicht mindestens als "Largely Compliant" in Bezug auf dieses Kriterium eingestuft wurden.

Staaten, Länder und Gebiete, die in der Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete verzeichnet sein werden, die derzeit von den Mitgliedstaaten der OECD und der G20 erstellt wird, werden für die Aufnahme in die EU-Liste berücksichtigt, und zwar unabhängig davon, ob sie für das Evaluierungsverfahren ausgewählt wurden oder nicht.



## 2. Steuergerechtigkeit

Für eine positive Bewertung bei der Steuergerechtigkeit sollte ein Land oder Gebiet folgende Kriterien erfüllen:

- 2.1. Das Land oder Gebiet sollte keine Regelungen zu steuerlichen Sonderbehandlungen haben, die gemäß den Kriterien in der Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung<sup>3</sup> als schädlich betrachtet werden könnten, und
  - 2.2. das Land oder Gebiet sollte keine Offshore-Strukturen oder Regelungen begünstigen, die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden.
3. Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS)
- 3.1. Für eine positive Bewertung bei der Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sollte ein Land oder Gebiet folgendes Ausgangskriterium erfüllen:
    - Das Land oder Gebiet sollte sich bis Ende 2017 zu den vereinbarten Mindeststandards der OECD bei der Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und zu deren kohärenter Anwendung verpflichten.
  - 3.2. Für eine positive Bewertung bei der Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sollte ein Land oder Gebiet folgendes künftiges Kriterium erfüllen (wird angewendet, sobald die Überprüfungen der vereinbarten Mindeststandards durch den inklusiven Rahmen abgeschlossen sind):
    - Das Land oder Gebiet sollte eine positive Bewertung<sup>4</sup> für die wirksame Anwendung der vereinbarten Mindeststandards der OECD bei der Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erhalten.

---

<sup>3</sup> ABl. C 2 vom 06.01.1998, S. 2.

<sup>4</sup> Sobald eine bestimmte Methode vereinbart wurde, wird der Wortlaut des Kriteriums vom Rat entsprechend angepasst.

Kriterium 1.3 (Dauer des angemessenen Zeitraums)

1. Im Einklang mit Nummer 13 der Leitlinien für das Evaluierungsverfahren für Länder und Gebiete in der Anlage zu den Schlussfolgerungen des Rates sollte die Gruppe "Verhaltenskodex" auf der Grundlage objektiver Kriterien die Dauer des in Kriterium 1.3 genannten angemessenen Zeitraums festlegen.
2. Für die Zwecke der Anwendung des Kriteriums 1.3 wird die Dauer des in Kriterium 1.3 angegebenen angemessenen Zeitraums wie folgt festgelegt:
3. Bei Kriterium 1.3 Ziffer i (betreffend souveräne Staaten) bezieht sich "innerhalb eines angemessenen Zeitraums" auf das Inkrafttreten des multilateralen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen der OECD (MCMAA) in der geänderten Fassung für ein bestimmtes Land oder Gebiet und nicht auf die Verpflichtung zu seinem Inkrafttreten.
4. Bei den Kriterien 1.3 Ziffer i und 1.3 Ziffer ii (betreffend nicht souveräne Länder und Gebiete) bezieht sich "innerhalb eines angemessenen Zeitraums" auf das Inkrafttreten des MCMAA in der geänderten Fassung für das Land oder Gebiet beziehungsweise auf den Zeitpunkt, ab dem ein Land oder Gebiet über ein ausreichend breit angelegtes Netzwerk von Austauschregelungen, das sich auf alle Mitgliedstaaten erstreckt, verfügt.
5. Die Dauer des angemessenen Zeitraums bei diesen drei Kriterien ist identisch mit dem in Kriterium 1.3 Ziffer ii für souveräne Staaten festgelegten Zeitpunkt: 31. Dezember 2018 (also derselbe Zeitpunkt, zu dem ein souveräner Drittstaat über ein ausreichend breit angelegtes Netzwerk von geltenden Austauschregelungen, das sich auf alle Mitgliedstaaten erstreckt, verfügen sollte).

6. Unbeschadet des auf den 31. Dezember 2018 festgelegten Zeitpunkts sollte der angemessene Zeitraum nicht länger sein, als erforderlich ist, um
- a) die Verfahrensschritte gemäß einzelstaatlichem Recht abzuschließen,
  - b) alle erforderlichen Änderungen der innerstaatlichen Rechtsvorschriften anzunehmen und in Kraft zu setzen und
  - c) alle anderen objektiven Fristen einzuhalten, die eine formale Verpflichtung mit sich bringen könnte (Beispiel: Drückt ein Land oder Gebiet seine Zustimmung aus, durch das MCMAA gebunden zu sein, so tritt es am ersten Tag des Monats in Kraft, der auf einen Zeitabschnitt von drei Monaten nach dem Tag der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde folgt).
7. Die Dauer des angemessenen Zeitraums kann nur mit Zustimmung einer der Gruppen "Verhaltenskodex" für ein bestimmtes, nicht souveränes Land oder Gebiet und nur in gebührend begründeten Fällen verlängert werden.
-

Geltungsbereich des Kriteriums 2.2

1. Für die Zwecke der Anwendung des Kriteriums 2.2 gilt, dass das Fehlen eines Körperschaftsteuersystems oder die Anwendung eines nominalen Körperschaftsteuersatzes von null oder nahe null in einem Land oder Gebiet in den Anwendungsbereich von Buchstabe A des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung vom 1. Dezember 1997 (Verhaltenskodex)<sup>5</sup> fällt.
2. Kann das Kriterium 2.1 nur deshalb nicht angewendet werden, weil das betreffende Land oder Gebiet aufgrund des Fehlens eines Körperschaftsteuersystems oder der Anwendung eines nominalen Körperschaftsteuersatzes von null oder nahe null<sup>6</sup> nicht das notwendige Kriterium unter Buchstabe B des Verhaltenskodex<sup>7</sup> erfüllt, so sollten analog die fünf Faktoren unter Buchstabe B des Verhaltenskodex angewendet werden, um zu beurteilen, ob das Kriterium 2.2<sup>8</sup> erfüllt ist.
3. Im Zusammenhang mit Kriterium 2.2 kann allein aus der Tatsache, dass ein Körperschaftsteuersystem fehlt oder ein nominaler Körperschaftsteuersatz von null oder nahe null angewendet wird, nicht geschlossen werden, dass ein Land oder Gebiet nicht die Anforderungen von Kriterium 2.2 erfüllt.

---

<sup>5</sup> "Unbeschadet der jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft betrifft dieser Verhaltenskodex, der sich auf die Unternehmensbesteuerung bezieht, die Maßnahmen, die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen oder beeinflussen können." (ABl. C 2 vom 06.01.1998, S. 3.)

<sup>6</sup> Dies kann sich aus dem Nominalsteuersatz, aus der Besteuerungsgrundlage oder aus anderen einschlägigen Faktoren ergeben.

<sup>7</sup> "Innerhalb des unter Buchstabe A bezeichneten Anwendungsbereichs sind steuerliche Maßnahmen als potentiell schädlich und daher als unter diesen Kodex fallend anzusehen, die gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschließlich einer Nullbesteuerung, bewirken. Ein solches Besteuerungsniveau kann sich aus dem Nominalsteuersatz, aus der Besteuerungsgrundlage oder aus anderen einschlägigen Faktoren ergeben." (ABl. C 2 vom 06.01.1998, S. 3.)

<sup>8</sup> Kriterium 2.2 lautet wie folgt: *"Das Land oder Gebiet sollte keine Offshore-Strukturen oder Regelungen begünstigen, die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden."*

4. Es ist davon auszugehen, dass ein Land oder Gebiet das Kriterium 2.2 nicht erfüllt, wenn es sich weigert, einen ernsthaften Dialog zu führen oder nicht die Auskünfte oder Erläuterungen zur Verfügung stellt, die die Gruppe "Verhaltenskodex" billigerweise verlangen kann, oder auch sonst nicht mit der Gruppe "Verhaltenskodex" zusammenarbeitet, wenn diese sich im Rahmen des Evaluierungsverfahrens vergewissern muss, ob das Land oder Gebiet das Kriterium 2.2 erfüllt.

## Bezugsrahmen für die analoge Anwendung der Bewertung nach dem Kodex

### A. Allgemeiner Rahmen

1. Kriterium gemäß den Schlussfolgerungen des Rates (Wirtschaft und Finanzen) vom 8. November 2016

*Das Land oder Gebiet sollte keine Offshore-Strukturen oder Regelungen begünstigen, die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden.*

2. Geltungsbereich des Kriteriums 2.2 (Rat (Wirtschaft und Finanzen) Februar 2017)

1. *Für die Zwecke der Anwendung des Kriteriums 2.2 gilt, dass das Fehlen eines Körperschaftsteuersystems oder die Anwendung eines nominalen Körperschaftsteuersatzes von null oder nahe null in einem Land oder Gebiet in den Anwendungsbereich von Buchstabe A des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung vom 1. Dezember 1997 (Verhaltenskodex)<sup>9</sup> fällt.*

2. *Kann das Kriterium 2.1 nur deshalb nicht angewendet werden, weil das betreffende Land oder Gebiet aufgrund des Fehlens eines Körperschaftsteuersystems oder der Anwendung eines nominalen Körperschaftsteuersatzes von null oder nahe null<sup>10</sup> nicht das notwendige Kriterium unter Buchstabe B des Verhaltenskodex<sup>11</sup> erfüllt, so sollten analog die fünf Faktoren unter Buchstabe B des Verhaltenskodex angewendet werden, um zu beurteilen, ob das Kriterium 2.2<sup>12</sup> erfüllt ist.*

---

<sup>9</sup> *"Unbeschadet der jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft betrifft dieser Verhaltenskodex, der sich auf die Unternehmensbesteuerung bezieht, die Maßnahmen, die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen oder beeinflussen können." (Abl. C 2 vom 06.01.1998, S. 3.)*

<sup>10</sup> *Dies kann sich aus dem Nominalsteuersatz, aus der Besteuerungsgrundlage oder aus anderen einschlägigen Faktoren ergeben.*

<sup>11</sup> *"Innerhalb des unter Buchstabe A bezeichneten Anwendungsbereichs sind steuerliche Maßnahmen als potentiell schädlich und daher als unter diesen Kodex fallend anzusehen, die gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschließlich einer Nullbesteuerung, bewirken. Ein solches Besteuerniveau kann sich aus dem Nominalsteuersatz, aus der Besteuerungsgrundlage oder aus anderen einschlägigen Faktoren ergeben." (Abl. C 2 vom 06.01.1998, S. 3.)*

<sup>12</sup> *Kriterium 2.2 lautet wie folgt: "Das Land oder Gebiet sollte keine Offshore-Strukturen oder Regelungen begünstigen, die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden."*

3. *Im Zusammenhang mit Kriterium 2.2 kann allein aus der Tatsache, dass ein Körperschaftsteuersystem fehlt oder ein nominaler Körperschaftsteuersatz von null oder nahe null angewendet wird, nicht geschlossen werden, dass ein Land oder Gebiet nicht die Anforderungen von Kriterium 2.2 erfüllt.*

4. *Es ist davon auszugehen, dass ein Land oder Gebiet das Kriterium 2.2 nicht erfüllt, wenn es sich weigert, einen ernsthaften Dialog zu führen oder nicht die Auskünfte oder Erläuterungen zur Verfügung stellt, die die Gruppe "Verhaltenskodex" billigerweise verlangen kann, oder auch sonst nicht mit der Gruppe "Verhaltenskodex" zusammenarbeitet, wenn diese sich im Rahmen des Evaluierungsverfahrens vergewissern muss, ob das Land oder Gebiet das Kriterium 2.2 erfüllt.*

### 3. Allgemeine Anmerkungen

- Dem vom Rat (Wirtschaft und Finanzen) festgelegten Geltungsbereich des Kriteriums 2.2 zufolge gilt das Fehlen eines Körperschaftsteuersystems oder die Anwendung eines nominalen Körperschaftsteuersatzes von null oder nahe null in einem Land oder Gebiet als "Maßnahme", die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten in der Gemeinschaft spürbar beeinflusst (Buchstabe A des Verhaltenskodex).
- Insoweit stellt das Kriterium 2.2 darauf ab, nachzuprüfen, ob diese "Maßnahme" Offshore-Strukturen oder Regelungen begünstigt, die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden.
- Das Kriterium 2.2 findet nur Anwendung, wenn die Standardbewertung nach dem Kodex wegen des Fehlens eines Körperschaftsteuersystems oder der Anwendung eines nominalen Körperschaftsteuersatzes von null oder nahe null in einem Drittland oder -gebiet nicht angewandt werden kann.
- Beim Kriterium 2.2 werden der Rechtsrahmen und bestimmte wirtschaftliche Anhaltspunkte in einem Land oder Gebiet mit Blick auf die unter Buchstabe B des Kodex festgelegten fünf Kriterien, die analog auszulegen sind, bewertet.
- Die von Drittländern und -gebieten gewährten Vorteile, die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten spürbar beeinflussen, müssen insoweit, als in beiden Fällen die Standardbewertung nach dem Kodex nicht angewandt werden kann, in Verbindung mit einem nominalen Körperschaftsteuersatz von null oder nahe null sowie in Verbindung mit dem Fehlen eines Körperschaftsteuersystems gesehen werden. Diese letztgenannten Merkmale müssen tatsächlich für sich genommen als Vorteile betrachtet werden, die im Rahmen dieser Bewertung nach dem Kodex zu bewerten sind.

- Generell sollten alle im Laufe der Jahre von der Gruppe "Verhaltenskodex" ausgearbeiteten Vorgaben für die Bewertung von steuerlichen Maßnahmen im Rahmen des Geltungsbereichs des Verhaltenskodex von 1998 kohärent und analog zum Zweck dieser Bewertung angewandt werden<sup>13</sup>.
- Bei einem Land oder einem Gebiet kann nur dann davon ausgegangen werden, dass es die Bewertung nach diesem Kriterium nicht bestanden hat, wenn "Offshore-Strukturen oder Regelungen (...), die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden" auf Vorschriften oder Verfahren, auch außerhalb des Steuerbereichs, zurückzuführen sind, um deren Änderung ein Land oder ein Gebiet vernünftigerweise ersucht werden kann, oder auf ein Fehlen der Vorschriften und Anforderungen zurückzuführen sind, die erforderlich sind, um diese Bewertung zu bestehen, und um deren Einführung ein Land oder ein Gebiet vernünftigerweise ersucht werden kann.
- Die Einführung eines Körperschaftsteuersystems oder eines positiven Körperschaftsteuersatzes gehört nicht zu den Maßnahmen, um deren Ergreifung ein Drittland oder ein Drittgebiet ersucht werden kann, um die Anforderungen im Rahmen dieser Bewertung zu erfüllen, da das Fehlen einer Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage oder die Anwendung eines Körperschaftsteuersatzes von null oder nahe null für sich genommen nicht als Kriterium für die Bewertung eines Lands oder eines Gebiets als nicht konform gelten kann.
- Nichtsdestoweniger impliziert das Kriterium 2.2 die automatische Nichtkonformität für diejenigen Länder und Gebiete, die sich weigern, bei der Bewertung ihres Rechtrahmens mit der EU zusammenzuarbeiten.

## B. Gateway-Bewertung

1. Das Gateway-Kriterium des Verhaltenskodex lautet derzeit wie folgt:

*"Innerhalb des unter Buchstabe A bezeichneten Anwendungsbereichs sind steuerliche Maßnahmen als potentiell schädlich und daher als unter diesen Kodex fallend anzusehen, die gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschließlich einer Nullbesteuerung, bewirken."*

2. Leitlinien für die analoge Anwendung

- Wie die Gateway-Bewertung funktioniert, scheint ziemlich klar aus der Definition des Geltungsbereichs des Kriteriums 2.2 hervorzugehen, wie sie vom Rat (Wirtschaft und Finanzen) im Februar dieses Jahres vereinbart wurde.

<sup>13</sup> Siehe Dok. 14039/98 vom 11. Dezember 1998 "Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) – Festlegung der Kriterien" und dessen spätere aktualisierte Fassungen.



- Insbesondere wird diese Bewertung erfüllt, wenn "(...) *das Kriterium 2.1 nur deshalb nicht angewendet werden (kann), weil das betreffende Land oder Gebiet aufgrund des Fehlens eines Körperschaftsteuersystems oder der Anwendung eines nominalen Körperschaftsteuersatzes von null oder nahe null nicht das notwendige Kriterium unter Buchstabe B des Verhaltenskodex erfüllt (...).*

### C. Kriterien 1 und 2

1. Das Kriterium 1 des Verhaltenskodex lautet derzeit wie folgt:

*"ob die Vorteile ausschließlich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden"*

2. Das Kriterium 2 des Verhaltenskodex lautet derzeit wie folgt:

*"ob die Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert sind, so dass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben"*

3. Leitlinien für die analoge Anwendung

- Für den Zweck der Anwendung des Kriteriums 2.2 sollten "Vorteile" als das Bestehen eines Steuersatzes von null oder nahe null oder das Fehlen einer Körperschaftsteuer verstanden werden.
- Faktor 1 wie auch Faktor 2 der derzeit geltenden Kriterien des Kodex beinhalten zwei Hauptelemente: a) die rechtliche Eingrenzung und b) die De-facto-Eingrenzung.
- Die De-jure-Eingrenzung ist dann gegeben, wenn die Vorteile durch die Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die für die Niederlassung und die Tätigkeiten von Unternehmen in einem bestimmten Land oder einem bestimmten Gebiet gelten, ausschließlich Gebietsfremden gewährt werden.
- Ist kein wirksames Körperschaftsteuersystem vorhanden, sollte bewertet werden, ob Aspekte des Rechtsrahmens, einschließlich solcher, die nicht die Körperschaftsteuer betreffen, tatsächlich für ein Eingrenzungs-Szenario sorgen.
- Als Beispiel dafür wären an Unternehmen gerichtete Anforderungen, die nicht den Steuerbereich betreffen, für die Niederlassung oder den Zugang zum Inlandsmarkt des Lands oder Gebiets, das der Bewertung unterzogen wird, zu nennen.

- Zu diesem Zweck muss jede Maßnahme bewertet werden, die zu einer unterschiedlichen Behandlung von inländischen Unternehmen und Unternehmen, die Eigentum von Gebietsfremden sind oder deren Tätigkeiten nicht mit dem Inlandsmarkt im Zusammenhang stehen, führt.
- Falls beispielsweise ein Land oder ein Gebiet einem Unternehmen nur dann "Vorteile" gewährt, wenn dieses keine Tätigkeiten in der lokalen Wirtschaft durchführt (Kriterium 2), oder nur soweit diese Tätigkeiten von einer besonderen Geschäftslizenz abhängig sind (Kriterium 1), oder nur soweit es sich um Tätigkeiten von Gebietsfremden handelt (Kriterium 1), könnte dies als mögliches Merkmal eines vorhandenen Eingrenzungssystems bewertet werden. Analog könnte dies auch für andere Steuern (d.h. andere als die Körperschaftsteuer) relevant sein.
- Die De-facto-Eingrenzung bezieht sich gewöhnlich auf eine Situation, in der der Vorteil nicht ausdrücklich von einem Land ausschließlich Gebietsfremden gewährt wird, obwohl er tatsächlich ausschließlich oder beinahe ausschließlich Gebietsfremden zugute kommt.
- Bei der De-Facto-Eingrenzung wird gewöhnlich geprüft, wie viele der Steuerzahler, die in den Genuss des Vorteils kommen, tatsächlich Gebietsfremde sind. Falls beispielsweise alle oder beinahe alle diejenigen, die in den Genuss der Nullbesteuerung kommen, Gebietsfremde (einschließlich inländischer Unternehmen mit ausländischen Anteilseignern) sind, würden Unterkriterium 1 Buchstabe b wie auch Unterkriterium 2 Buchstabe b als erfüllt gelten (d.h. das Land oder das Gebiet würden gemäß diesem Schritt der Kodex-Bewertung als nicht konform gelten).

## D. Kriterium 3

1. Das Kriterium 3 des Verhaltenskodex lautet derzeit wie folgt:

*"ob die Vorteile gewährt werden, auch ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substantielle wirtschaftliche Präsenz in dem diese steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat zugrunde liegt"*

2. Leitlinien für die analoge Anwendung

Um zu beurteilen, ob Vorteile auch ohne eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substantielle wirtschaftliche Präsenz gewährt werden, muss festgestellt werden,

- ob ein Land oder ein Gebiet einem Unternehmen oder einem anderen Betrieb (z.B. für dessen Errichtung und/oder dessen Tätigkeiten) die Durchführung tatsächlicher Wirtschaftstätigkeiten und eine substantielle Präsenz vorschreibt, wobei Folgendes gilt:
  - "Tatsächliche Wirtschaftstätigkeit" bezieht sich auf die Art der Tätigkeit, der die in Rede stehende Nichtbesteuerung zugute kommt.
  - "Substantielle wirtschaftliche Präsenz" bezieht sich auf die materiellen Erscheinungsformen der Tätigkeit, der die in Rede stehende Nichtbesteuerung zugute kommt.
  - Beispielsweise sollten in der Annahme, dass generell die von der Gruppe "Verhaltenskodex" früher geprüften Elemente auch für diese Analyse relevant sind, bei der gegenwärtigen Bewertung die folgenden Elemente berücksichtigt werden, wobei den Merkmalen des betreffenden Wirtschaftszweigs/Sektors Rechnung zu tragen ist: angemessener Umfang des Personalbestands, angemessener Umfang der anfallenden jährlichen Ausgaben; tatsächlich vorhandene Büros und Geschäftsräume, geplante Investitionen oder relevante Arten von durchzuführenden Tätigkeiten;
- ob eine angemessene De-jure- und De-facto-Verbindung zwischen der tatsächlichen Wirtschaftstätigkeit, die in dem Land oder dem Gebiet durchgeführt wird, und den Gewinnen, die nicht der Besteuerung unterliegen, besteht;

- ob die staatlichen Behörden, einschließlich der Steuerbehörden eines Lands oder eines Gebiets, in der Lage sind, Untersuchungen über die Durchführung tatsächlicher Wirtschaftstätigkeiten und eine substanzielle wirtschaftliche Präsenz in ihrem Hoheitsgebiet sowie einen Austausch relevanter Informationen mit anderen Steuerbehörden durchzuführen (und dies tatsächlich tun);
- ob Sanktionen vorgesehen sind, wenn die Anforderungen in Bezug auf substanzielle Tätigkeiten nicht eingehalten werden.

#### E. Kriterium 4

1. Das Kriterium 4 des Verhaltenskodex lautet derzeit wie folgt:

*"ob die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den von der OECD vereinbarten Regeln, abweichen"*

2. Leitlinien für die analoge Anwendung

- Wenn bewertet wird, ob die Regeln für die Gewinnermittlung den auf internationaler Ebene vereinbarten Standards entsprechen (wie etwa den Leitlinien der OECD für die Verrechnungspreisgestaltung oder ähnlichen Rechnungslegungsstandards), sollte zunächst nachgeprüft werden, ob und in welchem Umfang diese Analyse für Länder und Gebiete, die kein Körperschaftsteuersystem anwenden, relevant ist.
- Dazu scheint es wichtig zu berücksichtigen, dass sich bei einem Land oder einem Gebiet, das kein Körperschaftsteuersystem anwendet, keine negativen Auswirkungen auf eine ordnungsgemäße Zuweisung von Gewinnen unter Abweichung von auf internationaler Ebene vereinbarten Standards ergeben sollten. Die Länder und Gebiete sollten geeignete Maßnahmen ergreifen, wenn es darum geht, sicherzustellen, dass die besteuerten Länder in der Lage sind, ihre Besteuerungsrechte auszuüben, d.h. im Wege von länderbezogener Berichterstattung, Transparenz und anderen Arten der gemeinsamen Nutzung von Informationen.
- Soweit relevant, sollte festgestellt werden, ob vereinbarte Grundsätze der OECD oder ähnliche Rechnungslegungsstandards für die Gewinnermittlung in einem bestimmten Land oder Gebiet übernommen wurden.

- Diesbezüglich ist es von entscheidender Bedeutung festzustellen, wie diese Regeln in dem betreffenden Land oder Gebiet umgesetzt und konsolidiert werden. Gibt es in einem bestimmten Land oder Gebiet keine Körperschaftsbesteuerung, so können auch alternative Verrechnungspreisregeln berücksichtigt werden, wobei nachzuprüfen ist, ob sie mit den auf internationaler Ebene vereinbarten Grundsätzen vergleichbar und vereinbar sind (z.B. ein Ansatz des fairen Marktwerts gemäß den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen).
- Dieses Kriterium steht dem entgegen, dass multinationalen Unternehmen gestattet wird, Verrechnungspreisregeln, die von den Leitlinien der OECD zur Verrechnungspreisgestaltung abweichen, anzuwenden, um ihre Gewinne Ländern und Gebieten mit Besteuerung zum Nullsatz zuzuweisen.
- Die Antworten auf die Fragen 2.9 bis 2.12 dürften hinreichende Informationen dazu liefern, wie die Gewinne ermittelt werden, und dabei größere Abweichungen von den auf internationaler Ebene vereinbarten Standards deutlich machen.

#### F. Kriterium 5

1. Das Kriterium 5 des Verhaltenskodex lautet derzeit wie folgt:

*"ob es den steuerlichen Maßnahmen an Transparenz mangelt, einschließlich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene"*

2. Leitlinien für die analoge Anwendung

- Mit dem Kriterium 5 soll beurteilt werden, ob es bei bestimmten Merkmalen eines Rechtssystems, einschließlich der Niederlassung eines Unternehmens in dem betreffenden Hoheitsgebiet, an einem ausreichenden Ausmaß an Transparenz fehlt.
- Im Einzelnen muss bewertet werden, ob jegliche Elemente des Rechtssystems, einschließlich der Gewährung des steuerlichen Wohnsitzes oder der Errichtung von Unternehmen, auf Ermessensbasis gewährt werden können oder ob es an das Recht gebunden ist, wobei nachzuprüfen ist, ob jegliche Rechtsvorschriften, einschließlich der nicht den Steuerbereich betreffenden Vorschriften, in Angelegenheiten, die mit der Errichtung eines Unternehmens in dem betreffenden Land oder Gebiet in Zusammenhang stehen, als im Ermessen stehend betrachtet werden können.

- Dieser Faktor steht dem entgegen, dass ein Land oder ein Gebiet ein unzureichendes Ausmaß an Transparenz in seinem Regelungsrahmen aufweist, wobei zu berücksichtigen ist, dass die in dieser Kodex-Bewertung geprüften Vorteile sich von der Registrierung eines Unternehmens in einem Land oder einem Gebiet ableiten.
  - Die Antworten auf die Fragen 2.13 bis 2.16 dürfen hinreichende Informationen dazu liefern, wie die Transparenz in einem Land oder einem Gebiet bei bestimmten Maßnahmen, die von Unternehmen durchzuführen sind, um in den Genuss der dort gewährten Vorteile zu gelangen, gewährleistet wird.
-