



Schluss mit Steuerbetrug:

Strategien zur Bekämpfung professioneller
Enabler von Steuer- und Wirtschaftskriminalität

**Schluss mit Steuerbetrug:
Strategien zur Bekämpfung
professioneller Enabler von
Steuer- und Wirtschaftskriminalität**

Dieses Dokument wurde am 16. November 2020 vom OECD-Ausschuss für Steuerfragen gebilligt und vom OECD-Sekretariat für die Veröffentlichung vorbereitet.

Dieses Dokument sowie die darin enthaltenen Daten und Karten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2021), *Schluss mit Steuerbetrug: Strategien zur Bekämpfung professioneller Enabler von Steuer- und Wirtschaftskriminalität*, OECD Publishing, Paris.

<http://www.oecd.org/tax/crime/ending-the-shell-game-cracking-down-on-the-professionals-who-enable-tax-and-white-collar-crimes.htm>

Originaltitel: *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*

Übersetzung durch den Sprachendienst des deutschen Bundesministeriums der Finanzen.

Foto(s): © Zenza Flarini – Shutterstock.com.

Korrigenda zu Veröffentlichungen sind verfügbar unter: www.oecd.org/publishing/corrigenda.

© OECD 2021

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungen und Akronyme	5
Zusammenfassung	6
1 Die Rolle professioneller Enabler bei Steuer- und anderen Finanzdelikten	10
1.1. Wer sind professionelle Enabler?	10
1.2. Von professionellen Enablern erbrachte Dienstleistungen	11
2 Identifizierung professioneller Enabler	23
2.1. Sensibilisierung von Behörden für professionelle Enabler	23
2.2. Beurteilung der Bedrohung durch professionelle Enabler	23
2.3. Aufdeckung durch Ausarbeitung und Auswertung von Indikatoren für professionelle Enabler	24
2.4. Datenquellen als Mittel zur Aufdeckung einer Betätigung professioneller Enabler	26
3 Unterbindung der Aktivitäten professioneller Enabler	28
3.1. Rechtliche Sanktionen gegen professionelle Enabler	28
3.2. Einstweilige Verfügung	32
3.3. Berufsständische Aufsicht und Kontrolle	33
4 Abschreckung professioneller Enabler	36
4.1. Präventionsmaßnahmen	36
4.2. Anzeigemechanismen	40
4.3. Anzeigepflichten	41
5 Effektive behörden- und grenzübergreifende Ermittlungen	43
5.1. Nationale behördenübergreifende Konzepte	43
5.2. Internationale Zusammenarbeit	45
5.3. Strategie zur Eindämmung von Intermediären: Arbeiten der Datenleaks-Arbeitsgruppe der JITSIC	49
Quellen- und Literaturverzeichnis	51
Anlage A. Andere einschlägige Arbeiten	55
Anlage B. Mustervordruck für Gruppensuchen	57

Kästen

Kasten 1. Nutzung ausländischer Trusts in Eigentümerketten zur Verschleierung der wirtschaftlich Berechtigten und der Geldflüsse	13
Kasten 2. Dividendenstrukturen zur Verschleierung der wirtschaftlich Berechtigten und der Kapitalerträge im Ausland	14
Kasten 3. Verdeckte Operation gegen an der Schaffung von Offshore-Strukturen beteiligte professionelle Enabler	15
Kasten 4. Nutzung von Offshore-Dienstleistern zur Verschleierung von Geldflüssen	16
Kasten 5. Dokumentenfälschung zur Hinterziehung der Einkommensteuer	16
Kasten 6. Dokumentenfälschung zur Erlangung einer unrechtmäßigen Steuererstattung	17
Kasten 7. Betrug mit einer Phönix-Gesellschaft	18
Kasten 8. Dividendenstripping sowie Cum-Ex-Modell	19
Kasten 9. CMS-Fallbeispiel – Sicherstellung bei Bestmixer.io	21
Kasten 10. Auswahl an Indikatoren für die Risikobeurteilung zur Aufdeckung einer Beteiligung professioneller Enabler	25
Kasten 11. Punktesystem zur Ermittlung professioneller Enabler in Land X	25
Kasten 12. Datenquellen für Ermittlungen gegen professionelle Enabler	26
Kasten 13. Wie Indien Datenquellen für Ermittlungen zu professionellen Enablern nutzt	26
Kasten 14. Verwaltungsrechtliche Sanktionen gegen Anbieter von Betrugsmodellen in Frankreich	29
Kasten 15. Gesetzesreformen in Mexiko zur Bekämpfung professioneller Enabler	30
Kasten 16. Ermittlungen gegen professionelle Enabler und ihre strafrechtliche Verfolgung in Frankreich	31
Kasten 17. Indiens Sondereinheit zur Bekämpfung von Briefkastenfirmen	34
Kasten 18. Australische Steuerbehörde – Warnhinweise bei neuen Steuergestaltungen	37
Kasten 19. HMRC-Ansatz „Fördern und Verhindern“ für mehr Steuerehrlichkeit	38
Kasten 20. Die britischen Rechtsvorschriften zur unternehmerischen Verantwortung bei der Begünstigung von Steuerkriminalität	39
Kasten 21. Das National Economic Crime Centre (NECC) des Vereinigten Königreichs	45
Kasten 22. Koordinierter Aktionstag der Joint Chiefs of Global Tax Enforcement	48
Kasten 23. Der Fall des BitClub Network	49

Abkürzungen und Akronyme

AEOI-Standard	Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen
CRS	Gemeinsamer Meldestandard
DLG	JITSIC Data Leaks Group (Datenleaks-Arbeitsgruppe der JITSIC)
DOJ	Department of Justice of the United States
EU	Europäische Union
FATF	Financial Action Task Force on Money Laundering (Taskforce zur Geldwäschebekämpfung)
FIU	Financial Intelligence Unit (Zentralstelle für Verdachtsmeldungen)
Globales Forum	Globales Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten
ICIJ	Internationales Konsortium investigativer Journalisten
IDS	JITSIC Intermediaries Disruption Strategy (JITSIC-Strategie zur Eindämmung von Intermediären)
IESBA	International Ethics Standard Board for Accountants
IRS	Internal Revenue Service of the United States
IRS-CI	IRS Criminal Investigation (Ermittlungsdienst des IRS)
IWF	Internationaler Währungsfonds
J5	Joint Chiefs of Global Tax Enforcement
JITSIC	Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration (gemeinsame internationale Taskforce für Informationsaustausch und Zusammenarbeit)
NECC	National Economic Crime Centre of the United Kingdom (nationales Zentrum für Wirtschaftskriminalität [Vereinigtes Königreich])
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
PPIAG	JITSIC Paradise Papers Initial Assessment Group (JITSIC-Gruppe „Erstbewertung der Paradise Papers“)
StAR	Stolen Asset Recovery Initiative (Initiative zur Rückführung gestohlener Vermögenswerte)
TFTC	OECD Task Force on Tax Crimes and Other Crimes (Taskforce Steuerkriminalität und andere Straftaten)
UNODC	United Nations Office on Drugs and Crime (Büro der Vereinten Nationen für Drogen- und Verbrechenbekämpfung)

Zusammenfassung

In den letzten Jahrzehnten wurden weltweit immer raffiniertere grenzüberschreitende Finanzstraftaten bekannt. Gleichzeitig hat das öffentliche Interesse an dieser Thematik zugenommen, wie die in den Medien breit veröffentlichten Leaks der Panama- und Paradise-Papers gezeigt haben (ICIJ, o. J.^[1]). Diese Straftaten werden häufig begünstigt durch Anwälte, Wirtschaftsprüfer, Finanzinstitute und sonstige Angehörige einschlägiger Berufe, die an der Gestaltung der bei komplexen Steuer- und Finanzdelikten festgestellten Rechts- und Finanzstrukturen mitwirken. Der kleine Teil dieser Berufsvertreter, der die Begehung und/oder Verschleierung solcher Straftaten begünstigt, untergräbt damit nicht nur den Rechtsstaat, sondern auch den eigenen Berufsstand, das Vertrauen der Bevölkerung in das Rechts- und Finanzsystem sowie die Chancengleichheit zwischen ehrlichen und unehrlichen Steuerpflichtigen. Letztendlich schadet dies dem öffentlichen Interesse an der Sicherung von Steuereinnahmen zur Finanzierung öffentlicher Ausgaben. Daher müssen die professionellen Enabler ins Visier genommen und ihre Aktivitäten unterbunden werden, um diese Art von Kriminalität an der Wurzel zu packen.

Die meisten Angehörigen dieser Berufe halten sich an die Gesetze und tragen wesentlich dazu bei, dass Unternehmen und Privatpersonen die Rechtsvorschriften verstehen und einhalten und das Finanzsystem reibungslos funktioniert. Diese rechtstreuen Berufsvertreter sind von der kleinen Gruppe jener abzugrenzen, die ihre Fähigkeiten und Rechtskenntnisse zur aktiven Vermarktung und Begünstigung der Begehung von Straftaten durch ihre Mandanten einsetzen. Der vorliegende Bericht soll den politischen Entscheidungsträgern und Strafverfolgungsbehörden dabei helfen, gegen jene kleine Gruppe von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Notaren, Finanzinstituten und anderen Vermittlern vorzugehen, die ihren Mandanten als sogenannte „professionelle Enabler“ bei rechtswidrigem Handeln Hilfe leisten.

Die professionellen Enabler helfen Steuerpflichtigen dabei, den Staat zu betrügen und Steuern zu hinterziehen, indem sie undurchsichtige Strukturen und Gestaltungen anbieten, um die wahre Identität der Hintermänner zu verschleiern. Dieses Vorgehen hat international und national politische Bedeutung erlangt und ist Gegenstand einer breiten medialen Berichterstattung. Die einschlägigen Skandale offenbaren auch das weiterreichende gesellschaftliche Problem der Steuerhinterziehung: Sie schadet dem öffentlichen Vertrauen sowie der Staatskasse und führt zu einem zunehmenden Gefühl der Instabilität aufgrund von Ungleichheit. Im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie treten weiterhin neue Risiken zutage wie z. B. die potenzielle Mitwirkung professioneller Enabler an betrügerischen Anträgen auf Pandemiehilfe. Dies verdeutlicht die anhaltenden gesellschaftlichen Risiken, die von professionellen Enablern ausgehen.

Daher haben die Staaten erkannt, dass sie gegen die professionellen Enabler, die aktiv Möglichkeiten zur Begehung von Steuer- und anderen Finanzdelikten und deren Verschleierung schaffen, vorgehen müssen, um ein wesentliches Element in der Planung und Durchführung krimineller Aktivitäten auszuschalten. Mit dieser Strategie allein lassen sich nicht alle Steuer- und Finanzdelikte verhindern; sie kann jedoch eine kosteneffiziente Maßnahme darstellen, indem sie den Zugang zu ausgeklügelten Steuerhinterziehungsmodellen erschwert und somit die Begehungsmöglichkeiten für solche Straftaten begrenzt.

Während die Bedeutung des Themas von den Staaten anerkannt wird, haben sie auch auf die Herausforderungen im Zusammenhang mit einer wirksamen Bekämpfung professioneller Enabler hingewiesen. Im vorliegenden Bericht werden die verschiedenen staatlichen Strategien zur Ermittlung, Bekämpfung und Unterbindung der Aktivitäten professioneller Enabler erörtert.

Der Bericht

Im vorliegenden Bericht wird beschrieben, was Staaten in fünf wichtigen Bereichen gegen das Problem der professionellen Enabler unternehmen können:

1. besseres Verständnis der Rolle von professionellen Enablern
2. Methoden zur Ermittlung professioneller Enabler
3. Rechts- und Regulierungsrahmen zur Unterbindung der Aktivitäten professioneller Enabler
4. Strategien zur Abschreckung professioneller Enabler
5. nationale und internationale multilaterale Maßnahmen zur Bekämpfung professioneller Enabler

Wenngleich professionelle Enabler ein breites Spektrum an Personen, Vermittlern und Institutionen mit vielfältigen Dienstleistungen umfassen, die sich von Staat zu Staat im Einzelnen unterscheiden können, stellt dieser Bericht die gemeinsamen Ansätze beim Kampf gegen die Aktivitäten professioneller Enabler in den Vordergrund. Der Bericht richtet sich in erster Linie an die für Steuerkriminalität zuständigen Behörden. Angesichts der Verflechtungen zwischen Steuer- und anderen Finanzdelikten wie Geldwäsche oder Korruption sowie der Gemeinsamkeiten bei der Begehung dieser Straftaten soll er aber auch anderen Strafverfolgungsbehörden Hilfestellung leisten, zumal er insbesondere auch die Notwendigkeit behördenübergreifender und multilateraler Maßnahmen aufzeigt.

Der Bericht wurde von der OECD-Taskforce Steuerkriminalität und andere Straftaten erstellt und stützt sich auf Erfahrungen aus OECD- und Nicht-OECD-Ländern.

Schlussfolgerungen und empfohlene Strategien zur Bekämpfung professioneller Enabler

Der Bericht soll zu einem besseren Verständnis der durch professionelle Enabler verursachten Probleme und der möglichen Gegenmaßnahmen führen mit dem Ziel, Staaten zur Aufstellung einer gezielten nationalen Strategie zur Bekämpfung von aktiv an Steuer- und anderen Finanzdelikten beteiligten professionellen Enablern zu ermutigen.

Mit dem Bericht werden die Staaten aufgefordert, eine Strategie zur Bekämpfung professioneller Enabler zu verabschieden bzw. ihre vorhandene Strategie zu verschärfen. Bei der Entwicklung bzw. Verschärfung ihrer nationalen Strategie sollten die Staaten die in Tabelle 1 dargestellten Maßnahmen zur Bekämpfung professioneller Enabler in Betracht ziehen.

Tabelle 1. Empfohlene Strategien zur Bekämpfung professioneller Enabler

Empfehlung	Kernelemente
<p>Risikobewusstsein</p> <p><i>Sicherstellung, dass die Steuerfahndung über die erforderlichen Kenntnisse, Informationen und Analysefähigkeiten verfügt, um die verschiedenen in ihrem Staat tätigen professionellen Enabler zu identifizieren und die Risiken, die sich aus deren Methoden zur Gestaltung, Vermarktung, Durchführung und Verschleierung von Steuer- und Finanzdelikten ergeben, zu verstehen</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Prüfung der Notwendigkeit einer einheitlichen Definition des Begriffs „professionelle Enabler“ unter Berücksichtigung ihrer Rolle und unterschiedlichen Schuldhaftigkeit in verschiedenen Sektoren • Behördenübergreifende Aufklärung über die verschiedenen von professionellen Enablern angebotenen Dienstleistungen und die damit verbundenen Risiken • Aufstellung von Risikoindikatoren zur Identifizierung professioneller Enabler unter Heranziehung eines breiten Spektrums verfügbarer Datenquellen
<p>Rechtsrahmen</p> <p><i>Sicherstellung, dass die Steuerfahndung und Staatsanwaltschaft über ausreichende gesetzliche Befugnisse zur Ermittlung, Verfolgung und Sanktionierung professioneller Enabler verfügen, damit die an Steuerstraftaten mitwirkenden Enabler abgeschreckt und bestraft werden können</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Prüfung, ob zur weiteren Abschreckung ein eigenes Haftungsregime für professionelle Enabler notwendig ist • Prüfung, ob der Rechtsrahmen die Staatsanwaltschaft ausreichend befähigt, professionelle Enabler einer Straftat zu überführen • Prüfung, ob das Berufsgeheimnis ein Hindernis für erfolgreiche Ermittlungen und Strafverfolgungsmaßnahmen darstellt • Prüfung, ob die Möglichkeit zur außergerichtlichen Streitbeilegung die abschreckende Wirkung des Gesetzes beeinträchtigt • Prüfung, ob die Berufsaufsichts- oder Regulierungsorgane in den Kampf gegen professionelle Enabler eingebunden werden können
<p>Abschreckung und Bekämpfung</p> <p><i>Sicherstellung einer kohärenten und multidisziplinären Strategie zur Verhinderung und Unterbindung des Verhaltens professioneller Enabler u. a. durch entsprechende Kommunikation, verstärkte Einbindung der Aufsichtsorgane und Branchen, Anreize zur frühzeitigen Offenlegung und Meldung von Missständen (Whistleblowing) sowie konsequente Rechtsdurchsetzung in der Praxis</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Missbrauchsverhinderung durch Kommunikation mit den Steuerpflichtigen sowie Aufklärung der einschlägigen Berufsvertreter • Verstärkte Einbindung der Berufsaufsichts- und Regulierungsorgane sowie der dort vorhandenen Informationen • Anreize zur guten Unternehmensführung und einer Kultur der Rechtstreue • Schaffung von Möglichkeiten zur Selbstanzeige, Verdachtsmeldung und Meldung von Missständen • Prüfung der Einführung von Anzeigepflichten für Vermittler zur frühzeitigen Meldung möglicher Gestaltungen
<p>Zusammenarbeit</p> <p><i>Sicherstellung, dass die zuständigen Behörden die Informationen, Erkenntnismöglichkeiten und Ermittlungsbefugnisse anderer nationaler und internationaler Behörden offensiv und vollumfänglich nutzen, um gegen raffinierte und grenzüberschreitend tätige professionelle Enabler vorzugehen</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Nutzung nationaler behördenübergreifender Mechanismen wie z. B. Verdachtsmeldungen, Informationsaustausch, behördenübergreifende Ermittlungen und sonstige proaktive Kooperationsmöglichkeiten • Nutzung internationaler Kooperationsmechanismen, einschließlich Ausschöpfung sämtlicher Möglichkeiten des Informationsaustausches (auf Ersuchen und automatisch, Gruppensuchen, spontaner Informationsaustausch und Weitergabe an andere Behörden) sowie multilateraler Kooperationsmöglichkeiten

Umsetzung

Benennung einer federführenden Person und Behörde in jedem Staat, die für die Überwachung der Umsetzung der auf professionelle Enabler ausgerichteten Strategie zuständig ist, einschließlich Überprüfung ihrer Wirksamkeit zu gegebener Zeit und ggf. Anpassung und Weiterentwicklung

- Verbindliche Zusage auf Leitungsebene der obersten Behörden und Strafverfolgungsbehörden, gegen professionelle Enabler vorzugehen, zur Strategie beizutragen und die relevanten Bestandteile der Strategie umzusetzen
 - Benennung einer nationalen Kontaktstelle, die als Bindeglied zwischen verschiedenen Behörden fungiert und deren jeweiligen Bedürfnisse, Herausforderungen und Stärken bei der Bekämpfung professioneller Enabler ermittelt
 - Offener Austausch mit Behörden, Unternehmen, der Öffentlichkeit und Wissenschaft sowie Berufsverbänden zur Nutzung der Erfahrungen und Meinungen aus allen Bereichen
 - Sicherstellung einer angemessenen Mittelausstattung für eine wirksame Umsetzung der Strategie zur Bekämpfung professioneller Enabler
-

1 Die Rolle professioneller Enabler bei Steuer- und anderen Finanzdelikten

1.1. Wer sind professionelle Enabler?

In der Regel handelt es sich bei professionellen Enablern von Steuer- und anderen Finanzdelikten um Vermittler mit Fachkenntnissen, die insbesondere anderen Personen konkrete Hilfestellung bei der Begehung von Steuerdelikten (und ggf. anderen damit in Zusammenhang stehenden Finanzdelikten) leisten. Zu ihnen zählen u. a. Angehörige der steuer- und rechtsberatenden Berufe, Wirtschaftsprüfer, Finanzberater, Banken und Finanzinstitute, Firmengründungsdienstleister, eingetragene Vertreter, Notare, Treuhänder, Treuhand- und Unternehmensdienstleister sowie sonstige Anbieter von Steuerhinterziehungsmodellen.

1. Rechtstreue Angehörige dieser Berufe, die ihre Aufgaben im Einklang mit dem Gesetz wahrnehmen, sind ein wichtiger Bestandteil des Rechts- und Finanzsystems und tragen dazu bei, die Einhaltung der Gesetze sicherzustellen. Professionelle Enabler sind eine spezielle Gruppe dieser Berufsvertreter, die vorsätzlich und aktiv Strategien entwickeln, um die Begehung von Straftaten zu ermöglichen (sei es bei der Betreuung rechtstreuer Mandanten oder von Mandanten, die an Steuer- oder anderen Finanzdelikten beteiligt sind). Im Mittelpunkt dieses Berichts stehen professionelle Enabler, die auf Vollzeit- oder Teilzeitbasis kriminelle Mandanten betreuen.

2. Ein professioneller Enabler ist in der Regel eine natürliche oder juristische Person, die über Fachkenntnisse zur Erbringung einer konkreten Dienstleistung verfügt, um ihrem Mandanten bei der Begehung eines Steuer- oder anderen Finanzdelikts Beihilfe zu leisten.¹ In den meisten Staaten gibt es keine konkrete Definition eines „professionellen Enablers“. Es gibt jedoch u. a. folgende gemeinsame Merkmale:

- berufliche Qualifikation oder Ausbildung
- Sachkenntnis in den Bereichen Steuern, Recht oder Finanzen
- Erfahrung bei der Schaffung von Steuergestaltungen oder Gestaltungen mit grenzüberschreitenden Elementen
- Erfahrung bei der Schaffung undurchsichtiger Strukturen, um eine eingehende Prüfung der steuerlichen und wirtschaftlichen Aktivitäten ihrer Mandanten zu umgehen

3. In manchen Staaten wird das Konzept des professionellen Enablers eng gefasst und bezieht sich insbesondere auf äußerst offensives, vorsätzliches Handeln, während andere Staaten das Konzept weiter fassen und auch Personen einbeziehen, denen bekannt ist oder bekannt sein müsste, dass ihre Dienstleistungen missbraucht werden. So werden z. B. folgende Unterscheidungen vorgenommen:

- allgemeine Enabler, die durch Erbringung beispielsweise der in Abschnitt 1.2 beschriebenen Dienstleistungen an Steuerdelikten mitwirken

¹ Kasten 16 enthält ein Beispiel, in dem sowohl natürliche Personen als auch Finanzinstitute in ihrer Funktion als professionelle Enabler strafrechtlich verfolgt wurden.

- Anbieter von Steuerhinterziehungsmodellen, die diese aktiv entwickeln und vermarkten
- Vermittler und Dienstleister, die Teile des Steuerhinterziehungsmodells umsetzen, möglicherweise jedoch über einen anderen Wissens- und Kenntnisstand verfügen, und deren Beteiligung lediglich ein Rädchen im Gefüge ist

Je nach Staat können diese Unterscheidungen zu unterschiedlichen Steuerstraftatbeständen, unterschiedlich hohen Geldstrafen, der Anwendung nicht strafrechtlicher Sanktionen oder zu unterschiedlicher Strafbarkeit bestimmter schwerer Delikte führen.

4. Die Angehörigen der einschlägigen Berufe bieten Mandanten verschiedene rechtmäßige Unternehmensdienstleistungen wie z. B. Rechtsberatung und Beratung bei der Rechnungslegung an. Sie können auch versiert darin sein, Gesetzeslücken aufzuspüren, die Spielraum für die Entwicklung von „Steuervermeidungsstrategien“ bieten. Diese Strategien fallen in sogenannte „gesetzliche Grauzonen“, die es diesen Berufsvertretern ermöglichen, die Schwachstellen oder Unklarheiten der Rechtsvorschriften eines Staates zur Maximierung der steuerlichen Ergebnisse ihrer Mandanten auszunutzen. Die Möglichkeit der Nutzung „gesetzlicher Grauzonen“ ist zwar streng genommen nicht rechtswidrig, sollte jedoch von Staaten durch bessere Steuergesetze und verstärkte internationale Zusammenarbeit eingeschränkt werden. Dieser Bereich, in dem die OECD seit Jahren durch das von ihr und der G20 eingerichtete *Inclusive Framework on BEPS* (OECD, o. J.^[2])² aktiv ist, steht nicht im Mittelpunkt dieses Berichts.

5. Der vorliegende Bericht konzentriert sich vielmehr auf die Fälle, in denen die erbrachten Dienst- und Beratungsleistungen über die Auslegung von und die Suche nach Gesetzeslücken hinausgehen, und die einschlägigen Berufsvertreter Steuerbetrug und -hinterziehung durch ihre aktive Unterstützung und Beteiligung ermöglichen. Der Unterschied zwischen einer rechtmäßigen Rechts- oder Fachberatung und der Beteiligung an der Begehung einer Straftat besteht in der Art der Beratung und ob sie rechtswidrige Handlungen zur Folge hat.

6. In diesem Bericht wird eine weit gefasste Definition dieser professionellen Enabler zugrunde gelegt, die sich dadurch auszeichnen, dass sie fachlich geschult sind oder über eine besondere Sachkenntnis in wichtigen Berufen verfügen. Professionelle Enabler sind versierte Angehörige einschlägiger Berufe, die mit ihrem Wissen die Begehung von Steuer- und Wirtschaftsdelikten meist im großen Stil und mittels raffinierter Methoden unterstützen. Durch diese weit gefasste Definition können Regierungen eine umfassende Strategie entwickeln, deren Schwerpunkt auf jenen professionellen Enablern liegt, die die Begehung von Steuerdelikten aktiv ermöglichen, dabei aber auch berücksichtigt, dass die Enabler, die sich ihrer Mittäterschaft weniger bewusst sind (weil sie bewusst wegsehen bzw. wissen müssten, welches Risiko von ihnen ausgeht), ebenfalls ein Problem darstellen.

1.2. Von professionellen Enablern erbrachte Dienstleistungen

Professionelle Enabler bieten eine Reihe von Dienstleistungen an, von denen viele rechtmäßige Unternehmensdienstleistungen sind. Letztere können jedoch auch dazu genutzt werden, die Begehung von Steuer- und anderen Finanzdelikten zu begünstigen.

7. Die folgenden Beispiele verdeutlichen die häufigsten bzw. problematischsten Dienstleistungen von professionellen Enablern, wie sie von der Taskforce Steuerkriminalität und andere Straftaten (TFTC) festgestellt wurden. Die bloße Erbringung dieser Dienstleistungen bedeutet nicht, dass der Dienstleister ein professioneller Enabler ist; viele dieser Dienstleistungen sind nicht nur rechtmäßig, sondern wesentliche Bestandteile des globalen Finanzsystems. Besteht jedoch zusätzlich die Absicht, die Dienstleistung

² Im Rahmen des *Inclusive Framework on BEPS* der OECD und G20 haben sich über 135 Staaten dazu verpflichtet, Steuerumgehungen zu bekämpfen, die Kohärenz internationaler Steuervorschriften zu verbessern und ein transparenteres Steuerumfeld sicherzustellen.

innerhalb eines Steuerbetrugsmodells anzubieten, oder sieht der Dienstleister bewusst weg oder müsste eigentlich wissen, dass seine Dienstleistungen für diesen Zweck erbeten werden, könnte er ein professioneller Enabler sein.

8. Obwohl sich die von professionellen Enablern erbrachten illegalen Dienstleistungen in den einzelnen Staaten unterscheiden, sind anhand vergleichbarer Erfahrungen u. a. folgende Gemeinsamkeiten festzustellen:

- Verbergen von Einkünften oder Verschleierung der Art und Quelle von Gewinnen für Zwecke der Steuerhinterziehung
- Verschleierung der wirtschaftlich Berechtigten, häufig durch komplexe Rechtsstrukturen unter Beteiligung verschiedener Staaten, um eingehende Prüfungen zu umgehen
- Beratung zur Umgehung steuerlicher Pflichten mithilfe gefälschter Transaktionen, Dokumente oder Steuererklärungen

9. In den folgenden Abschnitten werden unterschiedliche Arten von Dienstleistungen behandelt, die von den Staaten als gemeinsame Dienstleistungen von professionellen Enablern ermittelt wurden. Durch viele dieser Tätigkeiten werden nicht nur Steuerdelikte, sondern auch andere Finanzdelikte wie z. B. Geldwäsche begünstigt, weshalb – Kapitel 5 erläutert – multidisziplinäre Ansätze erforderlich sind.

1.2.1. **Gründung von Gesellschaften, Trusts und anderen Unternehmensstrukturen**

10. Die Mehrheit der am vorliegenden Bericht mitwirkenden Staaten hat die häufige Beteiligung von Gesellschaften, Trusts sowie anderen Unternehmensstrukturen und Gestaltungen an Steuerbetrug und Finanzdelikten hervorgehoben. Unternehmensstrukturen sind für Kriminelle aus zwei wesentlichen Gründen attraktiv: Sie verleihen einen Anschein von Rechtmäßigkeit (IWF, 2019^[3]) und sie ermöglichen es, wie nachfolgend erläutert, aufgrund ihrer Trennung von den natürlichen Personen hinter dem „Unternehmensschleier“, die Identität des wirtschaftlich Berechtigten zu verbergen (Halter et al., 2011^[4]). Illegale Gelder können z. B. im Rahmen rechtmäßiger Geschäftsvorgänge durch die Vermischung legaler und illegaler Gewinne verschleiert werden, die entweder auf andere Geschäftseinheiten übertragen oder auf in- oder ausländische Bankkonten überwiesen werden können. Dienstleistungen zur Gründung solcher Unternehmen und Gestaltungen können daher, obwohl sie an sich eine wichtige und rechtmäßige Tätigkeit darstellen, von Interesse für Ermittler sein, sofern diese Strukturen anschließend für illegale Aktivitäten genutzt werden.

11. Die Nutzung von Unternehmensstrukturen für illegale Zwecke wird durch die Möglichkeit schneller, kostengünstiger und einfacher Firmengründungen begünstigt. Eigentlich soll durch zügige Gründungen der Erfüllungsaufwand für rechtmäßige Unternehmensinhaber verringert und das nationale Wirtschaftswachstum gefördert werden, allerdings können dadurch auch Schwachstellen entstehen, die durch Kriminelle missbraucht werden. Sind neue Gesellschaften leicht verfügbar und einfach zu gründen, müssen Kriminelle nicht bereits bestehende Unternehmen unterwandern. In vielen Fällen nutzen Betrüger Unternehmensstrukturen, die mehrere Staaten umfassen, um Ermittlungen zu behindern und bestmöglich den Anschein von Rechtmäßigkeit zu erwecken. So kann beispielsweise die „Scheingesellschaft“ in einem Onshore-Staat gegründet werden, während sich die Konten und Vermögenswerte in Offshore-Staaten befinden. Zudem kann die Art des Rechtsträgers bewusst gewählt werden, um Rechtsgestaltungen auszunutzen, bei denen durch die Trennung zwischen rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentümer Ermittler bei der Feststellung des Eigentümers oder der Abschöpfung seiner Vermögenswerte behindert werden sollen.

12. Verschiedene Staaten haben in diesem Zusammenhang von speziellen Maßnahmen berichtet, mit denen sie den Einsatz von Firmengründungsdienstleistern oder Treuhand- und Unternehmensdienstleistern untersuchen, da diese professionellen Enabler häufig an der Schaffung der Unternehmensstrukturen mitwirken, die zur Steuerhinterziehung bzw. zur Verschleierung von wirtschaftlich Berechtigten und Einkünften genutzt werden. Diese professionellen Enabler bieten u. a. folgende Dienstleistungen an:

- Unterstützung bei der Gründung von Briefkastenfirmen durch Eintragung auf den Namen anderer juristischer Personen oder bei der Eröffnung von Bankkonten auf Namen, mit denen die in- und ausländischen Eigentümer verschleiert werden
- sichere Verwahrung belastender Daten
- Verwaltung oder Unterstützung bei der Anlage nicht verbuchter Gelder, die aus Straftaten im Ausland stammen
- Vermittlung an andere einschlägige Dienstleister, z. B. in Offshore-Staaten, zur Schaffung grenzüberschreitender Strukturen, die eine Aufdeckung durch die Strafverfolgungsbehörden erschweren

Kasten 1. Nutzung ausländischer Trusts in Eigentümerketten zur Verschleierung der wirtschaftlich Berechtigten und der Geldflüsse

Dieses Beispiel stammt aus Neuseeland

Neuseeland hat im Zuge bestimmter Enthüllungen im Zusammenhang mit den Panama Papers vom möglichen Missbrauch neuseeländischer Trusts durch Treuhand- und Unternehmensdienstleister erfahren. Dieser Missbrauch war darauf ausgerichtet, die eigentlich wirtschaftlich Berechtigten zu verbergen, und dabei den guten internationalen Ruf Neuseelands als solide regulierter Staat auszunutzen. Daher wurden neuseeländische Trusts als weiteres Glied in internationale Eigentümerketten eingeschaltet, um eine einfache Rückverfolgung sowohl der eigentlich wirtschaftlich Berechtigten als auch der Geldflüsse durch die Behörden zu erschweren, was von Treuhand- und Unternehmensdienstleistern durch die Errichtung und Verwaltung ausländischer Trusts ermöglicht wurde.

Nach Bekanntwerden dieser Informationen handelte die neuseeländische Regierung schnell und verschärfte die Offenlegungsvorschriften für ausländische Trusts. Es wurden neue Vorschriften eingeführt, nach denen sich ausländische Trusts (d. h. von Auslandsansässigen gegründete Trusts) bei der nationalen Steuerbehörde (Inland Revenue) registrieren müssen, u. a. mit vollständigen Angaben zu den Treugebern, Treuhändern, Begünstigten oder Personen mit Verfügungsmacht gegenüber dem Trust oder dem Treuhänder. Bei der Registrierung sind zudem die Trust-Urkunden sowie Nachweise oder Änderungsdokumente einzureichen. Um als ausländischer Trust registriert zu bleiben, besteht neben der jährlichen Offenlegungspflicht die laufende Verpflichtung, Inland Revenue sämtliche Angaben zu Übertragungen auf den Trust zu übermitteln.

Die aufgrund dieser neuen Vorschriften erhobenen Informationen werden in einem von Inland Revenue geführten Register gespeichert. Diese Informationen können an die zentrale Meldestelle bei der neuseeländischen Polizei (Police Financial Intelligence Unit) und an die Behörde für innere Angelegenheiten (Department of Internal Affairs), die für die Aufsicht von Treuhand- und Unternehmensdienstleistern für Zwecke der Geldwäschebekämpfung zuständig ist, weitergegeben werden. Sachdienliche Informationen zu ausländischen Trusts werden außerdem auf Ersuchen im Rahmen von Abkommen über den Informationsaustausch an die Vertragspartner Neuseelands weitergegeben.

Mit Einführung dieser verschärften Offenlegungspflichten für ausländische Trusts sollte die notwendige Transparenz geschaffen werden, um den Missbrauch ausländischer Trusts, insbesondere durch solche Treuhand- und Unternehmensdienstleister, die für ihren Erfolg auf schwache Offenlegungsvorschriften angewiesen sind, zu verhindern. Diese Annahme hat sich als richtig erwiesen und die Zahl der derzeit in Neuseeland verwalteten ausländischen Trusts ist deutlich zurückgegangen (Rückgang der Anzahl ausländischer Trusts um ganze 75 % von 11 671 [Stand: 31. Mai 2016] auf 2 965 [Stand: 31. Mai 2019]).

1.2.2. Schaffung von Offshore-Strukturen zur Verschleierung von wirtschaftlich Berechtigten und Einkünften

13. Die Mitwirkung professioneller Enabler an der Schaffung von Offshore-Strukturen wird häufig als Problem genannt. Offshore-Strukturen können insbesondere zur Verschleierung der wirtschaftlich Berechtigten oder der Einkünfte/Vermögenswerte genutzt werden. So können mit ihnen z. B. die Gewinne aus Straftaten (z. B. unbesteuerbare Einkünfte oder Schmiergelder) verschleiert oder steuerliche Meldepflichten (z. B. im Rahmen des Standards für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen – AEOI-Standard) umgangen werden. Die Zwischenschaltung mehrerer Unternehmen oder Gestaltungen in verschiedenen Staaten, z. B. in einer Kette aus Briefkastenfirmen mit komplexen Eigentümer- und Beherrschungsstrukturen, macht es für Ermittler schwieriger, schnell und genau festzustellen, wem die Vermögenswerte gehören, und sie im Falle einer Straftat abzuschöpfen.

14. Einige Staaten haben außerdem angeführt, dass professionelle Enabler insbesondere bei der Schaffung von Instrumenten zur Verschleierung der wirtschaftlich Berechtigten wie z. B. Inhaberaktien und nominelle Direktoren oder Anteilseigner Hilfestellung leisten. In diesen Fällen spielen die beteiligten einschlägigen Berufsvertreter eine wesentliche Rolle dabei, die Schaffung dieser Instrumente zur Verschleierung der Identität der an Steuer- oder anderen Finanzdelikten beteiligten Akteure zu ermöglichen. Ein Beispiel hierfür ist die Bereitstellung nomineller Direktoren, Treuhänder, Anteilseigner usw. durch den professionellen Enabler, um das wirtschaftliche Eigentum seiner Mandanten zu verschleiern. Der einfache Einsatz eines Strohmanns (Nominee) birgt das Risiko, die wirtschaftlich Berechtigten des Unternehmens oder der Vermögenswerte erheblich zu verschleiern. Das liegt daran, dass es sich bei Nominee-Vereinbarungen häufig um private Vereinbarungen zwischen Einzelpersonen handelt, von denen ein Ermittler möglicherweise keine Kenntnis hat. Außerdem kann es sich bei dem Strohmann selbst um eine Gesellschaft handeln, was es für Ermittler, die die eigentlich wirtschaftlich Berechtigten und Kontrolle ausübenden Personen identifizieren sollen, noch undurchsichtiger und komplexer macht. Der Einsatz nomineller Direktoren kann daher als Risikoindikator für kriminelle Aktivitäten und professionelle Enabler betrachtet werden.

Kasten 2. Dividendenstrukturen zur Verschleierung der wirtschaftlich Berechtigten und der Kapitalerträge im Ausland

Dieses Beispiel stammt aus den Niederlanden

Ein niederländischer Steuerpflichtiger ist an einem aggressiven Steuerplanungsmodell beteiligt. Er verkauft sein alleiniges Eigentumsrecht an einer Gesellschaft mit beschränktem Anteilseignerkreis an einen vermeintlichen Dritten. Häufig ist dieser Dritte ein niederländischer Rechtsträger, dessen Anteile von einem Unternehmen mit Sitz in einem Offshore-Staat gehalten werden, das über nominelle Direktoren tatsächlich von dem niederländischen Steuerpflichtigen geleitet wird. Das Offshore-Unternehmen leistet Zahlungen an den wirtschaftlich Berechtigten, diese Dividendenzahlungen, die normalerweise steuerliche Auswirkungen hätten, werden jedoch als Schenkungen oder zinsgünstige Darlehen verschleiert. Der niederländische Steuerpflichtige hat das gesamte Modell darauf ausgerichtet, die auf die Dividendenzahlungen fälligen Steuern vorsätzlich zu verbergen und zu hinterziehen.

Da die Gelder auf ein ausländisches Bankkonto des wirtschaftlich Berechtigten überwiesen werden und der niederländische Steuerpflichtige das ausländische Bankkonto nicht in seiner Einkommensteuererklärung angibt, können die niederländischen Steuerbehörden die Steuerhinterziehung nicht aufdecken, es sei denn, sie erfahren davon, weil sie z. B. im Rahmen des automatischen Austauschs von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen Informationen über das ausländische Bankkonto des niederländischen Steuerpflichtigen erhalten.

Kasten 3. Verdeckte Operation gegen an der Schaffung von Offshore-Strukturen beteiligte professionelle Enabler

Dieses Beispiel stammt aus den Vereinigten Staaten von Amerika (DOJ, 2014_[5])*

Gesellschaft A, eine in einem Offshore-Staat ansässige hoch spezialisierte Investmentgesellschaft, betätigte sich im Bereich Vermögensverwaltung und Anlagestrategie für vermögende Privatpersonen. Regierungsbeamte erhielten Informationen, die darauf hindeuteten, dass die Investmentgesellschaft US-Bürger umwarb, damit sie ihr Geld in Offshore-Staaten anlegen. Ob Gesellschaft A, wie gesetzlich vorgeschrieben, die US-Bürger anwies, die Offshore-Konten den Behörden zu melden, war nicht bekannt.

Verdeckte Ermittler kontaktierten die Anlageberater der Gesellschaft A und teilten ihnen mit, dass sie an Offshore-Geldanlagen interessiert seien und bei einem persönlichen Treffen gerne über ihre „heiklen“ Gelder sprechen würden. Die verdeckten Ermittler erzählten den Anlageberatern, dass sie ein Bankenbetrugsmodell entwickelt hätten und daher 2 Mio. USD ins Ausland schaffen müssten, um die übliche Steuerprüfung und Aufdeckung durch die Strafverfolgungsbehörden zu umgehen.

Die Anlageberater teilten ihnen mit, dass sie normalerweise nicht mit US-Bürgern zusammenarbeiteten, empfahlen den Beamten jedoch, einen Rechtsanwalt in einem anderen Offshore-Staat zu kontaktieren, um dort eine Offshore-Stiftung einzurichten. Somit wäre die Offshore-Stiftung ihr Mandant und nicht die US-Bürger und die wahren wirtschaftlich Berechtigten könnten mithilfe der Offshore-Stiftung verschleiert werden.

Die verdeckten Ermittler reisten in den Offshore-Staat und zahlten 5 000 USD für die Errichtung einer Offshore-Stiftung. Anschließend wurden Gelder aus den USA zunächst in den ersten Offshore-Staat transferiert, wo sie mit anderen Firmenkonten vermischt und dann unter Leitung der Gesellschaft A in den zweiten Offshore-Staat weitergeleitet wurden. Während der gesamten Operation waren sich die Anlageberater der Gesellschaft A ihrer Rolle bei der Verwaltung unsteuerter Erträge aus einem mutmaßlichen Bankenbetrug vollkommen bewusst.

Nach einigen Monaten kontaktierten die Beamten die Anlageberater und teilten ihnen mit, dass sie ihr Konto auflösen möchten. Die Gelder wurden über ihre Offshore-Stiftung zurück in ihren Heimatstaat geleitet; die Anlageberater machten sich der Geldwäsche schuldig, da sie wissentlich „schmutziges Geld“ angelegt und zur Verschleierung der wahren Herkunft und Eigentümer der Gelder eine Briefkastenfirma eingesetzt hatten.

Bei ihrer Festnahme kooperierten die festgenommenen Personen mit den Regierungsbeamten. Sie wurden zu Haftstrafen verurteilt und die von den professionellen Enablern bereitgestellten Informationen führten zu Folgeermittlungen. Diese Erfahrungen und Erkenntnisse zeigen u. a., dass es wesentlich ergiebiger ist und zu weiterführenden Untersuchungsergebnissen führt, wenn die Anbieter von Betrugsmodellen ins Visier genommen werden statt einzelner Anleger, die ihr Geld ins Ausland verlagern.

* Das Beispiel stammt aus öffentlich verfügbaren Quellen.

Kasten 4. Nutzung von Offshore-Dienstleistern zur Verschleierung von Geldflüssen

Dieses Beispiel beruht auf aus Schweden und dem Vereinigten Königreich gemeldeten Sachverhalten

Ein Offshore-Dienstleister wurde dabei beobachtet, wie er seinen Kunden Dienstleistungspakete im Zusammenhang mit Offshore-Bankkonten anbot, die u. a. anonyme Offshore-Guthabekarten und Offshore-Strukturen umfassten. Sämtliche dieser Dienstleistungen wurden im Internet beworben. Den Kunden wurde zur Kommunikation mit den Offshore-Dienstleistern die Nutzung verschlüsselter E-Mail-Domains empfohlen, um die Geheimhaltung zu gewährleisten. Die Kunden konnten über verschiedene Methoden Guthaben auf ihre Offshore-Guthabekarten laden, darunter der Transfer von Barmitteln über Gelddienstleister und die Umleitung von Geldern über verschiedene Korrespondenzbanken, bevor das Geld auf dem Konto des Offshore-Dienstleiters landete. Der Offshore-Dienstleister führte Konten bei mehreren verschiedenen Banken, die er häufig wechselte, um eine Aufdeckung durch die Strafverfolgungsbehörden zu umgehen.

1.2.3. Erstellen gefälschter Dokumente

15. Laut Rückmeldung zahlreicher Staaten gehört das Erstellen gefälschter Dokumente ganz wesentlich zu den von professionellen Enablern angebotenen Dienstleistungen. Sie nutzen ihre Fachkenntnisse, um entweder gefälschte Dokumente zu erstellen, die echt erscheinen, oder um echte Dokumente rechtswidrig zu ändern, damit ihre Mandanten anhand der gefälschten bzw. geänderten Angaben Steuern hinterziehen können. Wenngleich viele gesetzliche und aufsichtsrechtliche Pflichten wie die Vorlage von jährlichen Steuererklärungen, Jahresabschlüssen oder Nachweisen über Geschäftsvorgänge von Kapitalgesellschaften in der Regel als Hindernis für die Begehung von Steuer- und anderen Finanzdelikten dienen, stellten die Staaten dennoch fest, dass professionelle Enabler gefälschte Dokumente erstellen, um ihren Mandanten Steuerhinterziehung zu ermöglichen oder organisierten Kriminellen einen Anschein von Legitimität zu geben und Anleger, Zulieferer, Kunden und Ermittler zu täuschen.

16. Als weiteres Problem führten mehrere Staaten an, dass sich nicht alle Beteiligten des professionellen Enablers, der die Dokumente gefälscht oder geändert hat, immer bewusst sind bzw. mit ihm gemeinsame Sache machen. Das heißt, es besteht ein Risiko der Täuschung bzw. des Betrugs gutgläubiger Dritter. Daher sind Sanktionen, die sich gezielt gegen professionelle Enabler richten, umso wichtiger.

Kasten 5. Dokumentenfälschung zur Hinterziehung der Einkommensteuer

Ein Steuerberater schafft Strukturen für eine vermögende Privatperson, Frau X, um ihr bei der Hinterziehung der Einkommensteuer zu helfen. Der Steuerberater ist für die Vermarktung eines speziellen Steuerhinterziehungsmodells bekannt, bei dem er seinen Mandanten empfiehlt, ihren Wohnsitz ins Ausland zu verlagern, sich dort jedoch kürzer aufzuhalten als die Mindestaufenthaltsdauer, die ihre steuerliche Ansässigkeit im Ausland begründen würde. Der Steuerberater gibt dann für Frau X in ihrem Heimatstaat eine Einkommensteuererklärung mit gefälschten Angaben und Dokumenten ab, die den Anschein erwecken, dass Frau X ausgewandert ist und keinen persönlichen Bezug mehr zu ihrem Heimatland hat. Damit entsteht die Fiktion von Frau X als „Steuernomadin“, die mit ihrem Welt-einkommen weder im Heimatstaat noch im Ausland besteuert wird. In Wirklichkeit behält sie jedoch ihren bisherigen Wohnsitz im Heimatstaat und kann dank der von ihrem Steuerberater geschaffenen juristischen Fiktion und der von ihm zur Vorlage bei den Steuerbehörden gefälschten Dokumente Einkommensteuer hinterziehen.

Kasten 6. Dokumentenfälschung zur Erlangung einer unrechtmäßigen Steuererstattung

Dieses Beispiel stammt aus den Vereinigten Staaten von Amerika (IRS, o. J._[6])*

Dort sind für die auf Bundesebene fällige Einkommensteuer beim Internal Revenue Service (IRS) jährliche Steuererklärungen abzugeben. Zur Erstellung und Abgabe dieser Steuererklärungen beauftragen viele US-Bürger einen Wirtschaftsprüfer oder speziellen Steuerberater (*tax return preparer*). Beide können sich auf Antrag beim IRS zur elektronischen Abgabe von Steuererklärungen registrieren lassen. Leider nutzt ein sehr kleiner Teil der Steuerberater ihr Fachwissen für betrügerische Zwecke, anstelle US-Bürgern bei der ordnungsgemäßen Erstellung und Abgabe ihrer Einkommensteuererklärungen zu helfen.

Im vorliegenden Beispiel hat der Steuerberater ohne das Wissen seiner Mandanten in deren Einkommensteuererklärungen fiktive Unternehmensverluste und Wohltätigkeitspenden angegeben. Aufgrund dieser falschen Angaben verringerte sich ihr zu versteuerndes Einkommen, sodass sie höhere Steuerrückerstattungen erhielten. Die Mandanten des Steuerberaters wurden zu treuen Kunden, da ihre Steuerrückerstattung grundsätzlich höher ausfiel als bei anderen Steuerberatern.

Die Falschangaben in den Steuererklärungen, die sich bei allen Mandanten über drei Veranlagungszeiträume erstreckten, führten letztendlich zu Steuerforderungen und Strafzuschlägen in Höhe von über 1 Mio. USD. Der Steuerberater wurde zu 37 Monaten Haft verurteilt und erhielt ein Berufsverbot.

* Das Beispiel stammt aus öffentlich verfügbaren Quellen.

1.2.4. Unterstützung bei Insolvenz, Bankrott und Unternehmensabwicklung

17. Eine Insolvenz bietet die Möglichkeit, mit Unterstützung professioneller Enabler das System zu missbrauchen, um die Ermittlung und Zahlung von Steuern und anderen Forderungen zu vermeiden. Betrug im Zusammenhang mit Insolvenz liegt vor, wenn ein Unternehmen auf betrügerische Weise tätig ist, und findet häufig vor der erwarteten Insolvenz des Unternehmens statt. Wenngleich ein Bankrott die finanzielle Lage einer Einzelperson betrifft, sind die Leidtragenden oftmals die Unternehmen, die der Person einen Kredit gewährt haben, und die Steuerbehörde, der Steuern geschuldet werden.

18. Betrug mit sogenannten Phönix-Gesellschaften (*phoenix company fraud* oder *phoenixing*) liegt vor, wenn die Vermögenswerte eines maroden Unternehmens auf ein neues Unternehmen (die Phönix-Gesellschaft) übertragen werden. Das zahlungsunfähige Unternehmen wird dann abgewickelt und hinterlässt einen Schuldenberg sowie unbefriedigte Gläubiger, einschließlich des Fiskus. Das neue Unternehmen ist oftmals mit dem Vorgänger identisch oder vergleichbar, kann nun aber unbelastet seiner Geschäftstätigkeit nachgehen.

19. Die Gründung eines neuen Unternehmens auf Grundlage der Überreste eines zahlungsunfähigen Unternehmens ist durchaus legal; ein Betrug liegt dann vor, wenn die Phönix-Gesellschaft von den Direktoren missbräuchlich genutzt wird, indem diese die Vermögenswerte des maroden Unternehmens vor der Insolvenz unter Marktwert auf eine andere Gesellschaft, deren wirtschaftlich Berechtigte sie sind, oder an eine nahestehende Person übertragen. Dadurch werden die nach Insolvenz des ursprünglichen Unternehmens zur Befriedigung der Gläubiger zur Verfügung stehenden Mittel auf betrügerische Weise reduziert.

20. Professionelle Enabler können dabei helfen, indem sie ein nominell von Dritten kontrolliertes Unternehmen (Scheinfirma oder auch nicht) gründen, um so eine Eigentümerstruktur zu schaffen, über die der wirtschaftlich Berechtigte der maroden Gesellschaft deren Vermögenswerte vor der Abwicklung entsprechend kanalisieren kann. Am Ende stehen die Gläubiger mit leeren Händen da, nicht zuletzt der Fiskus mit seinen offenen Steuerforderungen. In einigen Staaten gibt es gesetzliche Regelungen, aufgrund derer Abwickler oder Gläubiger auch gegen die Personen, die sich hinter dem „Unternehmensschleier“ zu verstecken suchen, vorgehen können.

21. Der folgende Kasten enthält ein anonymisiertes Fallbeispiel eines Phönix-Betrugs mit Verurteilung.

Kasten 7. Betrug mit einer Phönix-Gesellschaft

Herr X und sein Komplize Herr Y betrieben eine auf Insolvenzvorbereitung spezialisierte Beratungsfirma. Herr Y erstellte eine fiktive Identität namens Herr Z und gab diese Angaben Herrn X, der die fiktive Identität für folgende Zwecke nutzte:

- Vorlage falscher und irreführender Dokumente zur Bestellung von Herrn Z als Geschäftsführer
- Austausch einer bisher als Geschäftsführer tätigen realen Person durch die fiktive Person und Rückdatierung der Geschäftsführerbestellung um 18 Monate sowie
- Erstellung weiterer falscher Geschäftsunterlagen, einschließlich Steuer- und Personalunterlagen, unter Verwendung der fiktiven Identität

Herr X nutzte die fiktive Identität, um für drei in Fremdverwaltung befindliche Gesellschaften sogenannte Schuldenvereinbarungen (*deeds of company arrangement*) zu erstellen. Durch die Zwischenschaltung des fiktiven Herrn Z konnten die professionellen Enabler Herr X und Herr Y so tun, als beherrsche Herr Z die neue Phönix-Gesellschaft, während in Wirklichkeit die Eigentümer der bankrotten Gesellschaften die wirtschaftlich Berechtigten blieben. Auf diese Weise konnten die professionellen Enabler vor Abwicklung der maroden Unternehmen deren Vermögenswerte unrechtmäßig auf die Gesellschaft des fiktiven Herrn Z verlagern.

Die Geschäftsführer der betreffenden Gesellschaften sowie vier weiterer Gesellschaften waren zuvor von den Herren X und Y in Sachen Insolvenzvorbereitung beraten worden. Die Ermittlungen wurden eingeleitet, nachdem ein externer Abwickler einer der bankrotten Gesellschaften Fehlverhalten gemeldet hatte.

1.2.5. Ermöglichung von Steuerbetrug über Cum-Ex-Gestaltungen

22. Ein Beispiel, das die Unterschiede zwischen legalen und illegalen Methoden professioneller Enabler verdeutlicht, ist der sogenannte Cum-Ex-Skandal, der Mitte der 2010er Jahre große Aufmerksamkeit erregte. Seit Jahrzehnten bereits nutzten Steuerberater und Anwälte eine als „Dividendenstripping“ oder „Cum-Cum“ bekannte Steueroptimierungsstrategie, bei der zur Vermeidung der Dividendensteuer Aktien auf ein ausländisches Unternehmen übertragen und dann wieder an den ursprünglichen Inhaber zurückverkauft werden. Dividendenstripping fällt in eine „gesetzliche Grauzone“, da die Verlagerung von Aktien unmittelbar vor dem Tag der Dividendenausschüttung in ein Steuergebiet, in dem die Dividenden steuerfrei sind, in vielen Ländern nicht verboten ist.

23. Als Dividendenstripping dann in Deutschland verboten wurde, entwickelten professionelle Enabler eine neue Strategie, die als Cum-Ex bekannt wurde. Bei Cum-Ex handelte es sich um ein illegales Steuerbetrugsmodell, bei dem über ein äußerst komplexes Netz aus Vermittlern und Unternehmen in kürzester Zeit um den Dividendenstichtag herum Aktien mehrfach ver- und gekauft wurden. Die Aktien wurden dabei so oft und so schnell gehandelt, dass die Finanzbehörden nicht mehr erkennen konnten, welcher Aktionär die fällige Steuer tatsächlich zahlte, sodass letztendlich Steuern erstattet wurden, die nie entrichtet wurden. Dieses von professionellen Enablern entwickelte Steuerbetrugsmodell wurde aktiv an versierte Kunden, u. a. diverse Großbanken, vermittelt und in dem Wissen angewandt, dass es sich hierbei nach dem Recht mehrerer Staaten um eine Straftat handelte. In den meisten Staaten gelten die Cum-Ex-Geschäfte als Steuerdelikt und sind somit eine illegale Handlung, mit der sich die beteiligten Enabler strafbar machen. Daher haben die professionellen Enabler es bewusst vermieden, das Modell in den Staaten anzuwenden, in denen sie von einer möglichen Strafverfolgung ausgehen konnten.

24. Dividendenstripping ist nach dem Recht vieler EU-Mitgliedstaaten zwar nicht verboten, stellt jedoch eine schädliche Praxis dar, die einigen EU-Mitgliedstaaten, insbesondere Belgien, Dänemark,

Deutschland und Österreich, in den letzten 15 Jahren über 55 Mrd. EUR an Steuerausfällen gekostet hat. Allein Deutschland sind zwischen 2005 und 2012 durch die Cum-Ex-Geschäfte Steuereinnahmen in Höhe von mindestens 7,2 Mrd. EUR entgangen.

25. Nachfolgend ist jeweils ein Fallbeispiel für Dividendenstripping und Cum-Ex-Geschäfte dargestellt.

Kasten 8. Dividendenstripping sowie Cum-Ex-Modell

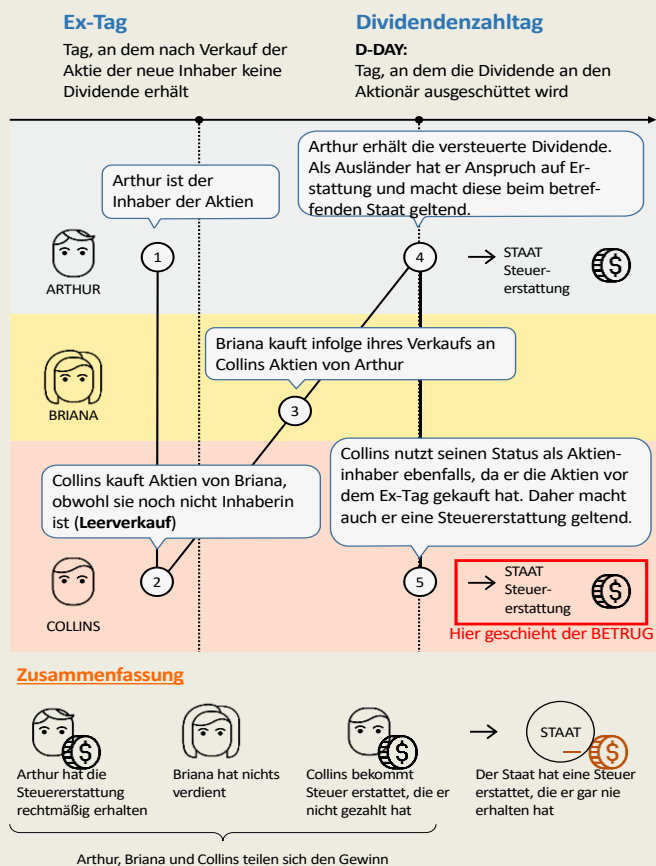
Dividendenstripping

Vor Ausschüttung der Dividenden überträgt Andrew, Aktionär einer französischen Firma mit Sitz in den USA, seine Aktien auf Boris, einem in Dubai ansässigen Aktionär. Am Dividendenzahltag werden die Dividenden an Boris in Dubai gezahlt. Nach dem DBA zwischen Frankreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten ist die Dividendenzahlung an Boris steuerfrei. Nach dem Dividendenzahltag gibt Boris seine Aktien mit den erhaltenen Dividenden an Andrew zurück. Dank dieser Dividendenstripping-Strategie muss Andrew auf seine Dividenden keine Steuer zahlen.

Cum-Ex-Modell

Das illegale Cum-Ex-Modell ist wesentlich komplexer als das herkömmliche Dividendenstripping, wie folgendes Diagramm zeigt. In diesem Beispiel arbeiten Arthur, Briana und Collins als professionelle Enabler zusammen und teilen sich die Betrugsgewinne.

Das Betrugsmodell ist um **zwei Schlüsselmomente** herum organisiert und wird **in mehreren Schritten** durchgeführt.



Quelle: Agathe Dahyot/Le Monde, Nook Fulloptin & Alice Design/Noun Project.

1.2.6. Ermöglichung von Finanzkriminalität mit Kryptowerten

26. Kryptowerte sind digitale Darstellungen eines Werts, der digital gehandelt oder übertragen und für Zahlungs- oder Anlagezwecke genutzt werden kann (FATF, 2012-2019^[7]). Diese Definition umfasst sowohl Kryptowerte, die in gesetzliche Zahlungsmittel konvertierbar sind als auch solche, die nicht konvertierbar sind (FATF, 2014, S. 4^[8]). Für die Zwecke dieses Berichts bezeichnet der Begriff „Kryptowert“ virtuelle Vermögenswerte in Form von Token (Bitcoin, Ethereum, Litecoin usw.), die in gesetzliche Zahlungsmittel wie US-Dollar oder Euro konvertierbar sind. Der Begriff „Wallet“ (elektronische Geldbörse) bezeichnet Kryptokonten, auf denen Kryptowerte entweder online oder offline verwahrt werden können. Des Weiteren bezieht sich der Begriff „Kryptowerte-Dienstleister“ (*virtual asset service providers – VASPs*) auf natürliche oder juristische Personen, die Dienstleistungen wie Umtausch, Übertragung und Verwahrung anbieten oder anderweitig an Finanzdienstleistungen mitwirken (FATF, 2012-2019, S. 127^[7]).

27. Die FATF weist bereits seit 2014 auf die Risiken einer möglichen kriminellen Verwendung von Kryptowerten hin (FATF, 2014^[8]; 2019^[9]). Die Rolle von professionellen Enablern bei mit Kryptowerten begangenen Finanzdelikten ist bislang jedoch kaum dokumentiert und entwickelt sich fortlaufend. Es ist gut möglich, dass versierte professionelle Enabler, die an herkömmlichen Modellen der Finanzkriminalität mitwirken, bei ihren kriminellen Gestaltungen auch Kryptowerte nutzen. Wie in dem „OECD-Handbuch Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung für den Innen- und Außendienst der Steuerverwaltung“ festgestellt, können Kryptowährungshändler, die Kryptowährung persönlich in gesetzliche Zahlungsmittel umtauschen, eine wichtige Rolle bei Geldwäschehandlungen spielen und möglicherweise als professionelle Enabler agieren (OECD, 2019^[10]). Die Tatsache, dass Kryptowerte eine Art tokenisierter virtueller Wert sind, die oftmals weniger Regulierung und Sichtbarkeit seitens der Behörden unterliegen als gesetzliche Zahlungsmittel und somit ein höheres Maß an Anonymität der Transaktionen sowie eine Verschleierung der Geldflüsse ermöglichen, macht sie für Steuerhinterzieher und andere Kriminelle attraktiv.

28. Zu den im Kryptobereich tätigen professionellen Enablern können auch die Betreiber von Schwarzmarkt-Plattformen im Darknet (wie z. B. die mittlerweile stillgelegte Silk Road) gehören. Über diese Plattformen können Kriminelle Schmuggelware wie Diebesgut, Drogen, Kinderpornografie, Waffen oder andere illegale Waren und Dienstleistungen kaufen und verkaufen. Da das Betreiben dieser Plattformen ein hohes Maß an technischer Expertise voraussetzt, können ihre Betreiber als professionelle Enabler krimineller Aktivitäten, u. a. auch im Bereich Finanzkriminalität, betrachtet werden. Um auf die Plattformen im Darknet anonym zugreifen zu können, erfordert ihre Nutzung auch seitens der Kunden technisches Wissen, wobei ebenfalls professionelle Enabler behilflich sein können. Das bedeutet, dass professionelle Enabler auch als Vermittler zwischen den Plattformbetreibern, den Verkäufern illegaler Waren und Dienstleistungen und dem Endkunden auftreten können. Die Plattformen im Darknet nutzen Kryptowährung als Hauptzahlungsmethode für ihre Geschäfte, um den höheren Anonymitätsgrad auszunutzen und Geschäfte zu ermöglichen, bei denen die Schutzmaßnahmen des herkömmlichen regulierten Finanzsystems umgangen werden.

29. Die meisten auf einer öffentlichen Blockchain basierenden Kryptowährungen (z. B. Bitcoin) zeichnen sich durch eine hohe Transparenz des Tokenflusses aus. Alle Transaktionen werden über die Blockchain-Explorerdienste öffentlich gemacht, sodass jeder die Token nachverfolgen (*follow the tokens*) und jede Transaktion in der öffentlichen Blockchain geprüft werden kann. Das bedeutet auch, dass wenn Bitcoins aus einer Börse gestohlen werden, sie „schmutzig“ werden, da andere Nutzer die Herkunft der Gelder nachverfolgen können. Um dies zu verhindern, müssen die Bitcoins daher erst gewaschen werden, bevor sie dem System entnommen (d. h. in andere Kryptowerte oder gesetzliche Zahlungsmittel umgetauscht) werden können.

30. Professionelle Enabler können das Waschen illegaler Gelder durch die Zwischenschaltung eines sogenannten „*Crypto Asset Mixing Service (CMS)*“³ erleichtern. Mit diesen kostenpflichtigen „Währungsmischdiensten“ können Kriminelle ihre illegal erwirtschafteten Kryptowerte mit den legalen Kryptowerten anderer Nutzer mischen, um so den Tokenpfad zu verschleiern und die „schmutzigen“ Kryptowerte durch Anonymisierung zu waschen.⁴ Nach der Vermischung sendet der CMS die Werte an die Nutzer – meistens an neu eingerichtete Wallets – zurück. Diese Methode ermöglicht es Kriminellen, „saubere“ Kryptowerte in neuen Wallets zu erhalten, und macht die Aufdeckung ihrer illegalen Herkunft äußerst schwierig. Dazu muss man wissen, dass ein Krypto-Nutzer unbegrenzt viele Wallets einrichten kann. Außerdem müssen bei der Einrichtung neuer Wallets in der Blockchain, im Gegensatz zur Einrichtung von Nutzerkonten auf den meisten Kryptobörsen, keine Kundensorgfaltspflichten erfüllt werden. Daher können Kriminelle tausende Wallets einrichten und nutzen, um ihre Transaktionen und Aktivitäten in öffentlichen Blockchains zu verschleiern.

31. Über einen CMS können Nutzer somit leichter kriminelle Aktivitäten im Darknet durchführen und illegale Gewinne, z. B. aus einem Angriff auf eine Kryptobörse, waschen. Professionelle Enabler hierbei können die Firmen sein, die diesen Dienst mit ihren firmeneigenen Algorithmen bewusst als Mittel zur Geldwäsche betreiben, oder andere Anbieter, die sich um die Anonymisierung illegaler Werte über einen CMS kümmern. Da es sich hier um eine neue Technologie handelt, die Risiken der Finanzkriminalität mit sich bringen und professionellen Enablern als neues Betätigungsfeld dienen kann, sollten die Staaten diesen Bereich mit Blick auf die damit einhergehenden Risiken, Aufsichts- und Regulierungsfragen weiterhin sorgfältig beobachten. Zur Berücksichtigung der von Kryptowerten und deren Anbietern (VASPs) ausgehenden Risiken der Finanzkriminalität hat die FATF ihre Standards überarbeitet und empfiehlt den Staaten sicherzustellen, dass die in ihrem Hoheitsgebiet tätigen VASPs in der Lage sind, die mit der Nutzung anonymitätsfördernder Technologien verbundenen Risiken ihrer Aktivitäten zu kontrollieren und zu minimieren (FATF, 2019, S. 28^[9]). Ein CMS ist in der Regel ein VASP im Sinne der FATF-Standards, da damit der Umtausch und die Übertragung virtueller Vermögenswerte ermöglicht wird.

Kasten 9. CMS-Fallbeispiel – Sicherstellung bei Bestmixer.io

Bestmixer.io wurde 2018 ins Leben gerufen und zählte schon bald zu den drei führenden Kryptowährungsmixern (CMS). Bis 2019 erzielte die Firma einen Umsatz von ca. 27 000 Bitcoins, was ungefähr 200 Mio. USD entspricht.

Im Juni 2018 nahm der niederländische Finanzermittlungs- und Fahndungsdienst FIOD zusammen mit der Internetsicherheitsfirma McAfee den Mixing-Dienst ins Visier, um festzustellen, ob er illegale Gewinne wäscht.

Die Ermittlungen ergaben, dass viele der von Bestmixer.io gemischten Kryptowerte illegaler Herkunft bzw. Bestimmung waren, sodass der Dienst vermutlich zur Verschleierung und Wäsche illegaler Gelder genutzt wurde. Am 22. Mai 2019 wurden sechs Server von Bestmixer.io von FIOD, EUROPOL und den Luxemburger Behörden beschlagnahmt. FIOD sicherte Daten zu sämtlichen auf der Plattform zwischen 2018 und 2019 getätigten Interaktionen, einschließlich IP-Adressen, Transaktionsdetails, Bitcoin-Adressen und Chatnachrichten. Diese Daten werden nun in Kooperation mit EUROPOL analysiert.

³ Diese Dienste werden auch als Tumbler, Blender oder Bitcoin-Mixer bezeichnet.

⁴ Ein „schmutziger“ Kryptowert bezeichnet Token, die einer konkreten Transaktion mit Anzeichen für eine Straftat (z. B. Diebstahl von Kryptowerten aus einer Börse) zugeordnet werden können.

Am 17. Februar 2020 nahm FIOD einen 31-jährigen Mann und zwei Gehilfen wegen des Verdachts der Geldwäsche von über 100.000 EUR fest. Die Festnahme stand im Zusammenhang mit den Ermittlungen gegen Bestmixer.io. Der Beschuldigte war über seine IP-Adresse entdeckt worden, die mit einem Bitcoin-Wallet verknüpft war, über das mithilfe von Bestmixer.io illegal erlangte Gelder gewaschen wurden. Laut FIOD sind weitere Festnahmen im Zusammenhang mit den Ermittlungen gegen Bestmixer.io möglich.

Aktuell (Stand 2020) sind im Bereich Kryptowährungen zahlreiche Währungsmischdienste aktiv, von denen ein erhebliches Geldwäscherisiko ausgeht.

2 Identifizierung professioneller Enabler

Zur Bewältigung der von professionellen Enablern ausgehenden Bedrohungen und Risiken bedarf es Verfahren, mit denen wesentliche Informationen über professionelle Enabler ermittelt und erfasst werden können.

2.1. Sensibilisierung von Behörden für professionelle Enabler

32. Einige der an den Compliance-Maßnahmen der Finanzbehörden mitwirkenden Dienste – beginnend bei denjenigen, denen die Förderung der freiwilligen Rechtstreue oder die Durchführung von Audits oder Ermittlungen obliegt, bis hin zu jenen mit Zuständigkeit für Durchsetzungsmaßnahmen wie Bußgelder oder strafrechtliche Verfolgung – dürften mit professionellen Enablern in Berührung kommen. Ist den Beschäftigten der Finanzbehörde nicht bewusst, worum es sich bei einem professionellen Enabler handelt, könnten Bedrohungen durch professionelle Enabler übersehen werden.

33. Die Beschäftigten zu informieren und zu sensibilisieren ist daher entscheidend, wenn das Bewusstsein für die von professionellen Enablern ausgehenden Bedrohungen und Risiken insgesamt verbessert werden soll. Im Vereinigten Königreich beispielsweise wurden E-Learning-Pakete für die Beschäftigten der Finanzbehörden erarbeitet, um den Begriff des „professionellen Enablers“ und die Schritte zu erläutern, die auf die Identifizierung eines professionellen Enablers folgen sollten. Bei einem anderen Ansatz wird in jeder Organisation eine verantwortliche Person bestimmt, die für dieses Thema zuständig ist. Diese Person kann in Fällen mit Bezug zu professionellen Enablern als Hauptansprechpartner für Beschäftigte mit Fragen oder Feedback fungieren. Ihr könnte zudem die Aufgabe obliegen, das Bewusstsein innerhalb der Organisation durch Besprechungen, Sitzungen und Fortbildungen zu erhöhen und als Mitglied in einem größeren nationalen Team zu fungieren, das mit der Umsetzung der Strategie gegen professionelle Enabler beauftragt ist.

2.2. Beurteilung der Bedrohung durch professionelle Enabler

34. Sobald ein Staat die Parameter für seine Definition des professionellen Enablers festgelegt hat, kann er prüfen, wie Aktivitäten professioneller Enabler ermittelt, erfasst und beurteilt werden sollen. Eine Beurteilung der von professionellen Enablern ausgehenden Bedrohungen und Risiken ist wichtig, da mit dem Wissen um den Umfang und die Art des Problems das beste Konzept für Gegenmaßnahmen ermittelt werden kann.

35. Die Staaten verfolgen bei ihrem Vorgehen gegen professionelle Enabler nicht alle denselben Ansatz. Einige Staaten haben sich zu einer schwerpunktmäßigen Ausrichtung ihrer Ressourcen auf bestimmte Arten von professionellen Enablern oder auf professionelle Enabler in Sektoren mit höherem

Risiko entschieden und nutzen je nach Schwerpunktbereich verschiedene und ineinandergreifende Strategien. Welche Maßnahme geeignet ist, wird daher vom Umfang und von den Zielen der Strategie abhängen, die die einzelnen Staaten in ihrem Vorgehen gegen professionelle Enabler verfolgen.

36. Zur Beurteilung des Umfangs und der Art des Problems gehört, alle potenziellen Datenquellen zu ermitteln, die Hinweise auf Enabler oder ihre Kunden enthalten können, und dann Methoden zur Erfassung der von ihnen ausgehenden Risiken zu entwickeln. Hierzu kann zählen, in vorhandenen Informationen Indikatoren für Beihilfe zu Steuerstraftaten zu ermitteln (wie beispielsweise verdächtige Verhaltensmuster in einem Sektor) oder neue Indikatoren zu erstellen (beispielsweise interne Bearbeitungshinweise auf laufende Nachforschungen zu einem professionellen Enabler). Im Vereinigten Königreich können in laufende Ermittlungen eingebundene Beschäftigte heute dank interner Informationsbearbeitungssysteme angeben, ob ein professioneller Enabler der Beteiligung an einem Fall verdächtig ist oder nicht. Diese Informationen werden zentral gesammelt und erfasst, wodurch die Behörden einen einheitlichen Überblick über Enabler-Fälle erhalten. Die Art der Maßnahmen und Indikatoren wird in den einzelnen Ländern normalerweise von der Art der verfügbaren Daten abhängen und kann für unterschiedliche Risikobereiche mehrere Strategien notwendig werden lassen. Dieses Basiswissen zu schaffen ist wichtig, da es die Grundlage für die Beurteilung des Erfolgs späterer Strategien gegen professionelle Enabler bildet.

2.3. Aufdeckung durch Ausarbeitung und Auswertung von Indikatoren für professionelle Enabler

37. Daten und Erkenntnisse sind ein wesentliches Instrument zum Aufspüren bestimmter professioneller Enabler sowie zur Aufdeckung des allgemeineren Musters der von ihnen genutzten Methoden und Strukturen. Da es sich bei professionellen Enablern jedoch um eine Untergruppe von Fachleuten handelt, deren Tätigkeit mit einer Reihe von Transaktionen in Zusammenhang steht, die der Kontrolle durch unterschiedliche Aufsichts- oder Ermittlungsorgane unterliegen können (z. B. Berufsaufsichten, Finanzaufsicht, Zentralstellen für Verdachtsmeldungen und Finanzbehörden), sind Erkenntnisse sowohl organisationsintern als auch organisationsübergreifend häufig in unterschiedlichen Datenbanken und Systemen gespeichert. Dies erschwert es, Entwicklungen und Muster oder gar Wiederholungstäter zu erkennen. Eine verbesserte Analyse der mit verschiedenen professionellen Enablern verbundenen Risiken ist eine Möglichkeit, die Zahl der Ermittlungen und Interventionen zu erhöhen und effektive und koordinierte Unterbindungs- und Abschreckungsmaßnahmen zu entwickeln.

38. Zahlreiche Staaten verfügen über spezialisierte Teams, denen die Überprüfung der Compliance in einem bekannten Problembereich übertragen ist und die beispielsweise Enabler ins Visier nehmen, die mit mehreren Briefkastenfirmen in Zusammenhang gebracht werden oder die Nutzung von Offshore-Strukturen anbieten. Viele Staaten haben beispielsweise Informationen über professionelle Enabler zusammengetragen, die mit Offshore-Dienstleistern oder -Gesellschaften in Verbindung stehen, um diese Informationen für Datenanalysen und Auditstrategien zu nutzen. Feedback aus den Staaten zeigt, dass als Hotspots für bestimmte Steuerhinterziehungsstrukturen bekannte Offshore-Staaten von ein- und denselben professionellen Enablern häufig wiederholt genutzt werden. Wird eine auffällige Struktur oder ein betrügerischer Dienstleister aufgedeckt, verschafft dies den Finanzbehörden die Möglichkeit, andere von diesen professionellen Enablern geschaffene Strukturen ins Visier zu nehmen. Rückmeldungen der Staaten zeigen jedoch auch, dass diese Hotspots wechseln können, beispielsweise nach einer Entlarvung oder aufgrund eines Strategiewechsels, und dass die nationalen Strategien gegen professionelle Enabler sich daher flexibel an neue Daten und Erkenntnisse anpassen lassen müssen. In Kasten 10 werden einige der anhand von Fallstudien aus TFTC-Staaten ermittelten Indikatoren aufgezeigt, die für Risikobeurteilungen genutzt werden könnten. Kasten 11 enthält eine anonymisierte Fallstudie zu einem Punktesystem, das zur Identifizierung professioneller Enabler anhand bestimmter, von Land X ins Visier genommener Berufe entwickelt wurde.

Kasten 10. Auswahl an Indikatoren für die Risikobeurteilung zur Aufdeckung einer Beteiligung professioneller Enabler

- eine Gesellschaft ist am angegebenen Standort nicht aufzufinden
- Anschriften von nicht auffindbaren Unternehmen oder Direktoren
- zahlreiche Briefkastenfirmen an derselben Anschrift
- zahlreiche Gesellschaften mit gemeinsamen Direktoren
- Gesellschaften mit einem für illegale Geschäfte bekannten Postfach als Anschrift
- Angehörige einschlägiger Berufe mit zahlreichen Transaktionen im Zusammenhang mit der Abwicklung kleiner Unternehmen
- Angehörige einschlägiger Berufe, die für Steuergestaltungen auf der Grundlage von Prämien oder ergebnisabhängigen Gebühren werben oder Vertragsschutz anbieten, in dessen Rahmen Schutz vor finanziellen Verbindlichkeiten infolge der Steuerstrategie gewährt wird
- eine Einzelperson, die mehrfach zum Direktor berufen wurde, soweit eine ernstzunehmende und sachdienliche Erfüllung der damit verbundenen Obliegenheiten nicht möglich wäre
- Steuerintermediäre mit einer Vorgeschichte von ungenügender Steuerehrlichkeit und Verstößen gegen steuerliche Erklärungspflichten
- Personen mit Verbindung zu bekannten professionellen Enablern
- Personen mit Verbindung zu bekannten Steuerhinterziehungsstrukturen
- Personen mit Verbindung zu bekannten Offshore-Strukturen, die wirtschaftliches Eigentum verschleiern, um betrügerisches Handeln zu erleichtern

Kasten 11. Punktesystem zur Ermittlung professioneller Enabler in Land X

Das Land, das diese Fallstudie zur Verfügung gestellt hat, hat sich Anonymität erbeten

Land X nimmt mit seiner Strategie keine fest umrissene Kategorie professioneller Enabler ins Visier. Vielmehr nutzt Land X ein Punktesystem zum Aufspüren professioneller Enabler, die Steuerhinterziehungsangebote mit einer grenzüberschreitenden Komponente unterbreiten, die der Hinterziehung von Steuern in Land X dient oder den Steuerbehörden das Aufdecken von Steuerhinterziehung erschweren soll (unter der Annahme, dass diese professionellen Enabler ihre Leistungen bewerben). Im Rahmen dieser Methode werden die internen Systeme der Steuerbehörde und auch Internetrecherchen genutzt, um Angebote für gewerbsmäßige Beratungsleistungen dieser Art mit Verbindung zu Land X aufzuspüren. Bei den Recherchen werden über 60 Schlüsselbegriffe zur Ermittlung dieser typischen beruflichen Dienstleistungen sowie ein Punktesystem genutzt, mit dem Ländern, Verhaltensmustern und Stichwörtern risikobasiert eine unterschiedliche Gewichtung zugeordnet wird. Mit diesem Punktesystem erzielt Land X daher eine risikogewichtete Auswertung von Dienstleistern und professionellen Enablern, auf die es dann seine Ermittlungen konzentriert.

Zu den anschließenden Ermittlungen kann das Analysieren von Daten über Geldtransfers gehören, die an bzw. von einzelnen mithilfe des Punktesystems ermittelten Dienstleistungsanbietern oder Enablern getätigt wurden. Die Behörden von Land X können sich dadurch ein Bild von Art und Umfang des Kundenkreises von Enabler-Dienstleistungen machen sowie Muster und Entwicklungen erkennen. Die Ergebnisse fließen zudem in weitere Ermittlungen zu einzelnen beteiligten Kunden, Enablern und Unternehmen ein.

2.4. Datenquellen als Mittel zur Aufdeckung einer Betätigung professioneller Enabler

39. Die im nachstehenden Kasten aufgeführten Methoden haben Staaten als hilfreich bei der Identifizierung unrechtmäßiger Handlungen von professionellen Enablern hervorgehoben.

Kasten 12. Datenquellen für Ermittlungen gegen professionelle Enabler

- Data-Mining in Informationen aus Offshore-Leaks, dabei Überprüfung auf Verbindungen zu im betreffenden Staat tätigen Angehörigen einschlägiger Berufe, auf gemeinsame Kunden dieser Berufsgruppen und auf gemeinsame Strukturen
- Auswertung von Informationen aus Verdachtsmeldungen, insbesondere Verdachtsmeldungen zu internationalen elektronischen Geldtransfers, um Häufungen bei den Transaktionen, Berufsgruppen oder Personen zu erkennen, die Gegenstand der Verdachtsmeldungen sind
- Einrichtung eines Meldemechanismus, damit Beschäftigte in der gesamten Finanzverwaltung Verdächtiges oder Fragen im Zusammenhang mit Intermediären, die an verdächtigen Strukturen oder Transaktionen beteiligt sind, melden bzw. stellen können
- Informationen aus Selbstanzeigeprogrammen
- Anonyme Meldungen oder Meldungen von Hinweisgebern
- Informationen im Internet, die Steuergestaltungen oder Offshore-Strukturen bewerben
- Statistische Angaben über Gesellschaften, die aus dem Register gelöscht wurden, und Abgleich dieser Informationen mit Gesellschaften, die Dienste desselben Dienstleisters in Anspruch nehmen
- Statistische Angaben über sogenannte „disqualifizierte“ Direktoren und Abgleich dieser Informationen mit Personen, die für denselben Dienstleister tätig sind
- Aufbau einer internen Datenbank mit Briefkastenfirmen, verdächtigen Anschriften, verdächtigen Direktoren und Personen usw. für Abfrage- und Data-Mining-Zwecke
- Aufbau einer Datenbank mit bekannten professionellen Enablern und ihren bekannten Gehilfen
- Überprüfung der Echtheit von Unterlagen bei den zuständigen Behörden (d. h. Passstelle [Bürgeramt], Handelsregister, Finanzaufsicht, andere Strafverfolgungsbehörden usw.)
- Überprüfung der Identität von Steuerpflichtigen anhand von Unterschriften, Fotos oder Fingerabdrücken in steuerbehördlichen oder behördlichen Unterlagen
- Abfrage im ATP-Directory (*Agressive Tax Planning Directory*) der OECD, einer vertraulichen Datenbank mit über 400 aggressiven Steuergestaltungsmodellen (OECD, o. J.^[11])

40. Es folgt ein Beispiel aus Indien über den Einsatz von Data-Mining zur Ermittlung betrügerischer Steuerpflichtiger, Direktoren und anderer professioneller Enabler.

Kasten 13. Wie Indien Datenquellen für Ermittlungen zu professionellen Enablern nutzt

2017 richtete die indische Regierung eine Sondereinheit für die Ermittlung und Beseitigung von Briefkastenfirmen ein. Briefkastenfirmen gelten wegen ihrer Verwendung für Steuerstraftaten und andere Finanzdelikte als Risiko für die Steuerbemessungsgrundlage.

Als bevölkerungsreiches Land speichert Indien Informationen über Privatpersonen, Steuerpflichtige, Unternehmen und Direktoren in unterschiedlichen Datenbanken verschiedener Behörden und Ministerien. Informationen über Privatpersonen werden von der Unique Identification Authority of India, der für den eindeutigen Identitätsnachweis zuständigen indischen Behörde, unter Verwendung biometriegestützter eindeutiger Identifikationsnummern (sog. „Aadhaar“-Nummern) gespeichert. Informationen über Steuerpflichtige werden vom indischen Income Tax Department (Einkommensteuerbehörde) unter Verwendung einer festen, für alle Steuerpflichtigen (aber nicht notwendigerweise für alle Privatpersonen) obligatorischen eindeutigen Steueridentifikationsnummer (*permanent account number* – PAN) gespeichert. Das Ministerium für Unternehmensangelegenheiten (Ministry of Corporate Affairs) führt das Register der Unternehmen und Direktoren unter Verwendung von Unternehmens-Identifikationsnummern (*corporate identity numbers* – CINs) und Direktoren-Identifikationsnummern (*director identification numbers* – DINs).

Eine Haupttätigkeit zur Ermittlung von Briefkastenfirmen bestand in der Durchführung von Datenanalysen anhand der bei den drei verschiedenen Behörden gespeicherten Informationen sowie im Data Mining quer durch die drei Datenbanken. Die Ergebnisse aus dieser Triangulierung der Daten verschiedener Behörden waren beeindruckend. Durch das Verknüpfen der unter Aadhaar-Nummern und PANs hinterlegten Daten wurden zahlreiche Phantom-PAN-Inhaber, doppelte PAN-Inhaber oder falsche PANs ermittelt und aus dem System entfernt. Auch wurden Fälle aufgedeckt, in denen die PAN in betrügerischer Absicht nicht angegeben worden war. Diese Vorgehensweise wurde früher häufig von Betrügern genutzt, um von der Einkommensteuerbehörde unentdeckt zu bleiben, und führte dazu, dass Vorgänge mit hohem Wert verschleiert werden und Betrüger einer Ermittlung oder Prüfung entgehen konnten. Durch Abgleich der Informationen mit DINs und CINs wurde die Identität betrügerisch handelnder Direktoren offengelegt und Briefkastenfirmen wurden aufgedeckt. Dies wurde möglich, als Unregelmäßigkeiten bei Gesellschaften festgestellt wurden, die zwar Jahresabschlüsse, jedoch keine Jahressteuererklärung, oder umgekehrt eine Jahressteuererklärung, jedoch keinen Jahresabschluss vorgelegt hatten, obwohl dies vorgeschrieben ist. Im Ergebnis erhielten 309 000 Direktoren Berufsverbot und 226.000 Gesellschaften wurden vom Ministerium aus dem Register gelöscht. Im Zuge dieses scharfen Vorgehens gegen betrügerische Aktivitäten von Direktoren, gegen PAN-Betrug und betrügerische Gesellschaften wurden überdies rund 400 professionelle Enabler als verantwortlich identifiziert.

Diese simple Maßnahme der Verknüpfung von Informationen und Datenbanken, die der indischen Regierung bereits vorlagen, hat zur Aufdeckung Tausender Fälle einfachen Betrugs und vorschriftswidrigen Verhaltens von Privatpersonen, Gesellschaften, Direktoren und anderen professionellen Enablern wie z. B. Wirtschaftsprüfern geführt. Insbesondere konnten sich die indischen Behörden dank der triangulierten Informationen auch ein genaueres Bild davon machen, in welchen Bereichen von denselben Personengruppen häufig unrechtmäßige Handlungen begangen wurden. Hieraus ergab sich, in welchen Fällen möglicherweise eine Beteiligung professioneller Enabler vorlag und weitere Ermittlungen angebracht waren.

3

Unterbindung der Aktivitäten professioneller Enabler

Anwälte, Steuerberater, Notare und Wirtschaftsprüfer sind geschätzte „Wächter“ eines stabilen Rechts- und Finanzsystems. Dank ihrer besonderen Kompetenzen und der ihnen gesetzlich auferlegten Geheimhaltungspflichten nehmen sie innerhalb der Gesellschaft eine besondere Rolle ein. Sie sind Experten in einer Vertrauensposition und genießen bestimmte Rechte, die anderen Berufsgruppen verwehrt sind. Die Staaten sollten sicherstellen, dass Berater ihre Aufgaben im Einklang mit dem Gesetz wahrnehmen, und die wenigen unter ihnen bestrafen, die ihre Fähigkeiten, ihr Fachwissen und ihre Geheimhaltungspflichten ausnutzen, um gesetzwidrige Strukturen zu schaffen. Zu diesem Zweck müssen die Staaten über einen Rechtsrahmen verfügen, mit dem Strafermittler und die Justiz bei der Aufdeckung und Bestrafung professioneller Enabler, die diese Straftaten begehen und ermöglichen, unterstützt werden.

41. Im Hinblick auf die schwerwiegendsten Straftaten ist es wichtig, dass Staaten strafrechtliche Sanktionen gegen professionelle Enabler verhängen können, um sie für ihre Vergehen zu bestrafen. Einige Staaten haben auch berichtet, dass ihre Behörden in einem zweiten oder dritten Schritt auf Ordnungsstrafen, gerichtliche Anordnungen oder ein durch berufsständische Aufsichts- und Regulierungsorgane auferlegtes Berufsverbot zurückgegriffen haben, um die Täter von ihren Aktivitäten abzuhalten, sie abzuschrecken oder zu bestrafen. Diese Maßnahmen dürften den verschiedenen Arten der Beteiligung professioneller Enabler besser Rechnung tragen. Sicherzustellen, dass den Behörden eine Reihe kaskadierender rechtlicher Sanktionen und Gegenmaßnahmen zur Verfügung steht, gibt den Strafverfolgungsbehörden die Flexibilität und den Rahmen, gegen die von professionellen Enablern ausgehenden Risiken vorzugehen.

3.1. Rechtliche Sanktionen gegen professionelle Enabler

Einige Staaten verfügen nach eigenen Angaben über eine Vielzahl juristischer Ansätze zur Sanktionierung von professionellen Enablern. Die Staaten sollten sich mit der Frage auseinandersetzen, wie die Taten professioneller Enabler im Einklang mit ihrem innerstaatlichen Recht unter Strafe gestellt werden sollen. Im Allgemeinen stellen die Staaten das Verhalten professioneller Enabler nicht gesondert unter Strafe, sondern sichern die strafrechtliche Verfolgung durch Bestimmungen, mit denen die Mittäter von Steuerstraftaten bestraft werden, oder als erschwerenden Straftatbestand, wenn ein Enabler an einer Steuerstraftat beteiligt ist. In einigen Staaten gibt es auch nicht strafrechtliche Regelungen, die sich speziell gegen professionelle Enabler und Anbieter von Betrugsmodellen richten.

42. Professionelle Enabler stellen eine separate Art von Sekundärstraftätern dar, deren Handlungen als Beihilfe, Anstiftung, Unterstützung oder Ermöglichung einer Steuerstraftat unter Strafe gestellt werden

können. Professionelle Enabler können von einigen Staaten auch als besondere Mittäter in Bezug auf Steuer- und andere Finanzdelikte behandelt werden, die härter bestraft werden als einfache Gehilfen oder Anstifter.

43. Einige Staaten haben berichtet, dass derartige Bestimmungen über die Mittäterschaft häufig genutzt wurden, um die Aktivitäten von professionellen Enablern bei der Begehung von Steuerstraftaten oder anderen Finanzdelikten strafrechtlich zu verfolgen. In anderen Staaten hatten die Behörden Schwierigkeiten, Enabler als Mittäter einzustufen, weil es keine Präzedenzfälle gab, der Verwaltungsaufwand für den Nachweis der Straftat hoch war oder die eigentliche Straftat nicht erfolgreich verfolgt werden konnte. Einige Staaten, wie z. B. Australien, Frankreich und das Vereinigte Königreich, verfügen außerdem über weitreichende nicht strafrechtliche Bestimmungen, die sich gegen professionelle Enabler oder Anbieter von Steuerhinterziehungsmodellen richten. Ein Beispiel für verwaltungsrechtliche Sanktionen gegen entsprechende Anbieter in Frankreich finden Sie in Kasten 14.

Kasten 14. Verwaltungsrechtliche Sanktionen gegen Anbieter von Betrugsmodellen in Frankreich

Mit Gesetz Nr. 2018-898 vom 23. Oktober 2018 wurde eine neue Geldstrafe für Intermediäre eingeführt, die schwerwiegende Verstöße durch Steuerpflichtige unterstützt haben. Außerdem wurde eine neue, von der strafrechtlichen Verurteilung getrennte verwaltungsrechtliche Sanktion eingeführt, die für Personen gilt, die durch ihre Dienste zur Vorbereitung von betrügerischen oder missbräuchlichen Gestaltungen beigetragen haben.

Das Gesetz enthält eine Liste der strafbaren Dienstleistungen, darunter:

- einem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, seine Identität durch Angabe einer fiktiven Identität oder eines Strohmanns oder durch Nutzung einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Organisation, eines Trusts oder einer vergleichbaren Einrichtung mit Sitz im Ausland zu verschleiern
- einem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, seine Verhältnisse oder seine Aktivitäten durch eine fiktive Handlung oder die Einbeziehung eines fiktiven Rechtsträgers zu verschleiern
- einem Steuerpflichtigen durch die unrechtmäßige Ausstellung von Dokumenten zu Unrecht eine Minderung der Einkommensteuerlast oder eine Steuergutschrift, -ermäßigung oder -befreiung zu verschaffen
- Handlungen im Namen eines Steuerpflichtigen mit dem Ziel auszuführen, die Steuerverwaltung zu täuschen

Die Höhe der Geldstrafe beträgt 50 % der Einkünfte aus der für den Steuerpflichtigen erbrachten Leistung, jedoch nicht weniger als 10 000 EUR.

44. Wenn Staaten die Einführung bestimmter strafrechtlicher Bestimmungen zur Bekämpfung professioneller Enabler erwägen, könnten folgende Schlüsselemente in Betracht gezogen werden:

- Definition von professionellen Enablern als Mittäter bei Steuer- und Wirtschaftsdelikten in Übereinstimmung mit dem jeweiligen nationalen Rechtsrahmen
- Erlass von Gesetzen, die speziell auf die Enabler von Steuer- und anderen Finanzdelikten abzielen und diese bestrafen
- Ausweitung der Sanktionen über Freiheits- und Geldstrafen hinaus (z. B. Berufsverbot) und Verhängung unterschiedlicher Sanktionen je nach Vorsatz

- Aufhebung des Berufsgeheimnisses in Bezug auf unter das Berufsgeheimnis fallende Beweise für eine Betätigung als professioneller Enabler, wenn unmittelbar wegen eines Steuer- oder Wirtschaftsdelikt es ermittelt wird
- Festlegung angemessener langer Verjährungsfristen und Gründe für deren Hemmung und Aussetzung, die dem Zeitaufwand und der Komplexität dieser Art von Ermittlungen Rechnung tragen;
- Schaffung einer Rechtsgrundlage für die Kooperation von Berufsaufsichten und Ermittlern
- Sicherstellung, dass die Ermittlungsbehörden über angemessene rechtliche Instrumente für komplexe Ermittlungen gegen professionelle Enabler verfügen (z. B. Befugnisse zur Beschlagnahme von Beweisen und Vermögenswerten sowie zur Befragung von Zeugen und Verdächtigen)

Kasten 15. Gesetzesreformen in Mexiko zur Bekämpfung professioneller Enabler

Mexiko hat in den letzten Jahren mehrere Gesetzesreformen durchgeführt, um die zunehmende Verbreitung professioneller Enabler und ihrer ausgedehnten Netzwerke und Aktivitäten in Mexiko zu bekämpfen.

Diese Gesetzesreformen umfassten die Änderung von Bundesgesetzen, um steuerliche Straftatbestände, die speziell die Aktivitäten professioneller Enabler erfassen und ins Visier nehmen sollen, offiziell in den Katalog der Straftaten der organisierten Kriminalität aufzunehmen. Zusätzlich zu den Strafen für das zugrunde liegende Steuerdelikt können professionelle Enabler nach dem Gesetz über die organisierte Kriminalität zu einer Freiheitsstrafe von bis zu 16 Jahren verurteilt werden. Darüber hinaus können nach dem Gesetz über die organisierte Kriminalität Vermögenswerte im Zusammenhang mit Straftaten der organisierten Kriminalität präventiv auch dann eingezogen werden, wenn noch kein Urteil in einem Strafverfahren ergangen ist, um die Aktivitäten des professionellen Enablers zu unterbinden und sicherzustellen, dass Vermögenswerte, die Anlass für eine Steuerstraftat sind oder daraus hervorgehen, angemessen gesichert werden.

Durch die Reformen wurde die Anwendung des Übereinkommens der Vereinten Nationen gegen die grenzüberschreitende organisierte Kriminalität auf Steuerstraftaten nach mexikanischem Recht ausgeweitet, sodass die mexikanischen Behörden nun auch in Fällen von Straftaten, die durch professionelle Enabler unterstützt wurden, auf spezielle Ermittlungstechniken wie verdeckte Operationen, Zeugenschutzmaßnahmen und Eingriffe in private Kommunikationsmittel zurückgreifen können.

Darüber hinaus wurde das Gesetz über die nationale Sicherheit geändert, um bestimmte schwere Steuerstraftaten in den Katalog der die nationale Sicherheit gefährdenden Aktivitäten aufzunehmen, z. B. wenn ein professioneller Enabler an Urkundenfälschung beteiligt war. Mit diesen Gesetzen können mexikanische Gerichte Sicherungshaft für diejenigen anordnen, die der Mitwirkung an einer schweren Steuerstraftat als professioneller Enabler beschuldigt werden, und der mexikanischen Staatsanwaltschaft stehen in solchen Fällen mehr Ressourcen zur Verfügung.

Schließlich wurde das bundesstaatliche Strafgesetzbuch Mexikos geändert und die strafrechtliche Verantwortlichkeit für die meisten Steuerstraftaten auch auf juristische Personen ausgedehnt, um sicherzustellen, dass Rechtsträger, die Steuerstraftaten unterstützen, vom Strafgesetzbuch erfasst werden.

Mexikos Gesetzesreformen spiegeln die Bedeutung dieses Problems für die mexikanische Regierung und die Notwendigkeit wider, dass die Behörden über angemessene, gesetzlich verankerte Befugnisse verfügen, um gegen professionelle Enabler in ihrem Staat zu ermitteln, sie strafrechtlich zu verfolgen, mit Strafen zu belegen und von ihren Aktivitäten abzuschrecken zu können.

45. Sanktionen gegen professionelle Enabler von Steuerstraftaten und anderen Finanzdelikten müssen eine abschreckende Wirkung haben. Dabei spielen empfindliche Strafen eine wichtige Rolle. Die Strafen, seien es Geldstrafen, die Einziehung von Vermögenswerten oder Haftstrafen, sollten hinreichend abschreckend sein, sodass Angehörige einschlägiger Berufe tatsächlich von einer Mitwirkung an Straftaten abgehalten werden.

46. Wie bereits erwähnt sollten die gravierendsten Vergehen professioneller Enabler strafrechtlich geahndet werden, um der Allgemeinheit zu zeigen, dass schwere Steuerstraftaten angesichts des durch sie verursachten gesellschaftlichen Schadens erhebliche Konsequenzen nach sich ziehen. In solchen Fällen sollten diese professionellen Enabler im Sinne einer angemessenen Reputations- und Abschreckungswirkung und zur Förderung von Steuerehrlichkeit und Steuermoral in einem öffentlichen Verfahren strafrechtlich verfolgt werden. Ein Beispiel für eine erfolgreiche strafrechtliche Verfolgung von professionellen Enablern in Frankreich finden Sie in Kasten 16. Jeder Staat muss für sich entscheiden, ob eine strafrechtliche Verfolgung oder Ordnungsstrafen der beste Ansatz sind, und die gewählten Optionen sollten Teil seiner Strategie für den Umgang mit professionellen Enablern sein.

Kasten 16. Ermittlungen gegen professionelle Enabler und ihre strafrechtliche Verfolgung in Frankreich

Im Oktober 2008 hat eine Spezialeinheit der französischen Steuerverwaltung die Geschäftsräume eines Unternehmensdienstleisters durchsucht, der im Verdacht stand, bei Steuerbetrug Hilfestellung zu leisten. Dabei wurde ein weitverzweigtes System aufgedeckt, mit dem französische Kunden Steuern hinterziehen oder Gelder waschen konnten, und es wurden Beweise sowohl für Steuer- als auch für Finanzstraftaten gefunden. Aus den Dokumenten ging hervor, dass ein französischer Unternehmer hunderte französische Kunden kontaktiert hatte, um ihnen Briefkastenfirmen „von der Stange“ in Finanzzentren oder außereuropäischen Niedrigsteuergeländern zu verkaufen.

Das Beweismaterial zeigt, dass der verdächtige französische Geschäftsmann, der einst eine „Steuer-oase für alle“ versprochen hatte, dazu beigetragen hatte, dass Steuerhinterziehung für normale Steuerpflichtige und kleine Unternehmen in Frankreich einfacher und billiger wurde.

Die französische Staatsanwaltschaft leitete im Juli 2011 ein Ermittlungsverfahren in dieser Sache ein. Die Ermittlungen haben ergeben, dass in dem Unternehmen zwei französische Anwälte, ein ausländischer Direktor, ein nomineller Anteilseigner sowie mehrere in Paris und im Ausland ansässige Mitarbeiter beschäftigt waren. Bei den Steuerhinterziehungsmodellen wurden ausländische Banken genutzt, insbesondere eine europäische Bank im Baltikum, von denen die französischen Kunden Bankkonten und Kreditkarten erhielten. Die Ermittlungen führten außerdem zutage, dass die Täter Steuerhinterziehung „im großen Stil“ über ein Netzwerk an Offshore-Gesellschaften, auch in Verbindung mit Offshore-Unternehmensdienstleistern, organisiert haben. Die tatsächlichen wirtschaftlich Berechtigten der Briefkastenfirmen gingen aus dem Handelsregister nicht hervor. Darüber hinaus hat der professionelle Enabler aus Frankreich selbst mithilfe derselben Offshore-Steuerhinterziehungsmodelle Steuern auf seine Einkünfte hinterzogen.

Neben den professionellen Enablern dieses Betrugsmodells wurde auch gegen Kunden, die die Steuerhinterziehungsmodelle in Anspruch genommen haben, ein Steuerverfahren eingeleitet. Die französische Steuerverwaltung hat bei allen im Rahmen der Ermittlungen identifizierten Kunden eine Steuerprüfung durchgeführt.

Gegen den französischen Organisator des weitverzweigten Betrugsmodells und seine Mittäter ergingen folgende Urteile:

- Der Haupttäter wurde wegen Steuerbetrugs, Urkundenfälschung, Betrugs, Geldwäsche und Bildung einer kriminellen Vereinigung verurteilt. Er wurde zu fünf Jahren Haft mit zwei Jahren Bewährung und zu einer Geldstrafe von 3 000 000 EUR verurteilt. Außerdem wurde ihm jede weitere Geschäfts- und Unternehmensberatungstätigkeit untersagt.
- Einer der französischen Anwälte, der an den Machenschaften beteiligt war, wurde wegen schwerer Geldwäsche zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren auf Bewährung und einer Geldstrafe von 50 000 EUR verurteilt.
- Eine beteiligte Bank wurde der Geldwäsche für schuldig befunden, zu einer Geldstrafe von 80 000 EUR verurteilt und mit Geschäftsverbot in Frankreich für die Dauer von 5 Jahren belegt.

Durch das koordinierte Vorgehen von französischer Steuerverwaltung, Kriminalpolizei und Staatsanwaltschaft konnten der französische professionelle Enabler und seine Komplizen erfolgreich ausfindig gemacht, strafrechtlich verfolgt und verurteilt werden. Der Prozess war öffentlich und wurde intensiv von den Medien begleitet. Die verhängten Strafen haben die illegalen Aktivitäten der Enabler wirksam unterbunden und der Öffentlichkeit gezeigt, dass für professionelle Enabler von Steuerbetrug und Geldwäsche schwere Strafen gelten – sowohl für Einzelpersonen als auch für Finanzinstitute.

47. In der Praxis muss in weniger schweren Fällen aus verschiedenen Gründen bisweilen ein anderer Ansatz gewählt werden: So können aus administrativen Gründen, wie z. B. wegen begrenzter Ressourcen bei den Behörden, evtl. nur die schwersten Straftaten professioneller Enabler verfolgt werden oder die Art der Mitwirkung des professionellen Enablers rechtfertigt möglicherweise keine strafrechtlichen Sanktionen oder Ordnungsstrafen. In den folgenden Abschnitten werden daher weitere Methoden erläutert, mit denen Behörden die Aktivitäten professioneller Enabler unterbinden können.

3.2. Einstweilige Verfügung

Richterliche Anordnungen und einstweilige Verfügungen gegen das Erbringen von Anwalts-, Wirtschaftsprüfungs- oder Beratungsdienstleistungen wurden als Instrumente genannt, mit denen Staaten die Aktivitäten professioneller Enabler unterbinden können. Je nach Staat und betroffenem Berufsstand können einstweilige Verfügungen erlassen werden, um auf Antrag bei Gericht einem Enabler ein bestimmtes Verhalten aufzuerlegen bzw. zu untersagen oder um professionelle Enabler ganz von der Tätigkeit in ihrem Fachgebiet auszuschließen.

48. In den Vereinigten Staaten kann beispielsweise gegen Personen, die betrügerische Steuererklärungen ausfertigen oder Steuerbetrug unterstützen, sowohl mit strafrechtlichen als auch nicht strafrechtlichen Mitteln vorgegangen werden. Im Rahmen des Programms für einstweilige Verfügungen (*civil injunction program*) der Steuerabteilung des US-Justizministeriums (DOJ) können natürlichen Personen und Unternehmen bestimmte Tätigkeiten oder die Anfertigung von Steuererklärungen für Dritte untersagt werden. Gegen natürliche Personen oder Unternehmen, die gegen die einstweilige Verfügung verstoßen, können weitere strafrechtliche Schritte eingeleitet werden. Außerdem sind betrügerisch handelnde Personen oder Unternehmen, denen das US-Justizministerium per einstweiliger Verfügung die Geschäftstätigkeit untersagt hat, auf dessen Website öffentlich aufgelistet (DOJ, o. J.^[12]; o. J.^[13]). Auf diese Weise wird die Identität skrupelloser Steuerberater und Unternehmen allen Steuerpflichtigen und Steuerfachleuten bekannt gemacht und unmissverständlich klargestellt, dass betrügerisch handelnden Geschäftsleuten das Handwerk gelegt wird. Ferner dient es zur Abschreckung innerhalb der Branche, um die Steuermoral zu erhöhen und eine positive Compliance-Kultur zu fördern.

3.3. Berufsständische Aufsicht und Kontrolle

In den meisten Staaten gibt es Regulierungs- und Aufsichtsorgane für die Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung sowie Berufsverbände, die ihre Mitglieder durch einen Verhaltenskodex oder ähnliche ethische Verpflichtungen selbst verwalten. Hierbei kann es sich beispielsweise um eine Rechtsanwaltskammer oder -sozietät oder um einen zugelassenen Wirtschaftsprüfer oder einen internationalen Ethik- und Normenrat für Wirtschaftsprüfer (IESBA, o. J.^[14]) handeln. Diese Regulierungsorgane und Berufsverbände können Berichte über Verfehlungen oder kriminelles Verhalten von Berufsangehörigen entgegennehmen und haben die Möglichkeit, Sanktionen zu verhängen und Lizenzen von Unternehmen für den legalen Geschäftsbetrieb auszusetzen oder zu entziehen oder Mitglieder oder Firmen von der Mitgliedschaft im Berufsverband auszuschließen. Diese Organe sollten in die Strategie zur Bekämpfung professioneller Enabler eingebunden werden.

49. Die Strategie und der rechtliche Rahmen eines Staates im Hinblick auf professionelle Enabler sollten daher die Zusammenarbeit mit und die Einbeziehung von Regulierungsbehörden und Berufsverbänden oder anderen Aufsichtsorganen umfassen, um sicherzustellen, dass professionelle Enabler bei Fehlverhalten von ihrem Beruf ausgeschlossen werden können, damit sie ihren gesellschaftsschädigenden Tätigkeiten nicht mehr nachgehen können.

3.3.1. Aufsicht und Regulierung

50. Die Staaten sollten über einen soliden Aufsichts- und Regulierungsrahmen verfügen, mit dem die maßgeblichen FATF-Standards für die Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung umgesetzt werden. In den FATF-Standards wird insbesondere die Regulierung und Beaufsichtigung des Nichtfinanzsektors gefordert, der Anwälte, Notare, Wirtschaftsprüfer, sonstige unabhängige Rechtsberufe sowie Treuhand- und Unternehmensdienstleister umfasst. Die FATF hat außerdem Leitlinien zur Unterstützung einer effektiven risikobasierten Aufsicht des Sektors erstellt.⁵ Eine angemessene Regulierung und Beaufsichtigung dieser Sektoren ist wegen der möglichen abschreckenden und sensibilisierenden Wirkung auf Enabler wichtig, während die reguläre Aufsicht den Staaten helfen wird, die Erfüllung der Pflichten zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung seitens der einschlägigen Berufsgruppen zu überwachen und durchzusetzen und durch einen kontinuierlichen Dialog mit jedem Sektor alle laufenden und sich ausbreitenden Enabler-Risiken einzuordnen. Diese regulatorischen Rahmenbedingungen erleichtern außerdem die Meldung und Erkennung verdächtiger Enabler-Aktivitäten.

3.3.2. Sanktionen durch Regulierungsorgane oder Berufsverbände

51. Aufsichts- und Regulierungsbehörden können unter Umständen auch Sanktionen verhängen oder Lizenzen von Unternehmen oder Angehörigen der einschlägigen Berufe aussetzen oder entziehen, die die Standards zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung nicht erfüllen, und können ein zusätzliches Instrument sein, um professionelle Enabler von Steuerstraftaten abzuhalten. Ein Beispiel, das vom Vereinigten Königreich angeführt wird, ist die Anwendung von Aufsichtsanforderungen im Rahmen der Vorschriften zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, um Gelddienstleister oder Anbieter von Treuhand- und Unternehmensdienstleistungen, die nicht den Status *fit and proper* („geeignet und zuverlässig“) haben, ausschließen zu können. Auf diese Weise konnten Unternehmen schnell und effektiv vom legalen Geschäftsbetrieb ausgeschlossen und professionelle Enabler aufgehalten werden, wodurch kriminelle Aktivitäten unterbunden und weitere Verluste bei den Steuereinnahmen

⁵ siehe Anhang A.

verhindert wurden. In einigen Staaten verhängen Branchenaufsichtsorgane oder Berufsverbände Sanktionen und legen Strafen für Delikte fest, da diese Organe eine natürliche Person nach nicht strafrechtlichen Bestimmungen zur Rechenschaft ziehen können. Diese Ermittlungen können zu Unternehmensschließungen oder zur Aussetzung bzw. zum Verlust einer Lizenz führen. Dies bedeutet zwar, dass der Täter nicht inhaftiert wird, verhindert aber, dass er weiterhin unter missbräuchlicher Verwendung seiner Zulassung Straftaten begeht.

52. Ferner wird durch die Einbeziehung von Berufsverbänden und Aufsichtsorganen eine höhere Aufmerksamkeit in der Branche des jeweiligen Enablers erzielt, wenn sein Verhalten und die entsprechenden Sanktionen im Fachjournal, auf der Verbandswebsite oder einer Mitgliederliste publik gemacht werden. In der folgenden Fallstudie aus Indien wird das neu eingesetzte Verwaltungsorgan zur Stärkung der Unabhängigkeit der Aufsicht und der Fähigkeit zur Durchführung von berufsrechtlichen Disziplinarmaßnahmen beschrieben.

Kasten 17. Indiens Sondereinheit zur Bekämpfung von Briefkastenfirmen

2017 richtete die indische Regierung eine Sondereinheit ein, deren Auftrag die Ermittlung und Beseitigung von Briefkastenfirmen ist. Wie in der Fallstudie in Kasten 13 beschrieben wird, ging Indien anhand der zur Verfügung stehenden Daten entschieden gegen illegale Aktivitäten von Direktoren und Unternehmen vor, wobei rund 400 professionelle Enabler als verantwortlich identifiziert wurden.

Die Liste der 400 professionellen Enabler wurde dem Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) zwecks disziplinarischer Maßnahmen gegen seine Mitglieder übermittelt. Aufgrund von Interessenkonflikten zwischen den ICAI-Mitgliedern kamen die Disziplinarverfahren jedoch zum Stillstand und wurden nie zu Ende gebracht. Der ICAI war zuvor ein selbstverwalteter Wirtschaftsprüferverband. Ein neues Aufsichtsorgan für den Berufsstand der Wirtschafts- und Abschlussprüfer wurde 2013 vom Parlament gesetzlich vorgesehen, aber erst nach der kürzlich erfolgten Einrichtung der National Financial Reporting Authority (NFRA) im Rahmen des Gesetzes von 2013 tatsächlich umgesetzt. Die NFRA hat die Befugnis, professionelles Fehlverhalten von zugelassenen Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu untersuchen, und kann Strafen auferlegen und den betroffenen Wirtschaftsprüfer bzw. die betroffene Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für bis zu zehn Jahre ausschließen. Als unabhängige Regulierungsbehörde ist die NFRA nun in der Lage, das Verhalten der von der Sondereinheit zur Bekämpfung von Briefkastenfirmen ermittelten professionellen Enabler in aller Form zu überprüfen und angemessene Disziplinarmaßnahmen zu ergreifen oder Wirtschaftsprüfer, die sich eines Fehlverhaltens schuldig gemacht haben, auszuschließen.

3.3.3. Berufsverbot für Direktoren

53. Die meisten Staaten haben berichtet, dass sie über ein Verfahren zur Erteilung eines Berufsverbots für Direktoren verfügen, die der Ermöglichung von Straftaten verdächtig werden. Das Verfahren ist von Staat zu Staat unterschiedlich, die für die Aufsicht über Unternehmen zuständige Behörde hat jedoch in der Regel die Befugnis und die Möglichkeiten, Direktoren aus ihrem Amt zu entfernen und ihnen ein Berufsverbot zu erteilen. Die Gründe für ein auferlegtes Berufsverbot unterscheiden sich mitunter, der häufigste Grund ist jedoch das Versäumnis eines Direktors, zum richtigen Zeitpunkt zu handeln, sei es bei der Stellung eines Insolvenzantrags oder der Ergreifung von Maßnahmen zur Verminderung der Unternehmensverluste usw. Die Konsequenzen eines Berufsverbots oder der Zeitraum, in dem eine Person von der Ausübung ihrer Tätigkeiten als Direktor ausgeschlossen ist, unterscheidet sich stark zwischen den

einzelnen Staaten. In einigen Staaten⁶ ist ein mit einem Berufsverbot belegter Direktor bei schwerwiegenden Vergehen auf Lebenszeit von seiner Tätigkeit als Direktor ausgeschlossen.

54. Ferner verfügen einige Staaten über leicht zugängliche öffentliche Register, in denen mit einem Berufsverbot belegte Direktoren aufgelistet sind. Dies wurde als nützliches Instrument für Behörden angesehen, da ein Berufsverbot für einen Direktor in einem Staat die Person nicht daran hindert, in einem anderen Staat als Direktor tätig zu werden. Dank der öffentlichen Register der mit einem Berufsverbot belegten Direktoren und des verstärkten Austauschs von Erkenntnissen zwischen Behörden sind diese in der Lage, gemeinsam diejenigen Direktoren zu identifizieren, die als professionelle Enabler in mehreren Staaten betrügerisch tätig sind.

55. Wenngleich die Vorschriften zu Direktoren sich zwischen den Staaten stark unterscheiden können, so gibt es doch einige einfache Schutzvorkehrungen, die von den Staaten in Bezug auf Unternehmensführungen getroffen werden können:

- Der Direktor muss im jeweiligen Staat oder Gebiet ansässig sein. Dies kann den Zugriff auf eine rechenschaftspflichtige Person im Ermittlungsverfahren verbessern und für Kriminelle, die sich von der Straftat distanzieren wollen, ein erhebliches Hindernis darstellen.
- Direktoren müssen eine Zuverlässigkeits- und Eignungsprüfung oder eine andere gleichwertige Überprüfung bestehen. Dies könnte z. B. eine Bonitätsprüfung, die Offenlegung früherer Tätigkeiten als Direktor, etwaige Berufsverbote im In- und Ausland, anhängige Gerichtsurteile oder strafrechtliche Verurteilungen umfassen.

⁶ Z. B. Australien, Indien und das Vereinigte Königreich.

4 Abschreckung professioneller Enabler

Gezielt auf Vermittler ausgerichtete Maßnahmen, bevor diese zu professionellen Enablern werden, können dazu beitragen, dass die durch sie verursachten Risiken erst gar nicht entstehen; Kommunikation und Aufklärung können dabei eine zentrale Rolle spielen. Sobald Aktivitäten professioneller Enabler festgestellt werden, bedarf es Abschreckungs- und Bekämpfungsmechanismen wie z. B. eine verstärkte Einbindung der berufsständischen Aufsichts- und Regulierungsorgane, Selbstanzeigemechanismen bzw. Anzeigepflichten sowie Hinweisgebersysteme. In diesem Kapitel werden die diversen Mechanismen beschrieben, die Staaten im Rahmen ihrer Abschreckungsstrategie ergreifen können.

4.1. Präventionsmaßnahmen

Professionelle Enabler können durch verschiedene Methoden von kriminellen Aktivitäten abgehalten werden, wobei eine wirksame Präventionsstrategie in vielen Fällen effizienter ist als Ermittlungen. Staaten nutzen verschiedene Ansätze der Kommunikation, Einbindung und Aufklärung, Unternehmensverantwortung und -führung, um potenzielle professionelle Enabler über die mit ihren Dienstleistungen verbundenen Missbrauchsrisiken aufzuklären und eine Kultur der Rechtstreue zu fördern.

4.1.1. Kommunikation

56. Wesentlicher Bestandteil einer Präventionsstrategie ist die Bereitstellung klarer und leicht zugänglicher Handreichungen zur Anwendung des Steuer- und Strafrechts. Einige Staaten verfügen über spezielle Arbeitseinheiten, die sich mit dem Thema Abschreckung durch Kommunikation befassen und Strategien zur Förderung einer Kultur der freiwilligen Einhaltung der Rechtsvorschriften entwickeln. Die Kommunikation sollte sich über die gesamte „Lebensdauer“ eines mit professionellen Enablern verbundenen Risikos erstrecken, d. h. vor Durchführung einschlägiger Aktivitäten, bei Bekanntwerden einer konkreten Missbrauchsgestaltung sowie nach erfolgreicher Strafverfolgung eines professionellen Enablers.

Bevor sich der professionelle Enabler zur Durchführung einschlägiger Aktivitäten entschließt: vorbeugende Maßnahmen

57. Zu den vorbeugenden Kommunikationsstrategien gehören klar verständliche Mitteilungen und Handreichungen über die einschlägigen Steuervorschriften und Folgen ihrer Nichteinhaltung, regelmäßiger Austausch mit Angehörigen der steuerberatenden Berufe und Steuerpflichtigen, Erinnerungsschreiben zur Abgabe von Steuererklärungen usw. All diese Kommunikationsstrategien können eine bessere Kultur der Rechtstreue fördern und das Potenzial für einen Missbrauch von „Grauzonen“ verringern.

58. Beispiele für vorbeugende Kommunikationsinstrumente:

- Bereitstellung von Informationen auf den Websites staatlicher Behörden: Merkblätter, Handreichungen, öffentliche Steuerauskünfte (*public rulings*), Presseerklärungen, Zeitungsartikel, Warnhinweise usw.
- gezielte E-Mails an registrierte Unternehmen, nach Branche und Firmensitz gefiltert: So erhalten z. B. im Vereinigten Königreich alle neu registrierten Unternehmen eine Begrüßungsmail mit Links zu einschlägigen Websites und Informationen zur Förderung der Steuerehrlichkeit.
- Präsenzveranstaltungen: regelmäßiger Austausch in Form von Präsentationen oder Gesprächen mit Unternehmen, Spitzenverbänden, Vermittlern, Angehörigen steuerberatender Berufe usw.
- Webinare: online und live angebotene Präsentationen und Workshops, an denen Angehörige der steuerberatenden Berufe teilnehmen können, um ihr Verantwortungsbewusstsein zu sensibilisieren und Fragen zu stellen. Diese Webinare erfreuen sich in einigen Ländern großer Beliebtheit, vor allem bei Unternehmen bestimmter Branchen zur Erörterung gemeinsamer Fragen, und sind eine kostengünstige Methode, um ein breites Publikum zu erreichen.
- regelmäßige Podcasts, um Angehörige der steuerberatenden Berufe über Neuigkeiten, Anliegen oder Dienstleistungen der Steuerbehörden zu informieren
- gemeinsame Kampagnen: gemeinsame Aktionen mit anderen Ressorts sowie den Strafverfolgungsbehörden zur Sensibilisierung des Verantwortungsbewusstseins von Unternehmen
- YouTube-Videos zur Aufklärung von Kunden und registrierten Unternehmen, einschließlich Bildmaterial: Hiermit sollen Kunden bei wichtigen Dienstleistungen wie der Einkommensteuer oder IT-Registrierung unterstützt werden, um so die Einhaltung der Vorschriften zu erleichtern und benutzerfreundlicher zu machen.

Bei Bekanntwerden konkreter Missbrauchsgestaltungen: gezielte Maßnahmen

59. Sobald ein konkretes Risiko bekannt wird, können auch gezielte Kommunikationsinstrumente wie z. B. Mitteilungen über die gesetzlichen Pflichten eingesetzt werden, um die Rechtstreue in Bereichen mit niedrigem Compliance-Niveau bzw. neuen Risiken zu erhöhen. Das Beispiel in Kasten 18 zeigt, wie die australische Steuerbehörde (Australian Taxation Office – ATO) Steuerpflichtige und Steuerberater mit Warnhinweisen auf aus ihrer Sicht problematische neue Steuergestaltungen aufmerksam macht; das Beispiel in Kasten 19 veranschaulicht den Ansatz der britischen Steuerbehörde (Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC) zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei bekannten Risiken.

Kasten 18. Australische Steuerbehörde – Warnhinweise bei neuen Steuergestaltungen

Dieses Beispiel stammt aus Australien

Die australische Steuerbehörde ATO veröffentlicht Warnhinweise, um Steuerpflichtige auf neue risikante Steuergestaltungen aufmerksam zu machen. Wenn der ATO Erkenntnisse über eine möglicherweise nicht rechtskonforme Gestaltung vorliegen, kann sie mit der Veröffentlichung entsprechender Warnhinweise unmittelbar darauf reagieren. Mit diesen Warnhinweisen kann sie Angehörigen der steuerberatenden Berufe sowie Steuerpflichtigen ihre Bedenken über eine Steuergestaltung mitteilen, die rechtlich unwirksam ist, einen Missbrauch bzw. eine bewusste Fehlanwendung von Rechtsvorschriften beinhaltet oder zu Steuerverkürzung bzw. -hinterziehung führen könnte. Darüber hinaus kann die ATO auch darauf hinweisen, welche Sanktionen Steuerpflichtigen als Nutzer einer solchen Gestaltung bzw. den Enablern als Anbieter drohen.

Die Erfahrung der ATO zeigt, dass durch die Herausgabe von Warnhinweisen sowohl die Inanspruchnahme illegaler Steuergestaltungen als auch deren Verbreitung durch weitere Anbieter verhindert werden. Daher sind in einem solchen Umfeld weniger in großem Stil vermarktete Gestaltungen festzustellen.

Kasten 19. HMRC-Ansatz „Fördern und Verhindern“ für mehr Steuerehrlichkeit

Dieses Beispiel stammt aus dem Vereinigten Königreich

Unter dem Motto „*promote and prevent*“ verfolgt die britische Steuerbehörde HMRC eine Reihe von Maßnahmen, mit denen identifizierte Risiken nicht nur reaktiv behandelt werden, sondern die Steuerehrlichkeit bestimmter Kundengruppen oder Branchen, in denen diese Risiken auftreten, proaktiv gefördert wird, um so künftiges Fehlverhalten zu verhindern.

- One-to-Many-Kommunikation: Hier erfolgt eine Mitteilung an ein breites Publikum (Personen und Unternehmen), um über ein konkretes, für bestimmte Aktivitäten/Steuerpflichtige relevantes Thema aufzuklären.
- Nudging: Hier geht es um eine breit angelegte Ansprache mit dem Ziel einer Verhaltensänderung. Dies können geänderte Formulierungen in Steuerformularen sein, um so die Adressaten zu einer höheren Steuerehrlichkeit zu animieren, z. B. „Wir bitten Sie, Folgendes zu tun“ versus „Sie sind verpflichtet, Folgendes zu tun“ versus „Wenn Sie dies unterlassen, drohen folgende Konsequenzen“.

Nach erfolgreicher Strafverfolgung professioneller Enabler: Veröffentlichung der Ergebnisse

60. Abschließend besteht eine wirksame Abschreckungsmaßnahme darin, die Öffentlichkeit über alle großen Steuerbetrugsfälle, die beteiligten Enabler sowie die verhängten Sanktionen, z. B. Haftstrafen, Geldstrafen und Berufs-/Tätigkeitsverbote, ausführlich zu unterrichten. Dies ist ein wichtiges Instrument, um der Öffentlichkeit vor Augen zu führen, dass Steuerkriminelle bestraft werden; gleichzeitig wird dadurch die Steuergerechtigkeit und das Vertrauen in das Steuersystem gestärkt, was wiederum zu einer höheren Steuermoral beiträgt (OECD, 2019_[15]). Dabei veröffentlichen die Staaten in der Regel keine Informationen über mutmaßliche Straftaten und laufende Ermittlungen, solange das Verfahren nicht abgeschlossen ist. Nach Abschluss des Verfahrens ist es jedoch durchaus üblich, dass die kriminellen Handlungen sowie die Konsequenzen für die Straftäter in irgendeiner Form bekannt gemacht werden. Dies kann über Pressemitteilungen der Strafverfolgungsbehörde erfolgen und durch geeignete Kommunikationswege flankiert werden, um auch eine Berichterstattung in anderen Nachrichtenquellen, Blogs und Fachzeitschriften sicherzustellen. Entscheidend ist es, die Öffentlichkeit auf die Konsequenzen dieses Verhaltens aufmerksam zu machen, um ähnliche Handlungen in der Zukunft zu verhindern.

4.1.2. **Einbindung und Sensibilisierung**

61. Die Steuerbehörden können rechtswidriges Verhalten bekämpfen, indem sie die Berufsgruppen, deren Dienstleistungen für professionelle Enabler anfällig sind, direkt einbinden. Durch die Zusammenarbeit mit diesen Branchen und deren Berufsverbänden kann die Verwaltung die einschlägigen Geschäftspraktiken besser verstehen und gezielt Aufklärung betreiben. Anhand dieser Einblicke können die Behörden dann auch maßgeschneiderte Strategien entwickeln, um ggf. gezielte Maßnahmen für die betroffenen Risikobranchen zu ergreifen. In der Präventionsphase ist diese Aufklärung, sofern möglich, am effektivsten, wenn zwischen den Steuerpflichtigen, ihren Vermittlern und der Steuerverwaltung konstruktive Arbeitsbeziehungen gefördert werden.

62. In einigen Staaten haben Sensibilisierungsmaßnahmen in einschlägigen Risikobranchen positive Wirkung gezeigt. Durch Einbindung der Branchenvertreter, Beratungs- und Aufklärungsmaßnahmen kann bei jenen professionellen Enablern, die sich ihrer Mitwirkung an strafbaren Handlungen weniger bewusst

sind, das Bewusstsein für ihre Rolle sowie das damit verbundene Risiko rechtlicher Konsequenzen geschärft werden. Außerdem wirkt das erhöhte Bewusstsein in der Branche, dass sie im Visier der Steuerverwaltung steht, in der Regel abschreckend, während gleichzeitig die Verwaltung bessere Einblicke in die Verhaltensweisen und Normen der betreffenden Branche erhält.

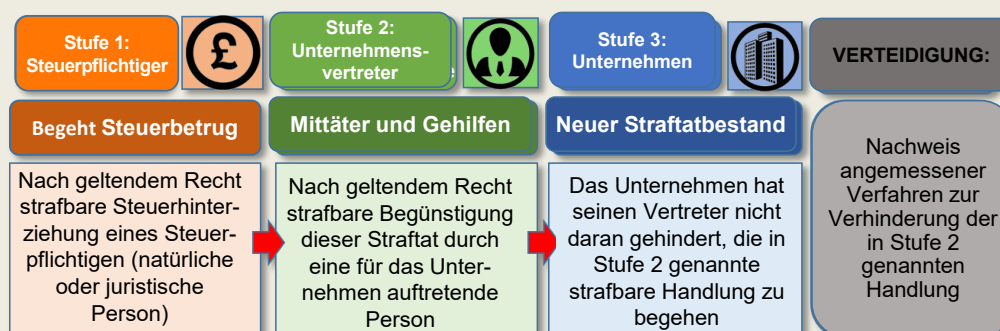
4.1.3. Förderung von Unternehmensverantwortung und guter Unternehmensführung

63. Professionelle Enabler erbringen ihre Leistungen in der Regel für oder im Auftrag eines Unternehmens. Daher kann die Rolle professioneller Enabler durch die Unternehmenskultur der betreffenden Unternehmen geprägt sein und deren Steuermoral das Verhalten eines für sie tätigen professionellen Enablers unmittelbar beeinflussen. Zu den Faktoren, die das Verhalten beeinflussen können, gehören direkte Anreize wie z. B. risikofördernde Bonussysteme, Schwachstellen in der Mitarbeiterschulung oder eine Unternehmenskultur, bei der gewisse Praktiken wie z. B. eine mangelhafte Anwendung der Kundensorgfaltspflichten ignoriert werden oder eine klare Positionierung der Geschäftsleitung gegen betrügerische Steuerpraktiken fehlt. Diese Problematik wurde im Vereinigten Königreich erkannt, wo nun Unternehmen, die die Begünstigung von Steuerkriminalität in ihrer Organisation nicht verhindern, per Gesetz strafrechtlich verantwortlich gemacht werden können (siehe folgendes Beispiel).

Kasten 20. Die britischen Rechtsvorschriften zur unternehmerischen Verantwortung bei der Begünstigung von Steuerkriminalität

Das Vereinigte Königreich hatte im Zusammenhang mit für oder im Auftrag eines Unternehmens tätigen professionellen Enablern Probleme hinsichtlich der Strafverfolgung des an der Begünstigung von Steuerbetrug beteiligten Unternehmens festgestellt. Um das Unternehmen in die strafrechtliche Verantwortung zu nehmen, musste nachgewiesen werden, dass Mitglieder der Geschäftsleitung an der rechtswidrigen Handlung wissentlich beteiligt waren. Dies erschwerte es, große multinationale Konzerne (aufgrund ihrer Strukturen) zur Rechenschaft zu ziehen, und begünstigte möglicherweise problematische Verhaltensweisen, d. h. die kriminellen Aktivitäten von für das Unternehmen tätigen Personen wurden von der Geschäftsleitung ignoriert, um das Unternehmen selbst vor Strafbarkeit zu schützen.

Angesichts dieses Problems führte das Vereinigte Königreich 2017 neue Gesetzesvorschriften ein, um Unternehmen, die mit ihnen verbundene Personen (d. h. professionelle Enabler) nicht an der Begünstigung von Steuerstraftaten hindern, zur Rechenschaft zu ziehen; der Straftatbestand wird als *corporate criminal offences* (CCO) bezeichnet. Damit sollen juristische Personen strafrechtlich haftbar gemacht werden und Unternehmen die Verantwortung für eine Verbesserung ihrer Systeme, Kontrollen und Unternehmenskultur übernehmen. Dies ändert nichts an der Strafbarkeit der Handlungen von Einzelpersonen, ermöglicht es jedoch, ein Unternehmen, das die Begehung von Straftaten durch eine natürliche Person nicht verhindert, strafrechtlich zu belangen.



Dabei handelt es sich um einen Straftatbestand mit verschuldungsunabhängiger Haftung, das heißt bei Begehung einer Steuerstraftat (Stufe 1), die rechtswidrig durch einen Enabler begünstigt wurde (Stufe 2), haftet das betreffende Unternehmen, sofern es nicht nachweisen kann, dass es angemessene Verfahren geschaffen hat, um die Begünstigung von Steuerstraftaten durch in seinem Auftrag tätige Personen zu verhindern. Dieser eingebaute Verteidigungsmechanismus soll Unternehmen als Anreiz dienen, eigenverantwortlich Verfahren und Kontrollen zu schaffen, um die für sie tätigen Personen an der Begünstigung von Steuerstraftaten zu hindern.

64. Die auf professionelle Enabler ausgerichtete Strategie eines Landes sollte Unternehmen dazu veranlassen, für das Verhalten des gesamten Unternehmens, einschließlich der für sie tätigen Personen, Verantwortung zu übernehmen und für entsprechende Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen zu sorgen. Die Förderung einer Kultur der guten Unternehmensführung und -verantwortung ist entscheidend für die öffentliche Wahrnehmung, dass Rechtsvorschriften auch für Großunternehmen gelten. Dies ist eine wichtige Voraussetzung für ein nachhaltiges Vertrauen in das Steuersystem und eine ausgeprägte Kultur der Steuerehrlichkeit und -moral in einem Land. Für die meisten Unternehmen ist es aus Reputationsgründen wichtig, ein gesellschaftlich verantwortliches Image zu wahren, welches wiederum ihre Gewinne beeinflusst. Dies sollte Unternehmen motivieren, bei den für sie tätigen Steuerexperten und Vermittlern wählbar zu sein, um jegliche Verbindung zu fragwürdigen professionellen Enablern zu verhindern.

4.2. Anzeigemechanismen

4.2.1. *Selbstanzeige*programme

65. *Selbstanzeige*programme geben Steuerpflichtigen die Möglichkeit, den Steuerbehörden bereits begangene Steuerdelikte offenzulegen, seien es nicht erklärte Einkünfte, widerrechtlich geltend gemachte Abzüge, Freibeiträge oder Vergünstigungen, falsche oder unterlassene Angaben in vorherigen Steuererklärungen usw. Der Anreiz zur Erstattung einer *Selbstanzeige* ergibt sich in der Regel aus der Aussicht auf mildernde Umstände bzw. reduzierte Bußgelder und Steuerschulden oder aus dem Wissen der Steuerpflichtigen, dass ihr steuerliches Fehlverhalten den Steuerbehörden über Transparenz- und Informationsaustauschmechanismen wie dem Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (AEOI-Standard) bekannt werden dürfte. *Selbstanzeige*programme können zeitlich befristet oder unbefristet gelten und sie können allgemein oder (wie z. B. die US-amerikanischen Offshore-*Selbstanzeige*programme) gezielt auf bestimmte Bereiche ausgerichtet sein.

66. Mit diesen *Selbstanzeige*programmen können die Steuerverwaltungen beträchtliche Steuereinnahmen erzielen, einige Zahlen hierzu enthält der jüngste Bericht des Globalen Forums anlässlich seines 10-jährigen Bestehens (*10th Anniversary Report of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) (OECD, 2019, S. 32_[16]):

*Mit Stand vom November 2019 konnten dank *Selbstanzeige*programmen und Steuerermittlungen über 102 Mrd. EUR zusätzliche Steuereinnahmen (Steuer, Zinsen, Strafzuschläge) festgestellt werden. Der größte Beitrag stammt aus *Selbstanzeige*programmen, die zwischen 2009 und 2019 in diverser Form in nahezu 40 Staaten durchgeführt wurden. So brachten *Selbstanzeigen* in Australien 462 Mio. EUR, in Brasilien 13,6 Mrd. EUR, in Deutschland knapp 6 Mrd. EUR, in Ungarn 29 Mio. EUR, in Luxemburg 54 Mio. EUR und in Mexiko über 900 Mio. EUR ein. Über eine Million Steuerpflichtige haben *Selbstanzeige* erstattet.*

67. *Selbstanzeigemechanismen* sind nicht nur eine Möglichkeit, die Steuerehrlichkeit zu fördern und Mehreinnahmen zu erzielen, sie können zudem die Chance bieten, professionelle Enabler zu identifizieren. Die gewonnenen Informationen können analysiert werden, um ermittlungswürdige Enabler zu identifizieren sowie Art und Umfang der Risiken besser zu verstehen. Die Analyse der durch *Selbstanzeigen* offengelegten Strukturen kann zur Risikoanalyse und besseren Regulierung und Gesetzgebung herangezogen

werden, z. B. um Schlupflöcher zu schließen. Außerdem besteht ein zusätzlicher Abschreckungseffekt, wenn die Beteiligten wissen, dass auf diese Weise ihre Namen offengelegt und ggf. gegen sie vorgegangen werden könnte.

4.2.2. *Hinweisgeber, anonyme Quellen und andere Meldemechanismen*

68. In vielen Ländern haben anonyme Hinweise und Whistleblower zu erfolgreichen Ermittlungen geführt und sind auch weiterhin eine nützliche Erkenntnisquelle in einem Umfeld, in dem der öffentliche Unmut über Steuerhinterzieher und deren Gehilfen wächst. In Australien wurde eigens für die Meldung von Steuergestaltungen und deren Anbieter ein öffentlich zugängliches Hinweisgebersystem geschaffen (ATO, o. J.^[17]). Dieser freiwillige Meldemechanismus ist im Internet offen verfügbar und bietet der Steuerverwaltung die Möglichkeit, mehr Informationen über neue Steuergestaltungen bzw. Anbieter sowie eine Reihe anderer Themen zu erhalten. Die Aussicht auf eine Meldung kann zu einem Rückgang massenhaft vermarkteter Steuergestaltungen führen, insbesondere seitens um ihre Reputation besorgte Großfirmen.

69. Einige Länder bieten Personen, deren Hinweise zu erfolgreichen Ermittlungen beitragen, Anreize wie eine Belohnung oder prozentuale Beteiligung an den dank erfolgreicher Strafverfolgung erzielten Einnahmen, oder gewähren Straffreiheit für den Hinweisgeber. So beispielsweise in Mexiko, wo die Strafprozessordnung geändert wurde, um den Hinweisgebern Straffreiheit zu gewähren, selbst wenn sie an dem Steuer- oder Finanzdelikt beteiligt waren, sofern sie wesentliche Informationen zur Strafverfolgung der eigentlichen Nutznießer der Straftaten preisgeben. Um diesen Informanten ihre Meldung zu ermöglichen, wird den Ländern empfohlen, leicht zugängliche Meldemechanismen zu schaffen sowie angemessene gesetzliche und administrative Vorkehrungen zum Schutz der Anonymität der Informanten und Geheimhaltung der gemeldeten Informationen zu treffen (OECD, 2017^[18]).

4.3. Anzeigepflichten

Anzeigepflichten sind gesetzliche Vorschriften, mit denen Vermittler oder Steuerpflichtige, die Transaktionen oder Gestaltungen mit bestimmten Merkmalen vermarkten, durchführen oder daran mitwirken, zur entsprechenden Meldung an die Behörden verpflichtet werden. Die Merkmale können so gestaltet werden, dass z. B. grenzüberschreitende aggressive Steuermodelle, Offshore-Strukturen und Gestaltungen erfasst werden, bei denen die Meldepflicht nach dem AEOI-Standard umgangen oder die wirtschaftlich Berechtigten verschleiert werden.

70. Bei rechtzeitiger Meldung solcher Gestaltungen aufgrund von Anzeigepflichten können die Steuerbehörden im „Lebenszyklus“ von Steuerdelikten frühzeitig intervenieren, noch bevor die Gestaltungen umgesetzt werden und schädliche Wirkung entfalten können. Die Anzeigepflicht für solche Gestaltungen hat außerdem eine abschreckende Wirkung auf professionelle Enabler, da sie aufgrund dieser Pflicht ihre Handlungen aktiv abwägen müssen und möglicherweise von rechtswidrigen Gestaltungen Abstand nehmen. Eine Verletzung der Anzeigepflicht kann zudem den Ausgangspunkt für bestimmte straf- oder steuerrechtliche Maßnahmen bilden. Auch kann es eine abschreckende Wirkung auf Kunden haben, wenn sie wissen, dass eine anvisierte Gestaltung der Steuerbehörde angezeigt wird.

71. Der OECD-Bericht über Mustervorschriften für die Anzeigepflicht von CRS-Umgehungsgestaltungen und undurchsichtigen Offshore-Strukturen von 2018 (*OECD Report on Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangement and Opaque Offshore Structures*) enthält Musterregelungen und

bewährte Praktiken, die Staaten bei der Ausgestaltung eines auf ihren Bedarf zugeschnittenen Anzeigesystems helfen können.⁷

72. Seit Verabschiedung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates durch die EU-Mitgliedstaaten haben die meisten EU-Länder nationale Vorschriften zur Anzeigepflicht umgesetzt, die erhebliche Sanktionen für Pflichtverstöße vorsehen, bzw. sind noch dabei. Die Richtlinie sieht außerdem einen regelmäßigen automatischen Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten vor, der in die nationale Risikobewertung und Analyse von professionellen Enablern einfließen kann.

73. In den Staaten, in denen eine obligatorische Meldung an die Steuerverwaltung erfolgt, sollten die entsprechenden Informationen an die zuständige Steuerfahndung weitergegeben werden, damit diese beurteilen kann, ob es sich um eine potenziell rechtswidrige und damit ermittlungsbedürftige Gestaltung handelt. Ist die Steuerfahndung in einer eigenständigen Behörde angesiedelt, sollte im Sinne des in Kapitel 5 dargestellten behördenübergreifenden Ansatzes ein entsprechender Informationsaustausch sichergestellt werden.

⁷ Der OECD-Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 12 (*Report on Mandatory Disclosure Rules*) von 2015 liefert ebenfalls nützliche Hintergrundinformationen zu Anzeigepflichten, auch wenn er in einem anderen Kontext erstellt wurde.

5 Effektive behörden- und grenz- übergreifende Ermittlungen

Keine Strafverfolgungsbehörde kann für sich genommen dem Problem der in ganz verschiedenen Bereichen und über Grenzen hinweg operierenden professionellen Enabler umfassend begegnen. Um hier Chancengleichheit herzustellen, muss Abschied vom Silodenken genommen werden und stattdessen müssen die Steuerfahndungsbehörden im eigenen Staat und auch auf internationaler Ebene mit anderen Behörden zusammenarbeiten. In diesem Kapitel werden behördenübergreifende und multilaterale Konzepte aufgezeigt, die explizit professionelle Enabler ins Visier nehmen.

5.1. Nationale behördenübergreifende Konzepte

Unterschiedliche Behörden sind zu verschiedenen Zeitpunkten an der Bekämpfung von Finanzkriminalität beteiligt, darunter an der Verhinderung, Aufdeckung, Ermittlung und strafrechtlichen Verfolgung von Delikten sowie an der Abschöpfung von Erträgen aus Straftaten (OECD, 2017^[19]). Dementsprechend haben einige Behörden Kontakt zu professionellen Enablern, führen die Aufsicht über sie oder ermitteln aktiv gegen sie. Zu ihnen können Steuerbehörden, Finanzaufsichtsbehörden, Zentralstellen für Verdachtsmeldungen, die Polizei und die Staatsanwaltschaft zählen.

74. Ein möglichst kohärentes und solides Konzept zur Verhinderung, Identifizierung, Zurückdrängung und strafrechtlichen Verfolgung professioneller Enabler setzt Mechanismen für die wechselseitige Weitergabe von Informationen zwischen den zuständigen Behörden voraus. Zunächst sollten hierzu Mechanismen gehören, mit denen der Verdacht, dass es sich bei einem Intermediär um einen professionellen Enabler handelt, gemeldet und anderen mitgeteilt werden kann. Das Konzept sollte zudem so viele Formen der Weitergabe von Informationen wie möglich vorsehen, angefangen bei der spontanen Weitergabe von Erkenntnissen, über den Austausch detaillierter Fallinformationen auf Anfrage, bis hin zu einem – bei entsprechenden Datensätzen – automatischen unmittelbaren Zugang zu Informationen (beispielsweise ein Verzeichnis „disqualifizierter“ Direktoren, eine Liste bekannter professioneller Enabler bzw. beteiligter Akteure oder eine Liste bekannter Modelle, die von professionellen Enablern beworben werden).

75. Um dies möglichst effizient umzusetzen, sollten die Staaten

- rechtliche Grundlagen für Meldungen und für die Weitergabe von Informationen zwischen Behörden schaffen;
- die bei den einzelnen Behörden zu professionellen Enablern vorliegenden Informationen stichpunktartig erfassen, um zu bestimmen, welche Arten von Informationen für andere Behörden von Interesse sind;

- für Schulungsmöglichkeiten und eine höhere Bekanntheit der Rolle, die andere Behörden bei der Bekämpfung professioneller Enabler spielen, und die bei diesen über professionelle Enabler vorliegenden Informationen sorgen, um eine Grundlage für eine effektive Bereitstellung und Weitergabe von Informationen zu schaffen;
- in jeder Behörde einen Hauptansprechpartner für die Entgegennahme und Verbreitung von Meldungen über den Verdacht auf Betätigung professioneller Enabler bestimmen;
- operative Leitlinien darüber bereitstellen, wie Informationen von anderen Behörden erbeten bzw. diesen erteilt werden können (beispielsweise durch Beschreibung der jeweiligen Verfahren), sowie einheitliche Formulare für die Weitergabe von Informationen ausarbeiten, um eine einfache und effiziente Weitergabe von Informationen zu unterstützen;
- über einen Monitoring-Mechanismus verfügen, um einander Rückmeldungen zu den mit den bereitgestellten Informationen erzielten Ergebnissen zu geben und so eine Grundlage für Überarbeitungen der operativen Leitlinien zu schaffen;
- rechtlich und in der Praxis in der Lage sein, die Vertraulichkeit der Information sowie die Integrität der Arbeit anderer Behörden zu wahren.

76. Über die Weitergabe von Informationen hinaus kommt für die Umsetzung eines behördenübergreifenden Konzepts gegen professionelle Enabler aktiveren, fallspezifischen Mechanismen besondere Bedeutung zu. Hierzu sollte Folgendes gehören:

- **Gemeinsame Ermittlungsteams:** Gemeinsame Ermittlungsteams ermöglichen Behörden mit gemeinsamen Interessen, in einem Ermittlungsverfahren zusammenzuarbeiten. Damit wird ein multidisziplinärer Ansatz möglich, mit dem den Ermittlern eine breitere Palette an ermittlungsspezifischer Kompetenz, Kenntnis und Erfahrung zur Verfügung steht. Gemeinsame Ermittlungen können zur Vermeidung von Doppelarbeit durch parallele Ermittlungen beitragen und die Effizienz erhöhen, wenn Bedienstete aus den einzelnen Behörden den Schwerpunkt auf unterschiedliche Aspekte einer Ermittlung legen können. Gestaltet ein professioneller Enabler beispielsweise Steuerhinterziehungsmodelle, in deren Rahmen unberechtigte Erstattungsansprüche und anschließend falsche Aufzeichnungen über Geschäftstransaktionen zum Zweck der Geldwäsche konstruiert werden, könnte eine gemeinsame Steuer- und Geldwäscheremittlung mit dem Ziel einer Verurteilung sowohl wegen Steuerhinterziehung als auch wegen Geldwäsche zu einer effizienten Erhebung aller relevanten Beweise beitragen und das Bewusstsein in den Behörden für die wechselseitigen Zusammenhänge zwischen diesen Straftaten erhöhen.
- **Behördenübergreifende Informationszentren:** Behördenübergreifende Informationszentren bündeln die Informationsbeschaffung und -auswertung verschiedener Behörden. Die Zentren können bei einer Reihe von Behörden vorliegende Daten sammeln und auswerten und auch eigene Nachforschungen anstellen. Durch die Zentralisierung dieser Tätigkeiten können Kompetenzen in einem Bereich aufgebaut und Kosten infolge von Doppelarbeit reduziert werden. Ein Informationszentrum könnte beispielsweise mit der Auswertung von Daten aus Offshore-Leaks beauftragt werden, um im betreffenden Staat aktive hochproblematische professionelle Enabler zu identifizieren, und diese Information könnte dann allen zuständigen Behörden als Grundlage für künftige Ermittlungen zur Verfügung gestellt werden.
- **Abordnungen und gemeinsame Nutzung von Diensträumen:** Dank dieser Regelungen können Bedienstete vorübergehend an andere Behörden abgeordnet werden. Dies ist ein probates Mittel für den Transfer von Know-how, den Aufbau von Kontakten zur Förderung künftiger Zusammenarbeit und für eine gegenseitige Bereicherung um sachdienliche Erfahrung und Fachkenntnis. Diese Maßnahmen können ein besonders wirksames Instrument sein, Bedienstete über die den Partnerbehörden zur Verfügung stehenden Informationen und Befugnisse zu unterrichten, und können die Wirksamkeit anderer Arten der Weitergabe von Informationen und der Zusammenarbeit erhöhen.

- **Behördenübergreifende Fortbildungsprogramme:** Fortbildungsprogramme, die Bedienstete aus verschiedenen Behörden zusammenbringen, sind eine wichtige Möglichkeit, persönliche Kontakte zu knüpfen und Erfahrungen bei der Bewältigung gemeinsamer Probleme mit anderen zu teilen. Gezielte behördenübergreifende Fortbildungsprogramme mit Schwerpunkt auf professionellen Enablern bieten die Möglichkeit, Informationen über neue Entwicklungen, Leitfäden zu Ermittlungstechniken, bewährte Verfahren der Fallbearbeitung sowie Methoden, mit denen für andere Behörden relevante Sachverhalte erkannt werden können, mit anderen zu teilen.

77. Bei der Ausarbeitung ihrer Strategie gegen professionelle Enabler sollten die Länder bestrebt sein, die behördenübergreifende Herangehensweise an das Problem möglichst umfassend zu nutzen.

Kasten 21. Das National Economic Crime Centre (NECC) des Vereinigten Königreichs

Das im November 2018 gegründete National Economic Crime Centre (Nationales Zentrum für Wirtschaftskriminalität) ist ein auf Kooperation beruhendes, behördenübergreifendes Zentrum und soll einen schrittweisen Wandel bei den Maßnahmen gegen Wirtschaftskriminalität und unrechtmäßig erlangte Finanzmittel herbeiführen. Das NECC bringt Strafverfolgungsbehörden, die Staatsanwaltschaft, Ministerien und Aufsichtsbehörden im Vereinigten Königreich zusammen und legt Schwerpunkte fest, die als Grundlage für die operative Tätigkeit dienen.

Angesichts der Bedrohung durch professionelle Enabler rief das NECC beispielsweise Mitte 2019 eine Enabler-Fachinstanz – die Enabler Practitioners Group – ins Leben. Dieses behördenübergreifende Forum fördert die Aufdeckung von Fällen und bestärkt Ermittler und Strafverfolgungsbeamte darin, die gesamte Palette der Gesetzgebungs- und Regelungskompetenzen zu nutzen. Insbesondere aber erleichtert das NECC die Weitergabe von Informationen an den Privatsektor, was das Bewusstsein im Vereinigten Königreich für die Bedrohung schärft und als Grundlage für Maßnahmen gegen diese „Türöffner“ für Finanzkriminalität dient.

5.2. Internationale Zusammenarbeit

Finanzkriminalität, zu der auch die Steuerkriminalität zählt, ist ein globales Problem, für das es einer globalen Lösung bedarf. Mit der Globalisierung sind die Möglichkeiten für professionelle Enabler gestiegen, grenzüberschreitend zu agieren und Transaktionen zu veranlassen, mit denen Gelder augenblicklich ins Ausland transferiert werden. Die Strafverfolgungsbehörden haben jedoch geringere Kenntnis von Delikten außerhalb der eigenen Staatsgrenzen. Internationale Zusammenarbeit ist daher ein entscheidender Faktor im Kampf gegen professionelle Enabler. Dies schließt die Kanäle des traditionellen Informationsaustauschs und auch die neueren Formen der internationalen Zusammenarbeit in Echtzeit ein.

5.2.1. Informationsaustausch

78. Über 160 Staaten weltweit sind dem Globalen Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten beigetreten und haben sich verpflichtet, eine effektive Umsetzung der internationalen Standards für Transparenz und Informationsaustausch in Steuersachen sicherzustellen. Die Netzwerke des Informationsaustauschs sind mit beispielloser Geschwindigkeit gewachsen und dank zwei- und mehrseitiger Vereinbarungen über den Informationsaustausch und die Zusammenarbeit, wie beispiels-

weise dem inzwischen über 130 Staaten umfassenden mehrseitigen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (OECD, o. J.^[20]), besteht die Möglichkeit, beinahe jeden Staat der Welt um Informationen zu ersuchen.

79. In den letzten zehn Jahren ist das Volumen der zwischen Steuerbehörden sowohl auf Ersuchen als auch spontan ausgetauschten Informationen mit über 250 000 in diesem Zeitraum gestellten Ersuchen deutlich gestiegen. Außerdem tauschen annähernd 100 Staaten Informationen über weltweit gehaltenes Finanzvermögen automatisch aus. Beinahe 100 Staaten praktizierten 2019 einen automatischen Informationsaustausch, wodurch ihre Steuerverwaltungen Daten über 84 Millionen Finanzkonten, die ihre Steuerpflichtigen im Ausland unterhielten, mit Vermögen im Wert von 10 Bill. EUR erhielten. Dies ist ein deutlicher Anstieg gegenüber 2018 – dem ersten Jahr dieses Informationsaustauschs – und den damals ausgetauschten Informationen über 47 Millionen Finanzkonten mit einem Volumen von insgesamt 5 Bill. EUR. Der Anstieg ist auf die zunehmende Zahl an Staaten, die Informationen erhalten, sowie auf den erweiterten Umfang der ausgetauschten Informationen zurückzuführen (OECD, 2020, S. 5^[21]).

80. Dies verdeutlicht, dass eine konsequente Nutzung der Instrumente des Informationsaustauschs, gestützt durch den Rechenschaftspflichtmechanismus des Globalen Forums, große Möglichkeiten für internationale Zusammenarbeit eröffnet und auf professionelle Enabler abschreckend wirkt. Studien belegen, dass sich dies im Zeitalter der steuerlichen Transparenz im weltweiten Rückgang der Bankeinlagen in ausländischem Besitz in internationalen Finanzzentren bemerkbar gemacht hat, die zwischen 2008 und 2019 um 24 % (410 Mrd. USD) sanken (O'Reilly, Parra Ramirez und Stemmer, 2019^[22]).

81. Dies bedeutet auch, dass die Möglichkeiten für professionelle Enabler, mit ihren Aktivitäten außerhalb des Einflussbereichs der Steuerbehörden zu bleiben, wesentlich eingeschränkter sind. Als Teil einer Strategie gegen professionelle Enabler sollten die Staaten eine möglichst effektive Nutzung dieses sehr wirkungsvollen Instruments anstreben und ihren Partnerbehörden weiterhin möglichst rasche Unterstützung gewähren, um den durch professionelle Enabler verursachten Schaden weltweit zu verringern. Die Staaten sollten zudem bestrebt sein, ihre Nutzung des Informationsaustauschs nach Möglichkeit zu erweitern. Beispielsweise ist in den meisten Abkommen über den Informationsaustausch Folgendes vorgesehen:

82. **Gruppensuchen:** Von einer Partnerbehörde können Informationen über eine Gruppe von Steuerpflichtigen erbeten werden, auch wenn die Steuerpflichtigen nicht einzeln identifiziert werden. Dies kann besonders relevant sein, wenn ein professioneller Enabler im Partnerstaat aktiv zu Steuerhinterziehung durch gebietsansässige Steuerpflichtige beigetragen hat, die Identität der einzelnen Kunden jedoch unbekannt ist. Anlage B enthält einen Mustervordruck für Gruppensuchen der im Rahmen des JITSIC-Netzwerks des OECD-Forums Steuerverwaltung erstellt wurde. Ein Beispiel aus dem OECD-Musterabkommen dient hier zur Illustration (OECD, 2017, S. 493^[23]).⁸

Der Finanzdienstleister B ist im Staat B niedergelassen. Die Steuerbehörden des Staates A haben festgestellt, dass B ein Finanzprodukt an im Staat A ansässige Personen mithilfe irreführender Informationen vermarktet, die nahelegen, dass durch das Produkt die im Staat A geltende Einkommensteuerpflicht für die mit dem Produkt akkumulierten Einkünfte entfällt. Das Produkt erfordert die Eröffnung eines Kontos bei B zur Tötigung der Investition. Die Steuerbehörden des Staates A haben eine Warnung an Steuerpflichtige herausgegeben, in der sämtliche Steuerpflichtige vor dem Produkt gewarnt werden und klargestellt wird, dass der implizierte Steuereffekt damit nicht erzielt wird und die durch das Produkt erzielten Einkünfte gemeldet werden müssen. B vermarktet das Produkt jedoch weiterhin auf seiner Webseite und Staat A hat Beweise, dass B das Produkt ebenfalls durch ein Netzwerk von Beratern vermarktet. Staat A hat bereits verschiedene Steuerinländer ermittelt, die in das Produkt investiert haben und die die Einkünfte aus ihren Investitionen alle nicht gemeldet haben. Staat A hat sämtliche inländischen Mittel zur Beschaffung von Informationen über die Identität der in

⁸ Tz. 8 Buchstabe h des Kommentars zu Artikel 26 OECD-MA (nur in engl. Sprache verfügbar: *Commentary on Article 26 paragraph 8(h)* in OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en). Siehe auch Tz. 5.2, Tz. 8 Buchstaben e bis h und Tz. 8.1.

ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Personen, die in das Produkt investiert haben, ausgeschöpft. Staat A ersucht die zuständige Behörde des Staates B um Auskunft über sämtliche in Staat A ansässige Personen, die (i) ein Konto bei B besitzen und (ii) in das Finanzprodukt investiert haben. Staat A übermittelt in dem Ersuchen die o. g. Informationen einschließlich Einzelheiten zum Finanzprodukt und zum Untersuchungsstand.

83. **Spontaner Informationsaustausch**, in dessen Rahmen Steuerbehörden Informationen bereitstellen können, die für eine Partnerbehörde von Nutzen sein können. Dieser Austausch kann das Vorgehen gegen professionelle Enabler beschleunigen, da Partnerbehörden auf Gefahren aufmerksam gemacht werden, die diesen unter Umständen nicht bewusst sind oder von ihnen erst nach Jahren durch eigene Ermittlungen aufgedeckt werden. Ein spontaner Informationsaustausch könnte beispielsweise von Nutzen sein, wenn eine Steuerbehörde die Identität eines im Partnerstaat aktiven professionellen Enablers aufdeckt, die Vermarktung oder Umsetzung eines bestimmten Missbrauchmodells im Partnerstaat feststellt oder die im Partnerstaat ansässigen Kunden eines professionellen Enablers identifiziert.

84. **Weitergabe von Steuerinformationen an andere Strafverfolgungsbehörden**: Das mehrseitige Übereinkommen und auch bestimmte zweiseitige Steuerabkommen beschränken die Nutzung international ausgetauschter Informationen in der Regel auf ausschließlich steuerliche Zwecke. Angesichts der Verbindungen zwischen Steuerstraftaten und anderen Finanzstraftaten wie Geldwäsche und Korruption können die von einer Vertragspartei erhaltenen Informationen jedoch an andere Behörden weitergegeben und für andere Zwecke verwendet werden, sofern

- diese Informationen nach dem Recht des die Information übermittelnden Staates für diese anderen Zwecke verwendet werden dürfen und
- die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser Verwendung zugestimmt hat.

85. Diese Art der Weitergabe kann bilateral vereinbart werden und anderen Strafverfolgungsbehörden die Möglichkeit bieten, aus den Fortschritten Nutzen zu ziehen, die in den letzten Jahren im Bereich der effektiven internationalen Bereitstellung und Weitergabe steuerlicher Informationen mit dem Ziel der Erreichung und strafrechtlichen Verfolgung von professionellen Enablern erzielt wurden. Bei diesem erweiterten potenziellen Informationsaustausch ist der Notwendigkeit Rechnung zu tragen, dass die empfangenden Behörden die Vertraulichkeit der übermittelten Daten schützen können.

5.2.2. **Gemeinsamer Meldestandard (CRS) der OECD – Offenlegungsinstrument**

2017 hat die OECD auf ihrem Portal für den automatischen Informationsaustausch (Automatic Exchange Portal) ein Offenlegungsinstrument eingerichtet, um das Melden potenzieller Systeme zur Umgehung des Meldestandards zu ermöglichen. Dieses Offenlegungsinstrument ist Teil des umfassenderen Prozesses, den die OECD zur Bekämpfung von Systemen eingerichtet hat, die erklärtermaßen auf die Umgehung der CRS-Meldepflichten zielen, sodass tatsächliche oder vermeintliche Schlupflöcher systematisch untersucht und beseitigt werden können. Das Offenlegungsinstrument ist nach wie vor eine nützliche Informationsquelle, um eine etwaige Beteiligung von Enablern an der Vermarktung von Strategien zur Umgehung des gemeinsamen Meldestandards aufzuspüren. Erhält das OECD-Sekretariat einen Hinweis auf eine potenzielle Gefahr durch Enabler in Bezug auf einen bestimmten Staat, wird diese Information den jeweiligen Regierungen mitgeteilt.

5.2.3. **Joint Chiefs of Global Tax Enforcement (J5)**

86. Die Joint Chiefs of Global Tax Enforcement (die „J5“) sind eine operative Allianz zwischen Australien, Kanada, den Niederlanden, dem Vereinigten Königreich und den Vereinigten Staaten und wurden gegründet, um eine Führungsrolle im Kampf gegen internationale Steuerkriminalität und Geldwäsche zu übernehmen, einschließlich der Beseitigung von Bedrohungen durch Kryptowährungen, Cyberkriminalität und professionelle Enabler, die Steuerhinterziehung auf globaler Ebene erst ermöglichen. Die Gruppe bringt erstklassige steuerliche Erfahrung und Expertise aus diesen Ländern in Offshore-, Kryptowährungs-

und Cyberfragen mit dem Ziel zusammen, Erkenntnisse rasch weiterzugeben, Kapazitäten aufzubauen und letztlich gemeinsame Operativmaßnahmen durchzuführen. Kasten 23 enthält ein Beispiel hierfür, in dem die Niederlande und die Vereinigten Staaten die Leitung in Verdachtsfällen übernahmen und Experten, Ermittler und Datenwissenschaftler zusammenbrachten, um ihre Kompetenzen und Fähigkeiten in einer Kooperation zu bündeln, was in die strafrechtliche Verfolgung eines Betrugsnetzes für Kryptowerte mündete.

87. Die J5 wurden 2018 als Antwort auf einen Appell der OECD an die Staatengemeinschaft gegründet, mehr zur Bekämpfung der Enabler von Steuerkriminalität zu tun (HMRC & OECD, 2017^[24]). Die von Enablern angebotenen Leistungen entwickeln sich ständig weiter und es kommen moderne Technologien und immer komplexere Strategien zum Einsatz, um Vermögen und gesetzwidrige Einkünfte aus Offshore-Strukturen und Finanzinstrumenten zu verbergen. Die fünf Staaten sehen sich mit ähnlichen Bedrohungen durch OK-Gruppierungen und vermögende Offshore-Steuerhinterzieher konfrontiert. Die gebündelten Ressourcen und gemeinsamen Anstrengungen der J5 bedeuten für die Behörden der fünf Staaten ein Plus an Erkenntnissen, Daten und Analysekapazitäten, wodurch sich die individuellen Möglichkeiten der einzelnen Staaten zeitgleich erweitern.

88. Die J5 verfügt über einen Arbeitsprozess, der speziell auf den Kampf gegen professionelle Enabler zugeschnitten ist. Jeder Staat hat Erkenntnisse zu Zielobjekten zur Verfügung gestellt, die im eigenen Land operieren und für die sich mehrere Staaten interessieren. Diese Ermittlungen gelten leistungsfähigen internationalen Steuerhinterziehungs-Enablern, wie beispielsweise globalen Finanzinstituten und ihren Intermediären, die Steuerpflichtige dabei unterstützen, ihre Einkünfte und Vermögenswerte zu verbergen. Diese in höchstem Maße schädlichen Enabler der „Spitzenklasse“ galten zuvor als dem Zugriff der Mitgliedstaaten entzogen.

Kasten 22. Koordinierter Aktionstag der Joint Chiefs of Global Tax Enforcement

Im Januar 2020 fand mit einem weltweit koordinierten Aktionstag gegen mutmaßliche Beihilfe zur Offshore-Steuerhinterziehung in Australien, Kanada, den Niederlanden, dem Vereinigten Königreich und den Vereinigten Staaten die erste größere Operativmaßnahme der Joint Chiefs of Global Tax Enforcement statt.

Die Maßnahme war Teil einer Serie von Ermittlungen in mehreren Ländern und betraf ein internationales Finanzinstitut mit Sitz in Mittelamerika, dessen Produkte und Dienstleistungen im Verdacht der Unterstützung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung für Kunden weltweit standen. Der Annahme nach nutzten unter Umständen etliche Kunden mithilfe dieser Einrichtung ein ausgeklügeltes System, um Vermögen zu verbergen und anonym zu transferieren und sich so ihren steuerlichen Verpflichtungen zu entziehen und Erträge aus Straftaten zu waschen.

Zum koordinierten Aktionstag gehörten Maßnahmen der Beweissicherung und Erkenntnis- und Informationsgewinnung wie beispielsweise Durchsuchungsbeschlüsse, Befragungen und gerichtliche Vorladungen. Wichtige Informationen konnten so erlangt werden und Ermittlungen folgten, die zu weiteren strafrechtlichen, steuerrechtlichen und aufsichtsrechtlichen Maßnahmen in den einzelnen Ländern führen dürften.

Kasten 23. Der Fall des BitClub Network

Beispiel für Kryptoanlagenbetrug mit der Unterstützung eines professionellen Enablers (IRS, 2020_[25]; DOJ, 2020_[26])*

Das BitClub Network war ein Betrugssystem im Zeitraum April 2014 bis Dezember 2019, bei dem im Tausch gegen Anteile an vorgeblichen Mining-Pools für Kryptoanlagen Gelder von Investoren eingesammelt und Investoren für das Anwerben neuer Investoren für das Netzwerk belohnt wurden. Das Mining-System für Kryptoanlagen hat den Investoren einen Schaden von mindestens 722 Mio. USD verursacht.

Sonderermittler des Ermittlungsdienstes des IRS (IRS Criminal Investigation – IRS-CI) bearbeiteten den Fall im Rahmen der Joint Chiefs of Global Tax Enforcement (J5). Im November 2019 hat das IRS-CI einen Krypto-Verdachtsfall in Los Angeles koordiniert, in dessen Rahmen sich Ermittler, Experten für Kryptoanlagen und Datenwissenschaftler aus 15 Ländern zusammenschlossen, um abgestimmt gegen Einzelpersonen vorzugehen, die weltweit Steuerstraftaten begingen. Im Rahmen dieses Verdachtsfalls arbeitete der niederländische Steuerinformations- und Fahndungsdienst (Fiscale inlichtingen en opsporingsdienst – FIOD) mit dem IRS-CI zusammen, um Hinweisen im Fall des BitClub Network nachzugehen.

Am 9. Juli 2020 gestand ein in Deutschland lebender rumänischer Staatsbürger, Absprachen mit dem Ziel des Betrugs unter Einsatz von Telekommunikationsmitteln getroffen und im Rahmen seiner Rolle im BitClub Network unregistrierte Wertpapiere angeboten und verkauft zu haben. Er half bei der Gründung und dem Betrieb des BitClub Network und fungierte als dessen Programmierer. Als solcher nutzte er seine fachlichen Fähigkeiten und manipulierte die als Erträge aus Bitcoin-Mining ausgegebenen Zahlen, damit es den Anschein haben sollte, dass das BitClub Network mehr verdiente als tatsächlich geschürft wurde, und betätigte sich somit als professioneller Enabler für Betrug mit Kryptoanlagen.

Den Beklagten erwartet jetzt eine Höchststrafe von fünf Jahren Haft und eine Geldstrafe in Höhe von 250 000 USD (was der doppelten Höhe des finanziellen Gewinns des Beklagten bzw. Verlusts der Geschädigten entspricht). Mehrere weitere Mittäter an dem Betrugssystem werden ebenfalls strafrechtlich verfolgt.

* Das Beispiel stammt aus öffentlich verfügbaren Quellen.

5.3. Strategie zur Eindämmung von Intermediären: Arbeiten der Datenleaks-Arbeitsgruppe der JITSIC

89. Die gemeinsame internationale Taskforce für Informationsaustausch und Zusammenarbeit (Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration – JITSIC) führt 40 nationale Steuerverwaltungen aus aller Welt zusammen, die sich einer effektiveren und effizienteren Bekämpfung der Steuerhinterziehung verschrieben haben. Die Arbeit der Taskforce betrifft zwar einen anderen Bereich als dieser auf Steuerstraftaten fokussierte Bericht, dennoch können das von der JITSIC umgesetzte Modell der internationalen Zusammenarbeit und insbesondere die Arbeiten im Rahmen der Strategie zur Eindämmung von Intermediären aufschlussreich für ähnliche Initiativen von Behörden mit Zuständigkeit für Steuerstraftaten und Strafverfolgung sein.

90. Die JITSIC-Plattform ermöglicht ihren Mitgliedstaaten den Austausch von Erkenntnissen, eine aktive Zusammenarbeit bei Ermittlungen und die Durchführung gemeinschaftlicher Compliance-Maßnahmen. JITSIC-Mitglieder können Informationen und Erkenntnisse beschleunigt austauschen und nutzen

hierzu die JITSIC-Verfahren und die im Rahmen der maßgeblichen zweiseitigen oder mehrseitigen Rechtsinstrumente bestehenden Rechtsgrundlagen.

91. Die Datenleaks-Arbeitsgruppe (Data Leaks Group – DLG) der JITSIC ging aus den Arbeiten der mit der Erstbewertung der *Paradise Papers* befassten JITSIC-Gruppe (Paradise Papers Initial Assessment Group – PPIAG) hervor. Die DLG wurde 2018 gegründet, um die Auswertung des Compliance-Risikos anhand der Daten aus den vom Internationalen Konsortium investigativer Journalisten (International Consortium of Investigative Journalists – ICIJ) veröffentlichten *Paradise Papers* fortzuführen, und legt dabei den Schwerpunkt auf praktische Ergebnisse sowie auf die Förderung und Empfehlung umsetzbarer Compliance-Strategien für JITSIC-Mitglieder. Die DLG wurde zudem mit der bedarfsorientierten gemeinschaftlichen Analyse erwarteter und künftiger Datenlecks beauftragt.

92. Durch die Arbeiten der JITSIC in diesem Bereich wurden Intermediäre als Gruppe mit hohem Risiko identifiziert, auf die sich gezielte multilaterale Compliance-Anstrengungen positiv auswirken würden. Nach Erkenntnissen aus dem Panama-Papers-Projekt der JITSIC und der PPIAG werden von Intermediären häufig die gleichen Strukturen vermarktet und an etliche Steuerpflichtige vermittelt. Indem sie Intermediäre ins Visier nehmen, können die Mitglieder etliche ähnliche Gestaltungen effektiver identifizieren sowie gleichzeitig die Ausbreitung minimieren und Strategien zur Erkennung, Behandlung und Beseitigung von Risiken maximieren. Dementsprechend hat die DLG mit der Ausarbeitung der JITSIC-Strategie zur Eindämmung von Intermediären (*Intermediaries Disruption Strategy – IDS*) begonnen, um Intermediäre im Rahmen einer multilateralen Compliance-Maßnahme ins Visier zu nehmen.

Quellen- und Literaturverzeichnis

- ATO (o. J.), „Report schemes and promoters“, Australian Taxation Office, <https://www.ato.gov.au/General/Tax-planning/Report-schemes-and-promoters/> (Abruf: 4. März 2020). [17]
- Brun, J. et al. (2011), *Asset Recovery Handbook: A Guide for Practitioners*, StAR Initiative, Weltbank, Washington, D.C., <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8634-7>. [45]
- DOJ (2020), „Romanian Programmer Admits That He Helped Create Bitclub Network, A Fraud Scheme Worth At Least \$722 Million“, U.S. Department of Justice, Washington, D.C., <https://www.justice.gov/usao-nj/page/file/1293331/download> (Abruf: 17. September 2020). [26]
- DOJ (2014), „Caribbean-Based Investment Advisor Sentenced for Using Offshore Accounts to Launder and Conceal Funds“, U.S. Department of Justice, Washington, D.C., <https://www.justice.gov/opa/pr/caribbean-based-investment-advisor-sentenced-using-offshore-accounts-launder-and-conceal> (Abruf: 8. Januar 2021). [5]
- DOJ (o. J.), „Civil Employment Tax Injunctions“, U.S. Department of Justice, Washington, D.C., <https://www.justice.gov/tax/civil-employment-tax-injunctions> (Abruf: 4. März 2020). [13]
- DOJ (o. J.), „Program to Shut Down Schemes and Scams“, U.S. Department of Justice, Washington, D.C., <https://www.justice.gov/tax/program-shut-down-schemes-and-scams> (Abruf: 4. März 2020). [12]
- FATF (2019), *Best Practice on Beneficial Ownership for Legal Persons*, Financial Action Task Force, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/Best-Practices-Beneficial-Ownership-Legal-Persons.pdf>. [31]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach for Legal Professionals*, Financial Action Task Force, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Risk-Based-Approach-Legal-Professionals.pdf>. [35]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach for the Accounting Profession*, Financial Action Task Force, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/RBA-Accounting-Profession.pdf>. [36]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach for Trust & Company Service Providers (TSCPs)*, Financial Action Task Force, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/RBA-Trust-Company-Service-Providers.pdf>. [37]

- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach to Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers*, Financial Action Task Force, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/RBA-VA-VASPs.pdf>. [9]
- FATF (2018), *Concealment of Beneficial Ownership*, Financial Action Task Force, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/publications/methodsandtrends/documents/concealment-beneficial-ownership.html>. [32]
- FATF (2018), *Professional Money Laundering*, Financial Action Task Force, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/Professional-Money-Laundering.pdf>. [33]
- FATF (2014), *Virtual Currencies: Key Definitions and Potential AML/CFT Risks*, Financial Action Task Force, Paris, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Virtual-currency-key-definitions-and-potential-aml-cft-risks.pdf>. [8]
- FATF (2013), *Money Laundering and Terrorist Financing Vulnerabilities of Legal Professionals*, Financial Action Task Force, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/ML%20and%20TF%20vulnerabilities%20legal%20professionals.pdf>. [34]
- FATF (2012-2019), *International Standard on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation*, Financial Action Task Force, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>. [7]
- Greenberg, T. et al. (2010), *Politically Exposed Persons: Preventive Measures for the Banking Sector*, StAR Initiative, Weltbank, Washington, D.C., <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8249-3>. [40]
- Greenberg, T. et al. (2009), *Stolen Asset Recovery: A Good Practice Guide for Non-conviction-based Asset Forfeiture*, StAR Initiative, Weltbank, Washington, D.C., <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-7890-8>. [43]
- Halter, E. et al. (2011), *The Puppet Masters: How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It*, StAR Initiative, Weltbank, Washington, D.C., <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8894-5>. [4]
- HMRC & OECD (2017), *Closing Statement*, Fifth OECD Forum on Tax and Crime, <https://www.oecd.org/tax/crime/closing-statement-oecd-forum-on-tax-and-crime-november-2017.pdf>. [24]
- ICIJ (o. J.), „Offshore Leaks Database“, International Consortium of Investigative Journalists, Washington, D.C., <https://offshoreleaks.icij.org/> (Abruf: 18. September 2020). [1]
- IESBA (o. J.), „International Ethics Standard Board for Accountants“, <https://www.ethicsboard.org/> (Abruf: 4. März 2020). [14]
- IRS (2020), „Romanian programmer admits that he helped create Bitclub network, a fraud scheme worth at least \$722 million“, Internal Revenue Service, Washington, D.C., <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/j5-media-release-07-09-2020.pdf>. [25]
- IRS (o. J.), „Examples of Abusive Return Preparer Investigations – Fiscal Year 2017“, Internal Revenue Service, Washington, D.C., <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/examples-of-abusive-return-preparer-investigations-fiscal-year-2017> (Abruf: 14. April 2020). [6]

- IWF (2019), „Curbing Corruption“, in *Fiscal monitor*, Internationaler Währungsfonds, [3]
<https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/03/18/fiscal-monitor-april-2019>.
- Muzila, L. et al. (2012), *On the Take: Criminalizing Illicit Enrichment to Fight Corruption*, StAR Initiative, Weltbank, Washington, D.C., <https://dx.doi.org/10.1596/978-0-8213-9454-0>. [38]
- O'Reilly, P., K. Parra Ramirez und M. Stemmer (2019), „Exchange of information and bank deposits in international financial centres“, *OECD Taxation Working Papers*, No. 46, OECD Publishing, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/025bfebe-en>. [22]
- OECD (2020), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – July 2020*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf>. [21]
- OECD (2020), *Standard für den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuersachen – Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Meldestandards*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters-german.pdf>. [27]
- OECD (2019), *Money Laundering and Terrorist Financing Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/crime/money-laundering-and-terrorist-financing-awareness-handbook-for-tax-examiners-and-tax-auditors.pdf>. [10]
- OECD (2019), *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>. [15]
- OECD (2019), *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Multilateral Co-operation Changing the World*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>. [16]
- OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>. [30]
- OECD (2017), *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes – Third Edition*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes-third-edition.pdf>. [19]
- OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [23]
- OECD (2017), „The Role of Whistleblowers and Whistleblower Protection“, in *The Detection of Foreign Bribery*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/corruption/anti-bribery/OECD-The-Role-of-Whistleblowers-in-the-Detection-of-Foreign-Bribery.pdf>. [18]
- OECD (2016), *Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016-2020 – Third Edition*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>. [28]
- OECD (o. J.), „Base Erosion and Profit Shifting“, <https://www.oecd.org/tax/beps/> (Abruf: 18. September 2020). [2]

- OECD (o. J.), „Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters“, [20]
<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (Abruf: 4. März 2020).
- OECD (o. J.), „Co-operation and exchange of information on ATP“, [11]
<https://www.oecd.org/ctp/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.htm>
 (Abruf: 5. Juni 2020).
- OECD/IDB (2019), *A Beneficial Ownership Implementation Toolkit*, OECD, Paris, [29]
<http://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>.
- OECD/The World Bank (2011), *Identification and Quantification of the Proceeds of Bribery*, [41]
 OECD Publishing, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264121652-en>.
- StAR (2010), *Stolen Assets Recovery: Towards a Global Architecture for Asset Recovery*, StAR [42]
 Initiative, Weltbank, Washington, D.C., <https://star.worldbank.org/resources/towards-global-architecture-asset-recovery>.
- StAR (2009), *Stolen Asset Recovery: Management of Returned Assets*, StAR Initiative, [46]
 Weltbank, Washington, D.C., <https://star.worldbank.org/resources/management-returned-assets>.
- Stephenson, K., L. Gray und R. Power (2011), *Barriers to Asset Recovery: An Analysis of the [44]
 Key Barriers and Recommendations for Action*, StAR Initiative, Weltbank, Washington, D.C.,
<https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8660-6>.
- The Egmont Group (2013), „The Role of Financial Intelligence Units in Fighting Corruption and [47]
 Asset Recovery“, White Paper, The Egmont Group,
https://egmontgroup.org/en/filedepot_download/1661/55.
- The Egmont Group (2011), „Enterprise-wide STR Sharing: Issues and Approaches“, White [48]
 Paper, The Egmont Group, https://egmontgroup.org/en/filedepot_download/1661/47.
- UNODC (2017), *Effective management and disposal of seized and confiscated assets*, Büro der [49]
 Vereinten Nationen für Drogen- und Verbrechensbekämpfung, Wien,
https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2017/17-07000_ebook_sr.pdf.
- UNODC (2012), *Manual on International Cooperation for the Purposes of Confiscation of [50]
 Proceeds of Crime*, Büro der Vereinten Nationen für Drogen- und Verbrechensbekämpfung,
 Wien, https://www.unodc.org/documents/organized-crime/Publications/Confiscation_Manual_Ebook_E.pdf.
- UNODC (2011), *Handbook on Identity-related crime*, Büro der Vereinten Nationen für Drogen- [51]
 und Verbrechensbekämpfung, Wien,
https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Handbook_on_ID_Crime/10-57802_ebooke.pdf.
- Weltbank (2012), *Public Office, Private Interests: Accountability through Income and Asset [39]
 Disclosure*, StAR Initiative, Weltbank, Washington, D.C., <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-9452-6>.

Anlage A. Andere einschlägige Arbeiten

Mit diesem Bericht soll ein Beitrag zu den Anstrengungen der internationalen Gemeinschaft zum Aufbau starker, inklusiver und gerechter Gesellschaften geleistet werden, indem die Fähigkeiten von Entscheidungsträgern und Strafverfolgungsbehörden zur Bekämpfung gesellschaftsschädigender Gefahren gestärkt werden. Zu den wichtigen Arbeiten anderer Stellen in diesem Bereich gehören u. a. Folgende:

Im Steuerbereich:

- die Arbeiten des Globalen Forums Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten u. a. zur Steigerung der Wirksamkeit von Instrumenten des Informationsaustauschs zwischen Steuerbehörden und zur Verbesserung der Transparenz (OECD, 2020^[27]; OECD, 2016^[28]) insbesondere im Bereich des wirtschaftlichen Eigentums (OECD/IDB, 2019^[29])
- die Arbeiten des Ausschusses für Steuerfragen u. a. zur Erarbeitung von Leitlinien zu den bestehenden gesetzlichen Verfahren für den Informationsaustausch und die multilaterale Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten wie z. B. seine jüngste Arbeit über Mustervorschriften für die Anzeigepflicht (OECD, 2018^[30])
- die Arbeiten des Forums Steuerverwaltung, einschließlich seiner gemeinsamen internationalen Taskforce für Informationsaustausch und Zusammenarbeit (Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration – JITSIC), die Steuerverwaltungen einen Mechanismus zum Informationsaustausch, zur aktiven Zusammenarbeit bei Ermittlungen und zum Austausch von Strategien und Informationen zu operationellen Risiken und Problemen bereitstellt, und deren Datenleaks-Arbeitsgruppe

Im Bereich Geldwäschebekämpfung u. a. folgende Arbeiten der Taskforce zur Geldwäschebekämpfung (FATF):

- Leitlinien und bewährte Verfahren in Bezug auf wirtschaftliches Eigentum (FATF, 2019^[31])
- Bericht über die Verschleierung von wirtschaftlichem Eigentum (FATF, 2018^[32])
- Bericht über die von professionellen Geldwäschern eingesetzten Methoden und Instrumente (FATF, 2018^[33])
- Leitlinien für Angehörige der Rechtsberufe hinsichtlich ihrer Anfälligkeit für Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung (FATF, 2013^[34])
- Leitfäden zum risikobasierten Ansatz für Angehörige der Rechtsberufe (FATF, 2019^[35]), Wirtschaftsprüfer (FATF, 2019^[36]) sowie Treuhand- und Unternehmensdienstleister (FATF, 2019^[37])

Im Bereich Korruptionsbekämpfung u. a. folgende Arbeiten der gemeinsamen Initiative zur Rückführung gestohlener Vermögenswerte (Stolen Asset Recovery Initiative – StAR) der Weltbank und des Büros der Vereinten Nationen für Drogen- und Verbrechensbekämpfung (UNODC):

- Leitlinien und bewährte Verfahren zum Straftatbestand der unerlaubten Bereicherung von Amtsträgern (Muzila et al., 2012^[38])
- Analyse der wesentlichen Merkmale und Umsetzungsprobleme von Regelungen zur Offenlegung von Einkünften und Vermögen (Weltbank, 2012^[39])
- Analyse der Strukturen wirtschaftlichen Eigentums mit Beteiligung hochrangiger Amtsträger und Empfehlungen zur Aufstellung einer Korruptionsbekämpfungsstrategie (Halter et al., 2011^[4])

- Empfehlungen für Banken und Regulierungsbehörden zur Verbesserung der Präventionsmaßnahmen gegen Geldwäscherisiken, die von in Korruption verwickelten politisch exponierten Personen ausgehen (Greenberg et al., 2010^[40])
- gemeinsame Studie der OECD und StAR zur Ermittlung und Quantifizierung der Erträge aus aktiver Bestechung im internationalen Geschäftsverkehr (OECD/The World Bank, 2011^[41])

Im Bereich Rechtsdurchsetzung:

- die Arbeit der StAR zur Vermögensabschöpfung, u. a. eine Reihe von Veröffentlichungen zu folgenden Themen: Rolle der internationalen Gemeinschaft und nationalen Behörden (StAR, 2010^[42]), Leitlinien für die verurteilungsunabhängige Vermögenseinziehung (Greenberg et al., 2009^[43]), wesentliche Hindernisse für die Vermögensabschöpfung im Ausland und bewährte Verfahren zu deren Überwindung (Stephenson, Gray und Power, 2011^[44]), Ansätze zur Abschöpfung im Ausland befindlicher Korruptionserträge und die damit verbundenen Probleme (Brun et al., 2011^[45]) sowie die Verwaltung erfolgreich abgeschöpfter gestohlener Vermögenswerte (StAR, 2009^[46])
- die Arbeit der Egmont-Gruppe der Zentralstellen für Verdachtsmeldungen (FIUs) zur Rolle der FIUs bei der Korruptionsbekämpfung und Vermögensabschöpfung (The Egmont Group, 2013^[47]) sowie zu Regelungen für den grenzüberschreitenden Austausch von Verdachtsmeldungen (The Egmont Group, 2011^[48])
- die Arbeit des UNODC zu Durchsetzungsfragen, u. a. die Verwaltung und Verwertung sichergestellter und eingezogener Vermögenswerte (UNODC, 2017^[49]), Leitlinien zur internationalen Zusammenarbeit bei der Vermögensabschöpfung (UNODC, 2012^[50]) sowie die Strafbarkeit und Strafverfolgung von Identitätsbetrugsdelikten (UNODC, 2011^[51])

Anlage B. Mustervordruck für Gruppensuchen

Auskunftsersuchen gemäß geltendem TIEA/DBA/Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen⁹ zwischen [Staat] und [Staat]

Der ausgefüllte Vordruck stellt eine vertrauliche Mitteilung zwischen den zuständigen Behörden nach [entsprechende Rechtsgrundlage einfügen] dar.

1.	An: ¹		
2.	Von: ²		
3.	Ansprechpartner ³	Name:	
		E-Mail:	
		Telefon:	
		Sprachkenntnisse:	
4.	Rechtsgrundlage:		
5.	Aktenzeichen und damit verbundene Angaben	Aktenzeichen: ⁴	
		Erstersuchen:	Zutreffendes bitte ankreuzen: <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein Wenn nein, bitte Aktenzeichen und Datum verbundener Ersuchen und/oder Antworten angeben:
		Anzahl der Anlagen zum Ersuchen:	
		Gesamtzahl der Seiten sämtlicher Anlagen:	
6.	Dringlichkeit der Beantwortung	Ggf. Datum, nach dem die Informationen nutzlos wären:	
		Beantwortung ist aus folgenden Gründen dringend:	Zutreffendes bitte ankreuzen: <input type="checkbox"/> Verjährungsfrist, Datum: <input type="checkbox"/> Verdacht auf Steuerstrafsache <input type="checkbox"/> Gerichtsverfahren <input type="checkbox"/> Sonstige Gründe (bitte erläutern):

⁹Bitte überprüfen Sie, welche Rechtsgrundlage zutreffend ist, und nehmen Sie vor Übermittlung eines Gruppen- oder Massenersuchens Kontakt mit dem ersuchten Staat auf.

7.	Zusammenfassung ⁵	
8.	Identität der Person/Gruppe, die Gegenstand der Prüfung oder Ermittlung ist: ⁶	
9.	Besteuerungszeitraum/-zeiträume, der/die Gegenstand der Ermittlung ist/sind, oder Steuertatbestand, zu dem oder in dessen Zusammenhang Informationen angefordert werden: ⁷	
10.	Steuer/n, auf die sich das Ersuchen bezieht: ⁸	
11.	Zweck, für den nach der geltenden Übereinkunft zum Informationsaustausch Informationen angefordert werden:	Bitte eines oder mehrere Kästchen ankreuzen: <input type="checkbox"/> Festsetzung, Veranlagung und Erhebung von Steuern ⁹ <input type="checkbox"/> Ermittlungen in oder Verfolgung von Steuerstrafsachen <input type="checkbox"/> Sonstiges (bitte erläutern):
12.	Sachdienliche Hintergrundinformationen: ¹⁰	
13.	Bestätigung, dass alle zur Beschaffung der angeforderten Informationen verfügbaren innerstaatlichen Maßnahmen ausgeschöpft wurden, ausgenommen solche, die unverhältnismäßig große Schwierigkeiten mit sich bringen würden: ¹¹	
14.	Gründe dafür, dass die angeforderten Informationen für den angegebenen steuerlichen Zweck/die Ermittlung voraussichtlich erheblich sind: ¹²	
15.	Angeforderte Informationen: ¹³	
16.	Gründe für die Annahme, dass die angeforderten Informationen im ersuchten Staat vorliegen oder sich im Besitz oder in der Verfügungsmacht von Personen in seinem Hoheitsgebiet befinden:	
17.	Name und Anschrift von Personen, in deren Besitz sich die angeforderten Informationen vermutlich befinden (sofern bekannt):	

18.	Bitte um Nichtunterrichtung der Personen, gegen die ermittelt wird, bzw. der betroffenen Personen:	Zutreffendes bitte ankreuzen: <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein Begründung: <input type="checkbox"/> Wenn ja, bestätigt die zuständige Behörde im ersuchenden Staat, dass sie diese Vorgehensweise unter vergleichbaren Umständen gewährleisten könnte.
19.	Ggf. die Form, in der die Informationen angefordert werden: ¹⁴	Kopien müssen beglaubigt werden: Zutreffendes bitte ankreuzen: <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein Wenn ja, welche? Weitere Anforderungen, z. B. Übersetzung der Antwort: Zutreffendes bitte ankreuzen: <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein Wenn ja, welche?
20.	In Bezug auf ihr Ersuchen erklärt die ersuchende zuständige Behörde, dass a) sämtliche im Zusammenhang mit diesem Ersuchen erhaltenen Informationen vertraulich behandelt und nur für die Zwecke verwendet werden, die nach der Übereinkunft, die diesem Ersuchen zugrunde liegt, zulässig sind; b) das Ersuchen ihrem Recht und ihrer Verwaltungspraxis entspricht und außerdem in Einklang mit der ihm zugrunde liegenden Übereinkunft steht; c) die Informationen unter vergleichbaren Umständen nach ihrem Recht und im üblichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis eingeholt werden könnten.	

 Datum

 Unterschrift eines Befugten der ersuchenden zuständigen Behörde

Die Fußnoten dienen dem übermittelnden Staat nur zur Anleitung und sind vor der Übermittlung zu entfernen.

¹ Bitte Name und Anschrift der zuständigen Behörde des ersuchten Staates angeben.

² Bitte Name und Anschrift der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates angeben.

³ Bitte die Kontaktdaten des zum Informationsaustausch befugten Ansprechpartners angeben.

⁴ Bitte ein Aktenzeichen angeben, das bei Rückfragen der ersuchten zuständigen Behörde sowie zum Auffinden des Ersuchens und des zugehörigen Vorgangs verwendet werden kann.

⁵ Bitte beschreiben Sie Ihr Ersuchen kurz und prägnant hinsichtlich des steuerlichen Zwecks der Ermittlung und des Zwecks des Ersuchens.

⁶ Es wird auf den Kommentar zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens (DBA) verwiesen, insbesondere auf die Textziffern zu Gruppensuchen, z. B. Tz. 5.2, Tz. 8 Buchstaben e bis h und Tz. 8.1.

⁷ Bitte stellen Sie sicher, dass die geltende Übereinkunft zum Informationsaustausch für den Zeitraum des Ersuchens und den Überprüfungszeitraum umgesetzt wurde und in Kraft ist. Wird die Verfolgung oder Veranlagung in Bezug auf frühere Zeiträume für gewöhnlich durch die einschlägigen Verjährungsfristen untersagt, beschreiben Sie bitte, wie die Verjährungsfrist offen gehalten wird bzw. offen gehalten werden soll.

⁸ Bitte überprüfen Sie die geltende Übereinkunft zum Informationsaustausch und geben Sie die Bezeichnung der betroffenen Steuer/n an, z. B. Körperschaftsteuer. Geben Sie auch die Steuerart an (z. B. Besteuerung natürlicher oder juristischer Personen), sofern diese aus der Bezeichnung der Steuer/n nicht ausreichend hervorgeht.

⁹ Hierunter fallen Ermittlungen in Steuersachen.

¹⁰ Bitte liefern Sie die notwendigen Hintergrundinformationen. Dazu gehört in der Regel eine kurze Zusammenfassung der laufenden Prüfung bzw. Ermittlung sowie eine Erläuterung des Zusammenhangs zwischen den angeforderten Informationen und der betreffenden Prüfung bzw. Ermittlung. Ggf. sollten die Hintergrundinformationen einen Verweis auf Veröffentlichungen oder sonstige Informationsquellen enthalten, die für die Bearbeitung des Ersuchens im ersuchten Staat als nützlich erachtet werden.

Geben Sie sonstige für das Ersuchen relevante Fakten an, z. B. Erkenntnisse aus vergleichbaren Prüfungen und Befragungen von Steuerpflichtigen oder ggf. sonstigen Nachforschungen, sowie das Verhaltensmodell der Gruppe.

Sind weitere Personen (z. B. Privatpersonen, Kapital- oder Personengesellschaften, Trusts usw.), einschließlich ausländischer Personen, für die Prüfung oder Ermittlung und das Ersuchen relevant, bitte deren Beziehung zum Steuerpflichtigen erläutern, sofern bekannt, und ausreichende Angaben zur Identifizierung dieser Personen übermitteln.

Bitte fügen Sie ggf. eine Anlage bei, aus der die Gestaltung/die Struktur hervorgeht.

Sie können die sachdienlichen Hintergrundinformationen auch durch einen Verweis auf eine Anlage erbringen oder hier die Informationen zusammenfassen und die vollständige Darstellung in einer Anlage beifügen.

¹¹ Bitte liefern Sie die erforderlichen Informationen zur Bestätigung, dass alle in Ihrem Hoheitsgebiet verfügbaren Maßnahmen zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft wurden, ausgenommen solche, die unverhältnismäßig große Schwierigkeiten mit sich bringen würden. Sollten Sie nicht alle in Ihrem Hoheitsgebiet verfügbaren Maßnahmen zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft haben, da dies

unverhältnismäßig große Schwierigkeiten mit sich bringen würde, erläutern Sie bitte die Maßnahmen und die unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten.

¹²Bitte begründen Sie die Annahme, dass die angeforderten Informationen für Ihre Ermittlung erheblich sind. Es wird auf die Definition der voraussichtlichen Erheblichkeit im Kommentar zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens für DBA verwiesen, insbesondere auf die Textziffern zu Gruppensuchen, d. h. Tz. 5, Tz. 5.1 und 5.2, Tz. 8 Buchstabe h, sowie auf Artikel 1 und Artikel 5 Absatz 5 des Muster-TIEA der OECD und den begleitenden Kommentar. Die Anforderungen an die Einhaltung der Maßgabe der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ umfassen die ausführliche Beschreibung der Gruppe, die Gegenstand des Ersuchens ist, und der Sachverhalte, die zu dem Ersuchen geführt haben, sowie eine eindeutige Faktenlage zur Untermauerung der Annahme, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe ihre steuerlichen Pflichten verletzt haben. Solche Fakten stammen in der Regel aus vorangegangenen Ermittlungen oder Selbstanzeige-programmen. Sie umfassen z. B. eine Erläuterung des geltenden Steuer- oder Strafrechts und warum Grund zu der Annahme besteht, dass die beschriebenen Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Pflichten verletzt haben, und inwiefern die Informationen zur Feststellung, ob die Steuerpflichtigen die Vorschriften eingehalten haben, von Nutzen wären.

¹³ Die angeforderten Informationen sollten voraussichtlich erheblich sein und mit den oben gemachten Angaben, z. B. unter „sachdienliche Hintergrundinformationen“, übereinstimmen. Die angeforderten Informationen sind so genau wie möglich zu benennen, da diese Angaben die Ausgangsbasis für die innerstaatlichen Informationsbeschaffungsmaßnahmen des ersuchten Staates darstellen. Prüfen Sie bei Gruppensuchen bitte, ob die Übermittlung von Daten/Informationen (ohne Dokumente) ausreichend sein könnte. Bitte gliedern Sie die Fragen anhand von Zahlen/Buchstaben, um deren Bearbeitung zu erleichtern.

¹⁴ Bitte geben Sie die Form an, in der die Informationen angefordert werden, ob eine Übersetzung der Antwort und wenn ja, in welcher Sprache, bzw. eine Beglaubigung erforderlich ist, und begründen Sie dies. Beachten Sie bitte, dass zusätzlicher Zeit- und Kostenaufwand für die Beglaubigung und Übersetzung von Dokumenten anfällt, der ggf. abzustimmen ist.

Schluss mit Steuerbetrug: Strategien zur Bekämpfung professioneller Enabler von Steuer- und Wirtschaftskriminalität

Wirtschaftsstrafaten wie Steuerhinterziehung, Bestechung und Korruption werden häufig mittels komplexer Rechtsstrukturen und Finanztransaktionen verschleiert, die von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Finanzinstituten und sonstigen „professionellen Enablern“ vermittelt werden. Diese Straftaten haben beträchtliche Auswirkungen auf die Staatseinnahmen, das öffentliche Vertrauen sowie das Wirtschaftswachstum, einschließlich der wirtschaftlichen Erholung nach der Coronapandemie. Im vorliegenden Bericht werden eine Reihe von Strategien und Maßnahmen dargestellt, mit denen Staaten gegen professionelle Vermittler vorgehen können, die im Auftrag ihrer kriminellen Kunden bei Steuerhinterziehung und anderen Finanzdelikten Hilfestellung leisten. Der Bericht unterstreicht die schädliche Rolle dieser Vermittler und die Notwendigkeit konzertierter nationaler und internationaler Gegenmaßnahmen und empfiehlt Strategien zur Abschreckung, Bekämpfung, Ermittlung sowie Strafverfolgung der betreffenden Enabler von Steuer- und Wirtschaftskriminalität.



Weitere Informationen hierzu siehe:



ctp.contact@oecd.org



www.oecd.org/tax/crime



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)