

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe

MR Ernst Czakert

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitervorschlag:**

*Autor*, ifst-Schrift 514 (2017)

ISBN: 978-3-89737-173-6

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.der-betrieb-shop.de/ifst](http://www.der-betrieb-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachmedien.de](mailto:kundenservice@fachmedien.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Neue Entwicklungen  
bei der steuerlichen Amtshilfe

MR Ernst Czakert

Bundesministerium der Finanzen

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift 514:

## **Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe**

Staaten erheben Steuern, um ihren Verpflichtungen, u.a. Schutz ihrer Bürger, schulische Erziehung und Ausbildung der Kinder und Heranwachsenden, Hilfe für die Bedürftigen und Sicherstellung einer adäquaten Infrastruktur, nachkommen zu können. Die Verpflichtung zur Zahlung von Steuern ist rechtlich präzise geregelt und wird auf Basis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen vorgenommen. Zur Festlegung der geschuldeten Steuer eines bestimmten Steuerpflichtigen benötigt die Steuerverwaltung zahlreiche Fakten. Fakten, die zunächst der Steuerpflichtige offenzulegen hat, und die, wenn dies nicht geschieht, von der zuständigen Steuerverwaltung zu ermitteln sind. Auch die Ermittlung der Fakten als ein Eingriff in die Sphäre des Steuerpflichtigen bedarf der rechtlichen Regelung. Dies insbesondere, wenn zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen die Mithilfe der Steuerverwaltungen anderer Staaten erforderlich ist. Der internationale steuerliche Informationsaustausch benötigt völkerrechtliche, europarechtliche und nationale rechtliche Vorgaben, die das Informationsbedürfnis der Steuerverwaltungen und das Schutzbedürfnis der Steuerpflichtigen austarieren unter der Maßgabe, eine gerechte und wettbewerbsneutrale Besteuerung des jeweiligen individuellen Steuerpflichtigen sicherzustellen.

Ziel der vorliegenden Schrift ist es, die für Deutschland wesentlichen völkerrechtlichen, europarechtlichen und nationalen Regeln darzustellen, die einen wirksamen und transparenten steuerlichen Informationsaustausch mit anderen Staaten sicherstellen. Insbesondere die mehr als dynamische Entwicklung der letzten Jahre und der Weg hin zu einem verstärkten automatischen Informationsaustausch werden in dieser Schrift beschrieben und erläutert.

Institut Finanzen und Steuern  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im Januar 2017

# Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>Einleitung</b> .....	7
1.	Die Pflicht zur Zusammenarbeit .....	9
a.	Globalisierung .....	9
b.	Ermittlungspflichten der Steuerverwaltung .....	10
c.	Gleichmäßige, gerechte und wettbewerbsneutrale Besteuerung. ....	11
2.	Formen der Kooperation .....	11
a.	Vollstreckungshilfe .....	11
b.	Zustellungshilfe .....	12
c.	Rechtshilfe .....	12
d.	Verständigungs-, Konsultations- und Schiedsverfahren .....	13
3.	Untersuchungsgegenstand .....	13
<b>II.</b>	<b>Geschichtliche Entwicklung</b> .....	14
1.	Entwicklung bis 1945 .....	14
2.	Entwicklung nach 1945 .....	15
a.	OECD .....	15
b.	Europäische Union .....	15
<b>III.</b>	<b>Rechtsgrundlagen</b> .....	18
1.	Nationale Grundnorm, § 117 Abgabenordnung .....	19
2.	Völkerrechtliche Rechtsgrundlagen .....	22
a.	Art. 26 OECD-Musterabkommen .....	23
aa.	Art. 26 Abs. 1 OECD-MA .....	23
aaa.	Die Grundformen des Informationsaustauschs .....	25
bbb.	Besondere Formen des Informationsaustauschs .....	26
bb.	Art. 26 Abs. 2 OECD-MA .....	27
aaa.	Vertraulichkeit und Zweckbestimmung .....	27
bbb.	Internationales Steuergeheimnis .....	30
ccc.	Deutsche Datenschutzklausel .....	30
ddd.	Zweckerweiterung .....	34
cc.	Art. 26 Abs. 3 OECD-MA .....	35
dd.	Art. 26 Abs. 4 OECD-MA .....	36
ee.	Art. 26 Abs. 5 OECD-MA .....	37

b. Tax Information Exchange Agreements (TIEAs).....	37
c. Multilateral Convention .....	43
3. EU-Amtshilferichtlinie.....	49
<b>IV. Entwicklung des automatischen Informationsaustauschs .....</b>	<b>52</b>
1. Zinsrichtlinie .....	52
2. Amtshilferichtlinie .....	53
3. FATCA .....	54
4. Common Reporting Standard .....	56
a. Die rechtliche Umsetzung des CRS.....	58
aa. Mehrseitige Vereinbarung (AiA-MCAA).....	58
bb. Revision der Amtshilferichtlinie, DAC2 .....	60
cc. Das FKAustG .....	60
b. Der Inhalt des CRS .....	61
aa. Meldende Finanzinstitute.....	62
bb. Finanzkonten .....	63
cc. Meldepflichtige Konten .....	64
dd. Sorgfaltspflichten .....	65
ee. Informationen, die ausgetauscht werden .....	72
ff. Technischer Austausch der CRS-Informationen .....	72
5. Der Austausch von „Tax Rulings“.....	73
a. OECD BEPS-Aktionspunkt 5 .....	74
b. Austausch in der EU – DAC3 .....	74
c. Praktische Umsetzung.....	74
6. Länderbezogene Berichte, Country-by-Country Reporting .....	77
<b>V. Der Global Forum Prozess.....</b>	<b>79</b>
<b>VI. Fazit .....</b>	<b>81</b>
<b>Literaturhinweise .....</b>	<b>83</b>

## I. Einleitung

Die grenzüberschreitende steuerliche Amtshilfe ist in den letzten Jahren von einem Spezialthema für Spezialisten zu einem Thema für die Allgemeinheit geworden. In den Kommunikés der G20 findet man regelmäßig politische Forderungen zu mehr Transparenz und Zusammenarbeit im Steuerbereich und den Aufruf an die Staatengemeinschaft, die dafür notwendigen rechtlichen und tatsächlichen Voraussetzungen zu schaffen. Beispielhaft kommt dies auch in dem Kommuniké der Staats- und Regierungschefs der G20 zum Gipfeltreffen von Hangzhou am 4./5. September 2016 zum Ausdruck. Dort fordert die G20: „(19.) Zur Erreichung eines durchweg fairen und modernen internationalen Steuersystems und zur Unterstützung des Wachstums werden wir die internationale Steuerzusammenarbeit weiter fördern, auch durch die Fortentwicklung der laufenden Zusammenarbeit in den Bereichen Bekämpfung der Aushöhlung von Steuerbemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS), Austausch von Steuerinformationen, Aufbau von Steuerkapazitäten der Entwicklungsländer und steuerpolitische Maßnahmen zur Förderung von Wachstum und Steuerrechtssicherheit. Wir begrüßen die Einrichtung des integrativen BEPS-Rahmenwerks der G20 und der OECD und das erste diesbezügliche Treffen in Kyoto. Wir unterstützen eine baldige, konsequente und breite Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets und rufen alle einschlägigen und interessierten Staaten und Gebiete, die das BEPS-Paket noch nicht als verbindlich anerkannt haben, auf, dies zu tun und dem Rahmenwerk als gleichberechtigte Partner beizutreten. Wir begrüßen ferner die Fortschritte bei einer wirksamen und breiten Umsetzung der international vereinbarten Standards über Transparenz im Steuerbereich und bekräftigen unseren Aufruf an alle einschlägigen Staaten, einschließlich aller Finanzzentren und Gebiete, die sich noch nicht zur Umsetzung der Standards für den automatischen Informationsaustausch verpflichtet haben, dies unverzüglich bis spätestens 2018 zu tun und das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen zu unterzeichnen und zu ratifizieren. Wir billigen die von der OECD in Zusammenarbeit mit G20-Mitgliedern vorgelegten Vorschläge zu objektiven Kriterien für die Bestimmung von Staaten und Gebieten, die sich in Bezug auf Steuertransparenz nicht kooperativ verhalten. Wir ersuchen die OECD, den Finanzministern und Zentralbankgouverneuren bis Juni 2017 darüber zu berichten, welche Fortschritte die Staaten und Gebiete im Bereich Steuertransparenz erzielt haben und wie das Globale Forum angesichts der zusätzlichen Überprüfungsanfragen von Staaten den Überprüfungsprozess der Staaten steuern wird, damit die OECD

bis zum Gipfeltreffen der Staats- und Regierungschefs der G20 im Juli 2017 eine Liste derjenigen Staaten und Gebiete erstellt, die noch keine ausreichenden Fortschritte hin zu einem zufriedenstellenden Niveau bei der Umsetzung der vereinbarten internationalen Standards zur Transparenz im Steuerbereich erzielt haben. Es werden Abwehrmaßnahmen gegen die in dieser Liste aufgeführten Staaten und Gebiete in Erwägung gezogen. Wir ermutigen Staaten und internationale Organisationen, Entwicklungsländer beim Aufbau ihrer Steuerkapazitäten zu unterstützen, und würdigen die Einrichtung der neuen Plattform für die Zusammenarbeit bei der Besteuerung durch IWF, OECD, VN und Weltbankgruppe. Wir unterstützen die Grundsätze der Addis-Steuerinitiative (Addis Tax Initiative). ... (20.) Die finanzielle Transparenz und die wirksame Umsetzung der Transparenzstandards durch alle, insbesondere im Hinblick auf die Transparenz in Bezug auf wirtschaftlich Berechtigte von juristischen Personen und Rechtskonstrukten, sind entscheidend, um die Integrität des internationalen Finanzsystems zu schützen und den Missbrauch dieser juristischen Personen und Rechtskonstrukte für Korruption, Steuerhinterziehung, Terrorismusfinanzierung und Geldwäsche zu verhindern. Wir rufen die FATF und das Globale Forum auf, bis zum Treffen der Finanzminister und Zentralbankgouverneure im Oktober erste Vorschläge vorzulegen, wie die Umsetzung internationaler Transparenzstandards verbessert werden kann, auch was die Verfügbarkeit und den internationalen Austausch von Informationen über wirtschaftlich Berechtigte von juristischen Personen und Rechtskonstrukten angeht.“<sup>1</sup>

In diesem Statement der G20 werden nahezu alle in den letzten und den kommenden Jahren wichtigen und bedeutenden Aufgaben für die internationale steuerliche Amtshilfe wiedergegeben. Dies geschieht im Wesentlichen im Rahmen des Projekts „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS), in dem es u.a. auch um die Einführung internationaler Standards für die steuerliche Transparenz und die dazu notwendigen rechtlichen und tatsächlichen Vorgaben geht sowie um die gegenseitige Prüfung der Staaten untereinander durch das Globale Forum daraufhin, ob auch jeder Staat diese Vorgaben in seinem nationalen Bereich rechtlich und tatsächlich umgesetzt hat.

In dieser Untersuchung werden im Wesentlichen die Entwicklung und der Stand im internationalen steuerlichen Informationsaustausch dargelegt. Darüber hinaus wird der Zusammenhang mit den sonstigen Formen der internationalen Kooperation im Steuerbereich skizziert.

---

<sup>1</sup> [http://www.bundesregierung.de/Content/DE/\\_Anlagen/2016/09/2016-09-05-g20-communicue.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](http://www.bundesregierung.de/Content/DE/_Anlagen/2016/09/2016-09-05-g20-communicue.pdf?__blob=publicationFile).



# 1. Die Pflicht zur Zusammenarbeit

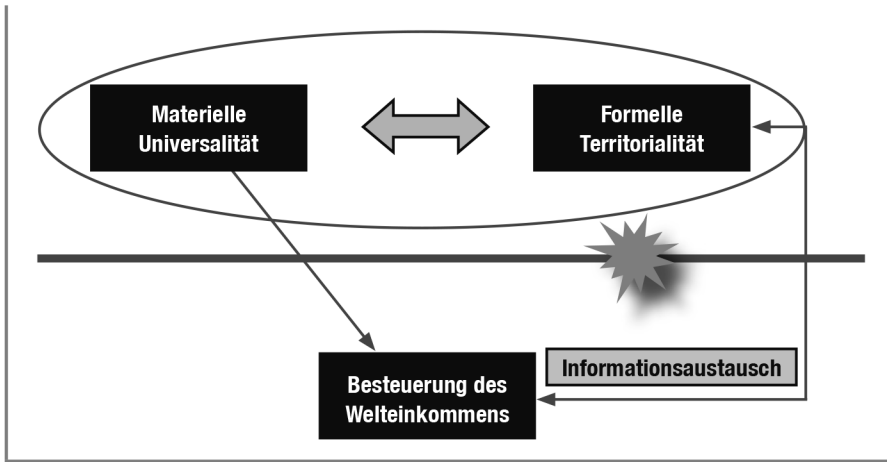
## a. Globalisierung

Die Globalisierung hat in den letzten Jahren bzw. Jahrzehnten ungeheuer zugenommen. Die Mobilität der Unternehmen, d.h. auch die Mobilität der Steuerzahler, geht über die nationalen Grenzen hinaus. Wirtschaftliche Prozesse machen an nationalen Grenzen nicht halt, sie sind staatenübergreifend, und für multinational tätige Wirtschaftsunternehmen gehört dies zum täglichen Geschäft. Wirtschaftsunternehmen und Steuerzahler agieren weltweit, sodass auch ihre steuerlichen Pflichten nur mit Informationen, die nicht nur im nationalen Bereich gewonnen werden können, rechtlich präzise zu definieren sind. Dies bedeutet gleichzeitig, dass das Bedürfnis und die Pflicht für einen steuerlichen Informationsaustausch zwischen den verschiedenen Staaten gestiegen sind. Die deutsche Steuerverwaltung kann nur auf dem Territorium Deutschlands Hoheitsakte vornehmen. Dies bedeutet, dass sie nur innerhalb Deutschlands Informationen, die für die Besteuerung erforderlich sind, erheben kann. Informationen, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Tätigkeit außerhalb Deutschlands in einem anderen Staat generiert hat, kann die deutsche Steuerverwaltung nicht direkt erheben. Das deutsche Steuerrecht begründet steuerliche Verpflichtungen, wie die meisten anderen Staaten auch, auf im Ausland verwirklichte Sachverhalte. Zu hoheitlichen Handlungen ist die deutsche Steuerverwaltung aber nur auf deutschem Territorium befugt. Es besteht demnach eine „Divergenz von materieller Universalität und formeller Territorialität“<sup>2</sup>. Es gehört zu den völkerrechtlich garantierten Rechtspositionen eines Staates, dass die Gebietshoheit jedes anderen Staates zu respektieren ist. Dies hat zur Folge, dass ein Staat auf dem Gebiet eines anderen Staates ohne dessen Zustimmung keine Hoheitsakte vornehmen darf. Daraus folgt, dass auf fremden Hoheitsgebieten Außenprüfungen, Fahndungsmaßnahmen oder sonstige steuerliche oder strafrechtliche Ermittlungen oder Sachaufklärungsmaßnahmen nicht durchgeführt werden dürfen<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> *Czakert*, in Schönfeld/Ditz, Art. 26 OECD-MA, Rz. 2; *Seer/Gabert*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 2010, 4.

<sup>3</sup> *Schaumburg*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 20.2; *Schaumburg*, in Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, Rz. 7.1.



## b. Ermittlungspflichten der Steuerverwaltung

Gem. § 88 AO besteht im Steuerrecht der Grundsatz der Amtsermittlungspflicht<sup>4</sup>. Da das Recht der deutschen Steuerverwaltung an der deutschen Grenze endet, muss dementsprechend ein Mittel gefunden werden, die für ein steuerliches Verfahren notwendigen Informationen, die in einem anderen Staat gelegen sind, trotzdem zu erhalten. Für den Steuerpflichtigen besteht gem. § 90 AO grundsätzlich die Pflicht, den steuerlichen Sachverhalt aufzuklären, und wenn es sich um Auslandssachverhalte handelt, besteht gem. § 90 Abs. 2 AO eine erweiterte Mitwirkungspflicht. Die erweiterte Mitwirkungspflicht begründet sich darin, dass die Finanzbehörden nicht befugt sind, im Ausland Sachverhaltsaufklärung zu betreiben. Bei einer mangelnden Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder sonstiger Beteiligter am Steuerverfahren reichen diese Mittel nicht aus, um den gesamten steuerlich relevanten Sachverhalt aufzuklären. Es besteht demnach darüber hinaus das Erfordernis, im Wege der steuerlichen Amtshilfe, d.h. der Kooperation und des gemeinsamen Wirkens unterschiedlicher Steuerverwaltungen, die notwendigen Informationen zu beschaffen. Es besteht deswegen die Notwendigkeit, die rechtlichen und sonstigen Voraussetzungen für eine Amtshilfe mit anderen Staaten zu schaffen, da ansonsten die Gefahr bestünde, dass materielles Steuerrecht administrativ nicht durchgesetzt werden könnte. Es läge dann ein strukturelles Vollzugsdefizit vor, welches nach der Rechtsprechung des BVerfG zur

<sup>4</sup> Näheres siehe *Seer*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO § 88, Rz. 1.

Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden materiell-rechtlichen Steuernormen führen könnte<sup>5</sup>.

### **c. Gleichmäßige, gerechte und wettbewerbsneutrale Besteuerung**

Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch wird deshalb beansprucht und gewährt, wenn die Finanzbehörden grenzüberschreitende Sachverhalte nicht angemessen aufklären können, weil sie bei ihren Ermittlungen auf das eigene Staatsgebiet beschränkt sind. Der zwischenstaatliche Informationsaustausch soll auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten den deutschen Finanzbehörden eine den deutschen Steuergesetzen und den Finanzbehörden des anderen Staates eine den dort geltenden Steuergesetzen entsprechende gleichmäßige und wettbewerbsneutrale Besteuerung ermöglichen<sup>6</sup>.

## **2. Formen der Kooperation**

Die internationale steuerliche Amtshilfe in Form des internationalen steuerlichen Informationsaustauschs ist nur eine Form, wenn auch eine der wichtigsten Ausprägungen der internationalen Kooperation im Steuerbereich. Weitere Kooperationsformen sind folgende Institute der internationalen steuerlichen Zusammenarbeit:

### **a. Vollstreckungshilfe**

Im Rahmen der Vollstreckungshilfe unterstützen sich unterschiedliche Steuererwerbungen bei der Durchsetzung von Steueransprüchen. Voraussetzung dafür ist ein vollstreckbarer Titel in dem einen Staat und die Anerkennung dieses vollstreckbaren Steuertitels im anderen Staat. Der um die Vollstreckung ersuchte Staat vollstreckt dann den ausländischen Steueranspruch entsprechend seinen nationalen Vollstreckungsregeln. Die völkerrechtliche Grundlage für die Vollstreckungshilfe ist in Art. 27 OECD-Musterabkommen geregelt<sup>7</sup>. Innerhalb der Europäischen Union wird die Vollstreckungs-

---

<sup>5</sup> BVerfG v. 10.3.2008 – 2 BvR 2077/05.

<sup>6</sup> BFH v. 20.2.1979, BStBl. II S. 268 u. 8.2.1995, BStBl. II S. 358; BMF v. 23.9.2015 – IV B 6 1320/07/10004:007, BStBl. 2015 I S. 928, Rz. 1.1.

<sup>7</sup> Art. 27 OECD Model Tax Convention, Condensed Version, OECD 2014, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>; Czakert, in Schönfeld/Ditz, Art. 27 OECD MA.

hilfe europarechtlich durch die Beitreibungsrichtlinie<sup>8</sup> festgelegt, die im EU-Beitreibungsgesetz<sup>9</sup> in nationales Recht umgesetzt wurde. Die deutschen Finanzbehörden beanspruchen und gewähren zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuererhebung nach Maßgabe des dazu ergangenen BMF-Schreibens<sup>10</sup>.

## **b. Zustellungshilfe**

Die Vornahme von Hoheitsakten in anderen Staaten ist der deutschen Steuerverwaltung verboten. Dies wäre ein Eingriff in die Souveränitätsrechte des anderen Staates. Zu den Hoheitsakten zählt auch die Bekanntgabe von Verwaltungsakten. Ebenfalls gehören dazu förmliche Bekanntmachungen (Zustellung) nach dem Verwaltungszustellungsgesetz. Die völkerrechtliche Zulässigkeit einer Zustellung im Ausland kann sich aus völkerrechtlichen Verträgen wie zum Beispiel Doppelbesteuerungsabkommen oder Amts- und Rechtshilfeabkommen ergeben. Europarechtlich sind grenzüberschreitende Zustellungen in Art. 13 EU-Amtshilferichtlinie geregelt. Bei der Zustellungshilfe erbittet die Steuerverwaltung des einen Staates diejenige eines anderen Staates um Hilfe bei der Zustellung eines amtlichen Schriftstückes. Die tatsächliche Durchführung der Zustellung im ersuchten Staat richtet sich nach den dort geltenden Vorschriften<sup>11</sup>.

## **c. Rechtshilfe**

Von der zwischenstaatlichen Amtshilfe ist die zwischenstaatliche Rechtshilfe zu unterscheiden. Zwischenstaatliche Rechtshilfe ist die Unterstützung für ein Strafverfahren, unabhängig davon, ob das Verfahren von einem Gericht oder einer Behörde betrieben wird. Gerichte und Behörden leisten sich im

---

<sup>8</sup> RL 2010/24/EU des Rates v. 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, Abl. EU L84/1.

<sup>9</sup> *Czakert*, in Schönfeld/Ditz, Anhang 2.

<sup>10</sup> Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung); Stand: 1. Juli 2013, IV B 6 – S 1320/07/10011:11 v. 23.1.2014, [http://www.bzst.de/DE/Steuern\\_International/Internationale\\_Amtshilfe/Beitreibung\\_Zustellung/Merkblaetter/merkblaetter\\_node.html;jsessionid=78636BBAD3E32F1BFEB39D74A266A7C6.intranet1](http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Internationale_Amtshilfe/Beitreibung_Zustellung/Merkblaetter/merkblaetter_node.html;jsessionid=78636BBAD3E32F1BFEB39D74A266A7C6.intranet1).

<sup>11</sup> *Schaumburg*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 20.36 u. 20.37.

internationalen Rechtshilfeverkehr bei Steuerstrafsachen im Rahmen eines Strafverfahrens auf dem Justizweg Rechtshilfe. Die rechtlichen Regeln sind in der Strafprozessordnung niedergelegt. Der Umgang mit ausländischen Ersuchen ist im Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRG) vom 27.6.1994 festgelegt<sup>12</sup>.

#### **d. Verständigungs-, Konsultations- und Schiedsverfahren**

Verständigung, Konsultation und Schiedsverfahren sind in Art. 25 OECD-Musterabkommen geregelt. Die Regelung sieht Verständigungsverfahren vor, wenn Schwierigkeiten bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen oder auch sonstige Unstimmigkeiten zwischen zwei Staaten in Bezug auf einen konkreten Steuerfall entstehen. Oberstes Ziel ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Verständigungsverfahren dienen der Beseitigung von Schwierigkeiten, die sich unmittelbar bezüglich eines Steuerpflichtigen auswirken. Konsultationsverfahren dienen hingegen der Lösung eines generellen Problems durch Vereinbarung einer abstrakt/generellen Regelung (Konsultationsvereinbarung). Schiedsverfahren werden dann angewandt, wenn ein Verständigungsverfahren nicht zum Ziel führt und die Vertragsparteien untereinander den Art. 25 Abs. 5 (Schiedsverfahren) OECD-Musterabkommen vereinbart haben<sup>13</sup>.

### **3. Untersuchungsgegenstand**

Im weiteren Verlauf dieser Untersuchung wird der Informationsaustausch in steuerlichen Angelegenheiten zwischen den Staaten im Vordergrund stehen. Transparenz und ein effektiver steuerlicher Informationsaustausch bilden die Basis einer vernünftigen und zielführenden Kooperation zwischen den verschiedenen staatlichen Steuerverwaltungen. Aus diesem Grund werden der internationale steuerliche Informationsaustausch, seine geschichtliche Entwicklung, seine rechtlichen Grundlagen und die aktuellen Entwicklungen in diesem Bereich ausführlicher dargestellt.

---

<sup>12</sup> Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Juni 1994 (BGBl. I S. 1537), das zuletzt durch Artikel 15 Absatz 3 des Gesetzes vom 21. November 2016 (BGBl. I S. 2591) geändert worden ist; *Menck*, in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rz. 12.191.

<sup>13</sup> *Flüchter*, in Schönfeld/Ditz, Art. 25 OECD-MA, Rz. 1–5.

## II. Geschichtliche Entwicklung

### 1. Entwicklung bis 1945

Schon 1843 gab es erste Abkommen über die Amtshilfe in Steuerangelegenheiten, die Belgien mit Frankreich, den Niederlanden und Luxemburg abgeschlossen hatte. Auch in Deutschland gab es erste Abkommen bereits im 19. Jahrhundert. Die Kompetenz zum Abschluss von Staatsverträgen wurde ab 1919 dem damaligen Deutschen Reich in § 7 der Reichsabgabenordnung erteilt. In § 7 wurde bestimmt: „Die Reichsregierung kann mit Zustimmung des Reichsrats Vorschriften über die Gewährung von Rechtshilfe an ausländische Steuerbehörden erlassen und zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Anwendung eines Vergeltungsrechts die Steuerpflicht abweichend von den Steuergesetzen regeln.“ In § 7 RAO kommt das Bewusstsein für die veränderte steuerlichen Lage des Reiches nach dem Ersten Weltkrieg zum Ausdruck. Eine sachgemäße und richtige Durchführung der Besteuerung konnte sich nicht mehr nur auf den nationalen Bereich beschränken, sondern musste auch internationale Sachverhalte mehr als bisher berücksichtigen. Das Deutsche Reich hatte sich nach dem Ersten Weltkrieg auf dem Gebiet des Steuerrechts zwei neuen Herausforderungen zu stellen, der internationalen Steuerflucht und der internationalen Doppelbesteuerung<sup>14</sup>. Bis 1945 gab es daher Abkommen Deutschlands mit der Tschechoslowakei, Polen, Österreich, Ungarn, der UdSSR, Italien, Dänemark, Schweden, Frankreich, Griechenland, Jugoslawien, Rumänien, Finnland, Norwegen, Großbritannien, Belgien, Niederlande, USA und der Schweiz. Die Amts- und Rechtshilfeabkommen mit Italien von 1938 und mit Finnland von 1935 sind auch heute noch gültig, werden aber im Wesentlichen in ihren materiell-rechtlichen Wirkungen von neueren Rechtsgrundlagen überschrieben<sup>15</sup>. Im Jahre 1928 veröffentlichte ein Expertenausschuss des Völkerbundes einen ersten Modellvertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, der später von der OECD zum OECD-Musterabkommen weiterentwickelt wurde<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> *Bräunig*, Herbert Dorn (1887–1957), Beiträge zur Rechtsgeschichte des 20. Jahrhunderts, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen 2016, 50–51.

<sup>15</sup> *Czakert*, in Schönfeld/Ditz Art. 26 OECD-MA, Rz. 12.

<sup>16</sup> *Oberson*, International Exchange of Information in Tax Matters, Edward Elgar Publishing, Cheltenham UK 2015, 4.

## 2. Entwicklung nach 1945

### a. OECD

In den fünfziger Jahren hat Deutschland sein DBA-Netz und damit auch das Netz der Partnerstaaten für den internationalen steuerlichen Informationsaustausch stetig erweitert. Dabei basierte der Informationsaustauschartikel auf den schon vor 1945 vom Völkerbund entwickelten Grundlagen. Im Jahr 1963 verabschiedet die OECD auf Basis der vom Völkerbund geleisteten Vorarbeiten einen Entwurf für ein Muster-Doppelbesteuerungsabkommen, in dem auch Art. 26 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) kodifiziert wurde. Art. 26 des OECD-MA von 1963 wurde dann über die von der OECD in den Jahren 1977, 2000, 2003, 2005 und 2012 vorgelegten Erweiterungen zu dem heute praktisch weltweit akzeptierten Standard für den internationalen steuerlichen Informationsaustausch<sup>17</sup>. Im Jahr 2002 hat die OECD darüber hinaus ein Musterabkommen zum steuerlichen Informationsaustausch veröffentlicht (Tax Information Exchange Agreement – TIEA)<sup>18</sup>. In den letzten Jahren ist dieses Musterabkommen Grundlage von zahlreichen Informationsaustauschabkommen weltweit geworden. Auch Deutschland hat mittlerweile über 20 derartiger Abkommen abgeschlossen. Im Jahr 2015 hat die OECD das TIEA-Musterabkommen erweitert. Ergänzend wurden zwei Artikel eingefügt, die den spontanen sowie den automatischen Informationsaustausch auf Basis eines TIEAs ermöglichen<sup>19</sup>.

### b. Europäische Union

Die EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG<sup>20</sup> regelte innerhalb der EU bis zum 31.12.2012 die Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien. Innerhalb der EU ist die vertiefte Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen aufgrund der fortgeschrittenen Integration der Mitgliedstaaten der EU für eine effektive und gleichmäßige Besteuerung unabdingbar. Mit Wirkung v. 1.1.2013 wurde die RL 77/799/EWG durch

---

<sup>17</sup> Czakert, in Schönfeld/Ditz Art. 26, Rz. 13.

<sup>18</sup> Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (TIEA), OECD 2002.

<sup>19</sup> Model protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>.

<sup>20</sup> RL 77/799/EWG des Rates v. 19.12.1977 über die Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABL EG Nr. L 336.

die RL 2011/16/EU v. 15.2.2011<sup>21</sup> ersetzt. Die EG-Amtshilferichtlinie wurde in Deutschland durch das EGAHiG<sup>22</sup> in nationales Recht umgesetzt, das zum 1.1.2013 durch das EUAHiG<sup>23</sup> ersetzt wurde. Die Richtlinie 2011/16/EU wurde durch die Richtlinie 2014/107/EU<sup>24</sup> erweitert, womit der automatische Informationsaustausch zu Finanzkonteninformationen EU-rechtlich umgesetzt wurde. Die nationale Umsetzung erfolgte durch Änderungen im EUAHiG sowie durch die Schaffung des Finanzkonteninformationsaustauschgesetzes<sup>25</sup> (FKAustG). Der Rat der Wirtschaft und Finanzminister (ECOFIN) hat am 8.12.2015 eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung der Mitgliedstaaten der EU zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung förmlich angenommen. Es geht dabei um die Ausweitung des automatischen Informationsaustauschs hinsichtlich Steuervorbescheiden mit grenzüberschreitender Wirkung und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisvereinbarung<sup>26</sup>. Eine weitere Änderungsrichtlinie zur Richtlinie 2011/16/EU hat der ECOFIN am 25.5.2016 bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von länderspezifischen Berichten bestimmter grenzüberschreitender Unternehmensstrukturen beschlossen (sog. Country-by-Country Reporting)<sup>27</sup>. Die europarechtliche Verpflichtung zum automatischen Austausch von Steuervorbescheiden mit grenzüberschreitender Wirkung und Vorabverständigungen über Verrechnungspreisvereinbarungen

---

<sup>21</sup> RL 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG, Abl. EU L 64/1 v. 11.3.2011.

<sup>22</sup> EG-Amtshilfe-Gesetz v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436, 2441, das zuletzt durch Art. 17 des Gesetzes v. 20.12.2007 – JStG 2008 – BGBl. I 2008, 3150 geändert worden ist.

<sup>23</sup> EU-Amtshilfegesetz v. 26.6.2013 (BGBl. I S. 1809), das durch Art. 4 des Gesetzes v. 21.12.2015, BGBl. I S. 2531, geändert worden ist.

<sup>24</sup> Richtlinie 2014/107/EU des Rates v. 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, Abl. EU L 359/1 v. 16.12.2014.

<sup>25</sup> Finanzkonteninformationsaustauschgesetz v. 21.12.2015, BGBl. I S. 2531.

<sup>26</sup> Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates v. 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, Abl. EU L332/1 v. 18.12.2015.

<sup>27</sup> Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates v. 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, Abl. EU L 146/8 v. 3.6.2016.



sowie die Verpflichtung zum automatischen Austausch von länderspezifischen Berichten wurden im Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016 national umgesetzt<sup>28</sup>. Weiterhin hat die Kommission am 5. Juli 2016 eine weitere Ergänzung der Amtshilferichtlinie dahingehend vorgeschlagen, den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union durch Zugriffsrechte der Steuerbehörden auf Informationen, die im Zusammenhang mit Anti-Geldwäsche-Maßnahmen erhoben wurden, zu ermöglichen<sup>29</sup>. Aus Sicht der Kommission ist die weitere Verbesserung der administrativen Zusammenarbeit und Transparenz im Steuerbereich trotz aller Fortschritte durch die Richtlinie 2011/16/EU weiterhin erforderlich. Dies könne auch in Zukunft zu weiteren Vorschlägen der Kommission zur Ausweitung der Verwaltungszusammenarbeit führen.

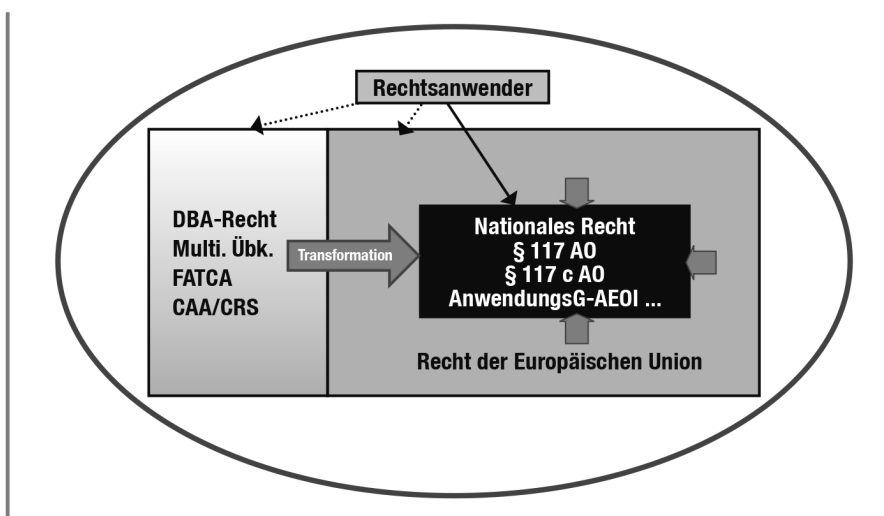
---

<sup>28</sup> Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BGBl. I S. 3000).

<sup>29</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche, COM(2016) 452 final v. 5.7.2016, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/mutual\\_assistance/direct\\_tax\\_directive/com\\_2016\\_452\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/com_2016_452_de.pdf).

### III. Rechtsgrundlagen

Die Rechtsgrundlagen für den internationalen steuerlichen Informationsaustausch sind außerordentlich vielschichtig und für den Anwender nicht einfach zu verstehen. Der Informationsaustausch über die nationalen Grenzen hinweg bedarf entsprechender völkerrechtlicher Vereinbarungen zwischen den Staaten. Dies können Doppelbesteuerungsabkommen sein oder reine Informationsaustauschabkommen (TIEA) oder auch multilaterale Werkzeuge (Multilaterales Übereinkommen). Darüber hinaus gibt es in Bezug auf den automatischen Informationsaustausch spezielle Abkommen, die den Inhalt und den Ablauf des automatischen Informationsaustauschs detailliert regeln (z.B. FATCA = Foreign Account Tax Compliance Act der USA und die darauf aufbauenden Abkommen). Innerhalb der Europäischen Union ist der steuerliche Informationsaustausch auf Basis der Amtshilferichtlinie einheitlich geregelt. Im nationalen Bereich sind die wichtigsten Rechtsgrundlagen zunächst der § 117 AO sowie die nationalen Umsetzungen der oben genannten völkerrechtlichen bzw. europarechtlichen Werkzeuge. Der Rechtsanwender muss in jedem Einzelfall die rechtlichen Grundlagen für einen steuerlichen Informationsaustausch im bilateralen Verhältnis zu einem anderen Staat ermitteln und entscheiden, wie weit und unter welchen Bedingungen der Informationsaustausch basierend auf den ermittelten Regeln erfolgen kann. Dabei hat der Anwender die gegenseitigen Abhängigkeiten und Verknüpfungen der nationalen Regeln mit den europarechtlichen Vorgaben bzw. den völkerrechtlichen Möglichkeiten zu beachten.



## 1. Nationale Grundnorm, § 117 Abgabenordnung

§ 117 AO regelt die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen. Für den deutschen Rechtsanwender ist diese Vorschrift die Ausgangsbasis für die steuerliche Amtshilfe. In § 117 Abs. 1 AO ist geregelt, dass die Finanzbehörden zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen können<sup>30</sup>. Dabei müssen die allgemeinen Voraussetzungen der Amtshilfe entsprechend der §§ 111 ff. AO vorliegen<sup>31</sup>. Die Amtshilfe muss demnach für die Durchführung der Besteuerung erforderlich sein. Die zu beschaffenden Informationen dürfen darüber hinaus nicht anderweitig zu beschaffen sein. Zwischenstaatliche Amtshilfe ist daher notwendig, wenn grenzüberschreitende Sachverhalte auf andere Art und Weise nicht aufgeklärt werden können. Dabei dient die Sachverhaltsaufklärung auch der Informationsbeschaffung zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Bei der Durchführung des Informationsaustauschs haben die Finanzbehörden den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den gesetzmäßigen Schutz des Steuerbürgers sowie die Gegenseitigkeit und Ausgewogenheit des Informationsaustauschs zu wahren<sup>32</sup>. Eine deutsche Finanzbehörde kann auch dann einen anderen Staat um Informationen ersuchen, wenn eine bilaterale rechtliche Vereinbarung zwischen beiden Staaten nicht vorhanden ist. In einem solchen Fall besteht aber keine Verpflichtung des ersuchten Staates zur Erteilung von Informationen<sup>33</sup>.

Gem. § 117 Abs. 2 AO können die Finanzbehörden zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe aufgrund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, innerstaatlich anwendbarer Rechtsakte der Europäischen Union sowie des EU-Amtshilfegesetzes leisten. § 117 Abs. 2 AO regelt die Befugnis der deutschen Finanzbehörden, anderen Staaten Informationshilfe zu gewähren. Voraussetzung ist, dass eine völkerrechtliche Vereinbarung, die in nationales Recht transformiert wurde, vorhanden ist oder eine europarechtliche Rechtsnorm dies erlaubt. Völkerrechtliche Regeln ergeben sich aus dem Informationsaustauschartikel der von Deutschland abge-

---

<sup>30</sup> *Seer*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 145. Lieferung 07.2016, § 117 AO, Rz. 8.

<sup>31</sup> *Czakert*, in *Schönfeld/Ditz*, Art. 26 OECD-MA, Rz. 30.

<sup>32</sup> BMF v. 23.9.2015 – IV B 6 1320/07/10004:007, BStBl. 2015 I S. 928, Rz. 1.1.

<sup>33</sup> BMF v. 23.9.2015 – IV B 6 1320/07/10004:007, BStBl. 2015 I S. 928, Rz. 1.3.5.

schlossenen Doppelbesteuerungsabkommen<sup>34</sup>, TIEAs sowie dem Multilateralen Übereinkommen<sup>35</sup>. Innerhalb der Europäischen Union sind Grundlage für den steuerlichen Informationsaustausch die Amtshilferichtlinie, die in Deutschland im EUAHiG national umgesetzt worden ist, sowie im Verhältnis zu einigen Drittstaaten Abkommen der EU, die für die EU-Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar sind<sup>36</sup>.

Auch wenn zu einem anderen Staat eine zwischenstaatliche rechtliche Grundlage für den internationalen Informationsaustausch nicht besteht, ist unter den Voraussetzungen des § 117 Abs. 3 AO die Erteilung einer Auskunft von Seiten Deutschlands möglich. Es handelt sich dabei um eine sog. Kulanzauskunft<sup>37</sup>. Eine Kulanzauskunft gem. § 117 Abs. 3 AO kann durch die Finanzbehörde erteilt werden, wenn

- der andere Staat die Gegenseitigkeit verbürgt hat,
- der ersuchende Staat gewährleistet, dass die übermittelten Auskünfte und Unterlagen nur für Zwecke seines Besteuerungs- oder Strafverfahrens (einschließlich Ordnungswidrigkeitenverfahren) verwendet werden und dass die übermittelten Auskünfte und Unterlagen nur solchen Personen, Behörden oder Gerichten zugänglich gemacht werden, die mit der Bearbeitung der Steuersache oder Verfolgung der Straftat befasst sind,
- der ersuchende Staat zusichert, dass er bereit ist, bei den Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen eine mögliche Doppelbesteuerung im Verständigungswege durch eine sachgerechte Abgrenzung der Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden, und die Erledigung des Ersuchens die Souveränität, die Sicherheit, die öffentliche Ordnung oder andere wesent-

---

<sup>34</sup> BMF, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2016, IV B 2 – S 1301/07/10017.07 v. 19.1.2016, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2016-01-19-stand-DBA-1-januar-2016.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2016-01-19-stand-DBA-1-januar-2016.pdf?__blob=publicationFile&v=3).

<sup>35</sup> OECD, Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters status – 21. November 2016, [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

<sup>36</sup> Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino, Schweiz, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/individuals/personal-taxation/taxation-savings-income/international-developments\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/taxation-savings-income/international-developments_en).

<sup>37</sup> Czakert, in Schönfeld/Ditz Art. 26 OECD-MA, Rz. 32.

liche Interessen des Bundes oder seiner Gebietskörperschaften nicht beeinträchtigt und keine Gefahr besteht, dass dem inländischen Beteiligten ein mit dem Zweck der Rechts- und Amtshilfe nicht zu vereinbarender Schaden entsteht, falls ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren, das aufgrund des Ersuchens offenbart werden soll, preisgegeben wird.

Das Bundesministerium der Finanzen entscheidet im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesbehörde, soweit die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe Steuern betrifft, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Die Finanzbehörde entscheidet in derartigen Fällen nach pflichtgemäßem Ermessen, ob zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe auf Ersuchen eines anderen Staates geleistet wird.<sup>38</sup>

Bei der Durchführung der Amtshilfe haben die Finanzbehörden gem. § 117 Abs. 4 AO die Befugnisse, die sie auch sonst bei Inanspruchnahme der Möglichkeiten der Abgabenordnung haben. Dies bedeutet, dass die Finanzbehörden bei der Leistung von Amtshilfe gegenüber anderen Staaten für die Ermittlung der erforderlichen Informationen die gleichen Rechte und Pflichten haben wie bei vergleichbaren innerstaatlichen Sachverhalten. Dies gilt auch dann, wenn die zu übermittelnden Tatsachen für deutsche Besteuerungszwecke keine Bedeutung haben. Dies ergibt sich aus der entsprechenden Anwendung des § 114 AO, der regelt, dass die Zulässigkeit einer Maßnahme, die durch die Amtshilfe verwirklicht werden soll, sich nach dem Recht der ersuchenden Finanzbehörde richtet, d.h. nach dem Recht des ersuchenden Staates. Lediglich die Durchführung der Amtshilfe richtet sich nach dem Recht des ersuchten Staates<sup>39</sup>.

Nach § 117 Abs. 4 S. 2 AO gilt bei der Übermittlung von Auskünften und Unterlagen für inländische Beteiligte § 91 AO entsprechend. Soweit die Rechts- und Amtshilfe Steuern betrifft, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, hat eine Anhörung des inländischen Beteiligten abweichend von § 91 Abs. 1 AO stets stattzufinden, es sei denn, die Umsatzsteuer ist betroffen, es findet ein Informationsaustausch aufgrund des EUAHiG statt oder es liegt eine Ausnahme nach § 91 Abs. 2 oder 3 AO vor. Eine Ausnahme nach § 91 Abs. 2 AO liegt dann vor, wenn

---

<sup>38</sup> *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 145. Lieferung 07.2016, § 117, Rz. 118.

<sup>39</sup> *Czakert*, in Schönfeld/Ditz Art. 26 OECD-MA, Rz. 33; *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 145. Lieferung 07.2016, § 117, Rz. 135.

- eine sofortige Entscheidung wegen Gefahr in Verzug oder im öffentlichen Interesse notwendig erscheint,
- durch die Anhörung die Einhaltung einer für die Entscheidung maßgeblichen Frist infrage gestellt würde,
- von den tatsächlichen Angaben eines Beteiligten, die dieser in einem Antrag oder einer Erklärung gemacht hat, nicht zu seinen Ungunsten abgewichen werden soll,
- die Finanzbehörde eine Allgemeinverfügung oder gleichartige Verwaltungsakte in größerer Zahl oder Verwaltungsakte mithilfe automatischer Einrichtungen erfassen will oder
- Maßnahmen in der Vollstreckung getroffen werden sollen.

Eine Anhörung kann auch unterbleiben, wenn ihr ein zwingendes öffentliches Interesse entgegensteht (§ 91 Abs. 3 AO). Der Verzicht auf eine Anhörung ist von der zuständigen Finanzbehörde in jedem Einzelfall nach pflichtgemäßem Ermessen unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze des § 91 AO zu entscheiden. Dabei hat die Finanzbehörde die berechtigten Interessen der Beteiligten zu berücksichtigen. Bei Zweifeln, ob die berechtigten Interessen des Beteiligten berücksichtigt wurden, ist anzuhören. Grundsätzlich hat eine Anhörung zu erfolgen, wenn die Gefahr besteht, dass den Beteiligten bei Übermittlung von Informationen und Unterlagen im Rahmen des Informationsaustauschs ein mit dem Informationsaustausch nicht zu vereinbarender Schaden drohen könnte<sup>40</sup>.

## 2. Völkerrechtliche Rechtsgrundlagen

Völkerrechtliche Rechtsgrundlagen für den internationalen steuerlichen Informationsaustausch sind Doppelbesteuerungsabkommen<sup>41</sup>, Tax Informa-

---

<sup>40</sup> BMF v. 23.9.2015 – IV B 6 1320/07/10004:007, BStBl. 2015 I S. 928, Rz. 3.1.2; *Czakert*, in Schönfeld/Ditz Art. 26 OECD-MA, Rz. 34; *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 145. Lieferung 07.2016, § 117, Rz. 138.

<sup>41</sup> Siehe Art. 26 in OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2014-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en).

tion Exchange Agreements<sup>42</sup> sowie das Multilaterale Übereinkommen<sup>43</sup>. Die Regelungen für den internationalen steuerlichen Informationsaustausch in diesen völkerrechtlichen Rechtsgrundlagen sind im Wesentlichen ähnlich kodifiziert wie in Art. 26 OECD-MA.

#### **a. Art. 26 OECD-Musterabkommen**

Art. 26 OECD-MA ist sozusagen die Grundregel des internationalen steuerlichen Informationsaustauschs. Die Vorschrift umfasst alle notwendigen Elemente für einen effektiven steuerlichen Informationsaustausch unter Beachtung der schutzwürdigen Belange des Steuerpflichtigen. Dazu wird in Abs. 1 definiert, welche Informationen zwischen den Staaten ausgetauscht werden müssen. In Abs. 2 werden der Gebrauch und die vertrauliche Behandlung der ausgetauschten Informationen kodifiziert. In Abs. 3 werden Gründe aufgezählt, bei denen keine Verpflichtung zu einem Informationsaustausch besteht. In Art. 4 wird dargelegt, wie der ersuchte Staat Informationen beschaffen muss, und in Abs. 5 wird ausgeschlossen, dass ein eventuell bestehendes nationales Bankgeheimnis einen Informationsaustausch für bestimmte Informationen verhindert.

##### **aa. Art. 26 Abs. 1 OECD-MA**

Art. 26 Abs. 1 OECD-MA<sup>44</sup> in der aktuellen Fassung bestimmt, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen austauschen, die zur Durchführung eines Doppelbesteuerungsabkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind (große Auskunftsklausel). Die vorgenommene Besteuerung darf dem

---

<sup>42</sup> OECD Modell Agreement on Exchange of Information on Tax Matters in der Fassung des Protokolls von 2015, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>.

<sup>43</sup> OECD and Council of Europe (2011), The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing, <http://dx.doi/10.1787/9789264115606-en>.

<sup>44</sup> Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its commentary, Approved by the OECD Council on 17 July 2012, [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).

Abkommen nicht widersprechen. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 des OECD-MA nicht eingeschränkt, d.h. Informationen können auch dann ausgetauscht werden, wenn die betroffene Person in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist und die von den Informationen erfassten Steuern von Art. 2 OECD-MA nicht erfasst sind.

Die wesentliche Bestimmung in Art. 26 Abs. 1 OECD-MA ist, dass nur Informationen ausgetauscht werden können, die voraussichtlich erheblich für steuerliche Zwecke sind. Der Standard der voraussichtlichen Erheblichkeit soll den Informationsaustausch in steuerlichen Angelegenheiten im weitestmöglichen Umfang ermöglichen und zugleich klarstellen, dass ein Griff ins „Blaue“ hinein oder sog. „fishing expeditions“ nicht erlaubt sind<sup>45</sup>. Eine Anfrage um Informationen steuerlicher Art braucht immer einen faktischen Anknüpfungspunkt; eine reine Vermutung oder die statistische Wahrscheinlichkeit, bei einer gegebenen Menge immer einmal ins Schwarze zu treffen, d.h. eine relevante Information zu erlangen, genügt nicht. Für eine zulässige Anfrage reicht es aber aus, an den ersuchten Staat Sachverhaltselemente zu übermitteln, die es dem ersuchten Staat ermöglichen, den oder die Steuerpflichtigen eindeutig zu identifizieren.

Im Rahmen eines Informationsaustauschs auf Anfrage erfordert der OECD-Standard zu dem Zeitpunkt, an dem ein Ersuchen an einen anderen Staat gestellt wird, eine auf rationalen Überlegungen basierende Möglichkeit, dass die angefragte Information steuerlich verwertbar sein wird. Es kommt nicht darauf an, ob die Informationen nach Übermittlung durch den angefragten Staat im anfragenden Staat dann auch tatsächlich steuerlich verwertet werden können. Eine Anfrage kann daher nicht deswegen abgelehnt werden, weil die Feststellung der voraussichtlichen Erheblichkeit erst nach Erhalt der Information durch den ersuchenden Staat festgestellt werden kann.

Wenn in einer Anfrage der Name des betroffenen Steuerpflichtigen nicht mitgeteilt werden kann, es aber möglich ist, dem anderen Staat Sachverhaltselemente zu übermitteln, die eine Identifizierung des betroffenen Steuerpflichtigen erlauben, liegt eine „fishing expedition“ ebenfalls nicht vor.

Zulässig ist ebenfalls eine Anfrage, die nicht nur einen, sondern mehrere bzw. eine Gruppe von Steuerpflichtigen betrifft, wobei es ebenfalls auf eine namentliche Benennung der Steuerpflichtigen nicht ankommt. Damit bei

---

<sup>45</sup> OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA Rz. 5, OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2014-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en).



einer Gruppenanfrage nicht gegen das Verbot von „fishing expeditions“ verstoßen wird, werden an die in der Anfrage darzulegenden Fakten erhöhte Anforderungen gestellt. Der ersuchende Staat muss die voraussichtliche Erheblichkeit des Ersuchens durch eine detaillierte Beschreibung der Gruppe, durch die Beschreibung aller erheblicher Fakten, Umstände und des Verhaltens der Gruppe darstellen und belegen. Es muss ein für die Gruppe bzw. die Mitglieder der Gruppe spezifisches Verhaltensmuster beschrieben werden, welches dem nationalen Steuerrecht nicht entspricht und deswegen zu einer unkorrekten Besteuerung führt<sup>46</sup>. Bei derartigen Konstellationen ist oft eine dritte Partei involviert, die die nicht korrekte Besteuerung der Gruppenmitglieder fördert<sup>47</sup>.

#### aaa. Die Grundformen des Informationsaustauschs

Art. 26 Abs. 1 OECD-MA erlaubt verschiedene Formen des Informationsaustauschs. Es gibt den Informationsaustausch auf Ersuchen, den Informationsaustausch ohne Ersuchen, die sog. Spontanauskunft und den automatischen Informationsaustausch, wobei die genannten Formen auch kombiniert werden können<sup>48</sup>. Der Informationsaustausch auf Ersuchen ist die klassische Form des Informationsaustauschs. Ein Staat ersucht einen anderen Staat um Informationen, die für einen steuerlichen Fall (bzw. Fälle) im eigenen Staat voraussichtlich erheblich sind. Auf Basis des zwischen den Staaten völkerrechtlich verbindlichen Informationsaustauschartikels gem. Art. 26 OECD-MA ist der ersuchte Staat verpflichtet, dem ersuchenden Staat die angefragten Informationen zu übermitteln. Der ersuchte Staat in Form seiner zuständigen Behörde übermittelt daher der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates die angefragten Informationen.

Im Gegensatz zu einem Informationsaustausch auf Ersuchen liegt ein spontaner Informationsaustausch vor, wenn ein Staat an einen anderen Staat steuerliche Informationen übermittelt, ohne dass der andere Staat eine Anfrage gestellt hat. Art. 26 OECD-MA erlaubt es der zuständigen Behörde eines Staates, auf der Basis eigener Einschätzung einem anderen Staat eine steuerliche Information zukommen zu lassen. Er wird dies dann tun, wenn er objektive Anhaltspunkte dafür hat, dass bei ihm vorliegende Informatio-

---

<sup>46</sup> OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA Rz. 5.2, OECD (2014), siehe FN 45.

<sup>47</sup> Beispiele in OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA Rz. 8, OECD (2014), siehe FN 45.

<sup>48</sup> OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA Rz. 9.1, siehe FN 45.

nen voraussichtlich erheblich für steuerliche Zwecke im anderen Staat sein können. Eine rechtliche Verpflichtung zu einem spontanen Informationsaustausch besteht grundsätzlich nicht. Staaten können aber untereinander vereinbaren, dass bei bestimmten vorliegenden Sachverhalten eine Spontan-auskunft erfolgen soll<sup>49</sup>.

Ein automatischer Informationsaustausch<sup>50</sup> liegt dann vor, wenn zwei (oder mehr) Staaten untereinander vereinbaren, bestimmte genau definierte Sachverhalte zu einem bestimmten Stichtag untereinander regelmäßig auszutauschen. Dies findet in der Regel unter Zuhilfenahme elektronischer Medien statt und betrifft meistens den Austausch von Massendaten.

### bbb. Besondere Formen des Informationsaustauschs

Besondere Formen des steuerlichen Informationsaustauschs sind Simultanprüfungen, Prüfungen im Ausland und Branchenprüfungen<sup>51</sup>.

Simultanprüfungen sind zwischen zwei (oder mehr) Staaten abgesprochene Prüfungen in Bezug auf einen oder mehrere Steuerpflichtige, bei denen ein gemeinsames oder ähnliches Interesse an den jeweiligen steuerlichen Verhältnissen besteht, da diese steuerlichen Verhältnisse in jedem beteiligten Staat für steuerliche Verfahren aus Ex-ante-Sicht voraussichtlich erheblich sind, mit der Maßgabe, dass die jeweiligen Ergebnisse der Prüfungen untereinander ausgetauscht werden.

Prüfungen im Ausland sind zum einen steuerliche Prüfungen in einem Staat, bei denen ausländische Prüfer bei der Prüfung durch inländische Bedienstete anwesend sein dürfen, und zum anderen gemeinsame Prüfungen unter Beteiligung von inländischen und ausländischen Bediensteten, wobei die ausländischen Prüfer an den inländischen Steuerpflichtigen Fragen stellen und Aufzeichnungen einsehen dürfen. Gemeinsame Prüfungen können nur dann erfolgen, wenn das jeweilige nationale Recht die aktive Teilnahme eines ausländischen Prüfers erlaubt. Die Rechte des ausländischen Prüfers werden im jeweiligen nationalen Recht definiert und beschränkt. Die jeweilige Kommunikation zwischen den aus verschiedenen Staaten stammenden

---

<sup>49</sup> Innerhalb der EU ist in Art. 9 Abs. 1 der Amtshilferichtlinie ein spontaner Informationsaustausch bei dem Vorliegen bestimmter Sachverhalte vorgeschrieben.

<sup>50</sup> Die aktuellen Entwicklungen des automatischen Informationsaustauschs werden weiter unten dargestellt (IV. ff.).

<sup>51</sup> OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA Rz. 9.1, siehe FN 45.

Prüfern sowie die Kommunikation zwischen den ausländischen Prüfern und dem Steuerpflichtigen unterliegen den rechtlichen Voraussetzungen des steuerlichen Informationsaustauschs.

Eine branchenweite Prüfung – oder in der Terminologie des OECD-Kommentars zu Art. 26: eine industrierweite Prüfung – liegt dann vor, wenn ein steuerlicher Informationsaustausch sich auf einen gesamten wirtschaftlichen Sektor erstreckt, z.B. die Ölindustrie, die pharmazeutische Industrie oder den Bankensektor. Auch bei einer branchenweiten Prüfung unterliegt der steuerliche Informationsaustausch zwischen den zuständigen Behörden der Staaten dem Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit der ausgetauschten steuerlichen Informationen für steuerliche Zwecke eines oder mehrerer Steuerpflichtiger. Eine branchenweite Prüfung liegt z.B. vor, wenn sich mehrere Staaten darüber austauschen, wie in einem spezifischen Wirtschaftszweig Geschäftsprozesse abgewickelt werden. Werden dabei auch Informationen über konkrete individualisierte Steuerpflichtige ausgetauscht, muss dieser steuerliche Informationsaustausch von den jeweils einschlägigen Informationsaustauschklauseln abgedeckt sein. Es darf daher nur dann ein Austausch erfolgen, wenn die ausgetauschten Informationen voraussichtlich erheblich für den jeweiligen Steuerfall sein können. Dies ist dann der Fall, wenn die analysierten Geschäftsprozesse und die Erkenntnis von deren Struktur und von deren Abläufen aus Ex-ante-Sicht für die konkrete Besteuerung der betroffenen Steuerpflichtigen erkennbare Auswirkungen haben können<sup>52</sup>.

bb. Art. 26 Abs. 2 OECD-MA

aaa. Vertraulichkeit und Zweckbestimmung

Art. 26 Abs. 2 OECD-MA bestimmt, dass alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Art. 26 Abs. 1 erhalten hat, ebenso geheim zu halten sind wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und nur den Personen und Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur

---

<sup>52</sup> Siehe auch FG Köln, Beschl. v. 7.9.2015 – 2 V 1375/15, IStR 2015, 835; *Früchtl*, Kein Informationsaustausch trotz internationaler Verträge, ISR 2015, 415.

für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet dieser Bestimmungen können die von einem Vertragsstaat erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwendet werden, wenn sie nach dem Recht beider Staaten für diese anderen Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates diese Verwendung gestattet.

Art. 26 Abs. 2 OECD-MA regelt die vertrauliche Behandlung der von einem anderen Staat erhaltenen Informationen. Informationen, die im Rahmen des steuerlichen Informationsaustauschs ausgetauscht werden, sind in der Regel hochsensible Informationen personenbezogener Art, die nach deutschem Recht dem Steuergeheimnis und den Vorschriften des Datenschutzes unterliegen. Eine Offenbarung von steuerlichen Informationen an einen anderen Staat ist daher nur auf Basis gesetzlicher Erlaubnisnormen zulässig (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO)<sup>53</sup>. Dies sind die mit anderen Staaten abgeschlossenen und in deutsches Recht transformierten Doppelbesteuerungsabkommen mit ihrem Informationsaustauschartikel entsprechend dem Art. 26 OECD-MA, reine Informationsaustauschabkommen<sup>54</sup>, das Multilaterale Übereinkommen<sup>55</sup> sowie die EU-Amtshilferichtlinie. Gem. § 117 Abs. 2 AO dürfen die Finanzbehörden auf dieser Basis zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe leisten. Darüber hinaus kann nach pflichtgemäßem Ermessen der Finanzbehörde

---

<sup>53</sup> Czakert, in Schönfeld/Ditz, Art. 26 OECD-MA, Rz. 64.

<sup>54</sup> Die von Deutschland abgeschlossenen reinen Informationsaustauschabkommen entsprechen dem „Modell Agreement on Exchange of Information on Tax Matters“ der OECD vom April 2002, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

<sup>55</sup> Gesetz zum Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 16. Juli 2015, BGBl. 2015 II S. 966.

auch darüber hinaus auf unilateraler Basis Amtshilfe geleistet werden, wenn die Voraussetzungen des § 117 Abs. 3 AO vorliegen<sup>56</sup> (Kulanzauskunft).

Die von einem anderen Staat erhaltenen steuerlichen Informationen sind von dem empfangenden Staat ebenso vertraulich zu behandeln und vor unbefugtem Zugriff zu schützen wie die in diesem Staat nach innerstaatlichem Recht beschafften Informationen. Die aus dem Ausland erhaltenen Informationen unterliegen demnach den gleichen Schutzvorschriften wie innerstaatliche Informationen. Darüber hinaus darf der die Informationen erhaltende Staat diese nur für steuerliche Zwecke nutzen und sie nur Personen und Behörden zugänglich machen, die rechtlich befugt sind, mit diesen Informationen zu arbeiten, d.h. nur Personen und Behörden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln oder mit der Aufsicht über diese Personen oder Behörden befasst sind, dürfen die Informationen offenbart werden. Ebenso dürfen übermittelte Informationen in (steuer-)gerichtlichen Verfahren<sup>57</sup> offengelegt werden. Völkerrechtlich ist jeder Staat auf Basis des abgeschlossenen Abkommens mit einer Informationsaustauschklausel entsprechend Art. 26 OECD-MA dazu verpflichtet, alle Voraussetzungen rechtlicher als auch tatsächlicher Art zu schaffen, die diese kategorische Zweckbestimmung der ausgetauschten Daten sicherstellen.

---

<sup>56</sup> Nach § 117 Abs. 3 AO können die Finanzbehörden nach pflichtgemäßem Ermessen zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe auf Ersuchen auch in anderen Fällen leisten, wenn die Gegenseitigkeit verbürgt ist, der ersuchende Staat gewährleistet, dass die übermittelten Auskünfte und Unterlagen nur für Zwecke seines Besteuerungs- oder Steuerstrafverfahrens (einschließlich Ordnungswidrigkeitsverfahren) verwendet werden, und dass die übermittelten Auskünfte und Unterlagen nur solchen Personen, Behörden oder Gerichten zugänglich gemacht werden, die mit der Bearbeitung der Steuersache oder Verfolgung der Steuerstraftat befasst sind, der ersuchende Staat zusichert, dass er bereit ist, bei den Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen eine mögliche Doppelbesteuerung im Verständigungswege durch eine sachgerechte Abgrenzung der Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden und die Erledigung des Ersuchens die Souveränität, die Sicherheit, die öffentliche Ordnung oder andere wesentliche Interessen des Bundes oder seiner Gebietskörperschaften nicht beeinträchtigt und keine Gefahr besteht, dass dem inländischen Beteiligten ein mit dem Zweck der Rechts- und Amtshilfe nicht zu vereinbarender Schaden entsteht, falls ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren, das auf Grund des Ersuchens offenbart werden soll, preisgegeben wird.

<sup>57</sup> Czakert, in Schönfeld/Ditz, Art. 26 OECD-MA, Rz. 70.

### bbb. Internationales Steuergeheimnis

Art. 26 Abs. 2 OECD-MA kann auch als rechtlicher Kern eines internationalen Steuergeheimnisses verstanden werden. Die Staaten untereinander sind sich einig, dass ausgetauschte Daten einen besonderen Schutz benötigen. Dies wird dadurch erreicht, dass ausgetauschte Informationen nur für steuerliche Zwecke verwendet werden dürfen. Nach Art. 26 Abs. 3 OECD-MA besteht darüber hinaus keine völkervertragliche Verpflichtung zum Austausch von Informationen, wenn ein Austausch gegen den „ordre public“ eines Staates verstoßen würde. Ein Verstoß gegen die öffentliche Ordnung oder den „ordre public“ liegt vor, wenn die Auskunftserteilung mit den grundlegenden Werten des innerstaatlichen Rechts eines Staates nicht vereinbar wäre, d.h. wenn eine Auskunftserteilung nur im Konflikt mit grundlegenden Gerechtigkeitsvorstellungen des ersuchten Staates vorgenommen werden könnte. Für derartige, den grundlegenden Werten eines Staates widersprechende Zwecke sollen Informationen nicht ausgetauscht werden.

### ccc. Deutsche Datenschutzklausel

Um sicherzustellen, dass Informationen nur für in Art. 26 Abs. 2 OECD-MA zugelassene Zwecke verwendet werden und zweckwidrige Verwendungen wie z.B. der Verstoß gegen den „ordre public“ ausgeschlossen sind, hat Deutschland eine spezielle Datenschutzklausel entwickelt, die bei Vertragsverhandlungen bezüglich Doppelbesteuerungsabkommen bzw. Tax Information Exchange Agreements zum Gegenstand der Verhandlungen gemacht wird. Dadurch wird erreicht, dass die in Art. 26 Abs. 2 und 3 OECD-MA niedergelegten Pflichten des Vertragspartners Deutschlands in Bezug auf die rechtlich zulässige Verwendung der übermittelten Daten präzisiert und näher erläutert werden.

Dies sind zum einen Erfordernisse eines effektiven Datenschutzes, die im Protokoll zum jeweiligen Informationsaustauschartikel des Doppelbesteuerungsabkommens niedergelegt sind:

- a) Die empfangende Stelle kann die Daten in Übereinstimmung mit Artikel 25 Absatz 2<sup>58</sup> nur zu dem von der übermittelnden Stelle angegebenen Zweck verwenden und unterliegt dabei den durch die übermittelnde Stelle vorgeschriebenen und mit Artikel 25 in Einklang stehenden Bedingungen.
- b) Die übermittelnde Stelle ist verpflichtet, auf die Richtigkeit der zu übermittelnden Daten und ihre voraussichtliche Erheblichkeit im Sinne des Artikels 25 Absatz 1 und die Verhältnismäßigkeit in Bezug auf den mit der Übermittlung verfolgten Zweck zu achten. Voraussichtlich erheblich sind die Daten, wenn im konkreten Fall die ernstliche Möglichkeit besteht, dass der andere Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht hat, und keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Daten der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats bereits bekannt sind oder dass die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats ohne die Information von dem Gegenstand des Besteuerungsrechts Kenntnis erlangt. Erweist sich, dass unrichtige Daten oder Daten, die nicht übermittelt werden durften, übermittelt worden sind, so ist dies der empfangenden Stelle unverzüglich mitzuteilen. Diese ist verpflichtet, die Berichtigung oder Löschung solcher Daten unverzüglich vorzunehmen.
- c) Auf Ersuchen unterrichtet die empfangende Stelle die übermittelnde Stelle im Einzelfall über die Verwendung der übermittelten Daten und die dadurch erzielten Ergebnisse.
- d) Die empfangende Stelle hat den Betroffenen über die Datenerhebung bei der übermittelnden Stelle zu informieren. Die Information kann unterbleiben, soweit und solange eine Abwägung ergibt, dass das öffentliche Interesse an dem Unterbleiben der Information gegenüber dem Informationsinteresse des Betroffenen überwiegt.
- e) Der Betroffene ist auf Antrag über die zu seiner Person übermittelten Daten sowie über deren vorgesehene Verwendung zu unterrichten. Buchstabe d Satz 2 gilt entsprechend.
- f) Wird jemand im Zusammenhang mit Übermittlungen im Rahmen des Datenaustauschs nach diesem Abkommen rechtswidrig geschädigt, haftet ihm hierfür die empfangende Stelle nach Maßgabe ihres innerstaatli-

---

<sup>58</sup> In der Deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 22.8.2013 entspricht Art. 25 dem Art. 26 OECD-MA, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?blob=publicationFile&v=3).

chen Rechts. Sie kann sich im Verhältnis zum Geschädigten zu ihrer Entlastung nicht darauf berufen, dass der Schaden durch die übermittelnde Stelle verursacht worden ist.

- g) Die übermittelnde und die empfangende Stelle sind verpflichtet, die Übermittlung und den Empfang von personenbezogenen Daten aktenkundig zu machen.
- h) Soweit das für die übermittelnde Stelle geltende innerstaatliche Recht in Bezug auf die übermittelten personenbezogenen Daten besondere Lösungsfristen vorsieht, weist diese Stelle die empfangende Stelle darauf hin. In jedem Fall sind die übermittelten personenbezogenen Daten zu löschen, sobald sie für den Zweck, für den sie übermittelt worden sind, nicht mehr erforderlich sind.
- i) Die übermittelnde und die empfangende Stelle sind verpflichtet, die übermittelten personenbezogenen Daten wirksam gegen unbefugten Zugang, unbefugte Veränderung und unbefugte Bekanntgabe zu schützen.

Zum anderen wird die zu verhandelnde Datenschutzklausel über die Standardformel hinaus erweitert, wenn besondere Verhältnisse in dem anderen Staat dies erfordern. Wird in einem Vertragsstaat beispielsweise die Todesstrafe praktiziert, wird die Klausel um folgende Formulierung erweitert:

„Die von einem Vertragsstaat an den anderen Vertragsstaat übermittelten Informationen dürfen im anderen Vertragsstaat auch weiterhin nicht verwendet werden, wenn die Verwendung dieser Daten gegen den „ordre public“ des übermittelnden Staates verstößt. Zum „ordre public“ zählt für die Bundesrepublik Deutschland insbesondere die Verhinderung der Verhängung und Vollstreckung der Todesstrafe. Soweit Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offengelegt werden, tragen die Vertragsstaaten Sorge dafür, dass diese Informationen nicht für ein Verfahren verwendet werden, in dem die Verhängung und Vollstreckung der Todesstrafe droht.“

Die Aufnahme einer die Todesstrafe ausschließenden Klausel in die deutsche Verhandlungsgrundlage ergibt sich aus der in Art. 102 Grundgesetz niedergelegten rechtlichen Verpflichtung Deutschlands, dafür zu sorgen, dass eine Todesstrafe nicht mit Unterstützung Deutschlands verhängt bzw. vollzogen wird. Art. 102 Grundgesetz besagt, dass die Todesstrafe in Deutschland abgeschafft ist. Art. 102 des Grundgesetzes spiegelt eine der grundlegenden Wertentscheidungen des Verfassungsgesetzgebers für das deutsche Staats-



wesen wider und ist zugleich wesentlicher Bestandteil des „ordre public“ der Bundesrepublik Deutschland.

Die Rücksichtnahme auf den „ordre public“ eines Staates ist in Art. 26 OECD-MA und entsprechenden anderen Vorschriften zum steuerlichen Informationsaustausch grundsätzlich angelegt und zwischen den Vertragspartnern eines Doppelbesteuerungsabkommens bzw. Informationsaustauschabkommens grundsätzlich zu beachten. Aufgrund des zunehmenden Umfangs des steuerlichen Informationsaustauschs und der besonderen Bedeutung und Vorgabe des Art. 102 Grundgesetz ist der Ausschluss der Verwendung von aus Deutschland übermittelten Informationen an einen Staat, der grundsätzlich in seinem Rechtssystem eine Todesstrafe ermöglicht, für Zwecke der Verhängung oder Vollstreckung einer Todesstrafe in den von Deutschland mit diesen Staaten abgeschlossenen Abkommen ausdrücklich aufzunehmen. Der andere Staat soll ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass die aus Deutschland für steuerliche Zwecke zur Verfügung gestellten Informationen für Zwecke der Verhängung oder Vollstreckung einer Todesstrafe nicht verwendet werden dürfen.

In Art. 26 Abs. 3 Buchst. c OECD-MA wird bestimmt, dass eine Informationsübermittlung an den anderen Staat nicht erfolgen muss, wenn die Erteilung der Informationen dem „ordre public“ des die Information übermittelnden Staates widersprechen würde. In dieser Vorschrift ist angelegt, dass kein Staat verpflichtet sein soll, durch die Erteilung von steuerlichen Informationen an einen anderen Staat gegen seine grundlegenden Werte und Vorstellungen zu verstoßen. Deutschland hat in seiner Verfassung, dem Grundgesetz, seine grundlegenden Werte kodifiziert. Das Verbot der Todesstrafe in Art. 102 Grundgesetz ist als selbständige rechtsstaatliche Konkretisierung der grundrechtlichen Gewährleistungen aus Art. 1 Abs. 1 Grundgesetz (Schutz der Menschenwürde) und aus Art. 2 Abs. 2 Satz 1 Grundgesetz (Schutz des Lebens und der körperlichen Unversehrtheit) zu interpretieren. Deutschland ist deshalb rechtlich daran gehindert, an andere Staaten Informationen zu übermitteln, die in diesem anderen Staat möglicherweise für Zwecke der Todesstrafe genutzt werden könnten. Die Informationsübermittlung für steuerliche Zwecke aus Deutschland in einen Staat, der als strafrechtliche Sanktion grundsätzlich die Todesstrafe erlaubt, muss demnach sicherstellen, dass die übermittelten Informationen unter keinen Umständen für Zwecke der Todesstrafe verwendet werden. Dies ist zwar grundsätzlich in der engen Zweckbindung der übermittelten Informationen, die nur für steuerliche Zwecke verwendet werden dürfen, festgelegt, jedoch verlangt das deutsche Grundgesetz, dass der Vertragspartner ausdrücklich versichert, dass er die

besonderen Wertvorstellungen und Normen, die den „ordre public“ des deutschen Staates ausmachen, dies ist unter anderem das Verbot der Todesstrafe, respektiert. Die Verwendung der übermittelten Informationen für steuerliche Zwecke im anderen Staat wird damit nicht tangiert. Die von Deutschland in den Vertragsverhandlungen vorgeschlagene spezielle „ordre public“-Klausel unterstreicht deshalb noch einmal ausdrücklich, dass von Deutschland an einen anderen Staat übermittelte Informationen für Zwecke der Erteilung der Todesstrafe nicht verwendet werden dürfen.

### ddd. Zweckerweiterung

Möchte ein Staat die an ihn übermittelten Informationen für andere Zwecke als steuerliche Zwecke verwenden, so muss er grundsätzlich die Zustimmung des Staates einholen, der die Daten übermittelt hat. Im vierten Satz des Art. 26 Abs. 2 OECD-MA<sup>59</sup> wird bestimmt, dass die von einem Staat erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwendet werden können, wenn sie nach dem Recht beider Staaten für diese anderen Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates diese Verwendung gestattet. In Deutschland erlauben §§ 31a, 31b AO die Weitergabe von steuerlichen Informationen zum Zweck der Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs bzw. zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung. Möchte Deutschland Informationen steuerlicher Art, die von einem anderen Staat im Rahmen des steuerlichen Informationsaustauschs erlangt wurden, für Zwecke der §§ 31a oder 31b AO verwenden, muss der Staat, der die Informationen an Deutschland übermittelt hat, vor der Verwendung für diese anderen Zwecke dieser Verwendung zustimmen. Bei § 31b AO ist eine Zustimmung des anderen Staates mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu erwarten, weil Maßnahmen zur Bekämpfung der Terrorismusfinanzierung weltweit von den Staaten rechtlich umgesetzt worden sind und deswegen hier beide Staaten die Verwendung steuerlicher Informationen für derartige Zwecke rechtlich erlauben müssten<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> Satz vier wurde eingefügt durch die vom Rat der OECD am 17.7.2012 gebilligte Fassung des Art. 26 OECD-MA, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its commentary, Approved by the OECD Council on 17 July 2012, [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).

<sup>60</sup> FATF (2012), International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation, updated October 2016, FATF, Paris, France, [www.fatf-gafi.org/recommendations.html](http://www.fatf-gafi.org/recommendations.html).

cc. Art. 26 Abs. 3 OECD-MA

Staaten sind gem. Art. 26 Abs. 3 Buchstabe a) OECD-MA nicht verpflichtet, im Rahmen des steuerlichen Informationsaustauschs Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis der Vertragsstaaten abweichen. Daraus ergibt sich, dass Auskunftsverweigerungs- bzw. Vorlageverweigerungsrechte von dritten Personen oder des Steuerpflichtigen zu beachten sind<sup>61</sup>. Dazu gehören insbesondere Auskunfts- und Eidesverweigerungsrechte der Angehörigen gem. § 101 AO, Auskunftsverweigerungsrechte zum Schutz bestimmter Berufsgruppen gem. § 102 AO und das Auskunftsverweigerungsrecht bei Gefahr der Verfolgung wegen einer Straftat bzw. einer Ordnungswidrigkeit gem. § 103 AO.

Folgerichtig bestimmt Art. 26 Abs. 3 Buchstabe b) OECD-MA, dass keine Informationen erteilt werden müssen, die nach den vorhandenen Gesetzen oder im Rahmen üblicher Verwaltungsverfahren beider Staaten nicht beschafft werden können. Wenn die Beschaffung von Informationen rechtlich nicht zulässig ist, dann besteht logischerweise auch keine Verpflichtung, diese Informationen auszutauschen.

Art. 26 Abs. 3 Buchstabe a) und b) OECD-MA haben ihre besondere Bedeutung auch darin, dass sie für den steuerlichen Informationsaustausch das Prinzip der Gegenseitigkeit verankern. Kein Vertragsstaat ist verpflichtet, selbst wenn er dazu rechtlich in der Lage wäre, dem anderen Vertragsstaat Auskünfte zu erteilen, zu deren Erteilung im umgekehrten Fall der andere Staat rechtlich oder verwaltungsmäßig nicht in der Lage wäre. Ein Staat soll sich nicht der Informationsbeschaffungsmöglichkeiten des anderen Vertragsstaates bedienen, soweit diese umfassender als seine eigenen sind. Den Grundsatz der Gegenseitigkeit darf man aber nicht zu streng anwenden, da ansonsten ein wirksamer Informationsaustausch vereitelt würde. Die verschiedenen Staaten haben naturgemäß unterschiedliche rechtliche und tatsächliche Möglichkeiten zur Beschaffung und Erteilung von Informationen. Dies darf nur dann als Grund für die Ablehnung eines Auskunftersuchens herangezogen werden, wenn die generelle Fähigkeit des ersuchenden Staates, Informationen zu beschaffen und zu erteilen, wesentlich beeinträchtigt wäre.

Erstreckt sich ein Ersuchen auf ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren (Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis), darf gem. Art. 26 Abs. 3 Buchstabe c) OECD-MA eine Auskunft

---

<sup>61</sup> Czakert, in Schönfeld/Ditz, Art. 26 OECD-MA, Rz. 78.

nicht erteilt werden, wenn die Gefahr besteht, dass dem betroffenen Steuerpflichtigen dadurch ein mit dem Zweck der Auskunft nicht zu vereinbarender Schaden entstehen könnte. Die zutreffende Besteuerung eines Betroffenen ist für sich allein kein Schaden in diesem Sinne. Der Beteiligte kann im Rahmen der Anhörung geltend machen, dass ihm ein Schaden droht. Ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis liegt vor, wenn es sich um Tatsachen und Umstände handelt, die von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung und praktisch nutzbar sind und deren unbefugte Nutzung zu beträchtlichen Schäden führen kann.<sup>62</sup> Eine Information braucht auch dann nicht erteilt zu werden, wenn deren Erteilung der öffentlichen Ordnung widerspricht (*ordre public*).

dd. Art. 26 Abs. 4 OECD-MA

Art. 26 Abs. 4 OECD-MA legt fest, dass, wenn ein Staat um die Erteilung von Informationen ersucht, der andere Staat zur Beschaffung der Informationen seine innerstaatlichen Ermittlungsbefugnisse anzuwenden hat, auch wenn er die Informationen nicht für seine eigenen Steuerzwecke benötigt. Die Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen des Absatzes 3; diese sind aber nicht so auszulegen, als erlaubten sie einem Vertragsstaat, die Erteilung der Informationen abzulehnen, nur weil er kein eigenes steuerliches Interesse an den zu ermittelnden Informationen hat. In Deutschland bestimmt § 117 Abs. 4 AO, dass zur Durchführung der (internationalen) Amts- und Rechtshilfe die Finanzbehörde die gleichen rechtlichen Befugnisse besitzt, die sie bei rein innerstaatlichen steuerlichen Verfahren hat. Mit der gesetzlichen Anordnung, die innerstaatlichen Befugnisse bei der Durchführung der internationalen Amts- und Rechtshilfe entsprechend anzuwenden, wird klar gestellt, dass ein eigenes steuerliches Interesse zur Ermittlung der notwendigen Informationen für die Beantwortung eines Ersuchens eines anderen Staates nicht erforderlich ist. Die Finanzbehörde beschafft die Auskünfte, die der andere Staat benötigt, in derselben Weise, als wäre die deutsche Besteuerung betroffen. Sie kann dazu sowohl eigene Erkenntnisquellen nutzen als auch nach den Vorschriften der AO ermitteln (§§ 88, 92 bis 100, 208 Abs. 1 AO). Dritte Personen sind entsprechend § 93 AO zur Auskunft verpflichtet.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> Czakert, in Schönfeld/Ditz, Art. 26 OECD-MA, Rz. 81.

<sup>63</sup> BFH v. 20.2.1979 – VII R 16/78, BStBl. II 1979, 268.

ee. Art. 26 Abs. 5 OECD-MA

Art. 25 Abs. 5 OECD-MA bestimmt, dass Art. 26 Abs. 3 OECD-MA nicht so auszulegen ist, als erlaube er einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen abzulehnen, nur weil sie sich im Besitz einer Bank, einer anderen Finanzinstitution, eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen. Kein Vertragsstaat ist gezwungen, steuerliche Auskünfte zu erteilen, die den eigenen Gesetzen oder der eigenen Verwaltungspraxis widersprechen (Art. 26 Abs. 3 OECD-MA). Diese Regelung wird durch Art. 26 Abs. 5 OECD-MA dahingehend eingeschränkt, indem für bestimmte Informationen eine völkerrechtliche Verpflichtung zur Auskunftserteilung festgelegt wird und die Berufungsmöglichkeit auf bestimmte nationale Regeln nicht erlaubt ist. Insbesondere kann ein nationales Bankgeheimnis von einem Staat nicht als Grund für die Verweigerung eines steuerlichen Auskunftersuchens durch einen anderen Staat verwendet werden<sup>64</sup>.

## **b. Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)**

Im Jahr 2002 hat die OECD das „Tax Information Exchange Model Agreement“<sup>65</sup> (TIEA-MA) veröffentlicht. Der Zweck des Modell-Abkommens ist es, den internationalen Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten zu verbessern. Das TIEA-MA wurde von der Global-Forum-Arbeitsgruppe der OECD für einen effektiven Informationsaustausch entworfen. Der Arbeitsgruppe gehörten Vertreter von OECD-Mitgliedstaaten und ebenso Delegierte aus Aruba, Bermuda, Bahrain, Cayman Islands, Zypern, Isle of Man, Malta, Mauritius, den Niederländischen Antillen, den Seychellen und San Marino an. Das Abkommen basiert auf den Arbeiten der OECD gegen den unlauteren Steuerwettbewerb, „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue“<sup>66</sup>. Dort wurde u.a. vorgeschlagen, durch den Abschluss von TIEAs die steuerliche Transparenz in Bezug auf Steueroasen zu erhöhen. Insbesondere sollte die Berufung auf ein nationales Bank-

---

<sup>64</sup> Czakert, in Schönfeld/Ditz, Art. 26 OECD-MA, Rz. 89.

<sup>65</sup> Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (TIEA), OECD 2002, <http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/2082215.pdf>.

<sup>66</sup> Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, OECD 1998, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904176.pdf>; Weiner/Ault, The OECD's Report on Harmful Tax Competition, National Tax Journal, Vol. no. 3, September 1998, 601.

geheimnis einen Zugriff auf Bankdaten für Steuerzwecke nicht verhindern können. Das TIEA-MA hat keine rechtliche Bindungswirkung, hat aber in den letzten Jahren bei mehr als 1.000 bilateralen Abkommen die Grundlage für den Abschluss von steuerlichen Informationsabkommen gebildet. Insofern sind das TIEA-MA und der dazu entwickelte Kommentar für den steuerlichen Informationsaustausch mit (ehemaligen) Steueroasen von nicht zu unterschätzender Bedeutung. Das OECD TIEA-MA und Art. 26 OECD-MA bilden gemeinsam den mittlerweile weltweit akzeptierten und angewandten Standard für einen transparenten und effektiven steuerlichen Informationsaustausch auf Ersuchen.<sup>67</sup>

Deutschland orientiert sich in seiner Abkommenspraxis mit Staaten, bei denen ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht abgeschlossen werden soll, ebenfalls an dem TIEA-MA (bilaterale Fassung). Bis Ende 2015 wurden über 20 Abkommen abgeschlossen.<sup>68</sup>

Das OECD TIEA-MA ist so aufgebaut, dass es sowohl als Grundlage für multilaterale als auch für bilaterale Abkommen genutzt werden kann. Es besteht aus insgesamt 16 Artikeln. In Art. 1 TIEA-MA wird der Zweck und Geltungsbereich des Abkommens definiert. Die Zuständigkeit und die unter das Abkommen fallenden Steuern sind in Art. 2 und 3 TIEA-MA aufgeführt. In Art. 4 TIEA-MA werden Begriffe definiert, die in dem Abkommen von Bedeutung sind.

Grundlegende Vorschrift ist der Art. 5 TIEA-MA, in dem der Informationsaustausch auf Ersuchen geregelt wird. Art. 5 TIEA-MA bestimmt, dass auf Ersuchen der ersuchenden Vertragspartei die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei Auskünfte für die in Artikel 1 genannten (steuerlichen) Zwecke erteilt. Diese Auskünfte werden ohne Rücksicht darauf erteilt, ob das Verhalten, das Gegenstand der Ermittlungen ist, nach dem Recht der ersuchten Vertragspartei eine Straftat darstellen würde, wäre es im Gebiet der ersuchten Vertragspartei erfolgt. Reichen die der zuständigen Behörde der ersuchten Vertragspartei vorliegenden Auskünfte nicht aus, um dem Auskunftersuchen entsprechen zu können, so ergreift diese Vertragspartei

---

<sup>67</sup> Exchange of Information on Request, Handbook for Peer Reviews 2016–2020, Third Edition, OECD Publishing 2016.

<sup>68</sup> Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2016 – IV B 2 – S 1301/07/10017, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2016-01-19-stand-DBA-1-januar-2016.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2016-01-19-stand-DBA-1-januar-2016.html).

nach eigenem Ermessen alle geeigneten Maßnahmen zur Beschaffung von Informationen, die erforderlich sind, um der ersuchenden Vertragspartei die erbetenen Auskünfte zu erteilen, auch wenn die ersuchte Vertragspartei diese Informationen zu dem betreffenden Zeitpunkt nicht für eigene steuerliche Zwecke benötigt. Auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei erteilt die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei in dem nach dem Recht der ersuchten Vertragspartei zulässigen Umfang Auskünfte nach diesem Artikel in Form von Zeugenaussagen und beglaubigten Kopien von Originaldokumenten. Beide Vertragsparteien gewährleisten, dass ihre zuständigen Behörden in Übereinstimmung mit dem TIEA-Abkommen die Befugnis haben, folgende Auskünfte auf Ersuchen einzuholen oder zu erteilen:

- a) Auskünfte von Banken, anderen Finanzinstituten oder Personen, einschließlich Bevollmächtigten und Treuhändern, die als Vertreter oder Treuhänder handeln;
- b) Auskünfte über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften, Gemeinschaften, Trusts, Stiftungen, Anstalten und anderen Personen, einschließlich Informationen über die Eigentumsverhältnisse dieser Personen in einer Eigentümerkette; bei Trusts Auskünfte über Treugeber, Treuhänder und Treuhandbegünstigte; bei Stiftungen Auskünfte über Gründer und Mitglieder des Stiftungsrates sowie über Begünstigte; dies gilt unter der Voraussetzung, dass durch das Abkommen keine Verpflichtung der Vertragsparteien geschaffen wird, Auskünfte über Eigentumsverhältnisse einzuholen oder zu erteilen, die börsennotierte Gesellschaften oder öffentliche Investmentfonds oder öffentliche Investmentssysteme für gemeinsame Anlagen betreffen, es sei denn, diese Auskünfte können ohne unverhältnismäßig große Schwierigkeiten eingeholt werden.

Die zuständige Behörde der ersuchenden Vertragspartei hat bei der Erstellung eines Auskunftersuchens nach dem TIEA-MA zur Darlegung der voraussichtlichen Bedeutsamkeit der Auskunft der zuständigen Behörde der ersuchten Vertragspartei folgende Angaben zu machen:

- a) die Identität der Person, der die Ermittlung oder Untersuchung gilt;
- b) die Art der erbetenen Auskünfte und die Form, in der die Auskünfte der ersuchenden Vertragspartei vorzugsweise zur Verfügung zu stellen sind;
- c) den steuerlichen Zweck, für den um die Auskünfte ersucht wird;

- d) die Gründe für die Annahme, dass die erbetenen Auskünfte der ersuchten Vertragspartei vorliegen oder sich im Besitz oder in der Verfügungsmacht einer Person im Hoheitsbereich der ersuchten Vertragspartei befinden;
- e) den Namen und die Anschrift von Personen, soweit bekannt, in deren Besitz sich die erbetenen Auskünfte vermutlich befinden;
- f) eine Erklärung, dass das Ersuchen dem Recht und der Verwaltungspraxis der ersuchenden Vertragspartei entspricht, dass die erbetenen Informationen, würden sie sich im Hoheitsbereich der ersuchenden Vertragspartei befinden, von der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei nach dem Recht der ersuchenden Vertragspartei oder im Rahmen der üblichen Verwaltungspraxis eingeholt werden könnten und dass das Ersuchen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen gestellt wurde und
- g) eine Erklärung, dass die ersuchende Vertragspartei alle im eigenen Gebiet zur Verfügung stehenden Maßnahmen zur Einholung der Auskünfte ausgeschöpft hat, ausgenommen Fälle, in denen dies unverhältnismäßig große Schwierigkeiten mit sich bringen würde.

Die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei hat der ersuchenden Vertragspartei die erbetene Auskunft so schnell wie möglich zu erteilen. Um eine schnelle Antwort sicherzustellen, gilt daher Folgendes:

- a) die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei bestätigt der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei schriftlich den Eingang des Ersuchens und teilt ihr etwaige Mängel des Ersuchens innerhalb von 60 Tagen ab dessen Eingang mit;
- b) falls die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei innerhalb von 90 Tagen ab Eingang des Ersuchens nicht in der Lage war, die Auskunft einzuholen und zu erteilen, auch wenn sie auf Hindernisse zur Erteilung der Auskunft stößt oder die Erteilung der Auskunft verweigert, unterrichtet sie die ersuchende Vertragspartei sofort über ihr Unvermögen, die Art der Hindernisse oder die Gründe für die Weigerung.

Art. 6 TIEA-MA beschäftigt sich mit der Zusammenarbeit in der Betriebsprüfung. Gründe für die Ablehnung eines Ersuchens werden in Art. 7 TIEA-MA aufgeführt. Regeln für die Vertraulichkeit der übermittelten Informationen und über die Kostentragungspflicht werden in Art. 8 und Art. 9 TIEA-MA behandelt. Art. 10 TIEA-MA begründet die Verpflichtung, notwendige Ausführungsgesetze für das Abkommen im nationalen Bereich einzuführen. Die zu benutzende Sprache bei dem Informationsaustausch, die Behandlung anderer internationaler Abkommen oder Übereinkünfte werden



in Art. 11 und 12 TIEA-MA geregelt. Art. 13 TIEA-MA beschäftigt sich mit Verständigungsverfahren und Art. 14, 15 und 16 TIEA-MA beschäftigen sich mit der Hinterlegungsstelle, mit dem Inkrafttreten des Abkommens sowie mit dessen Kündigung.

Die von Deutschland geschlossenen TIEA-Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch bieten die Möglichkeit, behördliche Unterstützung durch Informationsaustausch auf Ersuchen im Einzelfall für Zwecke des Besteuerungsverfahrens oder des Steuerstraf- und Bußgeldverfahrens in Anspruch zu nehmen<sup>69</sup>. Ein spontaner oder automatischer Informationsaustausch ist in den bisher abgeschlossenen Abkommen nicht vorgesehen.

Amtshilfe wird auf Ersuchen durch Übermittlung von steuerlich voraussichtlich erheblichen Informationen regelmäßig für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Umsatzsteuer, Versicherungsteuer, Erbschaftsteuer und die darauf erhobenen Zuschläge gewährt. Darüber hinaus sieht eine Reihe von Abkommen die Möglichkeit vor, dass Bedienstete der ersuchenden Vertragspartei in das Gebiet der ersuchten Vertragspartei einreisen und mit Zustimmung der von dem Ersuchen betroffenen Personen diesen Fragen stellen und Dokumente einsehen können. Zudem dürfen ausländische Bedienstete mit Zustimmung der ersuchten Vertragspartei bei steuerlichen Außenprüfungen anwesend sein.

Die TIEAs stellen zugleich auch bilaterale Verträge auf dem Gebiet der justiziellen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen dar. Insoweit gelten auch die Grundsätze der justiziellen Rechtshilfe. Die Rechtshilfe, die nach den TIEA-Abkommen gewährt wird, ist auf die Übermittlung von Informationen, die der Förderung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens dienen, beschränkt. Dabei schließt die Rechtshilfe die Beschaffung der erbetenen Informationen durch die ersuchte Vertragspartei ein. Die ersuchte Vertragspartei bestimmt, inwieweit sie zur Aufklärung des strafrechtlich relevanten Sachverhalts strafprozessuale Maßnahmen, wie z.B. Durchsuchungen oder Zeugenvernehmungen, anwendet.

---

<sup>69</sup> Anwendung der Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement – TIEA), IV B 6 – S 1301/11/10002 – 2015/0811184, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2015-11-10-Informationstausch-Anwendungsschreiben-TIEAs.pdf;jsessionid=79622A68C442E9B1724B3819B1B136D5?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2015-11-10-Informationstausch-Anwendungsschreiben-TIEAs.pdf;jsessionid=79622A68C442E9B1724B3819B1B136D5?__blob=publicationFile&v=3).

Der wesentliche Unterschied des TIEA-MA zu Art. 26 OECD-MA ist, dass das TIEA-MA nur den Informationsaustausch auf Ersuchen zulässt. Möchten Staaten in ihrem bilateralen Verhältnis auch spontane Auskünfte oder automatische Auskünfte zulassen, dann müssen sie dies in ihrem Abkommen speziell vereinbaren.

Im Juni 2015 hat der OECD-Steuerausschuss ein Änderungsprotokoll<sup>70</sup> zum TIEA-MA beschlossen, in dem das TIEA-MA mit Regelungen ergänzt wird, die den spontanen und automatischen Informationsaustausch erlauben. Grund dafür ist insbesondere die Zunahme der Bedeutung des automatischen Informationsaustauschs (siehe dazu Kapitel IV.). Es wurde ein Art. 5A und 5B zu dem TIEA-MA hinzugefügt. Art. 5A TIEA-MA bestimmt, dass die Vertragsparteien automatisch Informationen in Bezug auf Fallkategorien und mittels Verfahren, die in einem Abkommen zwischen den zuständigen Behörden festgelegt werden sollen, austauschen können. Ein spontaner Informationsaustausch soll gem. Art. 5B TIEA-MA dann erfolgen, wenn:

- a) die eine Vertragspartei Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung in der anderen Vertragspartei hat;
- b) ein Steuerpflichtiger in der einen Vertragspartei eine Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung erhält, die eine Steuererhöhung oder eine Besteuerung in der anderen Vertragspartei zur Folge haben würde;
- c) Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen einer Vertragspartei und einem Steuerpflichtigen einer anderen Vertragspartei bestehen, die über ein oder mehrere weitere Länder in einer Weise geleitet werden, die in einer der beiden oder in beiden Vertragsparteien zur Steuerersparnis führen kann;
- d) eine Vertragspartei Gründe für die Vermutung einer Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines Konzerns hat;
- e) im Zusammenhang mit Informationen, die der einen Vertragspartei von der anderen Vertragspartei übermittelt worden sind, ein Sachverhalt ermittelt worden ist, der für die Steuerfestsetzung in der anderen Vertragspartei erheblich sein kann.

Jede Vertragspartei hat die Maßnahmen und Verfahren durchzuführen, die erforderlich sind, um sicherzustellen, dass die genannten Informationen für

---

<sup>70</sup> Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA, OECD 2015, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>.

die Weiterleitung an eine andere Vertragspartei zur Verfügung gestellt werden.

In neu zu verhandelnden TIEA-Abkommen wird Deutschland von den Erweiterungen im TIEA-MA Gebrauch machen, insbesondere, um auf dieser Basis einen automatischen Informationsaustausch für Kontoinformationen entsprechend dem Common Reporting Standard zu ermöglichen (siehe Kapitel IV.).

### **c. Multilateral Convention**

Die „Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters“<sup>71</sup> (Multilaterales Übereinkommen) ist das erste und einzige mehrseitige und weltweite Regelungswerk über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen. Ziel des Multilateralen Übereinkommens ist, dass sich die Vertragsparteien einander Amtshilfe in Steuersachen leisten, um insbesondere Steuerhinterziehung und Steuervermeidung besser bekämpfen zu können. Die Amtshilfe umfasst u.a. den steuerlichen Informationsaustausch, gleichzeitige Steuerprüfungen sowie die Teilnahme an Steuerprüfungen im Ausland. Damit soll die Amtshilfe zwischen den Staaten gefördert und gleichzeitig ein angemessener Schutz der Rechte der Steuerpflichtigen gewährleistet werden. Das Übereinkommen ist 1988 gemeinsam von den Mitgliedstaaten des Europarats und den Mitgliedstaaten der OECD entwickelt und durch ein Ergänzungsprotokoll von 2010 fortgeschrieben worden. Die Fortschreibung dient insbesondere dem Ziel, das Übereinkommen an den internationalen Standard zum Informationsaustausch auf Ersuchen anzugleichen und es auch für Staaten zu öffnen, die nicht Mitglieder der OECD oder des Europarates sind. Mit Stand 21. November 2016 sind 107 Staaten und Jurisdiktionen dem Multilateralen Abkommen beigetreten<sup>72</sup>.

Deutschland hat das Multilaterale Übereinkommen durch das Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des

---

<sup>71</sup> OECD and Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing 2011.

<sup>72</sup> Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters status – 21. November 2016, [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 16. Juli 2015 in nationales Recht umgesetzt<sup>73</sup>.

Für Deutschland ist Art. 22 Abs. 1 i.V.m. Art. 21 des Multilateralen Übereinkommens von besonderer Bedeutung. In Art. 22 Abs. 1 Multilaterales Übereinkommen wird bestimmt, dass alle Informationen, die eine Vertragspartei nach diesem Übereinkommen erhalten hat, ebenso geheim zu halten und zu schützen sind wie die Informationen, die sie nach ihrem innerstaatlichen Recht erhalten hat; soweit dies für die Sicherstellung des erforderlichen Schutzniveaus der personenbezogenen Daten notwendig ist, sind die Informationen ferner nach den Schutzbestimmungen geheim zu halten und zu schützen, die von der erteilenden Vertragspartei als nach ihrem innerstaatlichen Recht erforderlich bezeichnet werden können. Art. 22 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens legt darüber hinaus fest, dass diese Informationen in jedem Fall nur den Personen oder Behörden (einschließlich der Gerichte und Verwaltungs- oder Aufsichtsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Festsetzung, Erhebung oder Beitreibung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. Nur die genannten Personen oder Behörden dürfen die Informationen verwenden, und zwar nur für diese Zwecke. Sie dürfen sie jedoch in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentcheidung im Zusammenhang mit diesen Steuern offenlegen. Art. 21 Multilaterales Übereinkommen enthält weitere den Schutz des Steuerpflichtigen und die Grenzen der Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe weiter präzisierende Regelungen.

In den zitierten Bestimmungen wird zunächst der international akzeptierte Standard für die vertrauliche und zweckgebundene Verwendung der übermittelten Informationen in dem Staat, der die Informationen erhält, behandelt, und zwar identisch mit den Regelungen des Art. 26 Abs. 2 OECD-MA (siehe Kapitel III.2.a.bb.). Darüber hinaus lässt Art. 22 Abs. 1 2. Halbsatz Multilaterales Übereinkommen einseitige Erklärungen der Vertragsstaaten zu, die das erforderliche Schutzniveau für die an den anderen Staat übermittelten Informationen weiter präzisieren. Denn soweit dies für die Sicherstellung des erforderlichen Schutzniveaus der übermittelten personenbezogenen Daten notwendig ist, sind die Informationen ferner nach den Schutzbestimmungen geheim zu halten und zu schützen, die von der die Informationen erteilenden Vertragspartei als nach ihrem innerstaatlichen Recht als erfor-

---

<sup>73</sup> BGBl. 2015 II S. 966 v. 23.7.2015.

derlich bezeichnet werden können. Deutschland hat von dieser Bestimmung Gebrauch gemacht und die von dem anderen Staat einzuhaltenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen in einer anlässlich der Ratifikation bei der Notifizierungsstelle hinterlegten Erklärung weiter verdeutlicht. Danach hat der Empfängerstaat der steuerlichen Informationen Folgendes zu beachten:

#### Völkerrechtliche Erklärung zu Artikel 21 und 22

##### „I. Auslegungserklärung der Bundesrepublik Deutschland

Aus Anlass der Ratifikation des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des Protokolls vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens (im Folgenden: Übereinkommen) gibt die Bundesrepublik Deutschland folgende Auslegungserklärung ab:

Die Bundesrepublik Deutschland verweist auf den Sinn und Zweck des im Rahmen der OECD und des Europarats erarbeiteten Übereinkommens, nämlich die Regelung des Datenaustauschs in reinen Steuerverfahren mit dem Ziel einer verbesserten Besteuerung. Es ist daher das Verständnis der Bundesrepublik Deutschland, dass das Übereinkommen, insbesondere Artikel 4, ausschließlich den Datenaustausch in reinen Steuersachen erfasst, mit der Folge, dass die auf seiner Grundlage übermittelten Daten ohne Zustimmung des übermittelnden Staates für andere Zwecke, insbesondere Strafverfahren, die nicht reine Steuerstrafverfahren sind, nicht verwendet werden dürfen. Die internationale Rechtshilfe in Straf- und Zivilsachen ist von dem Übereinkommen nicht erfasst.

Die Bundesrepublik Deutschland erlaubt sich in diesem Zusammenhang auch hervorzuheben, dass sie sich in ihrer Verfassung, dem Grundgesetz, und ihrem *ordre public* sowie als Vertragsstaat der Europäischen Menschenrechtskonvention und anderen grundlegenden Instrumenten des Menschenrechtsschutzes zu einem menschenrechtlichen Mindeststandard verpflichtet hat, wonach eine Datenübermittlung in Verfahren, in denen die Todesstrafe verhängt werden kann oder eine Missachtung des menschenrechtlichen und rechtsstaatlichen Mindeststandards droht, nicht erfolgt.

Sie sieht sich insoweit von der Rechtshaltung des Europarats zum Verbot der Todesstrafe und zur Einhaltung eines menschenrechtlichen Mindeststandards bestätigt. Sie geht folglich davon aus, dass dieses unter der Ägide des Europarats geschlossene Übereinkommen in keinem Fall zur Verhängung der Todesstrafe oder zur Missachtung der menschenrechtlichen Mindeststan-

dards führen darf. Vor diesem Hintergrund ergibt sich, dass das Übereinkommen nur so ausgelegt werden kann, dass auf der Grundlage des Übereinkommens übermittelte Daten in keinem Fall in Verfahren verwendet werden dürfen, die zur Verhängung der Todesstrafe oder zur Missachtung der menschenrechtlichen Mindeststandards führen können.

## II. Erklärung zu Schutzbestimmungen der Bundesrepublik Deutschland

Die Bundesrepublik Deutschland erklärt zu Artikel 21 und 22 des Übereinkommens, dass sie sich bei Steuerdaten, die personen- oder unternehmensbezogen sind (im Folgenden: Daten), nur dann zur Übermittlung verpflichtet sieht, wenn die empfangende Vertragspartei (im Folgenden: empfangende Stelle) die folgenden Schutzbestimmungen beachtet:

1) Die empfangende Stelle darf die Daten nur in Übereinstimmung mit Artikel 22 verwenden und unterliegt dabei den durch die übermittelnde Stelle vorgeschriebenen Bedingungen. Die Verwendung der Daten für jeden nicht in Artikel 4 Absatz 1 und Artikel 22 Absatz 2 aufgeführten Zweck ist nur mit vorheriger Zustimmung der Bundesrepublik Deutschland zulässig. Dies gilt insbesondere für die Verwendung der Daten als Beweismittel vor einem Gericht für allgemeine Strafsachen, die nicht reine Steuerstrafverfahren sind. Insoweit bleiben die Verfahren der justiziellen Rechtshilfe in Strafsachen beziehungsweise – für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union – die Verfahren zur grenzüberschreitenden Zusammenarbeit in Strafsachen unberührt.

Die Bundesrepublik Deutschland sieht sich nicht zur Übermittlung von Steuerdaten verpflichtet, wenn die Verwendung gegen ihren ordre public oder die wesentlichen Interessen der Bundesrepublik Deutschland im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 des Übereinkommens verstoßen würde.

Soweit die übermittelten Daten in einem Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offengelegt werden, trägt die empfangende Vertragspartei Sorge dafür, dass die Offenlegung nicht dazu führt, dass gegen Personen, deren Daten übermittelt wurden, die Todesstrafe verhängt oder vollstreckt wird oder die übermittelten Daten ohne Zustimmung der übermittelnden Vertragspartei für sonstige vom Übereinkommen nicht erfasste Zwecke verwendet werden.

2) Die empfangende Stelle dokumentiert den Empfang der übermittelten personenbezogenen Daten. Auf Ersuchen der zuständigen Behörde der Bundesrepublik Deutschland unterrichtet die empfangende Stelle über die Verwendung der übermittelten Daten, die dadurch erzielten Ergebnisse und über die Folgen der Verwendung.

3) Erweist sich, dass unrichtige Daten oder Daten, die nicht hätten übermittelt werden dürfen, übermittelt worden sind, so ist die empfangende Stelle nach Mitteilung durch die übermittelnde Stelle verpflichtet, die Daten unverzüglich zu berichtigen oder zu löschen.

4) Die empfangende Stelle hat die Person oder die Unternehmen, deren Daten übermittelt wurden, über die Datenerhebung in der Bundesrepublik Deutschland zu informieren. Die Information kann unterbleiben, soweit und solange eine Abwägung ergibt, dass das öffentliche Interesse an dem Unterbleiben der Information gegenüber dem Informationsinteresse des Betroffenen überwiegt. Die Information ist unverzüglich nachzuholen, wenn die Gründe, die einer Information entgegenstehen, entfallen.

5) Unter Bezugnahme auf Artikel 4 Absatz 3 des Übereinkommens wird darauf hingewiesen, dass die Personen oder Unternehmen, deren Daten betroffen sind, auf Antrag hin von der deutschen zuständigen Behörde darüber zu informieren sind, welche Daten zu welchem Verwendungszweck an welche empfangende Stelle übermittelt wurden. Die Information kann unterbleiben, soweit und solange eine Abwägung ergibt, dass das öffentliche Interesse an dem Unterbleiben der Information gegenüber dem Informationsinteresse des Betroffenen überwiegt. Die Information ist unverzüglich nachzuholen, wenn die Gründe, die einer Information entgegenstehen, entfallen.

6) Wurden Personen oder Unternehmen durch die fehlerhafte Verwendung der im Rahmen des Datenaustauschs nach diesem Übereinkommen übermittelten Daten rechtswidrig geschädigt, haftet hierfür die empfangende Stelle nach Maßgabe ihres innerstaatlichen Rechts.

7) Soweit das deutsche Recht in Bezug auf die übermittelten Daten besondere Lösungs- oder Lösungsprüffristen vorsieht, weist die übermittelnde Stelle der Bundesrepublik Deutschland die empfangende Stelle darauf hin. Die empfangende Stelle hat dafür Sorge zu tragen, dass die Fristen eingehalten werden. In jedem Fall sind die

übermittelten Daten zu löschen, sobald sie für den Zweck, für den sie übermittelt worden sind, nicht mehr erforderlich sind.

8) Die empfangende Stelle ist verpflichtet, die übermittelten Daten wirksam gegen unbefugten Zugang, unbefugte Veränderung und unbefugte Bekanntgabe zu schützen.

9) Nach Artikel 22 Absatz 2 Satz 3 des Übereinkommens können die in Absatz 2 Satz 1 genannten Personen und Behörden ungeachtet des Absatzes 1 Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung, bezogen auf diese Steuern, offenlegen. Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland legt Artikel 22 Absatz 2 Satz 3 so aus, dass die Offenlegung der Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung auch die Offenlegung in einem staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren einschließt. Nach deutschem Recht kann die Vertraulichkeit nicht in allen Fällen eines staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahrens gewährleistet werden, weil in Deutschland der Grundsatz der Vertraulichkeit nicht nur in Gerichtsverfahren, sondern auch in strafrechtlichen Ermittlungsverfahren im Hinblick auf das Recht auf Akteneinsicht durchbrochen werden kann.“

Mit dieser Erklärung verleiht die Bundesrepublik Deutschland zum einen ihrem Verständnis Ausdruck, dass im Rahmen dieses Übereinkommens ausgetauschte Daten ausschließlich zu steuerlichen Zwecken verwendet werden dürfen. Für alle anderen Zwecke, insbesondere für Strafverfahren, die nicht reine Steuerstrafverfahren sind, dürfen die übermittelten Daten nur mit Zustimmung der Bundesrepublik Deutschland verwendet werden. Die Regeln der justiziellen Rechtshilfe in Strafsachen bzw. die Verfahren zur grenzüberschreitenden Zusammenarbeit in Strafsachen bleiben insofern unberührt.

Zudem macht die Bundesrepublik Deutschland mit der Erklärung deutlich, dass eine Datenübermittlung nur erfolgt, wenn die Einhaltung des aus dem Grundgesetz, dem deutschen *ordre public*, der Europäischen Konvention für Menschenrechte und aus anderen grundlegenden Instrumenten des Menschenrechtsschutzes resultierenden menschenrechtlichen Mindeststandards gewährleistet ist. In Verfahren, in welchen die Todesstrafe verhängt werden kann oder eine Missachtung menschenrechtlicher und rechtsstaatlicher Mindeststandards droht, ist eine Datenübermittlung und Datenverwendung daher ausgeschlossen.



Schließlich werden mit der Erklärung die essentiellen Bestimmungen des deutschen Datenschutzes zu völkerrechtlich verbindlichen Bedingungen für die Übermittlung und Verwendung von personen- oder unternehmensbezogenen Steuerdaten an den Empfängerstaat der Informationen deutlich gemacht.

### **3. EU-Amtshilferichtlinie**

Die Revision der Amtshilferichtlinie<sup>74</sup> im Jahr 2011 (Richtlinie 2011) war erforderlich, da im Zeitalter der Globalisierung der Bedarf der Mitgliedstaaten der EU an gegenseitiger Amtshilfe im Bereich der Besteuerung immer wichtiger wurde. Durch die erhebliche Zunahme der Mobilität der Steuerpflichtigen, der Anzahl der grenzüberschreitenden Transaktionen und der Internationalisierung der Finanzinstrumente wurde es für die EU-Mitgliedstaaten immer schwieriger, die von den Steuerpflichtigen geschuldeten Steuern ordnungsgemäß festzusetzen. Ein einzelner Mitgliedstaat war nicht in der Lage, sein internes Steuersystem, insbesondere im Bereich der direkten Steuern, zu verwalten, ohne Informationen aus anderen Mitgliedstaaten zu erhalten. Um die negativen Auswirkungen dieser Situation zu beseitigen, war es unumgänglich, die Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten weiterzuentwickeln.

Demgemäß regelt Art. 1 der Richtlinie 2011 die Regeln und Verfahren, nach denen die Mitgliedstaaten untereinander im Hinblick auf den Austausch von Informationen zusammenarbeiten, die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten über die in Art. 2 der Richtlinie genannten Steuern voraussichtlich erheblich sind. Die Mitgliedstaaten der EU tauschen Informationen über einzelne Steuerfälle aus, wenn sie von einem anderen EU-Mitgliedstaat darum ersucht werden. Sie sind verpflichtet, die notwendigen Ermittlungen durchzuführen, um die betreffenden Informationen zu beschaffen. Mit dem Standard der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ wird gewährleistet, dass ein Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten im größtmöglichen Umfang stattfindet, und zugleich klargestellt, dass es den EU-Mitgliedstaaten nicht gestattet ist, Beweisausforschungen („fishing expeditions“) vorzunehmen oder um Informationen zu ersuchen, bei denen es unwahrscheinlich ist, dass sie für die Steuerange-

---

<sup>74</sup> RL 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG; Abl. EU L 64/1 v. 11.3.2011.

legenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen erheblich sind. Der OECD-Standard für einen effektiven und transparenten steuerlichen Informationsaustausch auf Ersuchen wird durch die Richtlinie 2011 vollumfänglich in europäisches Recht übernommen.

Auch der spontane Austausch von Informationen zwischen EU-Mitgliedstaaten wurde verstärkt und gefördert. Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2011 bestimmt, dass die zuständige Behörde jedes EU-Mitgliedstaats der zuständigen Behörde jedes anderen betroffenen EU-Mitgliedstaats voraussichtlich steuerlich erhebliche Informationen in folgenden Fällen ohne Ersuchen an den anderen EU-Mitgliedstaat übermitteln muss:

- a) die zuständige Behörde eines EU-Mitgliedstaats hat Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung in dem anderen EU-Mitgliedstaat;
- b) ein Steuerpflichtiger erhält eine Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung in einem EU-Mitgliedstaat, die eine Steuererhöhung oder eine Besteuerung in dem anderen EU-Mitgliedstaat zur Folge haben würde;
- c) Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen eines EU-Mitgliedstaats und einem Steuerpflichtigen eines anderen EU-Mitgliedstaats werden über ein oder mehrere weitere Länder in einer Weise geleitet, die in einem der beiden oder in beiden EU-Mitgliedstaaten zur Steuerersparnis führen kann;
- d) die zuständige Behörde eines EU-Mitgliedstaats hat Gründe für die Vermutung einer Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines Konzerns;
- e) in einem EU-Mitgliedstaat ist im Zusammenhang mit Informationen, die ihm von der zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaats übermittelt worden sind, ein Sachverhalt ermittelt worden, der für die Steuerfestsetzung in dem anderen EU-Mitgliedstaat erheblich sein könnte.

Weiterhin können die zuständigen Behörden der EU-Mitgliedstaaten den zuständigen Behörden der anderen EU-Mitgliedstaaten im Wege des spontanen Informationsaustauschs alle Informationen, von denen sie Kenntnis haben und die für die zuständigen Behörden der anderen EU-Mitgliedstaaten von Nutzen sein können, übermitteln (Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie 2011). In diesen Fällen liegt die Entscheidung zu einer spontanen Information an einen anderen EU-Mitgliedstaat im pflichtgemäßen Ermessen der zuständigen Finanzbehörde.

Weiterhin wurde durch die Richtlinie 2011 auch der verpflichtende automatische Austausch von Informationen beginnend mit dem automatischen Austausch der verfügbaren Informationen zu fünf Einkunftsarten eingeführt (Näheres dazu unter Kapitel IV.).

Die EU-Amtshilferichtlinie und alle vorgenommenen Revisionen werden durch das EU-Amtshilfegesetz<sup>75</sup> (EUAHiG) in nationales Recht übertragen. Dabei wurden die Vorgaben der Richtlinie vollumfänglich im deutschen Recht übernommen.

---

<sup>75</sup> EU-Amtshilfegesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809), das durch Artikel 4 des Gesetzes vom 21. Dezember 2015 (BGBl. I S. 2531) geändert worden ist.

## **IV. Entwicklung des automatischen Informationsaustauschs**

Der automatische Informationsaustausch<sup>76</sup> ist die systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen an einen anderen Staat ohne dessen vorheriges Ersuchen in regelmäßigen, im Voraus bestimmten Abständen. Durch den automatischen Austausch von steuerlichen Informationen wird es den Finanzbehörden erheblich erleichtert, steuerliche Informationen aus dem Ausland zu erhalten. Der Vergleich dieser Daten mit den bei steuerlichen Veranlagungsverfahren erhobenen Fakten erlaubt die Identifizierung von Steuervermeidungsstrategien und sorgt für eine gerechte Besteuerung. Steuerhinterziehern wird es erschwert, erzielte Einkünfte vor dem Fiskus zu verbergen und Vermögen zu verschleiern. Der automatische Informationsaustausch wird in Zukunft erheblich erweitert und für eine größtmögliche Transparenz in Steuerangelegenheiten sorgen.

### **1. Zinsrichtlinie**

Ein erster wichtiger Schritt in Richtung eines effektiven automatischen Informationsaustauschs wurde innerhalb der EU durch die Verabschiedung der EU-Zinsrichtlinie<sup>77</sup> im Jahr 2003 gemacht. Die EU-Zinsrichtlinie wurde seit dem 1.7.2005 in der EU angewandt, um eine effektive Besteuerung von Zinserträgen, die eine in der EU ansässige natürliche Person in einem anderen EU-Mitgliedstaat erhält, im Staat der Ansässigkeit zu gewährleisten. Dies geschah grundsätzlich durch die Mitteilung der Zinszahlung (automatische Auskunftserteilung) des die Zinsen vereinnahmenden Staates an den Staat der Ansässigkeit der die Zinszahlungen vereinnahmenden natürlichen Person. Den EU-Mitgliedstaaten Österreich, Luxemburg und Belgien wurde zugestanden, für eine Übergangszeit von den bei ihnen geleisteten Zinszahlungen an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige eine Quellensteuer zu erheben, die zu 75 % an den Staat der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen weitergegeben wurde und zu 25 % vom einziehenden Staat einbehalten werden durfte. Ohne diesen Kompromiss hätten diese Staaten der Zinsrichtlinie nicht zugestimmt. Voraussetzung für die Anwendung

---

<sup>76</sup> Automatic Exchange of Information, What it is, How it works, Benefits, What remains to be done, OECD 2012, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf>.

<sup>77</sup> Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. der EU L 157/38 v. 26.6.2003.

der Zinsrichtlinie war deren gleichwertige Anwendung durch die Schweiz, das Fürstentum Liechtenstein, die Republik San Marino, das Fürstentum Monaco und das Fürstentum Andorra sowie die Anwendung der Vorschriften der Richtlinie durch alle relevanten abhängigen oder assoziierten Gebiete Großbritanniens und der Niederlande<sup>78</sup>. Auch die genannten Drittstaaten und die meisten abhängigen bzw. assoziierten Gebiete erhoben eine Quellensteuer, lediglich Anguilla, Aruba, die Kaimaninseln und Montserrat erteilten automatische Auskünfte über die gezahlten Zinsen.

Am 10. November 2015 hat der Rat die Zinsrichtlinie zum 1. Januar 2016 aufgehoben<sup>79</sup>. Beschlossen wurde die Aufhebung infolge der Annahme der Richtlinie 2014/107/EU. Die Richtlinie 2014/107/EU dient der Durchführung des globalen Standards der OECD für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten vom Juli 2014 in der EU. Die Richtlinie 2014/107/EU hat einen weiter gefassten Anwendungsbereich als die Richtlinie 2003/48/EG und sieht deshalb vor, dass im Falle einer Überschneidung der Anwendungsbereiche die Richtlinie 2014/107/EU maßgebend ist. Die bestehenden Abkommen über die Besteuerung von Zinserträgen mit fünf europäischen Drittstaaten (Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino und Schweiz) wurden bzw. werden derzeit aktualisiert, um dem automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten auf Grundlage des weltweiten Standards Rechnung zu tragen<sup>80</sup>.

## 2. Amtshilferichtlinie

Ein weiterer Schritt in der Entwicklung des automatischen Informationsaustauschs wurde durch die Amtshilferichtlinie 2011 gemacht. In Art. 8 der Richtlinie 2011 wird bestimmt, dass die zuständige Behörde jedes EU-Mitgliedstaats im Wege des automatischen Austauschs der zuständigen Behörde jedes anderen Mitgliedstaats Informationen in Bezug auf Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 übermittelt, die über in jenem anderen Mit-

---

<sup>78</sup> Anguilla, Aruba, Britische Jungferninseln, Kaimaninseln, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Montserrat, Niederländische Antillen sowie die Turks- und Caicosinseln.

<sup>79</sup> Richtlinie (EU) 2015 des Rates vom 10. November 2015 zur Aufhebung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, Abl. der EU L 301/1 v. 18.11.2015.

<sup>80</sup> Über den Stand der Entwicklungen siehe: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/individuals/personal-taxation/taxation-savings-income/international-developments\\_de](http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/taxation-savings-income/international-developments_de).

gliedstaat ansässige Personen in Bezug auf bestimmte Arten von Einkünften und Vermögen verfügbar sind. Betroffen sind folgende Arten von Einkünften und Vermögen:

- a) Vergütungen aus unselbständiger Arbeit,
- b) Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen,
- c) Lebensversicherungsprodukte, die nicht von anderen Rechtsakten der Union über den Austausch von Informationen oder vergleichbare Maßnahmen erfasst sind,
- d) Ruhegehälter,
- e) Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus.

Diese Informationen sind grundsätzlich erstmals für den Besteuerungszeitraum 2014 in 2015 und dann jährlich an die anderen EU-Mitgliedstaaten zu übermitteln (§ 7 EUAHiG).

Die weitere Entwicklung des automatischen Informationsaustauschs wurde in erheblichem Maße durch den von den USA im Jahr 2010 eingeführten „Foreign Account Tax Compliance Act“ (FATCA) beeinflusst.

### **3. FATCA**

Mit dem FATCA-Gesetz vom 18.3.2010 haben die USA ein Gesetz erlassen, in dem sie die Steuerehrlichkeit von Auslandskonten amerikanischer Staatsangehöriger sicherstellen wollten. Zu diesem Zweck werden ausländische Finanzinstitutionen verpflichtet, an den Internal Revenue Service (IRS) Informationen über Konten amerikanischer Staatsangehöriger regelmäßig automatisch zu übermitteln. Weigern sich Finanzinstitute, dieser Verpflichtung nachzukommen, sieht das FATCA-Gesetz eine Quellenbesteuerung in Höhe von 30 % auf Zahlungen aus US-Quellen an die jeweiligen Finanzinstitute vor. Diese unilaterale Maßnahme der USA ist unter rechtlichen Gesichtspunkten bedenklich und für alle in Deutschland ansässigen Finanzinstitutionen, insbesondere aus datenschutzrechtlichen Gründen, rechtlich nicht zulässig. Aus diesem Grund haben die fünf großen EU-Staaten Frankreich, Großbritannien, Italien, Spanien und Deutschland (G5-Staaten) mit den USA am 26.7.2012 Muster für bilaterale Abkommen zur Umsetzung von FATCA veröffentlicht. Das Modell 1 dieser Abkommen (Intergovernmental Agreement – IGA) enthält einen Mustertext, der den automatischen Austausch von Steuerinformationen entsprechend FATCA auf Basis eines bilateralen Abkommens zwischen den vertragsschließenden Staaten vorsieht.

Auf Basis dieses Musterabkommens hat Deutschland am 31.5.2013 mit den USA ein entsprechendes bilaterales Abkommen (FATCA-Abkommen) abgeschlossen<sup>81</sup>.

Das Abkommen verpflichtet die Bundesrepublik Deutschland, den USA ab September 2015 Kontoinformationen über in den USA Steuerpflichtige, die ein Konto bei einem in Deutschland ansässigen Finanzinstitut haben, automatisch zu übermitteln. Im Gegenzug sind die USA verpflichtet, entsprechende Informationen auch an Deutschland zu übermitteln.

Die USA haben mit Stand November 2016 mit 113 Staaten und Jurisdiktionen ein FATCA-Abkommen abgeschlossen. Dies bedeutet, dass aufgrund des Drucks aus den USA für den steuerlichen Informationsaustausch ein Quasi-Standard geschaffen wurde. Auf Basis dieses Quasi-Standards haben die fünf großen EU-Staaten (G5) beschlossen, untereinander die gleichen Informationen entsprechend FATCA automatisch auszutauschen. Gleichzeitig wurde die OECD von den G20-Staaten angehalten, einen weltweiten

---

<sup>81</sup> Umgesetzt im Gesetz zu dem Abkommen vom 31. Mai 2013 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen vom 10. Oktober 2013, BGBl. 2013 Teil II S. 1362.

Standard für den automatischen steuerlichen Informationsaustausch basierend auf FATCA zu entwickeln<sup>82</sup>.

#### 4. Common Reporting Standard

Der „Common Reporting Standard<sup>83</sup>“ (CRS) wurde von der OECD auf der Basis von FATCA entwickelt und vom Ausschuss für Steuerfragen (CFA) am 17. Januar 2014 genehmigt und freigegeben. Er enthält den globalen Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten. Er wurde von der OECD gemeinsam mit den G20-Staaten und in enger Kooperation mit der EU ausgearbeitet. Der dazugehörige Kommentar wurde ebenfalls von der OECD entwickelt und vom Rat der OECD am 15. Juli 2015 gebilligt. Der CRS ist der mittlerweile weltweit akzeptierte Standard für den

---

<sup>82</sup> Siehe das G20-Treffen in Sankt Petersburg am 5. und 6.9.2013, bei dem sich die Staats- und Regierungschefs auf einen automatischen Informationsaustausch als Maßnahme gegen Steuerhinterziehung verständigt haben. In Nr. 51 der G20 Leaders' Declaration wird aufgeführt: "We commend the progress recently achieved in the area of tax transparency and we fully endorse the OECD proposal for a truly global model for multilateral and bilateral automatic exchange of information. Calling on all other jurisdictions to join us by the earliest possible date, we are committed to automatic exchange of information as the new global standard, which must ensure confidentiality and the proper use of information exchanged, and we fully support the OECD work with G20 countries aimed at presenting such a new single global standard for automatic exchange of information by February 2014 and to finalizing technical modalities of effective automatic exchange by mid-2014. In parallel, we expect to begin to exchange information automatically on tax matters among G20 members by the end of 2015. We call on all countries to join the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters without further delay. We look forward to the practical and full implementation of the new standard on a global scale. We encourage the Global Forum to complete the allocation of comprehensive country ratings regarding the effective implementation of information exchange upon request and ensure that the implementation of the standards are monitored on a continuous basis. We urge all jurisdictions to address the Global Forum recommendations in particular those 14 that have not yet moved to Phase 2. We invite the Global Forum to draw on the work of the FATF with respect to beneficial ownership. We also ask the Global Forum to establish a mechanism to monitor and review the implementation of the new global standard on automatic exchange of information."

<sup>83</sup> Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten, Gemeinsamer Meldestandard, OECD 2014, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-fur-den-automatischen-informations-austausch-von-finanzkonten.pdf>.



automatischen Informationsaustausch für Finanzkonteninformationen. Mit Stichtag 26. Juli 2016 haben sich 101 Staaten und Jurisdiktionen zu dem CRS bekannt. 54 Staaten wollen mit dem Austausch im September 2017 und 47 Staaten im September 2018 beginnen<sup>84</sup>.

Der Standard für den automatischen Informationsaustausch für Finanzkonteninformationen umfasst folgende Dokumente<sup>85</sup>:

- a) Den gemeinsamen Meldestandard (CRS), in welchem die dem automatischen Austausch von Finanzinformationen zugrunde liegenden Sorgfaltsvorschriften enthalten sind, die Finanzinstitute bei der Erhebung und anschließenden Meldung der Informationen einhalten müssen.
- b) Das Muster für eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden (Model Competent Authority Agreement – CAA, auch die „Mustervereinbarung“), das den gemeinsamen Meldestandard mit der Rechtsgrundlage für den Austausch verknüpft und in der die auszutauschenden Finanzinformationen aufgeführt sind.
- c) Die Kommentare zur Erläuterung und Auslegung der Mustervereinbarung und des gemeinsamen Meldestandards.
- d) Informationen zu technischen Lösungen, darunter ein für den Informationsaustausch zu verwendendes XML-Schema sowie Standards im Zusammenhang mit Datenschutzvorkehrungen und Vertraulichkeit sowie der sicheren Übertragung und Verschlüsselung von Informationen.

Bei der nationalen Umsetzung des Standards müssen die Staaten und Jurisdiktionen folgende Voraussetzungen erfüllen:

- a) Umsetzung der von den Finanzinstituten einzuhaltenden Melde- und Sorgfaltsvorschriften in innerstaatliches Recht einschließlich der Vorschriften, die eine wirksame Umsetzung sicherstellen,
- b) Wahl einer völkerrechtlichen und nationalen Rechtsgrundlage für den automatischen Informationsaustausch,
- c) Schaffung der IT- und Verwaltungsinfrastruktur,

---

<sup>84</sup> AEOI: Status of Commitments, as at 26 July 2016, <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-commitments.pdf>.

<sup>85</sup> Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters, Implementation Handbook, OECD, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>.

d) Sicherstellung der Wahrung der Vertraulichkeit und des erforderlichen Datenschutzes.

#### **a. Die rechtliche Umsetzung des CRS**

Deutschland hat die völkerrechtlichen, europarechtlichen und nationalen Voraussetzungen für die Anwendung des CRS bereits geschaffen. Bis zum ersten Austausch von Kontoinformationen im September 2017 werden auch die erforderlichen Verwaltungsverfahren und die notwendigen technischen Installationen geschaffen werden.

##### **aa. Mehrseitige Vereinbarung (AiA-MCAA)**

Die Bundesrepublik Deutschland hat am 29. Oktober 2014 zusammen mit 50 weiteren Staaten in Berlin die Mehrseitige Vereinbarung<sup>86</sup> zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten unterzeichnet („Mehrseitige Vereinbarung“). Die Mehrseitige Vereinbarung knüpft an Art. 6 des Multilateralen Übereinkommens an. Art. 6 des Multilateralen Übereinkommens bestimmt, dass für Fallkategorien und nach Verfahren, die sie einvernehmlich festlegen, zwei oder mehr Vertragsparteien die in Art. 4 des Multilateralen Übereinkommens genannten Informationen (= steuerliche Informationen) automatisch austauschen. Das Multilaterale Übereinkommen sieht demnach in Artikel 6 vor, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einvernehmlich Fallkategorien und Verfahren für den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen festlegen können. Die Mehrseitige Vereinbarung stellt eine solche einvernehmliche Festlegung im Sinne von Artikel 6 des Multilateralen Übereinkommens dar. Sie enthält Regelungen zum gegenseitigen automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zwischen zwei Staaten. Die Systematik der Mehrseitigen Vereinbarung sieht vor, dass die Regelungen zwischen zwei Staaten dann zur Anwendung gelangen, wenn für beide Staaten das Übereinkommen in Kraft getreten ist und beide Staaten gegenüber dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums (Artikel 24 Absatz 3 des Multilateralen Übereinkommens) bei der OECD eine Notifikation nach § 7 Absatz 2.1 abgegeben haben. Die Regelungen der Mehrseitigen Vereinbarung sehen vor, dass die Informationen über Finanzkonten regelmäßig beginnend ab

---

<sup>86</sup> Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten vom 21. Dezember 2015, BGBl. 2015 Teil II Nr. 35 v. 29.12.2015.

September 2017 für Daten des Kalenderjahres 2016 und dann jährlich für alle Folgejahre jeweils automatisch ausgetauscht werden.

Die Verwendung übermittelter und empfangener Informationen unterliegt den im Multilateralen Übereinkommen in den Art. 21 und 22 vorgesehenen Vertraulichkeits- und Geheimhaltungsvorschriften. Zu diesem Zweck hat die Bundesrepublik Deutschland im Rahmen des erforderlichen Notifikationsverfahrens Datenschutzregelungen nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Buchstabe d der Mehrseitigen Vereinbarung bei der Notifizierungsstelle (OECD) hinterlegt. Jeder Vertragsstaat, der nach der Mehrseitigen Vereinbarung Informationen mit einem anderen Vertragsstaat automatisch austauschen wird, muss daher über geeignete Maßnahmen zur Gewährleistung der Einhaltung der vorgeschriebenen Standards der Vertraulichkeit und des Datenschutzes verfügen und dies gegenüber dem OECD-Sekretariat notifizieren. Dabei werden auch Verwendungsbeschränkungen festgelegt, um sicherzustellen, dass die zuständige Behörde im anderen Vertragsstaat die übermittelten Informationen nicht für Zwecke verwendet, die gegen die deutsche öffentliche Ordnung (ordre public) verstoßen. Ein Verstoß gegen den ordre public liegt aus Sicht der Bundesrepublik Deutschland u.a. dann vor, wenn die betroffenen Steuerverfahren durch politische, rassische oder religiöse Verfolgung motiviert sind. Ein Verstoß in diesem Sinne ist auch gegeben, wenn die direkte oder indirekte Verwendung der übermittelten Daten zur Verhängung oder Vollstreckung der Todesstrafe gegen eine Person führen kann. Dies gilt auch, soweit die übermittelten Daten in einem Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offengelegt werden sollen.

Mit der Unterzeichnung der Mehrseitigen Vereinbarung hat die Bundesrepublik Deutschland für den automatischen steuerlichen Informationsaustausch zu Finanzkonteninformationen mit anderen Staaten die notwendige völkerrechtliche Rechtsgrundlage geschaffen. Der zukünftige Austausch kontobezogener Informationen mit Drittstaaten wird im Wesentlichen auf Basis der Mehrseitigen Vereinbarung erfolgen. Innerhalb der EU wird der CRS auf Basis europäischen Rechts umgesetzt.

## bb. Revision der Amtshilferichtlinie, DAC2

Mit der „Directive Administrativ Cooperation Nr. 2“<sup>87</sup> (DAC2) wurden in die EU-Amtshilferichtlinie alle Regelungen aufgenommen, die für die rechtliche Umsetzung des CRS erforderlich sind. Wesentliches Ziel von DAC2 ist es, innerhalb der EU den Standard für den automatischen steuerlichen Informationsaustausch für Kontoinformationen einheitlich umzusetzen. Nach Auffassung der KOM würde der Abschluss paralleler und unkoordinierter Abkommen durch Mitgliedstaaten nach Art. 19 der Richtlinie 2011/16/EU zu Wettbewerbsverzerrungen führen, die dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts abträglich wären. Durch einen erweiterten automatischen Informationsaustausch auf der Grundlage eines Rechtsinstruments der Union entfielen für die Mitgliedstaaten die Notwendigkeit, sich auf diesen Art. zu berufen, um in der Sache bilaterale oder multilaterale Abkommen mit anderen EU-Mitgliedstaaten abzuschließen, die aufgrund des Fehlens einschlägiger Rechtsvorschriften der Union erforderlich geworden wären. Deutschland hat die DAC2-Richtlinie durch das Finanzkonteninformationsaustauschgesetz (FKAustG) umgesetzt.

## cc. Das FKAustG

Die nationale rechtliche Umsetzung des CRS in Deutschland erfolgte durch das FKAustG<sup>88</sup> vom 21. Dezember 2015. Dieses Gesetz dient der Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1; Amtshilferichtlinie) in der Fassung der Richtlinie 2014/107/EU (ABl. L 359 vom 16.12.2014, S. 1) sowie der Umsetzung des Gesetzes zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (CRS-MCAA) vom 21. Dezember 2015 (BGBl. 2015 II S. 1630). In Deutschland ist die Umsetzung des CRS daher für EU-Mitgliedstaaten und für Drittstaaten einheitlich geregelt. In Deutschland ansässige Finanzinstitute müssen daher bei der Identifikation von nicht in Deutschland ansässigen

---

<sup>87</sup> Richtlinie 2014/107/EU des Rates v. 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. EU L 359/1 v. 16.12.2014.

<sup>88</sup> Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz vom 21. Dezember 2015, BGBl. I S. 2531.

Kontoinhabern nur ein Regelwerk anwenden. Da die Regelungen bei FATCA im Normalfall den Regelungen des CRS entsprechen, haben die Finanzinstitute bei der Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit von nicht in Deutschland ansässigen Kontoinhabern, die in Deutschland ein Konto besitzen, im Wesentlichen gleiche Sorgfaltspflichten zu befolgen<sup>89</sup>.

## b. Der Inhalt des CRS

Nach dem CRS<sup>90</sup> müssen die in einem bestimmten Staat ansässigen Finanzinstitute Kontoinhaber identifizieren, die in einem anderen Staat ansässig sind und an ihre zuständige Behörde Informationen über den Kontoinhaber und das Konto weitergeben. Die zuständige Behörde leitet dann die erhaltenen Informationen an den Staat der steuerlichen Ansässigkeit des Kontoinhabers weiter.



<sup>89</sup> Ein Großteil des Standards deckt sich mit dem FATCA-Musterabkommen, es gibt jedoch auch einige Unterschiede. Diese Unterschiede ergeben sich daraus, dass im CRS US-Besonderheiten gestrichen wurden (z.B. die Heranziehung der Staatsbürgerschaft als Indiz für die steuerliche Ansässigkeit und die Verweise auf US-Recht im FATCA-Abkommen) oder dass bestimmte Ansätze sich für den multilateralen Kontext des Standards weniger eignen als für den bilateralen Kontext des FATCA-Abkommens.

<sup>90</sup> In der Folge zitiert nach „Common Reporting Standard“ in Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing 2014.

## aa. Meldende Finanzinstitute

Ein wichtiger Aspekt bei der Erfüllung der Meldepflichten ist die zutreffende Bestimmung der Finanzinstitute, die Informationen erfassen und melden müssen. Diese sind im Standard als meldende Finanzinstitute<sup>91</sup> definiert. Im gemeinsamen Meldestandard ist genau festgelegt, was ein meldendes Finanzinstitut ist.

Nur Rechtsträger, die in einem teilnehmenden Staat ansässig sind, können meldende Finanzinstitute sein. Die Definition eines Rechtsträgers ist weit gefasst und beinhaltet juristische Personen und Rechtsgebilde, z.B. Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Trusts und Stiftungen. Natürliche Personen und Einzelunternehmen sind demnach von der Definition eines meldenden Finanzinstituts nicht erfasst.

Ein Trust gilt für Meldezwecke als in dem teilnehmenden Staat ansässig, in dem einer oder mehrere seiner Treuhänder ansässig sind, es sei denn, alle in Bezug auf den Trust zu meldenden Informationen werden der zuständigen Behörde eines anderen teilnehmenden Staates gemeldet, da der Trust dort für Steuerzwecke als ansässig gilt.

Meldende Finanzinstitute können unterteilt werden in:

- a) Einlageninstitute, das sind in der Regel Sparkassen, Geschäftsbanken, Bausparkassen und Kreditgenossenschaften.
- b) Verwahrinstitute, das sind in der Regel Verwahrbanken, Makler und Wertpapierverwahrstellen.
- c) Investmentunternehmen, das sind in der Regel Rechtsträger, deren Tätigkeit in der Anlage oder Wiederanlage von Finanzinstrumenten oder dem Handel damit, individueller oder kollektiver Vermögensverwaltung oder der Anlage oder Verwaltung von Finanzvermögen besteht.
- d) Spezifizierte Versicherungsgesellschaften, das sind in der Regel die meisten Lebensversicherungsgesellschaften.

Bestimmte Arten von Finanzinstituten sind ausdrücklich von der Pflicht zur Meldung von Informationen befreit<sup>92</sup>, da bei ihnen ein geringes Risiko besteht, dass sie zur Steuerhinterziehung missbraucht werden. Nicht meldende Finanzinstitute sind insbesondere:

---

<sup>91</sup> CRS Section VIII A.

<sup>92</sup> CRS Section VIII B.

- a) Staatliche Rechtsträger und deren Pensionsfonds,
- b) Internationale Organisationen,
- c) Zentralbanken,
- d) Bestimmte Altersvorsorgefonds,
- e) Qualifizierte Kreditkartenanbieter,
- f) Ausgenommene Organismen für gemeinsame Anlagen (OGA),
- g) Treuhänderdokumentierte Trusts,
- h) Sonstige Finanzinstitute mit geringem Risiko.

#### bb. Finanzkonten

Die allgemeine Regel lautet, dass ein Finanzkonto<sup>93</sup> ein von einem Finanzinstitut geführtes Konto ist. Nach der Definition im gemeinsamen Meldestandard umfasst der Ausdruck Finanzkonto folgende Arten von Konten:

- a) Einlagenkonten, das sind in der Regel Giro- und Sparkonten.
- b) Verwahrkonten, das ist ein Konto (nicht jedoch ein Versicherungs- oder Rentenversicherungsvertrag) zugunsten eines Dritten, in dem Finanzvermögen verwahrt wird.
- c) Eigen- und Fremdkapitalbeteiligungen, das sind Eigen- und Fremdkapitalbeteiligungen und gleichwertige Beteiligungen, z.B. an Personengesellschaften und Trusts.
- d) Rückkaufsfähige Versicherungsverträge und Rentenversicherungsverträge, das sind in der Regel Versicherungen zur Deckung von Todesfall-, Krankheits-, Unfall-, Haftungs- oder Sachschadenrisiken, die über einen Barwert verfügen, sowie Versicherungen, bei denen für einen vollständig oder teilweise anhand der Lebenserwartung ermittelten Zeitraum Zahlungen geleistet werden.

Bestimmte Konten, die ein geringes Risiko beinhalten, für Steuerhinterziehungszwecke missbraucht zu werden, werden als nicht meldepflichtige Konten definiert. Dazu gehören insbesondere:

- a) Altersvorsorgekonten,
- b) Steuerbegünstigte Nicht-Altersvorsorgekonten,
- c) Risikolebensversicherungsverträge,

---

<sup>93</sup> CRS Section VIII C.

- d) Nachlasskonten,
- e) Treuhandkonten,
- f) Einlagenkonten, die aufgrund nicht zurücküberwiesener Überzahlungen bestehen,
- g) Andere ausgenommene Konten mit geringem Risiko.

#### cc. Meldepflichtige Konten

Nachdem ein meldendes Finanzinstitut die von ihm geführten Finanzkonten identifiziert hat, muss es diese überprüfen, um festzustellen, ob es sich um meldepflichtige Konten<sup>94</sup> im Sinne des gemeinsamen Meldestandards handelt. Ein meldepflichtiges Konto ist definiert als Konto, bei dessen Inhaber es sich entweder um eine oder mehrere meldepflichtige Personen handelt oder um einen passiven NFE<sup>95</sup> (Rechtsträger, der kein Finanzinstitut ist) mit einer oder mehreren beherrschenden Personen, die meldepflichtige Personen sind.

Eine Person eines meldepflichtigen Staates ist eine natürliche Person oder ein Rechtsträger, die bzw. der nach dem Recht dieses Staates dort steuerlich ansässig ist. Ein meldepflichtiger Staat ist ein Staat oder Gebiet, mit dem eine Vereinbarung über den automatischen Informationsaustausch nach dem Standard geschlossen wurde (CRS-MCAA, DAC2).

Wurde ermittelt, dass es sich beim Kontoinhaber um eine Person eines meldepflichtigen Staates handelt, ist er eine meldepflichtige Person, sofern er nicht ausdrücklich von der Meldepflicht ausgenommen ist. Ausdrücklich ausgenommen sind in der Regel insbesondere Kapitalgesellschaften, deren Aktien regelmäßig an einer oder mehreren anerkannten Wertpapierbörsen gehandelt werden, und mit ihnen verbundene Rechtsträger sowie staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen, Zentralbanken und Finanzinstitute (die selbst den Vorschriften und Pflichten des Standards unterliegen).

Unabhängig davon, ob ein Finanzkonto aufgrund des Kontoinhabers ein meldepflichtiges Konto darstellt, ist die Frage zu beantworten, die sich auf die beherrschenden Personen bestimmter kontoinnehabender Rechtsträger bezieht. Dabei kann sich ergeben, dass zu einem bereits meldepflichtigen Konto weitere Informationen gemeldet werden müssen oder dass ein bis-

---

<sup>94</sup> CRS Section VIII D.

<sup>95</sup> Non Financial Entity.



lang nicht meldepflichtiges Konto aufgrund der beherrschenden Personen ein meldepflichtiges Konto wird.

Rechtsträger, die keine Finanzinstitute sind, werden als NFEs<sup>96</sup> (abgeleitet vom englischen Ausdruck „Non-Financial Entities“) bezeichnet. Darunter werden Rechtsträger zusammengefasst, die keine Finanzinstitute sind. NFEs werden noch einmal unterteilt in passive und aktive NFEs. Grundsätzlich ist ein passiver NFE ein NFE, der kein aktiver NFE ist. Von der Definition eines aktiven NFE ausgenommen sind Rechtsträger, die überwiegend passive Einkünfte erzielen oder überwiegend Vermögenswerte besitzen, mit denen passive Einkünfte erzielt werden (z.B. Dividenden, Zinsen, Mieten). Von der Definition erfasst sind auch börsennotierte Rechtsträger und mit diesen verbundene Rechtsträger, staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen, Zentralbanken sowie Holding-NFEs nichtfinanzieller Konzerne. Eine Ausnahme bilden Investmentunternehmen, die keine Finanzinstitute eines teilnehmenden Staates sind; sie gelten immer als passive NFEs.

Ist der kontoinnehabende Rechtsträger ein passiver NFE, muss das Finanzinstitut durch den Rechtsträger „hindurchschauen“ und die ihn beherrschenden Personen (beneficial owner) identifizieren. Handelt es sich bei den beherrschenden Personen um meldepflichtige Personen, müssen zu dem Finanzkonto Angaben zum Kontoinhaber und zu allen meldepflichtigen beherrschenden Personen gemeldet werden.

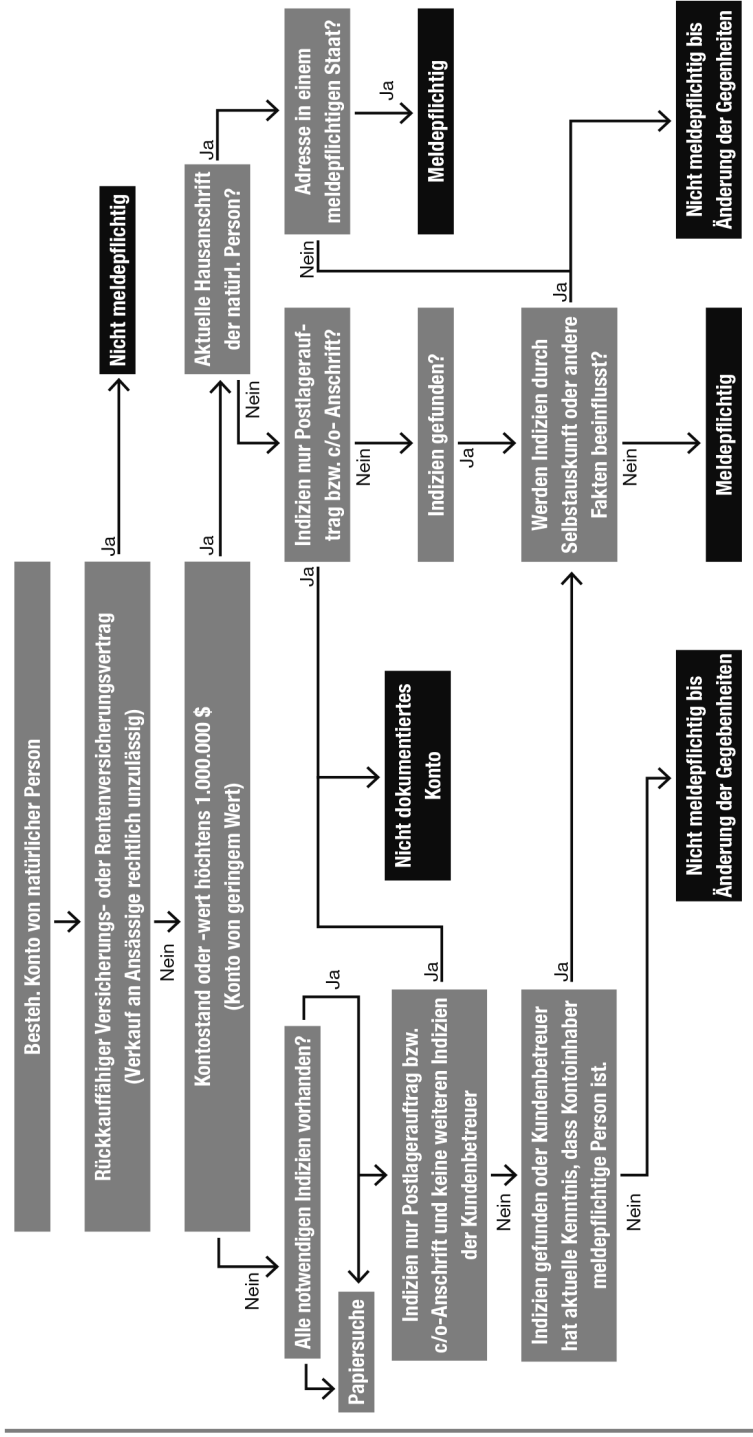
#### dd. Sorgfaltspflichten

Der Standard enthält präzise Sorgfaltsvorschriften, die die Finanzinstitute einhalten müssen, um festzustellen, ob es sich bei einem Finanzkonto um ein Konto einer meldepflichtigen Person und somit um ein meldepflichtiges Konto handelt. Es gelten unterschiedliche Vorschriften für Konten von natürlichen Personen und Rechtsträgern sowie für bestehende Konten, das sind in Deutschland alle Konten, die am 31. Dezember 2015 bestanden, und Neukonten, das sind alle Konten, die am oder nach dem 1. Januar 2016 eröffnet wurden oder werden.

---

<sup>96</sup> CRS Section VIII D. Nr. 7–9.

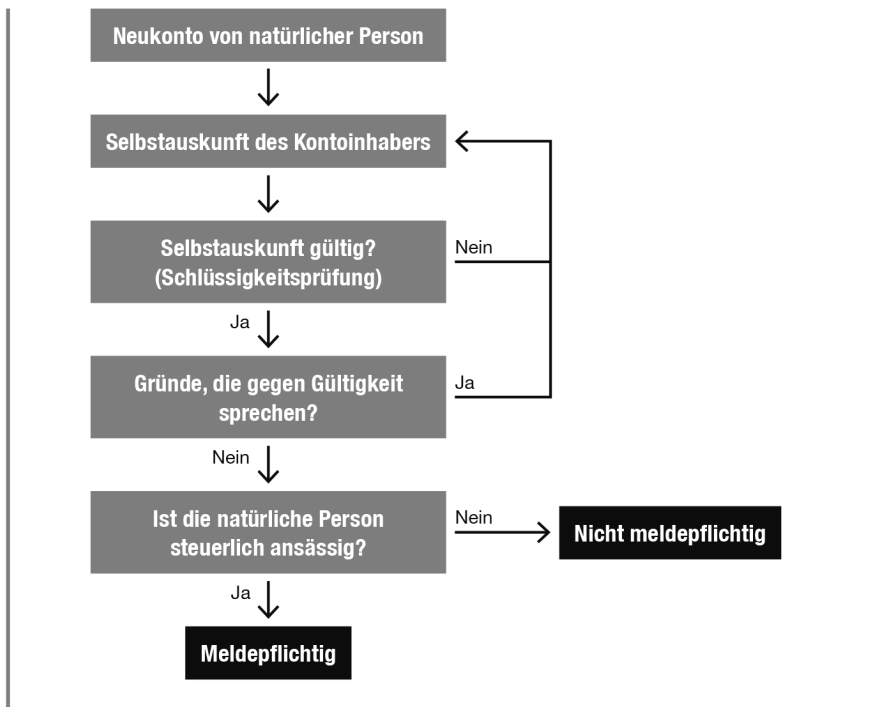
Sorgfaltspflichten und Prüfungsfolge bei bestehenden Konten natürlicher Personen<sup>97</sup>:



<sup>97</sup> CRS Section III.

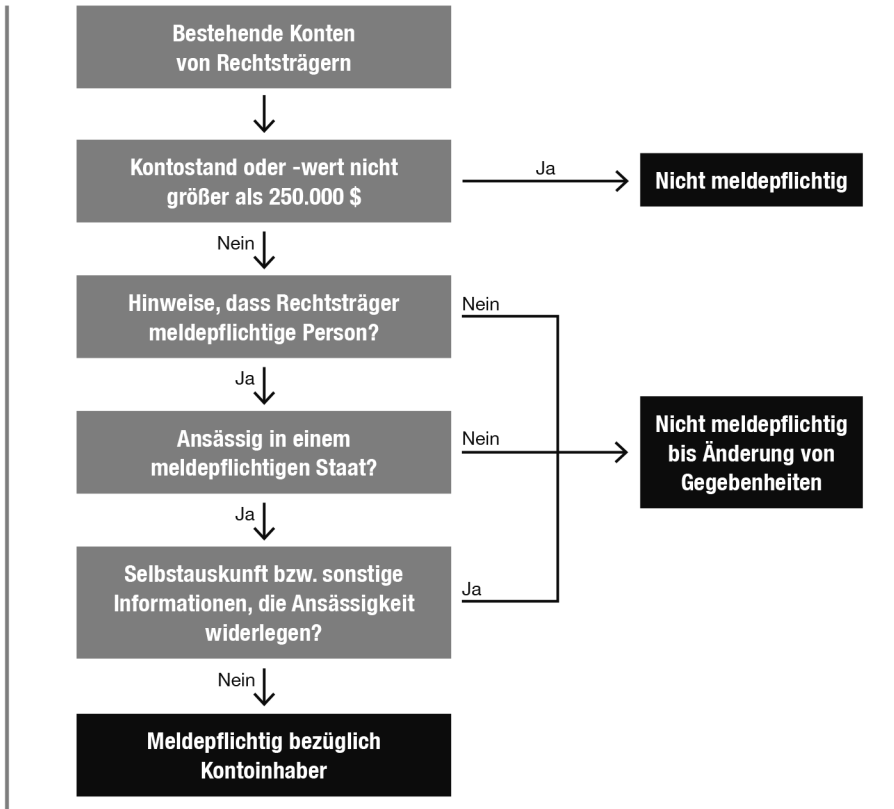
Während sich ein Finanzinstitut bei der Erfüllung der Sorgfaltspflichten für bestehende Konten überwiegend auf die ihm bereits elektronisch vorliegenden Informationen verlassen darf, muss es bei Eröffnung eines Neukontos zusätzliche Informationen vom Kontoinhaber erfassen.

Sorgfaltspflichten und Prüfungsfolge bei neuen Konten natürlicher Personen<sup>98</sup>:



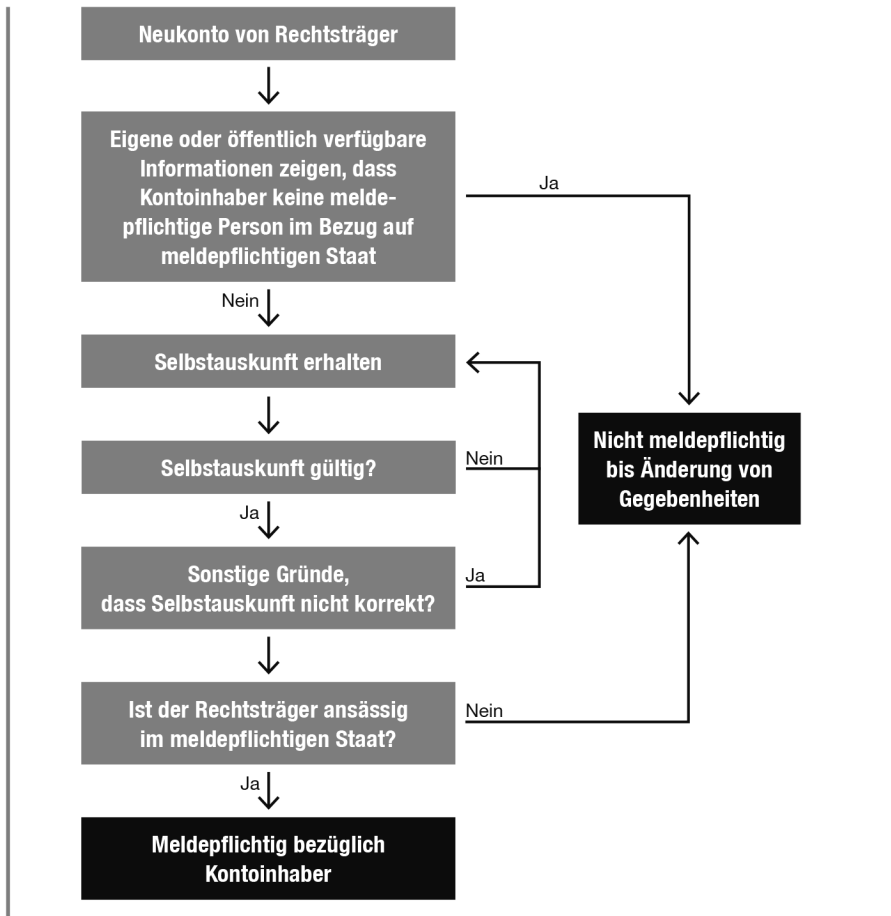
<sup>98</sup> CRS Section IV.

Sorgfaltspflichten und Prüfungsfolge bei bestehenden Konten von Rechtsträgern<sup>99</sup>:



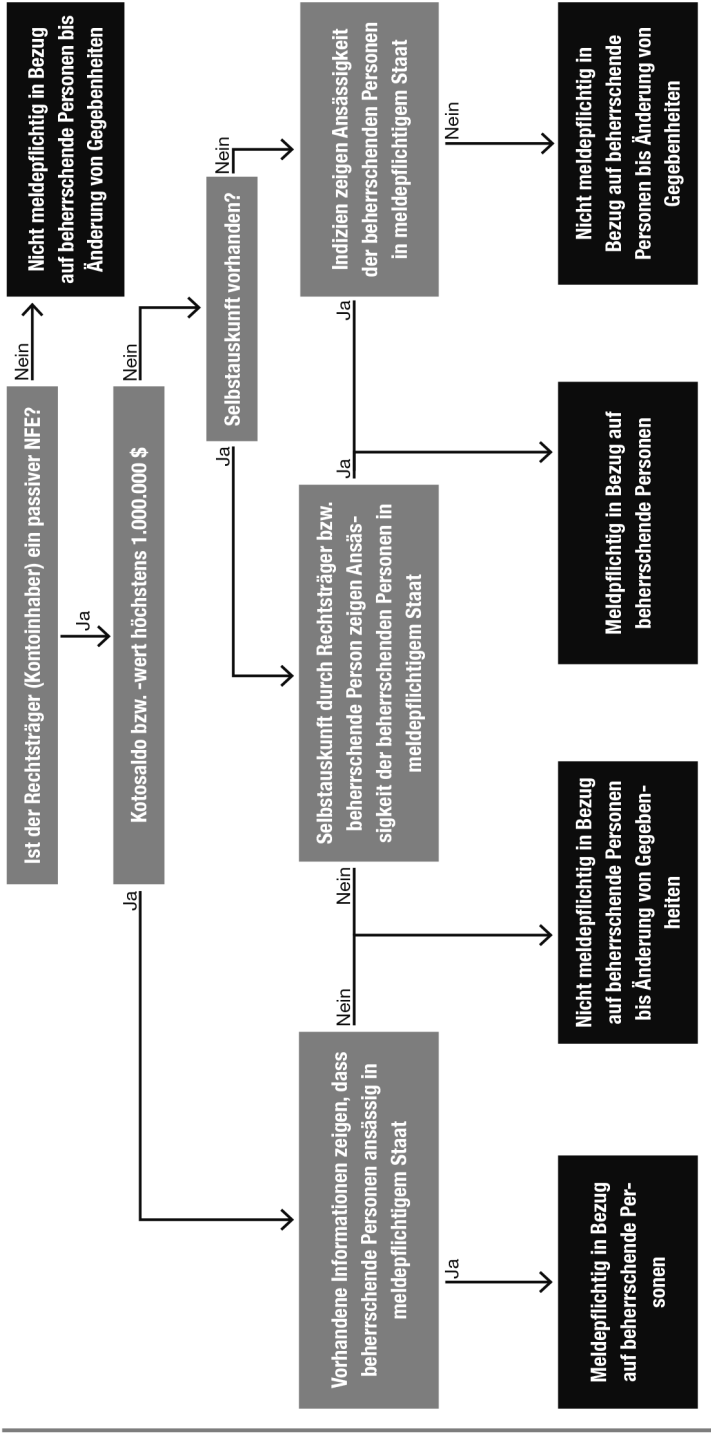
<sup>99</sup> CRS Section V.

Sorgfaltspflichten und Prüfungsfolge bei neuen Konten von Rechtsträgern<sup>100</sup>.



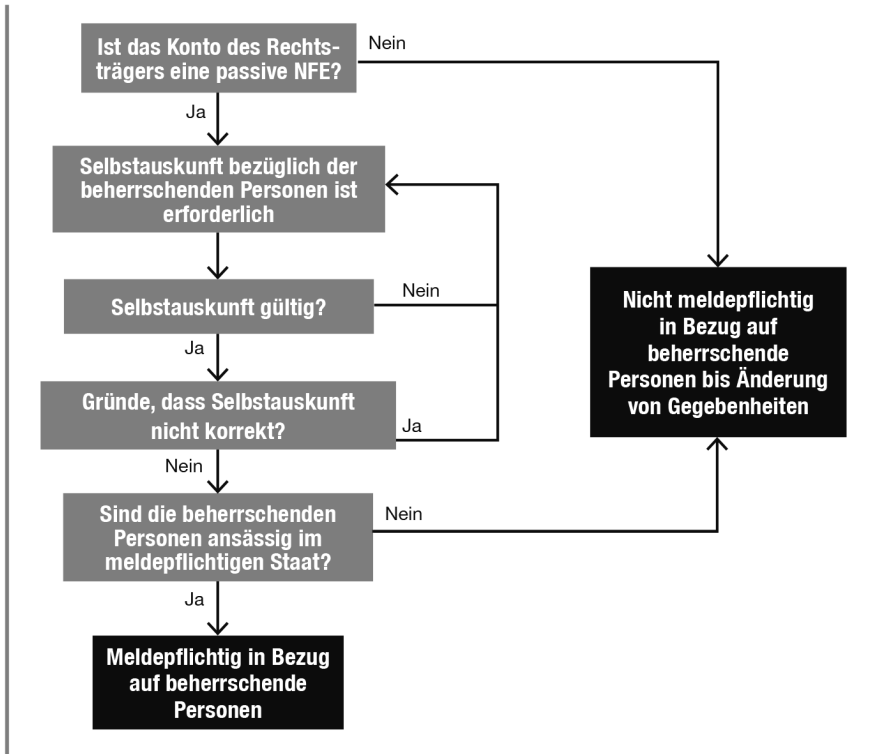
<sup>100</sup> CRS Section VI.

Sorgfaltspflichten und Prüfungsfolge bei bestehenden Konten von Rechtsträgern in Bezug auf beherrschende Personen, unabhängig davon, ob das Konto in Bezug auf den Kontoinhaber als meldepflichtiges Konto identifiziert wurde<sup>101</sup>:



<sup>101</sup> CRS Section V D. 2.

Sorgfaltspflichten und Prüfungsfolge bei neuen Konten von Rechtsträgern in Bezug auf beherrschende Personen, unabhängig davon, ob das Konto in Bezug auf den Kontoinhaber als meldepflichtiges Konto identifiziert wurde<sup>102</sup>:



Ein Konto gilt ab dem Tag als meldepflichtiges Konto, an dem es als solches identifiziert wird, und behält diesen Status bis zu dem Tag, an dem es kein meldepflichtiges Konto mehr ist (z.B. weil der Kontoinhaber keine meldepflichtige Person mehr ist oder das Konto zu einem nicht meldepflichtigen Konto wird, aufgelöst oder in seiner Gesamtheit übertragen wird). Wird ein Konto aufgrund seines Status am Ende des Kalenderjahrs oder Meldezeitraums als meldepflichtiges Konto identifiziert, müssen die Informationen in Bezug auf dieses Konto so gemeldet werden, als wäre es während des gesamten Kalenderjahrs oder Meldezeitraums, in dem es als solches identifiziert wurde, ein meldepflichtiges Konto (oder der Tag der Auflösung). Sofern nichts anderes vorgesehen ist, müssen die Informationen in Bezug auf ein

<sup>102</sup> CRS Section VI A. 2.

meldepflichtiges Konto jährlich in dem Kalenderjahr gemeldet werden, das dem Jahr folgt, auf das sich die Informationen beziehen.

ee. Informationen, die ausgetauscht werden

Sobald ein Konto als meldepflichtig identifiziert wird, muss das Finanzinstitut der Steuerbehörde Informationen zu diesem Konto melden<sup>103</sup>. Dabei handelt es sich um die Informationen, auf deren Austausch sich ein Staat oder Gebiet mit seinen Austauschpartnern entsprechend der Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden verständigt hat. Dies sind:

- a) Informationen, die der Partnerstaat zur Identifizierung des betreffenden Kontoinhabers benötigt (Identifizierungsinformationen),
- b) Informationen zur Identifizierung des Kontos und des kontoführenden Finanzinstituts (Kontoinformationen) und
- c) Informationen zu Aktivitäten auf dem Konto und zum Kontosaldo (Finanzinformationen).

ff. Technischer Austausch der CRS-Informationen

Zur Umsetzung des gemeinsamen Standards für den automatischen Austausch von Kontoinformationen ist von der OECD als ein Teil der technischen Lösung ein Datenschema mit detaillierten Vorgaben für die Abwicklung des Datenaustauschs entwickelt worden.

Das Datenschema ist eine Datenstruktur zur elektronischen Aufbewahrung und Übertragung großer Informationsmengen. Verwendet wird dazu die erweiterbare Auszeichnungssprache XML. Beispiele für deren Einsatz sind das Standard Transmission Format („STF“<sup>104</sup>) der OECD und das Format „Fisc 153“, in dem der Informationsaustausch im Rahmen der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie erfolgt. Das CRS-XML-Schema<sup>104</sup> gliedert sich in folgende Abschnitte:

---

<sup>103</sup> CRS Section I A.

<sup>104</sup> Common Reporting Standard Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations, OECD 2016, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/common-reporting-standard-status-message-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.pdf>.



- a) Nachrichtenkopf mit Sender, Empfänger, Art der Nachricht und Meldezeitraum,
- b) Beherrschende Personen oder Kontoinhaber (natürliche Personen),
- c) Kontoinhaber (Rechtsträger),
- d) CRS-Hauptteil: meldendes Finanzinstitut, Meldegruppe und Kontoangaben.

Das CRS-XML-Schema soll für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten zwischen den zuständigen Behörden verwendet werden. Zusätzlich kann es auch für innerstaatliche Meldungen von Finanzinstituten an nationale Steuerbehörden im Rahmen des gemeinsamen Meldestandards genutzt werden (in Deutschland der Fall).

## **5. Der Austausch von „Tax Rulings“**

Der Ausschuss für Steuerfragen bei der OECD hat im Jahr 2013 einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), beschlossen<sup>105</sup>. Die Staats- und Regierungschefs der G20-Staaten haben diesen Aktionsplan im September 2013 gebilligt. Die OECD hat am 5. Oktober 2015 die Ergebnisse des BEPS-Projekts bekanntgegeben. Die beteiligten Staaten haben sich in Bezug auf die 15 Punkte des Aktionsplans auf Maßnahmen verständigt, die sie konkret in ihrem eigenen Zuständigkeitsbereich umsetzen wollen. In 13 Berichten werden neue bzw. verbesserte internationale Standards dargelegt, die dazu dienen sollen, BEPS zu verhindern<sup>106</sup>. „Tax Rulings“ werden in Aktionspunkt 5 behandelt.

---

<sup>105</sup> Einzelheiten siehe: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2014-06-05-faq-beps.html>.

<sup>106</sup> OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20-Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris. [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf).

## **a. OECD BEPS-Aktionspunkt 5**

BEPS-Aktionspunkt 5<sup>107</sup> beschäftigt sich mit der wirksameren Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken bei der Erteilung von verbindlichen Zusagen durch die Steuerverwaltungen mittels der Erhöhung der Transparenz bei der Erteilung von steuerlichen Vorabzusagen (sogenannte „Tax Rulings“). Zu diesem Zweck werden ab dem 1. April 2016 Informationen zu bestimmten „Tax Rulings“ mit grenzüberschreitender Wirkung an die betroffenen Staaten spontan übermittelt. Der spontane Informationsaustausch für „Tax Rulings“ im Sinne des Aktionspunktes 5 der OECD beruht rechtlich auf dem in den DBA verankerten Informationsaustauschartikel (siehe Art. 26 OECD-MA), auf Art. 7 des Multilateralen Übereinkommens oder auf § 8 EUAHiG.

## **b. Austausch in der EU – DAC3**

Innerhalb der Europäischen Union hat der Europäische Rat mit der Richtlinie (EU) 2015/2376 vom 8. Dezember 2015 (ABl. L 332 vom 18.12.2015, S. 1) eine Ergänzung der Richtlinie 2011/16/EU (EU-Amtshilferichtlinie) beschlossen, die den automatischen Austausch von Informationen über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Tax Rulings“) ab dem 1. Januar 2017 vorsieht. Das EU-Amtshilfegesetz ist dazu durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen geändert worden<sup>108</sup>.

## **c. Praktische Umsetzung**

Abgabenrechtlich handelt es sich bei den von dem EUAHiG und BEPS-Aktionspunkt 5 erfassten „Tax-Rulings“ um:

---

<sup>107</sup> OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en> oder <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>.

<sup>108</sup> Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen vom 20. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3000).

- a) verbindliche Auskünfte im Sinne des § 89 Absatz 2 AO,
- b) verbindliche Zusagen gemäß § 204 AO oder
- c) um unilaterale Vorabzusagen über Verrechnungspreise als sonstige Verwaltungsakte.

Von dem EUAHiG werden ab dem 1. Januar 2017 „Tax Rulings“ erfasst, d.h. grenzüberschreitende Vorbescheide, bei denen es sich um eine Vereinbarung, eine Mitteilung oder eine andere Maßnahme mit ähnlicher Wirkung handelt, die:

- a) von oder im Namen der Bundesrepublik Deutschland, einer zuständigen Landesfinanzbehörde oder von Gemeinden oder Gemeindeverbänden erteilt, geändert oder erneuert wird, unabhängig davon, ob die grenzüberschreitenden Vorbescheide tatsächlich verwendet werden,
- b) für eine bestimmte Person oder eine Gruppe von Personen erteilt, geändert oder erneuert wird und sofern sich diese Person oder Gruppe von Personen darauf berufen kann,
- c) die Auslegung oder Anwendung einer Rechts- oder Verwaltungsvorschrift der Steuergesetze der Bundesrepublik Deutschland, eines Landes oder entsprechender Regelungen einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes betrifft,
- d) sich auf eine grenzüberschreitende Transaktion oder auf die Frage bezieht, ob durch die Tätigkeiten, denen eine Person nicht im Inland nachgeht, eine Betriebsstätte begründet wird oder nicht, und
- e) vor den Transaktionen oder den Tätigkeiten im Ausland, die möglicherweise als Gründung einer Betriebsstätte zu betrachten sind, oder vor Abgabe der Steuererklärung für den Zeitraum, in dem die Transaktion oder die Tätigkeiten erfolgten, erteilt wird.

Unter „Tax Rulings“ im Sinne des EUAHiG erfasst sind ferner Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung. Hierbei handelt es sich um eine Vereinbarung, eine Mitteilung oder eine andere Maßnahme mit ähnlicher Wirkung, die

- a) im Namen der Bundesrepublik Deutschland, einer zuständigen Landesfinanzbehörde oder einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes getroffen, geändert oder erneuert wird, unabhängig davon, ob sie tatsächlich verwendet wird oder nicht,

- b) für eine bestimmte Person oder eine Gruppe von Personen getroffen, geändert oder erneuert wird, und sofern sich diese Person oder Gruppe von Personen darauf berufen kann, und
- c) im Vorfeld grenzüberschreitender Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen
  - a. geeignete Kriterien zur Bestimmung der Verrechnungspreise für die betreffenden Transaktionen festlegt oder
  - b. die Zuweisung von Gewinnen an eine Betriebsstätte regelt.

Dies gilt jeweils auch, wenn entsprechende Bescheide oder Vorabzusagen im Zuge einer Außenprüfung erteilt oder geändert werden.

Ein grenzüberschreitender Bezug der Transaktion liegt dann vor, wenn bei einer Transaktion oder einer Reihe von Transaktionen:

- a) nicht alle an der Transaktion oder an der Reihe von Transaktionen Beteiligten in der Bundesrepublik Deutschland, in der der grenzüberschreitende Vorbescheid erteilt, geändert oder erneuert wird, steuerlich ansässig sind,
- b) einer der an der Transaktion oder an der Reihe von Transaktionen Beteiligten gleichzeitig in mehreren Staaten oder Gebieten steuerlich ansässig ist,
- c) einer der an der Transaktion oder an der Reihe von Transaktionen Beteiligten über eine Betriebsstätte Geschäftstätigkeiten in einem anderen Staat oder Gebiet nachgeht und bei der die Transaktion oder Reihe von Transaktionen Teil der Geschäftstätigkeiten der Betriebsstätte ist oder deren gesamte Geschäftstätigkeiten ausmacht. Bei einer grenzüberschreitenden Transaktion oder einer Reihe von grenzüberschreitenden Transaktionen kann es sich auch um Maßnahmen handeln, die von einer Person in Bezug auf Geschäftstätigkeiten in einem anderen Staat oder Gebiet getroffen werden, denen sie über eine Betriebsstätte nachgeht, oder
- d) es sich um eine Transaktion oder eine Reihe von Transaktionen handelt, die grenzüberschreitende Auswirkungen hat.

Sowohl der automatische Austausch von „Tax Rulings“ innerhalb der EU als auch der spontane Austausch von „Tax Rulings“ mit der OECD und weiteren Staaten erfassen auch bestimmte in der Vergangenheit erlassene „Tax Rulings“.

## 6. Länderbezogene Berichte, Country-by-Country Reporting

Der Europäische Rat hat mit der Richtlinie (EU) 2016/881 vom 25. Mai 2016 (ABl. L 146 vom 3.6.2016, S. 8) eine weitere Ergänzung der Richtlinie 2011/16/EU (EU-Amtshilferichtlinie) beschlossen, die den automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung betrifft. Die erneute Änderung der EU-Amtshilferichtlinie umfasst die Erstellung von länderbezogenen Berichten (sog. Country-by-Country-Reports) und deren automatischen Austausch zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

Diese Regelungen entsprechen weitgehend auch den Vereinbarungen im Rahmen des BEPS-Projekts Aktionspunkt 13. Der zwischenstaatliche Informationsaustausch über die länderbezogenen Berichte mit Drittstaaten kann auf Basis bestehender völkerrechtlicher Abkommen in Verbindung mit internationalen Vereinbarungen der zuständigen Verwaltungsbehörden erfolgen. Am 27. Januar 2016 haben 31 Staaten – darunter die Bundesrepublik Deutschland – ein solches Abkommen für den Austausch länderbezogener Berichte unterzeichnet („Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte“, s. Bundesratsdrucksache 241/16). Dem haben sich mittlerweile 19 weitere Staaten angeschlossen (Stand: 7. Dezember 2016).

Die nationale Umsetzung obiger Vorgaben erfolgte durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen<sup>109</sup>.

Darin werden u.a. zur materiell-rechtlichen Umsetzung der internationalen Empfehlungen zum einen die in der Bundesrepublik Deutschland in § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung (AO) bereits bestehenden Aufzeichnungspflichten lediglich modifiziert. Die bestehenden gesetzlichen Aufzeichnungspflichten enthalten bereits weitgehend alle Informationen, die für die landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation und die Stammdokumentation erforderlich sind. Zum anderen wird nach § 138 AO der § 138a AO ein „Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen“ eingefügt, um sowohl den Mindeststandard für die länderbezogene Berichterstattung als auch die Berichtspflichten umzusetzen.

Die zu übermittelnden länderbezogenen Berichte ermöglichen es der deutschen Finanzverwaltung, ein steuerliches Risikomanagement, insbesondere

---

<sup>109</sup> Siehe FN 108.

für den Bereich der Verrechnungspreise, durchzuführen. Auch für andere Bereiche können durch den länderbezogenen Bericht Erkenntnisse gewonnen werden, die es ermöglichen, Gewinnverlagerungen und -verkürzungen besser zu erkennen und in der Folge besser zu bekämpfen. Die übermittelten und erhaltenen Informationen dürfen ausschließlich zu steuerlichen Zwecken und nur zur Einschätzung möglicher steuerlicher Risiken verwendet werden, nicht aber für eine Verrechnungspreisberichtigung, z.B. durch eine formelhafte Gewinnaufteilung. Mit Hilfe der länderbezogenen Berichte sollen die betroffenen Steuerverwaltungen Informationen über die globale Aufteilung der Erträge und entrichteten Steuern sowie über weitere Indikatoren zur geografischen Verteilung der Wirtschaftstätigkeiten der betroffenen Steuerpflichtigen erhalten. Damit sollen die Finanzverwaltungen in die Lage versetzt werden, einschätzen zu können, ob hinsichtlich bestimmter Steuerpflichtiger besondere steuerliche Risiken bestehen, die beispielsweise eine Außenprüfung in diesem Bereich erforderlich machen.

Länderbezogene Berichte werden erstmals für das Steuerjahr 2016 erstellt.

## V. Der Global Forum Prozess

Die dargestellten Formen und Verfahren des internationalen steuerlichen Informationsaustauschs beruhen auf internationalen Abkommen und Regeln, die für alle beteiligten Staaten und Jurisdiktionen verbindlich sind. Das „Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes“<sup>110</sup> (GF), dem derzeit (Stand November 2016) 137 Staaten angehören, prüft in einem sog. Peer-Review-Prozess, ob die Staaten den weltweiten Standard für den steuerlichen Informationsaustausch auf Anfrage rechtlich und tatsächlich umgesetzt haben. Die Auseinandersetzung zwischen den Staaten wird jetzt nicht mehr über die grundsätzliche Anwendung des Standards geführt, sondern über die Frage, ob eine gem. Art. 26 oder anderen rechtlichen Grundlagen zulässige Anfrage gestellt wurde oder nicht. Das GF hat in seinen „Terms of Reference“<sup>111</sup> die Kriterien konkretisiert, die ein Staat erfüllen muss, um den Standard zu erfüllen. Wesentliche Kriterien sind:

- a) *Das Vorhandensein der Information.* Staaten haben sicherzustellen, dass Informationen über Eigentümer bzw. die Nutznießer aller wesentlichen Gebilde oder Arrangements den zuständigen Behörden zugänglich sind, dass verlässliche Rechnungsunterlagen von allen wesentlichen Gebilden oder Arrangements vorgehalten werden und dass Bankinformationen über alle Kontoinhaber zugänglich sind.
- b) *Der Zugang zu Informationen.* Die zuständigen Behörden sollen die Macht haben, von jeder Person innerhalb ihres Territoriums Informationen, die Gegenstand einer Anfrage basierend auf einem (Informations-) Abkommen sind und die in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle sind, zu erheben und weiterzugeben, wobei Rechte bzw. Garantien dieser Personen (z.B. Anhörungsrechte) mit einem effektiven Informationsaustausch vereinbar sein müssen.
- c) *Der Austausch von Informationen.* Das Vertragsnetzwerk des jeweiligen Staates muss einen effektiven Informationsaustausch sicherstellen und alle relevanten Partner einschließen. Die staatlichen Regeln des die Information erhaltenden Staates müssen angemessene Vorschriften zum Schutz der Vertraulichkeit der erhaltenen Informationen enthalten und

---

<sup>110</sup> Tax Transparency 2016, Report on Progress, OECD 2016, <http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf>.

<sup>111</sup> Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016-2020, Third Edition, OECD 2016, <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>.

der die Information erteilende Staat muss die Rechte und Garantien der Steuerpflichtigen und Dritter respektieren. Die Staaten müssen Informationen innerhalb ihres Vertragsnetzwerks in zeitlich angemessener Weise austauschen.

Im November 2016 hat das GF die erste Runde der Peer Reviews zur Prüfung des steuerlichen Informationsaustauschs auf Ersuchen abgeschlossen. Die Ergebnisse dieser ersten Runde von Prüfungen haben gezeigt, dass der Standard für den steuerlichen Informationsaustausch auf Ersuchen weltweit auf bisher zufriedenstellende Weise umgesetzt wurde. Von 116 geprüften Staaten und Jurisdiktionen wurden 99 mit „Compliant“ beziehungsweise „Largely Compliant“ bewertet. Mehr als 60 Staaten und Jurisdiktionen haben Schwierigkeiten beim Zugriff auf Bankinformationen behoben und etwa 30 Staaten und Jurisdiktionen haben die Transparenz bei Inhaberaktien (bearer shares) erhöht.

Eine neue Runde von Peer Reviews auf der Basis von überarbeiteten „Terms of Reference“ hat gerade begonnen, die insbesondere den unbeschränkten Zugriff der Steuerbehörden auf Beneficial-Ownership-Informationen für steuerliche Zwecke im Fokus hat.

Die „Automatic Exchange of Information Group“ des GF (AEOI-Group) entwickelt derzeit Prüfkriterien, die bei einer in den kommenden Jahren stattfindenden Prüfung der Umsetzung des neuen Standards für den automatischen steuerlichen Informationsaustausch (AEOI-Standard) verwendet werden sollen. Die AEOI-Group überwacht und unterstützt den laufenden Implementierungsprozess des neuen AEOI-Standards in den GF-Mitgliedstaaten. Zu diesem Zweck wurden auch vorweggenommene Prüfungen der GF-Staaten vorgenommen, die zum Ziel hatten festzustellen, ob alle den AEOI-Standard einführenden Staaten die notwendigen Datenschutz- und Datensicherheitsvorkehrungen getroffen haben. Diese Prüfungen umfassten das Vorhandensein der rechtlichen Voraussetzungen eines effektiven Datenschutzes sowie die Etablierung der erforderlichen prozeduralen Verfahren und organisatorischen Strukturen für ein umfassendes Datensicherheitsmanagement.



## VI. Fazit

Die Entwicklung des internationalen steuerlichen Informationsaustauschs ist in den letzten Jahren intensiv vorangebracht worden. Die steuerliche Transparenz hat zugenommen und wird in den kommenden Jahren weiter zunehmen. Das steuerpolitische Programm dazu lässt sich im Kommuniqué der Staats- und Regierungschefs der G20 anlässlich ihres Gipfeltreffens in Hangzhou am 4. und 5. September 2016 nachlesen.

Angestrebt wird ein faires und modernes internationales Steuersystem. Die internationale Steuerzusammenarbeit soll durch die Fortentwicklung der laufenden Zusammenarbeit in den Bereichen BEPS, den intensiveren Austausch von Steuerinformationen und den Aufbau von Steuerkapazitäten der Entwicklungsländer und steuerpolitische Maßnahmen zur Förderung von Wachstum und Steuerrechtssicherheit weiter gefördert werden. Die Fortschritte einer wirksamen und breiten Umsetzung der international vereinbarten Standards über Transparenz im Steuerbereich werden begrüßt und alle noch nicht teilnehmenden Staaten, einschließlich aller Finanzzentren und Gebiete, die sich noch nicht zur Umsetzung der Standards für den automatischen Informationsaustausch verpflichtet haben, werden aufgefordert, dies unverzüglich bis spätestens 2018 zu tun und das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen zu unterzeichnen und zu ratifizieren. Die von der OECD in Zusammenarbeit mit G20-Mitgliedern vorgelegten Vorschläge zu objektiven Kriterien für die Bestimmung von Staaten und Gebieten, die sich in Bezug auf Steuertransparenz nicht kooperativ verhalten, werden gebilligt. Die OECD wird aufgefordert, den G20 bis Juni 2017 darüber zu berichten, welche Fortschritte die Staaten und Gebiete im Bereich Steuertransparenz erzielt haben und wie das Globale Forum angesichts der zusätzlichen Überprüfungsanfragen von Staaten den Überprüfungsprozess der Staaten steuern wird. Bis zum Gipfeltreffen der Staats- und Regierungschefs der G20 im Juli 2017 soll eine Liste derjenigen Staaten und Gebiete erstellt werden, die noch keine ausreichenden Fortschritte hin zu einem zufriedenstellenden Niveau bei der Umsetzung der vereinbarten internationalen Standards zur Transparenz im Steuerbereich erzielt haben. Es werden Abwehrmaßnahmen gegen die in dieser Liste aufgeführten Staaten und Gebiete in Erwägung gezogen. Die Staaten und internationale Organisationen werden aufgefordert, Entwicklungsländer beim Aufbau ihrer Steuerkapazitäten zu unterstützen.<sup>112</sup> Darüber hinaus wird auch die verbesserte

---

<sup>112</sup> G20 Leaders' Communique Hangzhou Summit, Nr. 19, [http://www.g20.org/English/Dynamic/201609/t20160906\\_3396.html](http://www.g20.org/English/Dynamic/201609/t20160906_3396.html).

Zugriffsmöglichkeit der Steuerverwaltungen auf Beneficial-Ownership-Informationen vorangetrieben werden.

Alle genannten Maßnahmen werden weitere Arbeiten der OECD, der EU-Kommission und des GF notwendig machen, an denen sich Deutschland intensiv beteiligen wird. Die anstehende G20-Präsidentschaft der Bundesrepublik Deutschland wird sich jedenfalls umfassend mit diesen Themen beschäftigen müssen.

## **Literaturhinweise**

*Schönfeld/Ditz*, DBA, Kommentar, Köln 2013

*Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Kommentar, Loseblatt, Herne/Berlin 2016

*Pahlke/König*, Abgabenordnung, 3. Aufl., München 2014

*Tipke/Kruse*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Köln 2016

*Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. Aufl., München 2015

*Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Kommentar, Loseblatt, München 2016



## **ifst-Schriften 2017 / 2016 / 2015 / 2014**

### **2017**

Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe

### **2016**

Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden

Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union

Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting

Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –

Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?

Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –

### **2015**

Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II

Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells

Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –

- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts
- Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht
- Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb

## 2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –
- Nr. 498 *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz, Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung – Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium am 24. Februar 2014 –
- Nr. 499 *Koblenzer/Günther*, Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW
- Nr. 500 *Budäus/Hilgers/Steger*, Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich
- Nr. 501 *Lenk*, Föderalismusreform III, Kritische Analyse der föderalen Finanzbeziehungen und aktuell diskutierte Reformansätze