

Vorbemerkung

Amtshilfe ist die Hilfe, die eine ersuchte Behörde der ersuchenden Behörde zur Erfüllung von Aufgaben der öffentlichen Verwaltung gewährt. Amtshilfe ist gegeben, wenn ein inländisches Finanzamt einer ausländischen Finanzbehörde auf Anfrage (Ersuchen) Informationen beschafft oder in deren Auftrag im Inland ermittelt. Die Amtshilfe vollzieht sich direkt zwischen den Behörden; der Amtshilfeweg ist direkt, wie z.B. beim Informationsaustausch im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen. Deutsche Finanzämter können Amtshilfe an EU-Behörden auch nach Maßgabe des EG-Amtshilfe-Gesetzes sowohl erteilen als auch um Amtshilfe ersuchen.

Die Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe durch die deutsche Steuerverwaltung regelt sich nach den Grundsätzen des § 117 Abs. 1 AO. Gemäß dieser Vorschrift können deutsche Finanzbehörden bei der Sachverhaltsermittlung zwischenstaatliche Amtshilfe „nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen“. Das bedeutet, dass die zwischenstaatliche Amtshilfe zur Sachverhaltsaufklärung oder zur Klärung der steuerrelevanten Verhältnisse eines Steuerpflichtigen (§§ 85, 88 AO) erforderlich sein muss; insbesondere findet § 112 Abs. 1 AO Anwendung. Gemäß der Vorschrift kann die deutsche Finanzbehörde nur dann eine ausländische Behörde ersuchen, wenn sie aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen die Amtshandlung nicht selbst vornehmen kann, zur Durchführung der Aufgabe auf die Kenntnis von Tatsachen angewiesen ist, die ihr unbekannt sind und die sie selbst nicht ermitteln kann, zur Durchführung ihrer Aufgaben Urkunden oder sonstige Beweismittel benötigt, die sich im Besitz der ersuchten Behörde befinden oder die Amtshandlung nur mit wesentlich größerem Aufwand selbst vornehmen könnte als die ersuchte Behörde.

Zwischenstaatliche Amtshilfe soll also erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung im Inland (durch den Steuerpflichtigen, § 90 Abs. 2 AO) entweder nicht zum Ziel geführt hat oder wenig Erfolg versprechend ist. Die inländischen Aufklärungsmittel müssen also ausgeschöpft sein, ehe von der Amtshilfe Gebrauch gemacht wird (sogenanntes Subsidiaritätsprinzip).

Die Verwertbarkeit von Informationen, die nach Maßgabe des § 117 Abs. 1 erlangt worden sind, setzt nicht voraus, dass die deutsche Finanzverwaltung dafür ein Ersuchen gestellt hat. Ausländische Behörden können auch

Spontanauskünfte erteilen, z.B. auf der Grundlage des EG-Amtshilfe-Gesetzes. Ausländische Behörden erteilen Amtshilfe nach Maßgabe bilateraler Abkommen und völkerrechtlicher Verträge wie z.B. der Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs).

Deutsche Finanzbehörden können ihrerseits nach den Vorschriften des § 117 Abs. 2 bis 4 AO ausländischen Behörden Amtshilfe gewähren. Abs. 2 sieht Amtshilfe im Rahmen „innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, innerstaatlich anwendbarer Rechtsakte der Europäischen Gemeinschaft sowie des EG-Amtshilfe-Gesetzes“ vor, Abs. 3 lässt sogenannte „Kulanzauskünfte“ zu, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Der vierte Absatz enthält verfahrensrechtliche Vorschriften; er räumt den Beteiligten insbesondere das Recht auf Anhörung (§ 91 AO) ein, bevor Auskünfte und Unterlagen dem ersuchenden Staat übermittelt werden.

Rechtshilfe, und dies sollte unterschieden werden, vollzieht sich dagegen auf Gerichtsebene durch ein Gericht oder für ein Gericht, wenn entsprechendes Handeln begehrt wird bzw. zur Durchführung der rechtspflegerischen Aufgaben erforderlich ist. Der fünfte Unterabschnitt der AO (§§ 111 bis 115, 116, 117) spricht einheitlich von „Rechts- und Amtshilfe“, wohl deshalb, weil auch Justizbehörden gegenüber den Finanzbehörden zur Auskunft verpflichtet sind.

Rechtshilfe wird aufgrund von Staatsverträgen, bi- und multilateralen Rechtshilfeübereinkommen gewährt. Auskünfte nach den Vorschriften der zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Strafsachen kommen dann zur Anwendung, wenn die Finanzbehörde als Strafverfolgungsbehörde in einem Steuerstrafverfahren wegen Steuerhinterziehung ermittelt oder als zuständige Verwaltungsbehörde in einem Bußgeldverfahren zur Ermittlung einer Steuerordnungswidrigkeit tätig wird. Rechtshilfe schließt Amtshilfe nicht aus. Selbst wenn bereits ein Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist, können Auskünfte zum Zweck der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auf dem Amtshilfeweg erteilt werden.

Das Bankgeheimnis in der Hierarchie der neuen Amtshilfe

Die folgende Grafik illustriert die Einordnung des Bankgeheimnisses aus fiskalischer Sicht in der Hierarchie der neuen Amtshilfe auf Basis von

Steuerinformationsaustausch- und OECD-konformer Doppelbesteuerungsabkommen.

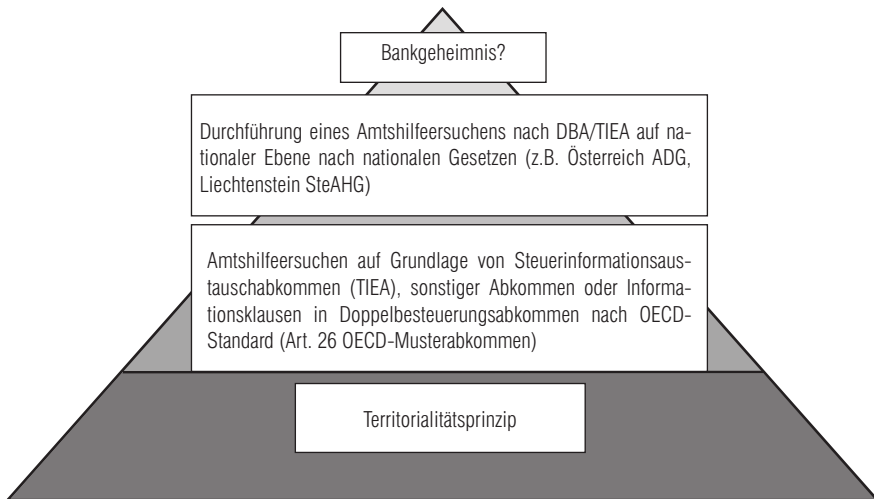


Abbildung 4: Pyramide der Rangstellung fiskalischer Bankgeheimnisse bei Auskunftsersuchen an diskrete Anlageländer

Bankgeheimnisse stehen – rein fiskalisch betrachtet – am „Ende“ eines Prozesses zur Gewährung von Amtshilfe. Daher muss der steuersensitive Geldanleger nicht allein auf die Regelungen in den Bankgeheimnissen abstellen, sondern die generelle Amtshilfepraxis der Steuer- oder Staatsbehörden im Auge haben, für dessen Anlageland er sich entscheidet. Zu Beginn steht das Territorialitätsprinzip, das beispielsweise eigenständige Ermittlungen deutscher Steuerfahnder in Österreich, Luxemburg oder in der Schweiz verbietet. Daher hat Deutschland, aber auch Österreich mittlerweile mit fast allen Staaten Steueramtshilfeabkommen geschlossen oder bestehende Doppelbesteuerungsabkommen den OECD-Richtlinien über den Informationsaustausch entsprechend angepasst. Die eigentliche Amtshilfe-Entscheidung richtet sich nach den jeweiligen nationalen Amtshilfedurchführungsgesetzen des ersuchten Staates. Die Normen über gesetzlich verankerte Bankgeheimnisse enthalten „Öffnungsklauseln“, nach denen Konten offengelegt werden müssen, wenn dies nach dem jeweils geltenden nationalen Amtshilferecht geboten ist.

Steuer-Informationsaustausch unter Anwendung der neuen OECD-Standards

Allgemeines

Die Bemühungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), klassische außereuropäische Steueroasenländer zu mehr Kooperation in der Bekämpfung von unfairem Steuerwettbewerb zu bewegen, haben eine lange Tradition. Erstmals im Mai 1996 forderten Vertreter der G7-Länder sowie diverser Staaten⁴¹ die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) auf, Maßnahmen auszuarbeiten, die den verzerrenden Effekt eines volkswirtschaftlich nachteiligen Steuerwettbewerbs (harmful tax competition) auf Investitions- und Finanzierungsentscheidungen sowie deren Auswirkungen auf die jeweiligen nationalen Steuerbemessungsgrundlagen entgegenwirken. Als Antwort auf die Aufforderung der Minister begann der OECD-Ausschuss für Steuerfragen mit dem Projekt über volkswirtschaftlich nachteiligen Steuerwettbewerb. Ergebnis dieses Projekts war der sogenannte „1998-Report“. Der 1998-Report gilt als Debüt für die Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb („harmful tax competition“) und schädlicher Steuerpraktiken („harmful tax practices“). Der Bericht beschäftigte sich mit volkswirtschaftlich nachteiligen Steuerpraktiken in Form von nachteiligen Steuervergünstigungen in den OECD-Mitgliedstaaten. Zur Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb („harmful tax competition“) und schädlicher Steuerpraktiken („harmful tax practices“) hatten die OECD-Experten- und Autorengruppe des 1998-Reports bereits diverse Empfehlungen ausgesprochen und dabei verstärkt Ratschläge bezüglich des Zugriffs auf *Bankdaten für Steuerzwecke* erteilt. Die Empfehlungen zielten bereits damals alle auf die Beseitigung existierender Bankgeheimnisse für Steuerzwecke ab.

Ein weiterer Fortschritt gelang schließlich im Jahr 2002. Basierend auf den Erkenntnissen aus dem OECD-1998-Report „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue“ präsentierte die OECD im April 2002 ein

⁴¹ OECD-Mitgliedsländer: Australien, Österreich, Belgien, Kanada, Tschechische Republik, Dänemark, Finnland, Frankreich Deutschland, Griechenland, Ungarn, Island, Irland, Japan, Korea, Luxemburg, Mexiko, Niederlande, Neuseeland, Norwegen Polen, Portugal, Slowakische Republik, Spanien, Schweden, Schweiz, Türkei, Großbritannien, USA.

von einer Sondereinheit der Organisation – der „Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information“ – ausgearbeitetes „Musterübereinkommen über einen effektiven Austausch von Informationen in Steuersachen“ („agreement for effective exchange of information in tax matters“). Dieses Musterübereinkommen dient aktuell als „Richtschnur“ für die Ausarbeitung bilateraler Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen. Eine wesentliche Neuerung war, dass die zur Steuerverfestsetzung voraussichtlich erforderlichen Informationen vom ersuchten Staat unabhängig von der Tatsache zu übermitteln sind, ob das dem Ersuchen zugrunde liegende Steuerdelikt nach dem Recht des ersuchten Staates, wäre es dort begangen worden, als Straftat zu qualifizieren wäre („dual criminal test“).⁴² Der in englischer Sprache verfasste Originaltext des „2002-Agreements“, das von OECD und Interessenvertretern als „international standard“ bezeichnet wird, ist als pdf-Datei auf den Internetseiten der OECD erhältlich: <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>. Er ist außerdem in diesem Buch in Anlage 1 zu finden.

Der eigentliche Durchbruch erfolgte schließlich rund zehn Jahre später – im Jahr 2009. Bereits seit 2009 erfolgt eine Adaption der OECD-Standards über die Auskunftspflichten im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen in fast allen namhaften Anlageländern. Insgesamt haben etwa 84 Länder die OECD-Standards akzeptiert. Entsprechend straff vollziehen bzw. vollzogen sich bereits die Anpassungen sämtlicher bestehender Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) hinsichtlich ihrer enthaltenen Informationsaustauschvereinbarungen. Seit 2010 stehen Bankgeheimnisse einem Informationsaustausch für Steuerzwecke nicht mehr entgegen.

Anlegerhinweis 20

Ein fiskalisches Bankgeheimnis ist somit ad acta gelegt.

⁴² Zum Musterabkommen siehe Abschnitt unten: Das OECD-Musterabkommen für die Ausarbeitung von Tax Information Exchange Agreements (Steuerinformationsaustauschabkommen).

Der OECD DBA-Auskunftsstandard (OECD 26) im Überblick

Steuerpflichtige, die in mehreren Staaten ansässig sind, sind regelmäßig von einer Doppelbesteuerung betroffen, weil die meisten Staaten nicht nur Einkünfte aus inländischen, sondern auch aus ausländischen Geschäftsvorgängen (also das gesamte Welteinkommen) der Besteuerung unterwerfen. Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sollen dies verhindern.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind völkerrechtliche Verträge, die die Vermeidung solcher doppelten Steuerbelastungen zum Ziel haben. Dies wird dadurch erreicht, dass entweder ein Vertragsstaat von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht (Freistellungsmethode) oder der andere die bereits bezahlte Steuer auf seinen Steueranspruch anrechnet (Anrechnungsverfahren).

Die Gewährleistung einer reibungslosen Abwicklung der DBA bedingt notwendigerweise einen ausreichenden Informationsfluss zwischen den für das Besteuerungsverfahren zuständigen Behörden. Die OECD-Standards basieren auf dem Grundprinzip, dass die Gewährleistung der Vermeidung einer Doppelbesteuerung notwendigerweise einen ausreichenden Informationsfluss zwischen den für das Besteuerungsverfahren zuständigen Behörden – sprich den Finanzbehörden – bedingt. Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat hierzu in ihren DBA-Musterabkommen Informationsaustauschstandards entwickelt, die Gegenstand der Diskussionen über die Bekämpfung von Steuerhinterziehung geworden sind. Art. 26 OECD-MA 2008 lautet:

„(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens 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, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

(2) Alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder

Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen.

(3) Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat,

a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;

b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung widerspräche.

(4) Wenn ein Vertragsstaat in Übereinstimmung mit diesem Artikel um Erteilung von Informationen ersucht, wendet der andere Vertragsstaat zur Beschaffung der Informationen seine innerstaatlichen Ermittlungsbefugnisse an, 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 Interesse an ihnen hat.

(5) Absatz 3 ist nicht so auszulegen, 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.“

Die Vorschrift sieht vor, dass generell alle Auskünfte übermittelt werden können, die zur Anwendung der DBA oder des innerstaatlichen Rechts eines Vertragsstaates über die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind.

Der Knackpunkt dieser Vorschrift ist, dass nach dem OECD-MA auch Bankinformationen allgemein und nicht nur bei Verdacht auf Steuerhin-

terziehung oder nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens ausgetauscht werden können. Es reicht vielmehr aus, dass die Kontoinformationen für Besteuerungszwecke relevant sind, was praktisch immer der Fall ist. Auch dürfen nationale Bankgeheimnisse dem Auskunftsaustausch für fiskalische Zwecke nicht entgegenstehen.

Hintergrund ist folgender: Bisher war es so, dass unter ein Bankgeheimnis fallende Informationen nur bei Verdacht auf Steuerbetrug (war beim Schweizer und Luxemburger Bankgeheimnis der Fall) oder – wie in Österreich – nach Einleitung eines Finanzstrafverfahrens zu übermitteln waren. Um einen solchen Verdacht auf Steuerbetrug zu begründen bzw. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten, bedurfte es bisher regelmäßig konkreter Beweise über eine vermutlich vorliegende Steuerhinterziehung. Ein konkreter Beweis konnte aber wegen fehlender Informationen – bedingt durch den bisherigen Bankgeheimnisschutz – oftmals nicht geführt werden. So sind viele Rechtshilfeersuchen mangels ausreichender Begründung im Sande verlaufen. Darauf dürfen Steuerpflichtige künftig nicht mehr hoffen.

Das OECD-Musterabkommen für die Ausarbeitung von Steuerinformationsaustauschabkommen (Tax Information Exchange Agreements)

Gemäß Artikel 1 des Musterübereinkommens (Object and Scope of the Agreement) leisten die Vertragsstaaten gegenseitige Amtshilfe mittels eines umfassenden Informationsaustausches. Der Auskunftsverkehr soll sämtliches Datenmaterial umfassen, das voraussichtlich erforderlich ist zur:

- Ermittlung der Steuerpflicht und der maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen („determination“),
- Steuerfestsetzung und Steuerbeitreibung („assessment and collection of taxes“),
- Rückerlangung und Vollziehung bereits verkürzter Steuern („recovery and enforcement of tax claims“),
- Ermittlung oder strafrechtlichen Verfolgung von Steuerangelegenheiten („investigation or prosecution of tax matters“).

Unter „voraussichtlich erforderlich“ („foreseeable relevance“) versteht die OECD „möglichst umfassend“, klammert jedoch Ermittlungen ins Blaue hinein („fishing expeditions“) ausdrücklich aus.

Der Auskunftsverkehr nach OECD 2002 vollzieht sich als Informationsaustausch auf Anfrage („Exchange of Information Upon Request“) und umfasst folgende Steuerarten:

- Einkommen- oder Gewinnsteuern („taxes on income or profits“),
- Kapitalsteuern („taxes on capital“),
- Vermögensteuern („taxes on net wealth“),
- Grundsteuern („estate tax“) sowie
- Erbschaft- oder Schenkungsteuern („inheritance or gift taxes“).

Nach dem Musterabkommen tauschen die Vertragsstaaten Steuerinformationen aus, wenn Beweismittel oder Angaben im Rahmen einer bestimmten Untersuchung (particular examination), für Nachforschungszwecke (inquiry) oder Ermittlungen (investigation) benötigt werden. Der Begriff „inquiry“ schließt auch Vorfeldermittlungen der Steuerfahndung i.S.v. § 208 AO ein, die sich im Regelfall „gegen Unbekannt“ richten. Während die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten beginnt, sobald ein konkreter Anfangsverdacht vorliegt, die den Verdacht einer Straftat begründen, genügt für eine „inquiry“ wie der Vorfeldermittlung nur ein sogenannter hinreichender Anlass zum Tätigwerden.

Die zur Steuerfestsetzung voraussichtlich erforderlichen Informationen sind vom ersuchten Staat unabhängig von der Tatsache zu übermitteln, ob das dem Ersuchen zugrunde liegende Steuerdelikt nach dem Recht des ersuchten Staates, wäre es dort begangen worden, als Straftat zu qualifizieren wäre (sog. „dual criminal test“). Mit dieser Klausel konnte die OECD erreichen, dass Steueroasen auf Anfrage der Steuerbehörden aus Hochsteuerländern Informationen auch dann preisgeben, wenn in dem Oasenstaat gar keine der Anfrage entsprechenden Steuern existieren. Bislang blieben an Steueroasen adressierte Rechtshilfeersuchen schon deshalb ohne Erfolg, weil der ersuchte Staat mangels Existenz und Vollzug gleicher oder ähnlicher Steuern über keinerlei Datenmaterial, Unterlagen und Informationen verfügte und infolgedessen die Anlaufstelle für die Auskunftersuchen („the competent authority“) des ersuchten Staates an den ersuchenden Staat keinerlei Daten übermitteln konnte. Um gerade in solchen klassischen Fällen des „schädlichen Steuerwettbewerbs“ diesem Einhalt zu gebieten, will die OECD mit ihrem Standard 2002 erreichen, dass die Vertragsstaaten auch dann „ermitteln“ und „übermitteln“, wenn sie die

Erkenntnisse nicht für eigene Steuerzwecke verwerten können. Nach dem Musterabkommen sollen neben Banken auch sonstige Finanzinstitutionen und solche Personen auskunftspflichtig sein, die in einem Treuhandverhältnis stehen, also insbesondere Treuhänder (Nominees) und Trustees.

Als zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs nützliche Informationen gelten insbesondere:

- Angaben über die Besitzverhältnisse von Unternehmen (ownership of companies), Partnerschaften/Personenvereinigungen (partnerships), Trusts, Stiftungen, Anstalten usw.
- Angaben über sämtliche Eigentümer in einer Eigentümerkette (sog. „ownership chain“). Damit will die OECD diversen „Steuersparkonstellationen“ entgegentreten, in denen sogenannte „Nominees“ als im Handelsregister eingetragene rechtliche Eigentümer dem wirtschaftlichen Eigentümer vorgeschoben werden. In Fällen, in denen der rechtliche Eigentümer im Auftrag und Vertretung eines Dritten handelt (als Treuhänder), ist der Dritte der wirtschaftlich Berechtigte!
- Bei einem Auskunftersuchen hinsichtlich Trusts auch Informationen über den Settlor, die Trustees und den Begünstigten.
- Bei Stiftungen Angaben über den Stifter, die Mitglieder im Stiftungsrat und den Begünstigten.

Nicht erforderlich oder relevant sind hingegen Angaben über Besitzverhältnisse von börsennotierten Kapitalgesellschaften (publicly traded companies) oder offenen Investmentfonds (public collective investment funds), es sei denn, die Informationen können ohne große Schwierigkeiten beigebracht werden. Der Nachweis der voraussichtlichen Erfordernis (the foreseeable relevance) der erbetenen Informationen für Steuerzwecke durch die ersuchende Behörde unterliegt naturgemäß geringen Anforderungen. Es genügt, wenn die ersuchende Behörde dem ersuchten Steueroasenland folgende Angaben übermittelt:

- Angaben zur Person, gegen die ermittelt wird. Ist der Inhaber eines vermutlich schwarzen Kontos nicht namentlich bekannt, sollen die Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen ausreichen. Diese Erleichterungsregelung trägt dem Erfordernis Rech-

nung, dass in vielen EU-Ländern – wie auch in Deutschland – zu den primären Aufgaben der Steuerfahndung auch die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle gehört (Vorfeldermittlungen, § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO). Dieser Aufgabenbereich soll sicherstellen, dass Steuern nicht verkürzt werden. Ein unbekannter Steuerfall ist dann gegeben, wenn sich – anders als in den Fällen der Erforschung von Steuerzuwiderhandlungen – die Anhaltspunkte noch nicht zu einem steuerstrafrechtlichen Verdacht verdichtet haben und sich demzufolge noch kein konkreter Anfangsverdacht für das Vorliegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit herleiten lässt, sich aber nach den Umständen des Falls die Möglichkeit einer Steuerverkürzung nicht ganz ausschließen lässt. In solchen Fällen muss noch kein konkreter Steuertäter oder eine entsprechende Tätergruppe ermittelt worden sein, um Auskunftersuchen an Steueroasenländer nach dem OECD-Musterabkommen zu richten; jedoch ist die Grenze zu „Ermittlungen ins Blaue hinein“ hier fließend.

- Erklärung, um welche Auskünfte es sich handeln sollte und in welcher Form der ersuchende Staat die Daten übermittelt haben möchte.
- Den steuerlichen Zweck, für den die Informationen benötigt werden.
- Gründe für die Annahme, dass die angeforderten Informationen sich im ersuchten Staat befinden bzw. sich die verfahrensgegenständliche Person im ersuchten Staat befindet.
- Soweit bekannt Namen und Adressen sämtlicher Personen, die möglicherweise im Besitz der erforderlichen Angaben sind.
- Erklärung dass das Auskunftersuchen konform mit geltendem Gesetz und der Rechtspraxis des ersuchenden Staates ist und dass, wären die erforderlichen Informationen innerhalb des Hoheitsbereichs des ersuchenden Staates, dieser unter Beachtung eigener Gesetze bzw. im normalen Verwaltungsweg in der Lage wäre, diese Auskünfte zu erhalten und dass dies im Einklang mit diesem Abkommen steht.
- Erklärung, dass der ersuchende Staat seine eigenen Ermittlungsmöglichkeiten zur Erlangung der gegenständlichen Informationen ausgeschöpft hat, mit Ausnahme jener, welche nur mit unverhältnismäßigem Aufwand betrieben werden können.

Zur Erfüllung des abkommensgegenständlichen Zwecks eines intensiven Informationsaustausches in Steuersachen sollen die Steuerbehörden aus den Hochsteuerländern mit den Behörden des ersuchten Oasenstaates „Vor-Ort“ eng zusammenarbeiten können. Art. 6 (Tax Examinations Abroad) des Musterabkommens sieht für diese Zwecke vor, dass ein ersuchender Vertragsstaat Vertreter für Zwecke der Personenvernehmung und der Sichtung von Unterlagen und Beweismittel in den ersuchten Oasenstaat entsenden darf. Auch für Zwecke einer Steuerprüfung sieht das Musterabkommen Vor-Ort-Ermittlungen durch Behörden des ersuchenden Staates vor.

Auskunftsersuchen in Steuersachen können nach diesem Musterabkommen (Art. 7 Possibility of Declining a Request) nur in bestimmten Fällen zurückgewiesen werden, beispielsweise in Fällen von Selbstbeziehung zu einer Steuerstraftat. Ein Vertragsstaat kann demnach einem Auskunftsersuchen widersprechen, wenn die Informationen ausschließlich durch Befragung des Tatverdächtigen gewonnen werden könnten. Sofern im ersuchten Staat für Tatverdächtige ein Aussageverweigerungsrecht gilt, kann der ersuchte Staat nicht gezwungen werden, ein Auskunftsersuchen in Umgehung dieses Rechts zu erfüllen.

In der Praxis hat dieses „privilege against self-incrimination“ allerdings kaum Bedeutung, da sich Auskunftsersuchen zu Steuerermittlungen im Regelfall an Dritte adressieren wie Banken oder sonstige Finanzintermediäre. Und diese können sich nicht auf ein Bankgeheimnis oder ähnliche Verschwiegenheitspflichten berufen. Das Musterabkommen räumt den Vertragsparteien zwar ein Zurückweisungsrecht für auf die Verletzung von Handels- oder Berufsgeheimnisse gerichtete Rechtshilfeersuchen ein. Denkbar wäre hier die Abweisung der Beschlagnahme der Kreditakten von Banken, aus denen z.B. Informationen über bestimmte urheberrechtlich geschützte Herstellungs- oder Produktionsverfahren eines Kreditantragstellers ersichtlich wären.