

„Tax Information Exchange Agreements“ (TIEA) und das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz 2009 als neue Instrumente zur Bekämpfung von Steueroasen

Von Prof. Dr. Roman Seer und Isabel Gabert*

Die OECD hat im Jahre 2002 ein Musterabkommen für den Abschluss von sog. Tax Information Exchange Agreements (TIEA) veröffentlicht. Dieses ist das Ergebnis der Arbeit der OECD Global Forum Working Group on Exchange of Information und soll der Eindämmung von Steueroasen dienen. In den vergangenen Monaten ist es OECD-Staaten, so auch Deutschland, vermehrt gelungen, mit bisher als Steueroasen bezeichneten Staaten entsprechende Auskunftsabkommen abzuschließen. Als unilaterale Maßnahme zur Erhöhung des Drucks auf Steueroasen existiert in Deutschland seit dem Jahr 2009 zudem das sog. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (SteuerHBekG). Der nachfolgende Beitrag informiert über Inhalt, Bedeutung und Zusammenhang beider Instrumente.

1. Einführung

Tax Information Exchange Agreements (TIEA) stellen eine Erweiterung der im Auskunftsverkehr zur Verfügung stehenden Mittel dar. Vertragspartner sind vornehmlich solche Staaten, mit denen nicht bereits Doppelbesteuerungsabkommen, die eine große Auskunfts Klausel im Sinne des Art. 26 OECD-DBA-MA aufweisen, bestehen. Bei den deutschen TIEA-Vertragspartnern sind überdies auch keine der anderen den Informationsaustausch regelnden Rechtsgrundlagen, wie die für den Auskunftsverkehr relevanten gemeinschaftsrechtlichen Richtlinien¹ und Verordnungen² oder andere multilaterale Rechtsquellen³, anwendbar, weil deren Geltungsbereich diese Vertragspartner nicht erfasst. Damit besitzen TIEA die Funktion, flächendeckend einen steuerlichen Informationsaustausch zu gewährleisten. Die von der OECD entwickelten Standards für Steuertransparenz und den Informationsaustausch sind hauptsächlich in dem TIEA-Musterabkommen (TIEA-MA) und in Art. 26 OECD-DBA-MA eingebunden. Diese Standards dienen als Modelle für die überwiegende Mehrheit der weltweit etwa 3600 bilateralen Abkommen auf dem Gebiet der Besteuerung und wurden u. a. von den Finanzministern der G-20-Staaten auf deren Treffen in Berlin 2004 und Xianghe (China) 2005 angenommen.⁴

Zunächst wurden aber nur vereinzelt Auskunftsabkommen nach dem Vorbild des *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* abgeschlossen. So waren es im Jahre 2002, dem Jahr der Veröffentlichung des Musterabkommens, nach Aussage der OECD weltweit nur sechs Abkommen.⁵ Auch bis zum G-20-Gipfel in Washington im November 2008 betrug die Anzahl der insgesamt abgeschlossenen TIEA nur 44. Ein signifikanter Anstieg bei der Zahl der Unterzeichnungen derartiger Abkommen ist erst seit der zweiten Hälfte des Jahres 2009 zu verzeichnen. Im Jahr 2009 sind insgesamt 199 TIEA zum Abschluss gebracht worden;⁶ in diesem Jahr sind bisher schon 66 neue TIEA zu verzeichnen. Damit übersteigt die Anzahl der seit 2009 abgeschlossenen Auskunftsabkommen die Anzahl der Abschlüsse derartiger Abkommen in den Vorjahren bei weitem. Da es sich zumeist bei einem der TIEA-Vertragspartner um als Steueroasen angesehene Staaten handelt, lässt sich hieran der steigende Druck auf diese vormals als unkooperativ eingestuft Staaten ablesen. Deren Bereitschaft, nunmehr Auskunftsabkommen abzuschließen, kann als *Paradigmenwechsel* in ihrer Steuerpolitik angesehen werden.⁷ Auch die Erfolge der langjährigen Bestrebungen auf europäischer und internationaler Ebene, die europaweite und internationale Kooperation der Steuerverwaltungen zur Vermeidung von Steuerflucht zu verstärken, spiegeln sich hierin und an in dem seit Ende 2008 ebenfalls gestiegenen Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen⁸ wider.

Deutschland hat bislang erst neun Abkommen auf Grundlage des TIEA-Musterabkommens abgeschlossen; und zwar mit Jersey am 04.07.2008, mit der Isle of Man am 02.03.2009, mit Guernsey am 26.03.2009, mit den Bermudas am 03.07.2009, mit Gibraltar am 13.08.2009, mit Liechtenstein am 02.09.2009⁹, mit Anguilla am 19.03.2010, mit St. Vincent und den Grenadinen am 29.03.2010 und mit den Bahamas am 09.04.2010. Damit liegt Deutschland im Hinblick auf die Anzahl der Abschlüsse derartiger TIEA trotz der drei schon in diesem Jahr stattgefundenen Vertragsabschlüsse noch hinter anderen europäischen Staaten oder den USA. So haben z. B. Schweden und Großbritannien schon 18 und die USA 13 derartige Abkommen abgeschlossen; Dänemark hat sogar 20 TIEA unterzeichnet. Die derzeitigen Verhandlungen mit der Schweiz über den zukünftigen Auskunftsverkehr zielen dagegen nicht auf den Abschluss eines TIEA ab, sondern beziehen sich auf eine inhaltliche Erweiterung des Artikels 26 des DBA-Schweiz. Mit

* Prof. Dr. iur. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Gründer des Forschungsinstituts Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum, Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M. ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Institut.

1 EG-Amtshilfe-Richtlinie vom 19.12.1977 (ABl. EG Nr. L 336, S. 15, mit späteren Änderungen, zuletzt vervollständigt mit dem Beitritt Bulgariens und Rumäniens zur EU durch RL 2006/98/EG v. 20.11.2006, ABl. EU Nr. L 363, 129); EG-Beitreibungs-Richtlinie vom 26.05.2008 (ABl. EU Nr. L 150, S. 28); Zinsertragsteuer-Richtlinie vom 03.06.2003 (ABl. EU Nr. L 157, S. 38).

2 Mehrwertsteuer-Zusammenarbeitsverordnung v. 07.10.2003, ABl. Nr. L 264, 1; VO (EG) Nr. 2073/04 v. 16.11.2004.

3 Konvention des Europarats und der OECD v. 25.01.1988 zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen (SEV Nr. 127); für den Bereich der Strafverfolgung: Europäisches Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen v. 20.04.1959 (SEV Nr. 30, BGBl. II 1964, S. 1369, 1386); Übereinkommen der EU-Mitgliedstaaten über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 29.05.2000 (ABl. EG C 197, 1, BGBl. II 2005, S. 650).

4 OECD, Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – A Background Information Brief (24 February 2010), S. 4.

5 Vgl. http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33745_38312839_1_1_1_1,00.html.

6 OECD (Fn. 4), S. 13.

7 So für Liechtenstein Hosp/Moosbrugger, IWB 2009, Fach 5, Gruppe 2 (Liechtenstein), S. 37.

8 OECD (Fn. 4), S. 13 ff.

9 Einen Überblick über dieses Abkommen geben Hosp/Moosbrugger (Fn. 7).

dem am 26.03.2010 paraphierten Entwurf eines Revisionsprotokolls zum deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen für den Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen soll nach Aussage des Bundesfinanzministeriums ein Informationsaustausch in Steuersachen entsprechend dem OECD-Standard (Art. 26 OECD-MA 2005)¹⁰ vereinbart werden.

2. Das Musterabkommen der OECD über den steuerlichen Informationsaustausch

2.1. Zweck und Reichweite

Das von der OECD 2002 veröffentlichte Modell eines sog. „Tax Information Exchange Agreement – TIEA“ ist kein verbindliches Instrument. Es kann Grundlage für multilaterale und bilaterale Abkommen sein, wobei im Abkommenstext darauf hingewiesen wird, dass es sich hier nicht um traditionelle multilaterale Abkommen handelt, sondern um ein ganzheitliches Bündel bilateraler Abkommen.¹¹ Dieses Musterabkommen zum Abschluss multi- und bilateraler Abkommen besteht aus einer Einleitung und insgesamt 16 Artikeln. Zu diesem Musterabkommen hat die OECD auch einen Kommentar veröffentlicht. In der Einleitung des Abkommens wird auf die Wichtigkeit der weltweiten Einhaltung des durch dieses Abkommen zugrunde gelegten Standards durch Finanzzentren für den Informationsaustausch hingewiesen. Dementsprechend beschäftigen sich viele der unter Art. 4 TIEA-MA genannten Definitionen mit speziellen aus der Bankwirtschaft entspringenden Begriffen. Dies kann ein Hinweis für den beabsichtigten Anwendungsbereich dieses Musterabkommens sein. Zu den von den Abkommen erfassten Steuern (geregelt in Art. 3 TIEA-MA) führt der Kommentar zum TIEA-MA aus, dass bilaterale Abkommen *mindestens* dieselben vier Kategorien direkter Steuern, z. B. *Einkommen-, Kapitalertrag-, Vermögen- und Erbschaft-/Schenkungssteuer*, abdecken, es sei denn, die beiden Vertragsparteien verzichten auf die Erfassung einer oder mehrerer Steuerarten.

2.2. Mögliche Auskunftsarten

Im Auskunftsverkehr gibt es generell drei Auskunftsarten: Ersuchensauskünfte, automatische Auskünfte und Spontanauskünfte.¹² Bei der Ersuchensauskunft, die der traditionellen Amtshilfe i. S. der §§ 111 ff. AO entspricht, fragt die ersuchende Behörde aufgrund einer *Einzelfallprüfung* bei der ersuchten Behörde um eine Sachverhaltsaufklärung an. Dabei geschehen die Sachverhaltsaufklärung und Informationsweitergabe durch die ersuchte Behörde zum Nutzen der ersuchenden Behörde. Eine Spontanauskunft wird dagegen ohne ein Ersuchen der ausländischen Finanzbehörde zu deren Nutzen aufgrund einer *Einzelfallprüfung* erteilt. Sie wird auch als „internationale Kontrollmitteilung“ bezeichnet, deren Sinn darin besteht, einem ausländischen Staat steuerlich relevante Informationen zu erteilen, ohne dass der Staat explizit um diese Auskünfte

ersucht hat.¹³ Ebenfalls ohne Ersuchen und zum Nutzen der ausländischen Finanzbehörde werden automatische Auskünfte ausgetauscht. Es handelt sich hier um einen regelmäßigen Informationsaustausch zwischen Staaten. Im Gegensatz zu den spontanen Auskünften liegen automatischen Auskünften aber keine Einzelfallprüfungen zugrunde, sondern der ausländische Staat liefert in abstrakt definierten Fallgruppen von sich aus Informationen.¹⁴ Das TIEA-MA sieht in Artikel 5 Absatz 1 explizit die Ersuchensauskunft vor. Im Abkommenstext heißt es:

„The competent authority of the requested Party shall provide upon request information for the purposes referred to in Article 1.“¹⁵

Automatische Auskünfte und Spontanauskünfte sind in Art. 5 Abs. 1 TIEA-MA nicht geregelt, können nach der im Kommentar zum TIEA-MA vertretenen Auffassung aber von den bilateralen Auskunftsabkommen bei entsprechendem Wunsch der Vertragsparteien erfasst werden.¹⁶ Art. 5 TIEA-MA, der überschrieben ist mit *„Exchange of Information Upon Request“*, enthält neben allgemeinen praktischen, organisatorischen und inhaltlichen Anforderungen, die bei einem auf Grundlage des TIEA-MA durchgeführten Informationsaustausch zu beachten sind, in Art. 5 Abs. 5 lit. a) bis g) TIEA-MA Regelungen dazu, welche schriftlichen Angaben ein Auskunftsersuchen enthalten muss:

„The competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request:

- (a) the identity of the person under examination or investigation;*
- (b) a statement of the information sought including its nature and the form in which the applicant Party wishes to receive the information from the requested Party;*
- (c) the tax purpose for which the information is sought;*
- (d) grounds for believing that the information requested is held in the requested Party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested Party;*
- (e) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information;*

¹³ Brock, Der zwischenstaatliche Auskunftsverkehr innerhalb der Europäischen Union auf der Grundlage des EG-Amtshilfe-Gesetzes bei den direkten und indirekten Steuern, Diss., Frankfurt a.M. 1999, S. 106.

¹⁴ Hinweise für die praktische Anwendung der Auskunftsarten beim Informationsaustausch liefert die OECD in ihrem „Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes“ vom 23.01.2006.

¹⁵ Artikel 1 des TIEA-MA ist überschrieben mit „Object and Scope of the Agreement“, beschäftigt sich also mit dem Gegenstand und Anwendungsbereich des Abkommens.

¹⁶ OECD (Fn. 11), Commentary, Rn. 39.

¹⁰ Siehe dazu ausf. Seer/Gabert, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 2010, S. 3, 7 ff.

¹¹ OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, Introduction, Paris 2002, S. 2.

¹² Zu den Auskunftsarten s. Seer/Gabert (Fn. 10), StuW 2010, S. 3, 12 ff.

- (f) *a statement that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant Party, that if the requested information was within the jurisdiction of the applicant party then the competent authority of the applicant party would be able to obtain the information under the laws of the applicant Party or in the normal course of administrative practice and that it is in conformity with this Agreement;*
- (g) *a statement that the applicant Party has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties."*

Hiernach sind demnach u. a. die Person, der die Ermittlung oder Untersuchung gilt, der steuerliche Zweck, für den um die Auskünfte ersucht wird, die Gründe für die Annahme, dass die erbetenen Auskünfte für die Durchführung des Steuerrechts des ersuchenden Vertragsstaats in Bezug auf die bezeichnete Person voraussichtlich erheblich sind und die Gründe für die Annahme, dass die erbetenen Auskünfte dem ersuchten Vertragsstaat vorliegen oder sich im Besitz oder in der Verfügungsmacht einer Person im Hoheitsbereich des ersuchten Vertragsstaates befinden, zu benennen. Außerdem ist nach lit. g) zu erklären, dass der ersuchende Vertragsstaat alle ihm in seinem eigenen Gebiet zur Verfügung stehenden Maßnahmen zur Einholung der Auskünfte ausgeschöpft hat. Letzteres verankert den im Auskunftsverkehr üblichen *Subsidiaritätsgrundsatz*.¹⁷ Die anderen bei einem Auskunftersuchen geforderten Angaben machen deutlich, dass der ersuchende Staat *konkrete Gründe* für sein Auskunftersuchen nennen muss. Die gesamte Liste der erforderlichen Angaben des Art. 5 Abs. 5 lit. a) bis g) TIEA-MA zwingt den ersuchenden Staat, sein Auskunftersuchen detailliert und spezifisch zu stellen und damit sein Ersuchen zu durchdenken. Eine vergleichbare Auflistung von für ein Auskunftersuchen notwendigen Angaben enthalten weder die EG-Amtshilferichtlinie vom 19.12.1977¹⁸ noch Art. 26 des OECD-DBA-MA 2005. Auch der im Februar 2009 von der EU-Kommission unterbreitete Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (KOM [2009] 29), der die bestehende EG-Amtshilferichtlinie ersetzen könnte,¹⁹ weist keine derartige Regelung auf. In Art. 2 Abs. 1 Satz 2 der EG-Amtshilferichtlinie wird derzeit lediglich auf den Subsidiaritätsvorbehalt hingewiesen.

2.3. Sicherstellung einer zeitnahen Antwort

In Art. 5 Abs. 6 TIEA-MA werden Regelungen zur Sicherstellung einer zeitnahen Antwort getroffen:

„The competent authority of the requested Party shall forward the requested information as promptly as possible to the applicant Party. To ensure a prompt response, the competent authority of the requested Party shall:

- a) *Confirm receipt of a request in writing to the competent authority of the applicant Party and shall notify the competent authority of the applicant Party of deficiencies in the request, if any, within 60 days of the receipt of the request.*
- b) *If the competent authority of the requested Party has been unable to obtain and provide the information within 90 days of receipt of the request, including if it encounters obstacles in furnishing the information or it refuses to furnish the information, it shall immediately inform the applicant Party, explaining the reason for its inability, the nature of the obstacles or the reason for its refusal."*

Die in Art. 5 Abs. 6 S. 1 TIEA-MA enthaltene Forderung, dass die zuständige Behörde des ersuchten Vertragsstaates dem ersuchenden Vertragsstaat die erbetenen Auskünfte so umgehend wie möglich („*as promptly as possible*“) übermittelt, erinnert an Art. 5 der EG-Amtshilferichtlinie, in dem bei der Auskunftserteilung ebenfalls größtmögliche Beschleunigung („*as swiftly as possible*“) gefordert wird. Art. 5 Abs. 6 lit. a) und b) TIEA-MA sehen im Gegensatz zur EG-Amtshilferichtlinie allerdings konkrete Maßnahmen zur Beschleunigung des Amtshilfeverkehrs vor. Nach Art. 5 Abs. 6 lit. a) TIEA-MA soll die zuständige Behörde des ersuchten Vertragsstaates den Eingang eines Ersuchens schriftlich bestätigen und die zuständige Behörde des ersuchenden Vertragsstaates ggf. möglichst innerhalb einer Frist von 60 Tagen nach Erhalt des Ersuchens über Mängel in dem Ersuchen unterrichten. Zudem hat nach lit. b) der ersuchte Vertragsstaat den ersuchenden Vertragsstaat unverzüglich zu unterrichten, wenn die zuständige Behörde des ersuchten Vertragsstaates die Auskünfte nicht innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Ersuchens einholen und erteilen konnte. Dabei hat der ersuchte Vertragsstaat dem ersuchenden Vertragsstaat die Gründe für die Erfolglosigkeit des Ersuchens und die Art der Hindernisse mitzuteilen. Die zweite Regelung weist Parallelen zu Art. 7 Abs. 6 des Richtlini-entwurfs KOM (2009) 29 auf, nach dem auch hier die ersuchte Behörde dem ersuchenden Mitgliedstaat die Gründe für eine Nichtbeantwortung des Ersuchens mitteilen muss, und zwar innerhalb eines Monats nach Erhalt des Ersuchens.²⁰ Durch die Regelung des Art. 5 Abs. 6 lit. b) TIEA-MA wird dem ersuchten Staat indirekt eine *Frist von 90 Tagen* zur Beantwortung eingehender Ersuchen gesetzt. Das Setzen von verbindlichen Fristen ist für die Effizienz des Auskunftsverkehrs von entscheidender Bedeutung, weil das Fehlen von Fristen den Auskunftsverkehr erheblich verzögern kann. Dies wiederum kann die Akzeptanz der im Rahmen des Informationsaustausches zur Verfügung stehenden Instrumente bzw. des Auskunftsverkehrs an sich negativ beeinträchtigen.

2.4. Ermittlungspflicht des ersuchten Staats

Artikel 6 TIEA-MA beschäftigt sich mit „*Tax Examinations Abroad*“ und ermöglicht grundsätzlich Steuerprüfungen im

¹⁷ Zum Subsidiaritätsgrundsatz Seer, *Steuerverfahrensrechtliche Bewältigung grenzüberschreitender Sachverhalte*, in: *Festschrift für H. Schaumburg*, Köln 2009, S. 151, 159 f.

¹⁸ Siehe oben Fn. 1.

¹⁹ Siehe dazu *Gabert*, IWB 2009, Fach 11, Gruppe 2, S. 1015.

²⁰ Zu den in KOM (2009) 29 verankerten Fristen *Gabert* (Fn. 19), S. 1019 f.

Ausland. Hierzu heißt es in Absatz 1 der bilateralen Version²¹ des Musterabkommens:

„1. A Contracting Party may allow representatives of the competent authority of the other Contracting Party to enter the territory of the first-mentioned Party to interview individuals and examine records with the written consent of the persons concerned. The competent authority of the second-mentioned Party shall notify the competent authority of the first-mentioned Party of the time and place of the meeting with the individuals concerned.”

Absatz 2 und 3 der bilateralen Version führen weiter aus:

„2. At the request of the competent authority of one Contracting Party, the competent authority of the other Contracting Party may allow representatives of the competent authority of the first-mentioned Party to be present at the appropriate part of a tax examination in the second-mentioned Party.

3. If the request referred to in paragraph 2 is acceded to, the competent authority of the Contracting Party conducting the examination shall, as soon as possible, notify the competent authority of the other Party about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the first-mentioned Party for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the Party conducting the examination”.

Nach Absatz 2 ist demnach auf ein entsprechendes Ersuchen hin auch die Teilnahme an einer in dem Vertragsstaat stattfindenden Betriebsprüfung möglich. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass die zuständige Behörde eines Vertragspartners nicht die Durchführung einer Betriebsprüfung bei dem jeweiligen anderen Vertragspartner veranlassen kann.

2.5. Auskunftsverweigerungsrecht

Artikel 7 TIEA-MA ist überschrieben mit „Possibility of Declining a Request“, regelt also *Auskunftsverweigerungsgründe*:

„1. The requested Party shall not be required to obtain or provide information that the applicant Party would not be able to obtain under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws. The competent authority of the requested Party may decline to assist where the request is not made in conformity with this Agreement.

2. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process. Notwithstanding the foregoing, information of the type referred to in Article 5, paragraph 4 shall not be treated as such a secret or trade process merely because it meets the criteria in that paragraph.

3. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to obtain or provide information, which would reveal confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:

- (a) produced for the purposes of seeking or providing legal advice or
- (b) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.

4. The requested Party may decline a request for information if the disclosure of the information would be contrary to public policy (ordre public).“

5. ...

6. ...“

Besonders die in Absatz 1 und 2 sowie 4 genannten Auskunftsverweigerungsgründe stellen im Auskunftsverkehr übliche Klauseln dar. Absatz 2 nimmt Bezug auf die Regelung des Art. 5 Abs. 4 TIEA-MA. Nach Art. 5 Abs. 4 lit. a) TIEA-MA muss die Erteilung der von Banken oder anderen Finanzinstitutionen gehaltenen Informationen von beiden Vertragspartnern gewährleistet werden:

„Each Contracting Party shall ensure that its competent authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request:

- (a) information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;
- (b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, “Anstalten” and other persons...”

Auch diese hier im TIEA-MA getroffene Differenzierung zwischen dem Schutz des Bankgeheimnisses und dem Schutz von Geschäftsgeheimnissen ist im Auskunftsverkehr üblich. Sie wird in Art. 26 Abs. 5 OECD-DBA-MA i. d. F. von 2005 und im Richtlinienentwurf der EU-Kommission (KOM [2009] 29) ebenfalls getroffen. Vor dem Hintergrund, dass die TIEA die Bekämpfung von Steueroasen unterstützen sollen, ist diese Unterscheidung auch nur konsequent. Während die Wahrung der Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnisse unternehmerische Erfindungen und Investitionen schützen soll und damit einem fairen Wettbewerb zwischen den Unternehmen und Staaten dient, gefährdet ein steuerliches Bankgeheimnis hingegen den Wettbewerb, weil es zu einem unfairen Wettbewerb zwischen den Finanzmarktplätzen führt und zu steuerunehrlichem Verhalten anreizt.²²

²¹ Art. 6 des TIEA-MA enthält zwei Ausführungen, je eine für den Abschluss multilateraler und je eine für den Abschluss bilateraler Abkommen. In Absatz 1 unterscheidet sich der Wortlaut der multilateralen Fassung jedoch nur in Satz 1 durch das Wort „another“ anstelle von „other“ contracting party.

²² Siehe bereits Gabert (Fn. 19), S. 1020 f.

3. Abgeschlossene TIEA

Deutschland hat im Vergleich zu anderen Staaten erst relativ spät nach Veröffentlichung des Musterabkommens ein TIEA abgeschlossen, nämlich erstmals im Jahre 2008 das Abkommen mit Jersey. Dagegen haben die USA, quasi als Pionier beim Abschluss derartiger Abkommen, schon ab dem Jahr 2000 TIEA mit von der OECD als Steueroasen eingestuften Staaten unterzeichnet, das erste am 06.12.2000 mit Antigua und Barbuda. Interessant ist, dass jüngst TIEA zwischen Vertragspartnern abgeschlossen wurden, die beide zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von der OECD als Steueroasen eingestuft wurden.²³ So hat z.B. Liechtenstein mit Andorra am 18.09.2009 und mit St. Vincent/Grenadinen am 02.10.2009 jeweils ein TIEA unterzeichnet. Diese lehnen sich beide strikt an das TIEA-MA an. Der Umfang der von dem TIEA erfassten Steuern ist bei beiden Abkommen sehr weitreichend (vgl. Art. 3 der Abkommen).

Trotz der Existenz eines Musterabkommens können TIEA in der Praxis aber erheblich differieren.²⁴ Dies gilt zum einen aus rein nationaler Sicht, wie der folgende Vergleich der von Deutschland abgeschlossenen TIEA zeigt.

Die von Deutschland abgeschlossenen TIEA orientieren sich stark am Musterabkommen der OECD. Die Abkommen sind jedoch nicht vollkommen identisch. Unterschiede gibt es hinsichtlich der von den Abkommen erfassten Steuern. So umfassen die Abkommen auf deutscher Seite in den Abkommen mit Bermuda, Guernsey, Isle of Man und Jersey die Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Vermögen- und Erbschaftsteuer. Im Abkommen mit Liechtenstein tritt noch die Versicherungsteuer hinzu, in den Abkommen mit Gibraltar, Anguilla, St. Vincent/Grenadinen und Bahamas darüber hinaus die Umsatzsteuer. In Bezug auf die bei den Vertragspartnern erfassten Steuerarten existieren ebenfalls Unterschiede. Umfassend sind die auf Seiten Bermudas und Bahamas genannten Steuerarten. Hier sind nach Art. 3 Abs. 1 lit. b) des TIEA Deutschland-Bermuda direkte Steuern jeder Art und Bezeichnung erfasst, gleiches gilt nach Art. 3 Abs. 1 lit. a) TIEA Deutschland-Bahamas. Nach Art. 3 Abs. 1 lit. b) TIEA Deutschland-St. Vincent und die Grenadinen sind auf Seiten von St. Vincent und den Grenadinen alle Steuern mit Ausnahme von Verbrauchsteuern und Zöllen vom Abkommen abgedeckt. Auch auf Seiten des Fürstentums Liechtenstein existiert mit Erwerb-, Ertrag-, Grundstücksgewinn-, Vermögen-, Coupon- und Mehrwert-, Gesellschafts-, Nachlass-, Erbanfall- und Schenkungsteuern eine umfassende Liste der unter das Abkommen fallenden Steuern. Auf Seiten Anguillas sind die Vermögensteuer, Stempelsteuer, *accommodation tax*, Abgaben auf Ferienwohnungen/häuser (*vacation residential asset levy*) und Abgaben, die in Verbindung mit der Einfuhr, Ausfuhr, Umladung, Durchfahrt, Lagerung und dem Umlauf von Waren verbunden sind, sowie Verbote, Einschränkungen und ähnliche Kontrollen der grenzüberschreitenden Bewegung von kontrollierten Gegenständen

von dem Abkommen erfasst. Auf der Seite von Gibraltar sind nach Art. 3 Abs. 1 lit. b) des Abkommens die gibraltarischen Einkommensteuern (*Gibraltar income taxes*) Gegenstand des Abkommens, bei der Isle of Man nach Art. 2 Abs. 1 lit. a) des Abkommens sind dies die Steuern vom Einkommen oder Gewinn, auf Seiten von Guernsey nach Art. 3 Abs. 1 lit. b) des Abkommens die Einkommensteuer (*income tax*) und die Steuer auf Gewinne aus Veräußerung von Wohneigentum (*dwelling profits tax*). Auf Seiten von Jersey ist die Einkommensteuer (*income tax*) nach Art. 3 Abs. 1 lit. b) von dem Abkommen erfasst.

In allen Abkommen ist *nur* die *Ersuchensauskunft* vorgesehen. Von der im Kommentar zum TIEA-MA erwähnten Möglichkeit, Spontanauskünfte oder automatische Auskünfte zu regeln (siehe oben 2.2.), wird in den von Deutschland abgeschlossenen TIEA kein Gebrauch gemacht. Hierbei sollte bedacht werden, dass keine Auskunftsort einer anderen überlegen ist, sondern gerade auch die Kombination aller drei Auskunftsorten einen umfassenden Informationsaustausch sicherstellt.²⁵ Die in Art. 6 TIEA-MA vorgesehene *Möglichkeit einer Steuerprüfung im Ausland* wird in allen deutschen TIEA übernommen. Alle TIEA schützen Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse durch die Gewährung eines Auskunftsverweigerungsrechts in Fällen, in denen in Folge der Erteilung einer Auskunft *Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse* preisgegeben würden und folgen damit Art. 7 Abs. 2 TIEA-MA. Nach allen von Deutschland abgeschlossenen TIEA *müssen aber von Banken gehaltene Informationen erteilt werden* (siehe oben 2.5.). Dies ist nicht verwunderlich, schließlich sollen TIEA gerade der Bekämpfung von Steueroasen dienen. Von Banken gehaltene Informationen vom Informationsaustausch auszunehmen, würde der Erreichung dieses Zwecks entgegenstehen. Bei allen TIEA gilt dies zudem auch für Auskünfte über Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften verschiedener, im jeweiligen TIEA spezifizierter Art. Von der in Art. 11 des TIEA-MA vorgesehenen Möglichkeit für den Auskunftsverkehr zwischen den Vertragspartnern eine Sprache festzulegen, machen nur die TIEA mit der Isle of Man und den Bahamas Gebrauch. Nach Art. 9 TIEA Deutschland-Isle of Man und Art. 11 TIEA Deutschland-Bahamas sind Ersuchen und die erteilten Antworten in englischer Sprache abzufassen.

Bezüglich der *Fristen für die Auskunftserteilung* folgen nur das mit Bermuda und das mit Anguilla abgeschlossene TIEA dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 6 TIEA-MA. Mit der Forderung, dass sich der ersuchte Vertragsstaat nach den besten Kräften bemüht, die erbetenen Auskünfte des ersuchenden Vertragsstaates innerhalb der „*kürzesten vertretbaren Frist*“ zu übermitteln, bleiben die anderen TIEA hinter dem TIEA-MA zurück, weil der Frist hier die Spezifizierung fehlt. Im TIEA mit der Isle of Man fehlt dieser Passus und damit eine Fristenregelung gänzlich. Dies ist bedauerlich, weil gerade das Fehlen von Fristen den Auskunftsverkehr verzögern und dadurch seine Akzeptanz beeinträchtigen kann.

Dass TIEA trotz Existenz und weitreichender Orientierung am Musterabkommen der OECD voneinander abweichen können, zeigt sich zum anderen auch bei einem beispielhaften

23 Die OECD stuft Liechtenstein mittlerweile nicht mehr als Steueroase ein, s. OECD, Progress Report on the Jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the internationally agreed Tax Standard vom 21.04.2010.

24 Anamourlis/Nethercott, Bulletin for International Taxation, December 2009, S. 616, 620.

25 Seer/Gabert (Fn. 10), StuW 2010, S. 3, 15.

Vergleich von Abkommen mit Staaten, die sowohl Vertragspartner von Deutschland als auch von einem anderen europäischen Staat sind. Hier herrscht keinesfalls eine Identität der Abkommen. So scheint das TIEA Großbritannien-Liechtenstein²⁶ hinsichtlich der erfassten Steuern umfassender als das TIEA Deutschland-Liechtenstein zu sein. Denn es heißt dort, dass das Abkommen auf alle Steuern, die von den Vertragsparteien auf nationaler und internationaler Ebene erhoben werden, anzuwenden ist. Zudem gibt es hier gegenüber dem TIEA Deutschland-Liechtenstein Unterschiede beim Inkrafttreten des Abkommens, weil zwischen auf Steuerstrafsachen bezogenen Ersuchen und anderen Ersuchen unterschieden wird. Dies hat auch Auswirkungen auf die in Art. 6 TIEA Großbritannien-Liechtenstein geregelten Auskunftsverweigerungsrechte.²⁷ Unterschiede zwischen den bilateralen Auskunftsabkommen werden auch bei einem Vergleich zwischen den TIEA Deutschland-Jersey und Frankreich-Jersey deutlich. Im Gegensatz zum TIEA Deutschland-Jersey enthält das TIEA Frankreich-Jersey einen Artikel (Art. 10), der mit „pensions“ überschrieben ist und das Besteuerungsrecht für Pensionen, Altersgelder und andere Ruhegelder festlegt, und damit auch der Vermeidung von Doppelbesteuerung dient. Beim Vergleich der Abkommen Deutschland-Jersey und Großbritannien-Jersey gibt es hingegen weniger Unterschiede. Im Abkommen mit Großbritannien ist auf Seiten Jerseys anders als im Abkommen mit Deutschland noch die „goods and service tax“ erfasst (Art. 3 Abs. 1 lit. b) ii]). Zudem ist die Regelung zur Kostenübernahme detaillierter, weil hier auch eine Aussage zur Übernahme von indirekten Kosten getroffen wird. Diese sind nach Art. 9 TIEA Großbritannien – Jersey von dem um Auskunft ersuchten Vertragspartner zu tragen.

4. Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz 2009

Neben diesen TIEA hat der nationale Gesetzgeber in Gestalt des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes (SteuerHBekG) vom 29.07.2009²⁸ ein unilaterales Mittel geschaffen, um den Geschäftsverkehr in sog. Steueroasen-Ländern un bequem werden zu lassen und so den Druck auf Steueroasen zu erhöhen. Durch das SteuerHBekG hat der Gesetzgeber neben einer für den Steuerpflichtigen ungünstigen Beweisrisikoverteilung mit Einfügung des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO die in § 90 Abs. 2 AO normierte erweiterte Mitwirkungspflicht bei Geschäftsbeziehungen und Beteiligungen in kooperationsunwilligen Staaten zusätzlich verschärft. Hintergrund dieser Regelung ist die Begünstigung von Steuerhinterziehung durch Staaten, die keine dem OECD-Standard entsprechenden Auskünfte erteilen und somit die Sachverhaltsaufklärung durch die deutschen Finanzbehörden erheblich erschweren. Ziel des Gesetzes ist es, für die Finanzbehörden die Sachaufklärung bei Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen in als kooperationsunwillig eingestufte Steueroasen-Länder zu erleichtern und gleichzeitig mittelbar die (bisher) kooperationsunwilligen Staaten zu einem effektiven, dem OECD-Standard entsprechenden Informationsaustausch zu zwingen.²⁹ Zu diesem Zweck kann die

Finanzbehörde nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO n.F. vom Steuerpflichtigen die Abgabe einer Versicherung an Eides statt über die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben über Geschäftsbeziehungen zu in den Steueroasen-Staaten belegenen Finanzinstituten verlangen. Zudem kann die Finanzbehörde von dem Steuerpflichtigen die Erteilung einer Vollmacht verlangen, wonach sie im Namen des Steuerpflichtigen dessen Auskunftsanspruch gegenüber in dem Steueroasen-Staat belegenen Kreditinstituten geltend machen kann. Die Bevollmächtigung der Finanzbehörde ist allerdings rechtlich ausgeschlossen, wenn das Recht des jeweiligen ausländischen Staates vorsieht, dass entsprechende Auskünfte dem Kontoinhaber nur höchstpersönlich erteilt werden dürfen.³⁰ Wenn der Steuerpflichtige einem dieser beiden Verlangen des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO n.F. nicht nachkommt, tritt nach § 162 Abs. 2 Satz 3 AO die widerlegbare Vermutung ein, dass in dem Steueroasen-Staat steuerpflichtige Einkünfte erzielt worden sind und/oder dass die steuerpflichtigen Einkünfte höher sind als bisher deklariert.

Voraussetzung für die beiden Befugnisse der Finanzbehörde des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO n.F. ist das Bestehen objektiv erkennbarer Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Steuerpflichtige Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in Staaten oder Gebieten unterhält, mit denen kein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend des Art. 26 OECD-DBA-MA 2005 auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vorsieht, oder der Staat oder das Gebiet keine Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilt oder keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung zeigt. Durch den Verweis des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO n.F. auf Art. 26 OECD-DBA-MA 2005 besteht der Maßstab für die hinreichende Kooperationsbereitschaft in einer *großen Auskunfts Klausel*.³¹ Nach Art. 26 Abs. 5 OECD-DBA-MA darf die Auskunftserteilung ebenso wenig wie nach Art. 5 Abs. 4 lit. a) TIEA-MA deshalb abgelehnt werden, weil sich die ersuchte Information im Besitz einer Bank oder eines anderen Finanzinstituts befindet. In dieser Regelung liegt der besondere Gehalt des Art. 26 OECD-DBA-MA. Das TIEA-MA ist der großen Auskunfts Klausel gleichwertig und entspricht grundsätzlich dem nach den SteuerHBekG in § 90 Abs. 2 Satz 3 AO n.F. geforderten Standard.³² Sollten sich alle bisherigen sog. Steueroasen in dem TIEA-MA entsprechender Weise zur Kooperation mit der Bundesrepublik Deutschland entschließen, werden die Beweisverschärfungen des SteuerHBekG keinen nennenswerten Anwendungsbereich finden.³³ Nachdem die Bundesrepublik Deutschland zum 01.01.2010 nun sogar mit Liechtenstein ein TIEA abgeschlossen hat,³⁴ erscheint aber schon jetzt ein wesentlicher Zweck des SteuerHBekG erreicht und das Bedürfnis nach Anwendung des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO n.F. entfallen zu sein. Auch das BMF hat jüngst festgestellt, dass zum 01.01.2010 kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der SteuerHBekV

26 Ausf. zu diesem Abkommen *Hosp*, *European Taxation*, November 2009, S. 557 ff.

27 Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. e) des Abkommens UK – Liechtenstein.

28 BGBl. I, S. 2302, 2303.

29 Siehe *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Kommentar, Köln § 90 AO Tz. 27 (Januar 2010).

30 *Seer* (Fn. 29), a.a.O.

31 *Seer* (Fn. 29), a.a.O.

32 *Seer*, *IWB* 2009, Fach 10, Gruppe 2, S. 2067, 2072; *Worgulla/Söffing*, *FR* 2009, S. 545, 550.

33 *Seer/Gabert*, (Fn. 10), *StuW* 2010, S. 3, 11.

34 Zu dem Abkommen vgl. *Hosp/Moosbrugger* (Fn. 7), S. 37.

erfüllt.³⁵ Diesem BMF-Schreiben vom 05.01.2010 ist außerdem zu entnehmen, dass das BMF Staaten und Gebiete, die künftig die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der SteuerHBekV erfüllen, zum jeweils gegebenen Zeitpunkt bekannt geben wird. Nach der Regierungsbegründung zur SteuerHBekV soll das BMF mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder sowie im Einvernehmen mit dem Auswärtigen Amt und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie eine Liste nicht kooperierender Jurisdiktionen in einem im Bundessteuerblatt zu veröffentlichenden Schreiben bekannt geben. Dies soll aber erst dann geschehen, wenn die in Frage kommenden Länder zuvor nach einer auf diplomatischem Weg erfolgten Aufforderung nicht bereit sind, in Gespräche zum Abschluss bilateraler Vereinbarungen zur Umsetzung des OECD-Standards einzutreten oder diese nicht auf anderem Wege, z. B. unilateral, einführen.³⁶ Da die Bestimmung der Steueroasen-Länder die wohl wichtigste Essentiale der Eingriffsnorm bildet, kann dies angesichts der drastischen Rechtsfolgen aber wohl kaum durch eine bloße Verwaltungsvorschrift geschehen. Dies widerspricht zum einen dem *rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot* und zum anderen dem *demokratischen Wesentlichkeitsprinzip*.³⁷ Daher ist das Gesetz verfassungswidrig.³⁸ § 90 Abs. 2 Satz 3 AO n. F. darf jedenfalls so lange nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen angewendet werden, als für ihn unklar ist, welche Geschäftsbeziehungen in welchen Staaten der Regelung überhaupt unterfallen. Allerdings bestehen auch nach Aussage des BMF für die Steuerpflichtigen keine zusätzlichen Mitwirkungs-, Nachweis- oder Aufklärungspflichten im Sinne der § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) EStG, § 33 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) KStG sowie § 90 Abs. 2 Satz 3 AO, solange vom BMF keine Staaten benannt werden, die die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der SteuerHBekV erfüllen.³⁹ Da das BMF noch keinen Staat auflistet, wirkt sich die Verfassungswidrigkeit der Regelung momentan im Ergebnis nicht aus.

5. Einfluss der TIEA auf die Existenz von Bankgeheimnissen

Als einer der Gründe, warum Steuerpflichtige ein Bankkonto in einer Steueroase eröffnen, wird die Gewährung des Bankgeheimnisses durch diese Staaten angesehen.⁴⁰ Dies führt zwar nicht zwangsläufig zu einem steuerunehrlichen Verhalten der betroffenen Steuerpflichtigen, schafft aber zumindest einen Anreiz dafür. Im Hinblick auf die Sicherstellung eines effektiven Informationsaustausches und von Steuertransparenz ist das durch die Rechtsordnungen verschiedener Staaten gewährte Bankgeheimnis ein Hauptproblem für die OECD und ihre Mitgliedstaaten.⁴¹ Das Bankgeheimnis gefährdet zudem potenziell den Wettbewerb, weil es zu wettbewerbsverzerrenden Steuerverkürzungen durch Marktteilnehmer anreizt und gleichzeitig den Wettbewerb zwischen den Finanzplätzen

stört.⁴² Wenn es nun darum geht, die von Steueroasen ausgehenden negativen Effekte zu reduzieren und fragwürdige grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle in Steueroasen-Staaten aufzudecken, kommt den TIEA eine entscheidende Funktion zu. Selbst wenn ein Steueroasen-Staat grundsätzlich gewillt ist, Informationen bereitzustellen, ist ein effektiver Informationsaustausch nur bei Existenz eines TIEA möglich. Steuerpflichtige, die beabsichtigen, Steuern zu hinterziehen oder zu verkürzen, können bestrebt sein, herauszufinden, ob ein TIEA zwischen ihrem Wohnsitzstaat und einer Steueroase existiert.⁴³ Somit kann die Existenz eines TIEA eine präventive Wirkung zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung haben. Wenn ein derartig motivierter Steuerpflichtiger befürchten muss, dass Informationen, die von einer Bank oder einem anderen Finanzinstitut gehalten werden, auf Ersuchen seines Wohnsitzstaates vom ersuchten Staat eingeholt und weitergegeben werden, wird er zu steuerunehrlichem Verhalten weniger bereit sein. Die von Deutschland abgeschlossenen TIEA schreiben entsprechend dem TIEA-MA eine Auskunftserteilung auch von Bankinformationen vor. Bei den deutschen TIEA-Vertragspartnern sollten daher die Anreize zum steuerunehrlichen Verhalten sinken. Langfristig kann der Abschluss von TIEA dazu führen, dass es kein den Wettbewerb zwischen Finanzplätzen verzerrendes steuerliches Bankgeheimnis mehr geben wird.

6. Fazit

Zur Bekämpfung von Steueroasen stehen zurzeit aus deutscher Sicht zwei neue Instrumente zur Verfügung. Abkommen, die auf der Grundlage des von der OECD entwickelten Musterabkommens für den Abschluss von sog. *Tax Information Exchange Agreements* (TIEA) abgeschlossen werden, erweitern die im Auskunftsverkehr zur Verfügung stehenden Mittel. Ihnen kommt weltweit eine entscheidende Bedeutung bei der Bekämpfung von Steueroasen zu. Nach anfänglicher Zurückhaltung wurde weltweit seit dem Jahr 2009 eine Vielzahl derartiger Abkommen mit Steueroasen-Ländern abgeschlossen. Die von Deutschland abgeschlossenen TIEA orientieren sich stark am TIEA-MA der OECD, sind aber nicht alle identisch. Unterschiede bei der Ausgestaltung der Abkommen zeigen sich auch im Vergleich von Abkommen mit Staaten, die sowohl Vertragspartner von Deutschland als auch von einem anderen europäischen Staat sind. Am nunmehr rasanten Anstieg der Anzahl von Abkommensabschlüssen spiegelt sich der Erfolg des ständigen Einwirkens der OECD auf Steueroasen-Staaten wider, die gegenwärtig vermehrt bereit sind, Auskunftsabkommen abzuschließen. Hier ist ein Domino-Effekt und Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik dieser Staaten zu verzeichnen. Die in Art. 5 Abs. 4 lit. a) TIEA-MA verankerte Forderung, dem Vertragspartner auf Ersuchen von Banken gehaltene Informationen zu erteilen, kann zur Abschaffung des steuerlichen Bankgeheimnisses führen. Die neu entwickelte, auf TIEA fußende Kooperationsbereitschaft von Steueroasen-Staaten und das daraus resultierende Netz von Abkommen steigert die Effektivität des Informationsaustausches weltweit spürbar.

35 BMF-Schreiben v. 05.01.2010, BStBl. I 2010, S. 19.

36 Vgl. BR-Drs. 681/09, S. 5.

37 Geurts, DStR 2009, S. 1883, 1884; Kleinert/Göres, NJW 2009, S. 2713, 2714 f.

38 Seer (Fn. 29), § 90 AO Tz. 29 (Januar 2010).

39 BMF-Schreiben v. 05.01.2010, BStBl. I 2010, S. 19.

40 Anamourlis/Nethercott (Fn. 24), S. 616.

41 Anamourlis/Nethercott (Fn. 24), S. 617.

42 Seer/Gabert (Fn. 10), StuW 2010, S. 3, 8.

43 Anamourlis/Nethercott (Fn. 24), S. 618.

Mit dem Ziel, für die Finanzbehörden die Sachaufklärung bei Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen in als kooperationsunwillig eingestuften Steueroasen zu erleichtern, hat der deutsche Gesetzgeber durch das SteuerHBekG die Mitwirkungspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten erneut erweitert und so ein zusätzliches unilaterales Mittel zur Bekämpfung von Steueroasen-Staaten geschaffen. Durch den Abschluss der TIEA wird das vom SteuerHBekG verfolgte Ziel bereits erreicht, so dass das Bedürfnis für die Anwendung des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO n. F. entfallen sein dürfte. Dem entspricht auch das BMF in seinem Schreiben vom 05.01.2010 mit der Feststellung, dass zum 01.01.2010 kein Staat existiert, gegenüber dem von den restriktiven Maßnahmen nach dem SteuerHBekG und der SteuerHBekV Gebrauch gemacht werden soll.⁴⁴ Dadurch wirkt sich die Verfassungswidrigkeit des SteuerHBekG im Ergebnis derzeit nicht aus.

⁴⁴ Siehe Fn. 39.