

Internationale Amtshilfe und Bankgeheimnis – aktuelle Fragen und Entwicklungen*

Oliver-Christoph Günther

1. Einleitung

2. Inbound-Fall

- 2.1. Die Prüfung der Voraussetzungen für die internationale Steueramtshilfe bei Bankinformationen
 - 2.1.1. Rechtsgrundlagen
 - 2.1.2. Materielle und formelle Voraussetzungen in Doppelbesteuerungsabkommen
 - 2.1.2.1. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich
 - 2.1.2.2. Die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen
 - 2.1.2.3. Weitere notwendige materielle und formelle Voraussetzungen
 - 2.1.3. Materielle und formelle Voraussetzungen in TIEA
- 2.2. Informationsbeschaffung und -übermittlung
 - 2.2.1. Pflicht zur Herausgabe und Offenbarung versus Geheimhaltungspflicht
 - 2.2.2. Umfang der Offenbarungs- und Herausgabepflicht

3. Outbound-Fall

- 3.1. Die Anwendbarkeit der völkerrechtlichen Rechtsgrundlagen und des ADG
- 3.2. Informationsbeschaffung in der Schweiz
 - 3.2.1. Innerstaatliche Rechtsgrundlage
 - 3.2.2. Inbound-Fall: Amtshilfe zur Durchführung der Abkommen
 - 3.2.3. Inbound-Fall: Amtshilfe zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten
 - 3.2.3.1. Vorprüfung
 - 3.2.3.2. Informationsbeschaffung
 - 3.2.3.3. Rechtsschutzverfahren
 - 3.2.3.4. Abschluss des Verfahrens und Verwendung der Informationen
 - 3.2.4. Outbound-Fall
 - 3.2.5. Ausblick
- 3.3. Informationsbeschaffung in Liechtenstein
 - 3.3.1. Innerstaatliche Rechtsgrundlage
 - 3.3.2. Inbound-Fall

* Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. *Claus Staringer* für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts, das am 30.4.2011 abgeschlossen wurde.

3.3.2.1. Prüfung der Zulässigkeit

3.3.2.2. Informationsbeschaffung

3.3.2.3. Rechtsschutzverfahren, Abschluss des Verfahrens und
Verwendung der Informationen

3.3.3. Outbound-Fall

4. Würdigung und Ausblick

1. Einleitung

Der internationale Steuerinformationsaustausch über Bankinformationen hat in den vergangenen zwei Jahren einen beachtlichen Fortschritt erlebt. Die langjährigen Bemühungen der OECD zur Beseitigung schädlicher Steuerpraktiken¹ haben angesichts der Weltwirtschaftskrise und der damit verbundenen Sorge um die Staatshaushalte eine besonders große Unterstützung durch die EU², andere internationale Institutionen³ und Staatengruppen, wie zB der G-20⁴, erfahren. Natio-

¹ Vgl zB *Kofler/Tumpel*, Tax Information Exchange Agreements, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 181 (183 ff); *Jirousek*, Die Umsetzung des OECD-Standards der Amtshilfe in Österreich – das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz, SWI 2009, 488 (488 ff); *Lafite/Vondrak/Gruber*, Quo vadis Bankgeheimnis? ecolx 2009, 573 (573 ff); *OECD*, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998); *OECD Committee on Fiscal Affairs*, Improving Access to Bank Information for Tax Purposes (2000) sowie die 2003 (*OECD Committee on Fiscal Affairs*, Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2003 Progress Report) und 2007 (*OECD Committee on Fiscal Affairs*, Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2007 Progress Report) publizierten Fortschrittsberichte; *OECD Committee on Fiscal Affairs*, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000); *OECD*, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002); *OECD*, Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation (2006), zuletzt aktualisiert 2010 (*OECD*, Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2010 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes); *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, Information Brief (20.4.2011).

² Vgl Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABLEU 2011 L 64, 1 ff; Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, KOM (2008)727 endg vom 13.11.2008; vgl auch *Putzer*, Das neue Bankgeheimnis (2010) 85 ff; *Daurer*, Die Amtshilfe in Steuersachen auf unionsrechtlicher Grundlage, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 13 (17 ff); *Günther*, Doppelbesteuerungsabkommen und unionsrechtliche Grundlagen der Ermittlungsamthilfe in Steuersachen, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, in Druck; *Kerres/Pröll*, Aktuelle Entwicklungen zum Bankgeheimnis, ecolx 2009, 623 (625); *Seer*, Ausbau des grenzüberschreitenden Informationsaustausches, IWB 2009 Fach 10 Gruppe 2, 2067 ff; *Czakert*, Seminar I: Der internationale Informationsaustausch bei der Festsetzung und Beitreibung von Steuern, IStR 2010, 567 ff; *Lafite/Vondrak/Gruber*, Spiel mir das Lied vom Tod, Bankgeheimnis! ecolx 2010, 82 (83 ff); *Gabert*, Informationsaustausch in Steuersachen, Die neue EU-Amtshilferichtlinie, IWB 2011, 250 ff; *Strub*, EU: Amtshilferichtlinie förmlich von Finanzministerrat angenommen, IStR-Länderbericht 2011, 25 ff; *Seer/Gabert*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 2010, 3 (5 f).

³ Vgl *Rasner/Wittmann*, Et tu, Brute? Das österreichische Bankgeheimnis im Wandel, GeS 2009, 307 (308).

⁴ Im Auftrag der G-20 hat die OECD zB den „Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard“ erstellt (erstmalig veröffentlicht am 2.4.2009; aktuelle Version abrufbar unter www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf).

nale Bankgeheimnisse haben im Rahmen der Bemühungen um eine effiziente internationale Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden im Wege der Amtshilfe keinen Platz mehr. Der internationale Druck hat auch in Österreich zu einem Umdenken geführt. Österreich hat im Interesse der Wahrung der internationalen Reputation sowie der vorbeugenden Abwehr allfälliger wirtschaftsschädigender Defensivmaßnahmen anderer Staaten, insbesondere Deutschlands⁵, am Freitag, dem 13.3.2009 seinen Vorbehalt zu Art 26 OECD-MA⁶ zurückgezogen und somit den von der OECD entwickelten Transparenz- und Informationsaustauschstandard akzeptiert.⁷ Mit der Erlassung des Bundesgesetzes über die Umsetzung der OECD-Grundsätze der internationalen abgabenrechtlichen Amtshilfe (Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG)⁸ und dem Neuabschluss oder der Revision zahlreicher Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Abschluss von Tax Information Exchange Agreements (TIEA)⁹ hat Österreich sein Bankgeheimnis¹⁰ gelockert. Die neuen Möglichkeiten zur Durchbrechung des österreichischen Bankge-

⁵ Vgl für eine umfassende Darstellung *Drüen*, Internationale Amtshilfe in Steuersachen im Lichte des deutschen Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 369 ff.

⁶ OECD-Komm 2008 Art 26 Rn 23.

⁷ Vgl *BMF*, Presseinformation 13.3.2009; *Fellner*, Neue Entwicklungen beim Bankgeheimnis – Fehlgriff statt Kunstgriff, RdW 2009, 315 (317); *Jirousek*, SWI 2009, 491; *Kerres/Pröll*, *ecolex* 2009, 623; *Lafite/Vondrak/Gruber*, *ecolex* 2009, 574; *Nolz/Jirousek*, Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz – Neuerungen beim Bankgeheimnis, ÖStZ 2009, 430 (430); *Perl*, Bankgeheimnis für Ausländer vor dem Aus? SWK 2009, T 87 (T 87); *Rasner/Wittmann*, GeS 2009, 309.

⁸ BGBl I Nr 102/2009; vgl zB *Vondrak/Gruber* in *Laurer/Borns/Strobl/Schütz, O./Schütz, M.* (Hrsg), Bankwesengesetz, Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG (2010); *Bauer*, Bankgeheimnis und Amtshilfedurchführungsgesetz, in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Öffentliches Recht – Jahr 2010 (2010) 349 ff; *Bergmann*, Die Umsetzung des OECD-Standards in Österreich zur Ermöglichung der Internationalen Amtshilfe auch bei Bankdaten, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht – FS Rödler (2010) 111 ff; *Janko/Jirousek/Kofler*, Die Zukunft des österreichischen Bankgeheimnisses im internationalen Kontext, in *Dellinger/Kaindl* (Hrsg), Bank- und Kapitalmarktrecht aktuell Jahrbuch 2009/2010 (2010) 42 ff; *Jirousek*, Umsetzung des OECD-Amtshilfestandards in Österreich – ADG und die Folgen, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2010, 67 (73); *Wiedermann*, Internationale Amtshilfe und Bankgeheimnis – Rahmenbedingungen und Auswirkungen der österreichischen Neuregelung, in *Gröhs/Kotschnigg* (Hrsg), Wirtschafts- und Finanzstrafrecht in der Praxis – Band 4 (2010) 241 (245 ff); *Staringer/Günther*, Bankgeheimnis und internationale Amtshilfe in Steuersachen, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 203 ff; *Jirousek*, SWI 2009, 488 ff; *Nolz/Jirousek*, ÖStZ 2009, 430 ff.

⁹ Vgl zB *Janko/Jirousek/Kofler* in *Dellinger/Kaindl* (Hrsg), Bank- und Kapitalmarktrecht aktuell Jahrbuch 2009/2010 53 ff; *Kofler/Tumpel* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 195 ff; *Staringer/Günther* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 207 ff.

¹⁰ Vgl zB *Sommer/Hirsch* in *Dellinger*, Bankwesengesetz, 2. EL (Oktober 2008) § 38; *Laurer* in *Laurer/Borns/Strobl/Schütz, O./Schütz, M.* (Hrsg), Bankwesengesetz, 30. EL (2009) § 38; *Flora*, Das Bankgeheimnis im gerichtlichen Strafverfahren (2007) 1 ff; *Klein*, Das Bankgeheimnis im österreichischen Privatrecht (2009) 40 ff.

heimnisses im internationalen Informationsaustausch in Steuersachen haben kurzfristig den internationalen Druck gemildert. Die derzeit noch nicht bestehende Praxis wird aber erst zeigen, ob Österreich den „OECD-Standard“ bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen tatsächlich erfüllt.¹¹

Ziel dieses Beitrages ist es, sowohl den „Inbound-Fall“ (von einer zuständigen ausländischen Behörde wird ein einzelfallbezogenes Amtshilfeersuchen betreffend Bankinformationen an die zuständige österreichische Behörde gestellt) als auch den „Outbound-Fall“ (von dieser Behörde wird ein derartiges Informationersuchen an eine zuständige ausländische Behörde gestellt) näher zu betrachten sowie Detailfragen der in Zukunft zu entwickelnden Praxis bereits jetzt anzusprechen und adäquate Lösungsansätze anzubieten. Darüber hinaus werden auch die im Outbound-Fall aus österreichischer Sicht von der Schweiz und Liechtenstein anzuwendenden innerstaatlichen Rechtsgrundlagen ausführlich dargestellt.

2. Inbound-Fall

2.1. Die Prüfung der Voraussetzungen für die internationale Steueramtshilfe bei Bankinformationen

2.1.1. Rechtsgrundlagen

Übermittelt die zuständige ausländische Behörde ein Amtshilfeersuchen auf Grundlage von Unionsrecht¹², Doppelbesteuerungsabkommen, anderen völkerrechtlichen Verträgen oder sonstigen innerstaatlichen oder im Verhältnis zu ausländischen Gebieten anzuwendenden Rechtsgrundlagen an die für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens in Österreich zuständige Behörde¹³, so hat diese vor Veranlassung der erforderlichen Erhebungsmaßnahmen unverzüglich zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Erteilung der Amtshilfe vorliegen.¹⁴ Gemäß § 2 Abs 1 ADG richtet sich der Umfang der verwaltungsbehördlichen Auskunftsver-

¹¹ Die OECD prüft während der ersten Jahreshälfte 2011 im Rahmen des Peer-Review-Verfahrens die praktische Durchführung des Informationsaustausches in Österreich; vgl *Vondrak/Gruber* in *Laurer/Borns/Strobl/Schütz, O./Schütz, M.* (Hrsg), Bankwesengesetz, Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG Art 2 Rz 22; *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, Launch of a Peer Review Process – Note on Assessment Criteria (2010) and Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (2010); *Kofler/Tumpel* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 189 f; *Staringer*, Rechtsfragen zum Bankgeheimnis, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht – FS Rödler (2010) 885 (889); *Jirousek*, SWI 2009, 489.

¹² Der Gesetzestext spricht von „Gemeinschaftsrecht“. In diesem Beitrag wird die Terminologie an den mit 1.12.2009 in Kraft getretenen Vertrag von Lissabon angepasst.

¹³ Vgl ausführlich *Staringer/Günther* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 211, Fn 22; *Günther* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, in Druck. In weiterer Folge wird anstatt der „zuständigen inländischen Behörde“ vereinfachend auch der Ausdruck „öBMF“ verwendet.

¹⁴ Vgl § 2 Abs 3 ADG.

pflichtung – neben den inländischen Abgaben- und sonstigen Rechtsvorschriften¹⁵ – nach den völker- oder unionsrechtlichen Grundlagen. Sofern Bankinformationen betroffen sind, muss die internationale Vereinbarung das Bankgeheimnis als Ablehnungsgrund für die Amtshilfeleistung ausschließen. Eine derartige internationale Amtshilfeverpflichtung ist derzeit (Stand 30.4.2011) in den folgenden bereits revidierten oder neu abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen und TIEA zu finden, wobei diese Abkommen zum Teil noch nicht in Kraft getreten sind:

- Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft: Irland¹⁶, Niederlande¹⁷ und Schweden¹⁸ (Informationsaustausch jeweils rückwirkend ab 1.1.2010); Bahrain¹⁹ (Informationsaustausch rückwirkend ab 1.1.2011); Dänemark²⁰, Großbritannien und Nordirland²¹, Luxemburg²², Mexiko²³, San Marino²⁴, Serbien²⁵ sowie Singapur²⁶ (Informationsaustausch jeweils ab 1.1.2011); Bulgarien²⁷, Schweiz²⁸ (Informationsaustausch ab 1.1.2012) und Hongkong (Informationsaustausch ab 1.1.2012 für Österreich, ab 1.4.2012 für Hongkong)²⁹;
- Doppelbesteuerungsabkommen vom Nationalrat/Bundesrat beschlossen: Deutschland (Informationsaustausch rückwirkend ab 1.1.2011); Belgien, Bosnien und Herzegowina sowie Norwegen (Informationsaustausch jeweils frühestens ab 1.1.2012);
- Doppelbesteuerungsabkommen paraphiert: Finnland und Katar (Informationsaustausch jeweils frühestens ab 1.1.2012);
- TIEA in Kraft: Andorra³⁰, Gibraltar³¹ und Monaco³² (Informationsaustausch jeweils ab 1.1.2011);

¹⁵ Die in Erfüllung des ausländischen Amtshilfeersuchens durchzuführenden Erhebungen gelten als Abgabenerhebungsmaßnahmen iSd § 49 Abs 2 BAO und haben grundsätzlich die Anwendbarkeit der BAO zur Folge (vgl 323 der Beilagen XXIV. GP – Ausschussbericht NR, Besonderer Teil zu § 2 ADG).

¹⁶ BGBl III Nr 45/2011.

¹⁷ BGBl III Nr 44/2010.

¹⁸ BGBl III Nr 55/2010.

¹⁹ BGBl III Nr 14/2011.

²⁰ BGBl III Nr 27/2010.

²¹ BGBl III Nr 135/2010.

²² BGBl III Nr 58/2010.

²³ BGBl III Nr 45/2010.

²⁴ BGBl III Nr 38/2010.

²⁵ BGBl III Nr 8/2011.

²⁶ BGBl III Nr 39/2010.

²⁷ BGBl III Nr 30/2011.

²⁸ BGBl III Nr 27/2011.

²⁹ BGBl III Nr 9/2011.

³⁰ BGBl III Nr 129/2010.

³¹ BGBl III Nr 33/2010.

³² BGBl III Nr 54/2010.

- TIEA vom Nationalrat/Bundesrat beschlossen: St. Vincent und die Grenadinen (Informationsaustausch frühestens ab 1.1.2012).

Neben den bereits erfolgreich abgeschlossenen (Neu-)Verhandlungen finden derzeit auch Gesamt- und Revisionsverhandlungen von Doppelbesteuerungsabkommen mit zahlreichen anderen Staaten statt. Darüber hinaus ist der Abschluss von TIEA mit mehreren Staaten/Überseegebieten in Vorbereitung.³³

2.1.2. Materielle und formelle Voraussetzungen in Doppelbesteuerungsabkommen

2.1.2.1. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich

Anhand eines Doppelbesteuerungsabkommens muss zunächst geprüft werden, ob der sachliche Anwendungsbereich erfüllt ist. Dieser umfasst einerseits die Feststellung, ob eine „kleine“ (Verpflichtung zur Erteilung der Auskünfte nur zur Durchführung eines Doppelbesteuerungsabkommens) oder „große“ (Verpflichtung zur Erteilung der Auskünfte zur Durchführung eines Doppelbesteuerungsabkommens oder des innerstaatlichen Rechts) Auskunftsklausel³⁴ vereinbart worden ist. Alle neu abgeschlossenen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen stellen auf die „große“ Auskunftsklausel ab. Andererseits umfasst der sachliche Anwendungsbereich aber auch den Umfang der Steuern, über den Informationen ausgetauscht werden sollen.³⁵ Der Kommentar zum OECD-MA stellt es den Vertragsstaaten frei, den Informationsaustausch auf die unter das Abkommen fallenden Steuern zu begrenzen.³⁶ Bis auf die Doppelbesteuerungsabkommen mit Hongkong und der Schweiz sehen alle neuen oder revidierten bilateralen Verträge keine Einschränkung auf Art 2 OECD-MA vor. Beim sachlichen Anwendungsbereich ist darüber hinaus auch zu prüfen, ob die dem innerstaatlichen Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Doppelbesteuerungsabkommen wider-

³³ Vgl. *Bergmann* in *Lang/Weinzierl* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht – FS Rödler 131 f.

³⁴ Vgl. *Eilers* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg), Doppelbesteuerung, 99. EL (Oktober 2006) Art 26 MA Rz 24 ff; *Engelschalk* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2008) Art 26 Rz 47 ff; *Aumayr*, Der Umfang des Informationsaustausches nach Art 26 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 47 (50 ff); *Günther* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, in Druck; *Lohr*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen (1993) 17 ff; *Carl/Klos*, Leitfaden zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen (1995) 93 ff; *Jirousek*, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen (2001) 1 ff; *Stahlschmidt/Laws*, Handbuch des Auskunftsverkehrs in Steuersachen (2009) 88 ff; *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2010) Rz 511 ff.

³⁵ Vgl. *Engelschalk* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ Art 26 Rz 56; *Aumayr* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 58; *Günther* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, in Druck; *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions Rz 517; *Stahlschmidt/Laws*, Handbuch des Auskunftsverkehrs in Steuersachen 88 ff.

³⁶ Vgl. OECD-Komm Art 26 Rz 10.1.

spricht.³⁷ Bei der Prüfung der allgemeinen Voraussetzungen für den Informationsaustausch muss zudem auch der persönliche Anwendungsbereich überprüft werden. Gemäß Art 26 Abs 1 letzter Satz OECD-MA ist die Amtshilfe losgelöst von der Abkommensberechtigung der Person zu leisten.³⁸ Diesem OECD-Standard folgen auch die kürzlich (neu) verhandelten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen.

2.1.2.2. Die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen

Gegenstand des zwischenstaatlichen Auskunftsverkehrs müssen für das Abgabeverfahren voraussichtlich erhebliche Informationen sein. Der Begriff der Information ist weit auszulegen und umfasst sowohl tatsächliche Gegebenheiten als auch rechtliche Verhältnisse.³⁹ In der Literatur wird vertreten, dass sich aus der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ auch ergibt, dass der ersuchende Staat die ihm nach seinem innerstaatlichen Recht zur Verfügung stehenden Ermittlungs- und Auskunftsmöglichkeiten bereits ausgeschöpft haben muss.⁴⁰ Die Amtshilfe nach Art 26 OECD-MA soll somit subsidiär zu den Möglichkeiten der Informationserlangung, die die innerstaatliche Rechtsordnung bietet, gelten. Es wird zwischen dem strengen und dem schwachen Subsidiaritätsprinzip differenziert. Nach Ersterem muss der ersuchende Staat alle innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft haben, bevor ein Amtshilfeersuchen an den anderen Staat gestellt werden darf.⁴¹ Im Gegensatz dazu kann bei der schwachen Subsidiarität die zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch genommen werden, wenn diese effektiver als die im nationalen Recht vorgesehenen Möglichkeiten, Informationen zu erhal-

³⁷ Vgl. Günther in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, in Druck.

³⁸ Vgl. OECD-Komm Art 26 Rz 2 und 5.1; vgl. auch Eilers in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg), Doppelbesteuerung⁹⁹ Art 26 MA Rz 27; Engelschalk in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ Art 26 Rz 5 und 57; Aumayr in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 57 f; Günther in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, in Druck; Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions Rz 516; Lohr, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen 21 f.

³⁹ Vgl. Engelschalk in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ Art 26 Rz 33; Aumayr in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 59; Günther in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, in Druck.

⁴⁰ Vgl. Engelschalk in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ Art 26 Rz 35; Eilers in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg), Doppelbesteuerung⁹⁹ Art 26 MA Rz 26; Aumayr in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 61 ff; Pistone/Gruber, Die Möglichkeiten der Verweigerung des Informationsaustausches nach Art 26 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 75 (84 ff); Hendricks, Internationale Informationshilfe in Steuerverfahren (2004) 137 ff; Carl/Klos, Leitfaden zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen 89, 99 f und 129; Stahlshmidt/Laws, Handbuch des Auskunftsverkehrs in Steuersachen 97 ff.

⁴¹ Vgl. Eilers in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg), Doppelbesteuerung⁹⁹ Art 26 MA Rz 26; Engelschalk in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ Art 26 Rz 35; Hendricks, Internationale Informationshilfe in Steuerverfahren 137 ff.

ten, ist.⁴² Ein einheitlicher Subsidiaritätsstandard lässt sich aber nicht mit allen Formen des Informationsaustausches⁴³ gleichmäßig in Einklang bringen: So ist zB beim spontanen und automatischen Austausch von Informationen weder die starke noch die schwache Subsidiarität von Relevanz. Die Subsidiarität der Informationsbeschaffung nach Art 26 OECD-MA ergibt sich für die Informationsbeschaffung auf Ersuchen gegenüber den Möglichkeiten zur Informationserlangung, die die innerstaatliche Rechtsordnung bietet, vielmehr aus dem Abkommenszusammenhang und aus der Zielsetzung des Art 26 OECD-MA.⁴⁴ Die „voraussichtliche Erheblichkeit“ soll insbesondere vermeiden, dass der fremde Staat seine eigene steuerliche Ermittlungsarbeit zu Lasten des ersuchten Staates verlagert.⁴⁵ Alle neu abgeschlossenen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen sehen (mit ausschließlicher Relevanz für den Informationsaustausch auf Ersuchen) die starke Subsidiarität vor. Diese ist aber bis auf die DBA Schweiz und Singapur – im Einklang mit der Ansicht der OECD⁴⁶ – insoweit modifiziert, als dass nur alle im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden sein müssen, die nicht unverhältnismäßig große Schwierigkeiten mit sich bringen würden. Die Tatsache, dass die entscheidungsrelevanten Informationen im ersuchenden Staat nicht durch im eigenen Hoheitsgebiet zur Verfügung stehende (verhältnismäßige) Maßnahmen eingeholt werden konnten, muss mittels einer Erklärung im Auskunftersuchen glaubhaft gemacht werden.⁴⁷

Der Maßstab der voraussichtlichen Erheblichkeit soll – neben der Relevanz für das Abgabenverfahren – auch für einen Informationsaustausch im weitesten Umfang sorgen. Es steht den Vertragsstaaten aber gleichzeitig nicht frei „fishing expeditions“ zu unternehmen oder um Auskünfte zu ersuchen, die wahrscheinlich für die Steuerangelegenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen unerheblich

⁴² Vgl *Aumayr in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 62; *Pistone/Gruber in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 85 f; *Carl/Klos*, Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen 99.

⁴³ Vgl 2.1.2.3.

⁴⁴ Vgl OECD-Komm Art 26 Rn 9 lit a, wo sich die Ausführungen zur Subsidiarität auch nur auf den Informationsaustausch auf Ersuchen beziehen.

⁴⁵ Vgl *Carl/Klos*, Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen 100; *Ritz*, Schätzung (§ 184 BAO) trotz bestehender Ermittlungsmöglichkeiten? SWI 1997, 151 (156 ff).

⁴⁶ Vgl Technische Note des OECD-Sekretariats zu Art 26 Abs 5 OECD-MA: „*Der ersuchende Staat hätte jedoch zuvor alle innerstaatlichen Mittel, die ihm den Zugang zur erbetenen Information ermöglichen, auszuschöpfen. Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird auf die Kommentare zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens und auf Artikel 5 des Musterabkommens über den Informationsaustausch hingewiesen.*“ iVm Art 5 Abs 5 lit g TIEA-MA: „*except those that would give rise to disproportionate difficulties*“.

⁴⁷ So ausdrücklich in allen DBA-Protokollen, Zusatz- und Änderungsprotokollen sowie diplomatischen Notenwechseln – ausgenommen im Protokoll zum DBA Schweiz – enthaltenen Konkretisierungserfordernissen. Zur Rechtswirkung derartiger Erklärungen vgl *Staringer/Günther in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 224 ff; *Putzer*, Das neue Bankgeheimnis 41 f.

sind.⁴⁸ Bei Bankinformationen ist die voraussichtliche Erheblichkeit von besonderem Interesse, da dieses inhaltliche Kriterium wesentlich dafür ist, ob eine Information nun tatsächlich dem ersuchenden Staat übermittelt werden muss oder nicht.⁴⁹ Dieser ist daher verpflichtet sein Auskunftsbegehren so hinreichend zu konkretisieren, dass der ersuchte Staat keine Beweisausforschungen betreiben muss. Bei den Neu- oder Revisionsverhandlungen der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen ist in die Protokolle, Zusatz- und Änderungsprotokolle sowie die diplomatischen Notenwechsel teilweise aufgenommen worden, dass die zuständige Behörde des ersuchenden Staates der zuständigen Behörde des ersuchten Staates zur Darstellung der voraussichtlichen Erheblichkeit im Auskunftsbegehren einige genau definierte Informationen zur Verfügung stellen muss. So zB die Bezeichnung der 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 dem ersuchten Staat vorliegen oder sich im Besitz oder in der Verfügungsmacht einer Person im Hoheitsgebiet des ersuchten Staates befinden sowie den Namen und die Anschrift von Personen (so weit bekannt), in deren Besitz sich die erbetenen Auskünfte vermutlich befinden.⁵⁰ Das öBMF ist der Ansicht, dass es sich um Inhalte deklarativen Charakters handelt und diese daher auch ohne ausdrückliche völkerrechtliche Regelung auf bilateraler Ebene anzuwenden sind.⁵¹ Die Doppelbesteuerungsabkommen setzen aber individuelle Standards und Konkretisierungserfordernisse, die das öBMF bei der Prüfung der rechtlichen Voraussetzungen von Amtshilfeersuchen – speziell bei Bankinformationen – zu beachten hat, und legen somit fest, wann ein Ansuchen abzulehnen, zurückzuweisen oder zu vollziehen ist.⁵²

⁴⁸ OECD-Komm Art 26 Rn 5; TIEA-Komm Tz 58; *OECD Committee on Fiscal Affairs*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes (2006) 9; *Aumayr* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 63 ff; *Pistone/Gruber* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 88 ff; *Staringer* in *Lang/Weinzierl* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht – FS Rödler 892 f; *Günther* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, in Druck; *Fraberger/Petritz/Eberl*, Bankgeheimnis neu – ungeklärte Fragen Teil 1, RdW 2009, 883 (886 f).

⁴⁹ *Staringer/Günther* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 215; vgl auch *Waldburger*, Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, FStR 2009, 275 ff; *Fraberger/Petritz/Eberl*, Bankgeheimnis neu – ungeklärte Fragen Teil 2, RdW 2010, 61 (61).

⁵⁰ Vgl im Detail *Staringer/Günther* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 215 ff.

⁵¹ Vgl *Jirousek* in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2010, 67 (73); *Janko/Jirousek/Kofler* in *Dellinger/Kaindl* (Hrsg), Bank- und Kapitalmarktrecht aktuell Jahrbuch 2009/2010, 55; *Jirousek*, SWI 2009, 493; *Nolz/Jirousek*, ÖStZ 2009, 431.

⁵² Vgl im Detail *Staringer/Günther* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen 217.