

Ausarbeitung

Grenzüberschreitende Auskunft in Steuersachen

Rechtsgrundlagen, Systematik, Amtshilfe/Rechtshilfe und Verarbeitung in der deutschen
Finanzverwaltung

Stand: 13. Mai 2026

Arbeitspapier für steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Einordnung

von Dr. Sebastian KORTS, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und
Gesellschaftsrecht, Steuerstrafverteidiger, MBA, M.I.Tax

www.steuerrecht.com

Hinweis: Die Ausarbeitung stellt die Prinzipien und Rechtsgrundlagen des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs dar. Sie behandelt keine konkrete bilaterale Staatenkonstellation und ersetzt keine fallbezogene Prüfung der jeweils anwendbaren Rechtsgrundlage, der zeitlichen Anwendbarkeit und der verfahrensrechtlichen Einwendungen.

Inhalt

Kurzfassung.....	4
1. Ausgangspunkt: die singuläre bilaterale Auskunft.....	6
1.1 Die Funktion des Einzlersuchens	6
1.2 Einzlersuchen ohne flächendeckende Vertragspraxis.....	7
2. Begriffliche und rechtliche Grundordnung	7
2.1 Information, Auskunft, Amtshilfe und Datenübermittlung	7
2.2 Völkerrecht, Unionsrecht und nationales Ausführungsgesetz.....	8
2.3 Zweckbindung und Vertraulichkeit.....	9
3. Kleine Auskunftsklausel im Doppelbesteuerungsabkommen	9
3.1 Beispielhafte Anwendung	10
3.2 Rechtsfolgen für Rechtsschutz und Verwertbarkeit	10
4. Große und umfassende Auskunftsklausel im Doppelbesteuerungsabkommen	11
4.1 Bankgeheimnis und inländische Beschaffbarkeit.....	11
4.2 Spontanauskunft im Rahmen großer Klauseln	12
5. TIEA als eigenständiges Transparenzinstrument	12
5.1 Verhältnis zum DBA	13
5.2 Grenzen der TIEA	13
6. Multilaterales Übereinkommen und MCAA	13
6.1 Das Übereinkommen als Netzwerkinstrument.....	14
6.2 MCAA und automatischer Austausch	14
7. Europäisches Recht als gemeinsamer Zwang und multilaterales Werkzeug.....	15
7.1 Die Formen des Austauschs nach der DAC	15
7.2 Umsetzung in Deutschland.....	16
8. Automatischer und automatisierter Informationsaustausch	16
8.1 CRS und DAC2.....	17
8.2 FATCA.....	17
8.3 DAC3, DAC4 und DAC6.....	18
8.4 DAC7: Plattformen.....	18
8.5 DAC8 und CARF: Kryptowerte.....	19
9. Amtshilfe und Rechtshilfe: Trennung, Überschneidungen und Folgen	19
9.1 Warum die Trennung nicht nur terminologisch ist.....	20
9.2 Steuerfahndung und Bußgeld- und Strafsachenstellen.....	20
9.3 Praktische Abgrenzungsformel	21
10. Verfahrensablauf, Rechtsschutz und Grenzen.....	21

10.1 Ausgehendes Ersuchen deutscher Behörden	21
10.2 Eingehendes Ersuchen ausländischer Behörden	22
10.3 Anhörung und Rechtsschutz.....	22
10.4 Ablehnungsgründe und Grenzen	22
11. Praktische Leistungsfähigkeit und Beispiele.....	23
11.1 Beispiele ohne fallbezogene Festlegung	24
11.2 Warum automatischer Austausch Einzelersuchen nicht ersetzt	24
12. Sonderkapitel: Aufbau der deutschen Finanzverwaltung und Verarbeitung der Informationen	25
12.1 Bundesministerium der Finanzen	25
12.2 Bundeszentralamt für Steuern	25
12.3 Zollkriminalamt und Zollverwaltung	26
12.4 Oberste Finanzbehörden der Länder, Landesämter und Oberfinanzdirektionen.....	26
12.5 Finanzämter als Vornahme- und Verwertungsbehörden	26
12.6 Steuerfahndung und Bußgeld- und Strafsachenstellen.....	27
12.7 Technische Verarbeitung und KONSENS	27
12.8 Eingehender automatischer Datensatz: Verarbeitungsschema	28
12.9 Ausgehender automatischer Datensatz.....	28
13. Zusammenfassung und Arbeitsschema	28
Anhang 1: Matrix der wesentlichen Rechtsgrundlagen.....	30
Anhang 2: Quellenverzeichnis in Auswahl	30

Kurzfassung

Grenzüberschreitende Auskunft in Steuersachen ist kein einheitliches Verfahren, sondern ein Bündel verschiedener Kooperationsformen. Die älteste und gedanklich einfachste Form ist das einzelne bilaterale Auskunftersuchen. Ein Staat benötigt für einen konkreten steuerlichen Sachverhalt eine Information, die sich im Herrschafts- oder Erkenntnisbereich eines anderen Staates befindet. Aus diesem Einzeler suchen haben sich vertragliche, multilaterale und unionsrechtliche Strukturen entwickelt. Der heutige Rechtszustand wird deshalb nur verständlich, wenn man die Entwicklung vom singulären Ersuchen über DBA-Auskunfts klauseln und TIEA bis zu CRS, DAC und DAC8 als Verdichtung staatlicher Kooperationspflichten liest.¹

Die entscheidende juristische Trennlinie verläuft zunächst nicht zwischen „bilateral“ und „multilateral“, sondern zwischen Amtshilfe und Rechtshilfe. Amtshilfe in Steuersachen dient der Durchführung des Besteuerungsverfahrens, der Steuerfestsetzung, der Erhebung, der Vollstreckung und häufig auch der verwaltungsseitigen Risikobeurteilung. Rechtshilfe betrifft demgegenüber strafrechtliche Angelegenheiten, also insbesondere Beweiserhebung, Durchsuchung, Beschlagnahme oder sonstige Unterstützung in einem Steuerstrafverfahren, soweit dieses als strafrechtliche Angelegenheit geführt wird. Diese Unterscheidung ist deshalb praktisch erheblich, weil Zuständigkeiten, Grundrechtseingriffe, Verwertbarkeit, Beschuldigtenrechte und Bewilligungswege voneinander abweichen können.²³⁴

Die Auskunfts klauseln der Doppelbesteuerungsabkommen bilden einen ersten klassischen Kern. Bei der kleinen Auskunfts klausel dürfen nur solche Informationen ausgetauscht werden, die für die Durchführung des Abkommens selbst erforderlich sind. Bei der großen oder umfassenden Auskunfts klausel wird der Austausch auf Informationen erweitert, die für die Anwendung innerstaatlichen Steuerrechts voraussichtlich erheblich sind. Der moderne OECD-Standard verlagert den Schwerpunkt daher weg von der bloßen Abkommensdurchführung und hin zur materiellen Durchsetzung des Steueranspruchs im Ansässigkeits- oder Quellenstaat.⁵⁶

TIEA sind demgegenüber keine Doppelbesteuerungsabkommen. Sie sind reine Informationsaustauschabkommen. Ihr Zweck liegt nicht in der Verteilung von Besteuerungsrechten, sondern in der Herstellung eines Auskunftskanals mit Staaten oder Gebieten, bei denen gerade kein umfassendes DBA besteht oder bei denen Bankgeheimnis, fehlende Registerzugänge oder geringe Vertragstradition den Austausch behinderten. Das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und die darauf aufbauenden MCAA-Strukturen haben diesen bilateralen Ansatz

¹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

² Vgl. §§ 111 bis 115 AO zur allgemeinen innerstaatlichen Amtshilfe; zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe ergänzend § 117 AO.

³ Vgl. § 117 AO, insbesondere Abs. 1 bis 4, zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, einschließlich der Leistung aufgrund anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, unionsrechtlicher Rechtsakte und des EU-Amtshilfegesetzes.

⁴ Vgl. Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRG), insbesondere § 1 IRG zum Anwendungsbereich und § 74 IRG zur Bewilligungszuständigkeit, soweit keine besonderen völker- oder unionsrechtlichen Regelungen eingreifen.

⁵ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe, Tz. 2.1 und Tz. 2.2 zur Abgrenzung des großen beziehungsweise umfassenden Informationsaustauschs vom kleinen Informationsaustausch.

⁶ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 26, sowie OECD, Update to the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention, approved by the OECD Council on 19 February 2024.

nochmals verdichtet: Eine Rechtsgrundlage kann nun für eine Vielzahl von Austauschbeziehungen verwendet werden.⁷⁸

Auf europäischer Ebene tritt die Richtlinie 2011/16/EU mit ihren Erweiterungen hinzu. Sie ist als Richtlinie kein unmittelbar einheitliches „europäisches Steuergesetz“ im materiellen Sinn, wirkt aber als verbindlicher Kooperationsrahmen. Die Mitgliedstaaten müssen die Mechanismen des Informationsaustauschs in nationales Recht umsetzen. In Deutschland geschieht dies wesentlich durch das EU-Amtshilfegesetz sowie durch Spezialgesetze wie FKAustG, PStTG und KStTG. Damit wird aus staatlicher Kooperationsbereitschaft in vielen Bereichen eine unionsrechtlich erzwungene Infrastruktur.⁹¹⁰¹¹¹²¹³

Der automatische Informationsaustausch verändert die Funktionslogik des Systems. Während das klassische Ersuchen einen Anlass, eine Fragestellung und eine konkrete Erwartung an den ersuchten Staat voraussetzt, wird beim automatischen Austausch eine gesetzlich definierte Datenmenge periodisch erhoben, standardisiert übermittelt und in der Empfängerverwaltung weiterverarbeitet. Finanzkontendaten nach CRS und DAC2, länderbezogene Berichte, Tax Rulings, Plattformdaten und Kryptowerte-Daten nach DAC8 sind keine bloßen Amtshilfeersuchen mehr, sondern Massendatenströme, die die Steuerverwaltung in Risikomanagement, Veranlagung, Außenprüfung und Steuerfahndung einspeist.¹⁴¹⁵¹⁶¹⁷

⁷ Vgl. OECD, Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, 2002, insbesondere Introduction und Art. 1 bis 5 des Musterabkommens.

⁸ Vgl. OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol; vgl. ferner OECD, Convention on mutual administrative assistance in tax matters, zur Einordnung als umfassendes multilaterales Instrument.

⁹ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

¹⁰ Vgl. EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG), insbesondere §§ 1, 3, 4, 6, 7, 8, 10 bis 12, 15 und 16 EUAHiG.

¹¹ Vgl. Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG), insbesondere §§ 1, 5 und 8 ff.; ergänzend FATCA-USA-Umsetzungsverordnung für den Austausch mit den Vereinigten Staaten.

¹² Vgl. Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG), insbesondere §§ 1, 3, 9, 13, 14, 18 und 22 PStTG.

¹³ Vgl. Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz (KStTG), online bei gesetz-im-internet.de; zur Einordnung der DAC8-Umsetzung vgl. BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

¹⁴ Vgl. OECD, Consolidated text of the Common Reporting Standard, 2025; OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.

¹⁵ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2014/107/EU (DAC2); Europäische Kommission, DAC2 - automatic exchange of financial accounts information.

¹⁶ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie (EU) 2023/2226 (DAC8); Europäische Kommission, DAC8 - tax transparency for crypto-assets, Stand März 2026; BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

¹⁷ Vgl. BZSt, Common Reporting Standard, wonach das BZSt in Deutschland für Annahme und Weiterleitung von Finanzkontendaten zuständig ist; vgl. ferner BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 6.3.2.2.

1. Ausgangspunkt: die singuläre bilaterale Auskunft

Die singuläre bilaterale Auskunft ist der begriffliche Ausgangspunkt jeder grenzüberschreitenden Steuerkooperation. Gemeint ist der einzelne Informationsaustausch zwischen zwei Staaten zu einem konkreten steuerlichen Sachverhalt. Der ersuchende Staat verfügt nicht über die Information, kann sie nach seinem innerstaatlichen Recht nicht selbst gewinnen oder kann sie nur mit unverhältnismäßigem Aufwand gewinnen. Der ersuchte Staat besitzt die Information, kann sie durch eigene Behörden erheben oder hat Zugang zu Registern, Banken, Arbeitgebern, Plattformen, Notaren, Gesellschaftsregistern oder sonstigen Beweismitteln.

In ihrer einfachen Form ist die bilaterale Auskunft kein Massenverfahren. Sie setzt ein konkretes Erkenntnisinteresse voraus. Typisch ist die Frage, ob ein Steuerpflichtiger in einem anderen Staat ansässig ist, dort Einkünfte erzielt, über Bankkonten verfügt, eine Betriebsstätte unterhält, Zahlungen an verbundene Unternehmen leistet oder Vermögenswerte hält. Die ausländische Information soll die inländische Besteuerung vervollständigen; sie ersetzt aber nicht die eigene Sachverhaltsermittlung der inländischen Finanzbehörde.¹⁸

Der praktische Wert der singulären Auskunft liegt darin, dass sie punktgenau ist. Sie erzeugt keine allgemeine Transparenz über alle Steuerpflichtigen, sondern beantwortet eine konkrete Frage. Gleichzeitig ist sie langsam, personell aufwendig und abhängig von Kooperationsbereitschaft, Sprachfähigkeit, Beweiszugang und Verwaltungsqualität des anderen Staates. Diese Nachteile erklären die spätere Entwicklung zu standardisierten Formularen, Fristen, zentralen Verbindungsstellen und automatischem Austausch.

Die deutsche Finanzbehörde kann zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen. Sie kann Hilfe leisten, wenn eine anwendbare völkerrechtliche Vereinbarung, ein unionsrechtlicher Rechtsakt oder das EU-Amtshilfegesetz dies trägt. Daneben sieht § 117 AO eine Ermessensleistung auch in anderen Fällen vor, sofern Gegenseitigkeit verbürgt ist, Zweckbindung und Geheimhaltung gewährleistet sind und keine wesentlichen Interessen des Bundes oder seiner Gebietskörperschaften entgegenstehen.¹⁹

Bereits an dieser Stelle zeigt sich ein Grundsatz, der alle späteren Instrumente prägt: Internationale Steuerauskunft ist nicht diplomatische Gefälligkeit, sondern rechtlich gebundene Verwaltungstätigkeit. Die ersuchende Behörde muss darlegen, weshalb die Information steuerlich erheblich ist. Die ersuchte Behörde muss prüfen, ob das Ersuchen von der Rechtsgrundlage gedeckt ist, ob inländische Beschaffungsbefugnisse bestehen und ob Geheimhaltung, Verhältnismäßigkeit und Beteiligtenrechte gewahrt sind.^{20,21}

1.1 Die Funktion des Einzlersuchens

Das Einzlersuchen hat drei Funktionen. Erstens dient es der Ergänzung eines unvollständigen Sachverhalts. Zweitens dient es der Plausibilisierung oder Widerlegung von Angaben des Steuerpflichtigen. Drittens kann es eine Anschlussprüfung auslösen, wenn die Antwort des anderen Staates neue Tatsachen offenlegt. In der Praxis findet der singuläre Austausch deshalb häufig in Außenprüfungen, bei Wegzugs- oder Zuzugsfällen,

¹⁸ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

¹⁹ Vgl. § 117 AO, insbesondere Abs. 1 bis 4, zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, einschließlich der Leistung aufgrund anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, unionsrechtlicher Rechtsakte und des EU-Amtshilfegesetzes.

²⁰ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

²¹ Vgl. § 30 AO zum Steuergeheimnis; Art. 26 Abs. 2 OECD-MA; Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen; Art. 16 ff. der Richtlinie 2011/16/EU; ergänzend DSGVO.

bei Verrechnungspreisfragen, bei Quellensteuerentlastungen, bei Nachlass- und Schenkungsfällen sowie bei verdächtigen Auslandsstrukturen statt.

Das Einzellersuchen bleibt auch im Zeitalter des automatischen Informationsaustauschs unverzichtbar. Automatisch übermittelte Daten zeigen häufig nur, dass ein Konto, eine Plattformtätigkeit oder eine meldepflichtige Transaktion existiert. Sie erklären aber nicht zwingend die zivilrechtlichen Hintergründe, die wirtschaftliche Berechtigung, den Zusammenhang mit einer Betriebsstätte oder die steuerliche Qualifikation. Die Finanzbehörde benötigt dann weiterhin ein ergänzendes Ersuchen, um Vertragsunterlagen, Kontoeröffnungsdokumente, Registerauszüge oder Prüfungsergebnisse zu erhalten.

Der Begriff „voraussichtlich erheblich“ dient dabei als Filter. Er soll einerseits verhindern, dass die Finanzverwaltung ins Blaue hinein Datenbestände abfragt. Andererseits darf die Schwelle nicht so eng verstanden werden, dass ein Staat nur solche Informationen erbitten kann, deren steuerliche Wirkung bereits bewiesen ist. Der Informationsaustausch lebt gerade davon, dass eine plausible steuerliche Relevanz besteht, die erst durch die Auskunft bestätigt, eingegrenzt oder widerlegt wird.²²²³

1.2 Einzellersuchen ohne flächendeckende Vertragspraxis

Vor dem Siegeszug moderner Auskunftsklauseln und automatischer Meldepflichten war der bilaterale Austausch stark fragmentiert. Häufig existierten Doppelbesteuerungsabkommen mit engem Auskunftsbereich oder spezielle Rechtsschutz- und Rechtshilfeabkommen. In anderen Fällen konnte nur auf Gegenseitigkeit zurückgegriffen werden. Dies führte zu erheblichen Unterschieden: Mit Staaten hoher Verwaltungsdichte und Vertragstreue funktionierte die Auskunft, mit Staaten schwacher Registerinfrastruktur oder politisch geringer Kooperationsbereitschaft blieb sie oft theoretisch.

Diese historische Erfahrung erklärt, weshalb der moderne Rechtsrahmen nicht allein den Inhalt des Ersuchens regelt, sondern auch Organisation und Technik. Zuständige Behörden werden benannt, Standardformulare werden verwendet, Fristen werden gesetzt, elektronische Netze werden geschaffen, Rückmeldungen werden vorgesehen und die Vertraulichkeit wird überprüft. Der Rechtsrahmen soll die Auskunft von einem Sonderfall diplomatischer Kommunikation in eine wiederholbare Verwaltungshandlung verwandeln.²⁴²⁵

2. Begriffliche und rechtliche Grundordnung

2.1 Information, Auskunft, Amtshilfe und Datenübermittlung

Der Begriff der „Auskunft“ wird in der Praxis häufig als Sammelbegriff verwendet. Juristisch genauer ist zwischen Information, Auskunft, Unterlagenübermittlung, Anwesenheit ausländischer Bediensteter, gleichzeitiger Prüfung, gemeinsamer Prüfung, Zustellung, Vollstreckungshilfe und Rechtshilfe in Strafsachen zu unterscheiden. Nicht jede Datenübermittlung ist ein klassisches Auskunftersuchen. Nicht jede steuerliche Zusammenarbeit ist Rechtshilfe. Und nicht jeder automatische Austausch setzt eine konkrete Einzelfallprüfung voraus.

²² Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 26, sowie OECD, Update to the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention, approved by the OECD Council on 19 February 2024.

²³ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

²⁴ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

²⁵ Vgl. Europäische Kommission, DAC-Seite, wonach Informationen zwischen zuständigen Behörden über ein gesichertes Netzwerk ausgetauscht werden; vgl. ferner BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5 und Tz. 6.1.

Informationen können tatsächliche Angaben, Dokumente, Registerdaten, Konto- und Transaktionsdaten, Prüfungsfeststellungen, Ansässigkeitsbestätigungen, Angaben über wirtschaftlich Berechtigte oder Bescheidaten umfassen. Maßgeblich ist stets die konkrete Rechtsgrundlage. Ein DBA mit kleiner Auskunftsklausel erlaubt weniger als ein DBA mit umfassender Klausel. Das EU-Amtshilfegesetz kann im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten weiter reichen als ein altes bilaterales Abkommen. Das FKAustG und das PStTG begründen eigenständige Melde- und Austauschpflichten, ohne dass ein klassisches Einzelersuchen vorausgeht.²⁶²⁷²⁸²⁹

Amtshilfe ist Verwaltungshilfe. Sie beruht auf dem Gedanken, dass Behörden einander bei der Erfüllung ihrer Aufgaben unterstützen. Im innerstaatlichen Recht regeln §§ 111 bis 115 AO die Amtshilfe zwischen Behörden und Gerichten zur Durchführung der Besteuerung. Zwischenstaatlich wird dieser Gedanke durch § 117 AO, durch Abkommen und durch Unionsrecht erweitert. Die ausländische Steuerverwaltung wird dadurch nicht Teil der deutschen Finanzverwaltung; sie handelt nach ihrem eigenen Recht, innerhalb der Grenzen der vereinbarten Kooperation.³⁰³¹

Die Amtshilfe lässt den materiellen Steueranspruch unberührt. Sie schafft keine neue Steuerpflicht und ändert nicht die Tatbestände des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- oder Umsatzsteuerrechts. Sie liefert lediglich Tatsachen, Beweismittel oder Risikosignale, die nach inländischem Steuerrecht ausgewertet werden. Auch DAC8 führt keine Besteuerung von Kryptowerten ein; es schafft Transparenz über bereits nach materiellem Recht potenziell steuerlich relevante Vorgänge.³²³³

2.2 Völkerrecht, Unionsrecht und nationales Ausführungsgesetz

Für den Leser ist entscheidend, die Ebenen auseinanderzuhalten. Völkerrechtliche Abkommen wie DBA, TIEA oder das multilaterale Übereinkommen verpflichten die Vertragsstaaten. Sie werden innerstaatlich anwendbar, wenn sie nach deutschem Recht transformiert oder sonst innerstaatlich wirksam sind. Unionsrechtliche Richtlinien verpflichten die Mitgliedstaaten, die vorgesehenen Ergebnisse in nationales Recht umzusetzen. Nationale Gesetze wie EUAHiG, FKAustG, PStTG und KStTG bestimmen sodann, welche Behörde zuständig ist, wer Daten melden muss, wie Daten übermittelt werden und wie die Informationen verwendet werden dürfen.

Diese Ebenen können nebeneinander anwendbar sein. Ein Informationsaustausch zwischen Deutschland und einem anderen EU-Mitgliedstaat kann zugleich von einem DBA, vom multilateralen Übereinkommen und vom EU-Amtshilfegesetz berührt sein. Praktisch ist dann zu klären, welche Rechtsgrundlage im konkreten Verfahren tatsächlich gewählt wird, welche davon weiter reicht, welche Fristen und Formen gelten und ob besondere Schutzvorschriften vorrangig sind. Im europäischen Verhältnis hat der

²⁶ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe, Tz. 2.1 und Tz. 2.2 zur Abgrenzung des großen beziehungsweise umfassenden Informationsaustauschs vom kleinen Informationsaustausch.

²⁷ Vgl. EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG), insbesondere §§ 1, 3, 4, 6, 7, 8, 10 bis 12, 15 und 16 EUAHiG.

²⁸ Vgl. Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG), insbesondere §§ 1, 5 und 8 ff.; ergänzend FATCA-USA-Umsetzungsverordnung für den Austausch mit den Vereinigten Staaten.

²⁹ Vgl. Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG), insbesondere §§ 1, 3, 9, 13, 14, 18 und 22 PStTG.

³⁰ Vgl. §§ 111 bis 115 AO zur allgemeinen innerstaatlichen Amtshilfe; zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe ergänzend § 117 AO.

³¹ Vgl. § 117 AO, insbesondere Abs. 1 bis 4, zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, einschließlich der Leistung aufgrund anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, unionsrechtlicher Rechtsakte und des EU-Amtshilfegesetzes.

³² Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie (EU) 2023/2226 (DAC8); Europäische Kommission, DAC8 - tax transparency for crypto-assets, Stand März 2026; BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

³³ Vgl. Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz (KStTG), online bei gesetz-im-internet.de; zur Einordnung der DAC8-Umsetzung vgl. BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

unionsrechtliche Rahmen regelmäßig besondere Bedeutung, weil er standardisierte Verfahren und ein gemeinsames Netz der zuständigen Behörden vorgibt.³⁴³⁵³⁶

Der Aufbau mehrerer Rechtsgrundlagen ist nicht überflüssig, sondern funktional. DBA regeln vorrangig die Vermeidung von Doppelbesteuerung und enthalten Auskunftsklauseln als Annex zur Abkommensdurchführung und Steurdurchsetzung. TIEA schließen Lücken dort, wo kein umfassendes DBA besteht. Das multilaterale Übereinkommen schafft ein weites Netz und ist Träger vieler MCAA. Die DAC zwingt EU-Mitgliedstaaten zu einer Mindestharmonisierung. Spezialgesetze organisieren den Massendatenaustausch in bestimmten Sachbereichen.

2.3 Zweckbindung und Vertraulichkeit

Jeder Informationsaustausch in Steuersachen beruht auf Zweckbindung. Die übermittelten Informationen dürfen grundsätzlich nur für steuerliche Zwecke und nur durch die hierfür zuständigen Personen und Behörden genutzt werden. Soweit eine Weiterverwendung für andere Zwecke in Betracht kommt, bedarf sie einer Rechtsgrundlage oder Zustimmung nach dem einschlägigen Instrument. Diese Zweckbindung schützt den Steuerpflichtigen, sie schützt aber auch den übermittelnden Staat, der seine Informationshoheit nicht unkontrolliert verliert.³⁷

Vertraulichkeit ist nicht nur ein Datenschutzthema, sondern eine Funktionsvoraussetzung. Kein Staat wird sensible Steuerdaten austauschen, wenn der Empfängerstaat keine tragfähigen Geheimhaltungs-, Sicherheits- und Sanktionssysteme besitzt. Deshalb enthalten OECD-Standard, EU-Recht und das multilaterale Übereinkommen Geheimhaltungsvorschriften. Zugleich prüfen Global Forum und EU die praktische Umsetzung. Ein formales Abkommen ist für den Erfolg daher notwendig, aber nicht hinreichend.³⁸³⁹

3. Kleine Auskunftsklausel im Doppelbesteuerungsabkommen

Die kleine Auskunftsklausel ist historisch und systematisch die engere Form des DBA-Informationsaustauschs. Sie erlaubt Auskünfte nur, soweit diese für die Durchführung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens selbst erforderlich sind. Der entscheidende Bezugspunkt ist also nicht das gesamte innerstaatliche Steuerrecht des ersuchenden Staates, sondern die abkommensrechtliche Rechtsfolge. Die Information muss dazu dienen, eine Norm des DBA richtig anzuwenden.⁴⁰

Typische Fälle sind die Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen, die Existenz einer Betriebsstätte, die Frage der Nutzungsberechtigung bei Lizenz- oder Dividendenzahlungen, die Höhe abkommensrelevanter Vergütungen oder die Zuordnung von Unternehmensgewinnen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Wird die abkommensrechtliche Rechtsfolge je nach Antwort anders ausfallen, liegt der Bezug zur

³⁴ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

³⁵ Vgl. EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG), insbesondere §§ 1, 3, 4, 6, 7, 8, 10 bis 12, 15 und 16 EUAHiG.

³⁶ Vgl. OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol; vgl. ferner OECD, Convention on mutual administrative assistance in tax matters, zur Einordnung als umfassendes multilaterales Instrument.

³⁷ Vgl. § 30 AO zum Steuergeheimnis; Art. 26 Abs. 2 OECD-MA; Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen; Art. 16 ff. der Richtlinie 2011/16/EU; ergänzend DSGVO.

³⁸ Vgl. OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Compliance ratings following peer reviews against the Standard on Transparency and Exchange of Information on Request.

³⁹ Vgl. § 30 AO zum Steuergeheimnis; Art. 26 Abs. 2 OECD-MA; Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen; Art. 16 ff. der Richtlinie 2011/16/EU; ergänzend DSGVO.

⁴⁰ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe, Tz. 2.1 und Tz. 2.2 zur Abgrenzung des großen beziehungsweise umfassenden Informationsaustauschs vom kleinen Informationsaustausch.

Durchführung des DBA nahe. Geht es dagegen lediglich darum, nicht erklärte ausländische Kapitaleinkünfte nach innerstaatlichem Recht aufzudecken, ohne dass die Anwendung des DBA selbst betroffen ist, reicht die kleine Klausel regelmäßig nicht aus.⁴¹

Der enge Anwendungsbereich der kleinen Klausel zeigt sich besonders im Kontrast zu modernen Transparenzanforderungen. Sie ist nicht darauf angelegt, Steuerhinterziehung im allgemeinen Sinne aufzudecken. Sie verhindert vielmehr, dass ein Staat ein DBA abschließt, ohne dessen eigene Verteilungs- und Entlastungsregeln überprüfen zu können. Deshalb ist sie abkommensakzessorisch. Sie dient der richtigen Anwendung des Abkommens, nicht der allgemeinen Steueraufsicht.

Praktisch bedeutet dies, dass die Finanzbehörde das Ersuchen sorgfältig begründen muss. Sie kann nicht pauschal auf ein bestehendes DBA verweisen. Sie muss darlegen, welche abkommensrechtliche Norm betroffen ist und weshalb die erbetene Information deren Anwendung beeinflusst. Fehlt dieser Zusammenhang, droht das Ersuchen an der Rechtsgrundlage zu scheitern. In älteren DBA mit kleiner Klausel kann dies die Wirksamkeit der internationalen Sachverhaltsermittlung erheblich einschränken.

3.1 Beispielhafte Anwendung

Ein einfaches Beispiel verdeutlicht die Reichweite. Deutschland wendet eine DBA-Entlastung für Lizenzzahlungen an und muss wissen, ob der ausländische Empfänger tatsächlich im anderen Staat ansässig und nutzungsberechtigt ist. Die Auskunft über Ansässigkeit und Nutzungsberechtigung ist für die DBA-Anwendung erforderlich. Dagegen wäre die Frage, ob derselbe Steuerpflichtige im anderen Staat weitere, in Deutschland nicht erklärte Kapitalanlagen hält, nicht ohne Weiteres von der kleinen Klausel umfasst, wenn diese Information keine abkommensrechtliche Rechtsfolge steuert.

Die kleine Klausel verliert im modernen Abkommensbestand an Bedeutung, bleibt aber für die Auslegung älterer Abkommen relevant. Außerdem ist sie didaktisch wichtig, weil sie zeigt, dass „DBA-Auskunft“ nicht automatisch „umfassende Steuertransparenz“ bedeutet. Der Leser muss deshalb stets die konkrete Klausel lesen, nicht nur die Überschrift „Informationsaustausch“.

3.2 Rechtsfolgen für Rechtsschutz und Verwertbarkeit

Ist ein Ersuchen nur auf eine kleine Auskunftsklausel gestützt, kann der betroffene Steuerpflichtige einwenden, dass die begehrte Information nicht zur Durchführung des DBA erforderlich sei. Der Einwand betrifft nicht den ausländischen Steueranspruch, sondern die Zulässigkeit der deutschen Informationsübermittlung oder der deutschen Ermittlungshandlung. Die praktische Durchsetzung erfolgt im deutschen Verfahren typischerweise über Einwendungen gegen Ermittlungsmaßnahmen oder vorbeugenden Rechtsschutz gegen eine beabsichtigte Übermittlung.⁴²⁴³

Die Abgrenzung hat auch verwaltungsinterne Bedeutung. Die Vornahmebehörde muss Unterlagen, die nicht voraussichtlich erheblich sind, entfernen oder anonymisieren. Sie darf nicht deshalb umfassend übermitteln, weil die Aktenlage bequem verfügbar ist. Das Auskunftsverfahren bleibt ein zielgerichtetes Verfahren, kein allgemeines Aktenübersendungsverfahren.⁴⁴⁴⁵

⁴¹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe, Tz. 2.1 und Tz. 2.2 zur Abgrenzung des großen beziehungsweise umfassenden Informationsaustauschs vom kleinen Informationsaustausch.

⁴² Vgl. § 117 Abs. 4 Satz 3 AO sowie BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 3.1 zur Anhörung inländischer Beteiligter und zu Ausnahmen.

⁴³ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

⁴⁴ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

⁴⁵ Vgl. § 30 AO zum Steuergeheimnis; Art. 26 Abs. 2 OECD-MA; Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen; Art. 16 ff. der Richtlinie 2011/16/EU; ergänzend DSGVO.

4. Große und umfassende Auskunftsklausel im Doppelbesteuerungsabkommen

Die große Auskunftsklausel erweitert den Austausch über die Durchführung des DBA hinaus. Sie erfasst Informationen, die für die Anwendung des Abkommens oder für die Durchführung beziehungsweise Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts voraussichtlich erheblich sind. Moderne Fassungen orientieren sich an Art. 26 OECD-MA. Die Entwicklung markiert einen Paradigmenwechsel: Das DBA wird nicht nur als Instrument zur Vermeidung von Doppelbesteuerung verstanden, sondern auch als Instrument zur Sicherung rechtmäßiger Besteuerung.⁴⁶⁴⁷

Noch weiter reicht der umfassende Informationsaustausch, wenn er Steuern jeder Art und Bezeichnung erfasst, soweit die Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Schwerpunkt liegt dann nicht mehr nur auf Einkommen- und Vermögensteuern, sondern auf einer breiteren steuerlichen Zusammenarbeit. Neuere Abkommen und das EU-Amtshilfegesetz sind in dieser Richtung angelegt. Dies bedeutet aber nicht, dass jede beliebige Information herausgegeben werden darf. Auch die umfassende Klausel wird durch voraussichtliche Erheblichkeit, Verhältnismäßigkeit, Beschaffbarkeit, Geheimhaltung und Ablehnungsgründe begrenzt.⁴⁸⁴⁹

Die große Klausel ermöglicht insbesondere Auskünfte zur richtigen Anwendung innerstaatlichen Rechts. Eine deutsche Finanzbehörde kann beispielsweise nach ausländischen Zahlungen, Vertragsbeziehungen, Verrechnungspreisen, Kontodaten oder wirtschaftlichen Eigentumsverhältnissen fragen, wenn diese Informationen für die Besteuerung in Deutschland plausibel erheblich sind. Der Fall muss nicht auf eine abkommensrechtliche Entlastungsnorm beschränkt sein. Dies ist der entscheidende Unterschied zur kleinen Klausel.

Der OECD-Standard enthält zugleich Schutzmechanismen gegen „fishing expeditions“. Ein Ersuchen muss hinreichend konkret sein. Es muss den Steuerpflichtigen oder die betroffene Gruppe identifizieren, die steuerliche Relevanz erläutern und den Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren herstellen. Gruppenersuchen sind nicht ausgeschlossen, wenn die Gruppe anhand objektiver Kriterien identifizierbar ist und die voraussichtliche Erheblichkeit dargelegt wird.⁵⁰⁵¹

4.1 Bankgeheimnis und inländische Beschaffbarkeit

Eine zentrale Entwicklung des modernen OECD-Standards besteht darin, dass Bankgeheimnis und fehlendes eigenes Steuerinteresse des ersuchten Staates keine pauschalen Sperren mehr sein sollen. Die ersuchte Finanzverwaltung muss die Information nach ihrem Recht beschaffen können, auch wenn sie die Information für eigene Steuerzwecke nicht benötigt. Diese Regel ist für die praktische Effektivität entscheidend, weil Auslandsvermögen typischerweise gerade dort belegen ist, wo der ersuchte Staat selbst keinen Besteuerungszugriff auf den ausländischen Steuerpflichtigen hat.⁵²

⁴⁶ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 26, sowie OECD, Update to the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention, approved by the OECD Council on 19 February 2024.

⁴⁷ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe, Tz. 2.1 und Tz. 2.2 zur Abgrenzung des großen beziehungsweise umfassenden Informationsaustauschs vom kleinen Informationsaustausch.

⁴⁸ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe, Tz. 2.1 und Tz. 2.2 zur Abgrenzung des großen beziehungsweise umfassenden Informationsaustauschs vom kleinen Informationsaustausch.

⁴⁹ Vgl. EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG), insbesondere §§ 1, 3, 4, 6, 7, 8, 10 bis 12, 15 und 16 EUAHiG.

⁵⁰ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 26, sowie OECD, Update to the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention, approved by the OECD Council on 19 February 2024.

⁵¹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 4.1.1, wonach Ersuchen auch steuerliche Sachverhalte einer identifizierbaren Gruppe von Steuerpflichtigen betreffen können.

⁵² Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 26, sowie OECD, Update to the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention, approved by the OECD Council on 19 February 2024.

Gleichwohl bleibt die Beschaffbarkeit nach dem Recht des ersuchten Staates relevant. Internationale Amtshilfe verpflichtet den ersuchten Staat nicht ohne Weiteres zu Maßnahmen, die sein innerstaatliches Recht nicht kennt oder die außerhalb seiner Verwaltungspraxis liegen. Deshalb hängt die praktische Qualität einer Auskunft nicht nur vom Vertragstext, sondern auch von Registern, Aufbewahrungspflichten, Bankdokumentation, Mitwirkungspflichten und behördlichen Zugriffsbefugnissen des anderen Staates ab.⁵³

4.2 Spontanauskunft im Rahmen großer Klauseln

Die große Auskunftsklausel erleichtert nicht nur Ersuchen auf Antrag, sondern auch Spontanauskünfte. Eine Spontanauskunft liegt vor, wenn eine Behörde von sich aus Informationen an einen anderen Staat übermittelt, weil diese dort für die zutreffende Besteuerung bedeutsam sein können. Im DBA-Bereich sind solche Spontanauskünfte gegenüber Drittstaaten zulässig, wenn eine große beziehungsweise umfassende Auskunftsklausel besteht; bei kleinen Klauseln bleibt der Bezug zur Durchführung des Abkommens erforderlich.⁵⁵

Spontanauskünfte sind besonders relevant, wenn eine deutsche Prüfung Hinweise auf Gewinnverlagerungen, künstliche Strukturen, doppelte Nichtbesteuerung oder nicht erklärte Einkünfte im Ausland ergibt. Sie sind aber nicht frei von Verfahrensbindungen. Die Behörde muss prüfen, ob die Rechtsgrundlage eine Übermittlung trägt, ob die Information voraussichtlich erheblich ist, ob der inländische Beteiligte anzuhören ist und ob Daten Dritter zu anonymisieren sind.

5. TIEA als eigenständiges Transparenzinstrument

TIEA, also Tax Information Exchange Agreements, sind reine Informationsaustauschabkommen. Sie regeln nicht die Vermeidung von Doppelbesteuerung, enthalten keine umfassenden Verteilungsnormen und gewähren keine allgemeinen Entlastungsansprüche. Ihr Zweck ist enger und zugleich praktischer: Staaten schaffen eine Rechtsgrundlage für den Austausch steuerlich relevanter Informationen, wenn ein klassisches DBA fehlt oder wenn der Informationsaustausch über ein altes DBA unzureichend wäre.⁵⁶

Das OECD-Musterabkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen von 2002 entstand im Umfeld der internationalen Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und mangelnder Transparenz. Es war besonders für Finanzzentren, Niedrigsteuergelände und Staaten ohne umfassende DBA-Tradition bedeutsam. Der politische Druck bestand darin, dass formale Steuerhoheit nicht als Schutzschild gegen jede Auskunft über wirtschaftlich relevante Vorgänge dienen sollte.

Inhaltlich ähneln moderne TIEA dem Art. 26-Standard. Die ersuchte Behörde soll auf Ersuchen Informationen übermitteln, die für die Steuerfestsetzung oder Steuerdurchsetzung des ersuchenden Staates voraussichtlich erheblich sind. Erfasst sein können Bankinformationen, Informationen über Eigentumsverhältnisse, Treuhandstrukturen, Gesellschaftsunterlagen und sonstige Dokumente. Zugleich

⁵³ Vgl. OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Compliance ratings following peer reviews against the Standard on Transparency and Exchange of Information on Request.

⁵⁴ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

⁵⁵ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

⁵⁶ Vgl. OECD, Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, 2002, insbesondere Introduction und Art. 1 bis 5 des Musterabkommens.

enthalten TIEA Ablehnungsgründe, Geheimhaltungsvorschriften und Anforderungen an die Konkretisierung des Ersuchens.⁵⁷

Die Verbreitung von TIEA hatte eine doppelte Wirkung. Erstens schloss sie Lücken in Staatenbeziehungen, in denen kein umfassendes DBA existierte. Zweitens erhöhte sie den internationalen Mindeststandard, weil sie den Informationsaustausch als eigenständiges Ziel sichtbar machte. Später wurde dieser Standard durch das multilaterale Übereinkommen und den automatischen Austausch in eine noch breitere Struktur überführt. TIEA sind daher kein Endpunkt, sondern eine Zwischenstufe der Transparenzentwicklung.

5.1 Verhältnis zum DBA

Das Verhältnis zwischen DBA und TIEA ist funktional zu bestimmen. Besteht ein modernes DBA mit umfassender Auskunftsklausel, ist ein TIEA regelmäßig entbehrlich. Besteht nur ein altes DBA mit kleiner Klausel, kann ein TIEA den Informationsaustausch erheblich erweitern. Besteht kein DBA, schafft das TIEA überhaupt erst eine belastbare Rechtsgrundlage. Für die Praxis ist daher nicht die Bezeichnung des Instruments entscheidend, sondern die Frage, ob die konkrete Information unter die jeweils anwendbare Klausel fällt.

TIEA zeigen außerdem, dass Steuertransparenz nicht zwingend an eine beiderseitige Verteilung von Besteuerungsrechten gekoppelt sein muss. Ein Staat kann mit einem anderen Staat kooperieren, ohne dessen materielles Steuerrecht durch ein DBA zu koordinieren. Diese Trennung ist besonders wichtig für Offshore-Strukturen: Der Informationsbedarf des Wohnsitzstaates entsteht unabhängig davon, ob der Belegenheitsstaat selbst eine hohe oder niedrige Steuer erhebt.

5.2 Grenzen der TIEA

TIEA sind nicht automatisch effizient. Ihre Wirksamkeit hängt von der tatsächlichen Verfügbarkeit der erfragten Informationen ab. Wenn ein Staat keine verlässlichen Beneficial-Ownership-Register führt, keine Buchführungspflichten durchsetzt oder keine wirksamen Sanktionsmechanismen besitzt, kann ein formal gutes TIEA praktisch wenig liefern. Deshalb ist die Arbeit des Global Forum für die Bewertung der tatsächlichen Austauschfähigkeit zentral.⁵⁸

Ein weiterer praktischer Punkt ist die zeitliche Anwendbarkeit. Viele Abkommen gelten erst für bestimmte Besteuerungszeiträume oder Sachverhalte nach Inkrafttreten. Ein Ersuchen zu Altjahren kann daher scheitern, wenn die jeweilige Rechtsgrundlage nicht rückwirkend anwendbar ist. In jedem Fall muss die Finanzbehörde den Anwendungszeitraum prüfen, bevor sie die Zulässigkeit des Ersuchens bejaht.⁵⁹

6. Multilaterales Übereinkommen und MCAA

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, entwickelt vom Europarat und der OECD, ist das umfassendste multilaterale Instrument der steuerlichen Verwaltungszusammenarbeit. In der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung ist es nicht mehr auf OECD- und Europaratsstaaten

⁵⁷ Vgl. OECD, Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, 2002, insbesondere Introduction und Art. 1 bis 5 des Musterabkommens.

⁵⁸ Vgl. OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Compliance ratings following peer reviews against the Standard on Transparency and Exchange of Information on Request.

⁵⁹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

beschränkt, sondern für einen globalen Teilnehmerkreis geöffnet. Es ist deshalb der strukturelle Gegenentwurf zur Vielzahl einzelner bilateraler Abkommen.⁶⁰

Das Übereinkommen ermöglicht verschiedene Formen der Amtshilfe: Informationsaustausch auf Ersuchen, automatischen Informationsaustausch, spontanen Informationsaustausch, gleichzeitige steuerliche Prüfungen, Anwesenheit von Bediensteten im Ausland, Zustellung von Schriftstücken und Unterstützung bei der Beitreibung von Steuerforderungen. Der konkrete Umfang hängt von den Vorbehalten und Erklärungen des jeweiligen Staates ab. Auch hier ersetzt die Existenz des Übereinkommens nicht die Prüfung des Einzelfalls.⁶¹

Die besondere Bedeutung des Übereinkommens liegt darin, dass es als Dach für multilaterale Vereinbarungen der zuständigen Behörden dient. Das CRS MCAA, das CbC MCAA und neuere Transparenzrahmen können auf diesem Dach aufbauen. Auf diese Weise wird eine zweistufige Struktur geschaffen: Das Übereinkommen liefert die völkerrechtliche Grundlage, die MCAA konkretisieren den Austausch bestimmter Datenkategorien und die nationalen Umsetzungsgesetze regeln Erhebung, Übermittlung und Verwendung im Inland.^{62,63}

6.1 Das Übereinkommen als Netzwerkinstrument

Ein bilaterales Abkommen schafft eine Austauschbeziehung zwischen zwei Staaten. Das multilaterale Übereinkommen schafft dagegen ein Netzwerk, in dem viele Staaten über eine gemeinsame Grundstruktur verbunden sind. Diese Netzwerklogik reduziert Transaktionskosten. Staaten müssen nicht für jede neue Beziehung ein vollständiges bilaterales Abkommen verhandeln. Zugleich erleichtert sie die Einführung neuer automatischer Austauschformate, weil die rechtliche Infrastruktur bereits besteht.

Das Netzwerk bleibt dennoch differenziert. Vorbehalte, Anwendungszeiträume, notifizierte Steuerarten und aktivierte Behördenvereinbarungen bestimmen, welche konkreten Austauschbeziehungen tatsächlich bestehen. Ein Steuerpraktiker darf daher nicht aus der bloßen Teilnahme zweier Staaten am Übereinkommen folgern, dass jede gewünschte Information austauschbar ist. Er muss die Aktivierungsebene, die Vorbehalte und die technische Umsetzung prüfen.

6.2 MCAA und automatischer Austausch

Multilateral Competent Authority Agreements sind Vereinbarungen der zuständigen Behörden. Sie konkretisieren, welche Datenkategorien nach welchem Standard ausgetauscht werden. Das CRS MCAA für Finanzkontendaten ist das bekannteste Beispiel. Es knüpft an das multilaterale Übereinkommen an, verlangt aber zusätzlich aktivierte Austauschbeziehungen und nationale Meldepflichten für Finanzinstitute.⁶⁴

Diese Konstruktion ist rechtlich elegant, weil sie die politische und völkerrechtliche Grundzustimmung vom technischen Datenstandard trennt. Der Staat stimmt zunächst dem allgemeinen Amtshilferahmen zu. Danach können zuständige Behörden standardisierte Austauschformate aktivieren. Schließlich verpflichten

⁶⁰ Vgl. OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol; vgl. ferner OECD, Convention on mutual administrative assistance in tax matters, zur Einordnung als umfassendes multilaterales Instrument.

⁶¹ Vgl. OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol; vgl. ferner OECD, Convention on mutual administrative assistance in tax matters, zur Einordnung als umfassendes multilaterales Instrument.

⁶² Vgl. OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol; vgl. ferner OECD, Convention on mutual administrative assistance in tax matters, zur Einordnung als umfassendes multilaterales Instrument.

⁶³ Vgl. OECD, Consolidated text of the Common Reporting Standard, 2025; OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.

⁶⁴ Vgl. OECD, Consolidated text of the Common Reporting Standard, 2025; OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.

nationale Gesetze private Akteure, die Daten zu erheben und an die nationale Behörde zu melden. Erst aus allen drei Ebenen entsteht ein funktionierender automatischer Austausch.

7. Europäisches Recht als gemeinsamer Zwang und multilaterales Werkzeug

Die europäische Amtshilferichtlinie 2011/16/EU, regelmäßig als DAC bezeichnet, ist der zentrale unionsrechtliche Rahmen für die Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen im Bereich der direkten Steuern. Sie schafft keine harmonisierte Einkommensteuer und keine einheitliche Körperschaftsteuer. Sie harmonisiert vielmehr die Kooperationsmechanik. Die Mitgliedstaaten müssen Informationen auf Ersuchen austauschen, bestimmte Informationen spontan übermitteln und bestimmte Daten automatisch austauschen.⁶⁵

Der Begriff „gemeinsamer Zwang“ ist für die DAC treffend, wenn er nicht missverstanden wird. Die Richtlinie zwingt die Mitgliedstaaten nicht zu identischen materiellen Steuerregeln, aber sie zwingt sie zu einer gemeinsamen Mindestinfrastruktur der Zusammenarbeit. Der nationale Gesetzgeber kann sich dem nicht politisch entziehen. In Deutschland wird die Richtlinie insbesondere durch das EU-Amtshilfegesetz umgesetzt. Dieses regelt die zuständigen Behörden, die Zulässigkeit der Übermittlung, die Verwendung, Rückmeldungen, Datenschutz, Fristen und besondere Formen der Zusammenarbeit.⁶⁶⁶⁷

Die DAC wirkt multilateral, obwohl sie formal ein unionsrechtlicher Rechtsakt ist. Jeder Mitgliedstaat steht nicht nur einem anderen Mitgliedstaat gegenüber, sondern einem System gleichartiger Pflichten. Dadurch wird der Austausch standardisiert. Die Kommission stellt Formulare, technische Formate und Netze bereit. Die Mitgliedstaaten müssen statistische Daten melden und die Wirksamkeit wird bewertet. Steuerliche Amtshilfe wird dadurch zu einem Teil der europäischen Verwaltungsarchitektur.⁶⁸⁶⁹

7.1 Die Formen des Austauschs nach der DAC

Die DAC kennt drei Grundformen: Austausch auf Ersuchen, spontanen Austausch und automatischen Austausch. Beim Austausch auf Ersuchen benötigt ein Mitgliedstaat zusätzliche Informationen für steuerliche Zwecke. Beim spontanen Austausch übermittelt ein Mitgliedstaat Informationen ohne vorheriges Ersuchen, wenn bestimmte Anhaltspunkte für steuerliche Relevanz im anderen Staat bestehen. Beim automatischen Austausch werden vorab definierte Informationen systematisch und regelmäßig übermittelt.⁷⁰

Die Richtlinie wurde mehrfach erweitert. DAC2 implementierte den automatischen Austausch von Finanzkontendaten auf Grundlage des OECD-CRS. DAC3 betrifft Tax Rulings und Vorabpreisvereinbarungen. DAC4 betrifft länderbezogene Berichte multinationaler Unternehmensgruppen. DAC6 erfasst meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen. DAC7 betrifft digitale

⁶⁵ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

⁶⁶ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

⁶⁷ Vgl. EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG), insbesondere §§ 1, 3, 4, 6, 7, 8, 10 bis 12, 15 und 16 EUAHiG.

⁶⁸ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

⁶⁹ Vgl. Europäische Kommission, DAC-Seite, wonach Informationen zwischen zuständigen Behörden über ein gesichertes Netzwerk ausgetauscht werden; vgl. ferner BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5 und Tz. 6.1.

⁷⁰ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

Plattformen. DAC8 betrifft Kryptowerte und bestimmte weitere Transparenzkategorien. Die Kommissionsseite führt zudem die Richtlinie (EU) 2025/872 als DAC9, was zeigt, dass die DAC als fortlaufend erweiterbare Kooperationsarchitektur verstanden wird.⁷¹⁷²⁷³⁷⁴

Die Erweiterungen zeigen eine Verschiebung der Informationsquelle. Ursprünglich lag der Schwerpunkt auf Informationen, die Steuerbehörden bereits hatten. Später wurden private Akteure zu systematischen Meldungen verpflichtet: Finanzinstitute, Intermediäre, Plattformbetreiber und künftig Kryptowerte-Dienstleister. Die Steuerverwaltung erhält nicht nur Auskünfte aus dem Ausland, sondern schafft im Inland die Datengrundlage, die sie ihrerseits an andere Staaten übermittelt.

7.2 Umsetzung in Deutschland

Das EU-Amtshilfegesetz regelt den Austausch voraussichtlich erheblicher Informationen in Steuersachen zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten. Es benennt das Bundeszentralamt für Steuern als zentrales Verbindungsbüro und ordnet die Kommunikation mit den anderen Mitgliedstaaten. Es enthält Bestimmungen zur Prüfung eingehender und ausgehender Ersuchen, zu Spontanauskünften, zu automatischem Austausch, zu Anwesenheit ausländischer Bediensteter, gleichzeitigen und gemeinsamen Prüfungen sowie zur Verwendung und Weitergabe der Informationen.⁷⁵⁷⁶

Spezialgesetze ergänzen das EUAHiG. Das FKAustG regelt den automatischen Austausch über Finanzkonten. Das PStTG regelt Meldepflichten digitaler Plattformbetreiber und den automatischen Austausch dieser Informationen. Das KStTG setzt den DAC8- beziehungsweise CARF-Rahmen für Kryptowerte um. Die Abgabenordnung enthält außerdem eigenständige Mitteilungspflichten, etwa für länderbezogene Berichte und grenzüberschreitende Steuergestaltungen.⁷⁷⁷⁸⁷⁹

Der deutsche Gesetzgeber nutzt damit nicht ein einziges Ausführungsgesetz für alle Formen des Informationsaustauschs, sondern eine Kombination aus allgemeinem Amtshilferecht und spezialgesetzlichen Meldeverfahren. Das ist sachgerecht, weil ein Einzelfallersuchen andere Verfahrensfragen aufwirft als die jährliche Übermittlung standardisierter Finanzkontendaten oder Plattformmeldungen.

8. Automatischer und automatisierter Informationsaustausch

Der automatische Informationsaustausch ist die systematische, periodische Übermittlung vorab definierter Informationen. Er unterscheidet sich vom Informationsaustausch auf Ersuchen dadurch, dass kein konkretes Auskunftersuchen des Empfängerstaates erforderlich ist. Er unterscheidet sich von der Spontanauskunft

⁷¹ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

⁷² Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2014/107/EU (DAC2); Europäische Kommission, DAC2 - automatic exchange of financial accounts information.

⁷³ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie (EU) 2023/2226 (DAC8); Europäische Kommission, DAC8 - tax transparency for crypto-assets, Stand März 2026; BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

⁷⁴ Vgl. Europäische Kommission, DAC-Seite, Legal texts, mit Hinweis auf die Richtlinie (EU) 2025/872 (DAC9); die vorliegende Ausarbeitung behandelt DAC9 nur als Systemfortschreibung, nicht als Schwerpunkt.

⁷⁵ Vgl. EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG), insbesondere §§ 1, 3, 4, 6, 7, 8, 10 bis 12, 15 und 16 EUAHiG.

⁷⁶ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1: Das BMF hat seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG auf das BZSt übertragen; das BZSt ist zentrales Verbindungsbüro nach Art. 4 Abs. 2 der Amtshilferichtlinie und § 3 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG.

⁷⁷ Vgl. Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG), insbesondere §§ 1, 5 und 8 ff.; ergänzend FATCA-USA-Umsetzungsverordnung für den Austausch mit den Vereinigten Staaten.

⁷⁸ Vgl. Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG), insbesondere §§ 1, 3, 9, 13, 14, 18 und 22 PStTG.

⁷⁹ Vgl. Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz (KStTG), online bei gesetze-im-internet.de; zur Einordnung der DAC8-Umsetzung vgl. BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

dadurch, dass nicht ein individueller Anlass, sondern eine gesetzlich definierte Meldepflicht die Übermittlung auslöst. Automatisiert ist der Austausch, soweit Datenerhebung, Meldung, Validierung, Übermittlung und Weiterleitung technisch standardisiert erfolgen.⁸⁰⁸¹

Das Grundmodell ist stets ähnlich. Ein privater Meldepflichtiger identifiziert meldepflichtige Personen oder Vorgänge. Er erhebt Daten nach gesetzlichen Sorgfaltpflichten. Er meldet die Daten an die nationale Steuerbehörde. Die nationale Steuerbehörde validiert, speichert und übermittelt die Daten an die zuständige ausländische Behörde. Der Empfängerstaat verarbeitet die Daten in seiner Steuerverwaltung, meist durch Matching, Risikohinweise, Kontrollmitteilungen und Anschlussmaßnahmen.

Die Vorteile liegen auf der Hand. Der Empfängerstaat muss nicht wissen, dass eine Information existiert. Er erhält sie automatisch. Dadurch werden insbesondere Auslandskonten, Plattformtätigkeiten und grenzüberschreitende Massensachverhalte sichtbar. Die Nachteile liegen ebenfalls auf der Hand. Massendaten erzeugen Fehlzuordnungen, Dubletten, technische Fehler, Aktualitätsprobleme und Auswertungsaufwand. Die Qualität des Systems hängt daher nicht nur von der Rechtsgrundlage, sondern von Datenformaten, Identifikatoren, Plausibilisierung und behördlicher Analysefähigkeit ab.

8.1 CRS und DAC2

Der Common Reporting Standard verpflichtet teilnehmende Staaten, Finanzinstitute zur Identifikation und Meldung bestimmter Finanzkonten von Personen mit Ansässigkeit in anderen teilnehmenden Staaten zu verpflichten. Die Informationen werden anschließend jährlich zwischen den zuständigen Behörden ausgetauscht. DAC2 übernahm diesen Standard in das Unionsrecht und machte ihn für die EU-Mitgliedstaaten verbindlich.⁸²⁸³

Gemeldet werden insbesondere Identifikationsdaten des Kontoinhabers, Ansässigkeitsstaaten, Steueridentifikationsnummern, Kontonummern, Kontosalen und bestimmte Erträge oder Veräußerungserlöse. Bei passiven Rechtsträgern können auch beherrschende Personen erfasst sein. Damit zielt der Standard nicht nur auf das klassische Auslandskonto natürlicher Personen, sondern auch auf zwischengeschaltete Rechtsträger, Stiftungen, Trusts oder Investmentstrukturen.

In Deutschland ist das BZSt die zentrale Stelle für Annahme und Weiterleitung der Finanzkontendaten. Deutsche Finanzinstitute melden an das BZSt. Das BZSt übermittelt die Daten an ausländische Behörden, soweit eine Austauschbeziehung besteht. Umgekehrt nimmt das BZSt ausländische Daten entgegen, speichert sie und leitet sie zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens an die zuständige Landesfinanzbehörde weiter.⁸⁴⁸⁵

8.2 FATCA

FATCA ist ein Sonderfall. Die Vereinigten Staaten nehmen nicht am CRS in gleicher Weise teil, sondern haben mit vielen Staaten Intergovernmental Agreements geschlossen. Deutschland hat ein FATCA-

⁸⁰ Vgl. OECD, Consolidated text of the Common Reporting Standard, 2025; OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.

⁸¹ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

⁸² Vgl. OECD, Consolidated text of the Common Reporting Standard, 2025; OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.

⁸³ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2014/107/EU (DAC2); Europäische Kommission, DAC2 - automatic exchange of financial accounts information.

⁸⁴ Vgl. BZSt, Common Reporting Standard, wonach das BZSt in Deutschland für Annahme und Weiterleitung von Finanzkontendaten zuständig ist; vgl. ferner BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 6.3.2.2.

⁸⁵ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

Abkommen abgeschlossen und die Datenerhebung durch die FATCA-USA-Umsetzungsverordnung ausgestaltet. Deutsche Finanzinstitute melden US-relevante Konten an das BZSt; das BZSt übermittelt die Daten an die zuständige US-Behörde. Umgekehrt erhält Deutschland Daten nach Maßgabe des Abkommens.⁸⁶

FATCA zeigt, dass automatischer Austausch nicht zwingend OECD-CRS sein muss. Entscheidend ist die Kombination aus zwischenstaatlicher Verpflichtung, nationaler Meldepflicht und technischer Übermittlung. Für die Praxis ist wichtig, FATCA und CRS nicht zu vermengen, weil Ansässigkeitsprüfung, Statusklassifikation, Meldeinhalt und Austauschpartner unterschiedlich sein können.

8.3 DAC3, DAC4 und DAC6

DAC3 betrifft den automatischen Austausch von Informationen über bestimmte grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabpreisvereinbarungen. Die Idee besteht darin, dass ein Mitgliedstaat nicht isoliert rulings erteilen soll, die in anderen Mitgliedstaaten steuerliche Wirkungen haben können, ohne dass diese anderen Staaten Kenntnis erhalten. Die Informationen dienen vor allem der Risikobewertung und der Vermeidung unerwünschter Gewinnverlagerungen.⁸⁷

DAC4 betrifft länderbezogene Berichte multinationaler Unternehmensgruppen. Diese Berichte enthalten aggregierte Informationen über Umsätze, Gewinne, gezahlte Steuern, Beschäftigte und andere Kennzahlen nach Steuerhoheitsgebieten. Sie sind kein unmittelbarer Steuerbescheid, sondern ein Risikoinstrument für Verrechnungspreisprüfung und BEPS-Analyse. In Deutschland knüpft die Übermittlung an § 138a AO und das EUAHiG an.⁸⁸⁸⁹

DAC6 betrifft meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen. Hier steht nicht die Finanzkonten- oder Einkommensinformation im Vordergrund, sondern die frühzeitige Meldung bestimmter Gestaltungsmerkmale. Die Richtlinie verpflichtet vor allem Intermediäre und in bestimmten Fällen Nutzer. Die gemeldeten Informationen werden zwischen den Mitgliedstaaten ausgetauscht, damit diese aggressive Steuergestaltungen erkennen und politisch oder administrativ reagieren können.⁹⁰

8.4 DAC7: Plattformen

DAC7 erfasst digitale Plattformen. Der deutsche Gesetzgeber hat dies mit dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz umgesetzt. Plattformbetreiber müssen unter bestimmten Voraussetzungen Informationen über Anbieter und deren relevante Tätigkeiten melden. Erfasst werden können etwa Vermietung unbeweglichen Vermögens, persönliche Dienstleistungen, Verkauf von Waren und Vermietung von Verkehrsmitteln. Das Ziel besteht darin, grenzüberschreitende Plattformumsätze sichtbar zu machen, die in Steuererklärungen nicht oder unvollständig auftauchen.⁹¹

⁸⁶ Vgl. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich FATCA vom 31. Mai 2013 sowie FATCA-USA-Umsetzungsverordnung; BZSt, FATCA-Verfahren.

⁸⁷ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

⁸⁸ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

⁸⁹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

⁹⁰ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

⁹¹ Vgl. Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG), insbesondere §§ 1, 3, 9, 13, 14, 18 und 22 PStTG.

Plattformdaten unterscheiden sich von Finanzkontendaten. Sie zeigen nicht in erster Linie Vermögen, sondern wirtschaftliche Aktivität. Sie sind deshalb für Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und gegebenenfalls für andere steuerliche Beurteilungen relevant. Zugleich besteht eine hohe Gefahr von Missverständnissen, weil Plattformvergütung nicht ohne Weiteres steuerpflichtiger Gewinn ist. Aufwendungen, private Veräußerungsvorgänge, Bagatellgrenzen, Unternehmerstatus und ausländische Besteuerung müssen gesondert geprüft werden.

8.5 DAC8 und CARF: Kryptowerte

DAC8 erweitert den automatischen Informationsaustausch auf Kryptowerte. Der europäische Rahmen orientiert sich am OECD Crypto-Asset Reporting Framework. Meldepflichtige Kryptowerte-Dienstleister sollen Informationen über bestimmte Transaktionen und Nutzer erheben und an ihre nationale Steuerbehörde melden. Die Informationen werden anschließend an den Ansässigkeitsstaat des Nutzers übermittelt. Die ersten Anwendungszeiträume und Meldungen folgen den unionsrechtlichen Fristen und der nationalen Umsetzung.⁹²⁹³

Die besondere Herausforderung liegt in der technischen und rechtlichen Heterogenität von Kryptowerten. Transaktionen können über Börsen, Broker, Wallet-Anbieter, dezentrale Strukturen oder Mischformen laufen. DAC8 und CARF erfassen vor allem regulierte oder meldepflichtige Dienstleister. Vollständig dezentrale Vorgänge bleiben schwieriger. Gleichwohl entsteht ein erheblicher Transparenzgewinn, weil zentrale Schnittstellen des Kryptomarkts zu steuerlichen Meldepflichtigen werden.

Für die steuerliche Beratung ist wichtig, dass DAC8 keine materiell-rechtliche Qualifikation vorgibt. Ob ein Kryptovorgang in Deutschland steuerbar, steuerpflichtig, steuerfrei, privat, betrieblich oder einkommensteuerlich unbeachtlich ist, entscheidet sich weiterhin nach deutschem materiellem Recht. DAC8 liefert Daten, keine Subsumtion. Die Finanzverwaltung erhält aber erstmals periodisch standardisierte Hinweise, die sie mit erklärten Vorgängen abgleichen kann.

9. Amtshilfe und Rechtshilfe: Trennung, Überschneidungen und Folgen

Die klare Trennung zwischen Amtshilfe und Rechtshilfe ist für die Praxis zentral. Amtshilfe in Steuersachen ist Zusammenarbeit von Steuerverwaltungen zur Durchführung steuerlicher Aufgaben. Rechtshilfe in Steuerstrafsachen ist Unterstützung in einer strafrechtlichen Angelegenheit. Beide Bereiche können denselben tatsächlichen Sachverhalt betreffen, etwa nicht erklärte Auslandskonten. Sie unterscheiden sich aber in Zweck, Verfahrensordnung, Zuständigkeit und Rechtsschutz.⁹⁴⁹⁵

Amtshilfe dient typischerweise der Sachverhaltsermittlung nach §§ 85, 88 AO, der Steuerfestsetzung, der Außenprüfung, der Erhebung oder der Vollstreckung. Die ersuchende Finanzbehörde bleibt für die steuerliche Würdigung verantwortlich. Ermittlungsmaßnahmen im Inland richten sich nach deutschem

⁹² Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie (EU) 2023/2226 (DAC8); Europäische Kommission, DAC8 - tax transparency for crypto-assets, Stand März 2026; BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

⁹³ Vgl. Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz (KSStTG), online bei gesetz-im-internet.de; zur Einordnung der DAC8-Umsetzung vgl. BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

⁹⁴ Vgl. § 117 AO, insbesondere Abs. 1 bis 4, zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, einschließlich der Leistung aufgrund anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, unionsrechtlicher Rechtsakte und des EU-Amtshilfegesetzes.

⁹⁵ Vgl. Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRG), insbesondere § 1 IRG zum Anwendungsbereich und § 74 IRG zur Bewilligungszuständigkeit, soweit keine besonderen völker- oder unionsrechtlichen Regelungen eingreifen.

Steuerverfahrensrecht. Die Übermittlung ins Ausland ist nur zulässig, soweit eine Rechtsgrundlage besteht und die Grenzen des jeweiligen Instruments eingehalten werden.⁹⁶⁹⁷⁹⁸

Rechtshilfe setzt demgegenüber ein Strafverfahren oder eine strafrechtliche Angelegenheit voraus. Sie betrifft Maßnahmen wie Vernehmungen, Herausgabe von Beweismitteln, Durchsuchungen, Beschlagnahmen, Überwachung, Auslieferung oder Vollstreckung strafrechtlicher Entscheidungen. In Deutschland ist das IRG der allgemeine Rahmen, soweit besondere EU- oder völkerrechtliche Instrumente nicht vorgehen. Im Steuerstrafrecht können Finanzbehörden strafprozessuale Funktionen haben, doch macht dies nicht jede steuerliche Informationsbeschaffung zur Rechtshilfe.⁹⁹

9.1 Warum die Trennung nicht nur terminologisch ist

Die Trennung ist nicht bloß sprachlich. Sie entscheidet darüber, ob der Betroffene als Steuerpflichtiger, Beteiligter oder Beschuldigter zu behandeln ist. Im Besteuerungsverfahren bestehen Mitwirkungspflichten; im Strafverfahren gilt der nemo-tenetur-Grundsatz. Im Besteuerungsverfahren können Auskünfte und Unterlagen nach AO verlangt werden; im Strafverfahren sind strafprozessuale Eingriffsbefugnisse und Beschuldigtenrechte zu beachten. Eine unzutreffende Einordnung kann daher Verfahrensfehler und Verwertungsstreitigkeiten auslösen.

Gleichzeitig überschneiden sich beide Bereiche. Eine steuerliche Amtshilfeantwort kann Tatsachen enthalten, die einen Anfangsverdacht begründen. Eine Steuerfahndungsmaßnahme kann sowohl der Steuerfestsetzung als auch dem Steuerstrafverfahren dienen. Informationen können in verschiedenen Verfahren weiterverwendet werden, wenn die jeweilige Rechtsgrundlage und Zweckbindung dies zulassen. Gerade deshalb muss die Behörde den Zweck des Ersuchens und die spätere Verwendung dokumentieren.¹⁰⁰¹⁰¹

9.2 Steuerfahndung und Bußgeld- und Strafsachenstellen

Die Steuerfahndung ist in Deutschland Teil der Finanzverwaltung. Sie hat eine Doppelstellung. Sie ermittelt steuerlich erhebliche Tatsachen und kann zugleich bei Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten strafprozessual tätig werden. Bußgeld- und Strafsachenstellen führen steuerstrafrechtliche Verfahren, soweit ihnen die Befugnisse zukommen. Ausländische Informationen können in diese Verfahren einfließen, sofern Zweckbindung und Verfahrensrechte gewahrt sind.

Für die internationale Zusammenarbeit bedeutet dies, dass die zuständige deutsche Stelle schon bei der Antragstellung klären muss, ob das Ersuchen steuerverwaltungsrechtlich oder strafrechtlich motiviert ist. Ein Ersuchen, das als steuerliche Amtshilfe gestellt wird, darf nicht bloß deshalb gewählt werden, weil strafrechtliche Rechtshilfe aufwendiger wäre. Umgekehrt darf die Existenz eines Steuerstrafverfahrens nicht jede steuerliche Amtshilfe blockieren, wenn die Rechtsgrundlage die Verwendung für steuerliche Zwecke und gegebenenfalls steuerstrafrechtliche Zwecke trägt.

⁹⁶ Vgl. §§ 111 bis 115 AO zur allgemeinen innerstaatlichen Amtshilfe; zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe ergänzend § 117 AO.

⁹⁷ Vgl. § 117 AO, insbesondere Abs. 1 bis 4, zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, einschließlich der Leistung aufgrund anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, unionsrechtlicher Rechtsakte und des EU-Amtshilfegesetzes.

⁹⁸ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

⁹⁹ Vgl. Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRG), insbesondere § 1 IRG zum Anwendungsbereich und § 74 IRG zur Bewilligungszuständigkeit, soweit keine besonderen völker- oder unionsrechtlichen Regelungen eingreifen.

¹⁰⁰ Vgl. § 30 AO zum Steuergeheimnis; Art. 26 Abs. 2 OECD-MA; Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen; Art. 16 ff. der Richtlinie 2011/16/EU; ergänzend DSGVO.

¹⁰¹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

9.3 Praktische Abgrenzungsformel

Amtshilfe fragt: Welche steuerlich erhebliche Information benötigt die Finanzverwaltung für Besteuerung, Erhebung, Vollstreckung oder steuerliche Risikobeurteilung? Rechtshilfe fragt: Welche Unterstützung benötigt eine Strafverfolgungsbehörde oder strafverfahrensführende Stelle zur Verfolgung einer Straftat oder zur Durchführung eines Strafverfahrens?

Diese Formel ist bewusst einfach. Im konkreten Fall muss sie durch die Rechtsgrundlage präzisiert werden. Art. 26 OECD-MA, das multilaterale Übereinkommen und die DAC enthalten jeweils eigene Regeln zur Verwendung und Weitergabe. Das IRG und spezielle EU-Instrumente bestimmen die strafrechtliche Rechtshilfe. Die Abgabenordnung bildet die nationale Brücke, indem § 117 AO sowohl Rechts- als auch Amtshilfe in Steuersachen anspricht, ohne die funktionalen Unterschiede aufzuheben.¹⁰²¹⁰³¹⁰⁴¹⁰⁵¹⁰⁶

10. Verfahrensablauf, Rechtsschutz und Grenzen

10.1 Ausgehendes Ersuchen deutscher Behörden

Ein ausgehendes Ersuchen beginnt bei der mit dem Fall befassten inländischen Finanzbehörde. Dies kann ein Finanzamt, eine Außenprüfung, eine Steuerfahndungsstelle oder eine andere zuständige Finanzbehörde sein. Die Behörde muss den steuerlichen Sachverhalt, die erbetene Information, die Rechtsgrundlage, die voraussichtliche Erheblichkeit und die bisherigen eigenen Ermittlungen darstellen. Das Ersuchen wird auf dem Dienstweg an das BZSt oder in Zollangelegenheiten an die zuständige Zollstelle übermittelt und von dort an die ausländische Behörde weitergeleitet.¹⁰⁷¹⁰⁸¹⁰⁹

Das BZSt ist dabei nicht bloße Poststelle. Es prüft eingehende und ausgehende Ersuchen beziehungsweise Spontanauskünfte auf Zulässigkeit nach dem jeweils anwendbaren Rahmen. Im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten ist es das zentrale Verbindungsbüro. Im DBA-, TIEA- und Übereinkommensbereich ist es zuständige Behörde für den Informationsaustausch in Einzelfällen, soweit keine spezielle Delegation greift.¹¹⁰

Die ersuchende Behörde trägt die Verantwortung für die Rechtmäßigkeit der steuerlichen Maßnahme, für die die Auskunft benötigt wird. Sie muss insbesondere den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Ein Ersuchen darf nicht gestellt werden, wenn die Information offensichtlich irrelevant ist, ohne

¹⁰² Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 26, sowie OECD, Update to the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention, approved by the OECD Council on 19 February 2024.

¹⁰³ Vgl. OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol; vgl. ferner OECD, Convention on mutual administrative assistance in tax matters, zur Einordnung als umfassendes multilaterales Instrument.

¹⁰⁴ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

¹⁰⁵ Vgl. § 117 AO, insbesondere Abs. 1 bis 4, zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, einschließlich der Leistung aufgrund anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, unionsrechtlicher Rechtsakte und des EU-Amtshilfegesetzes.

¹⁰⁶ Vgl. Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRG), insbesondere § 1 IRG zum Anwendungsbereich und § 74 IRG zur Bewilligungszuständigkeit, soweit keine besonderen völker- oder unionsrechtlichen Regelungen eingreifen.

¹⁰⁷ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.2 zum Amtshilfeweg: inländische Ersuchen werden dem BZSt auf dem Dienstweg vorgelegt, ausländische Ersuchen gelangen über das BZSt an die Vornahmebehörde.

¹⁰⁸ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1: Das BMF hat seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG auf das BZSt übertragen; das BZSt ist zentrales Verbindungsbüro nach Art. 4 Abs. 2 der Amtshilferichtlinie und § 3 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG.

¹⁰⁹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1.1, zur Benennung des Zollkriminalamts als Verbindungsstelle beziehungsweise zuständige Behörde für Steuern im Zuständigkeitsbereich des Zolls.

¹¹⁰ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1: Das BMF hat seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG auf das BZSt übertragen; das BZSt ist zentrales Verbindungsbüro nach Art. 4 Abs. 2 der Amtshilferichtlinie und § 3 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG.

Auslandsbezug aus eigener Hand zu gewinnen wäre oder den Betroffenen unverhältnismäßig belastet. Internationale Amtshilfe ist ein Ermittlungsinstrument, kein Ersatz für ordnungsgemäße inländische Ermittlungsplanung.

10.2 Eingehendes Ersuchen ausländischer Behörden

Ein eingehendes Ersuchen gelangt grundsätzlich von der ausländischen zuständigen Behörde an das BZSt. Von dort wird es auf dem Dienstweg an die örtlich oder sachlich zuständige Vornahmebehörde weitergeleitet. Diese beschafft die Informationen nach deutschem Recht, prüft Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte, hört inländische Beteiligte an, soweit dies geboten ist, und legt das Ergebnis dem BZSt wieder vor. Das BZSt übermittelt die Antwort an die ausländische Behörde.¹¹¹

Die Vornahmebehörde ist nicht berechtigt, alles zu übermitteln, was in einer Akte steht. Sie muss die Informationen herausfiltern, die von der Rechtsgrundlage gedeckt und voraussichtlich erheblich sind. Nicht relevante Daten sind zu entfernen oder zu anonymisieren. Dies betrifft insbesondere Daten Dritter, Berufsgeheimnisse, Vergleichsbetriebe und Informationen, die nach deutschem Recht nicht beschafft oder nicht verwendet werden dürfen.¹¹²¹¹³

10.3 Anhörung und Rechtsschutz

Die Anhörung inländischer Beteiligter ist ein wichtiger Schutzmechanismus. § 117 Abs. 4 Satz 3 AO ordnet für bestimmte Fälle eine Anhörung an, sieht aber Ausnahmen vor, insbesondere bei Informationsaustausch aufgrund des EU-Amtshilfegesetzes oder bei allgemeinen Ausnahmen nach § 91 AO. Das BMF-Merkblatt behandelt ausführlich, wann eine Anhörung vorzunehmen ist, wann sie entfallen kann und welche Behörde zuständig ist.¹¹⁴

Der Betroffene kann gegen inländische Ermittlungsmaßnahmen Rechtsschutz suchen. Ermittlungsmaßnahmen der Vornahmebehörde sind regelmäßig Verwaltungsakte, gegen die Einspruch möglich ist. Gegen eine drohende Übermittlung kann vorbeugender Rechtsschutz in Betracht kommen, insbesondere wenn geltend gemacht wird, dass die Rechtsgrundlage nicht trägt, die voraussichtliche Erheblichkeit fehlt, die Anhörung unterblieben ist oder Geheimhaltungs- und Zweckbindungsvorschriften verletzt werden.

Einwendungen gegen den ausländischen Steueranspruch sind dagegen grundsätzlich im ausländischen Verfahren geltend zu machen. Das deutsche Gericht prüft nicht, ob der ausländische Steuerbescheid materiell richtig ist. Es prüft, ob die deutsche Mitwirkung am Informationsaustausch rechtmäßig ist. Diese Unterscheidung ist in der Beratungspraxis wichtig, weil sie die Erfolgsaussichten und den richtigen Rechtsweg bestimmt.¹¹⁵

10.4 Ablehnungsgründe und Grenzen

Zu den Grenzen des Informationsaustauschs gehören fehlende voraussichtliche Erheblichkeit, fehlende Beschaffbarkeit nach inländischem Recht, Verstoß gegen öffentliche Ordnung oder wesentliche Interessen,

¹¹¹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.2 zum Amtshilfeweg: inländische Ersuchen werden dem BZSt auf dem Dienstweg vorgelegt, ausländische Ersuchen gelangen über das BZSt an die Vornahmebehörde.

¹¹² Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

¹¹³ Vgl. § 30 AO zum Steuergeheimnis; Art. 26 Abs. 2 OECD-MA; Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen; Art. 16 ff. der Richtlinie 2011/16/EU; ergänzend DSGVO.

¹¹⁴ Vgl. § 117 Abs. 4 Satz 3 AO sowie BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 3.1 zur Anhörung inländischer Beteiligter und zu Ausnahmen.

¹¹⁵ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

Berufs- und Geschäftsgeheimnisse, Unverhältnismäßigkeit, unzureichende Geheimhaltung im Empfängerstaat, fehlende Gegenseitigkeit und Zwecküberschreitungen. Die konkrete Formulierung hängt vom Instrument ab. Ein DBA, ein TIEA, das Übereinkommen und das EUAHiG verwenden nicht immer identische Tatbestände, verfolgen aber ähnliche Schutzgedanken.¹¹⁶¹¹⁷¹¹⁸¹¹⁹

Der wichtigste praktische Ablehnungsgrund ist nicht die politische Missbilligung des ausländischen Steuersystems, sondern die fehlende Passung zwischen Ersuchen und Rechtsgrundlage. Ein zu allgemeines Ersuchen, ein Ersuchen ohne identifizierbare Personengruppe, ein Ersuchen ohne steuerliche Relevanz oder ein Ersuchen mit nicht gedecktem Zweck darf nicht allein aus Kooperationsfreundlichkeit erledigt werden. Internationale Amtshilfe ist rechtlich gebunden.

11. Praktische Leistungsfähigkeit und Beispiele

Die praktische Leistungsfähigkeit eines Austauschsystems hängt von vier Faktoren ab. Erstens muss eine ausreichende Rechtsgrundlage bestehen. Zweitens müssen die erfragten Informationen im ersuchten Staat verfügbar sein. Drittens muss die zuständige Behörde Zugang zu diesen Informationen haben. Viertens müssen technische und organisatorische Systeme funktionieren. Ein Abkommen ohne Registerzugang ist schwach. Ein Register ohne Kooperationspflicht ist ebenfalls schwach. Ein Rechtsrahmen ohne Datenqualität erzeugt nur Scheintransparenz.

Innerhalb der Europäischen Union ist die Erwartung an funktionierenden Austausch regelmäßig höher als in rein bilateralen Drittstaatenbeziehungen. Dies liegt nicht daran, dass jeder Einzelfall problemlos wäre, sondern an der gemeinsamen Richtlinie, den zentralen Behörden, den Standardformularen, gesicherten Kommunikationswegen und der unionsrechtlichen Verpflichtung zur Zusammenarbeit. Gleichwohl können auch im EU-Raum Fragen der Zuständigkeit, Fristen, Übersetzung, Datenqualität und Verwertbarkeit auftreten.¹²⁰¹²¹

Auch mit Staaten außerhalb der EU kann der Austausch gut funktionieren. Beispiele sind Staaten mit entwickelter Steuerverwaltung, moderner DBA- oder TIEA-Basis, Teilnahme am multilateralen Übereinkommen, aktivierten CRS-Beziehungen und guten Global-Forum-Bewertungen. In solchen Fällen ist nicht nur ein Vertrag vorhanden; die tatsächliche Informationsverfügbarkeit und behördliche Zugriffsmöglichkeit sind regelmäßig belastbarer. Typische Praxisbeispiele sind Finanzplätze, die seit der CRS-Einführung standardisierte Finanzkontendaten liefern, sowie Staaten mit langjähriger DBA- und Amtshilfetradition.

Umgekehrt darf man aus einem formalen Abkommen nicht folgern, dass eine Auskunft zeitnah, vollständig oder verwertbar eingeht. Staaten mit schwachen Registern, eingeschränkter Behördenpraxis, politischer Nichtkooperation, Sanktionen, unzureichender Geheimhaltung oder negativer Transparenzbewertung können trotz Abkommens problematisch bleiben. Das Global Forum unterscheidet bei EOIR-Bewertungen

¹¹⁶ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 26, sowie OECD, Update to the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention, approved by the OECD Council on 19 February 2024.

¹¹⁷ Vgl. OECD, Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, 2002, insbesondere Introduction und Art. 1 bis 5 des Musterabkommens.

¹¹⁸ Vgl. OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol; vgl. ferner OECD, Convention on mutual administrative assistance in tax matters, zur Einordnung als umfassendes multilaterales Instrument.

¹¹⁹ Vgl. EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG), insbesondere §§ 1, 3, 4, 6, 7, 8, 10 bis 12, 15 und 16 EUAHiG.

¹²⁰ Vgl. Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Europäische Kommission, Directive on Administrative Cooperation (DAC), Taxation and Customs Union.

¹²¹ Vgl. Europäische Kommission, DAC-Seite, wonach Informationen zwischen zuständigen Behörden über ein gesichertes Netzwerk ausgetauscht werden; vgl. ferner BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5 und Tz. 6.1.

etwa zwischen „Compliant“, „Largely Compliant“, „Partially Compliant“ und „Non-Compliant“. Eine nur teilweise oder nicht ausreichende Umsetzung zeigt, dass Abkommensrecht und Verwaltungspraxis auseinanderfallen können.¹²²

11.1 Beispiele ohne fallbezogene Festlegung

Als Beispiele für regelmäßig strukturstarke Austauschbeziehungen können EU-Mitgliedstaaten genannt werden, weil DAC und EUAHIG eine gemeinsame Infrastruktur vorgeben. Auch Staaten wie die Schweiz, Liechtenstein, das Vereinigte Königreich, Singapur oder andere große Finanz- und Verwaltungsstandorte können in vielen Standardsituationen leistungsfähig sein, soweit die konkrete Rechtsgrundlage, Anwendungszeit und Austauschbeziehung bestehen. Diese Aussage ist keine Garantie für den Einzelfall, sondern beschreibt die strukturelle Ausgangslage.

Als Beispiele für erhöhte Vorsicht können die jeweils aktuellen EU-Listen nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete und negative oder eingeschränkte Global-Forum-Bewertungen dienen. Der Rat der Europäischen Union führte in seiner Aktualisierung vom 17. Februar 2026 unter anderem American Samoa, Anguilla, Guam, Palau, Panama, Russland, Turks and Caicos Islands, die US Virgin Islands, Vanuatu und Viet Nam auf der EU-Liste nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete. Eine solche Listung bedeutet nicht, dass jede einzelne Auskunft unmöglich ist; sie ist aber ein deutliches Risikosignal für Transparenz, Kooperationsbereitschaft oder Steuer-Governance.¹²³¹²⁴

Die Beratung sollte daher nicht mit pauschalen Länderurteilen arbeiten. Maßgeblich sind die konkrete Rechtsgrundlage, der Zeitraum, die Steuerart, die aktivierte Austauschbeziehung, die Informationsart, die Register- und Zugriffslage, die Geheimhaltungsbewertung und die politische Lage. Gerade bei Drittstaaten ist es sinnvoll, vor einem Ersuchen zu prüfen, ob ein DBA, TIEA, das Übereinkommen, ein MCAA oder nur eine Ermessensleistung nach § 117 AO in Betracht kommt.

11.2 Warum automatischer Austausch Einzlersuchen nicht ersetzt

Automatischer Austausch erzeugt Sichtbarkeit, aber nicht zwingend Beweisvollständigkeit. Ein CRS-Datensatz kann ein Konto und einen Saldo zeigen, aber nicht die Herkunft des Geldes. Ein Plattformdatensatz kann Umsätze zeigen, aber nicht die Gewinnermittlung. Ein Krypto-Datensatz kann Transaktionsvolumina zeigen, aber nicht zwingend die steuerliche Anschaffungskette, Wallet-Zuordnung oder Haltefrist. Deshalb bleibt das Einzlersuchen die notwendige Anschlussform, wenn der Datensatz nicht ausreicht.

In der Praxis entstehen oft Ketten. Ein automatischer Datensatz löst eine Risikoprüfung aus. Die Finanzbehörde fordert den Steuerpflichtigen zur Erläuterung auf. Bleiben Unklarheiten, folgt ein Einzlersuchen an den ausländischen Staat. Ergibt sich ein Anfangsverdacht, kann die Steuerfahndung oder die Bußgeld- und Strafsachenstelle einbezogen werden. Der automatische Austausch ist daher häufig Auslöser, nicht Abschluss der Sachverhaltsaufklärung.

¹²² Vgl. OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Compliance ratings following peer reviews against the Standard on Transparency and Exchange of Information on Request.

¹²³ Vgl. Rat der Europäischen Union, EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Aktualisierung vom 17. Februar 2026.

¹²⁴ Vgl. OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Compliance ratings following peer reviews against the Standard on Transparency and Exchange of Information on Request.

12. Sonderkapitel: Aufbau der deutschen Finanzverwaltung und Verarbeitung der Informationen

Die deutsche Finanzverwaltung ist föderal organisiert. Der Bund besitzt zentrale Zuständigkeiten, die Länder verwalten den Großteil der ertragsteuerlichen Massensteuern, und bestimmte Aufgaben liegen bei Zoll- und Bundesbehörden. Für den internationalen Informationsaustausch ist entscheidend, dass die deutsche Steuerverwaltung nach außen nicht durch jedes Finanzamt einzeln auftritt. Zentraler Knoten ist grundsätzlich das Bundeszentralamt für Steuern. In Zollangelegenheiten ist eine besondere Zollzuständigkeit vorgesehen.¹²⁵¹²⁶

12.1 Bundesministerium der Finanzen

Das Bundesministerium der Finanzen ist die oberste Bundesbehörde für die Steuerverwaltung des Bundes und für die steuerpolitische Gesamtsteuerung. Im Bereich der internationalen Amtshilfe hat das BMF seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG auf das BZSt übertragen. Das BMF bleibt jedoch für Grundsatzfragen, Rechtsverordnungen, völkerrechtliche Vereinbarungen, Abstimmungen mit Ländern und internationale Steuerpolitik bedeutsam.¹²⁷

In der Praxis erscheinen BMF-Schreiben und Merkblätter als zentrale Verwaltungsanweisungen. Sie steuern, wie die nachgeordneten Finanzbehörden Ersuchen vorbereiten, welche Formulare zu nutzen sind, wann inländische Beteiligte anzuhören sind, welche Behörde auf welchem Dienstweg einzuschalten ist und wie automatische Daten weiterzuleiten sind. Für die konkrete Fallbearbeitung sind solche Schreiben nicht Gesetz, aber verwaltungsintern regelmäßig maßgebend.

12.2 Bundeszentralamt für Steuern

Das Bundeszentralamt für Steuern ist die zentrale deutsche Behörde für viele Formen des internationalen Steuerdatenaustauschs. Es ist zentrales Verbindungsbüro im Sinne der Amtshilferichtlinie und des EU-Amtshilfegesetzes. Es kommuniziert mit anderen EU-Mitgliedstaaten, prüft eingehende und ausgehende Ersuchen sowie Spontanauskünfte auf Zulässigkeit und leitet Informationen an die zuständigen deutschen Stellen weiter. Im DBA-, TIEA- und Übereinkommensbereich ist es in Einzelfällen zuständige Behörde, soweit keine besondere Delegation greift.¹²⁸

Das BZSt ist außerdem zentraler Datenknoten für automatische Austauschverfahren. Deutsche Finanzinstitute, Plattformbetreiber oder andere Meldepflichtige übermitteln je nach Verfahren Daten an das BZSt. Das BZSt leitet meldepflichtige Daten an ausländische zuständige Behörden weiter. Umgekehrt nimmt es ausländische Daten entgegen, speichert sie und leitet sie nach den gesetzlichen Vorgaben an die

¹²⁵ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1: Das BMF hat seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG auf das BZSt übertragen; das BZSt ist zentrales Verbindungsbüro nach Art. 4 Abs. 2 der Amtshilferichtlinie und § 3 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG.

¹²⁶ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1.1, zur Benennung des Zollkriminalamts als Verbindungsstelle beziehungsweise zuständige Behörde für Steuern im Zuständigkeitsbereich des Zolls.

¹²⁷ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1: Das BMF hat seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG auf das BZSt übertragen; das BZSt ist zentrales Verbindungsbüro nach Art. 4 Abs. 2 der Amtshilferichtlinie und § 3 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG.

¹²⁸ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1: Das BMF hat seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG auf das BZSt übertragen; das BZSt ist zentrales Verbindungsbüro nach Art. 4 Abs. 2 der Amtshilferichtlinie und § 3 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG.

zuständigen Landesfinanzbehörden weiter. In dieser Funktion ist das BZSt nicht bloß Amtshilfepoststelle, sondern technischer und rechtlicher Hub.¹²⁹¹³⁰¹³¹¹³²

Für Steuern, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, wird das BZSt im Regelfall nicht zur materiellen Festsetzungsbehörde. Die konkrete Veranlagung, Prüfung, Änderung oder strafrechtliche Würdigung erfolgt weiterhin durch die zuständige Landesfinanzbehörde beziehungsweise das zuständige Finanzamt. Das BZSt vermittelt und verarbeitet die Daten im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgaben, entscheidet aber nicht den materiellen Steuerfall, soweit keine eigene Bundeszuständigkeit besteht.

12.3 Zollkriminalamt und Zollverwaltung

Für Steuern im Zuständigkeitsbereich des Zolls ist das Zollkriminalamt als Verbindungsstelle beziehungsweise zuständige Behörde benannt. Die Zollverwaltung betrifft insbesondere Zölle, Einfuhrabgaben, Verbrauchsteuern und bestimmte Aufgabenbereiche, die organisatorisch nicht bei den Landesfinanzbehörden liegen. Bei zollseitiger Amtshilfe gelten besondere Geschäftsweg- und Delegierungsregelungen.¹³³

Die Abgrenzung ist praktisch wichtig, weil ein Einkommensteuerfall mit Auslandskonto typischerweise über BZSt und Landesfinanzverwaltung läuft, während ein Fall zu Einfuhrabgaben oder Verbrauchsteuern andere Zuständigkeiten berühren kann. Steuerrechtliche Auslandsinformationen sind also nicht stets über denselben Verwaltungsweg zu behandeln.

12.4 Oberste Finanzbehörden der Länder, Landesämter und Oberfinanzdirektionen

Die Länder tragen die Verwaltung der meisten Steuern, die im alltäglichen internationalen Steuerfall relevant sind. Oberste Landesfinanzbehörden sind die Finanzministerien oder Senatsverwaltungen der Länder. Darunter bestehen je nach Land Landesämter für Steuern, Oberfinanzdirektionen oder vergleichbare Mittelbehörden. Diese Behörden steuern die Finanzämter, Außenprüfungen, Steuerfahndungsstellen und Bußgeld- und Strafsachenstellen des Landes.

Bei eingehenden ausländischen Ersuchen werden die Informationen häufig durch ein Finanzamt oder eine andere örtliche Vornahmebehörde beschafft. Der Dienstweg führt über die jeweils zuständigen Landesbehörden zurück an das BZSt. Bei Spontanauskünften ausländischer Finanzbehörden übersendet das BZSt die Informationen an die zuständige Oberfinanzdirektion, Landesämter für Steuern oder in Ländern ohne solche Mittelbehörden an die oberste Landesfinanzbehörde beziehungsweise an besonders benannte Stellen.¹³⁴¹³⁵

12.5 Finanzämter als Vornahme- und Verwertungsbehörden

Das Finanzamt ist in vielen Fällen die eigentliche Vornahmebehörde. Es führt die steuerliche Akte, kennt die Veranlagung, fordert Unterlagen an, wertet Auskünfte aus, erlässt Änderungsbescheide und leitet bei

¹²⁹ Vgl. BZSt, Common Reporting Standard, wonach das BZSt in Deutschland für Annahme und Weiterleitung von Finanzkontendaten zuständig ist; vgl. ferner BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 6.3.2.2.

¹³⁰ Vgl. Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG), insbesondere §§ 1, 5 und 8 ff.; ergänzend FATCA-USA-Umsetzungsverordnung für den Austausch mit den Vereinigten Staaten.

¹³¹ Vgl. Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG), insbesondere §§ 1, 3, 9, 13, 14, 18 und 22 PStTG.

¹³² Vgl. Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz (KStTG), online bei gesetze-im-internet.de; zur Einordnung der DAC8-Umsetzung vgl. BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

¹³³ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1.1, zur Benennung des Zollkriminalamts als Verbindungsstelle beziehungsweise zuständige Behörde für Steuern im Zuständigkeitsbereich des Zolls.

¹³⁴ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.2 zum Amtshilfeweg: inländische Ersuchen werden dem BZSt auf dem Dienstweg vorgelegt, ausländische Ersuchen gelangen über das BZSt an die Vornahmebehörde.

¹³⁵ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

Verdachtsmomenten Informationen an zuständige Prüfungs- oder Strafsachenstellen weiter. Bei eingehenden Ersuchen kann es Bankauskünfte, Registerdaten, Steuerakten, Bescheide, Prüfungsfeststellungen oder andere Informationen beschaffen, soweit deutsches Recht dies zulässt.

Als Verwertungsbehörde nutzt das Finanzamt ausländische Informationen zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens. Dies kann eine schlichte Plausibilitätsprüfung sein, eine Nachfrage beim Steuerpflichtigen, eine Änderung nach den Änderungsvorschriften der AO, eine Außenprüfung, eine Mitteilung an eine andere Steuerart oder eine Abgabe an die Steuerfahndung. Automatisch übermittelte Daten werden nicht mechanisch veranlagt; sie müssen dem Steuerpflichtigen zugeordnet, sachlich bewertet und rechtlich subsumiert werden.

12.6 Steuerfahndung und Bußgeld- und Strafsachenstellen

Steuerfahndungsstellen sind innerhalb der Landesfinanzverwaltung angesiedelt und ermitteln steuerlich erhebliche Sachverhalte sowie Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten. Bußgeld- und Strafsachenstellen führen steuerstrafrechtliche Verfahren im Zuständigkeitsbereich der Finanzverwaltung. Internationale Informationen können für beide Stellen bedeutsam sein. Die Datenverwendung muss aber stets Zweckbindung, Verfahrensart und Beschuldigtenrechte beachten.¹³⁶¹³⁷

Wenn ein CRS-Datensatz ein bislang nicht erklärtes Auslandskonto offenlegt, beginnt die Verarbeitung nicht automatisch als Strafverfahren. Zunächst kann die Veranlagungsstelle den Sachverhalt aufklären. Ergibt sich ein Anfangsverdacht einer Steuerstraftat, ist die zuständige Strafsachenstelle einzubeziehen. Ab diesem Zeitpunkt ändern sich Belehrungs-, Mitwirkungs- und Verwendungsfragen. Die internationale Herkunft der Information macht diese Einordnung nicht entbehrlich.

12.7 Technische Verarbeitung und KONSENS

Der internationale Informationsaustausch ist technisch standardisiert. Im EU-Bereich werden Standardformulare und gesicherte Kommunikationswege genutzt. Das BMF-Merkblatt erwähnt den Einsatz der europäischen Webanwendung für Standardformulare und die Bereitstellung des Zugangs im Rahmen des Vorhabens KONSENS. KONSENS steht für die koordinierte Softwareentwicklung der Steuerverwaltung und bildet den Hintergrund, vor dem Informationen in die IT-Landschaft der Länder eingespeist werden.¹³⁸¹³⁹

Die Verarbeitung erfolgt typischerweise in Stufen. Zunächst werden Daten technisch angenommen und formal validiert. Sodann werden sie gespeichert und anhand vorhandener Identifikatoren wie Name, Geburtsdatum, Anschrift, Steueridentifikationsnummer oder Steuernummer einer Person oder Einheit zugeordnet. Anschließend werden sie an die zuständige Landesfinanzbehörde weitergeleitet. Dort entstehen Risikohinweise, Kontrollmitteilungen oder konkrete Prüfungsanlässe. Erst die fachliche Verwertung im zuständigen Verfahren entscheidet über steuerliche Folgen.

Gerade bei Massendaten ist das Matching fehleranfällig. Namensvarianten, abweichende Anschriften, fehlende Steueridentifikationsnummern, Umzüge, Mehrstaatenansässigkeit, Treuhandstrukturen, Erbfälle und Unternehmensumwandlungen können zu Fehlzuordnungen führen. Deshalb dürfen automatische Daten

¹³⁶ Vgl. § 30 AO zum Steuergeheimnis; Art. 26 Abs. 2 OECD-MA; Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen; Art. 16 ff. der Richtlinie 2011/16/EU; ergänzend DSGVO.

¹³⁷ Vgl. Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRG), insbesondere § 1 IRG zum Anwendungsbereich und § 74 IRG zur Bewilligungszuständigkeit, soweit keine besonderen völker- oder unionsrechtlichen Regelungen eingreifen.

¹³⁸ Vgl. Europäische Kommission, DAC-Seite, wonach Informationen zwischen zuständigen Behörden über ein gesichertes Netzwerk ausgetauscht werden; vgl. ferner BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5 und Tz. 6.1.

¹³⁹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

nicht unkritisch als abschließender Beweis behandelt werden. Sie sind ein belastbarer Ermittlungsanlass, müssen aber im Besteuerungsverfahren überprüft und rechtlich eingeordnet werden.

12.8 Eingehender automatischer Datensatz: Verarbeitungsschema

Ein eingehender automatischer Datensatz durchläuft ein typisches Schema. Die ausländische zuständige Behörde übermittelt die Daten an das BZSt. Das BZSt nimmt die Daten entgegen, speichert sie und leitet sie nach Maßgabe des § 88 Abs. 3 und 4 AO beziehungsweise der jeweiligen Spezialgesetze an die zuständige Landesfinanzbehörde weiter. Die Landesfinanzverwaltung ordnet die Daten einem Steuerpflichtigen zu und entscheidet, ob eine Nachfrage, Veranlagungsänderung, Außenprüfung oder Fahndungsabgabe erforderlich ist.¹⁴⁰¹⁴¹

Die Entscheidung über die steuerliche Relevanz liegt im Fachverfahren. Ein Kontosaldo kann steuerlich irrelevant sein, wenn er aus bereits versteuertem Vermögen stammt. Er kann aber für nicht erklärte Kapitalerträge, Schenkungsteuer, Erbschaftsteuer, Wegzugsbesteuerung oder ungeklärte Mittelherkunft relevant werden. Plattformdaten können private Gelegenheitsverkäufe oder unternehmerische Tätigkeit anzeigen. Kryptodaten können steuerfreie oder steuerpflichtige Veräußerungsvorgänge betreffen. Die Verwaltung muss daher Daten- und Steuerrecht zusammenführen.

12.9 Ausgehender automatischer Datensatz

Beim ausgehenden automatischen Austausch melden deutsche meldepflichtige Stellen Daten an das BZSt. Das BZSt prüft nicht jeden einzelnen materiellen Steuerfall des ausländischen Steuerpflichtigen, sondern verarbeitet die Meldung nach dem jeweiligen technischen und rechtlichen Standard. Die Weitergabe erfolgt an den Ansässigkeitsstaat oder den sonst zuständigen Partnerstaat, soweit eine Austauschbeziehung besteht. Der ausländische Staat nimmt sodann seine eigene steuerliche Würdigung vor.¹⁴²¹⁴³¹⁴⁴¹⁴⁵

Für deutsche Meldepflichtige ist bedeutsam, dass die Pflichten eigenständig sanktioniert sein können. Finanzinstitute, Plattformbetreiber und Kryptowerte-Dienstleister müssen Sorgfalts-, Dokumentations- und Meldepflichten erfüllen. Diese Pflichten bestehen unabhängig davon, ob im Ausland später tatsächlich ein Mehrergebnis erzielt wird. Der automatische Austausch ist daher zugleich Steuerverwaltungsrecht und Compliance-Recht für private Intermediäre.

13. Zusammenfassung und Arbeitsschema

Der grenzüberschreitende Informationsaustausch in Steuersachen lässt sich nur verstehen, wenn die Rechtsgrundlagen getrennt und anschließend zusammengedacht werden. Die singuläre bilaterale Auskunft bleibt der Grundfall. DBA-Auskunfts-klauseln schaffen abkommensbezogene oder umfassende Austauschbefugnisse. TIEA ergänzen oder ersetzen DBA, wenn es primär um Transparenz geht. Das multilaterale Übereinkommen schafft ein globales Dach. MCAA und CRS operationalisieren automatische

¹⁴⁰ Vgl. BZSt, Common Reporting Standard, wonach das BZSt in Deutschland für Annahme und Weiterleitung von Finanzkontendaten zuständig ist; vgl. ferner BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 6.3.2.2.

¹⁴¹ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

¹⁴² Vgl. Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG), insbesondere §§ 1, 5 und 8 ff.; ergänzend FATCA-USA-Umsetzungsverordnung für den Austausch mit den Vereinigten Staaten.

¹⁴³ Vgl. Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG), insbesondere §§ 1, 3, 9, 13, 14, 18 und 22 PStTG.

¹⁴⁴ Vgl. Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz (KStTG), online bei gesetz-im-internet.de; zur Einordnung der DAC8-Umsetzung vgl. BMF, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226.

¹⁴⁵ Vgl. BZSt, Common Reporting Standard, wonach das BZSt in Deutschland für Annahme und Weiterleitung von Finanzkontendaten zuständig ist; vgl. ferner BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 6.3.2.2.

Datenströme. Die DAC zwingt EU-Mitgliedstaaten zu einem gemeinsamen Kooperationsrahmen. Nationale Gesetze bestimmen, wer meldet, wer empfängt und wer verwertet.

Die kleine Auskunftsklausel ist eng und abkommensbezogen. Die große Klausel ist auf innerstaatliche Steuerdurchsetzung ausgedehnt. Der automatische Austausch ist kein Ersuchen, sondern gesetzlich organisierte Massendatenübermittlung. Spontanauskunft ist anlassbezogen ohne vorheriges Ersuchen. Rechtshilfe ist strafverfahrensbezogen und darf nicht mit steuerlicher Amtshilfe gleichgesetzt werden. Wer diese sechs Sätze beherrscht, kann die meisten praktischen Konstellationen richtig vorsortieren.

Für die Fallprüfung empfiehlt sich folgendes Arbeitsschema. Zuerst ist die Verfahrensart zu bestimmen: Besteuerungsverfahren, Außenprüfung, Steuerfahndung, Steuerstrafverfahren oder automatischer Datenaustausch. Danach ist die Rechtsgrundlage zu identifizieren: DBA, TIEA, Übereinkommen, DAC/EUAHiG, FKAustG, PStTG, KStTG, FATCA oder § 117 AO. Anschließend sind Steuerart, Zeitraum, betroffene Person, konkrete Information und voraussichtliche Erheblichkeit zu prüfen. Sodann folgen Zuständigkeit, Dienstweg, Anhörung, Geheimhaltung, Zweckbindung, Beschaffbarkeit und Rechtsschutz. Erst danach lässt sich seriös beurteilen, ob der Austausch zulässig, zweckmäßig und verwertbar ist.

Aus deutscher Sicht ist das BZSt der zentrale organisatorische Knoten. Die materielle Auswertung erfolgt jedoch regelmäßig bei den Landesfinanzbehörden und Finanzämtern. Zollseitige Fälle laufen über besondere Zollzuständigkeiten. Automatische Daten werden durch private Meldepflichtige, das BZSt und die Landesfinanzverwaltungen verarbeitet. Die Finanzverwaltung wird dadurch datenintensiver, aber nicht von der Pflicht befreit, jeden steuerlichen Schluss nach materiellem Recht und Verfahrensrecht zu begründen.¹⁴⁶¹⁴⁷

¹⁴⁶ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1: Das BMF hat seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG auf das BZSt übertragen; das BZSt ist zentrales Verbindungsbüro nach Art. 4 Abs. 2 der Amtshilferichtlinie und § 3 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG.

¹⁴⁷ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Tz. 1.5.1.1, zur Benennung des Zollkriminalamts als Verbindungsstelle beziehungsweise zuständige Behörde für Steuern im Zuständigkeitsbereich des Zolls.

Anhang 1: Matrix der wesentlichen Rechtsgrundlagen

Rechtsgrundlage/Instrument	Kernfunktion	Praktischer Prüfpunkt
Singuläre bilaterale Auskunft auf Gegenseitigkeit	Einzelfallbezogene Amtshilfe, wenn keine speziellere Grundlage greift oder ergänzend geprüft wird.	§ 117 AO, insbesondere Abs. 3; strenge Prüfung von Gegenseitigkeit, Zweckbindung, Geheimhaltung und öffentlichen Interessen.
DBA mit kleiner Auskunftsklausel	Informationen nur zur Durchführung des DBA selbst.	Enger Bezug zur abkommensrechtlichen Rechtsfolge; kein allgemeines Instrument zur Aufdeckung innerstaatlicher Steueransprüche.
DBA mit großer/umfassender Auskunftsklausel	Informationen zur DBA-Anwendung und zur Durchführung innerstaatlichen Steuerrechts.	Moderne Auskunftsklausel nach OECD-Standard; voraussichtliche Erheblichkeit und keine fishing expedition.
TIEA	Reines Informationsaustauschabkommen ohne DBA-Verteilungsnormen.	Besonders relevant bei Staaten ohne umfassendes DBA oder bei Transparenzdefiziten.
Multilaterales Übereinkommen	Umfassendes Dach für verschiedene Formen der steuerlichen Amtshilfe.	Vorbehalte, Erklärungen und aktivierte Austauschbeziehungen sind gesondert zu prüfen.
CRS/MCAA und FKAustG	Automatischer Austausch von Finanzkontendaten.	Private Finanzinstitute melden; BZSt nimmt an, leitet weiter und empfängt Auslandsdaten.
DAC/EUAHiG	EU-Rahmen für Austausch auf Ersuchen, Spontanaustausch und automatischen Austausch.	Verbindlicher Kooperationsrahmen der Mitgliedstaaten; BZSt als zentrales Verbindungsbüro.
DAC7/PSfTG	Automatischer Austausch von Plattformdaten.	Plattformbetreiber werden zu Meldepflichtigen; Daten sind steuerlich auszuwerten, nicht mechanisch zu besteuern.
DAC8/KStTG	Automatischer Austausch von Kryptowerte-Daten.	Transparenzrahmen für Kryptowerte-Dienstleister; keine neue materielle Steuer.
FATCA	Automatischer Austausch mit den Vereinigten Staaten nach Sonderregime.	Nicht mit CRS gleichzusetzen; eigene Klassifikations- und Meldevorschriften.
Rechtshilfe in Steuerstrafsachen	Unterstützung in strafrechtlichen Angelegenheiten.	IRG und besondere Instrumente; Beschuldigtenrechte und strafprozessuale Eingriffsbefugnisse sind maßgeblich.

Die Matrix ersetzt nicht die Prüfung des einzelnen Abkommens. Sie dient lediglich der Einordnung der Instrumente. Entscheidend sind stets der Wortlaut der konkreten Klausel, die innerstaatliche Anwendbarkeit, der Zeitraum, die Steuerart und die Zuständigkeit der beteiligten Behörden.¹⁴⁸

Anhang 2: Quellenverzeichnis in Auswahl

Abgabenordnung, insbesondere §§ 30, 85, 88, 91, 111 bis 117b AO.

BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen.

Bundeszentralamt für Steuern, Informationsseiten zu CRS, FATCA, DAC7 und DAC8.

¹⁴⁸ Vgl. BMF, AO-Handbuch 2024, Anhang 23, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, insbesondere Tz. 1.5, Tz. 2.1, Tz. 2.2, Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 6.3.

EU-Amtshilfegesetz, Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz, Plattformen-Steuertransparenzgesetz und Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz.

Rat der Europäischen Union, Richtlinie 2011/16/EU und Änderungsrichtlinien DAC2 bis DAC9.

OECD, Model Tax Convention, Art. 26; OECD, Update to the Commentary on Article 26, 2024.

OECD, Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, 2002.

OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol.

OECD, Consolidated Text of the Common Reporting Standard, 2025, und CRS MCAA.

OECD Global Forum, EOIR Peer Review Ratings.

Rat der Europäischen Union, EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Aktualisierung vom 17. Februar 2026.

Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen.