

Transparenz in Steuersachen in Japan

*Yuri Matsubara**

- I. Das Konzept der Transparenz in Steuersachen und neue Entwicklungen
 1. Das Konzept der Transparenz in Steuersachen – welche Themen werden diskutiert?
 2. Wandel der Wahrnehmung der Rezeption der Transparenz in Steuersachen?
- II. Informationsgewinnung und Datennutzung durch die Steuerverwaltung
 1. Welches Veranlagungskonzept wird in Japan angewandt: Selbstveranlagung oder Veranlagung von Amts wegen?
 2. Wie gewinnen die Finanzbehörden Informationen?
 3. Internationaler Informationsaustausch
 4. Rechtliche oder praktische Hindernisse der Informationsgewinnung
 5. Nutzung von Informationen innerhalb der Finanzverwaltung, insbesondere unter dem Aspekt der Automatisierung und Digitalisierung des Veranlagungsverfahrens
- III. Schutz der Steuerpflichtigen
 1. Verfassungsrecht
 2. Steuergeheimnis
 3. Datenschutzgesetze
 4. Schadensersatz und gerichtlicher Rechtsschutz
- IV. Transparenz der Finanzverwaltung
 1. Veröffentlichungspraxis der Finanzverwaltung
 2. Transparenz gegenüber dem Steuerpflichtigen
 3. Verwendung der Informationen gegenüber der Öffentlichkeit, insbesondere „naming & shaming“

* Dr. Yuri Matsubara, Professorin, School of Commerce, Meiji University, Tōkyō.
Diese Arbeit wurde ursprünglich als Nationalbericht für die EATLP-Jahrestagung 2018 in Zürich vorbereitet. (nähere Informationen unter: <http://eatlp.org/>) Mein ganz besonderer Dank gilt Herrn Ass. jur. Johannes Becker (Berlin) für die Übersetzung des englischsprachigen Manuskripts ins Deutsche.
Diese Untersuchung wurde mit Hilfe von Forschungsmitteln der Japanese Society for the Promotion of Science (JSPS) KAKENHI Nr. 15K03121 und 16K13377 durchgeführt.

I. DAS KONZEPT DER TRANSPARENZ IN STEUERSACHEN UND NEUE ENTWICKLUNGEN

1. *Das Konzept der Transparenz in Steuersachen – welche Themen werden diskutiert?*

Das Konzept der Transparenz in Steuersachen (im Japanischen: *zei no tōmei-sei*) hielt zum ersten Mal im Jahr 2010 Einzug in das japanische Steuerrecht durch das GTS.¹ Dieses Gesetz zielte dabei im Kern auf die Vereinfachung einiger steuerrechtlicher Vorschriften und die Vereinfachung der Befolgung der geltenden Vorschriften. Tatsächlich trat das Gesetz ein Jahr vor dem berühmten Statement der G20 zur Transparenz in Steuersachen und zum automatischen Informationsaustausch (AEEI) aus dem Jahr 2011 in Kraft. Offensichtlich folgte die japanische Regierung der US-amerikanischen Steuerpolitik der Vorjahre.² Gleichzeitig kam es in Folge des Regierungswechsels von der Liberal-Demokratischen-Partei (LDP) hin zur Demokratischen Partei Japans (DPJ) in Japan zu einem drastischen Wechsel in der japanischen Steuerpolitik und der Steuergesetzgebung. Beispielsweise wurde der Sachverständigenrat für Steuerpolitik vom Ministerium der Finanzen (MDF, auf Englisch: Ministry of Finance (MOF)), wo er lange Zeit angesiedelt war, in das Kabinettsbüro verlagert.³ Gleichzeitig nominierte die Hatoyama (DPJ) Regierung im Jahr 2009 neue Mitglieder für den Sachverständigenrat.

Der neu besetzte Sachverständigenrat kündigte unmittelbar einen „*Annual Tax Revision Plan – toward to the establishment of taxpayers’ rights*“ (dt. „Jährlicher Plan zur Überprüfung des Steuerrechts – auf dem Weg zur Begründung von Rechten für den Steuerpflichtigen“) an.⁴ Die angekündigte Steuerreformagenda umfasste folgende wesentlichen Punkte: 1) „Fairness,

1 *Sozei tokubetsu sochi no tekiyō jōkyō no tomeika-tō ni kansuru hōritsu* [Gesetz zur Transparenz in Steuersachen, anzuwenden auf das Gesetz zur besonderen steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage] (GTS) 2010, Gesetz Nr. 8 vom 31. März 2010.

2 Vgl. nur: *American Recovery and Reinvestment Act 2009*. See <https://www.treasury.gov/initiatives/recovery/Pages/recovery-act.aspx> (15.11.2017).

3 Traditionell wurde in Japan Steuerpolitik zwischen der Steuerabteilung des MDF und einigen Abgeordneten der LDP ausgehandelt. Während der Zeit der LDP-Regierung (1955–1993, 1994–2009) etablierten diese Politiker einen Sachverständigenrat für Steuerpolitik innerhalb der LDP, der großen Einfluss auf die Steuergesetzgebung hatte. Der LDP Sachverständigenrat für Steuerpolitik hatte zeitweise mehr Einfluss auf die Steuerpolitik als der Sachverständigenrat der Regierung. Sogar die Premierminister hatten keinen Einfluss auf die in diesen Gremien beschlossenen Gesetze. Daher hat die *Hatoyama* (DPJ) Regierung (2009–2010) die Situation in der Steuergesetzgebung massiv verändert.

4 Aktionsplan zur DPJ Steuerreform vom 24. Dezember 2008.

Transparenz und Rechtssicherheit sind unser Motto“; 2) Beachtung des Grundsatzes der gegenseitigen Rücksichtnahme und der wechselseitigen Unterstützung; 3) zusammenhängende und integrierte Reform der Sozial(versicherungs)politik und der Steuerpolitik; 4) Globale und internationale Zusammenarbeit und Abstimmung des japanischen Steuerrechts mit anderen Steuersystemen; und 5) Gründung einer einheitlichen Behörde zur Erhebung von Steuer- und Sozialabgaben. In Verbindung zum hier interessierenden Thema der Transparenz in Steuersachen ist der erste Punkt der soeben dargestellten Agenda besonders hervorzuheben, da er die Motivation zur Einführung des GTS lieferte.

Zusätzlich war jedoch auch der vierte Punkt der Agenda von Bedeutung. Als Folge der dort festgehaltenen Zielsetzung wurde das globale Netzwerk von Doppelbesteuerungsabkommen unter dem speziellen Fokus des internationalen Informationsaustauschs in den Blick genommen. Ein besonderes Augenmerk lag dabei auf zwischenstaatliche Finanztransaktionen. Jedoch unterstützte die japanische Regierung das Konzept eines multilateralen Vertrags zum Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden nicht von Anfang an.⁵ Wie in vielen anderen Staaten waren alle Informationsaustauschabkommen Japans zu diesem Zeitpunkt bilateral.⁶ Darüber hinaus umfasste die traditionelle japanische Abkommenspolitik das Dogma, dass keine Abkommen mit Steueroasen abgeschlossen werden.⁷

Die langfristig von der Hatoyama-Administration verfolgten Ziele einer Steuerreform waren: 1) Die Inkraftsetzung einer Charta der Rechte des Steuerpflichtigen; 2) Eine Reform der Finanzgerichtsbarkeit; 3) Einführung eines integrierten Systems der Steuern und der Sozialversicherungen; 4) Ausgliederung eines Teils des Finanzministeriums in die nationale Finanzverwaltung; und 5) Modernisierung und Rationalisierung des Steuerstrafrechts, welches im Wesentlichen noch aus dem Jahr 1900 stammt. In der Steuerreform des Jahres 2011 verabschiedete das Parlament die gerade genannten Reformgesetze; jedoch wurde die Idee einer Charta der Rechte des Steuerpflichtigen in den Beratungen zwischen DJP und LDP aufgegeben.

Andere für die Steigerung der Transparenz in Steuersachen relevante Vorschriften wurden innerhalb der einzelnen Steuergesetze verankert (zum Beispiel in den Gesetzen zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Schenkungs- und Erbschaftsteuer und in anderen Steuer(verfahrens)gesetzen).

5 Vgl. H. KANEKO, *Sozei-hō* [Steuerrecht] (22. Aufl., Tōkyō 2017) 518–519.

6 Zu diesem Zeitpunkt war der häufigste Partner der nationalen japanischen Steuerbehörde der IRS (Internal Revenue Service, USA).

7 Siehe II.3.

Im Jahr 2012 kam es erneut zu einem Regierungswechsel zurück zur LDP. Die neue konservative LDP-Regierung hielt aber an der Einführung eines Steuer- und Sozialversicherungsnummernsystems fest.

Darüber hinaus verwies die neue Regierung bei der Umsetzung von internationalen Standards auch auf das EU Paket zur Transparenz in Steuersachen 2.0 aus dem Jahr 2015⁸ und folgte den Vorgaben des OECD Global Forum für Transparenz in Steuersachen und den Informationsaustausch in Steuersachen.⁹ Im November 2017 hat die Abe Regierung (LDP) begonnen, Informationen zu grenzüberschreitenden Transaktionen zu sammeln und den Common Reporting Standards (CRS) einzuführen.

2. Wandel der Wahrnehmung der Rezeption der Transparenz in Steuersachen?

Wie wird die internationale Kampagne für die Transparenz in Steuersachen in Japan wahrgenommen? Japan hat sich nur graduell an der internationalen Kampagne zur Transparenz in Steuersachen beteiligt. Zunächst wurde nach einer langen Diskussion die „*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (MCAA)“ der OECD im Jahr 2013 von Japan unterzeichnet.¹⁰ Als zweites wurde das *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA)-Abkommen mit den USA im Jahr 2015 abgeschlossen. Zur selben Zeit trat der japanische internationale automatische Informationsaustausch zwischen Steuerbehörden (AEOI: *Automatic Exchange of Information*) in Kraft.¹¹ Zuletzt wurde das *Country-by-Country-Reporting* (CbCR) im Jahr 2016 in Japan eingeführt, was mit der Umsetzung der *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)-Maßnahme 13 einherging.¹² Um eine zuverlässige Anwendung des CbCR sicherzustellen, mussten die hiervon betroffenen Unternehmen im Jahr 2016 nur ein Masterfile und erst seit 2017 auch ein Localfile abgeben.

Mit Blick auf die Digitalisierung des japanischen Steuerrechts wurde schon 1998 das Gesetz zur Speicherung elektronischer Daten (GSEL) in

8 Vgl. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_en.htm.

9 Vgl. <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (15.11.2017).

10 *Sozei ni kansuru sōgō gyōsei shien ni kansuru jōyaku* [*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*], Vertrag Nr. 4/2013, geändert durch den Vertrag Nr. 5/2013.

11 S. HEMELS/Y. SHIBA, *Automatic Exchange of Information and Cross Border Flows of Personal Data*, *Law Journal of Tokoha University*, Vol. 3, Nr. 1 (2016) 45–87.

12 Y. MATSUBARA, *National Report on Japan, The Future of Transfer Pricing*, *Cahier de droit fiscal international* 102b (2017) 471–489. Online Books IBFD.

Kraft gesetzt.¹³ Zu diesem Zeitpunkt unterstützte die japanische Regierung vor allem das Konzept des sog. e-Government (e-Gov). Das GSEL regelt für das Steuerrecht das Recht der Behörden, die für eine Steuererklärung relevanten Dokumente elektronisch zu speichern. Jedoch wurde die elektronische Speicherung nur nach vorheriger Genehmigung durch das jeweilige Finanzamt zugelassen, um eine Manipulation durch den Steuerpflichtigen zu vermeiden.¹⁴

Im Jahr 2002 trat das Gesetz zur Nutzung von Informationen in der Telekommunikationstechnologie in Kraft (GNIT)¹⁵. Art. 3 GNIT führte die gesetzliche Grundlage für die elektronische Steuererklärung ein. Im Jahr 2003 wurde eine Verordnung des MDF beschlossen, die zur finalen Einführung des Systems der elektronischen Steuererklärung im Jahr 2004 führte.

Das System der elektronischen Steuererklärung hat einen wichtigen Beitrag zur Bekämpfung der Steuervermeidung geleistet, da es die Finanzbehörden in die Lage versetzt, die zutreffende Steuerschuld genauer festzusetzen. Ferner können die Steuerbehörden des Bundes die Informationen einfach an die lokalen Steuerbehörden zur Festsetzung der lokalen Steuern weiterleiten, was einen erheblichen Effizienzgewinn darstellt.¹⁶ Dies führt aber auch zu einer erheblichen Bevorteilung von großen und mittelgroßen Steuerberatungsfirmen, die sich die neue Technik leisten können und dann eine erhebliche Vereinfachung erreichen, da sie dieselben Dokumente nicht mehrfach bereitstellen müssen.

Trotzdem sind die vom Steuerpflichtigen elektronisch bereitgestellten Daten manchmal problembehaftet, da nicht alle Steuerzahler die Daten in zutreffender Form bereitstellen. In Japan besteht aber grundsätzlich ein hohes Maß an Steuerehrlichkeit. Es existieren gleichwohl einige außergewöhnliche Fälle, die sich im Wesentlichen auf sogenannte „aggressive Steuerpflichtige“ beziehen. Zur Einordnung: Der von den nationalen Steuerbehörden aufgedeckte Steuerbetrug betrug im Jahr 2015 lediglich 13.800.000 Japanische Yen¹⁷ Dieser Betrag war noch einmal um 40 % geringer als der Betrag im Jahr 2010. Ferner benutzen die meisten kleinen

13 *Denshi chobo hozon-hō* Gesetz Nr. 25 vom Juli 1998. Zuletzt geändert im Jahr 2016.

14 Art. 4 GSEL (eingeführt im Jahr 2016).

15 *Jōhō tsūshin gijutsu riyō-hō* [Gesetz zur Nutzung von Informationen in der Telekommunikationstechnologie], Gesetz Nr. 151/2001.

16 In Japan wird die lokale Einwohnersteuer auf Grundlage der Einkommensteuerschuld des Vorjahres bestimmt. Daher kam es manchmal vor, dass im Fall eines Umzugs die zutreffende Festsetzung dieser lokalen Steuer aufgrund fehlender Daten nicht möglich war.

17 Mitte November 2017 entsprach 1 Yen ungefähr 0,00757 Euro.

Steuerpflichtigen keine elektronischen Buchhaltungssysteme oder haben diese Verpflichtung an professionelle Buchhalter ausgelagert.

II. INFORMATIONSGEWINNUNG UND DATENNUTZUNG DURCH DIE STEUERVERWALTUNG

1. *Welches Veranlagungskonzept wird in Japan angewandt: Selbstveranlagung oder Veranlagung von Amts wegen?*

Die meisten auf nationaler Ebene erhobenen Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Schenkungs- und Erbschaftsteuer, USt) werden in Japan seit 1947 auf Basis einer Selbstveranlagung erhoben,¹⁸ wohingegen die meisten lokalen Steuern (lokale Grundsteuern auf Ebene der Gemeinden), lokale Einwohner- und Körperschaftsteuern (auf Ebene der Präfekturen und Gemeinden) und Gewerbesteuern (auf Ebene der Präfekturen) im Wege einer Veranlagung von Amts wegen erhoben werden. Zusätzlich werden einige Zölle, Alkoholsteuern und Zuschlagsteuern (alles Steuern auf nationaler Ebene) durch Steuerabzug erhoben.

2. *Wie gewinnen die Finanzbehörden Informationen?*

Ein Steuernummernsystem wird in Japan seit den 1970er Jahren diskutiert. Aus politischen Gründen wurde es aber im 20. Jahrhundert nie umgesetzt. Den Steuerbehörden standen bei verdächtigen Steuerpflichtigen nur zwei Informationsgewinnungsmöglichkeiten zur Verfügung: 1. die anonyme Anzeige eines Dritten oder 2. eine Kontrollmitteilung einer Finanzinstitution (bspw. einer Bank). Seit Beginn des 21. Jahrhundert versuchen die japanischen Steuerbehörden jedoch in Abkehr der früheren Praxis Informationen direkt vom Steuerpflichtigen zu erhalten.

a) *Vom Steuerpflichtigen selbst*

aa) *Regelmäßige Steuererklärungs- und Verifikationspflichten*

Steuerpflichtige, natürliche Personen müssen eine Steuererklärung auf Jahresbasis abgeben und sind verpflichtet, diese bis zum 15. März des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Jahres abzugeben. Steuerpflichtige Körper-

18 Auch die *Shoup Mission* (1950), die von amerikanischen Professoren für öffentliche Finanzen organisiert war, empfahl das System der Selbstveranlagung. Dies war ein wesentlicher Grund dafür, dass die Selbstveranlagung heute die Grundlage des japanischen Veranlagungssystems bildet. Die nationalen Behörden hatten die Veranlagung von Amts wegen aufgrund von Personalmangel jedoch schon in den späten 1940er Jahren aufgegeben.

schaften müssen die Steuererklärung innerhalb von zwei Monaten nach dem Ende ihres Wirtschaftsjahres abgeben.¹⁹ Steuerpflichtige mit einer hohen Steuerschuld dürfen ihre Steuer halbjährlich im Voraus zahlen. Das System der Steuerklärungspflichten in Japan vertraut auf die Ehrlichkeit des Steuerpflichtigen. Trotzdem kann es passieren, dass Steuerpflichtige ihre steuerlichen Umstände falsch erklären (entweder absichtlich oder versehentlich).²⁰

Im Jahr 2016 hat Japan durch das TIN-Gesetz²¹ eine individuelle Steuernummer landesweit eingeführt. In Japan unbeschränkt steuerpflichtigen, natürlichen Personen wird eine 12-stellige TIN (Tax Identification Number) zugewiesen, wohingegen in Japan steuerrechtlich ansässigen Körperschaften (japanisch: *naikoku hōjin*) eine 13-stellige Gesellschaftsnummer zugewiesen wird (sogenannte TCN).²² Die Zuweisung der TIN/TCN erfolgt in einem randomisierten Computerverfahren. Seit Einführung des Gesetzes müssen sowohl die Steuererklärungen von natürlichen Personen als auch die von Körperschaften, die über eine TIN oder TCN verfügen, unter Angabe dieser Nummer abgegeben werden.²³ Die TIN wird zugleich auch für Zwecke der Sozialversicherung und für besondere Zwecke, etwa die Identifikation bei besonderen Katastrophenfällen (bspw. Erdbeben, Tsunamis), genutzt. Aus Gründen der Sicherung des Steuergeheimnisses und der Rechte des Steuerpflichtigen und, um Datenmissbrauch durch Regierungsbehörden zu vermeiden, ist es verboten die TIN an andere Behörden oder Dritte weiterzugeben, sogar wenn der Steuerpflichtige zustimmt.²⁴ Jedoch gibt es keine speziellen Regelungen, die die TCN schützen. Daher kann die TCN im privaten Geschäftsverkehr jederzeit offenbart werden.²⁵

19 Die meisten Körperschaften in Japan beenden ihr Wirtschaftsjahr Ende März, so dass die Steuererklärungen bis Ende Mai abgegeben werden müssen.

20 Im Bereich der Einkommensteuer treten Erklärungsfehler vor allem bei Unternehmern und Landwirten auf. Dies war auch Gegenstand des *Prof. Ōshima-Falls* (vgl. III.1.c).

21 *Gyōsei tetsuzuki ni okeru tokutei no kojīn o shikibetsu suru tame no bangō no riyō-tō ni kansuru hōritsu* [Gesetz zur Nutzung von Nummern zur Identifizierung von bestimmten Individuen im Verwaltungsverfahren] (My Number Law [TIN Gesetz]), Gesetz Nr. 27 v. 31. Mai 2013; <https://www.kojinbango-card.go.jp/en/index.html>, <http://www.cao.go.jp/bangouseido/pdf/en3.pdf> (15.11.2017). Ursprünglich wurde das System der persönlichen Steuernummer auf lokaler Ebene eingeführt; vgl. Art. 7 des „Basic Resident Registration Law“ (*Jūmin kihon daichō-hō*), Gesetz Nr. 42/1967. Vgl. <http://nippon.zaidan.info/seikabutsu/2003/00846/contents/0009.htm>.

22 Art. 58 TIN-Gesetz.

23 Auch vor 2016 hatten alle Steuerfälle eines Unternehmens/Steuerpflichtigen in jedem Finanzamt eine eigene Steuernummer. Diese galt aber nur für den internen Gebrauch und nur im jeweiligen Finanzamt.

24 Artt. 3 (1) Nr. 4, 15, 19–20, 24–25, 28, 32–35 TIN-Gesetz.

25 Art. 41 TIN-Gesetz.

bb) Besondere Regelungen für Banken und Finanzinstitutionen

In Japan sind alle Banken und Finanzinstitute verpflichtet, auf regelmäßiger Basis die Kontodaten ihrer Kunden an das MDF zu melden. Diese Regelung diente ursprünglich der japanischen Einlagensicherung. Für den Fall, dass das Finanzinstitut insolvent wird, sollten die Daten der Kunden inklusive der Höhe des jeweiligen Kontostands feststellbar sein.

*b) Aus anderen Quellen**aa) Berichtspflichten Dritter (Banken, Arbeitgeber, Notare etc.)*

Die Einführung des TIN Systems führte zu einer Verpflichtung des japanischen Finanzsektors (Niederlassungen ausländischer Banken in Japan eingeschlossen), die TIN ihrer Kunden ab dem Wirtschaftsjahr 2018 zu erheben. Beispielsweise sind alle Unternehmen der Versicherungsbranche dazu verpflichtet, die TIN ihrer Kunden im Jahr 2018 mitzuteilen; alle Banken müssen den Finanzbehörden kontenbezogen die TIN ihrer Kunden mitteilen. Nach Berichten in der japanischen Presse werden die TINs der Kunden von den verpflichteten Unternehmen aber nur in höchst unzureichendem Maße erhoben (z.B. hatte die Nomura Securities bis zur Mitte des Jahres 2017 erst 50 % der TINs ihrer Kunden erhalten, die Nikkei Securities sogar nur 20 % der relevanten Daten).²⁶ Die praktische Ursache für diese unzureichende Erhebungspraxis der Finanzinstitute ist der fehlende Wille der japanischen Steuerpflichtigen, ihre TIN den Finanzinstituten zu offenbaren. Dies erscheint auf den ersten Blick seltsam, da Japan eine lange Geschichte des Quellensteuerabzugs bei Veräußerungsgewinnen hat. Die meisten steuerpflichtigen Japaner waren den Finanzbehörden bereits mit den genauen Beträgen ihrer Bankkonten bekannt.

Weiterhin sollte nicht unerwähnt bleiben, dass die größte japanische Bank, die Japan Post Bank (JP Bank), die im Jahr 2007 privatisiert worden war, aus politischen Gründen nur teilweise am Meldesystem der Konten teilnimmt.²⁷

²⁶ *Nikkei* E-journal vom 28. Mai 2017 (in japanischer Sprache).

²⁷ Nur wenn Steuerpflichtige eine Steuergutschrift auf Zinseinkünfte erhalten wollen, müssen sie ihre TIN an die JP Bank übermitteln. Die JP Bank wurde historisch vom Ministerium für Innere Angelegenheiten und Kommunikation, genauer bei dessen Abteilung für Post- und Telekommunikation geleitet. Nach der Privatisierung wurde die Bank von den Postdienstleistungen abgespalten. Daher verfügt die JP Bank über ein weitverzweigtes landesweites Filialnetz, wohingegen die meisten anderen japanischen Banken nur über Filialen in den großen Zentren verfügen. Einzig die sogenannte Agrarkooperative Japans (JA) ist in den ländlichen Regionen Japans ein ernstzunehmender Wettbewerber der JP Bank. Jedoch wird die JA nicht als Finan-

Mit Blick auf die Mitarbeiter in besonderen Branchen existiert eine besondere Regel, die seit 2017 auf den Bankensektor angewandt wird. Bei „besonderen“ grenzüberschreitenden Finanztransaktionen sind die Mitarbeiter der betroffenen Banken verpflichtet, den Namen und die Adresse von Kunden aufzuzeichnen und die betreffenden Dokumente an ihren Filialleiter weiterzuleiten.²⁸ „Besonders“ in diesem Kontext meint eine Anzahlung, einen Sparvertrag und andere Geschäfte, die nach den einschlägigen MDF-Verordnungen meldepflichtig sind.²⁹

Gleichwohl ist es den Arbeitnehmern i.S.d. TIN Gesetzes strikt verboten, die TIN von anderen Mitarbeitern oder Kunden ihres Unternehmens einzusehen. Es bleibt festzuhalten, dass das TIN Gesetz deutlich restriktiver ist als das allgemeine Gesetz zum Schutz personenbezogener Informationen (GSPi)³⁰. Beispielsweise darf nach dem TIN-Gesetz die TIN auch nicht mit der Zustimmung des Steuerpflichtigen weitergegeben werden, was nach den allgemeinen Regeln zulässig wäre. Im Ergebnis führt dies zur Situation, dass die vom Gesetz adressierten Arbeitnehmer keine TINs einsehen dürfen, der Arbeitgeber aber gleichwohl verpflichtet ist, eine Meldung mit der TIN abzugeben. Regelmäßig erfolgt beim Arbeitgeber eine anonymisierte Meldung der TIN-Daten durch den Arbeitnehmer, die dann erst bei der Finanzverwaltung dem konkreten Arbeitnehmer und dem Datensatz zugeordnet wird. Daher haben viele große und mittelgroße Unternehmen die Verwaltung der TINs ausgelagert.³¹ Kleine Unternehmen sind von dieser Regelung ausgenommen. Im Ergebnis besteht potentiell ein Risiko für die unerlaubte Offenbarung der TIN vor allem aufgrund von 1. gehackten Daten bei einem der Unternehmen, an die die TIN Verwaltung ausgelagert wurde, und 2. eine gewollte oder ungewollte Lücke im Datenschutz der betreffenden (kleineren) Unternehmen.

Zuletzt: Die Rolle des Notars in Japan besteht im Wesentlichen in der Beglaubigung von Kopien von Dokumenten; normalerweise beglaubigen

zinstitut gesehen, die von der Agentur für Finanzdienstleistungen kontrolliert wird, vielmehr steht sie unter der Kontrolle des Landwirtschaftsministeriums.

28 Art. 10-5 (1) *Sozei jōyaku-tō no jisshi ni tomonau shotokuzei-hō, hōjinzei-hō, oyobi chihōzei-hō no tokurei-tō ni kansuru hōritsu* [Gesetz über besondere Fälle der im Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz und im Gesetz über lokale Steuern im Zusammenhang mit der Durchführung von Besteuerungsabkommen] (ASPETM), Gesetz Nr. 46/1969.

29 Art. 10-5 (7) Nr. 3 ASPETM.

30 *Kojin jōhō hogo-hō* [Gesetz zum Schutz personenbezogener Informationen], Gesetz Nr. 57/2003.

31 Die meisten Firmen, die im Bereich der Auslagerung der TIN-Verwaltung tätig sind, sind Telekommunikationsunternehmen (bspw. NTT Data Co., Fujitsu Data Co.).

Notare keine Kaufverträge.³² Daher sind Notare nicht von den japanischen Regelungen zur Transparenz in Steuersachen erfasst.

bb) Informationsweitergabe durch staatliche Stellen

(1) Gerichte (Informationen aus Zivil-, Straf- oder Verwaltungsgerichtsverfahren)

Wie schon oben kurz erwähnt, ist das (Steuer)Strafverfahren in Japan strikt vom Steuerverwaltungsverfahren getrennt.³³ Beispielhaft sei hier nur auf Art. 35 der japanischen Verfassung verwiesen,³⁴ der festlegt, dass ein Finanzbeamter vor Beginn einer strafrechtlichen Ermittlung in Steuersachen beim Steuerpflichtigen eine richterliche Anordnung erwirken muss. Für das Steuerverwaltungsverfahren wurde im Jahr 2012³⁵ ein neues System für das Ermittlungs- und das Überprüfungsverfahren eingeführt. Der Gesetzgeber sah hierin einen Ersatz für die schon oben erwähnte Charta der Rechte der Steuerpflichtigen, der direkt in die japanischen Steuergesetze integriert wurde. Das Ziel des Steuerermittlungs- und -überprüfungsverfahrens ist lediglich der Erhalt der für die Steuererhebung notwendigen Dokumente und Informationen und in keinem Fall die Verfolgung von Steuerstraftaten.³⁶

Andererseits sind Steuerpflichtige, gegen die ein Strafverfahren eröffnet worden ist, zweifach geschützt; einmal durch den schon dargestellten Art. 35 der japanischen Verfassung und durch den Rechtsgrundsatz *ne bis in idem*, der durch Art. 38 der japanischen Verfassung garantiert wird. Ursächlich hierfür ist, dass die Verfolgung von Steuerstraftaten in Japan nicht Teil des Besteuerungsverfahrens der Verwaltung, sondern des allgemeinen Strafverfahrens ist und auch dessen Vorschriften unterliegt.

Wenn ein Finanzbeamter Hinweise auf eine Steuerstraftat findet, darf er diese nicht mit Dritten teilen, auch nicht mit solchen, die ebenfalls der öffentlichen Verwaltung angehören. Damit ist das Steuergeheimnis als umfassende Verpflichtung der Finanzbeamten anzusehen,³⁷ die zumindest in der Theorie

32 Es existiert aktuell keine spezielle Vorschrift für Notare im TIN-Gesetz.

33 Art. 74-8 ASPETM.

34 „Das Recht jedes Staatsbürgers auf Unverletzlichkeit seiner Wohnung, Sicherheit seiner Papiere und Vermögenswerte vor Durchsuchung und Beschlagnahme darf nicht beeinträchtigt werden, außer aufgrund einer hinreichend begründeten richterlichen Anordnung, die den zu durchsuchenden Ort und die zu beschlagnahmenden Gegenstände im Einzelnen enthalten muss, und in den in Art. 33 vorgesehenen Fällen.“

35 Reform der Artt. 74-2 und 74-4 des Steuergesetzes (*Kokuzei tsūsoku-hō*) vom Dezember 2012.

36 KANEKO (Fn. 5) 905, 906.

37 Art. 100 *Kokka kōmuin-hō* [Gesetz über Bedienstete des Zentralstaates], Gesetz Nr. 120/1947. Das Gesetz ist im Internet in englischer Sprache abrufbar: www.

durch eine Anzeigepflicht der Bediensteten des öffentlichen Dienstes bei Verletzungen des Steuergeheimnisses durch andere Staatsbedienstete geschützt ist. Gleichwohl scheint eine Entscheidung des obersten Gerichtshofs die Verwendung von im Besteuerungsverfahren erhaltenen und an die Strafverfolgungsbehörden weitergegebenen Informationen auch im Strafverfahren zuzulassen.³⁸ Andererseits dürfen im Strafverfahren gewonnene Beweise im regulären Besteuerungsverfahren verwendet werden.³⁹

Zuletzt sei noch darauf hingewiesen, dass vor kurzem das japanische Strafverfahrensrecht reformiert wurde und dabei insbesondere Vorschriften zur Nutzung und Erhebung elektronischer Daten in das noch aus dem Jahr 1900 stammende nationale Strafgesetz⁴⁰ aufgenommen wurden.

(2) *Verwaltungsbehörden mit den Aufgaben der Registrierung, der Verkehrsüberwachung etc.*

Da Japan aus mehreren Inseln besteht, ist es unpraktisch, Bargeld oder bargeldäquivalente Wirtschaftsgüter physisch in ein anderes Land zu transferieren. Steuerpflichtige können aber gleichwohl Schiffe oder Flugzeuge für einen solchen Transport nutzen. In der Realität wird das meiste Vermögen aber durch den Finanztransfer zwischen Bankkonten und Bankdepots in Japan und anderen Ländern verschoben (bspw. Hong Kong oder Singapur). Seit 2016 sind alle in Japan ansässigen Steuerpflichtigen im

japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?id=1917&vm=04&re=01; Art. 34 *Chihō kōmuin-hō* [Gesetz über Bedienstete der regionalen Gebietskörperschaften], Gesetz Nr. 261/1950, im Internet in englischer Sprache abrufbar unter: *www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?id=497&vm=&re=01*; Art. 126 ASPETM und Art. 22 *Chihōzei-hō* [Gesetzes über die lokalen Steuern], Gesetz Nr. 226/1950 (nur in japanischer Sprache verfügbar).

Hinweis der Redaktion: Die US-amerikanische Besatzungsmacht hat die am deutschen Vorbild orientierte Trennung von Beamten und Angestellten und Arbeitern im öffentlichen Dienst abgeschafft und nach US-amerikanischem Vorbild durch einheitliche Staatsbedienstete (*public servants*) ersetzt. Zur besseren Lesbarkeit wird der Begriff des „Finanzbeamten“ weiterverwendet.

38 Urteil des Obersten Gerichtshofs Japans (OGH) v. 20. Januar 2004 (2. Kammer). *Keishū* Band 58, Nr. 1, S. 26. Diese Entscheidung wurde in der Literatur als „verfassungswidrig“ kritisiert. Vgl. H. SASAKURA, *Hō no jitsugen to gyōsei tetsuzuki, keiji tetuzuki* [Der Vollzug des Rechts: Verwaltungsverfahren und Strafverfahren] in HASEBE/ŌMURA/SAEKI u.a. (Hrsg.), *Iwanami kōza – gendai-hō no dōtai (2), hō jitsugen shuhō* [Iwanami Vorlesungen – Die Dynamik des Rechts der Gegenwart, Band 2: Methoden des Rechtsvollzugs] (Tōkyō 2014) 325.

39 Urteil des OGH v. 31. März 1988 (1. Kammer), abrufbar unter *http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/381/062381_hanrei.pdf* (auf Japanisch) vgl. auch KANEKO (Fn. 5) 888.

40 Gesetz Nr. 67/1900.

Prinzip dazu verpflichtet, bei jedem Transfer von Geld ins Ausland ihre TIN anzugeben, sogar wenn es sich um einen vergleichsweise kleinen Betrag handelt. Darüber hinaus sind in Japan ansässige Steuerpflichtige, die über Wirtschaftsgüter im Ausland mit einem Wert von über 50.000.000 Yen verfügen, schon seit 2012 dazu verpflichtet, eine gesonderte Dokumentation mit ihrer Steuererklärung abzugeben, die die genauen Werte der Wirtschaftsgüter im Ausland darstellt.

(3) *Zentrale Datenbanken*

Seit 2017 fungiert das auf der TIN basierende Informationsnetzwerk innerhalb des öffentlichen Sektors als zentrale Datenbank der Finanzverwaltung. Vorher hatte die japanische Regierung zwar ebenfalls Zugriff auf persönliche Informationen der Steuerpflichtigen; diese wurden aber durch unterschiedliche Registriernummersysteme (bspw. Melderegister, Führerscheine, interne Steuernummern der einzelnen Finanzämter, Reisepassnummern) verwaltet und von unterschiedlichen Ministerien kontrolliert. Nach dem nun eingeführten System der TIN-Nummern werden die dort enthaltenen Informationen mit dem Amt für Renten und Pensionen⁴¹ und den Steuerabteilungen sowie den für die Sozialhilfe zuständigen Behörden der Verwaltungen der Gebietskörperschaften Japans⁴² geteilt. Es kam aber schon vor der offiziellen Einführung dieses System zu einem ernsthaften Datenleck, bei dem die Daten von 125 Millionen Angestellten aus dem Rentensystem gehackt wurden.

Das TIN-Gesetz enthält sehr strenge Regeln über die Nutzung der in der Datenbank hinterlegten Daten. Gleichzeitig mit der Einführung dieses Gesetzes wurde auch das GSPI geändert.⁴³ Als Beispiel seien hier nur die Artt. 9, 15, 19, 20, 28, 29, 30 und 32 des TIN-Gesetzes genannt, die die Nutzung der Daten aus der TIN-Datenbank sogar innerhalb der Regierung strengen Beschränkungen unterwerfen. Jede Behörde darf ausschließlich die Informationen aus der Datenbank abrufen, die zur Erfüllung der für sie vorgeschriebenen Aufgaben notwendig sind.

Es besteht aber das Risiko, dass die Informationen, die im TIN-System hinterlegt sind, aufgrund eines Datendiebstahls an die Öffentlichkeit gelangen. Um dieses Risiko zu minimieren, müssen Steuerpflichtige ihre persönliche TIN-Identifikationskarte vorlegen, bevor sie ihre Daten im TIN-System einsehen können. Um ein Datenleck im Bereich der privaten Wirtschaft zu vermeiden, sind alle Unternehmen und Personen, die mit den

41 <http://www.nenkin.go.jp/international/english/>.

42 Artt. 3, 6 des TIN-Gesetzes.

43 Gesetz Nr. 57/2003.

TIN-Daten umgehen, nach Art. 10–12 des TIN-Gesetzes verpflichtet, bestimmte Sicherheitsmaßnahmen zu erfüllen und diese durch externe Kontrolleure überwachen zu lassen. Im Ergebnis sind die TIN-Informationen in einem hohen Maß gesetzlich geschützt. Das Einpflegen und die Überprüfung der persönlichen Daten kann durch eine persönliche Eingabe des Steuerpflichtigen in das TIN-System erfolgen. Im Gegensatz zur TIN-Datenbank wurde eine Datenbank für die TCN-Nummern noch nicht eingeführt.

cc) Informationen, die für andere Zwecke gewonnen werden (Geldwäsche-, Korruptions- und Terrorismusbekämpfung etc.)⁴⁴

Bis zum 11. September 2001 betrachtete die japanische Regierung das Problem der Geldwäsche vor allem als ein mit Drogengeschäften in Verbindung stehendes Problem. Die von der internationalen Task Force für finanzielle Maßnahmen (FATF, *Financial Action Task Force*) im Jahr 1990 herausgegebenen Empfehlungen zur Bekämpfung der Geldwäsche führten im Juni 1990 zu Erlassen des Finanzministeriums (MDF), die ein Nummernsystem für Finanzinstitute einführten.⁴⁵ Im Anschluss trat das besondere Gesetz über Drogen im Juli 1992 in Kraft.⁴⁶

Seit dem 11. September 2001 hat sich die japanische Regierung verpflichtet, die Bemühungen der UNO, der G8/7 und anderer internationaler Organisationen, wie der FATF⁴⁷ und der *Asia/Pacific Group on Money Laundering* (APG)⁴⁸ zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung zu unterstützen. In Übereinstimmung mit dem Beschluss des UNO-Sicherheitsrats 1373 hat Japan die Internationale Konvention zur Bekämpfung der Terrorismusfinanzierung am 11. Juni 2002 ratifiziert.⁴⁹

Zunächst versuchte die japanische Regierung dieses multilaterale Übereinkommen durch das Gesetz zur Einführung einer persönlichen Identifikation⁵⁰ innerstaatlich umzusetzen, welches von Überwachungsleitlinien der Finanzaufsicht begleitet wurde. Gleichzeitig versuchte die Regierung die internationalen Vorgaben durch die Inkraftsetzung eines Gesetzes über die

44 www.mofa.go.jp/policy/terrorism/index.html, Homepage des japanischen Außenministeriums.

45 www.fatf-gafi.org.

46 *Mayaku tokurei-hō* [Besonderes Gesetz über Drogen], Gesetz Nr. 94/1991.

47 www.fatf-gafi.org/.

48 <http://www.apgml.org/>.

49 www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/terro/pdfs/anpo_e1373.pdf.

50 *Hon'nin kakunin-hō* [Gesetz über die persönliche Identifikation], Gesetz Nr. 32/2002 (abgeschafft am 31. März 2008 durch das neu eingeführte „Pfortner-Gesetz“, s. u. Fn. 52). Dieses Gesetz wurde jedoch nur angewandt, wenn jemand eine Auslandsüberweisung über ein japanisches Finanzinstitut abwickelte.

Bekämpfung des organisierten Verbrechens, zur Kontrolle krimineller Handlungen und anderer Zwecke umzusetzen.⁵¹

Die Anstrengungen Japans genügten aber nicht, um den internationalen Standard umzusetzen. Daher wurde das sogenannte „Pfortner-Gesetz“⁵² im Jahr 2008 in Kraft gesetzt, das die Empfehlungen der FATF aus dem Jahr 2004 zur Bekämpfung der Terrorismusfinanzierung und die darauf folgenden Empfehlungen aus der Evaluation im Jahr 2008⁵³ umsetzte. Dieses Gesetz dient nicht ausschließlich der Bekämpfung von Terrorismusfinanzierung und Geldwäsche, sondern allgemeiner der Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität. Aus diesem Grund wurde das Gesetz von einigen Wissenschaftlern (besonders Strafrechtswissenschaftlern) als überschießend angesehen.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass Art. 18-3 des Devisen- und Außenhandelsgesetz mit Blick auf Auslandüberweisungen eine persönliche Identifikation der Überweisenden und der Empfänger verlangt.⁵⁴ Diese Vorschrift wurde im Jahr 2007 überarbeitet.

Zur gleichen Zeit wurde die für die Verfolgung von Finanzdelikten zuständige Polizeieinheit von der Finanzaufsicht zur nationalen Polizeibehörde verlagert (NPA, *National Police Agency*). Daraus folgt, dass die Zuständigkeit für die gesamte Wirtschaftskriminalität nun bei einer Behörde gebündelt ist.⁵⁵

Als Drittes wurde im Jahr 2014 im Anschluss an die Pressemitteilung der G20 zum Aktionsplan vom 18. April 2011 und der Veröffentlichung der überarbeiteten Empfehlungen der FATF im Jahr 2012⁵⁶ zum Zweck der Abschreckung der allgemeinen Öffentlichkeit und der Regierungen ein überarbeitetes Gesetz zur Bestrafung der Finanzierung krimineller Aktivitäten⁵⁷

51 *Soshiki-teki na hanzai no shobatsu oyobi hanzai shūeki no kisei-tō ni kansuru hōritsu* [Gesetz über die Bekämpfung des organisierten Verbrechens und zur Kontrolle von Gewinnen aus solchen Verbrechensformen], Gesetz Nr. 136/1999.

52 *Hanzai ni yoru shūeki no itenbōshi ni kansuru hōritsu* [Gesetz zur Verhütung von Verschiebungen von Vermögensgewinnen aus Straftaten, „Pfortner-Gesetz“], Gesetz Nr. 22/2008. Zuletzt geändert durch ein Gesetz im November 2014 (in Kraft getreten im Oktober 2016).

53 www.fatf-gafi.org/publications/mutualevaluations/documents/mutualevaluationofjapan.html.

54 *Gaikoku kawase oyobi gaikoku bōeki-hō*, Gesetz Nr. 228/1949 (ersetzt durch Gesetz Nr. 59/2005). <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?vm=04&re=01&id=21>.

55 http://www.npa.go.jp/sosikihanzai/jafic/index_e.htm.

56 www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/fatf-recommendations.html.

57 *Kōshū-tō kyōhaku mokuteki no hanzai kōi no tame no shikin-tō no teikyō no shobatsu ni kansuru hōritsu* [Gesetz zur Bestrafung der Finanzierung krimineller

erlassen. Dieses Gesetz findet auch auf außerhalb des japanischen Hoheitsgebiets ausgeübte Straftaten Anwendung.⁵⁸

Nach Abschnitt II des nationalen Ethikkodexes für den öffentlichen Dienst ist es Mitarbeitern des öffentlichen Dienstes strengstens verboten, Bestechungsgelder anzunehmen. Wenn japanische international tätige Unternehmen ausländische Staatsbedienstete bestechen, findet Art. 18 des Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb Anwendung.⁵⁹ Diese Vorschrift wurde im Jahr 1998 eingeführt und zuletzt im Zuge der Umsetzung der „*OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*“ im Jahr 2001 geändert.⁶⁰

Die Strafverfolgung in Steuersachen wird durch die Kriminalpolizei, die bei den nationalen Steuerbehörden angesiedelt ist, durchgeführt.⁶¹ Gleichwohl wird der Fall, zumindest formal, auch noch von einem Staatsanwalt geprüft. Theoretisch können die nationalen Steuerbehörden die im Strafverfahren erhobenen Beweise im Besteuerungsverfahren nicht weiterverwerten. Ausnahmen erscheinen vor dem Hintergrund der schon oben dargestellten Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs möglich zu sein. Wie groß der Umfang dieser Ausnahmen ist, ist noch nicht geklärt.

dd) Informationen von privaten Interessengruppen

(1) Ankauf gestohlener Daten

Staatsbedienstete (Finanzbeamte eingeschlossen) dürfen keinen Zugriff auf ungesetzmäßig erlangte Daten nehmen. Selbst wenn sie Zugriff auf solche Daten erlangen, besteht ein Beweisverwertungsverbot in einem späteren Prozess.

Es finden sich gleichwohl Spuren des Ankaufs gestohlener Steuer-CDs aus anderen Staaten in Japan. Nach übereinstimmenden Presseberichten⁶² haben die nationalen Steuerbehörden Informationen aus in Deutschland angekauften, gestohlenen Steuer-CDs auf dem Wege des bilateralen Informationsaustauschs erhalten. Die Erben des Gründers der Teikyō Universität, *Dr. Okimoto*, der im Jahr 2008 gestorben war, hatten hiernach ihre Erb-

Aktivitäten zum Zweck der Abschreckung der allgemeinen Öffentlichkeit], Gesetz Nr. 67/2002, zuletzt geändert im Jahr 2014.

58 Art. 7 APFCA.

59 *Fusei kyōso bōshi-hō* [Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb], Gesetz Nr. 47/1993. <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?id=2011&vm=04&re=01>.

60 www.oecd.org/daf/anti-bribery/oecdantibriberyconvention.htm.

61 E. NAKATANI / M. OHNO, Länderbericht zum Schutz von Grundrechten der Steuerpflichtigen in der Praxis, IFA Cahier de Droit Fiscal International 100b (2015) 503.

62 Statt aller: *Nikkei* online, 3. November 2010 (in japanischer Sprache), https://www.nikkei.com/article/DGXNASDG03014_T01C10A1CC1000/.

schaftsteuer falsch berechnet, da sie nicht wussten, dass Herr *Dr. Okimoto* ein privates Bankkonto in Liechtenstein hatte. Nachdem die nationalen Steuerbehörden die Daten erhalten hatten, gaben die Erben eine revidierte Steuererklärung ab und bezahlten einen Zuschlag zur Erbschaftsteuer i.H.v. ungefähr 400.000.000 Yen (rund 3.571.430 EUR).⁶³

(2) *Informationen von NGOs, spezialisierten Journalistenvereinigungen oder -zusammenschlüssen, von privaten Forschern oder aus anderen Medien (bspw. tax justice network)*

Es existieren spezialisierte Journalistenvereinigungen in Japan. Einige Mitglieder des *Tax Justice Network* arbeiten bei einer der führenden Zeitungen des Landes, der *Asahi Shinbun*.

Die unter dem Namen „Panama Papers“ bekannt gewordenen Enthüllungen enthielten die Namen einiger japanischer Politiker, wenn auch die meisten darin enthaltenen japanischen Namen solche von Geschäftsleuten waren. Die im Anschluss daran veröffentlichten „Paradise Papers“ enthielten ebenfalls Namen von japanischen Politikern. Beispielsweise tauchte der Namen des früheren Premierministers *Y. Hatoyama* in diesen Papieren auf. Wahrscheinlich handelt es sich bei diesen Konten oder Briefkastenfirmen aber um ein Erbe seiner Mutter, die aus der Gründerfamilie des Bridgestone Konzerns stammte. Damit besteht der Verdacht der Steuerhinterziehung oder einer anderen Steuerstraftat nicht zwingend.⁶⁴

(3) *Existenz eines „Whistleblower-Systems“*

Die japanischen Steuerbehörden scheinen auf die Informationen von Whistleblowern zur Aufdeckung von Steuerstraftaten zurückzugreifen. Auf diese Weise gewonnene Informationen können jedoch voraussichtlich nicht in einem Prozess verwendet werden. Daher müssen die Finanzbeamten zusätzliche Beweise im regulären Steuer(verwaltungs)verfahren und im Strafverfahren gewinnen. Generell erhalten die japanischen Steuerbehörden von folgenden Dritten Informationen: 1. Von Banken und anderen Gesellschaften, die zur Übermittlung von Dokumenten zum Einbehalt von Quellensteuern verpflichtet sind, und 2. von Vertragspartnern von verdächtigen Steuerpflichtigen (bspw. Kunden, Banken). Der Rückgriff auf Dritte ist jedoch nur dann gestattet, wenn eine Untersuchung beim Steuerpflichtigen selbst keine hinreichenden Erfolgsaussichten hat oder aus anderen Gründen die Ermittlung bei Dritten notwendig ist.⁶⁵

63 Der Wechselkurs entsprach im November 2010: 1 Yen = 0,00893 Euro.

64 http://www.bridgestone.com/regional/europe_cis/.

65 KANEKO (Fn. 5) 909.

3. Internationaler Informationsaustausch

a) Umsetzung der neuen Standards in innerstaatliches Recht

Wie schon oben dargestellt hat die japanische Regierung im 21. Jahrhundert ihre Steuerpolitik stufenweise geändert. Beispielsweise hat die nationale japanische Steuerverwaltung versucht, das Informationsaustausch-Netzwerk Japans von einem bilateralen hin zu einem multilateralen weiterzuentwickeln. Der Auslöser hierfür war die Pressemitteilung der *OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information on Tax Matters* im Jahr 2002. Seitdem hat die japanische Regierung begonnen, TIEAs (*Tax Information Exchange Agreements*) nach dem Vorbild des US- und des OECD-Musters abzuschließen.⁶⁶

b) Erste Erfahrungen bei der Anwendung der neuen Standards (FATCA, AEOI, MCAA, CbCR)

Zum Zwecke der Umsetzung der Erweiterung des Informationsaustauschs und der Änderung des Steuerstraf(verfahrens)rechts wurde das besondere Gesetz zur Umsetzung von Doppelbesteuerungsabkommen (GUDBA)⁶⁷ in den Jahren 2003, 2005, 2010, 2011, 2012 und 2015 geändert. Art. 8-2 GUDBA enthält dabei die für die Erweiterung des Informationsaustauschs maßgebliche Regelung⁶⁸. Die Durchführung des Informationsaustausches ist jedoch durch die folgenden fünf Bedingungen beschränkt: 1) durch das Prinzip der Gegenseitigkeit; 2) durch den Grundsatz der Sicherstellung des Steuergeheimnisses durch die andere zuständige Behörde; 3) wenn durch die zuständige Behörde des anderen Staates nicht sichergestellt werden kann, dass ein Missbrauch der Daten nicht stattfindet; 4) in allen Fällen, in denen Japans nationales Interesse durch den Informationsaustausch betroffen wäre und 5) wenn die durch die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats bereitgestellten Informationen auf ungesetzliche Art und Weise erhoben worden sind. In all diesen Fällen findet kein Informationsaustausch statt. Darüber hinaus wurden weitere, für die steuerliche Transparenz relevante Regelungen im GUDBA implementiert. Die Artt. 9, 10-1 und 10-2 GUDBA regeln die Rechte der japanischen Finanzbeamten, Informationen zu ermitteln, wenn eine Anfrage von der zuständigen Behörde des anderen

66 Vgl. Y. MASUI, *Takkusu heiwin to no sozei jōhō kōkan jōyaku (TIEA)* [Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch mit Steueroasen], GCEOSFTLAW-2008-4 (2009) 3–12.

67 *Sozei jōyaku jisshi tokurei-hō* [Besonderes Gesetz zur Umsetzung von Doppelbesteuerungsabkommen] 1969, Gesetz Nr. 46.

68 Dieser Artikel wurde 2010 in das GUDBA aufgenommen und dessen Absatz 5 zuletzt 2012 geändert.

Vertragsstaats an die nationalen Finanzbehörden herangetragen wird. Dabei regeln die Artt. 10-1 und 10-2 GUDBA die Rechte der Finanzbeamten, wenn zugleich auch ein Strafverfahren durchgeführt wird.

4. *Rechtliche oder praktische Hindernisse der Informationsgewinnung*

a) *Bankgeheimnis*

Japanische Finanzinstitute neigen dazu, ihre Kundendaten relativ unproblematisch an die staatlichen Behörden weiterzugeben, wenn eine legitime Anfrage (bspw. Vorankündigungen von Steuerbehörden, Garantien) von den Regierungsbehörden gestellt wird (bspw. Nationale Steuerbehörden, *Financial Services Agency* (FSA), Staatsanwaltschaft). Darüber hinaus existierte bei den meisten japanischen Finanzinstituten, wie Investment-, Geschäfts- und Regionalbanken (inkl. Genossenschaftsbanken und Wertpapierhandelsunternehmen) schon vor der Einführung des TIN- und TCN-Systems ein auf dem Namen des Steuerpflichtigen basierendes System, das alle Finanzkonten des jeweiligen Steuerpflichtigen bei der jeweiligen Bankengruppe zusammenfasste. Gleichwohl haben sowohl die JP Bank als auch die japanischen Agrargenossenschaften (JAC)⁶⁹ nicht immer an diesem System teilgenommen, da sie nicht unter der Aufsicht der FSA stehen. Regelmäßig sind die Kunden der JP Bank und der JAC jedoch ältere Personen oder Menschen in ländlichen Gegenden. Bildlich gesprochen verbleiben die Informationen dieser Institute im Dunkeln, was dazu führt, dass ihre Informationen weiterhin vom Bankgeheimnis geschützt sind. Gegenüber privaten Dritten findet keine Offenlegung der Daten der Kunden einer Bank statt (inkl. Verwandte von Verstorbenen, die ein Konto bei der betreffenden Bank hatten).

b) *Unverletzlichkeit der Wohnung*

In Japan gibt es einige Gruppen, die sich generell gegen Ermittlungen in Steuersachen oder die Pflicht, Steuern zu zahlen, wehren. Diese wurden für viele Jahre von der Japanischen Kommunistischen Partei unterstützt. Mitglieder dieser Gruppen werden in Japan *Minsho* genannt. Von der Mitte der 1960er bis in die frühen 1970er Jahre war dies eines der bestimmenden gesellschaftlichen Probleme in Japan. Die Bewegung war einer der Gründe dafür, dass die sogenannten Steuertribunale als Vorinstanz zum regulären Gerichtsverfahren eingeführt wurden. Die Erfahrung mit dieser Bewegung war wahrscheinlich auch einer der Gründe dafür, dass die Einführung der Charta der Rechte der Steuerpflichtigen im letzten Moment im Jahr 2011 rückgängig gemacht wurde. Von 2009 bis 2012 regierte nicht die konservative LDP, sondern die politisch deutlich weiter linksstehende DPJ (u.a.).

⁶⁹ <http://www.zennoh.or.jp/english/>.

Jedoch versuchte auch die der DPJ angehörende Noda-Regierung eine Koalition mit der Kommunistischen Partei zu vermeiden, der Hauptunterstützerin der Charta für die Rechte des Steuerpflichtigen.

Zusammengefasst, wies die Diskussion um die Charta der Rechte der Steuerpflichtigen in Japan eine ziemlich andere Richtung auf, was dazu führte, das unter dieser Charta in Japan etwas anderes verstanden wird, als in Europa.

c) Einschränkungen der Nutzung gesetzwidrig erlangter Informationen (bspw. CDs mit gestohlenen Bankdaten) im Besteuerungsverfahren

Grundsätzlich dürfen gesetzwidrig erlangte Beweise im japanischen Besteuerungsverfahren nicht verwendet werden.⁷⁰ Wenn die Informationen aber von einer ausländischen Steuerverwaltung erhoben worden sind, kann es den nationalen Steuerbehörden möglich sein, diese über den zwischenstaatlichen Informationsaustausch zu erhalten. Gegenwärtig nutzen die nationalen Steuerbehörden beispielsweise Informationen, die im Zuge der sog. Panama und Paradise Papers Enthüllungen öffentlich geworden sind.

5. Nutzung von Informationen innerhalb der Finanzverwaltung, insbesondere unter dem Aspekt der Automatisierung und Digitalisierung des Veranlagungsverfahrens

a) Organisation von Datenbanken

Die Informationsdatenbank des TIN-Systems ist die Steuerdatenbank des öffentlichen Sektors in Japan. In einigen Jahren ist eine Verbindung mit den Identifikationsmerkmalen in anderen Ländern geplant.

b) Anwendung von Risikomanagementsystemen

Außerhalb der vom Gesetz ausdrücklich zugelassenen Fälle ist eine Weitergabe der durch das TIN-System gewonnen Daten an Dritte unzulässig.⁷¹ Die Verwaltung des TIN-Systems wurde an die Privatwirtschaft ausgelagert,⁷² jedoch übt die Kommission zum Schutz persönlicher Informationen

70 Aus diesem Grund haben die japanischen Steuerbehörden Informationen zu privaten Bankkonten in Lichtenstein von Herrn *Okimoto* im Wege des bilateralen Informationsaustauschs aus Deutschland bezogen. Zum Informationsaustausch siehe oben II.2.b)dd).

71 Art. 3 TIN-Gesetz.

72 Das TIN-Netzwerk wurde von fünf führenden japanischen IT-Firmen entwickelt und wird von ihnen betrieben. Diese Firmen sind: NTT Communications, NTT Data, Fujitsu, NEC and Hitachi. Diese Firmen bilden ein Konsortium und haben eine Ausschreibung der Regierung vom 31. März 2014 gewonnen. Der Preis dafür betrug 11.400.000.000 Yen (ca. 80.484.000 EUR).

(PPC) eine Überwachungsfunktion über das TIN-System aus.⁷³ In der Praxis wird das Risikomanagement ausschließlich durch die das TIN-System betreibenden privaten Unternehmen durchgeführt.⁷⁴ Für den Fall, dass es zu einem Datenleck innerhalb des TIN-Systems kommen sollte, sind dafür sowohl die öffentliche Hand als auch die privaten IT Unternehmen, die das TIN-System betreiben, verantwortlich. In einem solchen Fall kann der Steuerpflichtige sowohl gegen die öffentliche Hand als auch gegen die privaten Firmen vorgehen und Schadensersatz verlangen.

c) Transparenz durch Gegenprüfung der gespeicherten Daten

Staatsbedienstete dürfen die auf der zentralen Datenbank gespeicherten TIN-Daten für keine außer den gesetzlich zugelassenen Zwecken benutzen. Die Informationen aus dem Sozialversicherungssystem und dem Steuersystem sind beispielsweise strikt getrennt. Konsequenterweise trägt die Gegenprüfung der gespeicherten Daten durch an anderer Stelle verfügbare Daten in Japan nur in sehr geringem Maße zur Transparenz bei.

d) Technische Standards des Datenschutzes

Die PPC hat kürzlich auf ihrer offiziellen Homepage die Ausführungsbestimmungen zum GSPI veröffentlicht, die vor allem Regierungserlasse und Richtlinien zum Datenschutz enthalten.⁷⁵ Die allgemeinen Richtlinien wurden erstmals im Jahr 2016 veröffentlicht. Im Anschluss wurden noch Richtlinien für bestimmte Sonderfälle veröffentlicht. Dabei sind vor allem die Richtlinien für die Weitergabe an fremde Dritte im November 2016 und die Richtlinien zur Verarbeitung anonym übermittelter Informationen aus dem März 2017 zu nennen. Es existiert jedoch weiterhin keine ausdrückliche (gesetzliche) Regelung über den genauen Umgang mit den Daten in der Verwaltung, insbesondere kein expliziter Schutz vor *Profiling* durch die Regierung.

III. SCHUTZ DER STEUERPFLICHTIGEN

1. Verfassungsrecht

a) Verfassungsrechtliche Garantien betreffend den Datenschutz

Art. 21 Abs. 2 der japanischen Verfassung legt fest, dass keine Zensur durchgeführt wird, und dass das Kommunikationsgeheimnis gewährleistet wird.⁷⁶ Damit garantiert dieser Artikel aus japanischer Sicht auch den Da-

⁷³ <https://www.ppc.go.jp/en/>.

⁷⁴ Siehe unten Fn. 72.

⁷⁵ <https://www.ppc.go.jp/en/legal/>.

tenschutz. Daneben wird der Datenschutz auch einfachgesetzlich geschützt; exemplarisch sei hier nur auf die Artt. 3 und 4 des Gesetz über das Telekommunikationsgewerbe verwiesen.⁷⁷

Da Japan noch immer keine Charta der Rechte der Steuerpflichtigen eingeführt hat, existieren darüber hinaus keine expliziten sondergesetzlichen Regelungen. Durch die Änderung des Allgemeinen Nationalen Steuergesetzes (ANSG)⁷⁸ im Jahr 2012 wurden aber alle Rechte des Steuerpflichtigen in Art. 74-2 ANSG zusammengefasst.⁷⁹ Diese gelten jedoch nur im steuerlichen Verwaltungsverfahren und nicht im Strafverfahren. Die Verfolgung von Steuerstraftaten obliegt einzig den Staatsanwaltschaften als Strafverfolgungsbehörden, die kraft Gesetzes von den Steuerbehörden getrennt sind. Seitdem sind die Finanzbeamten grundsätzlich verpflichtet, die Steuerpflichtigen im Voraus telefonisch über Ermittlungsmaßnahmen an verdächtigen Objekten in ihren Büros oder Häusern zu unterrichten. Im Vergleich zu früher sind die japanischen Finanzbeamten mit Blick auf die Rechte der Steuerpflichtigen zumindest teilweise deutlich sensibler geworden. Aus Sicht des „*national reporters*“⁸⁰ ersetzt die neue Vorschrift des Art. 74-2 ANSG eine eigene Charta zum Schutz Rechte des Steuerpflichtigen.

b) Die Rolle des Rechtsstaatsprinzips in der Verfassung, insbesondere des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

Die japanische Verfassung garantiert das Rechtsstaatsprinzip zumindest in vier getrennten Artikeln. Art. 97 der Verfassung regelt folgendes:⁸¹

„Die dem japanischen Volke durch diese Verfassung garantierten Menschenrechte sind die Früchte des uralten Kampfes des Menschen um seine Freiheit; sie haben die vielen

76 Für eine vollständige, offizielle englischsprachige Übersetzung der japanischen Verfassung, siehe: http://japan.kantei.go.jp/constitution_and_government_of_japan/constitution_e.html.

77 *Denki tsūshin jigō-hō* [Telekommunikationsgewerbegesetz], Gesetz Nr. 86/1984.

78 *Kokuzei tsūsoku-hō* [Allgemeines Nationales Steuergesetz], Gesetz Nr. 66/1962. Für eine vollständige, amtliche englischsprachige Übersetzung des Gesetzes, siehe: <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?id=1945&vm=04&re=01>.

79 Zuvor legte jedes Steuergesetz (EStG, KStG, ErbStG etc.) ein eigenes Steuerverfahrensrecht für die jeweilige Steuerart fest. Mit Blick auf die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sind die Änderungen des ANSG zu begrüßen, auch wenn sie nur einen ersten Schritt darstellen können.

80 Das System der „*national reporter*“ stammt aus den USA. Dabei werden Berichte zu bestimmten Gesetzgebungsverfahren und Gerichtsentscheidungen von Fachleuten veröffentlicht. Es handelt sich um eine Art Bewertung und Beratung von Maßnahmen der Gesetzgebungsorgane.

81 Übersetzung aus „*Verfassungen der Welt*“, Verfassung des Kaiserreichs Japan, abrufbar unter: <http://www.verfassungen.net/jp/verf47-i.htm>.

anspruchsvollen Prüfungen ihrer Dauerhaftigkeit überstanden und werden dieser und künftigen Generationen anvertraut, um für alle Zeiten unverletzlich gewahrt zu werden.“

Darüber hinaus sieht Art. 98 (1) der japanischen Verfassung folgende Regelung vor:

„Diese Verfassung ist das oberste Gesetz der Nation, und kein Gesetz, keine Verordnung, kein kaiserlicher Erlass oder anderer Regierungsakt oder ein Teil derselben, welcher den Bestimmungen dieser Verfassung zuwiderläuft, kann Gesetzeskraft oder Gültigkeit erlangen.“

Darüber hinaus regelt Artikel 98 (2) der japanischen Verfassung die Beziehung zwischen dem Völkervertragsrecht und der innerstaatlichen Gesetzgebung. Dieser lautet:

„Die von Japan geschlossenen Verträge und das bestehende Völkerrecht werden gewissenhaft eingehalten.“

Darüber hinaus garantiert Art. 31 der japanischen Verfassung einen rechtsstaatlichen Prozess. Hier heißt es:

„Niemand darf seines Lebens oder seiner Freiheit beraubt werden, noch darf irgendeine andere Strafe auferlegt werden, außer im Wege eines ordentlichen gerichtlichen Verfahrens.“

Zuletzt sieht Art. 81 der japanischen Verfassung eine Regelung zum Obersten Gerichtshof (OGH) vor; hier heißt es:

„Das Oberste Gericht ist die letzte Instanz mit der Befugnis, über die Verfassungsmäßigkeit jedes Gesetzes, jeder Verordnung, jeder Verfügung und jedes Verwaltungsaktes zu entscheiden.“

Sollte durch eine Handlung der Regierung ein Menschenrecht eines Steuerpflichtigen verletzt werden, kann dieser sich an ein Gericht oder an eine andere zuständige Rechtsbehelfsstelle (bspw. ein sogenanntes Steuertribunal) wenden. Diese Rechte werden von Artt. 16 und 17 der japanischen Verfassung, wie folgt garantiert:

„Jeder hat das Recht, eine friedliche Eingabe zu machen wegen Schadensersatz, Entfernung öffentlicher Staatsbediensteter, Erlass, Aufhebung oder Änderung von Gesetzen, Verordnungen oder Regelungen und wegen anderer Angelegenheiten. Niemand darf in irgendeiner Weise ungünstiger und unterschiedlich behandelt werden, weil er eine solche Eingabe unterstützt.“ (Art. 16);

„Jeder kann den Staat oder eine öffentliche Körperschaft nach Maßgabe der Gesetze auf Schadensersatz verklagen, wenn er durch eine ungesetzliche Handlung irgendeines Staatsbediensteten Schaden erlitten hat.“ (Art. 17).

Im Hinblick auf das Prinzip *nullum tributum sine lege* enthält die japanische Verfassung nur kurze Regelungen. Art. 30 der japanischen Verfassung lautet:

„Das Volk ist steuerpflichtig nach Maßgabe der Gesetze.“ Daneben sieht Art. 84 der japanischen Verfassung vor, dass „keine neuen Steuern auferlegt werden oder schon bestehende umgeändert werden dürfen, außer durch Gesetz oder unter Bedingungen, die das Gesetz vorschreibt.“

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die japanische Verfassung auch im Vergleich zu anderen Rechtsordnungen folgende wesentlichen Elemente aufweist: 1) Die verwendete Sprache ist sehr einfach und abstrakt; 2) viele Themenkomplexe, die auch schon auf Ebene der Verfassung hätten geregelt werden können, sind dem einfachen Gesetzgeber überlassen (insbesondere im Vergleich zum deutschen Grundgesetz); 3) die japanische Regierung geht regelmäßig den Weg, nicht die Verfassung selbst zu ändern, sondern versucht, eine andere Interpretation der geltenden Verfassung durchzusetzen.⁸²

c) *Die Rolle des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in Gerichtsentscheidungen*

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wurde in der Geschichte nicht als besonders vorzugswürdige Auslegungsmethode angesehen (besonders in den 1960er und 70er Jahren). In dieser Zeit widmete der japanische Gesetzgeber der amerikanischen Rechtsprechungstradition deutlich höhere Aufmerksamkeit. Aus dieser amerikanischen Sicht ist die Rolle der Gerichte bei der Weiterentwicklung von Gesetzen und bei der Beurteilung der Verfassungswidrigkeit deutlich zurückhaltender als aus einer europäischen, insbesondere aus einer deutschen Perspektive. Bis heute wird die amerikanische Rechtstheorie in den wichtigsten verfassungsrechtlichen Lehrbüchern als allgemein anerkannte Theorie dargestellt.

Die Gründe für diesen Zustand der japanischen Rechtstheorie liegen auf der Hand. Zunächst wurde die amerikanische Verfassung vom GHQ (*General Headquarters*) während der amerikanischen Besatzung (1945–1951) entworfen und trat 1947 in Kraft. Seitdem wurde die japanische Verfassung im Wesentlichen nach der ihr zugrundeliegenden amerikanischen Rechtstheorie ausgelegt. Zweitens ist die politische Situation in den 1960er Jahren in den Blick zu nehmen. Die amerikanische Rechtstheorie mit ihrer eingeschränkten Überprüfbarkeit von Gesetzen anhand der Verfassung passte einfach besser zum japanischen Verfassungsrecht. Die japanische Verfassungstheorie gründet dabei im Wesentlichen auf mehreren wichtigen Gerichtsentscheidungen aus den 1970er und 1980er Jahren, die alle in Verbindung zum Selbstverteidigungsrecht Japans standen. Im Bereich des Steuerrechts existiert der berühmt gewordene Präzedenzfall *Ōshima v. die Regie-*

82 Diese Tendenz erfuhr eine graduelle Änderung unter der Abe (LDP) Regierung.

rung Japans.⁸³ Die dem Fall zugrundeliegende Rechtsfrage war die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des japanischen Einkommensteuergesetzes,⁸⁴ welches unterschiedliche Vorschriften für den Abzug von Ausgaben für Unternehmer und Arbeitnehmer vorsah. Das Anliegen des Klägers wurde jedoch abschlägig beschieden, da der Oberste Gerichtshof davon ausging, dass für diese Ungleichbehandlung lediglich eine sehr eingeschränkte Überprüfbarkeit durch die Gerichte gegeben sei und lediglich eine Willkürkontrolle stattfinde. Der *Ōshima*-Fall dauerte von den ersten Ermittlungsmaßnahmen bis zu seinem Abschluss insgesamt mehr als 30 Jahre.⁸⁵ In dieser Zeit ging von dem Fall ein erheblicher Einfluss auf die gesellschaftliche Debatte aus. In der Folge war die japanische Regierung politisch gezwungen, die betreffenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zugunsten der abhängig Beschäftigten zu ändern.

Nichtsdestoweniger finden sich in der akademischen Debatte in Japan immer mehr Stimmen (insbesondere von Personen, die Verfassungsrecht in Deutschland studiert haben), die dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ein stärkeres Gewicht beimessen wollen und hierin die vorzugswürdige Methode zur Auslegung der Grundrechte sehen.⁸⁶ Trotz der laufenden Debatte ist immer noch unklar, ob und welcher der beiden soeben dargestellten ausländischen Verfassungstheorien sich der Oberste Gerichtshof Japans künftig anschließen wird. Bis heute existiert keine Entscheidung, die eine der Auslegungsmethoden explizit als zutreffend akzeptiert. Regelmäßig zitiert der Oberste Gerichtshof wichtige Stimmen der wissenschaftlichen Diskussion in Japan, ohne sich selbst explizit festzulegen.⁸⁷

d) *Rolle der Berufs- und der Eigentumsfreiheit*

Die Berufsfreiheit wird durch Art. 22 der japanischen Verfassung garantiert. Art. 22 (1) japanische Verfassung lautet dabei auf Deutsch: „Jede Person hat das Recht, seinen Wohnort frei zu wählen und zu ändern und seine Be-

83 Urteil des OGH vom 27. März 1985 (Große Kammer).

84 *Shotokuzei-hō*, Gesetz Nr. 33/1965.

85 Die ursprüngliche Petition stammt aus dem Jahr 1966. Zwischenzeitlich ist der Beschwerdeführer und Kläger Herr Ōshima gestorben und seine Witwe ist an seiner Stelle in den Prozess eingetreten. Die lange Prozessdauer wurde aufgrund der Verschwendung von Zeit und Ressourcen von der US-Regierung kritisiert. In der Folge bemühten sich die japanischen Gerichte seit Mitte der 1990er Jahre die Verfahrensdauer zu verkürzen. In der Regel dauert ein Verfahren vor japanischen Gerichten heute nur noch ein Jahr.

86 Vgl. M. JESTAEDT/H. SUZUKI, *Verfassungsentwicklung I* (Tübingen 2017).

87 Vgl. A. EJIMA, *A Gap between the Apparent and Hidden Attitudes of the Supreme Court of Japan towards Foreign Precedents*, in: Groppi et al. (Hrsg.), *The Use of Foreign Precedents by Constitutional Judges* (Oxford 2013) 273–299.

schäftigung frei zu wählen, soweit dies nicht gegen das Gemeinwohl verstößt.“ Im Unterschied zu Common Law Staaten kennt das japanische Recht kein Mandatsgeheimnis für Anwälte.⁸⁸ Weiterhin wird die Eigentumsfreiheit von Art. 29 (1) der japanischen Verfassung erfasst. Art. 29 (1) japanische Verfassung garantiert die Unverletzlichkeit des Eigentumserwerbs und des Eigentums als solchem. Jedoch sieht Art. 29 (2) der japanischen Verfassung die Einschränkung der Eigentumsfreiheit für den Fall vor, dass die betreffende Position im Widerspruch zum Gemeinwohl steht. Dabei lautet Art. 29 (2) japanische Verfassung auf Deutsch: „Die Rechte aus dem Eigentum bestimmt das Gesetz in Übereinstimmung mit dem Gemeinwohl.“ Weiterhin führt Art. 29 (3) japanische Verfassung aus, dass „privates Eigentum für den öffentlichen Gebrauch genutzt werden kann, solange es eine Entschädigung hierfür gibt.“ Jedoch erscheint es so, dass weder die Berufsfreiheit noch die Eigentumsfreiheit in Steuersachen von den Gerichten besonders berücksichtigt werden.

2. *Steuergeheimnis*

a) *Rechtsgrundlage, Reichweite und Ausnahmen*

Staatsbedienstete, vor allem Finanzbeamte, müssen das Steuergeheimnis beachten, selbst wenn sie während ihrer amtlichen Ermittlungen Hinweise auf Steuerverstöße erhalten.⁸⁹ Das Steuergeheimnis wird durch Art. 38 der japanischen Verfassung garantiert und geht dem Grundsatz der Anzeigepflicht eines Finanzbeamten aus Art. 239 (3) der japanischen Strafprozessordnung vor.⁹⁰ Rechtlich gilt das Steuergeheimnis ausnahmslos.

b) *Rechtliche Folgen eines Verstoßes*

Während der Bürgermeisterwahl in Yachiyo-City, Präfektur Ibaraki im Jahr 2014 stach der gegenwärtige Bürgermeister Informationen über lokale Steuerstraftaten seines Gegners an die Öffentlichkeit durch. In der Folge verlor dieser die Wahl. In diesem Fall wurde der Bürgermeister als besonders auf das Steuergeheimnis verpflichteter Staatsdiener angesehen, der dem Steuergeheimnis verpflichtet war und es gebrochen hatte. Auch wenn der Bürgermeister die Tat abstritt, wurde er vorgeladen und unter Hausarrest gestellt.⁹¹

88 KANEKO (Fn. 5) 909–910.

89 Art. 100 des Gesetzes über Staatsbedienstete des Zentralstaates, Art. 34 des Gesetzes über Staatsbedienstete der regionalen Gebietskörperschaften, Art. 126 ASPETM etc. (Fn. 28), vgl. KANEKO (Fn. 5) 907.

90 Gesetz Nr. 131/1948.

91 Art. 22 des Gesetzes über die lokalen Steuern.

3. Datenschutzgesetze

a) Besondere Datenschutzgesetze im Steuerverfahrensrecht

Seitdem das TIN-Gesetz im Jahr 2016 in Kraft getreten ist, existiert eine spezielle Datenschutzregelung im Steuerrecht. Diese geht den allgemeinen verwaltungsrechtlichen Datenschutzgesetzen⁹² als *lex specialis* vor.

b) Anwendbarkeit allgemeiner Datenschutzgesetze

Die allgemeinen Datenschutzgesetze können in Japan nicht ohne weiteres auf das Steuerrecht angewandt werden. Grund hierfür ist die historisch bedingte Trennung von Besteuerungsverfahren und allgemeinem Verwaltungsverfahren.⁹³ Ein bedeutendes japanisches Steuerrechtslehrbuch beschreibt die Gründe hierfür wie folgt: Das Besteuerungsverfahren basiert auf einer mehrstufigen und kleinteiligen Anwendung aufeinanderfolgender Verfahrensschritte, sodass es nicht vorzugswürdig ist, jeden dieser Zwischenschritte einer Überprüfung zugänglich zu machen.⁹⁴ Als Konsequenz aus dieser Annahme fand das allgemeine Verwaltungsverfahrensgesetz,⁹⁵ das ursprünglich eingeführt wurde, um die Transparenz der öffentlichen Verwaltung zu erhöhen, auf das Steuerrecht keine Anwendung. Auch das Steuerfahndungsverfahren (auch im Steuerstrafrecht) ist ebenfalls vom Anwendungsbereich des allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzes ausgenommen.

92 Es existieren drei Gesetze und eine Verordnung.

93 Dies stellt einen signifikanten Unterschied zu den europäischen Steuerverfahrensrechtsordnungen dar, insbesondere der deutschen. Die dargestellte Ansicht wurde zum Teil heftig durch die Literatur, einzelne Richter im Ruhestand und sogar den früheren Direktor der Steuerabteilung des MDF kritisiert. Nach seiner Pensionierung beim MDF wurde *J. Shiozaki* (1917–2011) Abgeordneter für die LDP im japanischen Unterhaus und konzentrierte sich in dieser (1968–1993) Zeit auf die Steuerpolitik Japans.

94 KANEKO (Fn. 5) 847. Weiter führt Kaneko aus: 1) die meisten Steuerrechtsstreitigkeiten beziehen sich ausschließlich auf Geldleistungen. Daher ist es sachdienlich, einen Rechtsschutz erst *ex post* zu gewähren. Aus dieser Perspektive sind die dem regulären Gerichtsverfahren vorgeschalteten Steuertribunale effizient. 2) Die meisten Verfügungen der Verwaltung im Steuerrecht sind wiederholende, die Steuerverwaltung muss diesen Aufgaben aber mit einer begrenzten personellen Ausstattung nachkommen, 3) als *soft law* sind die Verwaltungsanweisungen der obersten Finanzbehörden sehr gut vorbereitet und rechtlich geprüft etc. Dieser Standpunkt wurde mit Blick auf den Grundsatz eines rechtmäßigen Verfahrens stark kritisiert. Nach der Steuerreform 2011 sind die Finanzbehörden daher auch verpflichtet, jede abschlägige Entscheidung schriftlich zu begründen. Vgl. Art. 74-14 ASPETM.

95 *Gyōsei tetsuzuki-hō* [Verwaltungsverfahrensgesetz Japans], Gesetz Nr. 88/1993.

c) *Umsetzung und Abweichung von der EU Datenschutzgrundverordnung im Bereich des Steuerverfahrensrechts (vgl. Art. 23 (1) lit. e) der Verordnung)*

Da Japan kein Mitglied der Europäischen Union ist, besteht keine Verpflichtung zur Umsetzung der EU-Datenschutzgrundverordnung (Verordnung (EU) 2016/679). Bei der Einführung der GSPI-Gesetzgebung⁹⁶ wurde aber explizit auf die EU-Datenschutzrichtlinie verwiesen und der Schutzzumfang im Ergebnis sogar übertroffen. Beispielsweise wurde durch das GSPI die Idee einer persönlichen Identifikationsnummer im Gesetz verankert; insbesondere wurde die schon erwähnte TIN eingeführt.⁹⁷ Darüber hinaus legt Art. 2 (3) GSPI fest, dass ein nicht unerheblicher Teil der persönlichen Informationen geschützt ist, was zu einer (evtl. ungerechtfertigten) Ungleichbehandlung bzgl. der nicht so geschützten Informationen führen kann. Geschützte Informationen sind beispielsweise Informationen über die Schäden durch eine Straftat; solche Informationen sind von Art. 8 (1) der Datenschutzgrundverordnung nicht umfasst. Dieser Artikel wurde in Japan eingeführt, um die Menschenrechte von Opfern von Verbrechen zu schützen.

d) *Recht des Steuerpflichtigen auf Korrektur oder Löschung falscher Daten*

Gegenwärtig existiert keine spezielle Norm, die dem Steuerpflichtigen ein explizites Recht auf Korrektur oder Löschung von unzutreffenden Daten gibt. Daher sind die generellen Regeln des TIN-Gesetzes anzuwenden. Hiernach sind unzutreffende Daten zu korrigieren, wenn der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag stellt.⁹⁸

Zusätzlich können Steuerpflichtige, die eine rechtssichere Abhilfe sicherstellen wollen, einen Entschädigungsprozess anstrengen.⁹⁹ In der Regel haben diese Verfahren aber sehr geringe Erfolgsaussichten. Gleichwohl sei auf einen aktuell anhängigen Fall hingewiesen (*Hatta v. Regierung von Japan*). Gegenständlich ist hier eine Untersuchung von Finanzbeamten bei allen 300 (auch Ex-)Mitarbeitern und Geschäftsführern des Tōkyōter Büros der schweizerischen *Credit Suisse*. Die Finanzverwaltung ging davon aus, dass alle vom Verfahren Betroffenen ihre Erträge aus einem Aktienoptionsprogramm der Bank nicht erklärt hatten. Vielmehr seien die Veräußerungsgewinne als Löhne aus dem Ausland erklärt worden.

96 Anhaben zum Gesetz oben in Fn. 30.

97 Art. 2 (1) GSPI.

98 Art. 29 GSPI.

99 Auf Grundlage des Staatshaftungsgesetzes (*Kokka baishō-hō*), Gesetz Nr. 125/1947. Eine vollständige englischsprachige Übersetzung des Staatshaftungsgesetzes (auf Englisch: *State Liability Act*) ist abrufbar unter: <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?id=1933>.

Rund 100 Mitarbeiter hatten ihre jährliche Steuererklärung nicht abgegeben.¹⁰⁰ Einer von ihnen, Herr Hatta, der der Generaldirektor der Abteilung für Effektenhandel der Gesellschaft war, wurde im Jahr 2008 einer Steuerprüfung unterzogen. Er bestritt, eine vorsätzliche Steuerstraftat begangen zu haben, und übermittelte im Jahr 2009 eine revidierte Steuererklärung. Das zuständige Finanzamt von Meguro in Tōkyō verhängte trotzdem einen Strafzuschlag. Zusätzlich musste Herr Hatta auch einen sogenannten substantiellen Zuschlag zahlen,¹⁰¹ da er seine Steuererklärung nicht schon zu Beginn zutreffend ausgefüllt hatte. Gegen die Entscheidung des Finanzamts, einen substantiellen Zuschlag zu erheben, legte er im Juni 2010 Einspruch ein.

Im September 2011 wurde von der Staatsanwaltschaft ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Drei Monate später wurde Herr Hatta unter Hausarrest gestellt. In Japan müssen Beschuldigte die Untersuchungshaft grundsätzlich im Gefängnis verbringen.¹⁰² Gleichwohl wurde bei Herrn Hatta eine Ausnahme gemacht. Während des Prozesses berichtete Herr Hatta in den sozialen Medien über den Prozessverlauf.¹⁰³ Im März 2013 entschied das zuständige Gericht erster Instanz in Tōkyō zugunsten des Beschuldigten. Das Berufungsgericht bestätigte diese Entscheidung. Die Revision der Staatsanwaltschaft zum Obersten Gerichtshof wurde später zurückgenommen, sodass die Unschuld von Herrn Hatta bestätigt wurde.¹⁰⁴

Während dieses Strafprozesses gab es aber keine Möglichkeit, auch über die Zulässigkeit der erhobenen Zuschläge zu entscheiden. Daher strengte Herr Hatta ein Verfahren vor dem Steuertribunal an. Gleichzeitig änderte das zuständige Finanzamt die Entscheidung betreffend der erhobenen Zu-

100 Das war aber keinesfalls überraschend, da die Behandlung von Aktienoptionsprogrammen in Japan zu dieser Zeit nicht geklärt war. Ferner änderten die nationalen Steuerbehörden ihre Auffassung zur Behandlung von Aktienoptionsprogrammen im Jahr 1998. Daher waren auch viele redliche Steuerpflichtige im Unklaren über ihre gesetzlichen Verpflichtungen und den Inhalt des Gesetzes, welches die Besteuerung dieser Aktienoptionen regelte.

101 Die Höhe des substantiellen Steuerzuschlags beträgt 35 % der geschuldeten Steuer. Dieser substantielle Zuschlag wird aber nur erhoben, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich oder in böser Absicht gehandelt hat.

102 Die Staatsanwaltschaft beschuldigt Verdächtige oft nicht ohne hinreichend sichere Beweise. Gleiches gilt auch tendenziell für japanische Finanzämter. Vgl. J. M. RAMSEYER/E. RAMUSEN, *Measuring the Judicial Independence: The Political Economy of Judging in Japan* (Chicago 2003).

103 <https://twitter.com/thatta0529> (nur in japanischer Sprache verfügbar).

104 Dieser Fall ist schon deswegen besonders, da es der erste Fall war, den die Staatsanwaltschaft in Japan verloren hat. Die Untersuchung wurde daher in der Öffentlichkeit als politisch motiviert kritisiert. Es bleibt aber festzuhalten, dass Fälle wie der dargestellte in Japan bis heute die Ausnahme sind.

schläge ab, sodass anstelle des substantiellen Zuschlags jetzt nur noch die regulären Zuschläge erhoben wurden, konkret ein Säumniszuschlag (*kashō shinkoku kasanzei*) und ein Verspätungszuschlag (*kigengo shinkoku kasanzei*).¹⁰⁵ Gleichwohl war Herr Hatta nicht bereit, seine Eingabe beim Steuertribunal zurückzunehmen, und strengte darüber hinaus gemeinsam mit seinen Anwälten (darunter ein bekannter ehemaliger Staatsanwalt) einen Schadensersatzprozess gegen den Staat an. Dieses Verfahren ist zum Zeitpunkt der Niederschrift dieses Beitrags noch anhängig.

Abschließend darf nicht unerwähnt bleiben, dass die japanische Justiz ein Recht auf Löschung von Daten im Internet im Allgemeinen nur selten anerkennt, und dies zumeist in nur anders gelagerten Fällen, wie z.B. in Fällen von Kinderpornografie oder Prostitution.¹⁰⁶ Ob und in welchem Umfang diese Entscheidungen auf das Steuerrecht zu übertragen sind, ist unklar und bleibt abzuwarten.

4. Schadensersatz und gerichtlicher Rechtsschutz

a) Schadensersatz im Fall der Verletzung des Rechts auf Privatsphäre

Art. 21 der japanischen Verfassung garantiert das Recht auf Privatsphäre. Das einfache japanische Recht folgt aber weder der „Datenschutzgrundverordnung“ (der EU) noch dem Entwurf des „*Consumer Privacy Bill of Rights Act*“ in den USA. Vielmehr änderte der japanische Gesetzgeber das GSPI. Nachdem ein Fall des Verkaufs von Nutzerdaten bei der JR-EAST öffentlich bekannt geworden war, wurde eine Regelung zur Rückverfolgung von Datenströmen eingeführt.¹⁰⁷ Nach einem weiteren Fall der Datenweitergabe von Nutzerdaten bei Benesse Co Ltd.,¹⁰⁸ wurde die Regelung eingeführt, dass Anbieter von solchen Daten bestraft werden sollen, wenn sie die Daten im Interesse eines Dritten anbieten.¹⁰⁹

105 Die regulären Zuschläge betragen 10 % der geschuldeten Steuer. In diesem Fall konnte ein schuldhaftes Verhalten des Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen werden, sodass das Finanzamt von Meguro überhaupt keinen Zuschlag erhob.

106 Urteil des Obersten Gerichtshofs v. 1. Februar 2017 (3. Kammer).

107 Art. 25 (1), 26 (1) GSPI. JR-EAST ist die größte Eisenbahngesellschaft Japans (<http://www.jreast.co.jp/e/>). Die JR-EAST vertreibt eine *Suica* genannte prepaid-Karte, die neben dem Einsatz in den Zügen auch für den allgemeinen Einkauf genutzt werden kann und damit eine umfassende Datensammlung ermöglicht.

108 Im gegenständlichen Fall wurden persönliche Informationen mit Bezug zu den Kindern widerrechtlich offenbart, was zu einer breiten Berichterstattung über den Fall führte, vgl. <http://www.benesse-hd.co.jp/en/index.html> (in englischer Sprache).

109 Art. 83 GSPI.

b) Schadensersatz im Fall der Verletzung des Steuergeheimnisses

Bis heute gibt es keinen bekanntgewordenen Fall eines Datenlecks in der öffentlichen Datenbank (My portal). Sollten die Informationen jedoch leaked werden, kann sich der Steuerpflichtige an die Kommission zum Schutz persönlicher Informationen (PPC) wenden. Sollte das Steuergeheimnis durch Finanzbeamte verletzt werden, ist eine Schadensersatzklage gegen den Staat möglich. Da die Mitarbeiter der nationalen Steuerbehörden Staatsbedienstete sind, greifen die allgemeinen Regelungen des Staatshaftungsrechts.

Mit Blick auf grenzüberschreitende Fallgestaltungen kann es zu Besonderheiten aufgrund des ausländischen Rechts kommen. So wurde in einem Zivilverfahren vor einem US-amerikanischen Gericht über einen Fall entschieden, der sich mit der Datenweitergabe eines japanischen (nationalen) Steuerbeamten befasste.

c) Rechtsschutz durch Verwaltung und Gerichte

Soweit von Seiten der Finanzverwaltung das Steuergeheimnis verletzt wird, ist der betreffende Finanzbeamte mit zwei Jahren Gefängnis oder mit einer Geldstrafe von nicht mehr als 1.000.000 Yen zu bestrafen. Ferner kann der Steuerpflichtige ein Entschädigungsverfahren gegen den Staat, die Präfektur oder die jeweils zuständige Gemeinde anstrengen. In der Praxis sind die Erfolgsaussichten solcher Prozesse aber überaus gering.

IV. TRANSPARENZ DER FINANZVERWALTUNG

1. Veröffentlichungspraxis der Finanzverwaltung

Grundsätzlich will die nationale Steuerbehörde keine Informationen über ihre internen Angelegenheiten veröffentlichen. Lediglich wenige, ausgewählte Informationen (vor allem statistische Daten) werden veröffentlicht. Die Steuerpflichtigen können lediglich einige oberflächliche Informationen im Jahresreport der nationalen Steuerbehörden finden, der online abrufbar ist.¹¹⁰

2. Transparenz gegenüber dem Steuerpflichtigen

Offiziell existiert keinerlei Transparenz der Finanzbehörden gegenüber dem Steuerpflichtigen. Sollte ein Steuerpflichtiger Beschwerden über einen

¹¹⁰ www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2015e.pdf, http://www.nta.go.jp/foreign_language/MAP-Report/2017.pdf und www.nta.go.jp/foreign_language/tax_statistics/index.htm.

bestimmten Finanzbeamten oder deren zentralen Entscheidungen haben, steht ihm eine Art Widerspruchsverfahren bei der Verwaltung offen.

3. *Verwendung der Informationen gegenüber der Öffentlichkeit, insbesondere „naming & shaming“*

a) *Veröffentlichung von Steuerzahlungen als eine Möglichkeit, die Steuerehrlichkeit zu erhöhen (Rolle der sozialen Verantwortung)*

Zwischen 1947 und 2005 veröffentlichte die nationale Steuerbehörde eine sogenannte Millionärsliste, die die Steuerpflichtigen enthielt, die jeweils im vorherigen Jahr die meisten Steuern gezahlt hatten.¹¹¹ Ursprünglich war das System zur Vermeidung der Steuerhinterziehung eingeführt worden (durch die Meldung besonders reicher Personen durch Dritte). Gleichzeitig sollten die Steuerpflichtigen, die besonders hohe Steuern zahlten, für ihren Beitrag zur Gesellschaft besonders honoriert werden. Da die Informationen aber für schwere Straftaten missbraucht wurden (bspw. Überfälle und Geiselnahmen), wurde die Liste im Jahr 2006 abgeschafft. Zusätzlich versuchten viele reiche Familien, ihr Vermögen innerhalb der Familie und zwischen familiengeführten Unternehmen aufzuteilen, sodass sie nicht auf der Liste erschienen. Aufgrund der florierenden Steuerplanung entfiel die Sinnhaftigkeit der Veröffentlichung der Millionärsliste. Im Jahr 2005 wurde das GSPI in Kraft gesetzt, welches persönliche Informationen generell schützt. Hiernach wurde eine Veröffentlichung auch rechtlich unmöglich.

b) *Unterschiede zwischen der Veröffentlichung von Informationen mit Blick auf natürliche Personen und Körperschaften?*

Seit dem Jahr 2006 werden keine Informationen über Steuerzahler mit einer besonders hohen Steuerschuld mehr veröffentlicht, unabhängig davon, ob es Privatpersonen oder Körperschaften sind. Schon vorher war die Steuerschuld von Unternehmen von der Veröffentlichung ausgenommen.

c) *Öffentliches CbCR (Country-by-Country-Reporting)*

Seit der Steuerreform von 2016 müssen betroffene Steuerpflichtige ihre Masterfiles in englischer Sprache übermitteln. Diese fallen unter die Doppelbesteuerungsabkommen und das TIEA und werden ausschließlich mit ausländischen Finanzverwaltungen geteilt. Ziel des Austauschs ist die Analyse von Wertschöpfungsketten in multinationalen Unternehmensgruppen

111 Art. 233 Einkommensteuergesetz; Art. 152 Körperschaftsteuergesetz (*Hōjinzei-hō*), Gesetz Nr. 34/1965; Art. 49 Erbschaftsteuergesetz (*Sōzokuzei-hō*), Gesetz Nr. 73/1950 (vor dem Jahr 2005).

um die CUP (*comparable uncontrolled price*) Methode im Bereich der Verrechnungspreise korrekt anzuwenden. Eine darüber hinausgehende Veröffentlichung findet nicht statt.

d) Zentrales (öffentlich zugängliches) Register zur Identifikation der wirtschaftlichen Eigentümerstellung

Die Einführung eines zentralen Registers zur Identifikation des wirtschaftlichen Eigentümers ist in Japan nicht geplant.

e) Veröffentlichung von steuerlichen Informationen von Tochtergesellschaften und steuerbefreiten Organisationen

Eine Veröffentlichung von steuerlichen Informationen von Tochtergesellschaften und steuerbefreiten Organisationen ist in Japan gegenwärtig nicht geplant.

f) Offenbarung von Steuerdaten auf Antrag

Auf offizieller Ebene gibt es gegenwärtig keine Diskussion über die Offenbarung von Steuerdaten auf Antrag von Gruppen, die ein öffentliches Interesse vertreten. Jedoch zielten die Änderungen des GSPI im Jahr 2016 darauf ab, öffentlich zugängliche Informationen besser zu nutzen. Aus Sicht der Autorin sollten damit Informationen, die sich nicht auf die Steuer beziehen (bspw. Sozialhilfe, aus öffentlichen Kassen bezahlte Renten), Gruppen, die ein öffentliches Interesse haben, zugänglich gemacht werden. Beispielsweise findet in Japan gegenwärtig eine öffentliche Debatte über die sozialen Probleme, die aus den niedrigen Renten für Hausfrauen und Witwen resultieren, statt, bei der solche Daten relevant sein können. Darüber hinaus gibt es keine Möglichkeit, die Offenlegung von steuerlichen Informationen von Wettbewerbern zu erlangen.

g) Existenz und Anwendbarkeit eines Informationsfreiheitsgesetzes

Es existiert kein Informationsfreiheitsgesetz in Japan, gegenüber dem das Recht des Steuerpflichtigen auf Schutz seiner Daten zurücktreten müsste.

h) Möglichkeit der Nutzung von Steuerdaten für die wissenschaftliche Forschung? Existenz von Steuerdatenbanken?

Aufgrund des strikten Steuergeheimnisses, ist in Japan eine Nutzung der Steuerdaten für die wissenschaftliche Forschung nicht möglich. Es existieren auch keine umfassenden Steuerdatenbanken in Japan.

ZUSAMMENFASSUNG

Der Kampf gegen die internationale/grenzüberschreitende Steuerhinterziehung (und Geldwäsche) ist spätestens seit 2011 ein weltweit verbreitetes politisches Motiv.

Im ersten Abschnitt (I.) wird nach einer Einführung ins Thema die Gesetzgebungsgeschichte sowie der Hintergrund der mit diesem Motiv zusammenhängenden Verabschiedung des japanischen Steueridentifikations- und Sozialversicherungsnummerngesetzes (TIN-Gesetz), das im Jahr 2017 in Kraft trat, dargestellt. Theoretisch gibt es seitdem japanweit die sog. zentrale Datenbank für alle betreffenden Bürger. Jedoch ist es nur dem Steuerpflichtigen möglich, seine (eigenen) Daten (jährliches Einkommen, Sozialversicherungsausgaben, Kosten medizinischer Behandlungen, Renten u.a.) bedingungslos abzurufen. Hingegen haben japanische Behörden und Arbeitgeber die Pflicht, die persönliche Daten von Steuerpflichtigen/Mitarbeitern zu schützen.

Das TIN-Gesetz wird in Japan als „lex specialis“ gegenüber dem allgemeinen Gesetz zum Schutz personenbezogener Informationen (GSPI) angesehen. Dies bedeutet allerdings nicht, dass Steuerpflichtige in Japan durch das TIN-Gesetz geringeren Schutz gegenüber den Behörden im Vergleich zu anderen Ländern haben. Sein Zweck besteht lediglich darin, ein Sondergesetz für TIN zu schaffen, nachdem in großem Umfang Informationen über Renten beim derzeitigen japanischen Sozialamt und der japanischen Rentenorganisation abgeflossen sind. Die Einführung der TIN beeinflusst auch die meisten japanischen Finanzinstitute, da künftig alle Konten bei japanischen Banken von der Verwaltung (Fiskus und japanischer Finanzaufsicht) zu überprüfen sind. In der Praxis haben die damit verbundenen bürokratischen und komplizierten Verfahren ziemlich große Probleme verursacht.

Neben der Einführung der TIN als innerstaatliche Maßnahme und weiteren Maßnahmen hat Japan mit Blick auf internationale Bemühungen zur Schaffung von Steuertransparenz bereits entsprechende multilaterale Abkommen unterzeichnet. Es ist deshalb bereits möglich, von anderen Ländern über deren Behörden benötigte Informationen über Einkünfte von Steuerpflichtigen zu sammeln.

Transparenz in Steuersachen wird durch die genannten Maßnahmen nur weiter gestärkt, denn bereits vorher hatte die Finanzverwaltung viele Möglichkeiten der Informationsbeschaffung (Abschnitt II.). Jedoch sind die Folgen der erweiterten Möglichkeiten noch vorsichtig zu bewerten, weil noch nicht klar ist, ob die Rechte von Steuerpflichtigen ausreichend beachtet werden (Abschnitt III.). Die japanische Rechtsprechung ist im Vergleich zu anderen Ländern in der Regel etwas nachsichtiger gegenüber der Verwaltung und der Gesetzgebung (fehlende Verankerung des Verhältnisprinzips in der japanischen Verfassung). Während vom Steuerpflichtigen Transparenz verlangt wird, ist die japanische

Finanzverwaltung selbst weniger transparent, was zu einem großen Teil aber am Steuergeheimnis zum Schutz des Steuerpflichtigen liegt (Abschnitt IV).

(Die Redaktion)

SUMMARY

Combating tax evasion (and money laundering) on the international level is at least since 2011 a common international political goal.

After an introduction into the topic, in the first part of this paper (I.), the legislative history and the background of the enactment of the Japanese tax identification and social insurance number act (TIN Act), which came into effect in 2017, is described. Since then, in Japan exists in theory one nationwide central database with the data of all citizens in question. However, only the tax payers themselves have unrestricted access to their personal data (annual income, costs of social insurance, costs of medical treatment, pension data, etc.). Japanese authorities and employers have a general duty to protect those data of taxpayers/employees.

*The TIN Act is regarded as *lex specialis* in relation to the more general Law about the Protection of Personal Information. This, however, does not mean that the tax payers in Japan are less protected by the TIN Act against the administration in comparison with taxpayers in other countries. The aim of the act was only to create a special law for TIN, after a massive leak of information about pensions from the social welfare authorities and the Japanese pension organisation had occurred. The introduction of the TIN had also influence on Japanese financial institutes, because the authorities (tax authorities, financial supervisory authorities) are now controlling all bank accounts. In practice, the resulting bureaucratic and complicated procedures have caused quite severe problems.*

In addition to the introduction of the TIN and other domestic measures, Japan has also ratified multilateral conventions aiming at the realization of tax transparency. It is therefore already possible to collect necessary information about the income of tax payers from the authorities of other countries.

Due to the measures mentioned above, tax transparency has been further enhanced, as even before, that the authorities already had various opportunities to obtain information (Part II.). However, the enhanced opportunities have to be carefully evaluated, because it is still unclear whether the rights of the tax payers are sufficiently protected (Part III.). The Japanese courts are generally a little more lenient to authorities and the legislator, compared to other countries (lack of constitutional anchoring of the principle of proportionality). While the tax payer has to accept his transparency, the Japanese tax administration is not really transparent. The main reason for this, however, is the principle of fiscal secrecy for the protection of the tax payer (Part IV.).

(The Editors)