

**Heike Grassl**

Docent na kierunku Podatki i Administracja Finansów Państwowych  
Fachhochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege Meißen (FHSV)

# Zwischenstaatlicher Auskunftsaustausch in Steuersachen

## Międzynarodowa wymiana informacji w sprawach podatkowych

**Streszczenie:** Początkowo międzynarodowa wymiana informacji podatkowych była wyłącznie przedmiotem między państwowych umów bilateralnych, zaś współcześnie ważnych impulsów dostarcza OECD. Po 2018 r. nastąpi automatyczna wymiana informacji w sprawie kont finansowych pomiędzy 61 państwami wedle standardów OECD. Na poziomie UE obowiązuje od 2014 r. dyrektywa w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Wymiana informacji odbywa się za pośrednictwem centralnych biur łącznikowych. Bariery językowe są redukowane dzięki ustandaryzowanym formularzom i kursom językowym. Na szczeblu bilateralnym istnieją możliwości wprowadzenia rozwiązań decentralnych, poprzez utworzenie regionalnych biur łącznikowych. Podstawowym wymogiem technicznym decentralnej wymiany informacji jest zagwarantowanie bezpiecznych połączeń internetowych.

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, międzynarodowa wymiana informacji w sprawach podatkowych, OECD.

## International exchange of information on tax matters

**Abstract:** Initially, the international exchange of tax information was only the subject of interstate bilateral agreements, and today the OECD provides important impulses. After 2018 according to OECD standards there will occur an automatic exchange of information on financial accounts between 61 countries. At the EU level since 2014 the modified Directive on administrative cooperation in the field of taxation has been in operation. The exchange of tax information takes place via the central liaison offices. Language barriers are reduced through standardized formats and language courses. At the bilateral level, there is the possibility of introducing decentralized solutions, through the establishment of regional liaison offices. The basic technical requirement for decentralized information exchange is to ensure secure Internet connections.

**Key words:** tax law, international exchange of tax information, OECD.

## 1. Einleitung

Ende Mai 2015 fand der G-7<sup>1</sup> Gipfel der Finanzminister in Dresden statt. Thema war nicht nur die internationale Finanzkrise, sondern auch die Vermeidung von unfairem

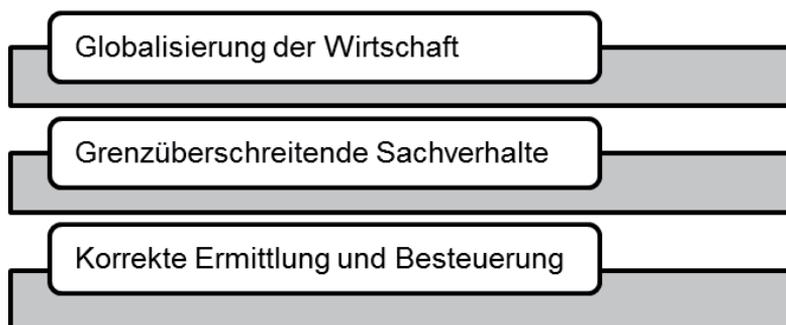
---

<sup>1</sup> Gruppe der 7: Deutschland, Frankreich, Italien, Japan, Kanada, Vereinigtes Königreich, USA.

Steuerwettbewerb<sup>2</sup>. Es gibt noch keine bindenden internationalen Vereinbarungen gegen einen ruinösen Steuerwettbewerb. Aber Steuervereinbarungen einzelner Länder mit Konzernen müssen – zumindest auf EU-Ebene – transparenter gemacht werden<sup>3</sup>.

Die zunehmende Globalisierung der Weltmärkte hat grenzüberschreitende steuerliche Sachverhalte zur Folge<sup>4</sup>. Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen dient der korrekten Ermittlung und Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte sowie der Vermeidung der Doppelbesteuerung<sup>5</sup>. Damit werden auch die allgemeinen Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung berücksichtigt<sup>6</sup>.

#### Abb. 1 Zweck des internationalen Auskunfts austauschs



Quelle: Eigene Darstellung

Die folgende Darstellung gibt einen Überblick über die wichtigsten Rechtsgrundlagen und Verwaltungspraktiken. Im Mittelpunkt stehen die direkten Steuern<sup>7</sup>. Ein besonderes Augenmerk gilt entsprechend dem Konferenzthema dem polnisch-tschechisch-deutschen Grenzraum.

<sup>2</sup> Nach Meldung der Deutschen Presse Agentur (dpa) vom 24.05.2015 nutzt der Onlinehändler Amazon seit neuestem nicht mehr die Steuervorteile in Luxemburgs (sog. „Luxleaks“), sondern bezahlt seine Steuern in Deutschland – sofern diese anfallen. Die EU-Kommission hat neben Luxemburg auch Steuervorteile für internationale Großkonzerne in Irland und den Niederlanden im Visier. Vgl. auch Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) vom 27.05.2015: Keine „carte blanche“ für die Auswahl des günstigsten Steuerregimes.

<sup>3</sup> so der deutsche Bundesfinanzminister Schäuble in: Sächsische Zeitung (SZ) vom 22.05.2015, S. 2; Vgl. auch SZ vom 28.05.2015: Nach einer Umfrage von „Oxfam“ sprechen sich 4 von 5 Deutschen für eine Steuertransparenzpflicht aus.

<sup>4</sup> Hamacher: juris Lexikon Steuerrecht, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen, Stand 17.03.2015, Rn. 1.

<sup>5</sup> Vgl. Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 (ABl. L 64 vom 11.03.2011) Tz. 1.

<sup>6</sup> Vgl. für Deutschland: § 85 Abgabenordnung (AO) - abgeleitet aus dem Gleichheitssatz (Art. 3 Grundgesetz) und dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 Grundgesetz); so auch Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 136. Lieferung 05.2014, Rn. 6 zu § 117.

<sup>7</sup> Darunter zählen vor allem Ertragsteuern wie Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Die Umsatz- oder Mehrwertsteuer wird aufgrund von Sonderregelungen hier weitestgehend ausgeklammert.

## 2. Beispiele grenzüberschreitender Sachverhalte

### 2.1 Übermittlung behördlicher Schreiben

Problematisch und durchaus praxisrelevant ist bereits die Frage, ob Schreiben des Finanzamts über die Grenze übermittelt werden dürfen.

Formlose Benachrichtigungen an einen im Ausland lebenden Steuerpflichtigen sind zulässig.

Verwaltungsakte mit hoheitlichem Inhalt dürfen mittels einfachen Briefs, Telefaxes, elektronisch oder förmlich durch Einschreiben mit Rückschein übermittelt werden, solange ein Staat nicht ausdrücklich widersprochen hat<sup>8</sup>. Die Möglichkeit der direkten Zustellung gilt insbesondere zwischen den EU-Mitgliedstaaten: Ein Zustellersuchen nach Art. 13 der EU-Amtshilferichtlinie<sup>9</sup> über die zentralen Verbindungsbüros<sup>10</sup> kommt nur in Betracht, wenn die direkte Übermittlung nicht möglich ist.

### 2.2 Beispiel Autokauf

Ein polnischer Bürger aus Wrocław hat in Dresden ein Auto gekauft. Der polnische Fiskus ist an den Einzelheiten des Kaufvertrags interessiert. Rückfragen beim polnischen Steuerpflichtigen bleiben erfolglos. Kann das Finanzamt in Wrocław ohne weiteres beim Finanzamt in Dresden Informationen zum Autokauf erlangen? Dieser und weiterer Fragen ist im Folgenden nachzugehen.

## 3. Völkerrechtliche Grundsätze

Der internationalen wirtschaftlichen Verflechtung steht die begrenzte Sachaufklärungs-möglichkeit der Finanzämter im nationalen Hoheitsgebiet entgegen. Hoheitliche Maßnahmen wie Außenprüfungen, Fahndungen und sonstige Ermittlungen auf fremdem Hoheitsgebiet sind als Ausfluss aus der Territorialhoheit (formelle Territorialität) grundsätzlich unzulässig<sup>11</sup>.

Dem steht der Grundsatz der materiellen Universalität gegenüber. Zielsetzung der Besteuerung ist die Realisierung des Welteinkommens<sup>12</sup>. In der Staatenpraxis hat das Universalitätsprinzip das Territorialitätsprinzip verdrängt. Der Gesetzesauftrag der Besteuerung

---

<sup>8</sup> Diese „Toleranzlösung“ ist in Deutschland dokumentiert in Nr. 1.8.4 und Nr. 3.1.4.1 des Anwendungserlasses zu § 122 Abgabenordnung. Im Falle eines Widerspruchs (z.B. Schweiz, Russland) sind Zustellersuchen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 und 3 Verwaltungszustellungsgesetz auf dem Dienstweg dem Bundeszentralamt für Steuern zuzuleiten.

<sup>9</sup> Vgl. Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 (ABl. L 64 vom 11.03.2011).

<sup>10</sup> In Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern.

<sup>11</sup> Vgl. Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, S. 1113.

<sup>12</sup> Vgl. Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 1. Aufl. 2006, 136. Lieferung 05.2014, Rn. 4 zu § 117.

des Welteinkommens wird allerdings nur unvollkommen umgesetzt<sup>13</sup>. Zwangsläufig divergieren das Verbot hoheitlicher Handlungen auf fremden Territorien (formelle Territorialität) und der allgemeine Aufklärungsauftrag (materielle Universalität)<sup>14</sup>.

Abhilfe schaffen unilaterale Maßnahmen wie die erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen<sup>15</sup> bei Auslandssachverhalten sowie zwischenstaatliche Maßnahmen wie der hier untersuchte grenzüberschreitende Auskunftsaustausch<sup>16</sup>.

#### Abb. 2 Völkerrechtliche Grundsätze



Quelle: Eigene Darstellung

## 4. Rechtsgrundlagen des Informationsaustauschs

4.1 Festzustellen ist ein dynamisches Geflecht von Rechtskreisen aus dem Völkerrecht (internationalen Recht), Europarecht und nationalem Recht, die sich teilweise überschneiden und wechselseitig Impulse auslösen.

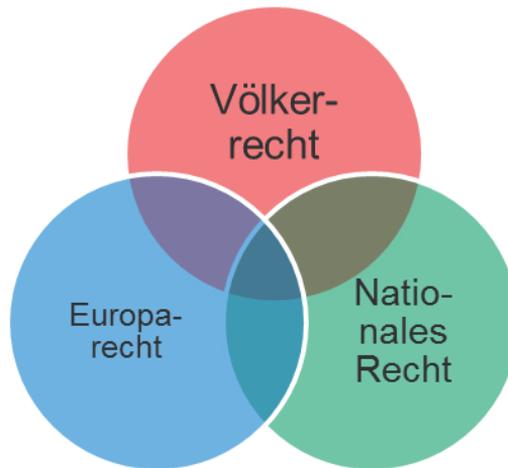
<sup>13</sup> Vgl. Seer/ Gabert, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 1/ 2010, 3 (4) m.w.N.

<sup>14</sup> Vgl. Isabel Gabert, Deutsche Amtshilfe nach dem EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) und ihr Einfluss auf das Ertragsteuerrecht, FR 2013, 986.

<sup>15</sup> Vgl. § 90 Abs. 2 Abgabenordnung (AO).

<sup>16</sup> Anderenfalls greifen die Staaten zur Quellenbesteuerung, so Angelika Dölker, Amtshilfe und Informationsaustausch zwischen Steuerbehörden auf EU- und internationaler Ebene, EWS 1/ 2015, 23.

### Abb. 3 Rechtskreise



Quelle: Eigene Darstellung

4.2 Klassische Rechtsgrundlagen sind die bilateralen Abkommen zwischen Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) auf der Grundlage des OECD Musterabkommens (MA)<sup>17</sup>. Diese völkerrechtlichen Verträge gehen nach der Umsetzung in innerstaatliches Recht den nationalen Steuergesetzen vor<sup>18</sup>.

Artikel 26 OECD-Musterabkommen 2010<sup>19</sup> mit dem Kommentar aus 2012 bietet den Rahmen für den umfassenden (auch automatischen) Informationsaustausch aller steuerlich relevanten Fakten. Auf Art. 26 OECD MA basieren auch die bilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA), so:

- Deutschland-Polen 2005 (Revisionsprotokoll paraphiert in 2013) und
- Deutschland-Tschechische Republik (Fortgeltung DBA mit der Tschechoslowakei aus dem Jahre 1984)<sup>20</sup>.

Darüber hinaus gibt es bilaterale regionale Verwaltungsvereinbarungen<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> Vgl. Abb. 4 Rechtsgrundlagen.

<sup>18</sup> Vgl. § 2 Abgabenordnung. Vgl. auch BVerfGE 111, 307 (316 ff): Doppelbesteuerungsabkommen sind als völkerrechtliche Verträge gemäß Art. 59 Abs. 2 Grundgesetz nach Zustimmungsgesetz ranggleich mit einem Bundesgesetz.

<sup>19</sup> zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Art. 26 Abs. 1 OECD MA statuiert: „(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.“

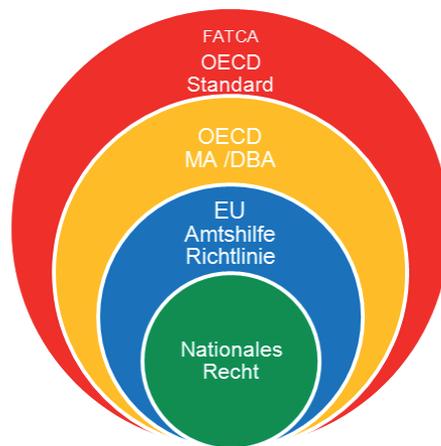
<sup>20</sup> Zum Stand der DBA vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF) vom 19.01.2015 (Bundessteuerblatt - BStBl I, S. 128).

<sup>21</sup> Etwa zwischen Deutschland – Frankreich, Niederlande, Österreich, der Tschechischen Republik, Lettland, Litauen, Ungarn, Estland.

In Anbetracht des Konferenzthemas ist besonders hervorzuheben die Abmachung zwischen dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) in Deutschland und der zuständigen Behörde der Tschechischen Republik über die gegenseitige Amtshilfe vom 06.10.2005<sup>22</sup> und vom 18.08.2006<sup>23</sup>. Wichtige Inhalte der deutsch-tschechischen Verwaltungsvereinbarung sind:

- Dezentrale bzw. regionale Zuständigkeiten für Auskunftersuchen (AE) und Spontanauskünfte;
- Automatischer Auskunftsaustausch (Unternehmensgewinne, Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Gewinne);
- Anwesenheit von Steuerbediensteten im Hoheitsgebiet des anderen Staates;
- Abgestimmte Steuerprüfungen.

#### Abb. 4 Rechtsgrundlagen



Quelle: Eigene Darstellung

4.3 Zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union gelten spezielle multilaterale Vereinbarungen, so etwa die EU-Amtshilferichtlinie<sup>24</sup>, die in nationales Recht umgesetzt wurde<sup>25</sup> und als Unionsrecht Anwendungsvorrang genießt<sup>26</sup>. Auf die Instrumente der des Auskunftsverkehrs nach EU-Amtshilferichtlinie (Auskunftersuchen,

<sup>22</sup> Vgl. Verwaltungsvereinbarung in BStBl I 2005, 904 zur Delegation von Zuständigkeiten nach § 1 a EU-Amtshilfegesetz.

<sup>23</sup> Vgl. zur zuständigen Behörde BStBl I 2006, 487.

<sup>24</sup> Vgl. Abb. 4 und Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 (ABl. L 64 vom 11.03.2011) über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/ EWG sowie die Richtlinie 2014/107/ EU des Rates vom 09.12.2014 (ABl. L 359 vom 16.12.2014).

<sup>25</sup> Vgl. Abb. 4. Die EU-Amtshilferichtlinie wurde in Deutschland umgesetzt durch EUAHiG vom 26.06.2013, vgl. Art. 288 Abs. 3 AEUV. Anders die direkt anwendbare EU-Verordnung, vgl. Art. 288 Abs. 2 AEUV, z.B. die Umsatzsteuerzusammenarbeitsverordnung, ZusammenarbeitsVO Nr. 904/2010 (ABl. EG L 268/1 vom 12.10.2010).

<sup>26</sup> Vgl. Seer, aaO (Fn. 12), Rn. 9.

Spontanauskünfte, automatische Auskünfte) wird in Tz. 5 näher eingegangen. Ähnlich wie die bilateralen Vereinbarungen sieht die EU-Amtshilferichtlinie in Art. 11 und 12 auch sonstige Formen der Zusammenarbeit vor wie die Anwesenheit von Bediensteten im fremden Hoheitsgebiet und die Möglichkeit abgestimmter Steuerprüfungen (sog. joint audits)<sup>27</sup>.

4.4 Neuere Entwicklungen sind multinationale Vereinbarungen wie der OECD-Standard<sup>28</sup> zum automatischen Austausch von Kontendaten – Common Reporting Standard (CRS), anwendbar ab 2017/2018<sup>29</sup>, letztlich ausgelöst durch den US-amerikanischen Foreign Account Compliance Act (FATCA)<sup>30</sup>. Nach dem neuen OECD Standard verpflichten sich die Finanzinstitute zur Ermittlung personenbezogener Daten von Konteninhabern und zur Übermittlung an eine nationale Behörde<sup>31</sup>, die diese Daten an den Vertragsstaat weiterleitet. Hintergrund: Die USA hatten im Gesetzgebungsweg sog. FATCA Vorschriften erlassen. Diese beinhalten die Verpflichtung ausländischer Kreditinstitute, Daten von in den USA Steuerpflichtigen an die US-Steuerverwaltung zu übermitteln (anderenfalls Anfall einer Quellensteuer in Höhe von 30%)<sup>32</sup>.

Anlässlich des Global Forum on Transparency and Information for Tax Purposes<sup>33</sup> in Berlin am 29.10.2014 wurde das Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (MCCA) unterzeichnet<sup>34</sup>, nach

<sup>27</sup> Zu deren Erprobung vgl. Meickmann, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte- Gemeinsame Betriebsprüfungen als Lösungsmodell, DStR 16/2014, 591.

<sup>28</sup> Vgl. Abb. 4 und <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information> (04.06.2015).

<sup>29</sup> Deutschland, Polen und die Tschechische Republik gehören zu den sog. Early Adopters (Frühanehmern) ab 2017 für Zeiträume ab 1.1.2016.

<sup>30</sup> Wesentliche Impulse (Katalysatorwirkung) durch FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) USA-Deutschland vom 31.05.2013 zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der US-amerikanischen Informations- und Meldepflichten bzgl. Auslandskonten (BGBl 2013 II S. 136), FATCA-Umsetzungsverordnung (BGBl 2014 I S. 1022).

<sup>31</sup> In Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern.

<sup>32</sup> Hörhammer/Fehling, Der neue Standard für den weltweiten automatischen Informationsaustausch, NWB 45/2014, 3402.

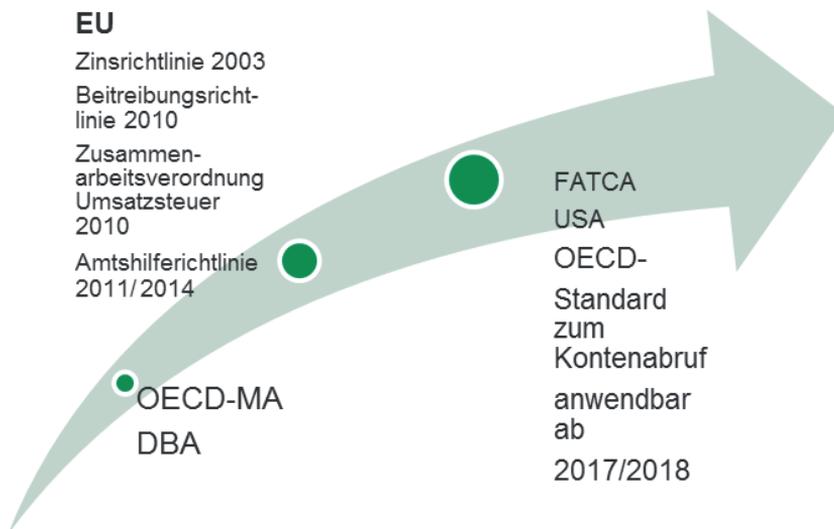
<sup>33</sup> Das Globale Forum für Transparenz und Informationsaustausch für Besteuerungszwecke ist ein bei der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) in Paris ansässiges Netzwerk von 123 Mitgliedstaaten und Jurisdiktionen, vgl. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information> (04.06.2015).

<sup>34</sup> Vgl. zum Ganzen: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information> (04.06.2015) 101 Staaten sprachen sich anlässlich der Jahrestagung 2014 des Global Forum in Berlin für den neuen globalen Standard zum automatischen steuerlichen Austausch von Informationen zu Finanzkonten aus. Das Global Forum setzt seine Länderprüfungen fort und prüft künftig auch die Einhaltung des neuen OECD-Standards zum automatischen steuerlichen Austausch von Informationen zu Finanzkonten. 51 Staaten und Jurisdiktionen unterzeichneten in Berlin eine multilaterale Vereinbarung zum automatischen steuerlichen Austausch von Informationen zu Finanzkonten und tauschen Daten ab 2017 aus. Inzwischen sind es 61 Unterzeichnerstaaten (Stand 04.06.2015). Auch die Schweiz gehört zu den Unterzeichnerstaaten und wird den Standard ab 2018 anwenden. Dies könnte ein Grund für die jüngste „Weißgeldstrategie“ der Schweiz sein, vgl. faznet vom 26.05.2015: Die Schweiz stellt mögliche Steuersünder ins Internet, vgl. auch David Roth, Steuerfahndung: Internationale Gruppenanfragen ins Ausland, Stbg 10/14, 405.

Meinung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) ein Meilenstein bei der Bekämpfung der Steuerhinterziehung<sup>35</sup>.

4.5 Der Zeitstrahl (Abb. 5) verdeutlicht: Am Anfang der Entwicklung standen die vom OECD MA beeinflussten bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), sodann folgten auf Ebene der EU-Mitgliedstaaten die EU-Zinsrichtlinie 2003/2014<sup>36</sup>, die Beitreibungsrichtlinie 2010, Zusammenarbeits-Verordnung Umsatzsteuer 2010<sup>37</sup> sowie die hier im Zentrum stehende EU-Amtshilferichtlinie 2011<sup>38</sup> für den Bereich der direkten Steuern. Letztere wurde 2014<sup>39</sup> dem OECD-Standard zum Kontenabruf angepasst.

**Abb. 5 Zeitstrahl**



Quelle: Eigene Darstellung

<sup>35</sup> Anschaulich: [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Video/Einfach\\_erklaert/2014-10-28-Einfach-Erklart-tax-conference/2014-10-28-animationsfilm-tax-conference-textfassung.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Video/Einfach_erklaert/2014-10-28-Einfach-Erklart-tax-conference/2014-10-28-animationsfilm-tax-conference-textfassung.html) (20.06.2015).

<sup>36</sup> Vgl. Richtlinie 2014/48/EU des Rates vom 24.3.2014 zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG, ABl L 111 vom 15.4.2014, S. 50. Die EU-Zinsrichtlinie hat als Vorreiter des automatischen Informationsaustauschs in Anbetracht der Umsetzung des OECD-Standards an Bedeutung verloren, vgl. Dölker, aaO (Fn. 16), S. 24.

<sup>37</sup> EU- Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU vom 16.3.2010 (ABl EU L Nr. 84/1) im Bereich der Vollstreckung von Steuern bei einem festen Titel, zur EU-ZusammenarbeitsVO USt Nr. 904/2010 s.o. Fn.25

Nicht untersucht wird hier die Rechtshilfe im Bereich des Steuerstrafrechts:

Die Finanzbehörde kann als Steuerfahndung auch Strafverfolgungsbehörde sein. Dann hat sie polizeiliche Befugnisse und die Abkommen über die Zusammenarbeit der Polizeibehörden finden Anwendung, so:

D-CZ vom 19.09.2000 und D-Polen vom 18.02.2002.

<sup>38</sup> Vgl. Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 (ABl. L 64 vom 11.03.2011) EU-RiLi, in Deutschland umgesetzt durch EUAHiG vom 26.06.2013.

<sup>39</sup> Vgl. Richtlinie 2014/107/ EU des Rates vom 09.12.2014 (ABl. L 359 vom 16.12.2014).

## 5. Auf der Grundlage der bilateralen DBA bzw. der EU-Amtshilferichtlinie 2011/2014<sup>40</sup> sind drei Auskunftsarten zu unterscheiden

Abb. 6 Auskunftsarten

Auskunftsersuchen	Spontanauskünfte	Automatischer Auskunftsaustausch
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sachverhaltsaufklärung in konkretem Einzelfall</li> <li>• zulässig und voraussichtlich erheblich</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auskunftserteilung ohne Ersuchen</li> <li>• „internationale Kontrollmitteilungen“ anlässlich Außenprüfung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen</li> <li>• z.B. Kapitalerträge</li> </ul>

Quelle: Eigene Darstellung

5.1 Beim formellen Auskunftsersuchen werden für einen bestimmten Sachverhalt konkrete voraussichtlich erhebliche Informationen erbeten<sup>41</sup>. Alle steuerlich relevanten Fakten können auf dieser Basis ausgetauscht werden. Hierzu gehören auch „Gruppenanfragen“<sup>42</sup>. Verboten sind sog. „fishing expeditions“ (Fischzüge)<sup>43</sup> als unzulässige Beweisausforschung ohne hinreichende Anhaltspunkte. Ein weiteres Prinzip im Internationalen Steuerrecht ist ferner das Äquivalenzprinzip (Reziprozität, Gegenseitigkeit)<sup>44</sup>. Die Leistung erfolgt nicht Zug um Zug, sondern bietet nur die grundsätzliche Möglichkeit der Auskunftserteilung<sup>45</sup>. Grenzen finden sich nach § 26 Abs. 2 und 3<sup>46</sup> OECD-MA in den nationalen Gesetzen und Verwaltungspraktiken, dem

<sup>40</sup> Vgl. oben Tz. 4.2 und 4.3.

<sup>41</sup> Für Deutschland finden sich Zahlen bei Seer, aaO (Fn.12), § 117 Rn. 6 m.w.N.: In 2009 wurden insgesamt 5.558 Einzelauskunftsersuchen von Deutschland ins Ausland gestellt (davon 5.013 bzgl. der Umsatzsteuer). Vom Ausland gingen 11.197 Ersuchen ein (davon die Umsatzsteuer betreffend: 8.903).

<sup>42</sup> Vgl. Beyer, Gruppenanfragen im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe, NWB 14/2015, 974 (975): Die österreichischen Kreditinstitute sind bei zulässigen Amtshilfeersuchen verpflichtet, sämtliche Kundendaten an das österreichische Finanzministerium herauszugeben. Vgl. auch Handelsblatt vom 13.10.2014: Identifikation einer Vielzahl von Konteninhabern mit Wohnsitz in Deutschland bei österreichischen Banken „auf einen Schlag“.

<sup>43</sup> Vgl. Kommentar zu Art. 26 OECD MA 2012 in Seer, aaO (Fn.12), Rn. 16.

<sup>44</sup> Vgl. Schaumburg, aaO (Fn.11), S.1134.

<sup>45</sup> Vgl. <http://www.bundesfinanzministerium.de/CONTENT/DE/Monatsberichte2014/08/Internationale-Standards-beim-steuerlichen-Informationsaustausch>, S. 3 (04.06.2015).

<sup>46</sup> Fortsetzung Wortlaut des Art. 26 OECD MA:

„(2) Alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen und Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen

Schutz von Betriebsgeheimnissen (Schutz des Steuerpflichtigen) und dem „ordre public“<sup>47</sup>. Wichtig ist auch das Subsidiaritätsprinzip<sup>48</sup>. Demnach müssen zunächst alle innerstaatlichen Informationswege ausgeschöpft sein (ultima ratio)<sup>49</sup>.

5.2 Im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs übermittelt eine Jurisdiktion Informationen zu konkreten Steuerfällen, ohne dass eine konkrete Anfrage vorgegangen ist, sehr oft als „Kontrollmitteilung“ anlässlich einer Außenprüfung<sup>50</sup>. Insgesamt ist festzustellen, dass die Zahl der Spontanauskünfte die Zahl der formellen Auskunftsersuchen übersteigt.

5.3 Beim automatischen Informationsaustausch werden zu bestimmten Zeitpunkten steuerliche Informationen hinsichtlich festgelegter Kriterien (z.B. zu Kapitalerträgen) ausgetauscht<sup>51</sup>. Automatische Auskünfte sind ein Instrument zur Bekämpfung von Steuerbetrug und gehören zum grenzüberschreitenden Risikomanagement<sup>52</sup>. Art. 8 der EU-Amtshilferichtlinie 2011 legt folgende Kriterien fest:

- Vergütungen aus unselbständiger Arbeit;
- Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen;
- Lebensversicherungsprodukte;
- Ruhegelder, Renten und ähnliche Zahlungen;

nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen.

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

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

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

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

(4) Wenn ein Vertragsstaat in Übereinstimmung mit diesem Artikel um Erteilung von Informationen ersucht, wendet der andere Vertragsstaat zur Beschaffung der Informationen seine innerstaatlichen Ermittlungsbefugnisse an, auch wenn er die Informationen nicht für seine eigenen Steuerzwecke benötigt. Die Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen des Absatzes 3; diese sind aber nicht so auszulegen, als erlauben sie einem Vertragsstaat, die Erteilung der Informationen abzulehnen, nur weil er kein eigenes Interesse an ihnen hat.

(5) Absatz 3 ist nicht so auszulegen, als erlaube er einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen abzulehnen, nur weil sie sich im Besitz einer Bank, einer anderen Finanzinstitution, eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen.“

<sup>47</sup> Fundamentale Ordnungsvorstellungen und Grundwerte, z.B. Grundrechte, vgl. Seer, aaO (Fn. 12), Rn.58.

<sup>48</sup> Vgl. § 4 Abs. 3 EU-AHiG, vgl. Seer, aaO (Fn. 40), Rn.11.

<sup>49</sup> Vgl. Gabert, aaO (Fn. 14), 986 (988).

<sup>50</sup> Nach Seer, aaO (Fn. 40), Rn.11 gingen in 2009 in Deutschland im Bereich der direkten Steuern 1,6 Mio (allein aus den USA 935 284) und im Bereich der Umsatzsteuer 143 689 Kontrollmitteilungen ein. Deutschland erteilte 333 479 Spontanauskünfte an das Ausland (davon 98.360 bzgl. Umsatzsteuer).

<sup>51</sup> Vgl. Hörhammer/ Fehling, aaO (Fn. 31), 3402.

<sup>52</sup> Vgl. Gabert, aaO (Fn.14), 986 (989).

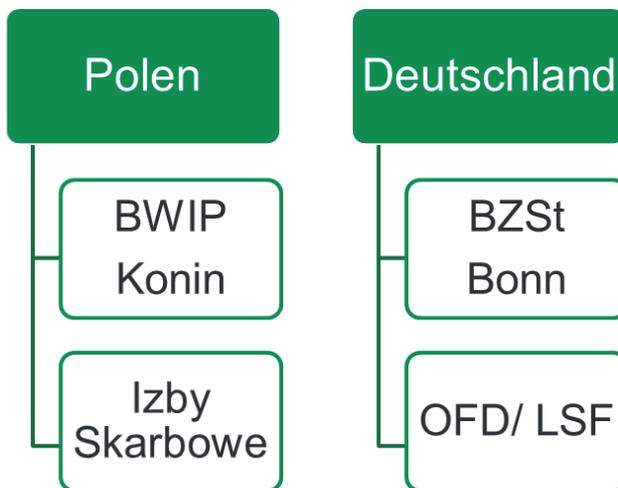
- Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus.

Die Anwendung erfolgt für Besteuerungszeiträume ab dem 1.1.2014. Der ab 2017 anwendbare OECD-Standard zum Kontenabruf beschleunigt diese Entwicklung<sup>53</sup>. So ist auf EU-Ebene durch die erweiterte EU-Amtshilferichtlinie 2014<sup>54</sup> bereits für Besteuerungszeiträume ab dem 1.1.2016<sup>55</sup> ein automatischer Auskunftsaustausch aufgrund von Meldepflichten der Finanzinstitute u. a. zu Zinsen, Dividenden und den Erlösen aus der Veräußerung von Finanzvermögen vorgesehen.

## 6. Dienstweg oder Regionalisierung von Zuständigkeiten

### 6.1 Klassischer Dienstweg zwischen Polen und Deutschland

Abb. 7 Klassischer Dienstweg zwischen Polen und Deutschland



Quelle: Eigene Darstellung

Die Einbindung von zentralen Verbindungsbüros, dem BWIP in Konin und dem BZSt<sup>56</sup> in Bonn, gewährleistet die Überprüfung der Gegenseitigkeit und des Schutzes des Steuerpflichtigen<sup>57</sup>. Nach der EU-Amtshilferichtlinie 2011 sind Bearbeitungsfristen

<sup>53</sup> Vgl. oben Tz. 4.4.

<sup>54</sup> Vgl. Richtlinie 2014/107/ EU des Rates vom 09.12.2014 (ABl. L 359 vom 16.12.2014).

<sup>55</sup> Österreich ab 1.1.2017.

<sup>56</sup> BWIP: Biuro Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie (→Lzba Skarbowa w Poznaniu →Ministerstwo Finansów); BZSt: Bundeszentralamt für Steuern in Bonn (→Bundesministerium der Finanzen) und weiteren Dienstsitzen; OFD: Oberfinanzdirektion/ LSF: Landesamt für Steuern und Finanzen.

<sup>57</sup> Vgl. Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 (ABl. L 64 vom 11.03.2011), in Deutschland umgesetzt durch EUAHiG vom 26.06.2013 und Richtlinie 2014/107/ EU des Rates vom 09.12.2014 (ABl. L 359 vom 16.12.2014).

zu beachten<sup>58</sup>. Standardisierte Vordrucke mindern Sprachprobleme. Es ist ein gemeinsames europaweites elektronisches Kommunikationsnetzwerk (Common Communication Network-CNN) etabliert<sup>59</sup>.

## 6.2 Annex: Verwaltungshoheit

In Deutschland liegt im Bereich der meisten Steuern die Gesetzgebungshoheit beim Bund, die Verwaltungshoheit jedoch bei den Ländern<sup>60</sup>. Der zwischenstaatliche Auskunftsaustausch läuft im Regelfall über die Bundesoberbehörde Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).

### Abb. 8 Finanzverwaltung in Deutschland

<b>Aufbau der Finanzverwaltung (Art. 108 Grundgesetz)</b>	
<b><u>Bundesfinanzverwaltung</u></b> Bundesministerium der Finanzen (BMF) in Berlin	<b><u>Landesfinanzverwaltung</u></b> Sächsisches Staatsministerium der Finanzen (SMF) in Dresden
<b><u>Bundeszentralamt für Steuern</u></b> in Bonn und weiteren Dienstsitzen	Staatsbetrieb Sächsisches Immobilien- und Baumanagement Staatliche Schlösser, Burgen und Gärten Sachsens
Bundesfinanzdirektionen	<b>Landesamt für Steuern und Finanzen</b> in Dresden/ Chemnitz
Hauptzollämter	Finanzämter

Quelle: Eigene Darstellung

## 6.3 Regionalisierung von Zuständigkeiten

Wie bereits oben<sup>61</sup> angesprochen gibt es zwischen Deutschland und der Tschechischen Republik spezielle Verwaltungsvereinbarungen bzgl. des Auskunftsaustauschs (Auskunftsersuchen und Spontanauskünfte) über direkte Steuern aus den Jahren 2005 und 2006. Die Kontakte laufen hier nicht über ein zentrales Verbindungsbüro<sup>62</sup>. Direkte Kontakte zwischen regionalen Verbindungsstellen dienen der Beschleunigung und Entbürokratisierung sowie der Effizienz<sup>63</sup>.

<sup>58</sup> Art. 7 der EU-Amtshilferichtlinie: Eingangsbestätigung nach 7 Tagen sowie Bearbeitung in der Regel innerhalb von 2 - 6 Monaten.

<sup>59</sup> Art. 21 EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 (ABl. L 64 vom 11.03.2011).

<sup>60</sup> Art. 106 und 108 Grundgesetz.

<sup>61</sup> S.o. Tz. 4.2, Fn. 22 und 23.

<sup>62</sup> S.o. zu Polen Tz. 6.1.

<sup>63</sup> So die EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 (ABl. L 64 vom 11.03.2011), die in Tz. 8 für mehr direkte Kontakte zwischen den zuständigen lokalen oder nationalen Behörden plädiert.

Die Auskunftersuchen und Auskünfte sind an die folgenden Behörden zu richten, wenn die Ermittlungen aus den betroffenen Bundesländern (Bayern, Sachsen) bzw. Zuständigkeitsbereichen der benannten tschechischen Behörden resultieren.

**Abb. 9 Regionale Verbindungsstellen in der Tschechischen Republik und Deutschland**

<b>Tschechische Republik</b>	<b>Deutschland</b>
Finanční ředitelství v Ústí nad Labem	Bayerisches Landesamt für Steuern Nürnberg
Finanční ředitelství v Plzni	Finanzamt Chemnitz-Süd (für Sachsen)

Quelle: Eigene Darstellung

Die Kommunikation erfolgt schriftlich über standardisierte Vordrucke. Dies hat die Auswahl der Sprache für standardisierte Fragen zum Vorteil. Mangels gesicherter Internet-Verbindung müssen die Daten ausgedruckt und per Post an die zuständige Behörde versandt werden. Festzuhalten ist, dass beim regionalisierten Auskunftsverkehr die Nutzung des CNN<sup>64</sup> derzeit nicht ohne weiteres möglich ist.

Die Anwesenheit von Steuerbediensteten im Hoheitsgebiet des anderen Staates sowie abgestimmte Steuerprüfungen sind nach der EU-Amtshilferichtlinie grundsätzlich möglich<sup>65</sup>, jedoch immer unter Einbindung des zentralen Verbindungsbüros<sup>66</sup>. Der automatischer Auskunftsaustausch (Unternehmensgewinne, Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Gewinne) erfolgt ausschließlich über das Bundeszentralamt für Steuern.

Wie oben<sup>67</sup> dargestellt existieren neben der Verwaltungsvereinbarung mit der Tschechischen Republik weitere bilaterale Vereinbarungen Deutschlands über den direkten Auskunftsaustausch in Steuersachen. Damit finden der regionale Grenzbezug bzw. die wirtschaftlichen Verflechtungen Berücksichtigung<sup>68</sup>.

Besonders erwähnt sei als Vorreiterin die Absprache zwischen Deutschland und Frankreich vom 12.11.2001<sup>69</sup> und die Delegation von Zuständigkeiten nach § 1a EGA-HiG<sup>70</sup> auf die Finanzämter Baden-Württembergs, Rheinland-Pfalz und des Saarlandes sowie auf französischer Seite auf die Finanzdirektionen von 14 grenznahen Departements. Hier wurde die Möglichkeit des regionalen unmittelbaren Auskunftsaustauschs zwischen sog. „Korrespondenten“ der Finanzämter Baden-Württembergs und der zuständigen

<sup>64</sup> S.o.Tz. 6.1 mit Fn. 59.

<sup>65</sup> so EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 (ABl. L 64 vom 11.03.2011) in Art. 11 und 12.

<sup>66</sup> In Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern.

<sup>67</sup> Vgl. Tz. 4.2 mit Fn. 21 (zwischen Deutschland - Frankreich, Niederlande, Österreich, der Tschechischen Republik, Lettland, Litauen, Ungarn, Estland).

<sup>68</sup> Vgl. Hamacher, aaO (Fn.4), Rn. 78 m.w.N.

<sup>69</sup> BStBl I 2001, 801.

<sup>70</sup> BStBl I 2004, 1184.

Behörde in Frankreich geschaffen. Dieses Verfahren ermöglicht den bilateralen Austausch zwischen Kontaktpersonen an den einzelnen Behörden nach dem Grundsatz: „Jeder spricht seine Sprache und versteht die Sprache des Nachbarn“. Damit sind nicht nur regionale, sondern auch dezentrale Elemente eingegangen. Probleme bereitet aber auch hier eine gesicherte Internetverbindung auf beiden Seiten der Grenze.

## 7. Verwaltungspraxis

Die Verwaltungspraxis zeigt Folgendes:

Mehrsprachige Standardformulare reduzieren die Sprachschwierigkeiten und tragen zur Ersparnis von (Übersetzungs-)kosten bei.

Beim Dienstweg über zentrale Verbindungsbüros gewährleistet das europaweite elektronische Kommunikationsnetzwerk (Common Communication Network - CNN) eine gesicherte Datenverbindung. Bearbeitungsfristen für die zentralen Verbindungsbüros sorgen für mehr Akzeptanz bei den örtlichen Bearbeitern.

Regionale Verbindungsstellen beschleunigen und entbürokratisieren das Verfahren. Direkter grenzüberschreitender Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden einer Region erfordert Sprachkenntnisse und die entsprechende Technik. Zusätzliche Sprachschulungen fördern den direkten Kontakt der Bearbeiter über die Grenze hinweg. Der gesicherte elektronische Datenaustausch sollte auch beim dezentralen Auskunftsaustausch ausgebaut werden.

Allgemein sind eine Sensibilisierung der Bediensteten zu den Möglichkeiten des internationalen Auskunftsaustauschs sowie eine Anpassung des Personalschlüssels in der Verwaltung wünschenswert<sup>71</sup>, damit die praktische Umsetzung nicht hinter den rechtlichen Möglichkeiten zurückbleibt.

## 8. Zusammenfassung

Im Zeitalter der Globalisierung ist der zwischenstaatliche Auskunftsaustausch ein wesentliches Instrument zur Erfassung und zutreffenden Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte.

Während früher nur bilaterale Staatenvereinbarungen Regelungen zum zwischenstaatlichen Auskunftsaustausch beinhalteten, gehen nunmehr wesentliche Impulse von der OECD aus. Ab 2017/2018 beabsichtigen derzeit 61 Staaten automatisch steuerliche Informationen zu Finanzkonten nach OECD-Standards auszutauschen.

---

<sup>71</sup> Nach Seer, aaO (Fn.12), Rn. 60, „stehen Unkenntnis der Finanzbeamten und Personalmangel einer Intensivierung des Informationsaustausches im Wege“.

Auf EU-Ebene regelt die im Jahre 2014 an den OECD-Standard angepasste Amtshilferichtlinie den Auskunftsaustausch unter den Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern.

Der Auskunftsaustausch erfolgt in der Regel über zentrale Verbindungsbüros. Standardformulare und Sprachschulungen reduzieren Sprachschwierigkeiten.

Bilateral sind dezentrale Lösungen möglich. Eine gesicherte Internetverbindung ist technische Grundvoraussetzung für den dezentralen Auskunftsverkehr.

Regionale Verbindungsstellen beschleunigen und entbürokratisieren das Verfahren und erhöhen die Akzeptanz.

Vor allem aufgrund der multilateralen Rechtsakte der EU und der OECD wird der internationale Auskunftsaustausch in Steuersachen in Zukunft an Bedeutung gewinnen. Diesem ist in der Verwaltung durch entsprechende Maßnahmen im Personalbereich Rechnung zu tragen.

### **Literaturverzeichnis**

- Beyer, Dirk, Gruppenanfragen im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe, Neue Wirtschaftsbriefe (NWB) 14/ 2015, 974.
- Dölker, Angelika, Amtshilfe und Informationsaustausch zwischen Steuerbehörden auf EU- und internationaler Ebene, Europäische Wirtschaft und Steuerrecht (EWS) 1/ 2015, 23.
- Gabert, Isabel, Deutsche Amtshilfe nach dem EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) und ihr Einfluss auf das Ertragsteuerrecht, Finanzrundschau (FR) 2013, 986.
- Hamacher, Rolfjosef in: juris Lexikon Steuerrecht, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen, Stand 17.03.2015.
- Hörhammer, Evelyn/ Fehling, Daniel, Der neue Standard für den weltweiten automatischen Informationsaustausch, Neue Wirtschaftsbriefe (NWB) 45/ 2014, 3402.
- Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011.
- Roth, David, Steuerfahndung: Internationale Gruppenanfragen ins Ausland, Steuerberatung (Stbg) 10/14, 405.
- Seer, Roman/ Gabert, Isabel, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1/ 2010, 3.
- Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm (Herausgeber), Kommentar zur Abgabenordnung (AO)/ Finanzgerichtsordnung (FGO), Köln, 1. Auflage 2006, Lieferung 05.2014.
- Meickmann, Till, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte- Gemeinsame Betriebsprüfungen als Lösungsmodell, Internationales Steuerrecht (IStR)16/ 2014, 591.

