

# Abhandlungen

## Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen

Prof. Dr. ROMAN SEER und Dipl.-Kff. ISABEL GABERT, LL.M., Bochum

### Inhaltsübersicht

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Einleitung</li> <li>II. Divergenz zwischen materieller Universalität und formeller Territorialität</li> <li>III. Rechtsgrundlagen für den internationalen Informationsaustausch           <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Gemeinschaftsrecht</li> <li>2. Multilaterale Rechtsquellen</li> <li>3. Bilaterale Rechtsquellen               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Doppelbesteuerungsabkommen</li> <li>b) Bilaterale Amts- und Rechtshilfeabkommen</li> </ul> </li> <li>4. Unilaterale Rechtsquellen</li> <li>5. Konkurrenzen</li> <li>6. Anwendung der Rechtsgrundlagen               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Auskunftsarten</li> <li>b) Übergang vom passiven zum aktiven Informationsaustausch</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>c) Ausmaß des Amtshilfeverkehrs</li> <li>IV. Fragen der Beweislast           <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Arten der Beweislastverteilung in Europa</li> <li>2. Erweiterte Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO</li> </ul> </li> <li>V. Individualrecht der vom Auskunftsverkehr betroffenen Steuerpflichtigen           <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Geheimnisschutz</li> <li>2. Rechtsschutz               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Rechtsschutz gegen die Auskunftserteilung an ausländische Finanzbehörden aufgrund eingehender Ersuchen</li> <li>b) Rechtsschutz gegen ein deutsches Auskunftsersuchen</li> <li>c) Hierarchie der Rechtsschutzmaßnahmen</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>VI. Anforderungen an den Auskunftsverkehr</li> <li>VII. Zusammenfassung der Ergebnisse in 10 Thesen</li> </ul> |
|---|---|

### I. Einleitung

Aufgrund der Internationalisierung des Wirtschaftslebens hat die Zahl grenzüberschreitender Sachverhalte mit steuerlicher Relevanz ganz erheblich zugenommen. Nicht nur Unternehmen betätigen sich im Zuge der Globalisierung grenzüberschreitend. Vielmehr hat auch die Bereitschaft der Bürger zugenommen, Vermögen oder ihren beruflichen wie privaten Lebensmittelpunkt in das Ausland zu verlagern<sup>1</sup>. Dies fordert die nationalen Steuerstaaten heraus. Deshalb haben wir uns am Bochumer Institut für Steuerrecht und Steuervollzug in einem auf zwei Jahre angelegten, von der Fritz-Thyssen-Stiftung geförderten Forschungsprojekt mit der Zusammenarbeit der Finanzbehörden in Europa beschäftigt. Die Ergebnisse des Projekts sind am 5.6.2009 auf der Jahrestagung der European Association of Tax Law Professors (EATLP) in Santiago de Compostela/Spainien präsentiert worden. Der Generalbericht sowie die einzelnen Länderberichte und thematischen Einzelbeiträge werden demnächst in einem englisch-sprachigen Band erscheinen<sup>2</sup>. Der nachfolgende Beitrag soll hier die für das deutsche Recht interessanten Erkenntnisse referieren.

Die Aktualität dieses Themas beweisen parallele Entwicklungen, die das Recht des Auskunftsverkehrs während der Laufzeit des Projekts genommen hat. So hat im Februar 2009 die EU-Kommission den Vorschlag für eine die Informationshilfe deutlich verstärkende Änderung der EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG aus dem Jahr 1977<sup>3</sup> unterbreitet (KOM [2009]

29), weil sie die bestehende EG-Amtshilfe richtlinie mittlerweile für ungeeignet hält, die an eine Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden gestellten Anforderungen zu erfüllen<sup>4</sup>. Wegen des stetig gestiegenen Bedarfs an Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerschulden hat sie ihre Initiative um einen Vorschlag für eine neue Beitreibungsrichtlinie ergänzt (KOM [2009] 28). Unabhängig davon haben die großen Mitgliedstaaten der EU zusammen mit den USA den Druck auf sog. Steueroasen deutlich erhöht und diese zum Abschluss bilateraler Auskunftsabkommen bewegt. Hier sind die Erfolge der langjährigen Bestrebungen auf europäischer und internationaler Ebene, die europaweite und internationale Kooperation der Steuerverwaltung zur Vermeidung von Steuerflucht zu verstärken, abzulesen. Die Häufigkeit der in 2009 geschlossenen bilateralen Amtshilfeabkommen in Steuersachen überschreitet die Anzahl der Abschlüsse derartiger Abkommen in den Vorjahren bei weitem. So hat Deutschland im März 2009 Auskunftsabkommen mit der Isle of Man und mit Guernsey, im Juli 2009 mit den Bermudainseln, im August 2009 mit Gibraltar und im September 2009 mit Liechtenstein geschlossen. Noch im Jahre 2005 hatte es das Fürstentum Liechtenstein kategorisch abgelehnt, nach Maßgabe der von der OECD entworfenen Musterabkommen Auskunftsabkommen einzugehen<sup>5</sup>. Aufgrund des konzertierten Drucks der EU-Staaten und der USA hat die Steuerpolitik Liechtensteins nun einen signifikanten *Paradigmenwechsel* vollzogen<sup>6</sup>.

Zu diesem Sinneswandel haben auch die klaren Erkenntnisse der G-8- und G-20-Staaten für die Sicher-

1 *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Diss. 2004, Köln, 1.

2 Zum Generalthema „Mutual Assistance and Information Exchange“, Verlag des International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam.

3 ABl. EG Nr. L 336, 15.

4 Für einen Vergleich zwischen dem KOM (2009) 29 und der EG-Amtshilfe richtlinie vgl. *Gabert*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 ff.

5 *Herbst/Brehm*, IWB 2005, Gruppe 2, Fach 10, 1853 (1864).

6 *Hosp/Moosbrugger*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 5, 37.

stellung des Steueraufkommens und Bekämpfung der Steuerhinterziehung beigetragen. So vereinbarten die G-20 Staaten auf ihrem Gipfel am 2.4.2009 in London, den Druck auf Steueroasen zu erhöhen und eine „Sünderliste“ zu veröffentlichen. Auch beim G-8-Treffen in L'Aquila vom 8. bis 10.7.2009 wurde der Ausbau des Auskunftsverkehrs thematisiert. Das beim Finanzministertreffen der G-20-Staaten Anfang September 2009 beschlossene Maßnahmenpaket zur Stabilisierung der Finanzmärkte umfasst auch die Bekämpfung von im Hinblick auf den Auskunftsverkehr in Steuersachen unkooperativem Verhalten. Ab März 2010 sollen die Staaten in die Lage versetzt werden, Gegenmaßnahmen gegen Steueroasen ergreifen zu können. Dazu flankierend hat der nationale Gesetzgeber im sog. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz<sup>7</sup> vom 29.7.2009 einseitige Maßnahmen ergriffen, die den Geschäftsverkehr in sog. Steueroasen-Länder unbequem werden lassen. Für den Geschäftsverkehr in solchen Staaten, deren Auskunftsverhalten nicht den Standard des Art. 26 OECD Musterabkommen 2005 erreicht, muss ein Steuerinländer nunmehr zu seinen Lasten gehende (negative) Beweisfolgen befürchten.

## II. Divergenz zwischen materieller Universalität und formeller Territorialität

Der Bedarf nach einem effektiven Auskunftsverkehr ergibt sich bereits aus der Divergenz von materieller Universalität und formeller Territorialität. Das im Völkerrecht geltende Prinzip der formellen Territorialität hindert Staaten daran, Außenprüfungen und andere Ermittlungen in einem anderen Staat auszuführen, weil die nationalen Finanzbehörden keine Hoheitsakte auf einem fremden Staatsgebiet vornehmen dürfen<sup>8</sup>. Auf der anderen Seite existiert aber kein Grundsatz der materiellen Territorialität, der es verbieten würde, Rechtsfolgen des innerstaatlichen Rechts auch an ausländische Sachverhalte zu knüpfen<sup>9</sup>. In der Staatenpraxis hat vielmehr das Universalitätsprinzip das Territorialitätsprinzip verdrängt<sup>10</sup>. So entsteht ein Missverhältnis zwischen materieller Besteuerung und seiner formalen Durchsetzung, wodurch sich die Vollziehbarkeit des nationalen Normbefehls, das Welteinkommen zu besteuern, als defizitär erweist<sup>11</sup>. Es fehlt an der Reziprozität zwischen lastenausteilender Norm und deren Vollzug<sup>12</sup>. § 204 Abs. 1 AO 1931 wurde schon früh entnommen, dass das materielle Steuergesetz nicht nur Schranke, sondern auch Antrieb des Verwaltungshandelns ist<sup>13</sup>. Dies unterstellend muss

das Verwaltungskönnen so weit wie möglich dem Verwaltungsauftrag angenähert werden. Der internationale Amtshilfeverkehr dient demnach dazu, die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten<sup>14</sup>. Um dem hieraus resultierenden Vollzugsauftrag nachzukommen, hat sich die Bundesrepublik Deutschland in den letzten Jahren bemüht, die gegenseitige Rechts- und Amtshilfe mit anderen Staaten zu intensivieren. Als Folge des steigenden Bedürfnisses nach einem intensiven zwischenstaatlichen Informationsaustausch ist eine Vielzahl von diesbezüglichen Rechtsgrundlagen entstanden. Das hieraus resultierende Geflecht von völkerrechtlichen, europarechtlichen und nationalen Bestimmungen gilt hinsichtlich des Verhältnisses der einzelnen Normen zueinander selbst für Kenner dieser Rechtsmaterie als „Rechtswirrwarr“<sup>15</sup>, den es zunächst aufzulösen gilt.

## III. Rechtsgrundlagen für den internationalen Informationsaustausch

### 1. Gemeinschaftsrecht

Auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene wird der Informationsaustausch durch die EG-Amtshilfe-Richtlinie vom 19.12.1977<sup>16</sup> sowie die EG-Beitreibungs-Richtlinie 2008/55/EU vom 26.5.2008<sup>17</sup>, welche die Beitreibungs-Richtlinie 76/308/EWG vom 15.3.1976 ersetzt hat, geregelt. Den Bereich der Umsatzsteuer und besonderen Verbrauchsteuern haben die Mitgliedstaaten zwischenzeitlich aus dem Anwendungsbereich der EG-Amtshilferichtlinie herausgenommen und durch die sog. Mehrwertsteuer-Zusammenarbeitsverordnung vom 7.10.2003<sup>18</sup> sowie die VO (EG) Nr. 2073/04 vom 16.11.2004 als unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht ausgestaltet. Für diesen Bereich werden den nationalen Gesetzgebern keinerlei Spielräume mehr belassen. Für den sensiblen Bereich der Zinsbesteuerung wird der Auskunftsverkehr durch die Zinsertragsteuer-Richtlinie vom 3.6.2003<sup>19</sup> geregelt. Von der EG-Amtshilferichtlinie sind für Deutschland die Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Vermögen-, Grund- und Versicherungssteuer<sup>20</sup> erfasst.

Um eine Vereinheitlichung des grenzüberschreitenden Steuervollzugs für den Bereich der indirekten Steuern zu gewährleisten, haben sich die Mitgliedstaaten Verordnungen i.S.d. Art. 249 Abs. 2 EGV bedient. So ist für diese Steuern innerhalb der Europäischen Union ein fortgeschrittener Grad der Zusammenarbeit unter den Mitgliedstaaten erreicht wor-

7 BGBl. 2009 I, 2302.

8 Vogel, in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar<sup>5</sup>, München 2008, Einl. Rz. 16 f., m.w.N.

9 Vogel (FN 8), Einl. Rz. 11.

10 Bestandsaufnahme bei Vogel (FN 8), Einl. Rz. 12.

11 Seer, Steuerverfahrensrechtliche Bewältigung grenzüberschreitender Sachverhalte, in FS Schaumburg, Köln 2009, 151 f.

12 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2068).

13 Seer, in Tipke/Kruse, § 85 AO, Rz. 6 m.w.N. (Okt. 2008).

14 Seer (FN 11), 151 ff.

15 Carl/Klos, SteuerStud 1993, 5; Ritter, in Vogel (Hrsg.), Internationale Steuerauskunft und Verfassungsrecht, 33.

16 ABl. EG Nr. L 336, 15, mit späteren Änderungen, zuletzt

vervollständigt mit dem Beitritt Bulgariens und Rumäniens zur EU durch RL 2006/98/EG v. 20.11.2006, ABl. EU Nr. L 363, 129.

17 ABl. EU Nr. L 150, 28.

18 ABl. EU Nr. L 264, 1, zuletzt geändert durch VO v. 12.2.2008, ABl. EU Nr. L 44, 1.

19 ABl. EU Nr. L 157, 38.

20 Art. 1 Abs. 3 RL 77/799/EWG enthält eine konkretisierende Aufzählung, welche Steuerarten in den einzelnen Mitgliedstaaten unter „Steuern vom Einkommen und Vermögen“ fallen, auf die sich die Auskunftserteilung nach Art. 1 Abs. 1 RL 77/799/EWG bezieht.

den<sup>21</sup>. Angesichts des gleichwohl bestehenden Ausmaßes an Steuerbetrug und -verkürzung<sup>22</sup> erscheint aber auch hier das Kooperationspotential noch nicht erschöpft zu sein. Das Beispiel der indirekten Steuern zeigt, welche herausragende wirtschaftliche Bedeutung die wirksame Bekämpfung des Steuerbetrugs und der Steuerverkürzung durch einen effektiven Informationsaustausch besitzt.

Bei den direkten Steuern begnügen sich die Mitgliedstaaten mit dem Instrument der Richtlinien i.S.d. Art. 249 Abs. 3 EGV, die einen Mindeststandard und Rahmen vorgeben, der durch die Mitgliedstaaten ausgefüllt und in das nationale Recht umgesetzt werden muss<sup>23</sup>. Diese Umsetzung in nationales Recht ist – bis auf die EG-Beitreibungsrichtlinie vom 26.5.2008 – auch erfolgt<sup>24</sup>. Hier gibt es hinsichtlich der Umsetzungsgeschwindigkeit zwischen den Mitgliedstaaten z.T. erhebliche Unterschiede. So wurde z.B. die EG-Amtshilfe-richtlinie von Großbritannien schon 1978, von Deutschland aber erst 1985 umgesetzt<sup>25</sup>. Die Rechtsgrundlagen für den durch die Richtlinien geforderten grenzüberschreitenden Informationsbeitrag Deutschlands bilden das EG-Amtshilfegesetz vom 19.12.1985<sup>26</sup> sowie das EG-Beitreibungsgesetz vom 3.5.2003<sup>27</sup>. Dies sind nur die Rechtsgrundlagen in den Fällen, in denen die Amtshilfe durch die deutsche Finanzverwaltung gewährt wird. In umgekehrter Richtung, also wenn die Amtshilfe durch Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten erbracht wird, richtet sich die Amtshilfe nach den jeweiligen Umsetzungsbestimmungen im betroffenen Mitgliedstaat. Damit besitzt die Finanzbehörde nach der EG-Amtshilferichtlinie und den nationalen EG-Amtshilfegesetzen keineswegs die Möglichkeit, den im Ausland verwirklichten Sachverhalt in gleichem Maße wie einen Inlandssachverhalt aufzuklären<sup>28</sup>. Vielmehr bieten beide EG-Richtlinien dem ersuchenden Staat zurzeit nur eine *passive Informationshilfe*<sup>29</sup>. Denn die Entscheidung, ob und wann die Behörden ausländischer Mitgliedstaaten der deutschen Finanzverwaltung Informationshilfe gewähren, richtet sich nicht nach deutschem Recht, sondern vielmehr nach den jeweiligen ausländischen Bestimmungen, mit denen der andere Mitgliedstaat die Richtlinien umgesetzt hat<sup>30</sup>. Passiv ist die Informationshilfe auch aus Sicht des Steuerpflichtigen, der die Finanzbehörden nicht zur Nutzung des Auskunftsverkehrs und damit zur Anwendung der ihr durch die EG-Richtlinien zur Verfügung stehenden Instrumente zwingen kann.

Zudem kann sich Deutschland gegenüber einem anderen Mitgliedstaat auch nicht unmittelbar auf die beiden Richtlinien berufen. Wenn die Unterstützung

eines Mitgliedstaats nicht den Vorgaben der EG-Amtshilfe-Richtlinie entspricht, ist die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 226, 227 EGV – insbesondere unter Einschaltung der EU-Kommission – möglich<sup>31</sup>. Beim Auskunftsverkehr gilt das Prinzip der Gegenseitigkeit, nach dem die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats die Übermittlung von Auskünften ablehnen kann, wenn der ersuchende Mitgliedstaat aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht in der Lage ist, gleichartige Auskünfte zu erteilen (Art. 8 Abs. 3 RL 77/799/EWG, § 3 Abs. 2 Nr. 2 EG-AHiG). Ein weiteres Mittel, auf die mangelhafte Unterstützung eines anderen Mitgliedstaates zu reagieren, wäre es, Auskunftsersuchen des vertragsbrüchigen Mitgliedstaats mangels Verbürgung der Gegenseitigkeit umgekehrt abzulehnen<sup>32</sup>. Diese Maßnahme erwiese sich jedoch als kontraproduktiv, weil der internationale Auskunftsverkehr so zum Erliegen käme<sup>33</sup>. Aus deutscher Sicht wäre es zudem nicht im Sinne der Ausgestaltung des Gegenseitigkeitsprinzips in § 3 Abs. 2 Nr. 2 EG-AHiG, wonach bei mangelnder Gegenseitigkeit ein Auskunftsverweigerungsrecht und nicht ein Auskunftsverbot besteht. Die Leistungen der Amtshilfe werden hier somit in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzbehörden gestellt<sup>34</sup>, was eine flexible Handhabung und damit eine Auskunftserteilung durch Deutschland auch bei Nichtexistenz einer strengen Gegenseitigkeit ermöglicht<sup>35</sup>. So kann gerade verhindert werden, dass der Auskunftsverkehr über Gebühr auf den kleinsten gemeinsamen Nenner beschränkt wird<sup>36</sup>.

Die Kommission zweifelt sowohl in Bezug auf die Zinsertragsrichtlinie 2003/48/EG als auch auf die RL 77/799/EWG an deren Tauglichkeit, das durch den Grundsatz der formellen Territorialität bewirkte Vollzugsdefizit (s. oben II.) auszugleichen. Auch aus diesem Grund hat die EU-Kommission den Vorschlag einer neu gefassten EG-Amtshilfe-Richtlinie (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, KOM [2009] 29) vorgelegt. Die mit dieser Richtlinie im Vergleich zu RL 77/799/EWG verbundenen Veränderungen dienen u.a. der Steigerung der Effizienz des Auskunftsverkehrs und seiner Beschleunigung. Insgesamt soll den Mitgliedstaaten mit der neuen Richtlinie ein Instrument an die Hand gegeben werden, mit dem die negativen Auswirkungen der wachsenden Globalisierung auf dem Binnenmarkt überwunden werden können und das die finanziellen Interessen der Mitgliedstaaten wirksamer schützen und zugleich Marktverzerrungen vermeiden kann<sup>37</sup>. Her-

21 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2068).

22 Die Verluste aufgrund Betrugs bei der Umsatzsteuer werden zurzeit auf jährlich 60 bis 100 Mrd. € innerhalb der Europäischen Union geschätzt, so der *Europäische Rechnungshof*, Sonderbericht Nr. 8/2007, 2008/C, 20/01 (C 20/6).

23 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2068).

24 So auch der Befund des Ländervergleichs auf der Tagung der European Association of Tax Law Professors – EATLP am 5.6.2009 (s. oben bei FN 2).

25 Siehe nur die Länderberichte Großbritanniens und Deutschlands (FN 2).

26 BGBl. I 2436 (2441), zuletzt geändert durch das JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 3150.

27 BGBl. I 654, zuletzt geändert durch Gesetz v. 13.12.2007, BGBl. I 2897.

28 Unzutreffend etwa *Frotscher*, Forum der internationalen Besteuerung, Bd. 23, 2002, 167 (180).

29 Zutreffend dagegen *Hendricks* (FN 1), 188.

30 Seer (FN 11), 151 (163).

31 *Hendricks* (FN 1), 239 ff.

32 Seer in Tipke/Kruse, § 117 AO Tz. 34 (Juli 2008).

33 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2069).

34 BT-Drucks. 10/1636, 52.

35 *Krabbe*, RIW 1986, 126 (132).

36 *Krabbe*, RIW 1986, 126 (132).

37 KOM (2009) 29, Kontext des Vorschlags.

vorzuheben sind hierbei insbesondere die folgenden Maßnahmen<sup>38</sup>:

- Erleichterung des Amtshilfewege durch Benennung zentraler Steuerverbindungsbüros sowie von Steuerverbindungsstellen und zuständigen Beamten, die befugt sind, sich auf der Grundlage der Richtlinie direkt an der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden zu beteiligen,
- Einsatz elektronischer Standardformblätter bei Auskünften auf Ersuchen und spontanen Auskünften sowie der Einsatz eines elektronischen Standardformats bei automatischen Auskünften,
- weitgehende Nutzung des Kommunikationsnetzwerkes CCN (Common Communication Network) über die Umsatzsteuer hinaus bei den vom Richtlinienentwurf erfassten Steuerarten,
- Einführung von verbindlichen Fristen sowohl für die Erteilung von Auskünften (maximal sechs Monate) als auch für die Mitteilung von Gründen für eine verzögerte Auskunftserteilung und von Gründen für die Nichtbeantwortung eines Auskunftersuchens,
- Ausdehnung des Bereichs von automatischen und spontanen Auskünften,
- grenzüberschreitende Anwesenheits- und Prüfungsbefugnisse ausländischer Finanzbeamter; Regelung und Erleichterung sog. Simultanprüfungen,
- Aufgabe des Bankgeheimnisses bei unveränderter Beibehaltung von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen.

An diesen Neuerungen wird deutlich, daß der Richtlinienentwurf auf eine bemerkenswerte Ausdehnung und Erleichterung des Informationsaustausches innerhalb der EU abzielt. Gerade die Einführung von Fristen gilt als eine nennenswerte Verschärfung ggü. der bestehenden EG-Amtshilferichtlinie<sup>39</sup>. Die Kommission hat die grundlegende Bedeutung einer verstärkten Zusammenarbeit der Finanzbehörden sowohl für die Mitgliedstaaten als auch für die EU erkannt. Für eine abschließende Umsetzung des Richtlinienentwurfs sind allerdings noch ein einstimmiges Votum des Rats und die anschließende Umsetzung in das nationale Recht der Mitgliedstaaten nötig. Ausschlaggebend für ein Erreichen von Einstimmigkeit unter den Mitgliedstaaten könnte die *Aufgabe des steuerlichen Bankgeheimnisses* im Richtlinienentwurf sein<sup>40</sup>. Unter den Mitgliedstaaten halten bisher Belgien, Luxemburg und Österreich an einer Wahrung des steuerlichen Bankgeheimnis-

ses<sup>41</sup> fest. Sie haben dem Druck der OECD und der Staatengemeinschaft mittlerweile aber insoweit nachgegeben, dass sie ihren bisherigen Vorbehalt gegen die Neufassung des Art. 26 OECD-MA seit März 2009 nicht mehr aufrecht halten<sup>42</sup>. Diese Länder sind bereits dabei, ihr Abkommensnetzwerk zu überarbeiten. So haben Belgien und Luxemburg bis Mitte 2009 mindestens 12 Abkommen, die den Standard von Art. 26 OECD-MA erfüllen, abgeschlossen<sup>43</sup>. Dies ist ein Indiz dafür, dass diese Staaten ihren Widerstand gegen einen auch Bankdaten betreffenden Auskunftsaustausch kaum noch aufrechterhalten können. Dennoch kann es letztlich nicht als gesichert angesehen werden, dass der Richtlinienvorschlag von den Mitgliedstaaten einstimmig angenommen werden wird. Wenn dies geschehen sollte, wird dies auch im Verhältnis zu Drittstaaten nicht folgenlos bleiben<sup>44</sup>.

Auch der EuGH hat seit seiner Entscheidung „Bachmann“ (C-204/92 v. 28.1.1992) den Stellenwert der EG-Amtshilferichtlinie besonders hervorgehoben. Versuchen, steuerrechtliche Diskriminierungen oder Beschränkungen schlicht mit behördlichen Schwierigkeiten in Bezug auf die Informationserlangung von anderen Mitgliedstaaten zu begründen, hat er mit Hinweis auf die Möglichkeiten der EG-Amtshilferichtlinie eine Absage erteilt<sup>45</sup>. Das Verhältnis zum nationalen Verfahrensrecht hat der EuGH jedoch erst in jüngerer Zeit (seit dem Jahr 2006) in den Blick genommen<sup>46</sup>. Darauf wird noch zurückzukommen sein (s. unten IV.2.).

## 2. Multilaterale Rechtsquellen

Neben diesen auf dem EG-Vertrag beruhenden gemeinschaftsrechtlichen Rechtsakten existieren weniger bekannte multilaterale Abkommen. Weithin unbekannt ist die Konvention des Europarats und der OECD vom 25.1.1988 zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen<sup>47</sup>, die von Deutschland erst nach über 20 Jahren am 17.4.2008 unterzeichnet wurde. Grund für diese späte Unterzeichnung war die massive Kritik der Konvention in der deutschen Literatur. Kritisiert wurde vor allem, dass Regelungen zur Sicherstellung eines effektiven Schutzes von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen fehlten und kein effektiver Rechtsschutz gewährleistet sei<sup>48</sup>. Ein weiterer Kritikpunkt war, dass die Regelungen der Konvention nicht ausreichend gegen Doppelbesteuerung schützen würden<sup>49</sup>. Zudem wurde die Konvention im System der den Auskunftsverkehr regelnden Rechtsgrundlagen als überflüssig erachtet<sup>50</sup>, wobei auf der anderen Seite

38 Eine detaillierte Darstellung der Neuerungen und einen Vergleich zu RL 77/799/EWG liefert Gabert, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 ff.

39 Weber, H&I, 4 (2009), 29 (44).

40 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2070).

41 Die OECD veröffentlicht jährlich u.a. den Status des Zugangs zu Bankinformationen für Zwecke des Auskunftsverkehrs bezogen auf eine Vielzahl von Ländern, s. zuletzt OECD, Tax Cooperation 2009 - Towards a level playing field, 165 ff.

42 Progress Report on the Jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed Tax Standard v. 2.4. und 25.8.2009.

43 OECD (FN 41), 7.

44 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2069 f.).

45 Zur Rechtsentwicklung, zu Widersprüchen und zu einer Klassifizierung der auf RL 77/799/EWG bezogenen EuGH-Rechtsprechung demnächst ausf. Hemels, The ECJ and the Mutual Assistance Directive (FN 2).

46 Auch dazu Hemels, The ECJ and the Mutual Assistance Directive (FN 45).

47 SEV Nr. 127.

48 Bundessteuerberaterkammer et al., DSrR 1986, 662 f.; ICC, BB 1986, 1274 (1276); IDW WPg 1985, 435 (436).

49 ICC, BB 1986, 1274 (1276); IDW WPg 1985, 435 (436).

50 Helrich-Laubrock, BB 1987, 1224 (1225); ICC, BB 1986, 1274 (1276).

auch erkannt wurde, dass die Konvention die internationale Zusammenarbeit der Bundesrepublik Deutschland wesentlich erweitern könnte<sup>51</sup>. Durch die Unterzeichnung dieses Übereinkommens wird die grenzüberschreitende Zusammenarbeit zukünftig auch über die Europäische Union hinaus erleichtert werden<sup>52</sup>. Zu den Vertragsstaaten zählen neben Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Italien, den Niederlanden, Polen und Schweden nämlich auch Aserbaidschan, Island, Kanada, Norwegen, die Ukraine und die USA. Die letztendliche Unterzeichnung der Konvention kann als Zeichen dafür verstanden werden, wie ernst Deutschland das Anliegen der Verbesserung des Auskunftsverkehrs ist. Die innerstaatliche Ratifizierung des Vertrags steht momentan aber noch aus.

Für den Bereich der Strafverfolgung ist zudem das ebenfalls vom Europarat beschlossene und von den dazugehörigen Mitgliedstaaten ratifizierte Europäische Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20.4.1959<sup>53</sup> einschlägig. Deutschland hat das Abkommen am 20.4.1959 unterzeichnet und am 2.10.1976 ratifiziert. Insgesamt wurde dieses Abkommen bisher von 48 Staaten ratifiziert, zuletzt am 18.3.2009 von San Marino. Diese Konvention betrifft jedoch nicht die Zusammenarbeit von Finanzbehörden bei Verwaltungsaufgaben, sondern die Unterstützung von Gerichten bei der Strafverfolgung. Im Geltungsbereich der EU wird es jedoch mittlerweile durch das Übereinkommen der EU-Mitgliedstaaten über die Rechtshilfe in Steuersachen vom 29.5.2000<sup>54</sup> abgelagert.

### 3. Bilaterale Rechtsquellen

Bei den bilateralen Abkommen sind die internationalen DBA und die speziellen Verträge über die Amts- und Rechtshilfe einschlägig. Gerade am jüngst vermehrten Abschluss von bilateralen Verträgen nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens über den steuerlichen Informationsaustausch (Modell eines sog. „Tax Information Exchange Agreement – TIEA“) zeigt sich die veränderte Einstellung einiger bisher als Steueroasen eingestufte Länder. Auch der Erfolg der Arbeit der OECD, die auf ein Akzeptieren der „international vereinbarten Steuerstandards“ zum Auskunftsverkehr hinwirkt, wird hieran deutlich. Mit Stand vom 6.10.2009 stehen alle vom OECD Global Fo-

rum untersuchten Rechtsordnungen hinter den „international vereinbarten Steuerstandards“<sup>55</sup>.

#### a) Doppelbesteuerungsabkommen

Hinsichtlich der in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen<sup>56</sup> zu findenden Auskunfts-klauseln wird generell zwischen sog. *kleinen* und sog. *großen* Auskunfts-klauseln unterschieden<sup>57</sup>. Kleine Auskunfts-klauseln beschränken den Informationsaustausch auf die Auskünfte, die der Durchführung des Abkommens selbst dienen. Große Auskunfts-klauseln dienen darüber hinaus auch der Durchführung des nationalen Steuerrechts der Vertragsstaaten<sup>58</sup>. Da heute beim Abschluss neuer DBA Art. 26 OECD-MA in der jeweils aktuellen Fassung die Verhandlungsgrundlage darstellt, finden sich kleine Auskunfts-klauseln vorwiegend in älteren DBA<sup>59</sup>. Die kleine Auskunfts-klausel entsprach schon nicht dem OECD-MA vom 30.7.1963, das in Art. 26 bereits eine große Auskunfts-klausel enthielt. Hier handelte es sich allerdings um eine sog. *beschränkt große* Auskunfts-klausel, die nur für die in den DBA geregelten Steuern galt und auf die Verhältnisse von in den Vertragsstaaten ansässigen Personen beschränkt war<sup>60</sup>. Auch in jüngeren DBA sind derartige Einschränkungen zu finden, so z.B. hinsichtlich des Kreises der Steuerarten im DBA Belarus vom 30.9.2005<sup>61</sup>, im DBA Kirgisistan vom 1.12.2006<sup>62</sup> und im DBA Kroatien vom 6.2.2006<sup>63</sup>. Mit Entwicklungsländern geschlossene DBA enthalten häufig ebenfalls kleine Auskunfts-klauseln<sup>64</sup>. Die kategorische Einstufung der DBA-Auskunfts-klauseln in „kleine“ oder „große“ Auskunfts-klauseln ist jedoch nicht immer eindeutig; vielmehr finden sich sowohl Mischformen als auch Erweiterungen<sup>65</sup>.

Mit dem OECD-MA vom 11.4.1977 fiel zunächst das Ansässigkeitsmerkmal als Einschränkung für die Relevanz steuerlicher Verhältnisse. Seit der Revision des OECD-MA von 2000 erstreckt sich die Auskunfts-klausel über die in dem jeweiligen DBA geregelten Steuern hinaus auf alle Steuern, nicht aber auf Sozialversicherungsbeiträge<sup>66</sup>. Diese werden aber von Art. 2 Nr. 2 lit. b) ii) der Europarat/OECD-Konvention vom 25.1.1988 erfasst. Im großen Auskunftsverkehr werden die Informationen hauptsächlich vom Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen aufgrund der dort geltenden unbeschränkten Steuerpflicht benötigt. Damit dienen die großen Auskunfts-klauseln wie die Richtlinie 77/799/EWG wesentlich der Durchsetzung des

51 Runge, RIW 1986, 704 (713).

52 Seer (FN 11), 151 (153); Vliegen, IWB 2008, Gruppe 2, Fach 10, 2017.

53 SEV Nr. 30, BGBl. II 1964, 1369 (1386).

54 ABl. EG C 197, 1; BGBl. II 2005, 650.

55 OECD, A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard, progress made as at 6<sup>th</sup> October 2009.

56 Eine Übersicht der DBA mit Fundstellen und ihrem Inkrafttreten findet sich jährlich in BStBl. I. Zuletzt mit Stand vom 1.1.2009, BStBl. I 2009, 355 ff.

57 Eine Einteilung nach „kleiner“ und „großer“ Auskunfts-klausel enthält das BMF-Merkblatt, BStBl. I 2006, 26, 39 f., Anlage 1.

58 Seer, in Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 19 (Juli 2008). Zu den Auskunfts-klauseln in den DBA-MA bis 1977 s. *Debatin*, DB 1977, 2064 (2066 ff.).

59 Einen Überblick über die historische Entwicklung der Abkommenspolitik liefern *Hendricks* (FN 1), 68 ff.; *Vogel* (FN 8), Einl. Rz. 33 ff.

60 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2071).

61 BGBl. II 2006, 1042.

62 BGBl. II 2006, 1066.

63 BGBl. II 2006, 1112.

64 Ein aktueller Überblick findet sich bei Seer, in Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 25 (Juli 2008).

65 Vgl. hierzu im Detail Seer, in Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 21 (Juli 2008).

66 Seer (FN 11), 151 (154).

Welteinkommensprinzips im Ansässigkeitsstaat<sup>67</sup>. Beim Auskunftsverkehr innerhalb der EU wird laut Aussage des Bundesfinanzministeriums grundsätzlich nicht mehr zwischen DBA und EG-Amtshilferichtlinie unterschieden. In den Fällen, in denen ein DBA weiter geht als die EG-Amtshilferichtlinie, greift das DBA.

Im Jahre 2003 ist das OECD-MA um eine Regelung zur Beitreibungshilfe in Art. 27 ergänzt worden. Vergleichbare Erweiterungen enthielten bereits DBA, welche die Bundesrepublik mit skandinavischen Staaten abgeschlossen hatte, so Art. 29 ff. DBA Dänemark vom 22.11.1995<sup>68</sup>, Art. 27 DBA Norwegen vom 4.10.1991<sup>69</sup> und Art. 29 ff. DBA Schweden vom 14.7.1992<sup>70</sup>. Jüngst wurde nach diesem Vorbild das DBA mit Polen vom 14.5.2003 abgeschlossen<sup>71</sup>. Bis jetzt sind jedoch mit Art. 27 OECD-MA identische oder vergleichbare Regelungen noch eher selten<sup>72</sup>. Die Gründe hierfür liegen darin, dass Art. 27 OECD-MA erst im Jahre 2003 um eine Regelung zur Beitreibungsrichtlinie ergänzt worden ist und viele Doppelbesteuerungsabkommen schon vorher abgeschlossen waren. Die Amtshilfe nach Art. 27 kann zwei Formen annehmen. Die Vertragspartner verpflichten sich, zum einen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nach Art. 27 Abs. 3 OECD-MA Steueransprüche des jeweils anderen Vertragsstaats beizutreiben und zum anderen nach Art. 27 Abs. 4 OECD-MA Maßnahmen zur Sicherung dieser Ansprüche einzuleiten. *Ismer/Sailer* sehen in Art. 27 OECD-MA einen Kristallisationspunkt für die Herausbildung eines allgemeinen internationalen Steuerverfahrensrechts<sup>73</sup>. Dies gilt aber ebenso für die sonstige Informationshilfe.

Art. 26 OECD-MA erfuhr im Jahre 2005 schließlich durch Abs. 4 und 5 Ergänzungen, die der MA-Kommentar (Tz. 19.10) als bloß „klarstellend“ bezeichnet. Nach Art. 26 Abs. 4 DBA-MA 2005 darf der ersuchte Staat seine innerstaatlichen Ermittlungsbefugnisse nicht deshalb vernachlässigen, weil er an der gewünschten Information kein eigenes Steuerinteresse besitzt. Art. 26 Abs. 5 DBA-MA 2005 ergänzt, dass ein Vertragsstaat die Erteilung einer Information an einen Vertragspartner nicht allein deshalb ablehnen darf, weil die Informationen sich im Besitz einer Bank oder eines anderen Finanzinstituts oder eines Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden. Damit folgt das OECD-MA 2005 der Unterscheidung zwischen dem Schutz des Bankgeheimnisses und dem Schutz von Geschäftsgeheimnissen, die jetzt auch klar im Richtlinien-

entwurf KOM (2009) 29 für die Amtshilfe in Europa getroffen wird<sup>74</sup>. Während die Wahrung der Geschäftsgeheimnisse erforderlich ist, um einen fairen Wettbewerb am Markt aufrecht zu erhalten, gefährdet das Bankgeheimnis potentiell den Wettbewerb, weil es zu wettbewerbsverzerrenden Steuerverkürzungen durch Marktteilnehmer anreizt und gleichzeitig den Wettbewerb zwischen den Finanzplätzen stört.

Der nationale Gesetzgeber hat mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29.7.2009<sup>75</sup> Art. 26 OECD-MA 2005 nun zum „benchmark“ für den internationalen Auskunftsverkehr erklärt. Jedoch entsprechen Art. 26 Abs. 4, 5 OECD-MA bisher keineswegs der deutschen DBA-Praxis; dies nicht einmal innerhalb der EU<sup>76</sup>. Eine entsprechende Anpassung der EG-AmtshilfeRL hat die EU-Kommission zwar vorgeschlagen, ist aber – wie unter III.1. dargelegt – noch nicht beschlossen worden. Erst sei kurzem hat die Bundesrepublik Deutschland ihre DBA-Abkommenspolitik an Art. 26 OECD-MA 2005 orientiert (s. DBA-Algerien v. 12.11.2007<sup>77</sup>). Hierin findet die Aussage des BMF Bestätigung, dass Art. 26 OECD in der jeweils aktuellen Fassung mittlerweile die Verhandlungsgrundlage beim Abschluss von neuen DBA ist. Für die Anwendung der nachteiligen Beweisregeln des Steuerhinterziehungsbekämpfungsg<sup>78</sup> darf nicht einfach auf die Ausgestaltung des jeweiligen DBA, sondern allenfalls auf das tatsächliche Auskunftsverhalten des jeweiligen Staates abgestellt werden. Allerdings erfährt man dazu nicht einmal etwas in der SteuerhinterziehungsbekämpfungsvO (SteuerHBekV) vom 5.8.2009<sup>79</sup>. Welche Staaten als kooperationsunwillig gelten sollen, wird vielmehr erst einem BMF-Schreiben zu entnehmen sein<sup>80</sup>. Dieses Verfahren entspricht rechtsstaatlichen Anforderungen nicht mehr.

#### b) Bilaterale Amts- und Rechtshilfeabkommen

Zur Regelung des Auskunfts-austausches existieren neben den DBA bilaterale Amts- und Rechtshilfeabkommen. Derartige mit europäischen Staaten geschlossene Abkommen stammen zu einem Großteil noch aus der Zeit weit vor Geltung der RL 77/799/EWG<sup>81</sup>. Dabei enthalten die Abkommen mit Finnland<sup>82</sup>, Italien<sup>83</sup>, Österreich<sup>84</sup> und Schweden<sup>85</sup> eine große Auskunfts-klausel. In ihrem Anwendungsbereich gehen diese Abkommen teilweise über die in den DBA genannten Steuern hinaus<sup>86</sup>.

67 *Engelschalk*, in *Vogel/Lehner* (FN 8), Art. 26 Rz. 3.

68 BGBl. II 1996, 2565.

69 BGBl. II 1993, 970.

70 BGBl. II 1994, 686.

71 Vgl. Art. 28 des DBA Polen, BGBl. II 2004, 1304 (1322).

72 Vgl. *Seer/Gabert*, General report, in *Mutual assistance and information exchange* (FN 2).

73 *Ismer/Sailer*, ISTR 2003, 622 (632).

74 Vgl. *Gabert*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 (1020 f.).

75 BGBl. I 2302 f.

76 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2072).

77 BGBl. II 2008, 1188 = BStBl. I 2009, 382.

78 Zum SteuerHBekG s. z.B. *Hardeck*, IWB 2009, Gruppe 1, Fach 3, 2431 ff.

79 SteuerHBekV v. 18.9.2009, BGBl. I 2009, 3046. Zur Umsetzung des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes

durch die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung s. *Wedelstädt*, DB 2009, 2284 ff.

80 Siehe BR-Drucks. 681/09, 1 (5).

81 Vgl. hierzu die Übersicht des BMF, Schr. v. 22.1.2009 – IV B 2-S 1301/07/10017, BStBl. I 2009, 355 (359).

82 Abkommen v. 17.1.1936, RGBl. II 1936, 37.

83 Abkommen v. 20.2.1939, RGBl. II 1939, 124.

84 Abkommen v. 4.10.1954, BGBl. II 1955, 834.

85 Vertrag v. 23.12.1935, RGBl. II 1935, 866.

86 *Carl/Klos*, Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, Herne/Berlin 1995, 72. So für das Abkommen mit Österreich aus österreichischer Sicht auch *Lohr*, *Der internationale Auskunftsverkehr im Steuerverfahren*, Wien 1993, 9. Zum Umgang mit hier möglicherweise auftretenden Konkurrenzen vgl. III.5.

aa) *Das Musterabkommen der OECD über den steuerlichen Informationsaustausch*

Die OECD hat außerhalb des OECD-MA 2005 im April 2002 ein Musterabkommen über den steuerlichen Informationsaustausch – Modell eines sog. „Tax Information Exchange Agreement – TIEA“ – veröffentlicht. Dieses sieht den steuerlichen Informationsaustausch zwischen den OECD-Mitgliedstaaten und den von der OECD identifizierten Steueroasen vor und stellt ein Ergebnis der Initiative auf OECD-Ebene „*Harmful Taxation Project*“ dar<sup>87</sup>. Das Musterabkommen ist kein verbindliches Instrument. Es kann Grundlage für multilaterale und bilaterale Abkommen sein, wobei im Abkommenstext darauf hingewiesen wird, dass es sich hier nicht um traditionelle multilaterale Abkommen handelt, sondern um ein ganzheitliches Bündel bilateraler Abkommen. Es stellt damit eine Erweiterung der im Auskunftsverkehr zur Verfügung stehenden Mittel dar.

In der Einleitung des Abkommens wird auf die Wichtigkeit der weltweiten Einhaltung des durch dieses Abkommen zugrunde gelegten Standards durch Finanzzentren für den Informationsaustausch hingewiesen. Dementsprechend beschäftigen sich auch viele der unter Art. 4 TIEA-MA genannten Definitionen mit speziellen aus der Bankwirtschaft entspringenden Begriffen. Dies kann ein Hinweis für den beabsichtigten Anwendungsbereich dieses Musterabkommens sein. Die in Art. 5 TIEA-MA vorgesehene Auskunftsart ist die Ersuchensauskunft. Automatische Auskünfte und Spontanauskünfte sind in Art. 5 Abs. 1 TIEA-MA nicht geregelt, können nach Meinung des Kommentars zum TIEA-MA aber von den bilateralen Auskunftsabkommen bei entsprechendem Wunsch der Vertragsparteien erfasst werden. Art. 5 TIEA-MA enthält zudem eine Liste von Angaben, die ein Auskunftersuchen enthalten sollte. Das Musterabkommen entspricht hinsichtlich der einzelfallbezogenen Ersuchensauskunft<sup>88</sup> inhaltlich Art. 26 OECD-MA 2005 und damit ebenfalls dem „Benchmark“ des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes<sup>89</sup>. Nach Art. 6 TIEA-MA sind auch Steuerprüfungen im Ausland grundsätzlich möglich. Art. 7 TIEA-MA beschäftigt sich mit Auskunftsverweigerungsgründen. Hier finden sich im Auskunftsverkehr übliche Klauseln, wie das Recht die Auskunftserteilung zu verweigern, wenn der ersuchte Staat die gewünschten Informationen nur bei Verletzung des nationalen Rechts erteilen könnte oder wenn die Auskunftserteilung der öffentlichen Ordnung der ersuchten Vertragspartei widerspräche. Zudem werden Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse geschützt. Die Erteilung der von Banken oder anderen Finanzinstitutionen gehaltenen Informationen muss dagegen nach Art. 5 Abs. 4 lit. a) TIEA-MA von beiden Vertragsparteien gewährleistet werden. Auch in diesem Musterabkommen wird demnach die schon oben angesprochene Unterscheidung zwischen dem Schutz des Bankgeheimnisses und dem Schutz von Geschäftsgeheimnissen getroffen. Zu den von den Abkommen erfassten Steuern (geregelt in Art. 3 TIEA-MA) führt

der Kommentar zum TIEA-MA aus, dass bilaterale Abkommen mindestens dieselben vier Kategorien direkter Steuern, z.B. Einkommen, Kapitalertrag, Vermögen und Erbschaft-/Schenkungsteuer, abdecken, es sei denn, die beiden Vertragsparteien verzichten auf die Erfassung einer oder mehrerer Steuerarten.

Art. 5 Abs. 6 TIEA-MA enthält Regelungen zur Sicherstellung einer zeitnahen Antwort im Auskunftsverkehr. In Art. 5 Abs. 6 S. 1 TIEA-MA wird gefordert, dass die zuständige Behörde des ersuchten Vertragsstaates dem ersuchenden Vertragsstaat die erbetenen Auskünfte so umgehend wie möglich („*as promptly as possible*“) übermittelt. Dies erinnert an Art. 5 der EG-Amtshilferichtlinie, in dem bei der Auskunftserteilung ebenfalls größtmögliche Beschleunigung („*as swiftly as possible*“) gefordert wird. Art. 5 Abs. 6 lit. a) und b) TIEA-MA sehen im Gegensatz zur EG-Amtshilferichtlinie allerdings konkrete Maßnahmen zur Beschleunigung des Amtshilfeverkehrs vor. Nach lit. a) soll die zuständige Behörde des ersuchten Vertragsstaates den Eingang eines Ersuchens schriftlich bestätigen und die zuständige Behörde des ersuchenden Vertragsstaates ggf. möglichst innerhalb einer Frist von 60 Tagen nach Erhalt des Ersuchens über Mängel in dem Ersuchen unterrichten. Zudem hat nach lit. b) der ersuchte Vertragsstaat den ersuchenden Vertragsstaat unverzüglich zu unterrichten, wenn die zuständige Behörde des ersuchten Vertragsstaates die Auskünfte nicht innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Ersuchens einholen und erteilen konnte. Dabei hat der ersuchte Vertragsstaat die Gründe für die Erfolglosigkeit des Ersuchens und die Art der Hindernisse dem ersuchenden Vertragsstaat mitzuteilen. Die zweite Regelung erinnert an Art. 7 Abs. 6 KOM (2009) 29, nach dem auch hier die ersuchte Behörde dem ersuchenden Mitgliedstaat die Gründe für eine Nichtbeantwortung des Ersuchens mitteilen muss, und zwar innerhalb eines Monats nach Erhalt des Ersuchens<sup>90</sup>. Durch die Regelung des Art. 5 Abs. 6 lit. b) TIEA-MA wird dem ersuchten Staat indirekt eine Frist von 90 Tagen zur Beantwortung eingehender Ersuchen gesetzt.

Art. 5 Abs. 5 lit. a) bis i) TIEA-MA enthält auch Regelungen dazu, welche schriftlichen Angaben ein Auskunftersuchen beinhalten muss. Hiernach sind u.a. die Person, der die Ermittlung oder Untersuchung gilt, der steuerliche Zweck, für den um die Auskünfte ersucht wird, die Gründe für die Annahme, dass die erbetenen Auskünfte für die Durchführung des Steuerrechts des ersuchenden Vertragsstaates in Bezug auf die bezeichnete Person voraussichtlich erheblich sind, die Gründe für die Annahme, dass die erbetenen Auskünfte dem ersuchten Vertragsstaat vorliegen oder sich im Besitz oder in der Verfügungsmacht einer Person im Hoheitsbereich des ersuchten Vertragsstaates befinden, zu benennen. Außerdem ist schriftlich zu erklären, dass der ersuchende Vertragsstaat alle ihm in seinem eigenen Gebiet zur Verfügung stehenden Maßnahmen zur Einholung der Auskünfte ausgeschöpft hat. Letzteres verankert den im Aus-

87 Herbst/Brehm, IWB 2005, Gruppe 2, Fach 10, 1853 (1859).

88 Vgl. III. 6. a) aa).

89 Siehe BT-Drucks. 16/12852, 9.

90 Zu den in KOM (2009) 29 verankerten Fristen vgl. Gabert, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 (1019 f.).

kunftsverkehr üblichen *Subsidiaritätsgrundsatz*. Die anderen Punkte machen deutlich, dass der ersuchende Staat *konkrete Gründe* für sein Auskunftsersuchen nennen muss. Die gesamte Liste der erforderlichen Angaben des Art. 5 Abs. 5 lit. a) bis i) TIEA-MA zwingt den ersuchenden Staat, sein Auskunftsersuchen detailliert und spezifisch zu stellen und damit sein Ersuchen zu durchdenken. Eine vergleichbare Auslistung bei einem Auskunftsersuchen notwendiger Angaben enthält die EG-Amtshilferichtlinie dagegen nicht. Hier wird in Art. 2 Abs. 1 S. 2 RL 77/799/EWG lediglich auf den Subsidiaritätsvorbehalt hingewiesen.

#### bb) Abgeschlossene TIEA

Als Folge des steigenden Drucks auf Steueroasen hat die Zahl der Abschlüsse von Abkommen nach dem Vorbild dieses Musterabkommens gerade in diesem Jahr im Vergleich zu den Vorjahren immens zugenommen<sup>91</sup>. Seit Bestehen des TIEA-MA wurden in keinem anderen Jahr weltweit so viele TIEA abgeschlossen wie 2009. Hieran lässt sich eine neue Entwicklung im Auskunftsverkehr in Steuersachen ablesen. Deutschland hat im Jahr 2009 Abkommen mit der Isle of Man (2.3.2009), Guernsey (26.3.2009), Bermudas (3.7.2009), Gibraltar (13.8.2009) und am 2.9.2009 mit dem Fürstentum Liechtenstein<sup>92</sup> abgeschlossen. Mit Jersey wurde bereits am 4.7.2008 ein Amtshilfeabkommen unterzeichnet. Hierbei handelt es sich um das erste Abkommen, das Deutschland nach dem Vorbild des Musterabkommens abgeschlossen hat. Zumindest bei den Vertragspartnern Bahamas, Gibraltar und Liechtenstein handelt es sich um Länder, die von der OECD bisher „offiziell“ als *Steueroasen* eingestuft worden sind<sup>93</sup>. Dabei sei jedoch darauf hingewiesen, dass europaweit weder eine einheitliche Definition des Begriffs „Steueroase“ noch ein einheitlicher Umgang mit dem Begriff in den nationalen Steuergesetzen existiert. So findet sich in den Gesetzen mancher Mitgliedstaaten eine Legaldefinition des Begriffs *Steueroase* und in anderen nicht. Darüber hinaus veröffentlichten einige Mitgliedstaaten „weiße Listen“ mit Ländern, die sie nicht als *Steueroasen* einstufen, andere Mitgliedstaaten kennen „schwarze Listen“, in denen festgelegt wird, welche Länder für sie als *Steueroasen* gelten<sup>94</sup>. Andere Länder haben derartige Abkommen schon früher geschlossen, so z.B. die USA mit Guernsey in 2002. Interessant ist, dass jüngst auch ein TIEA zwischen Vertragspartnern unterzeichnet wurde, die beide von der OECD als *Steueroasen* eingestuft werden. So haben am 2.10.2009 Liechtenstein und St. Vincent/Grenada ein derartiges Auskunftsabkommen miteinander abgeschlossen. Dieses lehnt sich strikt an das TIEA-MA an; der Umfang der von dem TIEA erfassten Steuern ist bei beiden Vertragspartnern sehr weitreichend (vgl. Art. 3 des Abkommens).

Die von Deutschland abgeschlossenen TIEA orientieren sich ebenfalls stark am Musterabkommen der OECD. Die Abkommen sind jedoch nicht vollkommen identisch. So handelt es sich bei den erfassten Steuerarten auf deutscher Seite in den Abkommen mit Bermuda, Guernsey, Isle of Man und Jersey um die Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Vermögen- und Erbschaftsteuer. Im Abkommen mit Liechtenstein tritt noch die Versicherungsteuer hinzu, im Abkommen mit Gibraltar darüber hinaus die Umsatzsteuer. Im Bezug auf die bei den Vertragspartnern erfassten Steuerarten existieren ebenfalls Unterschiede. Umfassend sind die auf Seiten Bermudas dem Abkommen unterfallenden Steuerarten. Hier sind nach Art. 3 Abs. 1 lit. b) direkte Steuern jeder Art und Bezeichnung erfasst. Auch auf Seiten des Fürstentums Liechtenstein existiert mit Erwerb-, Ertrag-, Grundstücksgewinn-, Vermögen-, Coupon- und Mehrwert-, Gesellschaftsteuer und Nachlass-, Erbanfall- und Schenkungssteuern eine umfassende Liste der unter das Abkommen fallenden Steuern. Auf der Seite von Gibraltar sind nach Art. 3 Abs. 1 lit. b) des Abkommens die gibraltarisches Einkommensteuern (*Gibraltar income taxes*) erfasst, bei der Isle of Man nach Art. 2 Abs. 1 lit. a) des Abkommens die Steuern vom Einkommen oder Gewinn, auf Seiten von Guernsey nach Art. 3 Abs. 1 lit. b) des Abkommens die Einkommensteuer (*income tax*) und die Steuer auf Gewinne aus Veräußerung von Wohneigentum (*dwelling profits tax*). Auf Seiten von Jersey ist die Einkommensteuer (*income tax*) nach Art. 3 Abs. 1 lit. b) von dem Abkommen erfasst. In allen Abkommen ist *nur die Ersuchensauskunft* vorgesehen. Von der im Kommentar zum TIEA-MA erwähnten Möglichkeit, Spontanauskünfte oder automatische Auskünfte zu regeln, wird in den von Deutschland abgeschlossenen TIEA kein Gebrauch gemacht. In allen der genannten TIEA ist aber die *Möglichkeit einer Steuerprüfung im Ausland* vorgesehen. Alle TIEA schützen Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse durch die Gewährung eines Auskunftsverweigerungsrechts in Fällen, in denen in Folge der Erteilung einer Auskunft *Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse* preisgegeben würden. Nach allen TIEA *müssen von Banken gehaltene Informationen erteilt werden*. Bei allen TIEA gilt dies zudem auch für Auskünfte über Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften verschiedener, im jeweiligen TIEA spezifizierten Art. Von der in Art. 11 des TIEA-MA vorgesehenen Möglichkeit für den Auskunftsverkehr zwischen den Vertragspartnern eine Sprache festzulegen, macht nur das TIEA mit der Isle of Man Gebrauch. Nach Art. 9 dieses Abkommens sind Ersuchen und die erteilten Antworten in englischer Sprache abzufassen.

Bezüglich *Fristen für Auskunftserteilung* folgt nur das mit Bermuda abgeschlossene TIEA dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 6 TIEA-MA. Mit der Forderung, dass sich

91 *Stahlschmidt/Laws*, Handbuch des Auskunftsverkehrs in Steuersachen, Berlin 2009, etwa gehen aber an keiner Stelle auf die Möglichkeit des Abschlusses von TIEA ein. Ihnen war diese Möglichkeit eines bilateralen TIEA offenbar unbekannt oder noch bloße Theorie.

92 Einen Überblick über dieses Abkommen geben *Hosp/Moosbrugger*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 5, 37 ff.

93 Vgl. OECD, A progress report on the jurisdictions sur-

veyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard, progress made as at 6<sup>th</sup> October 2009.

94 Für einen Überblick über die Unterschiede bei Definition und Kodifikation des Begriffs „Steueroase“ vgl. *Seer/Gabert*, General report, u. *Herrera*, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).



der ersuchte Vertragsstaat nach den besten Kräften bemüht, die erbetenen Auskünfte des ersuchenden Vertragsstaates innerhalb der „*kürzesten vertretbaren Frist*“ zu übermitteln, bleiben die anderen TIEA hinter dem TIEA-MA zurück, weil der Frist hier die Spezifizierung fehlt. Im TIEA mit der Isle of Man fehlt dieser Passus und damit eine Fristenregelung gänzlich.

Sollten sich alle bisherigen sog. Steueroasen in entsprechender Weise zur Kooperation mit der Bundesrepublik Deutschland entschließen, werden die Beweisverschärfungen des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes vom 29.7.2009 keinen nennenswerten Anwendungsbereich finden. Davon unberührt bleibt aber die erweiterte Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 2 AO in dem schon bisher geltenden Umfang (dazu noch unten IV.2.)<sup>95</sup>.

Trotz der allgemein weitgehenden Orientierung an dem Musterabkommen stimmen TIEA, die ein deutscher Vertragspartner mit einem anderen Vertragspartner abgeschlossen hat, nicht generell mit den TIEA, die ein anderer europäischer Staat mit demselben Drittstaat abgeschlossen hat, überein. So scheint das TIEA Großbritannien - Liechtenstein hinsichtlich der erfassten Steuern umfassender als das TIEA Deutschland - Liechtenstein zu sein. Denn es heißt dort, dass das Abkommen auf alle Steuern, die von den Vertragsparteien auf nationaler und internationaler Ebene erhoben werden, anzuwenden ist. Zudem gibt es hier ggü. dem TIEA Deutschland - Liechtenstein Unterschiede beim Inkrafttreten des Abkommens, weil hier zwischen auf Steuerstrafsachen bezogenen Ersuchen und anderen Ersuchen unterschieden wird. Dies hat auch Auswirkungen auf die in Art. 6 TIEA Großbritannien - Liechtenstein geregelten Auskunftsverweigerungsrechte.

#### 4. Unilaterale Rechtsquellen

Durch § 117 AO wird die zwischenstaatliche Amtshilfe unilateral in das nationale Recht integriert. Dabei nennt die Norm in Abs. 3 zusätzlich Fälle ermessensgesteuerter sog. Kulanzhilfen. Das EG-AHiG, das EG-BeitrG sowie die Zinsinformations-Verordnung (ZIV) sind dagegen der gemeinschaftsrechtlichen Ebene zuzurechnen, weil sie lediglich die Richtlinien des Gemeinschaftsgesetzgebers in das deutsche Recht umsetzen<sup>96</sup>. § 117 AO gibt lediglich den Mindeststandard für den Informationsaustausch vor.

#### 5. Konkurrenzen

Die Anwendung gemeinschaftsrechtlicher Rechtsgrundlagen ist ggü. den nationalen Regelungen vorrangig. So genießt die Mehrwertsteuerzusammenar-

beitsVO (EG) Nr. 1798/2003 Anwendungsvorrang gegenüber bi- und multilateralen Rechtsquellen im Bereich der Umsatzsteuer<sup>97</sup>. Der Anwendungsvorrang gilt auch ggü. den DBA-Auskunfts-klauseln<sup>98</sup>. Deshalb sind die EU-Mitgliedstaaten beim Auskunfts-austausch an die Grundsätze der ins nationale Recht umgesetzten EG-Amtshilferichtlinie gebunden<sup>99</sup>. Hier können Konkurrenzen mit den in den abgeschlossenen DBA verankerten Auskunfts-klauseln auftreten. Die EG-Amtshilferichtlinie enthält eine große Auskunfts-klausel. Mit einigen Mitgliedstaaten sind aber DBA, die nur eine kleine Auskunfts-klausel enthalten, abgeschlossen worden. Hierunter fallen das DBA Bulgarien vom 2.6.1987<sup>100</sup> (Art. 25), das DBA Luxemburg vom 23.8.1958<sup>101</sup> (Art. 23 Abs. 2), das DBA Niederlande vom 16.6.1959<sup>102</sup> (Art. 23), das DBA Tschechien vom 19.12.1980<sup>103</sup> und das DBA Zypern vom 9.4.1974<sup>104</sup>. In derartigen Fällen werden die kleinen Auskunfts-klauseln durch die EG-Amtshilferichtlinie verdrängt. Dies gilt für die betroffenen DBA sowohl aufgrund der Lex-posterior-Regel als auch aufgrund des Anwendungsvorrangs des sekundären Gemeinschaftsrechts. Nur in Fällen, in denen die Auskunftspflicht nach einem DBA inhaltlich weiter geht als nach der EG-Amtshilferichtlinie, bestimmt sich die Auskunftspflicht weiterhin nach dem DBA<sup>105</sup>. Dies sehen Art. 11 RL 77/799/EWG und § 1 Abs. 3 EG-AHiG vor, die nur solche nationalen Rechtsvorschriften unberührt lassen, die „weitergehende Verpflichtungen zum Informationsaustausch“ beinhalten. Damit fixiert die EG-Amtshilferichtlinie einen Mindeststandard i.S. eines vereinheitlichten Auskunftsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten. Da die Mitgliedstaaten die EG-Amtshilferichtlinie durch ihre Zustimmung im Ministerrat oder durch späteren Beitritt zur EU in ihren Willen aufgenommen haben, ist es ihnen verboten, ihrer daraus erwachsenen gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung (Art. 12 Abs. 1 RL 77/799/EWG) durch Berufung auf weniger weitreichende DBA-Regeln auszuweichen<sup>106</sup>. Demzufolge beruht der Auskunftsverkehr zwischen den EU-Mitgliedstaaten mittlerweile weitgehend auf der RL 77/799/EWG, sofern die von ihr erfassten Steuern<sup>107</sup> betroffen sind. Wenn bilaterale DBA und spezielle Amts- und Rechtshilfeabkommen aber über die in der RL 77/799/EWG normierte Intensität des Auskunftsverkehrs aufgrund einer sog. erweiterten großen Auskunfts-klausel hinausgehen, gelten sie auch zwischen den Mitgliedstaaten der EU<sup>108</sup>.

Im Anwendungsbereich der EG-Amtshilferichtlinie können bilaterale DBA-Regeln zwischen den Mitgliedstaaten aber insofern fortwirken, als sie zum *Schutz der betroffenen Steuerpflichtigen* Schranken mit größerer Reichweite enthalten<sup>109</sup>. In Fällen, in denen ein Ge-

95 Dazu vgl. Seer, IWB 2005, Gruppe 2, Fach 11, 673 ff.; Seer (FN 11), 151, 162 ff.

96 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2073).

97 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2073).

98 Engelschalk, in Vogel/Lehner (FN 8), Art. 26 Rz. 15 f.

99 Seer, in Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 9 (Juli 2008).

100 BGBl. II 1988, 770.

101 BGBl. II 1959, 1269.

102 BGBl. II 1960, 2216.

103 BGBl. II 1982, 1022.

104 BGBl. II 1977, 488.

105 Engelschalk, in Vogel/Lehner (FN 8), Art. 26 Rz. 16; Carl/Klos, DStR 1992, 528 (531); Hillenbrand/Brosig, BB 1997, 445 (447).

106 Engelschalk, in Vogel/Lehner (FN 8), Art. 26 Rz. 16; a.A. wohl Hendricks (FN 1), 312 ff., der die RL 77/799/EWG nur als *lex alia* verstehen will.

107 Siehe hierzu III.1.

108 Seer, in Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 23 (Juli 2008).

109 Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, Köln 1998, § 19.31, S. 1306 f.

schäfts-, Berufs- oder Bankgeheimnis durch den grenzüberschreitenden Auskunftsverkehr betroffen ist, könnte dieser Vorrang Relevanz erlangen. Art. 8 Abs. 2 RL 77/799/EWG enthält aber genau wie die DBA-Auskunfts-klauseln eine Schutzklausel gegen die Preisgabe von Berufs- und Geschäftsgeheimnissen in Form eines Auskunftsverweigerungsrechts für Fälle, in denen die Informationsweitergabe zur Verletzung eines Berufs- oder Geschäftsgeheimnisses führen würde. Somit lässt die EG-Amtshilferichtlinie die in solchen Fällen bestehenden Verweigerungsrechte der DBA-Klauseln unberührt, so dass der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts die Geheimnisse nicht weiter begrenzt<sup>110</sup>. In Art. 8 RL 77/799/EWG sind ebenfalls die Beschränkungen des nationalen Rechts sowie der aus den DBA-Auskunfts-klauseln schon bekannte Ordre-public-Vorbehalt als Grenzen des Auskunfts-austausches kodifiziert. Hiermit wird deutlich, dass die Richtlinie den aus den DBA bisher bekannten *Schutzstandard* nicht absenken sollte<sup>111</sup>. Durch den Hinweis in Art. 8 Abs. 1 RL 77/799/EWG, eine Informationserteilung verweigern zu können, wenn dies die Rechtsvorschriften oder Verwaltungspraxis des jeweiligen nationalen Rechts verletzen würde, respektiert die EG-Amtshilferichtlinie, dass nach nationalem Recht ggf. ein Bankgeheimnis zu wahren ist (so z.B. in Luxemburg und Österreich). Der Änderungsentwurf der EU-Kommission zur Neuregelung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung KOM (2009) 29<sup>112</sup> nimmt in Art. 17 Abs. 2 das *Bankgeheimnis* ausdrücklich von den Auskunftsverweigerungsmöglichkeiten des Art. 16 Abs. 2 KOM (2009) 29 aus. Sollte der Änderungsentwurf der EU-Kommission in Kraft treten, würde das danach auch von den Staaten mit umfassendem steuerlichen Bankgeheimnis zu erlassende EG-Amtshilfegesetz als *lex posterior* bilateralen DBA jedoch vorgehen und sich so der Umgang mit bei Banken befindlichen Informationen grundlegend ändern<sup>113</sup>. Letztlich kann diese Neuregelung zur Abschaffung des steuerlichen Bankgeheimnisses führen<sup>114</sup>.

Da die mit einigen Mitgliedstaaten abgeschlossenen bilateralen Amtshilfeabkommen eine große Auskunfts-klausel enthalten, gibt es hier keine Unterschiede zur EG-Amtshilferichtlinie. Konkurrenzen mit der EG-Amtshilferichtlinie treten auch nicht bei den neu abgeschlossenen TIEA auf, weil für die Vertragspartner die EG-Amtshilferichtlinie keine Relevanz hat. Teilweise gehen besondere bilaterale Amts- und Rechtshilfeabkommen in ihrem Anwendungsbereich über die in den DBA genannten Steuern hinaus. In

diesen Fällen sind, soweit in den zeitlich jüngeren Abkommen – wie in Art. 29 ff. DBA Schweden – nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist, die einzelnen Rechtsgrundlagen unabhängig voneinander und wahlweise nebeneinander anwendbar<sup>115</sup>.

Für das Verhältnis von Art. 27 OECD-MA und der EG-Beitreibungsrichtlinie<sup>116</sup> lässt sich aus dem Wortlaut der Richtlinie kein Rangverhältnis der Beitreibungshilfe nach der EG-Richtlinie ggü. der Beitreibungshilfe nach Art. 27 OECD-MA erkennen. Vielmehr stehen die beiden Normen nebeneinander<sup>117</sup>. Das BMF wünscht jedoch im Verhältnis zu den EU-Mitgliedstaaten, dass hier in der Regel Amtshilfe auf Grundlage der Beitreibungsrichtlinie gewährt wird<sup>118</sup>.

## 6. Anwendung der Rechtsgrundlagen

### a) Auskunftsarten

Der Informationsaustausch kann – wie unter III. 3. b) aa) angedeutet – auf drei unterschiedliche Arten erfolgen. Als Auskunftsarten sind die sog. *Ersuchensauskunft* (Art. 2 RL 77/799/EWG), die sog. *automatische Auskunft* (Art. 3 RL 77/799/EWG) und die sog. *Spontanauskunft* (Art. 4 RL 77/799/EWG) zu unterscheiden. Diese drei Auskunftsarten sind nicht nur in der EG-Amtshilferichtlinie und damit im EG-AHiG<sup>119</sup>, sondern auch in der MwSt-Zusammenarbeitsverordnung und für den Auskunftsverkehr in Zollsachen in der VO/EWG Nr. 515/97 („Verordnung gegenseitige Amtshilfe“) verankert. Zusätzlich können bei der MwSt nach Art. 23, 24 ZVO Informationen direkt durch ein zweistufiges automatisiertes Verfahren abgerufen werden. Art. 23 Abs. 1 VO/EWG Nr. 515/97 kennt als weitere Amtshilfemaßnahme in Zollsachen das Zollinformationssystem (ZIS). Die mit VO (EG) Nr. 766/2008 geschaffene Möglichkeit, Daten auch in ZIS speichern zu können, wird als Verbesserung der VO/EWG Nr. 515/97 angesehen<sup>120</sup>. Im Gegensatz dazu unterscheidet Art. 26 OECD-MA diese drei Auskunftsarten nicht. Der MA-Kommentar geht aber ausdrücklich davon aus, dass auch nach Art. 26 OECD-MA 2005 ersuchensunabhängige Spontanauskünfte sowie automatische Auskünfte ausgetauscht werden können. Dies entspricht der Rechtsprechung des BFH<sup>121</sup>. Auch das TIEA-MA sieht in Art. 5 nur Auskünfte auf Ersuchen vor, wobei der Kommentar hier Art. 5 TIEA-MA ebenfalls als Grundlage für den Austausch von Spontanauskünften und automatischen Auskünften ansieht<sup>122</sup>.

110 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2074).

111 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2074).

112 Vgl. hierzu III. 1.

113 Seer, in IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2074).

114 Weber, in H & I (4) 2009, 29 (44 f.).

115 BFH v. 20.2.1979 – VII R 16/78, BStBl. II 1979, 268; Carl/Klos (FN 86), 72; Engelschalk, in Vogel/Lehner (FN 8), Art. 26 Tz. 73 f.

116 Auch hier hat die Kommission einen Vorschlag für eine neue Richtlinie KOM (2009) 28 erlassen. Die dort getroffenen Maßnahmen sollen für schnelle, effiziente und einheitliche Verfahren zur Beitreibungsamtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten sorgen. KOM (2009) 28, Begründung,

Gründe und Ziele des Vorschlags.

117 Engelschalk, in Vogel/Lehner (FN 8), Art. 27, Rz. 7; Ismer/Sailer, IStR 2003, 622 (623).

118 BMF-Merkblatt v. 19.1.2004 – IV B 4 – S 1320 – 1/04, Rz. 1.2.5.

119 Vgl. § 2 EG-AHiG.

120 VO (EG) Nr. 766/2008, L 218/48 Abs. 1.

121 BFH v. 29.4.1992 – I B 12/92, BStBl. II 1992, 645; BFH v. 10.5.2005 – I B 218/04, BFH/NV 2005, 1503; BFH v. 17.9.2007 – I B 30/07, BFH/NV 2008, 51; BFH v. 29.4.2008 – I R 79/07, HFR 2008, 1214.

122 OECD, Agreement on exchange of information on tax matters, Rz. 39.

### aa) Ersuchensauskunft

Die *Ersuchensauskunft* entspricht der traditionellen Amtshilfe i.S.d. §§ 111ff. AO, bei der die ersuchende Behörde aufgrund einer *Einzelfallprüfung* bei der ersuchten Behörde um eine Sachverhaltsaufklärung anfragt. Dabei geschehen die Sachverhaltsaufklärung und Informationsweitergabe durch die ersuchte Behörde zum Nutzen der ersuchenden Behörde<sup>123</sup>. Nach Art. 2 Abs. 2 RL 77/799 EWG und auch Art. 26 Abs. 4 OECD-MA hat die ersuchte Behörde zur Beschaffung der erbetenen Auskünfte so zu verfahren, als ob sie in Erfüllung eigener Aufgaben oder auf Ersuchen einer anderen Behörde ihres Landes handeln würde. Da die ersuchte Behörde bei ihren Ermittlungen keiner Direktion oder Einflussnahme durch die ersuchende Behörde unterliegt, wird hier von einem sog. *passiven Informationsaustausch* gesprochen<sup>124</sup>. Passiv ist jegliche Art von Informationsaustausch auch für den Steuerpflichtigen in dem Sinne, dass er die Inanspruchnahme der Amtshilfe durch die Behörden seines Veranlagungsstaates nicht einfordern kann. Art. 2 Abs. 1 S. 2 RL 77/799 EWG verankert einen *Subsidiaritätsvorbehalt*, nach dem die zuständige Behörde des ersuchten Staates einem Auskunftsersuchen nicht entsprechen muss, wenn es scheint, dass die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ihre eigenen üblichen Aufklärungsmittel nicht ausgeschöpft hat. Dies soll den ersuchten Staat vor Überforderung schützen, zudem unterliegt die Ersuchensauskunft aus demselben Grund einem *Erforderlichkeitsvorbehalt*<sup>125</sup>. Ist Deutschland der ersuchende Staat, bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 2 AO in Anspruch genommen wird<sup>126</sup>. Die hier verankerte erweiterte Mitwirkungspflicht<sup>127</sup> kann demnach auch das Verhalten Deutschlands, ein Ersuchen zu stellen, beeinflussen. Die Zahl der gestellten Ersuchen wird bei Ländern, in deren Rechtsordnung *erweiterte Mitwirkungspflichten* existieren, tendenziell niedriger liegen als bei Ländern, die dieses Aufklärungsmittel nicht kennen, denn hier sind die innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten schneller erschöpft<sup>128</sup>. Auch wenn *Carl/Klos* diese Auskunftsart als den „Kernbereich des zwischenstaatlichen Informationsaustausches“ bezeichnen<sup>129</sup>, ist die Zahl der von Deutschland auf Grundlage der EG-Amtshilferichtlinie bzw. des EG-AHiG gestellten Auskunftsersuchen mit zunehmender Internationalisierung des Wirtschaftslebens nicht signifikant gestiegen und liegt im Schnitt in den letzten sieben Jahren bei etwa 400 gestellten Ersuchen<sup>130</sup>. Dass die Zahl der gestellten Ersuchen hier trotz des steigenden

Bedürfnisses nach zwischenstaatlichem Informationsaustausch nicht höher ist, kann gerade durch die erweiterten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 AO und das für den Auskunftsverkehr geltende Subsidiaritätsprinzip begründet sein. Jedoch helfen die erweiterten Mitwirkungspflichten nicht, wenn unbekannt Steuerfälle aufgedeckt werden sollen oder wenn der Steuerpflichtige nicht dauerhaft<sup>131</sup> oder nur scheinbar kooperiert.

### bb) Spontanauskunft

Die in Art. 4 RL 77/799 EWG geregelte *Spontanauskunft* wird ohne ein Ersuchen der ausländischen Finanzbehörde zu deren Nutzen aufgrund einer Einzelfallprüfung erteilt. Der Erforderlichkeitsvorbehalt gilt hier nicht. Die Spontanauskunft wird auch als „*internationale Kontrollmitteilung*“ bezeichnet, deren Sinn darin besteht, einem ausländischen Staat steuerlich relevante Informationen zu erteilen, ohne dass der Staat explizit um diese Auskünfte ersucht hat<sup>132</sup>. Art. 4 Abs. 1 lit. a) bis e) RL 77/799/EWG enthält einen abschließenden Fallkatalog, wann Auskünfte ohne vorheriges Ersuchen an die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaates übermittelt werden sollen. Aus dem Wort „soll“ leitet der EuGH eine Verpflichtung, Auskünfte ohne vorheriges Ersuchen zu erteilen, ab<sup>133</sup>. Dem widerspricht die Formulierung des § 2 Abs. 2 EG-AHiG, nach dem Auskünfte ohne Ersuchen erteilt werden *können*, die für die zutreffende Besteuerung eines Steuerpflichtigen im anderen Mitgliedstaat geeignet sein können. Für die Vermutung einer Steuerverkürzung ist nach Auffassung des EuGH weder ein solcher Beweis noch eine summarische Beurteilung des Sachverhalts nach ausländischem Recht notwendig<sup>134</sup>. Eine Beurteilung des Sachverhalts nach ausländischem Recht wäre für den auskunftserteilenden Finanzbeamten auch gar nicht möglich. Ohnehin setzt das Erkennen des Vorliegens eines der in Art. 4 Abs. 1 lit. a) bis e) RL 77/799/EWG genannten Gründe schon ein beachtliches grenzüberschreitendes Denken der von sich aus handelnden Finanzbeamten voraus<sup>135</sup>. Gelingt dieses aber, ist die Spontanauskunft als ein wirksames Instrument zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung anzusehen, weil es dem ausländischen Staat ansonsten selten möglich ist, aufgrund eigener Ermittlungen einen entsprechenden Sachverhalt aufzudecken<sup>136</sup>.

Aus Sicht der Steuerpflichtigen wird die Spontanauskunft dagegen oft kritisiert. Es besteht die Befürchtung, dass Spontanauskünfte seitens der Betriebsprü-

123 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2075).

124 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2075).

125 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2075).

126 Seer, (FN 11), 151 (164).

127 Zu den erweiterten Mitwirkungspflichten vgl. auch IV. 2.

128 *Drüen/Gabert*, National report Germany, in *Mutual assistance and information exchange* (FN 2).

129 *Carl/Klos*, INF 1994, 193 (196).

130 Siehe auch *Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilferichtlinie zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, Diss. Bochum, erscheint demnächst. Anfang der 80-iger Jahre bis Anfang der 90er Jahre lag die Zahl bei durchschnittlich 100 gestellten Er-

suchen, s. *Carl/Klos*, INF 1994, 193 (195 f.).

131 *Hendricks* (FN 1), 1.

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

133 EuGH, Urt. v. 13.4.2000 – C-420/98, EuGHE I 2000, 2847 Rz. 13.

134 EuGH, Urt. v. 13.4.2000 – C-420/98, EuGHE I 2000, 2847 Rz. 14 und 18.

135 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2075).

136 *Brock* (FN 132), 105; *Carl/Klos*, INF 1994, 193 (196).

fer als Druckmittel eingesetzt werden. Zum einen sei zu verhindern, dass durch die behördliche Auskunftserteilung Steuer- und/oder Geschäftsgeheimnisse preisgegeben werden. Zum anderen sei der Steuerpflichtige nicht daran interessiert, dass sein ausländischer Geschäftspartner durch die Auskünfte in Konflikt mit der zuständigen Finanzbehörde gerät, was zu einer erheblichen Belastung oder gar zum Abbruch der Geschäftsbeziehungen führen könne<sup>137</sup>. Dem gegenüber steht aber eine Verbesserung der Wettbewerbssituation durch Eliminierung der bei den ausländischen Unternehmen durch Steuerverkürzung oder Nicht-Besteuerung auftretenden Wettbewerbsvorteile<sup>138</sup>. Eine Nicht-Besteuerung widerspricht auch dem Gedanken eines einheitlichen Wirtschaftsraums<sup>139</sup>. Zudem wird auf mögliche datenrechtliche Verstöße, das Erfordernis der Gegenseitigkeit und das Subsidiaritätsprinzip hingewiesen<sup>140</sup>. Insbesondere könne es hier an einem konkret definierten Verwendungszweck fehlen<sup>141</sup>. Aufgrund der möglicherweise auftretenden Nachteile wird eine restriktive Handhabung dieser Auskunftsart gefordert<sup>142</sup>. Die Rechtsprechung hebt die Notwendigkeit der Wahrung des Steuergeheimnisses besonders hervor<sup>143</sup>. Wenn die durch die Spontanauskünfte erfolgte Datenweitergabe gesetzeskonform und für den betroffenen Steuerbürger überschaubar und nachvollziehbar ist, stellen Spontanauskünfte jedoch ein rechtsstaatliches und notwendiges Mittel im Besteuerungsverfahren dar<sup>144</sup>.

Nach dem Entwurf zur Neufassung der EG-Amtshilferrichtlinie KOM (2009) 29 ist der spontane Auskunftsverkehr *nicht mehr an bestimmte Fallgruppen* gebunden. Vielmehr können die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten nach Art. 9 KOM (2009) 29 im Wege des spontanen Austausches *alle* ihnen vorliegenden Informationen gem. Art. 1 des Richtlinienvorschlages übermitteln. Dies vergrößert grundsätzlich den Anwendungsbereich des spontanen Auskunftsverkehrs<sup>145</sup>. Trotzdem ist zu erwarten, dass die in Art. 4 Abs. 1 lit. a) bis e) RL 77/799/EWG genannten bisherigen Anwendungsfälle der Spontanauskünfte auch weiterhin wichtige Einsatzgebiete dieser Auskunftsart bleiben werden, weil Art. 4 Abs. 1 lit. a) bis e) RL 77/799/EWG auf die Verhinderung von Steuerhinterziehung und Unterbindung unerwünschter Steuerersparnisse abzielt, was auch beides nach KOM (2009) 29 ein Hauptziel des Auskunftsverkehrs bleibt<sup>146</sup>.

### cc) Automatische Auskunft

Ebenfalls ohne Ersuchen und zum Nutzen der ausländischen Finanzbehörde werden automatische Auskünfte ausgetauscht. Es handelt sich hier um einen *regelmäßigen* Informationsaustausch zwischen Staaten<sup>147</sup>. Im Gegensatz zu den spontanen Auskünften liegen automatischen Auskünften aber *keine Einzelfallprüfungen* zugrunde, sondern der ausländische Staat liefert in *abstrakt definierten Fallgruppen* von sich aus Informationen<sup>148</sup>. Diese Fallgruppen werden nach Art. 3 RL 77/799/EWG im Rahmen eines Konsultationsverfahrens durch die Mitgliedstaaten konkretisiert. In § 2 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 EG-AHiG wurde der Auskunftsverkehr auf folgende Fallgruppen beschränkt:

- Überlassung ausländischer Arbeitnehmer und bei Gestaltungen zur Umgehung deutscher Rechtsvorschriften auf diesem Gebiet;
- Vorbringen eines Sachverhalts, auf Grund dessen eine Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung gewährt worden ist, die für den Steuerpflichtigen zu einer Besteuerung oder Steuererhöhung im anderen Mitgliedstaat führen könnte;
- Einkünfte und Vermögen, deren Kenntnis für die Besteuerung durch einen Mitgliedstaat erforderlich sein könnte.

Eine derartige Konkretisierung hat bisher in Verwaltungsabkommen mit den Niederlanden<sup>149</sup>, Litauen<sup>150</sup>, Frankreich<sup>151</sup>, Dänemark<sup>152</sup>, Estland<sup>153</sup>, Lettland<sup>154</sup>, Tschechien<sup>155</sup> und Ungarn<sup>156</sup> stattgefunden. Diese Abkommen, die als Vereinbarung i.S.d. § 2 Abs. 3 EG-AHiG gelten, spezifizieren u.a. in einem Artikel den automatischen Auskunftsverkehr. Hierin wird festgelegt, in welchen Fällen untereinander automatische Auskünfte erteilt werden. Dabei unterscheiden sich die hier fixierten Anwendungsfälle zwischen den Abkommen mit den verschiedenen Staaten. In einer Vielzahl der Abkommen werden aber Unternehmensgewinne, Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Gewinne aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen und Informationen aus Grundstücksübertragungen genannt.

Automatische Auskünfte können als *Instrument eines grenzüberschreitenden Risikomanagements* angesehen werden, weil sie dem ausländischen Staat Kontrollmaterial zum automatischen (elektronischen) Abgleich der erhaltenen Daten mit den Angaben in den Steuererklärungen bieten<sup>157</sup>. Auch bei automatischen Aus-

137 *Durst*, AO-StB 2005, 349 (353).

138 *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 117 AO Rz. 260 (Nov. 2005).

139 *de Weerth*, IStR 2000, 462.

140 Vgl. hierzu *Carl/Klos*, DStR 1992, 528 (529).

141 *Friauf*, StbJb. 1984/85, 317 (339).

142 *Krabbe*, RIW 1986, 126 (129 f.); *Söhn* (FN 138) § 117 AO Rz. 260 (Nov. 2005).

143 Vgl. BFH v. 15.2.2006 - I B 87/05, IStR 2006, 351 (352); FG Köln v. 20.8.2008 - 2 V 1948/08, EFG 2008, 1764 (1765).

144 *Carl/Klos*, SteuerStud 1993, 5 (6 f.).

145 *Gabert*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 (1018).

146 *Gabert*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 (1018).

147 *Escher/Escher-Weingart*, RIW 1991, 574.

148 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2075).

149 BME, Absprache v. 3.12.1997 - IV C 7 - S 1323 Ndl - 12/97,

BStBl. I 1997, 970.

150 BME, Absprache v. 24.11.2005 - IV B 1 - S 1321 LTU - 1/05, BStBl. I 2005, 1008.

151 BME, Absprache v. 7.12.2003 - IV B 4 - S 1320 - 12/04, BStBl. I 2004, 1184.

152 BME, Absprache v. 23.3.2005 - IV B 4 - S 1320 - 2/05, BStBl. I 2005, 498.

153 BME, Absprache v. 10.5.2006 - IV B 1 - S 1321 EST - 1/06, BStBl. I 2006, 355.

154 BME, Absprache v. 18.5.2006 - IV B 1 - S 1321 LVA - 1/06, BStBl. I 2006, 359.

155 BME, Absprache v. 6.10.2005 - IV B 1 - S 1321 CZE - 1/05, BStBl. I 2005, 904.

156 BME, Absprache v. 26.10.2006 - IV B 1 - S 1321 HUN - 1/06, BStBl. I 2006, 694.

157 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2076).

künften wird eine präzise Definition des Verwendungszwecks gefordert<sup>158</sup>. Im Gegensatz zu dem recht allgemeinen Anwendungsbereich der automatischen Auskünfte nach Art. 3 RL 77/799/EWG, regelt Art. 8 Abs. 3 KOM (2009) 29 nun aber ausführlich, wann ein automatischer Auskunftsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten vorgesehen ist.

#### dd) Rangfolge

Unter den einzelnen Auskunftsarten lässt sich *keine Hierarchie* hinsichtlich ihrer Nützlichkeit zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung aufstellen, weil jede Auskunftsart einen unterschiedlichen Zweck verfolgt und aufgrund ihrer jeweiligen Eigenschaft für verschiedene Einsatzbereiche ein adäquates Instrument des Auskunftsverkehrs bildet. Dies ist in Europa weithin anerkannt<sup>159</sup>. Die verschiedenen Auskunftsarten bilden in ihrem Zusammenspiel ein *geeignetes Informationssystem*, um die Ziele des Auskunftsverkehrs zu erreichen. So sind *Ersuchensauskunft und Spontanauskunft individuell auf die Minderung eines konkreten Risikos* ausgerichtet und damit *zielgenauer*. Die *automatische Auskunft* ist dagegen generell auf die *Minderung eines abstrakten Risikos* gerichtet und besitzt damit eine *breitere Streuung*<sup>160</sup>. Spontanauskünfte und automatische Auskünfte werden eher „Zufallsfunde“ ermöglichen. Bei den automatischen Auskünften müssen die beteiligten Staaten demgegenüber verhindern, dass einfach nur „Papier produziert“ wird. Sie müssen sicherstellen, dass das gewonnene Material auch tatsächlich im Rahmen des Risikomanagements ausgewertet wird<sup>161</sup>.

Im Hinblick auf das u.E. anzustrebende gesamteuropäische, nationalstaatliche Partikularinteressen überwindende Denken lassen sich unterschiedliche Entwicklungsstufen ausmachen. Die Ersuchensauskunft erfolgt immer auf Initiative des Mitgliedstaates, der an bestimmten Informationen zur Sicherstellung der Besteuerung in seinem Land interessiert ist und der sich deshalb an einen anderen Mitgliedstaat richtet. Erst dann wird der auskunftserteilende Mitgliedstaat aktiv. Unter diesem Blickwinkel stellen die Spontanauskünfte und die automatischen Auskünfte eine Weiterentwicklung dar. Hierbei wird der die Auskünfte erteilende Staat von sich aus initiativ, was von Beginn an ein aktives Handeln des auskunftserteilenden Staates verlangt. Die Auskunftserteilung erfordert hier in einem höheren Maße ein (Mit)denken für den anderen Mitgliedstaat, weil der auskunftserteilende Staat überlegen muss, welche Informationen für den anderen Mitgliedstaat relevant sein könnten. Wenn Staaten diese Eigeninitiative zielführend ergreifen und anderen Mitgliedstaaten so umfassende wertvolle Informationen übermitteln, erreicht der Auskunftsverkehr eine neue Dimension. Der auskunftserteilende Mitgliedstaat kommt dabei dem auskunftsempfangenden Mitgliedstaat aktiv entgegen.

#### b) Übergang vom passiven zum aktiven Informationsaustausch

Der Übergang vom passiven zum aktiven Informationsaustausch ist aber auch auf einer anderen Ebene festzustellen. Zurzeit übernimmt der ersuchende Staat im Auskunftsverkehr eine bloß passive Position, weil er keinerlei Möglichkeit der Direktion besitzt, ob und welche der nach dem Recht des ersuchten Staates in Betracht kommenden Ermittlungsmaßnahmen zu ergreifen sind und der ersuchende Staat eine ausländische Finanzbehörde durch seine Anfrage nur anstoßen kann, tätig zu werden. Es liegt aber allein in der Kompetenz der ersuchten Behörde, welche Ermittlungsmaßnahmen sie ergreift, wobei sie sich nach Art. 2 Abs. 2 S. 1 RL 77/799/EWG, Art. 26 Abs. 4 OECD-MA nicht auf eine bloße Aktensichtung beschränken darf. Sie hat vielmehr auch weitergehende, zur Sachaufklärung geeignete Ermittlungsmaßnahmen nach pflichtgemäßem Ermessen zu ergreifen<sup>162</sup>. Aus Sicht des ersuchenden Staates ist diese Situation unbefriedigend. Die RL 77/799/EWG sieht aber verbindlich keine weitergehenden Mitwirkungsmöglichkeiten für den ersuchenden Staat vor. Sie verweist vielmehr in Art. 6, 8 b RL 77/799/EWG auf das Konsultationsverfahren i.S.d. Art. 9. Auf diesem Wege können Mitgliedstaaten bilateral die Anwesenheit von Finanzbeamten des ersuchenden Staates bei den Ermittlungshandlungen des ersuchten Staates und die Durchführung abgestimmter, simultaner Außenprüfungen vorsehen, was bisher aber nur in wenigen Fällen im Bereich der Prüfung von Konzernverrechnungspreisen sowie auf der Basis der VO (EG) Nr. 1798/2003 bei Umsatzsteuer-Sonderprüfungen geschieht<sup>163</sup>.

Nach der Verabschiedung des Richtlinienentwurfs KOM (2009) 29 könnte die ersuchende Finanzbehörde zukünftig stärkeren Einfluss nehmen, was einen Übergang zu einem aktiven Informationsaustausch bedeutet<sup>164</sup>. Art. 10 KOM (2009) 29 sieht vor, dass Finanzbeamte des ersuchenden Staates bei Anwesenheit von Finanzbeamten des ersuchten Staates auch *eigene Ermittlungen im ausländischen Staat* vornehmen können. Dies wäre ein erster Schritt zur Überwindung des unter II. diskutierten Prinzips der formellen Territorialität. Simultane Betriebsprüfungen, die Art. 11 KOM (2009) 29 vorsieht, könnten so eine größere Bedeutung erhalten und zu einer Europäisierung der nationalen Finanzbehörden führen<sup>165</sup>.

#### c) Ausmaß des Amtshilfeverkehrs

Die genannten Instrumente sind der Erreichung der mit dem Amtshilfeverkehr verbundenen Ziele nur dann dienlich, wenn sie von den Staaten auch genutzt werden. Im Folgenden soll daher ein Überblick über die Quantität des Auskunftsverkehrs gegeben werden. Hierbei ist jedoch anzumerken, dass das BMF oder die Landesfinanzministerien in jüngster Zeit keine offiziellen Statistiken über die Quantität des Aus-

158 *Friauf*, StbJb. 1984/85, 317 (339).

159 *Seer/Gabert*, General report, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

160 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2076).

161 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2076).

162 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2076).

163 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2076 f.).

164 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2077).

165 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2077).

kunftsverkehrs bei direkten Steuern veröffentlichen. Dies ist kein rein deutsches Phänomen. Auch andere europäische Finanzbehörden zeichnen sich hinsichtlich der Bereitstellung von entsprechendem Datenmaterial nicht durch Transparenz aus, so dass auch hier offizielle Statistiken oder Datensammlungen fehlen<sup>166</sup>. Ein transparenter und offener Umgang mit diesen Daten wäre jedoch zur Verdeutlichung der Relevanz des Auskunftsverkehrs wünschenswert.

Für die Jahre 1973 bis 1984 wurden in Deutschland derartige Zahlen hinsichtlich der von Deutschland gestellten und an Deutschland gerichteten Ersuchen noch veröffentlicht<sup>167</sup>. Insgesamt wurden in den Jahren 1973 bis 1983 700 Auskunftsersuchen an das Ausland gestellt und über 600 Auskunftsersuchen aus dem Ausland bearbeitet<sup>168</sup>. Hierbei ist zu bedenken, dass Teile der Statistik aus einer Zeit vor Einführung der RL 77/799/EWG stammten. Für die Jahre 2002 bis 2007 liegt die Zahl der von Deutschland gestellten Ersuchen bei durchschnittlich 400 pro Jahr<sup>169</sup>. Dies scheint in Hinblick auf das gesteigerte Bedürfnis nach einem Auskunftsverkehr in Steuersachen eine recht geringe Anzahl von Ersuchen zu sein, erst recht wenn man ein Nachbarland wie etwa die Niederlande betrachtet, die im Jahre 2007 1.553 Ersuchen an andere Länder gestellt haben<sup>170</sup>. Ein Grund hierfür ist darin zu sehen, dass in Deutschland bei Auslandssachverhalten die Notwendigkeit, ein Ersuchen zu stellen, aufgrund der erweiterten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO<sup>171</sup> entfallen kann. Im Vergleich zu den Ersuchensauskünften liegt die Anzahl der erhaltenen und erteilten Spontanauskünfte betreffend direkter Steuern wesentlich höher. So sind in Deutschland z.B. im Jahr 2002 557.474 Spontanauskünfte eingegangen und Deutschland hat im selben Jahr 70.406 Spontanauskünfte erteilt<sup>172</sup>. Dabei stellen die meisten Mitgliedstaaten Auskunftsersuchen vermehrt an ihre Nachbarländer, aber natürlich auch an die Mitgliedstaaten, mit denen sie verstärkt wirtschaftliche Beziehungen unterhalten<sup>173</sup>.

Für den Bereich der Umsatzsteuer wurden in dem Sonderbericht des Europäischen Rechnungshofs Zahlen betreffend den Auskunftsverkehr für die Jahre 2005 und 2006 veröffentlicht. Die Zahl der an Deutschland gerichteten Ersuchen lag hier in beiden Jahren bei über 6.000<sup>174</sup>. Angaben über die Dauer der Beantwortung eines Ersuchens liegen ebenfalls nur für die Umsatzsteuer vor. Diese betrug im Jahr 2007 etwa 4,5 Monate. Für Ertragsteuern wird die Bearbeitungsdauer nicht festgehalten<sup>175</sup>. Anders als RL 77/799/EWG sieht die MwSt-Zusammenarbeitsverordnung in Art. 8 eine Frist zur Beantwortung eingehender Ersu-

chen vor. Danach hat die Auskunftserteilung möglichst rasch, spätestens jedoch drei Monate nach dem Zeitpunkt des Eingangs des Ersuchens zu erfolgen. Damit beantwortet Deutschland Ersuchen verspätet. Der Prozentsatz der verspäteten Antworten lag 2005 bei 43,3 % und 2006 bei 46,1 %<sup>176</sup>.

Sollte der Vorschlag zur Neufassung der EG-Amtshilferichtlinie in Kraft treten, wäre nach Art. 7 KOM (2009) 29 auch die Auskunftserteilung bei den Steuern, die in den Geltungsbereich von KOM (2009) 29 fallen, fristgebunden. Dies sollte den Auskunftsverkehr beschleunigen und effektuieren<sup>177</sup>.

## IV. Fragen der Beweislast

### 1. Arten der Beweislastverteilung in Europa

Die Verteilung der Beweislast richtet sich nach dem nationalen Verfahrensrecht. Das Gemeinschaftsrecht trifft hierzu keine Regelungen. Demnach unterscheiden sich die Beweislastregeln in den Mitgliedstaaten. Im Rahmen des Forschungsprojekts zur Zusammenarbeit der Finanzbehörden in Europa hat sich herausgestellt, dass grundsätzlich drei Arten der Verteilung der Beweislast zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung existieren. Bei der ersten Form der Verteilung der Beweislast trägt grundsätzlich die Finanzbehörde die Beweislast, diese kann aber auf den Steuerpflichtigen überwältigt werden, wenn dieser der Finanzbehörde nicht die von der Behörde geforderten Informationen liefert. Dies ist z.B. in Belgien der Fall<sup>178</sup>. Des Weiteren findet sich in einigen Rechtsordnungen eine Verteilung der Beweislast nach der Sphärentheorie. Danach trägt diejenige Partei die Beweislast, die den einfachsten Zugang zu den benötigten Informationen und die besten praktischen Möglichkeiten, Beweise zu erbringen, besitzt. Dies gilt z.B. in Deutschland, Finnland oder den Niederlanden. Diese Art der Beweislastverteilung wird zum Teil durch Regelungen konkretisiert, nach denen Umstände, die zu einer Erhöhung der Steuerlast führen, von der Finanzbehörde und Umstände, die die Steuerlast senken werden, vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden müssen<sup>179</sup>. Zudem gibt es Steuersysteme, wie Spanien oder Portugal, in denen die Beweislast bei der Partei liegt, die sich auf einen Sachverhalt beruft oder ein Recht durchsetzen will<sup>180</sup>.

Die Existenz verschiedener Beweislastregeln innerhalb der EU wird kritisiert. Vielmehr sollte das mit dem Richtlinienentwurf KOM (2009) 29 verfolgte Ziel

166 *Seer/Gabert*, General report, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

167 BT-Drucks. 10/5562, 24 ff.

168 BT-Drucks. 10/5562, 24.

169 *Möllenbeck* (FN 130); für Zahlen in dem Zwischenzeitraum vgl. *Hendricks* (FN 1), 411.

170 *De Goede/Hemels/Schenk*, National report The Netherlands, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

171 Vgl. hierzu IV.2.

172 *Hendricks* (FN 1), 412.

173 *Seer/Gabert*, General report, u. *Herrera*, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

174 *Europäischer Rechnungshof*, Sonderbericht Nr. 8/2007, 2008/C, 20/01 (C 20/10).

175 Siehe BT-Drucks. 16/8662, 5.

176 *Europäischer Rechnungshof*, Sonderbericht Nr. 8/2007, 2008/C, 20/01 (C 20/10).

177 *Gabert*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 (1019).

178 *Seer/Gabert*, General report, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

179 *Seer/Gabert*, General report, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

180 *Seer/Gabert*, General report, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

der Verbesserung des Auskunftsverkehrs durch die Einführung vereinheitlichter Regelungen zur Beweislast vervollständigt werden<sup>181</sup>. Eine Harmonisierung wird zum einen im Hinblick auf den Stellenwert der von ausländischen Finanzbehörden zur Verfügung gestellten Informationen im nationalen Steuerverfahren gefordert. Zudem sollte der Steuerpflichtige die Möglichkeit der Erbringung eines Gegenbeweises bekommen. Zum anderen seien einheitliche Regelungen für Beweismittel, die nicht von dem Steuerpflichtigen angefordert werden dürfen, weil sie einfacher durch den Auskunftsverkehr zu erlangen sind, nötig<sup>182</sup>. In diesem Zusammenhang wird auch diskutiert, ob generell eine Beweislastverschiebung auf die Finanzbehörde anzunehmen sei, wenn es durch ein Inkrafttreten des Richtlinienentwurfs KOM (2009) 29 zu einem Abbau von rechtlichen und praktischen Hindernissen beim Auskunftsverkehr kommt. Es stelle sich dann die Frage, ob eine Finanzbehörde alle steuerlastvermindernden Umstände, die der Steuerpflichtige erklärt, akzeptieren solle, weil die Finanzbehörde diese Informationen mit Hilfe des Auskunftsverkehrs absichern könnte<sup>183</sup>. Dies wird in diesem Ausmaß ebenso abgelehnt wie die Alternative, dass der Steuerpflichtige Beweise zu allen Umständen, die die Steuerlast mindern, liefern sollte, auch wenn das einzig mögliche Beweismittel die von einem anderen Mitgliedstaat bereitgestellten Informationen sind<sup>184</sup>.

In einigen Ländern, so in Deutschland und Italien, existieren bei Auslandssachverhalten erweiterte Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen. Diese können als Ausdruck einer sphärentheoretischen Beweisrisikoverteilung angesehen werden, denn der die Besteuerung des Welteinkommens reklamierende Staat muss aufgrund des Subsidiaritätsvorbehalts<sup>185</sup> zunächst alle zumutbaren eigenen Anstrengungen zur Klärung des Steueranspruchs vornehmen. Eine vollständige Klärung bei Steueransprüchen mit grenzüberschreitendem Bezug scheidet jedoch regelmäßig am Grundsatz der formellen Territorialität<sup>186</sup>, weshalb sich einige Steuersysteme des beweisrechtlichen Mittels der erweiterten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten bedienen, um so den eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der inländischen Finanzbehörde Rechnung tragen zu können<sup>187</sup>.

## 2. Erweiterte Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO

Die Etablierung von erweiterten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten hat in Deutschland eine längere Tradition, weil schon der Reichsfinanzhof für Auslandsbeziehungen eine

erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen annahm<sup>188</sup>. Dem sind dann § 171 Abs. 3 AO und auch § 90 Abs. 2 AO 1977 gefolgt. Generell soll die erweiterte Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 2 AO Beweisnotstände verhindern, die daraus resultieren, dass ausschließlich der Steuerpflichtige den in seiner Sphäre befindlichen Sachverhalt aufklären kann, wobei die Untersuchungspflicht der Finanzbehörde dabei aber grundsätzlich weiter bestehen bleibt<sup>189</sup>. § 90 Abs. 2 AO statuiert eine *Sachaufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht* des Beteiligten und erweitert so die allgemeine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 1 AO) sowohl in qualitativer als auch quantitativer Hinsicht<sup>190</sup>. Unter *qualitativ* wird hier eine intensivere und unter *quantitativ* eine umfassendere Mitwirkungspflicht verstanden<sup>191</sup>. Denn die Offenlegungspflicht des Abs. 1 wird zu einer Sachaufklärungspflicht und die Beweismittel müssen nicht nur benannt, sondern auch beschafft werden<sup>192</sup>. Der Steuerpflichtige muss demnach den in seiner Sphäre im Ausland verwirklichten Sachverhalt auch zu seinen Ungunsten aufklären und die für die Finanzbehörde ansonsten unerreichbaren Beweismittel selbst beschaffen<sup>193</sup>. Durch § 90 Abs. 2 AO wird damit die Sachaufklärungsverantwortung von den staatlichen Finanzbehörden auf den Steuerpflichtigen verlagert, wodurch der Grundsatz der formellen Territorialität zurückgedrängt, aber nicht aufgehoben wird<sup>194</sup>. Die Vorschrift kann vielmehr als eine konsequente Ausprägung des Territorialitätsprinzips angesehen werden und rechtfertigt sich durch eine sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung<sup>195</sup>.

Die Existenz von erweiterten Mitwirkungspflichten in einer Rechtsordnung kann ein Grund dafür sein, dass ein Mitgliedstaat weniger häufig ein Auskunftersuchen an einen anderen Mitgliedstaat stellen muss, weil der Steuerpflichtige selbst die erforderlichen Informationen geliefert hat. Denn in Deutschland wird eine hierarchische Beziehung zwischen der EG-Amtshilferichtlinie und den erweiterten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 AO unterstellt, wonach zuerst die sich aus der Abgabenordnung ergebenden Ermittlungsmöglichkeiten von den Finanzbehörden genutzt werden sollten<sup>196</sup>. Wenn abzusehen ist, dass die Beantwortung eines Auskunftersuchens langwierig sein wird, kann dieses Vorgehen auch einer Beschleunigung des Verfahrens dienen. Dabei darf die Finanzbehörde die Ermittlungsmöglichkeiten, die RL 77/799/EWG bietet, jedoch nicht systematisch ignorieren. Vielmehr muss die Finanzbehörde sich dieser Ermittlungsmöglichkeiten vor allem dann bedienen, wenn die zu beschaffenden Mittel nicht in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegen

181 *Herrera*, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

182 *Herrera*, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

183 *Herrera*, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

184 *Herrera*, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

185 Vgl. hierzu III. 6. a) aa).

186 *Seer* (FN 11), 151 (161). Zum Grundsatz der formellen Territorialität vgl. II.

187 *Seer* (FN 11), 151 (161).

188 RFH v. 30.1.1930 - I A 370/29, RStBl. 1930, 151 (153); RFH v. 9.1.1934 - I A 344/32, RStBl. 1934, 382 (383).

189 *Korts/Korts*, IStR 2006, 869 (870).

190 *Seer* (FN 11), 151 (161).

191 *Schnitger*, BB 2002, 332 (333); *Söhn* (FN 138), § 90 AO Rz. 143 (Nov. 2003).

192 *Schnitger*, BB 2002, 332 (334); *Seer* (FN 11), 151 (161).

193 *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 90 Tz. 20 f. (Apr. 2008).

194 *Seer* (FN 11), 151 (161 f.).

195 *Seer*, IWB 2005, Gruppe 2, Fach 11, 673 (678).

196 *Drüen/Gabert*, National report Germany, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

und somit von ihm nicht beschafft werden können<sup>197</sup>. Ein Auskunftersuchen kann auch deshalb notwendig bzw. sinnvoll sein, wenn der befragte Steuerpflichtige nur vordergründig und scheinbar kooperiert. Zudem können die von dem Steuerpflichtigen gelieferten Informationen Misstrauen bei der Finanzbehörde erwecken und deshalb die Einleitung eines Auskunftersuchens nötig machen<sup>198</sup>.

Die Europarechtskonformität des § 90 Abs. 2 AO wird in der Literatur angezweifelt<sup>199</sup>. Durch die verschärfte verfahrensrechtliche Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten im Vergleich zu reinen Inlandssachverhalten kann die Norm im Einzelfall die Waren-, Dienstleistungs-, Kapitalverkehrs- oder Niederlassungsfreiheit beschränken<sup>200</sup>. Nach der aus der Rechtsprechung des EuGH abgeleiteten *Gebhard-Formel* ist eine nationale Maßnahme, die die Ausübung der durch den EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten behindern oder weniger attraktiv machen kann, dann gerechtfertigt, wenn sie aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles sicherzustellen, und sie dabei nicht über das hinausgeht, was zur Zielerreichung erforderlich ist<sup>201</sup>. Diese Formel wurde vom EuGH in seiner Rechtsprechung durch besondere Rechtfertigungsgründe, wobei hier das Territorialitätsprinzip und das daraus erwachsende Allgemeininteresse an einer wirksamen Steueraufsicht und -kontrolle hervorzuheben sind<sup>202</sup>, konkretisiert. Bei der Überprüfung materieller Beschränkungen von Grundfreiheiten am Maßstab des Verhältnismäßigkeitsprinzips hat der EuGH in seiner mittlerweile zahlreichen Rechtsprechung mehrfach auf die Möglichkeit der Sachaufklärung im Wege der EG-Amtshilfe-Richtlinie hingewiesen<sup>203</sup>. Der EuGH sieht die RL 77/799/EWG dabei aber nicht als ein *milderes Mittel* an, sondern hat vor allem in der jüngsten Rechtsprechung betont, dass die zuständigen nationalen Steuerbehörden nicht verpflichtet sind, eine Auskunft auf Grundlage von RL 77/799/EWG zu ersuchen<sup>204</sup> und die Steuerbehörden damit durch nichts daran gehindert sind, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die Festsetzung der betreffenden Steuern und Abgaben für erforder-

lich erachten, und ggf. bei Nichtvorlage der Nachweise daraus ungünstige beweisrechtliche Folgerungen zu ziehen<sup>205</sup>.

Damit ist die EG-Amtshilfe auch nach der EuGH-Rechtsprechung ggü. den nationalen Mitwirkungspflichten nicht vorrangig, sondern ein *aliud*<sup>206</sup>. Demnach ist es nicht zu beanstanden, wenn Mitgliedstaaten zunächst von den in ihren nationalen Rechtsordnungen bestehenden erweiterten Auskunftspflichten Gebrauch machen und erst dann auf den Auskunftsverkehr zurückgreifen. Vielmehr könnte sich ein ersuchter ausländischer Mitgliedstaat zum einen auf den Subsidiaritätsvorbehalt berufen und eine Auskunft verweigern, wenn die deutsche Finanzverwaltung die Ermittlungsmaßnahme des § 90 Abs. 2 AO nicht nutzt und stattdessen jeweils direkt Auskunftersuchen stellt. Zum anderen könnte der ersuchte Mitgliedstaat einem Auskunftersuchen auch Gründe der Verwaltungsökonomie entgegenhalten, wenn die ersuchte Auskunft nur mit unverhältnismäßig großem Aufwand erteilt werden kann oder die Erfüllung eigener Aufgaben ernstlich gefährdet ist. Der Gedanke der Beweishöhe legitimiert einerseits und begrenzt andererseits zugleich den Anwendungsbereich des § 90 Abs. 2 AO. Liegt der Grund für die fehlende Erfüllung der erweiterten Mitwirkungspflichten außerhalb des Einflussbereichs des Steuerpflichtigen, muss die Finanzbehörde in Wahrnehmung ihrer aus dem Untersuchungsgrundsatz folgenden Letztverantwortung die Möglichkeit eines Amtshilfeersuchens ernsthaft prüfen und wenn dieses nicht von vornherein ungeeignet oder aussichtslos erscheint, auch anstrengen. Mit dieser Einschränkung entspricht die Grundlage des § 90 Abs. 2 AO dem *gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip*<sup>207</sup>.

## V. Individualrecht der vom Auskunftsverkehr betroffenen Steuerpflichtigen

### 1. Geheimnisschutz

Beim Auskunftsverkehr sind neben den Interessen der beteiligten Mitgliedstaaten und deren Finanzbehörden auch die Individualrechte der vom Auskunftsverkehr betroffenen Steuerpflichtigen zu berücksich-

197 Seer, in *International Tax Law Review - The mutual assistance in tax matters, Situation and perspectives in the EU Member States, reports of the meeting of 26<sup>th</sup> January 2009* Sapienza Università di Roma, 62 f.

198 Drüen/Gabert, National report Germany, in *Mutual assistance and information exchange* (FN 2).

199 Carlé, KöSDI 2003, 13583 (13588); Frotscher, *Forum der internationalen Besteuerung* Bd. 23, 2002, 167 (178 ff.); Korts/Korts, *ISr* 2006, 869 (872); Schmitzer, *BB* 2002, 332 (336 f.); Söhn (FN 138), § 90 AO Rz. 146 ff. (Nov. 2003); Thesling, *DStR* 1997, 848 (856 f.).

200 Seer, *IWB* 2005, Gruppe 2, Fach 11, 673 (675 f.).

201 EuGH v. 30.11.1995 - Rs. C-55/94, *EuGHE* 1995, I-4165, Rz. 37.

202 EuGH v. 15.5.1997 - Rs. C-250/95, *EuGHE* 1997, I-2471, Rz. 22, 27 ff. (Futura Participations und Singer).

203 EuGH v. 28.1.1992 - Rs. C-204/90, *EuGHE* 1992, I-276, Rz. 18 ff. = *HFR* 1993, 735 (736) (Bachmann); v. 28.1.1992 - Rs. C-300/90, *EuGHE* 1992, I-314, Rz. 13 (Kommission/Belgien); v. 12.4.1994 - Rs. C-1/93, *EuGHE* 1994, I-1137, Rz. 21 ff. (Halliburton services); v. 14.2.1995 - Rs. C-279/

93, *EuGHE* 1995, I-225, Rz. 43 ff. (Schumacker); v. 11.8.1995 - Rs. C-80/94, *EuGHE* 1995, I-2493, Rz. 26 (Wielockx); v. 5.10.1995 - Rs. C-321/93, *EuGHE* 1995, I-2821, Rz. 29 (Martinez); v. 30.1.2007 - Rs. C-150/04, *EuGHE* 2007, I-1163, Rz. 34-47 (Kommission/Dänemark).

204 EuGH, *Slg.* 2007, I-7897, *BeckRS* 2007, 70768, Rz. 32 (Twh Int.); *EuGH* v. 27.1.2009 - C-318/07, *NJW* 2009, 823 (827), Rz. 65 (Persche).

205 *EuGH* v. 4.3.2004 - Rs. C-334/02, *EuGHE* 2004, I-2244, Rz. 30 f. (Kommission/Frankreich); v. 13.12.2005 - Rs. C-446/03, *EuGHE* 2005, I-10866, Rz. 55 f. (Marks & Spencer); v. 12.9.2006 - Rs. C-196/04, *EuGHE* 2006, I-7995, Rz. 70 (Cadbury Schweppes); v. 29.3.2007 - Rs. C-347/04, *EuGHE* 2007, I-2647, Rz. 58 (Rewe Zentralfinanz); v. 27.9.2007 - Rs. C-184/05, *EuGHE* 2007, I-3039, Rz. 32 ff. (Twh Int.); v. 11.10.2007 - C-451/05, *EuGHE* 2007, I-8251, Rz. 95 (ELISA); v. 2.10.2008 - Rs. C-360/06, *ISr* 2008, 773, Rz. 41 (Bauer Verlag).

206 Seer (FN 11), 151 (163).

207 Seer (FN 11), 151 (164).



tigen. Bei der Wahrung der Geschäftsgeheimnisse im Auskunftsverkehr geht es nach deutschem Verfassungsrecht um das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG) und die Wirtschaftsfreiheiten (Berufs-, Eigentumsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG, 14 Abs. 1 GG). Diese Grundrechte verlangen nach einem angemessenen Geheimnisschutz, der bei der internationalen Informationshilfe auf zwei Ebenen besteht. Auf der einen Ebene unterliegt der ersuchende bzw. Spontanauskunft empfangende Staat einem *internationalen Steuergeheimnis* (Art. 7 RL 77/799/EWG, Art. 26 Abs. 2 OECD-MA). Auf der anderen Ebene muss der ersuchte Staat *Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse*<sup>208</sup> wahren (Art. 8 Abs. 2 RL 77/799/EWG, Art. 26 Abs. 3 lit. c) OECD-MA). Dadurch werden die grenzüberschreitenden Ermittlungsmaßnahmen stärker beschränkt als rein nationale Sachverhalte nach deutschem Recht, das keinen Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen kennt<sup>209</sup>. Zwar berechtigen im deutschen Recht Berufsgeheimnisse (§§ 102, 104 AO) zu einer Auskunftsverweigerung. Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse sind aber ungeschützt und müssen der inländischen Finanzbehörde offenbart werden. Als Äquivalent existiert das von der Finanzbehörde zu beachtende Steuergeheimnis, das nach § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO auch ausdrücklich Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse einschließt. Die mit einem zwischenstaatlichen Amtshilfeersuchen verbundene Weitergabe der steuerlichen Verhältnisse des Beteiligten wird dabei grundsätzlich als zulässige Offenbarung i.S.d. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO angesehen<sup>210</sup>. Während also das nationale Recht im Interesse einer effizienten, gleichmäßigen Besteuerung Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse nicht anerkennt und Schäden von der Wirtschaft durch das in § 30 AO verankerte Steuergeheimnis abwendet, begrenzt das internationale Informationshilferecht die steuerliche Sachaufklärung, weil die Abwendung von Schäden durch ein *internationales Steuergeheimnis* nicht genügend Sicherheit bietet<sup>211</sup>. Dies zielt zum einen auf einen Schutz der nationalen Volkswirtschaft ab. Zum anderen soll die inländische Auskunftsperson vor den Folgen von Wirtschaftsspionage und einer nicht strengen Ausprägung des Steuergeheimnisses im Empfängerstaat geschützt werden<sup>212</sup>. Vor dem Hintergrund, dass die Rechtsordnungen einiger Staaten umfassende und unüberschaubare Durchbrechungen des Steuergeheimnisses vorsehen<sup>213</sup>, ist dies verständlich. Es existiert somit eine Wechselwirkung zwischen der Wahrung des internationalen Steuergeheimnisses im Empfängerstaat und dem Stellenwert des Geschäftsgeheimnisses im Auskunftsstaat. Ein Auskunftsstaat

kann und muss von seinem Informationsverweigerungsrecht um so eher Gebrauch machen, je unsicherer die Einhaltung des internationalen Steuergeheimnisses im Empfängerstaat ist<sup>214</sup>. Nachweis oder Glaubhaftmachung, dass es an der Einhaltung des Steuergeheimnisses im Empfängerstaat mangelt, gestaltet sich für den betroffenen Steuerpflichtigen aber nicht gerade einfach, so dass *Herlinghaus* hier auch von einer *Glaubhaftmachungsschwelle* spricht<sup>215</sup>. In einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes (Anordnungsverfahren) vor dem FG Köln ist dem Antragsteller durch die Vorlage eines empirisch arbeitenden Privatgutachtens dieser Nachweis im Verhältnis zu der Türkei gelungen<sup>216</sup>. Der Privatgutachter hatte hier Auskünfte von türkischen Steuerberatern, Verbänden, Journalisten und Anwälten eingeholt und zudem Pressemitteilungen über die Verletzung des Steuergeheimnisses durch türkische Finanzbehörden ausgewertet. Obwohl Art. 26 Abs. 1 S. 1 DBA Türkei eine große Auskunftsklausel enthält, untersagte das FG Köln einstweilig die beabsichtigte Spontanauskunft des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung an die türkische Finanzverwaltung, weil es das in Art. 26 Abs. 1 S. 2 DBA-Türkei verankerte internationale Steuergeheimnis in der Türkei für nicht gewährleistet hielt<sup>217</sup>. Im momentanen Verfahrensstand steht damit allerdings keinesfalls fest, dass in Zukunft jegliche Auskunftserteilung an die Türkei unzulässig wäre<sup>218</sup>.

## 2. Rechtsschutz

### a) Rechtsschutz gegen die Auskunftserteilung an ausländische Finanzbehörden aufgrund eingehender Ersuchen

Generell kann der Geheimnisschutz nur effektiv sichergestellt werden, wenn im Auskunftsverkehr entsprechende Rechtsschutzmöglichkeiten für den Steuerpflichtigen existieren<sup>219</sup>. Denn bereits die Weitergabe von Informationen an eine Stelle außerhalb der ermittelnden Behörde kann ein Eingriff in die Rechte des Betroffenen sein, so dass gerade die Weitergabe von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen und auch Verstöße gegen den *ordre public* als individuelle Rechtsverletzungen gerügt werden können. Der Betroffene hat deshalb zumindest einen *Anspruch auf eine ermessensfehlerfreie Entscheidung über eine Datenweitergabe* an ausländische Finanzbehörden<sup>220</sup>.

Die Entscheidung des BMF, einem eingehenden Ersuchen nachzukommen und zwischenstaatliche Amtshilfe zu leisten, ist nur dann mit Einspruch gem. § 348 AO anfechtbar und eine Anfechtungsklage ist nur

208 Zum unterschiedlichen Schutzbedürfnis von Bankgeheimnissen und Geschäftsgeheimnissen s. III. 3. a).

209 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2077).

210 Carl/Klos, IStR 1995, 225 (227).

211 Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Tz. 51 (Aug. 2008).

212 Hendricks (FN 1), 149 m.w.N.

213 Für Belgien, England, Frankreich, Schweden und die Schweiz s. Ruegenberg, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss. 2001, Köln, 255 ff.; 263 ff.

214 Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2078).

215 Herlinghaus, EFG 2008, 1764 (1767).

216 FG Köln v. 20.8.2008 - 2 V 1948/085, EFG 2008, 1764, mit Anm. v. Herlinghaus.

217 FG Köln v. 20.8.2008 - 2 V 1948/085, EFG 2008, 1764 (1765).

218 Herlinghaus, EFG 2008, 1764 (1766).

219 Die Rechtsschutzmöglichkeiten eines inländischen Betroffenen aus Sicht Österreichs diskutiert Lohr (FN 86), 79 ff.; außerdem nun Achatz/Jirousek, National report Austria, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

220 Eilers/Heintzen, RIW 1986, 619 (620); Escher/Escher-Weingart, RIW 1991, 574 (577); Söhn (FN 138), § 117 AO Rz. 213 (Nov. 2005).

dann statthaft, wenn ein Verwaltungsakt vorliegt<sup>221</sup>. Dies ist nach h.M. aber weder bei der positiven Verbe-  
scheidung eines zwischenstaatlichen Auskunftsersuchen  
noch bei Spontanauskünften<sup>222</sup> und automati-  
schen Auskünften gegeben, weil dies nur schlichtes  
Verwaltungshandeln darstelle und es ggü. dem betrof-  
fenen Inländer an der Unmittelbarkeit der Außenwir-  
kung fehle<sup>223</sup>. Im Hauptsacheverfahren sind daher pri-  
mär die vorbeugende Unterlassungsklage als Unter-  
fall der allgemeinen Leistungsklage oder (subsidiär)  
die Feststellungsklage die statthaften Klagearten<sup>224</sup>.  
Folgerichtigerweise ist der vorläufige Rechtsschutz  
auch nicht durch Antrag auf Aussetzung der Vollzie-  
hung i.S.d. § 361 Abs. 2 AO, sondern durch Antrag auf  
Erlass einer einstweiligen Anordnung zu suchen<sup>225</sup>.  
Zwar sollten hier die Anforderungen für die Glaubhaft-  
machung eines Anordnungsgrundes nicht überzogen  
werden, weil mit der Weitergabe von Daten u.U. eine  
nicht mehr zu revidierende Verletzung des Grund-  
rechts auf informationelle Selbstbestimmung verbun-  
den sein kann<sup>226</sup>. Gleichzeitig ist aber auch das öffent-  
liche Interesse an einem funktionsfähigen grenzüber-  
schreitenden Informationsverkehr zu berücksichti-  
gen. Dieser könnte bei einem ausufernden Rechts-  
schutz blockiert werden. Deshalb müssen für den Er-  
lass einer einstweiligen Anordnung einer Untersa-  
gung qualifizierte Anforderungen an die Glaubhaft-  
machung von Anordnungsanspruch und -grund ge-  
stellt werden. Es bedarf des substantiierten Nachwei-  
ses, dass die Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse bei  
Weitergabe der Informationen ernsthaft gefährdet  
sind. Bleibt der Steuerpflichtige diesen Nachweis  
nach Ablauf einer angemessenen Frist schuldig, ist  
der Auskunftsverkehr durchzuführen.

Weder die RL 77/799/EWG noch das EG-AHiG sehen  
ein Anhörungsrecht des Beteiligten vor der Auskunft-  
erteilung vor. Ob eine Anhörungspflicht des inländi-  
schen Betroffenen besteht, ist daher strittig<sup>227</sup>. Rechts-  
schutz gegen eingehende Ersuchen und die damit  
meist verbundene Auskunftserteilung durch die deut-  
schen Finanzbehörden käme aber regelmäßig zu spät,  
wenn der inländische Betroffene nicht vorher unter-  
richtet würde. Deshalb wird die Anhörung des inländi-  
schen Beteiligten auch in anderen als den von § 117  
Abs. 4 S. 3 AO erfassten Fällen von der h.M. als notwen-

diger Bestandteil effektiven Rechtsschutzes angese-  
hen<sup>228</sup>. Ihr kommt eine nicht zu unterschätzende ver-  
fahrensrechtliche Sicherung zu<sup>229</sup>. Dem folgend ist in je-  
dem Fall zumindest eine Information des Beteiligten  
über das Auskunftsersuchen geboten. Nur ein infor-  
mierter Steuerpflichtiger kann absehen, ob und inwie-  
weit seine Rechtsstellung, z.B. hinsichtlich des Geheim-  
nisschutzes, berührt ist. Damit ist die Information des  
inländischen Beteiligten eine Grundvoraussetzung da-  
für, dass er sich gegen eine eventuell rechtswidrige  
Auskunftserteilung an das Ausland wehren kann<sup>230</sup>.  
Das BMF sieht in seinem „Merkblatt zur zwischenstaat-  
lichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuer-  
sachen“ dem gemäß eine Anhörung der inländischen  
Beteiligten unter Angabe von Ausnahmefällen vor<sup>231</sup>.  
Diese Formalisierung der Anhörung im Auskunftsver-  
kehr verbessert gerade aufgrund fehlender Kodifi-  
zierung und divergierender Literaturmeinungen die  
Rechtssicherheit für den inländischen Betroffenen.  
Dies gilt insbesondere, weil auch die Ausnahmefälle, in  
denen eine Anhörung entfällt, aufgeführt sind und klar-  
gestellt wird, dass die Finanzbehörde hier die Feststel-  
lungslast trägt<sup>232</sup>. Ist der Steuerpflichtige über die Ersu-  
chensabsicht informiert, richtet sich der Rechtsschutz  
auf eine Unterlassung der Auskunftserteilung. Söhn lei-  
tet den Unterlassungsanspruch aus einer analogen An-  
wendung des § 1004 BGB i.Vm. Art. 2 Abs. 1, Art. 1  
Abs. 1 GG, aus § 30 AO oder aus der Auskunftserteilung,  
mit der die Finanzbehörde die beabsichtigte Infor-  
mation einer ausländischen Finanzbehörde begründet,  
ab<sup>233</sup>. Eine Verletzung des Gegenseitigkeitsprinzips  
oder des ordre public beim Auskunftsverkehr führt je-  
doch nicht zu einer Verletzung des Steuerpflichtigen in  
seinen Rechten<sup>234</sup>. Zur Begründung materieller Ab-  
wehransprüche kann hier vielmehr eine Verletzung  
der oben erörterten geschützten Geheimnisse ange-  
führt werden<sup>235</sup>. Passiv legitimiert ist nicht das Finanz-  
amt, sondern das BMF/BZSt<sup>236</sup>.

Wirken Ermittlungsmaßnahmen zur Durchführung  
der Amtshilfe unmittelbar nach außen, ist dagegen  
Einspruch nach § 347 AO und eventuell Anfechtungs-  
klage nach § 40 FGO durch den Betroffenen gegeben.  
Hierbei kann es sich z.B. um Aufforderungen zu Aus-  
künften, die Einnahme eines Augenscheins oder die  
Vorlage von Urkunden handeln<sup>237</sup>.

221 Söhn (FN 138), § 117 AO Rz. 214 (Nov. 2005).

222 A.A. Eilers, Das Steuergeheimnis als Grenze des interna-  
tionalen Auskunftsverkehrs, Diss. 1987, Köln, 94; Escher/  
Escher-Weingart, RIW 1991, 574 (576), die insbesondere  
Spontanauskünfte als Verwaltungsakt einstufen.

223 Brock (FN 132), 220; Carl/Klos, DStR 1992, 528 (532); Carl/  
Klos, SteuerStud 1993, 5 (9); Runge, RIW 1979, 73 (84);  
Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 111 (Juli  
2008); Söhn (FN 138), § 117 AO Rz. 214 m.w.N. (Nov. 2005);  
Winkler, Aushöhlung der Individualrechte für fiskalische  
Zwecke, Diss. 2007, Frankfurt a.M., 123.

224 BFH v. 23.7.1986 - I R 306/82, BStBl. II 1987, 92 (93); Bren-  
ner, FR 1989, 236 (238); Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO,  
§ 117 AO Tz. 111 (Juli 2008); Söhn (FN 138), § 117 AO  
Rz. 214 a (Nov. 2005).

225 Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 112 (Juli  
2008).

226 Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 112 (Juli  
2008). So mittlerweile auch die jüngere Rspr., vgl. BFH v.  
15.2.2006 - I B 87/05, BStBl. II 2006, 616 (618); dazu aber

der Nichtanwendungserlass des BMF v. 1.8.2006 - IV B 1-  
S 1300-38/06, BStBl. I 2006, 489.

227 Carl/Klos, DStR 1992, 528 (532).

228 Carl/Klos, DStR 1992, 528 (532); Carl/Klos, SteuerStud  
1993, 5 (9); Hendricks (FN 1), 367 f.; Seer, in Tipke/Kruse,  
AO/FGO, § 117 AO Tz. 110 (Juli 2008).

229 Carl/Klos, SteuerStud 1993, 6 (9).

230 Carl/Klos, DStR 1992, 528 (532).

231 BMF v. 25.1.2006, Merkblatt IV B 1 - S 1320-11/06, BStBl. I  
2006, 26 (37 f.). Hier finden sich auch Regelungen zum  
Rechtsschutz, BStBl. I 2006, 26 (38).

232 Vgl. BMF v. 25.1.2006, Merkblatt IV B 1 - S 1320-11/06,  
BStBl. I 2006, 26 (38).

233 Söhn (FN 138), § 117 AO Rz. 214 a (Nov. 2005).

234 Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Tz. 111 (Juli 2008).

235 Carl/Klos, DStR 1992, 528 (533).

236 BFH v. 23.7.1986 - I R 306/82, BStBl. II 1987, 92.

237 Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 113; Söhn  
(FN 138), § 117 AO Rz. 209 f. (Nov. 2005).

b) *Rechtsschutz gegen ein deutsches  
Auskunftsersuchen*

Rechtsschutzfragen stellen sich aber nicht nur bezüglich der Weitergabe von Daten des inländischen Betroffenen ins Ausland, sondern auch im Hinblick auf ausgehende Ersuchen Deutschlands an andere Staaten betreffend einen in Deutschland Steuerpflichtigen. Das Auskunftsersuchen einer deutschen Finanzbehörde stellt ebenfalls keinen Verwaltungsakt dar. Vielmehr handelt es sich hier grundsätzlich um nicht-regelnde, zwischenbehördliche bzw. zwischenstaatliche Willenserklärungen<sup>238</sup>. Das Amtshilfeersuchen ist deshalb nicht von dem inländischen Betroffenen anfechtbar. Ein Einspruch ist ebenfalls nicht möglich. Erst die Hauptsachenentscheidung der deutschen Finanzbehörde kann von dem inländischen Betroffenen angefochten werden. Innerhalb dieses Verfahrens kann dann auch eine unzulässige Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe gerügt werden<sup>239</sup>. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein zwischenstaatliches Amtshilfeersuchen in die rechtliche Sphäre eines inländischen Beteiligten eingreift. Hier kommen wiederum eine vorbeugende Unterlassungsklage und (subsidiär) eine Feststellungsklage in Betracht. Mittel des vorläufigen Rechtsschutzes ist hier ebenfalls die einstweilige Anordnung (§ 114 FGO)<sup>240</sup>. Auch im Falle, dass Deutschland einen anderen Staat um Auskunft ersucht, wird eine Anhörungspflicht des inländischen Betroffenen angenommen<sup>241</sup>. Die Gefahr eines Verstoßes gegen die Rechtsschutzinteressen des betroffenen Steuerpflichtigen ist hier aber niedriger und die Gewährung einer Anhörung deshalb weniger dringend als bei eingehenden Ersuchen oder Spontanauskünften. Anders als in diesen Fällen kann der Steuerpflichtige nämlich bei ausgehenden deutschen Ersuchen seine Rechte regelmäßig auch noch nach der Beantwortung des Ersuchens durch den ausländischen Staat geltend machen.

c) *Hierarchie der Rechtsschutzmaßnahmen*

Im Vergleich zwischen den verschiedenen Rechtsschutzmöglichkeiten in den europäischen Mitgliedstaaten hat sich gezeigt, dass hier eine Hierarchie und ein strikter Zusammenhang zwischen den Informations- und Anhörungsrechten und weitergehenden Rechtsschutzmaßnahmen existieren. Länder, in denen keine Informationsrechte für den Steuerpflichtigen existieren, kennen auch keine Anhörungsrechte. Dies betrifft grundsätzlich sowohl die Auskunftserteilung an ausländische Finanzbehörden als auch nationale Auskunftsersuchen, wobei generell in anderen europäischen Ländern ein weniger ausgefeilter Rechts-

schutzstandard festzustellen ist. Als Folge der fehlenden Informations- und Anhörungspflicht wissen die Steuerpflichtigen grundsätzlich nichts von eingehenden und ausgehenden Ersuchen. Sie können nur dann Mittel des Rechtsschutzes ergreifen, wenn sie zufällig von dem Ersuchen erfahren haben<sup>242</sup>. Damit hängen die Rechte des Steuerpflichtigen stark von der Existenz von Informationspflichten ab. Diese sind für den Steuerpflichtigen aber nur von Nutzen, wenn die Information vor der Auskunftserteilung bzw. vor Stellen des Ersuchens erfolgt. Nach Auffassung der OECD können im nationalen Recht verankerte Anhörungsrechte den Informationsaustausch vereinfachen und helfen, Fehler zu vermeiden<sup>243</sup>.

Grundsätzlich stellen diese Rechtsschutzmaßnahmen einen *Ex-ante-Schutz* des betroffenen Steuerpflichtigen dar. Rechtsschutzmaßnahmen können so eingeleitet werden, bevor Informationen und Daten an einen ausländischen Staat weitergegeben werden. Besteht dieser *Ex-ante-Schutz* nicht, ist grundsätzlich aber denkbar, dass der betroffene Steuerpflichtige im Nachhinein Schadensersatzansprüche geltend macht. Hierbei handelt es sich um einen rückblickenden oder *Ex-post-Rechtsschutz*. In Deutschland sind hier insbesondere Schadensersatzansprüche wegen Amtspflichtverletzung nach § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG relevant, wenn eine Kulanzhilfe unter Verstoß gegen die Voraussetzungen des § 117 Abs. 3 S. 1 Nrn. 1-4 AO gewährt wird<sup>244</sup>.

## VI. Anforderungen an den Auskunftsverkehr

Die Bedeutung des Informationsaustausches für die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung ist mittlerweile weithin anerkannt, der internationale Auskunftsverkehr aus dem „Dornröschenschlaf“ erwacht<sup>245</sup>. Die gestiegene Bedeutung des Auskunftsverkehrs in Steuersachen lässt sich in letzter Zeit wohl am eindrucklichsten an dem vermehrten Abschluss von „Tax Information Exchange Agreements - TIEA“ durch typische Steueroasen-Staaten ablesen. Dennoch hat der Auskunftsverkehr noch nicht in allen Bereichen eine befriedigende Effektivität erreicht. Die auftretenden *Sprachprobleme* werden zurzeit vor allem durch verwaltungsinterne oder externe Übersetzungsdienste bewältigt. Deren Einsatz verzögert jedoch in der Regel die Auskunftserteilung und es entstehen zusätzliche Kosten. Deshalb wird z.T. der Gebrauch von Englisch als einheitliche Sprache des Auskunftsverkehrs gefordert<sup>246</sup>, was aber in manchen Mitgliedstaaten auf Widerstand stößt<sup>247</sup>. Hier unterbreitet Art. 20 Abs. 4 KOM (2009) 29 eine salomonische Regelung, indem zwei kooperierenden Mitgliedstaaten

238 *Carl/Klos* (FN 86), 126; *Söhn* (FN 138), § 117 AO Rz. 81 (Nov. 2005).

239 *Carl/Klos* (FN 86), 126; *Söhn*, (FN 138), § 117 AO Rz. 81 f. (Nov. 2005).

240 *Carl/Klos* (FN 86), 126 f.; *Söhn*, (FN 138), § 117 AO Rz. 82 (Nov. 2005).

241 *Schaumburg* (FN 109), § 19.39, S. 1311.

242 *Seer/Gabert*, General report, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

243 OECD, Sec. 14.1 des Kommentars zu Art. 26 OECD DBA-

Musterabkommen.

244 *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Tz. 105 (Juli 2008); *Stahlschmidt/Laws* (FN 91), 83.

245 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2079).

246 *De Goede/Hemels/Schenk*, National report The Netherlands, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

247 *Seer/Gabert*, General report, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

die Möglichkeit geboten wird, die Sprache des Auskunftsverkehrs selbst festzulegen. Ob letztlich Englisch doch zur *lingua franca* wird, wird sich erst nach einem möglichen Inkrafttreten des Richtlinienentwurfs zeigen<sup>248</sup>. Einen entscheidenden Schritt zur Verringerung von Sprachproblemen könnte der Einsatz von weitestgehend standardisierten Formularen machen. Bei der Umsatzsteuer werden derartige Formulare bereits mit Erfolg eingesetzt<sup>249</sup>.

Zudem könnte eine weitgehende Elektronifizierung durch den Einsatz des ebenfalls bei der Umsatzsteuer schon mit Erfolg eingesetzten Kommunikationsnetzwerks CCN zu einer Steigerung der Effektivität des Auskunftsverkehrs durch Beschleunigung beitragen. Hier möchte KOM (2009) 29 in Art. 20 den Einsatz des Kommunikationsnetzwerkes auf den Auskunftsverkehr bei den direkten Steuern erweitern. Die Kommission erkennt an dieser Stelle also das Potential, das ein Kommunikationsnetzwerk für den Informationsaustausch in Europa bietet.

Als sinnvoll werden auch spezielle *Schulungsprogramme* für die Mitarbeiter der Finanzverwaltung erachtet, denn der Themenbereich des Auskunftsverkehrs ist momentan noch nicht in den Lehrplänen der Finanzschulen verankert. In diesem Zusammenhang wäre also auch eine Aufnahme dieses Themenbereichs in die Curricula finanzbehördlicher Ausbildung wünschenswert<sup>250</sup>. Schließlich stellen mangelnde Kenntnisse der Finanzbeamten über die Möglichkeiten und das Verfahren des Informationsaustausches Barrieren im Auskunftsverkehr dar<sup>251</sup>. Die Finanzbeamten müssen die Rechtsgrundlagen kennen und den Umgang mit ihnen beherrschen. Die EU-Kommission hat dies ebenfalls erkannt und bietet im Zusammenhang mit dem Programm „Fiscalis“ entsprechende Schulungen für Finanzbeamte an<sup>252</sup>.

Schließlich ist das derzeitige *Fehlen von echten Fristen* für die Beantwortung von Auskunftsersuchen ein Defizit im Auskunftsverkehr. Die im Wege zwischenstaatlicher Konsultationen 1994 informell vereinbarte Frist von drei Monaten zur Beantwortung eines Auskunftsersuchens wird in der Realität nicht eingehalten<sup>253</sup>. Wenn die Inanspruchnahme des Auskunftsverkehrs aber langwierig und umständlich ist, erscheint sie für die Finanzbeamten wenig attraktiv. Auch dem versucht KOM (2009) 29 mit der Einführung von Fristen in Art. 7 entgegen zu gehen.

Neben dieser Langwierigkeit des Auskunftsverkehrs wird auch der *bürokratische Dienstweg* kritisiert<sup>254</sup>. Durch das Festlegen klarer Kompetenzen, einen direkten Austausch von Finanzbeamten und die Inanspruchnahme von gleichzeitigen Prüfungen könnte der Auskunftsverkehr entbürokratisiert werden. So würde auch die gewünschte Einbindung von Bediens-

teten anderer Mitgliedstaaten<sup>255</sup> erreicht. Auch hier enthält wiederum KOM (2009) 29 wertvolle Neuerungen. Zum einen stellt Art. 4 neue Anforderungen an die Organisation, durch die klare Kompetenzen festgelegt werden und ein direkter Auskunfts Austausch ermöglicht wird<sup>256</sup>. Zum anderen sieht Art. 11 gleichzeitige Prüfungen vor. Nach Art. 10 ist die Anwesenheit von Beamten der ersuchenden Behörde in den Amtsräumen der Verwaltungsbehörden des ersuchten Staates und bei behördlichen Ermittlungen, die im Hoheitsgebiet des ersuchten Mitgliedstaates geführt werden, erlaubt.

Darüber hinaus gilt es, eine *transnationale Verwaltungskultur* zu schaffen und die zurückhaltende Einstellung ggü. der internationalen Amtshilfe zu überwinden. Hierfür ist es notwendig, dass die Relevanz und Gegenseitigkeit des Auskunftsverkehrs europaweit erkannt werden<sup>257</sup>. Die bisherige Zurückhaltung der Finanzbeamten ggü. dem internationalen Auskunftsverkehr verwundert bei Vergegenwärtigung deren konkreter Situation nicht. Bei einem zwischenstaatlichen Auskunftsersuchen hat sich der Beamte mit einem Fall zu beschäftigen und hier ggf. sogar zu ermitteln, der für ihn ansonsten keinerlei Relevanz besitzt. Er wird die zusätzliche Arbeitsbelastung nur widerwillig akzeptieren, weil er einen Steuerfall zugunsten einer ausländischen und damit fremden Finanzbehörde bearbeitet. Auf der anderen Seite kann die ersuchende Finanzbehörde nicht wirksam gegen eine verzögerte oder unterlassene Bearbeitung von Auskunftsersuchen vorgehen<sup>258</sup>.

Generell zeigt sich an dem Richtlinienentwurf KOM (2009) 29, dass die Kommission die Bedürfnisse und neuen Anforderungen an den Auskunftsverkehr erkannt und entsprechend reagiert hat. Auf allen entscheidenden Gebieten des Auskunftsverkehrs sieht der Entwurf einschneidende Änderungen vor, die helfen, den internationalen Informationsaustausch zu verbessern.

## VII. Zusammenfassung der Ergebnisse in 10 Thesen

1. Der Ausbau des internationalen Auskunftsverkehrs ist notwendig, um die strukturelle Divergenz zwischen der Universalität materieller Besteuerung und der Begrenzung der Hoheitsrechte der Nationalstaaten (formelle Territorialität) zu überwinden.
2. Das Geflecht der unterschiedlichen Rechtsgrundlagen für den internationalen Auskunftsverkehr ist komplex. Grundsätzlich genießen die in das nationale Recht umgesetzten gemeinschaftsrechtlichen Rechtsquellen Anwendungsvorrang vor den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen. Sowohl die EG-Amtshil-

248 Vgl. hierzu im Details *Gabert*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 (1022).

249 *Drüen/Gabert*, National report Germany, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

250 *Drüen/Gabert*, National report Germany, in Mutual assistance and information exchange (FN 2).

251 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2079).

252 Zu den Schulungsmaßnahmen von „Fiscalis 2013“ vgl. Art. 10 der Entscheidung Nr. 1482/2007/EG des Europä-

ischen Parlaments und des Rats.

253 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2079).

254 *Kunmer*, in Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts<sup>3</sup>, 2007, Rz. 193.

255 Vgl. v. *Bogdandy/Amdt*, EWS 2000, 1 (5).

256 Vgl. hierzu im Detail *Gabert*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 (1016 f.).

257 *Gabert*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 11, 1015 (1024).

258 *Seer*, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2080).

fe- als auch die EG-Beitreibungsrichtlinie normieren aber nur einen Mindeststandard im Sinne einer vereinheitlichten Informations- und Amtshilfe. Gehen bilaterale Auskunfts-klauseln über dieses Niveau hinaus, bleiben sie anwendbar.

3. Die drei Auskunftsarten der Ersuchensauskunft, der Spontanauskunft und der automatischen Auskunft stehen in keinem Hierarchie-Verhältnis. In ihrem Zusammenspiel bilden sie ein in das (grenzüberschreitende) Risikomanagement der Finanzverwaltungen eingebettetes Informationssystem: Ersuchens- und Spontanauskunft sind auf die Verminderung eines konkret-individuellen Steuerverkürzungsrisikos ausgerichtet, während die automatischen Auskünfte der Minderung eines abstrakt-generellen Steuerverkürzungsrisikos dienen.

4. Spontanauskünfte und automatische Auskünfte beinhalten einen Schritt zum Wandel des passiven Informationsaustausches hin zu einem aktiven Informationsaustausch. Weitere Maßnahme des aktiven Informationsaustausches beinhalten simultane Betriebsprüfungen, die nicht nur die Anwesenheit ausländischer Finanzbeamten erlauben, sondern diesen auch eigene Ermittlungsrechte geben.

5. In welchem Umfang Finanzbehörden grenzüberschreitende Auskunftersuchen stellen, hängt auch wesentlich von der Ausgestaltung der Beweislast im nationalen Steuerverfahrensrecht ab. Diese ist in Europa noch sehr uneinheitlich. Je mehr das Beweisrisiko für die fehlende Sachaufklärung von Auslands-sachverhalten auf den Steuerpflichtigen verlagert wird, umso weniger bedarf es internationaler Auskunftersuchen. Dem gemäß schon eine erweiterte Mitwirkungspflicht i.S.d. § 90 Abs. 2 AO Verwaltungsressourcen der Staaten. Als nationale Verfahrensregel legitimiert sie sich durch den Grundsatz der Beweisnähe und sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung und dem Grundsatz formeller Territorialität. Ein gemeinschaftsrechtlicher Vorrang der EG-Amtshilfe besteht nicht. Jedoch fordert das gemeinschaftsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip die sorgfältige Prüfung grenzüberschreitender Amtshilfemaßnahmen, wenn der Steuerpflichtige den Auslandssachverhalt mit zumutbarem Aufwand nicht aufklären konnte, weil dieser sich außerhalb seiner Einwirkungssphäre befindet bzw. befand.

6. Für den Schutz der durch den Auskunftsverkehr betroffenen Individualrechte ist zwischen Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnissen und Bankgeheimnissen zu unterscheiden. Die Wahrung der Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnisse soll unternehmerische Erfindungen und Investitionen schützen und dient damit einem fairen Wettbewerb zwischen den Unternehmen und Staaten. Dagegen gefährdet ein steuerliches Bankgeheimnis potentiell den Wettbewerb, weil es zu einem unfairen Wettbewerb zwischen den Finanz-

marktplätzen führt und zu steuerunehrlichem Verhalten anreizt. Es ist zu begrüßen, dass die in jüngerer Zeit geschlossenen Informationshilfeabkommen kein steuerliches Bankgeheimnis mehr enthalten.

7. Der Schutz der Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse hängt wesentlich von der Dichte des internationalen Steuergeheimnisses ab. Der Auskunftsstaat muss umso eher von einem Informationsverweigerungsrecht Gebrauch machen, je unsicherer die Einhaltung des internationalen Steuergeheimnisses ist. Ein effektiver Rechtsschutz der betroffenen Steuerpflichtigen erfordert grundsätzlich die Information und Anhörung des Steuerpflichtigen vor der Informationsübermittlung. Nur so wird ex ante wirksamer Rechtsschutz gewährleistet. Die Alternative eines erst ex post greifenden Schadensersatzanspruchs genügt dagegen nicht.

8. Das deutsche Rechtsschutzniveau befindet sich im europäischen Vergleich auf einem hohen Niveau. Das Zusammenspiel einer Informationspflicht und der Möglichkeit vorläufigen Rechtsschutzes garantiert effektiven Rechtsschutz. Damit der internationale Auskunftsverkehr nicht gefährdet wird, muss der Steuerpflichtige aber eine gewisse Glaubhaftmachungsschwelle sowohl für die behauptete Rechtsverletzung als auch für die konkrete Gefährdungslage überqueren. Ebenso sind Fristsetzungen für diese Glaubhaftmachung zulässig und zum Ausgleich der widerstrebenden Interessen sinnvoll.

9. Der internationale Auskunftsverkehr ist aus seinem „Dornröschenschlaf“ erwacht, seine Bedeutung ist gewachsen. OECD und EU entwickeln derzeit bemerkenswerte Anstrengungen, die Informationshilfe auszubauen und deren Niveau zu erhöhen. Dem ständigen Einwirken der OECD ist es zu verdanken, dass bisherige Steueroasen-Staaten nunmehr bereit sind, Auskunftsabkommen abzuschließen. Ein Domino-Effekt und Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik dieser Staaten ist zu verzeichnen. Diese nun neu entwickelte Kooperationsbereitschaft kann langfristig dazu führen, dass es kein den Wettbewerb zwischen Finanzplätzen verzerrendes steuerliches Bankgeheimnis mehr geben wird.

10. Der internationale Auskunftsverkehr leidet aber nach wie vor an Effizienzmängeln. Sie werden durch Sprachprobleme, fehlende Standardisierung elektronischer Auskunftersuchen, mangelnde Schulung der Finanzbeamten, fehlende sanktionsbewehrte Fristen, bürokratische Dienstwege und fehlende Ermittlungsmöglichkeiten im Ausland verursacht. Zur Beseitigung dieser Mängel bietet der von der EU-Kommission vorgelegte Entwurf einer Änderung der EG-Amtshilfe-richtlinie (KOM [2009] 29) brauchbare Ansätze. Allerdings darf eine transnationale Verwaltungskultur nicht nur auf dem Papier stehen, sondern muss auch in den Köpfen der Beteiligten gelebt werden.