

# Informationsaustausch in Steuersachen

## Die neue EU-Amtshilferichtlinie

DR. ISABEL GABERT\*

Am 15.2.2011 hat der ECOFIN den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung formell angenommen. Diese Annahme erfolgt mehr als zwei Jahre nachdem die Kommission den Richtlinienentwurf KOM (2009) 29 am 2.2.2009 unterbreitet hat (vgl. zu diesem Richtlinienentwurf im Detail Gabert, IWB 2009 F. 11 Gr. 2 S. 1015 ff.). Diese lange Zeitspanne ist darauf zurückzuführen, dass es im Rat politische Vorbehalte in Bezug auf den automatischen Auskunftsverkehr gegeben hat. Die Richtlinie 2011/16/EU vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. EU L 64/1) ist nun von den Mitgliedstaaten grundsätzlich bis zum 1.1.2013 in nationales Recht umzusetzen. Sie zielt auf eine Stärkung der zwischenstaatlichen Amtshilfe in Steuersachen ab und stellt sicher, dass in der EU der OECD-Standard für den Austausch von Informationen auf Ersuchen angewendet wird. Die neue Richtlinie wird in vielfältiger Weise zu einer Ausdehnung und Verbesserung des Auskunftsverkehrs und damit einer wirksameren Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug in Europa beitragen. Der Beitrag gibt eine Übersicht über die wesentlichen Änderungen und Neuerungen, die die Richtlinie im Vergleich zur EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG beinhaltet und beleuchtet deren mögliche Auswirkungen auf den Auskunftsverkehr in Europa.

---

### Inhaltsübersicht

- I. Entwicklung
  - II. Geltungsbereich
  - III. Organisation
  - IV. Instrumente des Auskunftsverkehrs
  - V. Sonstige Formen der Verwaltungszusammenarbeit
  - VI. Fristen
  - VII. Bankgeheimnis
  - VIII. Elektronisierung des Auskunftsverkehrs
  - IX. Sprachenregelung
  - X. Bewertung der Richtlinie
- 

### I. Entwicklung

Bislang bildete die aus dem Jahr 1977 stammende EG-Amtshilferichtlinie (Richtlinie 77/799/EWG) die Rechtsgrundlage für die Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern und der

---

\* Dipl.-Kff. Dr. Isabel Gabert, LL.M. ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum.



Steuern auf Versicherungsprämien. Die Richtlinie wurde mehrfach modifiziert, aber schließlich von der Kommission als ungeeignet erachtet, den sich durch zunehmende Globalisierung, Mobilität der Steuerzahler und Internationalisierung der Finanzinstrumente im Zeitablauf geänderten Anforderungen an die Zusammenarbeit der Finanzbehörden gerecht zu werden. Aufgrund der Internationalisierung des Wirtschaftslebens hat die Zahl grenzüberschreitender Sachverhalte mit steuerlicher Relevanz erheblich zugenommen. Mittlerweile betätigen sich nicht nur Unternehmen im Zuge der Globalisierung grenzüberschreitend, sondern auch die Bereitschaft der Bürger hat zugenommen, ihren beruflichen oder privaten Lebensmittelpunkt in das Ausland zu verlegen (Hendricks, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 1). Dies stellt eine enorme Herausforderung für die Steuerstaaten dar, weil es ihnen durch diese Entwicklungen immer schwieriger wird, Steuern ordnungsgemäß festzusetzen (vgl. Erwägungsgrund 1 RL 2011/16/EU). Es wird daher von der Kommission als notwendig erachtet, eine neue Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten zu entwickeln. Den Mitgliedstaaten soll ein neuer Gesetzestext an die Hand gegeben werden, der ihnen eine effiziente Zusammenarbeit auf internationaler Ebene ermöglicht und ihnen auf diese Weise hilft, die negativen Auswirkungen der wachsenden Globalisierung auf den Binnenmarkt zu überwinden (vgl. Erwägungsgrund 3 RL 2011/16/EU).

Grenzüberschreitende  
Mobilität der Steuerzahler

Der Richtlinienentwurf KOM (2009) 29 vom 2.2.2009 wurde am 3.2.2009 an Rat und Europäisches Parlament übermittelt. Der Europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss (EWSA) hat am 16.7.2009 eine Stellungnahme abgegeben (ABl. EU C 317/120). Hierin wird deutlich, dass der EWSA die Notwendigkeit für die Neufassung einer Amtshilferichtlinie ebenfalls als gegeben ansieht. Auch er erkennt die dringende Notwendigkeit zur Neuregelung der Amtshilferichtlinie und kommt zu der Einschätzung, dass der Entwurf zur Neufassung der Amtshilferichtlinie und der ebenfalls in 2009 unterbreitete Entwurf zur Neufassung der Beitreibungsrichtlinie (KOM [2009] 28; zur neuen Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU vgl. Seer, IWB 2011 S. 144; Vascega/van Thiel, European Taxation 2010 S. 23) alle wesentlichen Aspekte der Verwaltungszusammenarbeit im Bereich der Besteuerung behandeln (ABl. EU C 317/120 ff.). Der EWSA sieht den herausragenden Aspekt beider Vorschläge darin, dass der Richtlinienentwurf den Willen zur Schaffung einer gemeinsamen Verwaltungskultur widerspiegelt (ABl. C 317/123). Eine weitere Stellungnahme wurde am 6.1.2010 vom Europäischen Datenschutzbeauftragten abgegeben (ABl. EU C 101/1), in der vornehmlich dazu aufgefordert wird, einen Hinweis auf die Datenschutzrichtlinie 95/46/EG (ABl. EG Nr. 281, S. 31) aufzunehmen. Diesen enthält die neue EU-Amtshilferichtlinie nun in Art. 25, der mit „Datenschutz“ überschrieben ist. Am 10.11.2009, 19.1.2010 und 19.10.2010 wurde der Richtlinienentwurf im Rat erörtert. Schon in der Sitzung am 10.11.2009 wurde Einvernehmen über den Text der Richtlinie erzielt, aber politische Vorbehalte von Luxemburg und Österreich geäußert und das Bedürfnis für weitere Arbeit hinsichtlich des automatischen Auskunftsverkehrs gesehen (vgl. Mitteilung des Rates der Europäischen Union an die Presse 15572/09, Presse 319 S. 17). Im Mittelpunkt der Aussprache des Rates bei seiner Sitzung am 19.10.2010 standen dann Bestimmungen über den automatischen Austausch von Informationen (Mitteilung des Rates der Europäischen Union an die Presse 15061/10, Presse 278, S. 7). Der automatische Auskunftverkehr soll nun schrittweise eingeführt werden (Mitteilung des Rates der Europäischen Union an die Presse 6554/11, Presse 27).

EWSA sieht Schaffung  
gemeinsamer  
Verwaltungskultur

Vorbehalte im Rat

Die neue EU-Amtshilferichtlinie enthält im Vergleich zur EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG einige bemerkenswerte Neuerungen, die auf eine deutliche Ausdehnung und Erleichterung des Informationsaustausches zwischen den Mitgliedstaaten der EU abzielen. Diese werden im Folgenden dargestellt.

## II. Geltungsbereich

Erweiterung des  
Geltungsbereichs

Art. 2 regelt den Geltungsbereich der EU-Amtshilferichtlinie. Nach Art. 2 Abs. 1 gilt die Richtlinie für Steuern **aller Art**, die von einem oder für einen Mitgliedstaat bzw. von oder für gebiets- oder verwaltungsmäßige Gliederungseinheiten eines Mitgliedstaates, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden. Nach Abs. 2 sind hiervon indirekte Steuern, die bereits in den Rechtsvorschriften der Gemeinschaft über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten erfasst sind, ausgenommen. Der Geltungsbereich wurde durch diese neue Regelung im Vergleich zur EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG erweitert, denn Art. 1 Abs. 1 RL 77/799/EWG beschränkte den Auskunftsverkehr auf „alle Auskünfte, die für eine korrekte Festsetzung der Einkommens- und Vermögenssteuern geeignet sein können“. Nach Art. 1 Abs. 3 RL 77/799/EWG sind in Deutschland insbesondere die Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Gewerbe- und Grundsteuer von der EG-Amtshilferichtlinie erfasst. Damit kann nach der neuen Richtlinie durch den Passus „Steuern aller Art“ z. B. auch die Erbschaftsteuer Gegenstand des europäischen Auskunftsverkehrs sein, was bisher nicht der Fall war. Dies ist insbesondere deshalb von Bedeutung, weil Deutschland bislang auch nur sechs DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer abgeschlossen hat, und zwar mit Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweden, der Schweiz und den USA (s. BStBl. I 2011, S. 69, 73).

## III. Organisation

Effizientere Gestaltung  
des Informations-  
austausches

Art. 4 der Richtlinie ist überschrieben mit „Organisation“ und sieht die Einrichtung von bisher noch nicht bekannten Organisationseinheiten vor. Eine vergleichbare Regelung fehlt in RL 77/799/EWG. Die Einrichtung dieser neuen Organisationseinheiten hat m. E. eine Beschleunigung des als zu umständlich kritisierten Amtswegs beim Informationsaustausch zum Ziel und soll diesen effizienter gestalten. Schließlich gilt das bisherige Verfahren des Auskunftsaustausches als sehr umständlich (vgl. Möllenbeck, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, Frankfurt a. M. S. 46).

Schaffung neuer  
Organisationseinheiten

Wie auch schon nach der EG-Amtshilferichtlinie, müssen die Mitgliedstaaten der Kommission nach Art. 4 Abs. 1 RL 2011/16/EU eine für die Zwecke der Richtlinie zuständige Behörde mitteilen. Dies soll innerhalb eines Monats nach dem 11.3.2011 geschehen. Mit der Forderung zur Benennung eines **zentralen Verbindungsbüros** (Art. 4 Abs. 2), das für Kontakte zu anderen Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden hauptverantwortlich zuständig ist, geht die neue Richtlinie nun weiter als die EG-Amtshilferichtlinie. Sie steht aber im Einklang mit Art. 4 Abs. 2 der EU-Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU, nach dem ebenfalls die Ernennung eines zentralen Verbindungsbüros vorgesehen ist, das für die Verbindungen zu den anderen Mitgliedstaaten im Rahmen der Beitreibungsamtshilfe hauptverantwortlich ist. Die Einrichtung eines zentralen Verbindungsbüros ähnelt zudem der Regelung im Bereich der Umsatzsteuer, wo Art. 3 Abs. 2 der VO (EG) Nr. 1798/2003 ebenfalls die Einrichtung eines einzigen zentralen Verbindungsbüros fordert (vgl. für Verbrauchsteuern ferner Art. 3 Abs. 2 VO [EG] Nr. 2073/2004). Die Schaffung eines derartigen Verbindungsbüros kann m. E. ein geeignetes Instrument sein, um den Informationsaustausch zu beschleunigen und effizienter zu gestalten, weil den Mitgliedstaaten auf diese Weise die Hauptverantwortlichkeiten für den Informationsaustausch im jeweils anderen Mitgliedstaat bekannt sind.

Neben der Einrichtung dieses Verbindungsbüros sieht Art. 4 Abs. 3 die Möglichkeit zur Benennung von **Verbindungsstellen** vor. Dabei kann als Verbindungsstelle jede andere Stelle – mit Ausnahme des Verbindungsbüros – benannt werden. Verbindungsstellen wird erlaubt, auf der Grundlage der Richtlinie Informationen direkt auszutau-

schen (Art. 3 Abs. 3). Auch hier existieren Parallelen zur neuen Beitreibungsrichtlinie, die in Art. 4 Abs. 3 vorsieht, dass Verbindungsbüros benannt werden können, die für die Verbindungen zu den anderen Mitgliedstaaten im Rahmen der Amtshilfe zuständig sind und die nach Art. 4 Abs. 4 den sog. Verbindungsstellen das Ersuchen um Amtshilfe und das Erteilen von Auskünften erlaubt. Das Erfordernis einer klaren Zuordnung von Kompetenzen und der Verkürzung des Amtswegs bei einem Amtshilfeersuchen und bei der Erteilung von Auskünften wird von der Kommission demnach sowohl für die Anwendungsbereiche der Amtshilfe- als auch der Beitreibungsrichtlinie gesehen und vergleichbar geregelt.

Zusätzlich kann nach Art. 4 Abs. 4 der EU-Amtshilfe richtlinie jeder Mitgliedstaat **zuständige Bedienstete** benennen, die zum direkten Informationsaustausch nach Maßgabe der Richtlinie befugt sind (Art. 3 Abs. 4). Auch die Möglichkeit, zuständige Bedienstete zu benennen, ist als Versuch zu werten, den Auskunftsverkehr zu beschleunigen, weil diese zuständigen Bediensteten genau wie das zentrale Verbindungsbüro und die Verbindungsstellen Ersuchen an diese neu zu schaffenden Einrichtungen eines anderen Mitgliedstaates richten können und eingehende Ersuchen beantworten. Der unter RL 77/799/EWG praktizierte Dienstweg, bei dem eingehende Ersuchen generell unter Einschaltung der Botschaften über das BMF der für die innerstaatliche Durchführung zuständigen deutschen Finanzbehörde zuzuleiten sind (s. Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 117 AO Rn. 147), kann so erheblich verkürzt und der Auskunftsverkehr damit beschleunigt werden.

#### **IV. Instrumente des Auskunftsverkehrs**

Es gibt generell drei verschiedene Auskunftsarten: die Ersuchensauskunft, die Spontanauskunft und die automatische Auskunft. Diese sind schon in der EG-Amtshilfe richtlinie verankert und werden auch in der neuen Richtlinie beibehalten, was auch nur sinnvoll ist, weil die verschiedenen Auskunftsarten unterschiedliche Risikobereiche abdecken. Ersuchensauskunft und Spontanauskunft sind individuell auf die Minderung eines konkreten Risikos ausgerichtet und somit zielgenauer. Der automatische Auskunftsverkehr soll ein abstraktes Risiko mindern und besitzt daher eine breitere Steuerung. Demnach gibt es keine Hierarchie zwischen den einzelnen Auskunftsarten betreffend ihrer Nützlichkeit zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung. Vielmehr bilden die verschiedenen Auskunftsarten in ihrem Zusammenspiel ein geeignetes Informationssystem, um die Ziele des Auskunftsverkehrs zu erreichen (Seer/Gabert, StuW 2010 S. 3, 15).

Beibehaltung aller  
Auskunftsarten

##### **1. Ersuchensauskünfte**

Art. 5 regelt das Verfahren für den Informationsaustausch auf Ersuchen. Hiernach übermittelt die ersuchte Behörde auf Ersuchen der ersuchenden Behörde alle in Art. 1 Abs. 1 genannten Informationen, die sie besitzt oder die sie im Anschluss an behördliche Ermittlungen erhalten hat. Zum Stellen und Beantworten von Ersuchen sind neben dem zentralen Verbindungsbüro nun nach Art. 4 Abs. 6 auch die Verbindungsstellen oder zuständigen Bediensteten befugt. Art. 20 Abs. 2 RL 2011/16/EU schreibt vor, welche Angaben das Standardformblatt, mit dessen Hilfe Ersuchen zukünftig übermittelt werden sollen, enthalten muss. Dies ist zum einen die Bezeichnung der Person, der die Untersuchung und Ermittlung gilt und zum anderen der steuerliche Zweck, zu dem die Informationen beantragt werden. Zusätzlich kann die ersuchende Behörde – soweit bekannt – Namen und Anschrift jeder Person, von der angenommen wird, dass sie über die gewünschten Informationen verfügt sowie jede Angabe übermitteln, die der ersuchten Behörde die Beschaffung von Informationen erleichtern könnte. Derartige Anforderungen enthielten weder Art. 2 RL 77/799/EWG, der Auskünfte auf Ersuchen

Anforderungen bei  
Ersuchensauskünften

- regelt, noch der Richtlinienentwurf KOM (2009) 29. Dennoch ist es im internationalen Auskunftsverkehr nicht unüblich, dass derartige Angaben bei Ersuchensauskünften gefordert werden. So legen die in letzter Zeit populär gewordenen Tax Information Exchange Agreements (TIEAs; vgl. hierzu Seer/Gabert, Ubg 2010 S. 358), die auf der Grundlage eines OECD-Musterabkommens meist zwischen OECD-Mitgliedstaaten und Steueroasen abgeschlossen werden, ebenfalls fest, welche Angaben ein Auskunftsersuchen zu enthalten hat.

## 2. Automatische Auskünfte

Nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. a - e RL 2011/16/EU hat der automatische Auskunftsverkehr betreffend Besteuerungszeiträume ab dem 1.1.2014 in Bezug auf die folgenden Arten von Einkünften und Vermögen zu erfolgen: Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen, Lebensversicherungsprodukte, die nicht von anderen europäischen Rechtsakten erfasst sind, Ruhegehälter, Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus. Damit geht die EU-Amtshilferichtlinie hier nicht soweit, wie das Europäische Parlament in seiner legislativen Entschliebung vom 10.2.2010, das auch Dividenden, Kapitalgewinne, Nutzungsentgelte dem automatischen Auskunftsverkehr unterwerfen wollte. Dies wäre eine bemerkenswert weitgehende Regelung gewesen, wodurch die EU-Amtshilferichtlinie sogar die Zinsrichtlinie 2003/48/EU überlagert hätte. Eine Erweiterung des automatischen Auskunftsverkehrs auf Dividenden, Veräußerungsgewinne und Lizenzgebühren kann nun in einem stufenweisen Ansatz erst später erfolgen. Art. 8 Abs. 5 sieht vor, dass der Rat bei der Prüfung eines von der Kommission bis zum 1.7.2017 vorzulegenden Vorschlags bewertet, ob die Effizienz und das Funktionieren des automatischen Austausches von Informationen weiter zu verbessern und die entsprechenden Anforderungen zu erhöhen sind, um dafür zu sorgen, dass die Liste der Arten von Einkünften und Vermögen des Art. 8 Abs. 1 um Dividenden, Veräußerungsgewinne und Lizenzgebühren erweitert wird.

Bei automatischen Auskünften müssen die beteiligten Staaten verhindern, dass einfach „nur Papier“ produziert wird (Seer/Gabert, StuW 2010 S. 3, 15). Hier kann Art. 8 Abs. 3 der EU-Amtshilferichtlinie hilfreich sein, der es der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaates ermöglicht, der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaates mitzuteilen, dass sie keine Informationen über die in Absatz 1 genannten Arten von Einkünften und Vermögen oder über Einkünfte und Vermögen unterhalb eines bestimmten Mindestbetrags, zu erhalten wünscht. Wird dies vereinbart, ist die Kommission darüber zu informieren. Diese Regelung kann eine durch den automatischen Auskunftsverkehr mögliche „Datenflut“ verhindern und so sicherstellen, dass das durch den automatischen Auskunftsverkehr gewonnene Material auch tatsächlich im Rahmen des jeweiligen nationalen Risikomanagements ausgewertet wird.

Durch Art. 8 Abs. 6 wird sichergestellt, dass der automatische Auskunftsverkehr regelmäßig stattfindet, indem festgelegt wird, dass die Informationen mindestens einmal jährlich, innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Steuerjahres des Mitgliedstaates, in dem die Informationen verfügbar wurden, übermittelt werden. Damit wurde auch für den automatischen Auskunftsverkehr eine gewisse Fristenregelung verankert.

Die Regelungen des Art. 8 Abs. 2, 4 und 5 machen deutlich, dass betreffend den automatischen Auskunftsverkehr ein fest vorgeschriebener Erfahrungsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten und der Kommission und auch zwischen Kommission und Rat erfolgen soll. So haben die Mitgliedstaaten bis zum 1.1.2014 offen zulegen, über welche Arten von Einkünften und Vermögen ihnen Informationen vorliegen (Art. 8 Abs. 2). Bis zum 1.7.2016 sollen die Mitgliedstaaten der Kommission jährlich Statistiken zum Umfang des automatischen Informationsaustausches und ggf. zu einschlägigen Kosten

Stufenweiser Ansatz bei den automatischen Auskünften



□

und Nutzen des erfolgten Austausches von Informationen und zu allen möglichen Änderungen, sowohl bezüglich der Steuerverwaltungen als auch für Dritte unterbreiten (Art. 8 Abs. 4). Bis zum 1.7.2017 legt dann die Kommission einen Bericht vor, der einen Überblick über und eine Bewertung der Statistiken und die enthaltenen Informationen betreffend Fragen wie die administrativen und anderen einschlägigen Kosten und den Nutzen des automatischen Austauschs von Informationen sowie die damit verbundenen praktischen Aspekte enthält (Art. 8 Abs. 4). Zudem ist vom Rat in Folge der Prüfung eines von der Kommission vorgelegten Vorschlags zu bewerten, ob die Effizienz und das Funktionieren des automatischen Auskunftsverkehrs weiter zu verbessern und die entsprechenden Anforderungen zu erhöhen sind (Art. 8 Abs. 5).

### 3. Spontanauskünfte

Art. 9 des Richtlinienentwurfs KOM (2009) 29 sah vor, dass die zuständigen Behörden im Wege eines spontanen Austauschs alle anderen ihnen vorliegenden Informationen gem. Art. 1 übermitteln können, insbesondere wenn die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat der Information erfolgen soll und die Wirksamkeit der dortigen Kontrollen durch die Übermittlung der Informationen aus dem Herkunftsmitgliedstaat verbessert werden kann. Die in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a - e RL 77/799/EWG verankerten Fallgruppen für den spontanen Auskunftsverkehr sollten wegfallen. Dies hätte eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs von Spontanauskünften zur Folge gehabt (vgl. Gabert, IWB 2009 F. 11 Gr. 2 S. 1015 f.). Die neue EU-Amtshilferichtlinie enthält in Art. 9 Abs. 1 Buchst. a - e nun wieder diese mit Art. 4 Abs. 1 Buchst. a - e RL 77/799/EWG identischen Fallgruppen. Die Regelung des Art. 9 Abs. 2 EU-Amtshilferichtlinie, die spontanen Informationsaustausch von allen Informationen, von denen die zuständigen Behörden Kenntnis haben und die für die zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten von Nutzen sein könnten, vorsieht, kann aber dennoch zu einer Erweiterung des spontanen Auskunftsverkehrs in Europa führen.

Ausdehnung des Anwendungsbereichs von Spontanauskünften

Die in Art. 10 implementierte Fristenregelung für die Übermittlung von Spontanauskünften (s. hierzu unter VI) kann zu einer Beschleunigung des spontanen Auskunftsverkehrs beitragen und somit dessen Effizienz erhöhen.

### V. Sonstige Formen der Verwaltungszusammenarbeit

Die EU-Amtshilferichtlinie sieht neben diesen drei Auskunftsorten weitere Formen der Verwaltungszusammenarbeit vor. Nach Art. 11 Abs. 1 RL 2011/16/EU können ersuchende und ersuchte Behörde vereinbaren, dass befugte Bedienstete der ersuchenden Behörde in den Amtsräumen der ersuchten Behörde und bei behördlichen Ermittlungen, die im Hoheitsgebiet des ersuchten Mitgliedstaates geführt werden, anwesend sein dürfen. Art. 10 Abs. 2 1. Unterabsatz des Richtlinienentwurfs sah vor, dass die befugten Bediensteten der ersuchenden Behörde die Prüfungsbefugnisse der Bediensteten der ersuchten Behörde ausüben können. Dieser bemerkens- und begrüßenswerte Schritt zur Überwindung des derzeit noch passiven Informationsaustausches und des Prinzips der formellen Territorialität wurde in der EU-Amtshilferichtlinie nicht aufgegriffen. Nach Art. 11 Abs. 2 1. Unterabsatz dürfen die Bediensteten der ersuchenden Behörde, die bei behördlichen Ermittlungen zugegen sind, nun aber immerhin Einzelpersonen befragen und Aufzeichnungen prüfen, sofern dies nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaates zulässig ist. Dabei wird nach Art. 11 Abs. 2 2. Unterabsatz der EU-Amtshilferichtlinie jede Weigerung der Person, gegen die ermittelt wird, den Prüfungsmaßnahmen der Beamten der ersuchenden Behörde zu entsprechen, von der ersuchten Behörde wie eine Weigerung gegenüber Bediensteten der eigenen Behörde behandelt. In Art. 6 RL 77/799/EWG wurde nur allgemein die Möglichkeit der Anwesenheit von Bediensteten der Steuerverwaltung des ersuchenden Staates im ersuchten Staat

Anwesenheitsbefugnisse für ausländische Bedienstete bei Ermittlungen im ersuchten Staat

erlaubt. Dadurch dass in der neuen EU-Amtshilferichtlinie kein Konsultationsverfahren mehr vorgesehen ist und die Regelung des Art. 11 detaillierte Angaben betreffend die Anwesenheit ausländischer Bediensteter in den Amtsräumen der ersuchten Behörde macht, könnte sich die Häufigkeit des Einsatzes von befugten Bediensteten des ersuchenden Staates im ersuchten Staat m. E. erhöhen.

Art. 12 regelt **gleichzeitige Prüfungen**. Eine vergleichbare Regelung findet sich in Art. 8b der EG-Amtshilferichtlinie. Gleichzeitige Prüfungen sind auch bei der Umsatzsteuer bekannt, wo sie erfolgreich eingesetzt werden (vgl. Art. 12 und 13 VO [EG] Nr. 1798/2003).

Art. 13, der das Zustellungsersuchen regelt, ist vergleichbar mit Art. 8a der RL 77/799/EWG. Art. 13 Abs. 4 RL 2011/16/EU schränkt den Anwendungsbereich von Zustellungsersuchen jedoch auf die Fälle ein, in denen die ersuchende Behörde nicht in der Lage ist, die Zustellung nach Maßgabe der Rechtsvorschriften für die Zustellung der betreffenden Akte im ersuchenden Mitgliedstaat vorzunehmen, oder in denen die Zustellung unverhältnismäßige Schwierigkeiten aufwerfen würde.

## VI. Fristen

Die EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG enthält keine verbindlichen Fristen bis wann der ersuchte Staat ein eingehendes Ersuchen zu beantworten hat. In Art. 5 RL 77/799/EWG heißt es lediglich, dass sich die zuständige Behörde des auskunftsgebenden Mitgliedstaates bei der Übermittlung von Auskünften um größtmögliche Beschleunigung bemüht. Dies kann aber nicht als eine hinreichend verpflichtende Regelung angesehen werden, um den europäischen Auskunftsverkehr effektiv zu beschleunigen. Das Fehlen von wirklich verbindlichen Fristenregelungen für den Auskunftsverkehr wird daher als ein wesentliches Vollzugshindernis bei der europäischen Amtshilfe in Steuersachen angesehen, weil die Beantwortung eines Auskunftersuchens in Einzelfällen aus diesem Grund sehr lange dauern kann (Möllenbeck, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, S. 48). Dem will die EU-Amtshilferichtlinie nun Abhilfe schaffen. Sie implementiert konkrete Fristen, bis wann ein Auskunftersuchen zu beantworten ist. Nach Art. 7 Abs. 1 RL 2011/16/EU erteilt die ersuchte Behörde die Informationen möglichst rasch, **spätestens jedoch sechs Monate** nach dem Datum des Eingangs des Ersuchens. In Fällen, in denen die ersuchte Behörde die Informationen schon vorliegen hat, wird die Auskunft innerhalb von zwei Monaten erteilt. In besonders gelagerten und insbesondere in komplexen Fällen, können die beiden beteiligten Behörden andere als die vorgesehenen Fristen vereinbaren (Art. 7 Abs. 2). Die ersuchte Behörde hat nach Art. 7 Abs. 3 der ersuchenden Behörde den Eingang des Ersuchens unverzüglich, spätestens jedoch sieben Arbeitstage nach Erhalten des Ersuchens, möglichst auf elektronischem Wege zu bestätigen. Ist es der ersuchten Behörde nicht möglich, ein Ersuchen fristgerecht zu beantworten, so hat sie die ersuchende Behörde möglichst schnell, spätestens aber drei Monate nach Erhalt des Ersuchens unter Nennung von Gründen darüber zu informieren. Hierbei soll auch der Zeitpunkt, an dem dem Ersuchen voraussichtlich nachgekommen wird, genannt werden (Art. 7 Abs. 5). Wenn die ersuchte Behörde das Ersuchen gar nicht beantworten kann oder will, müssen dem ersuchenden Mitgliedstaat innerhalb eines Monats nach Erhalt des Ersuchens die Gründe mitgeteilt werden (Art. 7 Abs. 6).

Das Verankern dieser Fristen ist begrüßenswert, weil sie die Mitgliedstaaten verpflichten, den Informationsaustausch zu beschleunigen. Dadurch kann ein wesentliches Vollzugshindernis des Auskunftsverkehrs beseitigt und der europäische Informationsaustausch verbessert werden.

Auch die Regelung des Art. 8 Abs. 6 betreffend den automatischen Auskunftsverkehr kann als Fristenregelung verstanden werden. Hiernach werden automatische Auskünfte

Einführung von verbindlichen Fristen für die Beantwortung eines Auskunftersuchens

mindestens einmal jährlich innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Steuerjahres des Mitgliedstaates, in dem die Informationen verfügbar wurden, übermittelt. Diese Regelung stellt zum einen sicher, dass regelmäßig automatisch Auskünfte ausgetauscht werden. Sie legt zum anderen aber auch einen Zeitraum fest, in dem dieser Austausch zu erfolgen hat. Eine vergleichbare Regelung enthält Art. 9 Abs. 2 der Zinsrichtlinie RL 2003/48/EG betreffend den automatischen Auskunftsverkehr für Zinszahlungen.

Betreffend den spontanen Auskunftsverkehr existiert in Art. 10 ebenfalls eine Fristenregelung, nach der die Informationen so schnell wie möglich, spätestens jedoch einen Monat, nachdem sie verfügbar geworden sind, an die zuständige Behörde jedes anderen betroffenen Mitgliedstaates übermittelt werden. In Art. 10 Abs. 2 ist wie in Art. 7 Abs. 3 eine Eingangsbestätigung der Informationen innerhalb von sieben Werktagen vorgesehen.

## VII. Bankgeheimnis

Durch die neue EU-Amtshilferichtlinie soll u. a. gewährleistet werden, dass der OECD-Standard bei Ersuchensauskünften innerhalb der EU eingehalten wird. Hierzu werden wesentlich die Regelungen betreffend das steuerliche Bankgeheimnis beitragen. Nach Art. 17 Abs. 4 kann die Übermittlung von Informationen u. a. abgelehnt werden, wenn sie zur Preisgabe eines Geschäfts-, Industrie- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen würde. In Art. 18 Abs. 2 wird dann klargestellt, dass Art. 17 Abs. 2 und 4 in keinem Fall so auszulegen sei, dass die ersuchte Behörde eines Mitgliedstaates die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil sich diese Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Eigentumsanteile an einer Person beziehen.

Die Regelungen der Art. 17 und 18 zeigen, dass die Kommission zwischen dem Schutz des Bankgeheimnisses und dem Schutz von Geschäftsgeheimnissen unterscheidet, indem letztere stärker geschützt werden. Diese Unterscheidung ist m. E. sehr sinnvoll, weil der Schutzgedanke in den beiden Fällen ein anderer ist (vgl. hierzu im Detail Gabert, IWB 2009 S. 1015, 1020).

Durch diese Regelungen wird die Amtshilferichtlinie hier auf den neuesten, international anerkannten Stand gebracht. Die Unterscheidung zwischen dem Schutz des Bankgeheimnisses und dem Schutz von Geschäftsgeheimnissen ist in den anderen den Auskunftsverkehr betreffenden Rechtsgrundlagen üblich. Vergleichbare Regelungen sind in Art. 26 OECD-MA i. d. F. 2005, in Art. 5 Abs. 4 Buchst. a TIEA-MA (vgl. hierzu Seer/Gabert, Ubg 2010 S. 358, 361; Anamourlis/Nethercott, Bulletin for International Taxation, Dec. 2009 S. 616), Art. 21 Abs. 4 der gemeinsamen Konvention von OECD und Europarat zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen (SEV Nr. 127, erweitert durch das Protokoll aus 2010, s. [www.oecd.org/dataoecd/48/11/45037332.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/48/11/45037332.pdf)) und Art. 5 Abs. 3 der Beitreibungsrichtlinie zu finden. Die fast „flächendeckende“ Einführung dieses Standards im Umgang mit dem Bankgeheimnis hat auch in der Praxis zu gravierenden Veränderungen geführt. Mittlerweile haben auch mehr und mehr vormals als Steueroasen eingestufte Länder, den OECD-Standard anerkannt und sich zur Aufgabe des steuerlichen Bankgeheimnisses bereit erklärt. Dies zeigt sich zum Beispiel an der in letzter Zeit immens gestiegenen Anzahl von Abschlüssen von TIEAs oder der Revision von DBA hinsichtlich des Artikels zum Informationsaustausch (vgl. z. B. Art. 27 des Ende 2010 revidierten DBA zwischen Deutschland und der Schweiz). Nur durch diese Regelungen der Art. 17 und 18 EU-Amtshilferichtlinie können Steuerbetrug und -umgehung innerhalb Europas wirksam bekämpft werden. Die Aufgabe des steuerlichen Bankgeheimnisses betrifft nicht nur Ersuchensauskünfte, sondern wird u. U. in der Zukunft auch den automatischen

Aufgabe des steuerlichen Bankgeheimnisses

Unterscheidung zwischen Schutz des Bankgeheimnisses und Schutz von Geschäftsgeheimnissen

Auskunftsverkehr beeinflussen. Dies war auch der Grund für die politischen Vorbehalte einiger Mitgliedstaaten und damit für die Verzögerungen im Gesetzgebungsverfahren.

### VIII. Elektronisierung des Auskunftsverkehrs

Die fehlende Standardisierung elektronischer Auskunftsersuchen ist einer der Effizienzmängel des Auskunftsverkehrs (Seer/Gabert, StuW 2010 S. 3, 15). Um diesen zu beseitigen, wird zukünftig der Einsatz von elektronischen Hilfsmitteln an Bedeutung gewinnen. Diese Entwicklung spiegelt sich auch in der Richtlinie wider. So ist Art. 20 überschrieben mit „Standardformblätter und elektronische Formate“. Auskunftsersuchen und spontane Auskünfte sollen nach Art. 20 Abs. 1 und 3 zukünftig mit Hilfe eines Standardformblatts übermittelt werden. Automatische Auskünfte sollen nach Art. 19 Abs. 4 über ein elektronisches Standardformat, dem das bestehende elektronische Format nach Art. 9 der Zinsrichtlinie 2003/48/EG zugrunde liegt, übermittelt werden. Vergleichbare Regelungen fehlen in der EG-Amtshilferichtlinie. Der Einsatz derartiger Standardformblätter wird flankiert durch Regelungen zum Einsatz des **gemeinsamen Kommunikationsnetzwerkes** CCN (Common Communication Network) in Art. 21. Dieses Kommunikationsnetzwerk wurde von der EU für jegliche elektronische Datenübertragung zwischen den zuständigen Behörden im Bereich Zoll und Steuern entwickelt. Es wird zurzeit schon erfolgreich beim die Umsatzsteuer betreffenden Auskunfts austausch eingesetzt. Die Amtshilferichtlinie sieht nun eine weitgehende Nutzung des CCN-Netzes auch bei den von dieser Richtlinie erfassten Steuern vor. Nach Art. 21 Abs. 1 soll die Informationsübermittlung im Rahmen der Richtlinie soweit möglich auf elektronischem Wege mit Hilfe des CCN-Netzwerks erfolgen. Art. 21 Abs. 2 nimmt zum einen die Kommission in die Pflicht, das CCN-Netz bei Bedarf weiterzuentwickeln. Zum anderen sollen auch die Mitgliedstaaten ihre Systeme weiterentwickeln, wenn dies für den Informationsaustausch mit Hilfe des CCN notwendig ist. Auf diese Weise sollte sichergestellt werden können, dass das Kommunikationsnetzwerk auf einem aktuellen Stand ist.

Auch bei dieser Neuregelung zeigen sich Parallelen zur Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU, deren Art. 21 Regelungen zu Standardformblättern und Kommunikationsmitteln trifft. Nach der Beitreibungsrichtlinie besteht allerdings sogar eine allgemeine Verpflichtung, Ersuchen und Schriftstücke in elektronischer Form über ein elektronisches Netzwerk zu übermitteln (vgl. Erwägungsgrund 11 RL 2010/24/EU). Die Kommission scheint hier das Potenzial erkannt zu haben, das ein elektronischer Auskunftsverkehr für die Beschleunigung des Auskunftsverkehrs birgt.

### IX. Sprachenregelung

Auch Sprachprobleme können einem reibungslosen und damit effizienten Informationsaustausch im Wege stehen (Möllenbeck, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, S. 55; Seer/Gabert, StuW 2010 S. 3, 15). Auch wenn den Finanzministerien Übersetzungsdienste zur Verfügung stehen, kann deren Inanspruchnahme den Informationsaustausch verlangsamen und führt vor allem bei externen Übersetzern zu zusätzlichen Kosten. Sprachprobleme können auch davor abschrecken, überhaupt ein Auskunftsersuchen an einen anderen Staat zu stellen. Dem versucht Art. 21 Abs. 4 der Amtshilferichtlinie nun Abhilfe zu schaffen. Ersuchte und ersuchende Behörde können hiernach untereinander eine Sprache vereinbaren, in der dann Ersuchen um Zusammenarbeit und Zustellungersuchen sowie die beigefügten Schriftstücke abgefasst werden. Eine Übersetzung derartiger Ersuchen in die Amtssprache(n) des Mitgliedstaates, in dem die ersuchte Behörde sitzt, wird nur dann beigefügt, wenn die ersuchte Behörde die Anforderung einer solchen Übersetzung begründet. Diese Regelung bevorzugt keine der Amts-

Einführung von  
Standardformblättern  
und elektronischen  
Formaten

Nutzung des  
gemeinsamen  
Kommunikations-  
netzwerkes CCN

Sprachvereinbarungen für  
den Auskunfts austausch  
möglich

sprachen in der EU. Es wird sich in der Zukunft zeigen, ob trotzdem Englisch im Auskunftsverkehr lingua franca werden wird. Es ist nämlich ebenfalls denkbar, dass Nachbarländer sich auf eine ihrer Amtssprachen verständigen, weil diese von den Bediensteten der Finanzbehörden genauso gut oder besser beherrscht wird als Englisch. Damit der Auskunftsverkehr durch diese Regelung wirklich vereinfacht wird und um Verzögerungen zu vermeiden, sollte m. E. die Vereinbarung, welche Sprache gebraucht wird, einmal für alle zukünftigen Ersuchen zwischen zwei Mitgliedstaaten festgelegt werden. Eine vergleichbare Regelung fehlt in der EG-Amtshilferichtlinie. Die neue Beitreibungsrichtlinie trifft aber in Art. 22 ebenfalls eine Sprachenregelung, die jedoch anders ausgestaltet ist als in der Amtshilferichtlinie. Nach Art. 22 Abs. 1 der Beitreibungsrichtlinie sind alle Amtshilfeersuchen, Standardformblätter und einheitlichen Vollstreckungstitel in der Amtssprache des ersuchten Mitgliedstaates zu verfassen oder ggf. in diese zu übersetzen. Aber auch hierin zeigt sich m. E. wie wichtig der Kommission die Überwindung von Sprachproblemen im Informationsaustausch ist.

### **X. Bewertung der Richtlinie**

Um das Funktionieren der Richtlinie sicherzustellen und deren Eignung für den Informationsaustausch zu bewerten, wird in Art. 23 die Bewertung der Richtlinie gefordert. Die hierfür vorgesehenen Maßnahmen gehen über das hinaus, was in Art. 10 der EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG als „Erfahrungsaustausch“ vorgesehen ist. Zwar wird in Art. 10 EG-Amtshilferichtlinie gefordert, dass die Mitgliedstaaten gemeinsam mit der Kommission ständig die Zusammenarbeit nach der Richtlinie überprüfen und Erfahrungen, insbesondere auf dem Gebiet der Verrechnungspreise, austauschen. Art. 23 der EU-Amtshilferichtlinie macht hier aber konkretere Vorgaben. Die Mitgliedstaaten sollen der Kommission zum einen alle sachdienlichen Hinweise, die für die Bewertung der Wirksamkeit der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden zur Bekämpfung von Steuerumgehung und -vermeidung nötig sind, übermitteln (Art. 23 Abs. 2). Hinzu tritt zum anderen eine jährliche, an die Kommission gerichtete Bewertung der Wirksamkeit des automatischen Informationsaustausches und eine Übermittlung der praktischen Ergebnisse durch die Mitgliedstaaten, wobei die Kommission die Form und die Bedingungen für die Übermittlung dieser jährlichen Bewertung festlegt (Art. 23 Abs. 3). Zudem haben die Mitgliedstaaten der Kommission zur Bewertung der Richtlinie statistische Angaben vorzulegen. Dabei legt die Kommission in einer Liste fest, um welche statistischen Angaben es sich hier handelt (Art. 23 Abs. 4). Es ist zu hoffen, dass diese Neuerungen auch zu einer höheren Transparenz beim Auskunftsverkehr führen werden. Bislang waren nämlich die Finanzministerien vieler Mitgliedstaaten nicht oder nur zögerlich bereit, Zahlenmaterial über die Anzahl der gestellten und erhaltenen Auskunftersuchen oder über die Anzahl betreffend automatischen und spontanen Auskunftsaustausch bereitzustellen (vgl. die einzelnen Länderberichte in: Seer/Gabert [Hrsg.], *Mutual Assistance and Information Exchange*, IBFD Verlag Amsterdam 2010, S. 151 ff.). Generell wird der Erfolg der Richtlinie auch davon abhängen, in welchem Umfang der Auskunftsverkehr von den Mitgliedstaaten in Anspruch genommen wird. Ein transparenter Umgang mit diesen Zahlen kann das Vertrauen in die Richtlinie und den Auskunftsverkehr insgesamt dabei erhöhen.

Transparenz der Richtlinie durch jährliche Berichte

### **FAZIT**

---

Die neue EU-Amtshilferichtlinie soll den durch eine wachsende Internationalisierung an den Auskunftsverkehr gestellten Anforderungen gerecht werden und den Mitgliedstaaten eine effiziente Zusammenarbeit ermöglichen.

Die Richtlinie sieht die Schaffung neuer, bisher unbekannter Organisationseinheiten vor. Durch die Pflicht zur Einrichtung eines zentralen Verbindungsbüros in jedem Mitgliedstaat und die Möglichkeit zur Einrichtung und Benennung von Verbindungsstellen und die Nennung von zuständigen Bediensteten werden zum einen Verantwortlichkeiten im Auskunftsverkehr klar festgelegt. Zum anderen kann der bislang als sehr umständlich geltende Amtshilfegeweg so verkürzt werden, weil sich diese Organisationseinheiten direkt an der Zusammenarbeit der Finanzbehörden beteiligen können. Die neue Richtlinie begründet den Einsatz elektronischer Standardformblätter bei Ersuchens- und Spontanauskünften sowie den Einsatz eines elektronischen Standardformats bei automatischen Auskünften. Kombiniert mit der vorgesehenen Nutzung des Kommunikationsnetzwerkes CCN wird auch dies zu einer Beschleunigung des Auskunftsverkehrs führen.

Auch die Einführung von verbindlichen Fristen für die Beantwortung eines Auskunftsersuchens und für die Mitteilung von Gründen für eine verzögerte Auskunftserteilung und von Gründen für die Nichtbeantwortung eines Auskunftsersuchens wesentlich dazu beitragen werden, dass der Auskunftsverkehr innerhalb Europas beschleunigt und effektiver wird. Gleiches gilt für die Fristenregelungen betreffend automatische und spontane Auskünfte.

Die Regelungen betreffend die Anwesenheit in den Amtsräumen der Behörden und die Teilnahme an behördlichen Ermittlungen bleiben hinter dem zurück, was der Richtlinienentwurf noch vorgesehen hatte, nämlich die Einführung von grenzüberschreitenden Prüfungsbefugnissen. Zwar dürfen Bedienstete der ersuchenden Behörde im ersuchten Staat Einzelpersonen befragen und Aufzeichnungen überprüfen, der wünschenswerte Schritt weg von einem passiven und hin zu einem aktiven Informationsaustausch wird hierdurch aber nicht umfänglich gegangen.

Bedeutende Änderungen werden sich in einem stufenweisen Ansatz beim automatischen Auskunftsverkehr ergeben. Auch wenn die Regelungen zum spontanen Auskunftsaustausch nun wieder mehr Art. 4 RL 77/799/EWG gleichen als dass sie sich an den Richtlinienentwurf KOM (2009) 29 anlehnen, kann es hier zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs kommen.

Insgesamt zielt die neue Amtshilferichtlinie auf eine bemerkenswerte Ausdehnung und Erleichterung des Informationsaustausches in Europa ab, auch wenn sie in einigen zentralen Punkten hinter dem Richtlinienentwurf oder der legislativen Entschließung des Europäischen Parlaments aus 2010 zurückbleibt. Die mit der Richtlinie verbundenen Neuerungen bezwecken eine Steigerung der Effizienz des Auskunftsverkehrs und seine Beschleunigung. Gerade mit Blick auf die zu treffenden Änderungen bei der Organisation des Auskunftsverkehrs wird deutlich, dass die EU-Amtshilferichtlinie mit ihren Neuerungen nicht nur Chancen für die Mitgliedstaaten bietet, den Informationsaustausch zu verbessern, sondern auch einige Anforderungen an die Mitgliedstaaten stellt.

## AUTORIN



### Dipl.-Kff. Dr. Isabel Gabert LL.M.

ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum. Sie ist Co-Autorin des anlässlich der EATLP Tagung 2009 zum Thema „Mutual Assistance and Information Exchange“ erstellten Generalberichts und des deutschen Länderberichts. Weitere Informationen unter [www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de](http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de).