

S. 870
▼ **Ausweitung des automatischen Informationsaustausches innerhalb der EU**

Dichtes Netz von Steuertransparenzabkommen und Richtlinien gegen Steuerhinterziehung

Prof. Dr. Roman Seer *

Im Zuge des BEPS-Aktionsplans Nr. 5 hat der Rat der EU (ECOFIN) am 6. 10. 2015 dem Vorschlag der EU-Kommission zur erneuten Änderung der Amtshilfe-Richtlinie 2011/16/EU zugestimmt. Diese soll ab dem 1. 1. 2017 den automatischen Austausch von Informationen über sog. Advance Tax Rulings (ATR) und Advance Pricing Agreements (APA) ermöglichen. Der nachfolgende Beitrag schildert die aktuelle Entwicklung.

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie in IWB 23/2015 S. 865.

I. Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten

Ein erster Einstieg in den automatischen Informationsaustausch gelang im Jahr 2003 mit der Zinsrichtlinie 2003/48/EG.¹ Sie führte den automatischen Informationsaustausch für bestimmte Zinseinkünfte ein. Ihre Effektivität litt und leidet derzeit aber noch an einem engen Zinsbegriff, an der fehlenden Transparenz bei zwischengeschalteten Einheiten und an dem Umstand, dass mit Belgien, Luxemburg und Österreich drei EU-Mitgliedstaaten zumindest zunächst einen mit einem Quellensteuerabzug bedingten Sonderstatus einnahmen.² Diesen Mängeln begegnete die Richtlinie 2014/48/EU.³ Sie sollte bis zum 1. 1. 2016 in das nationale Recht umgesetzt werden und sollte ab dem 1. 1. 2017 effektiv Anwendung finden.

Bislang ist der Informationsaustausch in der EU lückenhaft – Verschärfung soll ab 2017 gelten

Allerdings ist der Novellierungsprozess der Zinsrichtlinie durch einen davon zu unterscheidenden multilateralen Prozess mittlerweile überholt worden. Mit dem US-amerikanischen **Foreign Tax Account Compliance Act (FATCA)** haben die USA erheblichen Druck zur Etablierung des automatischen Informationsaustausches als einen sog.

Überholende Entwicklung über den Common Reporting Standard

S. 871
▼ **Common Reporting Standard (CRS)** auf ausländische Finanzinstitute ausgeübt.⁴ Dabei handelt es sich zunächst nur um ein unilaterales US-Gesetz, das ausländische Finanzinstitute verpflichtet, Informationen über die in ihren jeweiligen Instituten geführten US-amerikanischen Staatsbürger an den Internal Revenue Service (IRS) zu übermitteln. Geschieht dies innerhalb bestimmter Fristen nicht, werden die nicht mitwirkenden Fi-

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum.

1 RL 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen vom 3. 6. 2003, ABl EU 2003 Nr. L 157 S. 38.

2 Seer in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Loseblattkommentar [Stand August 2013], § 117 AO, Rn. 40 m. w. N. Mittlerweile haben Belgien seit dem 1. 1. 2010 und Luxemburg zum 1. 1. 2015 vom anonymen Quellensteuerabzug auf die automatische Auskunftserteilung gewechselt. Dasselbe will Österreich mit Inkrafttreten der geänderten EU-Zinsrichtlinie (Fn. 3) tun.

3 RL 2014/48/EU vom 24. 3. 2014 zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl EU 2014 Nr. L 111 S. 50.

4 Dazu näher Döhle, IWB 13/2013 S. 438[JAAAE-39774]; Lappas/Ruckes, IStR 2013 S. 929.

nanzinstitute seit dem 1. 7. 2014 mit einer 30 %igen Strafsteuer auf an ihre Kunden aus US-Quellen geleistete Zahlungen belegt. Vor dem Hintergrund dieser unilateralen „Drohkulisse“ haben die USA sog. Intergovernmental Agreements (IGA) entwickelt, die sie entweder als gegenseitiges Auskunftsabkommen (IGA Typ A) oder als einseitiges Auskunftsabkommen (IGA Typ B) den ausländischen Staaten anbieten, um die in dem jeweiligen ausländischen Staat ansässigen Finanzinstitute der Strafsteuergesetzgebung zu entledigen. Bisher haben 71 Staaten ein gegenseitiges Abkommen (IGA Typ A) und acht Staaten ein einseitig zugunsten der USA wirkendes Abkommen (IGA Typ B) mit den USA abgeschlossen.⁵ Weitere 27 Staaten haben den Abschluss eines IGA Typ A und weitere sechs Staaten den eines IGA Typ B mit den USA konsentiert. Dabei sind alle Mitgliedstaaten der EU ebenso involviert wie Nachbarstaaten, in denen bisher ein strenges nationales Bankgeheimnis gegolten hat (z. B. Liechtenstein und die Schweiz).

US-Muster für IGA Typ A- und Typ B- Abkommen unter <http://go.nwb.de/mcm2t>

Deutschland gehört zu den Staaten, die mit den USA ein gegenseitiges Auskunftsabkommen (IGA Typ A) zum automatischen Austausch von Kontoinformationen abgeschlossen haben.⁶ Mittlerweile wurden auch die innerstaatlichen Vorschriften erlassen, um die Verpflichtungen aus dem FATCA-Abkommen erfüllen zu können.⁷

Umsetzung von FATCA ist in Deutschland abgeschlossen

Flankiert wurde die Initiative der USA auf politischer Ebene, indem sich am 19. 4. 2013 die Finanzminister und Notenbankgouverneure der G20-Staaten ebenfalls für den Standard zum automatischen Informationsaustausch aussprachen. Dieser Standard (OECD Global Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, nachfolgend **OECD-Standard**) inklusive Kommentar wurde im Juli 2014 veröffentlicht. Er ermöglicht einen erschöpfenden Austausch von Kontenständen und Kapitalerträgen von Steuerpflichtigen auf ausländischen Konten und besteht aus zwei Elementen:

OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters vom 21. 7. 2014 unter <http://go.nwb.de/xnyqc>

1. der Mustervereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch bezüglich Finanzkonten (**Model Competent Authority Agreement – CAA**) und
2. dem gemeinsamen Melde- und Sorgfaltsstandard für Informationen über Finanzkonten (**Common Reporting Standard – CRS**).

Der OECD-Standard hat zwei Elemente

Das CAA schreibt die Modalitäten des Informationsaustausches vor, um den angemessenen Informationsfluss zu gewährleisten, während der CRS die Melde- und Sorgfaltspflichten beinhaltet, welche diesem automatischen Austausch zugrunde liegen.⁸ Am 29. 10. 2014 haben 51 Staaten beim Jahrestreffen des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in Berlin durch Unterzeichnung ein nach dem vorgenannten OECD-Standard gefasstes multilaterales Abkommen (**Multi-lateral Competent Authority Agreement – MCAA**) abgeschlossen.⁹

S. 872

Zu den Unterzeichnern gehören auch Staaten/Gebiete wie Liechtenstein, Luxemburg, die Schweiz,¹⁰ Guernsey und Jersey, die Cayman Inseln und die Britischen Jungferninseln. In Deutschland ist das MCAA am 12. 11. 2015 in Dritter Lesung durch den Bun-

Transformationsgesetz in Deutschland ist beschlossen – auch typische Finanzstandorte werden bis 2018 Informationen austauschen

5 Siehe die Nachweise unter <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>.

6 Abkommen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen vom 31. 5. 2013, BGBl 2013 II S. 1362; s. dazu instruktiv Beier/Schulte, RIW 2013 S. 527; Eimermann, IStR 2013 S. 774; Portner, BB 2014 S. 2205.

7 Siehe § 117c AO, eingefügt durch Gesetz vom 18. 12. 2013, BGBl 2013 I S. 4318, 4333 und die FATCA-USA-Umsetzungsverordnung vom 23. 7. 2014 - FATCA-USA-UmsV [YAAAE-70730].

8 OECD-Standard, Einleitung, S. 14, Rn. 17 bzw. 19.

9 Mittlerweile haben mehr als 90 Staaten zugesagt, mit dem automatischen Auskunftsverkehr für Kontendaten ab 2017 bzw. 2018 zu beginnen; s. OECD, AEOI, status of commitments unter <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf>.

destag beschlossen worden.¹¹ Das MCAA bezieht sich in seiner Präambel ausdrücklich auf Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarates und der OECD vom 25. 1. 1988 und das Zusatzprotokoll vom 27. 5. 2010 (**Amtshilfeübereinkommen**),¹² das Deutschland im Juli 2015 ebenfalls in das nationale Recht übernommen hat.¹³ Um im Verhältnis zu den in Deutschland belegenen Finanzinstituten den CRS durchzusetzen, hat der Bundestag ein **Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG** beschlossen.¹⁴

Um eine einheitliche Umsetzung in der EU sicherzustellen, wurden die Melde- und Sorgfaltsvorschriften mit der Richtlinie 2014/107/EU vom 9. 12. 2014¹⁵ auch in die EU-Amtshilfe-Richtlinie 2011/16/EU vom 15. 2. 2011¹⁶ eingearbeitet. Hierzu wurde u. a. durch RL 2014/107/EU ein neuer Absatz 3a in Art. 8 RL 2011/16/EU und der CRS im Anhang I dazu eingefügt. Die Umsetzung in das nationale deutsche Recht geschieht im Wege des FKAustG, das sich ausdrücklich auch auf den Informationsaustausch mit den EU-Mitgliedstaaten bezieht. Ergänzend bestimmt der Entwurf eines in § 7 EUAHiG neu eingefügten Absatzes 2, dass das zentrale Verbindungsbüro (BZSt) an andere Mitgliedstaaten ohne vorheriges Ersuchen die Informationen über Finanzkonten gem. § 2 FKAustG auf elektronischem Weg übermittelt.¹⁷

FKAustG ist wiederum die deutsche Umsetzung der einheitlichen EU-Vorgaben

Der automatische Auskunftsverkehr ist auf ein abstraktes Risiko mit einer breiteren Streuung ausgelegt. Es werden Informationen von abstrakt-generell definierten Fallgruppen ohne weitergehenden konkreten Einzelfallanlass übermittelt. Dadurch unterscheidet er sich grundlegend von der sog. Spontan- und der Ersuchensauskunft.¹⁸ Treffend beschreibt Art. 1 Nr. 1 RL 2014/107/EU den Charakter des automatischen Informationsaustausches als „systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen über in anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen an den entsprechenden Ansässigkeitsmitgliedstaat ohne dessen vorheriges Ersuchen in regelmäßigen, im Voraus bestimmten Abständen“. Die automatischen Auskünfte lassen sich damit als Teil eines **grenzüberschreitenden elektronischen Risikomanagements** verstehen,¹⁹ weil sie dem Empfängerstaat Kontrollmaterial zum automatischen Abgleich mit den Angaben der Steuererklärungen liefern.

Automatischer Auskunftsverkehr setzt keinen Einzelfallverdacht oder Anlass voraus

Diesem Konzept folgt auch das MCAA. Es besteht aus sieben Paragrafen, legt die Austauschmodalitäten für die Informationen der Finanzkonten fest und verbindet den CRS mit einer Rechtsgrundlage für den Informationsaustausch. Auf dieser Grundlage sind die in § 2 Abs. 2 MCAA gelisteten Informationen über meldepflichtige Konten mit

Konzept einer indizienbasierten Überprüfung auf eine Steuerpflicht

S. 873



10 Entsprechende Abkommen wurden am 27. 5. 2015 und am 29. 10. 2015 zwischen der EU und der Schweiz sowie Liechtenstein abgeschlossen. Der Informationsaustausch mit Liechtenstein soll 2017 und jener mit der Schweiz 2018 beginnen.

11 Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten, BT-Drucks.18/5919.

12 Siehe SEV Nr. 127 unter <http://www.coe.int/de/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127>, geändert durch das Protokoll vom 27. 5. 2010, SEV Nr. 208 unter <http://www.coe.int/de/web/conventions/search-on-states/-/conventions/treaty/208>. Das Amtshilfeübereinkommen wurde bisher von 70 Staaten unterzeichnet und von mehr als 50 Staaten ratifiziert.

13 Ratifiziert durch Gesetz vom 16. 7. 2015, BGBl 2015 II S. 966.

14 Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze, BT-Drucks. 18/5920, angenommen vom Deutschen Bundestag in 3. Lesung am 12. 11. 2015. Parallel hat der ECOFIN-Rat auf Vorschlag der EU-Kommission die Zinsrichtlinie 2003/48/EG am 10. 11. 2015 aufgehoben. Die Richtlinie 2014/48/EU zur Änderung der Zinsrichtlinie hat sich damit erübrigt. Ersetzt wird die Zinsrichtlinie ab dem 1. 1. 2016 mit Umsetzung der breiter gefassten Richtlinie 2014/107/EG über die Verwaltungszusammenarbeit im Bereich der direkten Steuern.

15 ABl EU 2014 Nr. L 359 S. 1.

16 ABl EU 2011 Nr. L 64 S. 1.

17 So die Änderung des EUAHiG durch Art. 4 des in Fn. 15 genannten Gesetzes.

18 Zu dieser Instrumententrias und ihren Unterschieden s. Seer, IWB 3/2014 S. 87, 89 ff.[EAAAE-54233].

19 So bereits Seer, IWB 19/2009 S. 951, 959 f. [DAAAD-29738]; s. a. Seer/Gabert, StuW 2010 S. 3, 14.

dem jeweils anderen Staat, der die Vereinbarung unterzeichnet hat, auszutauschen. Grundsätzlich werden Finanzinstitute verpflichtet, ihre Kunden auf deren Ansässigkeit und eine damit zusammenhängende Steuerpflicht in einem anderen Staat zu untersuchen. Deutet eine solche indizienbasierte Überprüfung auf eine Steuerpflicht in einem Staat, der dem MCAA beigetreten ist, hin, so hat das Finanzinstitut entsprechende Kundeninformationen jährlich dem zentralen Verbindungsbüro seines Sitzstaates (in Deutschland: dem BZSt)²⁰ zu melden, das die Informationen an den ausländischen Staat weiterleitet bzw. umgekehrt entsprechende Meldungen empfängt.²¹

Das BZSt hat diese Informationen ab dem 1. 1. 2016 jährlich innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres an die jeweiligen Ansässigkeitsstaaten elektronisch weiterzuleiten (Art. 1 Nr. 2 Buchst. d RL 2014/107/EU).

Weitergabe der Informationen durch das BZSt ab dem 1. 1. 2016

II. Automatischer Informationsaustausch außerhalb des Bereichs von Finanzkonten

Außerhalb des Sektors von Finanzanlagen definiert die verschärfte Amtshilfe-Richtlinie 2011/16/EU mittlerweile fünf abstrakt-generelle Fallgruppen (Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen, bestimmte Lebensversicherungsprodukte, Ruhegehälter und Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus), für die für Besteuerungszeiträume ab dem 1. 1. 2014 obligatorisch automatische Auskünfte zwischen den Mitgliedstaaten zu erteilen sind. Das zentrale Verbindungsbüro (in Deutschland: das BZSt) hat diese Informationen, soweit sie verfügbar sind, mindestens einmal jährlich innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des jeweiligen Steuerjahres an die jeweiligen Ansässigkeitsstaaten elektronisch zu melden (Art. 8 Abs. 6 RL 2011/16/EU); dies hatte erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 bis zum 30. 6. 2015 zu geschehen.

In der EU hat dieser Austausch ab dem Jahr 2014 bereits begonnen

Im Zuge des sog. BEPS-Aktionsplans Nr. 5 der OECD/G20, der sich um eine verbesserte Transparenz bemüht,²² hat die EU-Kommission ein weiteres Feld für den automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten entdeckt. Vor dem Hintergrund der von ihr gegen mehrere Mitgliedstaaten eröffneten EU-Beihilfeprüfverfahren²³ will sie mit ihrem Entwurf vom 18. 3. 2015 den automatischen Informationsaustausch um eine weitere Facette ausdehnen und die Amtshilfe-Richtlinie im Hinblick auf grenzüberschreitende sog. Advance Tax Rulings (ATR) und sog. Advance Pricing Agreements (APA) ändern.²⁴ Mittlerweile hat der Rat der EU (ECOFIN) den Richtlinienvorschlag am 6. 10. 2015 in modifizierter Form gebilligt, so dass mit Wirkung ab dem 1. 1. 2017 der automatische Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten um einen neuen Komplex erweitert wird.²⁵ Der obligatorische automatische Infor-

Ab Anfang 2017 beginnt ein automatischer Datenaustausch auch über Rulings

S. 874

20 Das BZSt ist die zentrale deutsche Verbindungsbehörde, über die nach § 7 Abs. 1 i. V. mit § 3 Abs. 2 AmtshilfeRLUmG und nach § 9 Abs. 1, 2 FATCA-USA-UmsV [YAAAE-70730] der grenzüberschreitende Informationsaustausch läuft.

21 Zu den Details der Meldepflicht s. Seer/Wilms, StuW 2015 S. 118, 121 ff.

22 Einen kurzen Überblick über die BEPS-Abschlussberichte der OECD/G20 gibt van Lück, IWB 20/2015 S. 758[YAAAF-06377].

23 Die EU-Kommission hatte 2014 gegen Irland, Luxemburg und die Niederlande Beihilfeverfahren zur Prüfung von Verrechnungspreisvereinbarungen eingeleitet (s. IWB 12/2014 S. 435[IAAAE-67501]; Rasch, IWB 5/2015 S. 163[MAAAE-85807]; von Brocke, Steueranwaltsmagazin 2015 S. 104; Linn, IStR 2015 S. 114. Laut Pressemitteilung vom 17. 12. 2014 (IP/14/2742) hat sie ihre Untersuchungen zwischenzeitlich auf alle Mitgliedstaaten ausgeweitet. Und nach Pressemitteilung vom 21. 10. 2015 (IP/15/5880) hat die EU-Kommission die beihilferechtliche Unzulässigkeit von Vereinbarungen zwischen Luxemburg und der Fiat Finance sowie zwischen den Niederlanden und Starbucks festgestellt und beide Staaten verpflichtet, die gewährten Vorteile zurückzufordern, d. h. Steuern nachträglich festzusetzen.

24 EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung vom 18. 3./30. 3. 2015, COM (2015), 135 final/2; dazu näher Grotherr, IStR 2015 S. 293; Kahlenberg/Schade, StuB 2015 S. 708[KAAAF-02193].

mationsaustausch bezieht sich nach dem in die Amtshilferichtlinie einzufügenden Artikel 8a zukünftig auch auf grenzüberschreitende „Vorbescheide“ und „Vorabverständigungsvereinbarungen“.

Art. 3 Abs. 14 AmtshilfeRL-neu definiert einen „grenzüberschreitenden Vorbescheid“ als eine „Vereinbarung, eine Mitteilung oder ein anderes Instrument oder eine andere Maßnahme mit ähnlicher Wirkung – auch wenn sie bzw. es im Zuge einer Steuerprüfung erteilt bzw. getroffen, geändert oder erneuert wird“ und die folgenden Voraussetzungen erfüllt:²⁶

Definition des grenzüberschreitenden Vorbescheids

- ▶ Er wird von bzw. im Namen der Regierung oder der Steuerbehörde eines Mitgliedsstaates oder einer gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheit eines Mitgliedstaates, einschließlich der lokalen Behörden, erteilt, geändert oder erneuert, unabhängig davon, ob er tatsächlich verwendet wird oder nicht;
- ▶ er wird für eine bestimmte Person oder eine Gruppe von Personen erteilt, geändert oder erneuert und diese Person oder Gruppe von Personen kann sich darauf berufen;
- ▶ er betrifft die Auslegung oder Anwendung einer Rechts- oder Verwaltungsvorschrift zur Handhabung oder Durchsetzung der Steuergesetze eines Mitgliedstaates oder seiner gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheiten, einschließlich der lokalen Behörden;
- ▶ er bezieht sich auf eine grenzüberschreitende Transaktion oder auf die Frage, ob durch die Tätigkeiten, denen eine Person in einem anderen Rechtsraum nachgeht, eine Betriebsstätte begründet wurde oder nicht, und
- ▶ er wird vor den Transaktionen oder den Tätigkeiten in dem anderen Rechtsraum, die möglicherweise als Gründung einer Betriebsstätte zu betrachten sind, oder vor der Abgabe der Steuererklärung für den Zeitraum, in dem die Transaktion bzw. die Transaktionen oder Tätigkeiten erfolgen, erteilt.

Diese Definition eines „Vorbescheids“ beschränkt sich damit nicht auf einen Vorbescheid im verwaltungsrechtlich-technischen Sinn, sondern meint vor allem verbindliche Auskünfte und Zusagen i. S. der § 89 Abs. 2 und § 204 AO mit grenzüberschreitendem Inhalt, die sog. In- und Outbound-Konstellationen betreffen.²⁷ Zwar soll die Bindungswirkung von sog. tatsächlichen Verständigungen auf bereits abgeschlossene Sachverhalte beschränkt sein.²⁸ Davon macht das BMF selbst aber eine Ausnahme, wenn es sich um Dauersachverhalte (oder um Sachverhalte mit Dauerwiederkehr) handelt, die in die Zukunft hineinwirken. Besteht ein beiderseitiger Rechtsbindungswille, bindet die Verständigung nach Auffassung des BMF – gleichbleibende tatsächliche Verhältnisse vorausgesetzt – auch für die Zukunft,²⁹ so dass im Ausnahmefall auch tatsächliche Verständigungen zum Gegenstand des Auskunftsverkehrs werden, wenn diese prospektiv in die Zukunft wirken.

Im Ergebnis deutliche Ausweitung des Begriffs und Datenaustauschs

Die Definition des Art. 3 Abs. 15 AmtshilfeRL-neu für eine „Vorabverständigungsvereinbarung“ (APA) folgt der weiten Fassung für sog. Vorbescheide zum Teil wortidentisch und ergänzt diese um den Bezug zu Verrechnungspreisen.³⁰ Eine Vorabverständigungsvereinbarung legt im Vorfeld grenzüberschreitender Transaktionen zwischen

Definition der Vorabverständigungsvereinbarung lehnt sich daran an

²⁵ Siehe Rat der EU (ECOFIN) vom 6. 10. 2015, Interinstitutionelles Dossier 2015/0068 (CNS), 12774/15 unter <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12774-2015-INIT/de/pdf>; dazu eingehend Mückl/München, BB 2015 S. 2775.

²⁶ Siehe ECOFIN (Fn. 25), a. a. O., S. 9 f.

²⁷ Mückl/München, BB 2015 S. 2775, 2778.

²⁸ So ausdrücklich BMF, Schreiben vom 30. 7. 2008 - IV A 3 - S 0223/07/10002[PAAAC-87390], Tz. 4.2. Satz 1.

²⁹ BMF, Schreiben vom 30. 7. 2008 - IV A 3 - S 0223/07/10002[PAAAC-87390], Tz. 4.2. Sätze 2 und 3.

verbundenen Unternehmen geeignete Kriterien zur Bestimmung der Verrechnungspreise für die betreffenden Transaktionen fest oder regelt die Zuweisung von Gewinnen an eine Betriebsstätte (so Art. 3 Abs. 15 Buchst. c Satz 1 AmtshilfeRL-neu).

S. 875

Handelt es sich um ein bi- oder multilaterales APA, sind die völkerrechtliche Ebene zwischen den beteiligten Staaten und das Verhältnis zwischen den Finanzbehörden und dem jeweiligen Unternehmen zu unterscheiden. Die involvierten Staaten schließen ein **völkerrechtliches Verwaltungsabkommen**, das für sich betrachtet noch nicht im Verhältnis zum Steuerpflichtigen wirkt.³¹ Dazu bedarf es vielmehr einer öffentlich-rechtlichen Willenserklärung gegenüber dem Steuerpflichtigen, die das BMF als sog. Vorabzusage wertet,³² bei genauer Betrachtung aber ein öffentlich-rechtlicher Vertrag ist.³³ Da beide Ebenen inhaltlich eng zusammenhängen, muss die Richtlinie dahingehend verstanden werden, dass die Mitgliedstaaten Mitteilungen über das jeweilige „Gesamtpaket“ erstatten sollen.

Zwischenstaatliches Abkommen ist von der Vorabzusage gegenüber Individuen zu unterscheiden

Art. 8a Abs. 3 AmtshilfeRL-neu nimmt von der Mitteilungspflicht solche Fälle aus, in denen ein grenzüberschreitender Vorbescheid ausschließlich die Steuerangelegenheiten einer oder mehrerer natürlicher Personen betrifft. Dies bedeutet aber nicht, dass sich der automatische Informationsaustausch auf juristische Personen beschränken würde.³⁴ Zwar sind EU-Kommission und ECOFIN offenbar der Auffassung, dass die Gefahr einer grenzüberschreitenden „aggressiven“ Steuerplanung nicht von natürlichen Personen, sondern vielmehr von Kapitalgesellschaften und multinationalen Konzernverbänden ausgeht. Allerdings stellt sich die Frage, wie die in Deutschland zahlreich vertretenen, zum Teil ebenfalls international agierenden Personengesellschaften zu behandeln sind. Im Einklang mit dem Wortlaut wird man jedenfalls eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (also z. B. die typische GmbH & Co. KG) zu dem erfassten Personenkreis rechnen müssen. Bei ihr sind weder ausschließlich Steuerangelegenheiten natürlicher Personen betroffen noch unterscheidet sie sich im Rechtsverkehr substantiell von einer GmbH. Im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Regelung dürfte sich jedoch auch kein abweichendes Ergebnis dadurch ergeben, wenn zusätzlich eine natürliche Person persönlich haftende Gesellschafterin der KG ist. Dasselbe gilt für Offene Handelsgesellschaften, an denen Kapitalgesellschaften beteiligt sind, oder umgekehrt für eine Kommanditgesellschaft auf Aktien, bei der eine natürliche Person als Komplementärin fungiert.

Mitteilungspflichten betreffen auch natürliche Personen, allerdings stehen Kapitalgesellschaften im Fokus

III. Zweistufige Ausgestaltung des Informationsaustausches

Die vom ECOFIN nun beschlossene zukünftige Änderung der Amtshilferichtlinie sieht einen neuartigen zweistufigen Informationsaustausch vor, der den automatischen Auskunftsverkehr mit der Einzelanrufungsauskunft verbindet. Auf der **ersten Stufe** findet der unter II. beschriebene automatische Informationsaustausch zwischen den

In Zukunft zweistufiges Verfahren zum Informationsaustausch

30 Siehe ECOFIN (Fn. 25), a. a. O., S. 10 f.

31 Bär, Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht, Diss., 2009, S. 243 ff.

32 BMF, Schreiben vom 5. 10. 2006 - IV B 4 - S 1341 38/06 (sog. APA-Merkblatt) [SAAAC-17323], Tz. 1.2 und 5.1.

33 Seer, DStJG Bd. 36 (2013), S. 337, 351 f. mit Hinweis auf die Verbindung der Vorabzusage mit einem beschränkten Einspruchsverzicht nach § 354 Abs. 1a AO und der von den deutschen Finanzbehörden geforderten Zustimmungspflicht zu dem Verwaltungsabkommen.

34 Missverständnis Mückl/München, BB 2015 S. 2775, 2779.

Mitgliedstaaten statt, der sich nach Art. 8a Abs. 5 AmtshilfeRL-neu auf die dort unter Buchstabe a–f aufgelisteten sog. **Basisdaten** beschränkt:³⁵

- ▶ Angaben zur Person – mit Ausnahme von natürlichen Personen – und ggf. zu der Gruppe von Personen, der sie angehört;
- ▶ eine Zusammenfassung des Inhalts des grenzüberschreitenden Vorbescheids bzw. der Vorabverständigungsvereinbarung, einschließlich einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Transaktionen, die nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder zur Preisgabe von Informationen führt, die die öffentliche Ordnung verletzen würde;
- ▶ das jeweilige Datum der Erteilung bzw. des Treffens, der Änderung oder der Erneuerung des grenzüberschreitenden Vorbescheids bzw. der Vorabverständigungsvereinbarung;
- ▶ den Tag des Beginns bzw. des Ablaufs der Geltungsdauer des grenzüberschreitenden Vorbescheids bzw. der Vorabverständigungsvereinbarung, falls angegeben;
- ▶ die Art des grenzüberschreitenden Vorbescheids bzw. der Vorabverständigungsvereinbarung;
- ▶ den Betrag der Transaktion oder die Reihe der Transaktionen des grenzüberschreitenden Vorbescheids bzw. der Vorabverständigungsvereinbarung, sofern im grenzüberschreitenden Vorbescheid bzw. in der Verständigungsvereinbarung angegeben;
- ▶ im Fall einer Vorabverständigungsvereinbarung: Beschreibung der bei der Festlegung der Verrechnungspreise zugrunde gelegten Kriterien und des Verfahrens dazu;
- ▶ ggf. Angaben zu den Mitgliedstaaten, die möglicherweise von dem grenzüberschreitenden Vorbescheid oder der Vorabverständigungsvereinbarung betroffen sind;
- ▶ ggf. Identifizierungsangaben zu allen Personen – mit Ausnahme natürlicher Personen – in den anderen Mitgliedstaaten, die möglicherweise von dem grenzüberschreitenden Vorbescheid oder der Vorabverständigungsvereinbarung betroffen sind und
- ▶ Angaben, ob die übermittelten Informationen auf dem grenzüberschreitenden Vorbescheid bzw. der Vorabverständigungsvereinbarung selbst beruhen.

1. Stufe: Basisdaten

S. 876



Diese Basisdaten sollen halbjährlich innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Halbjahres, in dem ein ATR oder APA erteilt, abgeschlossen oder geändert worden ist, unter Verwendung eines elektronischen Standardformblatts (Art. 20 Abs. 5 AmtshilfeRL-neu) allen Mitgliedstaaten übermittelt werden (Art. 8a Abs. 1 und Abs. 4 Buchst. a AmtshilfeRL-neu).

Diese Basisdaten sollen halbjährlich automatisch ausgetauscht werden

Die Änderung der AmtshilfeRichtlinie haben die Mitgliedstaaten bis zum 31. 12. 2016 in das nationale Recht umzusetzen, so dass die Mitgliedstaaten die Daten für das erste Halbjahr 2017 spätestens bis zum 30. 9. 2017 übermitteln müssen. Darüber hinaus sieht Art. 8a Abs. 2 AmtshilfeRL-neu eine auf fünf Jahre rückwirkende Erhebung von Basisdaten vor. Für ATR und APA, die zwischen dem 1. 1. 2012 und dem 31. 12. 2013 erteilt bzw. getroffen, geändert oder erneuert wurden, findet die Meldepflicht jedoch nur Anwendung, wenn sie am 1. 1. 2014 noch gültig waren.

Basisdaten werden fünf Jahre rückwirkend erhoben

³⁵ Siehe ECOFIN (Fn. 25), a. a. O., S. 14 f.

Dabei stellt sich die Frage, was unter dem einschränkenden Merkmal der „Gültigkeit“ zu verstehen ist. Als „gültig“ werden solche ATR und APA anzusehen sein, die zwar vor dem 1. 1. 2014 erteilt bzw. abgeschlossen worden sind, aber noch nicht Eingang in entsprechende Steuerfestsetzungen gefunden haben oder wo die Disposition des Steuerpflichtigen gar noch aussteht. Umgekehrt sind ATR und APA „ungültig“, wenn sie zwischenzeitlich aufgehoben, widerrufen oder zurückgenommen worden sind. Als ebenfalls „ungültig“, weil für die Besteuerung irrelevant, wird man auch solche ATR qualifizieren können, von denen der Empfänger mangels entsprechender Disposition überhaupt keinen Gebrauch gemacht hat. Die weitaus größte Anzahl der in 2012 und 2013 erteilten bzw. abgeschlossenen ATR und APA werden aber nach den entsprechenden Dispositionen bereits durch bestandskräftige Steuerfestsetzungen verwirklicht worden sein. Auf der Grundlage des deutschen Steuerverwaltungsrechts hat sich in diesen Fällen eine verbindliche Auskunft oder Zusage i. S. des § 124 Abs. 2 AO aber noch nicht „erledigt“, sondern behält als Rechtsgrund ihre Wirkung im Verhältnis zum nachfolgenden Steuerbescheid.³⁶

S. 877

Die in der vom ECOFIN beschlossenen Änderungsrichtlinie verankerte neue Idee ist es, den automatischen Auskunftsverkehr mit einem daran anschließenden Einzelauskunftsersuchen zu verknüpfen. Deshalb sollen die weiterzugebenden Informationen zum einen so knapp wie möglich gehalten, zum anderen aber so hinreichend sein, dass die Informationen empfangenden Mitgliedstaaten beurteilen können, ob sie vom Auskunftsstaat weitere Informationen anfordern sollten.³⁷ Auf der zweiten Stufe haben diejenigen Mitgliedstaaten, die nachweisen können, dass die Informationen für sie voraussichtlich relevant sind, die Möglichkeit, im Wege eines **konkreten Einzelauskunftsersuchens** nach Maßgabe der Art. 5–7 AmtshilfeRL vom Auskunftsstaat detailliertere Informationen abzufragen. Das Auskunftsersuchen kann in dieser Verfahrensphase auch auf den vollständigen Inhalt des ATR bzw. des APA gerichtet sein.³⁸

2. Stufe: konkretes Einzelauskunftsersuchen einzelner Staaten

IV. Einrichtung eines Zentralregisters der EU-Kommission

Art. 21 Abs. 5 AmtshilfeRL-neu verpflichtet die EU-Kommission, bis zum 31. 12. 2017 ein digitales Zentralverzeichnis zu schaffen, in dem die nach Art. 8a Abs. 1 und 2 AmtshilfeRL-neu zukünftig automatisch zu übermittelnden Informationen über grenzüberschreitende ATR und APA gesammelt werden.³⁹ Die zuständigen nationalen Zentralbehörden der Mitgliedstaaten sollen in vollem Umfang Zugang zu diesem Verzeichnis erhalten und auf die dort gespeicherten Daten zugreifen können. Dies soll ihnen die Möglichkeit eröffnen, die Relevanz der Daten für die eigenen Besteuerungsinteressen zu beurteilen. Die zentrale Erfassung der Daten in einem Zentralregister der EU-Kommission soll einen effizienten Ressourceneinsatz gewährleisten und vermeiden, dass alle EU-Mitgliedstaaten einzeln ähnliche Änderungen an ihren nationalen Systemen zur Speicherung von Daten vornehmen müssen.⁴⁰

Zugriff aller nationalen Zentralbehörden auf zentrale Datenbank

Mit dieser auf den wirksamen Austausch zwischen allen Mitgliedstaaten beschränkten Zielsetzung des Zentralregisters bleibt der ECOFIN hinter dem ursprünglich von

Die EU-Kommission wird nur selektiv Zugriff auf dieses Zentralregister haben

³⁶ Seer in: Tipke/Kruse, a. a. O., § 89 AO, Rn. 52.

³⁷ Mückl/München, BB 2015 S. 2775, 2779.

³⁸ So ausdrücklich ECOFIN (Fn. 25), a. a. O., 16. Erwägungsgrund, S. 7.

³⁹ Siehe ECOFIN (Fn. 25), a. a. O., S. 18.

⁴⁰ Siehe ECOFIN (Fn. 25), a. a. O., 12. Erwägungsgrund, S. 7.

der EU-Kommission vorgelegten Entwurf ⁴¹ deutlich zurück. Danach sollte auch die EU-Kommission in vollem Umfang Zugriff auf das Zentralregister nehmen dürfen, um eine wirksame Beihilfen-Aufsicht i. S. der Art. 107 ff. AEUV hinsichtlich grenzüberschreitend wirkender ATR und APA ausüben zu können. Diese Zugriffsrechte der EU-Kommission hat der ECOFIN ganz erheblich beschnitten (Art. 21 Abs. 5 Satz 3 i. V. mit Art. 8a Abs. 6b AmtshilfeRL-neu).

Danach beschränkt sich der Zugriff der EU-Kommission lediglich auf die nach Art. 8a Abs. 5 Buchst. d und f AmtshilfeRL-neu der EU-Kommission zu übermittelnden folgenden Informationen:

- ▶ ggf. zu machende Angaben über andere Mitgliedstaaten, die möglicherweise von dem grenzüberschreitenden Vorbescheid oder der Vorabverständigungsvereinbarung betroffen sind (Buchstabe d) und
- ▶ Angaben dazu, ob die übermittelten Informationen auf dem grenzüberschreitenden Vorbescheid bzw. auf der Vorabverständigungsvereinbarung selbst oder auf einem Ersuchen zum Abschluss einer Verständigungsvereinbarung mit einem Drittland beruhen (Buchstabe f).

s. 878 ▼ Nach dem 8. Erwägungsgrund des ECOFIN soll die begrenzte Zahl von Basisinformationen nur zur Überwachung der Effektivität des Informationsaustausches dienen; für andere Zwecke sollen die übermittelten Angaben jedoch nicht verwendet werden können. ⁴² Daraus ist zu schließen, dass der ECOFIN den von der EU-Kommission ursprünglich mit der Einrichtung des Zentralregisters verfolgten Zweck einer Beihilfenaufsicht fallengelassen hat.

Beihilfenaufsicht ist nicht Aufgabe dieses Registers

V. Schutz von Handels-, Gewerbe-, Geschäfts- und Berufsgeheimnissen

Mit dem fünften Erwägungsgrund betont der ECOFIN, dass die Übermittlung von Informationen nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen soll. ⁴³ Dementsprechend spricht Art. 8a Abs. 5 Buchst. b AmtshilfeRL-neu von einer zu übermittelnden „Zusammenfassung des Inhalts des grenzüberschreitenden Vorbescheids bzw. der Vorabverständigungsvereinbarung, einschließlich einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Transaktionen, die nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führt“. ⁴⁴ Diese Einschränkung enthielt der Entwurf der EU-Kommission in Art. 8a Abs. 5 Buchst. b AmtshilfeRL-E noch nicht, der schlicht die Mitteilung des „Inhalts des Vorbescheids oder der Vorabverständigungsvereinbarung, einschließlich einer Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Transaktionen“ forderte. ⁴⁵

Umfassender Schutz durch Abstraktion und Kürzungen

Damit macht der ECOFIN deutlich, dass die in Art. 17 Abs. 4 AmtshilfeRL 2011/16/EU statuierten Beschränkungen des Informationsaustausches unbeschadet bleiben. Eine trennscharfe Abgrenzung zwischen den aufgezählten Geheimnisparten ist weder möglich noch nötig. In Übereinstimmung mit dem Verständnis des in Art. 26 Abs. 3 Buchst. c OECD-MA 2014 verwendeten Geheimnisbegriffs lassen sich die genannten Geheimnisse als im Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit des jeweiligen Steuerpflich-

Geheimnisbegriff ist in EU-Richtlinie nicht eigenständig – Anlehnung an OECD-Musterabkommen

⁴¹ Siehe oben Fn. 24.

⁴² ECOFIN (Fn. 25), a. a. O., S. 6.

⁴³ ECOFIN (Fn. 25), a. a. O., S. 5.

⁴⁴ Siehe ECOFIN (Fn. 25), a. a. O., S. 14.

⁴⁵ Nachweis in Fn. 24, a. a. O., S. 13.

tigen gewonnenen Kenntnisse verstehen, die nur einem bestimmten Personenkreis zugänglich, wirtschaftlich verwertbar und im Fall ihrer Offenlegung geeignet sind, Dritten einen Vorteil gegenüber demjenigen zu verschaffen, dessen Interessen durch das Geheimnis geschützt werden.⁴⁶

Die unbefugte Nutzung der geschützten Kenntnisse muss bei dem Geheimnisträger zu einem beträchtlichen Schaden führen können.⁴⁷ Dies bedeutet, dass jeder Mitgliedstaat vor der „automatischen“ Weitergabe des zusammengefassten Inhalts von ATR und APA prüfen muss, ob der Inhalt ein solches Geheimnis verletzen könnte. Bestehen hierfür nicht nur theoretische Anhaltspunkte, hat das BZSt das betroffene Unternehmen gem. § 117 Abs. 4 Satz 3 AO i. V. mit § 91 Abs. 1 AO zuvor anzuhören, um die Gefahr einer Preisgabe von Geheimnissen i. S. des § 4 Abs. 3 Nr. 3 EUAHiG (Umsetzung von Art. 17 Abs. 4 der RL 2011/16/EU) sachgerecht prüfen zu können. Zwar liegt die Anhörungspflicht nach § 117 Abs. 4 Satz 3 AO bei einem auf dem EUAHiG beruhenden Informationsaustausch nur noch im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Jedoch ist dem zentralen Verbindungsbüro (dem BZSt) nach § 4 Abs. 3 Nr. 3 EUAHiG die Informationsweitergabe untersagt, wenn dadurch ein Handels-, Betriebs-, Berufs- oder Geschäftsgeheimnis preisgegeben würde.

Anhörungsrecht der betroffenen Unternehmen vor Weitergabe potenziell schädigender Angaben

S. 879



Diese sehr von den Umständen des Einzelfalls abhängige (obligatorische) Beschränkung passt strukturell zu sog. Spontanauskünften in Einzelfällen, widerspricht aber dem Charakter eines „automatischen“ Informationsaustausches, der auf die elektronische Übermittlung von Daten abstrakt-genereller Fallgruppen ohne personelle Einzelfallprüfung gerichtet ist. Diesen Widerspruch gilt es aufzulösen. Dazu geben die Dokumente der mit der Vorbereitung des Richtlinien-Entwurfs betrauten EU-Commission Staff Working Group einen Hinweis. Diese sprechen von einer „minimum information per tax ruling“ und auf der ersten Stufe der Informationsweitergabe nur vom „type of matters addressed with by the ruling“.⁴⁸ Danach ist der Inhalt des ATR oder APA nicht detailliert, sondern nur schlagwortartig grob zu skizzieren, so dass die anderen Mitgliedstaaten lediglich ein gewisses Vorstellungsbild über den Gegenstand des ATR oder APA erhalten und dessen Relevanz für die eigenen Besteuerungsrechte einschätzen können, um dann auf der zweiten Stufe der Informationsgewinnung durch ein Einzelauskunftersuchen detaillierter nachfragen zu können.

Einschränkung durch Abstrahierung von Informationen lässt sich erst über Einzelauskunft (2. Stufe) klären

Fazit

Die vom ECOFIN beschlossene erneute Änderung der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU wird zum 1. 1. 2017 in Kraft treten und von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 31. 12. 2016 in das nationale Recht umzusetzen sein. Dazu wird wohl das EU-Amtshilfegesetz zu ändern sein.⁴⁹ Darüber hinaus stellt sich aber die Frage, ob es weitergehender nationaler Änderungen bedarf, um den geplanten Richtlinienvorgaben nachkommen zu können. Bisher war die Praxis der verbindlichen Auskünfte, verbindlichen Zusagen und tatsächlichen Verständigungen aufgrund der

46 So Engelschalk in: Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 6. Aufl., 2015, Art. 26, Rn. 110.

47 Tz. 19.2 OECD-Musterkommentar 2012, zu Art. 26 DBA-MA; Czakert in: Schönfeld/Ditz, DBA, Kommentar, 2013, Art. 26, Rn. 81.

48 Commission Staff Working Group, Technical analysis of focus and scope of the legal proposal vom 18. 3. 2015, SWD (2015), 60 final, S. 42, unter Tz. 5.1.

49 AmtshilfeRLUmsG vom 26. 6. 2013, BGBl 2013 I S. 1809; vorstellbar könnte auch ein „Transparenzgesetz“ sein, so wird etwa die Änderungs-RL 2014/107/EU durch ein spezielles Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG in das deutsche Recht umgesetzt (s. oben Fn. 14).

Zuständigkeitszersplitterung zwischen den Bundesländern und sogar weitergehend innerhalb der einzelnen Bundesländer intransparent. Regelmäßig sind die Finanzämter als untere Landesverwaltungsbehörden für ATR zuständig. Diese Zuständigkeitszersplitterung gefährdet schon heute auf nationaler Ebene die Rechtsanwendungsgleichheit.⁵⁰ Die EU-Richtlinie könnte zum Anlass genommen werden, eine Zuständigkeitskonzentration für verbindliche Auskünfte wenigstens bei internationalen Sachverhalten herzustellen. Es ist nach Art. 108 Abs. 4 GG zulässig, die Entscheidung über verbindliche Auskünfte bei internationalen Sachverhalten auf das BZSt nicht nur wie bisher als bloße Auffangzuständigkeit (§ 89 Abs. 2 Satz 3 AO), sondern generell zu verlagern,⁵¹ um den Sachverstand zentral zu bündeln und den Gleichklang mit der Behördenzuständigkeit für den Abschluss von APA herzustellen. Diese Bündelung würde die Ermittlung der relevanten Daten und den Datenaustausch mit den anderen Mitgliedstaaten und der EU-Kommission deutlich erleichtern.

AUTOR

Prof. Dr. Roman Seer

ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum. Er ist Kommentator in Tipke/Kruse, AO -FGO und Autor von mehr als 200 wissenschaftlichen Beiträgen zum Steuerrecht.

⁵⁰ Kritisch bereits Seer, StBj 2012/2013 S. 557, 566; zur Gefahr widersprüchlicher verbindlicher Auskünfte z. B. in Umwandlungsfällen s. Seer/Geitmann, SteuerStud 3/2015 S. Beilage 1 S. 8, 10 f. [HAAAE-84264].

⁵¹ Punktuelle Verlagerungen von Zuständigkeiten der Landesfinanzverwaltung auf die Bundesfinanzverwaltung sind nach Art. 108 Abs. 4 GG zulässig, wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze deutlich verbessert und erleichtert wird, s. Seer in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG [Stand April 2011], Art. 108, Rn. 131 f.