

## Steuerverfahrensrechtliche Bewältigung grenzüberschreitender Sachverhalte

### Inhaltsübersicht

|   |   |
|---|---|
| I. Divergenz zwischen Verwaltungsauftrag und Verwaltungskönnen                  | 4. Erforderlichkeitsmerkmal/<br>Subsidiaritätsgrundsatz               |
| II. Internationaler Informationsaustausch                                       | III. Modifizierte Beweisrisikoverteilung<br>bei Auslandssachverhalten |
| 1. Rechtsgrundlagen zwischenstaatlicher Amtshilfe                               | 1. Erweiterte Mitwirkungspflichten<br>nach § 90 Abs. 2 AO             |
| 2. Konkurrenzverhältnis zwischen<br>DBA und gemeinschaftsrechtlichen<br>Quellen | 2. Vereinbarkeit des § 90 Abs. 2 AO<br>mit dem Gemeinschaftsrecht     |
| 3. Geheimnisschutz  | IV. Ausblick  |

### I. Divergenz zwischen Verwaltungsauftrag und Verwaltungskönnen

„Zu den völkerrechtlich garantierten Rechtspositionen eines Staates gehört auch dessen Anspruch darauf, dass jeder andere Staat seine Gebietshoheit respektiert mit der Folge, dass ein Staat auf dem Gebiet eines anderen Staates ohne dessen Zustimmung keine Hoheitsakte setzen darf“. Mit diesem Worten führt *Harald Schaumburg* in das Schlusskapitel zur „grenzüberschreitenden Sachaufklärung“ in seinem opus magnum zum internationalen Steuerrecht ein<sup>1</sup>. Daraus folgert er das Verbot, auf fremdem Hoheitsgebiet Außenprüfungen, Fahnndungsmaßnahmen und sonstige Ermittlungen oder Sachaufklärungsmaßnahmen durchzuführen. Es gilt der Grundsatz der *formellen Territorialität*<sup>2</sup>. Soweit Sachaufklärungsmaßnahmen erforderlich werden, bedarf es daher der Amts- oder Rechtshilfe des betreffenden anderen Staates<sup>3</sup>. Dem Grundsatz der formellen Territorialität entspricht *kein Grundsatz der materiellen Territorialität*, der es verbieten würde, Rechtsfolgen des innerstaatlichen Rechts auch an ausländische Sachverhalte zu knüpfen<sup>4</sup>. Auch wenn es gute Gründe für die Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts auf das

<sup>1</sup> *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, 19.1, S. 1286.

<sup>2</sup> *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, Frankfurt/M. 1965, 342; *ders.* in Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 16, m. w. N.

<sup>3</sup> *H. Schaumburg* (Fn. 1), a. a. O., S. 1287.

<sup>4</sup> *K. Vogel* (Fn. 2), a. a. O., 101 ff.; *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 2 Rz. 33.

Territorialitätsprinzip gibt<sup>5</sup>, hat das *Universalitätsprinzip* (*Welteinkommensprinzip*) das *Territorialitätsprinzip* (*Quellenprinzip*) in der Staatenpraxis weitgehend verdrängt<sup>6</sup>. Dadurch entsteht ein Missverhältnis zwischen materialer Besteuerung und seiner formalen Durchsetzung: materielle Universalität trifft lediglich auf formelle Territorialität. Die Vollziehbarkeit des nationalen Normbefehls, das Welteinkommen zu besteuern, erweist sich dadurch als defizitär. Es mangelt so an der Reziprozität zwischen lastenausteilender Norm und deren Vollzug<sup>7</sup>. Wenn das materielle Steuergesetz nicht nur Schranke, sondern auch Antrieb des Verwaltungshandelns ist<sup>8</sup>, muss das Verwaltungskönnen so weit wie möglich dem Verwaltungsauftrag angenähert werden<sup>9</sup>.

## II. Internationaler Informationsaustausch

### 1. Rechtsgrundlagen zwischenstaatlicher Amtshilfe

Es entspricht dem Gebot der Gewährleistung einer gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung (Art. 3 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG, § 85 AO), in einer globalisierten Wirtschaftswelt den Informationsverkehr zwischen den Staaten zu intensivieren<sup>10</sup>. Dementsprechend hat sich die Bundesrepublik Deutschland in den letzten Jahren bemüht, die gegenseitige Amts- und Rechtshilfe mit anderen Staaten zu verstärken. Das Resultat dieses längst nicht abgeschlossenen Prozesses ist einerseits ein dichter werdendes Netz bi- und multilateraler Regelungen, andererseits aber auch eine gewisse Unübersichtlichkeit des Normengeflechts. Es lassen sich folgende Ebenen voneinander unterscheiden<sup>11</sup>:

An der Spitze stehen die *gemeinschaftsrechtlichen Rechtsakte* in Gestalt der EG-Amtshilfe-Richtlinie 77/799/EWG v. 19.12.1977<sup>12</sup> sowie dazu flankierend die EG-Beitreibungs-Richtlinie 76/308/EWG v. 15.3.1976<sup>13</sup>. Den Bereich der Umsatzsteuer haben die Mitgliedstaaten mittlerweile aus der EG-Amtshilfe-Richtlinie herausgenommen und durch die sog. Mehrwertsteuer-Zusammen-

5 Siehe näher K. Vogel, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, DStJG Bd. 8, Köln 1985, 3 (26 ff.); H. Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS für K. Tipke, Köln 1995, 125 (131); R. Beiser, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Lichte des Gemeinschaftsrechts, StuW 2005, 295 (298 ff.).  
6 Siehe die Bestandsaufnahme v. K. Vogel in Vogel/Lehner (Fn. 2), Einl. Rz. 12.  
7 Zum rechtsstaatlichen Gehalt der Wechselbezüglichkeit s. R. Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen der Massenverwaltung, DStJG Bd. 31, Köln 2008, 7 (8 f.).  
8 Zum Legalitätsprinzip s. R. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 85 AO Tz. 6 m. w. N. (Oktober 2008).  
9 Siehe auch T. Menck in K. Vogel, Internationale Steuerauskunft und deutsches Verfassungsrecht, München 1987, 1 f.  
10 R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 117 AO Tz. 6 (Juli 2008).  
11 R. Seer (Fn. 10), § 117 AO Tz. 8 (Juli 2008).  
12 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.  
13 ABl. EG Nr. L 73, 18, mit späteren Änderungen, zuletzt durch RL 2004/79/EG, ABl. EU Nr. L 168, 68 f.

arbeitsverordnung v. 7.10.2003<sup>14</sup> sogar als unmittelbar geltendes Recht, das zur Verwirklichung des europäischen Binnenmarkts dem nationalen Gesetzgeber keinerlei Spielräume mehr belässt, ausgestaltet. Schließlich haben sie selbst im Bereich der sensiblen Zinsbesteuerung in einem wahren Kraftakt durch die Zinsertragsteuer-Richtlinie v. 3.6.2003<sup>15</sup> den Einstieg in einen grenzüberschreitenden Informationsaustausch geschafft. Auch wenn dessen Effizienz in Anbetracht des begrenzten Geltungsbereichs der Richtlinie sehr skeptisch beurteilt werden darf, bleibt dieser Schritt bemerkenswert und legt zukünftige Erweiterungen nahe.

Neben diesen auf dem EG-Vertrag beruhenden gemeinschaftsrechtlichen Rechtsakten sind *multilaterale Abkommen* vor allem im Bereich der Strafverfolgung von praktischer Relevanz. Das von den im Europarat<sup>16</sup> organisierten 47 Staaten ratifizierte Europäische Übereinkommen über die Rechtshilfe<sup>17</sup> in Strafsachen v. 20.4.1959<sup>18</sup> wird mittlerweile durch das Übereinkommen der EU-Mitgliedstaaten über die Rechtshilfe in Strafsachen v. 29.5.2000<sup>19</sup> abgelagert. Weithin noch unbekannt ist die Konvention des Europarats und der OECD<sup>20</sup> v. 25.1.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen<sup>21</sup>. Die Bundesregierung hat am 17.4.2008 dieses Übereinkommen nun endlich unterzeichnet, so dass auch über die Europäische Union hinaus sich die grenzüberschreitende Zusammenarbeit zukünftig erleichtern wird<sup>22</sup>. Allerdings steht die innerstaatliche Ratifizierung des Vertrages derzeit noch aus<sup>23</sup>.

Zum täglichen Brot des internationalen Steuerrechts gehören dagegen die in der *bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen* enthaltenen Auskunftsklauseln. Diese unterscheiden sich im Einzelnen nicht unerheblich. Gemeinhin wird zwischen den sog. kleinen und den sog. großen Auskunftsklauseln unterschieden<sup>24</sup>. Diese Einteilung vergrößert jedoch die in der Abkommenspraxis

14 ABl. EU Nr. L 264, zuletzt geändert durch VO v. 12.2.2008, ABl. EU Nr. L 44, 11.

15 ABl. EU Nr. L 157, 38.

16 Der Europarat ist nicht mit dem Rat der Europäischen Union (Ministerrat) und dem Europäischen Rat (Gremium der Staats-/Regierungschef der Mitgliedstaaten der EU u. dem Präsidenten der EU-Kommission) zu verwechseln.

17 Rechtshilfe ist die Unterstützung von Gerichten bei *Rechtspflegeaufgaben*, während die Amtshilfe im engeren Sinne die behördenseitige Unterstützung einer anderen Behörde bei der Erfüllung ihrer *Verwaltungsaufgaben* meint.

18 Sammlung der Europäischen Verträge (SEV) Nr. 30, s. auch BGBl. II 1964, 1369 (1386).

19 ABl. EG Nr. C 197, 1 (s. auch BGBl. II 2005, 650).

20 Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung).

21 Sammlung der Europäischen Verträge (SEV) Nr. 127.

22 Zu den Vertragsstaaten gehören neben Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Italien, Niederlande, Polen und Schweden auch Aserbaidschan, Island, Kanada, Norwegen, Ukraine und die USA.

23 Dasselbe gilt für Kanada und die Ukraine. Zu den Gründen für die langjährige Zurückhaltung der Bundesrepublik Deutschland s. M. Hendricks, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Diss. Münster, Köln 2004, 81 f.

24 Siehe nur die Einteilung im Merkblatt des BMF zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen v. 25.1.2006, BStBl. I 2006, 25, 30 f., 39 f., unter 1.5.1 mit den Anlagen 1 u. 2.

vorfindbaren Differenzen. Sog. *kleine Auskunfts-klauseln* beschränken den Informationsaustausch auf solche Auskünfte, die der Durchführung des Abkommens selbst dienen<sup>25</sup>. Derart enge Klauseln finden sich vorwiegend in älteren DBA<sup>26</sup> und in DBA, die mit Entwicklungsländern geschlossen worden sind<sup>27</sup>. Sogar noch hinter der sog. kleinen Auskunfts-klausel zurück bleibt das DBA-UdSSR v. 24.11.1981<sup>28</sup>, das derzeit unverändert für einige Nachfolge-staaten der ehemaligen Sowjetunion (Armenien, Republik Moldau und Turkmenistan) gilt. Art. 21 DBA-UdSSR beschränkt den Informationsaustausch auf die bloße gegenseitige Mitteilung von Änderungen der nationalen Steuergesetze und schließt ihn damit praktisch aus.

Die kleine Auskunfts-klausel entsprach schon nicht dem OECD-Musterabkom-men v. 30.7.1963, das in Art. 26 bereits eine *große Auskunfts-klausel* enthielt. Allerdings handelte es sich dabei noch um eine *beschränkt große Auskunfts-klausel*, die nur für die in dem DBA geregelten Steuern galt und auf die Ver-hältnisse von in den Vertragsstaaten ansässigen Personen beschränkt war<sup>29</sup>. Derartige Einschränkungen enthalten vereinzelt auch jüngere DBA, so etwa hinsichtlich des Kreises der Steuerarten die DBA-Belarus (Weißrussland) v. 30.9.2005<sup>30</sup>, DBA-Kirgisistan v. 1.12.2005<sup>31</sup> und DBA-Kroatien v. 6.2.2006<sup>32</sup>. Mit dem OECD-Musterabkommen v. 11.4.1977 fiel zunächst das Ansässig-keitsmerkmal als Einschränkung für die Relevanz steuerlicher Verhältnisse. Seit der Revision des OECD-Musterabkommens im Jahre 2000 erstreckt sich die Auskunfts-klausel über die in dem jeweiligen DBA geregelten Steuern hin-aus auf *alle Steuern*, nicht aber auf Sozialversicherungsbeiträge<sup>33</sup>. Im Rahmen des großen Auskunftsverkehrs werden die Informationen primär vom An-sässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen aufgrund der dortigen unbeschränkten Steuerpflicht benötigt. Die großen Auskunfts-klauseln dienen damit ebenso wie die EG-Amtshilfe-Richtlinie ganz wesentlich der *Durchsetzung des Welt-einkommensprinzips* im Ansässigkeitsstaat<sup>34</sup>. Dem Modell dieser großen Aus-kunfts-klausel folgen die in jüngerer Zeit von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA; dies nicht nur im Verhältnis zu den EU-Mitglied-staaten, sondern auch zu anderen Staaten<sup>35</sup>.

25 H. Schaumburg (Fn. 1), § 19.66, S. 1325; M. Engelschalk in Vogel/Lehner (Fn. 2), Art. 26 Rz. 3.

26 Zur Historie der DBA-Klauseln s. M. Hendricks (Fn. 23), 68 ff.

27 Eine aktuelle Übersicht über die mit sog. Entwicklungs- und Schwellenländern ver-einbarten Auskunfts-klauseln gibt R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 117 AO Tz. 25 (Juli 2008).

28 BGBl. II 1983, 2 = BStBl. I 1983, 90.

29 Siehe R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 117 AO Tz. 21 (Juli 2008).

30 BGBl. II 2006, 1042 = BStBl. I 2007, 276.

31 BGBl. II 2006, 1066 = BStBl. I 2007, 233.

32 BGBl. II 2006, 1112 = BStBl. I 2007, 247.

33 Letztere erfasst aber Art. 2 Nr. 1 b) ii) des Übereinkommens des Europarates u. der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen v. 25.1.1988 (Fn. 21).

34 M. Engelschalk in Vogel/Lehner (Fn. 2), Art. 26 Rz. 3.

35 So DBA-Aserbaidschan v. 25.8.2004, BGBl. II 2005, 1146 = BStBl. I 2006, 291; DBA-Ghana v. 12.8.2004, BGBl. II 2006, 1018 = BStBl. I 2008, 467; DBA-Georgien v. 1.6.2006, BGBl. II 2007, 1034.

Im Jahre 2003 ist das OECD-Musterabkommen um eine Regelung zur Beitrei-bungshilfe in Art. 27 ergänzt worden. Vergleichbare Erweiterungen enthielten bereits DBA, welche die Bundesrepublik mit skandinavischen Staaten abge-schlossen hatte<sup>36</sup>. Diesem Vorbild folgen nun auch jüngere DBA, so etwa Art. 28 des DBA-Polen v. 14.5.2003<sup>37</sup>. Daneben existieren spezielle bilaterale Amts- und Rechtshilfeabkommen mit europäischen Staaten, die zu einem Groß-teil noch aus der Zeit vor Geltung der EG-Amtshilfe-Richtlinie stammen<sup>38</sup>.

Schließlich finden wir unilateral § 117 AO, der die zwischenstaatliche Amtshilfe in das nationale Recht integriert und zusätzlich Fälle ermessensgesteuer-ter Kulanzhilfen formuliert. Das EG-Amtshilfe-Gesetz v. 19.12.1985<sup>39</sup>, das EG-Beitreibungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 3.5.2003<sup>40</sup> sowie die Zinsinformations-Verordnung v. 26.1.2004<sup>41</sup> setzen lediglich die Richtlinien des Gemeinschaftsgesetzgebers in das nationale staatliche Recht um und sind damit letztlich der gemeinschaftsrechtlichen Ebene zuzurechnen.

## 2. Konkurrenzverhältnis zwischen DBA und gemeinschaftsrechtlichen Quellen

Das Normengeflecht der internationalen Informationshilfe ist also unüber-sichtlich und bedarf einer gewissen Ordnung. Als unmittelbar geltendes sek-undäres Gemeinschaftsrecht genießt zunächst die Mehrwertsteuer-Zusam-menarbeitsVO v. 7.10.2003 gegenüber bi- und unilateralen Rechtsquellen für den Bereich der Umsatzsteuer Anwendungsvorrang. Hinsichtlich der Wirkun-gen der in das nationale Recht umgesetzten EG-Amtshilfe-Richtlinie ist im Verhältnis zu DBA-Auskunfts-klauseln zu differenzieren. Die EG-Amtshilfe-Richtlinie enthält eine sog. *große Auskunfts-klausel*. Soweit mit EU-Mitglied-staaten abgeschlossene DBA hinter dieser Intensität zwischenstaatlicher Informationshilfe in Gestalt sog. kleiner Auskunfts-klauseln zurückbleiben<sup>42</sup>, werden diese durch die EG-Amtshilfe-Richtlinie und die auf dieser beruhenden nationalen EG-Amtshilfegesetze verdrängt. Dies gilt für die betroffenen DBA

36 Siehe Art. 29 ff. DBA-Dänemark v. 22.11.1995, BGBl. II 1996, 2565 = BStBl. I 1996, 1219; Art. 29 ff. DBA-Schweden v. 14.7.1992, BGBl. II 1994, 686 = BStBl. I 1994, 422; Art. 27 DBA-Norwegen v. 4.10.1991, BGBl. II 1993, 970 = BStBl. I 1993, 655.

37 BGBl. II 2004, 1305 = BStBl. I 2005, 349.

38 M. Hendricks (Fn. 23), 67 ff., hat nachgewiesen, dass die Wurzeln der zwischenstaat-lichen Zusammenarbeit in Amtshilfeabkommen zu suchen sind. Erst später sind Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen worden, die dann auch zur Grundlage der Informationshilfe wurden. Eine Übersicht der bilateralen Amts- u. Rechtshilfe-abkommen gibt R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 117 AO Tz. 29 (Juli 2008).

39 BGBl. I 1985, 2436 [2441], zuletzt geändert durch das JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

40 BGBl. I 2003, 654, zuletzt geändert durch Gesetz v. 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2897.

41 BGBl. I 2004, 128, zuletzt geändert durch VO v. 5.11.2007, BGBl. I 2007, 2562.

42 So in Art. 25 DBA-Bulgarien v. 2.6.1987, BGBl. II 1988, 770 = BStBl. I 1988, 390; Art. 23 II DBA-Luxemburg v. 23.8.1958, BGBl. II 1959, 1270 = BStBl. I 1959, 1022; Art. 23 DBA-Niederlande v. 16.6.1959, BGBl. II 1960, 1782 = BStBl. I 1960, 381; Art. 16 DBA-Tschechien v. 19.12.1980, BGBl. II 1982, 1022 = BStBl. I 1982, 905; DBA-Zypern v. 9.4.1974, BGBl. II 1977, 488 = BStBl. I 1977, 341.

sowohl aufgrund der *Lex-posterior-Regel* als auch aufgrund des *Anwendungsvorrangs* des sekundären Gemeinschaftsrechts. Art. 11 der EG-Amtshilfe-Richtlinie und § 1 Abs. 3 des EG-AmtshilfeG lassen nur solche nationalen Rechtsvorschriften unberührt, die „weitergehende Verpflichtungen zum Informationsaustausch“ beinhalten. Die EG-Amtshilfe-Richtlinie setzt so einen *Mindeststandard* im Sinne eines vereinheitlichten Auskunftsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten. Die Mitgliedstaaten haben diese Richtlinie durch ihre Zustimmung im Ministerrat oder durch späteren Beitritt zur Europäischen Union in ihren Willen aufgenommen. Ihnen ist es nunmehr verwehrt, ihrer daraus erwachsenden gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung (s. Art. 12 Abs. 1 EG-Amtshilfe-Richtlinie) durch Berufung auf weniger weit reichende DBA-Regeln auszuweichen<sup>43</sup>. Dies bedeutet, dass der Auskunftsverkehr zwischen den EU-Mitgliedstaaten mittlerweile weitgehend auf der EG-Amtshilfe-Richtlinie beruht, soweit die von ihr erfassten Steuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Vermögen-, Grund- und Versicherungssteuer) betroffen sind. Soweit bilaterale DBA und spezielle Amts- und Rechtshilfeabkommen über die in der EG-Amtshilfe-Richtlinie beschriebene Intensität des Auskunftsverkehrs hinausgehen oder andere Steuerarten betreffen, gelten sie auch zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union weiter<sup>44</sup>.

Harald Schaumburg hat aber darauf hingewiesen, dass auch im Anwendungsbereich der EG-Amtshilfe-Richtlinie bilaterale DBA-Regeln zwischen den Mitgliedstaaten insoweit fortwirken könnten, als sie zum *Schutz der betroffenen Steuerpflichtigen* Schranken mit größerer Reichweite enthalten<sup>45</sup>. Seine Auffassung könnte etwa in Fällen relevant werden, in denen ein Geschäfts- oder Berufsgeheimnis durch die grenzüberschreitende Auskunft betroffen wird. Jedoch enthält Art. 8 Abs. 2 der EG-Amtshilfe-Richtlinie ebenso wie die DBA-Auskunfts klauseln eine Schutzklausel gegen die Preisgabe von Berufs- und ähnlichen Geschäftsgeheimnissen. Sie gibt dem Mitgliedstaat ein *Informationshilfeverweigerungsrecht* für den Fall, dass er durch die Informationsweitergabe ein Berufs- oder Geschäftsgeheimnis verletzen würde. Die Amtshilfe-Richtlinie lässt damit die in solchen Fällen bestehenden Verweigerungsrechte der DBA-Auskunfts klauseln unberührt; der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts schränkt die Geheimnisse also nicht weiter ein. Ebenso hat die EG-Amtshilfe-Richtlinie den aus den DBA-Auskunfts klauseln bekannten *Ordre public-Vorbehalt* (Art. 8 Abs. 2 EG-AmtshilfeRL) sowie die Beschränkungen des nationalen Rechts (Art. 8 Abs. 1 EG-AmtshilfeRL) übernommen und macht damit deutlich, dass sie den aus den DBA bekannten Schutzstandard nicht absenken will.

43 Wie hier M. Engelschalk in Vogel/Lehner (Fn. 2), Art. 26 Rz. 16; a.A. offenbar M. Hendricks (Fn. 23), 312 ff., der die EG-Amtshilfe-Richtlinie nur als *lex alia* verstehen will.

44 H. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 117 AO Rz. 241 ff. (November 2005); M. Engelschalk in Vogel/Lehner (Fn. 2), § 26 Rz. 16; R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 117 AO Tz. 23 [Juli 2008].

45 H. Schaumburg (Fn. 1), § 19.31, S. 1306 f.

In gewissen Widerspruch zu den DBA-Auskunfts klauseln setzt sich indessen § 3 Abs. 1 Nr. 4 EG-AHiG, ohne dass Art. 8 Abs. 2 EG-AmtshilfeRL dazu zwänge. Die Vorschrift macht die Informationshilfeverweigerung durch die Bundesrepublik Deutschland nicht nur von der Verletzung eines Geschäfts- oder Berufsgeheimnisses, sondern darüber hinaus von einer dadurch bewirkten *Schadensgefahr* abhängig. Das EG-AHiG bleibt damit hinter dem Schutzstandard der DBA-Auskunfts klauseln leicht zurück. Da nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Gesetzgeber durch § 3 Abs. 1 Nr. 4 EG-AHiG generell die mit den einzelnen Mitgliedstaaten abgeschlossenen DBA-Auskunfts klauseln verändern wollte, bleibt nach dem Grundsatz völkerrechtsfreundlicher Auslegung (s. § 2 AO) die Schutzwirkung der bilateralen Klauseln trotz der verengenden Fassung im EGAHiG bestehen<sup>46</sup>. In der Praxis wird sich die im Wortlaut zutage tretende strengere Fassung des § 3 Abs. 1 Nr. 4 EG-AHiG allerdings nur selten auswirken. Um eine Weiterleitung von Informationen durch den deutschen Staat im Wege einer einstweiligen Anordnung i. S. d. § 114 FGO zu verhindern, bedarf es der Glaubhaftmachung eines Anordnungsanspruchs und -grundes. Spätestens zur Glaubhaftmachung eines Anordnungsgrundes bedarf es der Darlegung einer Schadensgefahr, um die Weitergabe der Informationen zu stoppen<sup>47</sup>. Zudem definiert der Kommentar zu Art. 26 OECD-Musterabkommen in Ziff. 19.2 selbst den Begriff des Geschäftsgeheimnisses unter Rekurs auf das Merkmal der Schadensgefahr wie folgt: „Unter einem Handels- oder Geschäftsgeheimnis werden im Allgemeinen Tatsachen und Umstände verstanden, die von beträchtlicher wirtschaftlicher Bedeutung sind, die praktisch verwertet werden können und deren nicht erlaubte Verwertung einen ernsthaften Schaden verursachen kann (z. B. zu einer ernsthaften finanziellen Notlage führen kann)<sup>48</sup>. Es werden sich daher in der Praxis eher selten unterschiedliche Auslegungen zwischen der DBA-Auskunfts klausel und dem EG-AHiG ergeben.

Ein Konkurrenzverhältnis besteht schließlich auch zwischen der EG-Betriebsrichtlinie (bzw. den diese umsetzenden nationalen EG-Betriebsgesetzen) und den erweiterten großen DBA-Amtshilfe klauseln, die entsprechend Art. 27 OECD-MA auch die Vollstreckungshilfe beinhalten<sup>49</sup>. Die Betriebsrichtlinie überlagert die DBA-Vollstreckungsklauseln ebenso wie die speziellen Vollstreckungshilfeabkommen, welche die Bundesrepublik Deutschland mit Finnland, Italien, Niederlande und Österreich abgeschlossen hat.

46 R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 117 AO Tz. 77 [Juli 2008]; zur völkerrechtsfreundlichen Auslegung s. K.D. Drüen, ebenda, § 2 AO Tz. 2, 5 f. [April 2006].

47 Siehe M. Loose in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 114 FGO Tz. 22, 29 [Juli 2007].

48 Abgedruckt u. a. bei M. Engelschalk in Vogel/Lehner (Fn. 2), Art. 26 Rz. 1.

49 Siehe DBA-Dänemark u. DBA-Schweden (Fn. 36), DBA-Polen (Fn. 37); außerdem bereits Art. 27 DBA-Belgien v. 11.4.1967, BGBl. II 1969, 17 = BStBl. I 1969, 38; Art. 23 DBA-Frankreich v. 21.7.1959, BGBl. II 1961, 398 = BStBl. I 1961, 342; Art. 24 DBA-Luxemburg v. 23.8.1958, BGBl. II 1959, 1270 = BStBl. I 1959, 1022.

### 3. Geheimnisschutz

Die internationale Informationshilfe enthält einen Geheimnisschutz auf zwei Ebenen. Der ersuchende bzw. Spontanhilfen empfangende Staat unterliegt einem internationalen Steuergeheimnis (s. Art. 7 EG-AmtshilfeRL, Art. 26 Abs. 2 OECD-MA). Der ersuchte Staat hat umgekehrt Geschäfts- und Berufsgeheimnisse zu wahren (s. Art. 8 Abs. 2 EG-AmtshilfeRL, Art. 26 Abs. 3 lit. c) OECD-MA). Damit werden die grenzüberschreitenden Ermittlungsmaßnahmen in einem stärkeren Maße beschränkt als dies bei rein nationalen Sachverhalten nach deutschem Recht, das keinen Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen kennt, der Fall ist. Während also das inländische Recht im Interesse einer effizienten, gleichmäßigen Besteuerung Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse nicht anerkennt und Schaden von der Wirtschaft durch das in § 30 AO verankerte Steuergeheimnis abwendet, setzt das internationale Informationshilferecht der steuerlichen Sachaufklärung eine Grenze, weil die Abwendung von Schaden durch ein internationales Steuergeheimnis nicht genügend Sicherheit bietet<sup>50</sup>. Dabei hat der Geheimnisschutz eine doppelte Richtung: Er soll einerseits die nationale Volkswirtschaft und andererseits aber auch die inländische Auskunftsperson vor den Folgen von Wirtschaftsspionage und einer lockeren Verschwiegenheitspraxis im Empfängerstaat bewahren<sup>51</sup>.

Es besteht damit eine Wechselwirkung zwischen der Achtung des internationalen Steuergeheimnisses im Empfängerstaat und der Bedeutung des Geschäftsgeheimnisses im Auskunftsstaat. Je unsicherer die Einhaltung des internationalen Steuergeheimnisses im Empfängerstaat ist, um so eher kann und muss der Auskunftsstaat von seinem Informationshilfefeuerweigerungsrecht Gebrauch machen. Allerdings ist es für den betroffenen Steuerpflichtigen nicht gerade leicht, die fehlende Einhaltung des Steuergeheimnisses im Empfängerstaat nachzuweisen oder wenigstens glaubhaft zu machen. In einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes (Anordnungsverfahren) vor dem FG Köln ist dies dem Antragsteller durch Vorlage eines empirisch arbeitenden Privatgutachtens gelungen<sup>52</sup>. Der Privatgutachter hatte dazu Auskünfte von türkischen Steuerberatern, Verbänden, Journalisten und Anwälten eingeholt sowie Pressemitteilungen über die Verletzung des Steuergeheimnisses durch türkische Finanzbehörden ausgewertet. Auf dieser Basis untersagte das FG Köln einstweilig die beabsichtigte Spontanauskunft des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung an die türkische Finanzverwaltung, obwohl Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-Türkei eine sog. große Auskunftsklausel enthält, da das in Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA-Türkei verankerte internationale Steuergeheimnis in der Türkei nicht gewährleistet sei.

Der Geheimnisschutz kann nur effektiv sichergestellt werden, wenn der betroffene Steuerpflichtige vor der Weitergabe der Daten angehört wird. Dem

50 R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 117 AO Tz. 51 (Juli 2008).

51 M. Hendricks (Fn. 23), 149, m. w. N.

52 Siehe den Beschluss des FG Köln v. 20.8.2008 – 2 V 1948/08, EFG 2008, 1764, mit Anm. v. A. Herlinghaus.

entsprechend verweist § 117 Abs. 4 Satz 3 AO ausdrücklich auf § 91 AO. Das Anhörungsgebot findet darüber hinaus seine verfassungsrechtliche Grundlage in Art. 2 Abs. 1 GG (dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung) und Art. 19 Abs. 4 GG (dem Gebot effektiven Rechtsschutz). Es gilt nicht nur für die Ersuchungsauskunft, sondern auch bei Spontanauskünften. Sowohl das Verhältnismäßigkeitsprinzip als auch die Gefahr vollendeter, irreparabler Schäden gebieten eine Anhörung, wenn nicht ausnahmsweise außergewöhnliche Umstände (z.B. Gefahr im Verzuge) entgegenstehen<sup>53</sup>. Die Anhörungspflicht besteht des Weiteren auch, wenn die deutsche Finanzbehörde eine ausländische Finanzbehörde um Informationshilfe ersuchen will<sup>54</sup>. Die dem an das Auskunftersuchen beigefügten Instruktionen können bereits Informationen über Verhältnisse des Steuerpflichtigen enthalten, die der ausländischen Finanzbehörde bisher unbekannte Geschäfts- oder Berufsgeheimnisse tangieren oder gar verletzen können<sup>55</sup>. Im Übrigen kann auch der Subsidiaritätsgrundsatz (s. nachfolgend unter 4.) verletzt sein.

### 4. Erforderlichkeitsmerkmal/Subsidiaritätsgrundsatz

Die internationale Amtshilfe (Ersuchungshilfe) ist subsidiär. Art. 2 Abs. 1 Satz 2 EG-AmtshilfeRL drückt dies wie folgt aus: „Die zuständige Behörde des um Auskunft ersuchten Staates braucht dem Ersuchen nicht zu entsprechen, wenn es scheint, dass die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ihre eigenen üblichen Auskunftsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft hat, von denen sie nach Lage des Falles ohne Gefährdung des Ermittlungszwecks hätte Gebrauch machen können“. Dieses Verhältnis drückte das OECD-Musterabkommen bisher in Art. 26 Abs. 1 durch das Merkmal „erforderlich“ aus. Die Revision des Musterabkommens im Jahre 2005 verwendet nunmehr nur noch das Merkmal „voraussichtlich erheblich“. Diese sprachliche Erweiterung soll einerseits für einen Informationsaustausch im weitest möglichen Umfang sorgen, andererseits aber gleichzeitig klarstellen, dass es den Vertragsstaaten nicht freisteht, „Fischexpeditionen“ zu unternehmen oder um Auskünfte zu ersuchen, die für die Steuererhebung eines bestimmten Steuerpflichtigen wahrscheinlich unerheblich sind<sup>56</sup>. Dadurch soll aber die Subsidiarität der Ersuchungsauskunft nicht in Frage gestellt werden<sup>57</sup>. Die deutsche DBA-Abkommenspolitik verwendet bisher auch das Erforderlichkeitsmerkmal, das

53 M. Hendricks (Fn. 23), 343 f.; R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 117 AO Tz. 70 (Juli 2008).

54 Zutreffend bereits H. Schaumburg (Fn. 1), § 19.39, S. 1311.

55 Zur Unterrichtungspflicht s. auch BMF-Merkblatt (Fn. 24), zu 2.1.3.

56 So der OECD-Musterkommentar zu Art. 26 unter 5., abgedruckt bei M. Engelschalk in Vogel/Lehner (Fn. 2), Art. 26 Rz. 1.

57 Der OECD-Musterkommentar (Fn. 2) zu Art. 26 stellt unter 9., lit. a) dann auch klar, dass die Informationsquellen, die üblicherweise im innerstaatlichen Besteuerungsverfahren zur Verfügung stehen, zunächst auszuschöpfen sind, bevor der andere Staat um Auskunft ersucht wird; s. auch M. Engelschalk in Vogel/Lehner (Fn. 2), Art. 26 Rz. 35 f.

der unilateralen Amtshilferegelung der § 117 Abs. 1 AO i.V.m. § 112 Abs. 1 AO entspricht.

Das Subsidiaritätsprinzip gilt allerdings *nicht* im Zusammenhang mit *Spontanauskünften* (s. Art. 4 EG-AmtshilfeRL) und *automatischen Auskünften* (s. Art. 3 EG-AmtshilfeRL), die beide ohne ein entsprechendes Ersuchen erteilt werden und damit über die Amtshilfe im engeren Sinne hinausgehen. Der BFH hat in mehreren Entscheidungen klargestellt, dass die nach dem Vorbild des Art. 26 OECD-Musterabkommen formulierten DBA-Auskunfts-klauseln sog. Spontanauskünfte zulassen<sup>58</sup>. Dies gilt selbst bei sog. kleinen Auskunfts-klauseln, wobei selbstredend deren Grenzen zu beachten sind<sup>59</sup>. Im Bereich des EU-Auskunftsverkehrs mussten bisher tatsächliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass mindestens einer der in § 2 Abs. 2 Nrn. 1–5 EGAHiG genannten Fälle erfüllt ist; rein subjektive Vorstellungen der Finanzbehörden reichten dafür nicht aus<sup>60</sup>. Das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007<sup>61</sup> hat daraufhin jüngst die Vorschrift entsprechend Art. 4 Abs. 1 lit. a) EG-AmtshilfeRL weiter gefasst. Es müssen nunmehr nur noch Gründe bestehen, welche eine *Steuerverkürzung* in dem anderen Mitgliedstaat *vermuten lassen*. Davon ist bereits dann auszugehen, wenn die Spontanauskunft für eine mögliche Besteuerung in dem anderen Mitgliedstaat geeignet ist<sup>62</sup>. Das FG Köln fordert dabei für die Möglichkeit einer Steuerverkürzung nicht einmal mehr eine überwiegende Wahrscheinlichkeit. Noch weiter als die Spontanauskünfte geht schließlich der automatische Auskunftsverkehr. Während Spontanauskünfte gewöhnlich erteilt werden, weil die mitteilende Steuerverwaltung Anzeichen für eine im Ergebnis fehlerhafte (unzureichende) Besteuerung im Empfängerstaat hat, werden automatische Auskünfte überwiegend unabhängig von solchen Anzeichen erteilt<sup>63</sup>. Um diesen automatischen Auskunftsverkehr nicht zu behindern, erklärt § 2 Abs. 3 Satz 2 EGAHiG (anders als bei Spontanauskünften, s. oben unter 3.) eine Anhörung des betroffenen Steuerpflichtigen auch nicht für erforderlich. Das Bundesministerium der Finanzen hat in den letzten Jahren eine Reihe von *völkerrechtlichen Verwaltungsabkommen* i.S.d. Art. 3 EG-AmtshilfeRL geschlossen, die einen solchen automatischen Auskunftsverkehr vorsehen<sup>64</sup>.

58 Zum DBA-USA s. 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.

59 So jüngst zum DBA-China BFH v. 29.4.2008 – I R 79/97, BFH/NV 2008, 1807.

60 BFH v. 15.2.2006 – I B 87/05, BStBl. II 2006, 616, mit zustimmender Anm. v. M. Hendricks, IStR 2006, 352 f.

61 RGBl. I 3150.

62 FG Köln v. 30.4.2008 – 2 V 1158/08, EFG 2008, 1177; s. auch EuGH v. 13.4.2000 – C-420/98, EuGHE I-2000, 2847, Rz. 16 (W.N.), mit Anm. v. J. de Weerth, IStR 2000, 462 f.

63 R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 117 Tz. 71 (Juli 2008).

64 So mit den Niederlanden [BStBl. I 1997, 970], Frankreich [BStBl. I 2004, 1184], Dänemark [BStBl. I 2005, 498], Tschechien [BStBl. I 2005, 904], Litauen [BStBl. I 2005, 1008], Estland [BStBl. I 2006, 355], Lettland [BStBl. I 2006, 359] und Ungarn [BStBl. I 2006, 694].

### III. Modifizierte Beweisrisikoverteilung bei Auslandssachverhalten

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

Auch wenn die Staaten ihre Anstrengungen einer internationalen Informationshilfe in der jüngeren Vergangenheit deutlich verstärkt haben, ist dies nach wie vor ein steiniger Weg. Zudem fordert der Subsidiaritätsgrundsatz (s. oben II.4.) von dem die Besteuerung des Welteinkommens reklamierenden Staat, zunächst alle zumutbaren eigene Anstrengungen zur Klärung des Steueranspruchs vorzunehmen. Da dies jedoch regelmäßig am Grundsatz der formellen Territorialität (s. oben I.) scheitert, bedient sich das deutsche Steuerverfahrensrecht eines beweisrechtlichen Mittels. Bereits der Reichsfinanzhof nahm für Auslandsbeziehungen eine *erweiterte Mitwirkungspflicht* des Steuerpflichtigen an<sup>65</sup>. § 90 Abs. 2 AO 1977 folgte dem ebenso wie zuvor § 171 Abs. 3 RAO und statuiert eine *Sachaufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht* des Beteiligten. § 90 Abs. 2 AO erweitert damit die allgemeine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 1 AO) sowohl in *qualitativer* als auch in *quantitativer Hinsicht*. Die Vorschrift knüpft an den Gedanken der *Beweisnähe* an. Sie legt dem Steuerpflichtigen auf, den in seiner Sphäre im Ausland verwirklichten Sachverhalt (auch zu seinen Ungunsten) aufzuklären und die für die Finanzbehörde ansonsten unerreichbaren Beweismittel selbst zu beschaffen<sup>66</sup>. So wird die in Abs. 1 ausdrücklich benannte Offenlegungspflicht zur Sachaufklärungspflicht; die Beteiligten müssen eine erschöpfende Gesamtdarstellung des steuerrelevanten Sachverhalts geben. Sie müssen Beweismittel nicht bloß benennen, sondern – weil für die Finanzbehörde aus dem Inland nicht erreichbar – auch beschaffen. Anders als in § 90 Abs. 1 AO ist in Auslandssachverhalten sogar bereits „bei der Gestaltung der Verhältnisse“ dafür Sorge zu tragen, dass die zum Nachweis erforderlichen Beweismittel vorhanden sind (sog. *Beweisvorsorgepflicht*, § 90 Abs. 2 S. 3 AO). Danach kann er sich nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können. Betroffen von diesen erweiterten Pflichten sind all jene Sachverhalte, die sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung – und damit grundsätzlich außerhalb behördlicher Hoheitsbefugnisse – beziehen. Der Anwendungsbereich der Norm erfasst nur Vorgänge, die zwar Bezug zum Ausland aufweisen, aber für die inländische Besteuerung relevant sind<sup>67</sup>. Angesprochen sind mit anderen Worten Steuerinländer mit steuerrelevanten Auslandsbeziehungen.

§ 90 Abs. 2 AO verlagert damit die Sachaufklärungsverantwortung von den staatlichen Finanzbehörden auf den Steuerpflichtigen. § 90 Abs. 2 AO drängt

65 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, wo der RfH erstmals von einer erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten gesprochen hat.

66 R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 90 Tz. 20 (April 2008).

67 BFH v. 16.4.1980 – I R 75/78, BStBl. II 1981, 492.

so den Untersuchungsgrundsatz dem Prinzip formeller Territorialität folgend zurück, ohne ihn indessen vollends aufzuheben. So können die hohen Anforderungen an die gesteigerte Mitwirkungspflicht i.S.d. § 90 Abs. 2 AO nicht aufrecht erhalten bleiben, wenn die Finanzbehörde ihrerseits eine Ermittlungspflichtverletzung trifft<sup>68</sup>. Die *sphärenorientierte Beweisrisikozurechnung* kann nur so weit reichen, als die besondere Beweismittel-/verantwortung des Steuerpflichtigen zum Auslandssachverhalt *zurechenbar* besteht. Die Beweisvorsorgepflicht steht daher unter dem Vorbehalt der *tatsächlichen und rechtlichen Unmöglichkeit*. Daran kann es etwa fehlen, wenn der ausländische Vertragspartner die Kooperation verweigert und der Steuerpflichtige über keine Verhandlungsmacht verfügt hat, sich Beweismittel zuvor zu sichern. In diesem Fall muss die Finanzbehörde ihr hoheitliches Sachaufklärungspotential nutzen, soweit es ihr mit zumutbarem Aufwand zur Verfügung steht<sup>69</sup>. Dazu gehören insbesondere auch die unter II. dargestellten Möglichkeiten der internationalen Amtshilfe.

## 2. Vereinbarkeit des § 90 Abs. 2 AO mit dem Gemeinschaftsrecht

Die Literatur zieht zunehmend die Gemeinschaftsrechtskonformität des § 90 Abs. 2 AO in Zweifel<sup>70</sup>. § 90 Abs. 2 AO verschärft die verfahrensrechtliche Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten im Vergleich zu reinen Inlandssachverhalten, in dem er für sie nicht nur die Auskunft und Beweisbenennung, sondern darüber hinaus auch Sachaufklärung und Beweisbeschaffung verlangt. Die Norm vermag damit die Waren-, Dienstleistungs-, Kapitalverkehrs- oder Niederlassungsfreiheit im Einzelfall zu *beschränken*<sup>71</sup>. Nach der sog. *Gebhard-Formel* ist eine nationale Maßnahme, welche 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 und geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist<sup>72</sup>. Diese Formel (sog. *rule of reason*) konkretisiert der EuGH in seiner Rechtsprechung durch beson-

68 Siehe FG München v. 11.6.2002 – 13 K 3487/01, EFG 2002, 1426 [1428], bei jahrelanger Untätigkeit eines OFD-Fachprüfers für Auslandsprüfungen; zum Fall s. aber auch die Revisionsinstanz (BFH v. 23.7.2003 – I R 62/02, BFH/NV 2004, 317).

69 R. Seer in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 90 Tz. 27 [April 2008].

70 H.-J. Thesling, Steuerliches Verfahrensrecht und Europarecht, DStR 1997, 848 [856 f.]; A. Schnitzler, Die erweiterte Mitwirkungspflicht und ihre gemeinschaftsrechtlichen Grenzen, BB 2002, 332 [336 f.]; G. Frotscher, Mitwirkungs-, Nachweis- und Dokumentationspflichten im Internationalen Steuerrecht, Forum der internationalen Besteuerung Bd. 23, Köln 2002, 167 [178 ff.]; D. Carlé, Direkte Steuern und Europarecht, KöSDI 2003, 13583, 13588; Korts/Korts, Ermittlungsmöglichkeiten deutscher Finanzbehörden bei Auslandssachverhalten, IStR 2006, 869 [872]; H. Schön in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 44), § 90 AO Tz. 146–148 [November 2003].

71 R. Seer, Die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung der erweiterten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, IWB Nr. 5 v. 9.3.2005, Fach 11, Gruppe 2, 673 [675 f.].

72 EuGH v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94, EuGHE 1995, I-4165, Rz. 37 [Gebhard].

dere Rechtfertigungsgründe, aus dessen Kanon hier das *Territorialitätsprinzip* und das daraus erwachsende Allgemeininteresse an einer *wirksamen Steueraufsicht und -kontrolle*<sup>73</sup> hervorzuheben sind. In seiner mittlerweile zahlreichen Rechtsprechung hat der EuGH bei der Überprüfung materieller Beschränkungen von Grundfreiheiten am Maßstab des Verhältnismäßigkeitsprinzips mehrfach auf die Möglichkeit der Sachaufklärung im Wege der EG-Amtshilfe-Richtlinie hingewiesen<sup>74</sup>. Dabei versteht er die Möglichkeit der internationalen Amtshilfe aber nicht – wie in der Literatur häufig angenommen – als ein „*milderes Mittel*“. Der EuGH hat vor allem in jüngeren Entscheidungen vielmehr betont, dass die zuständigen nationalen Steuerbehörden durch nichts daran gehindert sind, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern und Abgaben für erforderlich ansehen, und ggf. bei Nichtvorlage der Nachweise daraus ungünstige beweismittelrechtliche Folgerungen zu ziehen<sup>75</sup>.

Die EG-Amtshilfe ist also auch nach der EuGH-Rechtsprechung nicht gegenüber den nationalen Mitwirkungspflichten der Beteiligten vorrangig, sondern ist ein *aliud*. Nach der EG-Amtshilfe-Richtlinie und den nationalen EG-Amtshilfegesetzen besitzt die Finanzbehörde keineswegs die Möglichkeit, den im Ausland verwirklichten Sachverhalt in einem Maße aufzuklären, das der Aufklärung von Inlandssachverhalten entspricht<sup>76</sup>. Vielmehr *beschränkt* sich die Richtlinie und entsprechend das deutsche EG-AHG grundsätzlich auf die Gewährleistung eines *passiven Informationsaustausches*<sup>77</sup>. Ob und wann die Behörden ausländischer Mitgliedstaaten der deutschen Finanzverwaltung Informationshilfe gewähren, bestimmt sich nicht nach deutschem Recht (also nicht nach dem EG-AHG), sondern nach den jeweiligen ausländischen Bestimmungen, mit denen der andere Mitgliedstaat die Amtshilfe-Richtlinie umgesetzt hat. Bleibt die Unterstützung eines Mitgliedstaats hinter den Vorgaben der EG-Amtshilfe-Richtlinie zurück, besitzt die Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch die Bundesregierung, nur die Möglichkeit eines Vertrags-

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

74 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, EuGHE 1992, I-276, Rz. 18 ff. (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).

75 Aus der jüngeren Rechtsprechung s. 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. (Twoh Int.); v. 11.10.2007 – C-451/05, EuGHE 2007, I-8251, Rz. 95 (ELISA); v. 2.10.2008 – Rs. C-360/06, IStR 2008, 773, Rz. 41 (Bauer Verlag).

76 Unzutreffend etwa G. Frotscher (Fn. 70), 180.

77 Zutreffend dagegen M. Hendricks (Fn. 23), 188, 239 f.

verletzungsverfahrens, das entweder auf ihre Anregung die Kommission (Art. 226 EGV) oder gar die Bundesrepublik Deutschland gegen den anderen Mitgliedstaat erhebt<sup>78</sup>. Aus Sicht des für die Ermittlungen zuständigen Finanzamts als untere Finanzbehörde des Landes ist dies ganz sicher keine ernsthafte Option. Nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 EG-AmtshilfeRL braucht die zuständige Behörde des um Auskunft ersuchten Staates dem Ersuchen nicht zu entsprechen, wenn es scheint, dass die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ihre eigenen üblichen Auskunftsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft hat, von denen sie nach Lage des Falles ohne Gefährdung des Ermittlungszwecks hätte Gebrauch machen können. Die zwischenstaatliche Amtshilfe steht mithin auch gemeinschaftsrechtlich unter *Subsidiaritätsvorbehalt*; die Inanspruchnahme der Hilfe auf Ersuchen soll regelmäßig *ultima ratio* sein (s. oben II.4.). Eine Ermittlungsmaßnahme des deutschen Besteuerungsverfahrens ist auch § 90 Abs. 2 AO. Würde die deutsche Finanzverwaltung von § 90 Abs. 2 AO keinen Gebrauch machen und stattdessen jeweils Auskunftersuchen an die ausländischen Mitgliedstaaten richten, könnte diese sich auf den Subsidiaritätsvorbehalt berufen und die Auskunft verweigern. Darüber hinaus kann der angerufene Mitgliedstaat einem Auskunftersuchen auch *Gründe der Verwaltungsökonomie* entgegenhalten, wenn die Informationshilfe nur mit unverhältnismäßig großem Aufwand gewährt werden kann oder die Erfüllung eigener Aufgaben ernstlich gefährdet.

§ 90 Abs. 2 AO kompensiert durch Stärkung der verfahrensrechtlichen Position der Finanzbehörden die Divergenz zwischen materieller Universalität und formeller Territorialität (dazu oben I.). Die Vorschrift ist damit eine konsequente *Ausprägung des Territorialitätsprinzips* und rechtfertigt sich durch eine *sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung*<sup>79</sup>. Der Gedanke der *Beweisnähe* legitimiert und begrenzt die Anwendung des § 90 Abs. 2 AO. Die Vorschrift darf also nicht schematisch angewandt werden. Vielmehr hat die Finanzbehörde zu fragen, warum der Steuerpflichtige seine gesteigerte Mitwirkungspflicht nicht erfüllt. Liegt der Grund dafür, ohne dass er dies zu vertreten hat, außerhalb seiner Einwirkungssphäre, darf die Finanzbehörde zu seinen Ungunsten weder eine Beweislastentscheidung treffen noch eine nachteilige Schätzung i.S.d. § 162 Abs. 2 AO vornehmen. Vielmehr hat sie in Wahrnehmung ihrer hoheitlichen Letztverantwortung die Möglichkeit eines Amtshilfeersuchens ernsthaft zu prüfen und wenn dieses nicht von vornherein ungeeignet oder aussichtslos erscheint, auch anzustrengen. Nur bei einer solchen Auslegung entspricht die zur Steueraufsicht als effizientes Mittel gebotene gesteigerte Beweisregel des § 90 Abs. 2 AO bei grenzüberschreitenden Sachverhalten dem *gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip*<sup>80</sup>.

Dieser am Prinzip der Beweisnähe orientierten differenzierten gemeinschaftsrechtlichen Beurteilung des Verhältnisses zwischen gesteigerter nationaler

78 Siehe M. Hendricks (Fn. 23), 240 f.

79 R. Seer (Fn. 71), IWB Fach 11, Gruppe 2, 673, 678.

80 Siehe bereits R. Seer (Fn. 71), IWB Fach 11, Gruppe 2, 673 (680).

Mitwirkungspflicht bei EU-Auslandssachverhalten und der EG-Amtshilfe folgt nun offenbar auch der Generalanwalt *Paolo Mengozzi* in seinem Schlussantrag vom 14.10.2008 in der Rechtssache *Persche*<sup>81</sup>. In dem Rechtsstreit geht es um die Abzugsfähigkeit einer Sachspende nach § 10b EStG, die Herr Persche an eine gemeinnützige Organisation mit Sitz in Portugal geleistet hatte. Der BFH hat in seinem Vorabentscheidungsersuchen u. a. folgende Frage gestellt<sup>82</sup>: „Begründet die Richtlinie 77/799 eine Pflicht der Finanzbehörde eines Mitgliedstaats, zur Aufklärung eines Sachverhalts, der in einem anderen Mitgliedstaat verwirklicht wurde, die Hilfe der Verwaltungsbehörden des anderen Mitgliedstaats in Anspruch zu nehmen, oder kann der Steuerpflichtige darauf verwiesen werden, dass er nach dem Verfahrensrecht seines Mitgliedstaats bei Auslandssachverhalten die Feststellungslast (objektive Beweislast) trägt?“ Unter Hinweis auf die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Twoh*<sup>83</sup> stellt der Generalanwalt in Rz. 105 ff. seines Gutachtens klar, dass die EG-Amtshilfe-Richtlinie den Mitgliedstaaten nur die Möglichkeit zu Auskunftersuchen gibt, diese aber grundsätzlich nicht dazu verpflichtet. Nichts könne die Finanzbehörden eines Mitgliedstaates daran hindern, von den Steuerpflichtigen, die eine Steuerbefreiung begehren, die Vorlage stichhaltiger Belege zu verlangen, anhand deren sie die erforderlichen Prüfungen vornehmen können. Letztlich verbleibe es in der „Restzuständigkeit“ der Mitgliedstaaten<sup>84</sup>, verfahrensrechtlich Beweisvorschriften einschließlich der Beweislastverteilung festzulegen. Eine gemeinschaftsrechtliche Grenze zieht der Generalanwalt dann aber in Ansehung der Grundfreiheiten. Danach dürften die Finanzbehörden die von der EG-Amtshilfe-Richtlinie zur Verfügung gestellten Möglichkeiten „nicht systematisch ignorieren“, indem sie die begehrte Steuervergünstigung einfach mit der Begründung versagten, dass der Steuerpflichtige nicht alle nötigen Beweise beibringen könne, obwohl sich dieser in vollem Umfang an deren Erhebung beteiligt habe<sup>85</sup>. Mit anderen Worten: Die Finanzbehörde hat im Einzelfall zu prüfen, ob der Steuerpflichtige alles in seiner Sphäre Mögliche getan hat, um den Beweis zu erbringen. Ist dies zu bejahen, darf die Finanzbehörde nicht einfach beweisrechtlich ungünstige Schlussfolgerungen für den Steuerpflichtigen ziehen, sondern muss ernsthaft die Möglichkeit prüfen, durch die Informationshilfe eines anderen Mitgliedstaats die Beweise zu erhalten. Dies entspricht der hier entwickelten differenzierten Lösung. Es bleibt abzuwarten, wie der EuGH in Anknüpfung an seine Entscheidung in der Rechtssache *Staufer*<sup>86</sup> den

81 GA Mengozzi, Schlussanträge v. 14.10.2008 – Rs. C-318/07 (Persche/FA Lüdenscheld), abrufbar unter <http://curia.europa.eu>.

82 BFH v. 9.5.2007 – XI R 56/05, BFHE 218, 125, 136.

83 Siehe oben Fn. 75.

84 Der Begriff „Restzuständigkeit“ ist m. E. angesichts der auch im EG-Vertrag vorausgesetzten Souveränität der Mitgliedstaaten jedoch deplatziert.

85 Siehe Fn. 81, a. a. O., Rz. 109 f.

86 EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04, EuGHE 2006, I-8203 (Staufer).

Abzug von Spenden an ausländische Einrichtungen<sup>87</sup> und die beweisrechtliche Lage beurteilen wird.

#### IV. Ausblick

Der internationale Auskunftverkehr ist mittlerweile aus seinem „Dornröschenschlaf“ erwacht und gewinnt zunehmend an Bedeutung. Während noch in den achtziger Jahren des letzten Jahrhundert nur sehr vereinzelt grenzüberschreitende Auskunftersuchen gestellt wurden, waren es im Jahr 2002 bereits 7.450 von deutschen Finanzbehörden an ausländische Finanzbehörden und 6.848 in umgekehrter Richtung<sup>88</sup>. Aufgrund der deutlich verbesserten Möglichkeiten des elektronischen Informationsaustausches ist die Zahl der ersuchensunabhängigen Auskünften (Spontanauskünften und automatischen Auskünften) rasant gestiegen<sup>89</sup> und wird noch weiter steigen. Gleichwohl sind die Defizite immer noch unverkennbar. Vor allem fehlt es an einer *transnationalen Verwaltungskultur*. Sprachprobleme, Personalknappheit und mangelnde Kenntnis der Finanzbeamten über die Möglichkeiten und das Verfahren bilden nach wie vor praktische Barrieren für einen funktionierenden internationalen Informationsaustausch<sup>90</sup>. Zwar haben die Mitgliedstaaten bereits 1994 im Wege zwischenstaatlicher Konsultationen informell vereinbart, dass ein Auskunftersuchen nach spätestens drei Monaten beantwortet sein sollte. Dies entspricht aber offenbar nicht den Realitäten der Praxis. Der umständliche Dienstweg schreckt ab. Es gibt zu wenig direkte Kontakte zwischen den örtlichen Dienststellen, so dass der Austausch zwischen den (entfernten) zentralen Verbindungsbehörden immer noch die Regel bildet<sup>91</sup>. Vergewärtigt man sich die konkrete Situation der nationalen Verwaltungsbeamten, verwundert die Zurückhaltung gegenüber dem internationalen Auskunftverkehr nicht. Der sowieso ausgelastete Beamte hat sich bei einem zwischenstaatlichen Auskunftersuchen mit einem Fall zu beschäftigen, ja gegebenenfalls sogar zu ermitteln, der ansonsten keinerlei Relevanz für ihn besitzt. Er wird die zusätzliche Arbeitsbelastung nur widerwillig akzeptieren, da er nicht für die Euro-

87 Besteht die Rechtfertigung für den Spendenabzug in der Steuersurrogation aufgrund der staatsentlastenden Funktion von Spenden, s. R. Seer, *Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung*, DStJG Bd. 26, Köln 2003, 11 (21 ff.), können m. E. auch die Grundfreiheiten kein gemeinschaftsrechtliches Gehot zum Abzug von Spenden, die einen anderen Staat entlasten, begründen. Hinsichtlich dieser materiellen Kernfrage vermag ich dem Plädoyer des Generalanwalts Mengozzi daher nicht zu folgen.

88 Zahlen bei M. Hendricks (Fn. 23), 411 (Anlage 1).

89 M. Hendricks (Fn. 23), 412 (Anlage 2) nennt für das Jahr 2002 590.956 Auskünfte aus dem Ausland, aber nur 124.533 Auskünfte in das Ausland.

90 Zutreffend der Bericht der EU-Kommission v. 31.5.2006 zur Notwendigkeit einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetruges, KOM 2006, 254, 6 ff.; s. auch M. Engelschalk in Vogel/Lehner (Fn. 2), Art. 26 Tz. 7, m. w. N. zu Statistiken in anderen EU-Mitgliedstaaten.

91 Immerhin gibt es mittlerweile einige (aber noch zu wenige) Verwaltungsabkommen (s. Fn. 64) mit europäischen Staaten, die eine direkte Zusammenarbeit der örtlich zuständigen Finanzbehörden z. B. in Gestalt von simultanen Außenprüfungen u.Ä. ermöglichen.

päische Union als Dienstherrn tätig wird, sondern einen Steuerfall zugunsten einer fremden (ausländischen) Behörde bearbeitet. Umgekehrt besitzt die ersuchende Finanzbehörde keine wirksame Handhabe, gegen eine verzögerte oder unterlassene Bearbeitung von Auskunftersuchen vorzugehen. Hier bedarf es einer weiteren, nicht nur technischen Vernetzung der Finanzbehörden, sondern auch erheblicher Investitionen in die gemeinsame Schulung und Fortbildung der Finanzbeamten.

Der zur Realisierung des Welteinkommensprinzips – wie dargestellt – erforderliche große Vollzugsaufwand drängt die Frage auf, warum nicht auch auf materieller Ebene zum *Territorialitätsprinzip* zurückgekehrt wird<sup>92</sup>. Das aus nationaler Sicht zur Messung individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit folgerichtige Universalitätsprinzip gerät im internationalen Kontext in Konflikt mit den berechtigten Interessen ausländischer Quellenstaaten, die wegen der Verbindung ihrer Volkswirtschaften zu den Einkunftsquellen auf deren Besteuerung nicht verzichten können und wollen. Für das materielle Territorialitätsprinzip spricht, dass es a priori Doppelbesteuerung vermeiden und den völkerrechtlichen Grenzen formeller Territorialität entsprechen könnte. Allerdings hat Harald Schaumburg auch hier die Schwächen klar erkannt<sup>93</sup>. Eine am Territorialitätsprinzip ausgerichtete Besteuerung vermag nur dann eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wenn das Territorialitätsprinzip frei von Widersprüchen ist. Ein weltweit akzeptiertes Territorialitätsprinzip im Sinne einer geschlossenen Gerechtigkeitsordnung, innerhalb derer für alle Staaten gleiche oder vergleichbare territoriale Anknüpfungsmerkmale für die Quellenbesteuerung gelten, ist aber nicht erkennbar. Nicht einmal zwischen den Industriestaaten besteht insoweit ein Konsens. Deshalb räumt Harald Schaumburg dem Territorialitätsprinzip international keine Realisierungschance ein, sich durchzusetzen, zumal das Interesse der exportorientierten, im Vergleich hoch besteuerten Industriestaaten an der Beibehaltung des Welteinkommensprinzips bereits aus fiskalischen Gründen überwiegt. Wenn dem so ist, führt indessen kein Weg am konsequenten Ausbau der grenzüberschreitenden Informationshilfe vorbei, um das sich aus der formellen Territorialität ergebenden Vollzugsdefizit zu schließen.

92 Siehe bereits oben unter Fn. 5.

93 H. Schaumburg (Fn. 5), a. a. O., 125 (131 f.); ders. (Fn. 1), 5.70, S. 139.