

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Die Novelle der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den EU-Mitgliedstaaten durch das JStG 2013

RA/FAStR/StB Nils Obenhaus LL.M. Taxation, Hamburg¹

Da die Steuerpflichtigen zunehmend grenzüberschreitende Sachverhalte verwirklichen, hat auch die internationale Zusammenarbeit der Finanzbehörden im Laufe der Jahre stark an Bedeutung gewonnen. Der Blick der Öffentlichkeit galt dabei vor allem der herbeigeführten Bereitschaft zur Kooperation von vormals dem Informationsaustausch verschlossenen Steuerstaaten. Jedoch hat sich auch die Zusammenarbeit zwischen den EU-Mitgliedstaaten fortentwickelt. Diese Entwicklungen soll die nationale Gesetzesnovelle umsetzen, die im Entwurf des JStG 2013 enthalten ist.

I. Einleitung

Um Betrug und internationale Steuerhinterziehung zu bekämpfen, verstärkt die Europäische Union die Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten. In diesem Zusammenhang fördert sie den Informationsaustausch zur korrekten Veranlagung der Einkommen- und Vermögensteuer. Hierzu hat der Rat ur-

¹ Der Verfasser ist Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater mit den Berufsschwerpunkten Steuerverfahrensrecht und Steuerstrafrecht.

sprünglich die EG-Amtshilfe-Richtlinie² erlassen, die ihre nationale Umsetzung im EG-Amtshilfe-Gesetz (EGAHiG)³ gefunden hat.

Der Rat der EU hat auf Grund der Erkenntnis, dass die in der EG-Amtshilfe-Richtlinie 77/799/EG (EG-AHR) vorgesehenen Maßnahmen nicht mehr geeignet waren, eine effiziente Zusammenarbeit der EU-Mitgliedstaaten zu sichern, eine zeitgemäße Novellierung mit der Richtlinie 2011/16/EU (EU-AHR) vom 15. 2. 2011⁴ schaffen wollen, die – aufbauend auf der EG-AHR – sowohl einen größeren Umfang des Informationsaustausches als auch mehr direkte Kontakte zwischen den Verwaltungsdienststellen vorsieht, um die Zusammenarbeit effizienter zu gestalten und sie zu beschleunigen. Nun zieht der nationale Gesetzgeber nach und legt als Art. 1 des Entwurfs des JStG 2013 die entsprechende Neuregelung vor, den Entwurf des Gesetzes über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz – EUAHiG).⁵ Die wesentlichen Neuerungen gegenüber dem bisherigen EGAHiG sind:

- Einrichtung von sog. zentralen nationalen Verbindungsbüros;
- Standardisierung des Auskunftsverkehrs durch formalere Ausgestaltung;
- Fortentwicklung eines automatischen Informationsaustauschs;
- weitergehende Regelungen bei grenzüberschreitenden behördlichen Ermittlungen und
- Regelungen über Ersuchen deutscher Finanzbehörden an andere EU-Mitgliedstaaten.

II. Regelungsbereich

Der Regelungsbereich des EUAHiG-E besteht gem. § 1 darin, dass es den Austausch von voraussichtlich erheblichen Informationen in Steuersachen zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union kodifiziert. Die EU-AHR verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten zur gegenseitigen Gewährung von Amtshilfe im dort geregelten Umfang. Ob und inwiefern Amtshilfe verlangt werden kann, ergibt sich aus den jeweiligen Amtshilfe-Gesetzen der jeweiligen EU-Mitgliedstaaten, mit denen sie diese Richtlinie umgesetzt haben.⁶ Die EU-AHR betrifft ausschließlich den Informationsaustausch zwischen den Finanzämtern verschiedener EU-Mitgliedstaaten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.⁷

1. Einbezogene Steuerarten und Verfahren

Das EUAHiG ist anzuwenden für jede Art von Steuern, die von einem oder für einen Mitgliedstaat oder dessen Gebiets- oder Verwaltungseinheiten einschließlich der örtlichen Behörden erhoben werden.

a) Nicht anwendbar auf indirekte Steuern

Ausgenommen sind die Umsatzsteuer, einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, die Zölle und die harmonisierten Verbrauchsteuern sowie Beiträge und Umlagen sowie damit verbundene Abgaben und Gebühren nach dem Sozialgesetzbuch und Gebühren. Durch die Richtlinie 92/12/EWG⁸ wurde die vorhergehende EG-AHR dahingehend geändert, dass ihre Bestimmungen auf den Bereich der Verbrauchsteuern ausgedehnt wurden, was mit der Richtlinie 2004/106/EG⁹ wieder „zurückgedreht“ wurde. Die Bestimmungen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern wurden in der EU-Zusammenarbeitsverordnung bei den indirekten Steuern¹⁰ des Rates zusammengefasst. Schon die EG-AHR erstreckte sich seit 2004 nur noch auf die gegenseitige Amtshilfe der EU-Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien. Dementsprechend nimmt auch das EUAHiG-E die indirekten Steuern aus, da die EU-Zusammenarbeitsverordnung bei den indirekten Steuern unmittelbar geltendes Recht ist und keines nationalen Umsetzungsakts bedarf.¹¹

b) Einbezogene Verfahrensabschnitte

Die Formulierung in § 1 Abs. 1 EUAHiG-E geht über den Anwendungsbereich des EGAHiG hinaus, der ausdrücklich die Anwendung auf die Festsetzung der Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen (direkte Steuern) und bei der Festsetzung und Erhebung der Steuern auf Versicherungsprämien festschreibt. Nach dem EGAHiG ist die Amtshilfe für direkte Steuern auf deren Festsetzung und damit auf Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen beschränkt. Das EUAHiG-E enthält eine solche Beschränkung nicht. Somit ist auch Amtshilfe zum Zwecke der Erhebung von direkten Steuern zulässig.

2 Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABl. EG L 336 vom 27. 12. 1977.

3 Gesetz zur Durchführung der EG-Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (EG-Amtshilfe-Gesetz) vom 19. 12. 1985, BGBl. I 1985 S. 2436, 2441.

4 Richtlinie 2011/16/EU vom 15. 2. 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. EU L 64 vom 11. 3. 2011, S. 1.

5 Vgl. BR-Drucks. 302/12 und dazu Empfehlungen der Ausschüsse, BR-Drucks. 302/1/12.

6 Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 117 AO Tz. 34.

7 Vgl. EuGH vom 27. 1. 2009, Persche, C-318/07, BStBl II 2010 S. 440.

8 ABl. L 76 vom 23. 3. 1992, S. 36.

9 Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. 11. 2004 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien sowie der Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABl. EG L 359 vom 4. 12. 2004, S. 30 f.

10 Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen, ABl. EG 2003 Nr. L 264 S. 1.

11 Vgl. BR-Drucks. 302/12, S. 67, zu § 1 Abs. 2.

2. Verhältnis zur Rechtshilfe

Ebenso wie das EGAHiG berührt das EUAHiG-E nicht die Rechtshilfe.¹² Rechtshilfe ist die Unterstützung, die für ein ausländisches Verfahren in einer strafrechtlichen Angelegenheit gewährt wird, unabhängig davon, ob das ausländische Verfahren von einem Gericht oder von einer Behörde betrieben wird und ob die Rechtshilfebehandlung von einem Gericht oder von einer Behörde vorzunehmen ist (§ 59 Abs. 2 IRG).¹³

3. Verhältnis zu DBA-Klauseln

Die DBA sehen regelmäßig einen Auskunftsaustausch zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vor. Den Maßstab bildet hier grundsätzlich Art. 26 OECD-MA. Durch die EU-Amtshilfe-Richtlinie wird zwischen den EU-Mitgliedstaaten der auf den bilateralen DBA beruhende Auskunftsverkehr überlagert, die EU-Amtshilfe-Richtlinie und die diese umsetzenden nationalen Vorschriften genießen Anwendungsvorrang. Nur, soweit die Auskunftspflicht nach DBA inhaltlich weiter geht als nach der EG-Amtshilfe-Richtlinie, bestimmt sie sich weiterhin nach DBA.¹⁴

In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass es sich bei dem EUAHiG-E um ein Nebengesetz zur Abgabenerordnung handelt.¹⁵ Der Begriff des Nebengesetzes ist offenbar so zu verstehen, dass es sich bei dem EUAHiG-E um einfaches Recht im selben Rang wie die AO handelt, dem kein Anwendungsvorrang zukommt, obwohl es eine die EU-AHR umsetzende nationale Vorschrift ist.¹⁶

III. Einrichtung von sogenannten zentralen Verbindungsbüros

Das EUAHiG-E folgt der EU-AHR dabei, dass der Informationsaustausch bei einem zentralen Verbindungsbüro je Mitgliedstaat konzentriert wird. Dies entspricht aber der bisherigen deutschen Rechtslage, wonach der Dienstweg zentral über das BMF läuft, welches seine Aufgaben an das BZSt delegiert hat.¹⁷ Folglich wird das BZSt das zentrale Verbindungsbüro nach § 3 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG-E.

Indem die Amtshilfe beim zentralen Verbindungsbüro konzentriert wird, ist sichergestellt, dass das Interesse an der Verfahrensbeschleunigung gewahrt und der Dienstweg eingehalten wird. Damit ist auch ein „kleiner Grenzverkehr“ durch intensive Zusammenarbeit von Finanzbeamten bzw. Steuerprüfern bei Finanzämtern diesseits und jenseits der Grenze nicht zulässig.¹⁸

Das BMF kann nach § 3 Abs. 2 EUAHiG-E durch Schreiben weitere Verbindungsstellen benennen.¹⁹

IV. Standardisierung des Auskunftsverkehrs

Auch wenn sich die Regelungen nicht mehr auf die Amtshilfe durch Informationsaustausch beschränken, so bil-

det diese Form der Hilfeleistung nach wie vor den Hauptanwendungsfall. Dem gesteigerten Aufkommen wird nunmehr durch eine höhere Standardisierung Rechnung getragen. Die Standardisierung soll erreicht werden durch mehr Formalität in Form von elektronischen Standardformularen und Fristen, binnen derer Auskünfte zu erteilen oder eben zurückzuweisen sind.

1. Auskunftserteilung auf Ersuchen

In der Regel werden Auskünfte nur auf ausdrückliches Ersuchen eines anderen Staates erteilt (§ 2 Abs. 1 EGAHiG). Die Auskünfte auf Ersuchen stellen den Kernbereich des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs nach dem EGAHiG dar. Dies ist auch weiterhin der Fall. Die entsprechenden Regelungen enthalten die §§ 4 bis 6 EUAHiG-E.

Der Informationsaustausch auf Ersuchen wird an den umfassenden Amtshilfestandard nach Maßgabe des Art. 26 OECD-MA²⁰ angepasst,²¹ auf den z. B. auch § 90 Abs. 2 Satz 3 AO²² abstellt.

a) Ermittlungspflicht

Es sind nicht allein bereits vorhandene Informationen auf Ersuchen zu liefern. Vielmehr besteht eine Ermittlungspflicht (vgl. Art. 18 EU-AHR). Der ersuchte Mitgliedstaat hat dabei Sachverhaltsermittlung anzustellen, wie dies bei einem reinen Inlandssachverhalt auch erfolgen würde (§§ 85, 88 AO). Somit gelten auch die allgemeinen Verfahrensvorschriften (z. B. Auskunfts- und Vorlageersuchen nach §§ 93, 97 AO, Außenprüfung nach § 193 AO) und die jeweiligen hiergegen gegebenen Rechtsschutzmöglichkeiten.

b) Voraussichtliche Erheblichkeit

Informationshilfe ist nur dann zu leisten, wenn die Informationen voraussichtlich erheblich sein können. Erheblich ist eine Auskunft immer dann, wenn die Kenntnis oder Unkenntnis des der Auskunft zu Grunde liegenden

¹² Vgl. BR-Drucks. 302/12, S. 67, zu § 1 Abs. 3.

¹³ Das OLG Celle vom 1. 12. 1966, 1 Ss 113/66, NJW 1967 S. 993, stellte eine seinerzeit uneinheitliche Begriffsverwendung fest und stellte klar: „Unter ‚Rechtshilfe‘ i. S. d. §§ 156–159 GVG ist nur derjenige Beistand zu verstehen, den sich die Gerichte untereinander durch solche gerichtlichen Handlungen leisten, die sie ihrer sachlichen Zuständigkeit nach selbst vornehmen könnten“.

¹⁴ Vgl. *Engelschalk* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Tz. 15 f.; *Seer* in Tipke/Kruse, § 117 AO Tz. 9.

¹⁵ Vgl. BR-Drucks. 302/12, S. 67, zu § 1 Abs. 4.

¹⁶ Vgl. zum Verhältnis von EGAHiG zu AO: *Klein/Gersch*, § 2 AO Rz. 4; *Zöllner* in Pahlke/Koenig, § 117 AO Rz. 39.

¹⁷ Übertragung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG durch BMF vom 29. 11. 2004, IV B 6 – S 1304 – 2/04, BStBl I 2004 S. 1144.

¹⁸ Vgl. *Neddermeyer*, BB, Beilage zu Heft 10/1994 S. 15; *Reiffs*, StBp 1999 S. 116.

¹⁹ Vgl. zu der bereits erfolgten Übertragung von Zuständigkeiten: BMF-Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006 S. 26, Tz. 1.6.1.

²⁰ OECD-Musterabkommen 2010 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen.

²¹ Vgl. BR-Drucks. 302/12, S. 70, zu § 4 Abs. 1.

²² Neu eingefügt durch Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29. 7. 2009, BGBl. I 2009 S. 2302; vgl. *Obenhaus*, Stbg 2009 S. 389.

Sachverhalts Auswirkungen auf die Steuerfestsetzung oder -erhebung hat.²³ Maßgebend ist die Erheblichkeit nach dem Recht des ersuchenden Staates, nicht des ersuchten Staates. Auf dessen Besteuerungsinteresse kommt es nicht an. Durch diese Anknüpfung an Verfahrenshandlungen des ersuchenden Staates wird im Ergebnis die informationelle Unterstützung aller Verfahrensschritte zur Verwirklichung des Steueranspruchs sowie eines steuerbezogenen Bestrafungsanspruchs geleistet.²⁴

An der voraussichtlichen Erheblichkeit fehlt es bei Auskünften ins Blaue hinein. Daraus folgt, dass Beweisausforschungen (fishing expeditions) unzulässig sind.²⁵

c) Bereichsspezifische Verwendung

Ein zwischenstaatliches Amtshilfeersuchen ist darauf gerichtet, steuerliche Verhältnisse preiszugeben. Diese sind aber durch das Steuergeheimnis geschützt. Das Steuergeheimnis ist Ausfluss des grundrechtlich geschützten Rechts auf informationelle Selbstbestimmung. Dem trägt die bereichsspezifische Verwendung der übermittelten Daten Rechnung. Soweit die deutschen Finanzbehörden danach zur Amtshilfe berechtigt sind, ist eine Offenbarung steuerlicher Verhältnisse i. S. d. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO „durch Gesetz ausdrücklich zugelassen“.

Es darf nicht mehr mitgeteilt werden, als zur Erfüllung des Amtshilfeersuchens notwendig ist. Das Ersuchen muss grundsätzlich der Durchführung des jeweiligen innerstaatlichen Verfahrens dienen. § 19 Abs. 2 EUAHiG-E²⁶ bestimmt in Umsetzung von Art. 16 Abs. 1 EU-AHR die bereichsspezifische Verwendung für empfangene Informationen: Wie schon nach dem geltenden § 4 Abs. 1 Satz 1 EGAHiG dürfen Auskünfte, die der deutschen Finanzbehörde von der zuständigen Finanzbehörde eines anderen EU-Mitgliedstaates zugehen, nur für Zwecke

- der Steuerfestsetzung,
- der Überprüfung der Steuerfestsetzung durch die Aufsichtsbehörden,
- der zutreffenden Erhebung der indirekten Steuern,
- der Rechnungsprüfung oder
- zur Wahrnehmung gesetzlicher Kontroll- und Aufsichtsbefugnisse

verwendet und nur solchen Personen offenbart werden, die mit diesen Aufgaben unmittelbar befasst sind.

§ 19 Abs. 1 EUAHiG-E²⁷ hält ausdrücklich fest, dass die Informationen, die im Rahmen dieses Gesetzes an deutsche Stellen übermittelt werden, dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) unterliegen und den Schutz genießen, den die AO für Informationen dieser Art gewährt. Eine Unterscheidung hinsichtlich der einzelnen Auskunftsorten findet hier nicht statt.

Die in § 19 EUAHiG-E genannten Grenzen gelten auch dann, wenn durch Gesetz des empfangenden Staates

eine weitergehende Verwendung oder Offenbarung der Informationen zugelassen ist (nach deutschem Recht z. B. Weiterleitung der Daten an Sozialversicherungsträger und Ausländerbehörden nach §§ 31a, 31b AO). Die Verwendungsbefugnis des EUAHiG geht solchen Bestimmungen als speziellere Vorschrift vor. Dementsprechend ist für eine Verwendung zu einem anderen Zweck die Einwilligung des informationsgebenden Mitgliedstaates einzuholen (§ 19 Abs. 2 Satz 2 EUAHiG-E²⁸).

Im umgekehrten Falle kann das inländische zentrale Verbindungsbüro nach § 15 Abs. 1 EUAHiG-E einer anderen Verwendung zustimmen, wenn das Steuergeheimnis gewahrt bleibt. Alle Auskünfte, die ein Mitgliedstaat nach Maßgabe der EU-AHR erhält, sind in diesem Staat in gleicher Weise geheim zu halten wie die nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften erhaltenen Auskünfte (vgl. § 15 Abs. 4 EUAHiG-E). Bisher dürfen Auskünfte nur erteilt werden, wenn die Geheimhaltung im ersuchenden Staat gewährleistet ist (§§ 3 Abs. 1 Nr. 3, 4 EGAHiG, § 117 Abs. 3 Nr. 2 AO). Es ist aber zu beachten, dass in jedem empfangenden Mitgliedstaat der gemeinschaftsrechtliche Datenschutz gilt.²⁹ Damit ist von einem hinreichenden Geheimhaltungsniveau auszugehen und hinfällig, dieses Erfordernis im nationalen Recht zu kodifizieren.

2. Auskünfte ohne Ersuchen

Auskünfte ohne Ersuchen erfolgen in Form von

- Spontanauskünften, d. h. die nicht systematische Übermittlung von Informationen zu jeder Zeit an einen anderen Mitgliedstaat ohne dessen vorheriges Ersuchen;
- automatischen Auskünften (Routineauskünften), d. h. systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen über gleichartige Sachverhalte in regelmäßigen, im Voraus festgelegten Abständen.

a) Spontanauskünfte

Schon bisher sieht § 2 Abs. 2 EGAHiG einen Tatbestand für Zulässigkeit und Voraussetzungen von Spontanauskünften vor.³⁰ Finanzbehörden in Mitgliedstaaten der EU können danach im Grundsatz Auskünfte ohne Ersuchen, also „spontan“ erteilen. Bisher kommt es nach § 2 Abs. 2 Satz 1 EGAHiG darauf an, dass die Auskünfte für die zu-

23 Vgl. Zöllner in Pahlke/Koenig, § 177 AO Rz. 38.

24 Vgl. Hendricks in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 1 MA-InfAust. Rz. 12.

25 Vgl. BR-Drucks. 302/12, S. 55.

26 Abs. 3 i. d. F. der Empfehlungen der Ausschüsse, BR-Drucks. 302/1/12.

27 Abs. 2 i. d. F. der Empfehlungen der Ausschüsse, BR-Drucks. 302/1/12.

28 Abs. 3 i. d. F. der Empfehlungen der Ausschüsse, BR-Drucks. 302/1/12.

29 Jeder Informationsaustausch unterliegt nach Art. 25 EU-AHR den Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 95/46/EG vom 24. 10. 1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr (ABIEG L 281 vom 23. 11. 1995, S. 31) und der Verordnung (EG) Nr. 45/2001 vom 18. 12. 2000 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die Organe und Einrichtungen der Gemeinschaft und zum freien Datenverkehr (ABIEU L 8 vom 12. 1. 2001, S. 1).

30 Vgl. De Weerth, IStR 2000 S. 462; Wegner, PStR 2005 S. 54.

treffende Besteuerung eines Stpfl. im anderen Mitgliedstaat geeignet sein können. Nunmehr reicht nach § 8 Abs. 1 EUAHiG-E die Berechtigung, ohne Ersuchen alle Informationen zu übermitteln, die für die anderen EU-Mitgliedstaaten von Nutzen sein können. Das ist gem. § 8 Abs. 1 EUAHiG-E nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) zu entscheiden. Von Nutzen sein können auch solche Daten, wenn sie nicht der Besteuerung eines Stpfl. in dem empfangenden Mitgliedstaat dienen. Insofern ist § 8 Abs. 1 EUAHiG weiter als der bisherige § 2 Abs. 2 Satz 1 EGAHiG.

Wenn bestimmte Fallkonstellationen vorliegen, sieht § 2 Abs. 2 Satz 2 EGAHiG vor, dass die Einkünfte übermittelt werden sollen. Der neue § 8 EUAHiG-E übernimmt diese Fallkonstellationen, statuiert in § 8 Abs. 2 EUAHiG-E jedoch nunmehr die Pflicht zur Auskunftserteilung unter den bisherigen Voraussetzungen. § 8 Abs. 3 EUAHiG-E sieht dafür die unverzügliche Weitergabe, spätestens jedoch binnen eines Monats vor.

Konkret sind es folgende Fallgruppen, in denen nun die Pflicht zur Übermittlung gilt:

- Die Vermeidung der Verkürzung von Steuern des anderen Mitgliedstaates (§ 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EGAHiG, nun § 8 Abs. 2 Nr. 1 EUAHiG-E). Dies ist der Hauptanwendungsfall der internationalen Kontrollmitteilungen. Die Vermutung des Verdachts einer vollzogenen oder möglichen Steuerverkürzung reicht aus (vgl. Art. 4 Abs. 1 Buchst. a EU-AHR).
- Die Auswirkung einer Steuervergünstigung im anderen Staat (§ 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EGAHiG, nun § 8 Abs. 2 Nr. 2 EUAHiG-E).
- Die Steuerumgehung über Drittstaaten (§ 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EGAHiG, nun § 8 Abs. 2 Nr. 3 EUAHiG-E).
- Die Belastungverschiebung bei Gewinnabgrenzung (§ 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EGAHiG, nun § 8 Abs. 2 Nr. 4 EUAHiG-E).
- Sogenannte Rückmeldungen (§ 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EGAHiG, nun § 8 Abs. 2 Nr. 5 EUAHiG-E).

b) Fortentwicklung eines automatischen Informationsaustauschs

Schon bisher sah § 2 Abs. 3 EGAHiG einen automatischen Informationsaustausch vor. Darin ist jedoch allein die Ermächtigungsgrundlage für entsprechende Verwaltungsvereinbarungen enthalten. Eine solche Verwaltungsvereinbarung erfordert der automatische Informationsaustausch nach dem neuen § 7 EUAHiG-E nicht mehr.

In dem Katalog des § 7 Abs. 1 EUAHiG-E sind nunmehr bestimmte Fälle festgehalten, in denen eine Pflicht besteht, Informationen automatisch zu übermitteln, nämlich Informationen bezüglich:

- Vergütungen aus unselbständiger Arbeit,
- Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen,

- Lebensversicherungsprodukten,
- Ruhegehältern³¹ und
- Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus.

In den übrigen Fällen ist der automatische Informationsaustausch grundsätzlich zulässig nach pflichtgemäßem Ermessen des zentralen Verbindungsbüros.

Die spontan auszutauschenden Informationen müssen verfügbar sein. Sie sind also – anders als nach § 4 EUAHiG-E – nicht erst zu ermitteln. Zudem müssen sich die Informationen auf in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Personen beziehen. Damit sind also Informationen über (reine) Steuerinländer nicht zu übermitteln. Die automatische Übermittlung von Informationen ist gem. § 20 EUAHiG-E ab dem 1.1.2015 vorzunehmen und erstmals auf Informationen der Besteuerungszeiträume ab dem 1.1.2014 anzuwenden.

Art. 8 Abs. 2 EU-AHR sieht vor, dass die EU-Mitgliedstaaten bis zum 1.1.2014 die Kommission unterrichten über die Arten von Einkünften und Vermögen, zu denen für sie Informationen verfügbar sind. Sie informieren die Kommission auch über alle späteren diesbezüglichen Änderungen. Bis zum 1.7.2016 unterbreiten die EU-Mitgliedstaaten der Kommission jährlich Statistiken zum Umfang des automatischen Informationsaustauschs, die die Kommission auswerten und über die sie einen Bericht bis zum 1.7.2017 vorlegen wird (Art. 8 Abs. 4 und 5 EU-AHR).

3. Form und Frist

Die erstrebte Standardisierung soll durch mehr Formalia und Fristen bei der Erledigung der Informationshilfe erreicht werden. Bisher war nach § 2 Abs. 4 EGAHiG die ersuchte Auskunft unverzüglich zu erteilen. Dies bleibt weiterhin der Grundsatz, aber § 5 EUAHiG-E sieht nun Höchstfristen für die Auskunftserteilung, die Beanstandung oder Zurückweisung von Ersuchen vor. Für Spontanauskünfte bestimmt § 8 Abs. 3 EUAHiG-E eine Monatsfrist.

Die Übermittlung von Informationen erfolgt auf einem elektronisch zu übermittelnden Standardformblatt (§ 17 EUAHiG-E), dessen Inhalt sich nach Art. 20 Abs. 3 EU-AHR richtet.³² Die Nichteinhaltung der in § 17 Abs. 1 bis 3 EUAHiG-E genannten Übermittlungsformen und -wege wirkt sich grundsätzlich nicht auf die Wirksamkeit der Amtshilfehandlung aus.³³

³¹ Vgl. BR-Drucks. 302/1/12, Empfehlungen der Ausschüsse regen eine klarstellende Ergänzung an, dass dieser Informationsaustausch neben Betriebsrenten auch andere Arten von Altersbezügen, u. a. Bezüge aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, umfasst.

³² Vgl. BR-Drucks. 302/12, S. 70, zu § 4 Abs. 2; S. 74, zu § 8 Abs. 2.

³³ Vgl. BR-Drucks. 302/12, S. 81, zu § 17 Abs. 4.

V. Ausweiten der grenzüberschreitenden behördlichen Ermittlungen

Das EUAHiG-E enthält weitergehende Regelungen über grenzüberschreitende behördliche Ermittlungen vor. Das betrifft die Anwesenheit und Teilnahme von Bediensteten in einem anderen Mitgliedstaat ebenso wie koordinierte Betriebsprüfungen.

1. Anwesenheit und Teilnahme von ausländischen Bediensteten

§ 1b EGAHiG enthält Regelungen für eine Anwesenheit von ausländischen Bediensteten bei Prüfungen im Inland. § 1b Abs. 1 EGAHiG bestimmt, dass auf Ersuchen die zuständige Behörde des ersuchten Staates unter Verzicht auf ihr Souveränitätsrecht gestatten kann, dass Vertreter der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates während der einschlägigen Phase einer Steuerprüfung im ersuchten Staat zugegen sein können (Anwesenheit).³⁴ Nach § 1b Abs. 1 Satz 3 EGAHiG ist es den Bediensteten des anderen Mitgliedstaates nicht gestattet, Ermittlungshandlungen vorzunehmen. Das ändert sich durch den neuen § 10 Abs. 3 EUAHiG-E: Die Norm sieht die Vornahme eigener Ermittlungshandlungen (Teilnahme) ausdrücklich vor, wie sie die Befragung von Auskunftspersonen oder die Durchsicht von Unterlagen darstellen. Sie bedarf jedoch der Zustimmung des Betroffenen (§ 10 Abs. 3 Satz 2 und 3 EUAHiG-E).

Darüber hinaus sieht § 11 EUAHiG auch den umgekehrten Fall der Entsendung von deutschen Bediensteten in einen anderen Mitgliedstaat vor und verweist auf die entsprechende Anwendung von § 10 EUAHiG.³⁵

2. Koordinierte Prüfungen

Eine besondere Form des Informationsaustauschs zwischen deutschen und ausländischen Behörden erfolgt in der Praxis auch im Rahmen sog. international koordinierter Außenprüfungen („simultane“ Betriebsprüfungen).³⁶ Solche gleichzeitigen Prüfungen sieht nun § 12 EUAHiG-E ausdrücklich vor und schafft damit eine Ermächtigungsgrundlage, an der es bislang fehlt.

Das EGAHiG enthält keine entsprechende Regelung, weshalb diese Form der internationalen Zusammenarbeit aus rechtlicher Sicht kritisch ist. Die Praxis behilft sich damit, dass auf diesem Gebiet Auskunfts- und Verständigungsverfahren häufig eine „natürliche Verbindung“ eingehen bzw. koordinierte Außenprüfungen eine „Mischung zwischen Auskunftsverkehr und vorweggenommenem Verständigungsverfahren“ darstellen. Dieser Krücke bedarf es im Anwendungsbereich des EUAHiG-E künftig nicht mehr.

§ 12 EUAHiG-E gewährt jedoch keinen Anspruch auf eine gemeinsame Prüfung im anderen Mitgliedstaat. Jeder betroffene Staat entscheidet eigenständig, ob und in welchem Umfang er sich an einer bestimmten zeitlich abgestimmten Prüfung beteiligt. Bei international abgestimm-

ten Außenprüfungen hat der Auskunftsaustausch die Rechtsmäßigkeitkriterien i. S. d. berechtigten Schutzinteressen, wie sie nunmehr § 4 EUAHiG, § 117 Abs. 3 AO festlegen, zu beachten.

VI. Zustellungen

Nach § 14 EUAHiG-E wird Amtshilfe auch durch Zustellung von Dokumenten geleistet. Diese Hilfeleistung erfolgt auf Ersuchen und erfasst alle Dokumente, die mit einer Steuer gem. § 1 EUAHiG-E zusammenhängen, einschließlich der gerichtlichen Dokumente, die aus dem anderen Mitgliedstaat stammen. § 14 Abs. 1 Satz 3 EUAHiG-E verweist für die Zustellung auf das VwZG.

VII. Schranken der Amtshilfe

Amtshilfe ist nicht grenzenlos zulässig. Bei den Schranken ist im Hinblick auf den Rechtsschutz zu unterscheiden zwischen der Informationsbeschaffung und der Informationsweitergabe.

1. Informationsbeschaffung

Die Informationsbeschaffung erfolgt nach dem nationalen Verfahrensrecht. Die Inanspruchnahme als Auskunftsperson oder als Vorlagepflichtiger, die Augenscheinnahme und ähnliche Maßnahmen zur innerstaatlichen Durchführung eines zwischenstaatlichen Amtshilfeersuchens sind regelmäßig Verwaltungsakte. Der Betroffene kann diese mit dem Einspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 1 AO) und ggf. mit einer nachfolgenden Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1, 1. Variante FGO) angreifen.

Eine Schranke der Informationsbeschaffung folgt aus der in § 4 Abs. 1 EUAHiG-E verankerten voraussichtlichen Erheblichkeit.

2. Informationsweitergabe

Die Informationsweitergabe findet ihre Schranken in den Auskunftsverboten und den Auskunftsverweigerungsrechten.

a) Auskunftsverbote

Auskunftsverbote stehen der Weitergabe von Informationen unbedingt entgegen. Die Auskunftsverbote sind in § 4 Abs. 3 EUAHiG-E festgelegt, nämlich:

1. Beschränkungen auf Grund nationalen Rechts (bisher § 3 Abs. 1 Nr. 1 EGAHiG): Auskünfte, die nach deutschem Recht nicht beschafft werden können

³⁴ Vgl. BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006 S. 26, Tz. 3.2.4.

³⁵ Vgl. BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006 S. 26, Tz. 2.2.5.

³⁶ Vgl. BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006 S. 26, Tz. 1.5.3.

oder deren Beschaffung der deutschen Verwaltungspraxis widerspricht, dürfen nicht erteilt werden.³⁷ Danach sind insbesondere

- die Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte nach §§ 101 bis 106 AO zu beachten (z. B.: Angehörige des Stpfl. sollen über dessen Verhältnisse Auskunft geben);
 - Mitteilungen von Daten über einen Vergleichsbetrieb nur zulässig, wenn sie keine Rückschlüsse auf die Identität des Betroffenen zulassen, es sei denn, der Betroffene stimmt zu;
2. Nichtausschöpfen eigener Erkenntnisquellen (bisher § 3 Abs. 2 Nr. 1 EGAHiG);
 3. Preisgabe von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen: Es darf die Auskunft nicht erteilt werden, wenn sich das ausländische Auskunftersuchen auf ein Handels-, Geschäfts-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren (Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis) erstreckt (§ 4 Abs. 3 Nr. 3 EU-AHiG-E).³⁸ Anders als nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 EGAHiG kommt es nicht mehr darauf an, ob auf Grund der Auskünfte dem inländischen Beteiligten ein Schaden entsteht, der mit dem Zweck der Auskunft nicht zu vereinbaren ist;
 4. Verstoß gegen den Ordre Public (bisher § 3 Abs. 1 Nr. 3 EGAHiG).

In den dort genannten Fällen darf das deutsche zentrale Verbindungsbüro keine Auskunft erteilen.

b) Auskunftsverweigerungsrecht

Im Gegensatz zu den Auskunftsverboten ist bei Bestehen eines Auskunftsverweigerungsrechts nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob Amtshilfe geleistet wird oder eben nicht.

Die Voraussetzungen, unter denen das inländische Verbindungsbüro die innergemeinschaftliche Amtshilfe ablehnen kann, entsprechen nach dem bisher geltenden § 3 Abs. 2 EGAHiG den Grundsätzen, die auch für die inländische Amtshilfe nach § 112 AO gelten.³⁹ § 4 Abs. 4 EU-AHiG-E hält nun lediglich ein Auskunftsverweigerungsrecht im Falle fehlender Gegenseitigkeit fest.

Nach § 1 Abs. 4 EU-AHiG-E gelten allerdings für die Amtshilfe die Vorschriften der AO entsprechend, sofern nicht ein anderes bestimmt ist. Dies betrifft besonders die Weitergabe von Informationen, da deren Beschaffung sich ohnehin nach dem nationalen Verfahrensrecht richtet, mithin die AO unmittelbar gilt. Somit gelten die in § 112 AO festgelegten Grundsätze einschließlich der Weigerungsgründe in § 112 Abs. 3 AO mittelbar.

c) Dreiecksauskünfte und Informationen an Drittstaaten

Das EU-AHiG-E regelt nunmehr auch Dreiecksauskünfte, und zwar in zweierlei Konstellation: Nach § 15 Abs. 2 EU-

HiG-E ist die Weitergabe von Informationen geregelt, die von einem Mitgliedstaat erlangt werden und an einen anderen Mitgliedstaat gehen sollen (bisher § 4 Abs. 4 EGAHiG).⁴⁰ Dem abkommensrechtlichen Grundsatz, dass Informationen, die ein Staat erhalten hat, nicht einem dritten Staat offenbart werden dürfen, sofern dies nicht durch eine ausdrückliche Bestimmung in dem Abkommen zugelassen ist oder der die Information liefernde Staat der Weitergabe zustimmt,⁴¹ trägt § 15 Abs. 2 EU-AHiG-E Rechnung. Indem aber nicht die jeweilige ausdrückliche Zustimmung vorgesehen ist, sondern lediglich die Anzeige der beabsichtigten Weitergabe (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 EU-AHiG-E), nach der dem die Information liefernden Mitgliedstaat zehn Tage bleiben, um zu widersprechen, andernfalls die Zustimmung als erteilt gilt (§ 15 Abs. 2 Nr. 3 EU-AHiG-E), wird deutlich, dass diesbezüglich nicht nur die vereinzelte Weitergabe angestrebt wird.

Die Übermittlung von Informationen aus Drittstaaten an einen Mitgliedstaat regelt hingegen § 18 Abs. 1 EU-AHiG-E. Die Weitergabe ist zulässig, wenn es mit dem die Information gebenden Drittstaat vereinbart ist. Das entspricht Art. 24 Abs. 2 EU-AHR. Die Weitergabe von Informationen an einen Drittstaat ist nur unter den in § 18 Abs. 2 EU-AHiG-E genannten, weitergehenden Voraussetzungen zulässig.

3. Rechtsschutz

Die Weitergabe der Informationen an die ausländische Behörde stellt gegenüber dem Betroffenen, der insoweit Objekt der Amtshilfegewährleistung ist, nach h. M. keinen Verwaltungsakt (§ 118 AO), sondern schlichtes Verwaltungshandeln, einen Realakt dar. Die Weitergabe kann der inländische Betroffene somit weder mit dem Einspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 1 AO) noch der nachfolgenden Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1, 1. Variante FGO) angreifen. Statthafte Klageart ist daher grundsätzlich die Leistungsklage (§ 40 Abs. 1, 3. Variante FGO), mit der der Betroffene seinen Unterlassungsanspruch geltend macht (Unterlassungsklage). Nachdem die Auskunft erteilt wurde, kann der Betroffene im Wege der Feststellungsklage (§ 41 Abs. 1 FGO) begehren, festzustellen, dass die Auskunftserteilung rechtswidrig war.⁴² In Betracht kommt zudem die Geltendmachung eines Folgebeseitigungsanspruchs. Dieser ist darauf gerichtet, den früheren Zustand wiederherzustellen, und setzt damit voraus, dass die Wiederherstellung tatsächlich möglich, rechtlich zulässig und für die Verwaltung zumutbar ist.⁴³

37 Vgl. BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006 S. 26, Tz. 3.3.1.1.

38 Vgl. BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006 S. 26, Tz. 3.3.1.3.

39 Vgl. Zöllner in Pahlke/Koenig, § 117 AO Rz. 49.

40 Vgl. Klein/Rüsken, § 117 AO Rz. 138.

41 Vgl. OECD-Musterkommentar 2010 zu Art. 26 OECD-MA, Nr. 12.2; so auch Art. 24 Abs. 1 EU-AHR.

42 Vgl. FG Köln vom 26. 2. 2004, 2 K 1993/02, EFG 2004 S. 1734.

43 Vgl. BFH vom 27. 2. 2007, III B 158/06, BFH/NV 2007 S. 1090.

BILANZRECHT

Mit Blick auf eine rechtswidrige Datenweitergabe ist zur Beseitigung der sich daraus ergebenden Folgen daran zu denken, dass die inländische Behörde der ausländischen Behörde, die die Daten schon erhalten hat, aufgibt, die Daten zu vernichten und Unterlagen zurückzugeben.⁴⁴ Der Betroffene muss einen Anspruch auf Unterlassen gegen die zuständige Behörde haben. Ein materieller Unterlassungsanspruch lässt sich aus § 1004 BGB i. V. m. § 30 AO herleiten und kann ihm aus den Vorschriften des EGAHiG bzw. des EUAHiG zustehen. Entscheidende Bedeutung kommt dabei den Auskunftsverboten zu, soweit diese (auch) im subjektiven Interesse des Einzelnen sind und nicht allein im öffentlichen Interesse bestehen.⁴⁵ Soweit die Datenweitergabe rechtswidrig ist, liegt darin eine Verletzung des Steuergeheimnisses.

VIII. Fazit

Die umfassenderen Regelungen des EUAHiG-Entwurfs stellen eine umfassendere Grundlage für den Auskunftsaustausch mit anderen EU-Mitgliedstaaten dar. Die gegenüber dem EGAHiG weitergehenden Regelungen tra-

gen der längst im Gang befindlichen Entwicklung zu einem Massenansturm der Informationshilfe hinreichende Rechnung.

Der Gesetzgeber nutzt mit der Novelle nicht die Chance, ein geschlossenes Regelungsnetz über die internationale Amtshilfeleistung nicht allein gegenüber EU-Mitgliedstaaten, sondern insgesamt zu liefern, wie es etwa in der Schweiz mit dem Steueramtshilfegesetz⁴⁶ – derzeit im Gesetzgebungsverfahren – der Fall ist. Dabei enthält der EUAHiG-Entwurf mit den Bestimmungen in § 18 über den Umgang mit den Daten aus Drittstaaten und der Weitergabe an Drittstaaten einen über den gemeinschaftsrechtlichen Rahmen hinausgehenden Regelungspunkt, der insoweit systemwidrig erscheint. Es bleibt damit bei dem Nebeneinander von EUAHiG und § 117 AO als innerstaatliche Durchführungsbestimmungen über die grenzüberschreitende Amtshilfe.

44 Vgl. FG Baden-Württemberg vom 27.3.2007, 11 K 297/02; vgl. dazu *Weyand*, PStR 2008 S. 27.

45 Vgl. FG Köln vom 26.2.2004, 2 K 1993/02, EFG 2004 S. 1734.

46 Vgl. Botschaft vom 6.7.2011 zum Erlass eines Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAG) (BBl. 2011 S. 6193).