

Zwischenstaatlicher Auskunftsverkehr am Beispiel neuerer Entscheidungen des FG Köln

Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax, RA, FAStr, FAHuGR

Der zwischenstaatliche Auskunftsverkehr in steuerlichen Fragen fällt in den Zuständigkeitsbereich des Bundesministeriums der Finanzen (BMF).¹ Durch § 5 Abs. 1 Nr. 5 Finanzverwaltungsgesetz² und § 1a EGAHiG³ ist diese Zuständigkeit auf das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) mit Hauptdienstszitz in Bonn-Beul übertragen. Da Bonn-Beul im Gerichtsbezirk⁴ des Finanzgerichts (FG) Köln liegt, ist dieses vielfach⁵ mit dem zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr befaßt. Zwei seiner Entscheidungen betreffend die Türkei⁶ und China⁷ seien hier beispielhaft herausgegriffen.

A. Grundkonstellation

Die beim zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr⁸ anhängigen Verfahren lassen sich verfahrensrechtlich in zwei verschiedene Kategorien unterteilen: Einstweiliger Rechtsschutz (Einstweilige Anordnung) und Hauptsacheverfahren (vorbeugende Unterlassungsklage).⁹ In materieller Hinsicht lassen sich die Verfahren unterteilen in Verfahren betreffend Auskunftserteilung an ausländische Behörden (Spontanmitteilungen und Beantwortung von ausländischen Auskunftersuchen) und Auskunftersuchen an ausländische Behörden.

Der größte Teil der veröffentlichten Entscheidungen des FG Köln befaßt sich mit der Frage der Zulässigkeit der Auskunftserteilung an ausländische Behörden in Form von sogenannten Spontanmitteilungen. Hält ein Finanzamt einen Sachverhalt für mitteilenswert, so hat es dies auf dem Dienstweg an das BZSt zu übermitteln.¹⁰ Aufgrund § 117 Abs. 4 Satz 3 AO i.V.m. § 91 AO haben die zuständigen Behörden, z.B. die Betriebsprüfung, dem Steuerpflichtigen die Absicht der Spontanmitteilung ins Ausland oder der Beantwortung eines ausländischen Auskunftersuchens vorab mitzuteilen und ihn anzuhören.¹¹

B. Materielles Recht

§ 30 Abs. 1 AO schützt die Informationen (Verhältnisse¹² und fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse) des Steuerpflichtigen (Steuergeheimnis). Aus dem Steuergeheimnis folgt der Anspruch des Steuerpflichtigen gegenüber dortigen Amtsträgern und den für den öffentlichen Dienst besonders verpflichteten Personen, dieses Geheimnis zu wahren (Abs. 1) bzw. die betreffenden Informationen und Kenntnisse nicht zu offenbaren oder zu verwerthen (Abs. 2 und 4).¹³

Für den zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr kann sich eine Rechtfertigung für die Durchbrechung des Steuergeheimnisses aus § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i.V.m. § 117 Abs. 2 AO i.V.m. einer Auskunftsklausel aus einem Doppelbesteuer-

1 BFH, Urteil vom 23.07.1997, BStBl. II, S. 92.

2 In Verbindung mit BMF-Schreiben vom 29.11.2004, BStBl. I, S. 1144.

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 – EGAHiG) vom 19.12.1985, BGBl. I, S. 2436, 2441.

4 § 1 Abs. 2 AGFGO des Landes NRW.

5 Im Mittelpunkt stehen Spontanmitteilungen, von denen 2002 bundesweit 120.000 erteilt wurden.

6 Auskunft zulässig: FG Köln, Beschluß vom 09.05.2007, 2 V 1243/07; Auskunft unzulässig: FG Köln, Beschluß vom 20.08.2008, 2 V 1948/08.

7 FG Köln, Urteil vom 20.09.2007, 2 K 938/07; BFH, Urteil vom 29.04.2008, I R 79/07.

8 Bemerkenswert: Schweizerisches BVerwG zu „fishing expeditions“ nach Art. 26 des DBA USA-Schweiz, Urteil vom 05.03.2009, A-7342/2008 und A-7426/2008.

9 Bei Erledigung: Feststellungsklage; BFH, Beschluß vom 18.06.2008, I B 184/07; Urteil vom 29.04.2008, I R 79/07.

10 Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen, BMF-Schreiben vom 25.01.2006, BStBl. I, S. 26, Tz. 1.6.1.

11 BMF-Merkblatt zum Auskunftsaustausch, Tz. 2.1.3. und Tz. 5 a.a.O.

12 Dies sind alle Merkmale, die eine Person von ihrer Umwelt abheben und zum Individuum machen; unabhängig von ihrer steuerlichen Relevanz, *Tipke/Kruse*, AO-Kommentar, § 30 Rn. 12.

13 BFH, Beschluß vom 15.02.2006, I B 87/05.

erungsabkommen oder dem EG-Amtshilfe-Gesetz ergeben. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Rechtfertigungsnormen nicht vor, ergibt sich spiegelbildlich ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Unterlassung der Auskunft analog § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB i.V. m. § 30 AO.

I. Auskünfte nach Doppelbesteuerungsabkommen

1. China

In seiner „China-Entscheidung“¹⁴ vom 20.09.2007 hatte sich das FG Köln zuerst mit der Frage auseinanderzusetzen, ob das DBA mit der Volksrepublik China vom 10. 06 1985 eine Spontanmitteilung rechtfertigen kann, denn das Abkommen enthält nur eine sogenannte „kleine Auskunfts-klausel“.¹⁵ Eine kleine Auskunfts-klausel berechtigt bzw. verpflichtet nur zu solchen Auskünften, die für die Durchführung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens erforderlich sind. Sowohl das FG Köln als auch der BFH¹⁶ entschieden, daß auch im Falle einer kleinen Auskunfts-klausel Spontanmitteilungen zulässig sind, denn gemäß dem Wortlaut der Auskunfts-klausel komme es nicht auf die Art der Auskunftserteilung an, sondern nur darauf, ob die Mitteilung für die Durchführung des Abkommens erforderlich ist. Die Erforderlichkeit habe jedoch nichts mit der Art und Weise der Auskunftserteilung zu tun. Der BFH verweist zudem darauf, daß der Musterkommentar zum Musterdoppelbesteuerungsabkommen (MA) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit (OECD) seit 1977 die im MA enthaltene, zum DBA-China wortgleiche kleine Auskunfts-klausel im vorstehenden Sinn kommentiert. Staaten, auch Nicht-OECD-Mitgliedstaaten, die solche (wortgleichen) Klauseln untereinander vereinbaren und keine ausdrückliche Einschränkung vornehmen, werden also die Kenntnis dieser Kommentierung und ein entsprechender Vertragswille unterstellt.

Von der Klägerin¹⁷ wurde die Erforderlichkeit bestritten, da die deutschen Steuerbehörden den chinesischen Steuerbehörden einen Sachverhalt mitgeteilt hatten, der im Grundsatz dem vor Ort befindlichen chinesischen Finanzamt bereits bekannt war. Die Spontanmitteilung enthielt auch kein „Mehr“ an Informationen für die chinesischen Steuerbehörden. Zudem war der betroffene Arbeitnehmer unabhängig von dem DBA-China mit seinem für die dortige Tätigkeit bezogenen Arbeitslohn dort steuerpflichtig, das DBA-China habe diesen Grundtatbestand nicht geändert. Wenn das DBA-China jedoch in diesem Fall überhaupt nicht eingreife, dann sei die Auskunft „zur Durchführung“ des Abkommens weder geeignet noch erforderlich.

Das FG Köln bejahte die Erforderlichkeit, auch wenn die örtlichen chinesischen Finanzbehörden den Sachverhalt kannten und (richtigerweise) von einer Steuerpflicht in China ausgingen. Nach Ansicht des FG Köln greift die Sichtweise der Klägerin zu kurz, wenn sie darauf abstellt, ob

sich das steuerliche Ergebnis aufgrund der Auskunft ändert oder nicht. Wäre kein Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden, so wäre der Arbeitnehmer sowohl in Deutschland, als auch in China mit seinem Arbeitslohn steuerpflichtig gewesen.¹⁸ Erst aufgrund des DBA-China wurde sein Arbeitslohn in Deutschland freigestellt und so eine Doppelbesteuerung vermieden. Auf der anderen Seite liegt es auch im Gesamtzweck eines DBA, das Entstehen von „weißen“ Einkünften zu verhindern.¹⁹ Eine Spontanmitteilung an den Abkommenspartner mit dem Zweck, sicherzustellen, daß es nicht zu weißen Einkünften kommt, dient diesem Gesamtzweck und ist in diesem (weiten) Sinne²⁰ erforderlich.

2. Türkei

Im Fokus der „Türkei-Entscheidungen“ des FG Köln vom 09.05.2007²¹ und 20.08.2008²² stand die Frage nach dem Schutz des Steuergeheimnisses durch den Empfängerstaat. In diesen Fällen war es unproblematisch, die Voraussetzungen für die Erteilung einer Spontanmitteilung an die türkischen Steuerbehörden gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i.V.m. § 117 Abs. 2 AO i.V.m. Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-Türkei²³ zu bejahen, denn das DBA enthält eine sogenannte große Auskunfts-klausel.²⁴ Eine große Auskunfts-klausel berechtigt sowohl zu Auskünften betreffend die Durchführung des

14 FG Köln, Urteil vom 20.09.2007, 2 K 938/07: Ein Arbeitnehmer mit durchgehend deutschem Wohnsitz arbeitete für ca. 7 Monate in einer Betriebsstätte seines deutschen Arbeitgebers in Shanghai. Der Arbeitslohn war von der deutschen Lohnsteuer freigestellt, die chinesische Lohnsteuer wurde einbehalten und an das örtliche chinesische Finanzamt abgeführt. Aufgrund der Mitteilung des BZSt kam es zur Involvierung übergeordneter chinesischer Finanzbehörden, die eine höhere Lohnsteuerveranlagung und Strafzuschläge verfügten.

15 „Art. 27 Informationsaustausch
(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens erforderlich sind. (...)“.

16 BFH, Urteil vom 29.04.2008, I R 79/07.

17 Klägerin war die Arbeitgeberin des betroffenen Arbeitnehmers. Anders als das FG Köln wies der BFH die Klage zum Großteil mangels Feststellungsinteresses der Arbeitgeberin als unzulässig ab, denn der Arbeitnehmer sei von der in China nachzuzahlenden Einkommensteuer betroffen gewesen und nicht die Arbeitgeberin – der Umstand der Abwicklung der Einkommensteuervorauszahlungen im Wege des Lohnsteuerabzugsverfahrens begründe keine hinreichende Berührung der Rechtssphäre der Arbeitgeberin.

18 FG Köln, Urteil vom 20.09.2007, 2 K 938/07, Rn. 117 f.

19 FG Köln, Urteil vom 20.09.2007, 2 K 938/07, Rn. 119.

20 Das FG Köln spricht in diesem Zusammenhang von Erteilung von „internationalen Informationen“ durch die Finanzverwaltung, a.a.O., Rn. 121 ff.

21 FG Köln, Beschluß vom 09.05.2007, 2 V 1243/07: Auskunft zulässig.

22 FG Köln, Beschluß vom 20.08.2008, 2 V 1948/08: Auskunft unzulässig.

23 DBA-Türkei vom 16.04.1985; gekündigt am 29. 07. 2009 mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2010, vgl. Pressemitteilung des BMF vom 24.08.2009.

24 „Art. 26 Informationsaustausch
(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens und des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind, (...)“

Abkommens als auch betreffend die Durchführung des innerstaatlichen (Steuer-)Rechts des Empfängerstaates.

Allerdings enthält Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA-Türkei eine Bestimmung hinsichtlich der Geheimhaltung der ausgetauschten Informationen.²⁵ Dieser Passus begründet ein sogenanntes internationales Steuergeheimnis; es handelt sich dabei um ein eigenständiges Steuergeheimnis, das unabhängig von den nationalen Vorschriften des empfangenden Vertragsstaates existiert und nicht aufgrund nationaler Vorschriften dieses Staates durchbrochen werden darf.²⁶ Die Nichtverletzung des internationalen Steuergeheimnisses durch den empfangenden Vertragsstaat ist als negative Tatbestandsvoraussetzung für die Auskunftserteilung anzusehen.

In dem Verfahren im Jahre 2008 wegen des Erlasses einer einstweiligen Anordnung wurde von der Antragstellerin vorgetragen²⁷, daß zumindest in ihrem Fall die Gefahr bestehe, daß die türkischen Steuerbehörden die erhaltenen Informationen nicht geheimhalten werden. Da es sich um ein Verfahren im einstweiligen Rechtsschutz handelte, war es nach Ansicht des FG Köln ausreichend, daß die Antragstellerin diese negative Tatbestandsvoraussetzung nur glaubhaft gemacht hat. Für die Glaubhaftmachung sei es ausreichend, daß ein nicht geringes Maß an Wahrscheinlichkeit für die behauptete Tatsache spreche.²⁸ Dem BZSt als Antragsgegner gelang es nicht, diese Wahrscheinlichkeitsvermutung hinreichend zu erschüttern.²⁹ Zwar legte das BZSt ein Schreiben des türkischen Finanzministeriums vor, wonach die übermittelten Informationen geheim gehalten würden, jedoch war diese Mitteilung aus Sicht des FG Köln zu allgemein gehalten, um die durch die Antragstellerin „hervorgerufene“ Wahrscheinlichkeitsvermutung wieder hinreichend in Zweifel zu ziehen.

II. Auskünfte nach EG-Amtshilfe-Gesetz

§ 2 EGAHiG regelt die Befugnis zur Erteilung von Auskünften auf entsprechende ausländische Ersuchen und die Befugnis zur Erteilung von Spontanmitteilungen. Maßgebliche Entscheidungen des FG Köln führten dazu, daß der Gesetzeswortlaut des einschlägigen § 2 Abs. 2 EGAHiG betreffend die Befugnis zur Erteilung von Spontanmitteilungen zu Gunsten der Finanzverwaltung geändert wurde.³⁰ Sah der bis 2007 gültige Gesetzestext von § 2 Abs. 2 EGAHiG vor, daß Spontanauskünfte nur erteilt werden können, wenn tatsächliche Anhaltspunkte die Vermutung einer Steuerhinterziehung

etc. rechtfertigen,³¹ so reicht nach dem neuen Wortlaut³² die bloße Geeignetheit der Informationen für die Durchführung der zutreffenden Besteuerung im Empfängerstaat aus. Nach Überzeugung des Gesetzgebers schöpft er mit der Änderung den Spielraum des Art. 4 der zugrundeliegenden EG-Richtlinie in zulässiger Weise aus.

C. Fazit

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Entscheidungen des Finanzgerichts Köln verdeutlichen, daß die vom Gesetzgeber vorgesehenen Hürden den Steuerpflichtigen nur sehr begrenzt schützen.

Die eigentliche Fallfrage des realistischen und tatsächlichen Schutzes des Steuergeheimnisses im Ausland bleibt auf der Strecke, denn eine deutsche Überwachung der Daten im Ausland existiert nicht. Eine internationale Kontrolle (internationale Steuerbehörde) zum Schutze der übergebenen Daten ist nicht vorhanden, die Weitergabe an Drittländer unterliegt im Regelfall keiner Anhörung und damit keinem Rechtsschutz. Diese gegenwärtige Situation verdient eine (politische) Überprüfung dahingehend, ob die gegenwärtige deutsche Rechtslage das Steuergeheimnis überhaupt noch ernst nimmt.

25 „Alle so ausgetauschten Informationen sind geheimzuhalten und dürfen nicht der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden; sie dürfen nur den Personen oder Behörden, die mit der Veranlagung oder Erhebung der unter das Abkommen fallenden Steuern und den diesbezüglichen Rechtsbehelfen befaßt sind, sowie den Justizbehörden und Gerichten für Strafverfahren zugänglich gemacht werden, die sich auf die obengenannten Steuern beziehen.“

26 FG Köln, Beschluß vom 20.08.2008, V 1948/08, Rn. 41.

27 Unter Vorlage eines ausführlichen Privatgutachtens.

28 FG Köln, a.a.O. Rn. 42 ff.

29 In dem Verfahren 2 V 1243/07 war dies nicht nötig, da der dortige Antragsteller schon keinen entsprechenden Sachvortrag lieferte.

30 Änderung von § 2 Abs. 2 EGAHiG durch Jahressteuergesetz 2008; zur problematischen alten Fassung: FG Köln, Beschluß vom 27.04.2005, 2 V 1095/05 - nachfolgend: BFH, Beschluß vom 15.02.2006, I B 87/05; FG Köln, Urteil vom 22.02.2007, 2 K 2861/05 - nachfolgend: BFH, Beschluß vom 20.12.2007, I B 68/07.

31 „(2) Die Finanzbehörden können (...) Auskünfte erteilen, wenn tatsächliche Anhaltspunkte die Vermutung rechtfertigen, daß 1. Steuern dieses Mitgliedstaats verkürzt worden sind oder werden könnten; (...)“

32 „(2) Die Finanzbehörden können (...) Auskünfte ohne Ersuchen erteilen, die für die zutreffende Besteuerung eines Steuerpflichtigen im anderen Mitgliedstaat geeignet sein können. Auskünfte sollen erteilt werden, wenn (...)“.