

AUFSATZ

Sebastian Korts, RA, FASr, MBA, M.I. Tax und Petra Korts, RA, FASr, MBA, beide Köln¹

Ermittlungsmöglichkeiten deutscher Finanzbehörden bei Auslands-sachverhalten

Der nachfolgende Beitrag zeigt die Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei Auslandssachverhalten im Besteuerungs- und Strafverfahren auf. Neben internen Informationsquellen stehen dabei die mit Blick auf ihre zunehmende praktische Bedeutung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten – gegenüber den bei Inlandsfällen geltenden – erhöhten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sowie der grenzüberschreitende Informationsaustausch zwischen Finanzbehörden im Vordergrund. In die Betrachtung einbezogen wurden aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung, potenzielle Konflikte mit europäischem Recht sowie Aspekte des Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen bei der Informationsweitergabe an ausländische Steuerbehörden.

1. Einleitung

Nicht selten wurde das Jahr 2005 als das Jahr des „gläsernen Anlegers“ bezeichnet. Die Möglichkeiten der Finanzverwaltung, Steueründern auf die Schliche zu kommen, wurden drastisch erweitert. Seit April 2005, im nahtlosen Anschluss an das Auslaufen der Steueramnestie, können deutsche Finanzbehörden Informationen über die Konten Steuerpflichtiger aus einem von den Kreditinstituten bereitgestellten Datenpool abfragen². Die Finanzbehörden können so gezielt überprüfen, bei welchen Kreditinstituten ein Steuerpflichtiger Kapitalanlagen und Wertpapiergeschäfte getätigt hat, gemäß § 93 Abs. 7 AO immer dann, „wenn dies zur Festsetzung oder Erhebung von Steuern erforderlich ist und ein Auskunftsersuchen an den Steuerpflichtigen nicht zum Ziele geführt hat oder keinen Erfolg verspricht“³. Begleitet werden die neuen Abrufmöglichkeiten von der seit 2004 nach § 24c EStG bestehenden Pflicht der Kreditinstitute, Jahresbescheinigungen über alle steuerpflichtigen Kapitaleinnahmen sowie Spekulations- und Termingeschäfte ihrer Kunden zu erstellen⁴, die von der Finanzbehörde vom Steuerpflichtigen selbst oder direkt von der Bank angefordert werden können⁵.

Die Kontrollmöglichkeiten der Steuerverwaltung sind allerdings nicht auf Sachverhalte mit Inlandsbezug beschränkt. Bei Auslandssachverhalten bestehen gesteigerte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen. Kapitalerträge im EU-Ausland sowie in bestimmten Drittstaaten unterliegen dem Informationssystem bzw. der Quellenbesteuerung nach der EU-Zinsrichtlinie. Deutsche Finanzbehörden können sich neben internen Quellen wie der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen insbesondere der internationalen Amts- und Rechtshilfe bedienen, um Steueründern auf die Spur zu kommen. Daneben gibt es Bestrebungen auf internationaler Ebene zum intensiven Informationsaustausch mit Steueroasen. Die rechtlichen Grundlagen dieser Ermittlungsmöglichkeiten werden im Folgenden beschrieben.

2. Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen

§ 88a AO ermächtigt die Finanzbehörden zur Sammlung und Verwendung nach § 30 AO geschützter Daten auch für Zwecke künftiger Steuer(straf-)verfahren. Dem Bundeszentralamt für Steuern (kurz BZSt) obliegt nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG die zentrale Sammlung und Auswertung von Unterlagen über steuerliche

che Auslandsbeziehungen⁶. Hierzu erfasst der Arbeitsbereich „Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA)“⁷ alle sachdienlichen Informationen, die für die Tätigkeit der Steuererhaltungen von Bund und Ländern von Bedeutung sein können. In diesem Rahmen sammelt die IZA u. a. Informationen über natürliche und juristische Personen im Ausland, insbesondere über ausländische Briefkastenfirmen (Domizilgesellschaften) sowie Steueroasen- bzw. Niedrigsteuerländer. Der Datenbestand der IZA setzt sich zusammen aus Mitteilungen deutscher und ausländischer Finanzbehörden sowie aus allgemein zugänglichen Quellen wie z. B. ausländischen Handelsregistern. Auf Anfrage der Finanzbehörden und Steuerfahndungsstellen erteilt die IZA insbesondere Auskünfte über die Qualifizierung ausländischer Rechtsträger als Domizilgesellschaften⁷ oder hilft bei der Überprüfung der Angemessenheit von Lizenzgebühren oder Zinsen. Einen Anspruch des Steuerpflichtigen gegenüber dem Bundesamt für Finanzen auf die Erteilung einer Auskunft über die zu seiner Person gespeicherten Daten hat der BFH⁸ in einem Urteil vom 30. 7. 2003 verneint.

3. Informationsquellen Geldwäschebekämpfung und Zollfahndung

Weitere Erkenntnisquellen bieten sich den Finanzbehörden im Rahmen der Geldwäschebekämpfung sowie auf Grund der Mitteilungen von Erkenntnissen der Zollfahndung, welche diese bei der Überwachung des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs erlangt.

Geldwäsche wird definiert als „die Einführung von illegal erworbenen Gegenständen in den legalen Finanzkreislauf unter Verschleierung ihrer wahren Herkunft“⁹, plastischer ausgedrückt kann unter diesem Begriff etwa die Investition von Gewinnen aus organisierter Kriminalität in legalen Bereichen verstanden werden. Ergänzend zur Strafbewehrung (§ 261 StGB) versucht der Gesetzgeber Geldwäsche durch die Einbeziehung Privater, „quasi als verlängerter Arm der Ermittlungsbehörden“¹⁰, zu bekämpfen. So wurden Kreditinstituten, vermögensverwaltenden Personen und Unternehmen, Versicherungsunternehmen sowie

1) Die Autoren sind Partner der Korts Rechtsanwaltskanzlei mbH in Köln.

2) §§ 93 Abs. 7 und 8, 93 b AO; s. a. BMF v. 10. 3. 2005, BStBl I, 2005, 422 sowie BMF v. 9. 2. 2006: Fragen und Antworten zur aktuellen Kritik am steuerlichen Kontenabrufverfahren; zu Rechtsschutzmöglichkeiten beim behördlichen Kontenabruf *Cöster/Intemann*, DStR 2005, 30 ff.

3) Das BVerfG (Beschl. v. 22. 3. 2005, 1 BvR 2357/04, 1 BvQ 2/05, NJW 2005, 1179) hat eine einstweilige Anordnung gegen den Abruf von Kontostammdaten gemäß § 93 Abs. 7 u. 8 AO abgelehnt.

4) BMF Schr. v. 6. 9. 2006, IV C 1 S – 2252 a 10/66.

5) Hierzu *Best*, DStR 2004, 1819 ff.

6) Hierzu BMF v. 29. 4. 1997, IV C 7 – S 1300 – 69/97, BStBl I 1997, 541; Zentrale Sammlung und Auswertung von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen – Beziehungen eines Steuerinländers zum Ausland und eines Steuerausländers zum Inland.

7) Vgl. BFH v. 1. 4. 2003, IR 28/02, ISr 2003, 565; FG Saarland v. 10. 5. 2001, 1 V 44/01, abrufbar unter <http://www.edvgt.de/www.finanzgerichts-saar.de/entscheidungen.htm>.

8) BFH v. 30. 7. 2003, VII R 45/02, BB 2003, 2278; siehe dazu anhängiges Verfahren beim BVerfG (1 BvR 2388/03).

9) Vgl. *Fülbiel/Aepfelbach/Langweg*, GwG, 5. Aufl. 2006, Einleitung Rn. 14.

10) Vgl. *Fülbiel/Aepfelbach/Langweg* (Fn. 9), Einleitung Rn. 1.

AUFSATZ

rechts- und steuerberatenden Berufen nach dem Geldwäschegesetz¹¹ (GwG) zahlreiche Identifizierungs-, Aufzeichnungs-, und Anzeigepflichten gegenüber den zuständigen Strafverfolgungsbehörden auferlegt. § 10 Abs. 2 GwG verpflichtet die Strafverfolgungsbehörden, die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Geldwäsche mit den zugrundeliegenden Tatsachen den Finanzbehörden mitzuteilen „sobald eine Finanztransaktion . . . festgestellt wird, die für die Finanzverwaltung für die Einleitung oder Durchführung von Besteuerungs- oder Strafverfahren Bedeutung haben könnte“. Solche Strafverfahren (hierunter sind Ermittlungsverfahren nach § 160 StPO, nicht die Eröffnung des Hauptverfahrens nach § 199 StPO, zu verstehen) werden in der Regel durch Verdachtsanzeigen nach § 11 GwG, etwa von Kreditinstituten, ausgelöst¹². Die darin enthaltenen Informationen, ebenso wie die nach einem Informationsaustausch mit ausländischen FIU-Stellen bekannt gewordenen Tatsachen, stellen für die Finanzverwaltung eine willkommene Erkenntnisquelle dar, die unabhängig vom Fortbestehen des strafrechtlichen Verfahrens verwertet werden kann¹³.

Ebenfalls vor dem Hintergrund der (internationalen) Geldwäscheverfolgung ist die Überwachung des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs, insbesondere im Rahmen von Grenzkontrollen, durch die Zollverwaltung bzw. die Zollfahndungsämter nach § 1 Abs. 3a u. 3c ZollVG zu sehen. Soweit Grenzgänger mehr als € 15 000 Bargeld (oder gleichgestellte Zahlungsmittel) mitführen, haben sie nach Befragung Herkunft und Verwendungszweck anzugeben. Die Zollbehörden sind berechtigt, Personen und Kfz zu durchsuchen, § 12a ZollVG. Wird nicht deklariertes Bargeld gefunden, kann dieses sichergestellt werden. Dabei gewonnene steuerrelevante Informationen können an andere Finanzbehörden übermittelt werden, „soweit ihre Kenntnis zur Durchführung eines Verwaltungsverfahrens in Steuersachen oder eines Strafverfahrens wegen einer Steuerstrafat oder eines Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit von Bedeutung sein kann“, § 12a Abs. 3 Satz 3 ZollVG.

4. Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten

Auf Grund des völkerrechtlichen Territorialitätsprinzips sind den deutschen Finanzbehörden Ermittlungen im Ausland grundsätzlich verboten¹⁴. Die sich daraus ergebende Divergenz zwischen Verwaltungsauftrag und Verwaltungskönnen wird durch erhöhte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten kompensiert.

4.1 Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten gemäß § 90 Abs. 2 AO

Grundlegend in diesem Zusammenhang ist die gesteigerte Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug gemäß § 90 Abs. 2 AO. Diese soll Beweisnotstände verhindern, die aus dem Umstand resultieren, dass nur der Steuerpflichtige den in seiner Sphäre geschaffenen Sachverhalt aufklären kann, wenn auch die Untersuchungspflicht der Finanzbehörde grundsätzlich weiter besteht. Gegenüber der allgemeinen Offenlegungs- und Beweisangabepflicht bei Inlandsachverhalten nach § 90 Abs. 1 AO enthält § 90 Abs. 2 AO eine weitergehendere Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht. Der Steuerpflichtige muss Beweismittel also nicht nur benennen, sondern auch beschaffen, z. B. einen im Ausland ansässigen Zeugen als Beweismittel stellen. Eine Beweislastumkehr ist damit nicht verbunden; auch bei Auslandssachverhalten trifft die Finanzbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen. Bei der Beschaffung von Beweismitteln haben die Beteiligten „alle bestehenden rechtlichen und

tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen“ sowie Beweisvorsorge zu treffen, § 90 Abs. 2 Sätze 2 u. 3 AO. Der Steuerpflichtige kann 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“. Für den Steuerpflichtigen bedeutet dies, dass er sich schon zu Beginn einer Geschäftsbeziehung um die vertragliche Absicherung des Zugriffs auf Beweismittel (z. B. Buchführungs- oder Vertragsunterlagen, Gründungsurkunden, Registereintragungen) kümmern muss, soweit ihm dies rechtlich und tatsächlich möglich ist, etwa auf Grund gesellschaftsrechtlicher oder familiärer Beziehungen oder auf Grund vertraglicher Ansprüche.

Bei Verletzung der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO droht eine Schätzung nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO, vorausgesetzt, dass ein hinreichender Schätzungsanlass gegeben ist¹⁵. Insbesondere dann, wenn die Mitwirkungspflicht sich auf Tatsachen und Beweismittel aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen bezieht (sphärenorientierte Beweismaßreduktion¹⁶), können aus seiner Pflichtverletzung für ihn nachteilige Schlussfolgerungen gezogen werden, die sich allerdings an der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit orientieren müssen. Straf- oder Mondsätzungen, etwa mit Blick auf ein parallel laufendes Strafverfahren, sind der Finanzverwaltung allerdings verboten¹⁷.

Derzeit beim BFH anhängig ist die Rechtsfrage, ob sich das Beweismaß für die im Rahmen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO festzustellende Steuerhinterziehung mindert, wenn die Aufklärung des Sachverhalts daran scheitert, dass der Steuerpflichtige seiner erweiterten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO nicht nachkommt¹⁸. Das FG Düsseldorf hatte mit Urteil¹⁹ vom 4. 11. 2004 entschieden, dass der Grundsatz „in dubio pro reo“ auch im Steuerfestsetzungsverfahren zu beachten ist, der es ausschließt, die Schätzung der hinterzogenen Steuern – entsprechend den allgemeinen Grundsätzen im Falle der Verletzung von Mitwirkungspflichten – auf Wahrscheinlichkeitserwägungen, d. h. ein reduziertes Beweismaß zu stützen und an der oberen Grenze des für den Einzelfall zu beachtenden Schätzungsrahmens auszurichten. Das FG Münster entschied mit Urteil²⁰ vom 15. 3. 2005 abweichend, die Auffassung des FG Düsseldorf führe zu einem „Wertungswiderspruch, weil sie im Besteuerungsverfahren einen vermeintlichen Steuerhinterzieher gegenüber den Steuerpflichtigen, die ihre Kapitalerträge ordnungsgemäß deklarieren, bevorzugt“.

Sollte der BFH die Ansicht des FG Düsseldorf bestätigen, wäre die Finanzverwaltung trotz Verletzung der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO an einer Schätzung im Ausland hinterzogener Steuern gehindert, wenn sie eine Steuerhinterziehung nicht nach den Regeln des Strafverfahrens nachweisen kann.

11) Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten v. 25. 10. 1993, BGBl I, 1993, 1770; durch das Geldwäschegesetz wurde die EU-Geldwäscherichtlinie RL 91/398/EWG v. 10. 6. 1991 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche, ABIEG L 166 v. 28. 6. 1991, geändert durch RL 2001/07/EG v. 18. 12. 2001 sowie RL 2005/60/EG v. 26. 10. 2005, ABIEG L 309 v. 25. 11. 2005, umgesetzt.

12) Vgl. die Jahresberichte Financial Intelligence Unit (FIU) Deutschland – Zentralstelle für (Geldwäsche-) Verdachtsanzeigen des Bundeskriminalamtes, www.bka.de.

13) Kritisch hierzu („Missbrauchsgefahr“, „Instrument der Steuerfahndung“) Fülbiel/Aepfelbach/Langweg (Fn. 9), § 10 Rn. 29.

14) Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO, § 90 Rz. 18.

15) Hierzu Carlé, AO-StB 2005, 269 ff.

16) Vgl. Seer (Fn. 14), § 162 Rz. 32.

17) BFH, BStBl 2001, 381, 383, DStR 2001, 847.

18) BFH, anhängiges Verfahren, VIII R 81/04.

19) FG Düsseldorf v. 4. 11. 2004, 11 K 2702/02 E.

20) FG Münster v. 15. 3. 2005, 12 K 3958/03 E.

AUFSATZ

4.2 Dokumentationspflicht für internationale Verrechnungspreise gemäß § 90 Abs. 3 AO

Zu beschaffen sind nach § 90 Abs. 2 AO nur „bestehende“ Unterlagen, eine eigenständige Pflicht, relevante verrechnungspreisspezifische Unterlagen zu erstellen, beinhaltet § 90 Abs. 2 AO nicht, wie der BFH in einem Urteil vom 17. 10. 2001²¹ feststellte. Als Reaktion auf dieses Urteil wurde § 90 Abs. 3 AO mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2002 beginnen, geschaffen²², der bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, den Steuerpflichtigen verpflichtet, Aufzeichnungen über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen zu erstellen²³. Mit Schreiben vom 12. 4. 2005 (sog. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren)²⁴ hat das BMF die Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO und ergänzend zu § 88 und § 90 Abs. 2 AO²⁵ detailliert beschrieben. Die so gewonnenen Erkenntnisse der steuerlichen Beziehung zu den nahe stehenden Personen sind nach der gegenwärtigen Regelung uneingeschränkt für die Finanzverwaltung verwertbar. Verletzt der Steuerpflichtige die genannten Mitwirkungspflichten, wird nach § 162 Abs. 3 AO eine abweichende, für den Steuerpflichtigen nachteilige Einkunftsabgrenzung widerlegbar vermutet. Werden Aufzeichnungen nicht vorgelegt oder sind sie im Wesentlichen nicht verwertbar, ist ein Zuschlag von 5000 Euro festzusetzen, der jedoch mindestens 5 v. H. und höchstens 10 v. H. des Mehrbetrags der Einkünfte nach einer Gewinnkorrektur beträgt. Bei verspäteter Vorlage kann die Finanzbehörde nach § 162 Abs. 4 AO einen Zuschlag von bis zu 1 000 000 Euro, mindestens jedoch 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung festsetzen.

Unter Ziffer 4.1 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren weist das BMF darauf hin, dass wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nicht ordnungsgemäß erfüllt, die Durchführung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahrens in Betracht kommt. Hier ist anzumerken, dass allein die Verletzung von Mitwirkungspflichten kein strafbares Verhalten darstellt²⁶, vielmehr bedarf es dazu eines vorsätzlichen Verhaltens. Hingegen zutreffend führt das BMF-Schreiben weiter aus, dass die Eröffnung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahrens in Betracht kommt, wenn dem Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisfestsetzung zuverlässige Fremdvergleichspreise bekannt waren, er diese aber aus Gründen der Steuerersparnis nicht verwendet hat, oder die Berichtigungspflicht nach § 153 AO verletzt wurde.

4.3 Benennungspflicht nach § 160 AO

Nach § 160 AO sind Schulden und andere Lasten, Betriebsausgaben, Werbungskosten und andere Ausgaben steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörden nicht nachkommt, die Gläubiger oder die Empfänger genau zu benennen. Zweck des § 160 AO ist es sicherzustellen, dass die mit der steuermindernden Ausgabe des Steuerpflichtigen korrespondierende Einnahme beim gegebenenfalls im Inland steuerpflichtigen Geschäftspartner erfasst wird²⁷. Klassischer Anwendungsbereich des § 160 AO bei internationalen Sachverhalten sind Zahlungen an ausländische Domizil- oder Basisgesellschaften²⁸. Dies sind nach ausländischem Recht, oft in Niedrigsteuerrändern, gegründete Rechtsgebilde, die keine kommerzielle Tätigkeit entfalten, keine eigenen materiellen und personellen Kapazitäten bereit halten und lediglich Durchlauffunktion haben. Empfänger i. S. des § 160 AO ist, wem der in der Betriebsausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert vom Steuerpflichtigen übertragen wurde, bei dem er sich demzufolge steuerlich auswirkt²⁹. Benannt ist ein Empfänger, wenn er ohne Schwierigkeiten und eigene Ermittlungen der

Finanzbehörde bestimmt werden kann³⁰. Der Finanzbehörde ist es dann möglich zu überprüfen, ob dieser seine steuerlichen Pflichten entweder erfüllt hat oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit im Inland nicht steuerpflichtig ist³¹. Bei Zahlungen an ausländische Domizilgesellschaften ist Empfänger daher nicht die Gesellschaft selbst, sondern die Person, die diese Gesellschaft zwischengeschaltet hat. In diesen Fällen genügt die Benennung der ausländischen Gesellschaft daher nicht den Anforderungen an eine ordnungsmäßige Empfängerbenennung i. S. des § 160 AO, vielmehr ist der wirkliche Empfänger zu benennen. Dies können auch Treugeber, für die die Anteilseigner die Gesellschafterstellung nur treuhänderisch ausüben³², oder Auftragnehmer³³ der Domizilgesellschaft sein. Das Benennungsverlangen nach § 160 AO unterliegt bei Auslandssachverhalten den erhöhten Nachweispflichten nach § 90 Abs. 2 AO: „Das Verlangen darf auch dann gestellt werden, wenn der Steuerpflichtige den Empfänger nicht bezeichnen kann, weil ihm bei Auszahlung des Geldes dessen Name und Anschrift unbekannt waren. Dies gilt um so mehr für Auslandssachverhalte, in denen der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 2 AO in erhöhtem Maße zur Erbringung von Nachweisen und zur Beschaffung und Vorlegung von Beweismitteln verpflichtet ist“³⁴.

An dieser Stelle zu erwähnen ist ein Urteil des Finanzgericht Köln³⁵ bezüglich der Frage, ob auch die Durchleitung einer Zahlung an eine weitere nicht benannte Person (wirtschaftlicher Empfänger) ein Fall der fehlenden Empfängerbenennung i. S. des § 160 AO ist. Das FG Köln hatte mit Urteil³⁶ vom 14. 4. 2005 der Klägerin die Abzugsfähigkeit von an eine ausländische Gesellschaft (Darlehensgeberin) gezahlten Schuldzinsen versagt, weil dieser das (an die inländische Klägerin darlehensweise weitergegebene) Geld laut Darlehensvertrag von einer unbenannten inländischen Privatperson zur Verfügung gestellt worden war, welche nach Ansicht des FG Köln der wirtschaftlicher Empfänger der Zinszahlungen war. Bei der ausländischen Gesellschaft handele es sich zwar nicht um eine Domizilgesellschaft, dennoch sei § 160 AO anwendbar, weil die Klägerin dem Verlangen des Gerichts nicht nachgekommen sei, den wirtschaftlichen Empfänger der Zinszahlungen zu benennen. Unerheblich sei, ob die Klägerin den Empfänger nicht benennen konnte oder nicht benennen wollte; das steuerliche Risiko habe in jedem Fall die Steuerpflichtige zu tragen.

4.4 Mitwirkungspflicht nach §§ 16 und 17 AStG

§ 16 AStG bestimmt für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger unter Berufung auf Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Gesellschaften oder Personen, die mit ihren Einkünften, die in Zu-

21) BFH v. 17. 10. 2001, I R 103/00, IStR 2001, 745 mit Anm. Baumhoff. Zur Verrechnungspreisbestimmung vgl. auch BFH v. 6. 4. 2005, I R 22/04, BB 2005, 1721, hierzu Kaminski/Strunk, BB 2005, 2379.

22) StVergAbG v. 16. 5. 2003, BGBl I 2003, 660 f.

23) Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungspflichten wurden in der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) v. 17. 10. 2003, BStBl I 2003, 739, konkretisiert.

24) BStBl I 2005, 569; hierzu Jenzen, NWB Nr. 44 2005, F 2, S. 8867 ff.

25) Zur Reichweite der Ermächtigung der Gewinnaufzeichnungsverordnung: Wassermeyer, in: Dokumentation von Verrechnungspreisen, Frankfurt 2005, S. 7.

26) Vgl. Sidhu/Schemmel, BB 2005, 2549, 2551f.

27) Vgl. Seer (Fn. 14), § 160 Rz. 3.

28) Vgl. Sedemund, IStR 2002, 279.

29) Vgl. BFH v. 1. 4. 2003, I R 28/02, IStR 2003, 565.

30) Vgl. BFH v. 1. 4. 2003, I R 28/02, IStR 2003, 565.

31) Vgl. BFH v. 1. 4. 2003, I R 28/02, IStR 2003, 565.

32) Vgl. BFH v. 1. 4. 2003, I R 28/02, IStR 2003, 565.

33) Vgl. BFH v. 10. 11. 1998, I R 108/97, BB 1999, 251f.

34) Vgl. BFH v. 25. 8. 1986, IV B 76/86, BStBl II 481 f.

35) Vgl. BFH v. 26. 1. 2006, I R 39/05 „unbegründet“.

36) FG Köln v. 14. 4. 2005, 13 K 2244/01.

AUFSATZ

sammenhang mit den Geschäftsbeziehungen zu dem Steuerpflichtigen stehen, nicht oder nur unwesentlich besteuert wird, die Absetzung steuermindernder Posten beantragt, der Gläubiger oder Empfänger i. S. des § 160 der AO erst dann genau bezeichnet ist, wenn der Steuerpflichtige alle Beziehungen offenlegt, die unmittelbar oder mittelbar zwischen ihm und der Gesellschaft oder Person bestehen und bestanden haben. Der Zweck dieser Vorschrift entspricht dem des § 160 AO, sie dient der Verhinderung von Steuerausfällen im Inland³⁷. Das Verhältnis des § 16 AStG zu § 160 AO ist dahin gehend zu verstehen, dass in den Fällen der Anwendbarkeit des § 16 Abs. 1 AStG unter den dort genannten weiteren Voraussetzungen lediglich das Tatbestandsmerkmal der genauen Benennung i. S. des § 160 Abs. 1 AO konkretisiert wird, wobei sich die Rechtsfolge mangelnder Offenlegung sodann aus § 16 AStG ergibt³⁸.

§ 17 AStG verpflichtet Steuerpflichtige, die sich an einer Zwischengesellschaft (§§ 7 ff. AStG) beteiligen, zu einer erweiterten Auskunftspflicht, zur Offenbarung der Geschäftsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihm bzw. nahe stehender Personen sowie zur Vorlage der für die Anwendung der §§ 7 bis 14 sachdienlichen Unterlagen. § 17 AStG stellt eine spezielle Ausprägung des § 90 Abs. 2 AO dar; Zweck der Norm ist es, zu verhindern, dass sich der Steuerpflichtige auf Grund der Rechtspersönlichkeit der Zwischengesellschaft auf die Unmöglichkeit eines Auskunftsverlangens nach § 90 Abs. 2 AO beruft, um sich seiner Mitwirkungspflicht zu entledigen³⁹.

4.5 Vereinbarkeit der Mitwirkungspflichten bei Auslands-sachverhalten mit dem Gemeinschaftsrecht?

Nationale (Steuer-)Rechtsnormen müssen sich an der Konformität mit dem Gemeinschaftsrecht messen lassen, die fehlende Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern entbindet die Mitgliedstaaten nicht von der Beachtung der Grundfreiheiten im Bereich des Steuerrechts⁴⁰. Die Vereinbarkeit des § 90 Abs. 2 AO⁴¹, des § 90 Abs. 3 AO⁴², des § 162 Abs. 3 und 4 AO⁴³ sowie des § 16 AStG⁴⁴ und des § 17 AStG⁴⁵ mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht wird zunehmend bezweifelt. Festzustellen ist, dass die gesteigerten Mitwirkungspflichten bei EG-Sachverhalten gegenüber der allgemeinen Mitwirkungspflicht bei Inlands-sachverhalten eine potenzielle Beschränkung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten⁴⁶ darstellen, weil sie die Ausübung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeiten erschweren oder weniger attraktiv machen können⁴⁷. Solche Beschränkungen sind nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht diskriminierend wirken, aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt sind, geeignet sind, die Verwirklichung des verfolgten Zieles zu erreichen und sich auf das beschränken, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist⁴⁸. Als zwingendes Allgemeininteresse kommt insbesondere der Rechtfertigungsgrund der wirksamen steuerlichen Kontrolle in Betracht, worunter nationale Regelungen zu verstehen sind, deren Zweck in der Verhinderung von Steuerumgehung und -hinterziehung besteht⁴⁹. Unter dem Aspekt der Erforderlichkeit erscheint es jedoch zweifelhaft, ob gesteigerte Mitwirkungspflichten für Zwecke der Sachverhaltsaufklärung bei Vorgängen im europäischen Binnenmarkt angesichts der (weiter unten dargestellten) umfassenden Kooperationsmöglichkeiten europäischer Finanzbehörden – anzuführen sind die EG-Amtshilferichtlinie, die EG-Zinsrichtlinie sowie der Auskunfts-austausch nach DBA – noch notwendig sind, eine wirksame steuerliche Kontrolle zu gewährleisten⁵⁰. Die Möglichkeiten des internationalen Informationsaustausches sind zwar im Verhältnis zu den nach nationalem Recht bestehenden Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden subsidiär anzuwenden⁵¹, dieser Umstand führt jedoch nicht zur Gemeinschaftsrechtskonformität der nationalen Vorschriften⁵². Zudem ent-

scheiden die Finanzbehörden nach pflichtgemäßem Ermessen, inwieweit die Ermittlungsmöglichkeiten nach nationalem Recht zweckmäßig und erfolgversprechend sind, wobei es nicht erforderlich ist, dass alle denkbaren innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden sind⁵³. Ferner erscheint fraglich, wie inländische bzw. ausländische Finanzbehörden prüfen können, ob der ersuchende Mitgliedstaat die eigenen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft hat (vgl. Art. 3 Abs. 2 Nr. 1 EG-Amtshilfe-Gesetz). Auch kann dieses Argument im Bereich von Spontanauskünften nicht greifen, weil solche Auskünfte ohne vorheriges Ersuchen erteilt werden, also eine Subsidiaritätsprüfung hier nicht vorgenommen wird.

5. Internationaler Informationsaustausch

Eine weitere Informationsquelle der Finanzverwaltung bei Auslandssachverhalten stellt der grenzüberschreitende Informationsaustausch mit ausländischen Steuerbehörden im Wege der Internationalen Amts- und Rechtshilfe dar. Unter dem Begriff der Internationalen Amtshilfe⁵⁴ wird die Hilfe, die eine Behörde einer anderen Behörde zur Erfüllung ihrer Verwaltungsaufgaben gewährt, verstanden⁵⁵. In Abgrenzung hierzu vollzieht sich die zwischenstaatliche Zusammenarbeit in strafrechtlichen Angelegenheiten im Rahmen der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen⁵⁶. Im Besteuerungsverfahren erfolgt der Auskunfts-austausch also im Wege der Amtshilfe, im Steuerstrafverfahren kommen dagegen die Vorschriften über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen zur Anwendung.

5.1 Internationale Amtshilfe

Generalnorm des zwischenstaatlichen Auskunfts-austausches ist § 117 AO. Gemäß § 117 Abs. 1 AO können die Finanzbehörden zwischenstaatliche Amtshilfe nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen. Für die Inanspruchnahme der Amtshilfe eines anderen Staates gilt der Grundsatz der Subsidiarität: Auskunftsersuchen dürfen erst dann gestellt werden, wenn die innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten, z. B. nach § 90 Abs. 2 AO, ausgeschöpft wurden⁵⁷. § 117 Abs. 2 AO ermächtigt

37) Vgl. *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG, § 16, Rz. 4.

38) *Korts*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, § 16 AStG, Rz. 48 ff.

39) Vgl. *Crezelius*, IStR 2002, 433, 436.

40) EuGH v. 28. 1. 1986, C-270/83, *Avoir fiscal*, NJW 1987, 569.

41) Vgl. *Carlé*, AO-StB 2005, 269, 270; *Schnitger*, BB 2002, 332, 336 f.

42) Vgl. *Seer* (Fn. 14), § 90 Rz. 48 m. w. N.

43) Vgl. *Kroppen/Rehfeld*, IWB 2002, F 11 a, 617, 620 ff.; *Joecks/Kaminski*, IStR 2004, 65, 70 ff.; *Seer* (Fn. 14), § 162 Rz. 82 m. w. N.

44) Vgl. *Korts* (Fn. 38), § 16 AStG, Rz. 8 ff.

45) Vgl. *Romswinkel*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, § 17 AStG, Rz. 9.

46) Allgemein zur Vereinbarkeit nationaler steuerrechtlicher Normen mit dem Gemeinschaftsrecht *Bauschatz*, IStR 2002, 291 ff.; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht (2005), S. 43 ff.

47) Vgl. EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, EuGHE I, 4165.

48) Vgl. EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, EuGHE I, 4165.

49) Vgl. *Bauschatz*, IStR 2002, 291, 297; *Weber-Grellet* (Fn. 46), S. 56.

50) Vgl. EuGH v. 28. 10. 1999, C-55/98, *Vestergaard*; ebenso *Schießl*, NJW 2005, 849, 850.

51) Vgl. *Seer* (Fn. 14), § 90 Rz. 30.

52) Vgl. *Carlé*, AO-StB 2005, 269, 270.

53) Vgl. BMF v. 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006, 26 f., Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunfts-austausch in Steuersachen, Tz. 2.1.2.

54) Neben dem Informationsaustausch ist insb. die Internationale Vollstreckungshilfe als Unterstützung bei der Steuererhebung eine bedeutsame Form der Internationalen Amtshilfe, vgl. hierzu BMF-Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung vom 19. 1. 2004, BStBl I 2004, 66.

55) Vgl. *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 117 Rz. 6.

56) Vgl. *Hackner/Lagodny/Schomburg/Wolf*, Internationale Rechtshilfe in Strafsachen (2003), Rz. 1.

57) Vgl. *Tipke* (Fn. 55), § 117 Rz. 1.

AUFSATZ

die Finanzbehörde zur Leistung internationaler Amtshilfe nach völkerrechtlichen Vereinbarungen (dies sind insbesondere DBA) und verschiedenen EG-Richtlinien und EG-Verordnungen. § 117 Abs. 3 AO ermächtigt die Finanzbehörde zur Leistung von sog. Kulanzauskünften auf Ersuchen ausländischer Behörden, ohne dass es weiterer völker- bzw. gemeinschaftsrechtlicher Vereinbarungen bedarf. § 117 Abs. 4 AO enthält Regelungen über die Befugnisse der Finanzbehörde bei der Durchführung der Amtshilfe sowie zur Anhörung Beteiligter. Uneinigkeit besteht hinsichtlich der Frage, ob § 117 AO in Verfahren der Internationalen Rechtshilfe anwendbar ist⁵⁸.

Detaillierte Beschreibungen der Grundsätze und des Verfahrensablaufs des Auskunftsaustausches enthält das in 2006 aktualisierte BMF-Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 25. 1. 2006⁵⁹. Gegenüber dem bisherigen BMF-Merkblatt⁶⁰ sind insbesondere die Regelungen über die Zuständigkeit für den Verkehr mit ausländischen Finanzbehörden geändert worden.

5.1.1 Informationsaustausch nach Doppelbesteuerungsabkommen

Die meisten von Deutschland mit anderen Staaten abgeschlossenen DBA enthalten Regelungen zum gegenseitigen Informationsaustausch. Diese Auskunftsklauseln orientieren sich inhaltlich an der Regelung des Art. 26 des OECD-MA zum Informationsaustausch.

Zu unterscheiden ist zwischen der großen und der kleinen Auskunftsklausel. Nach der großen Auskunftsklausel können Auskünfte sowohl zur Durchführung des DBA als auch zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts ausgetauscht werden; die große Auskunftsklausel entspricht Art. 26 OECD-MA⁶¹. Nach der kleinen Auskunftsklausel ist der Informationsaustausch auf solche Informationen beschränkt, die zur Durchführung des DBA, also zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, notwendig sind⁶².

DBA-Auskunftsklauseln ermöglichen meist verschiedene Formen des Informationsaustausches: Auskünfte auf Ersuchen sowie Auskünfte, die ohne ein vorheriges Ersuchen einer ausländischen Steuerbehörde erteilt werden (automatische Auskünfte und Spontanauskünfte)⁶³. Spontanauskünfte werden unaufgefordert etwa dann erteilt, wenn ein Staat im Verlauf eines Verfahrens Kenntnis von Umständen erlangt, die nach seiner Auffassung auch für den anderen Staat von Interesse sind⁶⁴. Automatische Auskünfte sind regelmäßige Mitteilungen über Einkünfte, die aus einem Vertragsstaat in einen anderen Vertragsstaat fließen⁶⁵.

Gemäß Art. 26 Abs. 1 Satz 3 OECD-MA sind alle erhaltenen Informationen ebenso geheim zu halten wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln befassten Personen oder Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden⁶⁶.

Nach Art. 26 Abs. 2 OECD-MA bestehen für den ersuchten Staat Auskunftsverweigerungsrechte: Nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit ist der ersuchte Staat nicht verpflichtet, Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen, oder Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können. Auskünfte müssen auch dann nicht erteilt werden, wenn dadurch Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse preisgegeben würden.

Im Jahr 2005 veröffentlichte die OECD ein Update des OECD-MA⁶⁷, in dessen Rahmen auch Art. 26 OECD-MA mit dem Ziel eines umfassenderen Informationsaustausches geändert

wurde⁶⁸. Insbesondere wurde eine Anpassung des Art. 26 OECD-MA an das TIEM-A⁶⁹, das Musterabkommen für Informationsaustausch zwischen OECD-Staaten und Steueroasen, sowie die Einbeziehung der Ergebnisse der OECD-Berichte aus den Jahren 2000/2003 über die Verbesserung des Zugangs zu Bankinformationen für steuerliche Zwecke⁷⁰ (sog. Bankgeheimnisberichte) verfolgt. Weil in verschiedenen OECD-Staaten die Steuerbehörden grundsätzlich wegen bestehender Bankgeheimnisse keinen Zugang zu Bankinformationen haben, konzentrierte sich die Arbeit der OECD im Wesentlichen auf drei Punkte: auf die Abschaffung anonymer Konten sowie die Gewährleistung der Identifizierung von Bankkunden bzw. den dahinterstehenden Nutzungsberechtigten, auf die Erteilung von Auskünften in den Fällen, in denen die ersuchte Behörde die zu beschaffenden Informationen selbst nicht benötigt und schließlich auf einen gemeinsamen Konsens in Bezug auf den Zugang zu Bankinformationen im Rahmen von Strafverfahren⁷¹. Letzterer Aspekt stellte sich insoweit problematisch dar, als der Begriff des Steuerbetrugs in den einzelnen OECD-Staaten variiert⁷²; wegen des in einigen OECD-Staaten bestehenden Erfordernisses der doppelten Strafbarkeit wurde ein Auskunftsaustausch in vielen Fällen verhindert.

Hinsichtlich der Abschaffung anonymer Konten und der Identifizierung von Bankkunden stellt sich die Rechtslage in den OECD-Mitgliedstaaten mittlerweile einheitlich dar; mit Ausnahme der Staaten Schweiz und Luxemburg haben sich zudem alle OECD-Staaten (angeblich) auf einen einheitlichen Begriff des Steuerbetrugs geeinigt⁷³. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die Schweiz zwar weiterhin an ihrer Ausgestaltung des Begriffes des Steuerbetruges festhält, dennoch in ihren DBA mit verschiedenen Staaten den Auskunftsaustausch bankgeheimnisgeschützter Informationen in steuerstrafrechtlichen Angelegenheiten vereinbaren will oder schon vereinbart hat⁷⁴.

Die revidierte Version des Art. 26 OECD-MA sieht in einem neuen Abs. 5 jedenfalls das Idealziel der OECD vor: der Geheim-

58) Hierzu *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren (2004), S. 22.

59) BMF v. 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006, 26 f., welches einen aktuellen Überblick über den Anwendungsbereich des EG-Amtshilfegesetzes sowie der Doppelbesteuerungs- und Amtshilfeabkommen enthält (Anlage 1).

60) BMF v. 3. 2. 1999, IV B 4 – S 1320 – 3/99, BStBl I 1999, 228.

61) Großer Auskunftsaustausch findet mit Aserbaidschan, Australien, Island, Kanada, Kasachstan, Korea, Liberia, Neuseeland, Norwegen, Rumänien, der Russischen Föderation, Tadschikistan, der Türkei, Usbekistan, den Vereinigten Staaten sowie mit den EU-Mitgliedstaaten auf Grund der EG-AHRL (siehe unten) statt.

62) Vgl. z. B. Art. 27 Abs. 1 lit. a) DBA-Schweiz.

63) *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 19 f.

64) Vgl. OECD-MA, Art. 26 Rz. 9, abgedr. in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 26.

65) Vgl. ebenda.

66) Dieses kann von den deutschen Behörden nicht geprüft werden und muss oft bezweifelt werden, da andere Länder kein Steuergeheimnis kennen.

67) Abrufbar unter <http://www.oecd.org/dataoecd/54/24/34576874.pdf>.

68) Eingehend hierzu *Kolb*, IWB F 10 Gr. 2, S. 1801.

69) Siehe unten, Tz. 3.1.5.

70) OECD 2000: „Improving Access to Bankinformation for Tax Purposes“; OECD 2003: „Improving Access to Bankinformation for Tax Purposes – The 2003 Progress-Report“, beide abrufbar unter www.oecd.org.

71) Vgl. *Kolb*, IWB F 10 Gr. 2, S. 1801.

72) Vgl. etwa die Rechtslage in der Schweiz, hierzu *Lotz*, RIE 2004, 276 ff.; *Hild*, ZSteu 2005, 300 ff.

73) Vgl. OECD 2003: „Improving Access to Bankinformation for Tax Purposes – The 2003 Progress-Report“, www.oecd.org.

74) So wurde etwa im DBA-Schweiz die große Amtshilfe Klausel bei Betrugsdelikten, die nach dem Recht beider Staaten mit Freiheitsstrafe sanktioniert werden, vereinbart: „Amtshilfe wird auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten gewährt.“; in diesen Fällen soll das Bankgeheimnis einer Auskunftserteilung nicht entgegenstehen, vgl. Art. VI Ziff. 3 des Revisionsprotokolls zum DBA-Schweiz v. 12. 3. 2002, BGBl II 2003, 67.

AUFSATZ

nisschutz soll der Erteilung von durch das Bankgeheimnis geschützten Informationen nicht entgegenstehen. Die Schweiz, Luxemburg, Belgien und Österreich haben einen Vorbehalt gegen die Neufassung des Art. 26 Abs. 5 OECD-MA angebracht.

Ergänzungen zu den auf der Grundlage der DBA bestehenden wechselseitigen Informationsverpflichtungen brachte das Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen⁷⁵. Unter Punkt 3.2.3. des Papiers ist die gemeinsame Sachverhaltsfeststellung der Finanzbeamten beider Staaten festgeschrieben und unter Punkt 7 sind die gesetzlichen Grundlagen, nämlich DBA und EGAHiG, genannt sowie der Hinweis auf das Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen gegeben.

5.1.2 Informationsaustausch zwischen den EG-Staaten

Im Bereich der direkten Steuern⁷⁶ erfolgt der Auskunftsverkehr zwischen den EG-Staaten auf Grundlage der EG-Amtshilferichtlinie⁷⁷ (EG-AHRL), die in Deutschland durch das EG-Amtshilfegesetz⁷⁸ (EGAHiG) in nationales Recht umgesetzt wurde.

Neben Auskünften auf Ersuchen (Art. 2 EG-AHRL) – auch hier gilt das Subsidiaritätsprinzip – können automatische Auskünfte (Art. 3 EG-AHRL) sowie Spontanauskünfte (Art. 4 EG-AHRL) erteilt werden.

Spontanauskünfte sollen⁷⁹ u. a. dann erteilt werden, wenn Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung (hierunter fällt jede ungerechtfertigte Steuerersparnis i. S. der §§ 370, 378 AO⁸⁰) in einem anderen Mitgliedstaat bestehen (Art. 4 Abs. 1 lit. a) EG-AHRL). § 2 Abs. 2 EGAHiG konkretisiert Art. 4 Abs. 1 lit. a) EG-AHRL dahin gehend, dass tatsächliche Anhaltspunkte die Vermutung der Steuerverkürzung rechtfertigen müssen. Allein die ungewöhnliche Gestaltung von Geschäftsbeziehungen reicht für das Vorliegen tatsächlicher Anhaltspunkte nicht aus; vielmehr müssen tatsächliche – also objektive – Anhaltspunkte für einen Gesetzesverstoß vorliegen, dass Steuern gerade des Mitgliedstaates verkürzt sind oder werden könnten, an den die Spontanauskunft gerichtet ist⁸¹.

Weiter können nach der EG-AHRL Spontanauskünfte erteilt werden, wenn ein Steuerpflichtiger Steuerermäßigungen oder -befreiungen in einem Mitgliedstaat erhält, die eine Steuererhöhung oder eine Steuerpflicht in einem anderen Mitgliedsstaat zur Folge haben, bei Geschäftsbeziehungen zwischen Steuerpflichtigen verschiedener Mitgliedstaaten über ein oder mehrere Länder, die in einem oder beiden Mitgliedstaat(en) zu einer Steuerersparnis führen, wenn Gründe für die Vermutung einer Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines Konzerns bestehen und schließlich wenn in einem Mitgliedstaat im Zusammenhang mit Auskünften, die ihm von der Behörde eines anderen Mitgliedstaates erteilt worden sind, ein Sachverhalt ermittelt worden ist, der für die Steuerfestsetzung in dem anderen Mitgliedstaat geeignet sein kann.

Für Auskunftersuchen an die Steuerbehörde eines anderen Mitgliedstaates gelten erheblich geringere Anforderungen; die ersuchten Informationen müssen lediglich für die Steuerfestsetzung geeignet sein (Art. 1 Abs. 1 EG-AHRL i. V. m. Art. 2 Abs. 1 EG-AHRL). Allerdings wirken Auskunftersuchen mitunter wie Spontanmitteilungen, etwa dann, wenn die ausländische Steuerbehörde durch das Ersuchen auf einen Sachverhalt aufmerksam gemacht wird, der ihr ohne das Ersuchen verborgen geblieben wäre⁸².

Ähnlich dem Auskunftsaustausch nach DBA bestehen Geheimhaltungspflichten hinsichtlich der von einem anderen Staat erhaltenen Informationen (Art. 7 EG-AHRL; § 4 EGAHiG) und Auskunftsverweigerungsrechte des ersuchten Staates (Art. 8

EG-AHRL; § 3 EGAHiG). Nach Art. 8b EG-AHRL können koordinierte Simultanprüfungen, beispielsweise zur Prüfung von Verrechnungspreisen grenzüberschreitend agierender Konzerne, durchgeführt werden, wenn die steuerliche Lage eines oder mehrerer Steuerpflichtiger für zwei oder mehr Mitgliedsstaaten von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse ist, um die dabei erlangten Informationen auszutauschen.

5.1.3 Amts- und Rechtshilfevereinbarungen

Besondere Rechts- und Amtshilfevereinbarungen bestehen mit Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Italien, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich und Schweden⁸³. Diese Abkommen gehen zum Teil über die üblichen Auskunftsklauseln in den DBA hinaus.

Der österreichische VwGH in Wien hat jedoch bei einem Auskunftersuchen eines deutschen Finanzamtes an ein österreichisches Finanzamt, welches sich auf den bilateralen Vertrag vom 4. 10. 1954 zwischen Österreich und Deutschland stützt, entschieden, dass das österreichische Bankgeheimnis gemäß § 38 Bankwesengesetz(Ö) nicht vor einem Auskunftersuchen zurücktreten muss. Die Bestimmungen des österreichischen Rechts, dass ein Rechtsmittel gegen die „Einleitung“ eines Finanzstrafverfahrens wegen eines vorsätzlichen Vergehens gegeben sein muss, ist mit der „Einleitung“ nach § 397 AO nicht vergleichbar⁸⁴.

5.1.4 Auskunftsaustausch nach der EU-Zinsrichtlinie

Mit der EU-Zinsrichtlinie⁸⁵ soll die effektive Besteuerung von Zinserträgen, die natürliche Personen in einem anderen Mitgliedstaat als ihrem Wohnsitzstaat erzielen, nach den Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaates sichergestellt werden. Mit Einführung⁸⁶ der EU-Zinsrichtlinie zum 1. 7. 2005 sind sog. Zahlstel-

75) BStBl I 2006, 461 ff.

76) Die Amtshilfe im Bereich der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erfolgt auf Grundlage der VO (EG) Nr. 1798/2003 v. 7. 10. 2003 (EG-Zusammenarbeitsverordnung), ABIEG 2003 Nr. L 264, S. 1 ff., ergänzt durch VO (EG) Nr. 1925/2004 v. 29. 10. 2004 zur Regelung der Durchführung bestimmter Vorschriften der Zusammenarbeits-VO (Durchführungs-VO) ABIEG 2004 Nr. L 331, S. 13, vgl. ISrR-Länderbericht 13/2006, S. 1; im Bereich der Verbrauchsteuern kommt die VO (EG) Nr. 2073/2004 v. 16. 11. 2004 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern, ABIEG 2004 Nr. L 359, S. 1 ff., zur Anwendung.

77) Richtlinie 77/799/EWG v. 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, zuletzt geändert durch RL 2004/56/EG v. 29. 4. 2004 sowie RL 2004/106/EG v. 16. 11. 2004; die konsolidierte Fassung ist abrufbar unter <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/consleg/1977/L/01977L0799-20041224-de.pdf>.

78) EG-Amtshilfe-Gesetz v. 19. 12. 1985 (BGBl I, 2436, 2441), zuletzt geändert durch Art. 4 Abs. 29 des Gesetzes v. 22. 9. 2005 (BGBl I, 2809).

79) Das EGAHiG stellt Spontanauskünfte dagegen in das Ermessen der Finanzbehörde; aus dem Grundsatz der richtlinienkonformen Umsetzung von EG-Richtlinien folgt jedoch eine Mitteilungspflicht; ebenso *Durst*, AO-StB 2005, 349, 350.

80) EuGH v. 13. 4. 2000, C-420/98, ISrR 2000, 334.

81) BFH v. 15. 2. 2006, I B 78/05, Vorinstanz FG Köln v. 27. 4. 2005, 2 V 1095/05; hierzu *Blumers/Kinzl*, DB 2004, 401, 402; das nun vorliegende BMF-Schr. v. 1. 8. 2006, IV B 1 – S 1300 – 38/06, relativiert diese gerichtliche Entscheidung allerdings.

82) Vgl. *Durst*, AO-StB 2005, 349, 351.

83) Eine Aufstellung über die Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe ist der jährlich vom BMF im BStBl veröffentlichten Übersicht über den Stand der DBA zu entnehmen, zuletzt BMF v. 11. 1. 2006, IV B 5 – S 1301 – 1/06, Stand 1. 1. 2006.

84) öVwGH v. 26. 7. 2006, Az.: Zl. 2004/14/0022-7, ISrR 2006, 878.

85) Richtlinie 2003/48/EG v. 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABIEU 2003 Nr. L 157, S. 38. Die Umsetzung in deutsches Recht erfolgte durch die Zinsinformationsverordnung, BStBl I 2004, 297; vgl. hierzu das BMF-Schr. v. 6. 1. 2005, IV C 1 – S 2000 – 363/04, DB 2005, 250, geändert durch BMF-Schr. v. 13. 6. 2005, IV C 1 – S 2402 a – 23/05, BStBl I 2005, 716.

86) Zum Entstehungsprozess der Zinsrichtlinie vgl. *Korts/Korts*, Steueranwaltsmagazin 4/2005, 114; *Schwarz*, ISrR 2006, 83.

AUFSATZ

len (insbesondere Kreditinstitute, grundsätzlich aber jede natürliche oder juristische Person, die in Ausübung ihres Berufes oder Gewerbes Zinsen an einen wirtschaftlichen Eigentümer zahlt oder eine Zinszahlung zu dessen unmittelbaren Gunsten einzieht) in den EG-Mitgliedstaaten verpflichtet, Informationen über Kapitalerträge von gebietsfremden natürlichen Personen an die Steuerbehörden des Wohnsitzstaates zu übermitteln (sog. Kontrollmitteilungssystem). Durch das Zahlstellenprinzip wird gewährleistet, dass alle von einer Zahlstelle bewirkten Zinszahlungen unabhängig davon dem Informationsaustausch unterliegen, ob sie aus Titeln des entsprechenden EU-Mitgliedstaates oder aus Titeln anderer (außer-) europäischer Staaten stammen. Die Zahlstellen haben die Daten der Zinszahlungsvorgänge an die zuständige Behörde des Mitgliedsstaats ihrer Niederlassung – in Deutschland an das BZSt – zu übermitteln. Von dort werden diese Daten an die zuständige Behörde des Wohnsitzstaates des Empfängers der Zinszahlung weitergegeben.

Österreich, Belgien und Luxemburg werden während eines Übergangszeitraumes⁸⁷ nicht am Informationsaustausch teilnehmen, sondern eine Quellensteuer erheben⁸⁸. Mit der Zinsrichtlinie vergleichbare Abkommen (Informationsaustausch oder Quellensteuer)⁸⁹ wurden mit den Nicht-EU-Staaten Schweiz, Liechtenstein, San Marino, Monaco und Andorra sowie mit den abhängigen und assoziierten Gebieten⁹⁰ der Mitgliedstaaten geschlossen. Die Besteuerung der Zinserträge des wirtschaftlichen Eigentümers nach innerstaatlichen Vorschriften wird durch die Erhebung der Quellensteuer nicht ausgeschlossen. Über die Höhe der einbehaltenen Quellensteuer wird eine Steuergutschrift erteilt. In entsprechender Höhe erfolgt bei dem wirtschaftlichen Eigentümer eine Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer; bei übersteigender Quellensteuer erfolgt eine entsprechende Erstattung. Die Zahlstelle bescheinigt hierzu dem wirtschaftlichen Eigentümer die Höhe der einbehaltenen Quellensteuer.

Tabelle: Übersicht über die Anwendung der Zinsrichtlinie und Abkommen mit Drittländern und abhängigen und assoziierten Gebieten

Kontrollmitteilung = K Quellensteuerabzug = Q		Kontrollmitteilung = K Quellensteuerabzug = Q	
EU-Mitgliedstaaten		Drittländer	
Belgien	Q ³	Andorra	Q ¹
Dänemark	K	Liechtenstein	Q ²
Deutschland	K	Monacco	Q ²
Estland	K	San Mariono	Q ²
Finnland	K	Schweiz	Q ²
Frankreich	K	abhängige und assoziierte Gebiete	
Griechenland	K	Anguilla	K
Irland	K	Kaiman-Inseln	K
Italien	K	Brit. Jungferninseln	Q ³
Lettland	K	Montserrat	K
Litauen	K	Turks-/Caicosinseln	Q ³
Luxemburg	Q ³	Guernsey	Q ³
Malta	K	Jersey	Q ³
Niederlande	K	Insel Man	Q ³
Österreich	Q ³	Aruba	K
Polen	K	Niederl. Antillen	Q ³
Ungarn	K		
UK	K		
Zypern	K		

zu 1: Abstandnahme vom Quellensteuerabzug möglich

zu 2: Ermächtigung der ausländischen Zahlstelle zur Auskunftserteilung möglich

zu 3: welches der unter 1 und 2 genannten Verfahren Anwendung findet, ist bei der ausländischen Zahlstelle zu erfragen

Hinzuweisen ist auf die Möglichkeit der Abstandnahme vom Quellensteuerabzug. Hierzu stehen dem wirtschaftlichen Eigentümer mit inländischem steuerlichen Wohnsitz nach der Zinsrichtlinie grundsätzlich zwei Möglichkeiten offen. Entweder wird die ausländische Zahlstelle zur Erteilung von Auskünften über die Zinszahlungen ermächtigt oder es wird der Weg über die Stellung eines Antrags beim zuständigen deutschen Finanzamt auf Ausstellung einer Bescheinigung zur Ermöglichung der Abstandnahme vom Quellensteuerabzug zur Vorlage bei der ausländischen Zahlstelle gewählt. Ob im Staat der Quellensteuererhebung beide Verfahren oder ggf. nur eines der Verfahren angewandt wird, ist bei der ausländischen Zahlstelle zu erfragen.

Wenn auch verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten verbleiben, Kapital weiterhin steuerneutral anzulegen⁹¹, ist mit der Zinsrichtlinie ein effektives Instrument, Steuerhinterziehung in Europa zu unterbinden, auf der Basis eines intensivierten Informationsflusses zwischen den europäischen Finanzbehörden geschaffen worden. Zudem konnten einige (außer-)europäische Steueroasen erfolgreich in das Zinsbesteuerungssystem einbezogen werden.

5.1.5 Informationsaustausch mit Steueroasen

Während innerhalb der EG und auf Basis von DBA der Informationsaustausch zunehmend an Effizienz gewinnt, findet mit einer Vielzahl von Steueroasen bis heute kein Auskunftsverkehr statt. Wachsender Druck auf die Steueroasen geht allerdings von der OECD aus bei ihren Bemühungen, Verzerrungen des internationalen Kapitalverkehrs auf Grund volkswirtschaftlich schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen Staaten zu verhindern. Grundsätzlich erwünschter globaler Standortwettbewerb wird als schädlich oder unfair bezeichnet, wenn er sich auf die Attraktion mobiler Wirtschaftsaktivitäten wie Finanzinvestitionen durch Schaffung günstiger steuerlicher Rahmenbedingungen beschränkt. Ein Wettlauf um das Angebot der günstigsten steuerlichen Rahmenbedingungen (sog. „race to the bottom“-Effekt) verzerrt internationale Kapitalströme und bedroht das Steueraufkommen sowohl der am schädlichen Steuerwettbewerb beteiligten als auch nicht beteiligten Staaten und zwingt diese, andere immobile Steuerquellen wie nichtselbständige Arbeit stärker zu belasten, was letztlich wieder zu einer Schwächung der Wettbewerbsfähigkeit führt⁹².

Um dieser Entwicklung entgegenzuwirken, veröffentlichte die OECD bereits 1998 einen ersten Bericht zum schädlichen Steuerwettbewerb, den sog. „1998-Report“⁹³, welcher sich insbesondere mit der Frage der Identifizierung von als Steueroase zu

87) Dieser endet, sobald die EG nach einstimmigem Beschluss des Rates mit der Schweiz, Liechtenstein, San Marino, Monaco und Andorra Abkommen über die Auskunftserteilung auf Anfrage i. S. des OECD-MA zum Informationsaustausch in Steuersachen v. 18. 4. 2002 in Bezug auf Zinszahlungen geschlossen hat und diese Länder gleichzeitig weiterhin die Quellensteuer anwenden und wenn der Rat einstimmig feststellt, dass sich die USA in Bezug auf Zinszahlungen zur Auskunftserteilung auf Anfrage gemäß dem o. a. OECD-Musterübereinkommen verpflichtet haben.

88) Die Quellensteuer beträgt in den ersten drei Jahren 15 %, in den folgenden drei Jahren 20 % und schließlich 35 % der Kapitalerträge.

89) Vgl. die Übersicht auf http://www.bzst.de/003_menue_links/019_eu_zinsrichtlinie/161_merkblatt/001_Laenderaufstellung.pdf.

90) Dies sind Britische Jungferninseln, Turks- und Caicosinseln, Aruba, Niederländische Antillen, Jersey, Guernsey sowie die Isle of Man.

91) Vgl. Korts/Korts (Fn. 86), 114 ff. m. w. N.; Schwarz, IStR 2006, 83; Seiler/Lohr, IStR 2005, 537 ff.

92) Hierzu Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 2005, S. 8 f. Auf EG-Ebene werden potenziell schädliche Steuerpraktiken u. U. als mit dem EGV nicht vereinbare staatliche Beihilfen qualifiziert; derzeit prüft die Kommission etwa die Steuerbefreiung sog. „1929-Holdinggesellschaften“ in Luxemburg, vgl. Pressemitteilung der Kommission v. 8. 2. 2006, IP/06/132 sowie IStR-Länderbericht Heft 7/2006.

93) „Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue“, www.oecd.org.

AUFSATZ

charakterisierenden Drittländern, aber auch von in OECD-Mitgliedstaaten⁹⁴ bestehenden schädlichen Steuerpraktiken (harmful preferential tax regimes) beschäftigt⁹⁵. Als Steueroase versteht der Bericht Staaten, in denen Einkommen keiner oder nur einer sehr geringen Effektivbesteuerung unterliegen und die zudem entweder keinen Informationsaustausch betreiben oder nur mangelhafte Transparenzanforderungen stellen (fehlende Offenlegungspflicht von Eigentumsverhältnissen; Bankgeheimnis) oder Wirtschaftsaktivitäten im Offshore-Bereich ohne substanzuelle wirtschaftliche Aktivitäten ermöglichen (Basis-/Briefkastengesellschaften)⁹⁶. Im Jahr 2000 veröffentlichte die OECD einen Folgebericht⁹⁷, in dem 47 „potentially harmful preferential tax regimes“ innerhalb der OECD-Mitgliedstaaten sowie 35 als Steueroase zu qualifizierende Drittländer aufgelistet wurden⁹⁸. Während die OECD-Mitgliedstaaten alle unfairen Steuerpraktiken mittlerweile eingestellt haben⁹⁹, befinden sich auf der Liste der „unkooperativen“ Steueroasen zum Untersuchungszeitpunkt Liechtenstein, Liberia, Andorra, Monaco und die Marshall-Inseln. Die restlichen Steueroasen hatten sich zum Informationsaustausch und zur Schaffung von Transparenz verpflichtet.

Um dieser Verpflichtung eine rechtliche Grundlage zu geben, entwickelte die OECD zusammen mit den kooperativen Steueroasen ein Musterabkommen zum Informationsaustausch, „OECD-Standard 2002“ oder auch „Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters“, kurz TIEMA, genannt, das im Jahr 2002 veröffentlicht wurde¹⁰⁰. Das TIEMA enthält sowohl eine bilaterale als auch eine multilaterale Version und soll, ähnlich dem OECD, als Formulierungshilfe für zwischen OECD-Staaten und Steueroasen getroffene Vereinbarungen über den steuerlichen Informationsaustausch dienen. Das TIEMA sieht eine umfassende Verpflichtung der Vertragsstaaten zum Informationsaustausch auf Anfrage in steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Angelegenheiten vor, umfasst also sowohl Amtshilfe- als auch Rechtshilfehandlungen. Nach dem TIEMA dürfen Auskünfte nicht wegen des Erfordernisses der beiderseitigen Strafbarkeit verweigert werden; Rechtshilfeersuchen an Steueroasen scheitern regelmäßig an diesem Erfordernis, da etwa die Hinterziehung von Einkünften auf Kapitalerträge in Staaten, die eine solche Steuer nicht erheben, nicht strafbar ist. Informationen sollen auch dann erteilt werden, wenn die ersuchte Vertragspartei solche Informationen selber nicht benötigt, weil sie entsprechende Steuern nicht kennt oder nicht erhebt. Auch soll ein Bankgeheimnis dem Informationsaustausch nicht entgegenstehen.

TIEMA wurden bisher zwischen Australien und den Bermudas und zwischen den Niederlanden und der Isle of Man abgeschlossen¹⁰¹. Eine sehr differenzierte Darstellung von 82 Staaten und deren gesetzgeberischen Tätigkeiten über den Informationsaustausch für steuerliche Zwecke wurde beim Treffen des Global Forum on Taxation im November 2005 in Melbourne vorgestellt¹⁰².

5.1.6 Anhörung und Rechtsschutz

Bevor deutsche Finanzbehörden auf Ersuchen ausländischer Finanzbehörden Informationen weitergeben, hat grundsätzlich eine Anhörung des Betroffenen nach § 91 AO stattzufinden. Nach § 117 Abs. 4 Satz 3 AO muss eine Anhörung dann nicht stattfinden, wenn die Umsatzsteuer betroffen ist oder eine der in § 91 Abs. 2 und 3 AO genannten Ausnahmen vorliegt. Weitere Ausnahmen sieht das BMF-Merkblatt¹⁰³ zur zwischenstaatlichen Amtshilfe vor. Danach entfällt eine Anhörung bei der Beschaffung und Weiterleitung allgemein zugänglichen Materials, bei der Weitergabe von Informationen, die auf tatsächlichen Angaben des Steuerpflichtigen beruhen und in den Fällen des automatisierten Auskunftsverkehrs. Die Übermittlung von Informatio-

nen an ausländische Finanzbehörden stellt keinen Verwaltungsakt dar. Der Steuerpflichtige kann sich gegen die Informationsweitergabe mit einer Unterlassungsklage wehren bzw. vorläufigen Rechtsschutz durch eine einstweilige Anordnung erwirken.

In den Fällen, in denen deutsche Finanzbehörden Auskunftsersuchen an ausländische Finanzbehörden stellen, ist das Subsidiaritätsprinzip zu beachten. Amtshilfe soll nach pflichtgemäßem Ermessen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Mitwirkung des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 AO nicht zum Ziel geführt hat oder keinen Erfolg verspricht, § 93 Abs. 1 Satz 3 AO¹⁰⁴. Soweit die Steuerfahndung im Besteuerungsverfahren tätig wird (§ 208 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO), kann ein Ersuchen allerdings auch ohne vorherige Ermittlungen gestellt werden¹⁰⁵. Die Finanzbehörde ist grundsätzlich nicht verpflichtet, den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit eines Auskunftsersuchens hinzuweisen¹⁰⁶. Gegen Auskunftsersuchen kann Unterlassungsklage erhoben bzw., soweit der Steuerpflichtige von dem Vorhaben der Finanzbehörde erfährt, eine einstweilige Anordnung erwirkt werden.

Nach einem aktuellen Urteil des BFH¹⁰⁷ ist wegen der Gefahr einer nicht mehr rückgängig zu machenden Verletzung des subjektiven Rechts auf Wahrung des Steuergeheimnisses auch ein Anordnungsgrund glaubhaft gemacht, wenn im Rahmen eines Antrags auf Erlass einer einstweiligen Anordnung als Anordnungsanspruch glaubhaft gemacht wurde, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Spontanauskunft (§ 2 Abs. 2 EGAHiG) nicht erfüllt sind.

5.2 Internationale Rechtshilfe in Strafsachen

Unter dem Begriff der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen wird die zwischenstaatliche Zusammenarbeit in strafrechtlichen Angelegenheiten verstanden¹⁰⁸. Rechtshilfe in Strafsachen ist jede Unterstützung, die auf Ersuchen für ein ausländisches Strafverfahren gewährt wird, unabhängig davon, ob das ausländische Verfahren von einem Gericht oder einer Behörde betrieben oder ob die Rechtshilfehandlung von einem Gericht oder einer Behörde vorgenommen wird¹⁰⁹. Während sich die zwischenstaatliche Zusammenarbeit im Verwaltungs- bzw. Besteuerungsverfahren im Rahmen der Internationalen Amtshilfe vollzieht,

94) Luxemburg und die Schweiz beteiligen sich nicht am Harmful Tax Project und sehen dessen Beschlüsse als nicht bindend an.

95) Eingehend Eimmermann, IStR 2001, 81 ff.

96) Als Steueroase betrachtet die OECD aktuell folgende Staaten: Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Belize, British Virgin Islands, Cook-Islands, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Malediven, Marshall-Inseln, Monaco, Montserrat, Nauru, Niederländische Antillen, Niue, Panama, Samoa, Seychellen, St. Lucia, St. Kitts and Nevis, St. Vincent und die Grenadien, Turks- und Caicosinseln, US Virgin Islands, Vanuata.

97) „Towards Global Tax Cooperation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices“, www.oecd.org.

98) Vgl. Eimmermann, IStR 2001, 81 ff.

99) Vgl. den „2004 Progress Report“, www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf.

100) Das TaxInformationExchangeModelAgreement ist abrufbar unter www.oecd.org.

101) Pressemeldungen der OECD v. 12. 10. 2005 und v. 15. 11. 2005, www.oecd.org.

102) Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field, 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation, OECD Publishing (ISBN 92-64-02407-7) oder unter www.sourceoecd.org/taxation/9264024077 (kostenpflichtig).

103) BMF v. 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006, Rz. 5.1.

104) BMF v. 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006, Rz. 2.1.2.

105) BMF v. 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006, Rz. 2.1.2.

106) BMF v. 25. 1. 2006, IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl I 2006, Rz. 2.1.3.

107) BFH v. 15. 2. 2006, I B 87/05 im Anschluss an FG Köln v. 27. 4. 2005, 2 V 1095/05.

108) Vgl. Hackner/Lagodny/Schomburg/Wolf (Fn. 56), Rz. 1.

109) Vgl. ebenda.

AUFSATZ

kommen im (Steuer-)strafverfahren die Regelungen über die Internationale Rechtshilfe in Strafsachen zur Anwendung.

5.2.1 Grundlagen

Die Rechtsgrundlagen der Internationalen Rechtshilfe unterscheiden sich von denen der Internationalen Amtshilfe. Im Besteuerungsverfahren sind die Regelungen der Internationalen Amtshilfe, im Steuerstrafverfahren die der Internationalen Rechtshilfe anzuwenden. Vor Einleitung eines Strafverfahrens, etwa im Rahmen sog. Vorfeldermittlungen der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO, kann zwischenstaatliche Unterstützung nur auf dem Amtshilfsweg erfolgen. Aber auch nach Einleitung eines Strafverfahrens können für Zwecke des Besteuerungsverfahrens noch Auskünfte auf dem Amtshilfsweg eingeholt werden¹¹⁰. Der Steuerfahndung stehen zwar grundsätzlich sowohl die Möglichkeiten der Amtshilfe als auch der Rechtshilfe zur Verfügung; soweit sie aber ausschließlich als Strafverfolgungsbehörde tätig wird, sind Auskünfte nach den Regeln der Internationalen Rechtshilfe einzuholen¹¹¹.

Die Internationale Rechtshilfe in Strafsachen wird in drei Gebiete eingeteilt¹¹²: Rechtshilfe bei der Auslieferung verfolgter Personen, Rechtshilfe bei der Vollstreckung strafrechtlicher Sanktionen und schließlich die sog. kleine oder sonstige Rechtshilfe. Letztere umfasst alle anderen Formen der Unterstützung einer strafrechtlichen Angelegenheit des ersuchenden Staates wie die Auskunftserteilung, die Zustellung von Urkunden oder die Unterstützung bei der Beweisaufnahme.

5.2.2 Rechtsquellen

In Deutschland vollzieht sich die zwischenstaatliche Rechtshilfe grundsätzlich nach dem Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRG)¹¹³, welches allerdings nach § 1 Abs. 3 IRG gegenüber den zahlreichen¹¹⁴ bi- und insbesondere multilateralen Übereinkommen subsidiär anzuwenden ist. In der Praxis bedeutsam sind die Richtlinien für den Verkehr mit dem Ausland in strafrechtlichen Angelegenheiten (RiVAST)¹¹⁵ und insbesondere dessen Anhang II¹¹⁶ der für die einzelnen Staaten einen Überblick über die wichtigsten Grundlagen und Erkenntnisse im Bereich der internationalen Zusammenarbeit in strafrechtlichen Angelegenheiten gibt.

Auf völkerrechtliche Ebene erfolgt die Rechtshilfe zum einen auf Grundlage der Übereinkommen zwischen den Mitgliedstaaten des Europarats¹¹⁷, welche durch das Schengener Durchführungsübereinkommen¹¹⁸ vom 19. 6. 1990 teilweise ergänzt werden, und zum anderen auf Grundlage der Übereinkommen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Im Folgenden werden die Rechtsquellen des Auslieferungsverkehrs und der kleinen Rechtshilfe dargestellt¹¹⁹.

5.2.2.1 Auslieferungsverkehr

Der zwischenstaatliche Auslieferungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten des Europarats findet seine Rechtsgrundlage im Europäischen Auslieferungsübereinkommen (EuAIÜbk)¹²⁰ vom 13. 12. 1957. Gemäß Art. 5 EuAIÜbk kann die Auslieferung bei Fiskaldelikten verweigert werden, jedoch haben sich verschiedene Vertragsparteien¹²¹ nach Art. 2 Abs. 1 des 2. Zusatzprotokolls¹²² zum EuAIÜbk zur Auslieferung bei Fiskaldelikten verpflichtet.

Zwischen den Mitgliedstaaten der EU vollzieht sich der Auslieferungsverkehr grundsätzlich nach dem Rahmenbeschluss des Rates v. 13. 6. 2002 über den Europäischen Haftbefehl und die Übergabeverfahren zwischen den Mitgliedstaaten¹²³, welcher die bisher bestehenden Regelungen¹²⁴ ersetzen soll. Eine Auslieferung bei Fiskaldelikten kann davon abhängig gemacht werden, dass die Handlung, auf Grund welcher der Europäische Haftbefehl ergangen ist, nach dem Recht des Vollstreckungsmitglied-

staates eine Straftat darstellt. Die Vollstreckung des Haftbefehls darf aber nicht deshalb verweigert werden, weil das Recht des Vollstreckungsmitgliedstaates keine gleichartigen steuerlichen Bestimmungen enthält wie das Recht des Ausstellungsmitgliedstaates.

5.2.2.2 Sonstige Rechtshilfe

Die Mitglieder des Europarats leisten sich sonstige Rechtshilfe nach dem Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. 4. 1959 (EuRhÜbk)¹²⁵. Nach Art. 2 lit. a EuRhÜbk kann die Rechtshilfe verweigert werden, wenn sich das Ersuchen auf strafbare Handlungen bezieht, die vom ersuchten Staat als fiskalisch strafbare Handlungen angesehen werden. Durch das Zusatzprotokoll¹²⁶ zum EuRhÜbk vom 17. 3. 1978 haben sich einige Staaten¹²⁷ verpflichtet, auch bei Fiskaldelikten Rechtshilfe zu leisten.

Zwischen den Mitgliedstaaten der EU wird das EuRhÜbk durch das Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen¹²⁸ (EU-RhÜbk) vom 29. 5. 2000 ergänzt¹²⁹. Für das Steuerstrafrecht von besonderer Relevanz ist das Zusatzprotokoll¹³⁰ zum EU-RhÜbk vom 16. 10. 2001 (ZP-EU-RhÜbk), welches in Deutschland am 28. 7. 2005 in Kraft getreten ist¹³¹. Nach dem Zusatzprotokoll sind die Mitgliedstaaten unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtet, auf Ersuchen eines anderen Mitglied-

110) Vgl. BMF v. 25. 1. 2006, BStBl I 2006, 26 f., Rz. 1.2.

111) Vgl. BMF v. 25. 1. 2006, BStBl I 2006, 26 f., Rz. 1.2.

112) Vgl. Hackner/Lagodny/Schomburg/Wölf (Fn. 56), Rz. 2.

113) BGBl I 1982, 2071, zuletzt geändert am 22. 7. 2005, BGBl 2005, 2189.

114) Vgl. die Textsammlung von Grützner/Pötz, Internationaler Rechtshilfeverkehr in Strafsachen, 2. Aufl., 2005, I A 4.

115) Abgedruckt in Grützner/Pötz (Fn. 114).

116) Im Internet abrufbar unter www.bmj.de (unter Themen | Internationale Zusammenarbeit | Richtlinien für den Verkehr mit dem Ausland in strafrechtlichen Angelegenheiten).

117) Rechtsquellen auf der Ebene des Europarats sind abrufbar unter <http://conventions.coe.int>.

118) BGBl II 1993, 1010.

119) Neben den hier vorgestellten multilateralen Übereinkommen über den Auslieferungsverkehr und die sonstige Rechtshilfe bestehen zahlreiche bilaterale von Deutschland mit anderen europäischen und außereuropäischen Staaten abgeschlossene Abkommen, die staatspezifisch aus den Länderanteilen des Anhangs II der RiVAST ersichtlich sind. Zur Vollstreckungshilfe siehe Hackner/Lagodny/Schomburg/Wölf (Fn. 56), Rz. 133 ff.

120) In Deutschland in Kraft seit dem 1. 1. 1977, BGBl II 1964, 1369, 1371, II 1976, 1778.

121) Vgl. die Auflistung bei Grützner/Pötz (Fn. 114), III 1 b.

122) BGBl II 1990, 118.

123) ABIEG L 190 v. 18. 7. 2002, 1; in Deutschland umgesetzt durch das Europäische Haftbefehlsgesetz (EuHbG I) v. 21. 4. 2004, BGBl I 2004, 1748, hierzu BVerfG v. 18. 7. 2005, NJW 2005, 2289, und EuHbG II v. 20. 7. 2006, BGBl I 2006, 1721, in Kraft seit dem 2. 8. 2006.

124) Ergänzend zum EuAIÜbk sind dies das Übereinkommen über die Auslieferung zwischen den Mitgliedstaaten der EU v. 27. 9. 1996, BGBl II 1998, 2253 (EU-AuslÜbk), das Übereinkommen über die vereinfachte Auslieferung zwischen den Mitgliedstaaten der EU v. 10. 3. 1995, BGBl II 1998, 2230 (EU-VereinfAuslÜbk) und das SDÜ. EU-AuslÜbk und EU-VereinfAuslÜbk sind nur vorläufig ggü. bestimmten EU-Mitgliedstaaten anwendbar, vgl. den tabellarischen Überblick bei Schomburg, NJW 2005, 3362, 3264, auch abrufbar unter <http://www.bundesgerichtshof.de/> (unter Bibliothek/Internationale Rechtshilfe).

125) BGBl II 1964, 1369, 1386; II 1976, 1799.

126) BGBl II 1990, 124, 125, II 1991, 909.

127) Vgl. den tabellarischen Überblick bei Schomburg, NJW 2005, 3362, 3264, auch abrufbar unter <http://www.bundesgerichtshof.de/> (unter Bibliothek/Internationale Rechtshilfe).

128) ABIEG v. 12. 7. 2000 Nr. C 197, 3.

129) Gesetz zu dem Übereinkommen v. 29. 5. 2000 über die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union v. 22. 7. 2005, BGBl II 2005, 650.

130) ABIEG v. 21. 11. 2001 Nr. C 362, 2.

131) Gesetz zu dem Protokoll v. 16. 10. 2001 zu dem Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union v. 22. 7. 2005, BGBl II 2005, 661.

AUFSATZ

staates festzustellen, ob eine Person, gegen die strafrechtliche Ermittlungen laufen, Bankkonten bei einem Kreditinstitut in diesem Staat unterhält und hierüber alle Angaben zu übermitteln, Art. 1 ZP-EU-RhÜbk. Weiter erstreckt sich die Verpflichtung auf die Auskunft über Bankgeschäfte, die in Zusammenhang mit einem solchen Konto getätigt wurden, Art. 2 ZP-EU-RhÜbk, und die Überwachung solcher Konten, Art. 3 ZP-EU-RhÜbk. Nach Art. 7 ZP-EU-RhÜbk darf das Bankgeheimnis von einem Mitgliedstaat nicht als Begründung für die Ablehnung jeglicher Zusammenarbeit in Bezug auf das Rechtshilfeersuchen eines anderen Mitgliedstaates herangezogen werden. Nach Art. 8 ZP-EU-RhÜbk darf Rechtshilfe nicht deshalb verweigert werden, weil sich das Ersuchen auf eine strafbare Handlung bezieht, die vom ersuchten Staat als fiskalisch strafbare Handlung betrachtet wird; ein Ersuchen darf nicht mit der Begründung abgelehnt werden, dass das Recht des ersuchten Mitgliedstaates nicht dieselbe Art von Steuern oder keine steuerlichen Bestimmungen derselben Art vorsieht. Mit dem EU-RhÜbk und dem dazugehörigen ZP-EU-RhÜbk wurde auf Ebene der EU ein weiteres Instrument geschaffen, um grenzüberschreitende Ermittlungsmaßnahmen in steuerlichen Angelegenheiten durchzuführen. Nationale Datenpools über Konten wie in Deutschland, die

grundsätzlich nationale Ermittlungen erleichtern bzw. ermöglichen sollen, erleichtern den Vertragsstaaten auf internationaler Ebene die Ermittlungsarbeit. Abzuwarten bleibt, welche weiteren Mitgliedstaaten Übereinkommen und Zusatzprotokoll in nationales Recht transferieren.

6. Fazit

Die Ermittlungsmöglichkeiten deutscher Finanzbehörden bei ausländischen Sachverhalten scheinen ständig zu wachsen: Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen werden immer umfassender und detaillierter geregelt, der Informationsaustausch im Amts- und im Rechtshilfeverfahren wird sowohl im bi- als auch im multilateralen Bereich stetig ausgebaut, Bankgeheimnisse bröckeln, bis dato sichere Steueroasen können sich der Einbindung in das internationale Informationsnetz immer schwerer entziehen. Dem Steuerpflichtigen und seinem Berater bleibt nur, grenzüberschreitende Ermittlungsmaßnahmen auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Insbesondere steuerliche Mitwirkungspflichten sollten bezüglich ihrer Konformität mit europäischem Gemeinschaftsrecht hinterfragt werden.

RECHTSPRECHUNG

Österreichischer VwGH: Entscheidung:**Österreichischer Verwaltungsgerichtshof schränkt Rechtshilfe nach Deutschland in Verfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ein**

BWG (Österreich) § 38 Abs. 2 Ziff. 1; AO § 397 Abs. 1

Eine Verfahrenseinleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens nach § 397 Abs. 1 AO entspricht nicht den Anforderungen, die § 38 Abs. 2 Ziff. 1 BWG (Bundesgesetz über das Bankwesen – Österreich) an die „Einleitung“ von Strafverfahren stellt, welche zum Wegfall des Schutzes des Bankgeheimnisses in Österreich führen. Das dem österreichischen Recht zugrunde liegende rechtsstaatliche Prinzip beinhaltet, dass alle Akte staatlicher Organe im Gesetz begründet sein müssen und ein System von Rechtsschutzeinrichtungen die Gewähr dafür bietet, dass nur solche Akte in ihrer rechtlichen Existenz als dauernd gesichert erscheinen, die in Übereinstimmung mit den sie bedingenden Akten höherer Stufe erlassen wurden. Dabei müssen die Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen. „Rechtsschutz“ meint nicht zuletzt die – rechtzeitige – Wahrung und Gewährleistung einer faktischen Position des Rechtsunterworfenen, wobei ein Widerspruch zum rechtsstaatlichen Prinzip in der Regel bereits dann vorliege, wenn der Rechtsschutzsuchende generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen verwaltungsbehördlichen Entscheidung solange belastet wird, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist.

Österreichischer Verwaltungsgerichtshof, Urt. v. 26. 7. 2006, ZI. 2004/14/0022-7

Sachverhalt:

Das Finanzamt A (Steuerfahndungsstelle) teilte dem Finanzamt Innsbruck im Juli 1997 mit, dass es gegen Dr. P. wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ein Ermittlungsverfahren eingeleitet habe. Dr. P. sei als

selbständiger Zahnarzt tätig. Für den Zeitraum 1991 bis 1995 seien finanzielle Betriebsausgaben gebucht und in erheblichem Umfang Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht versteuert worden. Ferner bestehe der Verdacht, dass Dr. P. nicht gebuchte Betriebseinnahmen bei der Raiffeisenbank Z (in Tirol) in bar eingezahlt hat. Nach den bisherigen Prüfungsfeststellungen unterhielt bzw. unterhalte er bei der o. g. Bank folgende Konten (... wird ausgeführt). Zur Ermittlung der hinterzogenen Steuern sei es notwendig, bei der Raiffeisenbank Z sämtliche Kontoverbindungen des Dr. P. abzuklären und sämtliche Kontounterlagen samt Belege zu beschlagnahmen bzw. sicherzustellen. Das Finanzamt A bat, diese Ermittlungen im Wege der Rechtshilfe vorzunehmen.

Nachdem das Finanzamt A einen Beschluss des Amtsgerichtes I übersandt hatte, wonach wegen des Verdachtes der Steuerhinterziehung (Einkommensteuer und Vermögensteuer 1991 bis 1995) die Durchsuchung der Wohnung und der Geschäftsräume des Dr. P. angeordnet wurde und eine Kopie des Einleitungsvermerks nach § 397 Abs. 2 AO vorgelegt wurde, richtete das österreichische Finanzamt an die Raiffeisenbank Z ein Auskunfts- und Einsichtnahmeersuchen gemäß § 99 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG). Beamte der Prüfungsabteilung für Strafsachen beim Finanzamt Innsbruck seien beauftragt im Beisein von Beamten der Steuerfahndungsstelle beim Finanzamt A, für Zwecke der Gewährleistung von Rechtshilfe auf Grund der bilateralen Verträge vom 4. 10. 1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland Erhebungen durchzuführen. Die Bank werde ersucht, den Genannten die gewünschten Auskünfte zu erteilen und die erbetenen Einsichtnahmen zu gestatten. Die Bank wurde ersucht, in sämtliche Geschäftsbeziehungen (z. B. Kontokorrent-, Spar-, Festgeld-, Währungs-, Ausländer-, DM-, Darlehenskonten, Sparbriefe, Depots, Schließfächer, Verwahrstücke), die auf den Namen des Beschuldigten lauten oder lauteten oder über die der Beschuldigte allein oder gemeinsam mit Dritten verfügungsbe-rechtigt, bevollmächtigt oder zeichnungsberechtigt ist oder war, für den Zeitraum vom 1. 1. 1991 bis 31. 12. 1995 Einsicht zu gewähren und gegebenenfalls für diesen Zeitraum die entsprechenden Unterlagen (z. B. Kontoeröffnungsblatt, Unterschriftenblatt, Kontenverdichtungen) in Kopie auszuhändigen.

Die Raiffeisenbank Z teilte dem Finanzamt Innsbruck daraufhin mit, sie könne die gewünschte Auskunft nicht erteilen. Zur Begründung führte sie aus, es bestünden Bedenken, ob es sich bei dem in Deutschland beim Finanzamt A anhängigen Verfahren um ein mit der österreichischen Rechtsordnung vergleichbares eingeleitetes Finanzstrafverfahren handle,