



MDg Martin Kreienbaum  
Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im  
Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-4335  
FAX +49 (0) 30 18 682-884335  
E-MAIL [IVB6@bmf.bund.de](mailto:IVB6@bmf.bund.de)  
DATUM 29. Mai 2019

BETREFF **Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in  
Steuersachen;  
Stand: 1. Januar 2019**

ANLAGEN 11

GZ **IV B 6 - S 1320/07/10004 :008**

DOK **2019/0379309**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Amtshilfe, die in- und ausländische Finanzbehörden einander zur Festsetzung ihrer Steuern, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer, durch Informationsaustausch leisten, die nachfolgenden Grundsätze.

Innerhalb der Zollverwaltung nimmt das Zollkriminalamt (Generalzolldirektion - Direktion VIII) die Aufgaben einer Zentralstelle für die in ihren Zuständigkeitsbereich fallenden Steuern auf dem Gebiet der internationalen Amts- und Rechtshilfe wahr (§ 3 Abs. 6 Nr. 1 ZFdG, § 11 Abs. 3 ZollVG). Ferner ist die Bundesstelle Vollstreckung Zoll (BVZ) beim Hauptzollamt Hannover für diese Steuern die Kontaktstelle der Zollverwaltung für die gegenseitige Amtshilfe bei der Zustellung und Beitreibung nach zwei- und mehrseitigen völkerrechtlichen Verträgen.

Für die Zollverwaltung gelten gesonderte Dienstvorschriften, Erlasse und Verfügungen.

	Seite
Verzeichnis der Abkürzungen .....	6
Verzeichnis der Anlagen und Formulare .....	12
Abschnitt 1 - Allgemeine Regelungen .....	14
1 Allgemeines .....	14
1.1 Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch .....	15
1.2 Verhältnis zur Rechtshilfe im Steuerstraf- und Bußgeldverfahren.....	16
1.3 Rechtsgrundlagen der zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch .....	17
1.3.1 Überblick/Allgemeines .....	17
1.3.2 Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	18
1.3.3 Amts- und Rechtshilfevereinbarungen/Informationsaustauschabkommen .....	18
1.3.4 EU-Amtshilferichtlinie und EU-Amtshilfegesetz.....	18
1.3.5 FATCA-Abkommen .....	19
1.3.6 Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen .....	19
1.3.7 MCAA CRS und Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz .....	20
1.3.8 MCAA CbC .....	20
1.3.9 Informationsaustausch aufgrund von zweiseitigen Verwaltungsabsprachen .....	21
1.3.10 Informationsaustausch ohne völkerrechtliche Vereinbarungen und Rechtsakte der Europäischen Union (§ 117 Abs. 1 und 3 AO).....	22
1.4 Auskunftsarten.....	22
Abschnitt 2 - Informationsaustausch auf Ersuchen und Spontanauskünfte .....	23
1.5 Zuständigkeiten und Amtshilfeweg des Informationsaustauschs auf Ersuchen und bei Spontanauskünften.....	23
1.5.1 Zuständigkeiten für den Informationsaustausch mit ausländischen Finanzbehörden .....	23
1.5.1.1 BMF/BZSt/ZKA .....	23
1.5.1.2 Landesfinanzbehörden.....	23
1.5.1.3 Unmittelbarer Informationsaustausch mit Österreich.....	24
1.5.1.4 Delegation von Zuständigkeiten .....	24
1.5.1.5 Gemeinden und Gemeindeverbände.....	25
1.5.2 Amtshilfeweg.....	25
1.6 Steuergeheimnis und Geheimhaltung .....	27
1.6.1 Geheimhaltung im Inland .....	27
1.6.2 Geheimhaltung im Ausland .....	28
1.7 Übersetzungen .....	29
1.8 Vordrucke und Formblätter .....	29
2 Umfang des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs .....	30
2.1 Großer bzw. umfassender Informationsaustausch .....	30

2.2	Kleiner Informationsaustausch .....	31
2.3	Informationsaustausch nach dem Übereinkommen.....	32
2.4	Informationsaustausch mit mehreren Staaten und/oder Gebieten .....	33
2.5	Anwendungszeiträume .....	33
2.5.1	Anwendungszeiträume nach EUAHiRL und EUAHiG .....	33
2.5.2	Anwendungszeiträume nach DBA .....	34
2.5.3	Anwendungszeiträume nach TIEA.....	34
2.5.4	Anwendungszeiträume nach dem Übereinkommen .....	34
3	Rechtliches Gehör.....	35
3.1	Anhörung inländischer Beteiligter.....	35
3.1.1	Grundsatz.....	35
3.1.3	Inländischer Beteiligter.....	38
3.1.4	Formen der Anhörung.....	38
3.1.5	Anhörungsfrist .....	39
3.2	Rechtsschutz .....	39
3.2.1	Behandlung von Einwendungen.....	39
3.2.2	Rechtsbehelfe gegen Ermittlungsmaßnahmen.....	40
4	Ersuchen an ausländische Finanzbehörden .....	40
4.1	Einleitung des Auskunftsverfahrens .....	40
4.1.1	Allgemeines .....	40
4.1.2	Vorherige Ermittlungen .....	41
4.1.3	Gruppensuchen .....	42
4.1.4	Zustellungsersuchen nach dem EUAHiG.....	44
4.1.5	Zustellungsersuchen nach dem Übereinkommen .....	44
4.2	Form, Inhalt, Übermittlung und Erledigung des Ersuchens .....	45
4.2.1	Form und Inhalt des Ersuchens .....	45
4.2.2	Übermittlung des Ersuchens .....	46
4.2.3	Entsendung von Bediensteten deutscher Finanzbehörden in andere Staaten oder Gebiete .....	46
4.2.4	Erledigung des Ersuchens.....	47
4.2.5	Anschlussersuchen, Richtigstellung .....	47
4.2.6	Rückmeldungen an andere EU-MS .....	48
5	Ersuchen an deutsche Finanzbehörden.....	48
5.1	Zulässigkeitsprüfung.....	48
5.2	Erledigung des Ersuchens.....	49
5.2.1	Ermittlungsbefugnisse .....	49
5.2.2	Verfahren .....	49
5.2.3	Außenprüfung.....	50
5.2.4	Anwesenheit von Bediensteten anderer Staaten oder Gebiete im Inland.....	51
5.2.5	Zustellungsersuchen nach dem EUAHiG bzw. dem Übereinkommen .....	51

5.2.6	Zuständigkeit .....	51
5.2.7	Antwort .....	52
5.2.8	Gegenersuchen.....	52
5.2.9	Kosten .....	52
5.3	Grenzen der Informationsübermittlung .....	53
5.3.1	Verbot der Informationsübermittlung.....	53
5.3.1.1	Beschränkungen aufgrund nationalen Rechts.....	53
5.3.1.2	Abkommenswidrige Besteuerung.....	54
5.3.1.3	Geschäfts- und Betriebsgeheimnis .....	54
5.3.1.4	Ausschöpfen der ausländischen Ermittlungsmöglichkeiten .....	55
5.3.1.5	Ordre Public.....	55
5.3.2	Verweigerung der Informationsübermittlung .....	55
5.3.2.1	Beschränkungen aufgrund ausländischen Rechts.....	55
5.3.2.2	Vorbehalt der Streitschlichtung .....	55
6	Informationsaustausch ohne Ersuchen .....	56
6.1	Spontanauskünfte deutscher Finanzbehörden.....	56
6.1.1	Spontanauskünfte nach dem EUAHiG .....	56
6.1.2	Spontanauskünfte nach anderen Rechtsgrundlagen.....	57
6.1.3	Spontanauskünfte und Ermessen der Finanzbehörden .....	58
6.1.4	Verpflichtender spontaner Informationsaustausch zu „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“.....	59
6.1.5	Grenzen der Informationserteilung.....	59
6.2	Spontanauskünfte ausländischer Finanzbehörden .....	60
Abschnitt 3 - Verpflichtender automatischer Informationsaustausch .....		61
6.3	Automatischer Austausch von Informationen - Umfang, Allgemeines, Grenzen und Geheimhaltungsvorschriften.....	61
6.3.1	Automatische Übermittlung von Informationen an andere Staaten .....	61
6.3.1.1	Automatische Übermittlung von Informationen nach dem EUAHiG/DAC1.....	61
6.3.1.2	Automatische Übermittlung von Informationen über Finanzkonten.....	62
6.3.1.3	Automatische Übermittlung von Informationen über „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“ nach dem EUAHiG/DAC3 .....	64
6.3.1.4	Automatische Übermittlung länderbezogener Berichte.....	64
6.3.2	Automatische Informationen von anderen Staaten und Gebieten .....	65
6.3.2.1	Automatische Informationen von anderen EU-MS nach DAC1 .....	66
6.3.2.2	Automatische Informationen über Finanzkonten von anderen Staaten und Gebieten.....	66
6.3.2.3	Automatische Informationen über „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“ von anderen EU-MS nach DAC3 .....	67
6.3.2.4	Automatische Übermittlung länderbezogener Berichte von anderen Staaten und Gebieten.....	67

Abschnitt 4 - Besondere Formen der Zusammenarbeit .....	68
7        Informationsaustausch im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung .....	68
8        Gemeinsame Prüfungstätigkeit mehrerer Steuerverwaltungen .....	68
9        JITSIC/SPOC.....	69

## Verzeichnis der Abkürzungen

Abs.	Absatz
ACK/ABI/FTL/SAE	<b>A</b> cknowledgement of Receipt of the Request for Information/ Request for Additional <b>B</b> ackground <b>I</b> nformation (about the Request for Information)/ <b>F</b> ailure with <b>T</b> ime <b>L</b> imits/ <b>S</b> pecific <b>A</b> dministrative <b>E</b> nquiries = elektronisches EU-Standard- formblatt zur Erteilung einer Eingangsbestätigung eines Ersuchens und ggf. Anforderung weiterer Hintergrund- informationen sowie zur Übermittlung von Fristproblemen und Bestätigung der Durchführung spezieller behördlicher Ermittlungen
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BEPS	<b>B</b> ase <b>E</b> rosion and <b>P</b> rofit <b>S</b> hifting/15-Punkte-Aktionsplan der OECD und der G20-Staaten gegen Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung
BEPS Aktionspunkt 5	„Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“
BEPS Aktionspunkt 13	„Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung“
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
CbCR	<b>C</b> ountry- <b>b</b> y- <b>C</b> ountry <b>R</b> eporting
CRS	<b>C</b> ommon <b>R</b> eporting <b>S</b> tandard
DAC	<b>D</b> irective <b>A</b> dministrative <b>C</b> ooperation/EUAHiRL
DAC1	EUAHiRL 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011
DAC2	EUAHiRL 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014
DAC3	EUAHiRL: Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates vom 8. Dezember 2015
DAC4	EUAHiRL: Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016
DAC5	EUAHiRL: Richtlinie (EU) 2016/2258 des Rates vom 6. Dezember 2016

DAC3-Anwendung	Browserbasierte Webanwendung zur Nutzung des Zentralverzeichnisses
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
d. h.	das heißt
eFCA	zentrale Webanwendung (electronic Forms Central Application)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
ErbSt	Erbschaftsteuer
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUAHiG	Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz vom 26. Juni 2013, BGBl. 2013 I S. 1809, zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2016, BGBl. 2016 I S. 3000)
EUAHiRL	Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (Amtsblatt EU L 64 vom 11. März 2011, S. 1) in der Fassung der Richtlinie (EU) 2016/2258 vom 6. Dezember 2016 (Amtsblatt EU L 342 vom 16. Dezember 2016, S. 1)
EUAHiDV	Durchführungsverordnung (EU) 2018/99 der Kommission vom 22. Januar 2018 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2378 in Bezug auf die Form und die Bedingungen für die Übermittlung der jährlichen Bewertung der Wirksamkeit des automatischen Informationsaustausches und der Liste statistischer Angaben, die die EU-MS zur Bewertung der EUAHiRL vorlegen müssen (Amtsblatt EU L 17 vom 23. Januar 2018, S. 29)
EU-KOM	Europäische Kommission
EU-MS	Mitgliedstaat(en) der Europäischen Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FATCA	<b>Foreign Account Tax Compliance Act</b>
FATCA-Abkommen	Gesetz zu dem Abkommen vom 31. Mai 2013 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen

	Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen vom 10. Oktober 2013 (BGBl. 2013 II S. 1362)
FATCA-USA-UmsV	FATCA-USA-Umsetzungsverordnung (Verordnung zur Umsetzung der Verpflichtungen aus dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen vom 23. Juli 2014 (BGBl. 2014 I S. 1222, die zuletzt durch Art. 15 des Gesetzes vom 20. Dezember 2016, BGBl. 2016 I S. 3000 geändert worden ist)
FGO	Finanzgerichtsordnung
FIF	<b>Feedback on Exchange of Information</b> = elektronisches EU-Standardformblatt für die Erteilung von Rückmeldungen (Anhang IV der EUAHiDV)
FKAustG	Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz/Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen vom 21. Dezember 2015 (BGBl. 2015 I S. 2531), das durch Art. 6 des Gesetzes vom 20. Dezember 2016 (BGBl. 2016 I S. 3000) geändert wurde
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
G20	Gruppe der 20/ein seit 1999 bestehender informeller Zusammenschluss aus 19 Staaten und der EU
GewSt	Gewerbsteuer
ggf.	gegebenenfalls
GG	Grundgesetz
Global Forum	Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes/Globales Forum zur Transparenz und zum Informationsaustausch für Besteuerungszwecke
GZD	Generalzolldirektion
IF-Staaten	Mitgliedstaaten des „Inclusive Framework on BEPS“
IRS	Internal Revenue Service/Bundessteuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika
i. S. d.	im Sinne der/im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
JITSIC	<b>Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration</b>



Joint Audit	Koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete
KSt	Körperschaftsteuer
KONSENS	<b>Koordinierte neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung</b>
MCAA CbC	<b>Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports/Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte vom 19. Oktober 2016 (BGBl. 2016 II S. 1178)</b>
MCAA CRS	<b>Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of financial Account Information/Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch zu Finanzkonten vom 21. Dezember 2015 (BGBl. 2015 II S. 1630)</b>
MLI	<b>Multilateral Instrument/Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung</b>
Nr.	Nummer
OECD	<b>Organization for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)</b>
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
RIF	<b>Request for Exchange of Information = elektronisches EU-Standardformblatt für Ersuchen RIF (Anhang I der EUAHiDV)</b>
S.	Seite
SFRJ	Sozialistische Föderative Republik Jugoslawien
SIF	<b>Spontaneous Exchange of Information = elektronisches EU-Standardformblatt für Spontanauskünfte SIF (Anhang II der EUAHiDV)</b>
sog.	sogenannte(s)
SPOC	<b>Single Point of Contact</b>
Tax Rulings	grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen
TIEA	<b>Tax Information Exchange Agreement = Informationsaustauschabkommen</b>
TIEA-MA	TIEA-Musterabkommen
Tz.	Textziffer/Textziffern

u. a.	unter anderem
UdSSR	Union der Sozialistischen Sowjetrepubliken
Übereinkommen	Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer- sachen (Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkom- mens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BGBl. 2015 II S. 966).
vgl.	vergleiche
VSt	Vermögensteuer
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
XML	Erweiterbare Auszeichnungssprache (englisch: Extensible Markup Language)
z. B.	zum Beispiel
ZFdG	Zollfahndungsdienstgesetz (Gesetz über das Zollkriminalamt und die Zollfahndungsämter vom 16. August 2002, BGBl. 2002 I S. 3202, zuletzt geändert durch Art. 15 des Gesetzes vom 17. August 2017, BGBl. 2017 I S. 3202)
Zentralverzeichnis	Zentralverzeichnis der EU-MS gemäß Art. 21 Abs. 5 EUAHiRL, von der EU-KOM zur Verfügung gestellte Platt- form, in dem die gemäß Art. 8a Abs. 1 und 2 EUAHiRL zu übermittelnden Informationen erfasst werden.
ZKA	Zollkriminalamt
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz vom 21. Dezember 1992 (BGBl. 1992 I S. 2125; 1993 I S. 2493) zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes vom 23. Juni 2017 (BGBl. 2017 I S. 1822)

## Verzeichnis der Anlagen und Formulare

### Anlage 1

Anwendungsbereich des EUAHiG sowie der DBA und der TIEA

### Anlagen 2 Vordrucke für den Informationsaustausch

#### Anlage 2a

Ersuchen an ausländischen Staat/ausländisches Gebiet nach einem TIEA

#### Anlage 2aa

TIEA Ersuchen an das Fürstentum Liechtenstein

#### Anlage 2b

Gruppenersuchen an ausländischen Staat/ausländisches Gebiet

#### Anlage 2c

Formular für den spontanen Informationsaustausch zu „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“ nach BEPS Aktionspunkt 5

#### Anlage 2d (DE - EN - FR)

Ersuchen an ausländischen Staat

Ersuchen im steuerlichen Informationsaustausch über Steuern auf Versicherungsprämien

#### Anlage 2e

Ersuchen/Antwort/Mitteilung/Spontanauskunft ausländischen Staat/ausländisches Gebiet  
Übersendungsschreiben

#### Anlage 2f

Anhörung

#### Anlage 2g

Aktenbogen zur Ermessensausübung nach § 117 Abs. 4 Satz 3 AO - Anhörung

Die elektronischen EU-Standardformblätter (RIF, SIF, ACK, Zustellungersuchen, FIF) sind zwischen den EU-MS abgestimmt und werden von der EU-KOM elektronisch zur Verfügung gestellt. Die EU-Standardformblätter werden diesem Merkblatt nicht als Anlagen beigelegt.

### Anlage 3

Nicht amtliche konsolidierte Fassung des Übereinkommens (EN - FR - DE)

### Anlage 4

Geschäftsweg- und Delegierungsregelung nach § 3 Abs. 6 ZFdG (Internationale Amts- und Rechtshilfe); Aktualisierung (BMF-Schreiben vom 16. August 2017, - III B 2 - Z 4601/16/10019 - 2017/0058975 -)

## **Abschnitt 1 - Allgemeine Regelungen**

### **1 Allgemeines**

Dieses Schreiben gilt für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Festsetzung von Steuern. Ausgenommen ist die Mehrwertsteuer.

Die Durchführung des Informationsaustauschs nach den TIEAs, die sowohl Informationsaustausch im Wege der Amtshilfe wie auch im Wege der Rechtshilfe vorsehen, ist in dem gesonderten BMF-Schreiben „Anwendung der Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement - TIEA)“ vom 10. November 2015, - IV B 6 - S 1301/11/10002 -, BStBl 2016 I S. 138, geregelt.

Die Grundsätze für die Durchführung koordinierter steuerlicher Außenprüfungen sind in dem BMF-Schreiben „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ vom 9. Januar 2017, - IV B 6 - S 1315/16/10016 :002 -, BStBl 2017 I S. 89, beschrieben.

Anwendungsfragen im Zusammenhang mit dem verpflichtenden automatischen und spontanen Austausch zu sog. „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“ sind in dem BMF-Schreiben „Merkblatt zum verpflichtenden automatischen und spontanen Austausch verbindlicher Auskünfte, verbindlicher Zusagen und Vorabzusagen zu Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten“ vom 17. August 2017, - IV B 6 - S 1320/16/10002 :014 -, BStBl 2017 I S. 1228, geregelt.

Hinweise zu den Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (CbCR) sind dem BMF-Schreiben vom 11. Juli 2017, - IV B 5 - S 1300/16/10010 :002 -, BStBl 2017 I S. 974, zu entnehmen.

Anwendungsfragen im Zusammenhang mit einem gemeinsamen Meldestandard sowie dem FATCA-Abkommen sind in dem BMF-Schreiben vom 1. Februar 2017, - IV B 6 - S 1315/13/10021 :044 -, BStBl 2017 I S. 305, geändert durch BMF-Schreiben vom 21. September 2018, BStBl 2018 I S. 1026, zum Standard für den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuersachen erläutert.

Für die Durchführung der zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung gilt das mit BMF-Schreiben vom 23. Januar 2014, - IV B 6 - S 1320/07/10011 :011 -, BStBl 2014 I S. 188, veröffentlichte Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung) Stand: 1. Juli 2013.

Für die Durchführung der zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen gilt das mit BMF-Schreiben vom 16. November 2006, - IV B 1 - S 1320 - 66/06 -, BStBl 2006 I S. 698, veröffentlichte Merkblatt zur zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen. Der Informationsaustausch zwischen den Strafverfolgungsbehörden der EU-MS im Bereich der Steuerfahndung (sog. „Schwedische Initiative“) wird in gesonderten gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder geregelt.

### 1.1 **Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch**

Die deutschen Finanzbehörden beanspruchen und gewähren zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch nach Maßgabe der in diesem Schreiben dargestellten Grundsätze.

Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch wird beansprucht und gewährt, wenn die Finanzbehörden grenzüberschreitende Sachverhalte nicht angemessen aufklären können, weil sie bei ihren Ermittlungen auf das eigene Staatsgebiet beschränkt sind. Der zwischenstaatliche Informationsaustausch dient auch der Sachverhaltsaufklärung zugunsten des Steuerpflichtigen.

Der zwischenstaatliche Informationsaustausch soll auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten den deutschen Finanzbehörden eine den deutschen Steuergesetzen und den Finanzbehörden des anderen Staates eine den dort geltenden Steuergesetzen entsprechende gleichmäßige und wettbewerbsneutrale Besteuerung ermöglichen (BFH vom 20. Februar 1979, BStBl 1979 II S. 268, und vom 8. Februar 1995, BStBl 1995 II S. 358).

Bei der Durchführung des Informationsaustauschs haben die Finanzbehörden den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den gesetzmäßigen Schutz des Steuerbürgers (einschließlich der Wahrung des Steuergeheimnisses) sowie die Gegenseitigkeit und Ausgewogenheit des Informationsaustauschs zu wahren.

## Verhältnis zur Rechtshilfe im Steuerstraf- und Bußgeldverfahren

Zwischenstaatliche Amtshilfe liegt vor, wenn Behörden und Gerichte für Zwecke des Besteuerungsverfahrens Informationen austauschen. Von der zwischenstaatlichen Amtshilfe in Steuersachen ist die zwischenstaatliche Rechtshilfe in Steuerstrafsachen zu unterscheiden. Zwischenstaatliche Rechtshilfe in Steuerstrafsachen ist jede Unterstützung, die für ein Steuerstrafverfahren beansprucht oder gewährt wird, unabhängig davon, ob das Verfahren von einem Gericht oder einer Behörde betrieben wird und ob die Rechtshilfehandlung von einem Gericht oder einer Behörde durchgeführt werden soll. Insoweit wird auf das Merkblatt zur zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen vom 16. November 2006, - IV B 1 - S 1320 - 66/06 -, BStBl 2006 I S. 698, hingewiesen. Auch nach Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens können noch Informationen auf dem Amtshilfeweg zum Zweck der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unter Beachtung des § 393 Abs. 1 AO eingeholt und erteilt werden. In Frage kommen Behörden oder Gerichten bereits vorliegende Informationen, z. B. aus Steuerakten oder öffentlichen Registern. Grundlage hierfür sind § 117 AO, die DBA mit großer bzw. umfassender Auskunftsklausel, zweiseitige Amtshilfe-Verträge, TIEAs, die EUAHiRL und das Übereinkommen. Die so erlangten Erkenntnisse können nach dem EUAHiG (§ 19 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EUAHiG) sowie einer Vielzahl von DBA und dem Übereinkommen auch unmittelbar für das Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren verwendet werden. Eine Bekanntgabe erhaltener Informationen in öffentlichen Gerichtsverhandlungen oder Gerichtsentscheidungen ist nach dem EUAHiG, einer Vielzahl der DBA und TIEAs sowie dem Übereinkommen zulässig (Anlage 1).

Wird die Finanzbehörde ausschließlich als Strafverfolgungsbehörde in einem Steuerstrafverfahren zur Ermittlung einer Steuerstraftat (§ 386 Abs. 2, § 399 Abs. 1, § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) oder als zuständige Verwaltungsbehörde in einem Bußgeldverfahren zur Ermittlung einer Steuerordnungswidrigkeit (§§ 409, 410, 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) tätig, sind Informationen nach den Regeln über die zwischenstaatliche Rechtshilfe in Strafsachen einzuholen (insbesondere zur Vermeidung von Verwertungsverboten) bzw. Ermittlungen aufgrund eines ausländischen Rechtshilfeersuchens nur nach den straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften vorzunehmen. Das gilt z. B. für die Durchsuchung von Personen und Räumen, die Beschlagnahme von Beweismitteln und die Vernehmung von Beschuldigten, Zeugen und Sachverständigen.

Die Ermittlungsergebnisse des Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens können in der Regel unmittelbar im Besteuerungsverfahren verwendet werden (zur Ausnahme Schweiz, vgl. Tz. 6.4 des Merkblatts zur zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen vom 16. November 2006, - IV B 1 - S 1320 - 66/06 -, BStBl 2006 I S. 698).

### 1.3 **Rechtsgrundlagen der zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch**

#### 1.3.1 **Überblick/Allgemeines**

Völkerrechtliche Vereinbarungen<sup>1</sup> mit zahlreichen Staaten oder Gebieten (z. B. DBA, TIEAs, das FATCA-Abkommen, das Übereinkommen), sowie Rechtsakte der EU enthalten Regelungen über die zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen (vgl. § 117 Abs. 2 AO). Die völkerrechtlichen Vereinbarungen werden durch Zustimmungsgesetz innerstaatliches Recht (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG). Auf das jährlich aktualisierte BMF-Schreiben zum „Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und Doppelbesteuerungsverhandlungen“ veröffentlicht im BStBl und aufgenommen in das vom BMF herausgegebene „Amtliches Einkommensteuer-Handbuch“, dort Anhang 12 I, wird hingewiesen.

Inländische Rechtsgrundlage für die Gewährung und Inanspruchnahme von Amtshilfe nach dem Recht der EU ist das EUAHiG.

Außerdem kann Amtshilfe unter den Voraussetzungen des § 117 Abs. 3 AO geleistet werden.

Soweit Amtshilfe durch Informationsaustausch nach mehreren Rechtsgrundlagen in Anspruch genommen bzw. geleistet werden kann, stehen diese Rechtsgrundlagen gleichwertig nebeneinander. Im Verhältnis zu anderen EU-MS wird Amtshilfe jedoch grundsätzlich nur dann nach einer anderen Rechtsgrundlage als dem EUAHiG geleistet bzw. in Anspruch genommen, wenn und soweit diese eine umfassendere Zusammenarbeit mit dem anderen EU-MS ermöglicht.

---

<sup>1</sup> Informationen zum aktuellen Stand der völkerrechtlichen Vereinbarungen sind unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales\\_Ssteuerrecht/internationales\\_ssteuerrecht.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/internationales_ssteuerrecht.html) abrufbar.

### 1.3.2 **Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Die DBA sehen regelmäßig den Informationsaustausch in Steuersachen vor. Dieser bezieht sich entweder auf die unter das DBA fallenden Steuern, also stets auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, regelmäßig auch auf die Gewerbe-, Vermögen- und Grundsteuer (direkte Steuern) sowie die Erbschaftsteuer oder auf alle Steuern, die von den Vertragsstaaten und ihren Gebietskörperschaften erhoben werden (Anlage 1). Der Informationsaustausch in Erbschaftsteuersachen kann dabei auch in einem gesonderten Erbschaftsteuer-DBA geregelt sein.

Soweit sich die DBA am Aufbau des OECD-MA orientieren, ist der Informationsaustausch regelmäßig in Art. 26 des jeweiligen DBA geregelt.

### 1.3.3 **Amts- und Rechtshilfevereinbarungen/Informationsaustauschabkommen**

Mit einigen Staaten/Gebieten bestehen eigenständige Rechts- und Amtshilfevereinbarungen (z. B. mit Österreich, vgl. Tz. 1.5.1.3), oder besondere Vereinbarungen zur Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch (TIEAs).

Eine Aufstellung über die Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und der TIEAs ist dem jährlich aktualisierten BMF-Schreiben zum „Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und Doppelbesteuerungsverhandlungen“, dort unter „4.“, zu entnehmen (vgl. Tz. 1.3.1).

### 1.3.4 **EU-Amtshilferichtlinie und EU-Amtshilfegesetz**

Nach Maßgabe der EUAHiRL gewähren sich die Finanzbehörden der EU-MS gegenseitig Amtshilfe durch Informationsaustausch und können Amtshilfe in Anspruch nehmen. Die deutschen Finanzbehörden gewähren Amtshilfe durch Informationsaustausch nach dem EUAHiG. Die Amtshilfe erstreckt sich auf jede Art von Steuern, die von einem oder für einen EU-MS oder dessen Gebiets- oder Verwaltungseinheiten einschließlich der örtlichen Behörden erhoben werden. Das EUAHiG ist allerdings nicht auf die Umsatzsteuer, die Einfuhrumsatzsteuer, Zölle und die harmonisierten Verbrauchsteuern anzuwenden. Es umfasst ferner nicht Beiträge, Umlagen und Gebühren.

Die EUAHiRL und das EUAHiG umfassen mittlerweile auch Regelungen zum verpflichtenden automatischen Informationsaustausch zu bestimmten Einkunfts-kategorien, über Finanzkonten in Steuersachen (CRS) sowie zur Umsetzung der

BEPS-Empfehlungen zu den Aktionspunkten 5 („Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“) und 13 (Austausch länderbezogener Berichte [CbCR]). Die EUAHiRL regelt auch den Zugang der Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche.

Zur praktischen Umsetzung der Regelungen der EUAHiRL hat die EU-KOM gemeinsam mit den EU-MS Regelungen getroffen, die in den EUAHiDV veröffentlicht werden.

### 1.3.5 **FATCA-Abkommen**

Durch das FATCA-Abkommen verpflichten sich die Bundesrepublik Deutschland und die Vereinigten Staaten von Amerika bestimmte Daten über Finanzkonten von inländischen und US-amerikanischen Finanzinstituten zu erheben und regelmäßig auszutauschen. Die FATCA-USA-UmsV regelt die Erhebung der erforderlichen Daten durch die Finanzinstitute und deren Übermittlungsform. Meldende deutsche Finanzinstitute sind verpflichtet, sich beim IRS zu registrieren und die zu erhebenden Daten zu US-amerikanischen meldepflichtigen Konten an das BZSt zu melden. Das BZSt übermittelt die gemeldeten Daten im Rahmen des vereinbarten automatischen Informationsaustauschs an die zuständige Behörde der Vereinigten Staaten von Amerika. Die von der zuständigen Behörde der Vereinigten Staaten von Amerika dem BZSt automatisch übermittelten Daten werden vom BZSt an die inländischen Landesfinanzverwaltungen weitergeleitet.

### 1.3.6 **Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen**

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen ist für die Bundesrepublik Deutschland nach seinem Art. 28 am 1. Dezember 2015 in Kraft getreten.

Zum 1. Dezember 2015 ist das Übereinkommen jeweils zweiseitig gegenüber den folgenden 70 Staaten und Gebieten unter Berücksichtigung der hinterlegten Vorbehalte und Erklärungen grundsätzlich anwendbar:

Albanien, Anguilla, Argentinien, Aruba, Australien, Österreich, Aserbaidschan, Belgien, Belize, Bermuda, Britische Jungferninseln, Kamerun, Kanada, Kaimaninseln, Kolumbien, Costa Rica, Kroatien, Curaçao, Zypern, Tschechien, Dänemark, Estland, Färöer, Finnland, Frankreich, Georgien, Ghana, Gibraltar, Griechenland, Grönland, Guernsey, Ungarn, Island, Indien, Indonesien, Irland, Isle of Man, Italien, Japan, Jersey, Kasachstan, Südkorea, Lettland, Litauen, Luxemburg,

Malta, Mauritius, Mexiko, Moldawien, Montserrat, Niederlande, Neuseeland, Nigeria, Norwegen, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, San Marino, Seychellen, Sint Maarten, Slowakei, Slowenien, Südafrika, Spanien, Schweden, Tunesien, Turks und Caicosinseln, Ukraine, Großbritannien.

Da die Vereinigten Staaten von Amerika das Protokoll zum Übereinkommen bisher nicht ratifiziert haben, ist zweiseitig das Übereinkommen in seiner Fassung vom 25. Januar 1988, das am 1. April 1995 in Kraft getreten ist, ab dem 1. Dezember 2015 anzuwenden.

Der aktuelle Stand der Unterzeichnungen und Ratifizierungen des Übereinkommens kann auf der Internetseite der OECD eingesehen werden (vgl. Tz. 2.3).

### 1.3.7 **MCAA CRS und Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz**

Am 29. Oktober 2014 haben die Finanzminister von 51 OECD-Partnerstaaten die Mehrseitige Vereinbarung über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (MCAA) unterzeichnet. Diese definiert den globalen Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (CRS). Mit der MCAA verpflichtet sich die Bundesrepublik Deutschland, Informationen über Finanzkonten mit den Vertragsstaaten auszutauschen, beginnend im September 2017 für den Meldezeitraum 2016. Der MCAA sind zwischenzeitlich weitere Staaten und Gebiete beigetreten (vgl. Tz. 6.3.1.2).

Auf EU-Ebene wurde der CRS im Rahmen der Revision der EUAHiRL umgesetzt. Die nationale Umsetzung der MCAA und der EUAHiRL erfolgte durch das FKAustG. Die von den zuständigen Behörden anderer Staaten und Gebiete dem BZSt automatisch übermittelten Daten werden vom BZSt an die inländischen Landesfinanzverwaltungen weitergeleitet.

### 1.3.8 **MCAA CbC**

Am 5. Oktober 2015 veröffentlichte die OECD die Ergebnisse zum gemeinsamen Projekt BEPS von G20 und OECD, welche u. a. ein Maßnahmenpaket gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vorschlagen. Der BEPS Aktionspunkt 13 sieht die Erstellung von länderbezogenen Berichten für multinational tätige Unternehmen und deren automatischen Austausch (CbCR) vor.

Zwischen den EU-MS wurde die BEPS-Empfehlung zum Aktionspunkt 13 durch entsprechende Änderungen der EUAHiRL und national durch die Änderung des

EUAHiG durch das „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ vom 20. Dezember 2016 (BGBl. 2016 I S. 3000) umgesetzt.

Der Austausch der länderbezogenen Berichte mit Drittstaaten erfolgt auf Grundlage der am 27. Januar 2016 unterzeichneten Mehrseitigen Vereinbarung (MCAA CbC). Die Maßnahmen wurden durch das vorgenannte „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ u. a. durch die Aufnahme des § 138a AO „Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen“ in nationales Recht umgesetzt.

Die meldepflichtigen deutschen Unternehmen i. S. d. § 138a Abs. 1 AO haben einen länderbezogenen Bericht des Konzerns zu erstellen und an das BZSt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Es besteht die Möglichkeit der Beauftragung i. S. d. § 138a Abs. 3 AO. Die meldepflichtigen deutschen Unternehmen haben den länderbezogenen Bericht erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, bis zum 31. Dezember 2017 und in den Folgejahren jeweils bis zum 31. Dezember des auf den Meldezeitraum folgenden Kalenderjahres an das BZSt zu übermitteln.

Das BZSt übermittelt alle ihm zugegangenen länderbezogenen Berichte im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs an die jeweils zuständige Finanzbehörde des Empfängerstaates.

### 1.3.9 Informationsaustausch aufgrund von zweiseitigen Verwaltungsabsprachen

Die folgenden Verwaltungsabsprachen sind weiterhin gültig:

- Niederlande vom 16. Oktober 1997, BStBl 1997 I S. 970,
- Frankreich vom 18. Oktober 2001, BStBl 2001 I S. 801,
- Dänemark vom 24. Februar 2005, BStBl 2005 I S. 498,
- Tschechien vom 30. August 2005, BStBl 2005 I S. 904,
- Litauen vom 27. Oktober 2005, BStBl 2005 I S. 1008,
- Estland vom 10. Mai 2006, BStBl 2006 I S. 355,
- Lettland vom 18. Mai 2006, BStBl 2006 I S. 359,
- Ungarn vom 26. Oktober 2006, BStBl 2006 I S. 694,
- Spanien vom 9. April 2013, BStBl 2013 I S. 364,
- Österreich vom 6. November 2013, BStBl 2013 I S. 1460,
- Niederlande vom 14. Juli 2015, BStBl 2015 I S. 555.

### 1.3.10 **Informationsaustausch ohne völkerrechtliche Vereinbarungen und Rechtsakte der Europäischen Union (§ 117 Abs. 1 und 3 AO)**

Ausländische Finanzbehörden können gemäß § 117 Abs. 1 AO auch um Informationen ersucht werden, wenn die unter Tz. 1.3.2 bis 1.3.4 und 1.3.6 genannten Rechtsgrundlagen nicht gegeben sind oder ein Ersuchen durch diese Rechtsgrundlage nicht gedeckt ist. Es besteht jedoch grundsätzlich keine völkerrechtliche Verpflichtung des ersuchten Staates zur Erteilung von Informationen.

Ausländischen Ersuchen kann auch dann entsprochen werden, wenn die unter Tz. 1.3.2 bis 1.3.4 und 1.3.6 genannten Rechtsgrundlagen nicht gegeben sind oder ein Ersuchen durch diese Rechtsgrundlagen nicht gedeckt ist. Antworten werden in diesen Fällen nur unter den Voraussetzungen des § 117 Abs. 3 AO erteilt.

Die Aufnahme eines Informationsaustauschs mit Staaten/Gebieten, die nicht unter den Anwendungsbereich der EUAHiRL fallen, das Übereinkommen nicht ratifiziert haben und mit denen auch kein Informationsaustausch in einem DBA, einem Amts- und Rechtshilfevertrag oder TIEA vereinbart worden ist, beschränkt sich auf Fälle mit besonderer Bedeutung.

Einer ausländischen Finanzbehörde können außerdem Informationen zur Entlastung einer Person auf deren Antrag übermittelt werden.

### 1.4 **Auskunftsarten**

Zu unterscheiden sind folgende Auskünfte:

- Auskünfte auf Ersuchen in Einzelfällen (Tz. 4 und 5)
- Spontanauskünfte (Tz. 6.1 und 6.2)
- Automatischer Informationsaustausch (Tz. 6.3)
- Informationsaustausch im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung (Tz. 7)
- Gemeinsame Prüfungstätigkeiten mehrerer Steuerverwaltungen (Tz. 8)

## **Abschnitt 2 - Informationsaustausch auf Ersuchen und Spontanauskünfte**

### **1.5 Zuständigkeiten und Amtshilfeweg des Informationsaustauschs auf Ersuchen und bei Spontanauskünften**

#### **1.5.1 Zuständigkeiten für den Informationsaustausch mit ausländischen Finanzbehörden**

##### **1.5.1.1 BMF/BZSt/ZKA**

Das BMF hat seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG auf das BZSt übertragen (siehe zuletzt BMF-Schreiben vom 20. Juni 2011, - IV B 5 - O 1000/09/10507-04 -, BStBl 2011 I S. 674). Das BZSt ist zuständige Behörde für den Informationsaustausch in Einzelfällen nach den DBA, den TIEAs und dem Übereinkommen (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe d i. V. m. Anlage B des Übereinkommens).

Das BMF hat das BZSt als zentrales Verbindungsbüro im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Satz 1 EUAHiRL und § 3 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG benannt. Das BZSt übernimmt als zentrales Verbindungsbüro die Kommunikation mit den anderen EU-MS und prüft eingehende und ausgehende Ersuchen bzw. Spontanauskünfte auf die Zulässigkeit nach dem EUAHiG (§ 3 Abs. 3 Satz 1 EUAHiG).

Das BMF hat das ZKA als Verbindungsstelle gemäß Art. 4 Abs. 3 EUAHiRL bzw. § 3 Abs. 2 Satz 2 EUAHiG sowie als zuständige Behörde für den Informationsaustausch nach den DBA, den TIEAs und nach dem Übereinkommen (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe d i. V. m. Anlage B des Übereinkommens) für die Steuern im Zuständigkeitsbereich des Zolls benannt. Einzelheiten können dem nicht veröffentlichten BMF-Schreiben vom 16. August 2017, - III B 2 - Z 4601/16/10019 - 2017/0058975 - (Anlage 4) entnommen werden.

##### **1.5.1.2 Landesfinanzbehörden**

Das BMF (BZSt) kann im Einzelfall beim Informationsaustausch auf Ersuchen die Auskunftserteilung durch die zuständige oberste Landesfinanzbehörde zulassen. Das gilt nicht für Steuern auf Versicherungsprämien, da sie vom BZSt selbst verwaltet werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 25 FVG).

Im Einzelfall kann mit Zustimmung der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde die Befugnis zum Informationsaustausch mit den zuständigen ausländischen Finanzbehörden auf eine der obersten Landesfinanzbehörde nachgeordnete Behörde übertragen werden (vgl. z. B. Tz. 5.2.4).

Zum Informationsaustausch im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung siehe Tz. 7.  
Zum Informationsaustausch im Rahmen einer gemeinsamen Prüfungstätigkeit mehrerer Steuerverwaltungen siehe Tz. 8.

Das BMF kann in Abstimmung mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde den Informationsaustausch auf eine Landesfinanzbehörde übertragen (vgl. Tz. 1.5.1.4).

#### **1.5.1.3 Unmittelbarer Informationsaustausch mit Österreich**

Durch die deutsch-österreichische Konsultationsvereinbarung vom 6. November 2013, BStBl 2013 I S. 1460 wurde die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich des Informationsaustauschs in Steuersachen an die neue Rechtslage in der EU angepasst. Danach sind mit Wirkung vom 1. Januar 2013 für den Informationsaustausch in Steuersachen mit Österreich die Bestimmungen der EUAHiRL vorrangig gegenüber dem deutsch-österreichischen Vertrag über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen vom 4. Oktober 1954, BStBl 1955 I S. 434 (AHV-1954) und dem zwischen den Vertragsstaaten abgeschlossenen DBA vom 24. August 2000 (DBA-Österreich) in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 29. Dezember 2010, anzuwenden. Die Bestimmungen des AHV-1954, die sich auf die Leistung von Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen beziehen, finden daher grundsätzlich mit Wirkung vom 1. Januar 2013 keine Anwendung mehr. Ergänzend wurde vereinbart, dass der unmittelbare Verkehr zwischen den örtlich zuständigen Finanzbehörden in dringenden Fällen nach Art. 4 Abs. 2 des AHV-1954 weiter zulässig ist, sofern dieser Verkehr nicht die durch die EUAHiRL vorgesehenen elektronischen Verfahren betrifft. Die Entsendung von Bediensteten und gleichzeitige oder gemeinsame Prüfungen erfolgen nach den Bestimmungen der EUAHiRL.

#### **1.5.1.4 Delegation von Zuständigkeiten**

Den Finanzämtern im Zuständigkeitsbereich des Ministeriums für Finanzen Baden-Württemberg, des Ministeriums der Finanzen Rheinland-Pfalz und des Ministeriums für Finanzen und Europa des Saarlandes wurde die Aufgabe der zuständigen Behörde für den Informationsaustausch mit den Steuerbehörden der französischen Interrégion

Est im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen mit Wirkung ab 1. Januar 2005 übertragen, BMF-Schreiben vom 7. Dezember 2004, - IV B 4 - S 1320 - 12/04 -, BStBl 2004 I S. 1184.

Dem Bayerischen Landesamt für Steuern im Zuständigkeitsbereich des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat und dem Finanzamt Chemnitz-Süd im Zuständigkeitsbereich des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen wurde die Aufgabe der zuständigen Behörde für den Informationsaustausch mit dem Ministerium der Finanzen der Tschechischen Republik im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen mit Wirkung ab 1. Januar 2006 übertragen, BMF-Schreiben vom 6. Oktober 2005, - IV B 1 - S 1321 CZE - 1/05 -, BStBl 2005 I S. 904, und vom 18. August 2006, - IV B 1 - S 1321 CZE - 3/06 -, BStBl 2006 I S. 487.

#### 1.5.1.5 **Gemeinden und Gemeindeverbände**

Zwischenstaatliche Amtshilfe können auch Gemeinden und Gemeindeverbände nach Maßgabe der in diesem Schreiben dargestellten Grundsätze beanspruchen, soweit ihnen gemäß Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG die Verwaltung von Steuern durch die Länder übertragen worden ist. Sie gelten insoweit als Finanzbehörden im Sinne dieses Schreibens. Eine Verpflichtung der Gemeinden und Gemeindeverbände zur Leistung von Amtshilfe besteht nicht.

#### 1.5.2 **Amtshilfeweg**

Der Amtshilfeweg beim Informationsaustausch bestimmt sich nach Tz. 1.5.1 sowie den Dienstwegregelungen der Länder. Darüber hinaus ist Folgendes zu beachten:

##### a) **Ersuchen an ausländische Finanzbehörden**

Die mit der Sache befasste inländische Finanzbehörde legt das Ersuchen dem BZSt auf dem Dienstweg mit Übersendungsschreiben (Anlagen 2a, 2b oder EU-Standardformblatt RIF jeweils mit Anlage 2e) vor. Das BZSt übermittelt das Ersuchen an das Ausland und leitet die Antwort der ausländischen Finanzbehörde auf dem Dienstweg der anfragenden inländischen Finanzbehörde zu.

Die Gemeinden und Gemeindeverbände übermitteln Ersuchen in Fällen der Tz. 1.5.1.5 unmittelbar an das BZSt.

**b) Ersuchen an deutsche Finanzbehörden**

Die zuständige ausländische Finanzbehörde übermittelt das Ersuchen dem BZSt. Von dort gelangt das Ersuchen auf dem Dienstweg an die mit den Ermittlungen zu betrauende örtliche Finanzbehörde, die Vornahmebehörde (vgl. Tz. 5.2.6). Das Ermittlungsergebnis wird dem BZSt auf dem Dienstweg mit Übersendungsschreiben (Anlage 2e) vorgelegt.

Ersuchen, die Gemeinden oder Gemeindeverbände betreffen, sind den Landesfinanzbehörden zu übermitteln. Die zuständige Landesfinanzbehörde kann von der Gemeinde oder dem Gemeindeverband Informationen im Wege der allgemeinen Amtshilfe erbitten.

Gehen Ersuchen bei einer anderen Behörde als dem BZSt ein, so sind diese Ersuchen (mit Ausnahme der Ersuchen bei Delegation der Zuständigkeiten nach Tz. 1.5.1.4) dem BZSt unverzüglich zuzuleiten (§ 3 Abs. 4 EUAHiG).

**c) Spontanauskünfte deutscher Finanzbehörden**

Für ausländische Finanzbehörden bestimmte Spontanauskünfte werden dem BZSt auf dem Dienstweg mit Übersendungsschreiben (EU-Standardformblatt SIF, ggf. mit Anlage 2c und mit Anlage 2e) vorgelegt. Die Dienstwegregelungen der Länder sind zu beachten, insbesondere die Ausnahmeregelungen, z. B. wenn der inländische Beteiligte nicht angehört wurde oder Einwendungen erhoben hat.

Spontanauskünfte über Arbeitslöhne von in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen und in anderen EU-MS tätigen Arbeitnehmern im Zusammenhang mit einem Freistellungsantrag im Lohnsteuer-Abzugsverfahren können direkt von den Finanzämtern dem BZSt vorgelegt werden (Tz. 2.3.5 „Informationsaustausch“ des Merkblatts zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, - IV B 2 - S 1300/08/10027 -, BStBl 2018 I S. 643).

Die Gemeinden und Gemeindeverbände übermitteln Spontanauskünfte unmittelbar an das BZSt.

## **d) Spontanauskünfte ausländischer Finanzbehörden**

Das BZSt übersendet Spontanauskünfte ausländischer Finanzbehörden der zuständigen Oberfinanzdirektion bzw. den Landesämtern für Steuern und in den Ländern, in denen keine Oberfinanzdirektionen bzw. Landesämter für Steuern bestehen, der obersten Landesfinanzbehörde bzw. im Land Sachsen-Anhalt dem Finanzamt Magdeburg und in der Freien und Hansestadt Hamburg dem Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg. Spontanauskünfte über Steuern auf Versicherungsprämien sind dem im BZSt zuständigen Referat zu übermitteln.

Zu den Ausnahmen beim Amtshilfeweg wird auf die Tz. 1.5.1.4 (Delegation von Zuständigkeiten) hingewiesen.

Spontanauskünfte, die ausschließlich Gemeinden oder Gemeindeverbände betreffen, d. h. die für Besteuerungszwecke der ausschließlich von diesen verwalteter Steuern übermittelt werden, sind diesen unmittelbar zuzuleiten.

## **e) Amtshilfeweg der Zollverwaltung**

Zollseitig ist ausschließlich die Geschäftsweg- und Delegierungsregelung nach § 3 Abs. 6 ZFdG anzuwenden (Anlage 4).

## **1.6 Steuergeheimnis und Geheimhaltung**

### **1.6.1 Geheimhaltung im Inland**

Das Steuergeheimnis (§ 30 AO) gilt auch gegenüber ausländischen Finanzbehörden. Es steht jedoch dem Informationsaustausch nicht entgegen, soweit

- a) die mit einem deutschen Ersuchen notwendigerweise verbundene Mitteilung steuerlicher Verhältnisse nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO zulässig ist;
- b) die mit der Erledigung eines ausländischen Ersuchens oder der Erteilung einer Spontanauskunft notwendigerweise verbundene Mitteilung steuerlicher Verhältnisse durch völkerrechtliche Vereinbarungen, das EUAHiG oder § 117 Abs. 3 AO ausdrücklich zugelassen ist (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO).

Alle Angaben, die die deutschen Finanzbehörden im Zusammenhang mit dem Informationsaustausch erhalten, unterliegen dem Steuergeheimnis. Außerdem unterliegen

sie dem besonderen - ggf. weitergehenden - Geheimhaltungsschutz der völkerrechtlichen Vereinbarungen und des § 19 EUAHiG. Sollen erhaltene Informationen für andere Zwecke verwendet werden als in den völkerrechtlichen Vereinbarungen oder dem EUAHiG festgelegt wurde, ist dies nur zulässig, wenn der übermittelnde Staat seine Einwilligung erteilt (§ 19 Abs. 2 Satz 2 EUAHiG).

Informationen, die von einem EU-MS oder einem Drittstaat im Rahmen eines Informationsaustauschs übermittelt wurden, können vom BZSt bzw. ZKA an einen anderen EU-MS oder einen Drittstaat weitergegeben werden, wenn diese Informationen für die zutreffende Steuerfestsetzung des anderen Staates von Nutzen oder erheblich sein können. Regelungen zu den Voraussetzungen für die Weitergabe von Informationen wurden u. a. in § 15 Abs. 2, § 18 EUAHiG sowie Art. 22 Abs. 4 Satz 2 des Übereinkommens getroffen.

Die zuständigen Landesfinanzbehörden werden durch das BZSt in geeigneter Form auf die Einhaltung der Geheimhaltungsbestimmungen hingewiesen, es sei denn, der Hinweis ist bereits im Anschreiben der ausländischen Behörde enthalten. Gleiches gilt zollseitig für das ZKA.

#### 1.6.2 **Geheimhaltung im Ausland**

Alle Angaben, die deutsche Finanzbehörden im Zusammenhang mit dem Informationsaustausch gegenüber ausländischen Finanzbehörden machen, unterliegen den dort bestehenden Bestimmungen über die Geheimhaltung. Darüber hinaus unterliegen sie dem besonderen Geheimhaltungsschutz der völkerrechtlichen Vereinbarungen und der EUAHiRL. Darauf wird grundsätzlich in allen Äußerungen gegenüber ausländischen Finanzbehörden hingewiesen. Dieser besondere Geheimhaltungsschutz ist im Ausland auch dann zu wahren, wenn nach dortigem nationalem Recht die Finanzbehörde Informationen an andere Stellen weitergeben könnte oder müsste.

Erfährt die Landesfinanzbehörde oder die Dienststelle der Zollverwaltung von besonderen Vorkommnissen im Ausland, die die Geheimhaltung berühren, oder befürchten inländische Beteiligte, dass die Geheimhaltung im Ausland aufgrund besonderer Umstände im Einzelfall nicht gewährleistet ist, unterrichtet die Landesfinanzbehörde oder die Dienststelle der Zollverwaltung hierüber das BZSt bzw. das ZKA. Falls erforderlich, wird das BZSt bzw. das ZKA von Amts wegen die Gelegenheit aufklären und ggf. in Abstimmung mit dem BMF unter Berücksichtigung

der Ergebnisse der Datenschutz- und Geheimhaltungsüberprüfung des Global Forums, die zur Wahrung der Rechte, einschließlich der Rechte der Beteiligten, notwendigen Schritte einleiten. Dazu gehört ggf. auch die zusätzliche Einholung einer Zusicherung der ausländischen Steuerbehörde über die Geheimhaltung im Ausland.

Ist eine Landesfinanzbehörde für den Informationsaustausch unmittelbar zuständig (vgl. Tz. 1.5.1.4), obliegt es dieser Landesfinanzbehörde, die erforderlichen rechtlichen Schritte einzuleiten und ggf. die entsprechende Zusicherung der ausländischen Steuerbehörde einzuholen. Das BZSt ist in diesen Fällen lediglich zu unterrichten.

## 1.7 Übersetzungen

Übersetzungen von Ersuchen und Spontanauskünften deutscher Finanzbehörden werden durch das BZSt bzw. das ZKA veranlasst. Ersuchen und Spontanauskünfte ausländischer Finanzbehörden werden regelmäßig vom BZSt bzw. ZKA in die deutsche Sprache übersetzt. Aus der englischen Sprache wird in einfach gelagerten Fällen nicht übersetzt. Die Landesfinanzbehörden können in der vorgenannten Fallkonstellation jederzeit eine vollständige oder Teilübersetzung der Antwort unmittelbar beim BZSt nachfordern.

## 1.8 Vordrucke und Formblätter

Bei der zwischenstaatlichen Amtshilfe sind grundsätzlich die EU-Standardformblätter und die in den Anlagen 2a bis 2f aufgeführten Formulare zu verwenden.

Die elektronischen EU-Standardformblätter, die für deren Nutzung erforderlichen Programmdateien sowie ein E-Learning Modul, das die Handhabung der Formblätter erläutert, wurden den zuständigen Landesfinanzbehörden durch das auftragnehmende Land Niedersachsen im Rahmen des Vorhabens KONSENS bis zum 31. Dezember 2018 zur Verfügung gestellt. Für ihre Zuständigkeitsbereiche stehen den Zollbehörden die elektronischen EU-Standardformblätter, die erforderlichen Programmdateien sowie ein E-Learning Modul zur Verfügung. Das BZSt informiert die zuständigen Landesfinanzbehörden sowie das ZKA jeweils über die Änderungen der EU-KOM an den Standardformblättern und Programmdateien.

Gemeinden und Gemeindeverbände können die EU-Standardformblätter sowie die Programmdateien und das E-Learning Modul bei Bedarf und nach Anforderung eines Passwortes beim BZSt auf den Internetseiten des BZSt unter [https://www.bzst.de/DE/Behoerden/InternationaleAmtshilfe/AmtshilfeDirekteSteuer/amtshilfe\\_direkte\\_steuern\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Behoerden/InternationaleAmtshilfe/AmtshilfeDirekteSteuer/amtshilfe_direkte_steuern_node.html) abrufen.

Ab dem 1. Januar 2019 hat die EU-KOM den EU-MS die zentrale Webanwendung, die eFCA, zur Nutzung der EU-Standardformblätter verpflichtend zur Verfügung gestellt. Ein Parallelbetrieb der eFCA und des bisherigen Verfahrens ist solange gewährleistet, bis inhaltliche Änderungen an den EU-Standardformblättern durch die EU-KOM erfolgen. Der Zugang zur eFCA wird den zuständigen Landesfinanzbehörden durch das auftragnehmende Land Niedersachsen im Rahmen des Vorhabens KONSENS im Laufe des Jahres 2019 bereitgestellt.

Die EU-Standardformblätter, die Programmdateien und das E-Learning Modul sind Eigentum der EU-KOM. Die EU-KOM behält sich alle Rechte daran vor.

## 2 **Umfang des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs**

Es ist im Allgemeinen zwischen dem großen bzw. umfassenden und dem kleinen Informationsaustausch nach den DBA zu unterscheiden. Die Tz. 2.1 und 2.2 geben einen allgemeinen Überblick. Die Abgrenzung im Einzelnen ist der jeweiligen Rechtsgrundlage zu entnehmen (Anlage 1).

### 2.1 **Großer bzw. umfassender Informationsaustausch**

Nach einer Vielzahl von DBA (Anlage 1) können auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen alle Informationen übermittelt werden, die zur Anwendung der DBA oder des innerstaatlichen Rechts eines Vertragsstaates über die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind (großer Informationsaustausch). Neuere Abkommen lassen entsprechend Art. 26 OECD-MA „Informationsaustausch“ in der aktuellen Fassung vom 17. Juli 2012 einen Informationsaustausch auch bei Steuern jeder Art und Bezeichnung zu, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden (umfassender Informationsaustausch). Informationen können z. B. über die Richtigkeit von Tatsachenbehauptungen oder über Beweismittel angefordert werden, die zur steuerlichen Beurteilung erforderlich sind.

Das EUAHiG (Tz. 1.3.4) sieht den umfassenden Informationsaustausch vor.

Fallbeispiele zur Anwendung des innerstaatlichen Rechts (siehe Tz. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA):

- a) Eine Gesellschaft in Deutschland liefert Waren an eine unabhängige Gesellschaft im Staat B. Deutschland möchte vom Staat B Auskunft darüber, welchen Preis die Gesellschaft im Staat B für die Waren gezahlt hat, um das innerstaatliche Recht richtig anwenden zu können. Es bestehen Zweifel, ob der gesamte „Kaufpreis“ ins Inland bezahlt wurde oder ob noch weitere Zahlungen erfolgt sind, die nicht in der inländischen Buchhaltung erfasst sind.
- b) „Dreiecksverhältnisse“: Eine Gesellschaft in Deutschland verkauft Waren über eine Gesellschaft im Staat C (möglicherweise ein Staat mit einem niedrigen Steuerniveau, sog. „Steuerparadies“) an eine Gesellschaft im Staat B. Die Gesellschaften können, müssen aber nicht, miteinander verbunden sein. Weder zwischen Deutschland und dem Staat C noch zwischen den Staaten B und C bestehen DBA. Aufgrund des DBA zwischen Deutschland und dem Staat B ersucht Deutschland zwecks richtiger Anwendung seines innerstaatlichen Rechts auf die Gewinne, die die in seinem Gebiet bestehende Gesellschaft erzielt hat, den Staat B um Auskunft über die von der Gesellschaft im Staat B für die Waren gezahlten Preise.
- c) Deutschland ersucht für die Zwecke der Besteuerung einer in seinem Gebiet bestehenden Gesellschaft den Staat B aufgrund des zwischen Deutschland und dem Staat B bestehenden DBA um Auskunft über die Preise, die eine Gesellschaft oder ein Konzern im Staat B ohne Geschäftsbeziehungen zur Gesellschaft in Deutschland berechnet, um durch Vergleich die von der Gesellschaft in Deutschland geforderten Preise (z. B. Preise, die von einer Gesellschaft oder einem Konzern in beherrschender Stellung berechnet werden) zu überprüfen.

## 2.2 Kleiner Informationsaustausch

Beinhaltet ein DBA noch die kleine Auskunftsklausel, können nur Informationen erbeten oder übermittelt werden, die zur Durchführung des DBA selbst notwendig sind. Eine Auskunft wird dann zur Durchführung des DBA benötigt, wenn die abkommensrechtliche Rechtsfolge je nach dem Ergebnis der Auskunft eine andere ist. Dazu zählen beispielsweise Informationen über die Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen und das Vorliegen einer Betriebsstätte.

Tz. 7 des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA nennt u. a. folgende Fallbeispiele:

- a) Bei Anwendung des Art. 12 OECD-MA ersucht Deutschland, in dem der Empfänger ansässig ist, den Staat B, in dem der Schuldner ansässig ist, um Auskünfte über die Höhe der gezahlten Lizenzgebühren.
- b) Staat B ersucht Deutschland um Auskunft, ob der Empfänger der Zahlungen tatsächlich in Deutschland ansässig ist und Nutzungsberechtigter der Lizenzgebühren ist, um die in Art. 12 OECD-MA vorgesehene Befreiung gewähren zu können.
- c) Ferner können Informationen benötigt werden, um verbundenen Unternehmen in verschiedenen Staaten einen angemessenen Gewinn zuzurechnen oder die Gewinne zu berichtigen, die in den Büchern einer Betriebsstätte in dem einen Staat und den Büchern des Hauptsitzes in dem anderen Staat ausgewiesen sind (Art. 7 OECD-MA „Unternehmensgewinne“, Art. 9 OECD-MA „Verbundene Unternehmen“, Art. 23 A OECD-MA „Befreiungsmethode“ und Art. 23 B OECD-MA „Anrechnungsmethode“).

Informationen zur Durchführung rein innerstaatlichen Rechts können im Rahmen des kleinen Informationsaustauschs nicht erbeten oder übermittelt werden.

### 2.3 **Informationsaustausch nach dem Übereinkommen**

Das Übereinkommen gilt für die bestehenden Steuern, die ein Vertragsstaat in Anlage A des Übereinkommens aufgelistet hat, sofern keine Vorbehalte nach Art. 30 Abs. 1 Buchstabe a des Übereinkommens hinterlegt wurden. Vorbehalte und Erklärungen nach Art. 30 Abs. 1 des Übereinkommens können jederzeit neu angebracht sowie ganz oder teilweise zurückgenommen werden. Neue Vorbehalte treten am ersten Tag des Monats in Kraft, der auf einen Zeitabschnitt von drei Monaten nach Eingang des Vorbehalts bei einem der Verwahrer des Übereinkommens folgt. Rücknahmen werden mit dem Eingang der Notifikation bei dem Verwahrer des Übereinkommens wirksam.

Ein Informationsaustausch mit dem jeweils anderen Vertragsstaat nach dem Übereinkommen erfordert insofern die Gegenseitigkeit.

Eine nicht amtliche konsolidierte Fassung des Übereinkommens ist als Anlage 3 in englischer, französischer und deutscher Sprache beigefügt. Das Übereinkommen sowie der Kommentar zum Übereinkommen können in englischer Sprache auf der Internetseite der OECD unter [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory\\_Report\\_ENG\\_%2015\\_04\\_2010.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf) eingesehen werden.

Der tagesaktuelle Stand der Unterzeichnungen und Ratifikationen des Übereinkommens kann auf der Webseite der OECD unter [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf) eingesehen werden. Der tagesaktuelle Stand der Vorbehalte und Erklärungen der Vertragsstaaten nach Art. 30 des Übereinkommens ist in englischer und französischer Sprache auf der Internetseite des Europarats unter <http://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations> veröffentlicht.

## 2.4 **Informationsaustausch mit mehreren Staaten und/oder Gebieten**

Berührt ein steuerlicher Sachverhalt mehrere Staaten und/oder Gebiete, so kann mit jedem dieser Staaten oder Gebiete nach Maßgabe der bestehenden Rechtsgrundlagen (Tz. 1.3) ein Informationsaustausch durchgeführt werden. Die Bestimmungen über die Geheimhaltung sind zu beachten.

## 2.5 **Anwendungszeiträume**

Für die Bewilligung und Durchführung der zwischenstaatlichen Amtshilfe sind die spezifischen Anwendungszeiträume der jeweiligen Rechtsgrundlagen zu beachten.

### 2.5.1 **Anwendungszeiträume nach EUAHiRL und EUAHiG**

Die EUAHiRL und das EUAHiG gelten grundsätzlich auch für Auskünfte, die Besteuerungszeiträume vor dem Inkrafttreten dieser Rechtsgrundlagen betreffen.

Nach Art. 18 Abs. 3 EUAHiRL kann ein anderer EU-MS die Übermittlung der erbetenen Informationen verweigern, wenn diese Informationen vor dem 1. Januar 2011 liegende Besteuerungszeiträume betreffen und die Übermittlung nach Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799/EWG hätte verweigert werden können, wenn das Ersuchen vor dem 11. März 2011 gestellt worden wäre.

## 2.5.2 **Anwendungszeiträume nach DBA**

Nach den meisten von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA kann grundsätzlich nur um Informationen für Besteuerungszeiträume ersucht werden, die am Tag oder nach dem Tag des Inkrafttretens des DBA beginnen. Einige von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossene DBA sehen einen abweichenden Beginn des Informationsaustauschs vor.

## 2.5.3 **Anwendungszeiträume nach TIEA**

Ausführungen zu den Anwendungszeiträumen der TIEA können dem BMF-Schreiben vom 10. November 2015 zur „Anwendung der Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement - TIEA)“, - IV B 6 - S 1301/11/10002 -, BStBl 2016 I S. 138 (vgl. Tz. 1) entnommen werden.

## 2.5.4 **Anwendungszeiträume nach dem Übereinkommen**

Das Übereinkommen ist nach seinem Art. 28 Abs. 3 sowie das Protokoll nach seinem Art. IX Abs. 3 für die Bundesrepublik Deutschland zum 1. Dezember 2015 in Kraft getreten. Der aktuelle Stand der Unterzeichnungen und Ratifikationen des Übereinkommens durch die anderen Vertragsstaaten sowie das Datum des Inkrafttretens im jeweiligen Vertragsstaat kann auf der Internetseite der OECD (vgl. Tz. 2.3) eingesehen werden.

Nach seinem Art. 28 Abs. 6 Satz 1 gilt das Übereinkommen im Inland für Besteuerungszeiträume, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen, bzw. wenn es keinen Besteuerungszeitraum gibt, für Steuerverbindlichkeiten, die am oder nach dem 1. Januar 2016 entstanden sind. Im Verhältnis zu Vertragsstaaten, die das Übereinkommen nach dem 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt haben, gilt das Übereinkommen für Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten des späteren Zeitpunktes. Vereinbarungen nach Art. 28 Abs. 6 Satz 2 des Übereinkommens über die Ausdehnung der Amtshilfe auf frühere Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten wurden von der Bundesrepublik Deutschland nicht getroffen.

Nach Art. 28 Abs. 7 des Übereinkommens leistet die Bundesrepublik Deutschland auf Ersuchen Amtshilfe für Steuersachen in Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht des ersuchenden Vertragsstaates der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, für frühere Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten. Deutsche Finanzbehörden können nach Art. 28 Abs. 7 des

Übereinkommens um Amtshilfe für Steuersachen in Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach deutschem Strafrecht der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, für frühere Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten ersuchen, es sei denn der andere Vertragsstaat hat einen Vorbehalt nach Art. 30 Abs. 1 Buchstabe f zu Art. 28 Abs. 7 des Übereinkommens hinterlegt und damit den Anwendungszeitraum der Rückwirkung auf drei Jahre vor Inkrafttreten begrenzt.

### **3 Rechtliches Gehör**

#### **3.1 Anhörung inländischer Beteiligter**

##### **3.1.1 Grundsatz**

Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch, auch im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung bzw. einer gemeinsamen Prüfungstätigkeit mehrerer Steuerverwaltungen, kann einen Eingriff in die Rechte eines oder mehrerer betroffenen inländischen Beteiligten darstellen. Um seine Rechte als Verfahrensbeteiligter wahren zu können, muss jeder inländische Beteiligte grundsätzlich rechtzeitig darüber informiert werden, dass und in welchem Umfang Informationen an eine ausländische Steuerverwaltung übermittelt werden sollen. Dem inländischen Beteiligten soll durch die Gewährung rechtlichen Gehörs in Form der Anhörung - unabhängig davon, ob die Informationen/Unterlagen aus den Steuerakten oder aus besonderen Ermittlungen stammen - die Gelegenheit gegeben werden, sich zu äußern und ggf. begründete Einwände vorzubringen. Sind auch Daten Dritter, die als inländische Beteiligte i. S. d. Tz. 3.1.3 anzusehen sind, zu übermitteln, sind diese Dritten ebenfalls anzuhören. Sofern Informationen zu Personen übermittelt werden, die keine inländischen Beteiligten sind, ist eine Anhörung nicht erforderlich.

Für die Durchführung der Anhörung ist die Behörde zuständig, die die Informationen/Unterlagen bereitstellt (die Vornahmebehörde). Sie informiert die für die Übermittlung ins Ausland zuständige Finanzbehörde (Tz. 1.5.1) über das Ergebnis der Anhörung bzw. den Verzicht auf eine Anhörung mittels Übersendungsschreiben (Anlage 2e). Enthalten die zu übermittelnden Unterlagen Informationen aus Steuerakten oder steuerlichen Ermittlungen, die nicht voraussichtlich steuerlich erheblich sind, sind diese durch die zuständige Vornahmebehörde zu entfernen und/oder zu anonymisieren.

### 3.1.2 Ausnahmen von der Anhörungspflicht

#### a) § 117 Abs. 4 Satz 3 AO

Nach § 117 Abs. 4 Satz 3 AO hat abweichend von § 91 AO eine Anhörung aller inländischen Beteiligten stets stattzufinden, es sei denn,

aa) es findet ein Informationsaustausch aufgrund des EUAHiG statt oder

bb) es liegt eine Ausnahme nach § 91 Abs. 2 oder 3 AO vor (z. B. bei Gefahr im Verzug oder wenn der Anhörung ein zwingendes öffentliches Interesse entgegensteht).

Ob auf die Anhörung nach den Doppelbuchstaben aa oder bb verzichtet werden kann, hat die Vornahmebehörde in jedem Einzelfall nach pflichtgemäßem Ermessen unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze des § 91 AO zu entscheiden. Die Ermessensausübung ist aktenkundig zu machen. Hierfür kann der Aktenbogen (Anlage 2g) genutzt werden.

Bei der Entscheidung über den Verzicht auf eine Anhörung hat die Vornahmebehörde die berechtigten Interessen des/der inländischen Beteiligten zu berücksichtigen. Bestehen Zweifel, ob die berechtigten Interessen des/der Beteiligten berücksichtigt wurden, ist anzuhören. Eine Anhörung hat grundsätzlich zu erfolgen, wenn die Gefahr besteht, dass dem/den inländischen Beteiligten bei Übermittlung von Informationen und Unterlagen im Rahmen des Informationsaustauschs ein mit dem Informationsaustausch nicht zu vereinbarender Schaden drohen könnte (vgl. z. B. Tz. 5.3.1.3), bzw. wenn die in Tz. 5.3.1.1 aufgeführten Rechte des/der inländischen Beteiligten berührt sein könnten.

Ermessensgerecht erscheint in Fällen des EUAHiG (Doppelbuchstabe aa) grundsätzlich der Verzicht auf eine Anhörung z. B.:

- wenn Informationen übermittelt werden, die auf eigenen Angaben des Steuerpflichtigen basieren, die dieser zu Besteuerungszwecken erteilt hat,
- bei Anschriftenübermittlungen oder
- wenn bei Außenprüfungen oder bei sonstigen Prüfungen, die sich auf Auslandsbeziehungen erstrecken, bereits ein Hinweis gegeben wurde, dass sich die Finanzbehörden die Nachprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen und die

weitere Aufklärung des Sachverhalts durch ein Ersuchen im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe vorbehalten.

Zur Anhörung bei Ankündigung einer gleichzeitigen Prüfung bzw. einer gemeinsamen Prüfungstätigkeit mehrerer Steuerverwaltungen vgl. BMF-Schreiben „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ vom 9. Januar 2017, - IV B 6 - S 1315/16/10016 :002 -, BStBl 2017 I S. 89, sowie auch Tz. 7 bzw. Tz. 8.

Im Hinblick auf § 91 Abs. 2 AO (Doppelbuchstabe bb) ist ein Verzicht auf die Anhörung beispielsweise ermessensgerecht, wenn aufgrund einer Anhörung der Erfolg des Informationsaustauschs, insbesondere die Auswertung der ausgetauschten Informationen, gefährdet erscheint. Die Aufzählung in § 91 Abs. 2 AO ist nicht abschließend.

b) Weitere Ausnahmen, in denen von einer Anhörung abgesehen werden kann, liegen u. a. vor:

- bei der Beschaffung von allgemein zugänglichem Material und dessen Weitergabe an ausländische Finanzbehörden (z. B. Name und Anschrift aufgrund einfacher Melderegisterauskunft oder Angaben aus Veröffentlichungen in Amtsblättern, Zeitungen und elektronischen Medien);
- bei Weitergabe von Informationen, die auf tatsächlichen Angaben eines Steuerpflichtigen beruhen, die dieser in einem Antrag oder einer Erklärung gemacht hat. Dies gilt jedoch bei der Weitergabe von Informationen über unbeschränkt Steuerpflichtige an Drittstaaten nur, soweit auf die Möglichkeit einer entsprechenden Informationsweitergabe an den anderen Staat bereits im entsprechenden Steuererklärungs- oder Antragsvordruck hingewiesen worden ist;
- bei der Weitergabe von Informationen über Grundstücksveräußerungen und Anteilsübertragungen (z. B. bei Kapitalgesellschaften), soweit diese Informationen auf Angaben des Steuerpflichtigen beruhen (z. B. aufgrund § 54 EStDV, § 29 Abs. 4 BewG);
- bei Geldwäscheverdachtsmitteilungen nach dem Geldwäschegesetz, sofern diese keine Informationen zu inländischen Beteiligten enthalten;

- bei der Weitergabe von Daten aus dem Rentenbezugsmitteilungsverfahren (§ 22a EStG);
- bei Mitteilungen aufgrund der Mitteilungsverordnung zu § 93a AO;
- bei Übermittlung von Informationen, die der inländische Arbeitgeber im Rahmen der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung nach § 41b Abs. 1 EStG gemeldet hat, wenn der Arbeitnehmer kein inländischer Beteiligter ist.

Für das Vorliegen dieser Ausnahmetatbestände trägt die Vornahmebehörde die Feststellungslast.

### 3.1.3 **Inländischer Beteiligter**

Inländischer Beteiligter i. S. d. § 117 Abs. 4 Satz 3 AO ist derjenige, der im Zeitpunkt des Informationsaustauschs z. B. seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Inland hat und in dessen Rechte eingegriffen wird (z. B. ein von der Informationserteilung Betroffener oder ein Dritter, dessen Informationen übermittelt werden sollen). Regelmäßig handelt es sich bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, aus deren Steuerakten die erbetenen Auskünfte oder Unterlagen entnommen werden, um inländische Beteiligte. Es können aber auch Dritte inländische Beteiligte sein. Letztlich ist derjenige, den die Vornahmebehörde nach den §§ 93 bis 100 AO in Anspruch nimmt oder der von der Informationserteilung betroffen ist und der einen Anspruch auf Schutz vor der unbefugten Weitergabe von Daten hat, als inländischer Beteiligter anzusehen.

### 3.1.4 **Formen der Anhörung**

Die Anhörung kann schriftlich (Anlage 2f) oder mündlich erfolgen. Bei mündlicher Anhörung sind die Anhörung und die Stellungnahme des/der inländischen Beteiligten unbedingt aktenkundig zu machen.

In Fällen, in denen für die Beantwortung eines ausländischen Ersuchens die Anforderung von Informationen bzw. Unterlagen beim inländischen Beteiligten erforderlich ist, sollte die Anhörung zur Beschleunigung des Verfahrens grundsätzlich gemeinsam mit dem Anschreiben an den Beteiligten zur Anforderung der Informationen/Unterlagen vorgenommen werden.

### 3.1.5 **Anhörungsfrist**

Die Anhörungsfrist soll im Regelfall zwei Wochen betragen, wenn nicht im Einzelfall eine längere Frist geboten erscheint.

## 3.2 **Rechtsschutz**

### 3.2.1 **Behandlung von Einwendungen**

Einwendungen gegen

- a) ein Ersuchen an eine ausländische Finanzbehörde,
- b) die Erteilung von Auskünften oder die Übermittlung von Unterlagen an ausländische Finanzbehörden bei Erledigung eines Ersuchens,
- c) die Erteilung einer Spontanauskunft

sind der Vornahmebehörde vorzutragen. Hält sie die Einwendungen für unbegründet, hat sie die Einwendungen der zuständigen Finanzbehörde (vgl. Tz. 1.5.1) auf dem Dienstweg zur Entscheidung vorzulegen (Anlage 2e) und den Beteiligten hierüber zu unterrichten. Der zuständigen Finanzbehörde sind sämtliche Unterlagen zu übermitteln, die zur Entscheidung über die Einwendungen sachdienlich sind. Dazu gehören auch der Schriftverkehr (Anlage 2f), bzw. die Aktenvermerke zur Anhörung des inländischen Beteiligten, der gegen die Übermittlung der Informationen Einwendungen erhebt.

Hält die Vornahmebehörde in den Fällen der Buchstaben a und c die Einwendungen für begründet, so kann sie von einer Vorlage an die zuständige Finanzbehörde absehen.

In Fällen des Buchstabens b sind die Einwendungen der zuständigen Finanzbehörde stets vorzulegen.

Über das Ergebnis der Prüfung der Einwendungen wird die zuständige Finanzbehörde den Beteiligten informieren. In Fällen unbegründeter Einwendungen erfolgt die Mitteilung des Ergebnisses der Prüfung rechtzeitig vor der tatsächlichen Übermittlung ins Ausland.

Der Beteiligte hat die Möglichkeit, sich gegen Maßnahmen i. S. d. Buchstaben a bis c durch vorbeugende Unterlassungsklage (§ 40 FGO) gegen die zuständige Finanzbehörde (Tz. 1.5.1) zu wenden. Ggf. kann eine einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) beantragt werden. Dieses Recht steht in den Fällen der Buchstaben b und c auch dem betroffenen ausländischen Steuerpflichtigen zu (BFH vom 20. Januar 1988, BStBl 1988 II S. 412, und BFH vom 17. Mai 1995, BStBl 1995 II S. 497). Einwendungen gegen den ausländischen Steueranspruch, der einem ausländischen Ersuchen zugrunde liegt, können nur gegenüber dem ausländischen Staat oder Gebiet erhoben werden.

### 3.2.2 **Rechtsbehelfe gegen Ermittlungsmaßnahmen**

Ermittlungsmaßnahmen der Vornahmebehörde aufgrund eines ausländischen Ersuchens, die sich gegen einen inländischen Beteiligten richten, sind Verwaltungsakte, die dieser gemäß § 347 AO mit dem Einspruch anfechten kann.

Über den Einspruch gegen die Ermittlungsmaßnahmen hat die Vornahmebehörde zu entscheiden.

## 4 **Ersuchen an ausländische Finanzbehörden**

### 4.1 **Einleitung des Auskunftsverfahrens**

#### 4.1.1 **Allgemeines**

Die Finanzbehörden können bei der Sachverhaltsermittlung (§§ 85, 88 AO) zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch nehmen (§ 117 Abs. 1 AO). Dabei ist, wie auch bei inländischen Ermittlungen, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Die Gefahr, dass dem inländischen Beteiligten ein mit dem Zweck der Amtshilfe nicht zu vereinbarenden Schaden entstehen kann, ist zu berücksichtigen (§ 117 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 AO analog). Ob eine ausländische Finanzbehörde um Auskunft oder Übersendung von Unterlagen ersucht wird, ist nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden (§§ 88, 92, 112 Abs. 1 AO). Im Rahmen eines Ersuchens können Informationen erbeten werden, die für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind (siehe § 6 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG, Art. 26 OECD-MA sowie Art. 1 TIEA-MA, Art. 4 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 des Übereinkommens).

Als voraussichtlich erheblich sind Informationen anzusehen, die der Ermittlung von steuerlichen Sachverhalten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger dienen, die entweder namentlich benannt oder anderweitig konkret identifiziert werden können (vgl. Tz. 5 ff. des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA und Tz. 50 des Übereinkommen-Kommentars zu Art. 4 Abs. 1 des Übereinkommens). Maßgeblich ist, dass zum Zeitpunkt des Ersuchens eine realistische Möglichkeit besteht, dass die erbetenen Informationen für die Besteuerung erheblich sein werden. Ob die erteilten Informationen dann tatsächlich steuerlich erheblich sind, ist nicht von Bedeutung.

Nicht zulässig sind Ersuchen zur bloßen Beweisausforschung (sog. „fishing expeditions“), d. h. Ersuchen ohne eine offensichtliche Verbindung zu einer Sachverhaltsermittlung in Steuerangelegenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen oder einer konkreten Gruppe von Steuerpflichtigen (vgl. Tz. 4.1.3 Gruppensuchen). Entsprechend Art. 26 Abs. 5 OECD-MA, Art. 5 Abs. 4 TIEA-MA, Art. 18 Abs. 2 EUAHiRL sowie Art. 21 Abs. 4 des Übereinkommens kann ein ersuchter Staat die Erteilung von Informationen jedoch nicht nur deshalb ablehnen, weil sich diese bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder sich auf Eigentumsanteile an einer Person beziehen. Ein ersuchter Staat kann ferner die Ermittlung von Informationen nicht deshalb ablehnen, weil er diese nicht für die eigene Besteuerung benötigt (vgl. u. a. Art. 18 Abs. 1 EUAHiRL, Art. 21 Abs. 3 des Übereinkommens).

Nach § 6 Abs. 1 Satz 3 EUAHiG können auch Originaldokumente erbeten werden, wenn diese für das weitere Verfahren benötigt werden.

#### 4.1.2 Vorherige Ermittlungen

Die nach der AO vorgesehenen inländischen Ermittlungsmöglichkeiten sind grundsätzlich zunächst auszuschöpfen. Amtshilfe soll erst in Anspruch genommen werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch den Beteiligten (§ 90 Abs. 2 AO) mit unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten verbunden wäre oder keinen Erfolg verspricht (vgl. auch § 6 Abs. 3 EUAHiG).

Dabei entscheiden die Finanzbehörden nach pflichtgemäßem Ermessen, inwieweit Ermittlungen als zweckmäßig und Erfolg versprechend anzusehen sind. Wird z. B. die Steuerfahndung im Besteuerungsverfahren tätig (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 AO), kann ein Ersuchen auch ohne vorherige Ermittlungen beim Steuerpflichtigen gestellt werden, wenn ansonsten die Erreichung des Ermittlungsziels gefährdet erscheint.

### 4.1.3 Gruppensuchen

Ein Ersuchen kann auch zur Ermittlung steuerlicher Sachverhalte gestellt werden, die eine Gruppe von Steuerpflichtigen (Gruppensuchen) betreffen. Bezieht sich das Ersuchen auf eine Gruppe von nicht einzeln identifizierbaren Steuerpflichtigen, ist es zur Abgrenzung, dass es sich bei dem Ersuchen nicht um eine bloße Beweisausforschung handelt, erforderlich, dass im Ersuchen die Gruppe anhand des konkreten Sachverhalts, der ein bestimmtes Verhaltensmuster beinhaltet, und der Umstände, die zu dem Ersuchen geführt haben, ausführlich beschrieben wird, und anhand von Fakten erläutert wird, warum Grund zu der Annahme besteht, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über die Informationen eingeholt werden, ihre steuerlichen Pflichten verletzt haben (Tz. 5.2 des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA). Für Gruppensuchen ist das Formular der Anlage 2b zu nutzen.

Tz. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA führt folgende Fallbeispiele zulässiger Gruppensuchen auf:

- a) Die Steuerbehörden eines Staates A führen eine steuerliche Prüfung der Angelegenheiten des Steuerpflichtigen X durch. Auf der Grundlage dieser Prüfung erhalten die Steuerbehörden Hinweise, dass der Steuerpflichtige X ein nicht angegebenes Bankkonto oder mehrere nicht angegebene Bankkonten bei Bank B im Staat B besitzt. Nach der Erfahrung von Staat A ist es nicht unwahrscheinlich, dass die Bankkonten, um eine Aufdeckung zu verhindern, auf Namen von Verwandten des Nutzungsberechtigten geführt werden. Staat A ersucht daher um Informationen über alle bei der Bank B geführten Konten, für die der Steuerpflichtige X Nutzungsberechtigter ist, sowie über alle auf den Namen seiner Ehefrau und seiner Kinder geführten Konten.
- b) Die im Staat A ansässige Gesellschaft A befindet sich im Besitz der im Staat B ansässigen ausländischen nicht börsennotierten Gesellschaft B. Die Steuerbehörden des Staates A vermuten, dass sich Gesellschaft B mittelbar oder unmittelbar im Besitz der Geschäftsführer X, Y und Z der Gesellschaft A befindet. In diesem Fall wären die von Gesellschaft A an die Gesellschaft B ausgezahlten Dividenden auf Ebene der Geschäftsführer zu versteuern, da sie im Staat A ansässige Anteilseigner sind und daher die dort geltenden Regelungen für durch unbeschränkt Steuerpflichtige beherrschte ausländische Gesellschaften Anwendung finden. Der Verdacht beruht auf Informationen, die ein ehemaliger Angestellter der Gesellschaft A an die Steuerbehörden des Staates A übermittelt hat. Als die drei Geschäftsführer der Gesellschaft A mit den Behauptungen konfrontiert werden, leugnen sie, Eigentumsanteile an Gesellschaft B zu besitzen. Die

Steuerbehörden des Staates A haben sämtliche innerstaatlichen Mittel zur Beschaffung von Informationen über die Eigentumsverhältnisse von Gesellschaft B ausgeschöpft. Staat A ersucht Staat B um Auskunft darüber, ob X, Y und Z Anteilseigner der Gesellschaft B sind. Da sich Eigentumsrechte in diesen Fällen häufig z. B. in den Händen von Briefkastengesellschaften und nominellen Anteilseignern befinden, ersucht er Staat B ferner um Auskunft darüber, ob X, Y und Z mittelbar an Gesellschaft B beteiligt sind. Kann Staat B nicht ermitteln, ob X, Y oder Z mittelbar beteiligt sind, ersucht er um Auskunft über die Anteilseigner, sodass er seine Ermittlungen fortführen kann.

- c) Der Finanzdienstleister B ist im Staat B niedergelassen. Die Steuerbehörden des Staates A haben festgestellt, dass B ein Finanzprodukt an im Staat A ansässige Personen mithilfe irreführender Informationen vermarktet, die nahe legen, dass durch das Produkt die im Staat A geltende Einkommensteuerpflicht für die mit dem Produkt akkumulierten Einkünfte entfällt. Das Produkt erfordert die Eröffnung eines Kontos bei Finanzdienstleister B zur Tötigung der Investition. Die Steuerbehörden des Staates A haben eine Warnung an Steuerpflichtige herausgegeben, in der sämtliche Steuerpflichtige vor dem Produkt gewarnt werden und klargestellt wird, dass der implizierte Steuereffekt damit nicht erzielt wird und die durch das Produkt erzielten Einkünfte zu erklären sind. B vermarktet das Produkt jedoch weiterhin auf seiner Internetseite und Staat A hat Beweise, dass B das Produkt ebenfalls durch ein Netzwerk von Beratern vermarktet. Staat A hat bereits verschiedene in seinem Hoheitsgebiet ansässige Steuerpflichtige ermittelt, die in das Produkt investiert haben und die Einkünfte aus ihren Investitionen nicht erklärt haben. Staat A hat alle inländischen Ermittlungsmöglichkeiten zur Beschaffung von Informationen über die Identität der in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Personen, die in das Produkt investiert haben, ausgeschöpft. Staat A ersucht die zuständige Behörde des Staates B um Auskunft über sämtliche in Staat A ansässigen Personen, die (i) ein Konto bei B besitzen und (ii) in das Finanzprodukt investiert haben. Staat A übermittelt in dem Ersuchen die oben genannten Informationen einschließlich Einzelheiten zum Finanzprodukt und zum Stand der Untersuchung.

Nach Tz. 8.1 des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA besteht hingegen für einen ersuchten Staat keine Verpflichtung, folgende Ersuchen zu beantworten, falls diese nicht durch weitere Informationen begründet werden:

- a) Ersuchen zu Kontoinformationen (Namen, Geburtsdaten und -orte sowie Kontoständen) von im ersuchenden Staat ansässigen Personen, die ein Konto bei einer Bank B in dem ersuchten Staat besitzen, wenn im Ersuchen lediglich ausgeführt

wird, dass bekannt ist, dass Bank B über eine große Gruppe ausländischer Kontoinhaber verfügt.

- b) Ersuchen um Mitteilung von Informationen über Anteilseigner einer im ersuchten Staat ansässigen Gesellschaft B (Namen aller im ersuchenden Staat ansässigen Anteilseigner sowie alle Dividendenzahlungen an diese Anteilseigner), wenn im Ersuchen lediglich ausgeführt wird, dass die Gesellschaft B erhebliche Geschäftstätigkeiten im ersuchenden Staat ausübt und daher vermutlich Anteilseigner hat, die im ersuchenden Staat ansässig sind, bzw. wenn im Ersuchen ausgeführt wird, dass allgemein bekannt ist, dass Steuerpflichtige im ersuchenden Staat häufig Einkünfte oder Vermögen aus ausländischen Quellen nicht steuerlich erklären.

#### 4.1.4 **Zustellungsersuchen nach dem EUAHiG**

Ein Ersuchen um Zustellung bezieht sich nach § 13 Abs. 1 EUAHiG auf die Zustellung von Dokumenten und Verwaltungsakten im anderen EU-MS. Die Finanzbehörden übermitteln das Zustellungsersuchen an das BZSt zur Weiterleitung an den anderen EU-MS.

Die Finanzbehörden können grundsätzlich ansässigen Personen in anderen EU-MS Dokumente per Einschreiben oder auf elektronischem Weg übermitteln (§ 13 Abs. 4 EUAHiG i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 4 VwZG).

Daher ist ein Zustellungsersuchen nur dann zulässig, wenn die inländische Finanzbehörde nicht in der Lage ist, die Zustellung nach den oben genannten Vorschriften des VwZG im anderen EU-MS vorzunehmen, oder die Zustellung mit unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten verbunden wäre (§ 13 EUAHiG).

#### 4.1.5 **Zustellungsersuchen nach dem Übereinkommen**

Ein Ersuchen um Zustellung bezieht sich nach Art. 17 Abs. 1 des Übereinkommens auf die Zustellung von Dokumenten und Verwaltungsakten im anderen Vertragsstaat des Übereinkommens. Eine Zustellung nach Art. 17 Abs. 1 des Übereinkommens ist nur zulässig, sofern der andere Vertragsstaat keinen Vorbehalt nach Art. 30 Abs. 1 Buchstabe d des Übereinkommens hinterlegt hat. Die Finanzbehörden übermitteln das Zustellungsersuchen an das BZSt zur Weiterleitung an den anderen Vertragsstaat.

Die Finanzbehörden können grundsätzlich ansässigen Personen in anderen Vertragsstaaten des Übereinkommens Dokumente per Post übermitteln oder per Einschreiben

zustellen (Art. 17 Abs. 3 des Übereinkommens i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 VwZG), sofern der andere Vertragsstaat keinen Vorbehalt nach Art. 30 Abs. 1 Buchstabe e des Übereinkommens hinterlegt hat.

Daher ist ein Zustellungsersuchen nach Art. 17 Abs. 1 des Übereinkommens nur dann an den anderen Vertragsstaat zu übermitteln, wenn die inländische Finanzbehörde nicht in der Lage ist, die Zustellung nach den oben genannten Vorschriften des VwZG im anderen Vertragsstaat des Übereinkommens vorzunehmen (Tz. 162 des Übereinkommen-Kommentars zu Art. 17 Abs. 3 des Übereinkommens, vgl. Tz. 2.3).

## 4.2 **Form, Inhalt, Übermittlung und Erledigung des Ersuchens**

### 4.2.1 **Form und Inhalt des Ersuchens**

Für Ersuchen nach einem TIEA ist das Formular der Anlage 2a (für das Fürstentum Liechtenstein speziell das Formular der Anlage 2aa), für Gruppenersuchen das Formular der Anlage 2b und bei Ersuchen zu Steuern auf Versicherungsprämien das Formular der Anlage 2d zu nutzen. Für Ersuchen nach allen anderen Rechtsgrundlagen ist das EU-Standardformblatt RIF (Anhang I der EUAHiDV) zu verwenden. Für Zustellungsersuchen nach dem EUAHiG ist das EU-Standardformblatt (Anhang III der EUAHiDV) zu verwenden.

Auf ein nach deutschem Recht bestehendes Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht (§§ 101 bis 106 AO) sowie auf das im deutschen Recht bestehende Verbot, im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel gegen den Steuerpflichtigen zu verwenden, wenn dieser dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten (§ 393 Abs. 1 AO), ist hinzuweisen. Ggf. ist der einschlägige Gesetzestext, soweit er von Bedeutung sein kann, in Kopie beizufügen.

Beim Ausfüllen der Formulare und EU-Standardformblätter sind folgende Grundsätze zu beachten:

- deutsche Sprache,
- einfache Satzstruktur,
- Fachausdrücke vermeiden,
- keine Abkürzungen verwenden,
- Angabe der betroffenen Jahre und Steuerarten,
- knappe, präzise Sachverhaltsdarstellung,

- steuerrechtliche Zusammenhänge verständlich darstellen,
- detaillierte, zielführende Fragestellung,
- genaue Angabe von benötigten Unterlagen,
- keine bloße Benennung von gesetzlichen Vorschriften und keine Hinweise auf behördeninterne Datenbankabfragen.

Das Ersuchen ist so zu formulieren, dass der ersuchten Behörde die Beantwortung so weit wie möglich erleichtert wird.

Es ist darauf zu achten, dass Informationen zum Ausschöpfen der inländischen Ermittlungsmöglichkeiten sowie die Versicherung der Geheimhaltung der erlangten Informationen stets enthalten sind.

Die Eintragungen zu der Gegenseitigkeit nimmt die für den Informationsaustausch zuständige Finanzbehörde (Tz. 1.5) vor. Zur Frage des Erfordernisses der Anhörung des inländischen Beteiligten vgl. Tz. 3.1.

#### 4.2.2 **Übermittlung des Ersuchens**

Die mit der Sache befasste Finanzbehörde übermittelt das Ersuchen elektronisch einschließlich Anlagen und Übersendungsschreiben dem BZSt bzw. dem ZKA (Ausnahme: Delegation von Zuständigkeiten Tz. 1.5.1.4) auf dem Dienstweg (Anlage 2e).

#### 4.2.3 **Entsendung von Bediensteten deutscher Finanzbehörden in andere Staaten oder Gebiete**

Die ausländische Finanzbehörde führt die zur Erteilung einer Auskunft erforderlichen Ermittlungen nach dem für sie maßgebenden nationalen Recht durch.

Zur Beschleunigung und Erleichterung des Informationsaustauschs kann die für den Informationsaustausch zuständige Finanzbehörde Bedienstete zur ausländischen Ermittlungsbehörde entsenden, die dort das Ersuchen erläutern, die Ermittlungsergebnisse entgegennehmen und etwaige Hinweise für weitere Ermittlungen geben.

Der Informationsaustausch mit Bediensteten des ersuchten Staates oder Gebietes erfolgt entweder im Beisein eines Vertreters des BZSt oder wird an die entsandten Bediensteten durch das BZSt oder die nach Tz. 1.5.1.4 zuständige Behörde delegiert. Die Offenbarung von Informationen ist nur insoweit zulässig, wie dies durch die völkerrechtlichen Vereinbarungen bzw. das EUAHiG gedeckt ist.

Die Entsendung bedarf der Zustimmung der zuständigen ausländischen Finanzbehörde und des BZSt oder der nach Tz. 1.5.1.4 zuständigen Behörde.

Die mit der Sache befasste Finanzbehörde trägt die mit der Entsendung zusammenhängenden Kosten.

In Bezug auf die weiterreichenden Regelungen zwischen den EU-MS gilt das Folgende:

Nach § 11 i. V. m. § 10 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EUAHiG können inländische Bedienstete auch in den Amtsräumen der ausländischen Behörde eines anderen EU-MS sowie bei behördlichen Ermittlungen zugegen sein, die in einem anderen EU-MS durchgeführt werden, wenn dies die Komplexität des Ersuchens erfordert. Sofern dies nach dem nationalen Recht des anderen EU-MS zulässig ist, können die entsandten Bediensteten, die bei einer behördlichen Ermittlung in einem anderen EU-MS zugegen sind, auch Personen befragen und Aufzeichnungen prüfen (§ 11 i. V. m. § 10 Abs. 3 EUAHiG).

#### 4.2.4 **Erledigung des Ersuchens**

Die Antwort der ausländischen Finanzbehörde - mit der Übersetzung vgl. Tz. 1.7 - wird der ersuchenden Finanzbehörde auf dem Dienstweg übersandt.

Durch ein Ersuchen wird die Festsetzungsverjährung nicht gehemmt. Deswegen ist durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass zwischenzeitlich keine Festsetzungsverjährung eintritt. Eine solche Maßnahme kann die vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO darstellen. Der Grund und der Umfang der Vorläufigkeit sind dabei möglichst genau anzugeben.

#### 4.2.5 **Anschlusersuchen, Richtigstellung**

Ist die Auskunft unzureichend oder ergibt sich in diesem Zusammenhang ein zusätzliches Aufklärungsbedürfnis, so kann ein ergänzendes Ersuchen (Anschlusersuchen) gestellt werden. Ergeben sich bei der Auswertung einer Auskunft Anhaltspunkte, dass sich der Sachverhalt anders darstellt als von der ausländischen Finanzbehörde übermittelt, so ist sie davon zu unterrichten.

## 4.2.6 Rückmeldungen an andere EU-MS

Bittet ein anderer EU-MS um eine Rückmeldung des Ergebnisses der Verwendung der von ihm übermittelten Antwort, hat die zuständige Finanzbehörde die Rückmeldung unverzüglich, spätestens jedoch drei Monate nachdem das Ergebnis bekannt geworden ist, an das BZSt bzw. das ZKA, mit Ausnahme bei Delegation der Zuständigkeit nach Tz. 1.5.1.4, zu übermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG). Für die Rückmeldung und die Mitteilung des steuerlichen Mehrergebnisses ist grundsätzlich das EU-Standardformblatt FIF (Anhang IV der EUAHiDV) zu verwenden. Es ist dem BZSt bzw. dem ZKA elektronisch zu übermitteln. Das BZSt wird die von der zuständigen Finanzbehörde übermittelten Angaben an den anderen EU-MS weiterleiten, sofern die Vorschriften zum Datenschutz und zum Schutz des Steuergeheimnisses dem nicht entgegenstehen (§ 16 Abs. 2 Satz 2 und 3 EUAHiG).

## 5 Ersuchen an deutsche Finanzbehörden

### 5.1 Zulässigkeitsprüfung

Die deutschen Finanzbehörden leisten aufgrund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen oder des EUAHiG zwischenstaatliche Amtshilfe durch Auskunftserteilung. Sie können außerdem unter den Voraussetzungen des § 117 Abs. 3 AO Auskünfte erteilen. Auf Ersuchen werden alle Antworten übermittelt, die für die Festsetzung von Steuern nach Tz. 1 voraussichtlich erheblich sind (§ 4 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG, Art. 26 OECD-MA sowie Art. 1 TIEA-MA, Art. 4 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 des Übereinkommens).

Die zuständigen Finanzbehörden (Tz. 1.5.1; in den Fällen des § 117 Abs. 3 AO auch das BZSt und die oberste Finanzbehörde des Landes) prüfen, ob einem ausländischen Ersuchen entsprochen werden kann, bzw. es vollständig ist. Ergeben sich bei der Erledigung des Ersuchens Anhaltspunkte dafür, dass der Auskunftserteilung Hinderungsgründe entgegenstehen könnten, so ist das BZSt bzw. das ZKA (Ausnahmen: Delegation von Zuständigkeiten Tz. 1.5.1.4) unverzüglich zu unterrichten; zu den Versagungsgründen vgl. Tz. 5.3.

Falls das ausländische Ersuchen unter Verwendung des EU-Standardformblattes RIF (Anhang I der EUAHiDV) übermittelt wurde, sind die Eintragungen zu Hinderungs- oder Ablehnungsgründen sowie zusätzlich anzufordernde Unterlagen in dieses Formblatt einzutragen und auf dem Dienstweg elektronisch weiterzuleiten. In Drittstaatenfällen sind die Hinderungsgründe bzw. für die Auskunftserteilung zusätzlich

benötigte Informationen dem BZSt bzw. dem ZKA mittels EU-Standardformblatt ACK auf dem Dienstweg elektronisch zu übermitteln.

## 5.2 Erledigung des Ersuchens

### 5.2.1 Ermittlungsbefugnisse

Die Vornahmebehörde beschafft die Informationen, die der andere Staat benötigt, in derselben Weise, als wäre die deutsche Besteuerung betroffen (§ 117 Abs. 4 AO). Sie kann dazu sowohl eigene Erkenntnisquellen nutzen, als auch nach den Vorschriften der AO ermitteln (§§ 88, 92 bis 100, 208 Abs. 1 AO).

Ein Kontenabruf nach § 93 Abs. 7 AO ist für die Erledigung eines ausländischen Ersuchens nicht zulässig.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen nach Maßgabe der AO sind z. B. dritte Personen zur Auskunft auch im Interesse der ausländischen Besteuerung verpflichtet (BFH vom 20. Februar 1979, BStBl 1979 II S. 268). Die Verpflichtung, den inländischen Beteiligten anzuhören (Tz. 3.1) und jeweils über seine Rechtsstellung zu unterrichten (§ 89 Abs. 1 Satz 2 AO), ist zu beachten. Vgl. ferner Tz. 5.3.2.1.

### 5.2.2 Verfahren

Die Vornahmebehörde entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob Ermittlungen durchzuführen sind (§ 86 AO). Sie bestimmt Art und Umfang der erforderlichen Ermittlungen (§ 88 AO). Sie kann insbesondere

- Akten beiziehen (§ 92 AO),
- Auskünfte einholen (§ 93 AO),
- die Vorlage von Urkunden verlangen (§ 97 AO),
- den Augenschein einnehmen (§§ 98, 99 AO).

Die Vornahmebehörde fordert, soweit notwendig, den Beteiligten oder andere Personen zur Mitwirkung auf (§§ 93 bis 100 AO). Gegen diese Maßnahme sind die Rechtsbehelfe zulässig, die bei Ermittlungen für deutsche Besteuerungszwecke gegeben sind (vgl. Tz. 3.2).

Die Erfüllung der Mitwirkungspflichten kann erzwungen werden (§§ 328 bis 335 AO). Die Rechte der zur Mitwirkung Verpflichteten sind zu beachten (Tz. 5.3.1.1).

Die Vornahmebehörde erteilt die Auskünfte so schnell wie möglich. Bei Übersendung des Ersuchens wird der Vornahmebehörde das unter Berücksichtigung der internationalen Standards ermittelte Fristende durch die nach Tz. 1.5 für den Informationsaustausch zuständige Finanzbehörde mitgeteilt.

Liegen die Informationen bereits bei der Vornahmebehörde vor und ist eine Anhörung nicht erforderlich, so ist die Auskunft umgehend zu erteilen. Dies gilt auch für Teilantworten.

Ist die Vornahmebehörde nicht in der Lage, auf ein Ersuchen fristgerecht zu antworten, unterrichtet sie die nach Tz. 1.5 für den Informationsaustausch zuständige Finanzbehörde auf dem Dienstweg unverzüglich über die Gründe für eine nicht fristgerechte Beantwortung sowie über den Zeitpunkt, an dem sie dem Ersuchen voraussichtlich nachkommen kann.

### 5.2.3 **Außenprüfung**

Es ist grundsätzlich nicht zulässig, eine Außenprüfung nach den §§ 193, 194 AO ausschließlich zum Zweck der Erledigung eines Ersuchens bei einem inländischen Steuerpflichtigen durchzuführen.

Zur Erledigung eines Ersuchens kann eine Außenprüfung unter den Voraussetzungen des § 193 AO nur bei einem ebenfalls am ausländischen Besteuerungsverfahren Beteiligten durchgeführt werden (z. B. der Wohnsitzstaat ersucht um Prüfung der deutschen Betriebsstätte eines ausländischen Steuerpflichtigen) nicht aber bei einer anderen Person.

Eine Außenprüfung ist unter den Voraussetzungen der §§ 193, 194 und 208 AO bei einer anderen Person auch dann zulässig, wenn sich aus dem Ersuchen Anhaltspunkte dafür ergeben, dass ein Sachverhalt bei der Besteuerung dieser Person unzutreffend behandelt wurde.

Soweit eine Außenprüfung bei einem am inländischen Besteuerungsverfahren Beteiligten zulässig ist, kann ein Ersuchen im Einzelfall auch Anlass für eine gleichzeitige Prüfung (Tz. 7) oder eine gemeinsame Prüfungstätigkeit mehrerer Steuerverwaltungen (Tz. 8) sein.

Ermittlungen zur Erledigung eines Ersuchens sind ferner im Rahmen von Außenprüfungen zulässig, die zeitgleich aus anderen Gründen durchgeführt werden.

## 5.2.4 Anwesenheit von Bediensteten anderer Staaten oder Gebiete im Inland

Zur Beschleunigung und Erleichterung des Verfahrens können Bedienstete des ersuchenden Staates oder Gebietes mit Zustimmung des BZSt bzw. des ZKA und der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde anwesend sein. Sie können das Ersuchen erläutern, die Ermittlungsergebnisse entgegennehmen und etwaige Hinweise für weitere Ermittlungen geben. Bedienstete anderer EU-MS dürfen Amtshandlungen vornehmen (z. B. Personen befragen und Bücher oder Geschäftspapiere prüfen), sofern dies im Rahmen der Entsendung gesondert vereinbart wurde und die befragten Personen der Befragung und Prüfung zustimmen (vgl. § 10 Abs. 3 EUAHiG).

Der Informationsaustausch mit Bediensteten des ersuchenden Staates oder Gebietes erfolgt entweder im Beisein eines Vertreters des BZSt bzw. des ZKA oder wird an die entsprechende Vornahmebehörde delegiert. Die zuständige Landesfinanzbehörde darf Auskünfte nur erteilen, wenn das BZSt bzw. das ZKA zuvor der Auskunftserteilung zugestimmt hat. Die Tz. 1.5.1.4 bleibt unberührt. Die Offenbarung von Informationen ist im Übrigen nur insoweit zulässig, wie dies durch die völkerrechtlichen Vereinbarungen bzw. das EUAHiG gedeckt ist.

Bedienstete anderer EU-MS, die sich im Inland zur Durchführung eines Informationsaustauschs aufhalten, müssen zu ihrer Legitimation jederzeit eine schriftliche Vollmacht des zentralen Verbindungsbüros vorlegen können (§ 10 Abs. 4 EUAHiG).

## 5.2.5 Zustellungersuchen nach dem EUAHiG bzw. dem Übereinkommen

Die Erledigung von Zustellungersuchen anderer EU-MS nach Art. 13 EUAHiRL bzw. anderer Vertragsstaaten des Übereinkommens nach Art. 17 Abs. 1 des Übereinkommens erfolgt nach den Vorschriften des VwZG (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 3 EUAHiG).

## 5.2.6 Zuständigkeit

Für die Ermittlungen ist die Finanzbehörde zuständig, in deren Bezirk die Ermittlungshandlungen vorzunehmen sind (§ 24 AO); bei Steuern auf Versicherungsprämien das BZSt selbst. Sind im Bezirk mehrerer Finanzbehörden Ermittlungen durchzuführen, so wird die zuständige Finanzbehörde durch die gemeinsame fachlich zuständige Aufsichtsbehörde bestimmt. Fehlt eine gemeinsame Aufsichtsbehörde, so treffen die fachlich zuständigen Aufsichtsbehörden die Entscheidung gemeinsam (§ 25 AO). Die Koordinierung kann dem BZSt bzw. dem ZKA übertragen werden.

## 5.2.7 Antwort

Die zuständige Finanzbehörde legt dem BZSt bzw. dem ZKA (Ausnahme: Delegation Tz. 1.5.1.4) die Antwort ggf. mit Anlagen auf dem Dienstweg vor (Anlage 2e). Tz. 5.3.1 ist zu beachten. Führen Ermittlungen zu steuerlich erheblichen Feststellungen, auf die das Ersuchen nicht zielte, z. B. weil die anfragende Finanzbehörde einen abweichenden Geschehensablauf vermutet hat, so sind auch diese Feststellungen mitzuteilen. Zur Anhörung des inländischen Beteiligten vgl. Tz. 3.1.

Es ist darauf zu achten, dass alle Fragen vollständig beantwortet werden. Ggf. ist anzugeben, aus welchen Gründen eine Beantwortung nicht möglich ist. Dies gilt für angeforderte Unterlagen entsprechend.

Für Antworten auf Ersuchen anderer EU-MS, die mit EU-Standardformblättern RIF (Anhang I der EUAHiDV) übermittelt wurden, sind diese zu verwenden. Die Antworten sind in das vom anderen EU-MS übermittelte EU-Standardformblatt einzutragen und dem BZSt bzw. dem ZKA auf dem Dienstweg elektronisch zu übermitteln (§ 17 EUAHiG).

Die Vornahmebehörde kann die ersuchende Behörde um eine Rückmeldung über die Verwendung der erbetenen Informationen bitten (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 EUAHiRL).

## 5.2.8 Gegenersuchen

Ergeben sich bei der Bearbeitung des Ersuchens Anhaltspunkte, dass deutsche Steuern verkürzt worden sein könnten, so kann die ausländische Finanzbehörde um die zur Aufklärung erforderlichen Informationen gebeten werden. Hierfür ist ein gesondertes Ersuchen an die ausländische Finanzbehörde zu richten. Es gelten die allgemeinen Voraussetzungen nach Tz. 4. Auf das ursprüngliche Ersuchen der ausländischen Finanzbehörde ist zu verweisen.

## 5.2.9 Kosten

Die durch die Erledigung des ausländischen Ersuchens der zuständigen Finanzbehörde entstehenden Kosten gehen zu deren Lasten (z. B. in den Fällen des § 107 AO). Außergewöhnliche Kosten gehen zu Lasten der ersuchenden Behörde. Bevor Maßnahmen getroffen werden, die außergewöhnliche Kosten verursachen, ist die Zusicherung der Kostenübernahme durch den ersuchenden Staat auf dem Dienstweg einzuholen.

## 5.3 Grenzen der Informationsübermittlung

Die Informationsübermittlung ist in den Fällen des § 4 Abs. 3 EUAHiG untersagt (vgl. Tz. 5.3.1.1 und Tz. 5.3.1.3 bis Tz. 5.3.1.5). In den Fällen des § 4 Abs. 4 EUAHiG kann sie verweigert werden (vgl. Tz. 5.3.2.1).

Bei einer Informationsübermittlung, die auf einer anderen Rechtsgrundlage als dem EUAHiG beruht (z. B. DBA, TIEA, Übereinkommen), sind die im jeweiligen Abkommen genannten Grenzen zu beachten.

Die Bundesrepublik Deutschland hat in ihrer „Auslegungserklärung und Erklärung zu Schutzbestimmungen unter Bezugnahme auf Art. 21 des Übereinkommens und Art. V des Protokolls des Übereinkommens sowie auf Art. 22 des Übereinkommens und Art. VI des Protokolls“ Festlegungen zum Schutz der Person und Grenzen der Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe und Geheimhaltung mit Hinterlegung der deutschen Ratifikationsurkunde am 28. August 2015 beim Generaldirektor der OECD in Paris getroffen (vgl. Tz. 2.3).

### 5.3.1 Verbot der Informationsübermittlung

#### 5.3.1.1 Beschränkungen aufgrund nationalen Rechts

Informationen, die nach deutschem Recht nicht beschafft werden können oder deren Beschaffung der deutschen Verwaltungspraxis widerspricht (Tz. 5.2.1), dürfen nicht übermittelt werden (§ 4 Abs. 3 Nr. 1 EUAHiG, Art. 26 Abs. 3 Buchstabe b OECD-MA, Art. 21 Abs. 2 Buchstabe c des Übereinkommens). Danach sind insbesondere

- die Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte nach §§ 101 bis 106 AO zu beachten (z. B. Angehörige des Steuerpflichtigen 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;
- Zwangsmittel unzulässig, wenn der Betroffene dadurch gezwungen würde, sich wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten (§ 393 Abs. 1 Satz 2, § 410 Abs. 1 Nr. 4 AO).

### 5.3.1.2 **Abkommenswidrige Besteuerung**

Informationen dürfen nicht übermittelt werden, wenn dies zu einer Besteuerung führen würde, die gegen völkerrechtliche Vereinbarungen, insbesondere DBA, verstößt (Art. 26 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA: „Die zuständigen Behörden ... tauschen die Informationen aus, die ... erforderlich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.“). Deshalb sind keine Informationen zu übermitteln, die erkennbar auf eine abkommenswidrige Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat abzielen. Die bloße Möglichkeit einer Doppelbesteuerung, z. B. in Folge unterschiedlicher Einkünftequalifikationen durch die Vertragsstaaten, ist jedoch kein rechtliches Hindernis für die Informationsübermittlung (BFH vom 10. Mai 2005, I B 218/04, BFH/NV S. 1503).

### 5.3.1.3 **Geschäfts- und Betriebsgeheimnis**

Ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis liegt vor, wenn es sich um Tatsachen und Umstände handelt, die von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung und praktisch nutzbar sind und deren unbefugte Nutzung zu beträchtlichen Schäden führen kann (BFH vom 20. Februar 1979, BStBl 1979 II S. 268). Die Art der Abwicklung der Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Unternehmen, die vom Informationsaustausch betroffen sind, ist kein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis. Das gilt auch dann, wenn die Geschäftsbeziehung unter Einschaltung eines Dritten bzw. über einen dritten Staat oder ein Gebiet abgewickelt wird.

Erstreckt sich das ausländische Ersuchen auf ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren (Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis), so darf eine Auskunft nicht erteilt werden, wenn die Gefahr besteht, dass dem inländischen Beteiligten (Tz. 3.1.3) dadurch ein mit dem Zweck der Auskunft nicht zu vereinbarenden Schaden entstehen kann (vgl. § 4 Abs. 3 Nr. 3 EUAHiG, Art. 26 Abs. 3 Buchstabe c OECD-MA, Art. 7 Nr. 2 TIEA-MA, Art. 21 Abs. 2 Buchstabe d des Übereinkommens).

Eine Preisgabe oder Offenbarung, die zu einem Schaden führen könnte, droht aufgrund der gegenseitigen Zusicherung der Geheimhaltung i. S. d. Art. 16 Abs. 1 EUAHiRL (internationales Steuergeheimnis) grundsätzlich nicht bei der Weiterleitung von Informationen an Steuerbehörden innerhalb der EU. Der Beteiligte kann im Rahmen einer Anhörung (Tz. 3.1) geltend machen, dass in seinem Einzelfall die konkrete Gefahr einer unbefugten Offenbarung oder Preisgabe i. S. d. § 4 Abs. 3 Nr. 3 EUAHiG durch die empfangende Steuerverwaltung des anderen EU-MS droht.

In diesem Fall gelten die Ausführungen zu Tz. 1.6.2. Ein Schaden liegt dabei jedenfalls nicht in der Erwartung einer angemessenen und zutreffenden Besteuerung.

#### **5.3.1.4 Ausschöpfen der ausländischen Ermittlungsmöglichkeiten**

Informationen sind nicht zu übermitteln, wenn der ersuchende Staat die üblichen Ermittlungsquellen, die ihm zur Erlangung der erbetenen Informationen zur Verfügung stehen, ohne dabei die Erreichung des Ziels zu gefährden, nicht ausgeschöpft hat (z. B. § 4 Abs. 3 Nr. 2 EUAHiG, Art. 21 Abs. 2 Buchstabe g des Übereinkommens).

#### **5.3.1.5 Ordre Public**

Informationen sind nicht zu übermitteln, wenn hierdurch die öffentliche Ordnung verletzt werden würde (§ 4 Abs. 3 Nr. 4 EUAHiG, Art. 26 Abs. 3 Buchstabe c OECD-MA, Art. 7 Nr. 4 TIEA-MA, Art. 21 Abs. 2 Buchstabe b des Übereinkommens).

### **5.3.2 Verweigerung der Informationsübermittlung**

#### **5.3.2.1 Beschränkungen aufgrund ausländischen Rechts**

Es besteht keine Verpflichtung, Informationen zu übermitteln, wenn die Informationen durch Verwaltungsmaßnahmen beschafft werden müssten, die das Recht des ersuchenden Staates oder Gebietes nicht vorsieht (vgl. z. B. § 4 Abs. 4 EUAHiG).

#### **5.3.2.2 Vorbehalt der Streitschlichtung**

Sofern kein Verbot der Informationsübermittlung nach Tz. 5.3.1 vorliegt, aber eine Doppelbesteuerung möglich erscheint (Tz. 5.3.1.2), kann der Beteiligte schon während des Auskunftsverfahrens ein Verständigungsverfahren beantragen, wenn die Voraussetzungen hierfür vorliegen. Dies kann z. B. bei der Überprüfung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen in Betracht kommen (Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. Oktober 2018, - IV B 2 - S 1304/17/10001 -, BStBl 2018 I S. 1122).

## 6 Informationsaustausch ohne Ersuchen

### 6.1 Spontanauskünfte deutscher Finanzbehörden

Spontaner Informationsaustausch ist die nicht systematische Übermittlung von Informationen an einen anderen Staat ohne dessen vorheriges Ersuchen.

#### 6.1.1 Spontanauskünfte nach dem EUAHiG

Einem anderen EU-MS können nach pflichtgemäßem Ermessen alle Informationen übermittelt werden, wenn diese für die zutreffende Besteuerung eines Steuerpflichtigen im anderen EU-MS von Nutzen sein können (§ 8 Abs. 1 EUAHiG).

Informationen sind nach § 8 Abs. 2 EUAHiG zu übermitteln, wenn

- a) Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung in dem anderen EU-MS vorliegen,
- b) ein Sachverhalt vorliegt, aufgrund dessen eine Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung gewährt worden ist, und die zu übermittelnden Informationen für den Steuerpflichtigen zu einer Besteuerung oder Steuererhöhung im anderen EU-MS führen könnten,
- c) Geschäftsbeziehungen zwischen einem in Deutschland Steuerpflichtigen und einem in einem anderen EU-MS Steuerpflichtigen über einen oder mehrere weitere Staaten in einer Weise geleitet werden, die in einem oder beiden EU-MS zur Steuerersparnis führen kann,
- d) Gründe für die Vermutung vorliegen, dass durch künstliche Gewinnverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen eine Steuerersparnis eintritt, oder
- e) ein Sachverhalt, der im Zusammenhang mit der Informationserteilung eines anderen EU-MS ermittelt wurde, auch für die zutreffende Steuerfestsetzung in einem weiteren EU-MS erheblich sein könnte.

Sollte in Fällen der Tz. 6.1.1 Buchstabe e die Weitergabe von Informationen und Dokumenten beabsichtigt sein, die im Rahmen der Informationserteilung des anderen EU-MS übermittelt wurden, so ist dieser EU-MS vom BZSt bzw. dem ZKA oder von der nach Tz. 1.5.1.4 für den Informationsaustausch zuständigen Behörde zu informieren und eine Weitergabe der Informationen und Unterlagen nur dann zulässig,

wenn dieser EU-MS nicht innerhalb von zehn Arbeitstagen nach Eingang der Mitteilung widerspricht (§ 15 Abs. 2 EUAHiG).

Für die Vermutung, dass die in § 8 Abs. 2 EUAHiG genannten Sachverhalte vorliegen, reicht es aus, wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen nach der allgemeinen Lebenserfahrung den Schluss erlaubt, er wolle verhindern, dass die zuständigen Finanzbehörden Kenntnis von einem steuerlich relevanten Sachverhalt erlangen (BFH vom 17. Mai 1995, BStBl 1995 II S. 497).

Informationen sind grundsätzlich unter Verwendung des EU-Standardformblattes SIF (Anhang II der EUAHiDV) sowie Anlage 2e zu übermitteln. Die Regelungen zur Anhörung (Tz. 3.1) sind zu beachten. Die Übermittlung von Informationen an EU-MS erfolgt auf elektronischem Weg. Die Auskünfte müssen der ausländischen Steuerverwaltung eine Identifizierung des Betroffenen ermöglichen.

Spontanauskünfte nach § 8 Abs. 2 EUAHiG sollen unverzüglich übermittelt werden, spätestens jedoch einen Monat nachdem die Informationen verfügbar geworden sind (§ 8 Abs. 3 EUAHiG).

Die inländischen Finanzbehörden können in Spontanauskünften an andere EU-MS um eine Rückmeldung der ausländischen Behörde zu den übermittelten Informationen bitten (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 EUAHiRL).

### 6.1.2 Spontanauskünfte nach anderen Rechtsgrundlagen

Spontanauskünfte nach den DBA sind auch gegenüber Drittstaaten zulässig, mit denen eine große bzw. umfassende Auskunftsklausel vereinbart ist. Sie sind gegenüber Staaten zulässig, mit denen eine kleine Auskunftsklausel vereinbart ist, soweit sie zur Durchführung des DBA erforderlich sind, z. B. in den Fällen der Freistellung des Arbeitslohnes vom Steuerabzug aufgrund eines DBA, und die Gegenseitigkeit vorliegt.

Nach Art. 7 Abs. 1 des Übereinkommens sind Spontanauskünfte auch dem jeweils anderen Vertragsstaat zu übermitteln, wenn

- a) Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung in dem anderen Vertragsstaat vorliegen,

- b) ein Sachverhalt vorliegt, aufgrund dessen eine Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung gewährt worden ist, und die zu übermittelnden Informationen für den Steuerpflichtigen zu einer Besteuerung oder Steuererhöhung im anderen Vertragsstaat führen könnten,
- c) Geschäftsbeziehungen zwischen einem in Deutschland Steuerpflichtigen und einem in einem anderen Vertragsstaat Steuerpflichtigen über einen oder mehrere weitere Staaten in einer Weise geleitet werden, die in einem oder beiden Vertragsstaaten zur Steuerersparnis führen kann,
- d) ein Vertragsstaat Gründe für die Vermutung einer künstlichen Gewinnverlagerung innerhalb eines Konzerns hat, oder
- e) im Zusammenhang mit Informationen, die der deutschen Finanzbehörde von einem anderen Vertragsstaat übermittelt worden sind, ein Sachverhalt ermittelt ist, der für die Steuerfestsetzung in dem anderen Vertragsstaat erheblich sein kann.

Spontaninformationen gegenüber Drittstaaten sind grundsätzlich ebenfalls unter Verwendung des EU-Standardformblattes SIF (Anhang II der EUAHiDV) sowie Anlage 2e zu übermitteln (vgl. Tz. 6.1.1). Die Regelungen zur Anhörung (Tz. 3.1) sind zu beachten.

Bei TIEAs sind Spontanauskünfte nur bei ausdrücklichen Vereinbarungen im jeweiligen Abkommen zulässig.

### 6.1.3 Spontanauskünfte und Ermessen der Finanzbehörden

Die Informationserteilung steht zwar - mit Ausnahme der Informationsübermittlung nach § 8 Abs. 2 EUAHiG und Art. 7 Abs. 1 des Übereinkommens - im Ermessen der Finanzbehörden, sie liegt aber im überwiegenden öffentlichen Interesse, wenn die Bundesrepublik Deutschland in einem DBA auf die Besteuerung von Einkünften zugunsten des anderen Staates verzichtet hat. Der deutsche Steuerverzicht beruht auf der Erwartung der Besteuerung im anderen Staat. Kommt es insoweit nicht zu einer Besteuerung, findet eine Ungleichbehandlung statt, die sowohl die Steuergerechtigkeit berührt als auch wettbewerbsverzerrend wirken kann (BFH vom 8. Februar 1995, BStBl 1995 II S. 358). Eine Spontanauskunft ist schon dann rechtmäßig, wenn die ernstliche Möglichkeit besteht, dass der andere Vertragsstaat abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht hat und ohne die Auskunft von dem Gegenstand dieses Besteuerungsrechts keine Kenntnis erlangen würde (BFH vom 10. Mai 2005, I B 218/04, BFH/NV S. 1503).

Die Auskünfte können sich auf steuerlich bedeutsame Fälle beschränken (z. B. hohe Zahlungsbeträge oder Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit). Die Übersendung einer Spontanauskunft ist nicht grundsätzlich von dem Überschreiten bestimmter Betragsgrenzen abhängig.

#### 6.1.4 **Verpflichtender spontaner Informationsaustausch zu „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“**

Ein verpflichtender spontaner Informationsaustausch entsprechend den Vereinbarungen zu BEPS Aktionspunkt 5 besteht mit OECD-, G20- sowie IF-Staaten. Die von Aktionspunkt 5 des BEPS Projekts erfassten „steuerlichen Vorbescheide“ (vgl. Tz. 1 des BMF-Schreibens „Merkblatt zum verpflichtenden automatischen und spontanen Austausch verbindlicher Auskünfte, verbindlicher Zusagen und Vorabzusagen zu Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten“ (sog. „Tax Rulings“) vom 17. August 2017, - IV B 6 - S 1320/16/10002 :014 -, BStBl 2017 I S. 1228) sind nach Maßgabe der im Verhältnis zu dem anderen Staat, der nicht EU-MS ist, geltenden Rechtsgrundlage spontan auszutauschen.

Im Verhältnis zu anderen EU-MS sind die „steuerlichen Vorbescheide“ i. S. d. BEPS Aktionspunktes 5 bei Unternehmen natürlicher Personen nach den Vorgaben von § 8 EUAHiG verpflichtend spontan auszutauschen, soweit der steuerliche Vorbescheid ausschließlich die Steuerangelegenheiten von natürlichen Personen betrifft, da in diesen Fällen ein automatischer Informationsaustausch nicht vorgesehen ist (vgl. Tz. 7 und 37 des vorgenannten BMF-Schreibens vom 17. August 2017).

Für den verpflichtenden spontanen Informationsaustausch nach Aktionspunkt 5 des BEPS Projekts ist das ausgefüllte Formular (Anlage 2c) in Form einer pdf-Datei dem EU-Standardformblatt SIF für den spontanen Informationsaustausch zu „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“ beizufügen.

#### 6.1.5 **Grenzen der Informationserteilung**

Die Ausführungen über die Grenzen der Informationserteilung in Tz. 5.3 gelten entsprechend. Dabei ist zu beachten, dass § 4 Abs. 3 Nr. 1 EUAHiG grundsätzlich darauf abstellt, dass die inländische Finanzbehörde die Informationen in einem Besteuerungsverfahren nach den Vorschriften der AO beschaffen könnte. Es ist jedoch zulässig, Zufallserkenntnisse und Zufallsfunde, die in einem - auch gegen Dritte gerichteten - Steuer Strafverfahren gewonnen werden, mitzuteilen. Dies gilt auch, wenn diese in keinem Besteuerungsverfahren nach den Vorschriften der AO

hätten mitgeteilt werden müssen. Insoweit besteht bezüglich der Weitergabe der erlangten Kenntnisse kein Verwertungsverbot, solange die Informationsgewinnung auf einer Durchsuchungsanordnung beruht, gegen die kein Rechtsmittel mehr möglich ist (BFH vom 17. Mai 1995, BStBl 1995 II S. 497).

## 6.2 Spontanauskünfte ausländischer Finanzbehörden

Spontanauskünfte ausländischer Finanzbehörden werden vom BZSt bzw. ZKA geprüft, regelmäßig übersetzt (vgl. Tz. 1.7) und an die zuständigen inländischen Finanzbehörden oder bei Steuern auf Versicherungsprämien an das zuständige Referat im BZSt weitergeleitet.

Die Informationen sind zeitgerecht auszuwerten. Hierbei gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Auswertung inländischen Kontrollmaterials. Wird der Inhalt vom betroffenen inländischen Steuerpflichtigen bestritten (z. B. bei dem Empfang einer Zahlung oder dem Erwerb bzw. dem Verkauf von Vermögen) ist von der örtlich zuständigen Finanzbehörde zu entscheiden, ob zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen ein formelles Ersuchen an die ausländische Finanzbehörde nach Tz. 4.1 zu richten ist.

Bittet ein anderer EU-MS um eine Rückmeldung des Ergebnisses der Verwendung der Informationen aus einer Spontanauskunft, hat die zuständige Finanzbehörde die Rückmeldung unverzüglich, spätestens jedoch drei Monate nachdem das Ergebnis bekannt geworden ist, an das BZSt bzw. ZKA weiterzuleiten (§ 16 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG). Die Rückmeldung ist dem BZSt bzw. ZKA elektronisch auf dem Dienstweg weiterzuleiten. Für die Rückmeldung sowie die Mitteilung des steuerlichen Mehrergebnisses ist grundsätzlich das EU-Standardformblatt FIF (Anhang IV der EUAHiDV) zu verwenden. Das BZSt wird die von der zuständigen Finanzbehörde übermittelten Angaben an den anderen EU-MS weiterleiten, sofern die Vorschriften zum Datenschutz und zum Schutz des Steuergeheimnisses dem nicht entgegenstehen (§ 16 Abs. 2 Satz 2 und 3 EUAHiG).

## **Abschnitt 3 - Verpflichtender automatischer Informationsaustausch**

### **6.3 Automatischer Austausch von Informationen - Umfang, Allgemeines, Grenzen und Geheimhaltungsvorschriften**

Bei verpflichtenden automatischen Auskünften handelt es sich um die systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen über gleichartige Sachverhalte in regelmäßigen, im Voraus festgelegten Abständen.

Das BZSt ist gemäß § 3 Abs. 2 Satz 1 i.V. m. § 7 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG und § 5 Abs. 1 Nr. 5a - 5e FVG für die Entgegennahme und ggf. Weiterleitung der dort genannten Informationen zuständig. Bei dem verpflichtendem automatischen Austausch von Informationen über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“) ist das Verfahren nach Art. 21 Abs. 5 der EUAHiRL anzuwenden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5c FVG) vgl. Tz. 6.3.2.3 letzter Absatz.

In den Fällen des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs findet eine Anhörung der Beteiligten nicht statt (§ 91 Abs. 2 Nr. 4, § 117c Abs. 2 Satz 1, § 117 c Abs. 4 Satz 2 AO, § 7 Abs. 8 EUAHiG).

Die Ausführungen über die Grenzen der Informationserteilung (vgl. Tz. 5.3) und zur Geheimhaltung (vgl. Tz. 1.6) gelten entsprechend.

#### **6.3.1 Automatische Übermittlung von Informationen an andere Staaten**

##### **6.3.1.1 Automatische Übermittlung von Informationen nach dem EUAHiG/DAC1**

Ab dem Besteuerungszeitraum 2014 sind jährlich folgende verfügbare Informationen über im anderen EU-MS ansässige Personen an den anderen EU-MS zu übermitteln (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG):

- Vergütungen aus unselbständiger Arbeit,
- Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen,
- Lebensversicherungsprodukte, die nicht von anderen Rechtsakten der EU über den Austausch von Informationen oder vergleichbaren Maßnahmen erfasst sind,
- Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen und
- Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus.

Verfügbare Informationen i. S. d. § 7 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG sind Informationen, die in den Steuerakten enthalten sind und die im Einklang mit den Verfahren für die Erhebung und Verarbeitung von Informationen abgerufen werden können.

Die Übermittlung an den anderen Staat erfolgt durch das BZSt auf elektronischem Weg (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG). Das elektronische Format für den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über bestimmte Arten von Einkünften und Vermögen wurde in Art. 2 Abs. 1 EUAHiDV festgelegt. Die Übermittlung der Daten erfolgte erstmals ab dem 1. Januar 2015 (§ 21 Abs. 1 EUAHiG).

### 6.3.1.2 Automatische Übermittlung von Informationen über Finanzkonten

#### FATCA

Der verpflichtende automatische Informationsaustausch über Finanzkonten mit den Vereinigten Staaten von Amerika wird durch das FATCA-Abkommen umgesetzt. Von den darin festgelegten Pflichten sind nur Finanzinstitute i. S. d. FATCA-USA-UmsV betroffen. Finanzinstitute sind grundsätzlich meldende Finanzinstitute. Einige Finanzinstitute werden als „nicht meldende Finanzinstitute“ jedoch von diesen Pflichten ausgenommen. Meldende deutsche Finanzinstitute sind verpflichtet, mit Beginn des Kalenderjahres 2014 für jedes meldepflichtige Konto die in der FATCA-USA-UmsV aufgeführten Daten zu erheben und bis zum 31. Juli des jeweiligen folgenden Kalenderjahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz an das BZSt zu übermitteln. Das BZSt übermittelt die von den Finanzinstituten gemeldeten Informationen automatisch elektronisch bis zum 30. September des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, auf das sich die Daten beziehen, an den IRS.

Der amtlich vorgeschriebene Datensatz und die Nichtbeanstandungsregelung bei Meldungen der Finanzinstitute für das Kalenderjahr 2016 wurde mit BMF-Schreiben vom 2. Juni 2017, - IV B 6 - S 1316/11/10052 :124 -, BStBl 2017 I S. 877, bekannt gegeben. Die Veröffentlichung von Änderungen am amtlich vorgeschriebenen Datensatz erfolgt grundsätzlich ausschließlich auf der Internetseite des BZSt, <http://www.bzst.de>. Eine Veröffentlichung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes im BStBl erfolgt zukünftig nur noch bei weit reichenden Änderungen des Datensatzes.

#### CRS

Zur Bekämpfung grenzüberschreitender Steuerhinterziehung sowie sonstiger Formen mangelnder Steuerdisziplin entwickelte die OECD den weltweiten Standard für den

verpflichtenden automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (CRS). Der Meldestandard ist demjenigen, der für den Austausch nach dem FATCA-Abkommen verwendet wird, angelehnt. Die Einzelheiten bestimmt das FKAustG. Meldende deutsche Finanzinstitute sind verpflichtet, mit Beginn des Kalenderjahres 2016 für jedes meldepflichtige Konto die im FKAustG aufgeführten Daten zu erheben und bis zum 31. Juli des jeweiligen folgenden Kalenderjahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz an das BZSt, welches als zuständige Behörde bestimmt wurde, zu übermitteln. Das BZSt übermittelt diese Informationen automatisch elektronisch an den anderen Vertragsstaat.

Zwischen den EU-MS wurde der CRS durch die Änderung der EUAHiRL (DAC2) umgesetzt. Informationen nach dem CRS werden den anderen EU-MS automatisch elektronisch übermittelt. Die Übermittlung erfolgt nach dem in der EUAHiDV vorgeschriebenen Datensatz. Der Austausch erfolgte erstmalig ab dem 30. September 2017 für Informationen der Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2016 (§ 21 Abs. 2 EUAHiG).

Der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten mit Vertragsstaaten des Übereinkommens wurde durch das MCAA CRS geregelt. Danach sind Informationen über Finanzkonten automatisch zu übermitteln, sofern die Vertragsstaaten zweiseitig die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 MCAA CRS erfüllen. Die Vertragsstaaten haben die Erfüllung der Voraussetzungen dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums des Übereinkommens zu notifizieren. Das Sekretariat des Koordinierungsgremiums überwacht die Notifizierungen und veröffentlicht auf der Internetseite der OECD eine Liste der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, für die die Vereinbarung eine wirksame Vereinbarung darstellt. Der Mehrseitigen Vereinbarung sind auch Staaten beigetreten, die das Übereinkommen nicht gezeichnet haben.

Der Austausch mit Vertragsstaaten der Mehrseitigen Vereinbarung erfolgte erstmalig ab dem 30. September 2017 für Informationen der Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2016. Die Übermittlung erfolgt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (BMF-Schreiben vom 6. Juni 2017, - IV B 6 - S 1315/13/10021 :036 -, BStBl 2017 I S. 847). In seiner aktuellsten Fassung ist der amtlich vorgeschriebene Datensatz auf der Internetseite des BZSt <http://www.bzst.de> veröffentlicht. Für den ersten automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen am 30. September 2017 wurde die finale Staatenauauschliste 2017 mit BMF-Schreiben vom 22. Juni 2017, - IV B 6 - S 1315/13/10021 :046 -, BStBl 2017 I S. 866, bekannt gegeben. Aktualisierungen der Staatenauauschliste sind auf der Internetseite des BZSt <http://www.bzst.de> einzusehen.

### 6.3.1.3 Automatische Übermittlung von Informationen über „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“ nach dem EUAHiG/DAC3

Für den verpflichtenden automatischen Austausch von Informationen über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen („Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“) erfolgte eine Änderung der EUAHiRL zum 1. Januar 2017. Das EUAHiG ist zur Umsetzung dieser Änderungen in nationales Recht mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20. Dezember 2016 (BGBl. 2016 I S. 3000) geändert worden.

Weitere Einzelheiten zum sachlichen persönlichen und zeitlichen Anwendungsbereich und das Verfahren der Übermittlung sind im BMF-Schreiben „Merkblatt zum verpflichtenden automatischen und spontanen Austausch verbindlicher Auskünfte, verbindlicher Zusagen und Vorabzusagen zu Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten“ vom 17. August 2017, - IV B 6 - S 1320/16/10002 :014 -, BStBl 2017 I S. 1228, veröffentlicht.

### 6.3.1.4 Automatische Übermittlung länderbezogener Berichte

Am 5. Oktober 2015 veröffentlichte die OECD die Ergebnisse zum gemeinsamen Projekt BEPS von G20 und OECD, welche u. a. ein Maßnahmenpaket gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen vorschlagen. Der BEPS Aktionspunkt 13 sieht die Erstellung von länderbezogenen Berichten für multinational tätige Unternehmen und deren automatischen Austausch (CbCR) vor. Meldepflichtige deutsche Unternehmen i. S. d. § 138a Abs. 1 AO haben einen länderbezogenen Bericht des Konzerns zu erstellen und an das BZSt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Es besteht die Möglichkeit der Beauftragung i. S. d. § 138a Abs. 3 AO. Die meldepflichtigen deutschen Unternehmen haben den länderbezogenen Bericht erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, bis zum 31. Dezember 2017 und in den Folgejahren jeweils bis zum 31. Dezember des auf den Meldezeitraum folgenden Kalenderjahres an das BZSt zu übermitteln.

Das BZSt übermittelt alle ihm zugegangenen länderbezogenen Berichte im Rahmen des automatischen elektronischen Informationsaustauschs zum einen an die jeweils zuständige inländische Finanzbehörde (§ 138a Abs. 7 Satz 1 AO) bzw. im Rahmen

des automatischen Informationsaustauschs automatisch elektronisch an die anderen Vertragsstaaten (§ 138a Abs. 7 Satz 2 AO).

Im Verhältnis zu anderen EU-MS wurde die BEPS-Empfehlung zum Aktionspunkt 13 durch entsprechende Änderungen der EUAHiRL (DAC4) und national durch die Änderung des EUAHiG umgesetzt. Nach § 7 Abs. 10 EUAHiG übermittelt das BZSt die länderbezogenen Berichte, die ihm nach § 138a Abs. 6 AO übermittelt wurden, automatisch elektronisch an die zuständige Behörde des anderen EU-MS, sofern Angaben nach § 138a Abs. 2 AO in dem länderbezogenen Bericht enthalten sind. Nach § 7 Abs. 11 EUAHiG teilt das BZSt den anderen EU-MS zusätzlich automatisch mit, wenn sich die ausländische Konzernobergesellschaft der einbezogenen inländischen Konzerngesellschaft geweigert hat, die erforderlichen Informationen zur Erstellung des länderbezogenen Berichts bereitzustellen (§ 138a Abs. 4 Satz 1 AO).

Der verpflichtende automatische Austausch länderbezogener Berichte mit Vertragsstaaten des Übereinkommens wird durch das MCAA CbC geregelt. Danach sind diese Informationen automatisch zu übermitteln, sofern die Vertragsstaaten zweiseitig die Voraussetzungen des § 8 Nr. 2 MCAA CbC erfüllen. Die Vertragsstaaten haben die Erfüllung der Voraussetzungen dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums des Übereinkommens zu notifizieren. Das Sekretariat des Koordinierungsgremiums überwacht die Notifizierungen und veröffentlicht auf der Internetseite der OECD eine Liste der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, für die die Vereinbarung eine wirksame Vereinbarung darstellt. Dieser Mehrseitigen Vereinbarung sind auch Staaten beigetreten, die das Übereinkommen nicht gezeichnet haben.

Nach § 4 MCAA CbC teilt das BZSt den anderen Vertragsstaaten Fehler, unvollständige Informationsmeldungen sowie Fälle der Nichteinhaltung ebenfalls mit.

### 6.3.2 **Automatische Informationen von anderen Staaten und Gebieten**

Automatisch entgegengenommene Informationen sind zeitgerecht auszuwerten. Hierbei gelten grundsätzlich die gleichen Grundsätze wie bei der Auswertung inländischen Kontrollmaterials. Wird der Inhalt vom betroffenen inländischen Steuerpflichtigen bestritten (z. B. der Empfang einer Zinszahlung) ist von der örtlich zuständigen Finanzbehörde zu entscheiden, ob zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen ein formelles Ersuchen an die ausländische Finanzbehörde nach Tz. 4.1 zu richten ist.

Die automatisch entgegengenommenen Informationen dürfen nur für die in den völkerrechtlichen Vereinbarungen oder dem EUAHiG festgelegten Zwecke verwendet werden. Sollen erhaltene Informationen für andere Zwecke verwendet werden als in den völkerrechtlichen Vereinbarungen oder dem EUAHiG festgelegt wurde, ist dies nur zulässig, wenn der übermittelnde Staat seine Einwilligung erteilt (§ 19 Abs. 2 Satz 2 EUAHiG). Dies ist auf Seiten der Landesfinanzbehörden entsprechend zu beachten und sicherzustellen.

#### **6.3.2.1 Automatische Informationen von anderen EU-MS nach DAC1**

Das BZSt nimmt Informationen nach § 7 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG (vgl. Tz. 6.3.1.1), die von anderen EU-MS automatisch übermittelt wurden, entgegen, speichert sie und leitet sie zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens nach Maßgabe des § 88 Abs. 3 und 4 AO an die zuständige Finanzbehörde weiter.

Auf die Bestimmungen zum Geheimhaltungsschutz und zur Verwendungsbeschränkung (vgl. Tz. 6.3 und Tz. 6.3.2) wird verwiesen. Im Rahmen der automatisierten Weiterleitung der Informationen nach § 7 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG an die Landesfinanzbehörden erfolgt kein gesonderter Hinweis zum Geheimhaltungsschutz durch das BZSt.

#### **6.3.2.2 Automatische Informationen über Finanzkonten von anderen Staaten und Gebieten**

Das BZSt nimmt nach § 9 Abs. 2 FATCA-USA-UmsV und § 5 Abs. 3 FKAustG die von anderen Staaten und Gebieten übermittelten Daten (vgl. Tz. 6.3.1.2) entgegen, speichert sie und leitet sie zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens nach Maßgabe des § 88 Abs. 3 und 4 AO an die zuständige Landesfinanzbehörde weiter.

Auf die Bestimmungen zum Geheimhaltungsschutz und zur Verwendungsbeschränkung (vgl. Tz. 6.3 und Tz. 6.3.2) wird verwiesen. Im Rahmen der automatisierten Weiterleitung der Informationen nach § 9 Abs. 2 FATCA-USA-UmsV und § 5 Abs. 3 FKAustG an die Landesfinanzbehörden erfolgt kein gesonderter Hinweis zum Geheimhaltungsschutz durch das BZSt.

### **6.3.2.3 Automatische Informationen über „Tax Rulings/steuerliche Vorbescheide“ von anderen EU-MS nach DAC3**

Das BZSt und die Landesfinanzbehörden nutzen für die Entgegennahme von Informationen nach Art. 8a der EUAHiRL (DAC3) das Zentralverzeichnis, § 7 Abs. 9 Satz 2 EUAHiG.

Das BZSt leitet die die Bundesrepublik Deutschland betreffenden und eindeutig zuordnungsfähigen Daten an die zuständigen Landesfinanzbehörden weiter.

### **6.3.2.4 Automatische Übermittlung länderbezogener Berichte von anderen Staaten und Gebieten**

Das BZSt nimmt die von anderen Staaten und Gebieten übermittelten länderbezogenen Berichte entgegen und leitet die eindeutig zuzuordnenden Daten der jeweils zuständigen Landesfinanzbehörde zu (§ 7 Abs. 12 Satz 1 und 2 EUAHiG, § 138a Abs. 7 Satz 3 AO).

## **Abschnitt 4 - Besondere Formen der Zusammenarbeit**

### **7 Informationsaustausch im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung**

In- und ausländische Finanzbehörden können einander die gleichzeitige Prüfung eines Steuerpflichtigen oder mehrerer Steuerpflichtiger vorschlagen, um

- Doppelbesteuerungen bzw. -belastungen zu verhindern, besonders durch übereinstimmende Abgrenzung der Gewinne verbundener Unternehmen;
- grenzüberschreitende Sachverhalte durch Informationsaustausch aufzuklären.

Rechtsgrundlage für den Informationsaustausch anlässlich einer gleichzeitigen Prüfung in zwei oder mehreren EU-MS ist § 12 EUAHiG. Im Übrigen gelten für den Informationsaustausch die allgemeinen Grundsätze. Danach ist ein Informationsaustausch im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung auch im Verhältnis zu Staaten oder Gebieten zulässig, die nicht EU-MS sind, soweit der Informationsaustausch auf der Grundlage einer Informationsaustauschklausel in einem DBA, einem besonderen Rechts- und Amtshilfeabkommen, einem TIEA, dem Übereinkommen oder § 117 Abs. 1 oder 3 AO erfolgt.

Weitere Einzelheiten, auch zu gleichzeitigen Prüfungen mit Staaten oder Gebieten, die nicht EU-MS sind, ergeben sich aus dem BMF-Schreiben „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ vom 9. Januar 2017, - IV B 6 - S 1315/16/10016 :002 -, BStBl 2017 I S. 89.

### **8 Gemeinsame Prüfungstätigkeit mehrerer Steuerverwaltungen**

Für gleichzeitige Prüfungen mit einem oder mehreren EU-MS kann im Rahmen der §§ 10 bis 12 EUAHiG zum Zweck des Informationsaustauschs vereinbart werden, dass befugte Bedienstete des anderen EU-MS

- in den Amtsräumen zugegen sein dürfen, in denen die deutsche Finanzbehörde ihre Tätigkeit ausübt, oder
- bei den behördlichen Ermittlungen zugegen sein dürfen, die auf deutschem Hoheitsgebiet durchgeführt werden.

Für die Anwesenheit inländischer Bediensteter im anderen EU-MS gelten nach § 11 EUAHiG diese Regelungen sinngemäß.

Das BZSt trifft hierüber eine Vereinbarung mit den zuständigen in- und ausländischen Behörden.

Weitere Einzelheiten, auch zu gemeinsamen Prüfungen mit Staaten, die nicht EU-MS sind, ergeben sich aus dem BMF-Schreiben „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ vom 9. Januar 2017, - IV B 6 - S 1315/16/10016 :002 -, BStBl 2017 I S. 89.

## 9 JITSIC/SPOC

JITSIC ist ein seit März 2015 bestehendes Netzwerk der zwei- oder mehrseitigen Zusammenarbeit von Steuerverwaltungen zwischen 38 Mitgliedstaaten und Nicht-Mitgliedstaaten der OECD. Deutschland nimmt an dieser Zusammenarbeit teil. Im Rahmen des Netzwerkes benennt jeder teilnehmende Staat einen Ansprechpartner, den JITSIC SPOC. Die Funktion des JITSIC SPOC für Deutschland wird durch das BMF, Referat IV B 6, wahrgenommen.

Ziel von JITSIC ist es, mittels initiiertter Projekte bzw. durch koordinierte zwei- oder mehrseitige Kontakte Strategien zur besseren Zusammenarbeit bei konkreten internationalen Steuersachverhalten zu erarbeiten. Dies erfolgt im Rahmen der entsprechenden gesetzlichen Regelungen zur internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und ist auf den Internetseiten des BZSt unter <http://www.bzst.de> abrufbar. Es ersetzt das Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen vom 23. November 2015, - IV B 6 - S 1320/07/10004 :007 -, BStBl 2015 I S. 928 ff.

Im Auftrag  
Kreienbaum

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.