



MDg Martin Kreienbaum  
Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

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 23. November 2015

BETREFF **Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in  
Steuersachen - Stand: 1. Januar 2013**

ANLAGEN 10

GZ **IV B 6 - S 1320/07/10004 :007**

DOK **2015/1058786**

(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 durch den Zoll verwalteten Steuern und der Mehrwertsteuer, durch Informationsaustausch leisten, die nachfolgenden Grundsätze.

	Seite
<b>Verzeichnis der Abkürzungen</b> .....	5
<b>Verzeichnis der Anlagen und Formulare</b> .....	8
1 <b>Allgemeines</b> .....	10
1.1 <b>Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch</b> .....	10
1.2 <b>Verhältnis zur Rechtshilfe im Steuerstraf- und Bußgeldverfahren</b> .....	11
1.3 <b>Rechtsgrundlagen der zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch</b> .....	12
1.3.1 <b>Überblick</b> .....	12
1.3.2 <b>Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung</b> .....	13
1.3.3 <b>Amts- und Rechtshilfevereinbarungen/Informationsaustauschabkommen</b> ..	13
1.3.4 <b>EU-Amtshilferichtlinie und EU-Amtshilfegesetz</b> .....	13
1.3.5 <b>Informationsaustausch ohne völkerrechtliche Vereinbarungen und Rechtsakte der Europäischen Union (§ 117 Abs. 1 und 3 AO)</b> .....	14
1.4 <b>Auskunftsarten</b> .....	14
1.5 <b>Zuständigkeiten und Amtshilfeweg</b> .....	15
1.5.1 <b>Zuständigkeiten für den Verkehr mit ausländischen Finanzbehörden</b> .....	15
1.5.1.1 <b>Bundesministerium der Finanzen/Bundeszentralamt für Steuern</b> .....	15
1.5.1.2 <b>Landesfinanzbehörden</b> .....	15
1.5.1.3 <b>Unmittelbarer Verkehr mit Österreich</b> .....	16
1.5.1.4 <b>Delegation von Zuständigkeiten</b> .....	16
1.5.1.5 <b>Gemeinden und Gemeindeverbände</b> .....	17
1.5.2 <b>Amtshilfeweg</b> .....	17
1.6 <b>Steuergeheimnis und Geheimhaltung</b> .....	19
1.6.1 <b>Geheimhaltung im Inland</b> .....	19
1.6.2 <b>Geheimhaltung im Ausland</b> .....	20
1.7 <b>Übersetzungen</b> .....	20
2 <b>Umfang des zwischenstaatlichen Informationsaustausches</b> .....	21
2.1 <b>Großer bzw. umfassender Informationsaustausch</b> .....	21
2.2 <b>Kleiner Informationsaustausch</b> .....	22
2.3 <b>Informationsaustausch mit mehreren Staaten und/oder Gebieten</b> .....	23
3 <b>Rechtliches Gehör</b> .....	23
3.1 <b>Anhörung inländischer Beteiligter</b> .....	23
3.1.1 <b>Grundsatz</b> .....	23
3.1.2 <b>Ausnahmen von der Anhörungspflicht</b> .....	24
3.1.3 <b>Inländischer Beteiligter</b> .....	26
3.1.4 <b>Formen der Anhörung</b> .....	26
3.1.5 <b>Anhørungsfrist</b> .....	26
3.2 <b>Rechtsschutz</b> .....	26

3.2.1	<b>Behandlung von Einwendungen</b> .....	26
3.2.2	<b>Verfahren und Rechtsbehelfe</b> .....	27
4	<b>Ersuchen an ausländische Finanzbehörden</b> .....	28
4.1	<b>Einleitung des Auskunftsverfahrens</b> .....	28
4.1.1	<b>Allgemeines</b> .....	28
4.1.2	<b>Vorherige Ermittlungen</b> .....	29
4.1.3	<b>Gruppensuchen</b> .....	29
4.1.4	<b>Zustellungsersuchen nach dem EUAHiG</b> .....	32
4.2	<b>Form, Inhalt, Übermittlung und Erledigung des Ersuchens</b> .....	33
4.2.1	<b>Form und Inhalt des Ersuchens</b> .....	33
4.2.2	<b>Übermittlung des Ersuchens</b> .....	34
4.2.3	<b>Entsendung von Bediensteten deutscher Finanzbehörden in andere Staaten oder Gebiete</b> .....	34
4.2.4	<b>Erledigung des Ersuchens</b> .....	35
4.2.5	<b>Anschlusersuchen, Richtigstellung</b> .....	35
4.2.6	<b>Rückmeldungen an andere EU-MS</b> .....	35
5	<b>Ersuchen an deutsche Finanzbehörden</b> .....	36
5.1	<b>Zulässigkeitsprüfung</b> .....	36
5.2	<b>Erledigung des Ersuchens</b> .....	36
5.2.1	<b>Ermittlungsbefugnisse</b> .....	36
5.2.2	<b>Verfahren</b> .....	37
5.2.3	<b>Außenprüfung</b> .....	38
5.2.4	<b>Anwesenheit von Bediensteten anderer Staaten oder Gebiete im Inland</b> .....	38
5.2.5	<b>Zustellungsersuchen nach dem EUAHiG</b> .....	39
5.2.6	<b>Zuständigkeit</b> .....	39
5.2.7	<b>Antwort</b> .....	39
5.2.8	<b>Gegenersuchen</b> .....	40
5.2.9	<b>Kosten</b> .....	40
5.3	<b>Grenzen der Informationsübermittlung</b> .....	40
5.3.1	<b>Verbot der Informationsübermittlung</b> .....	41
5.3.1.1	<b>Beschränkungen aufgrund nationalen Rechts</b> .....	41
5.3.1.2	<b>Abkommenswidrige Besteuerung</b> .....	41
5.3.1.3	<b>Geschäfts- und Betriebsgeheimnis</b> .....	41
5.3.1.4	<b>Ausschöpfen der ausländischen Ermittlungsmöglichkeiten</b> .....	42
5.3.1.5	<b>Ordre Public</b> .....	42
5.3.2	<b>Verweigerung der Informationsübermittlung</b> .....	42
5.3.2.1	<b>Beschränkungen aufgrund ausländischen Rechts</b> .....	42
5.3.2.2	<b>Vorbehalt der Streitschlichtung</b> .....	42
6	<b>Informationsaustausch ohne Ersuchen</b> .....	43
6.1	<b>Auskünfte deutscher Finanzbehörden ohne Ersuchen</b> .....	43

6.1.1	<b>Auskünfte im Einzelfall (Spontanauskünfte)</b> .....	43
6.1.1.1	<b>Grenzen der Informationserteilung</b> .....	45
6.1.2	<b>Automatische Übermittlung von Informationen</b> .....	45
6.2	<b>Auskünfte ausländischer Finanzbehörden ohne Ersuchen</b> .....	46
7	<b>Informationsaustausch im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung</b> .....	47
8	<b>Gemeinsame Prüfungstätigkeit mehrerer Steuerverwaltungen</b> .....	48
9	<b>Vordrucke und Formblätter</b> .....	49

## Verzeichnis der Abkürzungen

Abs.	Absatz
ACK/ABI/FTL/SAE	<b>A</b> cknowledgement of Receipt of the Request for Information/ Request for <b>A</b> dditional <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
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAHiG	Gesetz zur Durchführung der EG-Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (EG-Amtshilfe-Gesetz vom 19. Dezember 1985 (BGBI. I S. 2436, 2441), zuletzt geändert durch Art. 17 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBI. I S. 3150) und zum 1. Januar 2013 aufgehoben durch EUAHiG
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) und zum 1. Januar 2013 in Kraft getreten
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 11.03.2011, S. 1)
EUAHiDV	Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1156/2012 der Kommission vom 6. Dezember 2012 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Artikeln der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (Amtsblatt EU L 335 vom 7.12.2012, S. 42)
EU-KOM	Europäische Kommission
EU-MS	Mitgliedstaat(en) der Europäischen Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FGO	Finanzgerichtsordnung
FIF	<b>Feedback on Exchange of Information</b> = elektronisches EU-Standardformblatt für die Erteilung von Rückmeldungen RIF (Anhang IV der EUAHiDV)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GewSt	Gewerbsteuer
ggf.	gegebenenfalls
GG	Grundgesetz
i. S. d.	im Sinne der/im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
KSt	Körperschaftsteuer
MWSt	Mehrwertsteuer
Nr.	Nummer
OECD	<b>Organization for Economic Cooperation and Development</b> (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
RIF	<b>Request for Exchange of Information</b> = elektronisches EU-Standardformblatt für Ersuchen RIF (Anhang I der EUAHiDV)
S.	Seite
SFRJ	Sozialistische Föderative Republik Jugoslawien

SIF	Spontaneous Exchange of <b>I</b> nformation = elektronisches EU-Standardformblatt für Spontanauskünfte SIF (Anhang II der EUAHiDV)
TIEA	<b>T</b> ax <b>I</b> nformation <b>E</b> xchange <b>A</b> greement = Informationsaustauschabkommen
Tz.	Textziffer/Textziffern
u. a.	unter anderem
UdSSR	Union der Sozialistischen Sowjetrepubliken
vgl.	vergleiche
VSt	Vermögensteuer
z. B.	zum Beispiel

## **Verzeichnis der Anlagen und Formulare**

### Anlage 1

Anwendungsbereich des EUAHiG sowie der DBA/anderen Abkommen über den Informationsaustausch

### Anlage 2

Ersuchen an ausländischen Staat/ausländisches Gebiet nach einem TIEA

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

Ersuchen an ausländischen Staat

Ersuchen im steuerlichen Informationsaustausch über Steuern auf Versicherungsprämien

### Anlage 3a

Ersuchen an EU-MS

Übersendungsschreiben

### Anlage 3b

Ersuchen an ausländischen Staat/ausländisches Gebiet (außer EU-MS)

Übersendungsschreiben

### Anlage 4a

Antwort an EU-MS

Übersendungsschreiben

### Anlage 4b

Antwort an ausländischen Staat (außer EU-MS)

Übersendungsschreiben

### Anlage 5a

Mitteilung/Spontanauskunft an EU-MS

Übersendungsschreiben

### Anlage 5b

Mitteilung/Spontanauskunft an ausländischen Staat (außer EU-MS)

Übersendungsschreiben

### Anlage 6

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 beigefügt.

## 1 Allgemeines

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

- a) die von der Zollverwaltung verwalteten Steuern und
- b) die MWSt.

Die Durchführung des Informationsaustausches nach den TIEAs wird in einem gesonderten BMF-Schreiben geregelt.

Für die Durchführung der zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung gelten das mit BMF-Schreiben vom 29. Februar 2012 - IV B 6 - S 1320/07/10011 :010 -, BStBl I S. 244 veröffentlichte Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung) Stand: 1. Juli 2011 und das mit BMF-Schreiben vom 23. Januar 2014 - IV B 6 - S 1320/07/10011 :011 -, BStBl 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 I S. 698 veröffentlichte Merkblatt zur zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen. Der Informationsaustausch zwischen den Strafverfolgungsbehörden der EU-MS im Bereich der Steuerfahndung (sogenannte „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 II S. 268 und vom 8. Februar 1995, BStBl II S. 358).

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

## 1.2 **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 Rechtshilfebehandlung von einem Gericht oder einer Behörde durchgeführt werden soll. Insoweit wird auf das Merkblatt zur zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen vom 16. November 2006 (BStBl 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 von Behörden oder Gerichten erlangbare Informationen, z. B. aus Steuerakten oder öffentlichen Registern. Grundlage hierfür sind § 117 AO, die DBA mit großer bzw. umfassender Auskunftsklausel, bilaterale Amtshilfe-Verträge, TIEAs und die EUAHiRL. Die so erlangten Erkenntnisse können auch unmittelbar für das Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren verwendet werden (§ 19 Abs. 2 Nr. 4 EUAHiG). Eine Bekanntgabe erhaltener Informationen in öffentlichen Gerichtsverhandlungen oder Gerichtsentscheidungen ist nach dem EUAHiG sowie einer Vielzahl der DBA 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 I S. 698).

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

#### 1.3.1 **Überblick**

Völkerrechtliche Vereinbarungen<sup>1</sup> (z. B. DBA, TIEAs, zukünftige Abkommen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten) mit zahlreichen Staaten oder Gebieten sowie Rechtsakte der EU (vgl. § 117 Abs. 2 AO) enthalten Regelungen über die zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen. 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 abgedruckt im Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch, dort Anhang 12 I, wird hingewiesen.

Inländische Rechtsgrundlage für die Gewährung 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> 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 im 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, siehe auch 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“ zu entnehmen (siehe 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 gelten im Verhältnis zu den zum 1. Mai 2004 und 1. Januar 2007 beigetretenen EU-MS auch für Auskünfte, die Sachverhalte vor dem Beitrittstichtag betreffen. Dies gilt ab dem 1. Juli 2013 auch für den neuen EU-MS Kroatien.

### 1.3.5 **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 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 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 Informationsaustausches mit Staaten/Gebieten, die nicht unter den Anwendungsbereich der EUAHiRL fallen 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:

- a) Auskünfte auf Ersuchen in Einzelfällen (Tz. 4 und 5),
  - b) Auskünfte ohne Ersuchen (Tz. 6)
- Spontanauskünfte, d. h. Auskünfte ohne Ersuchen zur Übermittlung von Informationen, wenn zu vermuten ist, dass sie für die Festsetzung der Steuern im anderen Staat voraussichtlich erheblich sein können (Tz. 6.1.1);

- automatische Auskünfte, d. h. systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen über gleichartige Sachverhalte in regelmäßigen, im Voraus festgelegten Abständen (Tz. 6.1.2).

## 1.5 **Zuständigkeiten und Amtshilfeweg**

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

#### 1.5.1.1 **Bundesministerium der Finanzen/Bundeszentralamt für Steuern**

Das BMF hat seine Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuerfestsetzung gemäß § 5 Abs. 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. I S. 674).

Das BMF hat das BZSt als zentrales Verbindungsbüro im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der EUAHiRL benannt. Das BZSt übernimmt als zentrales Verbindungsbüro die Kommunikation mit den anderen EU-MS und prüft die Zulässigkeit eingehender und ausgehender Ersuchen bzw. Spontanauskünfte nach dem EUAHiG und führt als zuständige Behörde den automatischen Informationsaustausch nach § 7 EUAHiG und zukünftig nach Abkommen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (siehe Tz. 1.3.1) durch.

#### 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 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 Unmittelbaren Verkehr mit Österreich

Durch die deutsch-österreichische Konsultationsvereinbarung vom 6. November 2013, BStBl I S. 1460 wurde die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich des Informationsaustausches 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 I 1955 S. 434 (AHV-1954) und dem zwischen den Vertragsstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen 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 Prüfungen erfolgen nach den Bestimmungen der EUAHiRL.

### 1.5.1.4 Delegation von Zuständigkeiten

Den Finanzämtern im Zuständigkeitsbereich des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft 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 I S. 1184.

Dem Bayerischen Landesamt für Steuern im Zuständigkeitsbereich des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen 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 I S. 904 und vom 18. August 2006 - IV B 1 - S 1321 CZE - 3/06 -, BStBl I S. 487.

Eine Überarbeitung der in dieser Tz. genannten BMF-Schreiben an die neue Rechtslage in der EU ist in Vorbereitung. Die Verwaltungsvereinbarungen gelten bis auf weiteres fort.

#### 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 2, 2a oder EU-Standardformblatt RIF jeweils mit Anlage 3a oder 3b) 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 (Gemeindeverbände) übermitteln Ersuchen 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 (Vornahmebehörde) (Tz. 5.2.6). Das Ermittlungsergebnis wird dem BZSt auf dem Dienstweg mit Übersendungsschreiben (Anlage 4a oder 4b) 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) Auskünfte deutscher Finanzbehörden ohne Ersuchen  
(Spontaner Informationsaustausch)**

Für ausländische Finanzbehörden bestimmte Auskünfte ohne Ersuchen werden dem BZSt auf dem Dienstweg mit Übersendungsschreiben (EU-Standardformblatt SIF mit Anlage 5a oder 5b) vorgelegt. Die Dienstwegregelungen der Länder sind zu beachten, insbesondere die Ausnahmeregelungen, z. B. wenn der Betroffene nicht angehört wurde oder Einwendungen erhoben hat.

Auskünfte ohne Ersuchen über Arbeitslöhne von in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen und in anderen EU-MS tätigen Arbeitnehmern im Zusammenhang mit einem Freistellungsantrag im Lohnsteuer-Abzugsverfahren können ohne Einhaltung des Dienstweges direkt von den Finanzämtern dem BZSt vorgelegt werden (Tz. 5 Informationsaustausch, Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG vom 21. Juli 2005 - IV B 1 - S 2411 - 2/05 -, BStBl I S. 821).

Die Gemeinden (Gemeindeverbände) übermitteln Auskünfte ohne Ersuchen unmittelbar an das BZSt.

**d) Auskünfte ausländischer Finanzbehörden ohne Ersuchen**

Das BZSt übersendet Auskünfte ausländischer Finanzbehörden ohne Ersuchen der zuständigen Ober- oder Landesfinanzdirektion bzw. im Freistaat Bayern dem Bayerischen Landesamt für Steuern und in den Ländern, in denen keine Ober- oder Landesfinanzdirektion besteht, der obersten Landesfinanzbehörde bzw. im Land Sachsen-Anhalt ab dem 1. Januar 2015 dem Finanzamt Magdeburg. Auskünften über Steuern auf Versicherungsprämien sind dem im BZSt zuständigen Referat zu übermitteln.

Zu den Ausnahmen beim Amtshilfeweg wird auf die Tz. 1.5.1 (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.

## 1.6 **Steuergeheimnis und Geheimhaltung**

### 1.6.1 **Geheimhaltung im Inland**

Das Steuergeheimnis 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 Auskunft ohne Ersuchen 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 (§ 30 AO). 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 Informationsaustausches übermittelt wurden, können vom BZSt 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. Diese Weitergabe von Informationen ist in § 15 Abs. 2 und § 18 EUAHiG geregelt.

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.

### 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. Der 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 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 hierüber das BZSt. Falls erforderlich, wird das BZSt von Amts wegen die Angelegenheit aufklären und 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 Auskünften deutscher Finanzbehörden werden durch das BZSt veranlasst. Ersuchen und Auskünfte ausländischer Finanzbehörden werden - soweit erforderlich - vom BZSt in die deutsche Sprache übersetzt. Aus der englischen Sprache wird in einfach gelagerten Fällen nicht übersetzt. Die inländische Finanzbehörde kann schon bei Vorlage des Ersuchens (siehe das entsprechende Auswahlfeld in Anlage 3a und 3b) kenntlich machen, dass sie auf eine Übersetzung der Antwort zunächst verzichtet. Eine Übersetzung der Antwort kann ganz oder teilweise, falls notwendig, unmittelbar beim BZSt nachgefordert werden.

## Umfang des zwischenstaatlichen Informationsaustausches

Es ist im Allgemeinen zwischen dem großen bzw. umfassenden und dem kleinen Informationsaustausch 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.

Der große Informationsaustausch ist auch Gegenstand der besonderen Amts- und Rechtshilfevereinbarungen (Tz. 1.3.3). 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, so genanntes „Steueroasenland“) 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 Informationsaustausches nicht erbeten oder übermittelt werden.

## 2.3 **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.

## 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 des betroffenen inländischen Beteiligten darstellen. Um seine Rechte als Verfahrensbeteiligter wahren zu können, muss der Beteiligte grundsätzlich rechtzeitig darüber informiert werden, dass und in welchem Umfang Informationen an eine ausländische Steuerverwaltung übermittelt werden sollen. Dem 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. Ist es notwendig, dass auch Daten Dritter übermittelt werden, die als inländische Beteiligte i. S. d. Tz. 3.1.3 anzusehen sind, sind diese ebenfalls anzuhören.

Für die Anhörung ist die Behörde zuständig, die die Informationen/Unterlagen bereitstellt. Sie informiert die für die Übermittlung ins Ausland zuständige Finanzbehörde (Tz. 1.5.1) über das Ergebnis der Anhörung bzw. das Unterlassen einer Anhörung mittels Übersendungsschreiben (Anlagen 3a, 3b, 4a, 4b, 5a, 5b). Sofern ein Informationsaustausch nicht nach dem EUAHiG erfolgt, ist das Unterlassen einer Anhörung im Übersendungsschreiben (Anlage 3b, 4b, 5b) zu begründen.

### 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 des 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)

und der Verzicht auf die Anhörung erfolgt nach einer pflichtgemäßen Ermessensausübung.

Ob auf die Anhörung verzichtet werden kann, hat die zuständige Finanzbehörde in jedem Einzelfall nach pflichtgemäßem Ermessen unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze des § 91 AO zu entscheiden. Die Ermessensausübung ist aktenkundig zu machen.

Bei der Entscheidung über den Verzicht auf eine Anhörung hat die Finanzbehörde die berechtigten Interessen des Beteiligten zu berücksichtigen. Bestehen Zweifel, ob die berechtigten Interessen des Beteiligten berücksichtigt wurden, ist anzuhören. Eine Anhörung hat grundsätzlich zu erfolgen, wenn die Gefahr besteht, dass dem Beteiligten bei Übermittlung von Informationen und Unterlagen im Rahmen des Informationsaustausches 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 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 Überprüfungen, 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. 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 Informationsaustausches, insbesondere die Auswertung der ausgetauschten Informationen, gefährdet erscheint. Die Aufzählung in § 91 Abs. 2 AO ist nicht abschließend.

b) Weitere Ausnahmen, in denen eine Anhörung entfällt, 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 Fehlen eines inländischen Beteiligten (z. B. wenn ermittelt werden soll, ob der ausländische Steuerpflichtige in der Bundesrepublik Deutschland Vermögen besitzt oder bei entsprechenden Geldwäscheverdachtsanzeigen nach dem Geldwäschegesetz);
- bei der Weitergabe von Daten aus dem Rentenbezugsmitteilungsverfahren (§ 22a EStG);

- bei Mitteilungen aufgrund der Mitteilungsverordnung zu § 93a AO;
- in den Fällen des automatischen Informationsaustausches (§ 91 Abs. 2 Nr. 4 AO; § 7 Abs. 2 EUAHiG).

Für das Vorliegen dieser Ausnahmetatbestände trägt die Finanzbehörde die Feststellungslast.

### 3.1.3 **Inländischer Beteiligter**

Inländischer Beteiligter i. S. d. § 117 Abs. 4 Satz 3 AO ist derjenige, der im Zeitpunkt des Informationsaustausches 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). Das ist in der Regel der, den die Vornahmebehörde nach den §§ 93 bis 100 AO in Anspruch nimmt, aus dessen Steuerakten die erbetenen Auskünfte oder Unterlagen entnommen werden oder der einen Anspruch auf Schutz vor der unbefugten Weitergabe von Daten hat.

### 3.1.4 **Formen der Anhörung**

Die Anhörung kann schriftlich (Anlage 6) oder mündlich erfolgen. Bei mündlicher Anhörung sind die Anhörung und die Stellungnahme des Beteiligten aktenkundig zu machen.

In Fällen, in denen für die Beantwortung eines ausländischen Ersuchens die Anforderung von Informationen bzw. Unterlagen beim 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 Auskunft ohne Ersuchen

sind der Vornahmebehörde vorzutragen. Hält sie die Einwendungen für unbegründet, hat sie die Einwendungen der zuständigen Finanzbehörde (Tz. 1.5.1) auf dem Dienstweg zur Entscheidung vorzulegen (Anlagen 3a, 3b, 4a, 4b oder 5a, 5b) und den Beteiligten hierüber zu unterrichten. Der zuständigen Finanzbehörde sind sämtliche Unterlagen zu übermitteln, die zur Entscheidung über die Einwendungen sachdienlich sind.

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

In Fällen des Buchstaben 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.

### 3.2.2 **Verfahren und Rechtsbehelfe**

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

Der inländische Beteiligte hat die Möglichkeit, sich gegen Maßnahmen i. S. d. Tz. 3.2.1 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 Tz. 3.2.1 Buchstabe b) und c) auch dem betroffenen ausländischen Steuerpflichtigen zu

(BFH vom 20. Januar 1988, BStBl II S. 412 und BFH vom 17. Mai 1995, BStBl II S. 497).

Einwendungen gegen den ausländischen Steueranspruch, der einem ausländischen Ersuchen zugrunde liegt, können nur gegenüber dem ausländischen Staat oder Gebiet erhoben werden.

## **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 vereinbarend Schaden entstehen kann, ist zu berücksichtigen (§ 117 Abs. 3 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 des TIEA Musterabkommens).

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). 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 Gruppenersuchen). Entsprechend Art. 26 Abs. 5 OECD-MA, Art. 5 Abs. 4 TIEA Musterabkommen sowie Art. 18 Abs. 2 der EUAHiRL 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).

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 Abgabenordnung 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 (siehe auch § 6 Abs. 2 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 Beweisforschung 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 in der Fassung vom 17. Juli 2012).

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) Staat A hat Informationen über sämtliche in einem bestimmten Jahr in seinem Hoheitsgebiet erfolgten Transaktionen mit ausländischen Kreditkarten erhalten. Staat A hat die Daten verarbeitet und eine Prüfung begonnen, im Rahmen derer alle Kreditkartennummern ermittelt wurden, bei denen die Häufigkeit und Muster der Transaktionen sowie die Art der Nutzung im Laufe dieses Jahres nahe legen, dass die Kreditkarteninhaber Steuerinländer des Staates A waren. Staat A kann die Namen nicht mit Hilfe der üblicherweise im innerstaatlichen Besteuerungsverfahren zur Verfügung stehenden Informationsquellen ermitteln, da sich die Informationen nicht im Besitz oder unter der Kontrolle von Personen in seinem Hoheitsgebiet befinden. Durch die Kreditkartennummern wird die Bank B im Staat B als ein Emittent dieser Karten ermittelt. Im Rahmen seiner Ermittlung ersucht Staat A Staat B um Auskunft über die Namen, Anschriften und Geburtsdaten der Inhaber der im Rahmen der Prüfung ermittelten Karten sowie sonstiger Personen mit einer Zeichnungsberechtigung für diese Karten. Staat A übermittelt die betreffenden einzelnen Kreditkartennummern sowie die oben genannten Informationen als Nachweis der voraussichtlichen Erheblichkeit der erbetenen Informationen für seine Prüfung und - allgemein - für die Anwendung und Durchsetzung seines Steuerrechts.
- c) 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.

- d) 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 Tätigkeit der Investition. Die Steuerbehörden des Staates A haben eine Warnung an Steuerpflichtige herausgegeben, in der sämtliche Steuerpflichtige vor dem Produkt gewarnt werden und klargelegt 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 Webseite 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 Verwaltungszustellungsgesetz).

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

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

### 4.2.1 Form und Inhalt des Ersuchens

Für Ersuchen nach einem TIEA ist das OECD-Standardformular der Anlage 2, bei Ersuchen zu Steuern auf Versicherungsprämien das Formular der Anlage 2a zu nutzen. Für Ersuchen nach allen anderen Rechtsgrundlagen ist das EU-Standardformblatt RIF (Anhang I der EUAHiDV) zu verwenden. Für Zustellungersuchen 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,
- 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 legt das Ersuchen einschließlich Anlagen dem BZSt (Ausnahme: Delegation von Zuständigkeiten Tz. 1.5) auf dem Dienstweg vor (Anlage 3a, 3b). Ersuchen nach dem EUAHiG sind elektronisch zu übermitteln (§ 17 Abs. 1 EUAHiG).

#### 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 Informationsaustausches 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.

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 und 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).

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.

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

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

Die Erledigung des Ersuchens durch die ausländische Finanzbehörde hängt von den Umständen des Einzelfalles ab und kann mehrere Wochen dauern.

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. Bei Anschlusersuchen und der Richtigstellung von Sachverhalten kann auf den sonst vorgegebenen Dienstweg verzichtet werden, soweit das Anschlusersuchen keinen neuen Sachverhalt betrifft und die Richtigstellung nicht zugleich Gegenstand einer Spontanauskunft ist.

#### 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, 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 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 EUAHiG).

Die zuständigen Finanzbehörden (Tz. 1.5.1; auch in den Fällen des § 117 Abs. 3 AO 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 (Ausnahmen: unmittelbarer Verkehr mit Österreich/Delegation von Zuständigkeiten Tz. 1.5) unverzüglich zu unterrichten; zu den Versagungsgründen vgl. Tz. 5.3.

Falls das ausländische Ersuchen unter Verwendung eines 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 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 jedoch 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 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 (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 frist-

gerechte 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 durchzuführen.

Zur Erledigung eines Ersuchens kann eine Außenprüfung unter den Voraussetzungen des § 193 AO nur bei einem 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.

Ermittlungen sind in Verbindung mit einer Außenprüfung möglich, die aus anderen Gründen durchgeführt wird.

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

Soweit danach 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.

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

Zur Beschleunigung und Erleichterung des Verfahrens (Tz. 4.2.3) können Bedienstete des ersuchenden Staates oder Gebietes mit Zustimmung des BZSt 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 (siehe § 10 Abs. 3 EUAHiG).

Der Informationsaustausch mit Bediensteten des ersuchenden Staates oder Gebietes erfolgt entweder im Beisein eines Vertreters des BZSt oder wird an die entsprechende Vornahmebehörde delegiert. Die zuständige Landesfinanzbehörde darf Auskünfte nur erteilen, wenn das BZSt 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 Staaten oder Gebiete, die sich im Inland zur Durchführung eines Informationsaustausches aufhalten, müssen zu ihrer Legitimation jederzeit eine schriftliche Vollmacht des zentralen Verbindungsbüros vorlegen können (§ 10 Abs. 4 EUAHiG).

#### 5.2.5 **Zustellungsersuchen nach dem EUAHiG**

Die Erledigung von Zustellungsersuchen anderer EU-MS nach Art. 13 EUAHiRL erfolgt nach den Vorschriften des Verwaltungszustellungsgesetzes (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 übertragen werden.

#### 5.2.7 **Antwort**

Die zuständige Finanzbehörde legt dem BZSt (Ausnahme: Delegation Tz. 1.5.1.4) die Antwort ggf. mit Anlagen auf dem Dienstweg vor (Anlage 4a oder 4b). 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.

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 Formblatt einzutragen und dem BZSt 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 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), sind die im jeweiligen Abkommen genannten Grenzen zu beachten.

## 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 (z. B. § 4 Abs. 3 Nr. 1 EUAHiG). 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

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. z. B. § 4 Abs. 3 Nr. 3 EUAHiG). Die

zutreffende Besteuerung eines Betroffenen ist für sich allein kein Schaden in diesem Sinne. Der Beteiligte kann im Rahmen der Anhörung (Tz. 3.1) geltend machen, dass ihm ein Schaden droht.

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 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.

#### 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 (§ 4 Abs. 3 Nr. 2 EUAHiG).

#### 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).

#### 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 Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuer-sachen vom 13. Juli 2006, - IV B 6 - S 1300 - 340/06 -, BStBl I S. 461).

## **6 Informationsaustausch ohne Ersuchen**

### **6.1 Auskünfte deutscher Finanzbehörden ohne Ersuchen**

#### **6.1.1 Auskünfte im Einzelfall (Spontanauskünfte)**

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

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. 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 II S. 497).

Spontanauskünfte sind auch gegenüber Nicht-EU-MS zulässig, mit denen eine große bzw. umfassende Auskunftsklausel vereinbart ist. Sie sind außerdem 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.

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

Die Informationserteilung steht zwar - mit Ausnahme der Informationsübermittlung nach § 8 Abs. 2 EUAHiG - 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 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.

Informationen sind grundsätzlich unter Verwendung der EU-Standardformblätter SIF (Anhang II der EUAHiDV) zu übermitteln. 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).

#### 6.1.1.1 **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 - Steuerstrafverfahren 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 II S. 497).

#### 6.1.2 **Automatische Übermittlung von Informationen**

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

- a) im Rahmen der Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer nach § 50d Abs. 1 EStG (wird unmittelbar vom BZSt wahrgenommen);
- b) im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens nach § 50d Abs. 5 und 6 EStG (wird unmittelbar vom BZSt wahrgenommen).

Der weitere automatische Informationsaustausch wird derzeit aufgrund der folgenden Vereinbarungen/Absprachen mit

- den Niederlanden vom 16. Oktober 1997, BStBl I S. 970,
- Frankreich vom 18. Oktober 2001, BStBl I S. 801,
- Dänemark vom 24. Februar 2005, BStBl I S. 498,
- der Tschechischen Republik vom 30. August 2005, BStBl I S. 904,
- Litauen vom 27. Oktober 2005, BStBl I S. 1008,
- Estland vom 10. Mai 2006, BStBl I S. 355,
- Lettland vom 18. Mai 2006, BStBl I S. 359,
- Ungarn vom 26. Oktober 2006, BStBl I S. 694

entwickelt. Über den Zeitpunkt der Übermittlung der automatischen Auskünfte entscheidet das Bundesministerium der Finanzen.

Erstmals für den Besteuerungszeitraum 2014 sind ab 2015 jährlich folgende verfügbare Informationen über im anderen EU-MS ansässige Personen an den anderen EU-MS zu übermitteln (§ 7 EUAHiG):

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

Die Einzelheiten zum automatischen Informationsaustausch nach dem EUAHiG werden durch ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder festgelegt.

Unberührt bleibt der Austausch von Informationen im Einzelfall nach den Grundsätzen der Tz. 6.1.1.

## 6.2 **Auskünfte ausländischer Finanzbehörden ohne Ersuchen**

Auskünfte ausländischer Finanzbehörden ohne Ersuchen werden vom BZSt geprüft, - soweit erforderlich - übersetzt (vgl. Tz. 1.7) und an die zuständigen Landesfinanzbehörden 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 weiterzuleiten (§ 16 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG). Die Rückmeldung ist dem BZSt 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).

## 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 Auskunftsklausel in einem DBA, einem besonderen Rechts- und Amtshilfeabkommen, einem TIEA oder § 117 Abs. 1 oder 3 AO erfolgt.

Inländische Vorschläge für eine gleichzeitige Prüfung sind dem BZSt auf dem Dienstweg zuzuleiten. Der Vorschlag ist elektronisch zu übermitteln.

Eine Anhörung des inländischen Steuerpflichtigen hat stets zu erfolgen. Dies gilt auch, wenn zwei oder mehr EU-MS Informationen mit dem Ziel austauschen wollen, Unternehmen für eine gleichzeitige Prüfung auszuwählen. Bei gleichzeitigen Prüfungen mit anderen EU-MS kann von der Anhörung des Steuerpflichtigen bis zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung abgesehen werden, wenn ansonsten der Prüfungserfolg gefährdet werden würde (§ 12 Abs. 5 EUAHiG).

Das BZSt leitet den Vorschlag der inländischen Finanzbehörde an die zuständige ausländische Finanzbehörde weiter. Stimmt die ausländische Finanzbehörde dem Vorschlag zu, so prüfen beide Finanzbehörden gleichzeitig und unabhängig voneinander die gleichen Steuerjahre des ausgewählten Prüfungsfeldes.

Schlägt eine ausländische Finanzbehörde die Durchführung einer gleichzeitigen Prüfung vor, entscheidet die zuständige Finanzbehörde über ihre Teilnahme an der Prüfung und übermittelt dem BZSt die Zustimmung bzw. die begründete Ablehnung zur Weiterleitung an die ausländische Finanzbehörde (§ 12 Abs. 3 EUAHiG).

Das BZSt koordiniert in Abstimmung mit der zuständigen Landesfinanzbehörde oder bei Steuern auf Versicherungsprämien mit dem zuständigen Referat im BZSt die Abwicklung der gleichzeitigen Prüfung. Das BZSt kann die Koordination der gleichzeitigen Prüfung, einschließlich der Befugnis zum Informationsaustausch mit den beteiligten ausländischen Finanzbehörden, auf die zuständige oberste Landesfinanzbehörde delegieren (Tz. 1.5.1.2). 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).

## 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 Informationsaustausches 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.

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

Bei dem Informationsaustausch stellt die inländische Finanzbehörde sicher, dass den Bediensteten der anderen EU-MS nur solche Informationen offenbart werden, die nach § 4 EUAHiG übermittelt werden dürfen. Sind die erbetenen Informationen in den Unterlagen enthalten, zu denen die inländische Finanzbehörde Zugang hat, so werden den Bediensteten des anderen EU-MS Kopien dieser Unterlagen ausgehändigt.

Die Vereinbarung nach Abs. 1 dieser Tz. kann vorsehen, dass Bedienstete der anderen EU-MS im Beisein inländischer Bediensteter Personen befragen und Aufzeichnungen prüfen dürfen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Personen der Befragung und Prüfung zustimmen. Verweigert eine Person die Mitwirkung, gilt diese Verweigerung wie eine Verweigerung gegenüber inländischen Bediensteten (§ 10 Abs. 3 Satz 3 EUAHiG).

Befugte Bedienstete des anderen EU-MS müssen, wenn sie sich auf deutschem Hoheitsgebiet aufhalten, jederzeit eine schriftliche Vollmacht des zentralen Verbindungsbüros vorlegen können, aus der ihre Identität und dienstliche Stellung hervorgehen (§ 10 Abs. 4 EUAHiG).

Das BZSt kann nach § 11 EUAHiG mit den zuständigen in- und ausländischen Behörden die Anwesenheit von inländischen Bediensteten im anderen EU-MS vereinbaren. Die Regelungen der Absätze 1 bis 4 dieser Tz. gelten sinngemäß.

## 9 **Vordrucke und Formblätter**

Bei der zwischenstaatlichen Amtshilfe sind grundsätzlich die EU-Standardformblätter und die in den Anlagen 2 bis 6 aufgeführten Formulare zu verwenden (siehe auch Tz. 1.5.2, 3.1.1, 3.1.4, 3.2.1, 4.2.1, 4.2.2, 4.2.6, 5.1, 5.2.7, 6.1.1 und 6.2).

Die elektronischen EU-Standardformblätter, die für deren Nutzung erforderlichen Programmdateien sowie ein E-Learning Modul, das die Handhabung der Formblätter erläutert, werden den zuständigen Landesfinanzbehörden durch das auftragnehmende Land Niedersachsen im Rahmen des Vorhabens KONSENS zur Verfügung gestellt. Das BZSt informiert die zuständigen Landesfinanzbehörden jeweils über die Änderungen der EU-KOM an den Formblättern und Programmdateien.

Gemeinden und Gemeindeverbände können die EU-Standardformblätter sowie die Programmdateien und das E-Learning Modul bei Bedarf auf den Internetseiten des BZSt unter <http://www.bzst.de> abrufen.

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

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 25. Mai 2012 - IV B 6 - S 1320/07/10004 :006 - (BStBl I S. 599).

Im Auftrag  
Kreienbaum

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