

Kontrollmitteilung und Steuerrecht:

Allgemeine und deutsche Aspekte unter besonderer Berücksichtigung des internationalen Informationsaustausches

Gilbert Gornig^{*}

要 目

- | | |
|---|--|
| I. Begriffe | 1. Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung |
| 1. Steuererklärung | a) Durch Außenprüfung zufließende Informationen |
| 2. Amtshilfe | b) Weitere Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung |
| 3. Kontrollmitteilung | 2. Kontrollmitteilungen sonstiger Behörden und staatlicher Institutionen |
| a) Bedeutung | 3. Kontrollmitteilungen privater Personen und Stellen |
| b) Begriff | |
| c) Spontane Kontrollmitteilung | |
| d) Automatische Kontrollmitteilung | |
| e) Internationale Kontrollmitteilung | |
| II. Kontrollmitteilungen innerhalb Deutschlands | |

DOI : 10.3966/1680671920181200360042

投稿日期：2018年5月21日；接受刊登日期：2018年12月15日

* 前德國馬堡大學法學院教授。

III. Grenzüberschreitende Kontrollmitteilungen	c) Informationsaustausch über Finanzkonten zwischen Deutschland und weiteren Staaten und Gebieten nach dem gemeinsamen Melde- standard der OECD
1. Allgemein	d) Besondere Doppelbesteuer- ungsauskunftsklauseln
a) Bedeutung	IV. Vorgehen gegen Steuerpara- dise
b) Auskunftsklauseln	V. Resümee
2. Völkerrechtliche Vereinbar- ungen der Bundesrepublik Deutschland	VI. Anhang
a) Art. 26 Musterabkommen der OECD als Vorbild völkerrechtlicher Regelun- gen	
b) Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarats und der OECD	



I. Begriffe

1. Steuererklärung

Um das zu versteuernde Einkommen der Steuerpflichtigen zu ermitteln, stehen den Finanzbehörden zahlreiche Instrumente zur Verfügung. Die wichtigste Informationsquelle ist die Steuererklärung¹. Auf der Grundlage der vom Steuerpflichtigen erklärten Tatsachen erlässt das Finanzamt dann einen Steuerbescheid; dieser steht jedoch häufig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Damit können nachträgliche Erkenntnisse berücksichtigt werden. Da Steuerpflichtige manchmal Angaben zu ihren tatsächlichen steuerlichen Verhältnissen „vergessen“ bzw. Angaben nicht oder unrichtig machen, stehen den Finanzbeamten zahlreiche weitere Informationsquellen zur Verfügung, um die Angaben in der Steuererklärung zu überprüfen. Dazu gehören vor allem die Kontrollmitteilung und die Außenprüfung.

2. Amtshilfe

In der Bundesrepublik Deutschland sind die Behörden zur gegenseitigen Amtshilfe verpflichtet. Der Grundsatz der allgemeinen Amts- und Rechtshilfe ist in Deutschland in Art. 35 Abs. 1 GG verankert²: *„Alle Behörden des Bundes und der Länder leisten sich*

¹ Mit der Steuererklärung wirken die Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des für die Besteuerung relevanten Sachverhalts mit. Es ist die wichtigste Informationsquelle des Finanzamtes. Nach den dort gemachten Angaben nimmt die Finanzverwaltung die Steuerveranlagung vor.

² In Art. 35 Abs. 2 und 3 GG werden spezielle Formen der Amtshilfe im Falle einer Naturkatastrophe, in einem „besonders schweren Unglücksfall“ oder beim inneren Notstand geregelt. Detaillierte Regelungen der Amtshilfe finden sich in verschiedenen Gesetzen, unter anderem in den §§ 4 bis 8 VwVfG, den §§ 3 bis

gegenseitig Rechts- und Amtshilfe.“ Diese Amtshilfe wird grundsätzlich kostenlos und gebührenfrei geleistet, allerdings sind Auslagen unter bestimmten Bedingungen zu erstatten.³ Die ersuchte Behörde *kann* die Amtshilfe beispielsweise ablehnen, wenn sie nur mit unverhältnismäßig großem Aufwand Hilfe leisten könnte. Die ersuchte Behörde *muss* die Amtshilfe ablehnen, wenn sie dadurch gegen ein Gesetz⁴ verstoßen würde. Keine Amtshilfe ist gegeben, wenn sich Behörden innerhalb eines bestehenden Weisungsverhältnisses Hilfe leisten, wenn also eine untere Behörde ihre übergeordnete Behörde unterstützt oder wenn die ersuchte Behörde selbst zur Hilfeleistung verpflichtet ist. Ein Beispiel für eine Amtshilfehandlung ist die Kontrollmitteilung.

3. Kontrollmitteilung

a) Bedeutung

Das Bundesverfassungsgericht stellte fest, dass die Steuerehrlichkeit durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abgestützt sein müsse. Das Deklarationsprinzip bedürfe der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip.⁵ Die Kontrollmitteilung sei „eines der wirksamsten Mittel zur Sachverhaltsaufklärung“⁶. Eine Kontrollmitteilung basiert auf dem sogenannten Korrespondenzprinzip. Darunter ist zu verstehen, dass der

7 Zehnten Buches Sozialgesetzbuch (SGB X) und den §§ 111 bis 117 Abgabenordnung. Ein Unterfall der Amtshilfe ist z. B. die Vollzugshilfe.

³ Vgl. § 8 Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG).

⁴ Zum Beispiel Datenschutzgesetz.

⁵ BVerfGE (Bundesverfassungsgerichtsentscheidung) 84, 239 (270 f.); vgl. auch BVerfGE 110, 94 (112 f.).

⁶ BVerfGE 84, 239 (278).

Abfluss von Ausgaben bei einem Steuerpflichtigen zu einem Zufluss von Einnahmen in gleicher Höhe bei einem anderen Steuerpflichtigen führen muss.

b) Begriff

Der Begriff der Kontrollmitteilung ist gesetzlich nicht geregelt.⁷ Eine Kontrollmitteilung ist eine Mitteilung über einen steuerlich bedeutsamen Vorgang (z. B. Honorarzahungen, Zinsgutschriften) 1) eines Finanzamts an ein anderes Finanzamt oder 2) einer Behörde oder Körperschaft des öffentlichen Rechts an ein Finanzamt oder 3) eines Privaten an ein Finanzamt, jeweils ohne vorausgegangenes Ersuchen, also spontan oder automatisch.⁸ Inhalt der Mitteilungen können alle Informationen sein, die für die Besteuerung einer Person von Bedeutung sein können.⁹ Der Steuerpflichtige erfährt grundsätzlich nicht, ob über ihn Kontrollmitteilungen vorliegen. Eine Kontrollmitteilung ist daher auch kein Verwaltungsakt im Sinne des § 35 S. 1 Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG), es handelt sich um schlichtes Verwaltungshandeln.¹⁰

⁷ § 30a Abs. 3 Satz 2 Abgabenordnung (AO) a. F. verwendete den Begriff, definierte ihn aber nicht.

⁸ Vgl. *Humm, Stefan*, Kontrollmitteilungen im Steuerrecht. System – Rechtsvergleich – Reformimpulse, 2014, S. 54 f.

⁹ Vgl. *Seer, Roman*, in: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich W., Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 2012, § 194 Rn. 32; *Humm* (Anmerkung [Anm.] 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 55.

¹⁰ Zur Rechtsnatur vgl. *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 62 ff.

c) Spontane Kontrollmitteilung

Kontrollmitteilungen enthalten häufig zufällig erlangte Kenntnisse über rechtliche oder tatsächliche Fakten, die Dritte betreffen. Ein hinreichender Anlass für Kontrollmitteilungen liegt bei auffälligen Kontendaten vor, die sich aus dem Kreis der alltäglichen und banküblichen Geschäfte hervorheben oder eine für eine Steuerhinterziehung besonders anfällige Art der Geschäftsabwicklung erkennen lassen, die dazu verlockt, solche Einkünfte dem Finanzamt zu verschweigen.¹¹ Bei hohen Barzahlungen wird möglicherweise Schwarzgeld vermutet und das Finanzamt wird weitere Ermittlungen anstellen. Wenn die Betriebsprüfer in den Unterlagen der Buchhaltung des geprüften Unternehmens auf Ausgaben für branchenunübliche Honorare oder Provisionen, Schmiergelder, Entgelte an nebenberuflich tätige Personen, Zahlungen auf das private Girokonto, unübliche Auslandszahlungen, große Barzahlungen, atypisch preiswerte Warenlieferungen, wertvolle Sachgeschenke oder sonstige Extras stoßen, besteht ein Anlass für Kontrollmitteilungen.¹² Ein konkreter strafrechtlicher Anfangsverdacht auf Steuerverkürzung gegen den Kontoinhaber muss hingegen nicht bestehen.

d) Automatische Kontrollmitteilung

Der automatische Informationsaustausch ist die systematische und regelmäßige Übertragung von genau definierten Steuerinformationen zu

¹¹ Bundesfinanzhof (BFH)-Urteil vom 9.12.2008, VII R 47/07, Bundessteuerblatt (BStBl). 2009 II S. 509.

¹² Vgl. Kontrollmitteilung, in: Wikipedia. Die freie Enzyklopädie: <https://de.wikipedia.org/wiki/Kontrollmitteilung> (letzter Abruf hier und im Folgenden: 14.10.2017).

einem festgelegten Zeitpunkt zwischen Staaten und Gebieten über bestimmte Einkunftsarten.¹³ Eine Pflicht zur Übermittlung von Informationen besteht grundsätzlich nicht.¹⁴ Mit Hilfe von Kontrollmitteilungen kann überprüft werden, ob Steuerpflichtige ihre steuerlichen Verpflichtungen erfüllen. Sie dienen der Sicherstellung einer vollständigen und ordnungsgemäßen steuerlichen Erfassung der Einnahmen des Steuerpflichtigen.¹⁵

e) Internationale Kontrollmitteilung

Das Kontrollsystem des Fiskus erstreckt sich auch auf internationale Kapitalbewegungen und Geschäftsabschlüsse. Durch den zwischenstaatlichen Austausch bestimmter Informationen über Steuerbürger kann das Verschweigen von Zinseinnahmen aus Geldanlagen im Ausland oder das Ausnutzen ungerechtfertigter Vorteile in Erfahrung gebracht werden. Internationale Kontrollmitteilungen können aber besonderen Zulässigkeitsvoraussetzungen und Grenzen unterliegen.¹⁶

¹³ <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-09-30-faq-informationsaustausch.html>.

¹⁴ Vgl. *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 55. Ausnahmen: § 93a AO (Allgemeine Kontrollmitteilungspflichten für staatliche Behörden und Institutionen), §§ 33, 34 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) (Kontrollmitteilungen im Erbfall), § 41b Einkommensteuergesetz (EStG) (Elektronische Lohnsteuerbescheinigung), § 45d Abs. 1 EStG (Freistellungsaufträge) und § 22a EStG (Rentenbezugsmitteilungen); vgl. *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 59.

¹⁵ Vgl. *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 50.

¹⁶ Vgl. *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 58.

II. Kontrollmitteilungen innerhalb Deutschlands

Die Finanzämter werten zufließende Informationen mittels Kontrollmitteilungen aus. Das deutsche Recht kennt – wie bereits erwähnt – zahlreiche Regelungen zu Kontrollmitteilungen; so wird unterschieden zwischen Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung, Kontrollmitteilungen sonstiger Behörden und staatlicher Institutionen sowie Kontrollmitteilungen privater Personen und Stellen an das Finanzamt.¹⁷

1. Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung

a) Durch Außenprüfung zufließende Informationen

Kontrollmitteilungen werden häufig bei Außenprüfungen (auch „Betriebsprüfung“ genannt) erstellt, wenn der Betriebsprüfer von Vorgängen Kenntnis erlangt, die für einen anderen Steuerpflichtigen von Bedeutung sind. Außenprüfungen dienen dazu, die steuerlichen Verhältnisse bei diesem Steuerpflichtigen abschließend zu klären. Die Außenprüfung im Steuerrecht ist eine Gesamtüberprüfung steuerlich relevanter Sachverhalte durch die Finanzbehörde im Außendienst. Die Außenprüfung dient der Ermittlung, Prüfung und Beurteilung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen.

Gemäß § 193 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) ist eine Außenprüfung insbesondere bei Steuerpflichtigen zulässig, die einen gewerblichen oder

¹⁷ Vgl. *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 138 ff., 167 ff., 210 ff.

land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten und die freiberuflich tätig sind. Sie müssen je nach Betriebsgröße und mit einer gewissen Regelmäßigkeit mit einer Betriebsprüfung rechnen.¹⁸ Mit der Änderung der Abgabenordnung durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29. Juli 2009¹⁹ hat der Gesetzgeber den Kreis der Steuerpflichtigen, bei denen ohne besondere Voraussetzungen eine Außenprüfung zulässig ist, mit Wirkung vom 1. Januar 2010 auf diejenigen Personen ausgeweitet, die Überschusseinkünfte von mehr als 500.000 € im Jahr erzielen.²⁰ Einer Außenprüfung geht eine Prüfungsanordnung (§ 196 AO) schriftlich voraus, aus der die Rechtsgrundlagen der Außenprüfung, der Umfang der Prüfung und deren Begründung, der Zeitraum und der zuständigen Außenprüfer sowie eine Rechtsbehelfsbelehrung zu entnehmen ist. Den Umfang der Außenprüfung kann die Finanzbehörde nach eigenem Ermessen bestimmen. Die Außenprüfung dient gemäß § 194 Abs. 1 Satz 1 AO der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Sie kann gemäß § 194 Abs. 1 Satz 2 AO eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Auch der

¹⁸ Eine zeitlich lückenlose Überprüfung sollte bei Großbetrieben stattfinden, sie ist jedoch nicht immer gewährleistet. Bei Mittelbetrieben liegt der Prüfungsturnus bei etwa 10 Jahren. Kleine Betriebe und sehr kleine Betriebe werden noch seltener geprüft. Selbst die Inhaber von Kleinstbetrieben können nicht hoffen, dass eine Überprüfung unterbleibt.

¹⁹ Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung – Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, BT-Drs. 16/12852 und 16/13106, beschlossen vom Deutschen Bundestag in seiner 231. Sitzung am 3.7.2009 (Plenarprotokoll 16/231), BGBl. 2009 I, S. 2302 ff.

²⁰ Vgl. § 147a AO.

zeitliche Umfang einer Betriebsprüfung ist frei bestimmbar. Allerdings sollte sich eine Außenprüfung auf das Wesentliche beschränken.²¹

Durch das Steuersenkungsgesetz²² kann die Finanzverwaltung seit dem 1. Januar 2002 sogar direkt Zugriff auf die Elektronische Datenverarbeitungssysteme (EDV-Systeme) der Betriebe nehmen.²³ Der Steuerpflichtige hat daher die sachliche und personelle Voraussetzung zu schaffen, um dem Betriebsprüfer den Zugriff zu ermöglichen. In einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF-Schreiben) vom 16. Juli 2001²⁴ wurde jedoch das Recht auf Datenzugriff auf die „steuerlich relevanten Daten“ beschränkt.

Der Gesetzgeber hat in § 194 Abs. 3 AO²⁵ geregelt, dass anlässlich einer Außenprüfung bei einem Steuerpflichtigen vorgefundene Erkenntnisse über Dritte vom Prüfer im Wege der Kontrollmitteilung an das für diese Dritten zuständige Finanzamt übermittelt werden dürfen. Kontrolliert werden mit ihr die steuerlichen Verhältnisse dieser anderen

²¹ Bei der Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung verpflichtet.

²² Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000, BGBl. 2000 I, S. 1433 ff.

²³ Steuerlich relevante Daten sollten daher konsequent von anderen Unternehmensdaten getrennt abgespeichert werden.

²⁴ Dokument BMF-Schreiben vom 16.7.2001 - IV D 2 - S 0316 - 136/01. Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) I. 1.: <http://www.gdpdu-email.de/dl/gdpdu.pdf>.

²⁵ § 194 Abs. 3 AO: „Werden anlässlich einer Außenprüfung Verhältnisse anderer als der in Absatz 1 genannten Personen festgestellt, so ist die Auswertung der Feststellungen insoweit zulässig, als ihre Kenntnis für die Besteuerung dieser anderen Personen von Bedeutung ist oder die Feststellungen eine unerlaubte Hilfeleistung in Steuersachen betreffen.“

Personen. Eine Außenprüfung, die allein dem Zweck dient, steuererhebliche Tatsachen über Dritte im Wege über Kontrollmitteilungen zu erlangen, darf jedoch nicht angeordnet werden.²⁶ Es liegt im Ermessen des Betriebsprüfers, ob er eine Kontrollmitteilung verfasst. Er wird es tun, wenn er steuerlich relevante Sachverhalte vermutet.²⁷

b) Weitere Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung

Als weitere Fälle der Kontrollmitteilung innerhalb der Finanzverwaltung seien erwähnt:

- Kontrollmitteilungen der Steuerfahndungsstellen etwa nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 sowie Satz 2 AO, § 208 Abs. 2 Nr. 1 AO,
- Kontrollmitteilungen im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 27b Abs. 4 Umsatzsteuergesetz (UStG),
- Kontrollmitteilungen der Erbschaftssteuerstellen²⁸,
- Kontrollmitteilungen der Grunderwerbsteuerstellen²⁹,
- Kontrollmitteilungen der Kraftfahrzeugsteuerstellen³⁰,
- Kontrollmitteilungen der Körperschaftssteuerstellen³¹,
- Kontrollmitteilungen der Zolldienststellen nach §§ 12a Abs. 5

²⁶ BFH-Urteil vom 18.2.1997, Az. VIII R 33/95, Bundessteuerblatt (BStBl.) 1997 II, S. 499.

²⁷ BFH-Urteil vom 4.11.2003, Az. VII R 28/01 pdf 56 KB.

²⁸ Vgl. auch BVerfGE 84, 239 (279 f. Zinsurteil); ferner *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 156 ff.

²⁹ Dazu *Humm* (Anm.), S. 159 f.

³⁰ Dazu *Humm* (Anm.), S. 160.

³¹ Dazu *Humm* (Anm.), S. 160 f.

Zollverwaltungsgesetz (ZollVG) und § 6 Schwarzarbeitsgesetz³²
sowie,

— sonstige finanzverwaltungsinterne Kontrollmitteilungen³³.

Der Austausch von Informationen zwischen den Finanzbehörden ist aufgrund des dezentralen Finanzverwaltungsaufbaus erforderlich. Da ein einheitliches System der Kontrollmitteilungen nicht besteht und es überwiegend im Ermessen der Finanzbehörden liegt, inwieweit sie Kontrollmitteilungen fertigen, ist das Kontrollmitteilungswesen innerhalb der Finanzbehörden nicht immer effektiv.³⁴

2. Kontrollmitteilungen sonstiger Behörden und staatlicher Institutionen

Ferner seien erwähnt Kontrollmitteilungen sonstiger Behörden und staatlicher Institutionen wie

— Kontrollmitteilungen von Behörden, anderen öffentlichen Stellen und öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten nach §§ 93a AO, 1 ff. Mitteilungsverordnung: Behörden und öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten unterrichten das Finanzamt aufgrund der Mitteilungsverordnung vom 7. September 1993³⁵ über bestimmte Zahlungen.³⁶

³² Dazu *Humm* (Anm.), S. 161 ff.

³³ Vgl. *Humm* (Anm.), S. 165.

³⁴ Auch *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 166.

³⁵ BGBl. 1993 I, S. 1554.

³⁶ Umgekehrt sind die Finanzämter im Rahmen des Bundesausbildungsförderungsgesetzes verpflichtet, Kontrollmitteilungen an die BaFöG-Ämter zu senden. Aus dem steuerlichen Freistellungsauftrag kam so zu Tage, dass manche Auszubildende Vermögen verschwiegen hatten.

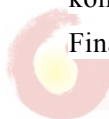
- Kontrollmitteilung der Fahrzeug-Zulassungsstelle gemäß § 6 Abs. 5 Fahrzeug-Zulassungsverordnung (FZV): Die Zulassungsstelle über die Fahrzeugzulassung informiert für Zwecke der Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung das Finanzamt gemäß § 6 Abs. 5 FZV.³⁷ Ob bei Kfz-Geschäften mittels Barzahlung Schwarzgeld eingesetzt worden ist, versucht der Finanzbeamte mittels dieser Kontrollmitteilung aufzuspüren.
- Kontrollmitteilungen der Gerichte, Behörden, Beamten und Notare nach §§ 34 Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) und §§ 4 ff. Erbschaftsteuerdurchführungsverordnung (ErbStDV): Die Standesämter unterrichten wegen der Erbschaftsteuer jeden Monat das Finanzamt über die Sterbefälle mittels Durchschriften der Eintragungen in das Sterbeprotokoll oder mittels Durchschriften der Sterbeurkunden (vgl. § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 1 ErbStG). Notare informieren gemäß § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 ErbStG die Finanzverwaltung im Hinblick auf die Erbschaftsteuer über Todesfälle. Hat der Erblasser ein hohes Vermögen hinterlassen, wird im Wege der Kontrollmitteilung untersucht, ob der Verstorbene in den Jahren zuvor nachvollziehbare Steuererklärungen abgegeben hat.
- Kontrollmitteilungen der Gerichte, Behörden und Notare im Zusammenhang mit Grundstücken nach § 18 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG): § 18 GrEStG enthält für Behörden, Gerichte und Notare Kontrollmitteilungspflichten über Grundstücke

³⁷ Vgl. als Beispiel einer Kontrollmitteilung: http://www.landratsamt-pirna.de/download/abt_umwelt/kontrollmitteilung-fahrzeugzulassungsverordnung.pdf.

betreffende Rechtsvorgänge. So erhält das Finanzamt über Grundstücksgeschäfte durch eine Ausfertigung der notariellen Urkunde zum Zwecke der Berechnung der Grunderwerbsteuer Kenntnis. Die Einkommensteuer-Veranlagungsstelle wird intern informiert. Sie kann nunmehr prüfen, ob das Geld des Erwerbers bisher ordnungsgemäß versteuert wurde und wird darauf achten, wie sich der Erlös des Verkäufers steuerlich niederschlägt, beispielsweise in höheren Zinserträgen aus Geldanlagen.

– Kontrollmitteilungen der Notare im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften nach § 54 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV): Die Notare übersenden dem in § 20 der Abgabenordnung bezeichneten Finanzamt eine beglaubigte Abschrift aller auf Grund gesetzlicher Vorschrift aufgenommenen oder beglaubigten Urkunden, die die Gründung, Kapitalerhöhung oder -herabsetzung, Umwandlung oder Auflösung von Kapitalgesellschaften oder die Verfügung über Anteile an Kapitalgesellschaften zum Gegenstand haben. Gleiches gilt für Dokumente, die im Rahmen einer Anmeldung einer inländischen Zweigniederlassung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Ausland zur Eintragung in das Handelsregister diesem zu übersenden sind.

– Kontrollmitteilungen der Gerichte und Behörden von Bund und Ländern und kommunalen Trägern der öffentlichen Verwaltung bei Steuerstraftaten gemäß § 116 AO: Gemäß § 116 Abs. 1 AO haben Gerichte und die Behörden von Bund, Ländern und kommunalen Trägern der öffentlichen Verwaltung, die nicht Finanzbehörden sind, Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und



die auf eine Steuerstraftat schließen lassen, dem Bundeszentralamt für Steuern oder, soweit bekannt, den für das Steuer Strafverfahren zuständigen Finanzbehörden mitzuteilen.

- Kontrollmitteilungen der Gerichte, Staatsanwaltschaften und Verwaltungsbehörden nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10, Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG): Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden haben gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10, Satz 2 EStG Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Tat im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG begründen, der Finanzbehörde für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten mitzuteilen.³⁸
- Kontrollmitteilungen der Sozialbehörden nach §§ 10 Abs. 2a, 10a, 22a, 32b Abs. 3 EStG: Insbesondere mit der Einführung des § 22 a EStG und der Neufassung des § 32b Abs. 3 EStG werden und auch die Sozialbehörden effektiv in den ersuchensunabhängigen Informationsaustausch einbezogen.

Ferner seien aufgeführt:

- Kontrollmitteilungen der Strafverfolgungsbehörden nach § 15 Abs. 2 Geldwäschegesetz (GwG),
- Kontrollmitteilungen der mit der Aufsicht von Versicherungsunternehmen betrauten Behörden und der Registergerichte nach

³⁸ Umgekehrt teilt die Finanzbehörde Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit. Diese unterrichten die Finanzbehörde von dem Ausgang des Verfahrens und den zugrundeliegenden Tatsachen.

§ 10a Abs. 1 und 2 Versicherungsteuergesetz (VersStG) und § 12 Abs. 1 und 2 Feuerschutzsteuergesetz (FeuerSchStG).

Das Kontrollmitteilungssystem zwischen den sonstigen staatlichen Behörden und Stellen auf der einen Seite und den Finanzbehörden auf der anderen Seite wurde in der Bundesrepublik Deutschland in den letzten Jahren deutlich erweitert. Damit wurde auch das Verifikationspotenzial für die Finanzverwaltung erheblich gesteigert.

3. Kontrollmitteilungen privater Personen und Stellen

Schließlich bestehen auch die Kontrollmitteilungen privater Personen und Stellen wie beispielsweise:

- Kontrollmitteilungen Privater nach §§ 137, 138 AO: Nach § 137 Abs. 1 AO haben beispielsweise Steuerpflichtige, die nicht natürliche Personen sind, dem zuständigen Finanzamt und den für die Erhebung der Realsteuern zuständigen Gemeinden die Umstände anzuzeigen, die für die steuerliche Erfassung von Bedeutung sind, insbesondere die Gründung, den Erwerb der Rechtsfähigkeit, die Änderung der Rechtsform, die Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes und die Auflösung. Die Mitteilungen sind nach Absatz 2 innerhalb eines Monats seit dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten. Wer einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, einen gewerblichen Betrieb oder eine Betriebsstätte eröffnet, hat nach § 138 Abs. 1 AO dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck der Gemeinde mitzuteilen, in der der Betrieb oder die Betriebsstätte eröffnet wird; die Gemeinde unterrichtet unverzüglich das nach § 22 Abs. 1 AO zuständige Finanzamt von dem Inhalt der Mitteilung. Ist die

Festsetzung der Realsteuern den Gemeinden nicht übertragen worden, so tritt an die Stelle der Gemeinde das nach § 22 Abs. 2 AO zuständige Finanzamt. Wer eine freiberufliche Tätigkeit aufnimmt, hat dies dem nach § 19 AO zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Das Gleiche gilt für die Verlegung und die Aufgabe eines Betriebs, einer Betriebstätte oder einer freiberuflichen Tätigkeit.

- Kontrollmitteilungen der Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, der berufsständischen Versorgungseinrichtungen, der Pensionskassen, der Versicherungsunternehmen usw. nach § 22a Abs. 1 EStG (Rentenbezugsmitteilung),
- Kontrollmitteilungen der Arbeitgeber nach § 41b EStG: Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres hat der Arbeitgeber gemäß § 41b Abs. 1 EStG das Lohnkonto des Arbeitnehmers abzuschließen. Auf Grund der Aufzeichnungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber nach Abschluss des Lohnkontos für jeden Arbeitnehmer der für dessen Besteuerung nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörde nach Maßgabe des § 93c AO neben den in § 93c Absatz 1 AO genannten Daten insbesondere die im Einzelnen aufgeführten Angaben zu übermitteln.
- Kontrollmitteilungen des Steuerabzugsverpflichteten und des inländischen Versicherungsvermittlers nach § 45d Abs. 1 und 3 EStG: Gemäß § 45d Abs. 1 EStG wird dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) jährlich der tatsächlich in Anspruch genommene Freistellungsbetrag gemeldet. Das ist der Betrag, den ein Steuerpflichtiger erhält, ohne dass dieser dafür Abgaben zu



entrichten hat. Durch das Jahressteuergesetz 2010 wurde § 45d Abs. 1 EStG dahingehend erweitert, dass ab dem Meldezeitraum 2013 dem BZSt neben dem tatsächlich freigestellten Kapitalertrag auf Basis eines Freistellungsauftrages auch die freigestellten Kapitalerträge auf Grundlage einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung (NV-Bescheinigung) zu übermitteln sind. Dem Finanzamt werden von den Kreditinstituten die tatsächlich vom Steuerpflichtigen in Anspruch genommenen Freistellungsbeträge³⁹ gemeldet.⁴⁰ Seit Anfang 2002 wurde die Meldepflicht dahin gehend verschärft, dass nun auch mitzuteilen ist, wie sich der in Anspruch genommene Freistellungsauftrag zusammensetzt. Die Meldung ist somit nicht mehr anonym, sondern es müssen Name und Adresse der Person, die einen Freistellungsauftrag erteilt hat, sowie Name und Anschrift des Empfängers des Freistellungsauftrags angegeben werden. Die Kreditinstitute sind verpflichtet, anonym von ihren Kunden einbehaltene Zinsabschläge an das Finanzamt

³⁹ Seit 2009 unterliegen Kapitalerträge unterhalb des geltenden Freistellungsbetrages nicht der Abgeltungssteuer. Voraussetzung dafür ist, dass ein Freistellungsauftrag gestellt wurde. Freistellungsbetrages ist jener Betrag, der im Freistellungsauftrag aufgeführt ist. Dessen Höhe beziffert die steuerfreien Einkünfte, welche der Steuerpflichtige abgeltungssteuerfrei vereinnahmen darf.

⁴⁰ Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurden nicht nur die Sparerfreibeträge halbiert, sondern es wurde auch die Meldepflicht der Kreditinstitute bezüglich der Freistellungsaufträge geändert. Vor 1999 hatten die Kreditinstitute nur die Aufgabe, die Höhe der vom Steuerpflichtigen erteilten Freistellungsaufträge zu melden.

abzuführen, sofern kein Freistellungsauftrag⁴¹ vom Kunden erteilt wurde.

- Kontrollmitteilungen der Notare nach § 54 EStDV: Die Notare übersenden gemäß § 54 EStDV dem in § 20 AO bezeichneten Finanzamt eine beglaubigte Abschrift aller auf Grund gesetzlicher Vorschrift aufgenommenen oder beglaubigten Urkunden, die die Gründung, Kapitalerhöhung oder –herabsetzung, Umwandlung oder Auflösung von Kapitalgesellschaften oder die Verfügung über Anteile an Kapitalgesellschaften zum Gegenstand haben. Gleiches gilt für Dokumente, die im Rahmen einer Anmeldung einer inländischen Zweigniederlassung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Ausland zur Eintragung in das Handelsregister diesem zu übersenden sind.
- Kontrollmitteilungen des Verpflichteten nach § 43 GwG: Liegen Tatsachen vor, die darauf hindeuten, dass ein Vermögensgegenstand, der mit einer Geschäftsbeziehung, einem Maklergeschäft oder einer Transaktion im Zusammenhang steht, aus einer strafbaren Handlung stammt, die eine Vortat der Geldwäsche darstellen könnte, ein Geschäftsvorfall, eine Transaktion oder ein Vermögensgegenstand im Zusammenhang mit Terrorismusfinanzierung steht oder der Vertragspartner seine

⁴¹ Ein Freistellungsauftrag (FSA) ist in Deutschland ein Dokument, mit dem der Steuerpflichtige ein Kreditinstitut anweist, von seinen Kapitalerträgen keinen Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen (§ 44a EStG). Wird kein solcher Auftrag erteilt, führt das Kreditinstitut vom übersteigenden Betrag 25 Prozent Kapitalertragsteuer (plus Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer) an das Finanzamt ab.

Pflicht nach § 11 Absatz 6 Satz 3, gegenüber dem Verpflichteten offenzulegen, ob er die Geschäftsbeziehung oder die Transaktion für einen wirtschaftlich Berechtigten begründen, fortsetzen oder durchführen will, nicht erfüllt hat, so hat gemäß § 43 GwG der Verpflichtete diesen Sachverhalt unabhängig vom Wert des betroffenen Vermögensgegenstandes oder der Transaktionshöhe unverzüglich der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen zu melden. Verpflichtete sind gemäß § 2 GwG, soweit sie in Ausübung ihres Gewerbes oder Berufs handeln, beispielsweise Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, selbständige Gewerbetreibende, Finanzunternehmen, Versicherungsvermittler, Kapitalverwaltungsgesellschaften, Rechtsanwälte, Kammerrechtsbeistände, Patentanwälte sowie Notare, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, Immobilienmakler und Veranstalter und Vermittler von Glücksspielen sowie Güterhändler.

— Kontrollmitteilungen derjenigen, die sich gewerbsmäßig mit der Verwahrung und Verwaltung fremden Vermögens befassen, nach § 33 ErbStG: Wer sich geschäftsmäßig mit der Verwahrung oder Verwaltung fremden Vermögens befasst, hat gemäß § 33 Abs. 1 ErbStG diejenigen in seinem Gewahrsam befindlichen Vermögensgegenstände und diejenigen gegen ihn gerichteten Forderungen, die beim Tod eines Erblassers zu dessen Vermögen gehörten oder über die dem Erblasser zur Zeit seines Todes die Verfügungsmacht zustand, dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen.

— Das Finanzamt sieht sich schließlich häufig durch anonyme



Anzeigen zu Ermittlungen veranlasst. Ferner sichtet das Finanzamt den Kleinanzeigenteil der Presse. Chiffre-Anzeigen stellen für das Finanzamt kein Hindernis dar. Der Bundesfinanzhof hat schon vor vielen Jahren gebilligt, dass jeder Zeitungsverlag Namen und Anschrift des Inserenten preisgeben muss, als die Steuerfahndung die Verkaufsanzeige einer Auslandsimmobilie von höherem Wert entdeckt hatte und zunächst keine Auskunft erhielt. Diese Praxis ist verfassungsgemäß.

III. Grenzüberschreitende Kontrollmitteilungen

1. Allgemein

a) Bedeutung

Die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung hat in den zurückliegenden Jahren die Staaten vor erhebliche und nicht mehr allein zu bewältigende Herausforderungen gestellt. Steuergerechtigkeit und die Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind Voraussetzungen für ein funktionierendes Gemeinwesen und einen handlungsfähigen Staat. Die wachsende Globalisierung hingegen bewirkt für den Steuerbürger ein leichtes Überwinden der Staatsgrenzen. Die Bundesrepublik Deutschland sieht sich infolge der Globalisierung kaum noch in der Lage, sein internes Steuersystem ohne Informationen aus anderen Staaten umzusetzen. Um in der Bundesrepublik Deutschland eine ordnungsgemäße Besteuerung nach deutschem Steuerrecht zu realisieren, sind nämlich auch zahlreiche ausländische steuerrechtlich

relevante Sachverhalte aufzuklären. Rechtlich gesehen endet jedoch die Befugnis der steuerrechtlichen Ermittlungstätigkeit der deutschen Steuerverwaltung an der Staatsgrenze. Die Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse auf fremdem Staatsgebiet ist nach den Regeln des Völkerrechts ohne Erlaubnis des fremden Staates unzulässig. Die deutschen Finanzbehörden dürfen nicht eigenständig im Ausland ermitteln, um Steuersündern auf die Spur zu kommen. Dafür bedarf es der internationalen Amtshilfe in Steuersachen. Deren Inanspruchnahme ist eine Ermessensentscheidung der deutschen Finanzbehörden (§ 117 Abs. 1 AO). Zahlreiche weitere nationale Vorschriften wie § 90 Abs. 2⁴² und 3 in Verbindung mit § 162 Abs. 2 bis 4, 123, 138 Abs. 2⁴³, 146 Abs. 2 oder 160 AO versuchen das Aufklärungsproblem im internationalen

⁴² Bei steuerlich relevanten Sachverhalten mit Auslandsbezug bestehen erhöhte Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 2 Satz 2 AO). Deshalb wird in der Steuererklärung im Mantelbogen (in der Zeile 109) abgefragt, ob der Steuerpflichtige auf Dauer angelegte Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten im Ausland unterhält. Wer das bejaht, erhält unter Umständen anschließend vom Finanzamt einen Fragebogen über Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen zugesandt, wenn weitere Aufklärung erwünscht ist.

⁴³ Deutsche Anleger mit unternehmerischen Beteiligungen im Ausland müssen dies ihrem Wohnsitzfinanzamt nach § 138 Abs. 2 Nr. 2 AO melden. Dies betrifft etwa Beteiligungen an geschlossenen Auslandsfonds. Gemeldet werden müssen auch die Änderung der Beteiligungsquote und der Verkauf der Fondsanteile über den Zweitmarkt. Für die Meldung muss das amtliche Formular BZSt-2 im Umfang von fünf Seiten verwendet werden, das auf der Webseite des Bundeszentralamts für Steuern zu finden ist (www.bzst.de, Steuern international →Mitteilung von Auslandsbeteiligungen →BZSt-2). Die Meldungen sind bis zum 31.5. nach Ablauf des Kalenderjahres zu erstatten, in dem das meldepflichtige Ereignis (Anteilskauf oder -verkauf, Änderung der Quote) eingetreten ist.

Bereich in den Griff zu bekommen.

Es ist daher eine engere Zusammenarbeit zwischen den nationalen Steuerbehörden der verschiedenen Staaten erforderlich, um die ordnungsgemäße Ermittlung der Steuerpflicht zu gewährleisten und damit internationale Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Dabei kommt insbesondere dem automatischen und spontanen Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen der verschiedenen Staaten eine entscheidende Rolle zu. Die Finanzbehörden werden dann in die Lage versetzt, im Ausland erzielte Einkünfte bei der Besteuerung im Inland zu berücksichtigen. Erfolgt der dabei erfolgende Informationsaustausch ohne ein vorausgegangenes Ersuchen einer Finanzbehörde eines Staates, handelt es sich um internationale Kontrollmitteilungen. Diese internationalen Kontrollmitteilungen haben infolge der Globalisierung in den letzten Jahren erheblich zugenommen, statistische Erhebungen gibt es dazu jedoch nicht.

Im internationalen Recht sind die Regelungen hinsichtlich der Kontrollmitteilungen ausländischer Staaten kompliziert und teilweise unübersichtlich. Es finden sich jedoch ausdrückliche Rechtsgrundlagen für den Austausch internationaler Kontrollmitteilungen sowohl als völkerrechtlicher Ebene als auch auf europäischer Ebene in Rechtsakten der EU. Geregelt ist die gegenseitige Amtshilfe in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Art. 26, 27 des OECD-Musterabkommens) oder in – zum Teil über die Doppelbesteuerungsabkommen hinausgehenden – bilateralen Abkommen. In diesem Beitrag interessieren lediglich die nicht europäischen Doppelbesteuer-



erungsabkommen⁴⁴. Zurzeit bestehen mit circa 90 verschiedenen Ländern Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Die Praxis lehrt, dass der Austausch von Kontrollmitteilungen in der Regel nur dann effektiv ist, wenn in einer Vereinbarung eine entsprechende Verpflichtung zur Kontrollmitteilung vorgesehen ist. Es muss also beachtet werden, ob es sich um Kontrollmitteilungspflichten handelt oder ob es sich um freiwillige Kontrollmitteilungen handelt, die lediglich aufs Gründen der Kulanz erfolgen.

b) Auskunftsklauseln

Die Bundesrepublik Deutschland hat mit zahlreichen ausländischen Staaten in völkerrechtlichen Übereinkommen einen Informationsaustausch auf dem Gebiet des Steuerrechts abgeschlossen. Die einzelnen Abkommen enthalten dazu Auskunftsklauseln, die in einem unterschiedlichen Umfang zur zwischenstaatlichen Informationshilfe verpflichten beziehungsweise berechtigen. In der Regel bestimmen die vereinbarten Auskunftsklauseln nicht, ob der Amtshilfe stets ein Ersuchen vorauszugehen hat oder ob Kontrollmitteilungen auch spontan erfolgen dürfen. Insoweit ist für jeden Einzelfall die konkrete Vereinbarung auszulegen.

Unterschieden wird zwischen der kleinen Auskunftsklausel und der großen Auskunftsklausel.

⁴⁴ Der Begriff des „Doppelbesteuerungsabkommens“ (DBA) klingt missverständlich. DBA haben entgegen der mehrdeutigen Bezeichnung nicht den Zweck, dass Einkommen doppelt besteuert werden. Im Gegenteil enthalten sie insbesondere Regelungen, um eine Doppelbesteuerung weitgehend zu vermeiden (wie z.B. die Methode zur Anrechnung der ausländischen Steuer).

- Nach der kleinen Auskunfts-klausel tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten lediglich Informationen aus, die der richtigen Durchführung des Abkommens dienen. Weitergehende Informationen, die nicht zu unmittelbaren Anwendung des jeweiligen Abkommens erforderlich sind, werden somit nicht erfasst. Kleine Auskunfts-klauseln sind vor allem in Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern enthalten. Wenn es darum geht, die Verteilungsnormen des Abkommens mit Leben zu füllen, sind die notwendigen Informationen aufgrund dieser Klauseln zu liefern.⁴⁵
- Große Auskunfts-klauseln verpflichten dagegen nicht nur zur Erteilung von Auskünften zur Durchführung des Abkommens, sondern auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten. Damit ist der Zweck der großen Auskunfts-klausel wesentlich weiter gespannt. Die großen Auskunfts-klauseln können je nach Abkommen unterschiedlich ausgestaltet sein, orientieren sich aber meistens an Art. 26 Abs. 1 Satz 1 des von der OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) entwickelten und laufend überarbeiteten Musterabkommens⁴⁶ in den jeweils unterschiedlichen Fassungen

⁴⁵ Vgl. *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 58.

⁴⁶ http://www.uni-saarland.de/fileadmin/user_upload/Professoren/fr11_Prof_Groepl/lehre__nur_Pdfs_/lehre16/EuIStR16/OECD-MA_2014.pdf. Vgl. dazu *Bendlinger, Stefan*, Das OECD-Musterabkommen 2017 OECD-Musterabkommen 2017. 2017 OECD Model Tax Convention, in: *Steuer & Wirtschaft International, Tax and Business Review (SWI) 2017*, S. 450 ff. (http://www.icon.at/fileadmin/media/News_Publikationen/Fachpulikationen/2017/Bendlinger_Stefan_Das_OECD-Musterabkommen_2017_SWI_450-459.pdf).

von 1963, 1977, 2000, 2003, 2008, 2010. Große Auskunftsklauseln sind vor allem in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den meisten Industrieländern normiert. Hiernach sind sämtliche Informationen auszutauschen, die für die Steuerfestsetzung, also für die Durchführung des innerstaatlichen Rechts, erforderlich sind. Es geht hierbei insbesondere um Informationen, die Steuerumgehung und Steuerverkürzung zum Gegenstand haben.⁴⁷

Daneben existieren sieben spezielle Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuern, und zwar mit Dänemark, Frankreich, Griechenland, Österreich, Schweden, Schweiz und die Vereinigten Staaten, sowie elf besondere Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe, und zwar mit Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Italien, Jersey, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich und Schweden.

2. Völkerrechtliche Vereinbarungen der Bundesrepublik Deutschland

a) Art. 26 Musterabkommen der OECD als Vorbild völkerrechtlicher Regelungen

aa) Allgemein

Da die vereinbarten Auskunftsklauseln häufig an Art. 26 Musterabkommen angelehnt sind, soll Art. 26 Absatz 1 Satz 1

⁴⁷ Vgl. *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 58; *Engelschalk, Michael*, in: Vogel, Klaus/Lehner, Moris, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar, 5. Aufl., 2008, Art. 26 Rn. 47.

Musterabkommen im Mittelpunkt der Erörterungen stehen. Falls Kontrollmitteilungen danach zulässig sein sollten ist zu klären, ob aus Art. 26 Musterabkommen 2010 eine Kontrollmitteilungspflicht abgeleitet werden kann, welche Informationen die Kontrollmitteilung erhalten dürfen und welchen Formen und Grenzen sie unterliegen. Art. 26 Abs. 1 Musterabkommen lautet:

„(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.“

In Art. 26 Abs. 1 Satz 1 Musterabkommen heißt es also, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten „Informationen austauschen“. Es ist somit unklar, ob sich der zulässige Informationsaustausch auch auf die Übermittlung von Kontrollmitteilungen erstreckt. Auch ist nicht abzulesen, ob ein Ersuchen voranzugehen hat und ob eine Verpflichtung zum Informationsaustausch besteht.

Die Mehrheit der OECD-Staaten und einige Stimmen in der Literatur⁴⁸ gehen davon aus, dass Kontrollmitteilungen auf der

⁴⁸ Carl, Dieter/Klos, Joachim, Internationale Kontrollmitteilungen zwischen Steuerbehörden – Eine Zwischenbilanz der gesetzlichen Entwicklung und Rechtsprechung, in: Computer und Recht (CR) 1995, S. 235 (237); Stahl, Rudolf, EG-Amtshilfe: Auskünfte und internationale Kontrollmitteilungen, in:

Grundlage aller Klauseln übermittelt werden können⁴⁹, die der in Art. 26 Abs. 1 Musterabkommen entsprechen. Es besteht also keine Beschränkung auf Doppelbesteuerungsabkommen.

Ein Ersuchen wird in Art. 26 Musterabkommen nicht verlangt, so dass auch ein freiwilliger, spontaner und automatischer Informationsaustausch zulässig ist.

Fraglich ist zudem, ob eine dem Art. 26 Abs. 1 Satz 1 Musterabkommen entsprechende Auskunftsklausel eine völkerrechtliche Verpflichtung zur Erstellung von Kontrollmitteilungen begründet. Aufgrund der fehlenden Normierung einer Verpflichtung im Text des Art. 26 Abs. 1 Satz 1 Musterabkommen kann eine Verpflichtung zur Erteilung von Kontrollmitteilungen daher nicht angenommen werden.⁵⁰ Die Übermittlung von Kontrollmitteilungen auf der Grundlage dieser Klausel liegt somit im völkerrechtlichen Ermessen der Vertragsstaaten. Ein Staat kann sein völkerrechtliches Ermessen aber nur dann ausüben, wenn er auf innerstaatlicher Ebene die Befugnis dazu hat. Überwiegend dürfte eine solche innerstaatliche Befugnis in ausländischen Rechtssystemen aber gegeben sein, da sogar in Deutschland, wo der Datenschutz im internationalen Vergleich auf hohem Niveau steht, die Finanzverwaltung die Erteilung internationaler Kontrollmitteilungen

Kölner Steuerdialog (KöSDI) 1993, S. 9373 (9374); *Selling, Heinz-Jürgen*, Anhörung und Rechtsschutz im Rahmen des Informationsaustauschs mit dem Ausland, in: *Die steuerliche Betriebsprüfung (StBp)* 1988, S. 237 (240); *Runge, Bernd*, Das Steuerbereinigungsgesetz 1986: EG-Amtshilfegesetz, in: *Der Betrieb (DB)* 1986, S. 191 ff. (194).

⁴⁹ *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 241.

⁵⁰ *Hendricks, Michael*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004, S. 168; *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 241.

durch die deutschen Finanzbehörden auf der Grundlage des Art. 26 Musterabkommens in Verbindung mit dem Transformationsgesetz als zulässig erachtet.⁵¹

bb) Gegenstand

Der Anwendungsbereich des Art. 26 Abs. 1 Satz 1 Musterabkommen von 1963 war zunächst auf die im Doppelbesteuerungsabkommen geregelten Steuerarten wie Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer, Vermögensteuer und auf die steuerlich relevanten Daten der in den Vertragsstaaten ansässigen Personen beschränkt. Das Musterabkommen 1977 erweiterte den Auskunftsaustausch auf Verhältnisse von nicht abkommensberechtigten Personen. Seit dem Musterabkommen von 2000 erstreckt sich der Anwendungsbereich der Auskunftsklausel auf alle Steuern im Sinne des § 3 AO und erfasst damit auch die Umsatzsteuer.⁵²

Was die Vereinbarung eines automatischen Auskunftsverkehrs angeht, so tauscht die Bundesrepublik Deutschland vor allem mit den USA, dem Vereinigten Königreich, Frankreich und Japan automatisch Kontrollmitteilungen insbesondere bezüglich Zinsen und Dividenden aus.

cc) Grenzen

In den Fassungen des Art. 26 Abs. 1 Satz 1 Musterabkommen bis

⁵¹ Dokument BMF-Schreiben vom 25.1.2006 - IV B 1 - S 1320 - 11/06, BStBl. 2006 I, 26, Rn. 1.7. Vgl. dazu *Hendricks* (Anm. 50), *Internationale Informationshilfe* S. 165 ff. mit weiteren Nachweisen.

⁵² Vgl. *Engelschalk* (Anm. 47), in: Vogel/Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland*, Art. 26 Rn. 5 f.; *Humm* (Anm. 8), *Kontrollmitteilungen im Steuerrecht*, S. 243.

zum Jahr 2003 wurde der Auskunftsaustausch auf Informationen beschränkt, die zur Durchführung des Musterabkommens und des innerstaatlichen Steuerrechts erforderlich waren. Das Musterabkommen seit dem Jahr 2005 lässt stattdessen eine voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen genügen. Es soll damit ein möglichst weitgehender Informationsaustausch ermöglicht werden. Grund ist aber auch, dass der Auskunft gebende Vertragsstaat die tatsächliche Deutung der Erforderlichkeit einer Information für das Besteuerungsverfahren des empfangenden Staates regelmäßig nicht ohne weiteres bewerten kann.⁵³ Nicht erheblich ist die Information jedenfalls dann, wenn sich der Empfängerstaat Informationen durch eigene Ermittlungen auf seinem Staatsgebiet besorgen kann. Es müssen daher an erster Stelle die innerstaatlichen Auskunftsquellen herangezogen werden.⁵⁴

Es sind ferner die im Abkommen geregelten besonders geregelten Grenzen zu beachten. So heißt es in Art. 26 Abs. 3 Musterabkommen 2010:

„Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat, a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen; b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können; c) Informationen

⁵³ Humm (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 244.

⁵⁴ Dokument BMF-Schreiben vom 25.1.2006 - IV B 1 - S 1320 - 11/06, BStBl. 2006 I, 26 Rn. 2.1.2; Humm (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 244. So ferner auch der Musterabkommen-Kommentar Ziffer 9 lit. A.

zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.“

Neu eingeführt wurde in Art. 26 Abs. 5 Musterabkommen 2005, dass die Berufung auf das Bankgeheimnis kein relevanter Grund mehr ist und die Erteilung von Informationen abzulehnen:

„Absatz 3 ist nicht so auszulegen, als erlaube er einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen abzulehnen, nur weil sie sich im Besitz einer Bank, einer anderen Finanzinstitution, eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen.“

dd) Form

Formbestimmungen für den Austausch internationaler Kontrollmitteilungen sind weder im Musterabkommen noch in der dazugehörigen Kommentierung niedergelegt. Für automatische Kontrollmitteilungen wurde seitens der OECD im Jahre 1981 ein einfaches standardisiertes Formblatt beziehungsweise im Jahr 1992 ein standardisiertes Formblatt für den computerisierten automatischen Informationsaustausch entwickelt und ihren Mitgliedstaaten zur Verwendung empfohlen. Mittlerweile wurde das Formblatt überarbeitet, um den Anforderungen eines modernen elektronischen Informationsaustausches noch besser gerecht zu werden. Nichtsdestotrotz werden Kontrollmitteilungen immer noch regelmäßig auf schriftlichem Wege übermittelt.



b) Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarats und der OECD

Am 25. Januar 1988 wurde das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarates und der OECD⁵⁵ vorgelegt. Erst am 17. April 2008 unterzeichnete die Bundesrepublik Deutschland dieses multilaterale Abkommen.⁵⁶ Dieses Übereinkommen ermöglicht eine weit reichende zwischenstaatliche Informationshilfe, insbesondere für sämtliche Steuerarten und darüber hinaus für Sozialversicherungsbeiträge. Es erlaubt sowohl den spontanen als auch den automatischen Informationsaustausch.

Der *spontane* Informationsaustausch findet statt, wenn eine der fünf in Art. 7 Abs. 1 aufgeführten Fallgruppen einschlägig ist.

„Ein Vertragsstaat übermittelt dem anderen Vertragsstaat in folgenden Fällen ohne vorheriges Ersuchen Informationen, die ihm bekanntgeworden sind:

⁵⁵ Übereinkommen vom 25.1.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in seiner durch das Protokoll vom 27.5.2010 zur Änderung des Übereinkommens geänderten Fassung (BGBl. 2015 II, S. 966, 967, 986); Council of Europe, Sammlung Europäischer Verträge – Nr. 127: Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, Straßburg/Strasbourg, 25.1.1988; <https://rm.coe.int/168007a853>. Vgl. auch http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Verordnungen/2015-07-23-G-z-d-Uebereinkommen-v-25-Januar-1988-ueber-d-gegenseitige-Amtshilfe-i-Steuersachen-u-z-d-Protokoll-v-27-Mai-2010-z-Aenderung-d-Uebereinkommens-ueber-d-gegenseitige-Amtshilfe-in-Steuersachen.html.

⁵⁶ Zur Kritik vgl. *Seer, Roman/Gabert, Isabel*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, in: *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 2010, S. 3 ff. (6 f.), mit weiteren Nachweisen.

a) wenn der erstgenannte Vertragsstaat Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung im anderen Vertragsstaat hat;

b) wenn ein Steuerpflichtiger eine Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung im erstgenannten Vertragsstaat erhält, die für ihn eine Steuererhöhung oder eine Besteuerung im anderen Vertragsstaat zur Folge haben müsste;

c) bei Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen eines Vertragsstaats und einem Steuerpflichtigen eines anderen Vertragsstaats, die über ein oder mehrere weitere Länder in einer Weise geleitet werden, die in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten zur Steuerersparnis führen kann;

d) wenn ein Vertragsstaat Gründe für die Vermutung einer Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines Konzerns hat;

e) wenn im erstgenannten Vertragsstaat im Zusammenhang mit Auskünften, die ihm vom anderen Vertragsstaat erteilt worden sind, ein Sachverhalt ermittelt worden ist, der für die Steuerfestsetzung im letztgenannten Vertragsstaat geeignet sein kann“.

Die Fallgruppen entsprechen den in Art. 4 der außer Kraft getretenen⁵⁷ EG-Amtshilferichtlinie (Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977) aufgeführten.⁵⁸

⁵⁷ Außer Kraft getreten am 1.1.2013 durch Art. 28 Richtlinie (RL) vom 15.2.2011 (ABl. Nr. L 64, S. 1). Heute gilt die EU-Amtshilferichtlinie: RL 2011/48/EU des Rates v. 15.2.2011, ABl. EU 2011 L 64/1. Vgl. dort Kapitel II, Abschnitt I bis III Art. 5 bis 10, insbesondere Art. 9 Abs. 1.

⁵⁸ Die EU-Amtshilfe-Richtlinie ersetzt die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom

Der *automatische* Austausch der Informationen erfolgt dagegen nach Art. 6 nur, soweit zwei oder mehrere Vertragsstaaten dies untereinander vereinbart haben.

Mit der Unterzeichnung dieses Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarats und der OECD erhofft sich die Bundesrepublik Deutschland, dass die zwischenstaatliche Informationshilfe insbesondere gegenüber Staaten außerhalb der Europäischen Union verbessert werde.⁵⁹ Das Abkommen soll dazu beitragen, zukünftig effektiver Steuerhinterziehung und Steuervermeidung zu bekämpfen. In Deutschland wurde allerdings dieser Vertrag erst 2015 ratifiziert.⁶⁰ Neben einigen Staaten der Europäischen Union haben auch Andorra, Aserbaidshan, Brasilien, China, Island, Israel, Liechtenstein, Kanada, Niue, Norwegen, Samoa, Saudi-Arabien, Schweiz, Senegal, Singapur, St. Kitts und Nevis, St. Vincent und die Grenadinen, Uganda, die Ukraine, Uruguay und die Vereinigten Staaten

19.12.1977 (ABl. Nr. L 336, S. 15 ff.) über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (EG-Amtshilfe-Richtlinie). – Zur Umsetzung der EU-Amtshilfe-Richtlinie hat der Bundestag das EU-Amtshilfegesetz beschlossen (Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union [EU-Amtshilfegesetz – EUAHiG] vom 26.6.2013 [BGBl. 2013 I, S. 1809], zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20.12.2016 [BGBl. 2016 I, S. 3000] geändert).

⁵⁹ *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 246.

⁶⁰ Das Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25.1.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27.5.2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 16.7.2015 ist am 23.7.2015 im Bundesgesetzblatt verkündet worden (BGBl. 2015 II, S. 966, hinterlegt beim Bundesanzeiger Verlag) und am 24.7.2015 in Kraft getreten.

von Amerika unterzeichnet.

c) Informationsaustausch über Finanzkonten zwischen Deutschland und weiteren Staaten und Gebieten nach dem gemeinsamen Meldestandard der OECD

Aufgrund einer Initiative von Deutschland und anderen europäischen Staaten sowie einer entsprechenden Bitte der G 20 entwickelte die OECD den *Common Reporting Standard* (CRS) für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten. Im Jahr 2014 verabschiedeten die OECD und die G 20 diesen gemeinsamen Meldestandard. Teil I enthält die Einführung des Standards, Teil II den Wortlaut des Musters für eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden (Mustervereinbarung – CAA) sowie des gemeinsamen Melde- und Sorgfaltsstandards (CRS). Auf der Berliner Steuerkonferenz im Oktober 2014 unterschrieben 51 Staaten eine Vereinbarung über einen gemeinsamen Meldestandard.⁶¹ Am 30. September 2017⁶² begann der

⁶¹ Die rechtlichen Grundlagen des automatischen Informationsaustausches über Finanzkonten im internationalen Recht sind die Mehrseitige Vereinbarung vom 29.10.2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (MCAA CRS), die Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9.12.2014 für den Informationsaustausch der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Verträge zwischen der Europäischen Union und Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino und der Schweiz zur Vereinbarung des automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten sowie bilaterale Abkommen zwischen Deutschland und Drittstaaten über den steuerlichen automatischen Informationsaustausch. Die von der Bundesrepublik Deutschland maßgeblich geprägte Mehrseitige Vereinbarung über den Austausch von Finanzkontendaten ist ein wichtiger Beitrag für einen internationalen fairen Steuerwettbewerb, der nicht durch Verzerrungen und mangelnde Transparenz verfälscht wird; <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-09-30-faq-informationsaustausch>.

erste automatische Informationsaustausch über Finanzkonten zwischen Deutschland und 49 Staaten und Gebieten nach dem gemeinsamen Meldestandard der OECD.⁶³ Unterdessen haben sich über 100 Staaten und Gebiete bereit erklärt, den gemeinsamen Meldestandard einzuführen. Weitere Staaten und Gebiete folgten zum 30. September 2018. Der Standard ist die Grundlage für den jährlichen automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten. Weltweit bestehen zwischen allen an diesem Informationsaustausch teilnehmenden Staaten und Gebieten schon über 2000 bilaterale Austauschbeziehungen.

Nach dem Standard beschaffen sich die Staaten und Gebiete Finanzinformationen⁶⁴ von ihren Finanzinstituten und tauschen diese jährlich automatisch mit anderen Staaten und Gebieten aus. Der Standard setzt sich aus zwei Elementen zusammen: Erstens: dem gemeinsamen Meldestandard, der die Melde- und Sorgfaltsvorschriften enthält, und zweitens der Mustervereinbarung, die die genauen Vorschriften über den Informationsaustausch enthält. Um eine Umgehung des gemeinsamen Meldestandards zu vermeiden, wurde dieser in dreierlei Hinsicht auf einen breiten Geltungsbereich hin ausgestaltet. Die in Bezug auf

html.

⁶² Deutschland begann bereits als einer der ersten Staaten (sog. Early Adapter = Frühanhänger) im September 2017 mit dem Austausch.

⁶³ Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten. Gemeinsamer Meldestandard: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-fur-den-automatischen-informationsaustausch-von-finanzkonten.pdf>.

⁶⁴ Vgl. als Beispiel Formular Selbstauskunft für Unternehmen und Organisationen der Deutschen Bank: https://deutschewealth.com/content/dam/deutschewealth/austria_impresum/1706_DE_CRS_Entity.pdf.

meldepflichtige Konten zu meldenden Finanzinformationen umfassen alle Arten von Kapitalerträgen (u. a. Zinsen, Dividenden, Einkünfte aus bestimmten Versicherungsverträgen und andere ähnliche Erträge), aber auch Kontoguthaben und Erlöse aus der Veräußerung von Finanzvermögen. Die meldepflichtigen Finanzinstitute im Rahmen des gemeinsamen Meldestandards umfassen nicht nur Banken und Verwahrstellen, sondern auch andere Finanzinstitute wie Makler, bestimmte Organismen für die gemeinsame Anlage von Wertpapieren (OGAW) und bestimmte Versicherungsgesellschaften. Die meldepflichtigen Konten umfassen Konten von natürlichen Personen und Rechtsträgern (einschließlich Trusts und Stiftungen), wobei der Standard auch die Pflicht zur Prüfung passiver Rechtsträger und gegebenenfalls Meldung der natürlichen Personen, die diese Rechtsträger tatsächlich beherrschen, beinhaltet. Der gemeinsame Meldestandard beschreibt zudem die Sorgfaltspflichten, die die Finanzinstitute zur Identifizierung meldepflichtiger Konten zu erfüllen haben.⁶⁵

In Deutschland wird dafür eine umfangreiche Meldepflicht der deutschen Finanzinstitute⁶⁶ über ausländische Bankkunden an das

⁶⁵ Vgl. Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten. Gemeinsamer Meldestandard, Vorwort S. 2: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-fur-den-automatischen-informationsaustausch-von-finanzkonten.pdf>.

⁶⁶ Bei Kontoeröffnungen ab dem 1. Januar 2016 müssen Kunden von Banken, Sparkassen und anderen Finanzdienstleistern in Deutschland angeben, in welchen Staaten sie außerhalb von Deutschland steuerlich ansässig sind und gegebenenfalls ihre ausländische Steueridentifikationsnummern mitteilen. Die neuen Regelungen gelten für natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften. Mit diesem Gesetz setzt Deutschland den internationalen Standard zum automatischen Informationsaustausch in

Bundeszentralamt für Steuern eingeführt, das die Daten an die ausländischen Finanzbehörden weiter leitet. Diese wiederum übersenden ihre relevanten Kontodaten zu in Deutschland ansässigen Personen an das Bundeszentralamt.

d) Besondere Doppelbesteuerungsauskunftsklauseln

Einige Vereinbarungen enthalten für den Bereich der ersuchensunabhängigen Informationshilfe eigenständige Regelungen. Als Beispiel wird hier häufig das deutsch-schwedische Doppelbesteuerungsabkommen vom 8. Juni 1994⁶⁷ genannt⁶⁸, das in Art. 31 eine ausdrückliche Klausel über Auskünfte „ohne besonderes Ersuchen“ (Art. 31 Abs. 2) enthält. Nach den ersten beiden Absätzen des Art. 31 sind Kontrollmitteilungen dann zulässig, soweit eine von mehreren enumerativ aufgeführten Fallgruppen erfüllt ist, wenn etwa Gründe für die Vermutung bestehen, dass Steuern „im anderen Staat verkürzt worden sind oder verkürzt werden könnten“ (Art. 31 Abs. 1 lit.

Steuersachen um Deutschland, alle anderen EU-Staaten und insgesamt über 50 weitere Staaten haben sich bereits im Jahr 2014 in einem multilateralen Vertrag verpflichtet, Kundendaten auf Basis eines von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Standards untereinander auszutauschen.

Humm (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 245.

⁶⁷ Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Erbschaft- und Schenkungsteuern und zur Leistung gegenseitigen Beistands bei den Steuern (Deutsch-schwedisches Steuerabkommen), Text: BGBl. 1994 II, S. 686 ff.; http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Schweden/1994-06-14-Schweden-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf.

⁶⁸ *Humm* (Anm. 8), Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, S. 245.

a) oder ein in Zusammenhang mit der Auskunftserteilung des anderen Staates ermittelter Sachverhalt für die zutreffende Festsetzung der Steuern in diesem Staat erheblich ist (Art. 31 Abs. 1 lit. e).

IV. Vorgehen gegen Steuerparadiese

Auf einer Konferenz der OECD in Paris am 21. Oktober 2008 berieten Vertreter von 17 Mitgliedstaaten über Maßnahmen gegen „Steuroasen“ („Tax Havens“)⁶⁹. Darunter sind Staaten oder Gebiete zu verstehen, die keine oder sehr niedrige Steuern auf Einkommen oder Vermögen erheben und dadurch als Wohnsitz für Personen oder als Standort für Unternehmen steuerlich attraktiv sind.⁷⁰ Die Teilnehmer

⁶⁹ Vor dem Hintergrund der Steuroasen stellte die deutsche Bundesregierung am 19.1.2009 ihren ersten Referentenentwurf für ein „Gesetz zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung“ vor, das in das am 29.7.2009 verabschiedete Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) mündete. Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (StHBG) ist am 1.8.2009 in Kraft getreten (Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung [Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, BGBl. 2009 I, S. 2302; Geltung ab 1.08.2009). – Mit dem Gesetz will man die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung künftig deutlich erschweren. Mit ihm werden beispielsweise Bestimmungen in der AO, dem EStG und dem ZollVG geändert. Die Regelungen beziehen sich vor allem auf so genannte Steuroasen, also Länder, die die Standards der OECD nicht anerkennen. Nach dem Gesetz werden die deutschen Finanzbehörden mit zusätzlichen Vollmachten ausgestattet. Bürger, die Geschäftsbeziehungen zu diesen Staaten unterhalten, werden verpflichtet, mit den deutschen Finanzbehörden zu zusammenzuarbeiten und ihnen umfassend Auskunft zu erteilen. Geschieht das nicht, werden Sanktionen fällig.

⁷⁰ Weltweit gab es rund fünfzig Steuerparadiese, in denen „mehr als 400 Banken, zwei Drittel der 2.000 Hedgefonds und ungefähr zwei Millionen Briefkastenfirmen“ ansässig sind und an allen Kontrollen vorbei 7,3 Billionen

der Konferenz stellten Überlegungen dazu an, welche Maßnahmen gegen Staaten und Gebiete ergriffen werden könnten, die nicht mit anderen Staaten auf der Grundlage des von der OECD entwickelten Standards im Bereich der Besteuerung zusammenarbeiten und durch geringe Steuern ihre Finanzplätze zu Lasten des Steueraufkommens anderer Staaten fördern.

Die Teilnehmer forderten von der OECD, bis Mitte 2009 die „Schwarze Liste“ der weltweiten Steueroasen zu überarbeiten. Drei Staaten verweigerten der OECD zufolge zunächst jede Zusammenarbeit: Andorra, Liechtenstein und Monaco. Im Nachgang zu der Konferenz wurde von den 20 führenden Industriestaaten (G20) der Druck auf die „Steueroasen“ derart erhöht, dass diese im Laufe des Jahres 2009 nahezu alle einlenkten und eine Zusammenarbeit nach OECD-Standard zusagten. Im Jahre 2009 einigten sich die Regierungschefs der G20 auf die Veröffentlichung einer neuen Liste.⁷¹

Die aktuelle Liste von 2017 zeigt Fortschritte:⁷²

- *Weißer Liste*: Staaten und Gebiete, die sich dem internationalen Steuerstandard unterworfen und diesen weitgehend umgesetzt haben.
- *Graue Liste*: Die Graue Liste führt die Länder auf, die bereits

Euro verwaltet wurden. So die Einschätzung der Anti-Korruptions-Organisation Transparency International, <http://www.spiegel.de/politik/ausland/streit-um-steueroasen-kritik-schweizer-regierung-empoert-ueber-steinbrueck-a-585814.html>.

⁷¹ OECD, Centre for Tax Policy and Administration, 2. April 2009.

⁷² Schwarze Liste. OECD, Mai 2012, <https://web.archive.org/web/20091007012156/http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>.

angekündigt haben, die OECD-Richtlinien künftig zu berücksichtigen, dies aber noch nicht in die Tat umgesetzt haben. Sobald sie die internationalen Standards umsetzen, werden sie in die weiße Liste aufgenommen. Mindestens zwölf bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Informationsaustausch entsprechend dem Standard müssen dazu abgeschlossen werden. Die OECD hatte am 9. November 2017 als Ergebnis des G-20-Gipfels eine neue „Graue Liste“ mit acht Staaten veröffentlicht, die aus OECD-Sicht nicht entschieden genug gegen Steuerbetrug vorgehen. Darunter befinden sich auch Österreich, Belgien, Luxemburg und die Schweiz. Bis zum Sommer will die OECD eine aktualisierte „Graue Liste“ vorlegen, die eventuelle Fortschritte dokumentieren soll.⁷³

- *Schwarze Liste*: Die vier Staaten Costa Rica, Malaysia, die Philippinen und Uruguay sind zuerst auf die schwarze Liste der G-20-Staaten gesetzt worden, da sie sich nicht auf den 2004 von den Finanzministern der G20-Staaten vereinbarten Steuerstandard der OECD verpflichtet hatten. Nachdem zuerst Uruguay Maßnahmen für einen Informationsaustausch in Steuerfragen angekündigt hat und darauf von der Liste gestrichen wurde, sind auch die drei noch verbliebenen Staaten diesem Beispiel gefolgt. Damit befindet sich derzeit kein Land mehr auf der schwarzen Liste.

⁷³ Handelsblatt, Montag, 13.11.2017: <http://www.handelsblatt.com/politik/international/oecd-schliesst-schwarze-liste-geoutete-steueroasen-geben-sich-reumuetig-seite-2/3151728-2.html>.

Die Liste der Steuerparadiese wird ständig neu diskutiert und geändert.⁷⁴ Es sind auch Listen privater Unternehmen im Umlauf!⁷⁵

Die EU-Finanzminister beschlossen am 5. Dezember 2017 eine „Schwarze Liste“ der Steueroasen⁷⁶, auf der 17 Staaten und Gebiete als Steueroasen angeprangert werden. Aus Sicht der EU tun sie zu wenig bis gar nichts, um Steuerflucht zu bekämpfen. Die EU arbeitete schon seit April 2016 an dieser Liste, nachdem zunächst über die „Panama Papers“ und zuletzt über die „Paradise Papers“ weltweit verbreitete Praktiken zu Steuerflucht und Steuervermeidung enthüllt worden waren.

Folgende Staaten stehen auf der Liste: Südkorea, Panama, Bahrain, Tunesien, die Vereinigten Arabischen Emirate, ferner Amerikanisch-Samoa, Barbados, Grenada, Guam, Macau, die Marschall-Inseln, die Mongolei, Namibia, Palau, Samoa, St. Lucia sowie Trinidad and Tobago.

Sanktionen sind vorerst nicht vorgesehen – die EU glaubt an die von der Liste ausgehende „Prangerwirkung“. Einige Länder wie Frankreich hatten massiv Sanktionen gegen die geächteten Regionen und Staaten gefordert. Konsequenter waren die Forderungen von zahlreichen EU-Parlamentariern, auch EU-interne Steueroasen in die Liste

⁷⁴ <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/steueroasen-briten-bremsen-schwarze-liste-der-eu-a-1131994.html>; Tauber, Andre, Europas schwerer Kampf um die Schwarze Liste, veröffentlicht am 21.2.2017, <https://www.welt.de/wirtschaft/article162276564/Europas-schwerer-Kampf-um-die-Schwarze-Liste.html>.

⁷⁵ <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/panama-papers-weltrangliste-der-steueroasen-a-1086027.html>.

⁷⁶ Dazu Frankfurter Allgemeine Zeitung, 6.12.2017, S. 17; *Reiche, Lutz*, Südkorea protestiert gegen schwarze Liste. EU ächtet 17 Steueroasen – die Liste ohne Folgen, in: Manager Magazin, 6.12.2017, <http://www.manager-magazin.de/politik/europa/steueroasen-schwarze-liste-nennt-17-steueroasen-a-1181868.html>.

aufzunehmen. Die EU-Ministerialen ließen aber derlei Begehren unter Verweis auf gemeinsame Regeln bei Steuerstandards aber nicht zu.

Die Zusammenstellung der „Schwarzen Liste“ ist das Ergebnis monatelanger Prüfungen. Eine „Graue Liste“ besteht für 47 weitere Länder, die auf die Einhaltung der von den Staaten eingegangenen Verpflichtungen überwacht werden. Diese Länder und Regionen sollen eine erhöhte Steuertransparenz in Aussicht gestellt haben.

Die endgültige schwarze Liste ist offenbar viel kleiner ausgefallen als frühere Entwürfe dies eigentlich vorsahen. Sie soll ständig überarbeitet werden („lebende Liste“).

V. Resümee

Um das zu versteuernde Einkommen der Steuerpflichtigen zu errechnen, stehen den Finanzbehörden als wichtigste Informationsquelle die Steuererklärung zur Verfügung. Um diese Angaben in der Steuererklärung zu überprüfen, kann eine Außenprüfung erforderlich sein. Aber auch eine Kontrollmitteilung kann weiterhelfen. Darunter versteht man eine Mitteilung über einen steuerlich bedeutsamen Vorgang eines Finanzamts an ein anderes Finanzamt oder einer Behörde oder Körperschaft des öffentlichen Rechts an ein Finanzamt ohne vorausgegangenes Ersuchen, also spontan oder automatisch. Kontrollmitteilungen können aber auch durch Private erfolgen. Zur Weitergabe relevanter Informationen kann eine Behörde oder ein Privater gesetzlich verpflichtet sein, sie kann aber auch im Ermessen liegen oder freiwillig durchgeführt werden.

Grenzüberschreitung wird heute den Steuerbürgern leicht gemacht.



元照出版提供 請勿公開散布

Globalisierung und weltweite Vernetzung verlangen daher eine stärkere Zusammenarbeit der Steuerbehörden. Nur so kann verhindert werden, dass Gelder innerhalb kürzester Zeit in andere Länder und auf andere Kontinente verschoben und damit vor nationalen Steuerbehörden verborgen werden. Der spontane oder automatische oder auf Ersuchen erfolgende Informationsaustausch sorgt auch hier für mehr Transparenz und mehr Fairness. Da aber ein Staat nicht in einem anderen Staat Nachforschungen betreiben darf, bedarf es völkerrechtlicher Vereinbarungen. Mit diesen wird insbesondere die Verpflichtung vereinbart, steuerlich relevante Fakten weiterzugeben und damit für eine gerechte steuerrechtliche Veranlagung⁷⁷ zu sorgen. Insoweit sind die Doppelbesteuerungsabkommen, das OECD-Musterabkommen und der aufgrund einer entsprechenden Bitte der G20-Staaten entwickelte OECD *Common Reporting Standard* (CRS) für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zu erwähnen.

VI. Anhang

Das Bundesfinanzministerium (BMF) veröffentlicht im Januar eines jeden Jahres im Bundessteuerblatt (BStBl.) eine Übersicht über den aktuellen Stand der DBA und der DBA-Verhandlungen⁷⁸. Weitere

⁷⁷ Als sog. Veranlagung wird im Besteuerungsverfahren die Zusammenfassung von Ermittlungsverfahren und Festsetzungsverfahren bezeichnet.

⁷⁸ http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2017-01-18-stand-DBA-1-januar-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=4. Die einzelnen DBA-Vertragstexte veröffentlicht das BMF im Internet (vgl. hierzu www.bundesfinanzministerium.de – Steuern – Internationales Steuerrecht –

Informationen bietet das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auf seiner Internetseite an, das für die Durchführung bestimmter Aufgaben des internationalen Steuerrechts zuständig ist. Einige der vom BZSt angebotenen Informationen sind auch in englischer Sprache erhältlich. Allein 2017 gab es folgende Abkommen⁷⁹:

1. 27. Juli 2017

Abkommen vom 29. Juni 2016 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Armenien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

2. 11. Juli 2017

Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report).

Das BMF-Schreiben vom 11. Juli 2017 - IV B 5 - S 1300/16/10010: 002 (2017/0558036) – regelt, was für die Erstellung und Abgabe von länderbezogenen Berichten im Sinne des § 138a der Abgabenordnung gilt.

Staatenbezogene Informationen). Hier können Informationen über das internationale und supranationale Steuerrecht abgerufen werden. Dies sind insbesondere die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen – DBA), die durch weitere staatenbezogene Informationen ergänzt werden.

⁷⁹ http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/internationales_steuerecht.html (Stand: 14.10.2017). Mehr zu den Vereinbarungen erfährt man auf der angegebenen Internetseite. Die Texte sind ebenfalls über das Internet erhältlich.

3. 22. Juni 2017

Automatischer Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG; Bekanntmachung einer finalen Staatsenaustauschliste im Sinne des § 1 Absatz 1 FKAustG für den ersten automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen zum 30. September 2017.

Mit dem BMF-Schreiben vom 22. Juni 2017 werden die Staaten im Sinne des § 1 Absatz 1 Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG) bekannt gegeben, mit denen der erste automatische Datenaustausch zum 30. September 2017 erfolgt und für welche die meldenden Finanzinstitute Finanzkontendaten erstmals zum 31. Juli 2017 dem BZSt zu übermitteln haben (finale FKAustG-Staatsenaustauschliste 2017).

4. 12. Juni 2017

Abkommen vom 29. August 2016 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Turkmenistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

5. 2. Juni 2017

Automatischer Informationsaustausch mit den Vereinigten Staaten von Amerika nach dem FATCA-Abkommen vom 31. Mai 2013; Veröffentlichung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes und Nichtbeanstandungsregelung bei Meldungen der Finanzinstitute für das Kalenderjahr 2016.

Die Bundesrepublik Deutschland und die USA haben sich darauf verständigt, durch gegenseitigen Informationsaustausch über

元照出版提供 請勿公開散布

Finanzkonten eine effektive Besteuerung sicherzustellen (FATCA-Abkommen). Die Übermittlung der auszutauschenden Daten an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) erfolgt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz im Wege der Datenfernübertragung.

6. 28. April 2017

Abkommen vom 19. Februar 2016 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen.

7. 7. April 2017

Namensnutzung im Konzern.

8. 5. April 2017

Neufassung der Textziffer 5 des Merkblatts zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; Ergänzung des BMF-Schreibens vom 13. Juli 2006 (BStBl. 2006 I S. 461).

9. 30. März 2017

Durchführung des Grenzgängerfiskalausgleichs (Artikel 13 a DBA-Frankreich).

Das BMF-Schreiben dient dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), den Landesfinanzbehörden, der Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit (Familienkasse), den Arbeitgebern und den Grenzgängern als Verfahrensbeschreibung und Arbeitshilfe bei der Durchführung des Grenzgängerfiskalausgleichs nach Artikel 13 a DBA-



Frankreich.

10. 3. März 2017

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz); Konsultationsvereinbarung über die Durchführung von Schiedsverfahren.

Zur einheitlichen Anwendung und Auslegung des Artikels 26 Absatz 5 bis 7 des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 27. Oktober 2010 (BGBl. 2011 II S. 1092) haben die zuständigen Behörden, gestützt auf Artikel 26 Absatz 3 und 7 DBA, am 21. Dezember 2016 eine Konsultationsvereinbarung über die Durchführung von Schiedsverfahren abgeschlossen.

