

Leseprobe zu Art. 27 DBA-Schweiz – Informationsaustausch –

I. ...

II. Gegenstand und Grenzen des Auskunftsverkehrs

1. Zuständige Behörden

Art. 3 Abs. 1 Buchst. i regelt, was unter den zuständigen Behörden zu 14 verstehen ist (vgl. Art. 3 Rz. 59).

2. Gegenstand (MA Art. 26 Rz. 24)

a) Richtige Abkommensdurchführung. Die Abkommensermächtigung 15 zum Austausch von Auskünften zur richtigen Abkommensdurchführung reicht ebenso weit wie die vom DBA gesetzten Rechtswirkungen (vgl. *Wingert/Strohner* in FWWK, Art. 27 Rz. 78 ff.). Getrennt hiervon steht die innerstaatliche Besteuerung. Die Regelungsverknüpfung zw. DBA und innerstaatlichem Recht macht die Bestimmung der Grenze, bis zu der unter dem Abk. Auskunft verlangt und erteilt werden kann, oft recht schwierig. Klarzustellen ist:

b) Auskunftserteilung zur Anwendung des Art. 4. Die Schweiz muss 16 im Hinblick auf Art. 4 Abs. 6 Buchst. a, der „steuerprivilegierte“ Personen von der Abkommensberechtigung ausschließt (vgl. Art. 4 Rz. 196 ff.), Auskünfte darüber erteilen, ob der Betreffende der „üblichen“ schweiz. Besteuerung unterliegt, nicht jedoch, wie sie im Einzelnen gestaltet ist. In den Fällen des Art. 4 Abs. 3 und 9, die bei unbeschr. Stpfl. in beiden Staaten, für den Fall, dass der Schweiz der Vorrang als Wohnsitzstaat zufällt, auf Seiten der Bundesrepublik eine „überdachende“ Besteuerung aufrechterhalten (vgl. Art. 4 Rz. 100 ff., 281 ff.), hat die Schweiz Auskunft über die bei ihr gegebenen steuerlichen Daten zu leisten, die bei der dt. Besteuerung mildernd zu berücksichtigen sind, dagegen besteht keine Grundlage für ein deutsches Auskunftsverlangen über die Höhe der in der Schweiz erfassten, in die dt. Stpfl. einzubeziehenden Einkünfte. Entsprechendes gilt für die Regelung des Art. 4 Abs. 4, der für eine Wartefrist von 5, maximal 6 Jahren, die Abkommensvorteile verschließt und im Rahmen der dt. Stpfl. einen Steuerausgleich einräumt (vgl. Art. 4 Rz. 136 ff.), der sich nach Fakten in der Schweiz richtet, die deshalb für die Anwendung dieser Abkommensregelung der Auskunftsverpflichtung unterliegen.

c) Auskunftserteilung zur Anwendung des Art. 24. Im Hinblick auf 17 Art. 24 Abs. 2 Buchst. a, der für dt. Unternehmen die Befreiung von der dt. Steuer auf die „aus aktiver Tätigkeit“ der schweiz. Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne beschränkt (vgl. Art. 24 Rz. 60 ff.), muss die Schweiz zur

Prüfung des Verlangens des Steuerpflichtigen, mit bestimmten Einkünften aus der schweiz. Betriebsstätte von der dt. Steuer befreit zu werden, Auskunft darüber erteilen, welcher Art die zugrundeliegende Tätigkeit der schweiz. Betriebsstätte ist, und gegebenenfalls auch, welche Gewinne auf einzelne Tätigkeitsbereiche entfallen. Dagegen kann keine Auskunft über die Höhe der Betriebsstätteneinkünfte überhaupt gefordert werden. Es fehlt auch die Grundlage dafür, zur Anwendung des Progressionsvorbehalts Angaben über den Betriebsstättengewinn zu verlangen, soweit dies nicht zur Klärung der Angaben des Stpfl. selbst über die bei ihm zu befreienden Gewinne veranlasst ist.

- 18 d) Auskunftserteilung zwecks Betriebsstättengewinnermittlung.** Der Auskunftszweck richtiger Abkommensdurchführung deckt weiter den Auskunftsaustausch, der zur Gewinnaufteilung zw. dem Stammhaus des Unternehmens und der Betriebsstätte gem. Art. 7 notwendig ist oder dazu dient, die Einhaltung der Gewinnkorrekturklausel des Art. 9 zu sichern. Da in diesen Bereichen meist ein Verständigungsverfahren (Art. 26) in Betracht zu ziehen ist, das sich als Teil der Abkommensdurchführung versteht, kommt der Auskunftsaustausch auch auf dieser Grundlage zum Tragen.

3. Auskunftserteilung zur Verhinderung missbräuchlicher Abkommensinanspruchnahme

- 19** Die Wahrung richtiger Abkommensanwendung umschließt die Verhinderung missbräuchlicher Abkommensbeanspruchung. Auch hierfür ist deshalb der Auskunftsverkehr geöffnet.
- 20 a) Unterschiedliche Missbrauchsbeurteilung.** Da das DBA-Schweiz mit seinem Inkrafttreten Bestandteil sowohl der dt. als auch der schweiz. Rechtsordnung geworden ist, kommen auch die sie jeweils beherrschenden allg. Rechtsmaßstäbe, einschließlich des Missbrauchsverbots, zur Geltung. Da aber die diesbzgl. Wertung in den beiden Vertragsstaaten nicht übereinstimmen muss, kann es dazu kommen, dass der eine Staat einen Missbrauch der Abkommensbeanspruchung bejaht, der andere jedoch nicht. So hat der BFH (Urteil vom 21. 1. 76 I R 234/73, BStBl II 1976, 513) entschieden, die Bejahung der Abkommensberechtigung nach schweiz. Wertung schließe nicht aus, dass die dt. Behörden sie unter Berücksichtigung der Missbrauchswertungen des dt. Rechts verneinten.
- 21 b) Wertung des ersuchenden Staates.** Demnach gilt: Hat ein Vertragsstaat Zweifel an der Abkommensberechtigung einer im anderen Staat ansässigen Person, weil aus seiner Wertung ein Rechtsmissbrauch in Betracht steht, so kann er vom anderen Staat die zur Klärung notwendigen Auskünfte verlangen. Dieser ist zu ihrer Erteilung verpflichtet, selbst wenn er aus seiner Wertung einen Rechtsmissbrauch verneint. Die abweichende Beurteilung des anderen Staates ist nicht als „falsche Abkommensanwendung“ abzutun, kommt sie doch als Möglichkeit korrekten Abkommensverständnisses in

Betracht, weshalb der Auskunfts-zweck „richtiger“ und „loyaler“ Abkommensanwendung auch eine entsprechende Auskunftsunterstützung auferlegt.

c) Schweiz. Bundesratsbeschluss. Auf Seiten der Schweiz ist der Abkommensmissbrauch durch den Bundesratsbeschluss gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA gesetzgeberisch reguliert. Nach seinem Art. 4 ist die Eidgenössische Steuerverwaltung ermächtigt, die dt. Verwaltung von der Tatsache ungerechtfertigter Inanspruchnahme einer Steuerentlastung zu unterrichten, wenn dies zweckdienlich erscheint. 22

d) Fragen der Einkünftezurechnung. Der Rechtsmissbrauch in Bezug auf die Abkommensbeanspruchung ist von demjenigen auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts zu unterscheiden. Zu veranschaulichen ist dies an dem Fall, dass einer schweiz. Gesellschaft die Erstattung dt. Quellensteuer abgesprochen wird, aber nicht deshalb, weil sie sich missbräuchlich der Abkommensberechtigung berühmt, sondern weil sie – unter Anerkennung ihrer Abkommensberechtigung als solcher – aus dt. Steuersicht nicht als die Person erscheint, der die Erträge zuzurechnen sind. Dazu kommt es namentlich dann, wenn Vermögensübertragungen inländ. Steuerpflichtiger ins Ausland – insbesondere solchen auf schweiz. „Basisgesellschaften“ (Domizilgesellschaften) – die steuerliche Anerkennung wegen Rechtsmissbrauchs versagt wird, so dass diese Vermögenswerte und die daraus fließenden Erträge nach wie vor dem Übertragenden zugerechnet bleiben. Die schweizerischerseits geltend gemachte Auffassung (vgl. *L/M/vS/K* B 28.2. Nr. 2), ein solcher Fall könnte deshalb nicht auftreten, weil die Erstattungsberechtigung ausschließl. im DBA selbst geregelt sei, übersieht, dass es hier um die dem dt. Steuerrecht vorbehaltene Frage geht, wem die Einkünfte zuzurechnen sind. 23

4. Bedeutung des Art. 4 Abs. 11

Kriterium der Abkommensregelung. Die Aussage des innerstaatlichen Rechts darüber, wem Einkünfte und Vermögenswerte zuzurechnen sind – kurz, wer für sie materiell Stpfl. ist –, ist durch Art. 4 Abs. 11 zu einem Kriterium der Abkommensregelung selbst erhoben. Nach dieser Abkommensvorschrift ist für einen Vertragsstaat eine Person nicht als „im anderen Staat ansässig“ in Bezug auf Einkünfte und Vermögenswerte anzusehen, die nicht ihr, sondern einer anderen Person zuzurechnen sind. Das DBA-Schweiz nimmt die im innerstaatlichen Steuerrecht geregelte materielle Zurechnung des Einkommens und Vermögens in seinen Regelungsgehalt auf, indem es seine Rechtsfolgen daran knüpft. Sonach ist als Frage des Abkommensinhalts zu klären, ob derjenige, der aus dem Abkommen Entlastung von der Besteuerung eines Staates beansprucht, nach dessen innerstaatlichem Recht auch der materiell Steuerpflichtige ist (vgl. Art. 4 Rz. 414, 433). 24

a) Verpflichtung der Schweiz zur Auskunftserteilung. Vor diesem Hintergrund muss in Fällen, in denen aus dem Abk. Entlastung von der dt. Besteuerung beansprucht wird, die Schweiz Auskünfte über alle Tatsachen und Verhältnisse erteilen, die aus dt. Sicht für die Entscheidung von Bedeu- 25

tung sind, ob der die Abkommensanwendung Begehrende nach den Maßstäben des dt. Steuerrechts auch derjenige ist, dem die Einkünfte und Vermögenswerte zuzurechnen sind.

- 26 **b) Auskunftserteilung zur Anwendung des Art. 4 Abs. 11.** Wird aus dt. Sicht die Zurechnung der Erträge bzw. Vermögenswerte auf die die Abkommensentlastung begehrende Person verneint und diese Auffassung auch von der Schweiz aus geteilt, so bedarf es keines weiteren Auskunftsaustausches. Hält die Schweiz. Seite jedoch daran fest, dass die in Art. 4 Abs. 11 niedergelegten Erfordernisse für die Abkommensbeanspruchung erfüllt sind, so muss sie der dt. Behörde alle nach deren pflichtgemäßem Ermessen für notwendig erachteten Angaben übermitteln, die die Einkunfts- bzw. Vermögenszurechnung auf die Person, die aus dem Abkommen Steuerentlastung begehrt, und damit ihre sachliche Steuerpflicht erhärten.
- 27 **c) Angaben über die Einkünftezurechnung.** Zur Auskunftspflicht gehören jedoch nicht Angaben darüber, wem anstelle der abgelehnten Person Einkünfte bzw. Vermögen zuzurechnen sind. Zwar nimmt Art. 4 Abs. 11 mit der Formel „sodann einer anderen Person“ auch hierauf Bezug, aber dabei handelt es sich lediglich um eine Absicherung dagegen, dass die Zurechnung für den einen verneint wird, ohne dass sie zugleich für einen anderen bejaht ist. Eine Auskunftserteilung in Bezug auf letzteren ist daher nur dann geboten, wenn entsprechende Behauptungen der die Abkommensanwendung begehrenden Person abzuklären sind.

5. Auskunftserteilung bei Steuerdelikten

- 28 Für Steuerdelikte, die bis zum 31. 12. 2003 einschließlich begangen wurden, bleibt der Auskunftsbeistand nach dem DBA-Schweiz verschlossen. Gleiches gilt für das auch im Verhältnis zur Schweiz anwendbare Europäische Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. 4. 59 – EURHÜK (BGBl II 1964, 1369, 1386), das im Verhältnis zur Schweiz durch den dt.-schweiz. Vertrag vom 13. 11. 69 (BGBl II 1975, 1169) ergänzt wurde. Nach Art. 2 EURHÜK kann Rechtshilfe verweigert werden, „wenn sich das Ersuchen auf strafbare Handlungen bezieht, die vom ersuchten Staat als politische, als mit solchen zusammenhängende oder als fiskalisch strafbare Handlungen angesehen werden“. Dem Zusatzprotokoll zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen, das in seinem Art. 1 für fiskalisch strafbare Handlungen das Rechtshilfeverweigerungsrecht ausschließt, ist die Schweiz bisher nicht beigetreten. Die Schweiz hat das Europäische Übereinkommen vom 20. 4. 59 hinsichtlich Fiskaldelikte stets restriktiv ausgelegt. Insbesondere hat sie bei Vorliegen einer Straftat, die zugleich auch den Tatbestand eines Steuerdelikts darstellt, die Rechtshilfe davon abhängig gemacht, dass die Angaben nicht in einem Steuerstrafverfahren verwertet werden. Diese Haltung hat ihre Bestätigung in der Rspr. des Schweiz. Bundesgerichts gefunden (vgl. Schweiz. Bundesgericht vom 25. 1. 78, BGE 104 I a 49 E 2 bis 5).

a) IRSG in der Schweiz. Angesichts der Zurückhaltung zur Rechtshilfeleistung in Fiskalstrafsachen in unilateralen und multilateralen Verträgen (Rz. 12) hat es überrascht, dass die Schweiz durch einseitigen Rechtsakt mit dem Bundesgesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz – kurz: IRSG) vom 20. 3. 81, das am 1. 1. 83 in Kraft trat, eine Rechtsgrundlage für die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen geschaffen hat. Die Erklärung dürfte darin liegen, dass Verträge eine staatsvertragliche Verpflichtung zur Rechtshilfeleistung begründen, innerstaatliches schweiz. Recht dagegen nicht. In Art. 1 Abs. 4 IRSG ist dies ausdrücklich mit dem Hinweis festgeschrieben, dass „aus diesem Gesetz kein Anspruch auf zwischenstaatliche Zusammenarbeit in Strafsachen hergeleitet werden kann“. Nach IRSG können die schweiz. Behörden nunmehr unter gewissen Voraussetzungen auch in Steuerstrafsachen Rechtshilfe leisten, „wenn Gegenstand des (ausländischen) Verfahrens ein Abgabebetrag ist“ (Art. 3 Abs. 3 S. 2 IRSG). Diese Bestimmung stellt einen Ausnahmetatbestand zu dem ansonsten geltenden Grundsatz dar, wonach keine Rechtshilfe gewährt werden kann, wenn Gegenstand des Ersuchens „eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Maßnahmen verletzt“ (Art. 3 Abs. 3 S. 1 IRSG).

b) Unterstützung ausländischer Strafverfolgungsbehörden. Entsprechend der Zielsetzung des IRSG, nur die Zusammenarbeit in Strafsachen zu ermöglichen (Rechtshilfe in Strafsachen), beschränkt sich die schweiz. Rechtshilfe auf die Unterstützung ausl. Strafverfolgungsbehörden (vgl. *Wingert/Strohner* in FWWK, Art. 27 Rz. 26). Dt. Finanzbehörden können mithin in eigener Zuständigkeit keine Ersuchen nach dem IRSG stellen.

c) Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen. Die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen wird präzisierend in der Sprache des IRSG nur bei der „anderen Rechtshilfe“ gewährt, wie sie im dritten Teil des IRSG geregelt ist. Rechtshilfe ist danach insoweit zulässig, als es um die Vornahme von Prozess- (zB Zustellung von Schriftstücken) und anderen Amtshandlungen (zB Befragung von Zeugen, Durchsuchung von Räumen, Beschlagnahme und Herausgabe von Akten und Schriftstücken) für Zwecke des ausländ. Strafverfahrens geht. Im Rahmen der Beweiserhebung können auch das Bank- oder Geschäftsgeheimnis aufgehoben werden. Die Auslieferung eines Steuerstraf Täters aus der Schweiz in die Bundesrepublik oder die Vollstreckung eines dt. Strafurteils wegen Abgabebetrugs in der Schweiz sind dagegen ausgeschlossen. In der dt. Terminologie handelt es sich mithin um die sog. kleine Rechtshilfe.

d) Abgabebetrag in der Schweiz. Zumindest in den ersten Jahren nach Inkrafttreten des IRSG bestanden hinsichtlich des Begriffsinhalts „Abgabebetrag“ Meinungsverschiedenheiten. Dabei ging es im Wesentlichen darum, ob der im IRSG verwandte Begriff dem des Verwaltungsstrafrechts entspricht. Art. 24 Abs. 1 der Verordnung zum Rechtshilfegesetz (IRSV) verweist zwar auf Art. 14 Abs. 2 des Verwaltungsstrafrechts (VStR), der auch den Begriff des Abgabebetrugs verwendet. Dieses spricht für einen Rückgriff auf den im

Verwaltungsstrafrecht verwandten Begriff, wogegen jedoch in der Literatur Bedenken angemeldet wurden (vgl. *Widmer* ASA 51, S. 513 ff.). Diese Bedenken lassen sich im Wesentlichen wie folgt zusammenfassen: Das Verwaltungsstrafrecht gelte nicht für das gesamte Abgabenrecht der Schweiz, sondern nur für Fälle, in denen Eidgenössische Verwaltungsbehörden mit der Verfolgung und Beurteilung von Zuwiderhandlungen gegen indirekte Bundessteuern (zB Verrechnungsteuer, Stempelabgaben) betraut seien. Die direkte Bundessteuer und sechzehn kantonale Steuergesetze stellten hingegen auf den Steuerbetrug ab. Tatbestandsmerkmale für den Steuerbetrug seien eine Täuschung der Steuerbehörden durch Verwendung gefälschter, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden und eine Steuerhinterziehung. Vereinfacht ausgedrückt müsse hiernach der Steuerbetrug regelmäßig das Tatbestandsmerkmal der Urkundenfälschung erfüllen, während bei Abgabebetrug das arglistige Bewirken einer Steuerverkürzung ausreiche. Der Begriff des Steuerbetrugs sei hiernach enger als der des Abgabebetrugs. Da nach Art. 64 Abs. 1 IRSG für Zwangsmaßnahmen das Erfordernis der beiderseitigen Strafbarkeit gegeben sein müsse, sei Art. 24 IRSV insoweit rechtswidrig, als wegen des weiteren Begriffs des Abgabebetrugs Rechtshilfe in Fällen gewahrt werden könne, in denen bei einem schweiz. Steuerpflichtigen auf der Grundlage eines iÜ gleichen Sachverhaltes keine strafbare Handlung vorliege. Zur gebotenen Klärung kommt besondere Bedeutung dem Urteil der 1. öffentl.-rechtl. Abteilung des Schweiz. Bundesgerichts (BG) vom 27. 11. 85 zu, das zu Art. 3 Abs. 3 IRSG ergangen ist (BGE 111 1b 242 = Die Praxis des Bundesgerichts – Pra 1986 Nr. 88 –). Das BG kommt zu dem Ergebnis, dass sich der im IRSG enthaltene Begriff mit dem des Art. 14 des Verwaltungsstrafrechts decke. Ausschlaggebend für diese Auslegung dürfte nicht zuletzt gewesen sein, dass nach Auffassung des BG Steuerbetrug nicht notwendigerweise die Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden voraussetzt, sondern auch in anderen Fällen der arglistigen Täuschung der Steuerbehörden, zB durch ein für diese Behörden nicht durchschaubares Zusammenwirken des Steuerpflichtigen mit Dritten, vorliegt. Damit ist eine weitgehende Angleichung der Begriffe erfolgt, womit die Diskussion um die Rechtmäßigkeit des Verweises in Art. 24 Abs. 1 IRSV einen gewissen Abschluss gefunden haben dürfte. Dennoch bleibt festzustellen, dass auch gegenwärtig noch eine gewisse Unsicherheit darüber besteht, in welchen Fällen Abgabebetrug anzunehmen ist, wenn keine Urkunden zur Täuschung der Behörden verwendet wurden. In der praktischen Rechtsanwendung dürfte der Frage jedoch keine entscheidende Bedeutung zukommen, da dem Vernehmen nach in fast allen Fiskalstrafsachen, in denen ausl. Behörden die Schweiz um Rechtshilfe gebeten haben, auch Urkundenfälschung eine Rolle spielte.

33 Voraussetzungen für die Rechtshilfegewährung. In grober Umschreibung liegen hiernach die Voraussetzungen für die Rechtshilfegewährung vor bei

– begründetem Verdacht, dass gefälschte oder unwahre Urkunden (Quittungen, Belege) in Täuschungsabsicht verwendet werden, ge- oder verfälschte Geschäftsbücher,

- Lohnaufzeichnungen, Gewinn- oder Verlustrechnungen oder/und Bilanzen verwendet werden,
- Inventar- oder Inventurbetrug,
 - einer unrichtig geführten Buchhaltung zum Bewirken eines Irrtums der Steuerbehörde,
 - Verwendung von Gefälligkeitsrechnungen oder Geschäften „Ohne-Rechnung“,
 - Erschleichen falscher Beurkundungen (zB bei notariell beurkundeten Grundstücksgeschäften mit verheimlichten Aufpreisen).

Hinsichtlich der Buchführung und ihrer Bestandteile (Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Kontenblätter, Rechnungen, Quittungen usw.) ist somit festzuhalten, dass diese nach schweiz. Recht Urkunden darstellen. Die mangelnde Übereinstimmung tatsächlicher Geschäftsvorfälle mit den Bucheintragungen wie zB die Nichtbuchung von Einnahmen und Ausgaben, die Buchung von Vorgängen auf falschen Konten oder die Buchführung fiktiver Transaktionen (zB gestützt auf Gefälligkeitsrechnungen) stuft das schweiz. Recht daher als steuerlich relevante Urkundenfälschung ein. In negativer Abgrenzung ist kein Abgabebetrug anzunehmen und daher auch keine Rechtshilfe zu gewähren, wenn lediglich falsche Steuererklärungen – ohne sie begleitende deliktische Verschleierungshandlungen – abgegeben werden. Gleiches gilt für den Fall, dass es sich bei den hinterzogenen Steuern nicht um einen „erheblichen (beträchtlichen) Betrag“ handelt.

e) Verwertungsverbot. Aus dem Spezialitätsvorbehalt des schweiz. 34
Rechtshilfegesetzes ergibt sich, dass auf Grund dieses Gesetzes erlangte Beweise nur in dem Strafverfahren verwertet werden dürfen, das in dem Rechtshilfeersuchen genannt ist. Soweit Steuern und Abgaben betroffen sind, ist eine Verwertung der im Rechtshilfeverfahren erlangten Informationen ohne vorherige Zustimmung der schweiz. Behörden unzulässig. Einer Verwertung der in einem Strafverfahren erlangten Auskünfte im Veranlassungsverfahren stimmt die Schweiz selbst dann nicht zu, wenn es im Strafverfahren zu einem Schuldspruch gekommen ist (vgl. BG v. 6. 12. 89, BGE 115 IB 373; v. 10. 3. 04 1A 228/2003; FG Hamburg v. 29. 4. 04 III 445/01, IStR 2004, 498).

f) Betrugsdelikte in der Zeit ab dem 1. 1. 2004. Art. 27 wurde mit 35
Wirkung ab dem 1. 1. 2004 neu kodifiziert. Grundsätzlich erteilt die Schweiz danach Rechtshilfe im Falle von Betrugsdelikten, die ab dem 1. 1. 2004 begangen wurden. Als Betrugsdelikte definiert Nr. 3 Buchst. a des Prot. zu Art. 27 v. 7. 12. 01 ein „betrügerisches Verhalten, das nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist“. Die Schweiz gewährt also nach wie vor keinen generellen Informationsaustausch für die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts des jeweils anderen Vertragsstaates. Sie leistet jedoch Amtshilfe in den Fällen, in denen sie schon bisher Rechtshilfe aufgrund des IRSG leistete. Der Vorteil des jeweils anderen Vertragsstaates liegt darin, dass er die erhaltenen Auskünfte auch für Veranlassungszwecke verwenden darf, was aufgrund des Spezialitätsvorbehalts im IRSG vorher ausgeschlossen war. Voraussetzung ist, dass die schweiz. Steuer-

behörden über die gewünschten Auskünfte verfügen oder diese Auskünfte (einschließlich Bankinformationen) erhalten können.

- 36 **Deutsches Auskunftsersuchen.** Unter Nr. 2 des Prot. zu Art. 27 v. 7. 12. 01 wird das bei der Auskunftserteilung zu beachtende Verfahren eingehend geregelt. Danach wird das Auskunftsverfahren durch ein entsprechendes Ersuchen der zuständigen Behörde (vgl. Rz. 14, 41) eingeleitet. Zweckmäßiger sollte in dem Ersuchen der Sachverhalt in dem Umfang dargestellt werden, der erforderlich ist, um ein betrügerisches Verhalten feststellen zu können, das nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist. Ein entsprechendes Ersuchen des BMF löst eine Vorprüfung durch die eidgenössische Steuerverwaltung aus. Glaubt die eidgenössische Steuerverwaltung dem Ersuchen nicht stattgeben zu können, gibt sie dem BMF die Möglichkeit, sein Ersuchen zu ergänzen. Sind dagegen die Voraussetzungen für eine Auskunftserteilung erfüllt, so wendet sich die eidgenössische Steuerverwaltung an den Inhaber der Information mit dem Ersuchen, die Information der eidgenössischen Steuerverwaltung zur Verfügung zu stellen. Der Informationsinhaber fordert die betroffene Person auf, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu benennen. Erhält die eidgenössische Steuerverwaltung die Information, so überprüft sie dieselbe und fertigt eine sog. Schlussverfügung an. Erhält die eidgenössische Steuerverwaltung die Information nicht, so erlässt sie gegenüber dem Informationsinhaber eine Verfügung, mit der sie die Herausgabe der in dem Ersuchen bezeichneten Information verlangt. Die betroffene Person wird von der eidgenössischen Steuerverwaltung in Kenntnis über die Verfügung gesetzt, die an den Informationsinhaber gerichtet wird. Die betroffene Person kann in die Akten der eidgenössischen Steuerverwaltung Einsicht nehmen. Die Unterrichtung unterbleibt allerdings, wenn die betroffene Person in der Schweiz keinen Zustellungsbevollmächtigten bestellt oder wenn in dem Ersuchen ausdrücklich um Geheimhaltung gebeten wird. Die eidgenössische Steuerverwaltung darf Gegenstände, Dokumente und Unterlagen, die sie aufgrund des Auskunftsverfahrens erlangt, nicht zur Durchsetzung des schweiz. Steuerrechts verwenden. Kommt der Informationsinhaber dem Auskunftsverlangen nicht nach, so kann die eidgenössische Steuerverwaltung Zwangsmaßnahmen ergreifen. Als solche kommen insbesondere die Beschlagnahme von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen sowie Hausdurchsuchungen in Betracht. Bei den Zwangsmaßnahmen kann die eidgenössische Steuerverwaltung Amtshilfe durch die Polizei der Kantone und Gemeinden in Anspruch nehmen. Stets muss jedoch der Zusammenhang mit dem Auskunftsersuchen gewährleistet sein. Stimmt die betroffene Person der Auskunftserteilung zu, so schließt die eidgenössische Steuerverwaltung das Verfahren durch Auskunftserteilung ab. In allen anderen Fällen fertigt die eidgenössische Steuerverwaltung eine Schlussverfügung, in der sie zu der Frage Stellung nimmt, ob die Voraussetzungen einer Auskunftserteilung erfüllt sind. Die betroffene Person ist von dem Inhalt der Schlussverfügung in Kenntnis zu setzen. Hat sie keinen Zustellungsbevollmächtigten benannt, wird die Schlussverfügung im Bundesblatt

veröffentlicht. Die betroffene Person kann die Schlussverfügung mit einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechten, die aufschiebende Wirkung hat. Entsprechendes gilt für den Informationsinhaber, soweit er geltend machen kann, in eigenen Rechten verletzt zu sein. Verfügungen der eidgenössischen Steuerverwaltung, die der Schlussverfügung voraus gehen, sind nicht isoliert anfechtbar. Wird die Richtigkeit der Schlussverfügung durch Gerichtsentscheid bestätigt, erteilt die eidgenössische Steuerverwaltung die ersuchte Auskunft.

Schweiz. Auskunftersuchen. Richtet die eidgenössische Steuerverwaltung ein Auskunftersuchen an das BMF, so beurteilt sich das vom BMF zu beachtende Verfahren nach dem Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 3. 2. 99 (BStBl I 1999, 228, 974).

einstweilen frei

38–40