

## § 28 Internationaler Informationsaustausch und Datenschutz

*Max Vogel*

Der wissenschaftliche „Markenkern“ des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg, dessen 50-jähriges Bestehen wir feiern, ruht auf zwei Grundpfeilern: der verfassungsrechtlichen Einbettung sowie den internationalen und europäischen Bezügen des Steuerrechts. Wenige Themen decken diese beiden Markenkern des Instituts derart mustergültig ab, wie der internationale Informationsaustausch in Besteuerungssachen: Seit dem Ankauf von Steuer-CDs durch die Finanzverwaltung steht der Aufbau von Mechanismen zur Herstellung internationaler Steuergerechtigkeit im Fokus von Öffentlichkeit und Politik, mit der Veröffentlichung der Panama Papers hat die Diskussion erneut an Fahrt gewonnen. Nur langsam rückt dabei die Erkenntnis ins Blickfeld, dass der Austausch von Informationen zwischen verschiedenen Steuerverwaltungen von erheblicher Grundrechtsrelevanz und deshalb ein Ausgleich von staatlichem Informationsinteresse und Datenschutz geboten ist.<sup>1</sup>

### 1. Der internationale Informationsaustausch in Besteuerungssachen

Die deutschen Finanzbehörden sind allein auf der Grundlage einer gesetzlichen Ermächtigungsnorm befugt, Informationen an andere Staaten weiterzugeben.<sup>2</sup>

Neben den Regelungen der §§ 117 ff. AO erfolgt der allgemeine Informationsaustausch in Steuersachen auf der Basis dreier in Reichweite, Gegenstand und Art des Informationsaustauschs unterschiedlich ausgestalteter Rechtsgrundlagen. Neben den in DBA regelmäßig enthaltenen Auskunftsklauseln (vgl. Art. 26 OECD-MA) existieren bilaterale Abkommen, die –

---

<sup>1</sup> Vgl. *Mellinghoff*, Grußwort zum Deutschen Steuerberaterkongress 2016.

<sup>2</sup> Vgl. FG Köln, EFG 2015, 1769.

anders als die DBA – allein den Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten betreffen (Tax Information Exchange Agreements, TIEA). Schließlich enthält die EU-AmtshilfeRL beständig erweiterte<sup>3</sup> Vorgaben für den harmonisierten Informationsaustausch innerhalb der EU. Sie wurde umgesetzt in AO und EUAHiG, der für Informationen über Finanzkonten maßgebliche Common Reporting Standard davon gesondert im FKAustG.

Im Hinblick auf den Informationsaustausch über Kapitalerträge war die Entwicklung besonders rasant, beginnend mit der FATCA-Offensive der USA (Foreign Account Tax Compliance Act)<sup>4</sup>, gefolgt vom Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)<sup>5</sup>. Durch die EU-AmtshilfeRL überholt wurde die EU-ZinsRL.<sup>6</sup>

## 2. Der Datenschutz als Grenze

### a. Grundlagen des Datenschutzrechts

Das Grundgesetz fordert mit dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung aus Art. 2 I i.V.m. Art. 1 I GG den staatlichen Datenschutz. Die Befugnis jedes Einzelnen, grundsätzlich selbst darüber zu bestimmen, ob und inwieweit persönliche Daten preisgegeben und verwendet werden, gilt unabhängig von der Zuordnung des Dateninhalts zur Privat- oder Intimsphäre.<sup>7</sup> Die Verbürgung darf nur im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit und unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eingeschränkt werden.<sup>8</sup> Dabei fordert das BVerfG einen amtshilfefesten Schutz gegen Zweckentfremdung.<sup>9</sup> Die gegenläufige<sup>10</sup> Rechtsprechung des

---

<sup>3</sup> Vgl. RL 2014/107/EU, RL 2015/2376/EU sowie RL 2016/881/EU.

<sup>4</sup> Vgl. *Seer*, NWB 2015, 870 (871).

<sup>5</sup> Vgl. *Hörhammer*, NWB 2015, 741 (742); *Seer*, NWB 2015, 870 (871); *Tomson/Chwalek*, ISR 2016, 26 (26 f.).

<sup>6</sup> Vgl. RL 2015/2060/EU.

<sup>7</sup> BVerfGE 65, 1 (45); anders noch im Mikrozensus-Beschluss BVerfGE 27, 1 (7).

<sup>8</sup> BVerfGE 84, 239 (279 f.).

<sup>9</sup> BVerfGE 84, 239 (280).

<sup>10</sup> S. zu dieser Wechselwirkung *Vogel*, Die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe im Ertragsteuerrecht, 2014, 302.

BVerfG zum Verbot struktureller Vollzugsdefizite<sup>11</sup> darf allerdings nicht übersehen werden.

Das europäische Primärrecht kennt Datenschutzrechte sowohl in Art. 16 I AEUV als auch in Art. 8 EuGrCharta. Das Recht auf Datenschutz unterliegt nach Art. 8 II 1 EuGrCharta einem besonderen Gesetzesvorbehalt hinsichtlich der Datenverarbeitung und kann auch im Übrigen nach Art. 52 I EuGrCharta nur durch ein verhältnismäßiges Gesetz eingeschränkt werden. Auch wenn der Schutz insoweit für juristische Personen weitgehend einschränkt ist,<sup>12</sup> greifen jedenfalls das Recht auf unternehmerische Freiheit sowie das Eigentumsrecht nach Art. 16, 17 EuGrCharta.<sup>13</sup> Im Übrigen wird auch Art. 8 EMRK ein – dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung grundsätzlich vergleichbares<sup>14</sup> – Recht auf Datenschutz entnommen.<sup>15</sup>

Nach der Rechtsprechung sowohl des BVerfG als auch des EuGH und des EGMR verlangt der Schutz der Persönlichkeitsrechte die verhältnismäßige Begrenzung des staatlichen Informationsaustauschs. Er ist – so der EuGH ausdrücklich – auf das absolut notwendige Maß zu beschränken.<sup>16</sup> Dies verlangt zunächst nach einer strikten Zweckbindung, insbesondere ist eine Zweckentfremdung im Hinblick auf Geschäftsgeheimnisse auszuschließen. Darüber hinaus wird im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung die Vielzahl an Eingriffsgrundlagen zu berücksichtigen sein. Der Informationsaustausch ist als Ganzes zu betrachten, denn eine separate Betrachtung würde drei wesentliche Aspekte des Nebeneinanders derart vieler Rechtsgrundlagen außer Acht lassen: Erstens steigt mit der Anzahl der Rechtsgrundlagen mit je unterschiedlichen Reichweiten und Zielen die Gesamtmenge der ausgetauschten Daten. Damit nehmen zweitens auch die Verknüpfungsmöglichkeiten zu. Der sog. NSA-Skandal hat gezeigt, dass

---

<sup>11</sup> BVerfGE 84, 239 (271 f.); 110, 94 (112 f.).

<sup>12</sup> EuGH, Urt. v. 9.11.2010 – C-92 u. 93/09, Rs. Schecke/Eifert, Slg. 2010 I-11063 (Rn. 53, 59).

<sup>13</sup> Seer, in: Lüdicke/Mellinghoff/Rödter (Hrsg.), FS Gosch, 2016, 387 (398); ähnlich Eilers, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, 1987, 33; vgl. auch BVerfG, NJW 2014, 1581.

<sup>14</sup> Vgl. Nußberger, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR X, 3. Aufl. 2012, § 209 Fn. 140.

<sup>15</sup> Vgl. Ehrke-Rabel, SWI 2016, 67 (70) zum Verhältnis von Art. 8 EMRK und Art. 8 EuGrCharta.

<sup>16</sup> St.Rspr., s. zuletzt EuGH, Urt. v. 6.10.2015 – C-362/14, Rs. Schrems, NJW 2015, 3151 ff. (Rn. 92) m.w.N.

Meta-Daten interessanter sein können als der Dateninhalt selbst.<sup>17</sup> Im Übrigen wird die strikte Zweckbindung allein durch die Verknüpfung der Daten hinfällig. Werden nämlich Daten, die zu unterschiedlichen Zwecken übermittelt wurden, miteinander verknüpft, ist es unmöglich, die aus der Verknüpfung gewonnene Zusatzinformation nicht außerhalb mindestens eines der Zwecke zu nutzen. Drittens stellt die mit der Vielzahl an Rechtsgrundlagen einhergehende Unübersichtlichkeit der Regelungsmaterie die Verhältnismäßigkeit in Frage.

### *b. Konsequenzen aus der Safe-Harbor Entscheidung des EuGH*

Konkrete Schlüsse für den europäischen Datenschutz im internationalen Informationsaustausch mit Drittstaaten lassen sich der Safe-Harbor Entscheidung des EuGH<sup>18</sup> entnehmen. Drei Kernelemente der Urteilsgründe sind hier entscheidend: Zum einen verlangt Art. 25 I DatenschutzRL<sup>19</sup> für den Datenverkehr mit Drittstaaten im Grundsatz die Gewährleistung eines angemessenen (nicht identischen, aber gleichwertigen<sup>20</sup>) Schutz-niveaus im Drittstaat. Zweitens betont der Gerichtshof, dass die Wirksamkeit der datenschutzrechtlichen Regelungen des Drittstaates sich an dessen – im Zweifel zu überprüfender – Rechtspraxis ausrichten müsse.<sup>21</sup> Drittens verlangt der EuGH, dass europäischen Bürgern im Drittstaat ausreichender Rechtsschutz zu bieten ist.<sup>22</sup>

Für den internationalen Informationsaustausch mit Drittstaaten folgen daraus strenge Anforderungen. Der Drittstaat muss – auch im Hinblick auf die Zweckrichtung des Datenaustauschs – ein den europäischen Standards gleichwertiges Schutzniveau gewährleisten. Dies darf nicht nur auf dem Papier stehen, sondern muss in der Rechtswirklichkeit gelebt werden, einschließlich einer Rechtsschutzmöglichkeit für den betroffenen Steuerpflichtigen. Besonders kritisch ist dies insofern, als die europäischen Staaten in der Lage sein müssen, die Tätigkeit der Steuerbehörden des Drittstaats insoweit zu kontrollieren.

---

<sup>17</sup> S. auch BVerfGE 65, 1 (42).

<sup>18</sup> EuGH (Fn. 16).

<sup>19</sup> Die DatenschutzRL bindet grds. auch die Steuerbehörden, vgl. Art. 13 Abs. 1 lit. e) RL 95/46/EG.

<sup>20</sup> EuGH (Fn. 16), Rn. 73 f.

<sup>21</sup> Ebd., Rn. 75 f., 78.

<sup>22</sup> Ebd., Rn. 87, 89.

### 3. Rechtspolitische Ziele für einen Ausgleich von staatlichem Informationsinteresse und Datenschutz

Aus dem Gesagten ergeben sich folgende Ziele, um einen angemessenen Ausgleich von staatlichem Informationsinteresse und Datenschutz zu erreichen:

1. Der Informationsaustausch ist hinsichtlich des Umfangs auf das gerade noch notwendige Maß sowie durch eine strenge Zweckbindung zu begrenzen.
2. Nur eine Pflicht zur Information des Steuerpflichtigen vor jeder Datenweitergabe gewährleistet effektiven Rechtsschutz gegen den Informationsaustausch.
3. Trotz der Notwendigkeit der Abstimmung mit vielen Staaten sollte der mit der EU-AmtshilfeRL eingeschlagene Weg hin zu mehr Klarheit, Verständlichkeit und Übersichtlichkeit der Rechtsgrundlagen konsequent weiter verfolgt werden.