

§ 8 Europäisierung des Steuerverfahrensrechts – Wege zu einem Steuerverwaltungsraum

Roman Seer

I.	Ausgangslage: Unionsrechtliche Grundfreiheiten – nationaler Verwaltungsraum.....	191
II.	Minderung des strukturellen Vollzugsdefizits im europäischen Steuerverwaltungsraum durch Amtshilfe und Informationsaustausch.....	194
	1. Europäische Rechtsquellen	194
	2. Instrumente des grenzüberschreitenden Informationsaustausches.....	195
	a. Ersuchensauskunft	195
	b. Spontanauskunft.....	197
	c. Automatische Auskunft	198
	d. Verhältnis der Auskunftsinstrumente zueinander und deren Kombination	202
III.	Minderung des strukturellen Vollzugsdefizits im europäischen Steuerverwaltungsraum durch Beitreibungshilfe.....	205
IV.	Wandel von einer grenzüberschreitenden passiven Informationshilfe zur aktiven europäischen Verwaltungskooperation.....	208
V.	Sicherung der Individualrechte der Steuerpflichtigen im europäischen Steuerverwaltungsraum.....	210
	1. Schutz personenbezogener Daten	210
	2. Schutz von Unternehmensgeheimnissen	213
	3. Ordre Public-Vorbehalt	216
VI.	Schlussbemerkungen	219

I. Ausgangslage: Unionsrechtliche Grundfreiheiten – nationaler Verwaltungsraum

Die Steuerkompetenz ist prägendes Element nationalstaatlicher Souveränität. Eine echte EU-Steuer existiert nach wie vor nicht, auch wenn die EU über sog. Eigenmittel verfügt. Art. 113 AEUV statuiert nur einen Harmonisierungsauftrag hinsichtlich nationaler indirekter Steuern, soweit diese

Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Für direkte Steuern enthält sich das primäre Unionsrecht jeglicher Aussage. Art. 114 Abs. 2 AEUV nimmt die Steuern sogar ausdrücklich aus dem Rechtsangleichungsauftrag heraus. Nach wie vor gilt das sperrige Einstimmigkeitsprinzip.

Gleichwohl sprechen wir von einem „Europäischen Steuerrecht“¹. Auch wenn es wegen des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1, 2 EUV) und der fehlenden Steuersouveränität der EU Zweifel an dieser Kategorie geben mag², halte ich es für richtig, diese Subdisziplin zu entfalten. Mit Recht hat *Ekkehart Reimer* in dem von *Harald Schaumburg* und *Joachim Englisch* herausgegebenen Grundlagenwerk die Grundfreiheiten als „Herzstück“ und „Funktionszentrum“ des Europäischen Steuerrechts bezeichnet³. Die möglichst ungehinderte Ausübung der Grundfreiheiten durch Binnenmarkt-Teilnehmer zwingt zur Reflektion des gesamten nationalen Steuerrechts im Hinblick auf mögliche Diskriminierungen und unverhältnismäßige Beschränkungen. Dabei erstrecken sich die *Schutzwirkungen des Europäischen Binnenmarkts* auch auf die EWR-Drittstaaten Island, Liechtenstein und Norwegen⁴; eine Errungenschaft, die das britische Volk mit leichter Hand wieder aus der Hand gegeben hat. Unbeschadet dessen zeigen die *EU-Grundrechte* nach Art. 6 EUV und der Grundrechte-Charta⁵ zunehmend Wirkung, die auch die Besteuerung nicht unberührt lassen wird. Das zum Schutz des Binnenmarktes in

¹ Es gibt mittlerweile sogar Lehrbücher zum „Europäischen Steuerrecht“: *Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl., München 2016; *Schaumburg/Englich*, *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015.

² So etwa prominent von *Birk*, FR 2005, 121 ff., geäußert.

³ *Reimer*, in *Schaumburg/Englich* (Fn. 1), Rz. 7.1.

⁴ EWR-Abkommen v. 13.12.1993, ABl. EG 1994 Nr. L/1.

⁵ Charta der Grundrechte der Europäischen Union v. 14.12.2007, ABl. Nr. C 303/1.

Art. 107 ff. AEUV aufgestellte Beihilfenverbot erfasst auch das globale Unternehmensteuerrecht, wie die Aufsehen erregenden Fälle aus jüngster Zeit zeigen⁶.

Trotz dieser deutlich gewachsenen Bedeutung des „Europäischen Steuerrechts“ sind die *Steuerverwaltungsverfahren* unverändert *national* geprägt. Ebenso wenig wie eine EU-Steuer kennen wir ein EU-Finanzamt. Es gilt der völkerrechtliche Grundsatz der *formellen Territorialität*. Die nationale Steuerverwaltung darf, soweit besondere völkerrechtliche Vereinbarungen es nicht gestatten, hoheitliche Handlungen nach Völkerrecht nur auf eigenem Staatsgebiet vornehmen⁷. Auf fremdem Hoheitsgebiet ausgeführte Ermittlungsmaßnahmen, z.B. Außenprüfungen, sind grundsätzlich unzulässig. Dieses völkerrechtliche Prinzip steht auch nicht zur Disposition der betroffenen Steuerpflichtigen.

Diesem völkerrechtlichen Grundsatz formeller Territorialität steht die möglichst ungehinderte, grenzüberschreitende Marktteilnahme von Unternehmen, Unionsbürgern und Konsumenten gegenüber. Die Mitgliedstaaten wenden für ihre nationale Besteuerung weithin den *Grundsatz materieller Universalität* an und knüpfen die direkte Besteuerung an das Welteinkommen. Dadurch entsteht ein Missverhältnis zwischen der materiellen Besteuerung und seiner formalen Durchsetzung⁸. Aus dem Verbot hoheitlicher Handlungen auf fremdem Territorium einerseits und dem allgemeinen Aufklärungsauftrag andererseits ergibt sich eine Divergenz zwischen dem, was aufgeklärt werden darf, und dem, was an sich aufzuklären wäre. Es zeigt sich eine *Divergenz zwischen Verwaltungsauftrag und Verwaltungskönnen*⁹.

⁶ Siehe Entscheidungen der EU-Kommission v. 21.10.2015 (IP/15/5880; mittlerweile vor dem EuG unter T-760-15 anhängig) gegen Fiat (Luxemburg) und Starbucks (Niederlande) und v. 30.8.2016 (IP/16/2923) gegen Apple (Irland).

⁷ *Siegrist*, Hoheitsakte auf fremdem Staatsgebiet, 1987, 5, 33 f.; *Lehner*, in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 6. Aufl., München 2015, Grundl. Tz. 16 f.

⁸ *Seer*, in Festschrift für Schaumburg, Köln 2009, 151 ff.; *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (4).

⁹ Siehe *Menck*, in Vogel (Hrsg.), Internationale Steuerauskunft und deutsches Verfassungsrecht, München 1987, 1 f.

II. Minderung des strukturellen Vollzugsdefizits im europäischen Steuerverwaltungsraum durch Amtshilfe und Informationsaustausch

1. Europäische Rechtsquellen

Aus dieser Divergenz folgt im Ausgangspunkt ein *strukturelles* Vollzugsdefizit¹⁰. Dem begegnen die Nationalstaaten in den letzten Jahren durch eine deutliche Intensivierung der zwischenstaatlichen Amtshilfe. Sie ist mittlerweile aus ihrem „Dornröschenschlaf“ erwacht und hat eine rasante Entwicklung genommen. Innerhalb der EU ist der steuerliche Informationsaustausch durch sekundärrechtliche Rechtsakte standardisiert worden. Für die Zölle und Verbrauchsteuern geschieht dies durch Verordnungen (Art. 288 Abs. 2 AEUV). Hervorzuheben ist für die Umsatzsteuer die Mehrwertsteuer-ZusammenarbeitsVO Nr. 904/2010¹¹. Für die besonderen Verbrauchsteuern regelt dies die VO Nr. 389/2012¹².

Für die übrigen Steuern beruht der Informationsaustausch innerhalb der EU auf Richtlinien, die erst durch Rechtsakte der Mitgliedstaaten in das jeweilige nationale Recht umgesetzt werden müssen (s. Art. 288 Abs. 3 AEUV). Die Ausgangs-Richtlinie bildete die EG-AmtshilfeRL 77/799/EWG¹³. Diese ist durch die RL 2011/16/EU v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, mit Wirkung v. 1.1.2013 abgelöst worden („Directive on Administrative Cooperation – DAC“)¹⁴. Den OECD-Standard des automatischen Informationsaustausches über Finanzkonten hat die RL 2014/107/EU durch eine Änderung der DAC 1 für die zum 31.12.2015 bestandenen bzw. später

¹⁰ Zu den Wirkungen eines strukturellen Vollzugsdefizits auch BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 ff.); BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115 ff.).

¹¹ VO (EU) Nr. 904/2010 v. 7.10.2010, ABl. EU Nr. L 268/1, zuletzt geändert durch VO (EU) Nr. 517/2013 v. 13.5.2013, ABl. EU Nr. L 158/1 (33).

¹² VO (EU) Nr. 389/2012 v. 2.5.2012, ABl. EU Nr. L 121/1.

¹³ RL 77/799/EWG v. 19.12.1977, ABl. EG Nr. L 336/15.

¹⁴ RL 2011/16/EU v. 15.2.2011, ABl. EU Nr. L 64/1.

errichteten Konten (Ausnahme Österreich: Finanzkonten ab 31.12.2016) verbindlich gemacht (sog. DAC 2)¹⁵. Die RL 2015/2376/EU v. 8.12.2015 dehnt ab dem 1.1.2017 den automatischen Informationsaustausch auch auf verbindliche Auskünfte und Zusagen mit grenzüberschreitenden Inhalt sowie für sog. Advance Pricing Agreements - APA (Verrechnungspreisvorabzusagen) aus (sog. DAC 3)¹⁶. Schließlich sieht die RL 2016/881/EU v. 25.5.2016 den automatischen Informationsaustausch ab dem Veranlagungszeitraum 2016 auch für die Übermittlung von länderbezogenen Berichten multinationaler Konzerne (sog. Country-by-Country-Reporting [CbCR]) vor (sog. DAC 4)¹⁷.

2. Instrumente des grenzüberschreitenden Informationsaustausches

Der Informationsaustausch kann auf drei unterschiedliche Arten erfolgen. Als Auskunftsarten sind die sog. Ersuchensauskunft, die sog. automatische Auskunft und die sog. Spontanauskunft zu unterscheiden. Diese drei Auskunftsarten sind nicht nur in der EU-Amtshilferichtlinie (DAC), sondern auch in der MwSt-Zusammenarbeitsverordnung und für den Auskunftsverkehr in Zollsachen verankert.

a. *Ersuchensauskunft*

Die Ersuchensauskunft entspricht der traditionellen Amtshilfe, bei der die ersuchende Behörde aufgrund einer *Einzelfallprüfung* bei der ersuchten Behörde um eine Sachverhaltsaufklärung anfragt. Dabei geschehen die Sachverhaltsaufklärung und Informationsweitergabe durch die ersuchte Behörde zum Nutzen der ersuchenden Behörde¹⁸. Die ersuchte Behörde hat zur Beschaffung der erbetenen Auskünfte so zu verfahren, als ob sie in Erfüllung eigener Aufgaben oder auf Ersuchen einer anderen Behörde ih-

¹⁵ RL 2014/107/EU v. 9.12.2014, ABl. EU Nr. L 359/1.

¹⁶ RL 2015/2376/EU v. 8.12.2015, ABl. EU Nr. L 332/1.

¹⁷ RL 2016/881/EU v. 25.5.2016, ABl. EU Nr. L 146/8.

¹⁸ *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (13).

res Landes handeln würde. Da die ersuchte Behörde bei ihren Ermittlungen keiner Direktion oder Einflussnahme durch die ersuchende Behörde unterliegt, wird hier von einem sog. *passiven Informationsaustausch* gesprochen¹⁹. Passiv ist jegliche Art von Informationsaustausch auch für den Steuerpflichtigen in dem Sinne, dass er die Inanspruchnahme der Amtshilfe durch die Behörden seines Veranlagungsstaates nicht einfordern kann.

Die Amtshilfe liegt nicht im Ermessen der deutschen FinBeh. Vielmehr handelt es sich um eine *Pflichthilfe*²⁰. Soweit erforderlich, müssen die ersuchten Finanzbehörden eigene Ermittlungen durchführen. Es besteht eine Beschaffungspflicht. Es wird nach Art. 6 Abs. 3 AmtshilfeRL 2011/16/EU den ersuchten Finanzbehörden zur Durchführung der Amtshilfe dieselben Befugnisse zugestanden, die sie bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nationaler Steuern hätten (*Äquivalenzprinzip*). Die Auskunft über die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse muss für die zutreffende Steuerfestsetzung in dem ersuchenden Mitgliedstaat erheblich sein können. Dagegen braucht die Information für die steuerliche Behandlung im ersuchten Staat keine Relevanz zu besitzen. Die Erheblichkeit der begehrten Auskunft für die Besteuerung im ersuchenden Mitgliedstaat muss nicht feststehen. Vielmehr reicht es aus, dass aus einer *Ex-ante-Perspektive* die Information für die Steuerfestsetzung *erheblich sein kann*. Ob eine Auskunft wirklich erheblich *ist*, stellt sich häufig erst nach Abschluss einer Beweisaufnahme heraus. Den Finanzbehörden des ersuchten Staats ist es nicht zuzumuten, sich mit den Details des ausländischen Rechts zu befassen. Das Auskunftersuchen muss aber wenigstens schlüssig sein.

Sog. „*fishing expeditions*“ sind auch in Deutschland weiterhin ausgeschlossen²¹. Die Abgrenzung zwischen einem unzulässigen „Fisch-

¹⁹ Siehe auch *Hendricks*, Internationale Informationshilfe, Diss., Köln 2004, 188.

²⁰ *Hendricks* (Fn. 19), 194.

²¹ Siehe Regierungsbegründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferechtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BT-Drucks. 17/12375, 27.

zug“ und einer zulässigen *Gruppenanfrage* ähnelt der Abgrenzung zwischen einer Ermittlung „ins Blaue hinein“ und einem sog. *Sammelankunftersuchen* im nationalen Verfahrensrecht²². Eine Gruppenanfrage unterscheidet sich von einem ins Blaue gerichteten „Fischzug“ insbesondere dadurch, dass die ersuchende Finanzbehörde anhand konkreter Anhaltspunkte für ein bestimmtes Verhaltensmuster die gewünschten Informationen eingrenzt.

Art. 17 Abs. 1 AmtshilfeRL 2011/16/EU enthält einen *Subsidiaritätsvorbehalt*. Danach muss die zuständige Behörde des ersuchenden Staats ihre eigenen üblichen Aufklärungsmittel ausgeschöpft haben. Dies soll den ersuchten Staat vor Überforderung schützen, zudem unterliegt die Ersuchensauskunft aus demselben Grund einem *Erforderlichkeitsvorbehalt*²³.

b. Spontanauskunft

Die Spontanauskunft wird ohne ein Ersuchen der ausländischen Finanzbehörde zu deren Nutzen aufgrund einer Einzelfallprüfung erteilt. Der Erforderlichkeitsvorbehalt gilt hier nicht. Allerdings dürfen die Finanzbehörden (z.B. die Finanzämter) die Informationen grundsätzlich nicht unmittelbar ausländischen Finanzbehörden erteilen. Vielmehr sind die Informationen dem jeweiligen zentralen Verbindungsbüro (in Deutschland: dem BZSt.) zu übermitteln, das daraufhin nach pflichtgemäßem Ermessen über die Weitergabe an das jeweilige ausländische zentrale Verbindungsbüro entscheidet. Die Spontanauskunft wird auch als „*internationale Kontrollmitteilung*“ bezeichnet, deren Sinn darin besteht, einem ausländischen Staat steuerlich relevante Informationen zu erteilen, ohne dass der Staat explizit um diese Auskünfte ersucht hat²⁴. Sie enthält gegenüber der Ersuchensauskunft eine wesentliche

²² Dazu BFH v. 16.5.2013 – II R 15/12, BFH BStBl. II 2014, 225; BFH v. 12.5.2016 – II R 17/14, BFHE 253, 505; Seer, in Tipke/Kruse, § 208 AO Rz. 32 (August 2013), m.w.N.

²³ Seer/Gabert, StuW, 2010, 3 (13).

²⁴ Brock, Der zwischenstaatliche Auskunftsverkehr innerhalb der Europäischen Union auf der Grundlage des EG-Amtshilfe-Gesetzes bei den direkten und indirekten Steuern, Diss., Frankfurt/M. 1999, 106.

Weiterentwicklung, weil die Finanzbehörden einem ausländischen Staat Informationen (spontan) liefern, ohne dass dieser ein Ersuchen gestellt hätte. Der die Auskunft erteilende Mitgliedstaat übernimmt damit eine gewisse Mitfürsorge für den Steuervollzug im anderen Mitgliedstaat. Art. 9 AmtshilfeRL 2011/16/EU enthält einen abschließenden, allerdings tatbestandlich recht weit gefassten Fallkatalog, wann Auskünfte ohne vorheriges Ersuchen an die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaates übermittelt werden sollen. Aus dem Wort „soll“ leitet der EuGH eine Verpflichtung ab, Auskünfte ohne vorheriges Ersuchen zu erteilen²⁵. Für die Vermutung einer Steuerverkürzung im ausländischen Mitgliedstaat (1. Fallgruppe) ist nach Auffassung des EuGH weder ein Beweis noch eine summarische Beurteilung des Sachverhalts nach ausländischem Recht notwendig²⁶. Eine Beurteilung des Sachverhalts nach ausländischem Recht wäre für den auskunftserteilenden Finanzbeamten oftmals auch gar nicht möglich. Ohnehin setzt das Erkennen des Vorliegens eines der in Art. 9 Abs. 1 EU-AmtshilfeRL 2011/16/EU genannten Gründe schon ein beachtliches grenzüberschreitendes Denken der von sich aus handelnden Finanzbeamten voraus²⁷.

c. Automatische Auskunft

Ein erster Einstieg in den automatischen Informationsaustausch gelang im Jahr 2003 mit der Zinsrichtlinie 2003/48/EG v. 3.6.2003²⁸. Sie führte den automatischen Informationsaustausch für bestimmte Zinseinkünfte ein. Ihre Effektivität litt aber an einem engen Zinsbegriff, an der fehlenden Transparenz bei zwischengeschalteten Einheiten und an dem Umstand,

²⁵ EuGH v. 13.4.2000 – C-420/98, W.N., Slg. I-2000, 2847 Rz. 13.

²⁶ EuGH v. 13.4.2000 – C-420/98, W.N., Slg. I 2000, 2847 Rz. 14 und 18.

²⁷ Seer, IWB 2009, Gruppe 2, Fach 10, 2067 (2075).

²⁸ RL 2003/48/EU v. 3.6.2003, ABl. EG 2003 Nr. L 157/38.

dass mit Belgien, Luxemburg und Österreich drei Mitgliedstaaten zumindest zunächst einen mit einem Quellensteuerabzug bedingten Sonderstatus einnahmen²⁹.

Die EU-Zinsrichtlinie hat sich durch die weltweite Akzeptanz eines automatischen Informationsaustausches über Finanzkonten überlebt. Diese Entwicklung ist ebenso rasant wie bemerkenswert. Mit dem US-amerikanischen Foreign Tax Account Compliance Act (FATCA)³⁰ hat die USA erheblichen Druck zur Etablierung des automatischen Informationsaustausches als einen sog. *Common Reporting Standard* (CRS) auf ausländische Finanzinstitute ausgeübt. Vor dem Hintergrund einer *unilateralen* „Strafsteuer-Drohkulisse“ hat die USA sog. Intergovernmental Agreements (IGA) entwickelt, die sie entweder als gegenseitiges Auskunftsabkommen (IGA Typ A) oder als einseitiges Auskunftsabkommen (IGA Typ B) den ausländischen Staaten anbietet³¹, um die in dem jeweiligen ausländischen Staat ansässigen Finanzinstitute der Strafsteuergefahr zu entledigen. Auf dieses Angebot der USA sind mittlerweile mehr als 100 Staaten, darunter auch alle EU-Staaten eingegangen.

Daran anknüpfend hat die OECD den „Global Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters“ entwickelt und inklusive Kommentar im Juli 2014 veröffentlicht³². Dieser besteht aus zwei Elementen:

1. der Mustervereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch bezüglich Finanzkonten (*Model „Competent Authority Agreement“* – CAA) und
2. dem gemeinsamen Melde- und Sorgfaltsstandard für Informationen über Finanzkonten (*„Common Reporting Standard“* – CRS).

²⁹ Mittlerweile haben Belgien seit dem 1.1.2010 und Luxemburg zum 1.1.2015 vom anonymen Quellensteuerabzug auf die automatische Auskunftserteilung gewechselt.

³⁰ Dazu näher *Döhle*, IWB 2013, 438; *Lappas/Ruckes*, IStR 2013, 929.

³¹ Beide Modelle sind unter <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> abrufbar.

³² Abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.htm>.

Das CAA schreibt die Modalität des Informationsaustausches vor, um den angemessenen Informationsfluss zu gewährleisten³³, während der CRS die Melde- und Sorgfaltspflichten der Finanzinstitute beinhaltet, welche diesem automatischen Austausch zugrunde liegen³⁴. Am 29.10.2014 haben 51 Staaten beim Jahrestreffen des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in Berlin durch Unterzeichnung ein nach dem vorgenannten OECD-Standard gefasstes multilaterales Abkommen (*Multilateral Competent Authority Agreement – MCAA*) abgeschlossen³⁵. Zu den Unterzeichnern gehörten auch Staaten/Gebiete wie Liechtenstein, Luxemburg, Guernsey und Jersey, Cayman und Britische Jungferninseln; am 19.11.2014 unterzeichnete auch die Schweiz das Abkommen³⁶.

Mit diesem globalen Schwung hat auch die EU die Melde- und Sorgfaltsvorschriften mit der Richtlinie 2014/107/EU vom 9.12.2014³⁷ in die EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU eingearbeitet. Hierzu wurde unter anderem durch RL 2014/107/EU ein neuer Absatz 3a in Artikel 8 EU-AmtshilferL 2011/16/EU und der CRS im Anhang I eingefügt.

Der automatische Auskunftsverkehr ist auf ein abstraktes Risiko mit einer breiteren Streuung ausgelegt. Es werden Informationen von *abstrakt-generell definierten Fallgruppen* ohne weitergehenden konkreten Einzelfallanlass übermittelt. Dadurch unterscheidet er sich grundlegend von der sog. Spontan- und der Ersuchensauskunft³⁸. Treffend beschreibt Art. 1 Nr. 1

³³ OECD Standard, Einleitung, S. 14, Rz. 17.

³⁴ OECD Standard, Einleitung, S. 15, Rz. 19.

³⁵ Mittlerweile haben 100 Staaten das MCAA unterzeichnet und werden mit dem automatischen Auskunftsverkehr für Kontendaten ab 2017 bzw. 2018 zu beginnen (s. OECD, AEOI. status of commitments, Stand 18.4.2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/transparency>).

³⁶ Entsprechende Abkommen wurden am 27.5. und 29.10.2015 zwischen der EU und der Schweiz sowie Liechtenstein abgeschlossen. Der Informationsaustausch soll 2017 mit Liechtenstein und 2018 mit der Schweiz beginnen.

³⁷ ABl. EU 2014 Nr. L 359/1.

³⁸ Zu dieser Instrumententrias und ihren Unterschieden s. Seer, IWB 2014, 87 (89 ff.).

der RL 2014/107/EU v. 9.12.2014 den Charakter des automatischen Informationsaustausches als „systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen über in anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen an den entsprechenden Ansässigkeitsmitgliedstaats ohne dessen vorheriges Ersuchen in regelmäßigen, im Voraus bestimmten Abständen“. Die automatischen Auskünfte lassen sich damit als Teil eines *grenzüberschreitenden elektronischen Risikomanagements* verstehen³⁹, weil sie dem Empfängerstaat Kontrollmaterial zum automatischen Abgleich mit den Angaben der Steuererklärungen liefern. Damit die Finanzbehörden dies tun können, werden Finanzinstitute verpflichtet, ihre Kunden auf deren Ansässigkeit und eine damit zusammenhängende Steuerpflicht in einem anderen Staat zu untersuchen. Deutet eine solche *indizienbasierte Überprüfung* auf eine Steuerpflicht in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder einem MCAA-Drittstaat hin, so hat das Finanzinstitut entsprechende Kundeninformationen jährlich dem zentralen Verbindungsbüro seines Sitzstaates (in Deutschland: dem BZSt⁴⁰) zu melden, das die Informationen an den ausländischen Staat weiterleitet bzw. umgekehrt entsprechende Meldungen empfängt⁴¹. Das BZSt hat diese Informationen *ab dem 1.1.2017* jährlich innerhalb von 9 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres (oder eines entsprechenden Meldezeitraums, auf den sich die Meldung bezieht) an die jeweiligen Ansässigkeitsstaaten elektronisch weiterzuleiten (s. Art. 1 Nr. 2 lit. d) RL 2014/107/EU).

Außerhalb des Sektors von Finanzanlagen definiert die Amtshilfe-Richtlinie 2011/16/EU mittlerweile *fünf abstrakt-generelle Fallgruppen* (Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen, bestimmte Lebensversicherungsprodukte, Ruhegehälter und Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus), für die für Besteuerungszeiträume *ab dem 1.1.2014* obligatorisch automatische Auskünfte zwischen den Mitgliedstaaten zu erteilen sind. Das zentrale Verbin-

³⁹ So bereits *Seer/Gabert*, *StuW* 2010, 3 (14).

⁴⁰ Das BZSt ist die zentrale deutsche Verbindungsbehörde, über die nach § 7 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 AmtshilfeRLUmsG (BGBl. I 2013, 1809) und nach § 9 Abs. 1, 2 FATCA-USA-UmsV (BGBl. I 2014, 1222) der grenzüberschreitende Informationsaustausch verläuft.

⁴¹ Zu den Details der Meldepflicht s. *Seer/Wilms*, *StuW* 2015, 118 (121 ff.).

dungsbüro (in Deutschland: BZSt) hat diese Informationen, soweit sie verfügbar sind, mindestens einmal jährlich innerhalb vom sechs Monaten nach Ablauf des jeweiligen Steuerjahres an die jeweiligen Ansässigkeitsstaaten elektronisch zu melden (s. Art. 8 Abs. 6 AmtshilfeRL 2011/16/EU); dies hatte also erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 bis zum 30.6.2015 zu geschehen.

d. Verhältnis der Auskunftsinstrumente zueinander und deren Kombination

Unter den einzelnen Auskunftsarten lässt sich *keine Hierarchie* hinsichtlich ihrer Nützlichkeit zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung aufstellen. Jede Auskunftsart verfolgt einen unterschiedlichen Zweck und bildet aufgrund ihrer jeweiligen Eigenschaft für verschiedene Einsatzbereiche ein adäquates Instrument des Auskunftsverkehrs. Dies ist in Europa weithin anerkannt⁴². Die verschiedenen Auskunftsarten bilden in ihrem Zusammenspiel ein *geeignetes Informationssystem*, um die Ziele des Auskunftsverkehrs zu erreichen. So sind *Ersuchens- und Spontanauskünfte individuell auf die Minderung eines konkreten Risikos* ausgerichtet und damit *zielgenauer*. Die *automatische Auskunft* ist dagegen generell auf die *Minderung eines abstrakten Risikos* gerichtet und besitzt damit eine *breitere Streuung*. Spontanauskünfte und automatische Auskünfte werden eher „Zufallsfunde“ ermöglichen. Bei den automatischen Auskünften müssen die beteiligten Staaten demgegenüber verhindern, dass einfach nur „Papier produziert“ wird. Sie müssen sicherstellen, dass das gewonnene Material auch tatsächlich im Rahmen des Risikomanagements ausgewertet wird.

Im Hinblick auf einen zusammenwachsenden europäischen Verwaltungsraum lassen sich unterschiedliche Entwicklungsstufen ausmachen. Die Ersuchensauskunft erfolgt immer auf Initiative des Mitgliedstaates, der an bestimmten Informationen zur Sicherstellung der Besteuerung in seinem Land interessiert ist und der sich deshalb an einen anderen Mitgliedstaat richtet. Erst dann wird der auskunftserteilende Mitgliedstaat aktiv. Unter

⁴² Seer/Gabert, StuW 2010, 3 (4 f.).

diesem Blickwinkel stellen die Spontanauskünfte und die automatischen Auskünfte Weiterentwicklungen dar. Hierbei wird der die Auskünfte erteilende Staat von sich aus initiativ, was von Beginn an ein aktives Handeln des auskunftserteilenden Staates verlangt. Die Auskunftserteilung erfordert hier im höheren Maße ein (Mit)denken für den anderen Mitgliedstaat, weil der auskunftserteilende Staat überlegen muss, welche Informationen für den anderen Mitgliedstaat relevant sein könnten. Wenn Staaten diese Eigeninitiative zielführend ergreifen und anderen Mitgliedstaaten umfassend wertvolle Informationen übermitteln, erreicht der Auskunftsverkehr eine neue Dimension. Der auskunftserteilende Mitgliedstaat kommt dabei dem auskunftsempfangenden Mitgliedstaat aktiv entgegen.

Im Zuge des sog. BEPS-Aktionsplans Nr. 5 der OECD/G20, der sich um eine verbesserte *Transparenz* bemüht, hat die EU ein weiteres Feld für den automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten entdeckt. Vor dem Hintergrund der von der EU-Kommission gegen mehrere Mitgliedstaaten eröffneten *EU-Beihilfeprüfverfahren*⁴³ ist die EU-AmtshilfeRL durch die RL (EU) 2015/2376 v. 8.12.2015 (DAC 3) erneut geändert worden. Danach haben die Mitgliedstaaten zukünftig auch Informationen über „grenzüberschreitende Vorbescheide“ (sog. Advance Tax Rulings – ATR) und Verrechnungspreis-Vorabverständigungsvereinbarungen (sog. *Advance Pricing Agreements – APA*)⁴⁴ miteinander automatisch auszutauschen.

Die beschlossene Änderung der AmtshilfeRL sieht einen neuartigen *zweistufigen Informationsaustausch* vor, der den *automatischen Auskunftsver-*

⁴³ Die EU-Kommission hatte in 2014 gegen Irland, Luxemburg und die Niederlande Beihilfenverfahren zur Prüfung von Verrechnungspreisvereinbarungen eingeleitet (s. IWB 2014, 435 u. *Rasch*, IWB 2015, 163; *Linn*, IStR 2015, 114). Lt. Pressemitteilung v. 17.12.2014 (IP/14/2742) hat sie ihre Untersuchungen zwischenzeitlich sogar auf alle Mitgliedstaaten ausgeweitet. Lt. Pressemitteilung v. 21.10.2015 (IP/15/5880) hat die EU-Kommission die beihilfenrechtliche Unzulässigkeit von Vereinbarungen zwischen Luxemburg und der Fa. Fiat Finance sowie zwischen der Niederlande und der Fa. Starbucks festgestellt und beide Staaten verpflichtet, die gewährten Vorteile zurückzufordern, d.h. Steuern nachträglich festzusetzen.

⁴⁴ Zu den Begrifflichkeiten s. *Seer*, in Festschrift für Gosch, München 2016, 387 (388 ff.).

kehr mit der *Einzelanrufungsauskunft* verbindet. Auf der ersten Stufe findet der automatische Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten statt, der sich auf die in Art. 8a Abs. 6 EU-AmtshilfeRL aufgelisteten sog. *Basisdaten* beschränkt. Diese Basisdaten sind zukünftig halbjährlich innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Halbjahres, in dem ein ATR oder APA erteilt, abgeschlossen oder geändert worden ist, unter Verwendung eines elektronischen Standardformblatts *allen Mitgliedstaaten* zu übermitteln. Die Änderung der Amtshilfe-RL haben die Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2016 in das nationale Recht umzusetzen, so dass die Mitgliedstaaten die Daten für das 1. Halbjahr 2017 spätestens *bis zum 30.9.2017* übermitteln müssen.

Die mit DAC 3 verankerte neue Idee ist es, den automatischen Auskunftsverkehr mit einem daran anschließenden Einzelauskunftersuchen zu verknüpfen. Deshalb sollen die weiterzugebenden Informationen zum einen so knapp wie möglich gehalten, zum anderen aber so hinreichend sein, dass die Informationen empfangenden Mitgliedstaaten beurteilen können, ob sie vom Auskunftsstaat weitere Informationen anfordern sollten. Auf der zweiten Stufe haben diejenigen Mitgliedstaaten, die nachweisen können, dass die Informationen für sie voraussichtlich relevant sind, die Möglichkeit, im Wege eines *konkreten Einzelauskunftersuchens* nach Maßgabe der Art. 5-7 AmtshilfeRL RL 2011/16/EU vom Auskunftsstaat detailliertere Informationen abzufragen. Das Auskunftersuchen kann in dieser Verfahrensphase auch auf die Anfrage nach dem *vollständigen Inhalt* des ATR bzw. des APA gerichtet sein.

DAC 3 verpflichtet schließlich die EU-Kommission, *bis zum 31.12.2017* ein digitales Zentralverzeichnis, in dem die zukünftig automatisch zu übermittelnden Informationen über grenzüberschreitende ATR und APA gesammelt werden. Die zuständigen nationalen Zentralbehörden der Mitgliedstaaten sollen in vollem Umfang Zugang zu diesem Verzeichnis erhalten und auf die dort gespeicherten Daten zugreifen können. Dies soll ihnen die Möglichkeit eröffnen, die Relevanz der Daten für die eigenen Besteuerungsinteressen zu beurteilen. Die zentrale Erfassung der Daten in einem Zentralregister der EU-Kommission soll einen effizienten Ressourceneinsatz gewährleisten und vermeiden, dass alle EU-

Mitgliedstaaten einzeln ähnliche Änderungen an ihren nationalen Systemen zur Speicherung von Daten vornehmen müssen⁴⁵.

Schließlich sieht die RL 2016/881/EU v. 25.5.2016 (= DAC 4) den automatischen Informationsaustausch ab dem Veranlagungszeitraum 2016 auch für die Übermittlung von länderbezogenen Berichten multinationaler Konzerne vor (sog. Country-by-Country-Reporting [CbCR]). DAC 4 folgt der am 27.1.2016 durch 31 Staaten abgeschlossenen zweiten mehrseitigen Vereinbarung (MCAA 2). Danach sollen multinationale Konzerne mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mindestens 750 Mio. € ab 2018 (erstmalig den Veranlagungszeitraum 2016 betreffend) zu länderbezogenen Berichten nach einem bestimmten elektronischen Datenschema verpflichtet werden, die dann zwischen den Vertragsstaaten automatisch ausgetauscht werden. Die automatisch ausgetauschten *Länder-Basisdaten* sollen den Mitgliedstaaten die steuerliche Prüfung von Konzernstrukturen und Wertschöpfungsketten erleichtern und ihnen Anhaltspunkte für weitere konkrete Einzelauskunftsersuchen bieten. Das Konzept entspricht damit dem mit DAC 3 in die EU-AmtshilfeRL implementierten *zweistufigen Informationssystem*.

III. Minderung des strukturellen Vollzugsdefizits im europäischen Steuerverwaltungsraum durch Beitreibungshilfe

Die *unionsrechtliche Freizügigkeit* von Unternehmen und Bürgern erschwert es den Mitgliedstaaten, Sicherheiten für die Zahlung der auf ihrem Hoheitsgebiet anfallenden Steuern zu verlangen. Damit fordert die grenzüberschreitende Mobilität der Steuerpflichtigen die nationalen Steuerstaaten auch im Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren heraus. Das im Völkerrecht verankerte *Prinzip der formellen Territorialität* hindert Staaten daran, Hoheitsakte auf einem fremden Staatsgebiet vorzunehmen⁴⁶. Die

⁴⁵ Siehe ECOFIN, 12. Erwägungsgrund, S. 7.

⁴⁶ Hendricks, IStR 2009, 846.

einzelstaatlichen Beitreibungsvorschriften gelten nur innerhalb des jeweiligen Staatsgebiets. Die nationalen Verwaltungsbehörden besitzen im Ausgangspunkt keine Möglichkeit, wegen ihrer Ansprüche aus dem Schuldverhältnis auf außerhalb ihres Hoheitsgebietes befindliche Vermögensgegenstände zuzugreifen. Dadurch entsteht auf einer weiteren Ebene das bereits beschriebene *Missverhältnis zwischen materieller Besteuerung und ihrer formellen Durchsetzung*.

Zur Überwindung der mangelnden Effizienz der früheren Rechtsgrundlagen ist die sog. Beitreibungs-RL 2010/24/EU vom 16.3.2010 mit Wirkung vom 1.1.2012 erlassen worden⁴⁷. Folgende durchaus weitreichende Änderungen sind hervorzuheben:

- Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf alle Steuerarten der Mitgliedstaaten;
- Einführung eines einheitlichen Vollstreckungstitels innerhalb der EU, der zur Vollstreckung im ersuchten Mitgliedstaat ermächtigt (Art. 12 BeitrRL);
- Einführung eines einheitlichen Standardformblatts für die Zustellung von Rechtstiteln und Entscheidungen im Zusammenhang mit Forderungen (Art. 21 BeitrRL);
- Einrichtung eines zentralen Verbindungsbüros in jedem Mitgliedstaat. (Art. 4 Abs. 2 BeitrRL);
- Anwesenheits- und Teilnahmerecht an behördlichen Ermittlungen durch befugte Bedienstete der ersuchenden Behörde. Um von dieser Möglichkeit Gebrauch machen zu können, müssen ersuchte und ersuchende Behörde dies nach Art. 7 Abs. 1 BeitrRL aber miteinander vereinbaren;
- Einführung einer allgemeinen Verpflichtung, Ersuchen und Schriftstücke in elektronischer Form über das elektronische Netzwerk CCN zu übermitteln (Art. 21 BeitrRL), damit die Ersuchen schneller und leichter bearbeitet werden können;
- präzise Regelungen über die in den Ersuchen und Dokumenten zu verwendenden Sprachen (Art. 22 BeitrRL);

⁴⁷ ABl. EU 2010, L 84/1.

- Erweiterung der Möglichkeit, Beitreibungs- oder Sicherungsmaßnahmen in anderen Mitgliedstaaten zu beantragen.

Nach der BeitrRL 2010/24/EU sind die folgenden Vollstreckungsamtshilfsersuchen zu unterscheiden: In der Phase der *Vorbereitung der Beitreibung* dient das *Auskunftersuchen* im Sinne des Art. 5 BeitrRL für die ersuchende Finanzbehörde dazu, die Möglichkeit einer Vollstreckung im Ausland zu prüfen. Aus Sicht des ersuchenden Staates handelt es sich erneut nur um einen Akt passiver Informationsgewinnung, weil er aufgrund des Prinzips formeller Territorialität keine Einwirkungsmöglichkeit auf die Ermittlungen des ersuchten Staates besitzt. Flankiert wird ein Auskunftersuchen um die Möglichkeit eines *Zustellungersuchens* (Art. 8 BeitrRL). Es dient vor allem dazu, der Finanzbehörde durch eine wirksame Bekanntgabe des zu vollstreckenden Verwaltungsakts in das Ausland überhaupt erst die formal-rechtlichen Voraussetzungen eines wirksamen Vollstreckungstitels zu schaffen. Auf das Zustellungersuchen hin stellt die ersuchte Behörde dem Empfänger alle mit der Steuerforderung oder mit deren Beitreibung zusammenhängenden Dokumente zu, die aus dem ersuchenden Mitgliedstaat stammen.

Liegt ein *vollstreckbarer Vollstreckungstitel* in einem Mitgliedstaat vor, kann dieser ein *Beitreibungersuchen* (Art. 10 BeitrRL) an einen anderen Mitgliedstaat stellen. Dabei wird nach Art. 13 Abs. 1 BeitrRL jede Forderung, für die ein Beitreibungersuchen vorliegt, wie eine Forderung des ersuchten Mitgliedstaates behandelt. Nach Art. 11 Abs. 1 BeitrRL ist ein Beitreibungersuchen zwar grundsätzlich ausgeschlossen, wenn der Vollstreckungstitel im ersuchenden Mitgliedstaat angefochten ist. Davon macht Art. 11 Abs. 1 i.V.m. Art. 14 Abs. 4, 3. Unterabs. BeitrRL aber eine Ausnahme, sofern die geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaats eine Vollstreckung angefochtener Steuerforderungen zulassen.

IV. Wandel von einer grenzüberschreitenden passiven Informationshilfe zur aktiven europäischen Verwaltungskooperation (z.B. durch gemeinsame Außenprüfungen)

Die Finanzbehörden besitzen auch nach der AmtshilfeRL 2011/16/EU nicht die Möglichkeit, den im Ausland verwirklichten Sachverhalt in gleichem Maße wie einen Inlandssachverhalt aufzuklären⁴⁸. Vielmehr bietet sie dem ersuchenden Staat zurzeit nach wie vor nur eine *passive Informationshilfe*. Passiv ist die Informationshilfe auch aus Sicht des Steuerpflichtigen, der die Finanzbehörden nicht zur Nutzung des Auskunftsverkehrs und damit zur Anwendung der ihnen durch die EU-AmtshilfeRL zur Verfügung stehenden Instrumente zwingen kann. Es liegt allein in der Kompetenz der ersuchten Finanzbehörde, welche Ermittlungsmaßnahmen sie ergreift. Dabei darf sie sich aber ggf. nicht auf eine bloße Aktendurchsicht beschränken, sondern hat nach pflichtgemäßem Ermessen – falls erforderlich – auch weitergehende, zur Sachaufklärung geeignete Ermittlungsmaßnahmen zu ergreifen. Aus Sicht des ersuchenden Staates ist diese Situation aber unbefriedigend.

Immerhin bietet Art. 11 AmtshilfeRL 2011/16/EU die Grundlage für die Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten. Um die territorialen Hoheitsrechte jedes Mitgliedstaates zu wahren, bedarf es dazu einer Vereinbarung der zentralen Verbindungsbüros (z.B. des BZSt) der jeweiligen Mitgliedstaaten. Die inländische Behörde bleibt *Herrin des Verfahrens*; die ausländischen Bediensteten haben keine eigenen Ermittlungsbefugnisse, aber ein Zugangs- bzw. Anwesenheitsrecht (sog. *passive Präsenz*)⁴⁹. Die Vereinbarung kann aber darüber hinausgehend vorsehen, dass Bedienstete des anderen (ausländischen) Mitgliedstaats im Beisein inländischer Bediensteter Personen befragen und Aufzeichnungen prüfen dürfen. In diesem Fall wandelt sich der passive Informationsaustausch zur aktiven Informationsgewinnung. Allerdings

⁴⁸ Unzutreffend etwa *Frotscher*, Forum der internationalen Besteuerung, Bd. 23, 2002, 167 (180).

⁴⁹ Siehe ausf. *Hendricks*, Internationale Informationshilfe (Fn. 19), 235 ff.

bleiben die Ermittlungsbefugnisse der ausländischen Bediensteten nur von den jeweiligen inländischen Finanzbehörden abgeleitet. Voraussetzung ist zudem die Zustimmung der betroffenen Person.

Zwar sind Außenprüfungen im Ausland grundsätzlich unzulässig. Bei international tätigen Unternehmen stößt die nationale Betriebsprüfung bei der Überprüfung von Verrechnungspreisen und anderen grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen leicht an ihre Grenzen. Der internationale Auskunftsverkehr vermag das Sachaufklärungsdefizit ebenfalls nicht auszugleichen⁵⁰. Auf der Grundlage von Art. 12 AmtshilfeRL 2011/16/EU hat die Bundesrepublik Deutschland mit einigen europäischen Staaten Vereinbarungen über *koordinierte Außenprüfungen* (sog. *Simultanprüfungen*) abgeschlossen.⁵¹ Dabei kommt es zu einer gegenseitigen einvernehmlichen Hinzuziehung von Finanzbeamten. Die hierbei erlangten Erkenntnisse werden gegenseitig ausgetauscht. Die ausländischen Steuerbeamten besitzen nur ein Anwesenheitsrecht; zu hoheitlichen Prüfungsmaßnahmen sind sie nicht befugt. In praktischer Hinsicht müssen die Prüfungszeiträume aufeinander abgestimmt sein. Da die deutschen Außenprüfungen im internationalen Vergleich bisher zu weit vergangenheitsbezogen sind, ergeben sich nicht unerhebliche Schwierigkeiten, die durch zeitnahe Außenprüfungen überwunden werden müssen.

Ein weitergehender Schritt bilden *gemeinsame Außenprüfungen* (sog. *Joint Audits*). Hier werden die nationalen Außenprüfungen nicht nur aufeinander abgestimmt. Vielmehr erhalten die ausländischen Prüfer (in Abstimmung mit den inländischen Prüfern) sogar aktive Prüfungsrechte im jeweils anderen ausländischen Mitgliedstaat⁵².

⁵⁰ Seer, in Festschrift für Schaumburg, 2009, 151 ff.

⁵¹ Dänemark (BStBl. I 2005, 498), Estland (BStBl. I 2006, 355), Frankreich (BStBl. I 2004, 1184), Lettland (BStBl. I 2006, 359), Litauen (BStBl. I 2005, 1008); Niederlande (BStBl. I 1997, 970), Tschechien (BStBl. I 2005, 904; 2006, 487), Ungarn (BStBl. I 2006, 694).

⁵² Zu den Formen gemeinsamer Prüfungen s. OECD, Forum on Tax Administration (FTA), Joint Audit Report 2010, abrufbar unter www.oecd.org. Zu den jüngsten Entwicklungen s. Tagungsbericht International Tax Audit Forum München 2016 v. Becker, ISR 2017, 91.

V. Sicherung der Individualrechte der Steuerpflichtigen im europäischen Steuerverwaltungsraum

1. Schutz personenbezogener Daten

Als Teil des primären EU-Rechts⁵³ fordert Art. 7 der Grundrechtecharta der Europäischen Union (EU-GrCharta)⁵⁴ die Achtung des Privat- und Familienlebens. Art. 8 der EU-GrCharta bezieht sich auf den *Schutz personenbezogener Daten* und legt in Art. 8 Abs. 2 fest, dass „diese Daten nur nach Treu und Glauben für festgelegte Zwecke und mit Einwilligung der betroffenen Person oder auf einer sonstigen gesetzlichen Grundlage verarbeitet werden dürfen. Jede Person hat das Recht, Auskunft über die sie betreffenden erhobenen Daten zu erhalten und die Berichtigung der Daten zu erwirken.“ In Art. 16 AEUV sind zudem das Recht jeder Person zum Schutze personenbezogener Daten und die Rechtsgrundlage der Europäischen Union zum Erlass von Datenschutzvorschriften verankert. Beschränkungen bezüglich der Ausübung der durch die EU-GrCharta eingeräumten Rechte und Freiheiten bedürfen einer gesetzlichen Grundlage, die stets den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten beachten muss. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dürfen solche Einschränkungen nur vorgenommen werden, wenn sie notwendig sind und Interessen der Allgemeinheit verfolgen, die auch die EU anerkennt oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten Dritter entsprechen (Art. 52 Abs. 1 EU-GrCharta).

Diese Grundsätze stimmen mit der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) vom 4.11.1950 überein⁵⁵. Unter dem Titel „Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens“ heißt es in Art. 8 der Konvention: „Jede Person hat das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung und ihrer Kor-

⁵³ Art. 6 Abs. 1 EUV.

⁵⁴ ABl. EU 2012 Nr. C 326/391.

⁵⁵ SEV Nr. 5.

respondenz. Eine Behörde darf in die Ausübung dieses Rechts nur eingreifen, soweit der Eingriff gesetzlich vorgesehen und in einer demokratischen Gesellschaft notwendig ist für die nationale oder öffentliche Sicherheit, für das wirtschaftliche Wohl des Landes, zur Aufrechterhaltung der Ordnung, zur Verhütung von Straftaten, zum Schutz der Gesundheit oder der Moral oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer.“ Art. 52 Abs. 3 S. 1 EU-GrCharta besagt, dass soweit die EU-GrCharta Rechte beinhaltet, die den durch die EMRK gewährleisteten Rechten entsprechen, die Bedeutung und Reichweite der Rechte sich an denen der EMRK orientieren sollen. Dementsprechend setzt die EMRK einen *Mindeststandard* für die Rechte und Freiheiten fest, der einem darüber hinausgehenden Schutz durch EU-Recht nicht entgegensteht (s. Art. 52 Abs. 3 S. 2 EU-GrCharta).

In den vergangenen Jahren hat der EuGH mehrere Grundsatzentscheidungen zum Datenschutz getroffen. In den Fällen *Schecke GbR/Eifert*⁵⁶ hat die Große Kammer des EuGH untersucht, ob die Veröffentlichung von Informationen über Empfänger von Agrarbeihilfen auf der Website von landwirtschaftlichen staatlichen Stellen gegen (primäres) EU-Recht verstößt, obwohl die Veröffentlichung ausdrücklich durch Sekundärrecht vorgesehen war, um dem Grundsatz der Transparenz und dem Konzept einer „offenen Regierung“ Rechnung zu tragen (Verordnung Nr. 1290/2005 vom 21.6.2005⁵⁷, Nr. 1437/2007 vom 26.11.2007⁵⁸, Nr. 259/2008 vom 18.3.2008⁵⁹). Zunächst hat der EuGH sichergestellt, dass EU-Vorschriften im Lichte der Bestimmungen der EU-GrCharta angewendet werden müssen, wobei nach Art. 6 Abs. 1 EUV der EU-GrCharta der gleiche rechtliche Rang zukommt wie den „Verträgen“. Allerdings ist das Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten *kein absolutes Recht*. Vielmehr muss es im Hinblick auf seine Funktion in der Gesellschaft berücksichtigt werden⁶⁰. Art. 52 Abs. 1 EU-GrCharta hält zwar Einschränkungen der Grundrechte selbst für zulässig, ordnet aber gleichzeitig an, dass jede Einschränkung der

⁵⁶ EuGH, Urt. v. 9.11.2010 – C-92/09, C-93/09, Slg. 2010 I-11063 (*Schecke/Eifert*).

⁵⁷ ABl. EU 2005, Nr. L 209/1.

⁵⁸ ABl. EU 2007, Nr. L 322/1.

⁵⁹ ABl. EU 2008, Nr. L 76/28.

⁶⁰ EuGH (Fn 56), Rz. 48.

Ausübung eben dieser Rechte und Freiheiten der EU-GrCharta einer gesetzlichen Grundlage bedarf, die den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten beachtet. Aufgrund des *Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit* dürfen Einschränkungen nur vorgenommen werden, wenn sie notwendig sind und Interessen der Allgemeinheit verfolgen, die auch die EU anerkennt oder dem Schutz der Rechte und Freiheiten anderer dienen. Im konkreten Kontext des Rechts auf Schutz personenbezogener Daten ist die Datenverarbeitung nach Treu und Glauben nur in Bezug auf spezifische Zwecke und mit Einwilligung der betroffenen Person oder auf einer anderen Grundlage, die gesetzlich bestimmt ist, zulässig (s. Art. 8 Abs. 2 S. 1 EU-GrCharta).

In persönlicher Hinsicht unterscheidet der EuGH zwischen natürlichen und juristischen Personen. Juristische Personen genießen danach den Datenschutz nur insoweit, als dass durch den Namen der juristischen Person eine oder mehrere natürliche Personen identifiziert werden können⁶¹. Dabei ist es nicht relevant, ob die veröffentlichten Daten berufliche Tätigkeiten betreffen⁶². Die Rechtfertigungsprüfung eines Eingriffs in das Grundrecht des Schutzes personenbezogener Daten nimmt der EuGH in den folgenden drei Stufen vor⁶³.

1. Gibt es ein Gesetz, das die Beeinträchtigung des Grundrechts vorsieht/erlaubt?
2. Besteht ein allgemeines Interesse, welches das EU-Recht anerkennt und kann dieses Interesse die Beeinträchtigung des Grundrechts rechtfertigen?
3. Als einer der allgemeinen Grundsätze des EU-Rechts: Ist die Beeinträchtigung des Grundrechts verhältnismäßig im Hinblick auf den damit verfolgten legitimen Zweck?

Im konkreten Fall nahm der EuGH eine *unverhältnismäßige öffentliche Transparenz* an.⁶⁴ Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt, dass

⁶¹ EuGH (Fn 56), Rz. 53.

⁶² EuGH (Fn 56), Rz. 59.

⁶³ EuGH (Fn 56), Rz. 66 ff.

⁶⁴ EuGH (Fn. 56), Rz. 80 ff.

die jeweiligen Maßnahmen, die durch EU-Vorschriften vorgesehen sind, geeignet sind, den verfolgten Zweck zu erreichen, ohne dabei über die Grenze des Erforderlichen hinauszugehen. Bei seiner Prüfung hat der EuGH das Transparenzgebot einerseits und den dadurch bewirkten Eingriff in das Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten des Betroffenen andererseits gegenübergestellt. Dazu führt das Gericht aus, dass Ausnahmen und Beschränkungen in Bezug auf den Schutz personenbezogener Daten nur insoweit zulässig sind, als sie sich auf das „absolut Notwendige“ beschränken⁶⁵. Der EuGH bemängelt die fehlende Begrenzung des Eingriffs in den Schutzbereich personenbezogener Daten. So hätte etwa die Veröffentlichung von Daten unter namentlicher Nennung der Empfänger nach Maßgabe der Zeiträume, während derer diese Beihilfen erhalten haben, der Häufigkeit oder auch von Art und Umfang dieser Beihilfen eingegrenzt werden können⁶⁶. Diesen eher strengen Datenschutz mildert der EuGH allerdings selbst für solche *juristischen Personen* ab, deren Name auf eine natürliche Person hinweist. Der EuGH argumentiert, dass juristische Personen bereits einer strengeren Verpflichtung im Zusammenhang mit der Veröffentlichung der sie betreffenden Daten unterliegen. Überdies würde die Verpflichtung der zuständigen nationalen Behörden zur vorherigen Prüfung, ob der Name jeder juristischen Person, die Beihilfeempfängerin ist, auf natürliche Personen schließen lässt, nach Auffassung des EuGH eine unzumutbare Verwaltungslast darstellen⁶⁷.

2. Schutz von Unternehmensgeheimnissen

In den Erwägungsgründen zu DAC 3 und DAC 4 wird betont, dass die Übermittlung von Informationen nicht zur Preisgabe eines *Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses* oder eines *Geschäftsverfahrens* führen soll. Eine trennscharfe Abgrenzung zwischen den aufgezählten Geheimnisparten ist weder möglich noch nötig. In Übereinstimmung mit dem Verständnis des in Art. 26 Abs. 3 lit. c) DBA-MA verwendeten Geheimnisbegriffs

⁶⁵ EuGH (Fn. 56), Rz. 77.

⁶⁶ EuGH (Fn. 56), Rz. 81 u. 83.

⁶⁷ EuGH (Fn. 56), Rz. 87, zitiert EGMR v. 2.3.2009 – 2872/02 (K.U. / Finland).

lassen sich die genannten Geheimnisse als im Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen gewonnenen Kenntnisse verstehen, die nur einem bestimmten Personenkreis zugänglich, wirtschaftlich verwertbar und in Fall ihrer Offenlegung geeignet sind, Dritten einen Vorteil gegenüber demjenigen, dessen Interessen durch das Geheimnis geschützt wird, zu verschaffen⁶⁸. Die unbefugte Nutzung der geschützten Kenntnisse muss bei dem Geheimnisträger zu einem *beträchtlichen Schaden* führen können⁶⁹.

Diese sehr von den Umständen des Einzelfalls abhängige (obligatorische) Beschränkung passt strukturell zu sog. Spontanauskünften in Einzelfällen, *widerspricht* aber dem *Charakter eines „automatischen“ Informationsaustausches*⁷⁰. Ein automatischer Auskunftsverkehr ist darauf angelegt, in gesetzlich definierten abstrakt-generellen Fallgruppen bestimmte ebenfalls abstrakt definierte Daten ohne jegliche Einzelfallprüfung (automatisch) zu bestimmten Stichtagen zwischenstaatlich zu übermitteln. Der automatische Auskunftsverkehr passt daher zum Massenverfahren und zur Übermittlung leicht abgreifbarer, elektronisch vorrätiger Daten wie z.B. Kapitalerträge, Kontenstände, Gehalts-, Renten- und Beitragszahlungen. Dem entspricht der OECD-Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkontendaten⁷¹. In diesem Bereich besteht allein das dringende Bedürfnis nach wirksamer Ausgestaltung des internationalen Steuergeheimnisses, damit die Steuerpflichtigen sicher sein können, dass ihre Finanzdaten auch in dem ausländischen Staat nur für Besteuerungszwecke verwendet werden. Das vorgelagerte Problem der möglichen Verletzung von Unternehmensgeheimnissen stellt sich hier hingegen typischerweise nicht.

Das internationale Informationshilferecht verlässt sich nicht auf die Einhaltung des internationalen Steuergeheimnisses, soweit es um Unternehmensgeheimnisse geht. Vor dem Hintergrund, dass die Rechtsordnungen

⁶⁸ So *Engelschalk*, in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 6. Aufl., 2015, Art. 26 Rz. 110.

⁶⁹ *OECD-Musterkommentar*, 2014, Art. 26 DBA-MA Rz. 19.2; *Czakert*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Kommentar, 2013, Art. 26 Rz. 81.

⁷⁰ Dazu eingehend *Seer*, IWB 2015, 870-873; *Seer*, IWB 2016, 6-12.

⁷¹ Dazu *Seer/Wilms*, Stuw 2015, 118; *Seer*, IWB 2015, 870-873.

einiger Staaten umfassende und schwer kalkulierbare Durchbrechungen des Steuergeheimnisses vorsehen, sollen sowohl die nationale Volkswirtschaft als auch die betroffenen Unternehmen vor dem Risiko einer Wirtschaftsspionage geschützt werden. Wenn im Zuge der sowohl von der OECD als auch von der EU verfolgten Transparenzinitiative nun generell bestimmte Unternehmensdaten automatisch übermittelt werden sollen, gerät das Instrument der automatischen Auskunft latent in Konflikt mit dem sowohl in Art. 17 Abs. 4 EU-AmtshilfeRL als auch in dem MCAA und in den DBA/TIEA aus den vorgenannten Gründen besonders pointierten Schutz von Unternehmensgeheimnissen. Diesen Konflikt mögen ECOFIN/OECD dadurch „wegdefinieren“, indem sie anordnen, dass die zum Geheimnisschutz statuierten Beschränkungen des Informationsaustausches unbeschadet bleiben. Letztlich verlagern sie damit das Problem lediglich auf die Finanzbehörden der jeweiligen Mitglieds- bzw. Vertragsstaaten. Diese müssen die Relevanz der übermittelten Daten für den Unternehmensgeheimnisschutz einschätzen, um zu entscheiden, ob sie auf ermessensfehlerfreie Weise vom Recht zur Informationsverweigerung Gebrauch machen.

Diesen Widerspruch gilt es aufzulösen. Dazu geben die Dokumente der mit der Vorbereitung des EU-AmtshilfeRL-Entwurfs betrauten *EU-Commission Staff Working Group* einen Hinweis. Diese sprechen von einer „minimum information per tax ruling“ und auf der 1. Stufe der Informationsweitergabe nur vom „*type of matters addressed with by the ruling*“⁷². Danach ist der Inhalt des ATR oder APA nicht detailliert, sondern *nur schlagwortartig* grob zu skizzieren, so dass die anderen Mitgliedstaaten lediglich ein gewisses Vorstellungsbild über den Gegenstand des ATR oder APA erhalten und dessen Relevanz für die eigenen Besteuerungsrechte einschätzen können, um dann auf der 2. Stufe der Informationsgewinnung durch ein Einzelauskunftsersuchen detaillierter nachfragen zu können.

Jeder Mitgliedstaat hat vor der „automatischen“ Weitergabe des zusammengefassten Inhalts von ATR, APA oder Country-by-Country-Report-

⁷² *Commission Staff Working Group*, Technical analysis of focus and scope of the legal proposal v. 18.3.2015, SWD (2015), 60 final, S. 42, unter 5.1.

ing-Länderberichten zu prüfen, ob der Inhalt ein solches Geheimnis verletzen könnte. Bestehen hierfür nicht nur theoretische Anhaltspunkte, hat das BZSt das betroffene Unternehmen gem. § 117 Abs. 4 Satz 3 AO i.V. mit § 91 Abs. 1 AO *zuvor anzuhören*, um die Gefahr einer Preisgabe von Unternehmensgeheimnissen im Sinne des Art. 17 Abs. 4 der RL 2011/16/EU sachgerecht prüfen zu können.

3. Ordre Public-Vorbehalt

In europäischen Amtshilfekodifizierungen sind üblicherweise außerdem „Ordre-Public-Klauseln“ enthalten, die eine Amtshilfe verbieten, wenn sie der „öffentlichen Ordnung“ widersprechen würde. Für das Steuerrecht finden sich solche Vorbehalte insbesondere in Art. 17 Abs. 4 der EU-AmtshilfeRL und in Art. 54 Abs. 4 der EU-MwSt-ZusammenarbeitsVO. Multilateral enthält das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25.1.1988 in Art. 21 Abs. 2 lit. b) diese Schranke allgemein sowohl für die Informations- als auch speziell für die Vollstreckungshilfe⁷³. In der BeitrRL ist der Ordre-Public-Vorbehalt allerdings nur für den Informationsaustausch in Art. 5 Abs. 2 lit. c) BeitrRL 2010/24/EU ausdrücklich benannt worden. Daraus hat das FG Köln jüngst geschlossen, dass ausländische Vollstreckungstitel unter Geltung der BeitrRL 2010/24/EU auch bei einem Verstoß gegen den Ordre Public nicht mehr vor inländischen Gerichten überprüfbar seien⁷⁴.

Dem ist jedoch nicht zu folgen. Die europäischen Verträge sind von der Achtung des Ordre Public der Mitgliedstaaten geprägt. Neben dem bereits angesprochenen Art. 4 Abs. 2 EUV, der die Achtung der nationalen Identität gewährleistet, ist der nationale Ordre Public eine anerkannte und ausdrücklich normierte Schranke primärrechtlicher Verpflichtungen. Sämtliche *Grundfreiheiten* können von den Mitgliedstaaten aus Erwägungen der

⁷³ Das Übereinkommen v. 25.1.1988 des Europarats/der OECD und die dieses betreffende Protokolländerung v. 27.5.2010 sind von der Bundesrepublik Deutschland mittlerweile durch Bundesgesetz v. 16.7.2015, BGBl. II S. 966 ff. ratifiziert worden (dort findet sich auch der Vertragstext).

⁷⁴ FG Köln v. 30.9.2015 – 14 K 2097/13, EFG 2016, 494 (498), nrkr. – Rev. VII R 30/15.

öffentlichen Ordnung beeinträchtigt werden⁷⁵. Dabei ist der Begriff der öffentlichen Ordnung zwar enger zu verstehen als der des Ordre Public im internationalen Privatrecht⁷⁶. Nach der Rechtsprechung des EuGH zählen zur öffentlichen Ordnung jedoch ebenfalls die in den nationalen Verfassungen verankerten grundlegenden Wertvorstellungen⁷⁷. Die Europäische Union soll ihren Bürgerinnen und Bürgern gemäß Art. 3 Abs. 2 EUV „einen Raum der Freiheit, der Sicherheit und des Rechts“ bieten. Wenn diese *primärrechtlich* verbürgten Freiheiten aufgrund nationaler Wertvorstellungen zulasten des Bürgers beschränkt werden können, so muss dies erst recht für Beschränkungen von Sekundärrecht *zugunsten* des Bürgers gelten. Damit bilden die Grundsätze des nationalen Ordre Public als *Schutzvorschriften des Einzelnen gegenüber dem Staat* einen ungeschriebenen Grundsatz des Unionsrechts, der bei jedem unionalen Rechtsakt zu berücksichtigen ist.

Dieses Verständnis entspricht der Rechtsprechung von EuGH und BFH. Beide Gerichte haben einen ungeschriebenen Ordre-Public-Vorbehalt im Rahmen der Vollstreckungshilfe als Selbstverständlichkeit angenommen. In der Rechtssache Kyrian⁷⁸ hat der EuGH ausgeführt:

„Es ist kaum denkbar, dass ein Vollstreckungstitel von diesem Mitgliedstaat vollstreckt wird, wenn diese Vollstreckung seine öffentliche Ordnung beeinträchtigen könnte.“⁷⁹

Darauf bezugnehmend hat der BFH in seiner Entscheidung vom 3.11.2010 gerügt, dass die Vorinstanz einen möglichen Verstoß gegen Ordre Public

⁷⁵ Für die Warenverkehrsfreiheit: Art. 36 AEUV; für die Arbeitnehmerfreizügigkeit: Art. 45 Abs. 3 AEUV; für die Niederlassungs- und die Dienstleistungsleistungsfreiheit: Art. 52 Abs. 1, 62 AEUV; für den Kapital- und Zahlungsverkehr: Art. 65 Abs. 1 lit. b) AEUV.

⁷⁶ *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl., Baden-Baden 2015, Art. 52 AEUV, Rz. 23.

⁷⁷ EuGH v. 14.1.2004, Omega – C-36/02, ECLI:EU:C:2004:614 = Slg. 2004, I-9609, Rz. 32.

⁷⁸ EuGH v. 14.10.2010, C-233/08, Kyrian, ECLI:EU: C:2010: 11 = Slg 2010, I-177.

⁷⁹ EuGH (Fn. 78), Rz. 43.

durch die Vollstreckung einer ausländischen Forderung nicht geprüft habe⁸⁰.

Die Auffassung des Finanzgerichts Köln, die vorgenannten Entscheidungen seien auf die neuere BeitrRL 2010/24/EU nicht übertragbar, da sie zu der mittlerweile außer Kraft getretenen EGBeitrRL (bzw. dem diese umsetzenden EGBeitrG) ergangen seien⁸¹, ist nicht nachvollziehbar. In Bezug auf Ablehnungsgründe für die Durchführung von Vollstreckungshilfe weisen EG- und EU-Beitreibungsrichtlinie keinerlei Unterschiede auf. Es ist auch weder aus dem Wortlaut der EUBeitrRL noch aus deren Erwägungsgründen ein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass die Kommission und/oder der Rat mit der EUBeitrRL auf die Kyrian-Rechtsprechung des EuGH korrigierend reagieren wollten.

Die Grundsätze des Ordre Public sind im internationalen Privatrecht entwickelt und geprägt worden. Art. 6 EGBGB konkretisiert den Begriff der „öffentlichen Ordnung“ dahingehend, dass diese jedenfalls verletzt ist, wenn die Anwendung ausländischen Rechts zu einem Ergebnis kommt, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts, insbesondere mit den Grundrechten, offensichtlich unvereinbar ist. Die Ordre-Public-Klauseln sind Schutzvorschriften der deutschen Werteordnung, wie sie die Verfassung vorgibt⁸². Wie die Billigkeitsvorschriften sollen die Ordre-Public-Klauseln eine Normanwendung verhindern, die zu grundlegenden *Gerechtigkeitsvorstellungen* in so starkem Widerspruch stünde, dass sie nach deutschem Rechtsempfinden schlechthin untragbar erschiene⁸³. Darüber hinaus können durch den Ordre-Public-Vorbehalt elementare Systementscheidungen der deutschen Rechtsordnung geschützt werden. So kann etwa einer im Ausland geschlossenen Ehe von Minderjährigen (im Alter von unter 14 Jahren) in Deutschland mit Blick auf den Ordre Public

⁸⁰ BFH v. 3.11.2010 - VII R 21/10, BStBl. II 2011, S. 401 (402 f.).

⁸¹ FG Köln (Fn. 74), Rz. 71.

⁸² Siehe Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des internationalen Privatrechts, BT-Drucks. 10/504 v. 20.10.1983, S. 42 ff.

⁸³ *Von Bar/Mankowski*, Internationales Privatrecht, Bd. I, 2. Aufl., 2003, S. 715.

die Anerkennung versagt werden.⁸⁴ Der Natur der Sache nach handelt es sich um Ausnahmenvorschriften, weil sie nur dort zum Tragen kommen, wo ein Grundsatz der Anerkennung fremden Rechts oder fremder Rechtsakte, ein *Rechtsanwendungsbefehl*, besteht. Wie die Billigkeitsvorschriften stellen sie diesen Rechtsanwendungsbefehl nicht grundsätzlich in Frage, sondern bilden ein Korrektiv, das der unvorhersehbaren Fülle anzuerkennender ausländischer Rechtsakte geschuldet ist⁸⁵. Als solche sind die Ordre-Public-Klauseln bewusst allgemein gehalten und geben nicht etwa im positiven Sinne einen Rahmen vor, außerhalb dessen sie die Achtung fremden Rechts verbieten. Es ist nach dem erklärten Willen des Gesetzgebers Aufgabe des Rechtsanwenders, im konkreten Einzelfall zu prüfen, ob die „öffentliche Ordnung“ durch die Anerkennung fremden Rechts oder fremder Rechtsakte verletzt ist⁸⁶.

VI. Schlussbemerkungen

Die Internationalisierung und Europäisierung hat in den letzten Jahren auch das Besteuerungsverfahren erfasst. Die normativen Grundlagen zur Gewährleistung eines grenzüberschreitenden Steuervollzugs in Europa haben an Konturen gewonnen. In den nächsten Jahren werden aber noch europäische Mindeststandards zur Sicherung der Rechte der Steuerpflichtigen aus der Europäischen Grundrechte-Charta herauszubilden sein. Datenschutz und Steuergeheimnis sowie das Recht auf wirksamen Rechtsschutz können dafür beispielhaft genannt werden. Zur Herausbildung eines europäischen Steuerverwaltungsraums bedarf es schließlich aber auch einer *transnationalen Verwaltungskultur*, die das rein nationale Denken der Finanzverwaltungen überwindet. Auch insoweit stehen wir erst am Anfang einer langfristigen Entwicklung.

⁸⁴ Von Hein, in: Münchener Kommentar zum BGB, 6. Aufl. 2015, Art. 6 EGBGB, Rz. 259, m.w.N. zu wesentlichen Rechtsprinzipien ebenda, Rz. 246 ff.

⁸⁵ Ohler, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. XI, 3. Aufl., 2013, § 238, Rz. 1 u. 9.

⁸⁶ BT-Drucks. 10/504 v. 20.10.1983, S. 43; vgl. auch Ohler, in: Isensee/Kirchhof (Fn. 85), § 238, Rz. 26.