

## § 9 Europäisches Steuerrecht und grenzüberschreitender Rechtsschutz

*Rudolf Mellinghoff*

I.	Verfahren des Informationsaustauschs .....	221
II.	Datenschutz .....	224
III.	Verfahren des Beihilfenrechts .....	225
IV.	Rechtsschutz .....	227

Zunächst möchte ich die Weisheit der Veranstalter hervorheben, die sowohl die Integration des materiellen Steuerrechts in der EU als auch die Europäisierung des Steuerverfahrensrechts in den Blick genommen haben. Mehr noch als im nationalen Recht sieht man im europäischen Recht, dass das materielle Steuerrecht und das Steuerverfahrensrecht miteinander verwoben sind.

### I. Verfahren des Informationsaustauschs

In diesem Zusammenhang möchte ich zunächst auf die zahlreichen verfahrensrechtlichen Regelungen zum Informationsaustausch im Steuerrecht hinweisen. Sowohl auf europäischer Ebene, als auch international sind zahlreiche Abkommen zwischen den Staaten geschlossen worden, ohne dass die Steuerpflichtigen hier immer hinreichend einbezogen worden sind.

Zu nennen ist hier vor allem die EU-Amtshilferichtlinie, die inzwischen mehrfach ergänzt und erweitert worden ist. In ihrer ursprünglichen Fassung war diese Richtlinie zunächst beschränkt auf den automatischen Informationsaustausch über Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, aus Aufsichtsratsvergütungen, Lebensversicherungsprodukten, Ruhegehältern und aus unbeweglichem Vermögen, und dies jeweils auch nur, soweit sie zentralisiert verfügbar waren. Dann kam der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten hinzu. Dabei werden detaillierte Informationen über Finanzkonten von Kontoinhabern ausgetauscht, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind als dem Staat, in dem sie das

Konto unterhalten. Kurz darauf hat der europäische Rat die Amtshilferichtlinie erneut ergänzt. Der Informationsaustausch wird nunmehr erweitert um Auskünfte über Advance Tax Rulings (ATR), also Vorbescheide wie die verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage sowie Advanced Pricing Agreements (APA), wohl aber auch tatsächliche Verständigungen, soweit sie grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen. Zuletzt wurde die EU-Amtshilferichtlinie erweitert, um die OECD-Vorgaben im Rahmen des BEPS-Aktionsplans über ein Country-by-Country Reporting in der EU einheitlich umzusetzen.

All dies wird auf internationaler Ebene ergänzt durch den internationalen Informationsaustausch über Kapitalerträge im Rahmen der FATCA-Gesetzgebung und durch das Multilateral Competent Authority Agreement, kurz: MCAA, das 2014 auf dem Berliner Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in Gang gesetzt worden ist. Inzwischen haben sich über 100 Staaten diesem Abkommen angeschlossen.

All diese Maßnahmen sind weitgehend unbeachtet von der Öffentlichkeit und ohne intensive Diskussionen mit den Steuerpflichtigen in Kraft gesetzt worden. Insgesamt muss man feststellen, dass hier ein latentes Demokratiedefizit besteht. Sowohl die Maßnahmen auf europäischer Ebene als auch die internationalen Vereinbarungen sind maßgeblich von der Finanzverwaltung geprägt worden. Viele Entwicklungen auf europäischer Ebene, wie z.B. das Country-by-Country Reporting, sind von der OECD angestoßen worden, die keinerlei parlamentarische Legitimation hat.

Umso wichtiger ist natürlich, dass ausreichender Rechtsschutz für die Bürger besteht. Hier hat mich sehr gefreut, dass Herr *Lenaerts* auf den Gerichtsverbund zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof der Europäischen Union hingewiesen hat. Diesem kommt in diesem Zusammenhang eine besonders wichtige Rolle zu. Dabei sind die Rechtsschutzfragen keineswegs trivial, sondern außerordentlich komplex und schwierig zu beantworten.

Das fängt bereits damit an, dass häufig für den Steuerpflichtigen nicht erkennbar ist, auf welcher Ermächtigungsgrundlage die Finanzverwaltung gehandelt hat. Die verschiedenen Gesetze, Richtlinien und Umsetzungsgesetze internationaler Vereinbarungen stehen häufig unkoordiniert nebeneinander. Ich bezweifle, dass in jedem Einzelfall danach unterschieden

wird, welche Rechtsgrundlage einem Auskunftersuchen zugrunde gelegt wird.

Im Bereich des Auskunftsverkehrs im Steuerrecht besteht zudem die Schwierigkeit, dass verschiedene Gerichtsbarkeiten zuständig sind. Da häufig mehrere Jurisdiktionen beteiligt sind, stellt sich für den Steuerpflichtigen stets die Frage, vor welchem Gericht er Rechtsschutz suchen muss. Dies gilt insbesondere dann, wenn es um den automatischen Auskunftsverkehr geht. In den Gesetzen und Richtlinien gibt es in der Regel keine ausdrückliche Regelung zum Rechtsschutz.

Soweit es um die Auslegung europäischen Rechts geht, ist zudem der Gerichtshof der Europäischen Union gefragt. Insbesondere die Regelungen der Amtshilferichtlinie müssen europaweit einheitlich ausgelegt und angewendet werden. Hier wird noch viel Arbeit auf den Gerichtshof der Europäischen Union zukommen.

Ein weiteres Problem besteht darin, dass die Steuerpflichtigen häufig überhaupt nicht hinreichend informiert werden. Teilweise ist in den deutschen Gesetzen ausdrücklich geregelt, dass eine Mitteilung an die Steuerpflichtigen unterbleiben kann. Das führt schon heute zu Problemen. Ein Steuerberater hat mir von einem Fall erzählt, in dem aufgrund einer ausländischen Mitteilung in Deutschland ein hoher Betrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen angesetzt worden ist. Für den Steuerpflichtigen und dessen Steuerberater war es außerordentlich schwierig, von den Finanzbehörden präzise und ausreichende Auskünfte zu erhalten. Der Steuerpflichtige und sein Berater rätselten, woher diese Einkünfte kommen sollten. Die Finanzverwaltung gewährte insoweit auch keine Akteneinsicht. Erst nach einiger Zeit konnte das Rätsel gelöst werden: Aus dem Ausland waren statt der Zinseinkünfte der Kapitalstamm gemeldet worden. Es handelte sich um eine fehlerhafte Datenübermittlung. Da der Steuerpflichtige weder von den inländischen noch von den ausländischen Finanzbehörden rechtzeitig und ausreichend über die Datenübermittlung informiert worden war, konnte er nur nach intensiven eigenen Recherchen die Dinge richtig stellen. Für einen wirksamen Rechtsschutz ist es jedoch unabdingbar, dass der Steuerpflichtige umfassend und rechtzeitig über Inhalt und Umfang der Datenübermittlung informiert wird, zumindest nachträglich.

## II. Datenschutz

Für den Steuerpflichtigen bestehen jedoch nicht nur verfahrensrechtlichen Probleme. *Roman Seer* hat zutreffend darauf hingewiesen, dass der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen unter Datenschutzgesichtspunkten zu prüfen ist. Auch hier bestehen erhebliche Unsicherheiten und ein großer Klärungsbedarf.

Schon im nationalen Bereich besteht eine deutliche Diskrepanz zwischen dem Datenschutzrecht im Steuerrecht und im sonstigen Recht. Während das Bundesverfassungsgericht im Polizei- und Ordnungsrecht sowie im Strafrecht strenge Maßstäbe angelegt, billigt es auf der anderen Seite in seiner Rechtsprechung zum Steuerverfahrensrecht eine weitreichende und umfassende Informationsweitergabe. So wird auf der einen Seite das BKA-Gesetz für verfassungswidrig erklärt, auf der anderen Seite aber die Regelung über die Steueridentifikationsnummer mit ihren zahlreichen persönlichen Daten gebilligt. Das hat natürlich gute Gründe, denn die Finanzverwaltung ist auf umfassende Informationen angewiesen, um der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zum Durchbruch zu verhelfen. Dabei wird jedoch auch stets auf das Steuergeheimnis verwiesen, dass strafbewehrt ist und daher die Finanzverwaltung zu einem besonders hohen Schutz der Steuerdaten verpflichtet. Solange die persönlichen Daten des Steuerpflichtigen unter dem Schutz des deutschen Steuergeheimnisses stehen, ist der Datenaustausch wegen der hohen Bedeutung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in großem Umfang gerechtfertigt.

Diese Argumentation kann man jedoch nicht ohne weiteres auf den europäischen und internationalen Datenaustausch übertragen. Schon im europäischen Steuerverwaltungsraum gilt für die Anwendung der Amtshilferichtlinie nicht der Standard des deutschen Steuergeheimnisses. In den verschiedenen europäischen Staaten herrschen unterschiedliche datenschutzrechtliche Regelungen. Teilweise wird eine weitgehende Offenlegung der Steuerdaten vertreten. Daher ist davon auszugehen, dass der Gerichtshof der Europäischen Union sich an einem mittleren Datenschutzstandard orientieren wird, der die Maßstäbe in den verschiedenen Staaten berücksichtigt.

Zudem unterscheidet das europäische Datenschutzrecht sehr deutlich zwischen natürlichen und juristischen Personen, namentlich Kapitalgesell-

schaften. Es wird spannend sein, welche Maßstäbe in Zukunft für die Personengesellschaften gelten, die das Rückgrat der deutschen Wirtschaft sind.

*Roman Seer* hat in seinem Beitrag davon gesprochen, dass Informationen über Tax Rulings, verbindliche Auskünfte und auch APAs (Advanced Pricing Agreements) dem Steuergeheimnis unterfallen. In diesem Zusammenhang ist bemerkenswert dass die deutsche Finanzverwaltung Daten an die Europäische Union weitergegeben hat, ohne zuvor die Steuerpflichtigen zu unterrichten. Dabei sind die Daten nicht etwa einer Steuerbehörde übermittelt worden, sondern an die Generaldirektion Wettbewerb der Europäischen Kommission, weil diese Beihilfenverstöße prüfen wollte. Nur durch Zufall haben einzelne Unternehmen davon erfahren, dass ihre Daten weitergegeben worden sind. Unter dem Gesichtspunkt des für alle deutschen Behörden geltenden Steuergeheimnisses dürfte dies nicht ganz unproblematisch sein.

Die Weitergabe von Steuerdaten an die Europäische Kommission, aber auch der Vorfall, den ich eben im Zusammenhang mit dem Informationsaustausch über Kapitalerträge geschildert habe, zeigen, wie wichtig es ist, dass die Steuerpflichtigen rechtzeitig und umfassend über die Weitergabe ihrer Daten informiert werden. Nur dann, wenn die Steuerpflichtigen Kenntnis von der Weitergabe oder der beabsichtigten Weitergabe von steuerlichen Daten haben, können sie prüfen, ob die rechtlichen Voraussetzungen gegeben sind und ob die Daten, die übermittelt werden, zutreffend sind. Nur unter diesen Voraussetzungen ist wirksamer Rechtsschutz gewährleistet. Hier bestehen heute noch erhebliche Defizite. Dies gilt meines Erachtens auch im Hinblick auf das Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren.

### III. Verfahren des Beihilfenrechts

Ein weiteres Regelwerk hat bei den Steuerpflichtigen in Deutschland und Europa für erhebliche Verunsicherung gesorgt: das Beihilfenrecht in seiner Anwendung auf das Steuerrecht. *Heribert Anzinger* hat zu Recht die Frage gestellt, ob das neue Erbschaftsteuerrecht in Europa notifiziert werden muss, weil die umfangreichen Ausnahmen für die Familienunternehmen möglicherweise eine verbotene Beihilfe darstellen.

Das Beihilfenrecht wirft viele Fragen auf. So stellt sich schon die Frage, ob dessen Regelungen hinreichend bestimmt sind und ob der Steuerpflichtige ausreichend geschützt wird. Gelegentlich beschleicht mich das Gefühl, dass es mehr oder weniger vom Zufall abhängt, ob steuerrechtliche Regelungen unter beihilfenrechtlichen Gesichtspunkten aufgegriffen werden. Auch die materiell-rechtlichen Maßstäbe sind mehr als unbestimmt.

Nur am Rande will ich auch auf die Kompetenzfrage hinweisen. Die Europäische Kommission nimmt für sich in Anspruch, das nationale Steuerrecht entgegen der Auffassung der nationalen Steuerbehörden auszulegen. Die Auslegung und Anwendung des nationalen Ertragsteuerrechts fällt aber in die Kompetenz der Mitgliedstaaten, nicht der Europäischen Union. Das bedeutet, dass sich die Unternehmen darauf verlassen müssen, dass die Auskünfte nationaler Steuerbehörden zutreffend sind. Daher dürfte es problematisch sein, wenn die Europäische Kommission einen Beihilfenverstoß damit begründet, dass eine verbindliche Auskunft nicht dem nationalen Steuerrecht entspricht. Dies dürfte allenfalls bei offensichtlichen Verstößen möglich sein.

Selbst wenn der Steuerpflichtige Zweifel an einer solchen verbindlichen Auskunft haben sollte, besteht für ihn kaum die Möglichkeit, dies überprüfen zu lassen. Die Europäische Kommission dürfte eine Individualanfrage des Steuerpflichtigen, ob die ertragsteuerliche Würdigung durch die Finanzverwaltung eines Mitgliedstaates zutreffend ist, kaum beantworten.

Ohnehin bestehen im steuerrechtlichen Beihilfenrecht erhebliche Defizite zu Lasten der Steuerpflichtigen. Für den Fall, dass eine von einem nationalen Parlament in eigener Souveränität verabschiedete steuerrechtliche Regelung gegen europäisches Beihilfenrecht verstößt, haftet nicht etwa der Staat, der das Gesetz erlassen hat, sondern der Steuerpflichtige. In einem solchen Fall geht der Staat keinerlei Risiko ein. Wenn der Gerichtshof der Europäischen Union eine nationale Regelung als unvereinbar mit dem europäischen Beihilfenrecht erklärt, ist der Staat verpflichtet, die entsprechenden Steuervergünstigungen vom Steuerpflichtigen zurückzufordern. Man stelle sich vor, die Steuervergünstigungen für Familienunternehmen im Erbschaftsteuerrecht würden gegen europäisches Beihilfenrecht verstoßen: Dann wäre der Staat verpflichtet, die relativ hohe deutsche Erbschaftsteuer bei den Unternehmen einzutreiben. Ich halte dies schon unter Vertrauensschutzgesichtspunkten für unzumutbar.

#### IV. Rechtsschutz

Erlauben Sie mir, dass ich zum Schluss noch auf ein weiteres Problem im Bereich des internationalen Steuerrechts eingehe, das die Gerichtsbarkeit betrifft. Es handelt sich um die zunehmende Bedeutung von Verständigungsverfahren im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und um die mögliche Einführung von Schiedsgerichten nach dem BEPS-Aktionspunkt 14.

Die bisherigen Verständigungsverfahren sind für den Steuerpflichtigen unter dem Gesichtspunkt des Individualrechtsschutzes defizitär. Die Verständigungsverfahren können, wie wir bei der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Linz vor Augen geführt bekommen haben, völlig unabhängig vom nationalen Abgabeverfahren durchgeführt werden. Selbst rechtskräftige Gerichtsurteile hindern nicht die Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Der einzelne Steuerpflichtige hat so gut wie keine Rechte. Es handelt sich um ein Verfahren zwischen Vertretern der Finanzverwaltung. Die jeweiligen nationalen Vertreter der Finanzverwaltung nehmen zwar für sich in Anspruch, die Interessen der Steuerpflichtigen zu vertreten, um eine Doppelbelastung zu vermeiden. Ich glaube auch, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung für den einzelnen Steuerpflichtigen das wesentliche Ziel der Verständigungsverfahren ist. Gleichwohl haben die Steuerpflichtigen in diesem Verfahren keine abgesicherte Rechtsposition. Es werden keine Protokolle veröffentlicht, aus denen sich Rechtsmaßstäbe für die zukünftige Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ergeben. Ich halte es nicht für ausgeschlossen, dass es mehr um die Verteilung des Steueraufkommens zwischen Staaten als um die rechtssichere Anwendung der Regelungen im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geht.

Von daher ist es zu begrüßen, wenn es zukünftig für einzelne Fälle Schiedsgerichte und schiedsgerichtliche Verfahren geben soll, die auch von dem einzelnen Steuerpflichtigen eingeleitet werden können.

Wie Sie sehen, besteht gerade im europäischen und im internationalen Steuerrecht ein vielfältiges Rechtsschutzdefizit für die Steuerpflichtigen. Ich möchte daher mit einer meiner regelmäßigen Forderungen schließen, dass für all diese schwierigen Fragen ein internationaler Steuergerichtshof eingerichtet wird.