

§ 10 Exterritoriale Ausübung von Hoheitsgewalt?

Ekkehart Reimer

1965 hatte Klaus Vogel – nur wenige Jahre nach Abschluss der Arbeit an seiner Hamburger Habilitationsschrift zum räumlichen Anwendungsbe-
reich der Verwaltungsrechtsnorm – das Heidelberger Institut für Finanz-
und Steuerrecht gegründet. Wie zukunftssträchtig die Fragen sind, die er
damals erörtert hat, zeigen eine Reihe von Forschungsprojekten zu ge-
meinsamen Betriebsprüfungen, die in den letzten Jahren am Institut
durchgeführt worden sind¹.

I. Das Beispiel gemeinsamer Betriebsprüfungen

Worum geht es? Seit Jahrzehnten bieten supra- und internationale Regel-
werke zur Amtshilfe in Steuersachen staatlichen Finanzbehörden mehrere
Möglichkeiten einer auf den einzelnen Veranlagungsfall bezogenen Ko-
operation auf dem Feld der Außenprüfung (früher: Betriebsprüfung). Zu
diesen Möglichkeiten zählt die Anwesenheit inländischer Prüfer bei Prü-
fungen ausländischer Staaten auf deren Staatsgebiet. Nach Art. 12 der EU-
Amtshilferichtlinie, § 12 EU-AHiG und Art. 8 und 9 des von Europarat
und OECD im Jahr 1988 aufgelegten Übereinkommens über die gegensei-
tige Amtshilfe in Steuersachen² kann sich Deutschland an gleichzeitigen
und/oder grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen beteiligen.

Im Anwendungsbereich des Amtshilfeübereinkommens bewendet es bei
der bloßen Anwesenheit der inländischen Prüfer im Ausland. Das Unions-
recht geht demgegenüber weiter. Nach Art. 11 Abs. 2 der EU-Amtshilfe-
richtlinie und §§ 10 Abs. 3, 11 Satz 2 EU-AHiG können die Mitgliedstaaten

¹ Beispielhaft *Andela Milutinović*, Joint-Audit-Projekt, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Ge-
prägte Freiheit 2018/19 (HFSt Bd. 10, 2019), S. 89 ff. Zu einzelnen hier angesprochen
Fragen auch *Ekkehart Reimer*, Ein Thema stark gemacht: Gemeinsame Betriebsprü-
fungen (engl.: A Topic of Growing Significance: Joint Tax Audits), in: Eisgruber
(Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich 2016, S. 69 ff.

² BGBl. II 2015, 966.

für den Fall, dass dies nach den Rechtsvorschriften des aufnehmenden ausländischen Mitgliedstaates zulässig ist, vereinbaren, dass inländische Bedienstete, die bei behördlichen Ermittlungen im Ausland zugegen sind, Einzelpersonen dort auch aktiv befragen und Aufzeichnungen prüfen dürfen. Diese sog. aktive Prüfungsbefugnis macht grenzüberschreitende Betriebsprüfungen aus Verwaltungssicht besonders reizvoll. Deutschland knüpft ihre Zulässigkeit aber – insoweit über die Richtlinie hinaus – an die Zustimmung des Steuerpflichtigen (§ 10 Abs. 3 EU-AHiG). Wo diese aktive Prüfungsbefugnis eingeräumt ist, ist von gemeinsamen Außenprüfungen (*joint audits*) im Vollsinn die Rede.

II. Rechtliche Modellierung

1. Grundlagen

Die rechtliche Modellierung derartiger gemeinsamer Außenprüfungen ist indes anspruchsvoll; sie wirft unerwartet viele Fragen auf. Die Grundfrage richtet sich zunächst auf die Zahl der Verwaltungsverfahren, aus denen sog. *joint audits* bestehen. Zu den frühen Erkenntnissen aus der Begleitung und wissenschaftlichen Evaluation einzelner Verfahren gehört, dass die Vertreter der beteiligten Finanzverwaltungen nicht ein staaten gemischtes Team bilden, sondern dass die Vertreter eines Staates als je eigene Gruppe agieren und dabei auch im Rechtssinne Vertreter ihres Staates bleiben (vgl. Art. 11 Abs. 3 EU-AHiRL, § 10 Abs. 4 EU-AHiG). Im Grundsatz folgt daraus die Verpflichtung jedes Teams auf sein jeweiliges Heimatrecht. Das gilt primär in materiellrechtlicher Perspektive; die beteiligten Amtsträger sind von Rechts wegen berufen noch befugt, Steueransprüche des anderen Staates geltend zu machen.

Verfahrensrechtlich schließt das aus, dass es sich um ein Verfahren im Rechtssinne handelt. Selbst bei Konvergenz der anwendbaren Rechtsordnungen oder auch unter partieller oder vollständiger Anwendung einer der beiden Verfahrensrechte wäre ein *joint venture*, d.h. ein einheitliches, von einer Staatenmehrheit getragenes Prüfungsverfahren nicht denkbar. Seine Annahme scheidet zwar nicht schon an der Heterogenität der im Hintergrund stehenden materiellen Steueransprüche (und der Heterogenität ihrer Gläubiger), denn immerhin könnten die Staaten ein gemeinsames, gleichgerichtetes und in diesem Sinne einheitliches Informationsinteresse

haben, das zur materiellrechtlichen Unterlegung der Verfahrenshandlungen durchaus genügen würde. Zentral sind vielmehr die Unterschiede der Legitimationsquellen und Zurechnungslinien für die Ausübung von Hoheitsgewalt. Solange keine eigenständigen supra- oder internationalen Trägerkörperschaften gegründet werden, müssen Maßnahmen eines staatlichen Amtsträgers einem Hoheitsträger (Staat) stets eindeutig zugerechnet werden können. Denn nur so lassen sich die Wirksamkeits- und Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen vollständig beurteilen, Verantwortliche für fehlerhaftes Verwaltungshandeln identifizieren und schließlich Rechtsbehelfe bei der richtigen Stelle einlegen.

Daraus folgt: Es gibt keinen *joint audit*, es gibt nur *joint audits*. Die eigentlichen Probleme wirft dabei nicht das Verfahren auf, das in einem Staat von einem in den Diensten dieses Staats stehenden Amtsträgers durchgeführt wird; insoweit gelten jedenfalls im Staat-Bürger-Verhältnis allein die innerstaatlichen verfahrensrechtlichen Vorgaben dieses Staates. Problematisch ist vielmehr die Frage, welchen Rahmenregeln das Verwaltungshandeln des Amtsträgers unterliegt, der *out of area* tätig wird.

Diese Frage ist in zwei Teilfragen zu zergliedern. Erstens ist zu klären, wessen Staates Normen anzuwenden sind; zweitens, welche konkreten Rechtsbeziehungen und Rechtsverhältnisse durch diese Normen begründet werden.

2. Anwendbares Recht

Die erste Teilfrage betrifft im Kern den Dualismus zwischen Herkunfts- und Bestimmungsland, Ansässigkeits- und Zielstaat. Im Internationalen Verwaltungsrecht folgt die Hoheitsgewalt (in der Sprache Klaus Vogels: der intransitive Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm) in demokratischer Perspektive dem Personalitätsprinzip, d.h. dem Land, in dessen Dienst der handelnde Amtsträger steht. In statusrechtlicher Sicht ist der Beamte Bediensteter der entsendenden Gebietskörperschaft. Ersetzt man die demokratische (Legitimations-)Perspektive durch eine Souveränitätsperspektive, rückt demgegenüber das Territorialitätsprinzip in den Vordergrund. Es streitet dafür, dass jeder, der auf dem Gebiet eines Staates Hoheitsgewalt ausübt, sich dazu vorab dessen Hoheitsgewalt übertragen lassen muss.

So sehr dieser Ansatz jedenfalls im Anwendungsbereich der EU-AHiRL und des EU-AHiG naheliegt (vgl. Art. 11 Abs. 3 EU-AHiRL, § 10 Abs. 4 EU-AHiG), so offen ist doch das Internationale Verwaltungsrecht auch für abweichende Konstruktionen. De lege ferenda sind durchaus die Beilehung inländischer Hoheitsträger durch den ausländischen (Gast-)Staat mit dessen eigener Hoheitsgewalt und jedenfalls innerhalb der EU sogar eine – befristete – Beamtenernennung denkbar. Unter Vermittlung der notwendigen demokratischen Legitimation des ausländischen Gaststaats würden diese inländischen Amtsträger dann zugleich ausländische Amtsträger sein, könnten also situativ, allerdings unter strenger Beachtung des Gebots der Rechts(wahl)klarheit wechselnd Hoheitsgewalt ihres Heimatstaats oder Hoheitsgewalt des ausländischen (Gast-)Staats ausüben. Besonderer sekundärrechtlicher oder völkerrechtlicher und jedenfalls gesetzlicher Regelung bedarf für diesen Fall aber die In-Sich-Weitergabe des in Ausübung ausländischer Hoheitsgewalt gewonnenen Verwaltungswissens in die informationelle Sphäre des Heimatstaats

Solange es derartige Regelungen über einen Statuswechsel oder eine Statusverdopplung indes nicht gibt, bleibt es – de lege lata – bei dem Personalitätsprinzip: Inländische Beamte üben auch dann, wenn sie *out of area* handeln, heimische Hoheitsgewalt aus. Damit bleibt es auch bei der strengen Bindung an die Zustimmungserfordernisse aus Art. 11 Abs. 2 der EU-Amtshilferichtlinie und §§ 10 Abs. 3, 11 Satz 2 EU-AHiG. Diese Rahmenregelungen und die zwischenstaatliche Vereinbarung über die aktive Prüfungsbefugnis können den Beamten zusätzliche verfahrensrechtliche Bindungen oder materiellrechtliche Bedingungen auferlegen, die der Sphäre des ausländischen Gaststaats entstammen – etwa Form- und Protokollierungserfordernisse, Anhörungserfordernisse oder Fristbindungen. Eine automatische materielle Bindung des Prüfers an das innerstaatliche Recht des ausländischen Gaststaats ist aber zweifelhaft; ebenso wie bei der diplomatischen und konsularischen Immunität spricht auch hier vieles dafür, dass auch im Anwendungsbereich von Art. 11 Abs. 2 der EU-Amtshilferichtlinie und §§ 10 Abs. 3, 11 Satz 2 EU-AHiG insoweit der Grundsatz *par in parem non habet imperium* (Art. 26 GG) gilt.

3. Rechtsbeziehungen im Dreieck: Gelingt der diagonale Durchgriff?

Die zweite Frage richtet sich auf die konkreten Rechtsbeziehungen und Rechtsverhältnisse. Diese Frage ist durch das Vorstehende noch nicht determiniert. Zwar wird die Ausübung aktiver Prüfungsbefugnisse einen mittelbar-faktischen Grundrechtseingriff bedeuten. Völker- und unionsrechtlich lassen sich aber auch die Regelungen von Art. 11 Abs. 2 der EU-Amtshilferichtlinie und der §§ 10 Abs. 3, 11 Satz 2 EU-AHiG so verstehen, dass der inländische Prüfer, der im Ausland tätig wird, dort nicht unmittelbar die Verhältnisse des Steuerpflichtigen prüft und ihm gegenüber zielgerichtete, d.h. unmittelbare Eingriffe in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und weitere Grundrechte vornimmt. Vielmehr ist das – auch verwaltungsseitig vorherrschende – Verständnis, dass der inländische Prüfer *out of area* lediglich Amtshilfeersuchen stellt, deren Adressat die Finanzverwaltung des ausländischen (Gast-)Staats ist. Sie muss die Zulässigkeit der Frage oder des Einsichtsbegehrens in einem ersten Schritt prüfen und muss sie sich in einem zweiten Schritt – in Erfüllung dieses Amtshilfeersuchens – zu eigen machen, indem sie die Frage oder das Einsichtsbegehren dem Steuerpflichtigen gegenüberstellt. Der erste Schritt findet seine Rechtsgrundlagen im Völker- und Unionsrecht (und deren innerstaatlicher gesetzlicher Umsetzung), der zweite in den regulären innerstaatlichen Eingriffsnormen des Betriebsprüfungsrechts des ausländischen Gaststaats.

Aus dieser Konstellation lassen sich dann mühelos Folgen für die Sekundärebene (Staatshaftungsrecht) und vor allem für den Rechtsschutz ableiten. Je nachdem, ob ein Rechtsfehler Fehler in der ersten Phase (Amtshilfeersuchen) oder in der zweiten Phase (Prüfung des Amtshilfeersuchens; Anwendung örtlicher Hoheitsgewalt gegenüber dem Steuerpflichtigen) geschehen, ist der ersuchende oder der ersuchte Staat verantwortlich; und dieser Staatenverantwortlichkeit folgen der verwaltungs- oder finanzgerichtliche Gerichtsstand und die Anwendbarkeit eines staatlichen Prozessrechts.

III. Fazit

Vieles ist noch unerforscht. Doch diese Analysen zeigen bereits Potenzial und Aktualität der grundlegenden, das Steuerrecht transzendierenden Fragen des Internationalen Verwaltungsrechts, das seinen Reiz aus der Abschichtung der Rechtsquellen und der Beachtung grundrechtlicher, demokratischer und rechtsstaatlicher Vorgaben gewinnt.