

§ 1 Das Steuerinformationsrecht – Die andere Seite des Steuerrechts

*Maria Marquardsen**

I.	Die andere Seite des Steuerrechts – Thematische Einordnung.....	5
II.	Rechtliche Grundlagen der Informationsverarbeitung.....	7
1.	Schutz persönlicher Daten.....	7
a.	Verfassungsrecht.....	7
b.	EU-Grundrechtecharta.....	7
c.	Belastungsgleichheit als Rechtfertigungsgrund.....	8
2.	Effektiver Rechtsschutz.....	8
III.	Innerstaatlicher Informationsaustausch.....	9
1.	Datenaustausch zum Zweck des Besteuerungsverfahrens.....	9
2.	Datenaustausch zum Zweck nichtsteuerlicher Verwaltungsverfahren.....	10
IV.	Zwischenstaatlicher Informationsaustausch.....	12
1.	Rechtsgrundlagen.....	13
2.	Innereuropäischer Informationsaustausch.....	14
3.	Informationsaustausch mit Drittstaaten.....	15
4.	Automatischer Informationsaustausch.....	15
V.	Zusammenfassung der Erkenntnisse.....	17
VI.	Fazit.....	18

I. Die andere Seite des Steuerrechts – Thematische Einordnung

„Die andere Seite des Steuerrechts“ – im hiesigen Kontext ist damit die Auseinandersetzung mit dem Steuerinformations- oder auch Steuerdatenrecht gemeint. Konkret: den rechtlichen Grenzen für Erhebung und Austausch von Daten des Steuerpflichtigen. Es geht also um Fragen des Datenschutzes.¹

* Der Beitrag basiert auf dem unter gleichlautendem Titel gehaltenen Vortrag der Verfasserin auf dem Symposium „Brennpunkte des Steuerinformationsrechts“ der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e. V. am 27. Mai 2022.

¹ Zum Begriff des Steuerinformationsrecht *E. Reimer*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 250 Rn. 57.

Der Beitrag soll den Stand der Dinge in diesem Themenbereich grob nachzeichnen. Dabei steht die Aufarbeitung unter dem Blickwinkel der übergeordneten Frage: Finden sich im Steuerverfahrensrecht für den Gegenstand „Information“ ähnliche Strukturen, wie sie das materielle Steuerrecht für den Gegenstand „Geld“ entwickelt hat?

Was verbirgt sich hinter dieser Fragestellung? Geld ist der elementare Gegenstand des materiellen Steuerrechts. Die Steuer wird grundsätzlich in Geld erhoben und knüpft an die finanzielle Leistungsfähigkeit an. Die Besteuerung des Einzelnen richtet sich grundlegend an der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aus.² Das bedeutet auch, dass gleich Leistungsfähige gleich belastet werden müssen und ungleich Leistungsfähige entsprechend unterschiedlich. Es muss Belastungsgleichheit gewahrt werden.³ Damit geht einher, dass es grundsätzlich nicht zu einer punktuellen doppelten Belastung desselben Gegenstandes kommen darf. Das Verbot der Doppelbesteuerung gilt prinzipiell sowohl innerstaatlich wie auch international.⁴

Die parallele Fragestellung für den Gegenstand „Information“ ist also, ob sich ein ähnliches Verbot zur doppelten Erhebung von Informationen verzeichnen lässt. Gibt es inzwischen ein Gebot, dass Informationen vom Steuerpflichtigen nur einmal erhoben werden dürfen, – müssen Daten also nach erstmaliger Erhebung zwischen den Behörden ausgetauscht werden, anstelle sie immer wieder neu beim Steuerpflichtigen selbst abzufragen? Und falls ja, auf welcher rechtlichen Grundlage steht dieses Gebot?

Zur Annäherung an diese Fragen ist nach den rechtlichen Grundlagen und Grenzen der Informationserhebung und -weitergabe im Steuerrechtsverhältnis zu fragen. Hierbei ist zwischen den innerstaatlichen Fällen des Informationsaustauschs zwischen deutschen Behörden bzw. Stellen und dem zwischenstaatlichen Informationsaustausch zu differenzieren. Beides nimmt der Beitrag im Folgenden nacheinander in den Blick.

² Zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips im materiellen Steuerrecht z.B. *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 169 ff.; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 491; *M. Desens*, *StuW* 2016, 240 ff., *F. Kirchhof*, *BB* 2017, 662 ff.

³ Z.B. *BVerfGE* 82, 60 (89).

⁴ Siehe z.B. *S. Lampert*, Doppelbesteuerung und Lastengleichheit, S. 241; *M. Marquardsen*, *Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 2019, S. 93 ff.

II. Rechtliche Grundlagen der Informationsverarbeitung

Vorab seien ein paar Worte zu allgemeinen verfassungs- und europarechtlichen Grenzen der Datenerhebung und Verarbeitung gesagt. Diese sind Basis aller weitergehenden Überlegungen für den Umgang mit den personenbezogenen Daten der Steuerpflichtigen.

1. Schutz persönlicher Daten

a. *Verfassungsrecht*

Verfassungsrechtlich sind dabei insbesondere das Recht auf informationelle Selbstbestimmung sowie das Gebot des effektiven Rechtsschutzes zu beachten. Das BVerfG erkennt das Recht auf informationelle Selbstbestimmung als Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts an, das aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG abgeleitet wird. Es schützt den Einzelnen gegen die unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner persönlichen Daten.⁵ Zudem vermittelt es die Befugnis, grundsätzlich selbst über die Preisgabe und Verwendung der persönlichen Daten zu entscheiden.⁶

Daraus ergibt sich, dass erst einmal jede Erhebung und Weitergabe von Daten im Besteuerungsverfahren einen Eingriff in den Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung bedeutet. Dem rechtsstaatlichen Wesentlichkeitsgrundsatz folgend bedarf deshalb jede entsprechende Datenerhebung und -verarbeitung einer Ermächtigung durch ein Parlamentsgesetz. Zudem muss der Eingriff gerechtfertigt werden und dabei insbesondere verhältnismäßig sein.⁷

b. *EU-Grundrechtecharta*

Auf europäischer Ebene ergibt sich primärrechtlich ein ähnlicher Schutz der persönlichen Daten aus Art. 8 der EU-Grundrechtecharta. Dort ist explizit niedergelegt, dass jede Person das Recht auf Schutz der eigenen personenbezogenen Daten hat. Das umfasst unter anderem, dass die Daten nur für festgelegte Zwecke und mit Einwilligung der betroffenen Person

⁵ BVerfGE 65, 1 (43).

⁶ Ebd.

⁷ Siehe dazu z.B. H. Heil/H. Greve, ZD 2013, 481 (482 f.).

oder aufgrund einer gesetzlich geregelten legitimen Grundlage verarbeitet werden dürfen, Art. 8 Abs. 2 S. 1 EU-Grundrechtecharta.

c. *Belastungsgleichheit als Rechtfertigungsgrund*

Dass für das Besteuerungsverfahren eine Vielzahl personenbezogener Daten benötigt und entsprechend erhoben werden, ist allgemein bekannt und im Wesentlichen auch anerkannt. Insbesondere die AO, aber auch die Spezialgesetze sehen für die Datenerhebung und den Datenaustausch entsprechende Ermächtigungsgrundlagen vor. Der damit ermöglichte Eingriff wird mit dem Ziel der Sicherung der steuerlichen Belastungsgleichheit gerechtfertigt. Es wird also auf Art. 3 Abs. 1 GG als kollidierendes Verfassungsrecht abgestellt.

Die Belastungsgleichheit ist als Allgemeingut von herausgehobener Bedeutung anerkannt.⁸ Die im materiellen Recht angelegte Belastungsgleichheit kann aber nur gesichert werden, wenn das Verfahrensrecht auch die Möglichkeit bietet, das materielle Recht durchzusetzen.⁹ Das bedeutet auch, dass persönliche Daten erhoben werden müssen. Andernfalls würde es an wichtigen Informationen für eine dem materiellen Recht entsprechende Besteuerung fehlen. Die verfahrensrechtliche Ermächtigung zur Datenerhebung hat also eine dienende Funktion für die Umsetzung der verfassungsrechtlich verbürgten Lastengleichheit.

2. Effektiver Rechtsschutz

Neben dem Recht an den eigenen Daten spielt im Steuerinformationsrecht auch das Gebot des effektiven Rechtsschutzes eine wichtige Rolle: verfassungsrechtlich ergibt sich dieses aus Art. 19 Abs. 4 GG, das europäische Pendant stellt Art. 47 der EU-Grundrechtecharta dar. Steuerpflichtige müssen aufgrund dieser Garantie die Möglichkeit haben, eine etwaige Verletzung ihres Rechts auf informationelle Selbstbestimmung gerichtlich effektiv zu verfolgen. Bei der Verarbeitung und Weitergabe von Daten ist das besonders relevant, weil die einmal erfolgte Preisgabe von Informationen nicht mehr vollständig rückgängig gemacht werden kann.¹⁰ Dieser Aspekt muss bedacht werden, wenn man sich Gedanken über die Verhinderung

⁸ BVerfGE 118, 168 (196); *H. Heil/H. Greve* (Fn. 7), 482; *F. Werth*, DStZ 2013, 416 (417).

⁹ BVerfGE 118, 168 (196); BVerfGE 84, 239 (268 ff.); BVerfGE 110, 94 (112 ff.).

¹⁰ BFH, BStBl. II 2006, 616; BFH, BStBl. II 2003, 828; *R. Hamacher*, IStR 2016, 171 (175); *M. Hendricks*, StW 2018, 346 (351).

doppelter Erhebung von Daten und den damit einhergehenden Austausch persönlicher Daten der Steuerpflichtigen zwischen verschiedenen Behörden macht.

III. Innerstaatlicher Informationsaustausch

Im rein innerstaatlichen Bereich lässt sich im gesamten Verwaltungsrecht eine klare gesetzgeberische Tendenz hin zum vermehrten Informationsaustausch zwischen den Behörden erkennen. Das gilt sowohl für Daten, die die Finanzbehörden für das Besteuerungsverfahren benötigen als auch *vice versa* für bei den Finanzbehörden vorhandene Informationen, auf die anderen Behörden Zugriff erbitten.

1. Datenaustausch zum Zweck des Besteuerungsverfahrens

Die Entwicklung des Datenaustauschs für das Besteuerungsverfahren selbst ist dabei schon weiter fortgeschritten als der umgekehrte Fall.

Insbesondere im vergangenen Jahrzehnt hat sich im Besteuerungsverfahren viel getan. Mit der voranschreitenden Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens ging auch eine Ausweitung der elektronischen Datenübermittlung von dritten Stellen an die Finanzbehörden einher. Exemplarisch genannt seien nur die vom Arbeitgeber zu übermittelnden Lohndaten, die Krankenversicherungsinformationen oder auch die Datenübermittlungen der Banken und Sparkassen.

Die direkte Information des Finanzamtes von dritter Stelle ohne Beteiligung des betroffenen Steuerpflichtigen dient in erster Linie der Sicherstellung einer gleichheitsgerechten Besteuerung;¹¹ daneben wird der Steuerpflichtige von teils lästigen eigenen Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten entlastet. Das geht aber deutlich zulasten der informationellen Selbstbestimmung. Dem Steuerpflichtigen wird die Entscheidung aus der Hand genommen, persönliche Informationen preiszugeben.

Wegen des gesetzlichen Steueranspruchs besteht für den Steuerpflichtigen aber ohnehin kein tatsächliches Wahlrecht. Die maßgeblichen Informati-

¹¹ S. Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 269. EL 07.2022, § 93c AO Rn. 4.

onen müssten dem Finanzamt in jedem Fall bekannt gemacht werden. Insofern wird der Steuerpflichtige letztlich nur in der Entscheidung über das Wie der Datenübermittlung, nicht aber über das Ob beschnitten.

Dennoch ist darin ein grundsätzlich relevanter Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu sehen. Denn der Datenaustausch ohne Beteiligung des Betroffenen selbst bedeutet, dass sich der Inhalt der Kontrolle des Betroffenen entzieht. Es entzieht sich der Macht des Steuerpflichtigen sicherzustellen, dass wirklich nur die für das Besteuerungsverhältnis erforderlichen Daten übertragen werden. Darin liegt das grundsätzliche datenschutzrechtliche Problem des Datenaustauschs zwischen Behörden.

Die Abfrage beim Steuerpflichtigen selbst wäre im Hinblick auf das allgemeine Persönlichkeitsrecht sicher das mildere Mittel – allerdings für die Gewährleistung einer effektiven Besteuerung auch weniger effektiv. Die Verhältnismäßigkeit der Datenübermittlung im engeren Sinne ergibt sich für die dem Finanzamt zukommenden Daten durch die gesetzgeberisch klar gesteckten Grenzen. Es wird gesetzlich genau bestimmt, welche Stellen welche Informationen in welcher Form zur Verfügung stellen.¹² Für den Steuerpflichtigen ist insoweit im Vorhinein erkennbar, welche Datenübermittlung erfolgt. Hinzu kommt, dass die Informationen grundsätzlich nur für die begrenzten Zwecke des Steuerverfahrens verwendet und nicht weitergegeben werden.

2. Datenaustausch zum Zweck nichtsteuerlicher Verwaltungsverfahren

Letztere Feststellung hat jüngst allerdings gewisse Risse erhalten. Durch das 2021 verabschiedete Registermodernisierungsgesetz¹³ wird die Steuer-ID gewissermaßen zu einer Art Bürger-ID erhoben. Sie wird zur Identifikationsnummer, die für diverse Behörden und Register verwendet wird und so zu einer eindeutigen Datenzuordnung dient, § 5 IDNrG. Ziel dieser Entwicklung ist es, dass der sog. *once-only* Ansatz im Verwaltungsverfahren verwirklicht werden kann.¹⁴ Bürger sollen ihre Daten nur noch einmal

¹² Siehe dazu den durch § 93c AO gesteckten Rahmen.

¹³ Gesetz v. 28.3. 2021, BGBl. I 2021, 591.

¹⁴ Dazu insgesamt z.B. E. Peuker, NVwZ 2021, 1167 (1168).

angeben müssen und die Daten danach zwischen den Behörden digital ausgetauscht werden. Das Motto lautet: nicht der Bürger läuft, sondern die Daten.

Dabei wird nun vor allem an die durch das Besteuerungsverfahren vorhandenen Daten und vor allem das BZSt als Datensammelstelle angeknüpft. Dieses Vorgehen soll die Bequemlichkeit für den Bürger erhöhen. Man darf aber nicht verkennen, dass damit der Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung vertieft wird. Man muss sich vergegenwärtigen, dass zuvor im Grunde nur die Finanzbehörden Zugriff auf die Steuer-ID und die damit verbundenen Daten hatten; nach dem Registermodernisierungsgesetz sind es nun ca. 50 weitere Behörden, die einen gewissen Zugriff erhalten.¹⁵

Allerdings entsteht hierbei kein zentrales Datenregister, in dem alle Informationen über eine Person an einer Stelle gesammelt würden. So ein Vorgehen wäre vor dem Hintergrund der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zu den absoluten Grenzen des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung kaum zu rechtfertigen.¹⁶ Es entstünde dann nämlich quasi ein volles Persönlichkeitsprofil an einer zentralen Stelle. Nach den Vorgaben der neuen Gesetze bleiben die Daten jedoch im Wesentlichen dezentral bei den einzelnen Behörden gespeichert. Es werden nur einzelne Daten ausgetauscht. Die eindeutige Zuordnung über die Steuer-ID ermöglicht das. Jede Behörde hat also weiterhin nur die Daten, die für ihr jeweiliges Verwaltungsverfahren erforderlich sind. Der Datenaustausch unterliegt dabei einer strengen Zweckbindung.¹⁷ Dem Bürger wird eine Kontrolle dieses Datenaustauschs über ein sog. Datencockpit ermöglicht. Jeder kann so einsehen, welche Daten zwischen welchen Behörden ausgetauscht wurden.¹⁸

Der an eine eindeutige Identifikationsnummer anknüpfende Austausch hat auch datenschutzrechtliche Vorteile: Indem Daten wegen des eindeutigen Merkmals klar einer Person zugeordnet werden können, werden falsche Datenzuordnungen besser verhindert. Letztere waren beim Anknüpfen an Namen oder Geburtsdaten wegen Doppelungen oder auch Tippfehlern nicht selten. So konnte es dazu kommen, dass in Bezug auf eine Person die Daten einer anderen Person verarbeitet wurden, die darauf keinerlei Einfluss hatte.

¹⁵ Ebd.

¹⁶ Siehe dazu BVerfGE 65, 1 (53).

¹⁷ BT-Drs. 19/24226, S. 73.

¹⁸ Dazu näher *E. Peuker* (Fn. 14), 1172.

Außerdem erhöht die technische Automatisierung theoretisch den Datenschutz. Wenn Daten technisch automatisiert abgefragt und ausgetauscht werden, kommen weniger Individuen hiermit in Berührung. Die Informationen werden weniger Personen bekannt und besser geschützt. Das gilt aber natürlich nur, wenn sichere technische Verfahren gewährleistet werden können. In diesen Hinsichten erhöht der nun vorgesehene Austausch das Datenschutzniveau in gewissem Maße.

Nichtsdestotrotz überwiegen die Aspekte, die den Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung vertiefen. Es wird für den Bürger schwieriger zu überblicken, wo welche Daten verarbeitet werden. Der grundrechtliche Eingriff wird vor allem mit den Zielen der Verwaltungsvereinfachung und zeitgemäßen Ausgestaltung der Verwaltungslandschaft gerechtfertigt;¹⁹ der im Besteuerungsverfahren vorherrschende Rechtfertigungsgrund, eine gleichheitsgerechte Besteuerung sicherzustellen, greift hier nicht ein. Die Rechtfertigung kann dennoch gelingen, weil durch die Zweckbindung des Austauschs, die Kontrollmöglichkeiten des Bürgers und klare gesetzliche Vorgaben ein hohes Datenschutzniveau erhalten werden dürfte.

Es zeigt sich an diesen jüngsten Entwicklungen aber auch, dass das Besteuerungsverfahren innerstaatlich nicht mehr völlig separat von anderen Verwaltungsverfahren betrachtet werden kann. Die nur einmalige innerstaatliche Datenerhebung ist ein allgemeines politisches Ziel, das durch Onlinezugangsgesetz und Registermodernisierungsgesetz nach und nach zur Rechtswirklichkeit wird. Man muss aber konstatieren, dass die nur einmalige Erhebung von Daten und der darauf folgende Datenaustausch eher nicht zu einem stärkeren Schutz des Persönlichkeitsrechts der Bürger führt. Sie ist vielmehr logische Folge anderer legitimer und zeitgerechter politischer Zielsetzungen.

IV. Zwischenstaatlicher Informationsaustausch

Der zwischenstaatliche Informationsaustausch im Besteuerungsverfahren erscheint datenschutzrechtlich problematischer.

¹⁹ BT-Drs. 19/24226, S. 64 f.

Auch hier hat der behördliche Austausch von Informationen im letzten Jahrzehnt deutlich an Bedeutung gewonnen.²⁰ Dabei steht auch das Ziel einer belastungsgleichen Besteuerung im Fokus der Maßnahmen. Spätestens mit dem BEPS Projekt der OECD hat der internationale Informationsaustausch richtig Fahrt aufgenommen.

1. Rechtsgrundlagen

Die Rechtslage ist dabei etwas verworren. Es bestehen inzwischen diverse Ermächtigungsgrundlagen nebeneinander, die sich zudem recht häufig ändern. Auf europäischer Ebene ergibt sich die wesentliche Grundlage aus der Amtshilferichtlinie, die den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten regelt.²¹ Daneben sind insbesondere die Informationsaustauschklauseln in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und die gesonderten Abkommen über Amtshilfe in Steuersachen relevant. Bezüglich Staaten, mit denen Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, greifen inzwischen die von Deutschland geschlossenen Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch.²² Durch entsprechende innerstaatliche gesetzgeberische Umsetzungsakte sind all diese unterschiedlichen Ermächtigungen zum Austausch von Informationen auch innerstaatlich geltendes Recht.²³

Der verfassungsrechtliche Maßstab bleibt hier bestehen. Jeder Austausch von Informationen mit ausländischen Behörden muss hieran gemessen werden. Die Maßstäbe sind so grundsätzlich dieselben.

Allerdings ergeben sich aus der grenzüberschreitenden Konstellation diverse Besonderheiten. Diese müssen bei der Abwägung der Interessen berücksichtigt werden.

Wesentlicher Rechtfertigungsgrund für den Austausch der Informationen ist auch bzw. gerade im zwischenstaatlichen Bereich das Ziel der gleich-

²⁰ Überblick über die europäische Entwicklung z.B. bei R. Möhlenbrock/A. Hoeck, *StuW* 2020, 180 (183 f.); zur Tendenz der Automatisierung S. Schurowski, *Der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen in Steuersachen*, 2020, S. 58 ff.

²¹ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

²² Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

²³ Differenzierter zu den Rechtsgrundlagen S. Schurowski, *StuW* 2021, 61 (62 f.); M. Hendricks (Fn. 10), 349 f.

heitsgerechten Besteuerung. Die Bedeutung dessen ist im zwischenstaatlichen Informationsaustausch noch deutlich größer als im innerstaatlichen Fall. Grund hierfür ist die formelle Territorialität des Besteuerungsverfahrens. Die deutschen Steuerbehörden haben auf fremdem Hoheitsgebiet grundsätzlich keine eigenen Ermittlungsbefugnisse.²⁴ D.h. die Steuerbehörden müssten ohne die Informationsübermittlung durch die ausländischen Behörden im Wesentlichen auf die Angaben des Steuerpflichtigen selbst vertrauen. Auf diese Weise könnte eine gleichheitsgerechte Welteinkommensbesteuerung kaum gewährleistet werden. Die verfassungsrechtlich erforderliche Rechtsanwendungsgleichheit verlangt in grenzüberschreitenden Fällen deshalb nach einer Lösung, die den innerstaatlichen Behörden die notwendigen Informationen zugänglich macht. Die Lösung liegt in der zwischenstaatlichen Amtshilfe. Diese besondere Interessenlage ist in die Abwägung einzustellen.

Das rechtfertigt aber selbstredend nicht ohne weiteres jede Form des Informationsaustauschs. Dem Allgemeininteresse an der gleichheitsgerechten Besteuerung steht weiterhin das Recht des einzelnen auf informationelle Selbstbestimmung gegenüber. Letzteres wird beim zwischenstaatlichen Informationsaustausch in der Regel signifikanter beeinträchtigt als im rein innerstaatlichen Fall. Wobei zwischen unterschiedlichen Situationen des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs zu differenzieren ist: Ein relevanter Unterschied ergibt sich einerseits zwischen dem Informationsaustausch mit anderen EU-Mitgliedstaaten und dem Austausch mit Drittstaaten. Andererseits macht es einen deutlichen Unterschied, ob es sich um einen Fall des automatischen Informationsaustauschs oder um eine Amtshilfe auf Ersuchen handelt.

2. Innereuropäischer Informationsaustausch

Der Unterschied zwischen EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten ergibt sich aus dem (gesetzlich) gesicherten Datenschutzniveau. Innerhalb der EU gilt die DSGVO, die als Verordnung in allen Mitgliedstaaten unmittelbare Wirkung entfaltet.²⁵ Zudem findet die Grundrechtecharta in allen EU-Staaten Anwendung. Damit ist innerhalb der EU rechtlich ein hoher Da-

²⁴ BVerfGE 63, 343 (373); BFH, BStBl. III 1959, 181 (181).

²⁵ Zur Anwendbarkeit der DSGVO im Steuerrecht z.B. R. Seer, in: Tipke/Lang, 24. Aufl. 2021, Kap. 21 Rn. 18; A.-K. Brendle-Weith, ZD 2019, 112 (113).

tenschutzstandard gesichert. Deutsche Behörden dürfen sich darauf verlassen, dass die europäischen Rechtsregeln eingehalten werden und die mitgeteilten Daten dementsprechend begrenzt verwendet werden. Zu den wichtigsten Grenzen der Datenweitergabe gehört, dass eine strenge Zweckbindung vorausgesetzt wird. Dem Steuerpflichtigen muss deutlich sein, für welche Zwecke, welche Daten ausgetauscht werden. Und nur zu diesem legitimen Zweck dürfen die Daten dann auch verwendet werden. Außerdem werden den Betroffenen Auskunftsrechte über die Datenverwendung zugesprochen.²⁶

3. Informationsaustausch mit Drittstaaten

Bei Drittstaaten ist das nicht gleichermaßen gesichert. Natürlich lassen sich nicht alle Drittstaaten über einen Kamm scheren. Es wurde aber schon vielfach festgestellt und angemerkt, dass nicht alle Staaten der Welt den europäischen Standards entsprechend mit Daten umgehen.²⁷ Es kann eben nicht ausgeschlossen werden, dass übermittelte Daten letztlich sachfremd – z.B. zu wirtschaftlichen Zwecken – verarbeitet werden.²⁸ Es gibt zwar in allen Rechtsgrundlagen Geheimhaltungsvereinbarungen, aber im Prinzip keinerlei effektive Kontrolle, ob diese auch in allen Fällen eingehalten werden. Wenn die Geheimhaltung nicht gesichert ist, dann müssen die Anforderungen an einen Informationsaustausch sehr viel höher gesetzt werden als es innerhalb der Europäischen Union nötig ist. Gegebenenfalls wäre eine Informationsherausgabe durch deutsche Behörden hier auch zu verweigern.²⁹

4. Automatischer Informationsaustausch

Besonders problematisch wird es dann, wenn der Informationsaustausch automatisiert erfolgt. Hier fällt nicht nur die Einzelfallprüfung durch die übermittelnde Behörde weg. Darüber hinaus wird der Steuerpflichtige im Vorhinein des Datenaustauschs regelmäßig nicht über diesen in Kenntnis gesetzt.³⁰ Nun kann man anführen, dass durch die gesetzlichen Grundlagen

²⁶ So auch S. Schurowski (Fn. 23), 70.

²⁷ M. Hendricks (Fn. 10), 349.

²⁸ R. Hamacher (Fn. 10), 176; M. Hendricks (Fn. 10), 349; S. Lampert/T. Meickmann, ISR 2014, 305.

²⁹ S. Lampert/T. Meickmann (Fn. 29), 307 ff.

³⁰ Hierzu auch R. Hamacher (Fn. 10), 171 ff.; S. Schurowski (Fn. 23), 74 ff.

ja zumindest allgemein bekannt ist, dass und welche Informationen zwischen Staaten ausgetauscht werden. Das bleibt allerdings sehr abstrakt und ist nicht mit einer konkreten personenbezogenen Information des Steuerpflichtigen über den Austausch vergleichbar. Es ist für den Bürger etwas ganz anderes, ob er individuell über einen konkreten Datenaustausch informiert wird, oder ob er sich durch das Lesen von Gesetzen selbst informieren muss. Der durchschnittliche Steuerpflichtige wird letzteres kaum machen. Und selbst wenn er es machen würde, kann man nicht davon ausgehen, dass dem durchschnittlichen Steuerpflichtigen gänzlich klar ist, welchen Umfang und welche Bedeutung der Informationsaustausch für ihn persönlich letztlich hat.³¹

Hinzu kommt ein weiterer problematischer Aspekt: Anders als bei einem Amtshilfeersuchen im Einzelfall erfolgt der automatisierte Austausch nicht unmittelbar anlassbezogen. Es werden schlicht im vereinbarten Umfang die Daten aller Personen ausgetauscht, die unter den Tatbestand fallen. Man nimmt hier typisierend an, dass der vom automatisierten Austausch betroffene Tatbestand an sich bereits Anlass genug ist, z.B. das Bestehen von Finanzkonten im Ausland.

Das vertieft den Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung weiter. Erschwerend kommt hinzu, dass das Gebot des effektiven Rechtsschutzes kaum mehr gewahrt werden kann. Denn selbst wenn der Betroffene im Nachhinein von der Datenübermittlung Kenntnis erhält, kann ein gerichtliches Verfahren keinen hinreichenden Schutz mehr bieten. Die Daten sind in diesem Fall bereits in den anderen Staat übermittelt. Die einmal erlangte Kenntnis kann kaum wieder vollständig rückgängig gemacht werden. Der Schaden ist unwiederbringlich angerichtet.

Kommen also ein geringes Datenschutzniveau im anderen Staat und der automatisierte Informationsaustausch zusammen, entsteht eine sehr bedenkliche Lage. Gleichzeitig bleibt aber das Problem der formellen Territorialität bestehen. Es kommt zu einem nur schwer zu lösenden Spannungsverhältnis zwischen dem allgemeinen Interesse an der gleichmäßigen Besteuerung und dem individuellen Datenschutz.

Der Zeitgeist von BEPS hat die Staaten dazu veranlasst, hier die datenschutzrechtlichen Bedenken hinter den Besteuerungsinteressen zurücktreten zu lassen. Infolge der BEPS Entwicklungen kommt es vermehrt zum

³¹ In diese Richtung auch Schlussantrag Villarón v. 9.7.2015, C-201/14, EU:C:2015:461, Rn. 74 – Bara; kritisch auch *M. Beusch/S. Raas*, IStR 2015, 575 (578).

automatisierten Informationsaustausch, der also nicht mehr konkret einzelfall- und anlassbezogen vorgenommen wird. Stattdessen wird für die geregelten Bereiche pauschal ein Ermittlungsbedürfnis angenommen. Damit wird auch das grundsätzliche Prinzip aufgegeben, den Angaben des Steuerpflichtigen im Ausgangspunkt zu vertrauen und nur bei Anhaltspunkten näher zu ermitteln.³²

Insbesondere aus Praktikabilitätsgründen geht die Entwicklung inzwischen zudem hin zu multilateralen Vereinbarungen. Die Grundlagen des Informationsaustauschs werden also nicht mehr bilateral ausgehandelt, sondern für eine Vielzahl von Staaten gemeinsam geregelt. Das bringt ohne Frage Effektivitätsgewinne. Andererseits geht so aber völlig die Möglichkeit verloren, auf die Besonderheiten des jeweils beteiligten anderen Staates einzugehen. Man kann eben bei Abschluss des Abkommens nicht mehr sicherstellen, dass ein hinreichender Datenschutz im anderen Staat besteht und mangels Abwägungsentscheidung vor der Informationsübermittlung kann auch in diesem Schritt nicht mehr geprüft und ggf. verweigert werden.³³ Der Schutz der informationellen Selbstbestimmung des Steuerpflichtigen tritt deutlich in den Hintergrund.

V. Zusammenfassung der Erkenntnisse

Es muss nach diesem Überblick konstatiert werden, dass Informationserhebung und -austausch im Besteuerungsverfahren stets im Spannungsverhältnis des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung und des Allgemeininteresses an der gleichmäßigen Besteuerung stehen; beide Interessen haben gleichermaßen Verfassungsrang.

Festzuhalten ist, dass ein Informationsaustausch zwischen den Behörden prinzipiell zu einem tiefer gehenden Eingriff in die Rechte des Steuerpflichtigen führt als die Abfrage beim Steuerpflichtigen direkt. Insofern kann man durchaus sagen, dass die mehrfache Informationserhebung direkt beim Steuerpflichtigen die mildere, individuell grundrechtsschonendere Variante wäre. Allerdings wird dadurch nicht in gleich effektiver Weise die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewahrt; hinzu tritt das Ziel der Verwaltungsvereinfachung, die durch einen Austausch zwischen Behörden deutlich besser erreicht wird.

³² S. Schurowski (Fn. 23), 64.

³³ Dazu auch ebd., 65 f.

Die Frage der verfassungs- und europarechtlichen Zulässigkeit des Informationsaustauschs spielt sich also in der Regel maßgeblich auf Ebene der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung im Rahmen der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne ab. Dabei kann festgehalten werden, dass ein steuerlicher Informationsaustausch dann angemessen sein dürfte, wenn er sich auf Daten bezieht, für deren Austausch ein hinreichendes steuerliches Interesse besteht, mit einer gewissen Sicherheit ein Schutz der Informationen bei der empfangenden Stelle gewährleistet ist und der Steuerpflichtige rechtzeitig und hinreichend konkret vom Austausch erfährt und hiergegen Rechtsschutz suchen kann.

Problematisch stellt sich vor diesem Hintergrund vor allem der in multilateralen Abkommen vereinbarte automatisierte Datenaustausch mit Drittstaaten dar.

VI. Fazit

Kann man nach alledem also sagen, dass das im materiellen Steuerrecht maßgebliche Verbot der Doppelbesteuerung seine Parallele in einem verfahrensrechtlichen Verbot doppelter Erhebung ein und derselben Information findet?

Dies dürfte jedenfalls vorläufig zu verneinen sein. Das Verbot der Doppelbesteuerung dient gerade dazu, eine Gleichbehandlung zu sichern und damit einem Grundrecht Geltung zu verschaffen. Die nur einmalige Informationserhebung und der dieser immanente Informationsaustausch zwischen Behörden führt hingegen unweigerlich zu einer Beeinträchtigung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung. Nur wenn sie gerechtfertigt werden kann, ist der Weg zum Informationsaustausch eröffnet. Der grundrechtsdogmatische Ausgangspunkt beider Herangehensweisen ist somit unterschiedlich: Während das Verbot der Doppelbesteuerung der Verwirklichung eines Grundrechts dient, ist der Datenaustausch ein rechtfertigungsbedürftiger Eingriff in ein Grundrecht. Die nur einmalige Datenerhebung ist insofern eher als Ergänzung des Verbots der Doppelbesteuerung bzw. des Gebots der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verstehen: Der Austausch von Daten ermöglicht eine vollständige Sachverhaltskenntnis und vereinfacht das Besteuerungsverfahren.

In den letzten Jahren wurde die effektive Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs in den Mittelpunkt insbesondere der internationalen Entwicklungen gerückt. Dadurch ist eine gewisse Schiefelage zwischen dem Streben nach der Verfolgung und Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs und

dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung entstanden.³⁴ So hoch der Datenschutz in vielen anderen Rechtsbereichen in Deutschland gehalten wird – sobald es um die Besteuerung geht, nimmt der Schutz derzeit rapide ab. Hier sollte nun nachgesteuert werden.

Das soll allerdings nicht falsch verstanden werden. Der internationale Informationsaustausch ist eine wichtige Errungenschaft, die auf keinen Fall aufgegeben werden sollte. Es müssen sich vielmehr Lösungen finden, die beiden Interessen zu bestmöglicher Geltung verhelfen und dabei einem modernen, digitalen Verwaltungsverfahren nicht im Wege stehen. Vielleicht kann man sich eine gute technische Integration der Verfahren zunutze machen und so beispielsweise zu automatisierten Informationen des vom Austausch betroffenen Steuerpflichtigen kommen.³⁵

³⁴ Vgl. zu dieser Beobachtung auch ebd., 79; *M. Hendricks* (Fn. 10), 353 ff.

³⁵ In diese Richtung auch *S. Schurowski* (Fn. 23), 79.