

§ 3 Podiumsdiskussion

Moderation: Hanno Kube

I. Einführung

Hanno Kube

Meine Damen und Herren,

ich darf Sie ganz herzlich zu unserer Podiumsdiskussion nach dieser sehr schönen, kleinen Pause in der Sonne begrüßen. Und ich darf gleich zu Beginn sagen, ich habe mich selten auf eine Podiumsdiskussion so gefreut wie heute. Nach den zwei glänzenden Referaten und mit Blick auf die das Podium ergänzenden Podiumsteilnehmer glaube ich, dass wir einen sehr spannenden Austausch haben werden. Auch glaube ich, dass sich wieder erweisen wird, dass wir im Steuerrecht besonders davon profitieren, dass die verschiedenen Berufsgruppen miteinander in Austausch treten und ihre jeweiligen Perspektiven einbringen. Das Podium setzt sich zum einen aus den Referenten zusammen, die wir schon kennenlernen durften. Zum anderen darf ich an dieser Stelle die zwei weiteren Teilnehmer an der Podiumsdiskussion begrüßen. Herrn Dr. *Michael Myßen* vom Bundesministerium der Finanzen in Berlin und Herrn *Oliver Nußbaum* von der BASF in Ludwigshafen. Ich darf die beiden kurz vorstellen: Herr Dr. *Michael Myßen*, Ausbildung zum Finanzwirt, Studium der Rechtswissenschaft, Zweites Staatsexamen und Promotion zum schweizerischen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht; danach waren Sie kurz in einer Rechtsanwalts- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig, sind dann in den höheren Verwaltungsdienst beim BMF eingetreten, waren dort zunächst im Bereich der Ertragsteuern zuständig. Ich kenne Sie auch noch gut aus der Zeit, als Sie sich intensiv mit der privaten Altersvorsorge und mit Steuern auf Alterseinkünfte beschäftigt haben. Seit einiger Zeit sind Sie Leiter des Referats IV A 3 in der Steuerabteilung, das unter anderem für das steuerliche Verfahrensrecht und damit auch für das steuerliche Datenschutzrecht zuständig ist. Vielen Dank, dass Sie uns heute zur Verfügung stehen. Zu meiner Rechten, Herr *Oliver Nußbaum*, der ebenfalls kurz in der Finanzverwaltung – in Rheinland-Pfalz – tätig war, danach am Rechnungshof Rheinland-Pfalz, und dann 1995 zur BASF gekommen ist. Sie waren dort in verschiedenen Bereichen tätig, unter anderem in Hongkong für die regionale Steuerfunktion Asien Pazifik zuständig. Darauf haben Sie das *International*

Tax Team geleitet und sind seit einer ganzen Reihe von Jahren *Global Head of Tax and Duties*, Leiter der globalen Steuerfunktion der BASF. Im Gesamtbild ergibt sich hier, was wir uns erhofft haben, nämlich eine Betrachtung unseres Themas aus verschiedenen Perspektiven, von Seiten der Wissenschaft, von Seiten des Datenschutzes, von Seiten der Finanzverwaltung und von Seiten eines betroffenen Großunternehmens.

Ich möchte an dieser Stelle als erstes Herrn Dr. *Myßen* das Wort für eine Stellungnahme geben, im Anschluss wird dann Herr *Nußbaum* sprechen. Auf dieser Grundlage werden wir in den Austausch kommen, zunächst auf dem Podium und dann mit dem Auditorium.

II. Stellungnahmen

Michael Myßen

Vielen Dank für die einleitenden Worte. Als ich die beiden Vorträge gehört hatte, habe ich direkt an die Registermodernisierung gedacht, die bereits angesprochen wurde. Die insoweit geplante Verwendung der ID-Nummer außerhalb der Finanzverwaltung ist ein absolutes Novum und gleichzeitig ein wichtiger Schritt.

Bei der ID-Nummer handelt es sich vereinfacht gesagt um eine Zuordnungshilfe, mit der Datensätze einer bestimmten Person eindeutig zugeordnet werden können. Für diesen Zweck speichert das Bundeszentralamt für Steuern zu natürlichen Personen u. a. den Familiennamen, den Vornamen, das Geburtsdatum, das Geschlecht sowie die gegenwärtige oder letzte bekannte Anschrift unter einer entsprechenden individuellen ID-Nummer.

Dies bringt nicht zuletzt auch für die Bürger zahlreiche Vorteile. So können deren Daten bereits jetzt mithilfe der ID-Nummer bei der Finanzverwaltung schnell und sicher ohne ergänzende Angaben von Dritten übermittelt und steuerlich genau zugeordnet werden. Genannt sei hier z.B. die Übermittlung von Krankenversicherungsbeiträgen oder von Alterseinkünften.

Gleichermaßen vorteilhaft ist die Verwendung der ID-Nummer aber auch bei den geplanten außersteuerlichen *once-only*-Dienstleistungen, die den Bürgern zunehmend angeboten werden sollen. Insoweit halte ich es für einen wichtigen Schritt, dass die ID-Nummer auch für diesen Bereich künftig verwendet werden darf. Wichtig ist hierbei, dass die Zulässigkeit der Verwendung engumrissen, explizit im ID-Nummergesetz genannt sind

und der betreffende Datenaustausch mithilfe eines bürgerfreundlichen Datenschutz-*Cockpits* transparent und nachvollziehbar ausgestaltet wurde.

Zu den Ausführungen von Herrn *Brink* hätte ich ein paar Punkte, die ich etwas differenzierter sehe.

Zum Einen bin ich überzeugt davon, dass sich die Finanzverwaltung – wie vom BfDI als Aufsichtsbehörde mehrfach bestätigt – datenschutzkonform verhält. Dies gewährleisten nicht zuletzt auch die klaren datenschutzrechtlichen Vorgaben in der Abgabenordnung, die im Übrigen weitgehend mit denen des neuen Bundesdatenschutzgesetzes konformgehen.

Dessen ungeachtet gibt es zu bestimmten datenschutzrechtlichen Fragen auch verschiedene Rechtsauffassungen. Dies liegt oftmals an den fehlenden Definitionen in der DSGVO selbst. Aber auch hier gibt es Lösungen. Zwischen dem BfDI und der Finanzverwaltung gibt es insoweit einen sehr konstruktiven Austausch.

Nicht außer Acht gelassen werden sollte aber auch der Umstand, dass die Datenschutzproblematik oftmals nur als „Nebenkriegsschauplatz“ aufgemacht wird. Sei es im Rahmen einer umfangreichen Konzernprüfung, im Zusammenhang mit einem Insolvenzverfahren oder einfach nur aufgrund einer gefühlten nicht korrekten Steuerfestsetzung. Erkennbar wird dies meist an dem Umstand, dass nach Erledigung der Hauptsache die datenschutzrechtliche Thematik auch keine Rolle mehr spielt.

Ein bedeutendes Novum der DSGVO, auf das ich noch hinweisen möchte, ist, dass die Datenschutzaufsichtsbehörde nunmehr der Finanzverwaltung unmittelbar Weisungen erteilen kann. Sollte also die Verarbeitung bestimmter personenbezogener Daten oder die Verwendung konkreter Programme nach Auffassung des BfDI nicht datenschutzkonform erfolgen, könnte der Finanzverwaltung die entsprechende Tätigkeit untersagt werden. Nach bisheriger Praxiserfahrung sind auch insoweit die BfDI und die Finanzverwaltung in einem engen Austausch, in dem auch die unterschiedlichen Blickwinkel der jeweiligen Behörden eingebracht werden. So ist die Tätigkeit der Finanzverwaltung darauf gerichtet, eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung zu gewährleisten. Der BfDI sieht sich als eine Art Datenschutzwächter. Bei nicht beilegbaren Streitigkeiten ist als ultima ratio der Finanzrechtsweg eröffnet, so dass auch diesem Wege eine abschließende Klärung erfolgen kann.

Die finanzgerichtliche Zuordnung dieser Streitigkeiten und im Allgemeinen aller übrigen Klageverfahren betreffend die Datenverarbeitung im Anwendungsbereich der AO halte ich für eine wichtige Regelung. Auf den ersten Blick geht es zwar stets um Ansprüche nach der DSGVO, die ebenso

durch die Verwaltungsgerichte geklärt werden könnten. Hierbei darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass die DSGVO für die Mitgliedstaaten zahlreiche Regelungsaufträge sowie Öffnungsklauseln bereithält. Diese werden letztlich erst durch entsprechende Normen in der AO mit Leben ausgefüllt. Bei Klageverfahren betreffend die Datenverarbeitung durch Finanzbehörden geht es somit immer auch um die Auslegung des nationalen Steuerverfahrensrechts. Sei es die Prüfung der Erforderlichkeit der Datenverarbeitung oder die Zulässigkeit einer Auskunftsverweigerung. Die Würdigung des konkreten steuerlichen Falls ist stets von entscheidender Bedeutung. Und insoweit halte ich es letztlich für wichtig, entsprechende Streitigkeiten durch ein zuständiges Fachgericht ganzheitlich klären zu lassen und nicht jeden Gerichtszweig im Rahmen seiner Zuständigkeit eine „Teilentscheidung“ zu überlassen. Mit etwaigen besseren Erfolgsaussichten der Finanzverwaltung bei den Finanzgerichten hat dies absolut nichts zu tun.

Im Übrigen gebe ich Ihnen Recht, dass der Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO im Datenschutzrecht ein wichtiger Meilenstein ist. Bei der Frage der Auskunftserteilung handelt es sich insoweit nun nicht mehr um eine reine Ermessensentscheidung, sondern um einen gebundenen Anspruch auf Zurverfügungstellung der gewünschten Informationen. Lediglich die Form der Auskunftserteilung steht weiterhin im Ermessen der Finanzverwaltung. Gleichwohl ist die Finanzverwaltung zur Beschleunigung der Auskunftserteilung und Entlastung der Verwaltung gerade bei sehr umfangreichen Steuerfällen auf die Mithilfe der Steuerpflichtigen angewiesen. So hilft es ungemein, wenn der Antragsteller bei einem allgemein gehaltenen Auskunftsantrag zumindest die Art der personenbezogenen Daten, über die Auskunft erteilt werden soll, näher bezeichnet. Nichtsdestotrotz handelt es sich hierbei lediglich um eine „Soll-Bestimmung“, die einer schnellen und zweckorientierten Auskunftserteilung dient.

Hanno Kube

Vielen Dank. Herr *Nußbaum*, wollen Sie Ihre Perspektive ergänzen?

Oliver Nußbaum

Ja, mache ich gerne. Wir hatten eben den inhaltlichen Spannungsbogen zwischen Steuerinformationsrecht als dienendes Recht zum materiellen Recht dargestellt bekommen. Ich würde dies gerne um eine zeitliche Perspektive ergänzen. Nämlich hinsichtlich des Zeitpunktes der Lieferung von

Informationen an die Finanzverwaltungen und wann sie das materielle Ergebnis aus den gelieferten Informationen im Hinblick auf Rechtssicherheit erhalten. Und vielleicht auch, welche Wertungswidersprüche sich in diesem Zusammenhang ergeben können, wenn vorgelagert Informationen auf Basis von Wertungen an die Finanzverwaltung gegeben werden müssen, bei der späteren materiellen Steuerfestsetzung aber durchaus eine andere Wertung vertreten werden kann und damit Informationspflicht und materielle Wertung im Widerspruch zueinanderstehen können.

Vielleicht darf ich Sie, soweit sie nicht so sehr mit einem Steuererklärungsprozess vertraut sind, auf eine Reise durch einen Veranlagungszyklus mitnehmen, damit Sie sehen, wann und welche Daten Steuerpflichtige an die Finanzverwaltung weitergeben und welche Sicherheit Unternehmen dafür bekommen. Also, was bekommt man eigentlich von der Finanzverwaltung als Gegenleistung für Informationen auf dem gemeinsamen Weg zur materiellen Steuerfestsetzung?

Über viele Jahre waren der Veranlagungsprozess und die Informationspflichten eher unspektakulär. Unterjährig hat man für einen Veranlagungszeitraum die erwartete Vorauszahlung geschätzt, anschließend die Steuererklärung eingereicht, gegebenenfalls ein paar Freistellungsanträge für Lizenzzahlungen gestellt. Es gab nicht viele unterjährige Informationspflichten, das hat sich schlagartig geändert durch DAC 6. Unternehmen müssen jetzt auch Gestaltungen im internationalen Bereich spätestens 30 Tage nach Umsetzung der Finanzverwaltung den Vorgang und die Gestaltung melden. Fehlverhalten, z.B. nicht abgegebene Meldungen, verspätet oder falsch berichtete Vorgänge sind mit einem Bußgeld zu belegen. Ein meldepflichtiges Merkmal beinhaltet dabei unter anderem eine Wertung darüber, ob einer der Hauptvorteile einer gewählten Struktur ein steuerlicher Vorteil ist. Die Finanzverwaltung ist an dieser Stelle wenig präzise. Das heißt, um Sanktionen zu vermeiden, müssen Steuerpflichtige bei der Wertung sehr vorsichtig sein und möglichst viele Vorgänge auch im Grenzbereich melden. Die unterjährige Meldung einer Gestaltung unter diesem Merkmal kann später in der Steuererklärung gegen einen verwendet werden. D.h. wenn man bei der DAC 6-Meldung unterjährig angibt, dass „Einer der Hauptvorteile auch Steuern war“, dann kann in einer anschließenden Betriebsprüfung der Anschein gegen den Steuerpflichtigen verwendet werden. Ungeachtet dessen muss man frühzeitig eine konservative Wertung vornehmen und den Vorgang melden, um Sanktionen abzuwenden. Wir haben bisher für das erste Jahr fast 1000 Meldungen abgegeben und gehören zu den Unternehmen, die mit den Meldungen sehr vorsichtig umgehen, jede einzelne ggf. relevante Transaktion melden und da-

mit sehr viel melden. Wir haben versucht, den Prozess weitgehend zu automatisieren. Es ist aber dennoch ein großer Aufwand. Wir geben daher schon viele Informationen über einzelne Gestaltungen der Finanzverwaltung unterjährig mit auf den Weg. Ab und zu kommen Nachfragen zu bestimmten Sachverhalten. Hier stellt sich für mich vor allem die Frage, ob diese Nachfragen schon eine Betriebsprüfung sind oder nicht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung geht es aber nur um das Sammeln von Informationen. Man bekommt also unterjährig keine Rechtssicherheit.

Im Folgejahr ist dann die Steuererklärung abzugeben. Um sich strafrechtlich zu schützen, müssen auch hier wieder sämtliche Vorgänge, bei denen die Finanzverwaltung eine vom Steuerpflichtigen abweichende Auffassung haben könnte, entweder in einem Anschreiben offengelegt werden oder man lässt sich gleich zu Ungunsten des Unternehmens veranlagen. Bei Abgabe der Steuererklärung müssen Steuerpflichtige noch einmal alle bisherigen Meldungen mit der entsprechenden Registernummer, die sie nach DAC 6 schon an das Bundeszentralamt für Steuern gemeldet haben, in einer Anlage zur Steuererklärung aufführen. Ich weiß gar nicht, ob die elektronische Steuererklärung das am Ende hergeben wird, ob 1000 Zeilen überhaupt vorhanden sind, um sie elektronisch abgeben zu können. Das heißt, gegebenenfalls müssen wir vielleicht noch eine separate Anlage per Post schicken, obwohl wir eigentlich verpflichtet sind, Steuererklärungen elektronisch abzugeben. Wir hatten das Problem schon bei der verpflichtenden Auflistung sämtlicher konzerninterner Verträge, die Unternehmen ebenfalls schon im Zeitraum der Steuerveranlagung an die Finanzverwaltung schicken müssen.

Was bekommen Unternehmen in der Regel als Gegenleistung? Eine Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung. Grundsätzlich erfolgt keine detaillierte Prüfung, weder bezüglich der gemeldeten DAC 6-Fälle noch irgendwelcher Verträge oder Sachverhalte, die sie offenlegen. Damit wäre ein Veranlagungszeitraum zunächst erledigt. Allerdings müssen noch das *Country-by-Country* Reporting sowie das *Master File* erstellt und den Steuerbehörden übersendet werden. Auch hierzu bekommen sie kein Feedback. Die Daten werden zur Kenntnis genommen und eventuell wird bei Inkonsistenzen eine Nachfrage gestellt.

Auch in den Folgejahren müssen Steuerpflichtige ständig überprüfen, ob sie bezüglich ihrer Steuererklärung eventuell Fehler nach § 153 AO entdeckt haben. Fehler müssen korrigiert und dem Finanzamt zeitnah gemeldet werden. Idealerweise bekommen Sie als Unternehmen auf eine Meldung nach § 152 AO keine Rückmeldung. Wenn Sie Pech haben, dann kommt der Staatsanwalt, was dann eher unangenehm ist und was Sie eigentlich auch vermeiden wollten. Ein paar Jahre später kommt dann die

Betriebsprüfung. Dann erst werden die Informationen und Daten im Rahmen einer Betriebsprüfung von der Finanzverwaltung gewürdigt. Wir sind jetzt im Prüfungszeitraum 2015 bis 2018. Bis diese Prüfung vorbei ist, wird sich das wahrscheinlich bis 2024/2025 ziehen. Dann erst haben wir Rechtssicherheit. Was wir im Rahmen von Betriebsprüfungen teilweise erlebt haben ist, dass die vor Jahren bereits gemeldeten Daten, z.B. Daten zu Änderung von Beteiligungsverhältnissen nach § 138 AO oder auch die E-Bilanz, die wir mit der Steuererklärung eingegeben haben, noch einmal angefordert werden. Daten werden mehrfach nachgefragt, also als ob ein Austausch unter den Finanzbehörden nicht stattgefunden hätte.

Hier würde ich gerne auf die Aussage von Professorin *Marquardsen* zurückkommen, die gesagt hat: „Lieber doppelt beim Steuerpflichtigen abfragen als selbst austauschen.“ Es passiert sehr häufig, dass man die Daten, die man eigentlich schon mal gesendet hat, dann noch bei der Betriebsprüfung übergeben muss, was im Grunde nicht schlimm ist. Für mich stellt sich nur die Frage: wenn man zeitig aufgefordert wird, sanktionsbewehrt Daten zu geben, dann hätte man aus meiner Sicht auch einen Rechtsanspruch darauf, dass die Finanzverwaltung auch schnell über diese Daten entscheidet. Ich finde, Steuerpflichtige sollten einen frühzeitigen Anspruch auf Rechtssicherheit haben. Ich finde es nicht in Ordnung, sanktionsbewehrt Daten einzufordern, und dann passiert vier bis sieben Jahre gar nichts.

Was wir neuerdings feststellen, ist der Anspruch der Finanzverwaltung, auch Datenzugriff auf E-Mails zu erhalten. Wir bekommen vereinzelt Anfragen: „Wir hätten gerne Zugriff zu sämtlichen E-Mails von Mitarbeitern im Rahmen der Betriebsprüfung.“ Wenn Handelspapiere in den E-Mails sind, verstehe ich das noch, aber die Subsumtion sämtlicher E-Mails in die Kategorie „sonstige dem Sachverhalt dienliche Unterlagen“ – halte ich für zu weitgehend. Mitarbeitende dürfen bei uns ihr E-Mail-Account auch für private Zwecke verwenden, was es aus meiner Sicht auch insoweit schwierig macht, als die Betriebsprüfung mit einem Zugriff auch einen Zugriff auf private Informationen von Mitarbeitern erhalten würde. Wir müssten unsere Mitarbeitenden vorab informieren. Ich halte den Zugriff auf E-Mail-Accounts ins Blaue hinein, also ohne spezifischen Sachverhalt, für nicht angemessen. Es handelt sich um einen Ausforschungsversuch, mittels E-Mails Sachverhalte identifizieren zu können. Ob ein Rechtsanspruch der Steuerverwaltung auf Zugriff auf E-Mail-Accounts besteht, muss noch geklärt werden. Bisher hat das die Finanzverwaltung bei uns noch nicht weiterverfolgt. Aber das wird irgendwann entweder bei uns oder bei einem anderen Unternehmen vielleicht noch anstehen.

Herr Dr. *Brink* hatte vorhin den Punkt gebracht, dass die Finanzverwaltung die Betriebsprüfungsakte nicht offenlegen muss. Ich verstehe eigentlich nicht, warum. Der Steuerpflichtige auf der einen Seite muss sich komplett transparent machen, er hat der Finanzverwaltung auch den kompletten Datenzugriff nach Z1 und Z3 einzuräumen. Unternehmen müssen alle Meldungen zeitig vorab machen. Und dann soll man, obwohl die Finanzverwaltung eine Eingriffsverwaltung ist, nicht selbst das Recht haben, zu sehen, welche Informationen die Finanzverwaltung selbst in den Unterlagen hat. Ich meine, es wäre nur fair, wenn man da sozusagen Waffengleichheit herstellen könnte.

Hanno Kube

Vielen Dank für die unternehmerische Perspektive. Dazu direkt noch eine kurze Rückfrage von Herrn *Myßen* aus Sicht der Verwaltung.

Michael Myßen

Zunächst möchte ich hinsichtlich der DAC 6-Meldungen darauf hinweisen, dass beim BZSt seit 2018 rund 15.000 Mitteilungen eingegangen sind. Hinzukommt, dass das ganze DAC 6-Verfahren primär rechtspolitisch ausgerichtet ist. Somit wäre eine Rückmeldung auf jede Mitteilung aufgrund der Masse zum Einen sehr aufwendig und m.E. gleichzeitig auch wenig zielführend. Erst recht könnte nur auf Basis der – im Umfang auf 4000 Zeichen begrenzten Meldung – dem Steuerpflichtigen keine Zusage im Hinblick auf die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts gemacht werden.

Ihren Vorschlag, dem Steuerpflichtigen aus Transparenzgründen einen Zugriff auf die Handakte des Finanzbeamten zu gewähren, halte ich für problematisch. So enthalten die Handakte und auch die Akte neben den, vom Steuerpflichtigen selbst zur Verfügung gestellten Informationen, auch weitere Daten, die aus Gründen eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs zu schützen sind. Dies wären zum einen Kontrollmitteilungen Dritter, Auswertungen und Analysen von Risikomanagementsystemen der Finanzverwaltung usw. Mit dem Wissen über den Kenntnisstand der Verwaltung bzw. die Funktionsweise der behördeninternen Aufbereitung des Steuerfalls wäre eine ordnungsgemäße Aufgabenwahrnehmung der Finanzverwaltung nicht mehr zu gewährleisten. Bei einem Auskunftsverlangen zu den in der Handakte gespeicherten Daten ist auch zwischen laufenden Verwaltungsverfahren und einem abgeschlossenen Sachverhalt

zu differenzieren. Gleichwohl gibt es auch nach Abschluss einer Betriebsprüfung weiterhin Auskunftsverweigerungsgründe, z.B. wenn bestimmte Sachverhalte für Folgejahre intern zur Prüfung vorgemerkt sind. Hier kommt es somit immer auf den konkreten Einzelfall an.

III. Diskussion mit dem Publikum

Hanno Kube

Das sich hier entwickelnde Zwiegespräch ist schöner Beleg für die Brisanz unserer Thematik. Aber es ist meine Aufgabe, das Podium etwas umfassender einzubeziehen. Herr *Brink* hatte sich schon gemeldet, danach Frau *Marquardsen*.

Stefan Brink

Ich wollte an die Äußerung von Herrn *Myßen* anschließen und einfach darauf hinweisen, dass es eine Sichtweise ist – Herr *Nußbaum*, Sie hatten es gesagt –, die wir sonst eigentlich gegenüber Eingriffsverwaltung nicht haben. Auch der Blick der Eingriffsverwaltung auf den Bürger ist schon offensichtlich im Finanzbereich sehr speziell. Es wird nämlich gesagt: „Wir geben dir mal nicht die Information, die wir über dich haben, weil du dann ja möglicherweise rechtswidrig handelst und nicht alle Angaben machst, die du machen musst.“ Seit wann darf der Staat dem Bürger unterstellen, dass er rechtswidrig handeln wird? Das haben wir, wenn ich es sehe, nirgendwo. Im Prinzip sollte der Staat damit rechnen, dass sich nicht jeder Bürger rechtmäßig verhält. Aber die Unterstellung, dass der Bürger die Informationen, die der Staat über ihn hat, nutzen wird, um eine rechtswidrige Handlung zu begehen, kenne ich sonst in anderen Bereichen nicht. Wenn Sie mich als Familienvater und 55-jährigen Mann fragen, wie plausibel Ihre Sichtweise ist, dann würde ich auch darüber nachdenken. Es könnte etwas dran sein. Aber ich glaube nicht, dass das eine zulässige Sicht des Staates auf seine Bürger ist. Ich glaube, der Staat muss nicht nur transparent sein, er muss die Informationen, die er über Bürger gesammelt hat, herausgeben und er darf dem Bürger nicht unterstellen, dass er von vornherein geneigt ist, etwas Rechtswidriges zu tun. Da sind wir am Kern der Debatte der letzten Jahre und Jahrzehnte zur Frage nach dem Informationsverhalten von Finanzbehörden. In den Köpfen vieler Finanzbehörden steckt der Gedanke: „Wenn wir dem Bürger zu stark darüber informieren,

was wir über ihn wissen, dann wird er seine Meldungen danach ausrichten.“ Und das ist ein unzulässiger Schritt.

Oliver Nußbaum

Wenn ich das gerade noch ergänzen darf, weil Prüfungsanfragen tatsächlich in diese Richtung kommen: „Prüf selbst, ob du vielleicht noch andere vergleichbare Sachverhalte in anderen Veranlagungszeiträumen hattest.“ Ich glaube, das ist durch die Aufgabe der Betriebsprüfung und eine Selbstprüfung durch die Abgabenordnung grundsätzlich nicht vorgesehen. Ich glaube, dass der Zwang zur Selbstprüfung im Rahmen einer Betriebsprüfung nicht ideal ist und nur Misstrauen kreiert.

Maria Marquardsen

Ich möchte auf Herrn *Nußbaum* zurückkommen, der mich mit meiner These direkt angesprochen hat. Ich habe gesagt, dass die doppelte Abfrage beim Bürger dahingehend grundrechtsschonender ist, dass das Recht auf informationelle Selbstbestimmung besser gewahrt wird, als wenn „hinter dem Rücken des Bürgers“ Informationen weitergegeben werden, um das überspitzt zu sagen. Das heißt aber natürlich nicht, dass ich nicht sehe, dass es für den Bürger und Steuerpflichtigen an sich eine Belastung ist, diese Daten mehrfach mitzuteilen.

Meine These bezieht sich vor allem darauf, dass es zwei verschiedene Behörden oder Rechtsträger sind, die diese Daten abfragen. Wenn ich im Gegenteil diese Mitteilung einmal an eine Behörde in der gleichen Sache gemacht habe, dann ist die nochmalige Abfrage natürlich ein weiterer erneuter Eingriff, damit eine Belastung und dann nicht mehr das mildere Mittel an der Stelle, sondern da muss sich der Steuerpflichtige gewissermaßen durch die erstmalige Mitteilung freimachen können und dann muss ich rechtfertigen können, warum ich das nochmal abfragen muss. Das lässt sich wahrscheinlich schwer rechtfertigen, weil die Verantwortung an der Stelle übergegangen sein dürfte, wenn ich der Pflicht beim ersten Mal hinreichend nachgekommen bin.

Auch ansonsten möchte ich gar nicht sagen, dass wir keine Möglichkeit zum grundrechtsgerechten Datenaustausch haben und nicht die Informationsübermittlung der richtige Weg in einer modernisierten Verwaltung ist. Ich muss dem Steuerpflichtigen nur die Möglichkeit geben, zuzustimmen, also über die eigenen Daten verfügen zu können. Ich glaube, dass das viele wollen, weil die mehrfachen Auskünfte eine große Belastung sind. Das sehen wir daran, dass ganz gut angenommen wird, dass die Daten in

die digitale Steuererklärung übertragen und aufgenommen werden. Da ist die Zustimmungsquote ziemlich hoch. Auf jeden Fall wird es als Erleichterung empfunden. Aber dem Steuerpflichtigen muss die Möglichkeit überlassen werden, darüber selbst zu entscheiden. Er muss also bei einem automatisierten Informationsaustausch darüber informiert werden, denn wenn der Austausch über die Köpfe der Steuerpflichtigen hinweggeht, habe ich das nötige Entscheidungsrecht nicht mehr. Das ist also die eigentliche These. Das heißt, ich möchte gar nicht sagen, dass wir nicht versuchen sollten, das Ganze weiter zu automatisieren. Aber wir müssen den Steuerpflichtigen als mündigen Steuerpflichtigen einbeziehen, der über seine Daten selbst entscheiden kann.

Und da würde ich noch einen zweiten Punkt ergänzen wollen, der gerade bezüglich der Frage aufkam, ob der Steuerpflichtige Einsicht in die Akten bekommen sollte oder einen Anspruch darauf hat. Ich glaube, das Problem, was wir im Steuerrecht mehr haben als in anderen Rechtsbereichen, ist das Informationsdefizit des Staates. Der Staat ist eben darauf angewiesen, an Informationen zu kommen, die erstmal nur beim Steuerpflichtigen vorhanden sind. Das Ganze dient dann dazu, einen verfassungsrechtlichen Anspruch durchzusetzen, nämlich um Art. 3 GG zu verwirklichen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung soll auch in der Rechtsanwendungsgleichheit wiederzufinden sein. Das kann ich nur gewährleisten, wenn ich an Informationen komme. Die These, dass ich Waffengleichheit dadurch herstelle, dass der Steuerpflichtige Einsicht in die Akten bekommt, möchte ich nicht ohne Weiteres unterschreiben. Es mag sein, dass der Großteil der Steuerpflichtigen – das wäre sehr wünschenswert – sehr ehrlich dabei ist und es nicht in der Weise ausnutzt, wie Herr *Myßen* gerade gesagt hat. Aber davon kann ich nicht sicher ausgehen. Wenn die Information einmal raus ist, kann ich sie nicht mehr zurücknehmen. Dann habe ich keine Waffengleichheit mehr, sondern eigentlich ist der Steuerpflichtige dem Staat auf einmal überlegen. Deswegen glaube ich, dass das Steuerrecht eine besondere Rolle spielt. Gleichzeitig dürfen wir nicht vergessen, wie wichtig die gleichmäßige Besteuerung für die Wahrung der Freiheitsrechte insgesamt ist.

Hanno Kube

Ich möchte nun eine Frage aus dem Chat von *Ramona Weik* aufnehmen und die Diskussion dadurch noch weiter öffnen. Nachgehend zu dem, Frau *Marquardsen*, was Sie sagten, fragt Frau *Weik* nach der Reichweite einer informierten Einwilligung in die Weiterverwendung einmal erteilter Informationen. Wir haben auf der einen Seite die *once-only*-Idee mit Einwilligung für die Zukunft; auf der anderen Seite stellt sich aber auch die Frage, inwieweit es sich tatsächlich um eine informierte Einwilligung handelt.

Und inwiefern ist es insofern möglicherweise schonender, Mal für Mal zweckbezogen einzuwilligen? Das ist etwas, was wir in der Diskussion nochmals aufnehmen können. Zunächst gebe ich hier im Saal aber das Wort an Herrn *Mellinghoff* und dann an Herrn *Dannecker*.

Rudolf Mellinghoff

Ich wollte zunächst anmerken, dass das Akteneinsichtsrecht vom Datenschutzrecht und von der datenschutzrechtlichen Auskunft getrennt beurteilt werden muss. Darauf hat Herr *Brink* schon hingewiesen. Bei den Berliner Steuergesprächen haben wir über das Akteneinsichtsrecht mit Frau Professorin *Ehrke-Rabel* diskutiert. Sie berichtete aus Österreich, dass das Akteneinsichtsrecht großzügig gehandhabt wird. Jeder Steuerpflichtige hat grundsätzlich das Recht, in seine Akten Einsicht zu nehmen. Dass in Österreich der Steuervollzug gelitten hat und dass da irgendwelche Probleme mit dem Akteneinsichtsrecht bestehen, dass plötzlich keine Steuern mehr gezahlt werden oder die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gelitten habe, ist nicht ersichtlich. Deswegen stellt sich die Frage, ob das, was Sie, Frau *Marquardsen*, gesagt haben, wirklich zutreffend ist. Dass im laufenden Besteuerungsverfahren die Handakten nicht eingesehen werden können, ist völlig in Ordnung.

Die zweite Frage richtet sich an Herrn *Myßen*. Dabei geht es um flankierende Maßnahmen, die es im Datenschutzrecht gibt, zum Beispiel Löschungspflichten oder andere Auskunftspflichten. Ich stelle mir schon die Frage, warum die Finanzverwaltung nicht datenschutzschonend arbeitet und alles das, was sie nicht mehr benötigt, auch einfach mal löscht. Ich meine, dann hat man das Problem von 50 Jahren nicht mehr.

Michael Myßen

Auch dazu möchte ich direkt etwas sagen. Die Kollegin aus Österreich hatte ausgeführt, wie in ihrem Land der Zugriff von Steuerpflichtigen auf ihre Steuerakte geregelt ist. Es gibt dort eine Bundesfinanzverwaltung, welche meines Wissens nach vollständig mit einem elektronischen Aktensystem arbeitet. Dieses bietet in Bezug auf die Auskunftserteilung die komfortable Möglichkeit, dem Betroffenen einen genau definierten Zugriff nur auf freigegebene Inhalte zu gewähren. In Deutschland mangelt es hieran aktuell noch. Wir haben eine Auftragsverwaltung der Steuern durch die einzelnen Bundesländer mit verschiedensten Programmen und lokalen Voraussetzungen. In dieser noch stark föderal geprägten Systemlandschaft gibt es

die in Österreich bereits etablierten Möglichkeiten derzeit leider noch nicht.

Bei der Thematik der Löschungspflichten möchte ich Ihnen inhaltlich nicht widersprechen. In der Finanzverwaltung gibt es allerdings bereits klare Vorgaben für das Aufbewahren und Aussondern von Steuerakten. Dass diese im Einzelfall nicht vollständig umgesetzt wurden, ist bedauerlich. Insoweit möchte ich aber auch darauf hinweisen, dass aktuell der BfDI die rechtlichen Vorgaben und deren Umsetzung in den Finanzämtern prüft. Das Ergebnis der Prüfung wird bei Vorliegen mit dem BfDI sicher eingehend erörtert.

Stefan Brink

Nochmal zu dem Argument von Frau *Marquardsen* zum Thema Mehrfachdatenerhebung und die Problematik, ob das eigentlich im Sinne des Bürgers und für diesen viel angenehmer ist, wenn Behörden sich untereinander verständigen. Aus dem Lernprozess, den wir Datenschutzbehörden hinter uns haben, ergibt sich Folgendes: Wir kommen aus der Situation, in der wir die Datenaskese hochgehalten haben, also immer gesagt haben, dass nur ein totes Datum ein gutes Datum ist. Nur das Auskommen mit wenigen Daten ist gelebter Datenschutz. Dies hat sich als technologie- und fortschrittsfeindliche Position erwiesen. Daraus haben wir gelernt und machen genau das, was sie vorschlagen. Wir stellen den Bürger in den Mittelpunkt und fragen ihn, was er will. Viele haben auch keinen Bezug zu Datenschutz und Bürgerrechte leben auch davon, dass sie nicht genutzt werden. Denn wo kämen wir denn hin, wenn alle Menschen Grundrechte ausüben würden? Wenn die Bürgerinnen und Bürger selbst entscheiden könnten, ob sie sich des Themas entledigen wollen und sagen: „Ihr könnt euch im Hintergrund über mich austauschen. Bitte fragt mich nicht mehrfach, macht euer Ding und hier ist meine Einwilligung.“ Inzwischen haben wir Datenschützer nichts mehr dagegen, sondern sagen, dass informationelle Selbstbestimmung in beide Richtungen funktioniert.

Die Selbstbestimmung kann dahingehend ausgeübt werden, dass man seine Daten inklusive der Information, welches Frühstücksei man isst, auf Instagram teilen möchte. Dazu haben wir heute als Aufsichtsbehörden eine sehr neutrale Haltung. Wir stehen auf dem Standpunkt, dass jeder selbst entscheiden muss, wie er mit seinen Informationen umgeht und es ist unser Anspruch, den Willen des einzelnen Bürgers durchzusetzen. Das kann man in diesem Bereich genauso machen. Dort haben wir einen Lernprozess hinter uns und ich glaube, dass man das auch in diesem Bereich umsetzen könnte.

Hanno Kube

Dann wäre Herr *Dannecker* der Nächste.

Achim Dannecker

Ich wollte anknüpfend an das, was Sie, Herr *Nußbaum*, sehr schön geschildert haben, auf zwei Aspekte hinweisen. Zunächst herzlichen Dank für die Vorträge, die mir persönlich einen ganz eigenen und spezifischen Blickwinkel auf die Informationsthemen gegeben haben, die normalerweise sehr eingebettet sind. Der eine Aspekt ist der des Steuerstrafrechts, sie erwähnten das ja schon. Das ist in meiner Praxis ein wesentlicher und wichtiger Aspekt für das, was überhaupt an Informationen herausgegeben wird. Mittlerweile wird eher mehr als weniger informiert, denn man kann am Ende des Tages in große Probleme geraten, wenn man der Finanzbehörde zu wenig Informationen gibt, sofern die Behörde zu einer Frage eine andere Rechtsmeinung vertritt als man selbst. Das führt in der Praxis dazu, dass insbesondere bei Unternehmen, aber auch teilweise bei Privaten, an die Behörden viele Informationen gegeben werden, die ansonsten, wenn man nur ein Informationsrecht hätte, nicht so umfänglich oder überhaupt nicht gemacht würden.

Der zweite Punkt betrifft die Frage, was der Steuerbürger für seine Informationen bekommt. Er bekommt derzeit gerade keine Sicherheit über die steuerliche Behandlung. Das Thema wurde intensiv diskutiert bei DAC 6 und war im Ursprungsgutachten von Professorin *Osterloh-Konrad*. Der Steuerpflichtige müsste demnach zwar Informationen über Gestaltungen geben, bekäme im Gegenzug aber auch Rechtssicherheit zum Beispiel durch eine verbindliche Auskunft. Davon ist nichts übriggeblieben. Jetzt ist das eine Einbahnstraße geworden, es geht vieles in ein großes schwarzes Loch. Irgendwann kommt die Betriebsprüfung und konfrontiert einen mit dem, was man mit dem angeblichen Ziel der scheinbaren Steuerersparnis gemacht hat. Für mich hängt das Informationsrecht damit zusammen, dem Bürger auch Rechtssicherheit zu geben. Da sind wir leider in eine Schieflage geraten, die sicherlich flankierend mit dem Informationsrecht ein Stück weit beseitigt werden könnte. Momentan sieht es aber so aus, dass Informationen gegeben werden, ohne dass da irgendetwas unmittelbar zurückkommt, allenfalls viele Jahre später mit der Betriebsprüfung. Vielen Dank.

Hanno Kube

Das steht als Statement so für sich. Da ich keinen Reaktionsbedarf auf dem Podium gesehen habe, ist Herr *Anzinger* an der Reihe.

Heribert Anzinger

An die Überlegungen zur Datensparsamkeit knüpfe ich gerne mit einer Anschlussfrage an. Frau *Marquardsen*, Sie haben formuliert, dass die einmalige Datenerhebung gegenüber der zweimaligen der mildere Eingriff sei. Wäre dann auch die spätere gegenüber der früheren Datenerhebung das mildere Mittel?

Mit dieser Frage knüpfe ich an Herrn *Nußbaum* an, der geschildert hat, dass die Finanzbehörde mit den Erklärungsdaten im Zeitpunkt der Erklärung noch keine Verwendung verbindet. Faktisch bestehe ein Selbstveranlagungsverfahren, das erst in der Betriebsprüfung zur Datenverwertung führt. Unter dem Primat der Datensparsamkeit dürften Daten dann doch eigentlich erst im Zeitpunkt der Betriebsprüfung abgefragt werden. Würde dies besser in das Modell zeitnaher Betriebsprüfungen und *Joint Audits* passen, in dem die Daten erst in dem Moment, in dem sie wirklich gebraucht werden, verarbeitet und abgerufen werden. Das scheint zur Datensparsamkeit beizutragen und könnte eine doppelte Verarbeitung vermeiden.

Eine ähnliche Frage stellt sich bezogen auf die Anzeigepflichten aus DAC 6. Wenn die daraus erhobenen Daten nicht dazu beitragen, Steuerergestaltungen früher aufzudecken, weil sie nicht ausgewertet werden, dann ist die Anzeigepflicht nicht geeignet, um ihr Ziel zu erreichen. Der mit ihr verbundene Eingriff wäre dann unverhältnismäßig, und zwar auch nach unionsrechtlichen Maßstäben. Welche Erkenntnisse müssten die Finanzbehörden gewinnen, damit dies nicht der Fall wäre?

Bezogen auf den automatischen Datenaustausch überzeugt im Maßstab der informationellen Selbstbestimmung der Gedanke, eine Einwilligung des Steuerpflichtigen einzuholen. Aber wäre damit praktisch ein Gewinn verbunden? Die bloße Übermittlung einer Information, dass Daten übermittelt worden sind, lässt keinen Gestaltungsspielraum. Eine abstrakte Einwilligung erscheint als bloßer Formalismus. Eigentlich müsste man eine bewusste inhaltsbezogene Einwilligung einfordern, die das aufgreift, was Herr *Brink* gesagt hat, dass bei manchen Unternehmen 30 %, 50 % oder 70 % der Daten falsch sind. Dann wäre der Steuerpflichtige vor der Datenübermittlung zu fragen, ob die konkreten Informationen eines Dritten richtig sind und ob sie übermittelt werden sollen. Der Arbeitsaufwand

bleibt gering, es ist noch eine automatische Datenübermittlung, aber der Steuerpflichtige bleibt Herr seiner Daten.

Zuletzt will ich noch einmal auf den Auskunftsanspruch zurückkommen und die Frage an Herrn *Myßen* richten, ob der Steuerpflichtige in die Datensammlung „Ausland“ hineinschauen und erfahren darf, was dort über ihn über Jahrzehnte gespeichert worden ist und welche Gründe dagegensprechen könnten.

Michael Myßen

Ich würde zunächst auf den vorletzten Punkt einer einwilligungsbasierten Datenverarbeitung eingehen. Wichtig ist insoweit zum einen aus europarechtlicher Sicht, dass nach Erwägungsgrund 43 der DSGVO eine Einwilligung grundsätzlich nicht freiwillig erteilt werden kann, wenn zwischen der betroffenen Person und dem Verantwortlichen ein klares Ungleichgewicht besteht, insbesondere wenn es sich bei dem Verantwortlichen um eine Behörde handelt. Von einer nicht freiwilligen Einwilligung wird daher immer dann auszugehen sein, wenn die Behörde Druck auf den Betroffenen ausübt oder ihn zur Abgabe einer Einwilligung drängen kann.

Nicht zuletzt wären entsprechende Einwilligungen auch aus Sicht des BfDI wirkungslos. Aus Sicht der Verwaltung würde eine willigungsbasierte Datenverarbeitung ergänzend dazu führen, dass Steuerklärungen nur noch bei einer Erstattung eingereicht würden. Bei einer eventuellen Nachzahlung könnte die Datenverarbeitung abgelehnt bzw. nach Festsetzung widerrufen werden – mit den entsprechenden Konsequenzen.

Als Lösung für diese Problematik gibt es für Aufgaben, die im öffentlichen Interesse liegen oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgen – und somit eine hoheitliche Maßnahme darstellen, – in der DSGVO daher eine besondere Regelung, wonach die Datenverarbeitung einer Rechtsgrundlage in EU- oder nationalem Recht bedarf.

Vor diesem Hintergrund erfolgte übrigens im Rahmen des 2. DSAnpUG-EU auch die Aufhebung der Einwilligung bzw. Einwilligungsfiktion in § 10 EStG zur elektronischen Übermittlung von Renten und Krankenversicherungseiträgen. Die Datenübermittlung war seinerzeit zwar freiwillig, zugleich aber auch Voraussetzung für einen Sonderausgabenabzug.

Anders stellt sich die Frage der Freiwilligkeit m.E. bei den sog. *once-only*-Leistungen dar. Hier halte ich es durchaus für sinnvoll, dem Steuerpflichtigen auf freiwilliger Basis zur Verfahrensvereinfachung bestimmte „Kornfortfunktionen“ anzubieten. So könnte sich z.B. das Wohngeldamt bei der

Finanzverwaltung – bei entsprechender Einwilligung - die benötigten Daten unter Verwendung der ID-Nummer als Zuordnungskriterium elektronisch selbst beschaffen. Einziger Nachteil bei Versagung der Einwilligung wäre insoweit für den Betroffenen, dass er die Unterlagen selbst beibringen müsste. Von einer Zwangslage des Betroffenen bzw. einem Über-Unterordnungsverhältnis wäre insoweit sicherlich keine Rede.

Im Anschluss kam noch die Frage auf, welchen Vorteil das DAC 6-Verfahren für den einzelnen Steuerpflichtige hätte. Hierzu möchte ich zum einen darauf hinweisen, dass es sich insoweit nicht um ein Serviceangebot für die Steuerpflichtigen handelt, sondern eine gesetzliche Mitteilungspflicht zur Erkennung von – legalen – Regelungslücken im Steuerrecht. Zum anderen halte ich es – wie vorhin bereits gesagt – für äußerst problematisch, ohne Kenntnis des gesamten Steuerfalls nur anhand einer 4000 Zeichen umfassenden Mitteilung eine Art verbindliche Auskunft zu erteilen.

Oliver Nußbaum

Das ist in der Tat so, man kann da keine vier oder fünf Seiten dazuschreiben, aber man merkt schon, dass die Finanzverwaltung die Sachverhalte kennt. Wir werden z.B. angeschrieben, ob die von uns angegebene Norm im Ausland wirklich die richtige sei, da sie sich doch in dem Land seit letztem Jahr verändert habe oder nicht mehr existiere. Es ist also nicht so, dass die Finanzverwaltung das völlig unbedarft zur Kenntnis nimmt, sondern sie schauen sich die Sachverhalte genau an und verstehen sie auch. Die Idee von DAC 6 ist doch zweigleisig. Auf der einen Seite geht es um die Möglichkeit des Gesetzgebers zu einer schnellen gesetzlichen Reaktion, auf der anderen Seite soll der Steuerpflichtige am Ende nochmal individuell geprüft werden. Wenn es um die gesetzliche Reaktion geht, muss die Finanzverwaltung die Sachverhalte so tiefgreifend verstanden haben, dass sie unerwünschte steuerfiskalische Ergebnisse erkennen kann und diese Fälle einer gesetzgeberischen Lösung zuführt. Der Gesetzgeber will reagieren können, deswegen kann er sich nicht nur auf die acht Zeilen am Ende beziehen. Wir haben schon gezielte und vertiefende Anfragen erhalten. Ich bin mir aber insoweit auch nicht sicher, ob wir überhaupt darauf reagieren müssen, weil fraglich ist, ob es sich dabei nur um eine Prüfung unserer Meldung handelte oder eine Prüfung unseres Sachverhaltes analog einer Betriebsprüfung. Ich weiß nicht, wie man solche Anfragen rechtlich einordnen müsste.

Zu dem Thema „zeitnahe Betriebsprüfung“, Herr Professor *Anzinger*, diese wäre sicherlich eine Lösung, aber noch besser finde ich den Ansatz der ko-

operativen *Compliance*, also, dass man die Fälle der Finanzverwaltung zeitnah meldet, sie mit der Finanzverwaltung bespricht und zu einer gemeinsamen Einschätzung kommt. In einigen Ländern wie den Niederlanden, Belgien und in China – wobei China schwieriger ist – gibt es erste Versuche. In vielen Ländern gibt es erste Ansätze, die funktionieren. In Deutschland wäre es ein kultureller Wechsel. Die Finanzverwaltung wäre dann eben nicht mehr primär die Polizei, die im Nachgang kontrolliert, ob alles richtig ist. Vielmehr muss man im Vorfeld partnerschaftlich Lösungen finden und sich gegenseitig vertrauen. Ich habe keine Probleme mit Transparenz. Steuerpflichtige sind doch gegenüber der Betriebsprüfung zwischenzeitlich weitgehend transparent geworden. Mit den Datenzugriffen Z1 können sie auf alle Systeme gehen. Es werden teilweise Zugriffe gewährt, die weit über die rechtliche Verpflichtung hinausgehen. Sie können sich auch die Daten nochmal als Datenträger herunterladen und selbst auswerten. Allerdings führt der Datenzugriff nicht zu mehr Rechtssicherheit und schon gar nicht zu einer Beschleunigung der Betriebsprüfung. Durch den Datenzugriff werden wir zwischenzeitlich immer granularer. Früher hat sich bei uns niemand eine Rechnung unter 100.000 € angeschaut und heute bekommen wir in manchen Bundesländern Prüfungsfeststellungen, bei denen es um 7.000 € Steuerfestsetzung geht. Das ist zum Glück nicht in Rheinland-Pfalz so, aber es gibt andere Bundesländer, in denen das sehr granular gemacht wird. Man fragt sich – das ist natürlich kein rechtliches Argument – ob der Aufwand den Ertrag lohnt und ob es das ist, worauf wir hinauswollen.

Maria Marquardsen

Ich würde gerne auf die beiden Punkte reagieren, die Professor *Anzinger* aufgeworfen hat.

Die erste Anmerkung ist, dass jede Datenerhebung ein Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist, insofern dürfen Daten nur erhoben werden, wenn dies für die konkrete Datenverarbeitung erforderlich ist. Beispielhaft wurde hierfür die Abgeltungssteuer angeführt. Grundsätzlich darf man Daten nicht erheben, wenn man sie nicht braucht. Darüber besteht auch Einigkeit beim Europäischen Gerichtshof und beim Bundesfinanzhof. Fraglich ist aber, ob das tatsächlich so umgesetzt wird. Insbesondere bei internationalen Fällen besteht die Problematik, dass man im Zweifel nicht genau weiß, wonach genau gefragt wird, weil kein harmonisiertes Steuerrecht existiert. Also, dass in diesem Bereich Asymmetrien entstehen, liegt auf der Hand. Was die Abgeltungssteuer angeht, da machen wir natürlich ein anderes Fass auf oder zumindest dann, wenn wir

über die deutsche Kapitalertragsteuer reden. Dann müssen wir uns erst mal Gedanken über das materielle Recht machen, um dann über das Steuerinformationsrecht als dienendes Recht zu sprechen. Darüber können wir uns im Hinblick darauf trefflich streiten, ob die Abgeltungssteuer noch vor dem Anspruch der Belastungsgleichheit des Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt werden kann, wenn inzwischen Möglichkeiten im Steuerinformationsrecht bestehen, die relevanten Informationen zu erlangen. Das will ich hier aber nicht weiter ausbreiten.

Was die informierte Zustimmung anbelangt, würde ich Ihnen im Wesentlichen zustimmen. Es ist völlig richtig, dass das keine Pauschalzustimmung zu irgendwelchen Datenverarbeitungen sein kann. Wir kennen das wahrscheinlich alle, dass wir irgendwelche Websites aufsuchen und zu irgendetwas zustimmen, damit dieses Pop-up-Fenster weggeht. Das ist keine informierte Zustimmung dazu, dass Cookies meine Daten speichern. Ich mache mir meistens überhaupt keine Gedanken darüber, wozu ich gerade mein Einverständnis erteile. Es muss also individueller sein. Meiner Meinung nach ist das möglich, wenn man den Digitalisierungsfortschritt nutzt, um automatisiert individualisierte Benachrichtigungen zu verschicken. So könnten wir dem Ganzen näherkommen.

Hanno Kube

Ich habe jetzt noch drei Meldungen auf meiner Liste, nämlich Herrn *Reimer*, Herrn *Kirchhof* und Frau *Molnár-Gábor*.

Ekkehart Reimer

Herzlichen Dank. Ich habe eine kurze Beobachtung und würde dann gerne dem Podium zwei Fragen stellen.

Die Beobachtung ist kein Novum. Aber es ist immer noch etwas Besonderes, wenn Steuerrechtlerinnen und Steuerrechtler über Verhältnismäßigkeit sprechen. Denn das ist es, was wir den ganzen Nachmittag tun, ohne dass es uns bewusst geworden ist. Im materiellen Steuerrecht fällt die Verhältnismäßigkeitsprüfung weitgehend aus, weil der Fiskalzweck in einem positiven Sinne unermesslich ist. Nicht weil der Staat so gefräßig ist, sondern weil es keine direkten Sachzwecke gibt, die in die Verhältnismäßigkeitsprüfung einfließen können, lassen sich Fiskalzwecknormen nicht am Maßstab von Eignung und Erforderlichkeit beurteilen. Das Geld fließt in den großen Haushalt und wird dort umgerührt (Non-Affektation). Aber

hier ist es anders! Im Verfahrensrecht müssen sich Eingriffe der vollen Verhältnismäßigkeitsprüfung stellen. Hier liegt ein Unterschied zwischen dem Steuerinformationsrecht und dem Geldrecht.

Der zweite Punkt ist eine Frage. Sie geht am ehesten an Frau *Marquardsen*, aber auch an Sie, Herr *Myßen*, und vielleicht auch an Herrn *Brink*: Welchen Verhältnismäßigkeitsmaßstab wenden wir an? Ist es der grundrechtliche, etwa aus dem Grundgesetz (Art. 12, 2 I, 3 I GG und Neue Formel), oder ist es ein europäischer Verhältnismäßigkeitsmaßstab? Dahinter steckt die Frage, ob die Finanzverwaltungen, wenn sie in irgendeiner Weise Daten erheben, eigentlich Unionsrecht vollziehen – was man für die DSGVO zweifellos bejahen muss. Jedoch hat die DSGVO ihrerseits bloß dienenden Charakter, denn sie ist eine Rahmenordnung. An sich wird das grundsätzlich nicht harmonisierte innerstaatliche Recht vollzogen. Welche Verhältnismäßigkeit greift dann? Wenn es die aus dem materiellen Recht ist, dann wäre es im Wesentlichen, abgesehen von der Umsatzsteuer und der Mutter-Tochter-Richtlinie, die des Grundgesetzes. Oder ist es eine Verhältnismäßigkeit, wie der Europäische Gerichtshof sie ausbuchstabiert, weil es eben um Daten geht, und unabhängig von dem materiellen Referenzpunkt?

Drittens, Herr Dr. *Brink*, noch eine kurze Bitte um Schärfung. Sie hatten vorhin gesagt, Sie können sich einen Verfassungsstaat als Familienvater nicht vorstellen, der den steuerpflichtigen Bürgerinnen und Bürgern erst einmal unterstellt, dass sie das Finanzamt täuschen. Im 84. Band hat das Bundesverfassungsgericht im Zinsbesteuerungsurteil die ganze Sache sehr vornehm und zurückhaltend formuliert. Die Erklärungspflichten, die den Steuerpflichtigen auferlegt werden, sind notwendig, denn der Staat selbst weiß es nicht besser – und es gibt nicht genügend Finanzbeamte, dass man jedem Steuerpflichtigen in jede Ecke seines Lebens nachlaufen kann. Damit ist ein Vertrauensvorschuss verbunden. Er bedürfe aber der Abstützung durch das Verifikationsprinzip.

In diesem Wechselspiel liegt das Eingeständnis des Staates, dass seine Ressourcen nicht reichen, um eine vollständige Amtsermittlung durchzuführen. In Abwesenheit voller Amtsermittlung muss es zumindest so etwas wie Kontrollbefugnisse geben, aber eben auch eine Pflicht der Finanzverwaltung, zu kontrollieren, ob sie nicht doch betrogen wird. In dieser Wendung leuchtet mir persönlich bei aller Liebe zur Freiheit doch ein, dass es einen Punkt geben muss, wo die Offenlegung der gesamten Kontrollmitteilungspraxis kontraproduktiv ist, weil sie faktisch das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen beeinflusst. Deswegen meine Bitte um Schärfung. In diesem Zusammenhang wäre es spannend, von Herrn *Myßen* zu erfah-

ren, ob es zumindest einen späteren Zeitpunkt gibt ab dem die Finanzverwaltung dann doch offenlegen kann, woher die Kontrollmitteilung kommt? Aus dem Polizeirecht und dem Bereich der StPO gibt es viele parallele Beispiele: Der große Lauschangriff wird auch erstmal nicht bekannt gegeben, schon gar nicht vorweg, aber wenn er beendet ist, muss doch offengelegt werden, dass es ihn gab, von wem er ausging, gegen wen er sich richtete usw. Ob man das – auf die kleine Münze des Steuervollzugs bezogen – nicht zu einem späteren Zeitpunkt offenlegen muss, wäre meine Frage an Sie.

Michael Myßen

Zunächst möchte ich auf das Letztgenannte eingehen: Ich teile Ihre Auffassung, dass nach Abschluss des konkreten Steuerfalls in umfangreichem Maß Auskunft zu erteilen ist. Dies kann einerseits durch Übersendung von Kopien oder auch mittels Akteneinsicht erfolgen – je nach Beurteilung der zuständigen Finanzbehörde im jeweiligen Einzelfall. Aber auch hier gibt es Ausnahmen: Wenn z.B. ein Hinweisgeber der Finanzverwaltung zutreffende Informationen zu einer möglichen Steuerhinterziehung zukommen lässt, unterliegen nach der Rechtsprechung die Identität des Anzeigerstatters sowie der Inhalt der Anzeige auch langfristig dem Steuergeheimnis und dürfen daher auch nach Abschluss des Verfahrens nicht offenbart werden. Im Übrigen regelt – insoweit vergleichbar – auch die DSGVO, dass bei der Auskunftserteilung berechnigte Interessen Dritter zu schützen sind. Etwas anderes gilt wiederum, wenn der Anzeigerstatter vorsätzlich falsche Angaben gemacht haben sollte.

Ekkehart Reimer

Wann hat man den Steuerfall abgeschlossen? Mit Veranlagung oder erst, wenn nach zehn Jahren die Quelle versiegt ist?

Michael Myßen

Auch diese Frage hängt leider vom konkreten Einzelfall ab und bedarf stets einer individuellen Beurteilung. Grundsätzlich bin ich schon der Auffassung, dass in einem größeren Umfang Auskunft zu erteilen ist, sobald die Veranlagung abgeschlossen wurde, formelle Bestandskraft eingetreten ist und alle Kontrollmitteilungen ausgewertet wurden. Aber auch hier gibt es immer noch Besonderheiten: So könnte der Steuerfall bereits für eine Anschlussprüfung vorgemerkt sein oder auch bestimmte Angaben im Zusammenhang mit einer Kongruenzprüfung in einem anderen noch offenen

Steuerfall stehen. Gleichmaßen könnten bei großen Konzernen bestimmte Auskünfte auch negative Auswirkungen auf noch laufende Ermittlungen in anderen Mitgliedstaaten haben.

Die Frage nach der Verhältnismäßigkeit der Datenverarbeitung bestimmt sich überwiegend nach materiellem Recht. Das Steuerschuldrecht gibt insoweit klare Vorgaben, welche Daten für eine zutreffende Besteuerung benötigt werden, z.B. welche Informationen für einen Sonderausgabenzug der Krankenversicherungsbeiträge zu übermitteln sind. Das Steuerverfahrensrecht ist dabei grundsätzlich lediglich dienendes Recht und gewährleistet grob gesagt nur die Durchsetzung des materiellrechtlich richtigen Steueranspruchs und die Belastungsgleichheit.

Das europäische Recht ist insoweit noch eine Stufe allgemeiner als die AO. In Bezug auf die Datenverarbeitung schafft es lediglich einen harmonisierten Rechtsrahmen, z.B. hinsichtlich der Frage, wann die Finanzverwaltung grundsätzlich bestimmte Informationspflichten zu erfüllen hat oder wann Auskunft erteilt werden muss. Für weitergehende Detailfragen enthält die DSGVO entsprechende Regelungsaufträge und Öffnungsklauseln. So ergibt sich auch die grundlegende Frage, ob und wenn ja, welche personenbezogenen Daten die Finanzverwaltung verarbeiten darf oder auch, wann eine Auskunft zu verweigern ist im Detail erst aus dem Zusammenspiel von formellem und materiellem deutschen Steuerrecht.

Maria Marquardsen

Ich würde behaupten, dass der Europäische Gerichtshof es anders sehen würde. Ich persönlich neige auch dazu zu sagen, das Steuerrecht schlägt da durch, das mag auch an meinem fachlichen Hintergrund liegen. Aber ich bin mir auch nicht sicher, ob wir zu grundlegend unterschiedlichen Ergebnissen kommen, wenn wir den unionsrechtlichen Maßstab oder den verfassungsrechtlichen Maßstab anlegen. Mein Eindruck ist zumindest, dass das nicht mehr so weit auseinanderliegt, wie das mal war. Ich habe das Gefühl, das nähert sich an.

Ich würde vermuten, dass der Europäische Gerichtshof sich auf diesen Standpunkt stellen wird, denn wir reden hier über datenschutzrechtliche Aspekte, wir reden über unionsrechtlich beeinflusstes nationales Recht und die Umsetzung von Unionsrecht und werden uns deswegen nach dem unionsrechtlichen Maßstab richten müssen.

Stefan Brink

Vielleicht zu Ihrer Frage, Herr Professor *Reimer*, wo man das Verhältnismäßigkeitsprinzip eigentlich herholt. Bei uns Datenschützern ist es eindeutig, denn wir verstehen uns inzwischen auch in unserer Struktur als europäische Behörden. Wir haben europäische Aufsichtsbehörden, die sich in eigenen Gremien im europäischen Datenschutzausschuss treffen, alle sechs Wochen in einem fensterlosen Raum im Keller in Brüssel und uns über die Auslegung der Datenschutzgrundverordnung austauschen und versuchen, das zu harmonisieren. Die Hälfte der Vorschriften der Datenschutzgrundverordnung beschäftigt sich damit, wie man ein kohärentes Verfahren der Arbeit der Aufsichtsbehörden hinbekommt und wir würden deswegen auch immer dann, wenn es um Begriffe wie Verhältnismäßigkeit geht, eher zum Europäischen Gerichtshof schauen als zum Bundesverfassungsgericht.

Ein Aspekt, der auch wieder zeigt, wie technikaffin inzwischen der Datenschutz ist, kommt aus einem ganz anderen Bereich, aber lässt sich auf unsere Überlegungen übertragen: Stichwort Funkzellenabfrage. Ich weiß nicht, ob Sie das mitbekommen haben, dass sich die polizeiliche Arbeit massiv verändert hat. Dadurch, dass wir alle diese Helferlein in der Hosentasche haben und uns ständig in irgendeinen Funkmast einwählen, wissen unsere Dienstleister sehr genau, wo wir uns aufhalten, und zwar wirklich sehr genau. Das ist inzwischen ein gängiges polizeiliches Mittel, dass solche Funkzellenbewegungen abgeglichen werden und das ist ein gutes Instrument, um zum Beispiel Serientäter zu erwischen, indem ich einfach an verschiedenen Orten schaue, wer mehrfach auftaucht. Der gebildete Kriminelle lässt deswegen sein Smartphone zu Hause, aber wie immer im polizeilichen Bereich erwischt man die Dummen. Das ist eine Situation, in der alle Staatsanwaltschaften nach jeder Funkzellenabfrage alle Betroffenen nach Abschluss des Verfahrens informieren müssen. Die Staatsanwaltschaft sagt dann: „Wir haben ihn, die anderen sind Beifang. Wir haben eure Daten genommen, uns angeschaut, aber es war kein Treffer, weswegen wir die Daten jetzt wieder löschen.“ Die Staatsanwaltschaft hätte jeweils informieren müssen und es ist ein relativ großer Aufwand, nach jeder Aktion Millionen von Menschen zu benachrichtigen. Die Staatsanwälte haben zwar rechtliche Vorschriften, in denen das steht, aber sie waren der Auffassung, dass sie das nicht können und haben es deswegen nicht gemacht. Es gibt inzwischen einen sehr guten technischen Ansatz, um das in den Griff zu bekommen und einzelne Staatsanwaltschaften zum Beispiel in Berlin bieten das an. Es gibt die Möglichkeit, dass man sich auf einem Portal anmeldet, seine eigene Handynummer hinterlegt und für den Fall, dass man Teil einer Funkzellenabfrage wird, von der Staatsanwaltschaft per

SMS informiert wird. Das ist eine sehr schöne Möglichkeit, die auch vom Einzelnen gesteuert wird. Ich stimme Ihnen zu, Herr *Myßen*, natürlich kann ich Eingriffsverwaltung nicht einwilligungsbasiert abwickeln, aber Steuerinformationsrecht, darum geht es doch, das kann ich sehr wohl gestalten. Das ist eine gute Möglichkeit, bei der sich der Bürger sagen kann, dass er gerne informiert werden möchte, um die Staatsanwaltschaft fragen zu können, warum sie eine Funkzellenabfrage gemacht hat. Den meisten Bürgern wird es gleichgültig sein, Hauptsache der Täter wird gefangen. Also es gibt sehr gute technikgestützte Möglichkeiten, dieses informationelle Selbstbestimmungsrecht ins Spiel zu bringen und das könnte man aus meiner Sicht auch bei einem informationsgeladenen System wie dem Steuerbereich sehr gut abbilden.

Oliver Nußbaum

Kurz zu Professor *Reimers* Punkt mit den Kontrollmitteilungen. Ich verstehe den Punkt immer noch nicht. Wenn ich meine Steuererklärung abgegeben habe und ich habe vorsätzlich oder grob fahrlässig Informationen und Sachverhalte falsch erklärt, dann nützt mir die spätere Kenntnis durch eine Akteneinsicht nicht, um mich zu exkulpieren. Denn wenn ich damit rechnen musste, dass ich jetzt erwischt werde, kann ich keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr stellen. Im Zeitpunkt der Abgabe meiner Steuererklärung verwirklicht sich ein strafrechtliches Handeln. Es ist mir nicht klar, was ich durch die versteckte Kontrollmitteilung, die man dem Steuerpflichtigen nicht gibt, noch erreichen will. Das Einzige, was ich erreichen kann, ist, dass er sich gegebenenfalls strafbar macht, wenn er auf Nachfrage den Sachverhalt leugnet. Denn dann wurde er darauf hingewiesen und muss sich selbst nochmal prüfen. Ich wollte nur sagen, dass es mir aus praktischer Sicht noch nicht einleuchtend ist.

Hanno Kube

Wir müssen leider ein wenig auf die Zeit schauen und deshalb müsste ich die Rednerliste jetzt schließen und um Verständnis bitten bei denjenigen im Chat, die nicht mehr zu Wort kommen können. Ich möchte das Wort jetzt an Herrn *Kirchhof* und danach an Frau *Molnár-Gábor* geben.

Paul Kirchhof

Ich habe zwei Bemerkungen zu machen und eine kurze Frage anzuschließen. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Prinzip „Keine Deklaration ohne Verifikation“ entspricht Ihrer Grundauffassung, Herr

Myßen. Die Finanzbehörden ermitteln das, was für die Steuerfrage erheblich ist. Nach anderen Sachverhalten darf sie nicht fragen. Dann bewahrt die Verwaltung ihre Kenntnisse unter der „Käseglocke“ des Steuergeheimnisses. Die Frage der Weitergabe von Wissen ist heute datenschutzrechtlich etwas modifiziert. Doch auch dort gilt, soweit Freiheitsrechte zu schützen sind, die klare Konzeption der Verhältnismäßigkeit.

Zu dieser Konzeption, *Ekkehart*, rege ich in gemeinsamem Respekt gegenüber *Klaus Vogel* an, die These, wonach im materiellen Steuerrecht die Verhältnismäßigkeit nicht greife, weil jeder Euro die Aufgabe der Staatsfinanzierung erfülle, neu zu überdenken. Bei der Verhältnismäßigkeit fragen wir stets nach der konkreten Betroffenheit des einzelnen Grundrechtsträgers, berücksichtigen die Wirkungen im Gemeinwesen nur als Ziel einer Maßnahme, nicht zur Rechtfertigung des Mittels. Im Gesundheitsrecht würden wir eine Operation nicht schon rechtfertigen, weil sie der Volksgesundheit dient, sondern nur, wenn sie für diesen Patienten angemessen und notwendig ist. Im Polizeirecht fragen wir nach der konkreten Gefahr für den Einzelnen, nicht nach der abstrakten Gefahr für die Allgemeinheit. Im Steuerrecht müssen wir prüfen, ob die steuerliche Teilhabe des Staates am individuellen Einkommen, der individuellen Kaufkraft oder der individuellen erbschaftsrechtlichen Bereicherung das geeignete, erforderliche und angemessene Mittel ist, um den Staat zu finanzieren. In dieser Frage nach der staatlichen Teilhabe an einer individuellen, gefestigten Rechtsposition gewinnt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Steuerrecht eine markante und konturenreiche Inhaltlichkeit. Wenn wir vielfach lesen, die Verhältnismäßigkeit laufe im Steuerrecht leer, weil jede Steuer die Staatskasse fülle, müssen wir diesen Gedanken in der Perspektive des individuellen Grundrechtsschutzes weiterentwickeln.

Meine kurze Frage betrifft den internationalen Datenaustausch, die Amtshilfe in der Begegnung von zwei Staaten mit sehr unterschiedlicher Rechtsensibilität, einem verschiedenen Datenschutzverständnis und vielleicht auch in einem großen Gefälle in den Fragen, die unser Informationsfreiheitsgesetz stellt. Vor 30 Jahren haben in der Europäischen Union die Staaten im Norden die Amtshilfe gegenüber Staaten im Süden verweigert, weil das rechtsstaatliche Gefälle zu groß sei. Meine Frage lautet: Gibt es heute Tendenzen, dass der Steuerpflichtige in Deutschland erwarten darf, den Datenaustausch mit einem Staat verhindern zu können, der nicht eine Rechtsstaatlichkeit ähnlich der unseren garantiert. Umgekehrt könnte der im Ausland ansässige Steuerpflichtige sich gegen die Weitergabe seiner Daten an unseren Staat wehren. Meine Frage gilt somit der Homogenität der Mitgliedstaaten der Europäischen Union im Recht, in der Redlichkeit,

in der Verlässlichkeit des Gesetzesvollzugs. Haben wir in der Union ähnliche rechtsstaatliche Verfahren und Verfahrensvoraussetzungen oder hat die Amtshilfe innerhalb der Union eine Absenkung des Gesamtniveaus zur Folge, fordert Differenzierungen und auch das Überdenken unserer eigenen Maßstäbe. Diese Frage richte ich an Frau *Marquardsen* und Herrn *Nußbaum*.

Maria Marquardsen

Ich glaube, innereuropäisch können wir momentan keine Unterschiede mehr machen, weil wir ein Datenschutzniveau haben, das von der Europäischen Union vorgegeben ist. Es ist ein Mindestniveau, das natürlich allen Staaten die Möglichkeit lässt, noch strenger zu regulieren, aber das insgesamt sehr hoch ist. Das heißt, wir haben eigentlich keine Möglichkeit mehr, einem Staat die Auskunft zu verweigern. Es wird aber selbst außereuropäisch relativ schwer, weil viele der Vorschriften nicht mehr als Ermessensregelungen geschaffen sind. Das heißt, de lege lata können wir in vielen Fällen die Auskunft nicht verweigern, obwohl wir es – ich würde mich da eher auf die außereuropäischen Fälle beziehen, auch wenn Sie die nicht angesprochen haben – aus grundrechtlicher Sicht vielleicht tun müssten. Eigentlich müssten wir die Auskunft verweigern, aber wir können das nicht mehr, zumindest nicht nach geltender Rechtslage, solange wir die so erhalten.

Wir müssen uns dann mit der gesetzlichen Grundlage auseinandersetzen, ob sie in der Pauschalität, wie sie gefasst ist, mit der Verfassung vereinbar ist. Ob der entstehende Grundrechtseingriff an der Stelle zu rechtfertigen ist oder nicht. Ob das Interesse, was zum automatisierten Informationsaustausch führt, das informationsrechtliche Gefälle ausgleichen kann. Ob man das so pauschal gerade bei multilateralen Abkommen sagen kann, halte ich zumindest in Teilen für zweifelhaft.

Hanno Kube

Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Strafvollzug in Rumänien ist die Grenze Art. 79 Abs. 3 GG, diesseits der Grenze gilt der Anwendungsvorrang.

Oliver Nußbaum

Ich glaube, das Gefälle gibt es nach wie vor noch, selbst wenn es sich ein

bisschen angeglichen hat, aber ich bin nicht in der Lage zu sagen, ob Feststellungen, die im Ausland getroffen werden, aufgrund von Amtshilfeverfahren und -auskünften festgestellt worden sind. Das entzieht sich meiner Kenntnis. Wir werden nicht darüber informiert, welche Informationen die Staaten bisher untereinander auf Sachverhaltsebene austauschen.

Michael Myßen

Wie bei jeder anderen Form der Datenverarbeitung brauche ich natürlich auch beim internationalen Datenaustausch eine entsprechende Rechtsgrundlage, wie z.B. das EU-Amtshilfegesetz.

Wie bereits angemerkt wurde, soll innerhalb der EU-Mitgliedstaaten die DSGVO ein harmonisiertes, gleichwertiges Datenschutzniveau gewährleisten. Aber auch dies garantiert natürlich keine 100-prozentige Datensicherheit. Ein Beispiel hierfür war der Hackerangriff auf die bulgarische Finanzbehörde in 2019. Als unmittelbare Konsequenz wurde sodann der Datenaustausch mit Bulgarien ausgesetzt und der Vorfall so gut es ging aufgearbeitet. Ich halte es in solchen Fällen vor allem für wichtig, dass die betroffenen Behörden schnell reagieren.

Ein weiteres wichtiges Merkmal des internationalen Datenaustauschs ist zudem die Zweckbindung der Daten. So ist bei den DBA-Verhandlungen stets eine entsprechende Klausel vorgesehen, wonach die erhaltenen Informationen ebenso geheim zu halten sind wie aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschaffte Daten. Eine Weitergabe der aus einem Drittland erhaltenen Daten an ressortfremde Behörden ist somit grundsätzlich unzulässig.

Zu der erwähnten Problematik des Informationszugangs nach den Informationsfreiheitsgesetzen des Bundes oder entsprechender Gesetze der Länder möchte ich anmerken, dass im Zuge der Anpassung der AO an die DSGVO in § 32e AO eine Rechtsfolgenverweisung aufgenommen wurde, wonach entsprechende Anträge auf Information keine weitergehenden Informationsansprüche über steuerliche Daten ermöglichen, als auf Art. 15 DSGVO basierende Auskunftsanträge.

In Bezug auf das steuerliche Datenschutzrecht gab es in diesem Zusammenhang im Übrigen bereits ein erstes Verfahren vor dem EuGH (C-620/19). Inhaltlich ging es dabei um den oben erwähnten Informationszugangsanspruch eines Insolvenzverwalters, der über besagte Regelung den Auskunftsbeschränkungen der AO unterfiel. Der EuGH hatte sich in der Sache mit Urteil vom 10. Dezember 2020 zwar für nicht zuständig erklärt. Gründe hierfür waren zum einen die nur entsprechende Anwendung der

DSGVO für juristische Personen über § 2a Abs. 5 AO sowie die Tatsache, dass es sich nicht um einen originären Auskunftsantrag des Betroffenen selbst nach Art. 15 DSGVO handelte, sondern ein Informationszugangsanspruch nach nationalem Recht geltend gemacht wurde. Ein Harmonisierungsbedürfnis dieser nationalen Sonderregelung wurde insbesondere aufgrund des primären Regelungsziels der DSGVO – dem Schutz personenbezogener Daten natürlicher Personen – nicht gesehen.

Gleichwohl hatte das BVerwG nach entsprechender Zurückverweisung mit Urteil vom 25. Februar 2022 (10 C 4.20) die steuerverfahrensrechtliche Beschränkung des Informationszugangs von Insolvenzverwaltern zu steuerlichen Daten für rechtmäßig befunden.

Hanno Kube

Danke, die Schlussfrage wird Frau *Molnár-Gábor* stellen.

Fruzsina Molnár-Gábor

Vielen Dank. Es gibt eine zusätzliche Frage, die ich Frau Professorin *Marquardsen* im Anschluss an die Frage von Herrn Professor *Kirchhof* stellen möchte. Art. 50 DSGVO legt eine sehr wichtige Bedingung für den Austausch personenbezogener Daten im Rahmen der Amtshilfe fest, nämlich die Gewährleistung von geeigneten Maßnahmen. Der Verweis auf geeignete Maßnahmen kann dahingehend ausgelegt werden, dass zumindest die Grundprinzipien nach Art. 5 DSGVO gewährleistet werden müssen, einschließlich der technisch-organisatorischen Maßnahmen gemäß Art. 32 Abs. 1 DSGVO. Im internationalen Bereich lese ich den Verweis auf geeignete Maßnahmen zudem so, dass alle Maßstäbe des internationalen Datenaustauschs nach Kapitel V der DSGVO berücksichtigt werden müssen. Nach Art. 46 Abs. 3 lit. b DSGVO ist es möglich, Verwaltungsvereinbarungen zwischen Einzelnen für die Datenverarbeitung Verantwortlichen und Auftragsverarbeitern zu schließen. Meine Frage lautet vor diesem Hintergrund, wie sie diese Überlegungen im Hinblick auf einen möglichen höheren Standard im internationalen Bereich bewerten und welche Rolle die Ausnahme, Daten aus wichtigen Gründen des öffentlichen Interesses nach Art. 49 Abs. 1 lit. b DSGVO in Drittstaaten übermitteln zu können, spielt, wenn einzelne Mitgliedstaaten ihren eigenen Weg gehen wollen?

Die zweite Frage, die ich Herrn *Brink* stellen möchte, betrifft die Beurteilung der Angemessenheit in einem Drittland. Es ist festzustellen, dass der Spielraum, den die Mitgliedstaaten auf der Grundlage der DSGVO durch

Öffnungsklauseln haben, ebenfalls Teil des Standards der DSGVO ist. Wenn es um internationale Datentransfers geht, ist ein entsprechender Spielraum bei der Beurteilung des Schutzniveaus im Drittland nicht mehr gewährleistet. Das ist sicherlich sehr wichtig für den Informationsaustausch zwischen den Behörden, aber auch ganz allgemein, insbesondere, wenn wir an staatliche Überwachungsmaßnahmen denken. Wie sehen sie diese Frage? Wie viel von diesem Spielraum, der durch die Öffnungsklausel für die Mitgliedstaaten garantiert wird, wäre im internationalen Vergleich wünschenswert?

Maria Marquardsen

Ich hoffe, dass ich das jetzt richtig aufgenommen habe und Ihnen mit meiner Antwort gerecht werde. Kapitel 5 der DSGVO regelt die Möglichkeit, einen Informationsaustausch auch mit Drittstaaten durchzuführen. Im Steuerrecht ist das insbesondere wichtig, weil wir mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein hochrangiges Gut durchsetzen wollen. Gleichzeitig haben wir die höheren Standards, die in Kapitel V verankert sind und die wir beachten müssen. Die Voraussetzungen der Art. 45 f. DSGVO dürften da beim internationalen Informationsaustausch im Steuerrecht nicht immer gewahrt sein. Ich würde also zustimmen, dass die Ausnahmen des Art. 49 DSGVO einschlägig sein müssten. Hierbei wird man sich vor allem auf die wichtigen Gründe des öffentlichen Interesses stützen und so die Übermittlung letztlich rechtfertigen können.

Ich glaube aber, dass wir das bisher insgesamt zu wenig im Blick haben. Dennoch meine ich letztlich, dass wir mit der DSGVO an der Stelle keine grundlegenden Probleme bekommen, sondern wir das unter Art. 49 DSGVO subsumieren könnten. Es ist aber richtig, dass wir ein grundsätzliches Problem haben, dass wir zu wenig darüber nachgedacht haben, welche Auswirkungen der Informationsaustausch wirklich haben kann. Dies liegt daran, dass es sich gerade bei diesen multilateralen Abkommen, bei denen viele Staaten beteiligt sind, nicht überblicken lässt, ob Geheimhaltung und Mindeststandards wirklich eingehalten werden können.

Hanno Kube

Vielen Dank. Wir haben auch Aktivität im Chat. Ich darf Herrn Kollegen *Peter Darák* herzlich grüßen, der zu der Frage von Herrn *Kirchhof* schreibt:

„Die Schweiz verlangt eine staatliche Garantie dafür, dass die ausgegebenen Daten nur legal genutzt werden. Indien gibt zum Beispiel keine solche Garantie“. Das zeigt, wie vielgestaltig unsere Welt ist. Herr *Brink* bitte.

Stefan Brink

Ich würde versuchen, die zweite Hälfte der Antwort zu geben zu der Frage nach der Gleichheit des Datenschutzniveaus. Wir haben innerhalb Europas eine Fiktion, dass jeder europäische Mitgliedstaat die Anforderungen der DSGVO erfüllt. Es ist eine Fiktion, das haben wir ganz deutlich beim Brexit gesehen. Wir waren uns als Datenschützer schon immer einig, dass das Vereinigte Königreich mit dem Thema Datenschutz eher ein Problem hat. Dadurch, dass sie Teil der EU waren, wurde fingiert, dass sie die Anforderungen der DSGVO erfüllen und in dem Moment, in dem sie ausgestiegen sind, haben sie ein großes Problem gehabt, weil dann ernsthaft geprüft worden wäre, ob sie das eigentlich schaffen. Es ist nur der Weisheit der EU-Kommission zu verdanken, dass sie zu einem recht frühen Zeitpunkt wohl signalisiert hat, sie werden auf jeden Fall UK einen Angemessenheitsbeschluss mitgeben. Es ging also darum, dass sie nicht, wie die USA zum Beispiel als Drittstaat ohne angemessenes Datenschutzniveau behandelt werden. Das war offensichtlich auch Teil eines politischen Deals.

Nun zu der Frage, wie eigentlich das Angemessenheitsniveau von Datenschutzvorschriften in Drittstaaten kontrolliert und geprüft werden und welche Rolle dabei auch die Auskunftsrechte spielen. Da muss man aus der bisherigen Erfahrung, die wir gesammelt haben, sagen, der Europäische Gerichtshof ist in diesem Bereich unfassbar streng. Die Schrems-II-Entscheidung habe ich vorhin erwähnt, wo ein Staat wie die USA, die nun sicherlich sowohl was Rechtsstaatlichkeit als auch Datenschutz angeht mit zu der obersten Kategorie von Staaten gehören, die datenschutzrechtlich ganz weit zurückgeworfen wurden mit der Argumentation: „Ihr, die USA, erfüllt nicht unsere Standards“. Die USA waren empört, überhaupt am europäischen Recht gemessen zu werden. Das empfanden die USA als übergriffig. Da steckt unfassbar viel Konfliktpotential drin, aber man muss auch deutlich sagen, dass der Europäische Gerichtshof dort sehr streng ist und auf wenig Rücksicht nimmt. Auch in Zukunft droht dort eine Menge Konfliktpotential.

Hanno Kube

Vielen herzlichen Dank. Damit sind wir am Ende der Veranstaltung angelangt. Die Veranstaltung hat, meine ich, gezeigt, wie bedeutsam das Thema

ist, mit dem wir uns heute beschäftigt haben. Es ist ein Thema, das sehr viele Dimensionen enthält. Es geht im Ausgangspunkt um Erklärungs-pflichten des Bürgers in der Steuerverwaltung, also in einem Bereich der Eingriffsverwaltung. Hier sprechen wir über Deklaration und Verifikation. Dann kommen aber die datenschutzrechtlichen Aspekte hinzu. Es geht um Auskunftsansprüche und um weitergehende Akteneinsichtsrechte. Wir haben es mit komplexen internationalen Sachverhalten zu tun und mit unterschiedlichen Rechtsbeständen auf unterschiedlichen Regelungsebenen (national, europäisch, international). Ganz sicher wird uns dieser Themenkomplex weiter beschäftigen. Und im Zuge der Digitalisierung, Automatisierung und der weiteren Zunahme von internationaler Verflechtung wird dieses Thema, die e „andere Seite des Steuerrechts“, noch stärker in den Mittelpunkt rücken.

Ich möchte ganz herzlich der Referentin, dem Referenten und den Podiumsteilnehmern für ihre Bereitschaft danken, hier aufzutreten und die unterschiedlichen Perspektiven aufzuzeigen. Ich möchte auch den Diskutanten im Auditorium sehr danken, die sich so rege beteiligt haben. Und last not least möchte ich auch den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern unseres Instituts sehr danken, die sich heute ganz erheblich eingebracht haben. Ich schließe mit der Einladung zu einem Gläschen Wein oder Wasser unten im Hof, wo Gelegenheit für den weiteren Austausch besteht. Ich danke für Ihr Durchhaltevermögen und bin zuversichtlich, dass Sie mit vielen neuen Eindrücken nach Hause gehen.

Wir freuen uns auf ein Wiedersehen.