

Prof. Dr. Michael Hendricks
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner
michael.hendricks@fgs.de
Johanna-Kinkel-Straße 2-4
53175 Bonn
Telefon +49 228 9594-335
Telefax +49 228 9594-100

29. Oktober 2015
Unser Zeichen:
Hen/gf 1410755v1.DOC

Schriftliche Stellungnahme
zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des
Finanzausschusses des Deutschen Bundestages
am 2. November 2015
zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung

**Entwurf eines Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen
über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze**

I. Hintergrund und wesentlicher Inhalt des Gesetzentwurfs

Die Bundesrepublik Deutschland wird auf Grund EU-rechtlicher Vorgaben¹ sowie auf Grundlage eingegangener völkerrechtlicher Verpflichtungen² gehalten sein, sich an einem automatischen Austausch zu Finanzkonten zu beteiligen. Mit der Ratifikation der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch von Informationen über Finanzkonten vom 29. Oktober 2014³ wird eine entsprechende Pflicht gegenüber weiteren Staaten begründet.

¹ Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. EU L 359/1.

² So z.B. das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (BGBl. 2015 II 967).

³ Vgl. hierzu den Gesetzentwurf zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch von Informationen über Finanzkonten, BT-Drucks. 18/5919.

Der vorliegende Gesetzentwurf zielt darauf ab, die Umsetzung der unionsrechtlichen und völkerrechtlichen Pflichten durch ein einheitliches Stammgesetz (das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG) sicherzustellen. Für die Kooperation mit EU-Mitgliedstaaten sind also dieselben nationalen Durchführungsvorschriften vorgesehen wie für die Kooperation mit Drittstaaten. Im Verhältnis zu einzelnen Staaten gelten bereits Sonderbestimmungen, die durch den Gesetzentwurf in seiner aktuellen Fassung nicht berührt werden. So sind im Verhältnis zu den USA das FATCA-Abkommen⁴ und hierzu ergangene nationale Umsetzungsbestimmungen zu beachten.⁵

In der Sache geht es um die Einführung eines flächendeckenden automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten. Wesentlicher Baustein des geplanten Systems ist die Mitwirkung der Finanzinstitute. Diese werden verpflichtet, dem Bundeszentralamt für Steuern in Bonn einmal jährlich Informationen über den Inhaber eines Kontos, seine Identifikationsmerkmale (insbesondere den Namen und die bekannte Anschrift) sowie wertbezogene Informationen (den Kontosaldo bzw. Kontowert zum 31. Dezember des betroffenen Jahres sowie die im betroffenen Jahr erzielten Zinsen, Dividenden und weitere Kapitaleinkünfte) zu übermitteln. Die Meldung durch die Finanzinstitute soll elektronisch im Wege der Datenfernübertragung jeweils bis zum 31. Juli des Folgejahres erfolgen.

Die beim Bundeszentralamt für Steuern eingehenden Meldungen sollen dann in einem zweiten Schritt den zuständigen Behörden der kooperierenden Vertragsstaaten bzw. EU-Mitgliedstaaten übermittelt und dort steuerlich ausgewertet werden, wobei eine solche grenzüberschreitende Meldung lediglich an die Staaten erfolgt, in denen der Kontoinhaber laut den eingehenden Meldungen ansässig ist. Im Gegenzug erhält das Bundeszentralamt für Steuern entsprechende Finanzkontendaten aus den kooperierenden anderen Staaten, soweit Konten betroffen sind, deren Inhaber laut den Mitteilungen des ausländischen Finanzinstituts in Deutschland ansässig sind.

⁴ So z.B. das Abkommen mit den USA zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten vom 31.5.13 (auch „FATCA-Abkommen“, BGBl. II 2013, 1362, am 11.12.13 in Kraft getreten) oder das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (BGBl. 2015 II 967).

⁵ Insbesondere § 117c AO.

Die ausgetauschten Finanzkontendaten sind für die Finanzbehörden der kooperierenden Staaten von besonderem Interesse. Es handelt sich um wichtige Informationen zur Überprüfung der Steuerehrlichkeit des Kontoinhabers. Dabei wird es den Finanzbehörden nicht nur um die Besteuerung der Kapitaleinkünfte oder des Kapitalvermögens gehen; im Einzelfall kann sich auch die Frage der Herkunft des gemeldeten Vermögens stellen.

Das beschriebene Informationsaustauschsystem liegt auf der Linie eines von der OECD entwickelten Standards „für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten“.⁶

Der Gesetzentwurf ist in Teilen unabhängig von den unionsrechtlichen bzw. völkerrechtlichen Vorgaben. So sieht § 5 Abs. 5 FKAustG-E vor, dass die beim Bundeszentralamt aus dem In- und Ausland eingehenden Daten 15 Jahre vorgehalten (d.h. gespeichert) werden, um diese auch später noch verwenden zu können (innerstaatliche Datenspeicherung).

II. Bedeutung und Risiken der geplanten zwischenstaatlichen Kooperation

1. Verfassungsrechtliches Gebot zur Vermeidung eines strukturellen Vollzugsdefizits

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) folgt nicht nur die Pflicht, Besteuerungstatbestände grundsätzlich am Leistungsfähigkeitsprinzip zu orientieren.⁷ Das BVerfG hat festgestellt, dass das materielle Steuergesetz überdies in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Besteuerungserfolges prinzipiell gewährleistet. Denn für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer Norm kann es im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG keinen Unterschied machen, ob die Norm infolge einer ausdrücklichen Privilegierung oder infolge unzulänglicher Erhebungsregelungen zu einer Ungleichbehandlung führt. Aus diesem Grund muss möglichen Vollzugsmängeln bereits auf legislativer Ebene entgegengewirkt werden. Wird eine Steuer nicht direkt an der Quelle erhoben und hängt ihre korrekte Festsetzung somit primär von der Steuerehrlichkeit des Steuerschuldners ab, so muss der Gesetzgeber die Belastungsgleichheit durch geeignete

⁶ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Paris 2014.

⁷ St.Rspr. des BVerfG; vgl. z.B. BVerfG v. 12.10.1976, 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1, 8 ff.; v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, 319, 343; v. 10.11.1998, 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, 232 ff.

Kontrollmechanismen abstützen, mit deren Hilfe die Erklärungen des Steuerschuldners verifiziert werden können.⁸ Dies gilt auch für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. Unter Abwägung mit möglichen Nachteilen ist der Gesetzgeber also im Grundsatz gehalten, zwischenstaatliche Kooperationsgrundlagen für eine effektive Kontrolle des Steuervollzugs sicherzustellen.⁹

Das Bemühen des Gesetzentwurfs um eine Intensivierung der zwischenstaatlichen Kooperation ist aus verfassungsrechtlicher Sicht also im Grundsatz zu begrüßen.

2. Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung

Die mit der geplanten Kooperation verbundene grenzüberschreitende Übermittlung sensibler persönlicher Daten stellt aus Sicht der informationsbetroffenen Person (insbesondere des Kontoinhabers) einen Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung dar.¹⁰ Das vom BVerfG entwickelte Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung schützt den Einzelnen vor unbegrenzter staatlicher Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe personenbezogener Daten.¹¹ Die Existenz des Grundrechts kann mittlerweile als allgemein anerkannt bezeichnet werden. Das BVerfG sieht das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung als Konkretisierung des durch Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG garantierten allgemeinen Persönlichkeitsrechts. Eine Einschränkung hält das BVerfG nur auf der Grundlage einer gesetzlichen Regelung für zulässig, die dem Gebot der Normenklarheit entspricht sowie präzise und bereichsspezifische Bestimmungen über den Anlass, den Zweck und die Grenzen der Informationsverarbeitung enthält.¹² Erfolgt dieser Eingriff auf Grund einer Regelung, die dem Gebot der Normenklarheit entspricht sowie präzise und bereichsspezifische Bestimmungen über den Anlass, den Zweck und die Grenzen der Informationsverarbeitung

⁸ So grundlegend BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 ff.

⁹ *Waldhoff*, Stuw 2013, 121, 132; *Seer/Gabert*, Stuw 2010, 1, 4; *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Köln 2004, S. 88 ff.

¹⁰ BFH v. 8.2.1995, I B 92/94, BStBl II 1995, 358, 360; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 31a ff. m.w.N.

¹¹ St.Rspr., vgl. nur BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, 43.

¹² So BVerfG v. 13.6.2007, 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168, 186 f.

enthält, ist eine Verletzung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung zu verneinen.¹³

Der Gesetzentwurf enthält entsprechende Bestimmungen, die Anlass, den Zweck und die Grenzen der Informationsverarbeitung differenziert und hinreichend konkret regeln.

3. Risiken der geplanten zwischenstaatlichen Kooperation

In der Praxis ist die zwischenstaatliche informationelle Kooperation für die als Kontoinhaber genannten Personen mit Risiken verbunden.

Zunächst besteht die Gefahr, dass die übermittelten Daten im Empfängerstaat nicht geheim gehalten werden. Nicht alle Staaten verfügen über ein Steuergeheimnis, welches dem deutschen Standard entspricht. Mit der Weitergabe ermittelter Daten ins Ausland verliert die deutsche Finanzverwaltung die eigene Kontrolle über die fraglichen Daten und damit über den Geheimnisschutz. Übermitteln die deutschen Finanzbehörden Informationen an Staaten mit erheblich geringerem Schutzniveau, so besteht die Gefahr, dass die Daten an private Dritte gelangen und insoweit z.B. für außersteuerliche Zwecke missbraucht werden.¹⁴ Nach dem geplanten Gesetz sollen äußerst sensible Daten ausgetauscht werden. Aus den übermittelten Datensätzen ergibt sich, wo der Kontoinhaber lebt und wie hoch sein Kapitalvermögen zum Ende des jeweiligen Meldezeitraums war. Für außenstehende Personen mit hoher krimineller Energie handelt es sich um Informationen von größtem Nutzen, da anhand der Daten schnell und einfach geeignete Opfer für Straftaten wie Diebstahl, Betrug und Erpressung identifiziert werden können.

Aber selbst wenn der Empfängerstaat die Geheimhaltung der Daten gewährleisten kann, muss sichergestellt sein, dass die Daten vom Empfängerstaat ausschließlich für steuerliche Zwecke verwendet werden. Die Verwendung der Daten für steuerliche Zwecke darf wiederum nur auf

¹³ BVerfG a.a.O.

¹⁴ Vgl. nur *Ritter*, BB 1984, 1109 (1111), von *Siebertahl*, JbFfSt. 1984/85, 113, 155 ff. und *Friauf*, StbJb. 1984/85, 317, 322 f., sowie den Überblick bei *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 102 ff. m.w.N. Zu Steuerdaten, die in Folge zwischenstaatlicher Kooperation in Steuersachen öffentlich wurden vgl. zuletzt District Court for the District of Arizona vom 11. 2.2015, DocketNo. CV-99-01794-PHX-JAT.

eine Art und Weise erfolgen, die mit den grundlegenden Ordnungsvorstellungen Deutschlands zu vereinbaren ist. Da im Einzelfall z.B. eine konfiskatorische Besteuerung oder nach deutschem Verständnis unzulässige Sanktionen (z.B. die Todesstrafe) drohen können, sehen zahlreiche Rechtsgrundlagen¹⁵ der zwischenstaatlichen Kooperation eine Verweigerung der Kooperation in derartigen Fällen vor.¹⁶

Darüber hinaus besteht vor allem die Gefahr, dass ein zwischenstaatlicher Austausch von Informationen eine Falschbesteuerung (insbesondere eine Doppelbesteuerung) nach sich zieht. Da es sich um ein Massenverfahren handelt, kann nicht mit letzter Sicherheit ausgeschlossen werden, dass in Einzelfällen auch einmal inhaltlich unzutreffende Daten übermittelt werden. Dies hängt auch damit zusammen, dass die Qualität der grenzüberschreitend ausgetauschten Daten maßgeblich von den meldenden Finanzinstituten abhängt. Im Regelfall wird die betroffene Person allerdings in der Lage sein, fehlerhafte Informationen im jeweiligen Besteuerungsverfahren richtig zu stellen.

Die dargestellten Risiken für die Geheimhaltung bzw. die Verwendung zu Zwecken, die mit den grundlegenden Ordnungsvorstellungen Deutschlands nicht zu vereinbaren sind, sind in der vorgeschlagenen Regelung nach meinem Verständnis berücksichtigt. Die Bundesrepublik Deutschland hat von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, den Schutz der Vertraulichkeit und den Datenschutz zusätzlich abzusichern. Sie hat gem. § 7 Abs. 1 Buchst. d) der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 eine Erklärung zu den Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen abgegeben und als Anlage C der Mehrseitigen Vereinbarung hinterlegt. Hierin erklärt die Bundesrepublik Deutschland, dass sie sich nur dann zur Übermittlung verpflichtet sieht, wenn der die Daten empfangende Staat (vereinfacht gesagt) die Geheimhaltungsbestimmungen einhält und zugleich die Daten auf eine Art und Weise verwendet, die mit den grundlegenden Ordnungsvorstellungen Deutschlands (dem *Ordre public*) zu vereinbaren sind.¹⁷

¹⁵ Exemplarisch: § 117 Abs. 3 Nr. 4 AO, Art. 17 Abs. 4 der Amtshilfe-Richtlinie (Richtlinie 2011/16/EU). Art. 40 Abs. 4 der Zusammenarbeitsverordnung (Verordnung (EG) Nr. 1798/2003); Art. 26 Abs. 3 lit. c) OECD-MA; Art. 7 Abs. 7 OECD-MA-InfAust.

¹⁶ Vgl. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO Rz. 132 mit Beispielen, sowie den Überblick bei *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 308 m.N.

¹⁷ Hierzu *Czakert*, IStR 2015, 590, 594 f.

Da die zwischenstaatliche Kooperation – jedenfalls mit Drittstaaten – davon abhängt, dass die Empfängerstaaten diese Voraussetzungen gewährleisten (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 FKAustG-E) müssen Mitteilungen an den betroffenen Staat nach meinem Verständnis unterbleiben, wenn diese Voraussetzungen nicht gegeben sind.

Rechtsbehelfsmöglichkeiten gegen inhaltlich unzutreffende Daten oder eine mögliche Falschbesteuerung im Empfängerstaat sind im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen, bestehen jedoch nach allgemeinen Grundsätzen (vgl. hierzu unten Punkt IV.).

4. Wahrung der Gegenseitigkeit als unverzichtbare Voraussetzung für eine grenzüberschreitende Datenübermittlung

Den bisher bestehenden in der Praxis etablierten Rechtsgrundlagen über die zwischenstaatliche Kooperation in Steuersachen liegt grundsätzlich das Gegenseitigkeitsprinzip zu Grunde. Nahezu alle bestehenden Rechtsgrundlagen berücksichtigten dieses Prinzip (wenn auch in unterschiedlicher Ausgestaltung).¹⁸ Nach diesem Prinzip hilft der eine Staat dem anderen, um selbst in den Genuss entsprechender Hilfe zu kommen (sog. Reziprozitätsprinzip). Dieses Prinzip zählt zu den tragenden Prinzipien zwischenstaatlicher Kooperation. Sowohl bei der Aushandlung rechtlicher Grundlagen zwischenstaatlicher Unterstützung als auch bei deren Vollzug ist die Leistung des einen Staates mit der Leistung des anderen Staates durch ein „do ut des“-Verhältnis verknüpft: die Leistungsbereitschaft der einen Staatsmacht ist bedingt durch die Leistung der anderen. Allein die Gegenseitigkeit rechtfertigt es, die mit der grenzüberschreitenden Datenübermittlung verbundenen Eingriffe in das Steuergeheimnis und in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung zu rechtfertigen. Denn Zweck der Unterstützung des anderen kooperierenden Staaten ist aus deutscher Sicht nicht, eine gesetzmäßige oder eine am Leistungsfähigkeitsmaßstab orientierte Besteuerung im Empfängerstaat sicherzustellen (schließlich wird die Hilfe unabhängig von der Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts des Empfängerstaates geleistet). Vielmehr dient die Unterstützung des anderen Staates primär dazu, selbst in den Genuss einer entsprechenden Hilfe zu gelangen.¹⁹

¹⁸ Vgl. den Überblick bei *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 304 f.

¹⁹ Ausführlich hierzu *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 93 ff. m.w.N.

Vor diesem Hintergrund sollte eine Übermittlung der Daten in Empfängerstaaten unterbleiben, wenn der Empfängerstaat seine eigenen Verpflichtungen zur Datenübermittlung nicht selbst erfüllt (beispielsweise weil die dortige Steuerverwaltung weniger gut organisiert ist oder die Finanzinstitute des betroffenen Staates nicht ausreichend kooperieren). Dies gilt freilich nicht für Staaten, bei denen die Gegenseitigkeit von vornherein keine Kooperationsbedingung (und somit keine Geschäftsgrundlage der Kooperation) war.²⁰

Zwar kann man die Gegenseitigkeit der Hilfe – zumindest für Drittstaaten – als notwendige Befugnisvoraussetzung für die zwischenstaatliche Kooperation nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz verstehen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 FKAustG-E i.V.m. § 7 Abs. 1 der Mehrseitigen Vereinbarung). Eine eindeutige gesetzliche Regelung (z.B. in § 5 Abs. 2 FKAustG-E), wonach die Übermittlung an Staaten zu unterbleiben hat, die ihren eigenen Verpflichtungen zur Datenübermittlung nicht nachkommen, wäre mit Rücksicht auf die große Sensibilität der übersandten Daten absolut wünschenswert (wenn nicht gar mit Rücksicht auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung geboten).

III. Innerstaatliche Datenspeicherung

Wie bereits erwähnt sieht § 5 Abs. 5 FKAustG-E vor, dass die beim Bundeszentralamt aus dem In- und Ausland eingehenden Daten 15 Jahre vorgehalten (d.h. gespeichert) werden, um diese auch später noch verwenden zu können (innerstaatliche Datenspeicherung). Diese Regelung dürfte wohl nicht der Rechtsprechung des BVerfG zur Vorratsdatenspeicherung entsprechen und daher verfassungswidrig sein. Nach der Rechtsprechung des BVerfG muss das „Sammeln“ personenbezogener Daten auf das zum Erreichen des angegebenen Ziels erforderliche Minimum beschränkt sein.²¹ Eine über dieses Minimum hinausgehende Speicherung ist verfassungswidrig.

²⁰ Vgl. Anlage A der Mehrseitigen Vereinbarung.

²¹ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 483/83, BVerfGE 65, 1, 46; BVerfG v. 12.4.2005, 2 BvR 1027/02, BVerfG 113, 29, 58; *Heil/Greive*, ZD 2013, 481, 483; kritisch auch der EuGH: vgl. EuGH vom 8.4.2014, C-293/12, MMR 2014, 412.

Im gegebenen Kontext ist bereits nicht ersichtlich, warum eine Speicherung für einen Zeitraum von 15 Jahren zu dem angestrebten Zweck – die Gleichheit der Besteuerung sicherzustellen – geeignet und erforderlich sein soll.

Die Frist zur Festsetzung und Änderung der Steuern läuft im Allgemeinen spätestens sieben Jahre nach dem Entstehen der Steuer ab.²² Danach ist eine Festsetzung oder Änderung der Steuer gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO unzulässig. Nur im Falle einer Steuerhinterziehung kann die Festsetzungsfrist bis zu 13 Jahre nach Entstehung der Steuer ablaufen.²³ Mit einer Speicherung von mehr als sieben Jahren wird indirekt jedem gemeldeten Kontoinhaber unterstellt, dass er als potenzieller Steuerhinterzieher in Betracht kommt. Dies dürfte aus Sicht des Unterzeichners nicht zu rechtfertigen sein.

IV. Rechtsschutzmöglichkeiten gegen eine grenzüberschreitende Datenübermittlung

Die vorgeschlagene gesetzliche Regelung enthält keine Bestimmungen zum Rechtsschutz gegen die zwischenstaatliche Übersendung der gemeldeten Daten. Für die Kooperation auf Grundlage des EU-Amtshilfegesetzes in Verbindung mit dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz sieht der Gesetzentwurf gar vor, das abweichend von der sonst regelmäßig praktizierten Anhörung keine Anhörung der informationsbetroffenen Person (d.h. insbesondere des Kontoinhabers) erforderlich ist (§ 7 Abs. 3 EUAHiG-E).

Auf den ersten Blick entsteht der Eindruck, dass dem gemeldeten Kontoinhaber – verfassungsrechtlich problematisch²⁴ – jegliche Rechtsschutzmöglichkeiten vorenthalten sind. Dieser Eindruck ist jedoch unzutreffend. Nach § 6 Abs. 2 FKAustG-E ist das Finanzinstitut verpflichtet,

²² Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beträgt gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre. Der Fristlauf kann aber gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bis zu drei Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist, beginnen. Demnach kann die Festsetzungsverjährung spätestens sieben Jahre nach dem Jahr, in dem die Steuer entstand, eintreten. Im Einzelfall kann die Festsetzungsfrist länger laufen, sofern die Voraussetzungen für eine Ablaufhemmung gem. § 171 AO erfüllt sind.

²³ Gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO beträgt die Festsetzungsfrist im Falle der Steuerhinterziehung zehn Jahre, sodass unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung von maximal drei Jahren gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO die Frist spätestens dreizehn Jahre nach dem Jahr, in dem die Steuer entstanden ist, abläuft.

²⁴ Instrukтив zum grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Gebot der Anhörung vor grenzüberschreitender Datenübermittlung: *Schaumburg*, ISR 2013, 423, 425; *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3, 20; *Bozza-Bodden*, DStJG 36 [2013], 133, 162 f.

die informationsbetroffenen Personen über den Inhalt ihrer Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern zu unterrichten. Soweit eine Person der Auffassung ist, dass die über sie an das Bundeszentralamt für Steuern gemeldeten Daten unzutreffend sind oder sie davon überzeugt ist, dass die Voraussetzungen für eine Datenübermittlung ins jeweils betroffene Ausland nicht vorliegen, kann die Person nach allgemeinen Grundsätzen rechtzeitig vor der jeweiligen Datenübermittlung ins Ausland bei dem für das Bundeszentralamt für Steuern zuständigen Finanzgericht (Finanzgericht Köln) einen Antrag auf einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) stellen. Auf diesem Wege kann die Rechtmäßigkeit der Datenübermittlung gerichtlich überprüft werden. Im Ergebnis entsteht also keine mit Art. 19 Abs. 4 GG nicht zu vereinbarende Rechtsschutzlücke.

V. Abschließende Bewertung des Gesetzentwurfs

- (1) Die Besteuerung ausländischer Einkünfte hängt bei im Inland ansässigen Personen zum Teil von der Steuerehrlichkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen ab. Um einen gleichmäßigen Vollzug deutscher Steuergesetze auch in Bezug auf Auslandssachverhalte zu erreichen, muss sich die Bundesrepublik Deutschland mit Rücksicht auf den Gleichheitssatz bemühen, zwischenstaatliche Rechtsgrundlagen zu schaffen, die einen effektiven Vollzug und damit Rechtsanwendungsgleichheit sicherstellen. Unter Abwägung mit möglichen Nachteilen ist der Fiskus also bereits von Verfassungs wegen aufgefordert, sich um den Abschluss und Anwendung von Rechtsgrundlagen betreffend den zwischenstaatlichen Informationsaustausch zu bemühen.
- (2) Der geplante zwischenstaatliche Austausch von Kontendaten ist für die betroffenen Personen mit einem Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung verbunden. Das geplante Gesetz beachtet im Grundsatz das Gebot der Normenklarheit und regelt präzise und bereichsspezifisch den Anlass, den Zweck und die Grenzen der Informationsverarbeitung. Es ist daher im Grundsatz geeignet, Eingriffe in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung zu legitimieren.

Allerdings ist bei der Anwendung der Rechtsgrundlagen sicherzustellen, dass sich allgemeine Risiken der zwischenstaatlichen Kooperation nicht konkretisieren:

- Nach dem geplanten Gesetz sollen äußerst sensible Daten ausgetauscht werden. Aus den übermittelten Datensätzen ergibt sich, wo der Kontoinhaber lebt und wie hoch sein Kapitalvermögen zum Ende des jeweiligen Meldezeitraums war. Für außenstehende Personen mit hoher krimineller Energie handelt es sich um Informationen von größtem Nutzen, da anhand der Daten schnell und einfach geeignete Opfer für Straftaten wie Diebstahl, Betrug und Erpressung identifiziert werden können. Es muss gewährleistet sein, dass die ausgetauschten Daten sowohl im Inland als auch im Ausland einem effektiven Datenschutz unterliegen.
- Auch muss sichergestellt werden, dass die Daten nicht durch den Empfängerstaat selbst für Zwecke genutzt werden, die mit den grundlegenden Ordnungsvorstellungen Deutschlands nicht zu vereinbaren sind.

Zwar hat die Bundesrepublik Deutschland gem. § 7 Abs. 1 Buchst. d) der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 eine Erklärung zu den Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen abgegeben und erklärt, dass sie sich nur dann zur Übermittlung verpflichtet sieht, wenn der die Daten empfangende Staat (vereinfacht gesagt) die Geheimhaltungsbestimmungen einhält und zugleich die Daten auf eine Art und Weise verwendet, die mit den grundlegenden Ordnungsvorstellungen Deutschlands (dem Ordre public) zu vereinbaren sind.

Zur Verbesserung der Rechtsklarheit (auch im Interesse der handelnden Beamten des Bundeszentralamts für Steuern) sollte § 5 Abs. 2 FKAustG-E um eine Regelung ergänzt werden, nach der keine Daten an Staaten übermittelt werden, bei denen Anhaltspunkte dafür bestehen, dass bei diesem Staat die Geheimhaltung der Daten nicht gewährleistet ist (geheimhaltungsbezogenes Auskunftsverbot). Die gleichen Grundsätze gelten für Fälle, in denen Anhaltspunkte dafür existieren, dass der betroffene Staat übermittelte Daten auf eine Art und Weise verwendet, die mit den grundlegenden Ordnungsvorstellungen Deutschlands nicht zu vereinbaren ist (Auskunftsverbot zum Schutz der öffentlichen Ordnung).

- (3) Entsprechendes gilt für die Wahrung der Gegenseitigkeit. Mit Rücksicht auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung sollte eine Übermittlung der Daten in Empfängerstaaten unterbleiben, wenn der Empfängerstaat seine eigenen Verpflichtungen zur

Datenübermittlung nicht erfüllt. Auch insoweit empfiehlt sich eine Ergänzung von § 5 Abs. 2 FKAustG-E (Auskunftsverbot mit Rücksicht auf die fehlende Gegenseitigkeit).

- (4) § 5 Abs. 5 FKAustG-E sieht vor, dass die beim Bundeszentralamt aus dem In- und Ausland eingehenden Daten 15 Jahre vorgehalten (d.h. gespeichert) werden, um diese auch später noch verwenden zu können (innerstaatliche Datenspeicherung). Eine derart lange Datenspeicherung auf Vorrat dürfte der Rechtsprechung des BVerfG zur Vorratsdatenspeicherung widersprechen. Die Dauer der geplanten Datenspeicherung ist vor allem problematisch, weil in deutschen Besteuerungsverfahren im Regelfall deutlich früher Festsetzungsverjährung eintritt. Eine Datenverwendung nach 15 Jahren kommt allenfalls in den (statistisch gesehen) seltenen Fällen einer Steuerhinterziehung in Betracht. Der Gesetzgeber darf aber nicht sämtliche Kontoinhaber mit dem pauschalen Verdacht einer potenziellen Steuerhinterziehung belegen.
- (5) Mit den vorgehend dargestellten Einschränkungen handelt es sich bei dem „Entwurf eines Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze“ um eine wichtige und sachgerecht ausformulierte Initiative im Kampf gegen Steuerhinterziehung und für eine höhere Transparenz.