

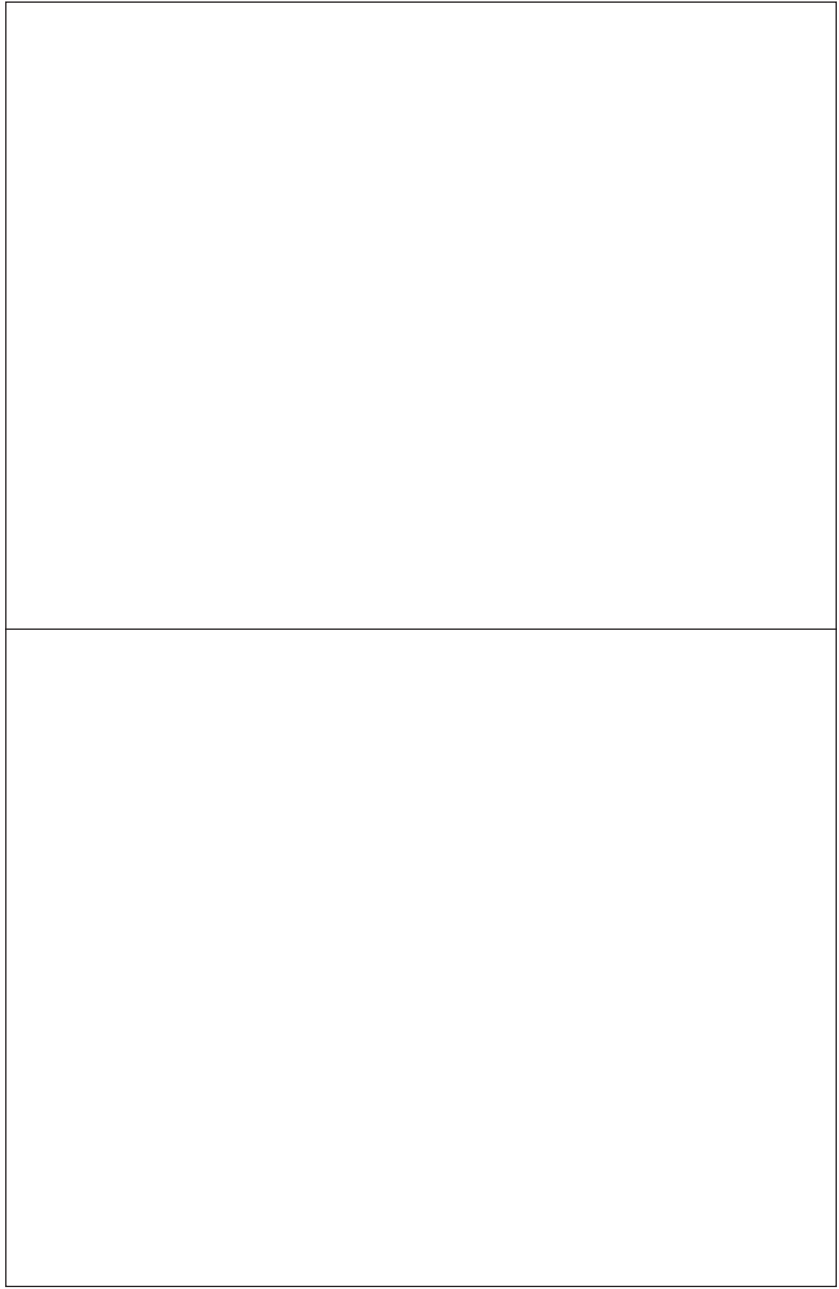
Andreas Herlinghaus | Heribert Hirte
Rainer Hüttemann | Thomas Heidel (Hrsg.)

Festschrift für Wienand Meilicke

**Sonderdruck –
nicht im Buchhandel erhältlich**



Nomos



Andreas Herlinghaus | Heribert Hirte
Rainer Hüttemann | Thomas Heidel (Hrsg.)

Festschrift für Wienand Meilicke



Nomos

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-8329-5855-8

1. Auflage 2010

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2010. Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der photomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.



Vorwort

Mit dieser Festschrift zum 65. Geburtstag von *Wienand Meilicke* ehren Herausgeber und Autoren einen Mann, der seine berufliche Laufbahn ganz dem Anwaltsberuf gewidmet hat. Wie wenige andere Rechtsanwälte hat er sich darüber hinaus mit einer beeindruckenden Zahl von Veröffentlichungen zum Steuer-, Handels- und Gesellschaftsrecht sowie zum Europarecht und zur Unternehmensbewertung an der wissenschaftlichen Diskussion beteiligt und diese nicht selten in seinem Sinne geprägt.

Wienand Meilicke wurde am 11. Juli 1945 in Seilershof bei Berlin geboren. 1949 zog die Familie nach Bonn. Dort ging er - unterbrochen durch ein Jahr in einem englischen Internat - bis 1965 zur Schule. Früh wurde er von seinem Vater *Heinz Meilicke*, der eine sehr erfolgreiche Rechtsanwaltspraxis mit in- und ausländischer Klientel vor allem im Unternehmenssteuerrecht betrieb, an die internationale Unternehmensberatung mit steuerrechtlichem Schwerpunkt herangeführt. Ihm, der gerne darauf verweist, dass er das Verständnis für Bilanzen mit der Muttermilch aufgesogen habe, war der Vater stets Vorbild und Mentor. Sein Vater war es auch, der ihm früh die Freude an der Analyse wirtschaftlicher Zusammenhänge und eine internationale Orientierung vermittelte. Konsequenterweise absolvierte er daher nach dem Abitur zunächst ein Volontariat bei der Weber Bank KGaA in Berlin. Anschließend studierte er ab 1966 Rechtswissenschaften in Berlin, Bonn und Aix-en-Provence. Nach dem Referendarexamen 1970 in Bonn erwarb *Wienand Meilicke* 1971 in Aix die Licence en droit français. Dort lernte er seine Frau *Simone* kennen. Sie heirateten 1971 und haben drei Kinder. Dem Referendariat in Karlsruhe und Düsseldorf folgten ab 1973 eine eineinhalbjährige anwaltliche Tätigkeit bei Shearman & Sterling in New York und Paris sowie ein Studium des amerikanischen Steuerrechts an der New York University, das er 1976 mit dem LL.M. Taxation abschloss. Parallel dazu wurde er 1975 mit einer von *Günther Beitzke* betreuten Dissertation zur Unternehmensbewertung promoviert, die wegweisend auch für seine anwaltliche Tätigkeit wurde. Im selben Jahr trat *Wienand Meilicke* als Sozius in die Kanzlei seines Vaters ein, die er ausbaute. Heute gehören ihr 14 Anwältinnen und Anwälte an.

Wienand Meilicke ist ein engagierter Streiter für das Recht. Cocktailparties und Golfclubs sind nicht sein Revier. Seine Leidenschaft gilt der anwaltlichen Vertretung von Interessen, deren Durchsetzung er für geboten hält, ohne Ansehung der Person, gegen die er die Interessen vertritt. Dies gefällt nicht jedem, anderen umso mehr. Aus dieser Einstellung hat sich die besondere Mischung seiner Klientel entwickelt, zu der neben - auch börsennotierten - Großunternehmen Unternehmerpersönlichkeiten und Privatpersonen gehören. Die Übernahme von Aufsichtsratsmandaten in mehreren Großunternehmen rundet seine berufliche Tätigkeit ab.

Vorwort

Kontinuierlich hat *Wienand Meilicke* seine anwaltliche Tätigkeit durch eine Fülle wissenschaftlicher Veröffentlichungen ergänzt. Kurz nach Eintritt in die Sozietät veröffentlichte er zusammen mit seinem Vater den ersten Kommentar zum Mitbestimmungsgesetz 1975 - lange vor Erscheinen anderer Kommentare. Das Mitbestimmungsgesetz bildete in den Folgejahren einen Schwerpunkt seiner Beratung. Auch auf anderen Gebieten hat er durch seine Beiträge sowie seine Prozessvertretungen die Rechtsentwicklung beeinflusst. Einige seiner Fälle haben Rechtsgeschichte geschrieben, beispielsweise die Verfahren um die Insolvenz des Maschinenbaukonzerns IBH in den achtziger Jahren. Die hierdurch ausgelöste lebhaft Diskussion um das von der Rechtsprechung entwickelte Institut der verschleierte Sacheinlage prägte *Wienand Meilicke* durch Veröffentlichungen wesentlich mit. Die von ihm nachhaltig kritisierte „deutsche Fehlentwicklung“¹ versuchte er zu stoppen - und zwar über den für seine Kreativität typischen Umweg eines Gerichtsverfahrens in einer anderen Angelegenheit, das er bis zum Europäischen Gerichtshof trieb. Der damalige Generalanwalt *Giuseppe Tesauo* teilte im Wesentlichen seine Meinung zur europarechtlichen Unzulässigkeit des Instituts der verschleierte Sacheinlage.² Erfolgreich war auch die europarechtliche Argumentation, die *Wienand Meilicke* bis zum Europäischen Gerichtshof gegen die deutsche Finanzverwaltung verfolgte - etwa zur Anrechnung im europäischen Ausland erhobener Körperschaftsteuer in Deutschland³ und zur steuerlichen Absetzbarkeit von im europäischen Ausland gezahlten Schulgeldern in Deutschland⁴.

Mit *Wienand Meilicke* ehren wir eine Anwaltpersönlichkeit, die sich durch ihre konsequente und - wo nötig - kämpferische Vertretung der anvertrauten Interessen auszeichnet. Wer ihn kennt, weiß, dass für ihn die Vollendung des 65. Lebensjahres kein Anlass zum Rückzug, sondern allenfalls zur Neuausrichtung seiner zahlreichen Interessen sein kann. Ein engagierter Anwalt wird er immer bleiben. Wir und alle, die seinen Rat suchen, wünschen ihm noch viele Jahre gesunder Schaffenskraft.

München, Hamburg, Bonn im Juli 2010

Andreas Herlinghaus Heribert Hirte Rainer Hüttemann Thomas Heidel

- 1 *Meilicke*, Die „verschleierte“ Sacheinlage. Eine deutsche Fehlentwicklung, Stuttgart, 1989.
- 2 Schlussanträge vom 8.4.1992, Slg. 1992, I-4871, 4897 = ZIP 1992, 1036 = AG 1992, 399; vgl. auch den Beitrag von *Tesauo* in dieser Festschrift sowie EuGH vom 16.7.1992, Rs C-83/91, Slg. 1992, I-4871 (*Meilicke* gegen ADV/ORGA AG).
- 3 EuGH vom 6.3.2007, Rs C-292/04, Slg. 2007, I-1835 (*Meilicke* gegen Finanzamt Bonn-Innenstadt).
- 4 EuGH vom 11.9.2007, Rs C-76/05, Slg 2007, I-6849 (*Schwarz und Gootjes-Schwarz*); vorbereitend dazu *Meilicke*, IStR 2006, 447.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| <i>Irini Ahouzaridi</i> Informationspflicht nach § 613a Abs. 5 BGB: Die deutsche Regelung im europäischen Vergleich | 13 |
| <i>Carl Baudenbacher</i> Anmerkungen zur Rolle des EFTA-Gerichtshofs bei der Gewährleistung von Homogenität und Rechtssicherheit im Europäischen Wirtschaftsraum | 33 |
| <i>Dagmar Brösztl-Reinsch / Bob Neubert</i> Praxisprobleme bei latenten Steuern nach dem BilMoG im Einzelabschluss von Personengesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG | 49 |
| <i>Franz Dötsch</i> Gewährung von Vertrauensschutz durch den Bundesfinanzhof bei einer Verschärfung seiner bisherigen ständigen Rechtsprechung zu Lasten der Steuerbürger | 73 |
| <i>Stephan Eilers</i> Sanierungssteuerrecht – eine Zwischenbilanz | 93 |
| <i>Friedrich Graf von Westphalen</i> § 306 Abs. 2 BGB: Das Ende der ergänzenden Vertragsauslegung? | 105 |
| <i>Thomas Heidel</i> § 311 Abs. 2 AktG – wider die vollständige Entwertung einer gut gemeinten Norm | 125 |
| <i>Hartwig Henze</i> Zur Problematik des Teilgewinnabführungsvertrages | 145 |
| <i>Andreas Herlinghaus</i> Wie weit geht die europarechtskonforme Auslegung des umwandlungs- steuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs? | 159 |
| <i>Norbert Herzig</i> Zum Prinzip der Wertaufhellung | 179 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----|
| <i>Heribert Hirte</i> Anmerkungen zur Neuordnung des Freigabeverfahrens durch das ARUG | 201 |
| <i>Jürgen Hoffmann</i> Bilanzierung von Zweckgesellschaften nach BilMoG Zweifelsfragen bei der Anwendung von § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB | 223 |
| <i>Rainer Hüttemann</i> Europarechtliche Vorgaben der Umsatzsteuerbefreiung für Postdienstleistungen | 251 |
| <i>Martin Jonas</i> Abfindung und Besteuerung ausgeschlossener Gesellschafter | 271 |
| <i>Wolfgang Kessler / Ulrich Scholz-Görlach</i> Neue Berichtspflichten über Steuerrisiken in den USA | 287 |
| <i>Dietrich Kleppi</i> Der Kampf des Testamentsvollstreckers mit dem Grundbuchamt in den Fällen des § 2205 S. 3 BGB (Entgeltlichkeit der Verfügung) | 307 |
| <i>Wolfgang Knapp</i> Dank an das Haus Meilicke | 315 |
| <i>Leonhard Knoll</i> Der Grundsatz der bestmöglichen Verwertung Dimensionen einer bemerkenswert oft ignorierten Selbstverständlichkeit | 321 |
| <i>Gerd Krämer</i> Von räuberischen Aktionären, Trittbrettfahrern, Windhundrennen und Stimmrechtsvertretern mit Kamikaze-Mentalität | 341 |
| <i>Horst Langel</i> Der »Fonds zur baupartechnischen Absicherung«, seine bilanzrechtliche und steuerliche Behandlung und zur Fragwürdigkeit der Änderung seiner Besteuerung (Zugleich ein Beitrag zur Außerkraftsetzung von § 21b KStG) | 367 |
| <i>Gerhard Lempenau</i> Grenzüberschreitende Steuerkultur Deutschlands | 405 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| <i>Tobias Lenz</i> Die Auswirkungen der Rechtsprechung zum »Rückruf«, insbesondere für den Zuliefererregress auch unter Berücksichtigung internationaler Aspekte | 417 |
| <i>Daniel Lochner / Stefanie Deckers</i> Aktionärseigenschaft einer gelöschten Limited | 439 |
| <i>Jürgen Lüders</i> Zweifelsfragen der Managerhaftung bei öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten | 461 |
| <i>Marcus Lutter</i> Fehler schaffen neue Fehler – Gegen die Divergenztheorie bei §§ 5 Abs. 3, 34 GmbHG | 481 |
| <i>Sebastian Mock</i> Schiedsvereinbarungen im Rahmen von Sonderprüfungen und der Geltendmachung von Ersatzansprüchen | 489 |
| <i>Carsten Peters / York Strothmann</i> Der Stimmrechtsausschluss gemäß § 47 Abs. 4 GmbHG | 511 |
| <i>Detlev J. Piltz</i> Steht der Bevollmächtigte nach Eintritt der Geschäftsunfähigkeit des Vollmachtgebers unter der Kontrolle des Vormundschaftsgerichts? | 529 |
| <i>Dirk Pohl</i> Der EuGH als gesetzlicher Richter | 537 |
| <i>Reinhard Pöllath / Markus Heukamp</i> Steuer-Rechts-Beratung – Eine kurze Aufschreibung aus knapp 100 Jahren | 549 |
| <i>Rosemarie Portner</i> Lohn-/einkommensteuerliche Behandlung sowie Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Zeitwertkonten-Modellen – BMF-Schreiben vom 17. Juni 2009 | 577 |
| <i>Dieter E. Rabback</i> Die neue grunderwerbsteuerliche »Konzernklausel« des § 6a GrEStG | 595 |
| <i>Albert J. Rädler</i> Die (Eine) Vorgeschichte zum <i>Meilicke</i> -Fall | 611 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| <i>Thomas Rödder</i> Perspektiven der Unternehmensbesteuerung: Erfüllt die Bundesregierung angesichts der aktuellen Staatsschuldenkrise die Erwartungen? | 623 |
| <i>Marion Sangen-Emden</i> Gemeinschaftswidrige Regelungen der deutschen Organschaftsbesteuerung – Anpassungsbedarf auch ohne Systemreform | 629 |
| <i>Alexander Schall</i> Kapitalsystem und Europarecht – allgemeiner Verhältnismäßigkeitsvorbehalt im Zeichen der Niederlassungsfreiheit? | 651 |
| <i>Jan Sedemund</i> Nebenbestimmungen bei Verbindlichen Auskünften | 669 |
| <i>Roman Seer</i> Datenschutz im Besteuerungsverfahren | 687 |
| <i>Giuseppe Tesauo</i> L'estinzione del debito di conferimento del socio di società per azioni mediante compensazione con un credito vantato nei confronti della società | 697 |
| Tilgung der ausstehenden Einlage eines Gesellschafters durch Aufrechnung mit einer Forderung gegen die Aktiengesellschaft | 714 |
| <i>Jochen Thiel</i> Die modernisierte Maßgeblichkeit – § 5 Abs.1 EStG in der Neufassung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) | 733 |
| <i>Otmar Thömmes</i> Beschränkungen der Grundfreiheiten des EG-Vertrages durch das Steuerverfahrensrecht | 753 |
| <i>Daniel Weyde / Jens Hafemann</i> Praxisrelevante gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Aspekte bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen | 779 |
| Bibliographie Wienand Meilicke | 843 |
| Autorenverzeichnis | 851 |

Datenschutz im Besteuerungsverfahren

Roman Seer

Inhalt

| | | |
|------|---|-----|
| I. | Einleitung | 687 |
| II. | Steuergeheimnis (§ 30 AO) als Ausprägung des Datenschutzrechts | 688 |
| III. | Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung | 689 |
| IV. | Schutz juristischer Personen | 690 |
| V. | Fortentwicklungen des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung | 690 |
| VI. | Schranken des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung | 691 |
| VII. | Fazit | 695 |

I. Einleitung

Die Wahrung und Verwirklichung von Menschen- und Bürgerrechten ist *Wienand Meilicke* ein Anliegen. Dies hat er mit seinem Einsatz zur Effektuierung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten im Steuerrecht nachhaltig unter Beweis gestellt¹. Es macht daher Sinn, zu Ehren des Jubilars einmal der Frage nachzugehen, wie es im deutschen Besteuerungsverfahren um den Datenschutz bestellt ist. Dazu wird im Folgenden zunächst die Funktion des Steuergeheimnisses aus der Perspektive des zeitlich erst deutlich später aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs.1 GG im sog. Volkszählungsurteil vom BVerfG gefolgerten Rechts auf informationelle Selbstbestimmung² bestimmt (siehe II.). Daran anknüpfend sollen Schutzbereich und Entwicklung des Rechts auf informationellen Selbstbestimmung aus der bereichsspezifischen Warte des Steuerrechts herausgearbeitet werden (siehe III.-V.), um schließlich dessen steuerverfahrensrechtlichen Schranken zu fokussieren (dazu VI.).

1 Pars pro toto *W.Meilicke*, Die Rechtsprechung des EuGH zum Ertragsteuerrecht, GS für M. Gruson, 2009, S. 293; *ders.*, Nachlese zu den Schulgeld-Urteilen des EuGH, DStR 2007, 1892; s. außerdem EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04, EuGHE 2007 I-1835 = Rs. Meilicke mit Anm. *W.Meilicke*, DB 2007, 650.

2 Grundlegend BVerfGE 65, 1 ff.

II. Steuergeheimnis (§ 30 AO) als Ausprägung des Datenschutzrechts

Im Besteuerungsverfahren treffen Bürger und Unternehmen umfangreiche Aufzeichnungs-, Vorlage- und Erklärungspflichten gegenüber den Finanzbehörden, die sich vor allem aus §§ 90 ff., 140 ff., 193 ff. AO ergeben³. Die Steuerpflichtigen haben damit den Finanzbehörden von sich aus Daten, die ihre persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse betreffen, zu offenbaren. Zusätzlich besitzen die Finanzbehörden Befugnisse, derartige Informationen von Dritten einzuholen, wie es etwa § 93 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 7 AO vorsieht⁴. Die Mitwirkungspflichten und finanzbehördlichen Aufklärungsbefugnisse schränken das Recht der Steuerbürger auf informationelle Selbstbestimmung damit ein. Dies ist im Lichte des Datenschutzes aber nur erträglich, wenn der offenbarende Steuerbürger gegen eine unbefugte Verwendung und Weitergabe seiner Daten geschützt ist. Diesen Datenschutz gewährleistet das in § 30 AO verankerte Steuergeheimnis⁵. § 30 AO enthält insofern eine bereichsspezifische Norm, die den allgemeinen Datenschutzgesetzen des Bundes und der Länder vorgeht⁶. Das Steuergeheimnis schützt den Steuerbürger vor einer Weitergabe seiner Daten, welche die Finanzbehörde über ihn erlangt hat. Die Weitergabe der Daten ist lediglich aufgrund der in § 30 Abs. 4 AO geregelten Ausnahmetatbeständen möglich. Die Verletzung des Steuergeheimnisses durch die Finanzbehörde ist gemäß § 355 StGB strafbewehrt. Hinzu kommen für den das Steuergeheimnis verletzenden Amtsträger disziplinarrechtliche Sanktionen. Außerdem besitzt der Verletzte nach Art. 34 GG in Verbindung mit § 839 BGB einen zivilrechtlichen Amtshaftungsanspruch auf Schadensersatz gegen den Staat⁷. Das dadurch effektuierte Steuergeheimnis vermittelt den Steuerpflichtigen das notwendige Vertrauen darauf, dass die für die Besteuerung relevanten Daten grundsätzlich im verwaltungsinternen Bereich der Finanzbehörden mit einem auf die Besteuerung beschränkten Verwendungszweck verbleiben. Damit macht das Steuergeheimnis die Erfüllung der Mitwirkungspflichten für den Steuerbürger erst erträglich und steht so im Dienst gleichmäßiger Besteuerung und des vom Staat zu verwirklichenden Gemeinwohls.

3 Im Einzelnen dazu *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010, § 21 Rn. 172 ff.

4 Dazu *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 93 AO Tz. 14 ff., 35 ff. (April 2008).

5 Zur datenschutzrechtlichen Funktion des Steuergeheimnisses grundlegend BVerfGE 67, 100, 142 ff.

6 *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30 AO Tz. 5 m.w.N. (Februar 2009).

7 *Drüen* (Fn. 6), § 30 AO Tz. 147 ff. (Februar 2009).

III. Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung

Im dem eingangs erwähnten Urteil des BVerfG zum Volkszählungsgesetz aus dem Jahr 1983⁸ wurde das Recht auf informationelle Selbstbestimmung aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht entwickelt und erstmals als solches bezeichnet. Das allgemeine Persönlichkeitsrecht dient neben den anderen Freiheitsrechten dem Schutz des Wertes und der Würde der Person, die in freier Selbstbestimmung als Glied einer freien Gesellschaft wirkt. Das BVerfG hält dieses Recht durch die Automatisierung der Datenverarbeitung für gefährdet. Personenbezogene Daten sind technisch gesehen unbegrenzt speicherbar und ohne Rücksicht auf Entfernungen in Sekundenschnelle abrufbar. Schon im Jahr 1983 erkannte das BVerfG die Möglichkeit der Vernetzung der einzelnen Datensammlungen mit der Folge, dass ein Persönlichkeitsbild erstellt werden kann. Dem Einzelnen muss aber die Entscheidungsfreiheit gegeben sein, grundsätzlich selbst zu entscheiden, wer was und wann über ihn weiß. Ist diese Freiheit nicht gegeben und weiß der Einzelne nicht, welche Daten über ihn erfasst werden, wird er in der Ausübung seiner Grundrechte gehemmt, um nicht aufzufallen. Die freie Entfaltung der Persönlichkeit setzt damit den Schutz des Einzelnen gegen eine unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner persönlichen Daten voraus. Dieses Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist somit Teil des allgemeinen Persönlichkeitsrechts. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung dient dem Schutz vor einem Einschüchterungseffekt, der entstehen und zu Beeinträchtigungen bei der Ausübung anderer Grundrechte (auch der Wirtschaftsfreiheiten in Gestalt der Berufs- und Eigentümerfreiheit, Art. 12, 14 GG) führen kann. Bereits diese Gefährdungslage wird vom Recht auf informationelle Selbstbestimmung erfasst.

Der Schutzbereich umfasst alle personenbezogenen Daten. Dabei sind nicht nur die personenbezogenen Daten gemeint, die den Kern des Persönlichkeitsrechts ausmachen und bereits ihrer Art nach äußerst sensibel sind und deshalb geschützt werden. Der Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung ist nicht auf diese Privatsphäre beschränkt. Vielmehr ist er weit und umfasst auch solche individualisierbaren Besteuerungsgrundlagen, die als wirtschaftliche Größen (Umsatz, Gewinn, Einkünfte u.a.) das Ergebnis eines »marktoffenen« Erwerbs sind⁹. Auch die Angaben, die ein Steuerpflichtiger aufgrund des geltenden Abgabenrechts zu machen hat, fallen in den Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung, da diese Daten weit reichende Einblicke in die persönlichen Verhältnisse, die persönliche Lebensführung und in die beruflichen, betrieblichen, unternehmerischen und sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse gewähren¹⁰. Der

⁸ S. Fn. 2.

⁹ Zweifelnd noch BVerfGE 84, 239, 278 ff.; überzeugend aber *Drüen*, Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, *StuW* 2003, 205, 211 f.; a.A. *P.Kirchhof*, Steueranspruch und Informationseingriff, in: FS Tipke, Köln 1995, 27, 33 ff.

¹⁰ BVerfGE 67, 100, 142 f.

Umstand, dass ein Steuerpflichtiger Angaben macht, um Steuererleichterungen oder die Minderung seiner Steuerschuld oder sonstige Vergünstigungen zu erhalten, verkürzt den Schutz seiner Daten nicht¹¹. Selbst die Speicherung und Verwendung solcher Daten, die an sich nur einen geringen Informationsgehalt haben, können durch die technischen Verarbeitungs- und Verknüpfungsmöglichkeiten erhebliche Auswirkungen auf die Freiheit des Einzelnen haben.

IV. Schutz juristischer Personen

Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung schützt über die Anwendung des Art. 19 Abs. 3 GG auch juristische Personen¹². Dies mag auf den ersten Blick überraschen, weil eine juristische Person ihrem Wesen nach keine Privatsphäre besitzt. Jedoch ist eine grundrechtlich geschützte Binnensphäre für Geschäftsräume bereits bei Art. 13 GG gerade auch zugunsten juristischer Personen anerkannt. Der Begriff der Privatsphäre verdeckt, dass eine juristische Person – ebenso wie eine natürliche Person – Daten (z.B. Geschäfts-, Berufs- und Betriebsgeheimnisse) besitzt, die dem staatlichen Zugriff entzogen sind¹³. Gerade wenn man den sachlichen Schutzbereich im Bezug auf steuerlich relevante Daten betrachtet, ist auch ein Schutz von juristischen Personen zur Wahrung der Wettbewerbsgleichheit notwendig. Diese werden schließlich von denselben Offenbarungspflichten wie natürliche Personen getroffen und sind hinsichtlich der Unternehmensdaten in demselben Umfang schutzwürdig.

V. Fortentwicklungen des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung

Das BVerfG hat in seiner jüngeren Rechtsprechung das Recht auf informationelle Selbstbestimmung bereichsspezifisch fortentwickelt. Die Entscheidungen können im Rahmen dieses Beitrags nicht im Detail erläutert werden¹⁴. Nur soviel: Nach Abschluss eines Mobilfunkgesprächs bei einem Kommunikationsteilnehmer gespeicherte Daten fallen unter das Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Insoweit ergänzt dieses das in Art. 10 GG verbürgte Fernmeldegeheimnis¹⁵. Der Schutz des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung entfällt nicht etwa deshalb, weil die Daten – wie z.B. auf Autobahnen fotografierte Kennzeichen – öffent-

11 BVerfGE 67, 100, 144.

12 BVerfGE 67, 100, 142.

13 *Drüen* (Fn. 9), *StuW* 2003, 205, 213.

14 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit sind zu nennen: BVerfGE 113, 29 (Beschlagnahme von Datenträgern); BVerfGE 115, 166 (Speicherung von Mobilfunkdaten); BVerfGE 115, 320 (polizeiliche Rasterfahndung); BVerfGE 118, 168 (Abruf von Kontenstammdaten); BVerfGE 120, 274 (sog. Online-Durchsuchung); BVerfGE 120, 351 (Datensammlung über die steuerlichen Auslandsachverhalte); BVerfGE 120, 378 (automatische Erfassung von Autokennzeichen); BVerfG NJW 2010, 833 (Vorratsdatenspeicherung von Telekommunikationsverkehrsdaten).

15 BVerfGE 115, 166, 189.

lich zugänglich sind¹⁶. Auch wenn sich der Einzelne in die Öffentlichkeit begibt, schützt das Recht auf informationelle Selbstbestimmung dessen Interesse, dass die damit verbundenen personenbezogenen Informationen nicht im Zuge automatisierter Informationserhebung zur Speicherung mit der Möglichkeit der Weiterverwertung erfasst werden. Ein Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung liegt allerdings erst vor, wenn die erfassten Daten gespeichert werden und staatlichen Stellen zum Zugriff bereit stehen. Erfasste Daten, die nach ihrer Erfassung unmittelbar und technisch wieder spurenlos, anonym und ohne die Möglichkeit, einen Personenbezug herzustellen, ausgesondert werden, sind noch nicht als Gefährdung des Grundrechts anzusehen.

In seiner Entscheidung zur Online-Durchsuchung aus dem Jahr 2008 hat das BVerfG zudem eine neue Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts herausgebildet¹⁷. Es schuf dort das Grundrecht auf Gewährleistung der Vertraulichkeit und Integrität informationstechnischer Systeme. Die heimliche Infiltration eines informationstechnischen Systems durch sog. Trojaner, mittels derer die Nutzung des Systems überwacht und dessen Speichermedien ausgelesen werden können, ist nur zulässig, wenn tatsächliche Anhaltspunkte einer konkreten Gefahr für ein überragend wichtiges Rechtsgut bestehen. Als solche erkennt das BVerfG Leib, Leben und Freiheit einer Person sowie solche Allgemeingüter an, deren Bedrohung die Grundlagen oder den Bestand des Staates oder die Grundlagen der Existenz der Menschen berührt¹⁸. Dazu gehört die einfache Steuerhinterziehung indessen noch nicht.

VI. Schranken des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung

Das allgemeine Persönlichkeitsrecht des Art. 2 Abs.1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs.1 GG und damit auch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung werden aber – wie bereits eingangs erwähnt – nicht schrankenlos gewährt. Dem Bürger steht keine uneingeschränkte Herrschaft über seine Daten zu. Das Grundgesetz hat, wie das BVerfG ausdrücklich feststellt, das Spannungsverhältnis zwischen Individuum und Gemeinschaft im Sinne der Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit des Individuums entschieden¹⁹. Der Bürger muss daher Einschränkungen seines Rechtes im überwiegenden Allgemeininteresse hinnehmen. Dabei wird vom BVerfG besonders auf das in Art. 3 Abs.1 GG verankerte Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit als Allgemeininteresse hingewiesen²⁰. Datenschutz ist kein Tatenschutz. Der Bürger besitzt kein »Recht auf steuerliche Selbstbestim-

16 BVerfGE 120, 378.

17 BVerfGE 120, 274, 311 ff.

18 BVerfGE 120, 274, 319 f.

19 S. bereits BVerfGE 65, 1, 43 f.

20 BVerfGE 118, 168, 196; BVerfGE 120, 351, 367.

mung«, zur Gewährung dieser Belastungsgleichheit nimmt der Staat vielmehr an den Steuerdaten seiner Bürger teil²¹. Anderenfalls könnten Bürger ihre Steuerschuld nach Gutdünken selbst bestimmten und dem gesetzlich geschuldeten Steueranspruch leicht ausweichen. Deshalb fordert das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung etwa auch kein steuerliches Bankgeheimnis.

Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung wird also durch die verfassungsrechtlich fundierten Gebote gesetz- und gleichmäßiger Besteuerung beschränkt. Der Staat und seine Finanzbehörden müssen bei Eingriffen in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung aber als »Schranken-Schranke« den Vorbehalt des Gesetzes, das Bestimmtheitsgebot und das Verhältnismäßigkeitsprinzip beachten. Das Erfordernis der Verhältnismäßigkeit ergibt sich aus den Freiheitsgrundrechten, die nur soweit beschränkt werden dürfen, wie es notwendig ist. Die Datenerhebung sowie die Weiterbehandlung der Daten müssen für den legitimen Verwendungszweck geeignet, erforderlich und angemessen sein. Ein Beispiel aus dem Steuerverfahrensrecht bildet dazu die Regelung des § 93 Abs. 7 AO über den Abruf sog. Kontenstammdaten einer Person bei dem von den Banken und Kreditinstituten in Deutschland unterhaltenen Datenverbund (sog. Kontenevidenzzentrale). Das BVerfG hat einen solchen Kontenabruf für grundsätzlich zulässig angesehen²². § 93 Abs. 7 AO verlangt für ihn aber ausdrücklich, dass ein vorausgegangenes Auskunftersuchen gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziel geführt hat oder nach der durch konkrete Tatsachen zu substantiierenden Einschätzung der Finanzbehörde keinen Erfolg verspricht. Durch seine Mitwirkung kann der Steuerpflichtige damit die Durchführung des Kontenabrufs vermeiden. Wie grundsätzlich alle Ermittlungsmaßnahmen setzt auch der Kontenabruf einen konkreten Anlass voraus und darf nicht »ins Blaue« nach Art einer Rasterfahndung angewendet werden²³. Die durch den Kontenabruf gewonnenen Auskünfte beschränken sich nach § 93b Abs. 1 AO in Verbindung mit § 24c KWG auf die Kontenstammdaten und beinhalten weder Kontenstände noch Kontenbewegungen. Unter dem Gesichtspunkt der Normenklarheit bleibt aber die schwer zu überschauende gesetzliche Verweisungskette von § 93 Abs. 7 AO über § 93b AO auf § 24c KWG zu kritisieren.

Außerdem schützt das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung in seiner bereichsspezifischen Ausprägung des Übermaßverbots in besonderem Maße gegen heimliche Ermittlungen. Der Eingriff ist von besonderer Schwere, wenn die Eingriffsnorm eine heimliche Infiltration, die längerfristige Überwachung der Nutzung und die laufende Erfassung der entsprechenden Daten ermöglicht²⁴. In einem Rechtsstaat ist die heimliche Ermittlung die Ausnahme und bedarf der besonde-

21 *Drüen* (Fn. 9), *StuW* 2003, 205, 214 f.

22 *BVerfGE* 118, 168, 183 ff.

23 *BFH v. 4.10.2006 – VIII R 53/04*, *BStBl. II* 2007, 227, 230.

24 *BVerfGE* 120, 274, 323.

ren Rechtfertigung²⁵. Sie unterliegt einem besonderen Erforderlichkeitsvorbehalt²⁶. In jedem Fall ist der Betroffene deshalb spätestens nach Durchführung des Kontenabrufs zeitnah zu informieren (so nun § 93 Abs. 9 AO). Über dies bedarf es außerdem einer Protokollierung des Abrufs. Das Protokoll dient nicht nur der Kontrolle der Verwaltung durch den Datenschutzbeauftragten. Zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG steht es in einem späteren Gerichtsverfahren, in dem der Abruf auf seine Rechtmäßigkeit hin überprüft wird, ebenso dem Steuerpflichtigen zur Verfügung.

Für Eingriffe, bei denen der Staat die Angabe personenbezogener Daten vom Bürger verlangt, kann nicht allein auf die Art der Daten abgestellt werden. Entscheidend sind die Nutzbarkeit und die Verwendungsmöglichkeit der Daten. Beides ist von den Verarbeitungs- und Verknüpfungsmöglichkeiten abhängig. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung schützt den Einzelnen gegen informationsbezogene Maßnahmen, die für ihn weder überschaubar noch beherrschbar sind. So ist eine Sammlung von personenbezogenen Daten auf bloßen Vorrat zu unbestimmten oder noch nicht bestimmbar Zwecken unzulässig²⁷. Das informationelle Selbstbestimmungsrecht wird besonders gefährdet, wenn Informationsbestände für eine Vielzahl von Zwecken genutzt und verknüpft werden können. Vor diesem Hintergrund sind datenschutzspezifische Anforderungen an eine hinreichend bestimmte gesetzliche Ausgestaltung und eine klare Zweckbestimmung der Eingriffsnorm zu verlangen. Aus dem jeweiligen Gesetz müssen für den Bürger die Voraussetzungen und der Umfang der Beschränkungen klar erkennbar sein. In dieser Hinsicht hat das BVerfG § 88a AO für eine hinreichend bestimmte und normenklare Vorschrift angesehen²⁸. Danach darf das Bundeszentralamt für Steuern auch solche Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, zur Sicherung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung in zukünftigen Steuerverfahren speichern. Dies tut es u.a. in Gestalt einer Datenbank über steuerliche Auslandsbeziehungen. Die Norm des § 88a AO i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG erfüllt die Voraussetzungen, die das BVerfG an die Normenklarheit und Normenbestimmtheit stellt. Sie regelt, welche Daten von welcher Behörde zu welchem Zweck gesammelt werden dürfen. Zum einen bestimmt die Norm, dass Daten nur zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern gespeichert werden dürfen. Dies beschränkt die Menge der Daten schon durch eine zu treffende Prognoseentscheidung zum Zeitpunkt der Speicherung. Zum anderen wird der Zweck nochmals eingegrenzt, indem die Daten nur in bestimmten behördlichen Verfahren genutzt werden dürfen. Das BVerfG sieht den legitimen, sogar verfassungsrechtlich fundierten Zweck darin, dass eine zen-

25 BVerfGE 115, 320, 353; BVerfGE 118, 168, 197 f.

26 *Seer*, Datenabruf bei der sog. Kontenevidenzzentrale für steuerliche Zwecke, in: FS Raupach, Köln 2006, 107, 119.

27 S. die Entscheidungen des BVerfG zu Vorratsdatenspeicherungen: BVerfGE 120, 351, 363 ff.; BVerfGE 120, 378, 407 ff.; BVerfG NJW 2010, 833, 839 ff.

28 BVerfGE 120, 351, 365 ff.

trale Erfassung des behördlichen Wissens über Auslandsaktivitäten der Steuerpflichtigen dazu dient, den Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (z.B. in Gestalt von ausländischen Domizilgesellschaften) zur Gewährleistung der Besteuerungsgleichheit zu verhindern. Die steuerliche Beurteilung von Auslandsaktivitäten setzt nach Ansicht des BVerfG sehr weitreichende Kenntnisse über die im Ausland allgemein bestehenden rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sowie über Zweck und Struktur zahlreicher einzelner Gesellschaften voraus. Da diese Kenntnisse im jeweiligen steuerlichen Einzelfall nur mit größter Mühe zusammengetragen werden können, sei eine zentrale Datensammlung auch notwendig.

Allerdings schützt das BVerfG das Individualinteresse der Steuerpflichtigen durch einen Auskunftsanspruch hinsichtlich der in der Sammlung gespeicherten Daten²⁹. Grundsätzlich muss der Einzelne aber erkennen und erfahren können, welche Behörde was, wann und bei welcher Gelegenheit, zu welchem Zweck über ihn weiß. Allgemein gilt: Die Datenerhebung und -speicherung wird für den Steuerpflichtigen grundsätzlich nur erträglich, wenn die Finanzbehörden ihm ihr Wissen auch mitteilen. Insoweit besitzt der Steuerpflichtige einen grundrechtlich fundierten Informationsanspruch (ein Auskunfts- bzw. Akteneinsichtsrecht) gegen die Finanzbehörde³⁰.

Das BVerfG differenziert letztlich zwischen personenbezogenen Daten, die in individualisierter Form erhoben und verarbeitet werden, und solchen, die nur statistischen Zwecken dienen. Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage richten sich nach dem Gewicht der Beeinträchtigung, das insbesondere von der Art der erfassten Informationen, dem Anlass und den Umständen der Erhebung, dem betroffenen Personenkreis und der Art der Verwendung der erhobenen Daten beeinflusst wird³¹. Die Ansprüche an die Normenbestimmtheit sind dabei umso höher, je mehr es sich um individualisierte Daten handelt. Die Verwendung der Daten darf nur zu dem im Gesetz bestimmten Zweck durch die bestimmten Behörden erfolgen. Bei der Erhebung von Daten zu statistischen Zwecken ist darauf zu achten, dass der Einzelne nicht zum bloßen Informationsobjekt verkommt. Bei der Datenerhebung und Verarbeitung ist die Geheimhaltung der Daten und die Sicherung der Daten vor unbefugten Zugriffen zu gewährleisten. Deshalb bedurfte es für die – in der Sache sinnvolle und gebotene – Einführung einer bundeseinheitlichen Steuernummer einer detaillierten Regelung in §§ 139a, b AO, die den datenschutzrechtlichen Anforderungen genügt und einen bundesländerübergreifenden Datenverbund ermöglicht³².

29 BVerfGE 120, 351, 371 ff.

30 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 85 AO Tz. 50 (Oktober 2008).

31 BVerfGE 120, 378, 401.

32 Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG), Band 31, Köln 2008, S. 7, 25 f.

Dem Vorbehalt des Gesetzes unterliegen dagegen ressortinterne Kontrollmitteilungen und andere Akte der ressortinternen Amtshilfe grundsätzlich nicht. Sie verbleiben im Binnenbereich derselben Verwaltung³³. Ihre Weitergabe innerhalb des Ressorts dient allein der Realisierung der eigenen Verwaltungsaufgabe, für welche die Daten bestimmungsgemäß unter dem Schutz des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) erhoben worden sind.

Seit ihrer Einführung zum 1.1.2002 begegnen schließlich der sog. digitalen Außenprüfung im Sinne des § 147 Abs. 6 AO datenschutzrechtliche Bedenken³⁴. Die digitale Außenprüfung beinhaltet Zugriffsrechte der Finanzbehörden bei der Außenprüfung auf Datenbestände der Steuerpflichtigen. Das BVerfG musste sich bisher zu ihrer Verfassungsmäßigkeit nicht äußern. In der Tat umfasst der Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung auch die Betriebs- und Unternehmensdaten. Eine Begrenzung des Schutzbereichs durch die »Marktoffenheit« der damit verbundenen Daten wie Umsatz und Gewinn überzeugt – wie bereits dargelegt – nicht. § 147 Abs. 6 AO verletzt weder das Gebot der Normenklarheit noch das der Verhältnismäßigkeit. Eine Einschränkung, auf welche Daten zugegriffen werden darf, ergibt sich schon aus dem Zusammenhang mit der Außenprüfung. Danach wird der Umfang der Prüfung nach Zeiträumen und Steuerarten bereits durch die Prüfungsanordnung im Sinne des § 196 AO bestimmt. Durch die Bezugnahme grenzt der Wortlaut den Datenzugriff ein, so dass einen Zugriff auf alle Daten das Gesetz nicht hergibt. Ebenso wenig kann generell von der Unverhältnismäßigkeit der Norm gesprochen werden. Da der Datenzugriff im Ermessen der Finanzbehörde liegt, hat diese die digitale Außenprüfung ebenso wie alle anderen Ermittlungsmaßnahmen ohne Verstoß gegen das Übermaßverbot durchzuführen. Es gilt das Gebot verfassungskonformer Ermessensausübung. Die in der Literatur aufgeworfenen Fragen nach der Erforderlichkeit und Angemessenheit der digitalen Außenprüfung verlagern sich deshalb von der abstrakt-generellen Verfassungskontrolle hin zur praktischen Umsetzung des Datenzugriffs im konkret-individuellen Einzelfall³⁵.

VII. Fazit

Der Datenschutz spielt im Besteuerungsverfahren mittlerweile eine wichtige Rolle. Zwar verleiht das Recht auf informationelle Selbstbestimmung den Steuerpflichtigen kein absolutes Recht, sondern lässt staatliche Eingriffe zur Sicherung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu. Diese sind aber im Lichte des

33 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 85 AO Tz. 49 (Oktober 2008).

34 S. etwa Kerssenbrock/Riedel/Strunk, Zur Verfassungsmäßigkeit des Datenzugriffs der Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen nach § 147 Abs. 6 AO, DB 2002, Beilage 9/2002; Panek, Die steuerliche Außenprüfung – Digitale Außenprüfung unter Berücksichtigung der §§ 146, 147 und 200 AO, Würzburger Dissertation, Hamburg 2008, S. 283 ff.

35 Driien (Fn. 9), StuW 2003, 205, 218 ff.

Datenschutzrechts zu sehen und unterliegen ihrerseits den »Schranken-Schranken« des Parlamentsvorbehalts, dem daraus folgendem Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit sowie dem Verhältnismäßigkeitsprinzip. Dadurch hat das BVerfG auch dem staatlichen Steuereingriff ein datenschutzspezifisches Korsett gegeben. Dieses begrenzt sowohl die Legislative bei der Normsetzung als auch die Exekutive beim Normenvollzug. Das Datenschutzrecht des Steuerpflichtigen zeigt sich zunächst im Steuergeheimnis (§ 30 AO). Es wirkt darüber hinaus begrenzend auf den Umfang von Vorratsdatenspeicherungen und die Datenerhebungen im konkreten Steuerfall. Nur im Ausnahmefall zulässig und besonders rechtfertigungsbedürftig sind heimliche Datenerhebungen. Ein datenschutzrechtlicher Informationsanspruch sichert schließlich die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen ab. Sein Recht auf informationelle Selbstbestimmung steht damit nicht auf dem Papier, sondern ist im Wege effektiven Rechtsschutzes gerichtlich einforderbar.