

Europäisches Steuerrecht

Die Vollstreckungsamtshilfe in Steuersachen nach der neu gefassten Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU

PROF. DR. ROMAN SEER*

Seit 1976 existiert die sog. EG-Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 76/308/EWG), die zunächst nur eine Vollstreckungsamtshilfe für europäische Abgaben, Abschöpfungen und Zölle, später auch für die Umsatzsteuer vorsah (umgesetzt im sog. EG-Beitreibungsgesetz vom 10.8.1979). Mit der Richtlinie 2001/44/EG vom 15.6.2001 wurde sie auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie auf die Versicherungsteuer ausgedehnt. Um die Effizienz und den Erfolg der Vollstreckungsamtshilfe signifikant zu steigern, hat der Rat am 16.3.2010 den Anwendungsbereich der Beitreibungsrichtlinie erweitert, das Verfahren gestrafft und das Arsenal der Vollstreckungsinstrumente ausgebaut. Die neue Beitreibungsrichtlinie tritt zum 1.1.2012 in Kraft. Bis dahin haben die EU-Mitgliedstaaten sie in ihre nationalen Rechtsordnungen umzusetzen. Der Beitrag erläutert den Inhalt der Richtlinie und gibt einen Einblick in das System der Vollstreckungsamtshilfe.

Inhaltsübersicht

- I. Notwendigkeit der Vollstreckungsamtshilfe
 - II. Entwicklung und Inhalt der neuen Beitreibungsrichtlinie
 - III. Prinzipien der Vollstreckungsamtshilfe
 - IV. Instrumente der Vollstreckungsamtshilfe
 - V. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Vollstreckungsamtshilfe
-

I. Notwendigkeit der Vollstreckungsamtshilfe

Die deutlich gewachsene Mobilität von Unternehmen und Bürgern ist innerhalb Europas gewünscht und durch die EU-Grundfreiheiten unionsrechtlich geschützt. Die Freizügigkeitsrechte jedes Unionsbürgers aus Art. 21, 45, 49, 56 des Vertrages über die Arbeitsweise der EU (AEUV) erschweren es den Mitgliedstaaten aber auch, Sicherheiten für die Zahlung der auf ihrem Hoheitsgebiet anfallenden Steuern zu verlangen. Damit fordert die grenzüberschreitende Mobilität der Steuerpflichtigen die nationalen Steuerstaaten heraus (s. EU-Kommission, KOM [2009] 28, zum Kontext des Richtlinienentwurfs). Das im Völkerrecht verankerte Prinzip der formellen Territorialität hindert Staaten nämlich daran, Hoheitsakte auf einem fremden Staatsgebiet vorzunehmen (s. Hendricks, Durchsetzung deutscher Steueransprüche im Ausland, IStR 2009 S. 846). Bezogen auf die europäische Beitreibungsamtshilfe bedeutet dies, dass einzelstaatliche Beitreibungs-

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum.

vorschriften nur innerhalb des jeweiligen Staatsgebietes gelten und die nationalen Verwaltungsbehörden keine Möglichkeit haben, wegen ihrer Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis auf außerhalb ihres Hoheitsgebietes befindliche Vermögensgegenstände zuzugreifen. Dadurch entsteht ein Missverhältnis zwischen materieller Besteuerung und ihrer formellen Durchsetzung. Dieses Missverhältnis soll der internationale Amtshilfeverkehr zur Gewährleistung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausgleichen (Seer, *Steuerverfahrensrechtliche Bewältigung grenzüberschreitender Sachverhalte*, in: *Festschrift für H.Schaumburg*, Köln 2009 S. 151 f.). Jedoch wird die Beitreibungsamtshilfe bislang nur in geringem Umfang genutzt (s. a. Engelschalk, in: *Vogel/Lehner, DBA, Kommentar*, 5. Aufl., München 2008, Art. 27 Rn. 2a). Nach Aussage der Kommission ist die Zahl der Beitreibungersuchen innerhalb der EU im Zeitraum von 2003 bis 2008 aber immerhin gestiegen, so etwa von 3.355 bei den Mitgliedstaaten eingehenden Amtshilfeersuchen im Jahr 2003 auf 11.794 im Jahr 2007 (so EU-Kommission, KOM [2009] 28, sowie KOM [2009] 451, 3). Im Fokus der Beitreibungersuchen stehen dabei mit einem Anteil von 57,5 % aller Beitreibungersuchen vor allem Umsatzsteuerforderungen (siehe EU-Kommission, a. a. O.). Hieran zeigt sich die Bedeutung einer funktionierenden und effektiven Vollstreckungsamtshilfe zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs. Trotz der allgemein gestiegenen Inanspruchnahme der Vollstreckungsamtshilfe besteht jedoch weiterhin eine erhebliche Diskrepanz zwischen dem Gesamtbetrag der Forderungen, für die um Amtshilfe ersucht wird, und dem Betrag der Forderungen, die im Wege der Amtshilfe in Europa tatsächlich beigetrieben werden können (s. EU-Kommission, KOM [2009] 451, 8). Die Gesamterfolgsquote für die Beitreibungersuchen zwischen den Mitgliedstaaten lag nach dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament im Zeitraum 2005 - 2008 bei ca. 5 %. Dies entspricht auch den Angaben des deutschen Bundeszentralamtes für Steuern für die von der Bundesrepublik Deutschland angestregten Beitreibungersuchen.

Missverhältnis zwischen materieller Besteuerung und formeller Durchsetzung

II. Entwicklung und Inhalt der neuen Beitreibungsrichtlinie

Zusammen mit der die Steuerfestsetzung betreffenden Amtshilferichtlinie 1977/799/EWG vom 19.12.1977 (ABl. EG Nr. L 336, 15) wurde die Beitreibungsrichtlinie 1976/308/EWG des Rats vom 15.3.1976 (ABl. EG Nr. L 73 v. 19.3.1976, 18) eingeführt, im weiteren Verlauf aber mehrfach und in wesentlichen Punkten geändert. So erweiterte die RL 2001/44/EG vom 15.6.2001 (ABl. EG Nr. L 175 v. 28.6.2001, 17) den Anwendungsbereich um Einkommen-, Körperschaft- und Versicherungsteuer und ermöglichte eine vorläufige Vollstreckbarkeit. Zuvor waren nur Zölle, Umsatz- und besondere Verbrauchsteuern, Kosten und Zinsen erfasst. Die Änderungen wurden zur besseren Übersichtlichkeit und Klarheit in der Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26.5.2008 (ABl. EU Nr. L 150/28 v. 10.6.2008, 28) zusammengefasst. Die hierin erlassenen gemeinschaftlichen Regeln zur gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung sollten der aus der Entwicklung des Steuerbetruges erwachsenden Bedrohung der finanziellen Interessen der Gemeinschaft und Mitgliedstaaten begegnen, um so die Wettbewerbsfähigkeit im Binnenmarkt und Neutralität in steuerlicher Hinsicht besser zu gewährleisten (s. Motive der Richtlinie, Tz. 3, ABl. EU Nr. L 150/28). Sie bleiben aber nach wie vor unzureichend, um den Anforderungen des Binnenmarktes, so wie er sich in den letzten 30 Jahren herausgebildet hat, gerecht zu werden. Nicht nur der Rat der Europäischen Union und die Kommission als Teile der europäischen Legislative haben den Bedarf nach einer Neuregelung der Vollstreckungsamtshilfe deutlich erkannt. Auch die Mitgliedstaaten haben nach Aussage der EU-Kommission wiederholt die Mängel, und zwar die Langsamkeit, Ungleichheit, mangelnde Koordination und Intransparenz der rechtlichen Maßnahmen beklagt, die ihnen mit

Bedarf einer Neuregelung der Vollstreckungsamtshilfe wird erkannt

Wesentliche Ausdehnung
des Auskunftsverkehrs

der RL 1976/308/EWG zur Verfügung stehen (s. EU-Kommission, Richtlinienentwurf, KOM [2009] 28, Kontext des Vorschlags – Gründe und Ziele des Vorschlags). Die neue Richtlinie soll nun für ein schnelles, effizientes und einheitliches Verfahren zur Beitreibungsamtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten sorgen. Nach Auffassung der Kommission weisen die Richtlinien 1976/308/EWG und 2008/55/EG folgende weitere Defizite auf: Die Vorschriften sehen keine einheitlichen Titel für die Vollstreckung vor. Zudem existieren keine einheitlichen Regelungen für das Ergreifen von Sicherungsmaßnahmen. Probleme bei der Anerkennung und Übersetzung der Titel aus anderen Mitgliedstaaten lähmen die grenzüberschreitende Beitreibung.

Der mangelnden Effizienz soll die Richtlinie 2010/24/EU vom 16.3.2010 (ABl. L 84 v. 31.3.2010, 1) zukünftig begegnen. Sie hebt zum 1.1.2012 die RL 2008/55/EG auf und muss bis zum 31.12.2011 von den Mitgliedstaaten in das nationale Recht umgesetzt werden. Ebenso wie der Richtlinienentwurf KOM (2009) 29 zur Neufassung der Amtshilferichtlinie (dazu eingehend Gabert, IWB 2009 F. 11 Gr. 2 S. 1015) zielt die Richtlinie 2010/24/EU auf eine bemerkenswerte Ausdehnung des Auskunftsverkehrs ab. Sie enthält zum Teil weit reichende Änderungen im Vergleich zur Vorgängerrichtlinie. Die wesentlichsten Neuerungen der Beitreibungsrichtlinie sind:

- ▶ Ausdehnung des Anwendungsbereiches auf alle Steuerarten der Mitgliedstaaten;
- ▶ Einführung eines einheitlichen Vollstreckungstitels innerhalb der EU, der zur Vollstreckung im ersuchten Mitgliedstaat ermächtigt (Art. 12 RL). Dies wird als der wesentliche Vorteil der neuen Richtlinie angesehen (Czakert, Seminar I: Der internationale Informationsaustausch bei der Festsetzung und Beitreibung von Steuern, IStR 2010 S. 567, 569);
- ▶ Einführung eines einheitlichen Standardformblattes für die Zustellung von Rechtstiteln und Entscheidungen im Zusammenhang mit Forderungen (Art. 21 RL). Hierdurch sollen nach Auffassung des Rates der EU Probleme bei der Anerkennung und Übersetzung von Rechtstiteln eines Mitgliedstaates und damit die Hauptursache der mangelnden Wirksamkeit der derzeitigen Amtshilfemodalitäten beseitigt werden können (s. ABl. EU v. 31.3.2010, L 84/1);
- ▶ Einrichtung eines zentralen Verbindungsbüros in jedem Mitgliedstaat. Dieses ist für die Verbindungen zu den anderen Mitgliedstaaten im Rahmen der Amtshilfe gemäß der Richtlinie hauptverantwortlich zuständig (Art. 4 Abs. 2 RL). Zudem kann die zuständige Behörde jedes Mitgliedstaates nach Art. 4 Abs. 3 RL Verbindungsbüros benennen, die für die Verbindung zu den anderen Mitgliedstaaten im Rahmen der Amtshilfe bei allen bzw. einer oder mehreren besonderen Arten oder Kategorien von Steuern oder Abgaben zuständig sind;
- ▶ Schaffung einer Rechtsgrundlage für den Informationsaustausch ohne vorheriges Ersuchen zu einzelnen Steuererstattungen (Art. 6 RL);
- ▶ Anwesenheit in den Amtsräumen der Behörden und Teilnahme an behördlichen Ermittlungen von befugten Bediensteten der ersuchenden Behörde (Art. 7 RL). Um von dieser Möglichkeit Gebrauch machen zu können, müssen ersuchte und ersuchende Behörde dies nach Art. 7 Abs. 1 RL aber miteinander vereinbaren;
- ▶ Einführung einer allgemeinen Verpflichtung, Ersuchen und Schriftstücke in elektronischer Form über das elektronische Netzwerk „CCN“ zu übermitteln (Art. 21 RL), damit die Ersuchen schneller und leichter bearbeitet werden können;
- ▶ präzise Regelungen über die in den Ersuchen und Dokumenten zu verwendenden Sprachen (Art. 22 RL);
- ▶ Erweiterung der Möglichkeit, Beitreibungs- oder Sicherungsmaßnahmen in anderen Mitgliedstaaten zu beantragen.

Als Ersuchensarten existieren weiterhin (dazu näher unten IV): Ersuchen um Auskünfte, die bei der Beitreibung einer Forderung voraussichtlich erheblich sein werden (Art. 5 RL), Zustellungersuchen (Art. 8 RL), Beitreibungersuchen (Art. 10 RL) sowie Ersuchen um Sicherungsmaßnahmen (Art. 16 RL). Die RL 2010/24/EU unterscheidet in Art. 5 Abs. 2 und 3 zwischen dem Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen einerseits und dem Bankgeheimnis andererseits. Letzteres hindert die Erfüllung eines Auskunft- oder Beitreibungersuchen zukünftig nicht mehr. Dies entspricht damit dem mittlerweile von der OECD angenommenen Mindeststandard für einen effektiven und transparenten Informationsaustausch (Seer/Gabert, Ubg. 2010, 358, 361 ff.). Auch wenn man die neue Richtlinie noch nicht als bahnbrechend ansehen will (so Vascega/van Thiel, Council adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims, *European Taxation* 2010 S. 231, 236), wird sie die Vollstreckungshilfe zwischen den EU-Mitgliedstaaten doch spürbar verbessern (s. Czakert, *IStR* 2010 S. 567, 569). Sie muss zudem im Kontext zu der parallel auf den Weg gebrachten, aber noch nicht verabschiedeten Richtlinie KOM (2009) 29 zur Neufassung der Amtshilfe-RL gesehen werden (dazu s. Gabert, *IWB* 2009 F. 11 Gr. 2 S. 1015 ff.; Müller, *IWB* 2011 S. 89).

Vorherige Ersuchensarten und das geänderte Bankgeheimnis

III. Prinzipien der Vollstreckungshilfe

1. Gegenseitigkeit

Das Gegenseitigkeitsprinzip besagt, dass die Verpflichtung zur Auskunftserteilung dann entfällt, wenn der ersuchende Staat nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis die vom ersuchten Staat verlangten Verwaltungsmaßnahmen seinerseits nicht vornehmen oder die erbetenen Informationen nicht beschaffen könnte (Lohr, *Der internationale Auskunftsverkehr in Steuerverfahren*, Wien 1993 S. 42). Das bedeutet, dass die einzelnen, von der ersuchten Behörde erwarteten Auskünfte und Maßnahmen im Recht des ersuchenden Staates ihr Pendant aufweisen müssen, wobei es ausreichen soll, wenn qualitative gleichartige Ermittlungsergebnisse – wenn auch mit anderen Methoden – zu erreichen sind (Carl/Klos, *Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen*, Herne/Berlin 1995 S. 130). Im Sinne des Gegenseitigkeitsprinzips wird weiter gefordert, dass der ersuchte Staat nicht nur zu vergleichbaren Hilfeleistungen aufgrund seiner Rechtsordnung in der Lage ist, sondern dass er diese Hilfe auch tatsächlich leistet. Diese Anforderungen sollen einem einseitigen Auskunftsverkehr vorbeugen (Carl/Klos, a. a. O., S. 135). Die Gegenseitigkeit der Amtshilfe ist Grundbedingung für das Funktionieren internationaler Amtshilfe und zugleich die Basis für eine Standardisierung des Verfahrens, seiner Instrumente und des Geheimnisschutzes. Staaten, die Amtshilfe erwarten, sollen keinen Anspruch auf einen Nutzen haben, den sie daraus ziehen, dass die ersuchte Finanzbehörde über umfangreichere Aufklärungsmöglichkeiten verfügt, als sie ihrer eigenen Finanzbehörde einräumt. Deshalb bindet etwa Art. 11 Abs. 1 i. V. mit Art. 14 Abs. 4 Unterabs. 3 BeitrRL die Gewährung der Vollstreckungshilfe bei angefochtenen Steuerforderungen daran, dass nicht nur der ersuchende, sondern auch der ersuchte Mitgliedstaat in solchen Fällen nach nationalem Recht zur Vollstreckung überhaupt befugt ist. Unterscheiden sich allgemein die nach dem jeweiligen nationalen Recht zulässigen Ermittlungs- und Vollstreckungsmaßnahmen, entspricht es dem Gegenseitigkeitsprinzip, wenn der ersuchte Staat Ermittlungen und Vollstreckungen nach dem jeweils niedrigeren, in beiden Staaten zulässigen Intensitätsgrad durchführt (so allgemein für den internationalen Amtshilfeverkehr Engelschalk, in: Vogel/Lehner, *DBA*, Art. 26 Rn. 101).

Prinzip der Gegenseitigkeit im Bereich der Vollstreckung

Ausnahmen vom
Subsidiaritätsprinzip

2. Subsidiarität

Das Gegenseitigkeitsprinzip wird vom Subsidiaritätsprinzip flankiert. Danach müssen die Mitgliedstaaten zunächst die Ermittlungs- und Vollstreckungsmöglichkeiten auf ihrem eigenen Territorium ausschöpfen. Ausdruck dieses Überforderungsschutzes des ersuchten Mitgliedstaates ist etwa Art. 11 Abs. 2 BeitrRL. Danach muss der ersuchende Mitgliedstaat grundsätzlich zunächst selbst Vollstreckungsmaßnahmen durchgeführt haben. Davon macht Art. 11 Abs. 2 Buchst. a und b BeitrRL aber in folgenden Fällen eine Ausnahme:

- ▶ Es ist offensichtlich, dass in dem ersuchenden Mitgliedstaat keine Vermögensgegenstände für die Beitreibung vorhanden sind oder ein Vollstreckungsverfahren nicht zur vollständigen Begleichung der Forderung führen kann und der ersuchenden Behörde liegen konkrete Informationen vor, wonach die betreffende Person über Vermögensgegenstände im ersuchten Mitgliedstaat verfügt.
- ▶ Die Durchführung von Vollstreckungsmaßnahmen im ersuchenden Mitgliedstaat würde unverhältnismäßige Schwierigkeiten aufwerfen.

Art. 27 Abs. 8 Buchst. c OECD-MA 2008 bringt in allgemeiner Weise das Subsidiaritätsprinzip deutlich zum Ausdruck, indem er den ersuchten Vertragsstaat nicht verpflichtet, Amtshilfe zu leisten, wenn der andere Vertragsstaat nicht alle angemessenen Maßnahmen zur Erhebung oder Sicherung der Forderung, die nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis möglich ist, ausgeschöpft hat. Dabei gilt nach Art. 27 Abs. 8 Buchst. d OECD-MA ein Wirtschaftlichkeitsprinzip, wonach Amtshilfe dann nicht zu leisten ist, wenn der Verwaltungsaufwand für den ersuchten Vertragsstaat in einem eindeutigen Missverhältnis zu dem Nutzen steht, den der ersuchende Vertragsstaat dadurch erlangt. Dies typisiert Art. 18 Abs. 3 BeitrRL nun in Gestalt einer Bagatellgrenze von 1.500 €. Nur vor diesem Hintergrund ist die Kostenregel des Art. 20 Abs. 2 Unterabs. 1 BeitrRL erträglich, wonach die Mitgliedstaaten untereinander grundsätzlich auf jegliche Kostenerstattung verzichten. Ausnahmsweise sieht aber Art. 20 Abs. 2 Unterabs. 2 BeitrRL die Möglichkeit vor, dass die Mitgliedstaaten in besonderen Einzelfällen Kostenerstattungsmodalitäten vereinbaren. Umgekehrt verlangt das Wirtschaftlichkeitsprinzip aber auch nach der Befugnis, ein Beitreibungsersuchen bereits stellen zu können, wenn die Verwaltungsvollstreckung auf dem eigenen Territorium wirtschaftlich keinen Sinn (mehr) macht.

Äußere Grenzen von
10 Jahren für Zahlungsaufschub

Dem Subsidiaritätsprinzip entspricht es außerdem, dass Art. 18 Abs. 2 BeitrRL die Verpflichtung zur Vollstreckungshilfe für betagte Forderungen verneint, die älter als fünf Jahre sind. Dabei werden allerdings Anfechtungszeiten oder Zeiten des Zahlungsaufschubs nach Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 2 und 3 BeitrRL nicht mit eingerechnet. In diesen Fällen gilt nach Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 4 BeitrRL eine äußere Grenze von 10 Jahren. Diese Fristen sind nicht zu verwechseln mit den in Art. 19 BeitrRL angesprochenen Fragen der Verjährung. Die Verjährung beizutreibender Forderungen richtet sich gem. Art. 19 Abs. 1 BeitrRL (ebenso gem. Art. 27 Abs. 5 OECD-MA 2008) nicht nach dem Recht des ersuchten, sondern ausschließlich nach dem Recht des ersuchenden Mitgliedstaates.

3. Äquivalenz

Das Äquivalenzprinzip besagt, dass die von dem ersuchten Staat angewendeten Ermittlungs- und Vollstreckungsmaßnahmen sich nicht von den Maßnahmen unterscheiden dürfen, die der ersuchte Staat in rein nationalen Steuerfällen anwendet. Nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 BeitrRL (ebenso nach Art. 27 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA 2008) wird zum Zwecke der Beitreibung jede Forderung, für die ein Beitreibungsersuchen vorliegt, im ersuchten Mitgliedstaat grundsätzlich wie eine eigene Forderung des ersuchten Mit-

gliedstaates behandelt. Art. 13 Abs. 1 Satz 2 BeitrRL ergänzt instrumental, dass die ersuchte Behörde die Befugnisse ausübt und die Verfahren anwendet, die nach den in ihrem Mitgliedstaat maßgebenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften für vergleichbare nationale Steuerforderungen gelten. Allgemein gesprochen zeigt das Äquivalenzprinzip zwei Ausprägungen:

- ▶ positiv: Die im Wege der Amtshilfe ergriffenen Ermittlungs- und Vollstreckungsmaßnahmen müssen dem Niveau entsprechen, das im ersuchten Mitgliedstaat auch für die Beitreibung nationaler Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gilt;
- ▶ negativ: Der ersuchte Mitgliedstaat ist nicht verpflichtet oder berechtigt, Ermittlungs- oder Vollstreckungsmaßnahmen zu ergreifen, die über die nationalen Gesetze und die daraus resultierende Verwaltungspraxis hinausgehen.
- ▶ Die ersuchte Finanzbehörde braucht daher Maßnahmen, die im nationalen Bereich ungesetzlich oder zumindest unüblich sind, auch im Amtshilfeverfahren selbst dann nicht zu ergreifen, wenn sie im ersuchenden Staat üblich sein sollten (Lohr, Auskunftsverkehr, S. 41). Umgekehrt dürfen ihre Ermittlungs- und Vollstreckungsmaßnahmen aber auch nicht hinter dem zurückbleiben, was bei rein nationalen Fällen üblich ist.

Positive und negative Ausprägungen

4. Passivität

Die um Vollstreckungshilfe ersuchende Finanzbehörde kann durch ihren Antrag die ausländische Finanzbehörde nur anstoßen, tätig zu werden. Welche Vollstreckungshandlungen diese mit welchem Nachdruck verfolgt, liegt außerhalb der Kompetenz der ersuchenden Finanzbehörde. Die Stellung der ersuchenden Finanzbehörde ist damit eine passive. Sie besitzt keine Möglichkeit der direkten Einflussnahme und schon gar kein Direktionsrecht (sog. passiver Informationsaustausch, s. Seer, IWB 2009 F. 10 Gr. 2 S. 2067, 2075 f.). Der Entwicklung hin zu einem vereinheitlichten europäischen Verwaltungsraum entspricht es, Instrumente zu entwickeln, die den ersuchenden Finanzbehörden eine aktivere Rolle im grenzüberschreitenden Amtshilfeverkehr einräumen (Seer/Gabert, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 2010 S. 3, 15). Erste zaghafte Erweiterungen zeigen sich in der Ausdehnung von Anwesenheits- und Teilnahmerechten ausländischer Finanzbeamter an Vollstreckungsmaßnahmen im jeweils anderen Staat (siehe unten IV). Angesicht des völkerrechtlichen Prinzips der formellen Territorialität und der Sorge über die Verluste nationaler Staatsmacht bleiben die EU-Mitgliedstaaten insoweit aber nach wie vor sehr zurückhaltend.

Kompetenzen der ersuchenden Behörden

IV. Instrumente der Vollstreckungshilfe

Nach der EU-Beitreibungsrichtlinie sind die folgenden Vollstreckungshilfeersuchen zu unterscheiden: In der Phase der Vorbereitung der Beitreibung dient das Auskunftsersuchen im Sinne des Art. 5 BeitrRL für die ersuchende Finanzbehörde dazu, die Möglichkeit einer Vollstreckung im Ausland zu prüfen. Aus Sicht des ersuchenden Staates handelt es sich um einen Akt passiver Informationsgewinnung, weil er aufgrund des Prinzips formeller Territorialität keine Einwirkungsmöglichkeit auf die Ermittlungen des ersuchten Staates besitzt (siehe oben unter III 4). Flankiert wird ein Auskunftsersuchen von der Möglichkeit eines Zustellungsersuchens (Art. 8 BeitrRL). Dieses dient vor allem dazu, der Finanzbehörde durch eine wirksame Bekanntgabe des zu vollstreckenden Verwaltungsaktes in das Ausland überhaupt erst die formal-rechtlichen Voraussetzungen eines wirksamen Vollstreckungstitels zu verschaffen. Auf das Zustellungsersuchen hin stellt die ersuchte Behörde dem Empfänger alle mit der Steuerforderung oder mit deren Beitreibung zusammenhängenden Dokumente zu, die aus dem ersuchenden

Verschiedene Phasen der Vollstreckungshilfe

Vorliegen eines
vollstreckbaren Titels

Mitgliedstaat stammen. Dem Zustellungsersuchen ist ein Standardformblatt mit den in Art. 8 Abs. 1 Buchst. a - d BeitrRL genannten Angaben beizufügen.

Liegt ein vollstreckbarer Vollstreckungstitel in einem Mitgliedstaat vor, kann dieser ein Beitreibungersuchen (Art. 10 BeitrRL) an einen anderen Mitgliedstaat stellen. Dabei wird nach Art. 13 Abs. 1 BeitrRL jede Forderung, für die ein Beitreibungersuchen vorliegt, wie eine Forderung des ersuchten Mitgliedstaates behandelt. Nach Art. 11 Abs. 1 BeitrRL ist ein Beitreibungersuchen zwar grundsätzlich ausgeschlossen, wenn der Vollstreckungstitel im ersuchenden Mitgliedstaat angefochten ist. Davon macht Art. 11 Abs. 1 i. V. mit Art. 14 Abs. 4, 3. Unterabs. BeitrRL aber eine Ausnahme, sofern die geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaates eine Vollstreckung angefochtener Steuerforderungen zulassen. Steuerverwaltungsakte sind in Deutschland nach §§ 361 Abs. 1 AO, 69 Abs. 1 FGO im Interesse der Sicherung eines funktionsfähigen Staatshaushaltes sofort vollstreckbar. Dass der Steuerpflichtige gem. § 361 Abs. 2 Satz 1 AO, § 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 FGO einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stellen kann, ändert daran für die internationale Vollstreckungshilfe zunächst nichts. Setzt aber der ersuchende Staat (in Gestalt der Finanzbehörde oder des Finanzgerichtes) die Vollziehung des angefochtenen Steuerverwaltungsaktes aus, verliert dieser seine Vollstreckbarkeit, so dass das Beitreibungersuchen nicht weiter verfolgt oder erfüllt werden darf (s. Ismer/Sailer, Der neue Art. 27 OECD-MA: Amtshilfe bei der Beitreibung und Sicherung von Steueransprüchen, IStR 2003 S. 622, 626).

In den letztgenannten Fällen angefochtener Steuerforderungen kommt nach Art. 16 Abs. 1 BeitrRL ein Ersuchen um Sicherungsmaßnahmen in Betracht. Art. 16 BeitrRL dient der materiellen Sicherung des Steueranspruchs in den Fällen, in denen der Steueranspruch im ersuchenden Mitgliedstaat zum Zeitpunkt der Stellung des Ersuchens angefochten wird oder wenn für die Forderung im ersuchenden Mitgliedstaat noch kein Vollstreckungstitel erlassen worden ist. Die Regelung entspricht Art. 27 Abs. 4 OECD-MA 2008. Voraussetzung ist, dass sowohl im ersuchenden als auch im ersuchten Staat Sicherungsmaßnahmen möglich sind. Als Beispiel nennt Tz. 20 des Musterkommentars zu Art. 27 OECD-MA dazu den Arrest (zur Anordnung und Vollziehung des dinglichen Arrests s. § 324 AO).

Spontanauskunft in
Erstattungsfällen

Vollstreckungshilfe ist grundsätzlich Ersuchungshilfe. Davon macht der neu eingeführte Art. 6 BeitrRL in begrenztem Umfang eine Ausnahme, indem er in Erstattungsfällen eine Spontanauskunft zulässt. Danach kann der Mitgliedstaat, der die Erstattung vornehmen will, den Mitgliedstaat der Niederlassung oder des Wohnsitzes über die bevorstehende Erstattung unterrichten. Art. 6 BeitrRL dient der Realisierung des Steueranspruchs, bei dem in rein nationalen Fällen eine Aufrechnungslage bestünde. Die Spontanauskunft setzt den Empfängerstaat über die Existenz eines Vermögenswertes, den Erstattungsanspruch, in Kenntnis, so dass dieser kurzfristig ein Beitreibungs-, mindestens aber ein Sicherungersuchen an den die Spontanauskunft erteilenden Mitgliedstaat richten kann. Gerade in Umsatzsteuerfällen handelt es sich insoweit um eine nicht zu unterschätzende Erweiterung des Informationsaustausches (so auch Vascega/van Thiel, Council adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims, European Taxation 2010 S. 231, 235).

Art. 7 BeitrRL erlaubt zukünftig, dass befugte Bedienstete der ersuchenden Behörde in den Amtsräumen der Behörden anwesend sein und an den behördlichen Ermittlungen, die im ersuchten Mitgliedstaat geführt werden, teilnehmen dürfen. Voraussetzung ist allerdings, dass ersuchende und ersuchte Finanzbehörde dies miteinander vereinbaren. Hierin liegt eine vorsichtige Abkehr vom Prinzip passiver Vollstreckungshilfe zur Steigerung der Effizienz (s. Motive, ABl. EU v. 31.3.2010, L 84/2). Es ist ein erster Einstieg in eine aktive Vollstreckungshilfe (ebenso Vascega/van Thiel, European Taxation 2010 S. 231, 235).

V. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Vollstreckungsamtshilfe

Ein ausgehendes Vollstreckungsersuchen kann auf unterschiedliche Weise subjektive Rechte des Steuerschuldners berühren. Die mit dem Ersuchen verbundene Weitergabe von Daten kann das nach Art. 2 Abs. 1 i. V. mit Art. 1 Abs. 1 GG geschützte Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Datenschutzrecht) beeinträchtigen (Seer/Gabert StuW 2010 S. 3, 18 f.). Dessen ungeachtet ist ein Vollstreckungsamtshilfeersuchen (Auskunfts-, Beitreibungs-, Sicherungsersuchen) ein Akt der Verwaltungsvollstreckung, der Eingriffscharakter besitzt und daher mindestens auch die allgemeine Handlungsfreiheit des Steuerschuldners im Sinne des Art. 2 Abs. 1 GG beschränkt. Es sind daher die allgemeinen Voraussetzungen für eine Vollstreckung zu erfüllen (§§ 251, 254 AO). Es muss ein vollstreckbarer Verwaltungsakt vorliegen, der Anspruch muss fällig, durch ein Leistungsgebot eingefordert und die Schonfrist des § 254 Abs. 1 Satz 1 AO muss abgelaufen sein (Hendricks, IStR 2009 S. 846, 850). Des Weiteren hat die ersuchende Finanzbehörde die sich aus dem Gegenseitigkeitserfordernis ergebenden Beschränkungen zu beachten. Diese können durchaus auch eine individualrechtsschützende Ausrichtung besitzen. So ist es den deutschen Finanzbehörden verwehrt, einen ausländischen Staat um Vollstreckungsamtshilfe in Form einer Kontenpfändung zu ersuchen, wenn eine inländische Kontenpfändung an den das Existenzminimum sichernden Pfändungsfreigrenzen (§ 319 AO i. V. mit § 850c ZPO) scheitern würde (s. Hendricks, IStR 2009 S. 846, 850).

Der BFH hat in seinem Urteil vom 21.7.2009 ein auf der Grundlage der BeitrRL an einen anderen EU-Mitgliedstaat gestelltes Vollstreckungsersuchen zwar nicht als Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO, aber auch nicht als einen rein behördeninternen Vorgang, sondern als ein sonstiges Verwaltungshandeln mit Außenwirkung qualifiziert (BFH, Urteil v. 21.7.2009 - VII R 52/08 → SAAAD-29986 I). Zutreffend führt der BFH in seiner Entscheidung aus, dass dem Steuerschuldner die Möglichkeit gegeben sein muss, die Voraussetzungen für die Einleitung der Verwaltungsvollstreckung gerichtlich nachprüfen zu lassen und ggf. die Finanzbehörde damit zu zwingen, das Vollstreckungshilfeersuchen zurückzunehmen und die Vollstreckung im Ausland zu stoppen. Da es sich nicht um einen Verwaltungsakt handelt, scheidet zwar eine Anfechtungsklage i. S. von § 40 Abs. 1 FGO ebenso wie ein Einspruch aus. Dies bedeutet allerdings nicht, dass der Steuerschuldner dadurch rechtsschutzlos gestellt würde. Nach deutschem Prozessrecht ist vielmehr die allgemeine Leistungsklage, gerichtet auf die Rücknahme des Vollstreckungsamtshilfeersuchens, statthaft (Ex post-Rechtsschutz). Erfährt der Steuerschuldner bereits frühzeitig, dass ein Ersuchen gestellt werden soll, kann er ggf. auch eine vorbeugende Unterlassungsklage erheben (Ex ante-Rechtsschutz). Das dazu erforderliche besondere Rechtsschutzinteresse lässt sich zum Einen mit dem Steuergeheimnis begründen, das durch eine rechtswidrige Weitergabe schuldnerbezogener Daten an die ausländische Finanzbehörde verletzt würde (Hendricks, IStR 2009 S. 846, 850). Zum Anderen können auch die im ausländischen Staat zu befürchtenden Ermittlungsakte und Nachteile zur Begründung herangezogen werden.

Der vorläufige Rechtsschutz ist nach § 114 FGO über den Weg eines Antrags auf Erlass einer einstweiligen Anordnung im Sinne des § 114 FGO zu beschreiten. Es muss beim vorläufigen Rechtsschutz zwischen dem Individualrechtsschutz und der Funktionsfähigkeit des Systems der Vollstreckungsamtshilfe abgewogen werden. Einerseits sollte unter dem vorläufigen Rechtsschutz möglichst nicht die Effektivität der Vollstreckungsamtshilfe leiden. Die Vollstreckungsamtshilfe könnte bei einem ausufernden Rechtsschutz blockiert werden (s. allgemein zum Informationsverkehr Seer/Gabert, StuW 2010 S. 3, 20). Es ist daher ein möglichst schonender Ausgleich zwischen den gegenläufigen Interessen dergestalt zu schaffen, dass eine einstweilige Anordnung das Ersuchen

Vollstreckungsersuchen
als sonstiges
Verwaltungshandeln
mit Außenwirkung

Rechtsschutz gegenüber dem ersuchenden Staat

allenfalls auf ein Sicherungsersuchen beschränkt, solange die Rechtmäßigkeit des Ersuchens zweifelhaft ist.

Gegen ein Vollstreckungsamtshilfeersuchen kann sich der Steuerschuldner nur gegenüber dem ersuchenden Staat wehren. Wird der ersuchte Staat aufgrund des Ersuchens – wie in einem rein nationalen Vollstreckungsfall – tätig, stehen dem Steuerschuldner indessen alle Rechtsbehelfe nach nationalem Recht gegen die vom ersuchten Staat vorgenommenen Ermittlungen und Vollstreckungsmaßnahmen offen. Soweit es sich dabei um Verwaltungsakte handelt, sind in Deutschland der außergerichtliche Einspruch (§ 347 AO) sowie die Anfechtungsklage zum Finanzgericht (§ 40 Abs. 1 FGO) statthaft. Um vorläufigen Rechtsschutz in diesen Fällen zu erlangen, hat der Steuerschuldner die Aussetzung der Vollziehung nach §§ 361 Abs. 2 AO, 69 Abs. 2, 3 FGO zu beantragen. Auch hier stellt sich das im vorstehenden Absatz behandelte Abwägungsproblem.

FAZIT

Die mit Wirkung zum 1.1.2012 in Kraft tretende EU-Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU vom 16.3.2010 wird den Verfahrensgang beschleunigen und zur weiteren Ausbildung eines europäischen Verwaltungsraums beitragen. Zugleich sollte sich dadurch auch die Erfolgsquote grenzüberschreitender Vollstreckungsmaßnahmen verbessern. Um dies zu erreichen, bedarf es aber auch einer transnationalen Verwaltungskultur. Den Verwaltungsbeamten ist dazu eine über den nationalen Tellerrand hinausgehende Perspektive aufzuzeigen. Sie sind mit dem wachsenden grenzüberschreitenden Amtshilfeinstrumentarium vertraut zu machen und entsprechend zu schulen. Dies gilt nicht nur für die in den jeweiligen Verbindungsstellen Beschäftigten. Vielmehr bedarf es auf der gesamten Breite der Verwaltungsbehörden entsprechender Fortbildungsprogramme, die den Beamten die europäische Verwaltungsdimension vermitteln. Gleichzeitig müssen sich aber auch die Steuerpflichtigen damit vertraut machen, dass der Arm des Fiskus mittlerweile über die nationalen Grenzen hinaus reicht.

AUTOR



Prof. Dr. Roman Seer

ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum. Außerdem ist er Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (DStJG) und deutscher Vertreter im Academic Committee (AC) der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Außerdem hat er zahlreiche Monographien und Beiträge zu Themen des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts verfasst.