

Vollstreckungsamtshilfe in Steuersachen in Europa

Roman Seer

- 1. Notwendigkeit und Zweck der Vollstreckungsamtshilfe**
- 2. Rechtsgrundlagen der Vollstreckungsamtshilfe**
 - 2.1. Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU vom 16.3.2010 und ihre Entwicklung
 - 2.2. Art 27 OECD-MA 2003 und bilaterale Amtshilfeabkommen
 - 2.3. Gemeinsame Konvention von Europarat und OECD zur Amtshilfe in Steuersachen vom 25.1.1988 (mit Protokollerweiterung vom 27.5.2010)
 - 2.4. Weitere Maßnahmen der OECD
 - 2.5. Konkurrenzen
- 3. Instrumente der Vollstreckungsamtshilfe**
- 4. Prinzipien der Vollstreckungsamtshilfe**
 - 4.1. Gegenseitigkeit
 - 4.2. Subsidiaritätsprinzip
 - 4.3. Äquivalenzprinzip
- 5. Subjektiver Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Vollstreckungsamtshilfe**
 - 5.1. Rechtsschutz gegen ausgehende Ersuchen
 - 5.2. Rechtsschutz bei eingehenden Ersuchen
- 6. Schlussbemerkungen**

1. Notwendigkeit und Zweck der Vollstreckungsamtshilfe

Aufgrund der Internationalisierung des Wirtschaftslebens hat die Zahl grenzüberschreitender Sachverhalte mit steuerlicher Relevanz ganz erheblich zugenommen. Nicht nur Unternehmen betätigen sich im Zuge der Globalisierung grenzüberschreitend, auch die Bereitschaft der Bürger, Vermögen oder ihren beruflichen Mittelpunkt ins Ausland zu verlagern, hat zugenommen¹. Diese Mobilität von Unternehmen und Bürgern ist innerhalb Europas gewünscht und durch die EU-Grundfreiheiten auch europarechtlich 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, was als Grund für die verstärkte Einforderung der Amtshilfe anderer Mitgliedstaaten bei der Beitreibung angesehen wird². Damit fordert die grenzüberschreitende Mobilität der Steuerpflichtigen die nationalen Steuerstaaten heraus. Das im Völkerrecht verankerte **Prinzip der formellen Territorialität** hindert Staaten nämlich daran, Hoheitsakte auf einem fremden Staatsgebiet vorzunehmen³. Bezogen auf die europäische Beitreibungsamtshilfe bedeutet dies, dass einzelstaatliche Beitreibungsvorschriften 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 ausgleichen⁴. Jedoch wird die Beitreibungsamtshilfe bislang nur in geringem Umfang genutzt. Davon abgesehen wird Vollstreckungsamtshilfe in nennenswertem Umfang überhaupt nur zwischen den Mitgliedstaaten der EU geleistet⁵. Nach Aussage der Kommission ist die Zahl der Beitreibungersuchen aufgrund der Richtlinie 2008/55/EG vom 26. Mai 2008⁶ innerhalb der EU im Zeitraum von 2003 bis 2008 gestiegen, so etwa von 3.355 bei den Mitgliedstaaten eingehenden Amtshilfeersuchen im Jahr 2003 auf 11.794 im Jahr 2007⁷. Im Fokus der Beitreibungersuchen stehen dabei vor allem Umsatzsteuerforderungen⁸. Hieran zeigt sich auch die Bedeutung einer funktionierenden und effektiven Vollstreckungsamtshilfe zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs.

¹ *Seer/Gabert*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, *StuW* 2010, 3.

² KOM (2009) 28, Kontext des Vorschlags – Allgemeiner Kontext.

³ *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Kommentar, München 2008, Einl. Rz. 16 f., m.w.N.; *Hendricks*, Durchsetzung deutscher Steueransprüche im Ausland, *IStR* 2009, 846.

⁴ *Seer*, Steuerverfahrensrechtliche Bewältigung grenzüberschreitender Sachverhalte, in: FS Schaumburg, Köln 2009, 151 f.; dies sehen auch *Ismer/Sailer*, Der neue Art. 27 OECD-MA: Amtshilfe bei der Beitreibung und Sicherung von Steueransprüchen, *IStR* 2003, 622 (631).

⁵ *Engelschalk*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Kommentar, München (2008), Art. 27 Rn. 2a.

⁶ ABl. L 150 vom 10.6.2008, S. 28.

⁷ KOM (2009) 28, Kontext des Vorschlags – Allgemeiner Kontext, KOM (2009) 451, 3.

⁸ KOM (2009) 28, Kontext des Vorschlags – Allgemeiner Kontext. 57,5 % aller Beitreibungersuchen betreffen Umsatzsteuerforderungen.

Trotz der allgemein gestiegenen Inanspruchnahme der Beitreibungsamtshilfe besteht jedoch weiterhin eine erhebliche Diskrepanz zwischen dem Gesamtbetrag der Forderungen, für die um Beitreibungsamtshilfe ersucht wird, und dem Betrag der Forderungen, die im Wege der Amtshilfe in Europa tatsächlich beigetrieben werden können⁹. Die Gesamterfolgsquote für die Beitreibungsersuchen zwischen den Mitgliedstaaten lag nach dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Anwendung der Bestimmung über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen im Zeitraum 2005 bis 2008 bei zirka 5 %¹⁰. Dies entspricht auch den Angaben des deutschen Bundeszentralamts für Steuern für die von der Bundesrepublik Deutschland angestrebten Beitreibungsersuchen. Aus diesem Grund haben sowohl die EU-Kommission als auch die Mitgliedstaaten ihre Anstrengungen deutlich verstärkt, die Effizienz der Vollstreckungsamtshilfe, deren Inhalt und Umfang nachfolgend dargestellt wird, zu verbessern.

2. Rechtsgrundlagen der Vollstreckungsamtshilfe

2.1. Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU vom 16.3.2010 und ihre Entwicklung

Schon relativ früh und noch vor Inkrafttreten der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG vom 19.12.1977¹¹ wurde die Vollstreckungsamtshilfe in Europa durch eine Richtlinie geregelt. Modalitäten für die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen wurden erstmals mit der Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen¹² festgelegt. Diese Richtlinie wurde nachfolgend mehrfach und in wesentlichen Punkten geändert. So erweiterte die RL 2001/44/EG vom 15.6.2001¹³ den Anwendungsbereich um Einkommen-, Körperschaft- und Versicherungssteuer 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. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen¹⁴ kodifiziert. Die hierin erlassenen gemeinschaftlichen Regeln zur gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung sollten der aus der Entwicklung des Steuerbetrugs erwachsenden Bedrohung der

⁹ KOM (2009) 451, 8.

¹⁰ KOM (2009) 451, 8. So auch der EWSA, vgl. ABl. EU Nr. C 317/120.

¹¹ ABl. EG Nr. L 336, 15.

¹² ABl. EG Nr. L 73 v. 19.3.1976, 18.

¹³ ABl. EG Nr. L 175 v. 28.6.2001, 17.

¹⁴ ABl. EU Nr. L 150/28 v. 10.6.2008, 28.

finanziellen Interessen der Gemeinschaft und der Mitgliedstaaten sowie des Binnenmarktes begegnen, um so dessen Wettbewerbsfähigkeit und Neutralität in steuerlicher Hinsicht besser zu gewährleisten¹⁵. Beide Richtlinien waren durch die Annäherung der maßgebenden nationalen Vorschriften ein erster Schritt zur Verbesserung der Betreibungsverfahren innerhalb Europas. 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 werden¹⁶. 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 der RL 76/308/EWG zur Verfügung standen¹⁷. Die neue Richtlinie soll nun für ein schnelles, effizientes und einheitliches Verfahren zur Beitreibungsamtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten sorgen¹⁸. Nach Auffassung der Kommission weisen die Richtlinien 76/308/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 Beitreibung¹⁹.

Zur Überwindung der mangelnden Effizienz der bestehenden Rechtsgrundlagen hatte die Kommission den Richtlinienentwurf KOM 2009 (28) entwickelt. Mittlerweile ist auf Grundlage dieses Entwurfs die Richtlinie 2010/24/EU vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen²⁰ erlassen worden. Sie hat zum 1.1.2012 die RL 2008/55/EG aufgehoben und muss bis zum 31.12.2011 von den Mitgliedstaaten in das nationale Recht umgesetzt sein. Ebenso wie die ZusammenarbeitsRL 2011/16/EU v. 15.2.2011 (ABl. EU Nr. L 64, 1) zielt die Richtlinie 2010/24/EU auf eine bemerkenswerte Ausdehnung des Auskunftsverkehrs ab. Sie enthält zum Teil weitreichende Änderungen im Vergleich zur Vorgängerrichtlinie. Die wesentlichsten **Neuerungen der Beitreibungs-Richtlinie** sind:

- Ausdehnung des Anwendungsbereichs 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 angesehen²¹;

¹⁵ Gründe für den Erlass der Richtlinie, Tz. 3, ABl. EU Nr. L 150/28.

¹⁶ Gründe für den Erlass der Richtlinie, Tz. 3, ABl. EU Nr. L 84/1.

¹⁷ Vgl. KOM (2009) 28, Kontext des Vorschlags – Gründe und Ziele des Vorschlags.

¹⁸ Vgl. KOM (2009) 28, Kontext des Vorschlags – Gründe und Ziele des Vorschlags.

¹⁹ KOM (2009) 28, Kontext des Vorschlags – Allgemeiner Kontext.

²⁰ ABl. EU Nr. L 84 v. 31.3.2010, 1.

²¹ Czakert, Seminar I: Der internationale Informationsaustausch bei der Festsetzung und Beitreibung von Steuern, IStR 2010, 567, 569.

- Einführung eines **einheitlichen Standardformblatts** für die Zustellung von Rechtstiteln und Entscheidungen im Zusammenhang mit Forderungen (Art. 21 RL). Hierdurch sollen nach Auffassung des Rates der Europäischen Union Probleme bei der Anerkennung und Übersetzung von Rechtstiteln eines Mitgliedstaates und damit die Hauptursache der mangelnden Wirksamkeit der derzeitigen Amtshilfemodalitäten beseitigt werden können²²;
- 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;
- Schaffen 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 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 3.): Ersuchen um Auskünfte, die bei der Beitreibung einer Forderung voraussichtlich erheblich sein werden (Art. 5 RL), Zustellungsersuchen (Art. 8 RL), Beitreibungsersuchen (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 Auskunfts- oder Beitreibungsersuchen zukünftig nicht mehr. Dies entspricht damit dem mittlerweile von der **OECD angenommenen Mindeststandard** für einen effektiven und transparenten Informationsaustausch. Auch wenn man die neue Richtlinie noch nicht als bahnbrechend ansehen will²³, wird sie die Vollstreckungshilfe zwischen den EU-Mitgliedstaaten doch spürbar

²² ABl. EU Nr. L 84/1.

²³ Skeptisch etwa *Vascega/van Thiel*, Council adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims, *European Taxation* 2010, 231 (236).

verbessern²⁴. Sie muss zudem im Kontext zu der parallel auf den Weg gebrachten Neufassung der AmtshilfeRL durch die ZusammenarbeitsRL 2011/16/EU gesehen werden²⁵.

2.2. Art 27 OECD-MA 2003 und bilaterale Amtshilfeabkommen

Mit dem MA 2003 wurde in Art. 27 erstmals eine Vorschrift zur Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuern in das OECD-MA aufgenommen. Art. 27 erweitert damit die zwischenstaatliche Amts- und Rechtshilfe und begründet einen Anspruch auf bzw. eine Verpflichtung zur Leistung von Vollstreckungshilfe²⁶. Nach Art. 27 leisten die Vertragsstaaten einander **Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steueransprüchen, unabhängig von der Ansässigkeit des Steuerschuldners und für Steuern jeder Art und Bezeichnung**. Eine zwischenstaatliche Zustellungshilfe ist von Art. 27 – anders als nach der EU-BeitreibungsRL – jedoch nicht umfasst. Es besteht aber die Möglichkeit einer einfachen postalischen Zustellung an den Empfänger im Ausland, falls der Empfängerstaat dazu seine Zustimmung erteilt. Eine derartige generelle Zustimmung zur postalischen Zusendung haben sämtliche Staaten, mit denen Deutschland ein DBA mit Vollstreckungshilfevorschriften oder Amts- und Rechtshilfeverträge abgeschlossen hat, erteilt²⁷. Art. 27 ermächtigt den ersuchenden Staat aber nicht zu Amtshandlungen auf dem Territorium des anderen Vertragsstaates oder zur Mitwirkung eines Vollstreckungsbeamten bei vom anderen Vertragsstaat durchgeführten Vollstreckungsmaßnahmen (**Prinzip der Passivität**). Bisher ist eine **Vollstreckungsklausel** nur selten in DBA aufgenommen worden²⁸. In der deutschen DBA-Praxis entsprechen bisher lediglich Art. 28 DBA-Polen²⁹ und Art. 27 DBA-Mexiko³⁰ der Vollstreckungsklausel des DBA-MA. Im Jahre 2010 hat die Bundesrepublik Deutschland aber drei neue DBA, die eine Art. 27 DBA-MA entsprechende Vollstreckungsklausel enthalten, mit Albanien, Bulgarien und Uruguay abgeschlossen³¹.

Daneben können aber auch vor Einführung der BeitreibungsRL bzw. vor der Erweiterung des OECD-MA abgeschlossene **bilaterale Amtshilfeabkommen** eine Vollstreckungsamtshilfe vorsehen. Beispiele aus der deutschen Amtshilfe-

²⁴ Czakert (Fn. 21), IStR 2010, 567 (569).

²⁵ Zum Vergleich zur bisherigen EG-AmtshilfeRL s. *Gabert*, Die neue EU-AmtshilfeRL – Informationsaustausch in Steuersachen, IWB 2011, 250 ff.

²⁶ *Engelschalk* (Fn. 5), Art 27, Rn. 13; ausführlich zu der Erweiterung *Ismer/Sailer* (Fn. 4), IStR 2003, 622 ff.

²⁷ *Engelschalk* (Fn. 5), Art. 27, Rn. 16.

²⁸ *Hendricks* (Fn. 1), IStR 2009, 846, 847: zählt für die Bundesrepublik Deutschland zehn DBA auf: Algerien (Art. 27 DBA 2008), Belgien (Art. 27 DBA 1967), Dänemark (Art. 33 DBA 1995), Frankreich (Art. 27 DBA 1959), Kanada (Art. 27 DBA 2001), Luxemburg (Art. 24 DBA 1958), Norwegen (Art. 27 DBA 1991), Polen (Art. 28 DBA 2003), Schweden (Art. 32 DBA 1992) und die USA (Art. 26 Abs. 4 DBA 2006).

²⁹ BGBl. II 2005, 363.

³⁰ BGBl. II 2010, 62.

³¹ Art. 27 DBA-Albanien v. 6.4.2010, Art. 26 DBA-Bulgarien v. 25.1.2010; Art. 26 DBA-Uruguay v. 9.3.2010, abrufbar unter www.bmf.de.

praxis sind die Rechts- und Amtshilfeabkommens in Steuersachen mit Finnland und Italien vom 22.1.1936³² und vom 3.3.1939³³ sowie Art. 3, Art. 11 ff. des Vertrags zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen v. 4.10.1954³⁴. Art. 11, 12 des deutsch-österreichischen Vertrages sehen eine Vollstreckungsamtshilfe beider Staaten vor. Auch nach dem Beitritt Österreichs zur EU richtet sich die Vollstreckungsamtshilfe primär nach diesen Vorschriften³⁵. Die Vollstreckungsamtshilfe wurde damit bereits vor dem Zusammenwachsen eines Verwaltungsraums innerhalb der Europäischen Union vereinzelt auf der Basis von Gegenseitigkeit praktiziert.

2.3. Gemeinsame Konvention von Europarat und OECD zur Amtshilfe in Steuersachen vom 25.1.1988 (mit Protokollerweiterung vom 27.5.2010)

Die Schwächen der früheren Regelungen hatten zudem bereits der Europarat und die OECD erkannt und am 25.1.1988 ein multilaterales Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vorgelegt³⁶. Zu den Vertragsstaaten zählen nicht nur einige Mitgliedstaaten der EU (Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Italien, die Niederlande, Polen, Schweden), sondern auch Aserbaidschan, Island, Kanada, Norwegen, die Ukraine und die USA. Deutschland hat nach längerer Zurückhaltung die Konvention erst am 27.4.2008 unterzeichnet, aber noch nicht ratifiziert. Am 27.5.2010 wurde die Konvention um ein Protokoll erweitert, über das der OECD-Standard gemäß Art. 26 OECD-DBA-MA in der Konvention verankert wird. Zudem wurde die Konvention auch für Nicht-OECD- und Nicht-Europaratsmitglieder geöffnet. Art. 11–16 der Konvention enthalten Regelungen über die Vollstreckungsamtshilfe. Die Vorschriften gelten nicht nur für **Steuern jeder Art und Bezeichnung** (ausgeschlossen sind lediglich Zölle), sondern grundsätzlich auch für Sozialversicherungsbeiträge (s. Art. 2 Nr. 1 lit. b sublit. ii der Konvention)³⁷. Für die Signatarstaaten besteht der Vorteil der Konvention darin, dass deren Unterzeichnung die Rechtsgrundlage für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch mit allen Unterzeichnerstaaten schafft, ohne dass darüber hinaus noch zeitaufwendig jeweils ein bilaterales Informationsabkommen ausgehandelt werden müsste³⁸. Allerdings bleibt die Vollstreckungsamtshilfe nach der Konvention hinter Art. 27 DBA-MA insoweit zurück, als die Konvention grundsätzlich danach unterscheidet, ob der Steuerschuldner im ersuchenden Vertragsstaat ansässig ist oder nicht. Eine weitere Einschränkung be-

³² RStBl. 1936, 94.

³³ RStBl. 1939, 377.

³⁴ BGBl. II 1955, 833; für Österreich BGBl. 1955/249.

³⁵ *Engelschalk* (Fn. 5), Art. 27, Rn. 7.

³⁶ SEV Nr. 127.

³⁷ Die Signatarstaaten können die Anwendung der Konvention jedoch auf Steuern von Einkommen und Vermögen beschränken.

³⁸ *Czakert* (Fn. 21), IStR 2010, 567 (569).

steht darin, dass die Konvention betagte Vollstreckungstitel von der Vollstreckungshilfe ausschließt (siehe dazu auch unten 4.2.)³⁹.

2.4. Weitere Maßnahmen der OECD

Wenn Staaten bekunden, OECD-Standards beim Auskunftsverkehr einhalten zu wollen, müssen sie auch die notwendigen tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen dafür schaffen. Seit dem Jahr 2010 überprüft das „Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes“ der OECD in einem sog. **Peer-Review-Prozess**, ob alle Staaten ihre Verpflichtungen erfüllen und den OECD-Standard in ihren Beziehungen zu anderen Staaten anwenden. Hierbei wird in einer ersten Phase zunächst überprüft, ob die rechtlichen Voraussetzungen geschaffen und die administrativen Vorkehrungen getroffen wurden, welche die Anwendung des OECD-Standards überhaupt ermöglichen⁴⁰. In einer zweiten Phase werden dann die administrativen Vorkehrungen der Staaten geprüft, um festzustellen, ob auch *tatsächlich* die Voraussetzungen für einen effektiven und transparenten Informationsaustausch geschaffen worden sind. Der Review-Prozess betrifft auch Deutschland und Österreich in den Jahren 2010 bis 2012.

Die OECD hat außerdem ein „**Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection**“⁴¹ entwickelt. Dieses setzt sich ausführlich mit den Regelungen der beiden Rechtsgrundlagen auf OECD-Ebene auseinander und trifft Ausführungen zu praktischen Aspekten bei der Beitreibungsamtshilfe. Es enthält die einzelnen Schritte von der Vorbereitung eines Beitreibungsersuchens über die Bearbeitung des Ersuchens im ersuchten Staat bis zum Abschluss. **Checklisten** und **Ersuchensmuster** sollen das Verwaltungshandeln standardisieren⁴².

2.5. Konkurrenzen

Die unionsrechtlichen und bilateralen Rechtsgrundlagen einer Vollstreckungsamtshilfe stehen grundsätzlich im Sinne einer **Realkonkurrenz** nebeneinander⁴³. Im Verhältnis zu den EU-Mitgliedstaaten sollen die Finanzbehörden Vollstreckungsamtshilfe in der Regel auf der Grundlage der EU-BeitreibungsRL in Anspruch nehmen⁴⁴. Zum einen folgt dies aus der Lex-posterior-Regel, wonach die in das nationale Recht umgesetzte Beitreibungs-Richtlinie gegenüber den früheren bilateralen Regeln einen **Mindeststandard der grenzüberschreitenden Verwal-**

³⁹ Zu den Unterschieden s. *Engelschalk* (Fn. 5), Art. 27 Rn. 9.

⁴⁰ Dazu *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions, Paris 2010; siehe nun Report des *Global Forum*, Peer Review Report, Phase 1: Legal and Regulatory Framework, Paris 2010.

⁴¹ Siehe *OECD Committee on Fiscal Affairs* v. 26.1.2007.

⁴² *Manual*, a.a.O., 23 ff., Annex I und II.

⁴³ *OECD*, Manual on the implementation of assistance in tax collection, 6 f.; ebenso *Ismer/Sailer* (Fn. 4), *IStR* 2003, 622 (623).

⁴⁴ So BMF-Merkblatt v. 19.1.2004 zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung), *BStBl. I* 2004, 66 (68).

tungskooperation setzt⁴⁵. Zum anderen folgt dies auch aus dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts⁴⁶. Nach Art. 24 RL 2010/24/EU gilt die Richtlinie unbeschadet der Erfüllung von sich aus bi- oder multilateralen Übereinkünften oder Vereinbarungen ergebenden Verpflichtungen zur Leistung von Amtshilfe in größerem Umfang. In dieses Rangverhältnis fügt sich auch die gemeinsame Konvention von OECD und Europarat (siehe 2.3.) ein. Nach der durch die Protokollerweiterung vom 27.5.2010 geänderten Fassung des Art. 27 Abs. 2 ist die EU-BeitreibungsRL grundsätzlich vorrangig, es sei denn, die Konvention enthält weitergehende Maßnahmen der internationalen Amtshilfe. Dies könnte vor allem aufgrund der Reichweite der Konvention (Einbeziehung von Sozialversicherungsabgaben) relevant werden.

3. Instrumente der Vollstreckungsamtshilfe

Nach der EU-BeitreibungsRL sind die folgenden Vollstreckungsamtshilfeersuchen 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 besitzt⁴⁷. Flankiert wird ein Auskunftsersuchen um die Möglichkeit eines **Zustellungsersuchens** (Art. 8 BeitrRL). Es dient vor allem dazu, der Finanzbehörde durch eine wirksame Bekanntgabe des zu vollstreckenden Verwaltungsakts in das Ausland überhaupt erst die formal-rechtlichen Voraussetzungen eines wirksamen Vollstreckungstitels zu schaffen. 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 Mitgliedstaat stammen. Dem Zustellungsersuchen ist ein Standardformblatt mit den in Art. 8 Abs. 1 lit. a bis 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.m. Art. 14 Abs. 4, 3. Unterabs. BeitrRL aber eine Ausnahme, sofern die geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaates eine Vollstreckung angefochtener Steuerforderungen zulassen. Diese Regelung unterscheidet sich in ihrem

⁴⁵ Seer/Gabert (Fn. 1), StuW 2010, 3 (11).

⁴⁶ Siehe auch *Drüen*, Implementation of provisions of mutual assistance in tax affairs, in *Seer/Gabert*, Mutual Assistance and Information Exchange, EATLP Tax Series, Vol. 8, Amsterdam 2010, 55 (59).

⁴⁷ Seer/Gabert (Fn. 1), StuW 2010, 3 (15).

Wortlaut von Art. 27 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA 2003, der die Möglichkeit der Beitreibung einer angefochtenen Forderung vom Rechtszustand im ersuchenden Staat abhängig macht. Gleichwohl soll nach Tz. 16 des OECD-Musterkommentars im ersuchten Staat nicht vollstreckt werden können, wenn nach dessen Rechtsvorschriften keine Vollstreckung angefochtener Steuerforderungen zulässig ist. Nach Art. 27 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA 2003 hat der ersuchte Staat die Vollstreckung so durchzuführen, als handle es sich um einen eigenen Steueranspruch. Er muss daher die eigenen Grenzen der Vollstreckung einhalten⁴⁸. Auch hier wird wieder der Charakter der passiven internationalen Amtshilfe deutlich. Steuerverwaltungsakte sind in Deutschland nach § 361 Abs. 1 AO, § 69 Abs. 1 FGO im Interesse der Sicherung eines funktionsfähigen Staatshaushalts sofort vollstreckbar⁴⁹. Dasselbe gilt gem. § 254 BAO in Österreich. 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 Vollstreckungsamtshilfe zunächst nichts. Setzt aber der ersuchende Staat (in Gestalt der Finanzbehörde oder des Finanzgerichts) die Vollziehung des angefochtenen Steuerverwaltungsakts aus, verliert dieser seine Vollstreckbarkeit, so dass das Beitreibungsersuchen nicht weiter verfolgt oder erfüllt werden darf⁵⁰.

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, wenn dieser 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 2003. Voraussetzung ist, dass sowohl im ersuchenden als auch im ersuchten Staat Sicherungsmaßnahmen möglich sind. Als Beispiel nennt Tz. 20 des OECD-Musterkommentars dazu den Arrest; in Deutschland ist dies die Anordnung und Vollziehung des dinglichen **Arrests** nach § 324 AO.

Vollstreckungsamtshilfe ist grundsätzlich **Ersuchenshilfe**. Davon macht der neu eingeführte Art. 6 BeitrRL in begrenztem Umfang eine Ausnahme, indem er **in Erstattungsfällen** eine **Spontanauskunft** zulässt. Danach kann der Mitgliedstaat, von dem die Erstattung vorgenommen werden soll, 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 er kurzfristig ein Beitreibungs-, mindestens aber ein Sicherungsersuchen an den die Spontanauskunft erteilenden Mitgliedstaat richten

⁴⁸ Die Vertragsstaaten können aber abweichend vereinbaren, dass es nur auf die Vollstreckbarkeit im ersuchenden Staat ankommt. Dazu bietet Art. 16 OECD-Musterkommentar eine abweichende Musterklausel an, s.a. *Ismer/Seiler* (Fn. 4), IStR 2003, 622 (626).

⁴⁹ *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 22 Rz. 25.

⁵⁰ *Ismer/Seiler* (Fn. 4), IStR 2003; 622 (626).

kann. Dies ist gerade in Umsatzsteuerfällen eine nicht zu unterschätzende Erweiterung des Informationsaustauschs⁵¹.

Art. 7 BeitrRL erlaubt nunmehr, 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 Vollstreckungsamtshilfe und zur Steigerung der Effizienz⁵² ein erster Einstieg in eine **aktive Vollstreckungsamtshilfe**⁵³.

4. Prinzipien der Vollstreckungsamtshilfe

Der internationale Informationsaustausch ist von vier Prinzipien geprägt. Neben dem bereits unter 3. angesprochenen Prinzip der Passivität des ersuchenden Staates sind dies die Prinzipien der Gegenseitigkeit, der Subsidiarität und der Äquivalenz. Ein Verstoß gegen die Prinzipien kann dem ersuchten Staat das Recht geben, die Auskunftserteilung zu verweigern. Diese Prinzipien gelten allgemein für die Amtshilfe, beschränken sich also nicht auf die Vollstreckungsamtshilfe.

4.1. 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 könnte⁵⁴. Das bedeutet, dass die einzelnen von der ersuchten Behörde erwarteten Auskünfte und Maßnahmen im Recht des ersuchenden Staats ihr Pendant aufweisen, wobei es ausreichen soll, wenn qualitativ gleichartige Ermittlungsergebnisse – wenn auch mit anderen Methoden – zu erreichen sind⁵⁵. 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**⁵⁶. 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 einräumen. Deshalb bindet etwa Art. 11 Abs. 1 i.V.m.

⁵¹ Siehe auch *Vascega/van Thiel* (Fn. 23), *European Taxation* 2010, 231 (235).

⁵² So die Motive, s. ABl. EU Nr. L 84/2.

⁵³ Siehe auch *Vascega/van Thiel* (Fn. 23), *European Taxation* 2010, 231 (235).

⁵⁴ *Lohr*, *Der internationale Auskunftsverkehr im Steuerverfahren*, Wien 1993, 42.

⁵⁵ *Carl/Klos*, *Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen*, Herne/Berlin 1995, 130.

⁵⁶ *Carl/Klos* (Fn. 55), 135.

Art. 14 Abs. 4 Unterabs. 3 BeitrRL die Gewährung der Vollstreckungsamtshilfe 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 (siehe bereits unter 3.). 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 durchführt⁵⁷.

4.2. Subsidiaritätsprinzip

Das Gegenseitigkeitsprinzip wird vom Subsidiaritätsprinzip flankiert. Danach müssen die Mitgliedstaaten zunächst die Ermittlungs- und Vollstreckungsmöglichkeiten auf ihrem eigenen Territorium ausgeschöpft haben. 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 lit. a und b BeitrRL 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 lit. c DBA-MA 2003 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 sind, ausgeschöpft hat. Dabei gilt nach Art. 27 Abs. 8 lit. d DBA-MA 2003 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 verzichten⁵⁸. Die Verwaltungsökonomie verlangt umgekehrt dann aber auch nach der Befugnis, ein Beitreibungsersuchen bereitstellen zu können, wenn die Verwaltungsvollstreckung auf dem eigenen Territorium wirtschaftlichen keinen Sinn (mehr) macht.

⁵⁷ Siehe allgemein für den internationalen Amtshilfeverkehr *Engelschalk* (Fn. 5), Art. 26 Rn. 101.

⁵⁸ Art. 20 Abs. 2 Unterabs. 2 BeitrRL sieht aber ausnahmsweise die Möglichkeit vor, dass die Mitgliedstaaten in Einzelfällen Kostenerstattungsmodalitäten vereinbaren.

Dem Subsidiaritätsprinzip entspricht es außerdem, dass Art. 18 Abs. 2 BeitrRL die Verpflichtung zur Vollstreckungsamtshilfe für **betagte Forderungen** verneint, d.h. solche, 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 zehn 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 DBA-MA) nicht nach dem Recht des ersuchten, sondern ausschließlich nach dem Recht des ersuchenden Mitgliedstaates.

4.3. Äquivalenzprinzip

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 DBA-MA 2003) wird zum Zwecke der Beitreibung jede Forderung, für die ein Beitreibungsersuchen vorliegt, im ersuchten Mitgliedstaat grundsätzlich wie eine eigene Forderung des ersuchten Mitgliedstaates 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 sollten⁵⁹. Umgekehrt dürfen ihre Ermittlungs- und Vollstreckungsmaßnahmen aber auch nicht hinter dem zurückbleiben, was bei rein nationalen Fällen üblich ist.

5. Subjektiver Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Vollstreckungsamtshilfe

5.1. Rechtsschutz gegen ausgehende Ersuchen

Ein ausgehendes Vollstreckungsersuchen kann nach deutschem Verständnis in unterschiedlicher Weise **subjektive Rechte des Steuerschuldners** berühren. Die mit

⁵⁹ Siehe auch *Lohr* (Fn. 54), 41.

dem Ersuchen verbundene Weitergabe von Daten kann das nach Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Datenschutzrecht) beeinträchtigen⁶⁰. Dessen ungeachtet ist ein Vollstreckungsamtshilfeersuchen (Auskunfts-, Beitreibungs-, Sicherungersuchen) 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 müssen daher die allgemeinen Voraussetzungen für eine Vollstreckung gegeben sein (§§ 251, 254 AO), d.h. es muss ein vollstreckbarer Verwaltungsakt vorliegen, der Anspruch muss fällig, durch ein Leistungsgebot eingefordert und die Schonfrist des § 254 Abs. 1 S. 1 AO muss abgelaufen sein⁶¹. Des Weiteren muss die ersuchende Finanzbehörde die sich aus dem Gegenseitigkeitserfordernis ergebenden Beschränkungen 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.m. § 850c ZPO) scheitern würde⁶².

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 21.7.2009 deshalb ein auf der Grundlage der BeitrRL an einen anderen EU-Mitgliedstaat gestelltes Vollstreckungsersuchen zwar nicht als einen Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO, aber auch nicht als einen rein behördeninternen Vorgang, sondern als ein **sonstiges Verwaltungshandeln mit Außenwirkung** qualifiziert⁶³. 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 gegebenenfalls 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.v. § 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 gegebenenfalls 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 würde⁶⁴. 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 Antrages auf Erlass einer **einstweiligen Anordnung** im Sinne des § 114 FGO zu be-

⁶⁰ Seer/Gabert (Fn. 1), StuW 2010, 3 (18 f.).

⁶¹ Zutreffend Hendricks (Fn. 1), IStR 2009, 846 (850).

⁶² Zutreffend Hendricks (Fn. 1), IStR 2009, 846 (850).

⁶³ BFH-Urt. v. 21.7.2009 – VII R 52/08, BStBl. II 2010, 51 (53).

⁶⁴ Zutreffend Hendricks (Fn. 1), IStR 2009, 846 (851).

schreiten. Es muss beim vorläufigen Rechtsschutz eine Abwägung zwischen dem Individualrechtsschutz und der Funktionsfähigkeit des Systems der Vollstreckungsamtshilfe getroffen werden. Die Effektivität soll möglichst nicht unter dem vorläufigen Rechtsschutz leiden. Die Vollstreckungsamtshilfe könnte bei einem ausufernden Rechtsschutz blockiert werden⁶⁵. Es ist daher ein möglichst schonender Ausgleich zwischen den gegenläufigen Interessen dergestalt zu schaffen, dass eine einstweilige Anordnung das Ersuchen allenfalls auf ein Sicherungsersuchen beschränkt, solange die Rechtmäßigkeit des Ersuchens zweifelhaft ist.

5.2. Rechtsschutz bei eingehenden Ersuchen

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 unter 5.1. dargelegte Abwägungsproblem.

6. Schlussbemerkungen

Die Vollstreckungsamtshilfe spielt in Europa zunehmend eine bedeutendere Rolle. Deutlich wird dies daran, dass in den letzten Jahren die Rechtsgrundlagen für die Gewährung von Vollstreckungsamtshilfe ausgebaut worden sind. Nach Maßgabe des Art. 27 OECD-MA 2003 enthalten jüngere DBA vermehrt bilaterale Vollstreckungsklauseln. Die mit Wirkung zum 1.1.2012 neu gestaltete EU-Beitreibungsrichtlinie wird den Verfahrensgang erheblich beschleunigen und zur weiteren Ausbildung eines **europäischen Verwaltungsraums** beitragen. Allerdings bedarf es zu dessen Verwirklichung auch einer **transnationalen Verwaltungskultur**⁶⁶. 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 steuerliche Nexus nicht mehr an den nationalen Grenzen Halt macht.

⁶⁵ Siehe allgemein zum Informationsverkehr *Seer/Gabert* (Fn. 1), *StuW* 2010, 3 (20).

⁶⁶ *Seer* (Fn. 4), *Festschrift für H. Schaumburg*, 151 (166).