ROMAN SEER

Informationsaustausch innerhalb der EU über sog. Advance Tax Rulings/Advance Pricing Arrangements – zum Entwurf der EU-Kommission vom 18.3.2015

I. Einführung

Das von *Dietmar Gosch* bearbeitete steuerrechtliche Spektrum ist beeindruckend weit. Darin zeigt er sich als ein *universaler* Steuerrechtler. Ihm sind die Feinheiten des nationalen, europäischen und internationalen materiellen Steuerrechts ebenso vertraut wie die des Steuerverfahrens. Deshalb macht es Sinn, ihm ein aktuelles Schnittstellenthema zu widmen. Auf Initiative der Finanzminister der G20-Staaten hat die OECD einen insgesamt 15 Punkte umfassenden Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) in 2013 veröffentlicht. Unter „Action 5" findet sich der folgende Handlungsauftrag:[1]

„Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance

Revamp the work on harmful tax practices with a priority on improving transparency, including compulsory spontaneous exchange on rulings related to preferential regimes, and on requiring substantial activity for any preferential regime. It will take a holistic approach to evaluate preferential tax regimes in the BEPS context. …"

Im September 2014 veröffentlichte die OECD zum Aktionspunkt 5 ein Arbeitsergebnis.[2] Darin schlägt sie eine Erhöhung der Transparenz durch einen verbindlichen *spontanen* Informationsaustausch über Vorabzusagen („Rulings") im Zusammenhang mit *Sondersteuerregelungen* vor.[3] Darunter fallen sog. Advance Tax Rulings (ATR) und sog. Advance Pricing Agreements/Arrangements (APA), die zu einer Abweichung von der Normalbesteuerung führen. Zwischenzeitlich hatten Journalisten Steuervereinbarungen recherchiert, die international tätige Konzerne zwischen 2002 und 2010 mit Luxemburger Finanzbehörden getroffen hatten.[4] Die getroffenen Steuervereinbarungen manifestierten sich in verbindlichen ATR, in denen die Luxemburger Finanzbehörden grenzüberschreitende, die Konzernsteuerquote erheblich reduzierende Steuergestaltungen absicherten.[5] Die Hintergründe zu den auf der Ebene der OECD/G20 ergriffenen Maßnahmen hat *Siegfried Grotherr* in dieser Festschrift näher skizziert, so dass auf dessen Beitrag näher verwiesen werden kann.[6]

---

[1] *OECD* Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, 18.

[2] *OECD* Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz (deutsche Übersetzung), 2014.

[3] *OECD* (Fn. 2), 37 ff.

[4] Die Dokumente stammten aus Beständen von PwC Niederlande, wo sie wahrscheinlich von einem ehemaligen Mitarbeiter entwendet worden waren, s. *Süddeutsche Zeitung* v. 7.11.2014, abrufbar unter http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuermaerchenland-1.2206040.

[5] Zur Luxemburger Verwaltungspraxis s. *Süddeutsche Zeitung* v. 7.11.2014 (Fn. 4).

[6] *Grotherr* Automatischer Informationsaustausch (EU) und spontaner Informationsaustausch (OECD/G20) über verbindliche Steuerauskünfte in der vergleichenden Perspektive, in dieser Festschrift.

Während *Grotherr* den größeren Zusammenhang im Überblick darstellt, wird sich der nachfolgende Beitrag allein auf die EU-Ebene konzentrieren. Die EU-Kommission hat auf die bekannt gewordenen Verwaltungspraktiken hin mittlerweile förmliche EU-Beihilfe-Prüfverfahren nach Art. 108 AEUV eröffnet[7] und die Untersuchung sogar auf alle Mitgliedstaaten ausgeweitet.[8] Darin erschöpfen sich ihre Maßnahmen jedoch nicht. Da sie die im Ermessen des jeweiligen Mitgliedstaats liegende bloße Möglichkeit von Spontanauskünften für ineffektiv hält, hat sie nun einen Vorschlag zur Änderung der Kooperations-Richtlinie 2011/16/EU[9] vorgelegt, die den Anwendungsbereich des automatischen Informationsaustausches über den erst jüngst verabschiedeten Standard[10] hinaus weiter ausdehnen will.[11] Im Folgenden soll der Inhalt der geplanten Richtlinie kritisch reflektiert werden.

II. Gegenstände des erweiterten Auskunftsverkehrs

1. Grenzüberschreitende sog. Advance Tax Rulings (ATR)

Die Initiative der EU-Kommission richtet sich gegen „aggressive" Steuerplanungen multinational tätiger Unternehmen. Darunter versteht die EU-Kommission insbesondere das Ausnutzen einer mangelnden Abstimmung zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen, indem ein doppelter Abzug von Ausgaben (sowohl im Quellen- als auch im Ansässigkeitsstaat) oder eine doppelte Nichtbesteuerung (weder im Quellen- noch im Ansässigkeitsstaat) bewirkt wird. Zwar erkennt die EU-Kommission das legitime Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit durch Erteilung von ATR. Deshalb können ATR nicht unter einen Generalverdacht der Absicherung „aggressiver" Steuergestaltungen gestellt werden. Jedoch meint die EU-Kommission vor dem Hintergrund der unter I. bereits angesprochenen sog. Luxemburg Leaks, dass einige ATR dazu angeboten würden, um eine allein steuerplanungsgetriebene Gestaltung abzusichern.[12] Daher gelangt die EU-Kommission zu der Einsicht, dass

---

[7] Aufforderung an Luxemburg zur Vorlage von Informationen über Steuerpraktiken v. 24.3.2014 (IP/14/309); Prüfung von Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Apple (Irland), Starbucks (Niederlande), Fiat Finance and Trade (Luxemburg) und Amazon (Luxemburg) lt. Pressemitteilungen v. 11.6./7.10.2014 (IP/14/663 u. 1105); Prüfung der belgischen Regelung zu Gewinnüberschüssen bei multinationalen Unternehmen v. 3.2.2015 (IP/15/4080). Am 21.10.2015 hat die EU-Komission einen Beschluss bekannt gegeben, wonach Luxemburg und die Niederlande Fiat Finance and Trade sowie Starbucks selektive Steuervorteile gewährt haben und diese zurückzufordern seien.

[8] Siehe Pressemitteilung v. 17.12.2014, IP/14/2742.

[9] Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. EU v. 11.3.2011, L 64/1.

[10] Siehe Richtlinie 2014/107/EU des Rates v. 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. EU v. 16.12.2014, L 359/1; zu dem danach ab dem 1.1.2016 in Kraft tretenden grenzüberschreitenden Informationsaustausch über Finanzkonten s. außerdem *OECD* Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Paris 2014; *Seer/Wilms* StuW 2015, 118.

[11] EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung v. 18.3./30.3.2015, COM (2015), 135 final/2. Der Rat der EU (ECOFIN) hat am 6.10.2015 dem Richtlinienvorschlag im Wesentlichen zugestimmt, aber einige durchaus gewichtige Änderungen vorgenommen (s. 12774/15 FISC 122 ECOFIN 752). Soweit möglich sind die Änderungen in dem Beitrag noch berücksichtigt worden.

[12] Eingehend *Commission Staff Working Document* zu dem Richtlinienentwurf (Fn. 11), Technical analysis of focus and scope of the legal proposal, v. 18.3.2015, SWD (2015), 60 final, 5 ff.

„Steuervorbescheide, mit denen nationale Steuerbehörden den Unternehmen bestätigen, wie eine konkrete Transaktion nach den bestehenden Rechtsvorschriften besteuert wird, und die somit für Rechtssicherheit in Bezug auf das jeweilige Konstrukt sorgen, derartigen Praktiken häufig Vorschub leisten".[13]

Das deutsche Steuerverfahrensrecht kennt jedoch keinen *Steuervorbescheid* im technischen Sinne. Mit einem Vorbescheid entscheidet eine Behörde abschließend und verbindlich über einzelne Zulässigkeits- oder Genehmigungsvoraussetzungen bei größeren Projekten. Ein typisches Beispiel bildet § 9 BImSchG, wonach im Rahmen der Erteilung einer immissionsschutzrechtlichen Genehmigung für eine Anlage über einzelne Genehmigungsvoraussetzungen sowie über den Standort der Anlage durch Vorbescheid entschieden werden kann.[14] Davon zu unterscheiden ist die *Zusage*, mit der sich die Behörde einseitig zu einem bestimmten zukünftigen Verhalten verpflichtet.[15] Handelt es sich dabei um einen zukünftigen Verwaltungsakt, spricht § 38 Abs. 1 VwVfG von einer „Zusicherung". Die Zusage bindet *allein* die Behörde, nicht aber den Steuerpflichtigen, der als Begünstigter eine Art von Option erhält, die er nutzen kann, aber nicht muss.[16] Ausdrücklich geregelt sind im Steuerverfahrensrecht die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung (§§ 204–207 AO) und die verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2–7 AO i.V. mit der Steuer-Auskunftsverordnung – StAuskV v. 30.11.2007[17]). Es stellt sich die Frage, ob diese einseitigen Selbstverpflichtungen von dem Richtlinienentwurf überhaupt erfasst werden.

Betrachtet man allerdings die geplante Definition des Art. 3 Nr. 14 der Kooperations-RL, wird deutlich, dass der Begriff „Vorbescheid" in einem *weiten Sinn* zu verstehen ist. Dabei ist die deutsche Fassung grammatikalisch verunglückt. Klarer ist insoweit die englische Fassung des Entwurfs:[18]

„‚Advance cross-border ruling' means any agreement, communication, or any other instrument or action with similar effects, including one issued in the context of a tax audit, which

(a) is given by, or on behalf of, the government or the tax authority of a Member State, or any territorial or administrative subdivisions thereof, to any person;

(b) concerns the interpretation or application of a legal or administrative provision concerning the administration or enforcement of national laws relating to taxes of the Member State, or its territorial or administrative subdivisions;

(c) relates to a cross-border transaction or to the question of whether or not activities carried on by a legal person in the other Member State create a permanent establishment, and

(d) is made in advance of the transactions or of the activities in the other Member State potentially creating a permanent establishment or of the filing of a tax return covering the period in which the transaction or series of transactions or activities took place."

Diese Definition deckt sich mit dem weiten Verständnis von ATR, wie er im internationalen Steuerrecht gebräuchlich ist, und umfasst gerade auch die verbindliche Auskunft und verbindliche Zusage deutschen Verfahrensrechts.[19] Da nach Art. 3 Nr. 14 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL ein „Vorbescheid" – im Gleichklang mit der englisch-

---

[13] Begründung des Richtlinienentwurfs (Fn. 11), 2.

[14] Statt vieler: *Maurer* Allgemeines Verwaltungsrecht, 18. Aufl., 2011, § 9 Rn. 63; Wolff/Bachof/Stober/Kluth/*Stober* Allgemeines Verwaltungsrecht I, 12. Aufl., München 2007, § 53 Rn. 26; *Erbguth* Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., 2015, § 12 Rn. 50.

[15] Tipke/Lang/*Seer*, Steuerrecht 22. Aufl., 2015, § 21 Rn. 14; a. A. *Bäcker* VerwArch. Bd. 103 (2012), 558 (577), für den der Vorbescheid nur ein speziell geregelter Sonderfall der Zusage ist.

[16] Siehe bereits *G. Mayer* Die Zusage nach der Abgabenordnung, 1977, Diss., 1991, 63.

[17] BGBl. I 2783.

[18] Siehe Art. 1 Abs. 1 des Richtlinienentwurfs (Fn. 11), 10 (EN); s. nun auch die neu gefasste Definition in dem geänderten Entwurf der ECOFIN v. 6.10.2015 (Fn. 11), a.a.O., 9 f. (DE).

[19] Siehe bereits *IFA Kongress 1999* Advance Rulings, Vol. 84b, 1999, mit dem deutschen Länderbericht v. *Blumers*, a. a. O., 383 (386 f.); *IFA Kongress 2011* Seminar J, Tax Rulings Inter-

sprachigen Fassung – jede Art von „Vereinbarung, Mitteilung, Instrument oder Maßnahme" sein kann, sind auch *Verständigungen mit Zukunftswirkung* mögliche „Vorbescheide". Allerdings soll die Bindungswirkung von sog. tatsächlichen Verständigungen auf bereits abgeschlossene Sachverhalte beschränkt sein.[20] Davon macht das BMF selbst aber eine Ausnahme, wenn es sich um Dauersachverhalte (oder um Sachverhalte mit Dauerwiederkehr) handelt, die in die Zukunft hineinwirken. Besteht ein beiderseitiger Rechtsbindungswille, bindet die Verständigung nach Auffassung des BMF – gleichbleibende tatsächliche Verhältnisse vorausgesetzt – auch für die Zukunft.[21] Dabei können in der sog. tatsächlichen Verständigung auch durchaus in die Zukunft wirkende Rechtsausführungen enthalten sein. Zwar folgt die h.M. nach wie vor dem Dogma, dass beiderseitig bindende Verständigungen über Rechtsfragen unzulässig seien.[22] Davon macht sie aber eine Ausnahme, wenn die Rechtsfrage in einem so engen Zusammenhang mit der Tatsachenfeststellung steht, dass beide Elemente (wie z. B. bei der Bewertung oder allgemein der Angemessenheit von Gesellschafter-/Geschäftsführervergütungen) sachgerechterweise nicht auseinandergerissen werden können.[23] Verbindliche Verständigungen z. B. über die Anwendung des Maßstabs für die Bewertung oder für den Fremdvergleich werden damit von dem Richtlinienentwurf erfasst, wenn sie in die Zukunft wirken.

2. *Advance Pricing Arrangements (APA)*

Damit ist die Brücke zu der zweiten Gruppe von Handlungsinstrumenten geschlagen, auf die sich der Richtlinienvorschlag fokussiert: den sog. Vorabverständigungsvereinbarungen über Verrechnungspreise (Art. 3 Nr. 15 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL). Es lassen sich uni-, bi- und multilaterale APA unterscheiden. APA sind darauf ausgerichtet, das Wertfindungsrisiko des Unternehmens im Vorhinein durch Vereinbarungen mit bzw. zwischen den beteiligten Fisci zu kompensieren.[24] Dazu taugt allerdings ein lediglich unilaterales APA, das das Unternehmen mit „seiner" nationalen Finanzbehörde abschließt, wenig.[25] Deshalb sind bi- oder gar multilaterale APA zu präferieren. Diese bestehen aus zwei Elementen: Die involvierten Staaten schließen ein *völkerrechtliches Verwaltungsabkommen*, das sie im Verhältnis zueinander bi- oder multilateral bindet.[26] Davon zu unterscheiden ist die Bindungswirkung im Verhältnis zum jeweiligen Steuerpflichtigen, die sich nicht unmittelbar aus dem Verwaltungsabkommen herleiten lässt.[27] Das BMF verortet die Bindungswirkung in einer sog. Vorabzusage, welche die zuständige Finanzbehörde auf der Basis des Verwaltungsabkommens dem Steuerpflichtigen erteile.[28] Dies vermag allerdings nicht zu überzeugen.[29] Die

national (dazu aus deutscher Sicht *Naumann* IStR 2011, 683); rechtsvergleichend *Romano* Advance tax rulings and principles of law – towards a European tax ruling system?, Diss., 2002.

[20] So ausdrücklich BMF 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831 (832), Tz. 4.2., Satz 1.

[21] BMF 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831 (832), Tz. 4.2., Sätze 2 und 3.

[22] So etwa BFH 31.3.2004 – I R 71/03, BStBl. II 2004, 742 (745); BFH 16.9.2014 – VIII R 1/12, Tz. 38, juris.

[23] Siehe BFH 13.8.1997 – I R 12/97, BFH/NV 1998, 498 (499); BFH 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 (524); BFH 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742 (747); BFH 8.10.2008 – I R 63/07, BStBl. II 2009, 121 (123).

[24] *Seer* Verrechnungspreise, Einkünfteverlagerung – Gestaltung und Abwehr: Verfahrensrechtliche Instrumente (Dokumentationspflichten, APA) als Alternativen zur Bewältigung eines materiellen Bewertungsproblems?, DStJG Bd. 36, 2013, 337 (350 f.).

[25] Zu Anwendungsfällen s. *Schaumburg* Internationales Steuerrecht 3. Aufl., 2011, Rn. 16.105; Vogel/Lehner/*Lehner* DBA 6. Aufl., 2015, Art. 25 Rn. 321.

[26] *Bär* Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht, Diss., 2009, 236.

[27] *Bär* (Fn. 26), 243 ff.

[28] BMF 5.10.2006, BStBl. I 2006, 594 (sog. APA-Merkblatt), Tz. 1.2 und 5.1.

[29] *Seer* (Fn. 24), DStJG Bd. 36 (2013), 337 (351 f.).

Finanzbehörden machen ihre „Vorabzusage" nur, wenn der Steuerpflichtige zuvor seine Zustimmung zu dem völkerrechtlichen Verwaltungsabkommen und zusätzlich einen beschränkten Einspruchsverzicht im Sinne des § 354 Abs. 1a AO schriftlich erklärt hat. Zudem löst ein APA – anders als eine verbindliche Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO – weniger Rechtsprobleme, sondern befasst sich im Schwerpunkt mit zur Bestimmung der richtigen Fremdvergleichsbandbreite nötigen Sachverhaltsannahmen, denen eine gründliche Analyse der Geschäftsbeziehungen und relevanten Geschäftsvorfälle des Unternehmens vorausgeht.[30] Dem entspricht es, dass der Richtlinienentwurf zwischen ATR und APA unterscheidet.

3. Sachliche und personelle Beschränkung der Informationspflicht

Angesichts des mit dem Informationsaustausch verfolgten Zwecks (siehe oben I.) beschränkt sich die in dem Richtlinienentwurf vorgesehene Auskunftspflicht auf verbindliche Auskünfte, Zusagen und prospektiv wirkende Verständigungen, die *grenzüberschreitende Transaktionen* oder die Frage betreffen, ob durch die Tätigkeiten, denen eine juristische Person in einem anderen Mitgliedstaat nachgeht, eine *Betriebsstätte gegründet* wird (Art. 3 Nr. 14 lit. c] des Entwurfs der geänderten Kooperations-RL). Die grenzüberschreitende Transaktion kann u.a. Investitionen, die Bereitstellung von Waren, Dienstleistungen oder Kapital oder den Einsatz materieller oder immaterieller Güter umfassen. Dabei reicht es aus, dass der Empfänger eines ATR (siehe oben 1.) nur mittelbar an der Transaktion beteiligt ist.

Eine wesentliche Einschränkung der geplanten Mitteilungspflicht ergibt sich daraus, dass die relevante grenzüberschreitende Transaktion sich nach Art. 3 Nr. 14 lit. c) des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL *nur auf juristische Personen* beziehen soll. Dazu stellt Art. 8a Abs. 3 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL klar, dass die automatische Informationspflicht nicht gilt, wenn ein ATR ausschließlich die Steuerangelegenheiten einer oder mehrerer natürlicher Personen betrifft. Die EU-Kommission ist offenbar der Auffassung, dass die Gefahr einer grenzüberschreitenden „aggressiven" Steuerplanung nicht von natürlichen Personen, sondern vielmehr von Kapitalgesellschaften und multinationalen Konzernverbünden ausgeht. Allerdings stellt sich die Frage, wie die in Deutschland zahlreich vertretenen, zum Teil ebenfalls international agierenden Personengesellschaften zu behandeln sind. Sicher erscheint lediglich, dass Personengesellschaften, die ausschließlich aus natürlichen Personen bestehen, angesichts des zitierten Art. 8a Abs. 3 des Entwurfs von der geänderten Richtlinie nicht erfasst sind. Umgekehrt wird man aber wohl annehmen dürfen, dass eine *gewerblich geprägte Personengesellschaft* im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (also z. B. die typische GmbH & Co. KG) als „juristische Person" im Sinne der Richtlinie verstanden werden muss. Bei ihr sind weder ausschließlich Steuerangelegenheiten natürlicher Personen betroffen noch unterscheidet sie sich im Rechtsverkehr substanziell von einer GmbH. Im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Regelung dürfte sich auch kein abweichendes Ergebnis dadurch ergeben, wenn zusätzlich eine natürliche Person persönlich haftende Gesellschafterin der KG ist. Dasselbe gilt für Offene Handelsgesellschaften, an denen Kapitalgesellschaften beteiligt sind, oder umgekehrt für eine Kommanditgesellschaft auf Aktien, bei der eine natürliche Person als Komplementärin fungiert.

III. Zweistufiges Informationsaustauschsystem

Da die Mitgliedstaaten von der in Art. 9 der Kooperations-RL vorgesehenen Möglichkeit, anderen Mitgliedstaaten Spontanauskünfte über den Inhalt von ATR und APA zu

[30] *OECD* Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 22.7.2010, Paris, Tz. 4.132, wo der Unterschied zwischen den APA und verbindlichen Auskünften deutlich herausgearbeitet worden ist.

machen, trotz einer entsprechenden (unverbindlichen) „Musteranleitung" der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)"[31] bisher praktisch keinen Gebrauch gemacht haben,[32] schlägt die EU-Kommission nun ein zweistufiges Verfahren auf der Grundlage eines automatischen Informationsaustausches vor.

1. *Automatischer Informationsaustausch sog. Basisdaten (= 1. Stufe)*

In den unter II. näher skizzierten Fällen sieht der Entwurf eines neuen Art. 8a der Kooperations-RL eine Pflicht zum automatischen Austausch der relevanten Informationen vor. Während sich Spontanauskünfte einzelfallbezogen auf ein konkretes Steuerausfallrisiko in einem anderen Staat richten, versucht der automatische Informationsaustausch ein generelles Steuerausfallrisiko in abstrakt vorab definierten Fallgruppen zu bekämpfen, ohne dass ein konkreter Fallanlass bestehen muss.[33] Beide Auskunftsarten lassen sich in der Zusammenschau mit dem Einzelauskunftsersuchen als Elemente eines *internationalen Risikomanagements* bezeichnen. Die aktuelle Fassung des Art. 3 Nr. 9 der Kooperations-RL beschreibt den Charakter des automatischen Informationsaustausches sinngemäß als systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen über in Mitgliedstaaten ansässige Personen ohne vorheriges Ersuchen in regelmäßigen, im Voraus bestimmten Abständen.[34] Dieses Instrument will die EU-Kommission zukünftig hinsichtlich sog. *Basisdaten* sowohl für ATR mit grenzüberschreitendem Inhalt als auch für APA nutzen. Dabei sollen die weiterzugebenden Informationen zum einen so knapp wie möglich gehalten sein, zum anderen aber ausreichen, damit der die Informationen erhaltene Mitgliedstaat beurteilen kann, ob er weitere Informationen anfordern sollte. In einem zweiten Schritt haben auf dieser Grundlage diejenigen Mitgliedstaaten, die nachweisen können, dass die Informationen für sie voraussichtlich relevant sind, die Möglichkeit, im Wege eines konkreten Einzelauskunftsersuchens auf der Grundlage der Artt. 5 ff. Kooperations-RL vom anderen Mitgliedstaat detailliertere Informationen abzufragen (siehe nachfolgend 2.).[35]

Auf der ersten Stufe hat die zuständige Finanzbehörde eines Mitgliedstaates, der einer „juristischen Person" (siehe oben II.3.) ein ATR mit grenzüberschreitendem Inhalt erteilt oder mit ihr ein APA abgeschlossen hat, *allen anderen EU-Mitgliedstaaten* sowie der *EU-Kommission* nach dem Entwurf des Art. 8a Abs. 1 und 5 der Kooperations-RL mindestens die nachfolgenden Informationen von Amts wegen zu übermitteln:

1. Angaben zum Steuerpflichtigen und ggf. zum Konzern, dem er angehört;
2. Inhalt des ATR oder des APA einschließlich einer Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Transaktionen;
3. im Falle eines APA eine Beschreibung der bei der Festlegung der Verrechnungspreise zugrunde gelegten Kriterien;
4. Angaben zu den anderen Mitgliedstaaten, die möglicherweise unmittelbar oder mittelbar von dem ATR oder APA betroffen sind;
5. Angaben zu allen Personen – außer natürlichen Personen – in anderen Mitgliedstaaten, die möglicherweise unmittelbar oder mittelbar von dem ATR oder APA betroffen sind (sowie Angaben dazu, zu welchem Mitgliedstaat die betreffenden Personen in Beziehung stehen).

---

[31] Bericht der *Code of Conduct Group (Business Taxation)* an die EU-Kommission v. 11.6.2012, Dokument 10903/12 FISC 77, unter Nr. 19.

[32] *Commission Staff Working Group* (Fn. 12), 14 f., hält die nicht obligatorische, lediglich im Ermessen eines jeden Mitgliedstaates liegende Spontanauskunft für letztlich untauglich und ineffizient.

[33] Zur Abgrenzung von Spontanauskünften zu automatischen Auskünften s. *Seer/Gabert* StuW 2010, 3 (14 f.).

[34] Siehe Art. 1 Nr. 1 der RL 2014/107/EU v. 9.12.2014 (Fn. 10), L 359/3.

[35] Zum Konzept s. Erläuterungen der EU-Kommission (Fn. 11), 5.

Diese „Basisdaten" sollen halbjährlich innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Halbjahres, in dem ein ATR oder APA erteilt, abgeschlossen oder geändert worden ist, unter Nutzung eines *elektronischen Standardformblatts* übermittelt werden (vom ECOFIN geänderter Entwurf des Art. 8a Abs. 4 lit. a], Abs. 6; 20 Abs. 5 der Kooperations-RL). Nach dem vom ECOFIN am 6.10.2015 beschlossenen Entwurf ist der Inhalt der ATR so zusammenzufassen, dass die Information nicht entgegen Art. 17 Abs. 4 der Kooperations-RL zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen oder die öffentliche Ordnung verletzen würde (sog. ordre public-Vorbehalt). Unter dieser Prämisse entfällt grundsätzlich auch das Bedürfnis, die betroffenen Steuerpflichtigen vor der Weitergabe der aufgeführten sog. Basisdaten anzuhören (dazu noch näher unten V.2.). Dem entspricht es, dass dem auf die Reduzierung eines generellen Steuerausfallrisikos in vorab abstrakt definierten Fällen ausgerichteten automatischen Informationsaustausch die vorherige einzelfallorientierte Anhörung Betroffener bereits *strukturell fremd* ist.

Die Änderungs-RL soll von den Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2016 in das nationale Recht umgesetzt werden und daher *ab dem 1.1.2017* Anwendung finden.[36] Darüber hinausgehend statuiert der Entwurf des Art. 8a Abs. 2 der Kooperations-RL ergänzend eine gewichtige *Rückwirkung*. Danach sollen die Mitgliedstaaten auch die Basisdaten aller ATR mit grenzüberschreitendem Inhalt und aller APA übermitteln, die innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor Inkrafttreten der Änderungs-RL erteilt bzw. getroffen wurden. Für die in der Zeit vom 1.1.2012 – 31.12.2013 erteilten ATR/APA soll dies aber nur gelten, wenn sie am 1.1.2014 noch gültig waren (zum Rückwirkungsproblem s. näher unten V.3.). Dabei stellt sich die Frage, was unter dem einschränkenden Merkmal der „Gültigkeit" zu verstehen ist. Als „gültig" werden solche ATR und APA anzusehen sein, die zwar vor Inkrafttreten der Änderungs-RL erteilt bzw. abgeschlossen worden sind, aber noch nicht Eingang in entsprechende Steuerfestsetzungen gefunden haben oder wo die Disposition des Steuerpflichtigen gar noch aussteht. Umgekehrt sind ATR und APA „ungültig", wenn sie zwischenzeitlich aufgehoben, widerrufen oder zurückgenommen worden sind. Als ebenfalls „ungültig", weil für die Besteuerung irrelevant, wird man wohl auch solche ATR qualifizieren können, von denen der Empfänger mangels entsprechender Disposition überhaupt keinen Gebrauch gemacht hat. Die größte Anzahl der innerhalb der letzten fünf Jahre erteilten ATR bzw. der abgeschlossenen APA werden aber nach den entsprechenden Dispositionen bereits durch bestandskräftige Steuerfestsetzungen verwirklicht worden sein. Auf der Grundlage des deutschen Steuerverwaltungsrechts hat sich in diesen Fällen eine verbindliche Auskunft oder Zusage im Sinne des § 124 Abs. 2 AO aber noch nicht „erledigt", sondern behält als *Rechtsgrund* ihre Wirkung im Verhältnis zum nachfolgenden Steuerbescheid.[37] Sie ist also im englischen Sprachgebrauch nach wie vor „*valid*". Da der rückwirkend erweiterte Informationsaustausch vor allem mit Blick auf mögliche, noch verfolgbare Verstöße gegen das EU-Beihilfenrecht der Art. 107 ff. AEUV in den Entwurf aufgenommen worden ist,[38] werden auch diese Fälle hiervon erfasst sein.

2. *Anlassbezogenes Einzelauskunftsersuchen (= 2. Stufe)*

Auf der Grundlage der nach Art. 8a Abs. 1, 2 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL zu übermittelnden Basisdaten (siehe vorstehend 1.) kann jeder andere Mitgliedstaat prüfen, ob das gemeldete ATR oder APA seine nationalen Besteuerungsinteressen berührt.

---

[36] Siehe Art. 2 des Richtlinienentwurfs i. d. F. des ECOFIN (Fn. 11), 20.

[37] *Seer* Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., 1996, 398 ff., 468 ff.; *Horst* Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung, Diss., 2010, 130 f.; zusammenfassend Tipke/Kruse/*Seer* AO § 89 Rn. 52.

[38] Siehe die Erwägungen der *Commission Staff Working Group* (Fn. 12), 54, unter 6.2. („valid rulings, issued after a cut-off date).

Ist dies der Fall, sieht Art. 8a Abs. 8 des Entwurfs auf der zweiten Stufe die Möglichkeit eines Einzelauskunftsersuchens des betroffenen Mitgliedstaats gegenüber dem auskunftspflichtigen Mitgliedstaat vor. Es verweist dazu auf das Verfahren der Art. 5 der bereits bestehenden Kooperations-RL. Dabei ergänzt Art. 8a Abs. 8 des Entwurfs der geänderten Kooperations-RL, dass die zusätzlichen Informationen auf Anforderung des ersuchenden Mitgliedstaates hin auch den *vollständigen Wortlaut des Bescheides oder der Vereinbarung* enthalten müssen. Es handelt sich um einen Akt der *Pflichthilfe*, die aber nicht voraussetzungslos zu gewähren ist. Ebenso wie Art. 26 Abs. 1 OECD-Musterabkommen bezieht sich die Einzelauskunft im Sinne des Art. 5 der Kooperations-RL anlassbezogen auf die Minderung eines *individuell-konkreten Steuerrisikos*. Deshalb muss der anfragende Mitgliedstaat auch im Falle des Art. 8a Abs. 8 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL darlegen, dass die gewünschten Informationen für die Festsetzung von Steuern in ihrem Mitgliedstaat *voraussichtlich erheblich* sind (s.a. § 4 Abs. 1 S. 1 des deutschen EU-AmtshilfeG). Die Erheblichkeit muss dabei nicht feststehen. Vielmehr reicht es aus, dass aus einer *Ex-ante-Perspektive* die Information für die Steuerfestsetzung in dem ersuchenden Mitgliedstaat *erheblich sein kann*.[39] Ob die geforderten Informationen schließlich wirklich erheblich sind, spielt keine Rolle. Es reicht eine schlüssige Darlegung durch den anfragenden Mitgliedstaat aus der Perspektive und in Anwendung seines nationalen Steuerrechts.

Die Zusammenschau zwischen Art. 8a Abs. 5 und 8 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL verdeutlicht Funktion und Reichweite der sog. Basisdaten (siehe vorstehend 1.): Die Basisdaten sollen die Mitgliedstaaten imstande setzen, die Relevanz des ATR bzw. APA für ihre Besteuerungsinteressen zu erkennen und weitergehende berechtigte Informationsinteressen formulieren zu können. Dass dabei ein Spannungsverhältnis zur Wahrung von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen im Sinne des Art. 17 Abs. 4 Kooperations-RL besteht, ist der EU-Kommission bewusst. Dieses versucht sie, wie folgt aufzulösen:[40]

> *„Die weiterzugebenden Informationen müssen zum einen so knapp wie möglich gehalten sein, zum anderen aber ausreichen, damit der die Informationen erhaltende Mitgliedstaat beurteilen kann, ob er weitere Informationen anfordern sollte. In einem zweiten Schritt haben diejenigen Mitgliedstaaten, die nachweisen können, dass die Informationen für sie voraussichtlich relevant sind, die Möglichkeit, im Einklang mit den bestehenden Richtlinienvorschriften um detaillierte Informationen zu ersuchen."*

Die EU-Kommission geht mithin davon aus, dass die Weitergabe der Basisinformationen regelmäßig kein Handels-, Gewerbe-, Berufs- oder Geschäftsgeheimnis im Sinne des Art. 17 Abs. 4 der Kooperations-RL verletzt. Dies bedeutet allerdings gleichzeitig, dass der nach Art. 8a Abs. 5 lit. b) des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL automatisch zu übermittelnde Inhalt des ATR oder APA nicht detailliert, sondern nur *schlagwortartig* grob skizziert werden muss, so dass die anderen Mitgliedstaaten ein gewisses Vorstellungsbild über den Gegenstand des ATR oder APA erhalten und dessen Relevanz für die eigenen Besteuerungsrechte einschätzen können. Dies entspricht der Eigenart einer Informationsübermittlung auf einem elektronischen Datenformblatt und wird im *Commission Staff Working Document* bestätigt. Dieses versteht die Basisinformation im Sinne des Art. 8a Abs. 5 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL als „minimum information per tax ruling" und spricht hinsichtlich des auf der 1. Stufe mitzuteilenden Inhalts nur vom *„type of matters addressed with by the ruling"*.[41]

---

[39] Siehe auch OECD-MA-Kommentar 2014, Art. 26, Tz. 5, in Abgrenzung zur sog. fishing expedition; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Söhn* AO § 117 Rn. 237 f.; Tipke/Kruse/*Seer* AO § 117 Rn. 67.

[40] Begründung zum Richtlinienentwurf der EU-Kommission (Fn. 11), unter 2.3, auf S. 5.

[41] *Commission Staff Working Group* (Fn. 12), 42, unter 5.1.

Anders verhält es sich auf der einzelfallbezogenen 2. Stufe des Informationsaustausches. Hier hat der ersuchte Mitgliedstaat auf ein konkret begründetes Ersuchen hin detailliertere Informationen bis hin zum vollständigen Text des ATR oder APA zu übermitteln. Auf dieser Stufe sind die in Art. 17 der Kooperations-RL zutreffend beschriebenen *Grenzen des Informationsaustausches* in vollem Umfang vom ersuchten Mitgliedstaat zu beachten. Dazu gehört vor allem auch die Wahrung von Handels-, Gewerbe-, Geschäfts- und Berufsgeheimnissen. Die Unbeachtlichkeit dieses Geheimnisschutzes bezieht Art. 8a Abs. 9 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL ausdrücklich nur auf die 1. Stufe der Basisinformationen (s. Art. 8a Abs. 1 und 2), nicht aber auf die 2. Stufe des Einzelauskunftsersuchens (Art. 8a Abs. 8).

IV. Beihilfeaufsicht der EU-Kommission/Einrichtung eines EU-Zentralregisters

Der Richtlinienvorschlag erweitert den Informationsaustausch jedoch noch um eine zusätzliche Komponente. Die Mitgliedstaaten haben die grenzüberschreitenden ATR und APA in dem unter II. geschilderten Umfang nicht nur allen anderen Mitgliedstaaten, sondern auch der EU-Kommission automatisch zu benennen. Nach der Änderung durch den ECOFIN v. 6.10.2015 beschränken sich die mitzuteilenden Daten aber erheblich (s. Art. 8a Abs. 6b des geänderten Entwurfs). Diese zusätzliche Informationspflicht sollte der EU-Kommission an sich die Möglichkeit geben, sich einen besseren Überblick über tax rulings und ihre Praktiken in den Mitgliedstaaten zu verschaffen und auf unfaire Steuerwettbewerbsmethoden von Mitgliedstaaten die Mittel der Beihilfenaufsicht im Sinne der Art. 107 ff. AEUV anzuwenden. Ob dieser Zweck auch noch nach der Änderung des Entwurfs durch den ECOFIN weiterhin Geltung beansprucht, erscheint ungewiss. Ungeachtet dessen erstreckt der Entwurf des Art. 23a einer geänderten KooperationsRL die Vertraulichkeit der erlangten Informationen konsequenterweise auch auf die EU-Kommission. Gleichzeitig betonen sowohl die EU-Kommission als auch der ECOFIN, dass die Mitgliedstaaten dadurch nicht von ihrer Notifikationspflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV entbunden werden.[42]

Darüber hinaus will die Kommission die Transparenz hinsichtlich grenzüberschreitender ATR und APA dadurch erhöhen, dass die Basisinformationen nach Art. 21 Abs. 5 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL in ein noch zu errichtendes *Zentralverzeichnis* eingespeist werden. Dieses Zentralverzeichnis soll nicht nur den Mitgliedstaaten, sondern auch der EU-Kommission zugänglich sein. Dadurch will die EU-Kommission ihren eigenen Ressourceneinsatz effektuieren, den Informationsstand für die einzelnen Mitgliedstaaten verbessern und zugleich ermöglichen, dass kein aufwändiger E-Mail-Verkehr zwischen den 28 Mitgliedstaaten entsteht. Stattdessen soll sich jeder einzelne Mitgliedstaat aus dem Verzeichnis die für ihn relevanten Daten hochladen und abspeichern können.[43] Damit verfolgt die EU-Kommission einen ähnlichen Weg wie mit der am 20.5.2015 verabschiedeten 4. Anti-Geldwäsche-Richtlinie.[44] Während diese aber zum Abruf der wirtschaftlichen Eigentümer von Konten auf nationale Zentralregister setzt, nimmt sich hier die EU-Kommission selbst des Zentralregisters an. Darin wird die Doppelfunktion des Zentralregisters erkennbar. Es soll zum einen den Informationsaustausch selbst erleichtern, zugleich aber auch ein zusätzliches Instrument einer wirksamen Beihilfenaufsicht sein.

---

[42] Richtlinienentwurf der EU-Kommission (Fn. 11), 8. Erwägungsgrund, 9.

[43] Richtlinienentwurf der EU-Kommission (Fn. 11), 12. Erwägungsgrund, 10; ECOFIN (Fn. 11), 8. Erwägungsgrund, 8.

[44] Siehe dazu *Seer/Wilms* StuW 2015, 118 (123 ff.).

V. Kritische Problemfelder

1. Transparenz- und Erfassungsproblem

Sollten das EU-Parlament und der Rat der EU dem Richtlinienvorschlag zustimmen, haben die Mitgliedstaaten die Richtlinie in das nationale Recht umzusetzen. Dies wird wahrscheinlich durch eine Änderung des EU-Amtshilfegesetzes[45] geschehen.[46] Darüber hinaus stellt sich aber die Frage, ob es weitergehender nationaler Änderungen bedarf, um den geplanten Richtlinienvorgaben nachkommen zu können. Bisher war die Praxis der verbindlichen Auskünfte, verbindlichen Zusagen und tatsächlichen Verständigungen aufgrund der Zuständigkeitszersplitterung zwischen den Bundesländern und sogar weitergehend innerhalb der einzelnen Bundesländer intransparent. Da die Zuständigkeit für das vorgenannte kooperative Verwaltungshandeln sich grundsätzlich als *Annexzuständigkeit* nach dem Prinzip der Zuständigkeit für die spätere Endentscheidung richtet, sind regelmäßig die Finanzämter als untere Verwaltungsbehörden zuständig.[47] Diese Zuständigkeitszersplitterung gefährdet schon heute auf nationaler Ebene die Rechtsanwendungsgleichheit.[48] Die EU-Richtlinie könnte zum Anlass genommen werden, eine Zuständigkeitskonzentration für verbindliche Auskünfte wenigstens bei internationalen Sachverhalten herzustellen. Es ist nach Art. 108 Abs. 4 GG zulässig, die Entscheidung über verbindliche Auskünfte bei internationalen Sachverhalten auf das BZSt nicht nur wie bisher als bloße Auffangzuständigkeit (s. § 89 Abs. 2 S. 3 AO), sondern *generell* zu verlagern,[49] um den Sachverstand zentral zu bündeln und den Gleichklang mit der Behördenzuständigkeit für den Abschluss von APA herzustellen. Diese Bündelung würde die Ermittlung der relevanten Daten und den Datenaustausch mit den anderen Mitgliedstaaten und der EU-Kommission deutlich erleichtern.

Will man diesen Schritt einer *erweiterten Zuständigkeit des BZSt* nicht gehen, bleibt es bei der grundsätzlichen Länderzuständigkeit auch hinsichtlich internationaler Sachverhalte. Allerdings sollte dann ernsthaft in Betracht gezogen werden, die Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte und Zusagen überhaupt vollständig auf eine zentrale Landesfinanzbehörde (Finanzministerium oder Oberfinanzdirektion/Landeszentralamt für Steuern) zu übertragen, um einerseits die Rechtsanwendungsgleichheit zu sichern, andererseits aber auch der Informationsaustauschpflicht auf verwaltungsökonomische Weise nachkommen zu können. Lässt man die Zuständigkeit für die verbindlichen Auskünfte wie bisher, müssen praktisch alle Finanzämter in ihren Stellen ermitteln, ob und in welchen Fällen verbindliche Auskünfte und Zusagen mit einem grenzüberschreitenden Inhalt erteilt worden sind. Es braucht keiner großen Phantasie, mit welch unterschiedlicher Qualität die Abfragen in den einzelnen Finanzämtern bearbeitet werden.

---

[45] EU-Amtshilfegesetz v. 26.6.2013, BGBl. I 1809.

[46] Nicht jede Änderung der sog. EU-Amtshilferichtlinie wird durch eine entsprechende Änderung des nationalen Amtshilfegesetzes nachvollzogen. So soll die Änderungs-RL 2014/107/EU (Fn. 10) durch ein spezielles Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG in das deutsche Recht umgesetzt werden, s. Gesetzentwurf v. 15.7.2015.

[47] Siehe im Einzelnen Tipke/Kruse/*Seer* AO § 89 Rn. 34 (verbindliche Auskunft), Vor § 118 AO Rn. 24 (tatsächliche Verständigung), § 204 AO Rn. 3 (verbindliche Zusage).

[48] Kritisch bereits *Seer* StbJb. 2012/2013, 557 (566); zur Gefahr widersprüchlicher verbindlicher Auskünfte in Umwandlungsfällen s. *Seer/Geitmann* SteuStud 2015, Beilage 1, 8 (10 f.).

[49] Punktuelle Verlagerungen von Zuständigkeit der Landesfinanzverwaltung auf die Bundesfinanzverwaltung sind nach Art. 108 Abs. 4 GG zulässig, wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze deutlich verbessert und erleichtert wird, s. *Seer* Bonner Kommentar zum GG Art. 108 Rn. 131 f.

2. Datenschutzrechtliche Vorgaben

a) Europarecht

In der Begründung des Richtlinienentwurfs betont die EU-Kommission den Schutz der Individualrechtsgüter mit den folgenden Worten:[50]

„Diese Richtlinie steht im Einklang mit den Grundrechten und den Grundsätzen, die insbesondere mit der Charta der Grundrechte der Europäischen Union anerkannt wurden. Insbesondere zielt diese Richtlinie darauf ab, die uneingeschränkte Wahrung des Rechts auf Schutz personenbezogener Daten und der unternehmerischen Freiheit sicherzustellen."

Primärrechtlich ist der Datenschutz sowohl in Art. 8 der EU-GrCharta als auch in Art. 16 AEUV verankert. Nach Art. 8 Abs. 1 der EU-GrCharta hat jede Person das Recht auf Schutz der sie betreffenden personenbezogenen Daten. Über den besonderen *Gesetzesvorbehalt* für Datenverarbeitung (s. Art. 8 Abs. 2 S. 1 der EU-GrCharta) hinaus bedürfen Einschränkungen nach Art. 52 Abs. 1 EU-GrCharta allgemein unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsprinzips einer gesetzlichen Grundlage. In der jüngeren Zeit hat der EuGH mehrere Grundsatzentscheidungen zum Datenschutz getroffen.[51] Dabei unterscheidet der EuGH in persönlicher Hinsicht zwischen natürlichen und juristischen Personen. Juristische Personen können sich nach seinem Verständnis der EU-GrCharta nur insoweit auf den persönlichen Datenschutz berufen, als dass durch den Namen der juristischen Person eine oder mehrere natürliche Personen identifiziert werden können.[52] Dabei ist es nicht relevant, ob die veröffentlichten Daten unternehmerische oder berufliche Tätigkeiten der juristischen Person betreffen.[53] Selbst aber wenn die Datenerhebung und -verwendung bei einer juristischen Person Rückschlüsse auf natürliche Personen zulässt, mildert der EuGH das Datenschutzniveau für juristische Personen ab. Das Gericht argumentiert, dass juristische Personen bereits einer strengeren Verpflichtung im Zusammenhang mit der Veröffentlichung der sie betreffenden Daten unterlägen und die Verletzung des Schutzes personenbezogener Daten anders als bei natürlichen Personen zu gewichten sei.[54]

Die Ausklammerung juristischer Personen aus dem Datenschutzbereich entspricht Art. 16 Abs. 2 AEUV, der eine spezielle datenschutzrechtliche europäische Gesetzgebung nur für natürliche Personen vorschreibt. Dementsprechend bezieht sich die Datenschutzrichtlinie v. 24.10.1995 auch nur auf die Daten natürlicher Personen.[55] Dasselbe gilt für den derzeit im Gesetzgebungsverfahren befindlichen Entwurf einer sog. Datenschutz-Grundverordnung.[56] Das im personellen Anwendungsbereich verengte europarechtliche Verständnis des Datenschutzes wird allerdings in der deutschen Literatur kritisiert. So macht *Kingreen* darauf aufmerksam, dass Art. 8 Abs. 1 EU-GrCharta die „Person" und nicht den „Menschen" schütze. Zudem habe der Schutz von Daten nicht nur für den engen Bereich der Intim- und Privatsphäre, sondern auch für Unternehmen eine Bedeutung. Vor diesem

---

[50] Richtlinienentwurf der EU-Kommission (Fn. 11), 16. Erwägungsgrund, 10.

[51] EuGH (Große Kammer) 9.11.2010 – Rs. C-92 u. 93/09, Slg. 2010 I-11063 – Schecke/Eifert; EuGH (Große Kammer) 8.4.2014 – Rs. C 293 u. 594/12, NJW 2014, 2169 – Digital Rights Ireland Ltd./Kärntner Landesregierung u.a.

[52] EuGH 9.11.2010 (Fn. 51), Rn. 53.

[53] EuGH 9.11.2010 (Fn. 51), Rn. 59.

[54] EuGH 9.11.2010 (Fn. 51), Rn. 87.

[55] Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 24.10.1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr, ABl. EG 1995 Nr. L 281/31.

[56] Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr (Datenschutz-Grundverordnung), Entwurf der EU-Kommission v. 11.6.2015, Nr. 9565/15.

Hintergrund überzeuge die vom EuGH gemachte Unterscheidung nicht und führe zudem bei einer Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften (dazu bereits oben unter II.3.) zu nicht überzeugenden Ergebnissen.[57]

Nun mag der EU-GrCharta eine dem Art. 19 Abs. 3 GG entsprechende Vorschrift fehlen und diese aus der Tradition der Mitgliedstaaten nicht als ungeschriebener Verfassungsgrundsatz ableitbar sein.[58] Dies schließt aber nicht aus, dass die Kapital- und Personengesellschaften zuzuordnenden unternehmensbezogenen Daten nicht auf der Basis anderer Normen primärrechtlichen Schutz genießen. Art. 16 EU-GrCharta garantiert die unternehmerische Freiheit. Art. 17 EU-GrCharta schützt das rechtmäßig erworbene Eigentum einschließlich des geistigen Eigentums. Auf beide Grundrechte können sich auch juristische Personen in vollem Umfang berufen.[59] Diesem unternehmensrechtlichen Grundrechtsschutz unterfallen insbesondere selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter. Zwar hat die Sozialpflichtigkeit des Eigentums auch auf der Ebene des Unionsrechts in Art. 17 Abs. 1 S. 3 EU-GrCharta ihren Niederschlag. Unbeschadet dessen unterliegen Eingriffe in das unternehmerische Eigentum nach Art. 52 Abs. 1 EU-GrCharta dem Gemeinwohlvorbehalt und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip. Weitergehende enteignende Eingriffe unterliegen nach Art. 17 Abs. 1 S. 2 EU-GrCharta dem Gesetzesvorbehalt und einer Entschädigungspflicht. In der Zusammenschau von Art. 16 und Art. 17 der EU-GrCharta erhält der Schutz von Handels-, Betriebs-, Berufs- und Geschäftsgeheimnissen im Sinne des Art. 17 Abs. 4 der Kooperations-RL eine primärrechtliche Absicherung. Zwar werden die von der automatischen Auskunft der Basisdaten der ATR und APA betroffenen juristischen Personen nicht vom EU-Datenschutzrecht geschützt. Soweit damit aber die Preisgabe von Geheimnissen verbunden ist, die auf rechtmäßige Weise durch unternehmerische Betätigung der juristischen Personen erzeugt worden sind, greift der Schutz der Artt. 16, 17 EU-GrCharta, der über Art. 17 Abs. 4 der Kooperations-RL von den Finanzbehörden der Mitgliedstaaten in Umsetzung der europarechtlichen Direktive zu beachten ist.

Dies bedeutet, dass die automatisch auf der 1. Stufe zu übermittelnden Basisdaten keine Handels-, Betriebs-, Berufs- oder Geschäftsgeheimnisse der jeweiligen juristischen Person offenbaren dürfen. Auf der 2. Stufe hat die auskunftspflichtige Behörde zu prüfen, ob durch das Einzelauskunftsersuchen ein derartiges Geheimnis verletzt sein könnte. Bestehen hierfür irgendwelche Anhaltspunkte, hat das BZSt die betroffene juristische Person gem. § 117 Abs. 4 S. 3 AO i.V. mit § 91 Abs. 1 AO *zuvor anzuhören*, um die Gefahr einer Preisgabe von Geheimnissen im Sinne des § 4 Abs. 3 Nr. 2 EUAHiG (= Umsetzung von Art. 17 Abs. 4 der Kooperations-RL) sachgerecht prüfen zu können. Zwar liegt die Anhörungspflicht nach § 117 Abs. 4 S. 3 AO bei einem auf dem EUAHiG beruhenden Informationsaustausch nur noch im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Jedoch ist dem zentralen Verbindungsbüro (dem BZSt) nach § 4 Abs. 3 Nr. 2 EUAHiG die Informationsweitergabe versagt, wenn dadurch ein Handels-, Betriebs-, Berufs- oder Geschäftsgeheimnis preisgegeben würde. Zur effektiven EU-Grundrechtsverwirklichung und damit verbunden zum effektiven Grundrechtsschutz kommt der Anhörung des betroffenen Geheimnisträgers eine vitale verfahrensrechtliche Sicherung zu. Nur ein informierter Steuerpflichtiger kann absehen, ob und inwieweit seine Rechtsstellung hinsichtlich des Geheimnisschutzes durch die Weitergabe der vom ausländischen Mitgliedstaat gewünschten Informationen gefährdet wird. Seine Information ist Grundbedingung dafür, dass er sich gegen eine ggf. rechtswidrige Auskunftserteilung rechtzeitig wehren kann.[60]

---

[57] Calliess/Ruffert/*Kingreen* EUV/AEUV Art. 8 EU-GrCharta Rn. 11; krit. auch Anm. v. *Guckelberger* EuZW 2010, 939, 946; Schwarze/*Knecht* EU-Kommentar Art. 8 EU-GrCharta Rn. 3.

[58] Schwarze/*Knecht* EU-Kommentar Art. 8 EU-GrCharta Rn. 3.

[59] Calliess/Ruffert/*Ruffert/Calliess* EUV/AEUV Art. 16 EU-GrCharta Rn. 3; Art. 17 EU-GrCharta Rn. 4.

[60] *Seer/Gabert* StuW 2010, 3 (20).

b) Nationales Verfassungsrecht

Im deutschen Verfassungsrecht hat sich der Datenschutz in Gestalt des sog. Rechts auf informationelle Selbstbestimmung als Ausdruck des Persönlichkeitsrechts (Art. 2 Abs. 1 i.V. mit Art. 1 Abs. 1 GG) etabliert.[61] Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung verlangt, dass jeder Einzelne weiß, welche Informationen wann und für wen offenbart werden. Es besteht danach ein Schutz vor „unbegrenzter Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe von persönlichen Daten".[62] In den Schutzbereich des Grundrechts fallen nicht nur die den Kern des Persönlichkeitsrechts ausmachenden Daten, sondern auch *wirtschaftliche Größen* wie Gewinne, die Resultat eines marktoffenen Erwerbs sind.[63] In Anbetracht dieses erweiterten Schutzbereichs des Persönlichkeitsrechts des Art. 2 Abs. 1 GG ist es gemäß Art. 19 Abs. 3 GG auf inländische juristische Personen sinngemäß anwendbar.[64] Nach der Rechtsprechung des BVerfG wird die juristische Person durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung vor Gefährdungen geschützt, denen sie sich durch die informationelle Maßnahme im Hinblick auf ihre spezifische freiheitliche, insbesondere wirtschaftliche Betätigung ausgesetzt sieht. Maßgeblich kommt es insoweit auf die Bedeutung der betroffenen Information für den grundrechtlich geschützten Tätigkeitskreis der juristischen Person an.[65] Handels-, Betriebs-, Berufs- und Geschäftsgeheimnisse sind für die Verwirklichung ihrer wirtschaftlichen Freiheitsgrundrechte (insbesondere der Berufs- und Eigentümerfreiheit) von erheblicher Bedeutung, so dass sie vom Schutz der informationellen Selbstbestimmung auch bei juristischen Personen (zu denen auch Personengesellschaften zählen[66]) erfasst werden.

Angesichts dieses im Vergleich zum Unionsrecht weitergehenden Schutzbereichs des grundgesetzlichen Datenschutzes stellt sich die Frage, ob das nationale Recht auf informationelle Selbstbestimmung beim Vollzug unionsrechtlich determinierter Amtshilfevorschriften überhaupt in Stellung gebracht werden kann. Nach dem weiten Verständnis des EuGH kann der Vollzug des Unionsrechts nach Art. 51 Abs. 1 EU-GrCharta sogar das nationale Verwaltungsverfahren und Strafrecht der Mitgliedstaaten erfassen.[67] Folgerichtig könnte der Vollzug der geplanten Änderungsrichtlinie allein am Unionsrecht zu messen sein.[68] Allerdings hat der EuGH auch erklärt, dass dort, wo im Anwendungsbereich der EU-GrCharta den Mitgliedstaaten noch Gestaltungsspielräume verbleiben und ihr Handeln damit nicht vollständig durch das Unionsrecht determiniert ist, weiterhin Raum für die nationalen Grundrechte verbleibe.[69] Es kommt dann zu einer *doppelten Grundrechtsbindung*.

Letztlich muss die Konkurrenzfrage hier aber wohl nicht entschieden werden. Das OVG Lüneburg hat in einem anderen Zusammenhang mit Recht darauf aufmerksam gemacht, dass sich das Recht auf informationelle Selbstbestimmung bei juristischen Personen auch

---

[61] Seit BVerfG 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (Volkszählungsurteil).

[62] BVerfG 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1, 41 u. 43.

[63] Zweifelnd noch BVerfG 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (279 ff.); überzeugend aber *Drüen* StuW 2003, 205 (210 ff.); a. A. *P.Kirchhof* FS Tipke, 1995, 27 (33 ff.).

[64] BVerfG 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (203 ff. – Kontenabruf); *Wilms/Roth* JuS 2004, 577; *Lorenz* Bonner Kommentar zum GG, Art. 2 Abs. 1 GG Rn. 385 (April 2008); Maunz-Dürig/*Di Fabio* Grundgesetz, Art. 2 Rn. 224 (Juli 2001).

[65] BVerfG 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 (Fn. 64), 204.

[66] Siehe nur v.Mangoldt/Klein/Starck/*P.M.Huber* GG Bd. 1, 6. Auflage, München 2010, Art. 19 Abs. 3 Rn. 241, m. w. N.

[67] EuGH (Große Kammer) 26.2.2013 – Rs. C-617/10, NJW 2013, 1415, Rn. 25 f. – Akerberg Fransson; EuGH (Große Kammer) v. 26.2.2013 – Rs. C-399/11, NJW 2013, 1215, Rn. 59 f. – Melloni.

[68] Sehr instruktiv und kritisch gegenüber einem weitgehenden Vorrang der EU-GrCharta: *Hahn* ISR 2015, 25 ff., 50 ff.

[69] EuGH (Große Kammer) 26.2.2013 – Rs. C-617/10 (Fn. 67), Rn. 29 – Akerberg Fransson.

durch die spezielleren Grundrechte der Artt. 12, 14 GG vermitteln lässt.[70] Betreibt die juristische Person ein Gewerbe, wird der Schutz vor Ausspähung und Weitergabe von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen von diesen Grundrechten erfasst.[71] Dies deckt sich mit dem unionsrechtlichen Befund zu Artt. 16, 17 EU-GrCharta (siehe vorstehend unter a]). Es darf deshalb davon ausgegangen werden, dass das unionsrechtliche Schutzniveau im Ergebnis nicht signifikant vom deutschen (Grund-)Recht auf informationelle Selbstbestimmung bei juristischen Personen abweicht. Die Anhörungs- und Informationspflicht der betroffenen juristischen Person findet ihre Fundierung letztlich sowohl in der EU-GrCharta als auch im GG mit einem vergleichbaren Schutzniveau.

3. Automatische Auskunft über in der Vergangenheit erteilte/abgeschlossene ATR und APA

Eine potenzielle zusätzliche Grundrechtsbeeinträchtigung enthält der Entwurf des Art. 8a Abs. 2 einer geänderten Kooperations-RL, indem es die automatische Übermittlung der Basisdaten auch solcher ATR und APA verlangen will, die innerhalb der letzten fünf Jahre erteilt oder abgeschlossen worden und noch gültig sind (siehe oben III.1.). Hier stellt sich die Frage nach einem *Vertrauensschutz*. Die betroffenen juristischen Personen haben ihre Anträge auf Erteilung eines grenzüberschreitenden ATR oder auf Abschluss eines APA unter der Prämisse der vom Steuergeheimnis des § 30 AO geschützten Diskretion getätigt. Zudem wird der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft oder die Einleitung eines APA-Verfahrens in den meisten Fällen mit nicht unerheblichen *Gebühren* gem. § 89 Abs. 3–7 AO und § 178a AO verbunden gewesen sein. Schon in dieser Gebührenzahlung kann eine *wirtschaftliche Disposition* gesehen werden, welche die Antragsteller im Vertrauen auf die (diskrete) Ausgestaltung des Verfahrens getätigt haben. Darüber hinaus werden die Antragsteller nach Erteilung der verbindlichen Auskunft mit der Durchführung der vorab geprüften Maßnahmen ihre wirtschaftlichen Dispositionen getroffen haben.

Die in Art. 8a Abs. 2 des Entwurfs einer geänderten Kooperations-RL enthaltene Regelung beinhaltet eine *unechte (retrospektive) Rückwirkung*,[72] da die Auskunftspflicht an in der Vergangenheit erteilte bzw. eingegangene ATR oder APA anknüpft, welche aber bei Inkrafttreten der Richtlinie noch fortwirken. Der EuGH hat anerkannt, dass die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit als Rechtsgrundsätze Bestandteil des Unionsrechts sind.[73] An diesen muss sich der Entwurf einer Änderungsrichtlinie als sekundäres Unionsrecht messen lassen. Soweit ersichtlich, verwendet der EuGH die Dichotomie „echte/unechte Rückwirkung" oder „Rückbewirkung von Rechtsfolgen/tatbestandliche Rückanknüpfung" bisher nicht. Allerdings hat er in mehreren Entscheidungen festgehalten, dass der Vertrauensschutz nicht soweit ausgedehnt werden dürfe, dass die Anwendung einer neuen Vorschrift auf die künftigen Folgen von Sachverhalten, die unter der Geltung der früheren Vorschrift entstanden sind, schlechthin ausgeschlossen ist.[74] Zudem ist zu berücksichtigen, dass der EuGH gegenüber der Rückforderung von Beihilfen selbst dann keinen Vertrauensschutz gewährt, wenn die den Beihilfen zugrundeliegenden nationalen Verwal-

[70] OVG Lüneburg 15.5.2009 – 10 ME 385/08, NJW 2009, 2697.

[71] OVG Lüneburg 15.5.2009 – 10 ME 385/08, NJW 2009, 2697.

[72] Terminologie des 1. Senats des BVerfG seit BVerfG v. 31.5.1960 – 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139 (145 f.); der 2. Senat des BVerfG verwendet auch die Terminologie „tatbestandliche Rückanknüpfung", ohne dass damit Unterschiede in der Sache gemeint wären, s. nur BVerfG 7.7.2010 – 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 (17 f.).

[73] Siehe zuletzt etwa EuGH 11.6.2015 – Rs. C-98/14 – Berlington Hungary, Rn. 76 ff.

[74] EuGH 11.12.2008 – Rs. C-334/07 P, Slg. 2008 I-9465 – Kommission/Freistaat Sachsen, Rn. 43; EuGH 14.1.2010 – Rs. C-226/08, Slg. 2010 I-131 – Stadt Papenburg, Rn. 46; EuGH 26.3.2015 – Rs. C-596/13 P – Globula/Kommission, Rn. 46, juris.

tungsakte in Bestandskraft erwachsen sind.[75] Daher führt der Umstand der unechten Rückwirkung der automatischen Auskunftspflicht nicht per se zu einem Verstoß gegen das unionsrechtliche Vertrauensschutzprinzip. Vielmehr ist das enttäuschte Vertrauen in den Fortbestand des bisherigen Rechtszustandes mit dem öffentlichen Interesse an der beihilferechtlichen Überprüfung grenzüberschreitender ATR und APA abzuwägen. Die von der EU-Kommission ursprünglich vorgeschlagene 10-Jahres-Frist orientierte sich an Art. 15 Abs. 1, 2 der Beihilfenverfahrensordnung,[76] wonach die Kommission zur Rückforderung einer rechtswidrigen Beihilfe innerhalb von 10 Jahren seit ihrer Gewährung befugt ist.[77] Dadurch wurde der Zweck der automatischen Auskunft im Sinne des Entwurfs des Art. 8a Abs. 2 einer geänderten Kooperations-RL deutlich, der über das bloße Besteuerungsinteresse der Mitgliedstaaten hinausgeht. Die EU-Kommission könnte in Ausübung ihrer Beihilfenaufsichtskompetenz nach Art. 108 Abs. 1 AEUV für den zurückliegenden 10-Jahres-Zeitraum die Mitgliedstaaten auch durch Einzelanfragen zur Übermittlung entsprechender Daten auffordern.[78] Wenn stattdessen mittels automatischem Auskunftsverkehr diese Ermittlungen systematisiert werden, mag zwar die Eingriffsintensität in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der betroffenen juristischen Personen erhöht sein (dazu bereits vorstehend 2.); die Enttäuschung in das Vertrauen auf den Bestand der ATR oder APA und deren Diskretion bleibt aber für die jeweils betroffene juristische Person dieselbe. Allerdings könnte die 10-Jahres-Rückwirkungsfrist wirklich nur eine äußerste Frist sein, die an die Grenzen der Praktikabilität gestoßen wäre. Die Mitgliedstaaten würden – selbst bei gutem Willen – nicht selten außerstande sein, die Vorgänge für einen derart langen Zeitraum flächendeckend zu recherchieren. Deshalb ist es zu begrüßen, dass der ECOFIN mit seiner Änderung vom 6.10.2015 die Rückwirkung auf fünf Jahre begrenzt. Zudem ist der damit verbundene rückwirkende Eingriff in das vom Steuergeheimnis geschützte Vertrauen in die Diskretion der ATR und APA für die betroffenen Steuerpflichtigen nur erträglich, wenn im automatischen Auskunftsverkehr lediglich schlagwortartige Basisdaten ausgetauscht und sie bei nachfolgenden Einzelanfragen vor einer Übermittlung detaillierter Daten durch das BZSt zur Verhinderung einer Verletzung von Handels-, Betriebs-, Berufs- oder Geschäftsgeheimnissen zunächst über das Auskunftsersuchen informiert werden. Mit diesen Sicherungen (siehe oben III.) wird die Abwägung mit dem ggf. enttäuschten Dispositionsinteresse, nur diskrete ATR oder APA beantragen zu wollen, insgesamt noch zugunsten des Auskunftsverkehrs ausfallen müssen.

VI. Zusammenfassendes Fazit

Die EU-Kommission betritt mit ihrem Entwurf vom 18.3.2015 eine weitere Dimension des internationalen Auskunftsverkehrs. Ob diese Maßnahme tatsächlich hilft, einen „unfairen Steuerwettbewerb" einzudämmen und die Beihilfenaufsicht im Sinne des Art. 108 AEUV qualitativ zu verbessern, ist nicht unzweifelhaft, unterliegt aber zunächst der Einschätzungsprärogative des Richtliniengebers. Gemessen sowohl an der EU-GrCharta als auch am deutschen GG ist der automatische Informationsaustausch hinsichtlich des Inhalts von ATR und APA verhältnismäßig, wenn sich dieser auf schlagwortartige Basisdaten

---

[75] EuGH 20.3.1997 – Rs. C-24/95, Slg. 1997 I-1591 – Alcan Deutschland, Rn. 25; EuGH 22.4.2008 – Rs. C-408/04 P, Slg. 2008 I-2767 – Kommission/Salzgitter, Rn. 104; EuGH 11.12.2008 – Rs. C-334/07 P, Slg. 2008 I-9465 – Kommission/Freistaat Sachsen, Rn. 45.

[76] Verordnung (EG) des Rates Nr. 659/1999 v. 22.3.1999 über besondere Vorschriften zur Anwendung des Art. 93 EG-Vertrages, ABl. EG v. 27.3.1999, L 83/1.

[77] Siehe bereits oben bei Fn. 38 unter Bezugnahme auf die Erwägungen der *Commission Staff Working Group.*

[78] Siehe die in Fn. 8 angekündigte derzeitige Prüfungspraxis.

beschränkt, die keine Handels-, Betriebs-, Berufs- oder Geschäftsgeheimnisse der betroffenen Unternehmen offenbaren. Dies sollte bei einer Datenübermittlung des bloßen „type of matters adressed with by the ruling"[79] auf einem elektronischen Datenformblatt gewährleistet sein. Kommt es auf der 2. Stufe zu einer inhaltlichen Detailanfrage eines anderen Mitgliedstaats, hat das BZSt die betroffenen Unternehmen zu informieren, damit diese Einwendungen gegen die Datenweitergabe aus ihrem legitimen, von Art. 17 Abs. 4 der Kooperations-RL anerkannten Geheimnisschutzinteresse machen können. Wird die Gefährdungslage auf schlüssige Weise substantiiert dargelegt, hat das BZSt die Weitergabe der Einzelinformationen zu verweigern. Kritisch war schließlich die durch Belange der Beihilfenaufsicht motivierte zehn Jahre rückwirkende Sammlung von Basisdaten durch die EU-Kommission zu sehen. Sie hätte nicht nur die nationalen Finanzbehördet der Mitgliedstaaten überfordert und die betroffenen Unternehmen in ihrem Vertrauen in das Steuergeheimnis enttäuscht. Es war vielmehr darüber hinaus zu befürchten, dass die EU-Kommission lediglich einen Datenfriedhof erzeugt. Deshalb ist es zu begrüßen, dass der ECOFIN am 6.10.2015 die Rückwirkung wenigstens auf fünf Jahre begrenzt hat.

[79] Siehe oben bei Fn. 41.