

Internationale Beitreibungshilfe

Rechtsgrundlagen und Rechtsschutz

Prof. Dr. Roman Seer*

Die grenzüberschreitende Amtshilfe hat in den letzten Jahren eine bemerkenswerte Verdichtung erfahren. Im Fokus steht dabei der die Steuerfestsetzung einschließlich der Außenprüfung betreffende Informationsaustausch. In dessen Schatten hat sich aber auch die grenzüberschreitende Vollstreckungshilfe deutlich verstärkt. Der nachfolgende Beitrag gibt dazu einen grundlegenden Überblick.

Kernaussagen

- ▶ Da Nationalstaaten keine Hoheitsakte auf fremdem Staatsgebiet vornehmen können, sind Beitreibungsmaßnahmen zur Realisierung der entstandenen Steuern nicht ohne Weiteres möglich. Rechtsquellen dafür sind insbesondere die Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU, das EUBeitrG sowie die dem Art. 27 OECD-MA 2014 folgenden Abkommensartikel.
- ▶ Die Verwirklichung des Steueranspruchs sollte im ersuchten Staat so erfolgen wie bei einer rein innerstaatlichen Vollstreckungsmaßnahme.
- ▶ Einwendungen gegen den Steueranspruch müssen im ersuchenden Staat geltend gemacht werden, während konkrete Vollstreckungsmaßnahmen im ersuchten Staat beanstandet werden können. Dabei kann es der (EU-)Grundrechtsschutz aber gebieten, ausnahmsweise im ersuchten Staat auch die Rechtsstaatlichkeit des Vollstreckungstitels zu prüfen.

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie in IWB 16/2017 S. 585.

I. Zweck und Gegenstand der Beitreibungshilfe

Das im Völkerrecht verankerte Prinzip formeller Territorialität hindert Nationalstaaten daran, Hoheitsakte auf einem fremden Staatsgebiet vorzunehmen.¹ Die einzelstaatlichen Vollstreckungsvorschriften (z. B. §§ 249–346 AO) gelten nur innerhalb des jeweiligen Staatsgebiets. Angesichts der heutigen Mobilität von Personen und Unternehmen reicht die Verstärkung des internationalen Informationsaustausches² nicht aus, um die Realisierung bereits entstandener und festgesetzter Steuern strukturell abzusichern. Um kein Missverhältnis zwischen materieller Besteuerung und formeller Durchsetzung der nationalen Steueransprüche entstehen zu lassen, bedarf es über den bloßen Informationsaustausch hinausgehender Beitreibungsinstrumente.

Beitreibungsinstrumente dienen dem grenzüberschreitenden Vollzug der Steueransprüche

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

1 Hendricks, IStR 2009 S. 846; Seer, IWB 4/2011 S. 144 [BAAAD-61459].

2 Zur Ausweitung des automatischen Informationsaustausches s. Seer, IWB 23/2015 S. 870 [IAAAF-09667]; zuletzt ausführlich aus der Perspektive des Rechtsschutzes Oppel, IWB 10/2017 S. 359 [CAAAG-45322] und Oppel, IWB 11/2017 S. 410 [VAAAG-47154].

Dieser Vollzugszweck ist einerseits möglichst effizient grenzüberschreitend zu verwirklichen. Andererseits sind aber ebenso die berechtigten Interessen der betroffenen Steuerpflichtigen hinsichtlich der Ausgestaltung eines wirksamen Rechtsschutzes gegen unberechtigte Steuerforderungen zu beachten. Beide ggf. widerstreitenden Interessen müssen zu einem Ausgleich gebracht werden. Das Optimierungsziel besteht darin, dass es für die Verwirklichung eines Steueranspruchs keinen Unterschied machen sollte, ob der Steuerschuldner sich im Inland oder im Ausland befindet. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige im Zuge der grenzüberschreitenden Beitreibung möglichst nicht besser, aber auch nicht schlechter als bei innerstaatlichen Vollstreckungsmaßnahmen gestellt werden soll.

Umgekehrt sollte der Schutz des Steuerpflichtigen in diesen Fällen dem Inlandsfall nahekommen

II. Rechtsgrundlagen zwischenstaatlicher Beitreibungshilfe

1. Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU und EUBeitrG

Zwischen den Mitgliedstaaten der EU gilt die sog. Beitreibungsrichtlinie.³ Sie ist durch das BeitrRLUmsG vom 7.11.2011⁴ mit Wirkung vom 1.1.2012 in das nationale deutsche Gesetz (EUBeitrG)⁵ umgesetzt worden. Die Beitreibungsrichtlinie wird durch eine DurchführungsVO⁶ sowie einen Durchführungsbeschluss⁷ mit Musterformularen der EU-Kommission ergänzt. Ihr Anwendungsbereich ist nach Artikel 2 weit und umfasst Steuern und Abgaben aller Art. Ausgenommen sind allerdings die Sozialversicherungsbeiträge (Art. 2 Abs. 3a BeitrRL). Es werden alle in § 37 AO genannten staatlichen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (Steuer-, Steuervergütungs-, Haftungs-, Erstattungsansprüche sowie Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen) erfasst. Dazu gehören nach Art. 2 Abs. 2 BeitrRL nicht nur Zinsen i. S. der §§ 233a ff. AO, sondern auch Zuschläge, Kosten und Verwaltungssanktionen (z. B. Verzögerungsgelder nach § 146 Abs. 2a AO, Verspätungszuschläge nach § 152 AO, Zuschläge i. S. des § 162 Abs. 4 AO, Säumniszuschläge nach § 240 AO, Zwangsgelder nach § 329 AO).⁸

Regelungsumfang der Beitreibungsrichtlinie und des EUBeitrG

Art. 2 Abs. 2a BeitrRL nennt außerdem Geldstrafen und -bußen, die mit den beitreibungsfähigen Steuerforderungen im Zusammenhang stehen. Davon nimmt Art. 2 Abs. 3d BeitrRL jedoch strafrechtliche Sanktionen, die auf der Grundlage einer Anklageerhebung im Strafverfahren verhängt werden, wieder aus. Wegen dieser nur begrenzten Rückausnahme können bloße Steuerordnungswidrigkeiten betreffende Bußgelder (z. B. für eine leichtfertige Steuerverkürzung i. S. des § 378 AO) dagegen durch die Finanzbehörden innerhalb der EU zwangsweise beigetrieben werden. Dasselbe muss auch für von den Finanzbehörden nach § 398a AO festgesetzte „Strafzuschläge“⁹ gelten.¹⁰

Die Beitreibungsrichtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Einrichtung zentraler Verbindungsbüros (Art. 4 BeitrRL). Diese Funktion besitzt in Deutschland das BZSt, das für alle ein- und ausgehenden Amtshilfeersuchen zuständig ist (s. unten III, 1). Davon ausgenommen ist nach § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EUBeitrG nur der Bereich der Zollverwaltung (Zentralzuständigkeit: HZA Hannover, Bundesstelle Vollstreckung Zoll).

Zentrales Verbindungsbüro in Deutschland ist das BZSt

s. 597

Die Kommunikation zwischen den EU-Mitgliedstaaten hat seit dem 1.1.2012 im Wege elektronischer Standardformblätter über das europäische CCN-Netzwerk zu erfolgen (Art. 21 BeitrRL). Da-

Einheitlicher Vollstreckungstitel

3 Richtlinie 2010/24/EU vom 16.3.2010 (ABl EU 2010 Nr. L 84 S. 1).

4 BGBl 2011 I S. 2592.

5 Zuletzt geändert durch Art. 21 des AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013 (BGBl 2013 I S. 1809, 1839).

6 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1189/2011 vom 18.11.2011 (ABl EU 2011 Nr. L 302 S. 16).

7 EU-Kommission, Beschluss vom 18.11.2011 - K(2011) 8193 endg.

8 Ebenso Czakert in: Schönfeld/Ditz, DBA, Kommentar, 2013, Anh. 2, Rn. 11.

9 Dazu Seer in: Tipke/Kruse, AO - FGO, Loseblattkommentar [Stand Oktober 2016], § 398a AO, Rn. 16 ff.

10 Dazu schweigen allerdings sowohl die Regierungsbegründung zum BeitrRLUmsG (BT-Drucks. 17/6263 S. 40) als auch das Beitreibungs-Merkblatt, s. BMF, Schreiben vom 23.1.2014 - IV B 6 - S 1320/07/10011: 011 [EAAAE-56294], Tz. 1.2.2.

bei müssen in weiten Teilen nur noch vorformulierte Felder angekreuzt werden, um die sprachlichen Barrieren zu überwinden und die Effizienz der Amtshilfe zu steigern. Eine wesentliche Innovation besteht im einheitlichen Vollstreckungstitel, der die Grundlage für die Vollstreckung im ersuchten Mitgliedstaat bildet und ein ggf. aufwendiges innerstaatliches Anerkennungsverfahren innerhalb der EU erübrigt (Art. 12 Abs. 1 BeitrRL; s. a. unten III, 2).

Die Beitreibungsrichtlinie folgt den Grundprinzipien der Vollstreckungshilfe.¹¹ Der ersuchte Staat darf nur insoweit Beitreibungshilfe leisten, als auch der ersuchende Staat nach seinem innerstaatlichen Recht den Anspruch vollstrecken könnte (Gegenseitigkeit). Der ersuchende Staat muss zunächst seine eigenen Ermittlungs- und Vollstreckungsmöglichkeiten ausgeschöpft haben, bevor er Beitreibungsersuchen an den anderen Staat stellt (Subsidiarität). Der ersuchte Staat muss in Erfüllung des (rechtmäßigen) Beitreibungsersuchens dieselben Maßnahmen wie zur Realisierung innerstaatlicher (nationaler) Forderungen treffen (Äquivalenz). Das Ersuchen beinhaltet lediglich den Anstoß für die Ermittlung und Vollstreckungsmaßnahmen des ersuchten Staates; der ersuchende Staat besitzt kein Direktionsrecht (Passivität).

Grundprinzipien sind Gegenseitigkeit, Subsidiarität, Äquivalenz und Passivität

Die Beitreibungsrichtlinie hält verschiedene Instrumente vor, die sich nach Phasen der Beitreibungshilfe unterscheiden lassen.¹² Um die Möglichkeit einer Vollstreckung im Ausland zu prüfen, kann ein Auskunftersuchen im Hinblick auf das Vorhandensein von Vermögensgegenständen gestellt werden (Art. 5 BeitrRL). Um ggf. überhaupt erst (nach dem innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staates) die Vollstreckbarkeit der Forderung herzustellen, bedarf es der Zustellung des zu vollstreckenden Verwaltungsakts (z. B. des Steuerbescheids). Ist der Steuerschuldner ins Ausland verzogen, kann ein Zustellungersuchen helfen (Art. 8 BeitrRL). Die eigentliche grenzüberschreitende Vollstreckung der Forderung leitet dann ein sog. Beitreibungsersuchen ein (Art. 10 BeitrRL). Ist der zu vollstreckende Verwaltungsakt im ersuchenden Staat angefochten, kommt nach Art. 16 Abs. 1 BeitrRL ein Ersuchen um (vorläufige) Sicherungsmaßnahmen in Betracht.

Instrumente der Beitreibungshilfe

2. Bilaterale Beitreibungshilfe nach Maßgabe des Art. 27 OECD-MA

Gegenüber EU-Mitgliedstaaten ordnet Art. 24 BeitrRL grundsätzlich den Vorrang der Beitreibungsrichtlinie vor anderen bi- oder multilateralen Vereinbarungen zur Vollstreckungshilfe an, soweit diese nicht über den Umfang der Richtlinie hinausgehen.

Vorrang der Beitreibungsrichtlinie vor DBA-Vollstreckungsklauseln

Hinweis:

Soweit Deutschland mit anderen EU-Mitgliedstaaten in den DBA Vollstreckungsklauseln vorgesehen hat, wird daher im Zweifel gleichwohl die Beitreibungsrichtlinie Anwendung finden. Davon ausgenommen mag demnächst Großbritannien sein, mit dem eine dem Art. 27 OECD-MA 2014 entsprechende Vollstreckungsklausel völkerrechtlich vereinbart worden ist (Art. 28 DBA Großbritannien 2010).

Praktische Relevanz besitzen die DBA-Vollstreckungsklauseln damit vor allem gegenüber Drittstaaten. Allerdings bilden wirksame Vollstreckungsklauseln nach wie vor die Ausnahme. Lediglich die folgenden DBA-Klauseln entsprechen dem Vorbild des Art. 27 OECD-MA 2014: Art. 27 DBA Albanien, Art. 27 DBA Algerien, Art. 27 DBA Australien 2015, Art. 26a DBA Georgien, Art. 28 DBA Liechtenstein, Art. 27 DBA Mauritius 2011, Art. 27 DBA Mexiko 2008, Art. 26 DBA Türkei 2011, Art. 26 DBA Uruguay 2010 und Art. 26a DBA Usbekistan 2015. Diese Staaten leisten Deutschland grund-

Relevanz der Vollstreckungsklauseln vor allem gegenüber Drittstaaten

S. 598

¹¹ Dazu bereits Seer, IWB 4/2011 S. 144, 147 ff. [BAAAD-61459] und unten IV, 1 und 2.

¹² Dazu ebenfalls Seer, IWB 4/2011 S. 144, 149 f. [BAAAD-61459].

sätzlich umfassende Beitreibungshilfe, die im Wesentlichen dem Niveau der Beitreibungsrichtlinie innerhalb der EU entspricht.

Nach Art. 27 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2014 wird die Vollstreckungshilfe weder durch Art. 1 noch durch Art. 2 OECD-MA 2014 beschränkt. Sie geht damit über den Kreis der in Art. 2 OECD-MA 2014 genannten Steuerarten sachlich hinaus. Es werden ebenfalls alle Steuern („Steuern jeder Art und Bezeichnung“) des ersuchenden Vertragsstaates unabhängig davon erfasst, ob der ersuchte Vertragsstaat diese Steuern erhebt. Art. 27 Abs. 2 OECD-MA 2014 beschränkt den Kreis der Abgaben allerdings auf den Steuertypus, so dass Gebühren und Beiträge nicht darunter fallen. Als „Steuerforderung“ ist auch ein Haftungsanspruch anzusehen.¹³ Darüber hinaus nennt Art. 27 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA 2014 ausdrücklich Nebenforderungen, die an die steuerliche Hauptforderung in irgendeiner Weise anknüpfen, z. B. Zinsen und sog. Verwaltungsstrafen¹⁴ (z. B. Säumnis- und Verspätungszuschläge, Verzögerungsgelder).

Weiter Regelungsumfang des Art. 27 OECD-MA

Kriminalstrafen und echte Geldbußen i. S. des Ordnungswidrigkeitenrechts sind dagegen ausgenommen.¹⁵ Da die Zuschläge i. S. des § 398a AO den Charakter eines Strafsurrogats haben,¹⁶ bleiben diese wohl ebenfalls ausgeklammert.

In personeller Hinsicht ist die Beitreibungshilfe i. S. des Art. 27 OECD-MA 2014 nicht beschränkt. Dies bedeutet, dass ein Beitreibungersuchen auch wegen Steueransprüchen sowohl gegen eigene als auch fremde Staatsangehörige gestellt werden darf. Diese können auch Staatsangehörige eines Drittstaates sein und brauchen keinen Wohnsitz (oder gewöhnlichen Aufenthalt) in einem der beiden Vertragsstaaten zu besitzen. Allerdings ist der ausländische Verwaltungsakt im ersuchten Vertragsstaat nicht unmittelbar vollstreckbar, sondern bedarf zunächst gem. Art. 27 Abs. 3 OECD-MA 2014 noch der Anerkennung durch den ersuchten Vertragsstaat. Die Anerkennung liegt nicht im freien Ermessen des ersuchten Vertragsstaates, sondern ist von diesem auszusprechen, wenn die Forderung vollstreckbar ist und dies vom Steuerschuldner nach dem Recht des ersuchenden Vertragsstaates nicht mehr verhindert werden kann.¹⁷ Der ersuchte Vertragsstaat handelt dabei nicht bloß als „verlängerter Arm“ des ersuchenden Vertragsstaates, sondern führt als Ausdruck seiner Souveränität eine eigenständige Prüfung, insbesondere der Verweigerungsgründe des Art. 27 Abs. 8 OECD-MA 2014, durch. Die Prinzipien und Instrumente der Beitreibungshilfe (s. oben II, 1) gelten auch bei Anwendung des Art. 27 OECD-MA 2014. Ist der Steueranspruch noch nicht vollstreckbar oder noch anfechtbar, bietet Art. 27 Abs. 4 OECD-MA 2014 ebenfalls die Möglichkeit eines Ersuchens auf Durchführung von Sicherungsmaßnahmen.

Beitreibungshilfe auch gegenüber Staatsangehörigen anderer Staaten möglich

Abweichend von der Beitreibungsrichtlinie kennt Art. 27 OECD-MA 2014 keine besondere Frist. Art. 27 Abs. 5 OECD-MA 2014 verweist lediglich auf die mögliche Verjährung des Steueranspruchs im ersuchenden Vertragsstaat. Ist die Forderung bereits verjährt, fehlt es an deren Vollstreckbarkeit. Von deutschen Finanzbehörden gestellte Beitreibungersuchen unterbrechen als Vollstreckungsakte nach § 231 AO die Zahlungsverjährung.¹⁸

Verjäherte Forderungen können nicht vollstreckt werden

S. 599

In der DBA-Praxis finden sich aber auch Vollstreckungsklauseln, die von Art. 27 OECD-MA 2014 abweichen und einen eingeschränkteren Regelungsinhalt haben.¹⁹ Dem in Tz. 2 OECD-Musterkommentar zu Art. 27 OECD-MA enthaltenen **Alternativvorschlag**, wonach sich die Vertragsstaaten (nur) Vollstreckungshilfe leisten, soweit dies erforderlich ist, um sicher zu stellen, dass eine DBA-

Einschränkende Alternativen auch in aktuellen deutschen DBA

13 Ismer/Sailer, IStR 2003 S. 622, 624.

14 Begriffsverwendung in Tz. 10 OECD-MK zu Art. 27 Abs. 2 OECD-MA.

15 So Engelschalk in: Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Art. 27, Rn. 34a.

16 Seer in: Tipke/Kruse, AO - FGO, a. a. O., § 398a AO, Rn. 3.

17 Czakert in: Schönfeld/Ditz, DBA, a. a. O., Art. 27 OECD-MA, Rn. 32.

18 Siehe Beitreibungs-Merkblatt vom 23.1.2014 [EAAAE-56294], Tz. 1.8.

19 Siehe Art. 26 DBA Japan 2015, Art. 27 DBA Kanada und 27 DBA Norwegen.

Befreiung oder -Ermäßigung nicht Personen zugutekommt, die hierauf keinen Anspruch haben, folgen die jüngst mit China und Costa Rica abgeschlossenen DBA.²⁰

3. Multilaterales Amtshilfeübereinkommen des Europarates/der OECD

Wie aufgezeigt, besteht außerhalb der EU bisher nur mit wenigen Drittstaaten eine wirksame grenzüberschreitende Vollstreckungshilfe. Deutschland hat aber mittlerweile das multilaterale Amtshilfeübereinkommen des Europarates und der OECD vom 25.1.1988 in das nationale Recht übernommen.²¹ Dieses Abkommen enthält in seinen Artikeln 11 bis 16 auch Vorschriften über die zwischenstaatliche Beitreibungshilfe, so dass es von ihrer Ausgestaltung her eine deutliche Erweiterung der Beitreibungshilfe beinhalten könnte. Der beitreibungsrechtliche Inhalt des Abkommens entspricht zudem im Wesentlichen Art. 27 OECD-MA 2014.

Das multilaterale Abkommen besitzt den Vorteil, dass mit den beteiligten Staaten keine gesonderten Amtshilfeabkommen mehr geschlossen werden müssen. Dies erleichtert die zügige Einbeziehung weiterer Staaten in den internationalen Amtshilfeverbund.

Hinweis:

Allerdings ist den beitretenden Vertragsstaaten die Möglichkeit eines Vorbehalts eröffnet (Art. 30 Abs. 1b Amtshilfeübereinkommen). Von dieser Möglichkeit haben von 55 Drittstaaten insgesamt 36 im Hinblick auf die Vollstreckungshilfe Gebrauch gemacht.²² Vor diesem Hintergrund hat Deutschland ebenfalls einen Vorbehalt hinsichtlich der Anwendung der Regelungen über die Beitreibungshilfe erklärt.

Damit steht Deutschland das multilaterale Amtshilfeabkommen als Rechtsquelle der Beitreibungshilfe derzeit nicht zur Verfügung – dies mangels Gegenseitigkeit auch nicht gegenüber Vertragsstaaten, die keinen Vorbehalt erklärt haben (Art. 30 Abs. 5 Amtshilfeübereinkommen).

III. Beitreibungshilfe nach dem EUBeitrG

1. Zuständigkeit und Verfahren

Die Kommunikation mit Finanzbehörden anderer Mitgliedstaaten übernimmt ausschließlich das BZSt.²³ Das BZSt prüft die Zulässigkeit von eingehenden Ersuchen und ob Amtshilfe gem. § 14 Abs. 2 EUBeitrG zu unterbleiben hat (§ 3 Abs. 1 Satz 4 und 5 EUBeitrG). Nach dieser Prüfung leitet das BZSt die Ersuchen an die zuständigen Vollstreckungsbehörden weiter. Die Übermittlung eingehender Beitreibungsersuchen erfolgt dabei direkt oder indirekt über eine Mittelbehörde (Oberfi-

Beitreibungsrechtlicher Inhalt des Multilateralen Amtshilfeübereinkommens entspricht dem OECD-Muster weitgehend

Aber: Vielfacher Vorbehalt hinsichtlich der Vollstreckungshilfe

Auch für und in Deutschland ist insofern keine Beitreibungshilfe möglich

Ausschließliche Zuständigkeit des BZSt

20 Vgl. Art. 27 DBA China 2014 und Art. 27 DBA Costa Rica 2014.

21 Vgl. Gesetz vom 16.7.2015 zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen [KAAAF-08317].

22 Siehe Liste der aktuellen Vertragsstaaten unter <http://go.nwb.de/vqqwu>.

23 Siehe BMF-Merkblatt vom 23.1.2014 [EAAAE-56294], Tz. 1.5.2.

S. 600 nanzdirektion, Landesfinanzamt) an das zuständige Finanzamt.²⁴ Zusammengefasst ergibt sich für eingehende Ersuchen von Finanzbehörden anderer Mitgliedstaaten folgender Ablauf:

1. Die ersuchende Behörde übermittelt dem BZSt ein Beitreibungersuchen.
2. Das BZSt prüft, ob das Beitreibungersuchen den Anforderungen des EUBeitrG entspricht und ob Ablehnungsgründe i. S. des § 14 Abs. 2 EUBeitrG vorliegen.
3. Das BZSt übermittelt das Beitreibungersuchen an das örtlich zuständige Finanzamt als Vollstreckungsbehörde.
4. Das Finanzamt führt die Vollstreckung durch.

Ablauf eines Beitreibungersuchens

2. Einheitlicher Vollstreckungstitel

Nach Art. 12 Abs. 1 BeitrRL ist jedem Beitreibungersuchen ein einheitlicher Vollstreckungstitel beizufügen (zu dessen notwendigem Inhalt s. Art. 12 Abs. 3 BeitrRL). Abweichend von Art. 27 Abs. 3 OECD-MA 2014 muss dieser im ersuchten Mitgliedstaat **weder durch einen besonderen Akt anerkannt noch ergänzt oder ersetzt** werden (s. Art. 12 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 BeitrRL). Der dem Ersuchen beigefügte einheitliche Vollstreckungstitel gilt als vollstreckbarer Verwaltungsakt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 EUBeitrG). Der einheitliche Vollstreckungstitel ersetzt somit den für die Vollstreckung inländischer Forderungen nach § 251 Abs. 1 AO notwendigen Verwaltungsakt (Leistungsbescheid). Dabei soll das Instrumentarium des einheitlichen Vollstreckungstitels helfen, das in Nr. 4 der Erwägungsgründe der Beitreibungsrichtlinie erklärte Ziel umzusetzen, die zwischenstaatliche Amtshilfe effektiver sowie leichter anwendbar auszugestalten. Dabei wird Art. 12 BeitrRL flankiert von Art. 14 Abs. 1 BeitrRL (umgesetzt in § 13 Abs. 2 EUBeitrG), wonach Rechtsbehelfe gegen den der Vollstreckung zugrunde liegende Titel bzw. den danach ergehenden einheitlichen Vollstreckungstitel nur bei den zuständigen Stellen des ersuchenden Mitgliedstaates eingelegt werden können.

Der einheitliche Vollstreckungstitel ersetzt den inländischen Leistungsbescheid

Die Vollstreckung ausländischer Forderungen nach EUBeitrG ist aber gleichwohl an zahlreiche Voraussetzungen geknüpft. Neben dem Erfordernis eines einheitlichen Vollstreckungstitels eines bestimmten Inhalts darf nach Art. 11 BeitrRL ein Beitreibungersuchen grundsätzlich nicht ergehen, wenn die Forderung im ersuchenden Mitgliedstaat angefochten ist oder der ersuchende Mitgliedstaat noch kein ihm selbst im eigenen Staatsgebiet mögliches Beitreibungsverfahren durchgeführt hat (zum Grundsatz der Subsidiarität s. unten IV, 2). Art. 18 BeitrRL enthält Gründe, aus denen die ersuchte Behörde die Vollstreckungshilfe ablehnen kann.

Kein Beitreibungersuchen bei angefochtener Forderung

Nach Absatz 2 und 3 der Vorschrift kann die Vollstreckungshilfe unterbleiben, wenn die vollstreckbare Forderung zum ursprünglichen Datum des Amtshilfeersuchens bereits älter als fünf Jahre ist oder weniger als 1.500 € beträgt, wobei die Ablehnung der Amtshilfe nach dem Wortlaut der Richtlinie im Ermessen des ersuchten Mitgliedstaates steht.²⁵ Diese Voraussetzungen hat der deutsche Gesetzgeber als generell-zwingende Ausschlussgründe übernommen (§ 14 Abs. 1, 2 EUBeitrG).

Weitere Gründe der Ablehnung eines Beitreibungersuchens

Darüber hinaus kann nach Art. 18 Abs. 1 BeitrRL die Amtshilfe abgelehnt werden, falls die Beitreibung der Forderung aus Gründen, die auf die Verhältnisse des Schuldners zurückzuführen sind, erhebliche wirtschaftliche oder soziale Schwierigkeiten in dem ersuchten Mitgliedstaat bewirken könnte, sofern die in diesem Mitgliedstaat geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie die dort übliche Verwaltungspraxis eine solche Ausnahme für nationale Forderungen zulassen. Diesen Ablehnungsgrund hat der deutsche Gesetzgeber im EUBeitrG zwar nicht ausdrücklich übernommen. Stattdessen rekurriert § 14 Abs. 1 EUBeitrG auf den allgemeinen Billigkeitsgrund,

Keine Vollstreckung bei Unbilligkeit

S. 601

²⁴ BMF-Merkblatt vom 23.1.2014 [EAAAE-56294], Tz. 4.2.2.

²⁵ Die DBA bzw. Amts-/Rechtshilfeabkommen mit Belgien, den Niederlanden und Schweden enthalten geringere Mindestbeträge und gehen der Beitreibungsrichtlinie vor, weil sie eine erweiterte Beitreibungshilfe ermöglichen, so auch das BMF-Merkblatt vom 23.1.2014 [EAAAE-56294], Tz. 3.1.1.2.

wonach die Finanzbehörde Amtshilfe nicht zu leisten hat, wenn die Vollstreckung unbillig wäre. Wie sich aus den Gesetzgebungsmaterialien ergibt, hat der Gesetzgeber mit dieser Vorschrift Art. 18 Abs. 1 Unterabs. 1 BeitrRL umsetzen und mit dem Kriterium der Unbilligkeit einen darüber hinausgehenden (weiten) Spielraum für die Ablehnung von Beitreibungersuchen schaffen wollen.

26

3. Leistungsgebot (§ 254 Abs. 1 AO)

Aus dem fehlenden Erfordernis einer Umsetzung oder Anerkennung des einheitlichen Vollstreckungstitels schließt das FG Köln, dass im Vollstreckungsstaat kein gesondertes Leistungsgebot mehr erforderlich sei; dies selbst dann nicht, wenn im ersuchenden Staat ein solches Leistungsgebot überhaupt nicht ergangen ist.²⁷ Damit trennt das FG Köln nicht klar zwischen Leistungsbescheid und Leistungsgebot. § 9 Abs. 1 Satz 3 EUBeitrG ordnet lediglich an, dass ein die Vollstreckung begründender Leistungsbescheid i. S. des § 251 AO durch den einheitlichen Vollstreckungstitel fingiert wird. Insoweit bedarf es in der Tat keines weiteren deutschen Verwaltungsakts oder gar förmlichen Anerkennungsverfahrens.

FG Köln trennt nicht klar zwischen Leistungsbescheid und Leistungsgebot

Hinzukommen muss jedoch – und dieser Akt wird durch § 9 Abs. 1 Satz 3 EUBeitrG nicht fingiert – das Leistungsgebot i. S. des § 254 Abs. 1 AO. Der Vollstreckungsgrund bleibt zwar der Leistungsbescheid, im Falle der Vollstreckungshilfe also der einheitliche Vollstreckungstitel. Zusätzliche Voraussetzung für die Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen ist aber darüber hinaus das Leistungsgebot. Nach § 254 Abs. 1 AO darf die Vollstreckung erst beginnen, wenn die Leistung fällig ist, der Vollstreckungsschuldner zur Leistung, Duldung oder Unterlassung aufgefordert worden (Leistungsgebot) und seit der Aufforderung mindestens eine Woche verstrichen ist. Eine nahezu wortgleiche Formulierung findet sich auch in Textziffer 4.2.4 des BMF-Merkblatts, wonach der Vollstreckungsschuldner vor Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen mit einer 14-tägigen Frist zur Zahlung aufzufordern ist.²⁸ Diese Anordnung ist als eine Konkretisierung i. S. des § 254 Abs. 1 AO auch für das Verfahren im Wege der Beitreibungshilfe zu verstehen.²⁹ Durch sie wird gerade klargestellt, dass im Verfahren nach dem EUBeitrG lediglich der Leistungsbescheid, nicht aber auch das Leistungsgebot fingiert wird.

Nur der Leistungsbescheid (Vollstreckungsgrund) wird gesetzlich fingiert, nicht auch das Leistungsgebot

Nach § 9 Abs. 2 EUBeitrG ist die Zwangsvollstreckung im Wege der Amtshilfe nach den für die Vollstreckung gleichartiger Steuern geltenden nationalen Vorschriften durchzuführen. Diese Vorschrift entspricht dem generell für die internationalen Amts- und Vollstreckungshilfe geltenden Äquivalenzprinzip (dazu noch unten IV, 1), das in Art. 13 Abs. 1 BeitrRL verankert ist. Zu den anwendbaren Verfahrensvorschriften gehört § 254 Abs. 1 AO. Der mit § 254 Abs. 1 AO verfolgte Zweck, den Schuldner nicht unvermittelt mit der Zwangsvollstreckung zu konfrontieren, gilt auch (und gerade) für die Beitreibung ausländischer Vollstreckungstitel.³⁰ Dies widerspricht auch nicht, wie das FG Köln unrichtigerweise annimmt, dem Sinn und Zweck der Beitreibungsrichtlinie bzw. des EUBeitrG, wonach eine materiell-rechtliche Überprüfung des einheitlichen Vollstreckungstitels durch die ersuchte Behörde zu unterbleiben habe.

Vollstreckung den nationalen Vorschriften entsprechend – insbesondere Schutz vor überraschender Vollstreckung

S. 602

26 Siehe die Regierungsbegründung zum BeitrRLUmG in BT-Drucks. 17/6263 S. 44.

27 FG Köln, Urteil vom 30.9.2015 - 14 K 2097/13 [OAAAF-19064], dazu Linkemann, EFG 2016 S. 494 (die Revision ist unter Az. VII R 30/15 beim BFH anhängig); dem folgt nun auch FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 7.11.2016 - 1 V 2137/16 [LAAAF-88081], Rn. 26; der BFH, Beschluss vom 30.8.2010 - VII B 48/10 [UAAAD-54316], Rn. 13 hat angenommen, dass eine von einem deutschen Finanzamt im Zuge der Beitreibungshilfe erlassene Zahlungsaufforderung, die ein ausländisches Leistungsgebot lediglich „wiederholt“, kein Verwaltungsakt sei.

28 BMF-Merkblatt vom 23.1.2014 [EAAAE-56294].

29 Seer und Loose in: Tipke/Kruse, AO - FGO, a. a. O., § 250 AO, Rn. 39 und § 254 AO, Rn. 8; s. auch FG Düsseldorf, Beschluss vom 23.6.2000 - 18 V 524/00 A (AO) [UAAAB-07426].

30 Neumann in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Loseblattkommentar, § 254 AO, Rn. 11.

Eine solche materielle Überprüfung ist mit dem Leistungsgebot nicht verbunden. Voraussetzung für ein Leistungsgebot i. S. des § 254 Abs. 1 AO ist lediglich, dass ein vollstreckbarer Titel existiert und die übrigen Vollstreckungsvoraussetzungen (z. B. keine Unbilligkeit i. S. des § 258 AO) vorliegen. Daneben müssen die Voraussetzungen des EUBeitrG erfüllt sein (zum sog. Ordre public-Vorbehalt s. unten IV, 3).

Hinweis:

Bei der Anfechtung eines Leistungsgebots i. S. von § 254 Abs. 1 AO werden nur diese Voraussetzungen überprüft; eine materiell-rechtliche Prüfung des vollstreckbaren ausländischen Titels unterbleibt.

IV. Grenzen zwischenstaatlicher Beitreibungshilfe

1. Gegenseitigkeit und Äquivalenz

Die ersuchte Behörde kann nicht zu Maßnahmen verpflichtet werden, die die ersuchende Behörde selbst nicht durchführen dürfte (Art. 27 Abs. 8 Buchst. a OECD-MA 2014). Das ist Ausdruck des Grundsatzes der Gegenseitigkeit, nach dem die ersuchte Behörde die Amtshilfe deswegen verweigern kann, weil sie die erwünschte Maßnahme spiegelbildlich nicht verlangen könnte. Zu Art. 27 Abs. 3 und 4 OECD-MA 2014, nach denen sich die Vollstreckung allein nach dem Recht des ersuchten Staates richtet, steht dies nicht im Widerspruch,³¹ da über § 117 AO das Prinzip der Gegenseitigkeit im deutschen Verfahrensrecht ohnehin korporiert ist.³² Deutsche Finanzbehörden **können**, müssen aber nicht von Vollstreckungsmaßnahmen absehen, die im ersuchenden Staat nicht vorgesehen sind. Das Gegenseitigkeitsprinzip verbürgt keinen subjektiven Anspruch des Betroffenen auf Unterlassen zulässiger Vollstreckungsmaßnahmen. Ob das Ersuchen der ausländischen Behörde deswegen rechtswidrig ist, weil es auf Vollstreckungsmaßnahmen gerichtet ist, die im ersuchenden Staat nicht vorgesehen sind, richtet sich daher allein nach dem Recht dieses Staates und ist von den dortigen Gerichten zu entscheiden.

Darüber hinaus bestimmt Art. 27 Abs. 8 Buchst. a OECD-MA 2014, dass die ersuchte Behörde nur solche Maßnahmen ergreifen soll, die nach ihren eigenen Verfahrensvorschriften zulässig sind. Dieser Grundsatz der Äquivalenz ergibt sich bereits aus Art. 27 Abs. 3 OECD-MA 2014. Die ausdrückliche Normierung des Äquivalenzprinzips bedeutet jedoch zumindest einen Hinweis auf die weitergehenden Grundsätze des Äquivalenzprinzips: Danach sollen die Maßnahmen des ersuchten Staates nicht nur dem Verfahrensrecht entsprechen, sondern auch dem Niveau, das der ersuchte Staat in eigenen Verfahren pflegt.

Vollstreckungsmaßnahmen, die im ersuchenden Staat nicht vorgesehen sind, braucht der ersuchte Staat nicht vorzunehmen

Es sind nur Vollstreckungsmaßnahmen zulässig, die im ersuchten Staat vorgesehen sind

31 Engelschalk in: Vogel/Lehner, DBA, a. a. O., Art. 27, Rn. 93; Czakert in: Schönfeld/Ditz, DBA, a. a. O., Art. 27, Rn. 58.

32 Seer in: Tipke/Kruse, AO - FGO, a. a. O., § 117 AO, Rn. 73.

Hinweis:

Soweit das dortige Verfahren individualrechtsschützenden Charakter besitzt, kann die Verletzung des Äquivalenzprinzips vom Betroffenen auch gegenüber dem ersuchten Vertragsstaat gerügt werden.

Auf der anderen Seite dürfen die Vollstreckungsmaßnahmen auch nicht über das Niveau des ersuchten Vertragsstaates hinausgehen, selbst wenn weitergehende Anstrengungen im ersuchenden Staat üblich sind.³³

S. 603

2. Subsidiarität

Art. 27 Abs. 8 Buchst. c OECD-MA 2014 bestimmt, dass die Amtshilfe nur erfolgen soll, wenn der ersuchende Staat alle eigenen angemessenen Maßnahmen zur Erhebung oder Sicherung ausgeschöpft hat. Das Subsidiaritätsprinzip ist ein wesentlicher Grundsatz der gegenseitigen Amtshilfe und begründet einen Überforderungsschutz für die ersuchte Behörde.³⁴ Abweichend von Art. 27 Abs. 8 OECD-MA 2014 (dort nur Ablehnungsgrund)³⁵ erhebt Art. 10 Abs. 2 BeitrRL die Subsidiarität bereits zur **Zulässigkeitsvoraussetzung**, so dass ein Beitreibungersuchen erst gar nicht gestellt werden darf.³⁶ Ausgeschöpft sind die möglichen Maßnahmen des ersuchenden Staates aber auch, wenn weitere Beitreibungsmaßnahmen unverhältnismäßig wären.³⁷ Das kann etwa der Fall sein, wenn inländische Bemühungen nur noch mit erheblichem Aufwand, Kosten oder Risiken denkbar wären.³⁸

Bei der Gewährung der Beitreibungshilfe sollen die zuständigen Finanzämter das BZSt unverzüglich informieren, wenn Anhaltspunkte für unzureichende Maßnahmen des ersuchenden Staates vorliegen.³⁹ Hieraus folgt aber keine Amtsermittlungspflicht der ersuchten Behörde, nach derartigen Anhaltspunkten zu forschen.

Hinweis:

Es besteht aber subjektives Recht des Betroffenen auf Unterlassen.⁴⁰

Das folgt aus dem Zweck des Subsidiaritätsprinzips, der die ersuchte Behörde selbst, nicht aber den Betroffenen schützen soll. Lediglich die Inanspruchnahme von Beitreibungshilfe kann den Betroffenen in seinem Recht auf pflichtgemäßes Auswahlermessen der ersuchenden Behörde verletzen. Diese Einwendung ist entsprechend nur im ersuchenden Staat möglich (s. unten V, 2).

Zunächst hat der ersuchende Staat alle Maßnahmen auszuschöpfen

Auf die fehlende Ausschöpfung aller Maßnahmen im ersuchenden Staat kann sich der Steuerpflichtige nicht berufen

33 Siehe bereits Seer, IWB 4/2011 S. 144, 148 f. [BAAAD-61459].

34 Seer in: Holoubek/Lang, Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, 2012, S. 85, 97 f.

35 Dazu siehe Engelschalk in: Vogel/Lehner, DBA, a. a. O., Art. 27, Rn. 95.

36 Siehe auch BMF-Merkblatt vom 23.1.2014 [EAAAE-56294], Tz. 3.1.1.1.

37 Krabbe in: Wassermeyer, DBA, Loseblattkommentar [Stand Januar 2014], Art. 27 OECD-MA, Rn. 64.

38 BMF-Merkblatt vom 23.1.2014 [EAAAE-56294], Tz. 4.2.1.

39 Engelschalk in: Vogel/Lehner, DBA, a. a. O., Art. 27, Rn. 95.

40 Siehe Engelschalk in: Vogel/Lehner, DBA, a. a. O., Art. 27, Rn. 92.

3. Ordre public-Vorbehalt

a) Allgemeine Schranke des internationalen Amtshilfeverkehrs

Amtshilfekodifizierungen enthalten üblicherweise „Ordre public-Klauseln“, die eine Amtshilfe verbieten, wenn sie der „öffentlichen Ordnung“ widersprechen würde. Für das Steuerrecht finden sie sich insbesondere in Art. 17 Abs. 4 der EU-AmtshilfeRL⁴¹ und in Art. 54 Abs. 4 der EU-MwSt-ZusammenarbeitsVO,⁴² außerhalb von EU-Rechtsquellen in allen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.⁴³ Für den allgemeinen Informationsaustausch entspricht dies Art. 26 Abs. 3 Buchst. c OECD-MA 2014, für die Beitreibungshilfe entspricht dies Art. 27 Abs. 8 Buchst. b OECD-MA 2014. Unilateral formuliert sie auch § 117 Abs. 3 Nr. 4 AO für die sog. Spontanhilfe. Multilateral enthält das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25.1.1988 in Artikel 21 Absatz 2 Buchstabe b diese Schranke allgemein sowohl für die Informations- als auch speziell für die Vollstreckungshilfe.⁴⁴ Dieser Vorbehalt trägt dem Umstand Rechnung, dass die Rechtsstaatlichkeit der Amtshilfepartner keineswegs, erst recht nicht für alle Zeit, gewährleistet ist.⁴⁵ Die grundsätzliche Verpflichtung, Entscheidungen anderer Staaten anzuerkennen und mit staatlichem Zwang durchzusetzen, muss durch ein entsprechendes Korrektiv flankiert werden.⁴⁶

Allgemeines Rechtsprinzip des Ordre public-Vorbehalts

S. 604

Es handelt sich um ein originäres Vorbehaltsinstitut des internationalen Rechts, das zunächst vorwiegend im Internationalen Privatrecht entwickelt und geprägt worden ist. Art. 6 EGBGB konkretisiert den Begriff der „öffentlichen Ordnung“ dahingehend, dass diese jedenfalls verletzt ist, wenn die Anwendung ausländischen Rechts zu einem Ergebnis kommt, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts, insbesondere mit den Grundrechten, offensichtlich unvereinbar ist. Damit ist die von der Verfassung vorgegebene Werteordnung der Bundesrepublik Deutschland auch bei der zwischenstaatlichen, gegenseitigen Amtshilfe zu beachten.

Rechtsprinzip des Ordre-public-Vorbehalts

Hinweis:

Nach diesen Grundsätzen sind deutsche Behörden nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, Beitreibungshilfe zu unterlassen, wenn die beizutreibende Forderung mit deutschen Rechtsvorstellungen schlechthin unvereinbar ist.⁴⁷ Dabei können und müssen Inhalt und prozessuale Entstehung der beizutreibenden Forderung berücksichtigt werden.

Zu Art. 27 Abs. 6 OECD-MA 2014 steht dies nicht in Widerspruch, weil dort ein anderer Prüfungsmaßstab, nämlich nur die einfachrechtlichen Voraussetzungen der Besteuerung und Vollstreckung im ersuchenden Staat, gemeint ist. Dagegen müssen deutsche Behörden und Gerichte Anhaltspunkten des Betroffenen nachgehen, nach denen die beizutreibende Forderung in Deutschland

41 Richtlinie 2011/16/EU vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl EU 2011 Nr. L 64 S. 1).

42 VO Nr. 904/2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl 2010 EU Nr. L 268 S. 1).

43 Der Ordre public-Vorbehalt ist in Art. 25 Abs. 3 und Art. 26 Abs. 8 Nr. 2 DBA Verhandlungsgrundlage enthalten, s. Rotter/Welz/Lammers, Kommentar zur Verhandlungsgrundlage für DBA, 2014, S. 279, 319. Soweit Deutschland DBA abgeschlossen hat, die eine Vollstreckungshilfe enthalten, findet sich in den jeweiligen DBA folgerichtig auch der Ordre public-Vorbehalt.

44 Siehe Gesetz vom 16.7.2015 (BGBl 2015 II S. 966).

45 Siehe etwa zu den Entwicklungen in Polen Jaeger, EuZW 2017 S. 127 m. w. N.

46 Ohler in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 238, Rn. 1 und 9.

47 Siehe auch BFH, Urteil vom 3.11.2010 - VII R 21/10 [BAAAD-61018]; BFH, Urteil vom 11.12.2012 - VII R 70/11 [HAAAE-32300].

schlicht undenkbar wäre. Außerhalb krass gelagerter Einzelfälle bedeutet die Ordre public-Prüfung für den mit ihr befassten Rechtsanwender aber eine Gratwanderung. In Anbetracht der Wertung des Art. 27 Abs. 6 OECD-MA 2014 wird die Behauptung, im ersuchenden Staat seien die tatbestandlichen Voraussetzungen der Besteuerung nicht gegeben, nicht schon deshalb beachtlich sein, weil hiermit eine Willkürentscheidung der ersuchenden Behörde angedeutet ist.

Hinweis:

Um zu prüfen, ob ein Ordre public-Verstoß ernstlich in Betracht kommt, ist es deutschen Gerichten aber zumutbar, sich in Grundzügen mit der ausländischen Rechtslage auseinanderzusetzen.⁴⁸ Im Zweifel werden sie Rechtsgutachten einholen müssen, wobei freilich die Unabhängigkeit der begutachtenden Stelle gewährleistet sein muss.

Ordre public-Verstoß:
es ist die ausländische
Rechtslage zu prüfen

b) EUBeitrG und Ordre public-Vorbehalt

In der Beitreibungsrichtlinie ist der Ordre public-Vorbehalt allerdings nur für den Informationsaustausch in Art. 5 Abs. 2 Buchst. c BeitrRL ausdrücklich benannt worden. Für die Vollstreckungshilfe enthält der Wortlaut der Richtlinie lediglich den Ablehnungsgrund des Artikels 18 Absatz 1, wonach die Vollstreckungshilfe unterbleiben darf, falls die Beitreibung der Forderung aus Gründen, die auf die Verhältnisse des Schuldners zurückzuführen sind, erhebliche wirtschaftliche oder soziale Schwierigkeiten in dem ersuchten Mitgliedstaat bewirken könnte.

S. 605

Daraus schließt das FG Köln, dass unter der Geltung der Beitreibungsrichtlinie der Ordre public-Vorbehalt im Zusammenhang mit Beitreibungsersuchen nicht mehr geprüft werden dürfe.⁴⁹ Dem kann aus mehreren Gründen nicht gefolgt werden. Diese Richtlinie muss im Lichte vorrangigen Unionsrechts gesehen werden. Gemäß Art. 51 Abs. 1 EUGrCh sind die Mitgliedstaaten bei der Durchführung von Unionsrecht an die europäischen Grundrechte gebunden. Dieser Bindungswirkung unterfallen nicht nur die Mitgliedstaaten selbst, sondern alle ihre Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen.⁵⁰ In seinen Entscheidungen in den Rechtssachen Åkerberg Fransson⁵¹ und Siragusa⁵² hat der EuGH konkretisiert, was unter „Durchführung von Unionsrecht“ zu verstehen ist. Danach ist der EuGH für die Prüfung von Maßnahmen der Mitgliedstaaten am Maßstab der europäischen Grundrechte zuständig, sobald sie in den Geltungsbereich des Unionsrechts fallen. Das Gericht verlangt dementsprechend einen sachlichen Zusammenhang zwischen der nationalen Maßnahme und dem Unionsrecht. Dabei sei insbesondere zu prüfen, ob mit der Maßnahme die Durchführung einer Bestimmung des Unionsrechts bezweckt werde.⁵³ Das Bundesverfassungsgericht teilt dieses Verständnis des Art. 51 Abs. 1 EUGrCh.⁵⁴

Keine Prüfung des Ordre public-Vorbehalts unter Geltung der Beitreibungsrichtlinie?

Die Vollstreckung fremder Forderungen geschieht in direkter Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie als sekundäres Unionsrecht. Die Richtlinie bietet einen für das gesamte Gemeinschaftsgebiet geltenden vereinheitlichten Rahmen für eine effektive und effiziente gegenseitige Unterstützung der Mitgliedstaaten bei der Beitreibung hoheitlicher Forderungen im Unionsraum. Dieser Amtshilfe-

Die ersuchte Finanzbehörde hat die Rechtmäßigkeit des Ersuchens zu prüfen

48 So etwa das FG Düsseldorf, Beschluss vom 23.6.2000 - 18 V 524/00 A (AO) [UAAAB-07426].

49 FG Köln, Urteil vom 30.9.2015 - 14 K 2097/13 [OAAAF-19064].

50 Jarass, NVwZ 2012 S. 457, 458.

51 EuGH, Urteil vom 26.2.2013 - Rs. C-617/10 [NAAAE-32927], Åkerberg Fransson.

52 EuGH, Urteil vom 6.3.2014 - Rs. C-206/13, Siragusa.

53 Siehe auch EuGH, Urteil vom 10.7.2014 - Rs. C-198/13, Julian Hernández u. a., Rn. 32 ff.; vgl. auch Terhechte in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 51 GrCh, Rn. 10 ff.; Ohlendorf, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, Diss., 2015, S. 65 ff.

54 BVerfG, Urteil vom 24.4.2013 - 1 BvR 1215/07 [MAAAE-34932].

rahmen soll das Funktionieren des Binnenmarkts stärken und Diskriminierungen durch einzelne Mitgliedstaaten vorbeugen.⁵⁵ Die Richtlinie dient damit allein unionalen Zwecken. Die Bindung an die europäischen Grundrechte bei der Amtshilfe im Rahmen der Richtlinie ist mit Blick auf Art. 51 Abs. 1 EUGrCh und die soeben dargestellte Rechtsprechung des EuGH selbstverständlich. Sie muss durch die Richtlinie selbst nicht eigens angeordnet werden, sondern gilt als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts.⁵⁶

Dementsprechend hat die Große Kammer des EuGH für den Bereich der Amtshilfe jüngst festgestellt, dass die Prüfung seitens der ersuchten Finanzbehörde nicht auf die formelle Ordnungsmäßigkeit des Ersuchens beschränkt sei, sondern zumindest eine materiell-rechtliche Evidenzprüfung dessen Rechtmäßigkeit umfasse.⁵⁷ Zur früheren Fassung hat denn auch der EuGH einen Verstoß gegen die öffentliche Ordnung bejaht, weil der Vollstreckungsschuldner nicht in angemessener Weise über die gegen ihn geltend gemachten Forderungen unterrichtet worden war.⁵⁸

Beruhet die Entstehung der beizutreibenden Forderung auf einem rechtsstaatswidrigen Verfahren, ist die Amtshilfe ausgeschlossen (verfahrensrechtlicher Ordre public-Vorbehalt). Auch wenn nach dem Recht des ersuchenden Staats etwa die Unabhängigkeit der Justiz oder das Recht auf richterliches Gehör schon strukturell nicht gewährleistet ist, muss die Amtshilfe unterbleiben.

S. 606

Materiell-rechtliche Verstöße gegen die deutsche Werteordnung dürften im Bereich der steuerlichen Beitreibungshilfe eine Ausnahme darstellen und sind bisher in Deutschland nicht bekannt geworden. Sie sind gleichwohl nicht ausgeschlossen. Als Steuern bezeichnete und ausgestaltete Geldforderungen sind geeignet, in den Kerngehalt nahezu aller Grundrechte einzugreifen. So kann auch eine voraussetzungslose Ausfallhaftung für fremde Steuerschulden mit der deutschen Rechtsordnung unvereinbar sein.⁵⁹

Die Prüfung seitens der ersuchten Finanzbehörde ist nicht auf die formelle Ordnungsmäßigkeit des Ersuchens beschränkt

Im Bereich der Steuern werden materiell-rechtliche Verstöße gegen die deutsche Werteordnung aber die Ausnahme sein

V. Rechtsschutz

1. Rechtsschutz gegen Gewährung von Beitreibungshilfe

Einwendungen, die das Bestehen, die Gültigkeit oder die Höhe des Steueranspruchs betreffen, können nur im ersuchenden Staat geltend gemacht werden (Art. 27 Abs. 6 OECD-MA 2014, Art. 14 Abs. 1 BeitrRL). Das betrifft die einfachrechtlichen Voraussetzungen der Besteuerung im ersuchenden Staat.

Einwendungen gegen den Steueranspruch werden im ersuchenden Staat geltend gemacht

Die Gerichte des ersuchten Staates sollen weder mit der Sachverhaltsaufklärung noch mit den eventuell komplexen steuerrechtlichen ausländischen Rechtsvorschriften befasst werden.⁶⁰ Die Entscheidung, Beitreibungshilfe zu leisten, wird dem Betroffenen i. d. R. mit dem Leistungsgebot i. S. von § 254 AO in einem Bescheid bekanntgegeben. Hiergegen sind **Einspruch** (§ 348 AO) und **Anfechtungsklage** (§ 40 Abs. 1 FGO) statthaft. Sie sind begründet, wenn die (außerhalb der EU-Beitreibungshilfe) obligatorische Anerkennung (z. B. wegen eines Ablehnungsgrunds i. S. des Art. 27 Abs. 8 OECD-MA 2014) nicht hätte ausgesprochen werden dürfen.

Zudem ist die **Vollstreckbarkeit im ersuchenden Staat** zwingende Voraussetzung der Anerkennung durch die ersuchte Behörde (Art. 27 Abs. 3 OECD-MA 2014). Die Prüfung der Vollstreckbarkeit im

55 Vgl. BeitrRL vom 16.3.2010, Erwägungsgrund 1.

56 Dementsprechend kann der Erwägungsgrund 21 der BeitrRL vom 16.3.2010 auch feststellen: „Die Richtlinie steht im Einklang mit den Grundrechten und Grundsätzen, die insbesondere mit der Charta der Grundrechte der EU anerkannt wurden.“

57 EuGH, Urteil vom 16.5.2017 - Rs. C-682/15 [TAAAG-46323], Berlioz Investment Fund, Rn. 82 ff.

58 EuGH, Urteil vom 14.1.2010 - Rs C-233/08 [ZAAAD-42124], Kyrian; s. auch BFH, Urteil vom 3.11.2010 - VII R 21/10 [BAAAD-61018].

59 Dies hat auch der Kläger in dem vom FG Köln mit Urteil vom 30.9.2015 - 14 K 2097/13 [OAAAF-19064] entschiedenen Fall gerügt.

60 Engelschalk in: Vogel/Lehner, DBA, a. a. O., Art. 27, Rn. 80; Czakert in: Schönfeld/Ditz, DBA, a. a. O., Art. 27, Rn. 47.

ersuchenden Staat ist daher jedenfalls im Zweifel angezeigt. Sie ist in diesem Sinne ernstlich zweifelhaft, wenn der zu vollstreckende Titel dem Betroffenen durch den ersuchenden Staat noch gar nicht oder mit mangelhafter Rechtsbehelfsbelehrung zugestellt worden ist.

Zwar bedarf es im Anwendungsbereich der Beitreibungsrichtlinie aufgrund des Systems des einheitlichen Vollstreckungsbescheids keines Anerkennungsverfahrens. Die Vollstreckungshilfe nach der (jetzigen) Beitreibungsrichtlinie erfolgt mithilfe eines standardisierten elektronischen Formblatts, bei dem der so übermittelte Titel als sog. einheitlicher Vollstreckungstitel ohne weitere Voraussetzungen vollstreckt werden kann.⁶¹ Ergeben sich aber aus anderen Gründen, etwa weil der zu vollstreckende Verwaltungsakt im ersuchenden Mitgliedstaat mit Erfolg angefochten oder dem Vollstreckungsschuldner gar nicht erst zugestellt worden ist, ernstliche Zweifel an der Vollstreckbarkeit, hat das Gericht des ersuchten Mitgliedstaates dem nachzugehen. Ebenso hat es den vorstehend genannten Ordre public-Vorbehalt (s. oben IV, 3, b) zu beachten.

Vollstreckungshilfe über ein standardisiertes elektronisches Formblatt

Des Weiteren enthält Art. 18 BeitrRL **spezifische Ablehnungsgründe**, die in § 14 EUBeitrG sogar als negative Tatbestandsmerkmale ausgestaltet worden sind und deren Einhaltung damit einer vollen gerichtlichen Überprüfung unterliegt (s. oben III, 2). Dabei kann der weite Begriff der Billigkeit nach deutschem Rechtsverständnis den Ordre public-Vorbehalt ohne ausdrückliche Nennung mitumfassen.

S. 607

Gegen **konkrete Vollstreckungs- und Sicherungsmaßnahmen** kann der Betroffene sich stets im ersuchten Staat zur Wehr setzen. Die Rechtmäßigkeit der Maßnahme selbst richtet sich dann allein nach den dortigen inländischen Vorschriften. Sie muss etwa unterbleiben, wenn sie zu insolvenzrechtlichen Vorschriften im Widerspruch steht.⁶²

Einwendung mangelnder Vollstreckbarkeit oder Ordre public-Verstoß sind möglich

2. Rechtsschutz gegen ausgehende Beitreibungersuchen

Ersuchen durch deutsche Finanzbehörden sind keine Verwaltungsakte i. S. des § 118 AO, aber auch keine reinen behördeninternen Vorgänge, sondern sonstiges Verwaltungshandeln mit Außenwirkung.⁶³ Gegen sie ist die **Leistungsklage**, gerichtet auf Rücknahme des Ersuchens, statthaft. Ist ein Ersuchen noch nicht gestellt, kann es ex ante mit der vorbeugenden **Unterlassungsklage** verhindert werden.⁶⁴ Gründe für eine entsprechende Leistungsklage können Verstöße gegen die Grundsätze der Subsidiarität, Gegenseitigkeit oder Äquivalenz sein.

Praktisch wichtiger ist die vorbeugende Unterlassungsklage

Begründet können solche Klagen sein, wenn um Maßnahmen ersucht wird, die deutsche Behörden selbst nicht durchführen dürften (sog. Befugnis-Shopping).⁶⁵ Nach dem BMF-Merkblatt vom 23.1.2014⁶⁶ soll das Steuergeheimnis einem ausgehenden Ersuchen wegen § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO nicht entgegenstehen. Das überzeugt nicht. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO betrifft das rein inländische Verfahren und damit die Offenbarung an deutsche Behörden. Für die Offenbarung der persönlichen Daten des Betroffenen an ausländische Behörden bedarf es daher einer besonderen Gesetzesgrundlage i. S. des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO.⁶⁷ Eine entsprechende geheimnisschützende Vorschrift enthält etwa § 21 EUBeitrG.

BMF: Steuergeheimnis steht Beitreibungersuchen nicht entgegen

61 Siehe BMF-Merkblatt vom 23.1.2014 [EAAAE-56294], Tz. 3.1.2.

62 Siehe etwa FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 7.11.2016 - 1 V 2137/16 [LAAAF-88081].

63 BFH, Urteil vom 21.7.2009 - VII R 52/08 [SAAAD-29986].

64 Hendricks, IStR 2009 S. 846, 851 f.; Seer, IWB 4/2011 S. 144, 151 [BAAAD-61459].

65 Hendricks, IStR 2009 S. 846, 849 f.

66 BStBl 2014 I S. 188 [EAAAE-56294], Tz. 1.7.

67 Drüen in: Tipke/Kruse, AO - FGO, a. a. O., § 30 AO, Rn. 106 f.; Hendricks, IStR 2009 S. 846, 851.

Fazit

Die internationale Beitreibungshilfe hat v. a. durch die Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU erheblich an Effizienz gewonnen. Dahinter bleibt das bilaterale Instrument des Art. 27 OECD-MA 2014 in der Abkommenspraxis sowohl quantitativ als auch qualitativ zurück. Das multilaterale Amtshilfeabkommen des Europarates/der OECD besitzt für die Beitreibungshilfe aus deutscher Sicht (noch) keine Relevanz. Auch wenn das öffentliche Interesse an einer grenzüberschreitenden Vollstreckung von Steuerforderungen anzuerkennen ist, dürfen die Individualrechte der Betroffenen nicht einseitig geopfert werden. Daher müssen die um Beitreibungshilfe ersuchten deutschen Finanzbehörden und -gerichte im Zweifelsfall auch die Rechtsstaatlichkeit des jeweiligen Vollstreckungstitels überprüfen.

AUTOR

Prof. Dr. Roman Seer

ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum. Er ist Kommentator in Tipke/Kruse, AO - FGO, in Gosch/Kropfen/Grotherr, DBA und Autor von mehr als 200 wissenschaftlichen Beiträgen zum Steuerrecht.

Fundstelle(n):

IWB 16/2017 Seite 595 - 607

[ZAAAG-54045]