



Stellungnahme Nr. 63

Oktober 2020

Registernummer: 25412265365-88

zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates – COM(2020) 314 final zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung

Mitglieder des Ausschusses Europa

Rechtsanwalt und Notar a. D. Kay Thomas Pohl (Vorsitzender)
Rechtsanwalt Dr. Hans-Joachim Fritz
Rechtsanwalt Marc A. Gimmy
Rechtsanwältin Dr. Margarete Gräfin von Galen
Rechtsanwalt Andreas Max Haak
Rechtsanwalt Dr. Frank J. Hospach
Rechtsanwalt Guido Imfeld
Rechtsanwalt Dr. Christian Lemke, Bundesrechtsanwaltskammer
Rechtsanwältin Dr. Kerstin Niethammer-Jürgens
Rechtsanwalt Dr. Hans-Michael Pott (Berichterstatter)
Rechtsanwalt Jan K. Schäfer
Rechtsanwalt Franz Josef Schillo
Rechtsanwältin Stefanie Schott
Rechtsanwalt Andreas von Máriássy
Rechtsanwalt Dr. Thomas Westphal
Rechtsanwalt und Notar Dr. Thomas Remmers, Bundesrechtsanwaltskammer
Rechtsanwältin Dr. Heike Lörcher, Bundesrechtsanwaltskammer, Brüssel
Rechtsanwältin Astrid Gamisch, Bundesrechtsanwaltskammer, Brüssel
Rechtsanwältin Franziska Läßle, Bundesrechtsanwaltskammer, Brüssel
Referent Rafael Javier Weiske, Bundesrechtsanwaltskammer, Brüssel

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht

Rechtsanwalt Arnold Chr. Stange (Vorsitzender) (Berichterstatter)
Rechtsanwalt Dr. Jochen Bachmann
Rechtsanwalt Dr. Thomas Curdt
Rechtsanwalt Dr. Kai Greve
Rechtsanwältin Dr. Ute Lusche
Rechtsanwältin Judith Mehren
Rechtsanwältin Silvia Sparfeld
Rechtsanwältin Ulrike Paul, Bundesrechtsanwaltskammer
Rechtsanwältin Friederike Wohlfeld, BRAK

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit rund 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

Vorbemerkung: *Im Rahmen der Ausführungen zur Kohärenz am Anfang des Richtlinienvorschlags werden die zuvor beschlossenen Richtlinien der letzten Jahre aufgezählt, die zum Teil erst kürzlich in Kraft getreten sind. Es drängt sich die Frage auf, ob aufgrund der hohen Regelungsdichte und der Tatsache, dass keine Evaluation der bisherigen Maßnahmen vorliegt bzw. aufgrund der erst kurzen Geltungsdauer vorliegen kann, die Neuregelung (derzeit) erforderlich ist. Bei der Lektüre der verschiedenen im Zusammenhang mit dem Richtlinienvorschlag veröffentlichten Dokumente (sog. Steuerpaket der EU-Kommission) gewinnt der Leser den Eindruck, dass darin festgestellt wird, dass Reformbedarf besteht, ohne dass Defizite tatsächlich benannt oder aufgezeigt werden.*

Die BRAK nimmt zu dem Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (COM(2020) 314 final) sowohl hinsichtlich der Bedenken Stellung, die aus allgemeiner rechtlicher Sicht bestehen, als auch insbesondere zu solchen, die die anwaltliche Verschwiegenheit betreffen. Dies betrifft im Wesentlichen die Regelungen in Art 12a des Richtlinienentwurfs.

I.

Aus der Sicht der Rechtsanwaltschaft, deren Pflicht es ist, für die rechtsstaatliche Durchführung staatlicher Eingriffe einzutreten, wirft die gemeinsame Prüfung durch Amtsträger mehrerer Staaten, auch soweit sie nicht oder nur teilweise auf unionsrechtlicher Basis durchgeführt wird, seit jeher Fragen auf. Diese ergeben sich daraus, dass die maßgeblichen Vorschriften in nahezu allen Staaten voneinander abweichen. Damit sind die Grenzen der Erhebung von Informationen, der Weitergabe von Informationen und der Rechtsmittel zur Überprüfung des Verfahrens ganz unterschiedlich.

Mit der Verpflichtung zur Einräumung von Befugnissen durch Unionsrecht wird dies zu einem größeren Problem. In den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen sind die Grenzen für die Befugnisse der nationalen Behörden bestimmt. Soweit die nationale Rechtsordnung die Zusammenarbeit mit den Behörden anderer Staaten zulässt, ist das in den Grenzen der jeweiligen nationalen Rechtsordnung hinzunehmen.

Soweit sich in den bisherigen Richtlinien zur Verwaltungszusammenarbeit (der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, und der Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU) behördliche Maßnahmen vorgesehen sind, sind diese in hinreichendem Umfang an die Rechtsordnung des unmittelbar zur Handlung verpflichteten Mitgliedsstaates gebunden (s. etwa Artt. 16,17 der Richtlinie 2011/16/EU). Dementsprechend sind in der Bundesrepublik Deutschland die zur Umsetzung geschaffenen Gesetz abgefasst und haben sich, soweit bekannt ist, auch in anderen Mitgliedstaaten, einigermaßen klare und zu der Rechtsordnung des jeweiligen Staates passende Verfahrensweisen entwickelt. Als einfach-gesetzliche ultima ratio greift – was durch das Unionsrecht vorgesehen bzw. zugelassen ist – der ordre public. Das ist im EU-Amtshilfegesetz, § 4 Abs. 3 Nr. 4, vorgesehen; der Bundesfinanzhof hat jüngst mit Urteil vom 30. Juli 2020, VII B 73/20, zur Beitreibungsrichtlinie den ordre public als durchschlagend bestätigt. Es ist nicht bekannt, s die bisherigen Konzepte die Erreichung der mit den Richtlinien bezweckten Ziele in

Frage gestellt hätten. Im Gegenteil ist erkennbar, dass die Berücksichtigung des ordre public eine gewisse Flexibilität ermöglicht, die der Ausführung der Bestimmungen über die Zusammenarbeit förderlich ist.

Demgegenüber wirft die beabsichtigte Neufassung der Richtlinie 2011/16/EU größere Probleme auf.

II.

Der Schutz, den die Rechtsordnung des zur Ermöglichung der Teilnahme ersuchten Staates vorsieht, wird massiv eingeschränkt. Zwar ist in Art 12 a Abs. 3 vorgesehen, dass das Ersuchen auf Teilnahme an der Prüfung abgelehnt werden kann, wenn Ermittlungen durchgeführt oder Informationen übermittelt würden, die gegen die Rechtsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaats verstoßen. Diese rein prospektive Prüfung stellt keinen wirksamen Schutz im Sinne für den Betroffenen dar. Wie ein Verfahren darauf gestützt werden kann, dass die Zustimmung nicht hätte erteilt werden können, ist nicht ersichtlich. Sollte ein Mitgliedstaat allerdings hiergegen wirksamen Rechtsschutz gewähren, würde die Richtlinienänderung jeden Zweck verfehlen. Dann könnten nur aus der Sicht der Betroffenen gänzlich unproblematische Fälle als prognostisch ganz sicher keinen Verstoß begründend „durchgewinkt“ werden. Dem müssten Kommission und Gerichtshof entgegenreten.

Allerdings bleibt Art. 17 Abs. 3 bestehen, der dann noch einmal die Grenze zieht, dass die vorliegende Richtlinie einen ersuchten Mitgliedstaat nicht zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von Informationen verpflichtet, wenn die Durchführung solcher Ermittlungen bzw. die Beschaffung der betreffenden Informationen durch diesen Mitgliedstaat für seine eigenen Zwecke mit seinen Rechtsvorschriften unvereinbar wäre. Diese Bestimmung wäre geeignet, den erforderlichen Schutz des Betroffenen abzusichern, wie dies bisher der Fall ist.

Bisher war aber in Art. 17 Abs 4 ausdrücklich der Schutz vor „der Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens“ und der Verletzung des ordre public vorgesehen. Dieser Schutz wird nun in Art. 12 a Abs. 5 ausdrücklich nicht als Grund zur Verweigerung der Durchführung der gemeinsamen Prüfung zugelassen. Zwar lautet die Formulierung einleitend „unbeschadet der Einschränkungen des Art.17 Abs. 4“. Ein Anwendungsbereich für die Bestimmungen des Art. 17 Abs. 4 ist aber nicht zu sehen. Insbesondere kann der Ausschluss der Geheimnisse und des ordre public nicht als allein auf die prospektive Prüfung wie in Art. 12 a Abs. 3 bezogen verstanden werden, weil der letzte Satz von Abs. 4 eine – geringfügig – eingeschränkte Verwendung durch den empfangenden Mitgliedstaat vorsieht. Mithin wird eine Erhebung und Weitergabe der Informationen als geschehen vorausgesetzt, die somit zugelassen bleibt.

Die Bestimmung ist demnach widersprüchlich. Dieser Widerspruch ist durch die Unterbringung der Regelungen in zwei verschiedenen Artikeln verdeckt.

Der gänzliche Wegfall wichtigster Teile des Geheimnisschutzes würde massive Schäden anrichten, weil die jeweiligen Rechtsordnungen nicht mehr konsistent angewandt werden können und eine kohärente Behandlung nach dem Unionsrecht nicht in Sicht ist. Noch gravierender würde sich der Wegfall der ordre public-Klausel auswirken. Die erwähnte Flexibilität in der Anwendung würde wegfallen und Diskussionen über die Anwendung ggf. sogar bis zum Bundesverfassungsrecht treiben können.

Bei Verabschiedung dieses Vorschlages wären erhebliche Schäden zu befürchten. Diese würden sich bestenfalls durch eine umfängliche Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur Durchsetzung des dem Unionsrecht immanenten Rechtsstaatlichkeitsprinzips vermeiden lassen.

III.

Die Rechtsanwaltschaft ist von den sich daraus ergebenden Problemen massiv betroffen.

Voraussetzung für eine gemeinsame Prüfung ist gem. Art. 12a Abs. 1 des Richtlinienentwurfs, dass es sich „um einen Fall im Zusammenhang mit einer oder mehreren Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse für ihren jeweiligen Mitgliedstaat“ handelt. Art. 12a Abs. 5 des Richtlinienentwurfs regelt, dass der Austausch von Informationen im Rahmen einer gemeinsamen Betriebsprüfung nicht mit der Begründung abgelehnt werden darf, dass diese einem Berufsgeheimnis unterfallen. Die Informationen „sollen“ jedoch von den beteiligten Behörden vertraulich behandelt werden. Dies würde für sich allein genommen die rechtliche Position der Anwaltschaft schwächen, die nach nationalem Recht in der Lage (und auch gesetzlich verpflichtet) ist, Informationen unter Hinweis auf das Berufsgeheimnis zu verweigern, auch wenn dies unter Umständen zu negativen steuerlichen Konsequenzen führt. Art. 12a Abs. 6 des Richtlinienentwurfs regelt, dass gemeinsame Prüfungen „im Einklang mit den Verfahrensregeln“ durchgeführt werden, die in dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Prüfung durchgeführt wird. Erwägungsgrund 22 sieht vor, dass die Informationen vertraulich bleiben und nicht an Dritte weitergegeben werden „sollten“. Der ersuchende Staat muss zudem nachweisen, dass die Informationen für das Besteuerungsverfahren notwendig sind und darf diese ausschließlich für steuerliche Zwecke nutzen.

Wenn eine gemeinsame Betriebsprüfung beispielsweise in einer Anwaltskanzlei in Deutschland stattfindet, dann gelten dafür die in Deutschland geltenden Vorschriften, insbesondere die der Abgabenordnung (vgl. §§ 193ff. AO) und die daraus abgeleiteten internen Verfahrensvorschriften der Verwaltung, wie beispielsweise die Betriebsprüfungsordnung (BpO). Auch unter deren Geltung müssen Rechtsanwälte an der Außenprüfung in ihrer Kanzlei mitwirken, Auskünfte erteilen und Unterlagen zur Verfügung stellen. Dies gilt in erhöhtem Maße bei Auslandssachverhalten, § 90 Abs. 2 AO. Mandatsbezogene Informationen dürfen geschwärzt werden, bevor sie der Betriebsprüfer einsehen darf. Rechtsanwälte sind gegenüber der Finanzverwaltung jedoch verpflichtet, gewisse mandatsbezogene Daten zur Verfügung stellen, z. B. die Umsatzsteuer-Identnummer des Mandanten bei grenzüberschreitenden Beratungen, wenn sie steuerliche Begünstigungen oder Ausnahmen von der allgemeinen Besteuerung in Anspruch nehmen wollen. Wenn, wie in diesem Beispielfall, das deutsche (Berufs-)Recht einen Rechtsanwalt in der nationalen Betriebsprüfung nicht oder nur unter Inkaufnahme von steuerlichen Nachteilen schützt, dann wird ein darüberhinausgehender Schutz auch im EU-Ausland nicht relevant. Die Informationen, die von Berufsgeheimnisträgern in Deutschland preisgegeben werden müssen, dürfen daher auch an den anderen Mitgliedstaat weitergegeben und dort verwertet werden.

Wichtig ist, dass Informationen, die in einem EU-Land auf Grund einer berufsrechtlich gerechtfertigten Verweigerung eines Berufsträgers nicht erhoben werden können, nicht auf Grund eines Ersuchens einer ausländischen Finanzverwaltung für Zwecke des anderen Mitgliedstaates erhoben und in dem anderen Mitgliedstaat verwertet werden dürfen. Bei einer Betriebsprüfung in Deutschland gewonnene Erkenntnisse, die einem Berufsgeheimnis unterfallen und daher in Deutschland nicht ohne Zustimmung des Berufsträgers verwertet werden dürfen, dürften keineswegs unter Geltung der vorgeschlagenen Regelung des Richtlinienentwurfs verwertet bzw. weitergegeben werden. Problematisch wäre in diesem Zusammenhang die Aushebelung von Verfahrensschutzregelungen und der Ausschluss von Beweisverwertungsverböten im Rahmen einer gemeinsamen Betriebsprüfung, denn damit wäre die Durchbrechung des anwaltlichen Berufsrechts und der Verschwiegenheitsverpflichtung verbunden.

Die Verschwiegenheitspflicht bildet ein Kernprinzip anwaltlicher Beratung. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) leitet ihren Schutz aus Art. 8 EMRK i. V. m. Art. 6 EMRK ab. Zudem ist

sie, wenn auch im Detail unterschiedlich ausgestaltet, den Verfassungstraditionen der EU-Mitgliedstaaten im Sinne von Art. 2 EUV gemein. Auch die Richtlinie über den Zugang zum Rechtsbeistand bekräftigt in ihrem Artikel 4 dieses Recht. Wegen seiner besonderen Bedeutung wird die Pflicht zur anwaltlichen Verschwiegenheit auch als ein justizielles Grundrecht durch die Grundrechte-Charta der Europäischen Union garantiert (Art 47 Abs. 2 Satz 2 EU-Charta). Es ist ein Grundrecht jedes Bürgers, sich seinem Rechtsanwalt anvertrauen zu können, ohne dabei Angst haben zu müssen, dass jenem mitgeteilte Sachverhalte Dritten, insbesondere staatlichen Institutionen, zugänglich gemacht werden. Garantiert werden kann dieses Recht nur mit einer sanktionsbewehrten Verschwiegenheitsverpflichtung des Rechtsanwalts selbst. Zur Schaffung einer Vertrauensbasis für eine bestmögliche Beratung und zur Sicherstellung eines fairen Verfahrens ist sie unabdingbar und nur so ist der Zugang zum Recht umfassend gewährleistet.

Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit erstreckt sich auf das gesamte Mandat, also auch auf das Bestehen desselben, und nicht nur auf die Angabe von persönlichen Angaben zum Mandanten. Die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht verpflichtet Rechtsanwälte, im Interesse ihrer Mandanten alle im Rahmen eines Mandats gewonnenen Erkenntnisse ebenso wie den Bestand des Mandates geheim zu halten. Im Hinblick auf die Verschwiegenheitsverpflichtung des Rechtsanwalts entscheidet nicht der Berufsträger, sondern allein der Mandant darüber, welche Informationen der Rechtsanwalt Dritten, insbesondere der Finanzverwaltung, offenbaren darf. Erst das Bewusstsein, dass alle Kenntnisse vertraulich behandelt werden, ermöglicht und garantiert den umfassenden Einblick in die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Mandanten und ermöglicht das besondere Vertrauensverhältnis zwischen Rechtsanwalt und Mandant. Dieses Vertrauensverhältnis wird durch die Verschwiegenheitspflicht von Rechtsanwälten abgesichert, nicht nur durch berufsrechtliche Normen (§ 43a Abs. 2 BRAO), sondern auch durch eine strafrechtliche Flankierung. Gem. §§ 203f. StGB machen sich Berufsgeheimnisträger strafbar, wenn sie unbefugt fremde Geheimnisse, die ihnen in ihrer Eigenschaft als Berufsträger anvertraut oder sonst bekannt geworden sind, offenbaren oder verwerten. Mit dieser Strafandrohung korrespondieren verschiedene Zeugnis- und Auskunftsverweigerungsrechte von Berufsgeheimnisträgern. Sowohl im Strafverfahren als auch in zivilgerichtlichen Verfahren wird den Berufsgeheimnisträgern ein weitreichendes Zeugnisverweigerungsrecht eingeräumt (§ 53 StPO, § 383 ZPO). Die Schweigepflicht und das Zeugnisverweigerungsrecht werden im Strafverfahren durch ein Beschlagnahmeverbot (§ 97 StPO) ergänzt. Die Verschwiegenheitspflicht gehört zu den Grundpflichten der Angehörigen der rechtsberatenden Berufe. Sie trägt nicht nur den individuellen Belangen ihrer Mandanten, sondern auch dem öffentlichen Interesse an einer wirksamen und geordneten Rechtspflege Rechnung (vgl. BVerfG, Urteil vom 30.03.2004, Az. 2 BvR 1520/01 und Az. 2 BvR1521/01, Rz. 102 m. w. N.).

Art. 12a Abs. 6 Satz 2 des Richtlinienvorschlags regelt, dass alle im Zuge einer gemeinsamen Prüfung in einem Mitgliedstaat nach dessen Rechtsvorschriften erfassten Beweise von den zuständigen Behörden aller an der gemeinsamen Prüfung beteiligten Mitgliedstaaten anerkannt werden. Zur Klarstellung sollte nach Ansicht der BRAK eine Ergänzung – gegebenenfalls in einem Erwägungsgrund – aufgenommen werden, dass diese Formulierung beinhaltet, dass Beweisverwertungsverbote nicht nur in dem EU-Mitgliedstaat, in dem die Prüfung durchgeführt wird, gelten, sondern auch gegenüber dem bzw. den beteiligten EU-Staat(en).

Darüber hinaus ist festzustellen, dass die Behörden der Mitgliedstaaten das Instrument der gemeinsamen Prüfung nutzen könnten, um in einem anderen Mitgliedstaat nach den dort geltenden Verfahrensregelungen Informationen durch die dortigen Behörden erheben zu lassen, deren Erhebung ihnen selbst in ihrem Mitgliedstaat verwehrt ist. Auf diese Weise würde eine Art „Niederschutzprinzip“ eingeführt, wodurch Steuerpflichtige, die in mehreren Mitgliedstaaten ansässig sind, sich letzten Endes nur auf den geringsten Schutzstandard aller Mitgliedstaaten verlassen könnten, in denen sie präsent sind. Vor diesem Hintergrund muss immer dann, wenn die Behörden im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung Be-

weiserhebungsverbote im eigenen Mitgliedstaat umgehen und so die ansonsten im eigenen Mitgliedstaat entstehenden Beweisverwertungsverbote vermeiden, eine Ausnahme von dem Grundsatz der EU-weiten Verwertbarkeit von im Erhebungsland nach den nationalen Verfahrensregelungen rechtmäßig erhobenen Informationen gelten. Es ist fraglich, ob vor diesem Hintergrund der Grundsatz der allgemeinen EU-weiten Verwertbarkeit überhaupt als Grundsatz normiert werden kann, oder ob vielmehr eine EU-weite Verwertbarkeit von im Rahmen gemeinsamer Prüfungen gewonnener Erkenntnisse daran geknüpft werden muss, dass die Gewinnung der Erkenntnis auf ein Ersuchen aus einem anderen Mitgliedstaat zurückzuführen ist, das nachweislich keine Umgehung der in dem anderen Mitgliedstaat geltenden Verfahrensregelungen darstellt.

* * *