



**BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER**

## **Stellungnahme Nr. 41/2018 Dezember 2018**

**Verfassungsbeschwerde des Herrn K. S.  
gegen den Beschluss des Finanzgerichts Köln vom 24. Mai 2018 – 12 V 827/18  
1 BvR 1724/18**

### **Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses**

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender  
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher  
RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla (Berichterstatter)  
RA Prof. Dr. Christofer Lenz  
RA Dr. Michael Moeskes  
RA Prof. Dr. Michael Quaas  
RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate  
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz  
RA Frank Johnnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

#### **Bundesrechtsanwaltskammer**

The German Federal Bar  
Barreau Fédéral Allemand  
[www.brak.de](http://www.brak.de)

#### **Büro Berlin – Hans Litten Haus**

Littenstraße 9      Tel. +49.30.28 49 39 - 0  
10179 Berlin      Fax +49.30.28 49 39 -11  
Deutschland      Mail [zentrale@brak.de](mailto:zentrale@brak.de)

#### **Büro Brüssel**

Avenue des Nerviens 85/9      Tel. +32.2.743 86 46  
1040 Brüssel      Fax +32.2.743 86 56  
Belgien      Mail [brak.bxl@brak.eu](mailto:brak.bxl@brak.eu)

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 164.500 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

## **Stellungnahme**

Wir stellen zunächst den Sachverhalt dar, welcher der Verfassungsbeschwerde zu Grunde liegt und beantworten sodann die Fragen, welche die Berichterstatterin, Frau Bundesverfassungsrichterin Dr. Ott, der Bundesrechtsanwaltskammer als sachkundigem Dritten mit Schreiben vom 10. Oktober 2018 vorgelegt hat.

### **I.**

#### **Sachverhalt**

Der Verfassungsbeschwerdeführer war vom 1. Juni 1997 bis zum 30. Juni 2001 (alleiniger) Geschäftsführer der KHD Hellas Deutz Fahr S. A. (KHD) in Griechenland, einer hundertprozentigen Tochtergesellschaft der Deutz AG in Köln. Das Arbeitsverhältnis wurde zum 30. September 2001 beendet.

Im Jahr 2002 führten die griechischen Finanzbehörden bei der KHD für die Jahre 1993 bis 2000 eine steuerliche Betriebsprüfung durch, die zu Steuernachforderungen in Höhe von rund EUR 35 Millionen führte. Die KHD wurde daraufhin in „Arotrios S.A.“ umfirmiert und ging in Insolvenz.

Das Finanzamt Köln Süd wandte sich am 28. Januar 2013 an den Antragsteller mit einer Zahlungsaufforderung. Die Behörde teilte dem Antragsteller mit, er schulde der „Operational Recovery Unit“ in Athen einen Betrag von insgesamt EUR 1.035.231,23. Der Betrag setze sich zusammen aus Umsatzsteuerschulden für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2000 in Höhe von EUR 676.621,72 sowie hierauf angefallene Zinsen in Höhe von EUR 358.609,51. Dem Schreiben beigelegt war ein „einheitlicher Vollstreckungstitel“ vom 25. Januar 2013. Darin war als Datum der Festsetzung der Forderung der 14. Mai 2008 und als Datum, ab dem die Vollstreckung möglich sei, der 1. Juli 2008 angegeben. Als Datum der Zustellung des ursprünglichen Vollstreckungstitels war der 16. Mai 2008 aufgeführt. Ferner war festgehalten, dass der Antragsteller als Mitschuldner in Anspruch genommen werde. Er sei Geschäftsführer der Hauptschuldnerin gewesen.

Der Verfassungsbeschwerdeführer behauptet auf diesem Wege erstmals von der gegen ihn gerichteten Forderung Kenntnis erlangt zu haben. Ihm seien von den griechischen Finanzbehörden keine Bescheide bekanntgegeben worden. Das Finanzamt Köln Süd stellte das Verfahren zunächst ruhend. Mit Schreiben vom 24. Januar 2017 teilte das Finanzamt dem Verfassungsbeschwerdeführer mit, es habe von den griechischen Behörden die folgenden Informationen erhalten:

- Der Verfassungsbeschwerdeführer hafte nach griechischem Steuerrecht für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2000 gesamtschuldnerisch für die Steuerschulden der KHD.
- Der Umsatzsteuerbescheid sei der KHD über den Angestellten K. C. am 23. April 2003 zugestellt worden.

- Der Verfassungsbeschwerdeführer habe K. C. seit dem 8. April 2002 zu seinem Steuervertreter bestellt.

Der Verfassungsbeschwerdeführer erhob erneut Einwendungen. Er verlangte die Zusendung einer Ausfertigung des ihm in Griechenland zugestellten Haftungsbescheids und etwaiger Zustellnachweise.

Das Finanzamt Köln Süd teilte dem Beschwerdeführer mit einem Brief vom 24. Januar 2017 mit, dass es von den griechischen Behörden unter anderem folgende Auskünfte erhalten habe:

Der Umsatzsteuerbescheid gegen die Firma „KDH-HELLAS DEUTSCH FAHR S.A.“ (später umbenannt in „AROTRIUS S.A.“) betreffend den Zeitraum 01-01-2000 bis 31-12-2000, für den Herr K. S. nach griechischen Rechtsvorschriften gesamtschuldnerisch haftet, wurde am 23-04-2003 an Herrn K. C., einen Angestellten der Firma an die Niederlassung der Firma an der Anschrift Str. Maiandrou 77 Nea-Filadelphia rechtskräftig zugestellt.

Daher ist es das Unternehmen selbst, das Herrn K. S. hätte unterrichten müssen. Selbst wenn wir annehmen, dass dies nicht geschah, hatte Herr K. S. laut den Aufzeichnungen der Steuerverwaltung Herrn K. C. seit dem 08-04-2002 zu seinem Steuervertreter bestellt.“

Der Verfassungsbeschwerdeführer rügte, dass damit die offenen Fragen nicht ausreichend beantwortet worden seien. Das Finanzamt Köln Süd stellte daraufhin das Verfahren am 7. März 2017 erneut ruhend.

Der Verfassungsbeschwerdeführer zog um. Das nunmehr zuständige Finanzamt Euskirchen nahm das Verfahren mit Schreiben vom 20. März 2018 wieder auf, weil kein Rechtsbehelfsverfahren in Griechenland anhängig sei. Das Finanzamt erließ am 5. April 2018 umfangreiche Pfändungs- und Einziehungsverfügungen bezüglich verschiedener Vermögenswerte des Verfassungsbeschwerdeführers.

Der Verfassungsbeschwerdeführer beantragte daraufhin den Erlass einer einstweiligen Anordnung beim Finanzgericht Köln. Er hat erneut behauptet, durch das Schreiben des Finanzamts Köln Süd vom 28. Januar 2013 erstmals von der gegen ihn gerichteten Forderung Kenntnis erlangt zu haben. Er versicherte an Eides statt, am 16. Mai 2008 sei ihm kein Steuerbescheid bekannt gegeben worden. Von anderen Beschäftigten der KHD, u. a. Herrn K. C., habe er lediglich von Steuerbescheiden gegen die KHD erfahren.

Das Finanzgericht Köln verneinte sowohl einen Anordnungsanspruch wie auch einen Anordnungsgrund und wies den Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung zurück. Die Anhörungsrüge hatte keinen Erfolg.

## II.

**Beantwortung der Fragen****1. Fragenkomplex****a. Welche Anforderungen bestehen für die Annahme einer Steuerforderung und eines Vollstreckungstitels nach § 9 EU-BeitrG?**

Der Begriff „Forderung“ beschreibt eine besondere Rechtsbeziehung zwischen zwei Personen, auf deren Grundlage die eine Person berechtigt ist, von der anderen Person eine Leistung zu verlangen. In diesem Sinne handelt es sich um ein Synonym zu dem Begriff des Schuldverhältnisses, wie es in § 241 BGB definiert wird.

Ein Vollstreckungstitel ist eine Urkunde, die den Forderungsgläubiger und den Forderungsschuldner benennt und seine konkrete Leistungspflicht beschreibt und auf der Grundlage einer entsprechenden gesetzlichen Regelung von einer öffentlichen Stelle ausgefertigt worden ist.

Ein Vollstreckungstitel ist notwendige Voraussetzung aber nicht in jedem Falle hinreichende Voraussetzung dafür, dass das Vollstreckungsorgan die Zwangsvollstreckung durchführen darf. In zivilrechtlichen Angelegenheiten bedarf es dafür einer ausdrücklichen Bestätigung des Bestehens und der Vollstreckungsreife des Titels, der gesonderten Vollstreckungsklausel, § 725 ZPO. Auf der Grundlage öffentlich-rechtlicher Vollstreckungstitel darf dagegen ohne weiteres die Zwangsvollstreckung betrieben werden. Das gilt auch für die Zwangsvollstreckung zur Durchsetzung von Steuerverbindlichkeiten nach deutschem Recht, §§ 251, 254 AO.

Dieses Begriffsverständnis gilt auch für § 9 EU-BeitrG. Art. 12 Richtlinie 2010/24/EU des Rates (BeitrRL) spricht insoweit vom „einheitlichen Vollstreckungstitel“, dessen Inhalt im Wesentlichen dem des „ursprünglichen Vollstreckungstitels“ entspricht.

**b. Worauf kann sich die Annahme stützen, ein Steuerbescheid gegen einen Hauptschuldner sei auch eine Forderungsbegründung gegenüber dem Betroffenen rechtlich und tatsächlich?**

Das nationale Steuerrecht kann Voraussetzungen bestimmen, unter denen die gegen eine Person (Hauptschuldner) gerichtete Steuerforderung auch von einer dritten Person (sog. Haftungsschuldner) zu erfüllen ist. Ein Beispiel ist die sog. Vertreterhaftung gem. §§ 69, 35 AO. Die Vollstreckung einer solchen Forderung darf nur auf der Grundlage eines gesonderten Haftungsbescheids gegen den Haftungsschuldner erfolgen, § 191 AO.

Es mag sein, dass das Steuerrecht anderer Unions-Staaten die Festsetzung der Steuer gegen den Hauptschuldner und Haftungsschuldner in einem einzigen Bescheid ermöglicht. Im Hinblick auf Haftungsschuldner darf dieser ursprüngliche, im ersuchenden Staat erlassene Vollstreckungstitel aber nur dann zur Grundlage eines „einheitlichen Vollstreckungstitel“ gem. Art. 10 BeitrRL erklärt werden, wenn er im ersuchenden Staat (auch) dem Haftungsschuldner ordnungsgemäß zugestellt worden ist. Das folgt auch aus Art. 17 EU-Durchführungsverordnung, der lautet:

„Die von einem Ersuchen um Beitreibung oder Sicherungsmaßnahmen betroffene Person kann sich nicht auf die Zustellung oder die Übermittlung des einheitlichen

Vollstreckungstitels für die Vollstreckung im ersuchten Mitgliedstaat berufen, um eine Verlängerung oder eine Wiedereröffnung der Frist zur Anfechtung der Forderung oder des ursprünglichen Vollstreckungstitels zu erwirken, sofern die Zustellung ordnungsgemäß erfolgt ist.“

**c. Inwieweit muss das Finanzgericht die rechtlichen Voraussetzungen nach griechischem Recht selbst klären, wenn die Forderung ausschließlich auf der unmittelbaren Anwendung von Rechtsnormen beruht?**

Wenn die steuerliche Leistungsverpflichtung des Haftungsschuldners, die Verpflichtung des Hauptschuldners zu erfüllen, ausschließlich aus dem materiellem Recht folgt, das im Verhältnis zum Haftungsschuldner nicht durch eine behördliche Regelung des Einzelfalls (Bescheid) umgesetzt worden ist, dann besteht insoweit in diesem anderen Mitgliedsstaat kein ursprünglicher Vollstreckungstitel. Der Tatbestand des § 9 Abs. 1 Satz 1 EU-BeitrG ist nicht erfüllt. Es besteht für die Behörden des ersuchten Staates keine Veranlassung das Recht des ersuchenden Staates festzustellen.

**d. Muss das Gericht die Mitteilung, griechisches Recht setze keine gesonderte Feststellung der Haftungsschuld voraus, insbesondere überprüfen?**

Die Richtlinie 2010/24/EU des Rates (BeitrRL) und das EU-BeitrG dienen der Beitreibung von Abgabeforderungen, die in anderen Staaten der Union bestehen. Beitreibung bedeutet Vollstreckung, vgl. Art.10 BeitrRL einerseits und § 9 BeitrG andererseits. Die auf der Ebene des Unions- und des Einzelstaats geregelte Amtshilfe beschränkt sich auf diese Vollstreckung. Sie erstreckt sich nicht auf die Festsetzung der Steuerschuld im Einzelfall. Die Amtshilfeverpflichtung setzt daher das Vorliegen eines Vollstreckungstitels voraus.

Dementsprechend sind die Behörden des ersuchten Staates nicht verpflichtet der Behauptung nachzugehen, die zu vollstreckende Verpflichtung ergebe sich nach dem Recht des ersuchenden Staates unmittelbar aus dem Gesetz.

## **2. Fragenkomplex**

**a. Welche Anforderungen bestehen an die Überprüfung der Angaben des ersuchenden Mitgliedstaats zur Frage der Fälligkeit und Zustellung eines Steuerbescheids insbesondere?**

Die BeitrRL und das seiner Umsetzung dienende BeitrG sollen die Zugriffsmöglichkeiten der Steuerbehörden des ersuchenden Staates auf die Vermögenswerte erweitern, die sich im ersuchten Staat befinden bzw. dort vermutet werden. Sie sollen dagegen die Rechtsschutzmöglichkeiten des Haupt- oder Haftungsschuldners im Vollstreckungsverfahren nicht verkürzen. In dem nach deutschem Recht durchzuführenden Vollstreckungsverfahren vgl. § 9 Abs. 2 Satz 1 BeitrG (sog. Äquivalenzprinzip), sind daher alle Einwendungen des Schuldners erheblich, die der Vollstreckung eines Titels entgegenstehen könnten, der nach deutschem Recht festgesetzt worden ist.

Das deutsche Abgaben-Vollstreckungsrecht erlaubt den Finanzbehörden die Vollstreckung von Verwaltungsakten, die eine Steuerschuld festsetzen, §§ 249, 251 AO. § 251 AO ergänzt § 3 VwVG. Dieser macht die Zulässigkeit der Vollstreckung vom Vorliegen eines Leistungsbescheids abhängig, vgl. § 3 Abs. 2 lit.a VwVG. Der wirksame Leistungsbescheid ist Voraussetzung für die Vollstreckung.

Ein Verwaltungsakt wird gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, in dem Zeitpunkt wirksam, indem er ihm bekannt gegeben wird, § 124 AO.

Die Behauptung des Vollstreckungsschuldners, der Bescheid, der gegen ihn vollstreckt wird, sei ihm nicht bekanntgegeben worden und daher unwirksam, ist daher rechtlich relevant:

„Wie der Generalanwalt in Nr. 70 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, erfüllt aber ein Sachverhalt, bei dem die ersuchende Behörde die Beitreibung einer Forderung beantragt, die auf einer dem Betroffenen nicht zugestellten Entscheidung beruht, nicht die in Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2010/24 genannte Anforderung an ein Beitreibungersuchen. Da nach dieser Vorschrift kein Beitreibungersuchen im Sinne der Richtlinie gestellt werden kann, solange die Forderung und/oder der Titel für ihre Vollstreckung im ersuchenden Mitgliedstaat angefochten werden, kann ein solches Ersuchen auch dann nicht gestellt werden, wenn der Betroffene gar keine Kenntnis von der Forderung erlangt hat, da die Kenntnis von ihr eine notwendige Vorbedingung dafür darstellt, dass gegen sie vorgegangen werden kann.“

Der Behauptung, die Finanzbehörde des ersuchenden Staates habe dem in Anspruch genommenen Vollstreckungsschuldner die gegen ihn gerichtete Forderung nicht bekanntgegeben, ist also im Vollstreckungsverfahren nachzugehen. In Zweifelsfällen hat die Behörde den ordnungsgemäßen Zugang nachzuweisen. Gelingt das nicht, dann darf die Vollstreckung nicht erfolgen bzw. fortgesetzt werden.

**b. Inwieweit genügen insoweit bloße Versicherungen des ersuchenden Mitgliedstaats?**

Die BeitrRL und das seiner Umsetzung dienende BeitrG sollen die Zugriffsmöglichkeiten der Steuerbehörden des ersuchenden Staates auf die Vermögenswerte erweitern, die sich im ersuchten Staat befinden bzw. dort vermutet werden. Diese Normen sollen dagegen nicht die Anforderungen an die Voraussetzung von Vollstreckungsmaßnahmen absenken.

Die Amtshilferegelungen der BeitrRL und des EU-BeitrG stützen sich auf den Grundsatz des gegenseitigen Vertrauens der kooperierenden Staaten der Union. Das verändert aber nicht die Anforderungen an die behördliche und nachfolgende gerichtliche Aufklärung von Sachverhalten, die nach dem maßgeblichen deutschen Recht, § 9 Abs. 2 BeitrG, der Vollstreckbarkeit von Vollstreckungstiteln entgegenstehen können. Diese Tatsachen sind glaubhaft zu machen, § 155 FGO i.V.m. § 921 ZPO. Im Falle des non liquet hat eine Entscheidung nach Maßgabe der materiellen Beweislast zu ergehen.

Die bloße Versicherung des ersuchenden Staates, der Steuerbescheid sei zugestellt worden, ist daher nicht ausreichend.

**c. Muss, wenn die Zustellung an einen bevollmächtigten Dritten erfolgte, jedenfalls dann, wenn der Betroffene – wie hier – eine Vollmachtserteilung eidesstattlich versichert bestreitet, das Bestehen dieser Vollmacht überprüft werden (zum Beispiel durch Aufforderung zur Vorlage der Vollmacht?)**

Wenn die Finanzbehörden des ersuchten Staates behaupten, es sei eine Bekanntgabe des ursprünglichen Vollstreckungstitels an den Bevollmächtigten des Haftungsschuldners erfolgt, dann ist dessen Behauptung relevant, er habe im ersuchten Staat niemanden in Steuersachen bevollmächtigt, für ihn Erklärungen entgegenzunehmen. Es ist also aufzuklären, ob eine solche Vollmacht bestand. Wenn dies nicht aufzuklären ist, geht das non liquet zu Lasten der Behörde, d.h. im Ergebnis zu Lasten des ersuchenden Staates.

### 3. Fragenkomplex

- a. Muss das deutsche Gericht insbesondere in einem einstweiligen Rechtsschutzverfahren klären, ob es dem Betroffenen überhaupt möglich gewesen wäre, die nur auf Normsubsumtion ohne Haftungsbescheid beruhende Steuerfestsetzung im ersuchenden Staat gerichtlich überprüfen zu lassen?**

Ein Vollstreckungsverfahren gem. § 9 BeitrG setzt voraus, dass im ersuchenden Staat ein ursprünglicher Vollstreckungstitel besteht. Diese Voraussetzung kann nur ein Verwaltungsakt erfüllen, d. h. eine Entscheidung, welche eine Finanzbehörde des ersuchenden Staates zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts getroffen hat und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist, vgl. § 118 AO. Eine bloße Normsubsumtion, auch wenn sie schriftlich erfolgt, ohne konkrete Regelung der Leistungsverpflichtung des Schuldners im Einzelfall, erfüllt nicht die Voraussetzungen für einen Vollstreckungstitel gem. § 9 BeitrG bzw. für einen ursprünglichen Vollstreckungstitel als Voraussetzung des einheitlichen Vollstreckungstitels gem. Art. 10 BeitrRL.

In einer solchen Lage darf ein Beitreibungsverfahren von vornherein nicht stattfinden. Die Frage ob es dem Betroffenen überhaupt möglich gewesen wäre, die nur auf Normsubsumtion ohne Bescheid beruhende Steuerfestsetzung im ersuchenden Staat gerichtlich überprüfen zu lassen, kann daher offen bleiben.

- b. Kann es für eine rechtsstaatliche Information, die Rechtsbehelfsfristen in Lauf setzt, genügen, wenn alle nach griechischem Recht erforderlichen Benachrichtigungen und Zustellungen an den Hauptschuldner gerichtet werden?**

Zunächst wäre auch dann zu klären, ob ein ursprünglicher Vollstreckungstitel im ersuchten Staat besteht, der Angaben zum Namen und andere einschlägige Angaben zur Feststellung des Haftungsschuldners enthält, vgl. Art. 12 Abs. 1 lit. b BeitrRL. Wenn das zu verneinen ist, kommt ein Verfahren gem. § 9 BeitrG nicht in Betracht.

Wenn ein Vollstreckungstitel dagegen besteht, dieser aber dem Haftungsschuldner nicht bekanntgegeben worden ist, dann fehlt es an einer nach dem maßgeblichen deutschen Recht – § 9 Abs. 2 Satz 1 BeitrG - zu beachtenden Vollstreckungsvoraussetzung: der Wirksamkeit des Vollstreckungstitels im Verhältnis zum Haftungsschuldner.

Es kann also offen bleiben, ob eine materiell-rechtliche Regelung des ersuchenden Staates, nach der die Steuerverpflichtung des Haftungsschuldners allein durch die Bekanntgabe des Steuerbescheids an den Hauptschuldner wirksam begründet wird, mit dem deutschen ordre public vereinbar bzw. als unbillig gem. § 14 Abs. 1 BeitrG anzusehen wäre.

- c. Wäre es rechtsstaatlich (Art. 19 Abs. 4 GG) zulässig, allein aufgrund einer Forderungsbehauptung des ersuchenden Mitgliedstaates ohne Feststellung, dass dort für den Beschwerdeführer Rechtsschutzmöglichkeiten bestanden und nicht ausgenutzt worden sind, Steuerforderungen in Deutschland ohne materielle Feststellung der Steuerforderung beizutreiben?**

Die Vollstreckung der Forderung eines ausländischen Staates im Inland kann unproblematisch auf der Grundlage eines im Inland erwirkten Titels erfolgen. Die Vollstreckung eines im Ausland erlassenen Bescheids einer dortigen Behörde darf dagegen nach dem Territorialprinzip im Inland nur auf der Grundlage eines deutschen Gesetzes erfolgen. Da es – soweit ersichtlich – keine gesetzliche

Regelung gibt, die es deutschen Behörden erlaubt, allein aufgrund einer bloßen Forderungsbehauptung des ersuchenden Mitgliedstaates eine Steuerforderung beizutreiben, ohne dass diese im ersuchenden Staat nach materiellem Recht bestehende Forderung durch einen Bescheid festgestellt wurde, wäre eine solche Vollstreckung rechtsstaatswidrig. Das gilt unabhängig davon, ob und welche Rechtsschutzmöglichkeiten für den Beschwerdeführer bestanden und nicht ausgenutzt worden sind.

**d. Könnte ein solches Verfahren die deutsche öffentliche Ordnung berühren?**

Ein solches Verfahren wäre mit rechtsstaatlichen Anforderungen nicht vereinbar.

- - -