

**Protokoll zum
169. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und
Doktoranden
vom 30.10.2020¹**

„Der Ordre-Public-Vorbehalt bei der
Beitreibungshilfe in Steuersachen in Europa“

Sascha Kargitta
Akademischer Rat am Lehrstuhl für Steuerrecht

¹ Dipl. Jurist Armin Wulfinghoff, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Inhaltsverzeichnis

I.	EINLEITUNG.....	2
II.	VORTRAG.....	2
1.	Grundlagen.....	3
2.	Verfassungsrechtliche Notwendigkeit eines grenzüberschreitenden Steuervollzugs?.....	5
3.	Vollstreckungsamtshilfe als Teil eines (gleichmäßigen) Steuervollzugs?.....	6
4.	Ziele der Gewährung von Beitreibungshilfe.....	7
5.	Verfahren und Ziele.....	7
6.	Beispiel.....	9
7.	Ordre public-Vorbehalt.....	12

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des Bochumer Steuerseminars und stellt den Referenten und akademischen Rat am Lehrstuhl für Steuerrecht, *Sascha Kargitta*, vor. Dieser wird am heutigen Tag seine Dissertation vorstellen, die den Ordre- Public-Vorbehalt bei der Beitreibungshilfe in Steuersachen in Europa behandelt. Einleitend lasse sich sagen, dass wir – Gott sei Dank – in einem zusammenwachsenden Europa leben. Daraus folge ein zumindest in Ansätzen zu erkennender europäischer Verwaltungsraum. So werden Vollstreckungstitel im Steuerrecht nach der Beitreibungsrichtlinie grundsätzlich in den unterschiedlichen Mitgliedsstaaten anerkannt. Seit der letzten Novelle der Richtlinie im Jahr 2012 sei dies unter vereinfachten technischen Bedingungen möglich. Dies könne aber die fatale Wirkung haben, dass beispielsweise ein Bürger eines Mitgliedsstaates von einem anderen Mitgliedsstaat einen Steuerforderung erhalte, ohne dass im in diesem Staat ein Rechtsschutz zugestanden hat. Denkbar sei dies, wenn es nie zu einer Bekanntgabe des Steuerbescheides gekommen ist, da dies nach dem Rechtsstatut des Mitgliedstaates gar nicht erforderlich sei, um eine entsprechende Vollstreckung durchzuführen. Entscheidend sei nun, ob Fragen, wie der Steuerbescheid eigentlich zustande gekommen ist, bei der Vollstreckung durch den ersuchten Staat überhaupt relevant ist oder ob es schlicht genüge, wenn die Vollstreckungsvoraussetzungen des ersuchenden Staates vorliegen. Zu untersuchen sei demnach, ob es eines Mindeststandards der Rechtsstaatlichkeit aus deutscher Sicht im Sinne eines Ordre-Public- Vorbehalts bedarf.

II. Vortrag

Herr Kargitta begrüßt die Teilnehmer des Bochumer Steuerseminars. *Herr Kargitta* geht zunächst auf einige Grundlagen ein. Danach werde es im Rahmen eines Überblicks über das Verfahren der Beitreibungshilfe technisch, bevor dann ein

Beispielsfall vorgestellt werde, der die rechtlichen Probleme sehr gut illustriere, die dann im 4. und 5. Teil behandelt würden. Zum Schluss folge dann ein kurzer Teil zu prozessrechtlichen Konsequenzen.

1. Grundlagen

a. Rechtsquellen

Zu den einschlägigen Rechtsquellen gehört für die Beitreibungshilfe in Europa die sog. EU-Beitreibungsrichtlinie². Es gebe daneben auch mit einigen EU-Staaten Vollstreckungshilfe-Klauseln in DBA, die dann auf Art. 27 des OECD-MA beruhen und es gibt auch vereinzelt noch spezielle Rechtshilfeabkommen beispielsweise mit Österreich. Aber all diese Abkommen werden innerhalb der EU von der Richtlinie überlagert, sodass sich Dissertation und Vortrag auf diese Richtlinie beschränken. Die Richtlinie stammt aus dem Jahr 2010, wobei sie allerdings eine ältere Richtlinie, die sog. EG-Beitreibungsrichtlinie aus den 70ern abgelöst habe. Große Unterschiede bestehen zwischen den Richtlinien nicht. Man könne sagen, dass der Vollstreckungshilfeverkehr in Form von Gemeinschaftsrecht schon seit den 70ern bestehe. 2008 habe man alle Änderungen und Ergänzungen an der EG-Richtlinie nochmal in konsolidierter Form in einer neuen Richtlinie herausgebracht, deswegen finde man in vielen Urteilen und Abhandlungen diese Richtlinie erwähnt. Im Grunde sei dies aber die EG-Beitreibungsrichtlinie. Die EU-Richtlinie sei dann durch das EU-Beitreibungsgesetz³ von 2011 in deutsches Recht transformiert worden. Dies sei ein eigenständiges Gesetz und kein Artikelgesetz. Auch hier habe es vorher ein entsprechendes EG-Beitreibungsgesetz gegeben. Dies sei aber außer Kraft und ist auch in Urteilen und dergleichen ohne weiteres als solches erkennbar. Begleitend existiere schließlich ein BMF-Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe, in dem noch einige Einzelheiten zum Verfahren aufgeführt seien und das nach jedenfalls noch geltender Ansicht des BFH wegen des Grundsatzes der Selbstbindung der Verwaltung für die Verwaltung verbindlich sei. Der BFH habe kürzlich allerdings anklingen lassen, dass er diese Ansicht eventuell nicht mehr vertreten werde.⁴ In der Entscheidung kam es aber hierauf nicht an. Schließlich sei noch der § 117 AO relevant, da er als die

² ABl. L 84 vom 31.03.2010, S. 1-12.

³ BGBl. I 2011, 2592.

⁴ BFH v. 30.07.2020 -VII B 73/20.

Zentralnorm der zwischenstaatlichen Amtshilfe in der Abgabenordnung fungiere. Der Norm unterfalle auch die Amtshilfe nach dem Beitreibungsgesetz.

b. Art. 10 Abs. 1 EUBeitrRL

Die zentrale Vorschrift in der Beitreibungsrichtlinie sei Art. 10 Abs. 1 EUBeitrRL, der bestimme, dass auf Ersuchen der ersuchenden Behörde die ersuchte Behörde die Beitreibung von Forderungen vornimmt, für die im ersuchenden Mitgliedstaat ein Vollstreckungstitel besteht. Beitreibung und Vollstreckung sei also in diesem Fall dasselbe. Zudem handele sich um Ersuchensamtshilfe. Eine spontane oder gar automatische Vollstreckungshilfe gebe es anders als beim Informationsaustausch nicht und sei auch nicht wirklich denkbar. Die typische Konstellation sei, dass in einem Mitgliedstaat eine Steuerforderung gegen eine Person bestehe, die sich entweder selbst im Ausland aufhält oder deren vollstreckungsfähiges Vermögen sich im Ausland befinde. In diesem Fall könne die Behörde ein Ersuchen an die Finanzverwaltung im Ausland schicken und diese vollstrecke dann für die ersuchende Behörde die Forderung und übermittele der ersuchenden Behörde den entsprechenden Betrag. Die Begrifflichkeiten ersuchende und ersuchte Behörde seien zwar lästig, aber die Begriffe des Gesetzes. Im Englischen sei dies angenehmer. Dort spreche man von applicant state und requested state. Deutschland könne entweder die Steuerforderungen für einen anderen Staat vollstrecken oder einen anderen Staat ersuchen seine Forderungen zu vollstrecken. Kernfrage sei, ob die deutsche Finanzverwaltung alles ohne Weiteres vollstrecken kann und muss, worum sie gebeten wird oder ob es nicht Grenzen gibt, in denen die Vollstreckungshilfe ausgeschlossen sein muss, weil die ausländische Forderung aus verschiedensten Gründen nach deutschem Rechtsverständnis nicht vollstreckt werden dürfte.

c. Formelle Territorialität vs. Materielle Universalität

Zunächst stelle sich die Frage, warum es überhaupt der Vollstreckungshilfe bedarf. Zur Begründung wird meist das Begriffspaar der „Formellen Territorialität“ und der „Materiellen Universalität“ als Gegensatzpaar genannt. Formelle Territorialität meint im Völkerrecht, dass die z.B. deutsche Hoheitsgewalt auf ihr Territorium – also das deutsche Staatsgebiet – beschränkt ist.

Die Materielle Universalität meint die Rechtssetzungsbefugnis, die nach heutigem Verständnis universell sei. Das bedeute, der deutsche Gesetzgeber könne Rechtsfolgen an Tatbestände anknüpfen, die sich im Ausland zugetragen haben.

Steuerrechtlich bedeute dies, dass der deutsche Steuergesetzgeber einen Anspruch für sich reklamieren könne, unabhängig davon, wo sich der Schuldner befinde. Diesem Grundsatz folgten mittlerweile weltweit die verschiedenen Steuergesetzgeber – so auch der deutsche.

Bei Verletzung der formellen Territorialität liege zwar aus deutscher Sicht ein hoheitliches Handeln vor. Dieses wäre jedoch rechtswidrig, da ein Verstoß gegen das Völkerrecht vorliege. Aus der Sicht des anderen Staates liege jedoch ein Nichtakt vor, vergleichbar mit dem Fall, dass ein Zivilist in dem Staat gegen das Gewaltmonopol verstoße. Daher folge aus der genannten formellen Territorialität, dass die verschiedenen Staaten auf die Beitreibungshilfe angewiesen seien.

2. Verfassungsrechtliche Notwendigkeit eines grenzüberschreitenden Steuervollzugs?

Üblicherweise werden die bisher genannten Gründe für die Existenz der Beitreibungshilfe genannt. Nach *Herrn Kargittas* Auffassung sei dies jedoch unvollständig. Die formelle Territorialität sei eigentlich nur der rechtstechnische Hintergrund für die Durchsetzung universell geltender Gesetze im Wege der Amtshilfe.

Schließlich könne man auf die Idee kommen, Steueransprüche auch nur dort zu verwirklichen, wo dies möglich ist. Soweit die Hoheitsgewalt nicht reiche, vollstrecke man diese Ansprüche nicht oder erst dann, wenn der Schuldner wieder in den jeweiligen Zugriffsbereich zurückkehrt. Fraglich sei also, was das *Ziel* der Inanspruchnahme von Beitreibungshilfe ist und weiter, ob sie vielleicht sogar verfassungsrechtlich *geboten* ist.

Für die Beantwortung der letzten Frage sei das Gebot der Steuervollzugsgleichheit, die eine Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes ist, entscheidend. Sehr stark verkürzt lasse sich formulieren: der Gesetzgeber habe grundsätzlich große Freiheiten bei der Ausgestaltung des Steuersystems. Er müsse aber, wenn er sich dazu entschieden hat, bestimmte Sachverhalte zu belasten, auch für eine gleichmäßige Belastung sorgen. Dies formuliere das Bundesverfassungsgericht als Folgerichtigkeitsgebot: „Die einmal getroffene Belastungsentscheidung muss folgerichtig umgesetzt werden.“

Das galt zunächst nur materiell. Seit dem Zinsurteil und dem Urteil zu den Spekulationsgewinnen des Bundesverfassungsgerichts⁵ gelte es in gewissen Grenzen auch formell. Verboten sei demnach ein strukturelles Vollzugsdefizit.

Insoweit könne man auf den Gedanken kommen, eine verfassungsrechtliche Pflicht zur Beitreibung aus dem strukturellen Vollzugsdefizit herzuleiten. So werden ohne Beitreibung Steuerschulden von sich im Ausland aufhaltenden Steuerpflichtigen nicht vollstreckt, diejenigen Steuerschulden von Inländern aber schon.

Allerdings sei nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine erhebliche Ungleichmäßigkeit erforderlich, die im konkreten Fall weder messbar noch wahrscheinlich sei. Eine vom Bundesverfassungsgericht geforderte strukturelle Gegenläufigkeit liege auch nicht vor, da die „Ausreise“ des Steuerpflichtigen nicht antizipierbar und regelmäßig auch nicht endgültig sei.

Was man dem strukturellen Vollzugsdefizit und der formellen Besteuerungsgleichheit in jedem Falle abgewinnen könne sei, dass der Steuervollzug verfassungsrechtlich verankert im Sinne einer Staatszielbestimmung sei. Das heiÙe, die Herstellung eines gleichmäßigen Steuervollzugs sei ein gesetzgeberisches Ziel von Verfassungsrang.

3. Vollstreckungsamtshilfe als Teil eines (gleichmäßigen) Steuervollzugs?

Dieser Gedanke bezüglich der Inanspruchnahme von Amtshilfe lasse sich nicht ohne weiteres auf die Gewährung von Beitreibungshilfe übertragen. Auf den ersten Blick sei diese kein Teil des deutschen Steuervollzugs. Diese Beurteilung sei allerdings nicht selbstverständlich, denn in der Zentralnorm des Steuervollstreckungsrechts § 249 Abs. 1 AO stehe nur, dass nach diesem Abschnitt Verwaltungsakte vollstreckt werden, mit denen eine Geldleistung gefordert werde. In der Vorschrift des § 9 des Beitreibungsgesetzes stehe, dass die ausländische Forderung wie eine inländische behandelt werde und der beigefügte Vollstreckungstitel als vollstreckbarer Verwaltungsakt gelte.

Denkbar wäre, dass hierdurch die ausländische Forderung zu einer inländischen werde und damit originär am deutschen Steuervollzug teilnehme. Dann würde das zur Inanspruchnahme Gesagte auch hier für die Gewährung gelten.

⁵ BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654; BVerfG v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 56.

Diesem Gedanken folge *Herr Kargitta* aber nicht. In § 9 Abs. 2 EUBeitrG stehe eine Verweisung auf die Vorschriften der AO, also letztlich sei das deutsche Steuervollstreckungsrecht nur entsprechend anwendbar. Ausländische Forderungen passen auch nicht zum Sinn und Zweck des Vollstreckungsrechts, welches das Steueraufkommen durch einen effektiven Vollzug sichern solle. Dieser Zweck werde durch ausländische Forderungen nicht erfüllt.

4. Ziele der Gewährung von Beitreibungshilfe

Da es sich um Vollstreckungshilfe aufgrund einer EU-Richtlinie handele, könne man an die Unionstreue denken. Art. 4 Abs. 3 EUV statuiere, dass sich die Mitgliedstaaten gegenseitig unterstützen und hierzu gehöre auch die Achtung der Amtshilferichtlinie. Tatsächlich scheint das also ein Ziel der Beitreibungshilfe zu sein. Fraglich bleibe dann aber immer noch, was denn die Unionstreue letztlich darstellt, denn sie erfülle keinen Zweck. Wenn man sage, man leiste Amtshilfe um unionstreu zu sein, könne man auch sagen, man befolge EU-Recht, weil man EU-Recht befolge soll.

Die Unionstreue sei für die Union selbst ein wichtiger Grundsatz, weil sie selbst keine Hoheitsgewalt habe und für ihr Funktionieren schlicht darauf angewiesen sei, dass die Mitgliedstaaten ihr Recht befolgen. Das sei der eigentliche Sinn der Unionstreue. Dies gelte aber so nicht für die Mitgliedstaaten, die auf die Unionstreue für ihr eigenes Funktionieren nicht angewiesen seien. Letztlich sei es also so, dass das Interesse an einer lückenlosen Umsetzung von EU-Recht deckungsgleich sei mit dem Interesse, dass die Mitgliedstaaten überhaupt an der Existenz der EU haben.

Als einzig wirklich gewichtiges Argument bleibe dann nur noch der Grundsatz der Gegenseitigkeit. Dies sei ein allgemeines Prinzip grenzüberschreitender Amtshilfe und besage, dass sich Staaten immer nur gegenseitig zur Amtshilfe verpflichten. Konstellationen, in denen nur ein Staat dem anderen Amtshilfe zusage, gebe es nicht. Das bedeute, deutsche Behörden leisten die Vollstreckungsamtshilfe eigentlich nur, um im Gegenzug auch von der Amtshilfe Gebrauch machen zu können.

5. Verfahren und Ziele

Die Kommunikation der Finanzbehörden erfolge über sog. Zentrale Verbindungsbüros. In Deutschland sei dies das Bundeszentralamt für Steuern. Eingehende Ersuche ausländischer Behörden werden vom BZSt auf ihre Zulässigkeit hin überprüft und an die für die Vollstreckung beim Schuldner zuständigen Landesfinanzbehörden weitergeleitet.

Im umgekehrten Fall gehe die Initiative vom inländischen Landesfinanzamt aus und werde an das BZSt weitergeleitet. Von da aus wird das Ersuchen an die ausländischen Finanzbehörden weitergeleitet. Der BFH sei der Auffassung, dass das BZSt als durchreichende Behörde fungiere und über die Kommunikationsstelle hinaus keine eigene Verantwortlichkeit habe. Klagegegner in einem Verfahren sei demnach das zuständige Landesfinanzamt. Dieser Auffassung folgt *Herr Kargitta* nicht, da das BZSt wie bereits erläutert eine Prüfungskompetenz habe.

Der Anwendungsbereich umfasse gem. Art. 2 Abs. 1 EU-BeitrRL Steuern und Abgaben aller Art, die von einem Mitgliedstaat oder dessen gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheiten, einschließlich der lokalen Behörden, oder für diesen oder diese oder für die Union erhoben werden. Zudem werden Geldstrafen, Geldbußen, Gebühren und Zuschläge,, Zinsen und Kosten erfasst.

Zu den Instrumenten der Beitreibungsrichtlinie gehören das Auskunftersuchen gem. Art. 5 EUBeitrRL /§§ 5 f. EUBeitrG, die Zustellungshilfe gem. Art. 8 EUBeitrRL /§§ 7 f. EUBeitrG, die Vollstreckungshilfe gem. Art. 10 EUBeitrRL /§§ 10 f. EUBeitrG, die Sicherungsmaßnahmen gem. Art. 16 EUBeitrRL /§ 12 EUBeitrG und das Anwesenheitsrecht der ausländischen Finanzbehörde unter Wahrung des Datenschutzes gem. Art. 7 EUBeitrRL /§§ 17 f. EUBeitrG.

Herr Dr. Peus fragt, ob mit der Zustellungshilfe auch die Erstzustellung im Ausland gemeint sei, da es sich in diesem Fall um einen Hoheitsakt im Ausland handele.

Herr Kargitta bejaht dies.

Voraussetzungen für die Beitreibung ist gem. Art. 11 EUBeitrRL /§ 10 EUBeitrG das Vorliegen eines_Vollstreckungstitels im ersuchenden Staat, die Forderung im ersuchenden Staat müsse unanfechtbar sein und die ersuchende Behörde müsse erfolglos ein eigenes Beitreibungsverfahren durchgeführt haben (Subsidiaritätsgrundsatz).

Mit Blick auf die vorgenannte Frage, geht *Herr Dr. Peus* auf die Voraussetzung des Vorliegens eines Vollstreckungstitels ein, da dieser nur dann existiere, wenn ein Bescheid schon bekannt gegeben sei.

Herr Kargitta ergänzt, dass die vorgenannten Voraussetzungen die der Beitreibungshilfe und nicht der anderen Maßnahmen seien.

Ablehnungsgründe gem. Art. 18 EUBeitrRL /§ 14 EUBeitrG seien „Unbilligkeit“, die Bagatellgrenze für Forderungen von insgesamt < 1.500 € und es gebe eine Verjährung von 5 Jahren („relativ“), 10 Jahren („absolut“). Diese Gründe werden schon vom BZSt geprüft.

Zentrales Element der Vollstreckungshilfe sei der einheitliche Vollstreckungstitel gem. Art. 12 EUBeitrRL. Er solle im Wesentlichen dem Inhalt des ursprünglichen Vollstreckungstitels entsprechen und als Mindestangaben enthalten: Angaben zur Feststellung des ursprünglichen Vollstreckungstitels, eine Beschreibung der Forderung, Art und Zeitraum der Forderung, sämtliche für die Beitreibung wichtigen Termine, den Betrag der Forderung und ihrer Bestandteile, wie Hauptsumme, aufgelaufene Zinsen, Name und andere einschlägige Angaben zur Feststellung des Schuldners, Name, Anschrift und sonstige Verbindungsdaten bezüglich der für die Festsetzung der Forderung zuständigen Stelle sowie, falls hiervon abweichend, der Stelle, bei der weitere Auskünfte zu der Forderung oder zu den Möglichkeiten, die Zahlungsverpflichtung anzufechten, eingeholt werden können.

Nach Art. 12 Abs. 1 EUBeitrRL (§ 10 Abs. 3 EUBeitrG) sei „[...] Dieser Vollstreckungstitel [...] die alleinige Grundlage für die [...] Beitreibungs- und Sicherungsmaßnahmen. Er muss im ersuchten Mitgliedstaat weder durch einen besonderen Akt anerkannt, noch ergänzt oder ersetzt werden“ und nach § 9 Abs. 1 EUBeitrG werde „[...] Die Forderung (...) wie eine inländische Forderung behandelt. Als vollstreckbarer Verwaltungsakt gilt der dem Ersuchen beigefügte einheitliche Vollstreckungstitel.“

Rechtsbehelfe können gem. (Art. 14 EUBeitrRL /§ 13 EUBeitrG) im ersuchenden Staat gegen die Forderung, den ursprünglichen Vollstreckungstitel, den einheitlichen Vollstreckungstitel und das Ersuchen selbst gerichtet werden. Im ersuchten Staat sind Rechtsmittel nur gegen die Zwangsvollstreckung möglich. Dadurch werde verhindert, dass vor einem inländischen Gericht eine ausländische Steuerforderung auf ihre Rechtmäßigkeit hin überprüft werden muss. Die Beitreibungsrichtlinie vertraue also grundsätzlich auf die Rechtsstaatlichkeit im ersuchenden Mitgliedstaat.

6. Beispiel

Anhand eines Beispiels verdeutlicht *Herr Kargitta*, welche Probleme sich in der Praxis bei der Beitreibungshilfe für fremde Staaten zeigen können und zu welchen rechtsdogmatischen Problemen das führen könne.

Das Beispiel sei im Grunde ein Negativbeispiel. Es ist dem Urteil des Finanzgerichts Köln⁶ entnommen, das in mehrfacher Hinsicht erstaunlich sei und das auch seinerzeit mit den Anstoß für diese Doktorarbeit gegeben habe. Wenn man das Urteil lese, dann könne man kaum glauben, was das FG entschieden habe.

In dem Urteil sei es um ein Beitreibungersuchen von Griechenland nach Deutschland gegangen. Die griechischen Finanzbehörden wollten hier, dass eine Steuerforderung, die sie gegen einen deutschen Staatsbürger hatten, von den deutschen Finanzbehörden im Wege der Amtshilfe vollstreckt werde. Der Inhalt der Forderung werde aus der Tatbestandsdarstellung im Urteil nicht deutlich. Es scheine aber so gewesen zu sein, dass der Schuldner A als Geschäftsführer einer griechischen Gesellschaft haften sollte. Diese Gesellschaft sei vergleichbar mit einer deutschen AG. Im Urteil wird der Schuldner trotzdem als Geschäftsführer bezeichnet und dann wieder als Vorstandsmitglied oder – Vorsitzender. Entscheidend sei aber, dass er jedenfalls vertretungsberechtigtes Organ gewesen sei.

Die griechische Gesellschaft sei eine Tochterfirma eines deutschen Konzerns gewesen, bei dem der A tätig war und sei nach Griechenland versetzt worden, um dort diese Gesellschaft zu führen.

Die Gesellschaft sei dann allerdings in die Insolvenz gegangen und habe einen Insolvenzantrag gestellt. In diesem Fall sei es nach griechischem Recht so, dass im Falle der Insolvenz einer Gesellschaft der Geschäftsführer oder eben der verantwortliche Vertretungsberechtigte für noch offene Steuerschulden der Gesellschaft hafte und zwar offenbar persönlich und unbeschränkt, wenn er zum Zeitpunkt des Insolvenzantrages diese Position innehatte.

Geprüft worden sei diese Haftung durch das Finanzgericht jedoch nicht.

Die griechische Finanzverwaltung habe über diese Haftung ein Beitreibungersuchen an die deutsche Finanzverwaltung geschickt und der A habe daraufhin vom deutschen Finanzamt eine sog. „Zahlungsaufforderung“ erhalten. Inhalt dieser Aufforderung sei gewesen, dass A dem griechischen Staat ca. 35 Mio. € schulde, die er innerhalb einer Woche zahlen solle, sonst werde Deutschland vollstrecken.

⁶ FG Köln v. 30.09.2015 – 14 K 2097/13, EFG 2016, 494.

A habe gegen dieses Schreiben Einspruch und Klage erhoben und er sagte jetzt folgendes: Er hätte von diesen Forderungen noch nie gehört, er habe auch nicht gewusst, dass er in Haftung genommen werden könnte. Er habe mit dieser Zahlungsaufforderung überhaupt zum ersten Mal von der ganzen Sache irgendwas mitgekriegt.

Und auch diese Ausführungen des A seien vom FG nicht geprüft worden.

Er habe wohl versucht, in Griechenland gegen die Forderungen vorzugehen. Dies sei aber wegen Präklusion nicht mehr möglich gewesen, obwohl er von den Forderungen – so habe er behauptet – noch keine Kenntnis gehabt habe.

Zudem habe er angeführt, dass die Haftung allein an seine formale Stellung anknüpft und daher verschuldensunabhängig sein soll. Die Steuerforderungen stammen zudem aus Zeiträumen, in denen er noch gar nicht Geschäftsführer gewesen war, was nach griechischem Recht unbeachtlich sei. Schließlich habe A auch noch geltend gemacht, dass er die 35 Mio. nicht habe und dass ihn die Vollstreckung ruinieren würde.

Das Finanzamt sei von diesen Ausführungen unbeeindruckt gewesen. A habe danach Anfechtungsklage gegen die Zahlungsaufforderungen erhoben und hilfsweise Feststellung erhoben, dass die Vollstreckung rechtswidrig sei.

Das Finanzgericht habe geurteilt, dass die Anfechtungsklage unzulässig sei, da die Zahlungsaufforderungen kein VA seien. Die Feststellungsklage sei zudem unzulässig, da die Zusage des FA bestehe, bis zum Ausgang griechischer Verfahren nicht zu vollstrecken. Zudem enthalte das Urteil ein sog. „Obiter dictum“, wonach die Feststellungsklage auch unbegründet sei: Eine Prüfung der griechischen Forderung in Deutschland finde nicht statt. Zudem finde der ordre public keine Anwendung, da dieser von der EUBeitrRL und dem EUBeitrG nicht vorgesehen sei. Möglich sei nur eine Billigkeitsentscheidung, die eines eigenen Verfahrens nach § 258 AO bedürfe. Die entsprechende Revision wurde durch den BFH verworfen, ohne sich mit dem obiter dictum auseinanderzusetzen.⁷

Das Finanzgericht folge daher in seiner Argumentation einer rein formalen Betrachtungsweise, sodass das Vorliegen eines Vollstreckungstitels genüge.

⁷ BFH v. 28.11.2017, VII R 30/15.

Dieser Fall zeige deutlich, dass es Konstellationen gebe, bei denen man als deutsche Behörde nicht vollstrecken will oder jedenfalls nicht vollstrecken wollen sollte. Dieser Auffassung des Finanzgerichts sei der EuGH schon in früheren Entscheidungen entgegengetreten.

Schon 2010 habe der EuGH nämlich zur Beitreibungshilfe im Rahmen der alten EG-Beitreibungsrichtlinie gesagt, dass es kaum denkbar sei, dass ein Vollstreckungstitel von einem Mitgliedstaat vollstreckt werde, wenn diese Vollstreckung seine öffentliche Ordnung beeinträchtigen könnte.⁸

In dieser Entscheidung habe der EuGH explizit ausgeführt, dass eine Forderung, die im Ursprungsstaat nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben wurde und gegen die der Schuldner sich auch nicht effektiv wehren könne, diese nicht im anderen Staat vollstreckt werden müsse. Deutschland sei hier die ersuchende Behörde gewesen und der tschechische Schuldner habe dann geltend gemacht, dass der Vollstreckungstitel unrichtig adressiert gewesen sei und er ihn auch nicht habe verstehen können, da er in deutscher Sprache verfasst gewesen sei.

Das FG kannte die Entscheidung und habe diese Urteile auch selbst zitiert, meinte aber, diese seien zur EG-BeitrRL ergangen und auf die EUBeitrRL nicht übertragbar. Was die Ablehnungsgründe für die Beitreibungshilfe und die Kompetenzverteilung angehe, unterscheiden sich die Richtlinien aber nicht und allein der einheitliche Vollstreckungstitel mache hier keinen großen materiellen Unterschied.

In anderen Entscheidungen werde daher wie selbstverständlich davon ausgegangen, dass ein Ordre- Public-Vorbehalt auch bei der EUBeitrRL bestehe. Woraus dieser Grundsatz hergeleitet wird, werde jedoch nicht ausgeführt.

7. Ordre- Public-Vorbehalt

Nach dem Bundesverfassungsgericht liege ein Verstoß gegen den Ordre- Public-Vorbehalt vor, wenn der Vollstreckungstitel in einem nicht mehr hinnehmbaren Gegensatz zu grundlegenden Prinzipien der deutschen Rechtsordnung stehe, sodass das Ergebnis der Anwendung ausländischen Rechts nach deutschen

⁸ EuGH v. 14.01.2010 – „Kyrian“ (C-233/08), juris Rz. 43; zustimmend: BFH v. 03.11.2010 – VII R 21/10, BStBl. II 2011, 401; ebenso: EuGH v. 26.04.2018 – „Donnellan“ (ECLI:EU:C:2018:282); BVerfG v. 23.05.2019 - 1 BvR 1724/18, NVwZ 2019, 1506; BFH v. 30.07.2020 – VII B 73/20 (Adv), NJW 2020, 3196; FG München v. 30.01.2020 – 10 K 1105/17, EFG 2020, 972.

Gerechtigkeitsvorstellungen untragbar erscheine.⁹ Es gehe gerade um die Durchbrechung des Grundsatzes, dass der Inhalt des Vollstreckungstitels und die zugrundeliegende Forderung in Deutschland nicht geprüft werden, sondern grundsätzlich akzeptiert werden. Dieser Grundsatz habe insoweit seine Grenzen. Das Bundesverfassungsgericht orientiere sich dabei offenbar an Art. 6 EGBGB, wonach eine Rechtsnorm eines anderen Staates ist nicht anzuwenden sei, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führe, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts offensichtlich unvereinbar ist. Sie sei insbesondere nicht anzuwenden, wenn die Anwendung mit den Grundrechten unvereinbar ist. Art. 6 EGBGB ist eine Vorschrift aus dem Internationalen Privatrecht (= IPR). Dort gehe es um die Frage, ob bei einem Zivilrechtsstreit mit Auslandsbezug, eine ausländische Vorschrift zum Tragen kommen soll oder nicht. Im IPR wird immer wieder die Frage relevant, welches Rechtsregime bei grenzüberschreitenden Sachverhalten Anwendung finde. Komme man zu dem Ergebnis, dass ausländisches Recht anzuwenden sei, dann ziehe Art. 6 EGBGB dem wiederum eine Grenze und sagt, dass dies nicht zu unerträglichen Ergebnissen führen dürfe. Die Erläuterung von Art. 6 EGBGB an dieser Stelle habe mehrere Gründe. Zum einen habe sich der BFH in diesem sehr neuen Urteil ausdrücklich auf den Art. 6 berufen und habe diesen quasi analog auf die Beitreibungshilfe in Steuersachen angewendet. Zum anderen sei der Art. 6 EGBGB die ausdrücklichste Normierung eines Ordre- Public- Vorbehaltes. Seine Erwähnung an dieser Stelle zeige, dass die Grundsätze des ordre public aus dem internationalen Privatrecht stammen und dort entwickelt wurden. Dort sei er ein mehr oder weniger feststehendes und klar umrissenes Institut. Allerdings komme der Begriff ordre public in allen Rechtsgebieten vor und zwar in ganz unterschiedlicher Ausprägung. Als solch allgemeiner Begriff der Jurisprudenz sei er jedoch überhaupt nicht klar umrissen. Die vielfältige Verwendung werde in den unterschiedlichen Begriffspaaren verdeutlicht. Beispielsweise gebe es einen anerkennungsrechtlichen und kollisionsrechtlichen ordre public. Die Begriffe stammen auch aus dem Zivilrecht. Der Erstere meine die Frage, ob und inwieweit insbesondere ausländische Urteile in Deutschland anzuerkennen seien. Kollisionsrechtlich meine die Frage, ob eine bestimmte ausländische Norm zur Anwendung kommen könne oder nicht. Es liege

⁹ BVerfG v. 23.05.2019 - 1 BvR 1724/18, NVwZ 2019, 1506.

daher ein Fall der Normenkollision vor: ausländisches Recht kollidiere mit inländischem Recht.

Es werde aber auch unterschieden zwischen verfahrensrechtlichem und materiellem ordre public. Dieses Begriffspaar wird zum Teil entsprechend zuerst genanntem Paar verwendet. Dann sei der anerkennungsrechtliche ordre public ein verfahrensrechtlicher, da gemeint sei, ob ein ausländisches Gerichtsverfahren für ein inländisches Verfahren Rechtswirkung entfalten solle. Materieller ordre public meine dann wiederum nur den Art. 6 EGBGB. Er beleuchte daher die Frage, ob materielles Recht zur Anwendung kommen solle.

Das Begriffspaar werde aber auch verwendet, um zu unterscheiden, ob die Anerkennung oder Anwendung ausländischen Rechts oder ausländischer Entscheidungen zu versagen ist, weil im Ausland zum Beispiel zwingende deutsche Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder weil auf der anderen Seite die materielle ausländische Rechtslage mit deutschen Rechtsvorstellungen unvereinbar ist.

Es gebe sogar ein Begriffsquadrupel und zwar einen völkerrechtlichen, einen verfassungsrechtlichen, einen europäischen und einen nationalen ordre public und alle meinten unterschiedliche Dinge, je nachdem wo sie angewendet werden. Zum Beispiel meine der verfassungsrechtliche ordre public staatsrechtlich die Ewigkeitsklausel des Art. 79 Abs. 3 GG, also die Frage, wo elementare Grundsätze sogar den Verfassungsgesetzgeber in seiner Kompetenz beschränken. Der Begriff könne aber genauso wieder im internationalen Bereich bei der Frage verwendet werden, ob ausländisches Recht wegen der Unvereinbarkeit mit der Verfassung verworfen werden müsse. Demgegenüber meine nationaler ordre public auch einen *einfachrechtlichen* ordre public. Gerade bei Art. 6 EGBGB könne nämlich auch eine Norm außer Anwendung bleiben, weil sie mit fundamentalen einfachrechtlichen deutschen Rechtsprinzipien unvereinbar sei.

All diesen Ausprägungen sei eigentlich nur gemeinsam, dass höherrangige Rechtsprinzipien niederrangigere Normen oder Entscheidungen verdrängen. Die Begriffe seien daher ein bloßer Ausdruck von Normenhierarchie.

Darüber hinaus herrsche ein gewisses Begriffschaos. Die Definition des Bundesverfassungsgerichts helfe da nur bedingt weiter, da „grundlegende Prinzipien der deutschen Rechtsordnung“ eigentlich auch nur im Kontext handhabbar werde.

Somit sei ein konkreter Anknüpfungspunkt für den Ordre- Public- Vorbehalt zu suchen. In § 14 EUBetrG finde sich der Satz, dass die Amtshilfe nicht geleistet werde, wenn die Vollstreckung *unbillig* wäre. In den Begriff der Unbilligkeit lasse sich unter Umständen der Ordre-Public-Vorbehalt hineinlesen.

Problematisch an dem Begriff der „Billigkeit“ sei allerdings, dass er ein unbestimmter Rechtsbegriff sei, der sich abstrakt-generell eigentlich gar nicht definieren lasse.

In der gerichtlichen Praxis werde sich dem Begriff nur im jeweiligen Einzelfall angenähert und dabei wird mit vage formulierten Prinzipien gearbeitet. So heiße es beispielsweise, die „Billigkeit ist der Ausfluss der Gerechtigkeitsidee“ oder die „Gerechtigkeit des Einzelfalls“.

Quintessenz des Billigkeitsgedankens sei, dass er als Korrektiv im Massenfallrecht fungiere. Er solle Härten ausgleichen, die durch die pauschalierenden und typisierenden Tatbestände des Steuerrechts entstehen.

Deswegen finde bei der Anwendung oder Auslegung des Begriffs der Billigkeit auch in der Regel eine Interessenabwägung statt, bei der auf der einen Seite die konkrete Situation des Betroffenen in den Blick genommen und auf der anderen Seite der jeweilige Normzweck betrachtet werde. Es könne beispielsweise durch den Billigkeitsvorbehalt ein Sachverhalt von der Besteuerung ausgenommen werden, der vom Wortlaut einer Norm mitumfasst sei, aber eigentlich nicht gemeint gewesen sei. In der Vollstreckungssituation könne die konkrete Vermögenssituation des Schuldners berücksichtigt werden.

Man erkenne, dass immer, wenn es um Billigkeit gehe, ein konkreter Fallbezug und insbesondere eine konkrete Norm vorliege, um deren Anwendung es gehe. Das heiße, man könne die abstrakte Frage, ob mit dem Billigkeitsbegriff auch Elemente eines ordre public in das Beitreibungsgesetz Einzug finden, gar nicht beantworten.

Zusätzlich komme erschwerend hinzu, dass die Billigkeitsvorschriften der AO auch immer an ein Ermessen gekoppelt seien. Das heiße es sind Fälle denkbar, in denen die Unbilligkeit tatbestandlich vorliege, aber die Behörde trotzdem nicht erlassen oder aufschieben müsse.

Bei der Beitreibungshilfe gehe es um die Frage, ob ausländisches Recht oder ausländische Entscheidungen anzuwenden seien, deren Hintergründe nicht bekannt seien. Zudem sei auch das ganze System, in dem sich diese Normen befinden, unbekannt. Das heiße die Interessenabwägung, die normalerweise beim Kriterium der Billigkeit vorgenommen werde, könne mit den ausländischen Vorschriften gar nicht durchgeführt werden.

Für die Interessenabwägung bliebe als nur mit dem gesetzlichen Anwendungsbefehl aus dem EUBeitrG selbst zu arbeiten. Dieses ordne an, ausländische Forderungen zu vollstrecken. Dann müsse man sich fragen: Welches Interesse haben deutsche Behörden an der Vollstreckung ausländischer Forderungen? Wie bereits herausgearbeitet, dürfte dieses Interesse sehr gering sein.

Als Zwischenergebnis könne man daher festhalten, dass der Billigkeitsbegriff nicht weiterhilft. Schließlich dürfe man dem Begriff auch gar nicht zu viel Aufmerksamkeit schenken, da in der Beitreibungsrichtlinie die Billigkeit gar nicht auftauche. Dort stehe stattdessen in Art. 18 nur, dass die ersuchte Behörde ist nicht verpflichtet sei, die in den Artikeln 10 bis 16 vorgesehene Amtshilfe zu leisten, 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 zulasse.

Hiermit seien eher gesamtwirtschaftliche bzw. politische Erwägungen gemeint. Also beispielsweise, wenn durch die Vollstreckung bei einem Unternehmen Arbeitsplätze gefährdet seien.

Solche Erwägungen wiederum seien gerade im Wege der Billigkeit nach deutschem Rechtsverständnis nicht geeignet, einen Erlass zu rechtfertigen.

Also im Grunde stimme es somit, wenn das FG Köln schreibt, es gebe einen geschriebenen Ordre- Public- Vorbehalt für die Vollstreckungshilfe nicht. Interessanterweise sei er für das Auskunftersuchen nach der Richtlinie explizit vorgesehen, nämlich in Art. 5 Abs. 2 c). Dort stehe, dass die Übermittlung von Auskünften unterbleiben könne, wenn die Mitteilung die Sicherheit oder die öffentliche Ordnung des ersuchten Staates verletzen würde.

Daraus werde in der Literatur zum Teil geschlossen, dass es im Umkehrschluss keinen Ordre- Public- Vorbehalt für die Beitreibungshilfe gebe.

Prof. Seer erläutert, dass er diese Auffassung nicht teilen könne. Schließlich sei unter der Billigkeit die Gerechtigkeit im Einzelfall zu verstehen, wohingegen der Ordre- Public- Vorbehalt als Mindeststandard zu verstehen sei und schlicht vergessen worden sei. Schließlich tauche dieser in allen sonstigen multilateralen Abkommen auf. Daher sei derjenige rechtfertigungsbedürftig, der meint, ausgerechnet hier solle es diesen nicht geben. Der Ordre- Public- Vorbehalt sei vielmehr als ungeschriebener Mindeststandard Teil der Richtlinie.

Herr Kargitta erläutert, dass er *Prof. Seer* zustimme, allerdings gerne eine konkrete rechtliche Anknüpfung herausarbeiten möchte, um dies auch dogmatisch herleiten zu können.

Hierfür biete sich die grundrechtliche Eingriffsdogmatik an. Offensichtlich sei die Vollstreckung ein hoheitlicher Eingriff in Grundrechte, wie die allgemeine Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG, aber möglicherweise auch in die Eigentums- oder die Berufsfreiheit aus den Art. 14 und 12 GG, in die Unverletzlichkeit der Wohnung aus Art. 13 GG oder auch in Art. 6 GG – wenn z.B. Unterhaltsansprüche gepfändet werden.

Als solcher Grundrechtseingriff bedarf die Vollstreckung der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Eine gesetzliche Eingriffsgrundlage stehe mit dem EUBeitrG zur Verfügung. Allerdings müsse dieser gerechtfertigt, also insb. verhältnismäßig sein.

Zunächst müsse also ein legitimes Ziel formuliert werden. Im ersten Teil des Vortrags wurde herausgearbeitet, dass das Prinzip der Gegenseitigkeit hierfür leitend sei. Die Unionstreue alleine genüge nicht, da davon die Funktionalität der EU umfasst sei und dies von der Vollstreckungshilfe nicht ausreichend berührt werde.

Damit bestehen an der Geeignetheit und der Erforderlichkeit keine Zweifel.

Fraglich sei aber die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne und damit die eigentliche Rechtsgüterabwägung im Sinne des Übermaßverbotes. Hier zeige sich die Parallele zum Ordre- Public- Vorbehalt. Das Bundesverfassungsgericht habe formuliert, dass ein Verstoß gegen den ordre public vorliege, wenn die Anwendung ausländischen Rechts zu einem untragbaren Ergebnis führe. So liege es ganz allgemein auch beim Übermaßverbot.

Die Grundrechtsdogmatik besage, dass dem Bürger grundsätzlich alle Freiheiten zustehen. Der Staat dürfe hingegen nur das, wozu er ausdrücklich im Sinne seiner Kompetenzen ermächtigt ist und er müsse dabei die Freiheiten des Bürgers, insbesondere die Grundrechte, beachten. Er müsse aber, um seine Aufgaben auch effektiv wahrnehmen zu können, zwingend die Grundrechte der Bürger einschränken. Die Grundrechte seien eben nicht schrankenlos, sondern der Staat habe ein Eingriffsrecht. Bei diesem Eingriff sei er dann rechtfertigungsbedürftig. Auf letzter Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung komme der Grundsatz des Übermaßverbotes zum Tragen. Im Grunde werde das Regel-Ausnahme-Prinzip hier umgekehrt. Während die Grundrechte also nicht eingeschränkt werden dürfen, aber ausnahmsweise doch, wenn der Staat einen guten Grund habe, dann könne man den Staat in seinem Eingriffsrecht wiederum nur dann ausnahmsweise einschränken, wenn er *eklatant über das Ziel* hinausgeschossen sei. Das sei der eigentliche Sinn der Angemessenheitsprüfung. Sie sei eine letzte Kontrolle im Sinne einer Vertretbarkeitskontrolle.

Dies decke sich mit den Erwägungen, die auch typischerweise im Rahmen des Ordre-Public- Vorbehaltes angebracht werden, weshalb der Ordre- Public- Vorbehalt hier nichts anderes sei als der Verhältnismäßigkeitsvorbehalt. Deswegen brauche man auch keinen expliziten geschriebenen ordre public, denn die Grundrechtsbindung gelte selbstverständlich auch hier. Auf den Beispielsfall von oben angewendet könne man sagen, dass nach deutschem Verständnis im griechischen Verfahren Grundrechte beschränkt worden seien, weil ihm die Entscheidung nicht zugestellt worden sei und er somit keinen effektiven Rechtsschutz erlangen konnte.

Auch das Gebot des effektiven Rechtsschutzes sei, wie alle anderen Grundrechte ,in Deutschland allerdings nicht schrankenlos. Das heiße, allein der Umstand, dass im Ausland Grundrechte betroffen seien oder allgemeine deutsche Rechtsprinzipien eventuell nicht beachtet worden seien, könne noch nicht dazu führen, dass die Vollstreckung solcher Forderungen zum Zwecke der Verwirklichung einer effektiven Amtshilfe unverhältnismäßig wäre. Hierbei lasse sich eine hypothetische Normenkontrolle durchführen. Ähnlich dem Kant'schen Imperativ frage man sich dabei im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung, ob die im Ausland vorgefundene Situation in Deutschland auch denkbar wäre und zwar notfalls auf Grundlage eines hypothetischen einfachen Gesetzes.

Wiederum auf den Beispielsfall könne man sich fragen, ob ein Gesetz in Deutschland verfassungsmäßig wäre, wonach aus Gründen des effektiven Steuervollzugs im Einzelfall auf die Bekanntgabe z.B. eines Haftungsbescheides verzichtet werden kann. Dies sei eher zu verneinen.

Diese Prüfung sei der eigentliche Ordre- Public- Vorbehalt, wie er bei der Beitreibungshilfe besteht. Man könne auch von einem „grundrechtlichen Ordre-Public-Vorbehalt“ sprechen.

Normative Anknüpfung dieses Ordre-Public- Vorbehaltes sei trotz der begrifflichen Schwächen das Unbilligkeitskriterium in § 14 des BeitrG. Denn wenn man dieses nicht hätte, müsste die Behörde in der Tat im Sinne einer gebundenen Entscheidung immer vollstrecken. Im Grunde sei diese Ermessensvorschrift das Einfallstor für eine Grundrechtsprüfung.

Prof. Seer ergänzt, dass er den Gedanken von *Herrn Kargitta* grundsätzlich folge. Allerdings sei mit Blick auf die aktuelle Rechtsprechung fraglich, ob in den Fällen der Umsetzung einer europäischen Richtlinie durch den Gesetzgeber nicht vielmehr ausschließlich die europäischen Grundrechte zu prüfen seien.¹⁰

Ein Teilnehmer erläutert, dass er den Gedanken von *Prof. Seer* diesbezüglich nicht folgen könne, da es sich bei Steuern grundsätzlich um einen Kompetenzbereich der Mitgliedstaaten handele.

Prof. Seer widerspricht dem mit dem Hinweis, dass es hier nicht um die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten, sondern um die Beitreibungshilfe gehe. Somit befinde man sich in einem unionsrechtlich determinierten Bereich.

Dies werde *Herr Kargitta* überprüfen. *Prof. Seer* beendet damit das Bochumer Steuerseminar und gibt einen Ausblick auf das kommende Seminar von Christian Mirbach über die freiberuflichen Einkünfte im Zeitalter der Digitalisierung.

¹⁰ BVerfG Beschluss v. 06.11.2019 - 1 BvR 16/13 - Recht auf Vergessen I und BVerfG Beschluss v. 06.11.2019 - 1 BvR 276/17 - Recht auf Vergessen II.