

**Der automatische Finanzkonteninformationsaustausch in Steuersachen
in Deutschland und Brasilien: Grundlage und Grenze im
Verfassungsrechtsvergleich**

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

einer Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät

der Universität zu Köln

vorgelegt von

Diogo Brandau Signoretti

aus Araras, Brasilien

Referentin: Professor Dr. Johanna Hey

Korreferent: Professor Dr. Christian Dorenkamp

Tag der mündlichen Prüfung: 13.12.2022

VORWORT

Die vorliegende Arbeit entstand während meines Aufenthalts zwischen 2017 und 2021 in Deutschland. Die Forschung in einem fremden Land und die Erstellung der Dissertation stellten auf der einen Seite eine Herausforderung und auf der anderen Seite eine persönlich sehr bereichernde Erfahrung dar. Hiermit möchte ich die Gelegenheit nutzen und mich bei allen Personen bedanken, die bei der Vollendung meiner Promotion unterstützt haben.

Mein erster Dank gilt meiner Doktormutter, Frau Prof. Dr. Johanna Hey, die mich am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln herzlich aufgenommen und das Thema der Dissertation betreut hat. Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Christian Dorenkamp für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Des Weiteren danke ich Gary Rüsçh und Timur Nayin, Mitarbeiter des Instituts für Steuerrecht, für Ihre Bereitschaft, mir bei den Promotionsverfahren und den Formalitäten der deutschen akademisch-juristischen Welt zu helfen. Ferner danke ich Esdras Boccato, ein langjähriger Freund von mir aus Brasilien, für die anregenden Diskussionen über das brasilianische Recht.

Von Herzen danke ich meinen Eltern für ihren jahrelangen Rückhalt und dass sie meinen beruflichen Werdegang möglich gemacht haben.

Meiner geliebten Frau, die mich die ganze Zeit bedingungslos unterstützt hat, widme ich diese Arbeit. Ohne sie wäre die Anfertigung dieser Dissertation nicht möglich gewesen. Zudem widme ich diese Arbeit meinen Kindern, Niklas, Thor und Kora. Sie sind die Sonne, die mich wärmt und mein Leben erhellt.

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XVI
EINLEITUNG	1
A. Problemstellung	1
B. Begründung der Themenwahl	5
I. Vorbemerkung: Motivation und Rechtsvergleich.....	5
II. Forschungsstand in Deutschland und Brasilien und Rechtfertigung der Untersuchung.....	9
C. Forschungsgegenstand	21
D. Ziel und Gang der Untersuchung	23
ERSTER TEIL: DER GLOBALE AUTOMATISCHE INFORMATIONSAUSTAUSCH ÜBER FINANZKONTEN	26
A. Einleitung.....	26
B. Der Begriff „automatischer Informationsaustausch“	27
C. Historischer Überblick über die Entwicklung und die Rechtsgrundlage des Informationsaustauschs in Steuersachen.....	29
I. Art. 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (OECD – MA)	30
1. Ausgestaltung	31
a. Gegenstand des Art. 26 des OECD-MA	31
b. Voraussetzung für den Informationsaustausch	32
c. Auskunftsverweigerungsrecht	32
d. Datenschutz und Zweckbestimmung	34
2. Rechtliche Umsetzung in den beiden Vergleichsländern	36

a.	Deutschland.....	36
b.	Brasilien	38
II.	Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch	40
1.	Ausgestaltung	41
2.	Rechtliche Umsetzung in den beiden Vergleichsländern	42
a.	Deutschland.....	42
b.	Brasilien	43
III.	Europarechtliche Regelungen zum Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten.....	44
1.	Überblick	44
2.	Die Zinsrichtlinie der Europäischen Union	44
a.	Ausgestaltung	45
b.	Rechtliche Umsetzung im Deutschland.....	46
IV.	Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)	46
1.	Ausgestaltung	47
2.	Rechtliche Umsetzung in den beiden Vergleichsländern	49
a.	Deutschland.....	49
b.	Brasilien	50
V.	Rechtsvergleichendes Zwischenfazit	50
D.	Der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen in Steuersachen	53
I.	Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen	53
1.	Ausgestaltung	54
a.	Allgemeines	54
b.	Relevante Punkte zum automatischen Informationsaustausch	56
aa.	Rechtsgrundlage und Gegenstand des automatischen Informationsaustauschs.....	56

bb. Keine vorherige Informationspflicht beim automatischen Informationsaustausch	57
cc. Geheimhaltungs- und Datenschutzvorschriften.....	58
2. Rechtliche Umsetzung in den beiden Vergleichsländern	61
a. Deutschland.....	61
b. Brasilien	62
II. OECD-Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten.....	63
1. Die Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten	64
2. Relevante Aspekte des Finanzkonteninformationsaustauschs nach dem neuen OECD-Standard	66
a. Zweck und Funktion	67
b. Die Adressaten: Die Finanzinstitute	68
c. Die Meldepflichten	69
aa. Der Untersuchungsgegenstand und die Betroffenen	69
bb. Die meldepflichtigen Informationen	71
d. Die Sorgfaltspflichten	73
aa. Sorgfaltspflichten bei Konten natürlicher Personen.....	74
bb. Sorgfaltspflichten bei Konten von Rechtsträgern.....	76
e. Vertraulichkeit und Datenschutzvorkehrungen.....	78
III. Zusammenfassung	79
E. Stellungnahme	81

ZWEITER TEIL: VERFASSUNGSRECHTLICHE GRUNDLAGEN DER STEUERLICHEN DATENERHEBUNG UND IHRE EINGRIFFSRECHTFERTIGENDE WIRKUNG83

A. Steuerstaat, finanzbehördlicher Informationsbeschaffungseingriff und Privatsphäre..... 83

B. Deutschland..... 86

 I. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als verfassungsrechtliche Grundlage des steuerlichen Informationseingriffs 86

 1. Grundsätzliches zum Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) im deutschen Steuerrecht..... 86

 2. Die Rechtsprechung des BVerfG: das Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit 90

 a. Die Zins- und Spekulationsurteile..... 90

 b. Steuer als Gemeinlast und Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg... 92

 c. Das Verifikationsprinzip und seine einschränkende Wirkung für das Grundrecht auf Datenschutz 96

 3. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Auslandssachverhalte und internationaler Informationsaustausch 100

 II. Zusammenfassung 102

C. Brasilien 103

 I. Verfassungsrechtlicher Rahmen 104

 1. Grundsätzliches zum Gleichheitssatz im brasilianischen Steuerrecht104

 2. Ermächtigungsnorm des Art. 145 § 2 Satz 1 CF 106

 3. Das Legalitäts- und Gleichheitsprinzip als Grundlage für die finanzbehördliche Informationsbeschaffung 107

 II. Grundpflicht zur Steuerzahlung 108

 1. Die Grundlage und der Inhalt der Grundpflicht zur Steuerzahlung nach dem STF..... 111

 2. Verfassungsrechtliche Bedeutung und Auswirkungen auf das Grundrecht auf Privatsphäre 115

3. Grundpflicht zur Steuerzahlung, steuerliche Auslandssachverhalte und Informationsaustausch in Steuersachen	118
III. Zusammenfassung	120
D. Rechtsvergleichendes Zwischenfazit.....	122
DRITTER TEIL: VERFASSUNGSRECHTLICHE GRENZEN DES STEUERLICHEN INFORMATIONSZUGRIFFS.....	125
A. Deutschland.....	125
I. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung.....	127
1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	127
a. Das Volkszählungsurteil: Die richterliche Entwicklung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung	127
b. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und das Steuerrecht in der Rechtsprechung des BVerfG.....	133
aa. Entscheidung zum Flick-Untersuchungsausschuss	134
bb. Urteil zum automatischen Kontenabruf	136
cc. IZA-Entscheidung	137
2. Grundrechtlicher Schutz	141
a. Anwendung auf juristische Personen.....	142
b. Bankdaten als personenbezogene Daten	145
c. Das Bankgeheimnis ist kein Grundrecht	149
3. Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung ...	150
a. Der Vorbehalt des Gesetzes	151
b. Die Gebote der Normenklarheit und -bestimmtheit und der Zweckbindung.....	152
c. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.....	154
aa. Legitimer Zweck, Geeignetheit und Erforderlichkeit	154

bb. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn.....	155
cc. Gebot organisatorischer und verfahrensrechtlicher Schutzvorkehrungen.....	158
4. Ausgewählte Aspekte der verfassungsrechtlichen Beziehung zwischen dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und dem Steuerrecht	160
a. Die Bestimmtheit der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlagen für die finanzbehördliche Datenerhebung.....	160
b. Steuergeheimnis als datenschutzrechtliche Norm	163
aa. Einfachgesetzlicher Überblick	163
bb. Verfassungsrechtliche Bedeutung	165
cc. Durchbrechung des Steuergeheimnisses als Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung	166
c. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und die Datenerhebung bei Dritten im Rahmen des Besteuerungsverfahrens	167
aa. Das Nichtvorhandensein einer systematischen Mitteilung von Finanzkontendaten in Deutschland	167
bb. Automatische Kontrollmitteilungen im Steuerrecht und die datenschutzrechtliche Rechtsprechung des BVerfG	170
cc. Der Aufstieg des Verifikationsprinzips und der Bedeutungsverlust des Grundsatzes der Subsidiarität im Besteuerungsverfahren.....	174
dd. Benachrichtigung der von der automatischen Kontrollmitteilung betroffenen Person	177
5. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und die Datenübermittlung ins Ausland	180
a. Die Geltung der deutschen Grundrechte im Ausland und die Jedermannsrechte	180
b. Anforderungen des BVerfG an die Datenübermittlung in ein Drittland	182
6. Zusammenfassung	184

II. Exkurs: Die DS-GVO als Prüfungsmaßstab in der verfassungsrechtlichen Überprüfung des globalen Austauschs von Finanzkontendaten	189
1. Neuausrichtung der Grundrechtskontrolle des BVerfG	190
2. Harmonisierungsgrad der DS-GVO zu der Übermittlung personenbezogener Daten an Drittländer (Art. 44 ff. DS-GVO)	194
a. Die Rechtsnatur der DS-GVO	194
b. Die Regelungen über die Übermittlung personenbezogener Daten an Drittländer und die Nichtanwendbarkeit der DS-GVO auf das CRS-MCAA	196
B. Brasilien	199
I. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung	199
1. Ausgangslage und Entstehung des brasilianischen Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung	199
a. Verfassungsrechtlicher Rahmen und das Nichtvorhandensein eines brasilianischen Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung bis zum Jahr 2020	199
aa. Grundrechte auf Privatheit und auf Geheimhaltung der Datenkommunikation	199
bb. Die Habeas-Data-Klage	204
b. Die neue Herangehensweise in der Rechtsprechung des STF	205
aa. Relevante Entscheidungen des STF mit datenschutzrechtlichen Aspekten im Bereich des Steuerrechts	205
aaa. Das Habeas-Data-Urteil: Das Grundrecht des Steuerpflichtigen auf Informationszugang zu seinen eigenen Daten	205
bbb. Datenschutzrechtliche Aspekte der Urteile zur Grundpflicht zur Steuerzahlung	208
bb. Die IBGE-Entscheidung: der deutsche Einfluss bei der Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien	213

c. Die Bedeutung der Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien	216
2. Grundrechtlicher Schutz	217
a. Anwendung auf juristische Personen.....	217
b. Bankdaten als personenbezogene Daten und ihre Erhebung als Grundrechtseingriff	220
aa. Daten über Kontobewegungen und andere auf das Bankkonto bezogene Beträge	221
bb. Kontostammdaten	222
c. Bankgeheimnis als Grundrecht	224
3. Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung aufgrund eines spezifischen Gesetzesvorbehalts und die Anforderung an die Klarheit der Norm	225
a. Reichweite des Gesetzesvorbehalts und das Verordnungsrecht in Brasilien.....	225
b. Die zu erwartenden Anforderungen an die Klarheit der Normen in Brasilien.....	230
4. Steuerrecht und das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung	231
a. Die intensive Nutzung von Kontrollmitteilungen und die Inanspruchnahme privater Dritter bei der Informationsbeschaffung im brasilianischen Besteuerungsverfahren	232
b. Nichterforderlichkeit der Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen.....	233
c. Das Nichtvorhandensein des Subsidiaritätsprinzips im brasilianischen Besteuerungsverfahren	233
d. Der „abgemilderte Vorbehalt des Gesetzes“ bei der Einführung von Mitwirkungspflichten, darunter Kontrollmitteilungspflichten.....	234
aa. Die brasilianischen Mitwirkungspflichten	234

bb. Die Auferlegung von Mitteilungspflichten auf Dritte durch Verordnung.....	236
e. Steuergeheimnis.....	238
aa. Verfassungsrechtliche Bedeutung	238
bb. Einfachgesetzlicher Überblick.....	238
cc. Internationaler Informationsaustausch als Ausnahmetatbestand (Art. 199 Einzelparagraph CTN).....	240
dd. Steuergeheimnis und das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung	242
5. Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und Datenübermittlung in ein Drittland	242
a. Ausländer als Grundrechtsträger	242
b. Die Rechtsprechung des STF und das vom Empfängerstaat der übermittelten Daten verlangte Schutzniveau	245
aa. Das Fehlen einer verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zum internationalen Transfer personenbezogener Daten.....	245
bb. Die Übertragbarkeit der Leitlinien der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zur Auslieferung auf den internationalen Datentransfer ...	246
6. Zusammenfassung	247
C. Rechtsvergleichendes Zwischenfazit	250
VIERTER TEIL: AUTOMATISCHER AUSTAUSCH VON FINANZKONTENDATEN IM LICHT DER VERFASSUNG IN DEUTSCHLAND UND IN BRASILIEN	254
A. Einleitung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands.....	254
B. Innerstaatliche Umsetzung des Austausches von Finanzkontendaten in Deutschland und in Brasilien	255
I. Deutschland	255

1. Generell	255
2. Rechtliche Umsetzung des CRS-MCAA	256
3. Die deutsche Datenschutzklausel im automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten	257
II. Brasilien	259
1. Generell	259
2. Rechtliche Umsetzung des CRS-MCAA	260
C. Kernpunkte des automatischen Finanzkonteninformationsaustauschs in Deutschland und Brasilien	262
I. Das Verfahren der Datenerhebung und -übermittlung von Finanzkontendaten..	262
II. Keine proaktive Informationspflicht des Finanzinstituts und der Finanzbehörde	264
1. Deutschland	264
2. Brasilien	265
III. Auskunftsrecht der betroffenen Person	266
1. Deutschland	266
2. Brasilien	266
IV. Das Unterbleiben der Anhörung des Beteiligten.....	267
1. Deutschland	267
2. Brasilien	267
V. Zusammenfassung	267
D. Verfassungsrechtliche Würdigung des Finanzkonteninformationsaustausches in Deutschland und in Brasilien	268
I. Vorbemerkung	268
II. Die Beeinträchtigung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung durch den internationalen Finanzkontendatenaustausch.....	268
1. Schutzbereich	268
2. Eingriff	270

III. Formelle Anforderungen für Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung	271
1. Deutschland	271
2. Brasilien	271
IV. Materielle Anforderungen für Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung	275
1. Normklarheit und -bestimmtheit	275
a. Deutschland.....	276
aa. Zweck der Datensammlung.....	276
bb. Begrenzung der Verwendungsmöglichkeiten.....	276
b. Brasilien	277
aa. Zweck der Datensammlung.....	277
bb. Begrenzung der Verwendungsmöglichkeiten.....	278
2. Verhältnismäßigkeit	278
a. Legitimität des verfolgten Zwecks.....	279
b. Geeignetheit.....	280
c. Erforderlichkeit.....	280
d. Angemessenheit	284
aa. Konkreter Erfolg des CRS-MCAA	284
aaa. Die Lage vor dem CRS-MCAA	284
bbb. Konkretes Ziel des CRS-MCAA	286
ccc. Grad der Zweckerreichung durch das CRS-MCAA.....	287
ddd. Zwischenergebnis.....	289
bb. Persönlichkeitsrelevanz der Kontodaten und Umstände der Erhebung .	290
aaa. Brasilien	290
bbb. Deutschland	290

ccc. Finanzkonteninformationen von juristischen Personen	292
ddd. Zwischenergebnis	293
cc. Begrenzter betroffener Personenkreis und Datenweitergabe, die Offenbarungspflicht der Betroffenen und die steuerliche Gleichheit.....	293
dd. Übermittlung der Finanzkontendaten an ausländische Finanzbehörden und das unterschiedliche Datenschutzniveau in den am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten	295
ee. Das Unterbleiben einer aktiven Benachrichtigung durch die Finanzbehörde und die Vorhersehbarkeit der Datenübermittlung.....	300
aaa. Deutschland	303
bbb. Brasilien	305
ff. Auskunftsanspruch der Betroffenen in den beiden Vergleichsländern	305
gg. Nichterforderlichkeit der Anhörung der Betroffenen.....	306
hh. Übermittlung von Ertragsdaten ohne Besteuerung im empfangenden Staat..	307
ii. Ergebnis	309

FÜNFTER TEIL: ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSBETRACHTUNG ZUM BRASILIANISCHEN RECHT

I. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	314
II. Schlussbetrachtung zum brasilianischen Recht	328

LITERATURVERZEICHNIS.....

LEBENS LAUF

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A.	andere Auffassung
a.F.	alte Fassung
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
ADSG	Allgemeines Datenschutzgesetz
AEO	Anwendungserlasses zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BeckRS	Beck-Rechtsprechung (Zeitschrift)
Begr.	Begründer
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesfinanzministerium
bspw.	beispielsweise
BT. Drucks	Bundestagdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
<i>Caput</i>	Kopfteil eines Artikels, lateinisches Wort, welches im brasilianischen Recht den Hauptabschnitt einer rechtlichen Vorschrift bezeichnet
CF	Constituição Federal, Constituição da República Federativa do Brasil [<i>Verfassung der Bundesrepublik Brasilien</i>]
CJEPM	Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura (Zeitschrift)
Conjur	Consultor Jurídico (<i>online</i> Zeitschrift)
CR	Computer und Recht (Zeitschrift)
CRS	Common Reporting Standard
CRS-MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information
CTN	Código Tributário Nacional (brasilianische Bundesabgabeordnung)
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe

DE-VG	deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen
dies.	dieselbe
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DS-GVO	Datenschutz-Grundverordnung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Tagungsband
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
Ebd.	Ebenda
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
f./ff.	folgende(r)/fortfolgende
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FKAustG	Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
gem.	Gemäß
GG	Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland
HFSt	Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
HStR	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
ifst-Schrift	Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JÖR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts
JOTA	<i>Online</i> Zeitschrift
JURA	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	JuristenZeitung
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MCAA	Model Competent Authority Agreement
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht

OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vom Einkommen und vom Vermögen
OECD-Standard	Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen
o. S.	Ohne Seitenangabe
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional [<i>Generalprokuratur der brasilianischen Nationalen Finanzverwaltung</i>]
RBPP	Revista Brasileira de Políticas Públicas (Zeitschrift)
RDB	Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais (Zeitschrift)
RDDA	Revista Digital de Direito Administrativo - USP (Zeitschrift)
RDDT	Revista Dialética de Direito Tributário (Zeitschrift)
RDEmp	Revista de Direito Empresarial (Zeitschrift)
RIET	Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (Zeitschrift)
RDP	Revista de Direito Público (Zeitschrift)
RDPE	Revista de Direito Público da Economia (Zeitschrift)
RDTA	Revista Direito Tributário Atual (Zeitschrift)
RDTI	Revista Direito Tributário Internacional Atual (Zeitschrift)
REDE	Revista Eletrônica de Direito do Estado (Zeitschrift)
Rev. FD-UFPR	Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (Zeitschrift)
Rev. FD-USP	Revista da Faculdade de Direito - Universidade de São Paulo (Zeitschrift)
Rev. PGFN	Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Zeitschrift)
Revista Direito GV	Revista de Direito da Fundação Getúlio Vargas (Zeitschrift)
RFB	Receita Federal do Brasil [<i>brasilianische Bundesfinanzverwaltung</i>]
RFDT	Revista Fórum de Direito Tributário (Zeitschrift)
RIC	Revista de Investigações Constitucionais (Zeitschrift)
RIL	Revista de Informação Legislativa (Zeitschrift)
RJLB	Revista Jurídica Luso-Brasileira (Zeitschrift)
RJPR	Revista Jurídica da Presidência da República (Zeitschrift)
Rspr.	Rechtsprechung
RT	Revista dos Tribunais (Zeitschrift)
RTJ	Revista Trimestral de Jurisprudência (Zeitschrift)
RVMD	Revista do Direito em Mestrado da Universidade Católica de Brasília (Zeitschrift)
Rz.	Randzeichen
S.	Seite
st.	ständig(e)
StJb	Steuerberater - Jahrbuch

SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
STF	Supremo Tribunal Federal [<i>Oberstes Bundesgericht Brasiliens</i>], das dem deutschen Bundesverfassungsgericht entspricht
STJ	Superior Tribunal de Justiça [<i>brasilianischer Höherer Gerichtshof</i>]
StRO	Die Steuerrechtsordnung (Buchreihe)
StUmgBG	Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
u.a.	unter ander[e]m, unter ander[e]n
usw.	und so weiter
Vgl.	Vergleich
v.	von
SWI	Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review
z.B.	zum Beispiel
ZD	Zeitschrift für Datenschutz
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZiV	Zinsinformationsverordnung

EINLEITUNG

A. Problemstellung

Im Juli 2014 wurde von der OECD mit Mandat der G20-Staaten der Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (folgend der „OECD-Standard“) veröffentlicht¹, der durch die am 29.10.2014 unterzeichnete Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten Wirksamkeit erlangt hat. Sowohl Deutschland als auch Brasilien sind diesem internationalen Instrument beigetreten und nehmen an dem automatischen Finanzkonteninformationsaustausch effektiv teil.² Es handelt sich um einen wichtigen Schritt zur Beseitigung des herrschenden Vollzugsdefizits bei Sachverhalten mit internationalen Bezügen, welches mit der Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft und der sich daraus ergebenden Erhöhung der internationalen Mobilität, insbesondere von Kapitalvermögen, seit Ende des letzten Jahrhunderts erheblich zugenommen hat.³

Nach der Regelung des OECD-Standards obliegt es den in den Teilnehmerstaaten befindlichen Finanzinstituten, die Kontendaten ihrer Kunden zu überprüfen, um ihre im Ausland ansässigen Kunden zu identifizieren. Anschließend sind diese Daten von den Finanzinstituten bei den zuständigen nationalen Finanzverwaltungen zu melden, die sie ihrerseits an den Ansässigkeitsstaat des Kontoinhabers, weitergeben. Die Finanzkontendaten werden periodisch, automatisch und ohne vorherige Benachrichtigung der Kontoinhaber ausgetauscht und umfassen nicht nur Kontenidentifikationsdaten, sondern auch Kontosaldo und andere dem Konto gutgeschriebene Finanzerträge. Das

¹ Vgl. OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, inkl. Kommentar, Paris 2014, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm> (zuletzt abgerufen am 18.7.2020).

² In Deutschland wird diese mehrseitige Vereinbarung durch das Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten vom 21.12.2015 (BGBl. Teil II, 2015, Nr. 35 v. 29.12.2015) umgesetzt, in Brasilien durch die Normative Anweisung RFB Nr. 1.680 v. 28.12.2016.

³ Vgl. OECD – Improving Access to Bank Information for Tax Purposes 2000 OCDE, p. 22, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2497487.pdf> (zuletzt abgerufen am 20.7.2020); *Sacchetto*, in RDTA 22 (2008), 78, 83; *Schurowski*, Der automatische, 21.

Informationsaustauschverfahren ist hoch automationsgestützt, sodass der Austausch in der Regel ohne direkte Handlung einer natürlichen Person erfolgt. Das Ziel des OECD-Standards ist es, den teilnehmenden Staaten die Identifizierung der nicht gemeldeten ausländischen Finanzkonten ihrer inländischen Steuersubjekte zu ermöglichen, um den Steuerbetrug und die Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Zwar richtet sich der automatische Finanzkonteninformationsaustausch in erster Linie auf die Besteuerung ausländischer Kapitalerträge; gleichwohl ist sein Zweck viel umfassender, da er der Finanzverwaltung ermöglicht, Indizien aller möglichen im Ausland gelagerten Einkommen zu erhalten. Demzufolge steht Deutschland und Brasilien ein überragendes Instrument zur Gewährleistung der verfassungsgebundenen Gleichmäßigkeit der Besteuerung zur Verfügung.

Der automatische Finanzkonteninformationsaustausch ist Teil des Phänomens der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, welches auf nationaler Ebene bereits Realität ist. Vor dem Hintergrund enorm aufwendiger Steuerverwaltungsverfahren und der durch die Digitalisierung des Lebens und der Wirtschaft bewirkten Datenflut ist der Einsatz von automatisierten Verfahren der einzige Weg, die Durchführung einer gleich- und gesetzmäßigen Besteuerung zu gewährleisten.⁴ Dabei werden Steuern durch einen komplexen Datenverarbeitungsprozess geprüft und festgesetzt. Andererseits bringt dieses neue automatisierte Vollzugsmodell neue Herausforderungen für das Steuerverfahrensrecht mit sich.⁵ Das einzelfallbezogene und auf der intensiven Beteiligung des Steuerpflichtigen basierende Modell des finanzbehördlichen Ermittlungsverfahrens wird zunehmend subsidiär und durch ein großes Verifikationssystem ersetzt, dessen Zielsetzung die Entdeckung unbekannter Fälle und die risikoorientierte Auswahl prüfungsrelevanter Fälle ist.⁶ Für sein reibungsloses Funktionieren ist das System auf ein umfangreiches Datenmaterial aus unterschiedlichen Quellen angewiesen;⁷ aufgrund dessen hat die informatorische Inanspruchnahme von Dritten, wie z.B. Banken, im

⁴ Vgl. *Seer*, in: *StuW* 2007, 355 (359); *ders.*, in: *DStJG* 31 (2008), 7, passim; *ders.*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 21, Rz. 7; ähnlich: *Drüen*, in: *Schön/Beck, Zukunftsfragen*, 1 (13 f.); *ders.*, in: *DStJG* 42 (2019), 1 (11); *Hey*, in: *DStJG* 42 (2019), 429 (435); *Zilveti*, in: *RDTA* 43 (2019), 484 (497).

⁵ Vgl. *Drüen*, in: *Schön/Beck, Zukunftsfragen*, 1 (9 ff.); *Hey*, in: *FS BFH*, 451 (500); *Seer*, in: *StuW* 2007, 355 (359).

⁶ Dazu vgl. *Seer*, in: *StuW* 2007, 355 (363); *ders.*, in: *DStJG* 31 (2008), 7 (16 f.).

⁷ Vgl. *Hey*, in: *Yavaşla/Hey, Tax Transparency*, 3 (12).

Rahmen des Besteuerungsverfahrens zunehmend an Bedeutung gewonnen.⁸ Unter diesen Umständen können die Steuerpflichtigen in der Regel keine Kenntnis von der Sammlung ihrer Daten erlangen.⁹ Die gesammelten Daten ermöglichen indes einen nahezu umfassenden Einblick in die private Lebensgestaltung des Steuerpflichtigen, einschließlich politischer, religiöser, beruflicher und sexueller Orientierung;¹⁰ sie können derart verarbeitet werden, dass die Steuerpflichtigen nicht nur der detaillierten Registrierung ihres Privatlebens unterliegen, sondern auch einer Prognose ihres zukünftigen Verhaltens, des sog. „Profiling“. ¹¹ Auf Grundlage dieser neuen Ausgestaltung des Steuerverfahrens entstehen Diskussionen über die Auswirkungen des Datenschutzrechts auf die finanzbehördliche Informationsbeschaffung und -verarbeitung.¹² Es stellt sich die Frage, ob das traditionell anerkannte Steuergeheimnis zum Zwecke des Datenschutzes ausreichend ist¹³ und wie alte Beteiligungsrechte in das automatisierte finanzbehördliche Datenerhebungsverfahren einbezogen oder auf seine neue Ausgestaltung angepasst werden können¹⁴. Dabei gewinnen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und der Schutz von personenbezogenen Daten an besonderer Bedeutung.¹⁵

Der im OECD-Standard vorgesehene, weltweit einzige¹⁶ vollautomatisierte Austausch von Finanzkontendaten hat diese relativ neue Diskussion auf die internationale Bühne

⁸ Vgl. *Anzinger*, in: *Anzinger/et.al.*, *Schutz*, 97 (97 ff.); *Drüen*, in: *DStJG* 31 (2008), 167 (177 f.); *Seer*, in: *FS BFH*, 1717 (1731 f.). *Ferragut*, *As provas*, 36 f., und *Hey*, in: *FS BFH*, 451 (499 f.), stellen zutreffend fest, dass die Steuerpflichtigen als primäre Informationsquelle zur Beschaffung von steuerrechtlich relevanten Informationen in Zukunft an Bedeutung verlieren können, da der direkte automatisierte Datenzugriff der Finanzverwaltung durch Dritte sie größtenteils ersetzen soll.

⁹ Vgl. *Anzinger*, in: *Anzinger/et.al.*, *Schutz*, 97 (148).

¹⁰ Vgl. *Seer*, in: *SteuerStud* 4 (2019), 240 (240).

¹¹ Vgl. *Hey*, in: *Yavaşla/Hey*, *Tax Transparency*, 3 (14); *Yavaşla*, in: *Yavaşla/Hey*, *Tax Transparency*, 41 (61 f.).

¹² Überblick dazu aus deutscher Sicht: *Seer*, in: *SteuerStud* 4 (2019), 240.

¹³ Vgl. *Anzinger*, in: *Anzinger/et.al.*, *Schutz*, 97 (101).

¹⁴ Eingehend dazu: *Tognetti*, *O Direito*, 32 ff.

¹⁵ *Mellinghof*, in: *FS BFH*, 421 (437), spricht von dem „Recht auf informationelle Selbstbestimmung der am Besteuerungsverfahren beteiligten Personen“.

¹⁶ Der OECD-Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen ist das einzige und erste vollautomatisierte Informationsaustauschverfahren von Steuerdaten mit weltweiter Reichweite. Zwar wurde auch im Rahmen der OECD der Automatische Informationsaustausch des länderbezogenen Berichts multinationaler Unternehmensgruppen (auf Englisch: *Country-by-Country Reports – CbC*) implementiert, an dem derzeit 89 Jurisdiktionen teilnehmen, darunter Deutschland und Brasilien (siehe die Liste der Vertragsstaaten auf der Website des OECD, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>, zuletzt abgerufen am 10.10.2020). Indes ist dieser trotz der automatischen und ohne vorherige Anhörung der

gebracht und dazu neue verfassungsrechtliche Fragen aufgeworfen. Im grenzüberschreitenden Informationsverkehr sind immer zwei oder mehr Jurisdiktionen involviert, deren Ansichten über die Reichweite des Rechts auf Privatsphäre (Steuergeheimnis und Datenschutz) variieren können¹⁷. Diesem Umstand entspringt die Sorge, dass Steuergeheimnisse und andere Datenschutzrechte der Steuerpflichtigen gefährdet werden könnten. Hinzu kommen auch Bedenken bezüglich der Rechtsschutzmöglichkeiten, besonders wenn die Datenübermittlung ohne vorherige Benachrichtigung des Betroffenen erfolgt.¹⁸ In diesen Fällen kann die Ausübung des Rechts auf effektiven Rechtsschutz erheblich erschwert werden. Unter diesen Umständen stellt der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen in Steuersachen einen neuen und intensiveren grundrechtlichen Eingriff dar, besonders wenn man ihn mit denjenigen Situationen vergleicht, in denen die gemeldeten Daten innerstaatlich ausschließlich erhoben und verwendet werden dürfen.

In diesem Zusammenhang muss das Spannungsverhältnis zwischen der verfassungsgebotenen Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die sich hier durch den automatischen Austausch von Finanzkonteninformationen verdichtet, und dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung erneut überdacht werden. Es muss bewertet werden, ob sich die automatische Übersendung von Finanzkonteninformationen als ein Eingriff in das Recht auf Privatsphäre rechtfertigen lässt und, sollte dies bejaht werden, welche verfassungsrechtlichen Anforderungen zu erfüllen sind und welche gesetzlichen und verwaltungsrechtlichen Maßnahmen der Staat ergreifen muss, um das Risiko einer missbräuchlichen Verwendung der übermittelten Bankdaten zu minimieren.

Beteiligten erfolgenden Weiterleitung der länderbezogenen Berichte nicht mit dem automatischen Finanzkonteninformationsaustausch vergleichbar, da die Informationen durch die mitteilungspflichtigen Unternehmen und nicht bei Dritten beschafft werden. Genau genommen erfolgt darüber hinaus nur die Übermittlung des Berichtes durch ein automatisiertes Verfahren. Im Gegensatz dazu ist der Finanzkonteninformationsaustausch in der Regel vollautomatisiert, sodass das ganze Verfahren ohne Beteiligung der Betroffenen verläuft (vgl. Hey/Heilmeier, in: ITP @ 20 [1996 – 2016], 239 (255)).

¹⁷ Vgl. Heil/Greve, in: ZD 2013, 481 (485); Hey, in: Yavaşla/Hey, Tax Transparency, 3 (14 ff.); Mellinghoff, in: HFSt 6 (2017), 221 (224); Rocha, Troca, 206; Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rz. 2a.

¹⁸ Vgl. Mellinghoff, in: HFSt 6 (2017), 221 (222).

B. Begründung der Themenwahl

I. Vorbemerkung: Motivation und Rechtsvergleich

Bevor auf die Rechtfertigung des Themas dieser Arbeit eingegangen wird, sind einige Hintergrundinformationen und Erklärungen voranzustellen, die erforderlich sind, um die professionellen und persönlichen Gründe für die Auswahl und die Struktur dieser Arbeit nachvollziehen zu können.

Der Verfasser dieser Arbeit ist ein brasilianischer Prokuraturanwalt bei der Nationalen Finanzverwaltung¹⁹ und wurde von seinem Arbeitgeber, dem brasilianischen Bundesministerium der Finanzen, nach Deutschland entsendet, um eine Forschungsarbeit zu verfassen. Es handelt sich um ein Stipendienprogramm der brasilianischen Regierung, dessen Zweck die Weiterbildung ihrer hochrangigen Beamten und die Modernisierung der brasilianischen Gesetzgebung und Verwaltungspraxis ist. Das Stipendium setzt voraus, dass die vorzunehmende Forschung sich innerhalb des Betätigungsfeldes des Beamten bewegt und von Relevanz für den brasilianischen Staat ist. Im Fall des Verfassers bedeutet dies, dass die Untersuchung im Bereich des Steuer(verfassungs-)rechts durchgeführt werden und der Verbesserung der brasilianischen Rechtswissenschaften, Gesetzgebung und Normenauslegung dienen muss.²⁰

Bei dem Forschungsprojekt, das dem brasilianischen Bundesfinanzministerium vorgestellt wurde und das der Bewilligung des Stipendiums zugrunde lag, hatten die zunehmende Beteiligung Brasiliens an den von der OECD geführten Projekten im Bereich des internationalen Steuerrechts, insbesondere dem Globalen Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten, sowie die Auswirkungen solcher Beteiligung auf die brasilianische Gesetzgebung und Rechtsordnung entscheidendes

¹⁹ In Brasilien gibt es eine Funktionstrennung in der Finanzverwaltung. Die „Secretaria da Receita Federal“, die ungefähr der deutschen Bundesfinanzverwaltung entspricht, erfüllt grundsätzlich nur Ertrags-, Steuerverwaltungs- und Aufsichtsfunktionen, besitzt jedoch keine Postulationsfähigkeit. Die „Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN)“ [Generalprokuratur der Nationalen Finanzverwaltung] ist wiederum Teil der Rechtspflege und spielt eine tragende Rolle im Rahmen der Durchsetzung der steuerrechtlichen Interessen des Bundes. Ferner ist die *Procuradoria da Fazenda Nacional* zuständig für die Durchführung der steuerlichen Vollstreckungsverfahren und der entsprechenden Zwangsmaßnahmen sowie für die Rechtsberatung der bundeseinheitlichen Finanzverwaltung in Steuersachen (Art. 131 CF i.V.m. Art. 12 und 13 Ergänzungsgesetz Nr. 73/1993).

²⁰ Art. 12 VII Portaria [Verwaltungsvorschrift] PGFN Nr. 294/2013.

Gewicht. Unter diesen Umständen war es sinnvoll, im Rahmen der Forschung einen Rechtsvergleich zwischen Deutschland und Brasilien durchzuführen: das europäische Land ist eines der Gründungsmitglieder der OECD, sodass seine Rechtsvorschriften weitgehend den Standards dieser internationalen Organisation entsprechen und somit als Vorbild für Brasilien dienen könnten.

Selbstverständlich würde nur dies jedoch nicht ausreichen, um einen aufschlussreichen und produktiven Rechtsvergleich zu ermöglichen. Dafür ist außerdem erforderlich, dass die zu vergleichenden Länder geeignete Anknüpfungspunkte für Rechtsvergleiche bieten.²¹ In dieser Hinsicht weisen die Verfassungsordnungen von Deutschland und Brasilien zweifelsohne vielzählige Parallelen auf, die über die Zugehörigkeit zum gleichen Rechtskreis weit hinausgehen.²² Beide Länder besitzen eine geschriebene Verfassung – Deutschland das Grundgesetz und Brasilien die *Constituição Federal* [Bundesverfassung] –, die neben Regelungen über die Aufteilung der Staatsgewalt und die Funktionsweise der Staatsorgane einen weitreichenden Grundrechtskatalog enthalten. Der Schutz dieser Grundnormen wurde einer Verfassungsgerichtsbarkeit übertragen. Sowohl das deutsche Bundesverfassungsgericht (BVerfG) als auch das brasilianische *Supremo Tribunal Federal* (STF) [Oberste Bundesgericht Brasiliens] haben das letzte Wort über die Verfassungsauslegung²³ und werden deshalb als Hüter der Verfassung bezeichnet²⁴. Darüber hinaus ist die Besteuerung sowohl in dem europäischen Land als auch in der südamerikanischen Nation ein hoch konstitutionalisierter Bereich des Rechts.²⁵ In diesem Zusammenhang befassen sich die

²¹ Zu den Anknüpfungspunkten für die Verwendung von ausländischen Präzedenzfällen durch die Verfassungsgerichtsbarkeit vgl. *Signoretti*, A utilização, 99 ff.

²² Wie *Kischel*, Rechtsvergleichung, § 7, Rz. 1, erläutert, wird das lateinamerikanische Recht von der kontinentaleuropäischen Rechtsfamilie umfasst.

²³ Vgl. Art. 93 GG und Art. 102 CF.

²⁴ Der Ausdruck „Hüter der Verfassung“ ist in der deutschen Rechtslehre und Rechtsprechung gebräuchlich, vgl. z.B. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs.1 GG, Rz. 67; *Detterbeck*, in: Sachs, Art. 93 GG, Rz. 4.; *Hey*, in: StbJb 2007/2008, 19 (21); BVerfG, Urteil v. 20.03.1952 – 1 BvL 12, 15, 16, 24, 28/51 – BVerfGE 1, 184 (195). Dieser Ausdruck ist in das brasilianische Recht eingewandert und wird auch häufig verwendet, vgl. z.B. *Fuck*, Supremo, 17; *Mendes, G. F./Streck*, in: Canotilho/et. al., Art. 102 CF, Punkt B.2.2.1.; *Rocha*, Processo, 210; STF, Urteil v. 8.9.2010 – RE 564.354, Berichterstatterin: Carmen Lúcia (Ls).

²⁵ Im Hinblick auf das Steuerrecht enthält das deutsche Grundgesetz ausdrücklich nur Regelungen über die Aufteilung der steuerlichen Staatsgewalten und der Steuerhoheit, die sog. Finanzverfassung des Grundgesetzes. Die relevanten materiellen Verfassungsnormen, die die staatliche Besteuerungsaufgabe regeln, lassen sich aus anderen Vorgaben des Grundgesetzes herleiten, insbesondere aus den in Abschnitt I vorgesehenen Grundrechten, wie z.B. dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), und aus den

deutschen und die brasilianischen Gerichte häufig mit der Funktion und den Grenzen der Besteuerung sowie mit ihrer Beziehung zu den Grundrechten.²⁶

Diese strukturellen Ähnlichkeiten sind kein purer Zufall. Das deutsche Recht hat – trotz der linguistischen, kulturellen, sozialen und rechtlichen Verschiedenheiten – historisch einen bemerkenswerten Einfluss auf das brasilianische Recht gehabt, insbesondere auf das Verfassungs-²⁷ und das Steuerrecht²⁸. Dieser Einfluss hat insbesondere nach der Demokratisierung Brasiliens und der Verkündung seiner neuen Verfassung im Jahr 1988 in Bezug auf die Grundrechte und die Normenkontrolle mehr an Bedeutung gewonnen.²⁹ Dies ist aus der Rechtsprechung des brasilianischen Verfassungsgerichts ohne weiteres ersichtlich, welches üblicherweise Entscheidungen des BVerfG und Stimmen der deutschen juristischen Literatur in seinen Urteilen erwähnt. Das deutsche Verfassungsgericht stellt gemeinsam mit dem Obersten Gerichtshof der Vereinigten Staaten die am meisten vom Obersten Bundesgericht Brasiliens zitierten ausländischen

Grundprinzipien der Verfassung, wie z.B. dem Rechtsstaats- oder Sozialstaatsprinzip (vgl. *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1, Rz. 50 und § 2, Rz. 7 ff.). Dieses dogmatische Konstrukt ist ein Werk der deutschen Steuerrechtslehre und insbesondere der Rechtsprechung des BVerfG ab Beginn der 1980er Jahren (vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 100; *dies.*, in: FS BFH, 451 (463 f.); *Teodorovicz*, in: RDTA 38 (2017), 237 (249); zum Überblick über die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Steuerrechts in Deutschland und die Wichtigkeit der Rechtsprechung des BVerfG vgl. *Hey*, in: StbJb 2007/2008, 19, (21 ff.); *dies.*, in: StuW 2015, 3 (4 ff)). Im Gegensatz dazu hat die brasilianische Verfassung dem Nationalen Steuersystem (Art. 145-161) ein umfangreiches Kapitel gewidmet, welches eine Reihe der Rechte der Steuerpflichtigen enthält und dessen Zweck es ist, der staatlichen Besteuerungsgewalt Grenzen zu setzen. Diese Rechte wurden von dem brasilianischen Obersten Bundesgericht als Grundgarantien der Steuerpflichtigen anerkannt und sind deswegen durch die Ewigkeitsklauseln der brasilianischen Verfassung (Art. 60 § 4 IV CF) geschützt (vgl. STF, Urteil v. 15.12.1993 – ADI 939-7, Berichterstatter: Sydney Sanches (238 ff.); STF, Urteil v. 2.2.2011 – RE 587.008, Berichterstatter: Dia Toffoli (Ls. 1)), was ihre Bedeutung nochmals unterstreicht. Offensichtlich versperrt das Vorhandensein dieses spezialgrundrechtlichen Schutzes nicht die Berücksichtigung anderer in der Verfassung festgestellter Grundrechte bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Steuergesetze (vgl. *Schoueri*, *Direito*, 82; über die Rolle des Obersten Bundesgerichts bei der Konkretisierung der Grundrechte im steuerverfassungsrechtlichen System vgl. *Fuck*, *Supremo*, 85 ff.).

²⁶ In diesem Sinne behauptete *Lang*, in: DStJG 23 (2000), 1 (5), im Jahr 2000, dass die Verfassungsgerichtsbarkeit in keinem Land der Welt so streng mit dem Steuergesetzgeber verfähre wie in Deutschland. Auf der brasilianischen Seite stellen sowohl *Barroso/Barbosa*, in: Universitas Jus V. 27 (2016), 1 (10), als auch *Fossati/Costa*, O Supremo, 31 ff., fest, dass das Steuerrecht ein immer wiederkehrendes Thema in der brasilianischen Verfassungsrechtsprechung ist, unter anderem aufgrund der Verstärkung der Grundrechte des Steuerpflichtigen durch die brasilianische Verfassung von 1988.

²⁷ Das Grundgesetz und das deutsche Schrifttum prägten die brasilianische Verfassungsrechtslehre beträchtlich, insbesondere in Bezug auf den steuerlichen Föderalismus (vgl. *Mendes, G. F.*, in: JÖR 58, 95 (101 ff.); *Tavares, A. L. L.*, in: Rev. Ciência Política 1 (1990), 55 (71)), die Grundrechte (vgl. *Maia*, in: RIL 46 (2009), 227 (238 ff.); *Mendes, G. F.*, in: JÖR 58, S. 95 (101 ff.)) und die Normenkontrolle (vgl. *Mendes, G. F.*, in: JÖR 58, S. 95 (101 ff.)).

²⁸ Vgl. *Avila*, *Materiell*, 34; vgl. ferner *Teodorovicz*, in: RDTA 38 (2017), 237 (250 ff.).

²⁹ Vgl. *Mendes, G. F.*, in: JÖR 58, S. 95 (101 ff., 106 ff.).

Gerichte dar.³⁰ Die deutsche Grundrechtsdogmatik hat die brasilianische verfassungsrechtliche Rechtsprechung derart durchdrungen, dass viele deutsche grundrechtliche Begriffe, insbesondere das Verhältnismäßigkeitsprinzip, bedeutungsgleich in die brasilianische Rechtsordnung übernommen wurden.³¹ All dies bestärkt die Begründung der Wahl Deutschlands als Vergleichsmaßstab für diese Arbeit und legt den Grundstein für den hier durchzuführenden Rechtsvergleich.

Zusätzlich zu diesen Berührungspunkten sollte berücksichtigt werden, dass der aus der Globalisierung resultierende „*World Constitutionalism*“³² einen ständigen Austausch von *constitutional ideas* ermöglicht und somit die Distanz zwischen den *legal actors* der verschiedenen Nationalstaaten in den vergangenen Jahren deutlich verringert hat. Diese Annäherung hat zu einer starken Intensivierung des Dialogs zwischen den Verfassungsgerichten verschiedener Länder geführt, was von *Peter Häberle* als „Verfassungsinterpretationsverbund“³³ bezeichnet wurde. Obgleich der Nationalstaat mit seiner Verfassungsgerichtsbarkeit noch eine erhebliche, geradezu unerlässliche Rolle in der Verwirklichung des Rechts spielt, ist er auf internationaler Ebene nicht mehr hermetisch abgeschlossen – eine Öffnung gegenüber anderen verfassungsrechtlichen Ordnungen stellt infolge der Globalisierung nicht nur eine Zwangsläufigkeit dar, sondern auch ein hilfreiches Instrument der Weiterentwicklung der eigenen Rechtsordnung.³⁴ Der globale Austausch von verfassungsrechtlichem Wissen und Erfahrungen eröffnet den Juristen die Möglichkeit, ihre bisher ungelösten nationalen, aber auch gemeinsamen Probleme aus neuen Blickwinkeln zu betrachten³⁵. Deswegen wird dieser rechtsvergleichende Ansatz als die „fünfte Auslegungsmethode“³⁶ bezeichnet.³⁷ Im Großen und Ganzen verspricht der Kontakt mit anderen Rechtsordnungen einen wertvollen

³⁰ Vgl. *Signoretti*, A utilização de precedentes estrangeiros, 125 f., 158.

³¹ In dieser Richtung vor allem: *Mendes, G. F.*, in: JÖR 58, S. 95 (101 ff).

³² Ausführlich dazu: *Ackerman*, in: Faculty Scholarship Series – Yale Law School Nr. 129 (1997), 771 (771 ff.).

³³ *Häberle*, Estado Constitucional Cooperativo, 55.

³⁴ *Delmas-Marty* behauptet, dass eine Abgeschlossenheit nicht mehr möglich sei und bezeichnet eine solche Öffnung als „*Permeabilität und Porosität des Rechtes*“ (Les forces imaginantes du droit II, 40).

³⁵ Vgl. *Neves*, Transconstitucionalismo, 295 ff.

³⁶ *Häberle*, in: JZ 44 (1989), 913 (916 ff.).

³⁷ Zur Systematisierung und Grundlage der Verwendung von ausländischen Präzedenzfällen als verfassungsrechtliche Auslegungsmethode vgl. *Signoretti*, A utilização, 102 ff.

Perspektivenwechsel, eine gedankliche Distanzierung vom eigenen Recht und eine Aufdeckung und kritische Hinterfragung vermeintlicher Selbstverständlichkeiten³⁸.

Daraus lässt sich schließen, dass ein Rechtsvergleich zwischen Brasilien und Deutschland nicht nur möglich ist, sondern auch einen fruchtbaren Boden für die rechtliche Selbstreflexion und zukünftige Rechtsentwicklung bietet³⁹.

II. Forschungsstand in Deutschland und Brasilien und Rechtfertigung der Untersuchung

Die Intensivierung des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs generell und die innerstaatliche Umsetzung des steuerlichen Finanzkonteninformationsaustauschs im Speziellen sind ein relativ neues Thema und wecken zunehmend Interesse in den Rechtsgemeinschaften der beiden zu vergleichenden Länder. Ein kurzer Streifzug durch den Rechtsprechungs- und Forschungsstand in Deutschland und Brasilien soll die Notwendigkeit zeigen, dieses Thema aus einer verfassungsrechtlichen Sicht zu untersuchen sowie die Vorteile, die eine rechtsvergleichende Herangehensweise für die Entwicklung insbesondere des brasilianischen Steuerrechts mit sich bringen könnte.

Das Thema wurde vom steuerrechtlichen Schrifttum in Deutschland und in Brasilien unterschiedlich bewertet. In Deutschland ist der finanzbehördliche Zugriff auf die finanziellen Daten des Steuerpflichtigen bei einer anlassbezogenen steuerlichen Einzelfallprüfung generell keine verfassungsrechtlich streitige Frage.⁴⁰ Darüber hinaus hat das BVerfG im Zinsurteil aus dem Jahr 1991 anerkannt, dass die deutsche Verfassungsordnung von dem Gebot der Besteuerungsgleichheit und dem Verbot struktureller Vollzugsdefizite stark geprägt ist.⁴¹ Kurzum verlangen diese Postulate nicht nur, dass der Fiskus befugt ist, auf die zur Erfüllung seiner Steuervollzugspflicht im Einzelfall erforderlichen Daten zuzugreifen, sondern vor allem, dass ihm effektive Ermittlungsinstrumente zur Verfügung stehen müssen, die ihm die Sicherung eines gleichmäßigen Gesamtvollzugs der Steuergesetze ermöglichen. Diese dogmatische

³⁸ Vgl. *Reimer*, in: Lehner, Reden, 89 (98); *Kischel*, Rechtsvergleichung, §1, Rz. 1, § 2, Rz. 20.

³⁹ Vgl. ausführlich dazu: *Choudhry*, in: *Indiana Law Journal* 74 (1999), 819.

⁴⁰ Vgl. *Schurowski*, Der automatische, 244 m.w.N.

⁴¹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; vgl. auch: BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

Herangehensweise hat das deutsche Rechtsdenken dermaßen durchdrungen, dass eine weitgehende Einigkeit über die Notwendigkeit des steuerlichen Informationszugriffs zur Gewährleistung der verfassungsgebodenen Gleichmäßigkeit der Besteuerung besteht, welche im Einzelfall Vorrang gegenüber den datenschutzrechtlichen Belangen des Steuerbürgers genießt.⁴² Dieses verfassungsrechtliche Verständnis kann man auf den internationalen Informationsaustausch übertragen, sodass seine Legitimität grundsätzlich nicht in Frage gestellt wird.⁴³ Daneben hat Deutschland durch die unionsrechtliche Zinsrichtlinie⁴⁴ bereits Erfahrung mit dem internationalen automatischen Austausch von Finanzkonteninformationen gesammelt, weshalb das Thema nicht ganz neu in dem europäischen Land war. Insgesamt kann festgehalten werden, dass die Übernahme des OECD-Standards in Deutschland begrüßt wurde.⁴⁵

Die breite Akzeptanz der Legitimität des automatischen Finanzkontendatenaustauschs bedeutet jedoch nicht, dass er nicht mit verfassungsrechtlichen Fragen einherging. Die deutschen Bedenken stehen mit der Übermittlung der Steuerdaten an einen Drittstaat mit geringerem Datenschutzniveau und der Möglichkeit, sich gegen diese Übermittlung zu wehren, im Zusammenhang.⁴⁶ Insofern muss hervorgehoben werden, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung seit dem Volkszählungsurteil⁴⁷ aus dem Jahr 1983 in der deutschen Verfassungskultur fest verwurzelt ist. Durch dieses Grundrecht wird dem Einzelnen die Befugnis abgesichert, über die Preisgabe und Verwendung seiner personenbezogenen Daten zu entscheiden.⁴⁸ Obwohl dieses

⁴² Vgl. *Drüen*, in: Schön/Beck, Zukunftsfragen, 1 (11 ff.); *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, 425; *Hey*, in: DB 2004, 724 (725); *dies.*, in: FS-Kruse, 269 (276); *Seer*, in: StuW 2003, 40 (46); *ders.*, in: DStJG 31 (2008), 7 (25); *ders.*, in: FS-Meilicke, 687 (691); *ders.*, in: FS-Kirchhof, 1765 (1768); *Tipke*, in: Vogelsang, Perspektiven, 95 (118); *ders.*, in: FS-Offerhaus, 819 (824); *ders.*, StRO I² (425).

⁴³ Vgl. Berichterstattung des Vortrags von *Hey, Johanna* im Rahmen des Kolloquiums „Weltumspannender automatischer Informationsaustausch und Steuerprofiling: Die neue Ära steuerlicher Datensammlung und -verarbeitung“, das von ifst in Kooperation mit dem Bundesministerium der Finanzen am 15.2.2016 veranstaltet wurde (abrufbar unter: <https://www.dstv.de/interessenvertretung/aktivitaeten/tb-029-16-we-infoaustausch-und-steuerprofiling>, zuletzt abgerufen am 5.3.2020); s. auch *Schurowski*, Der automatische, 265.

⁴⁴ Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (ABl. L 157/38 v. 26.6.2003), die in Deutschland durch die Zinsinformationsverordnung v. 26.1.2004 (BGBl. I, 2004, 128; 2005, 1695), zuletzt geändert am 5.11.2007 (BGBl. I, 2007, 2562), umgesetzt wurde.

⁴⁵ Vgl. z.B. *Hendricks*, in: DB 2015, o.S.; *Hey/Heilmeier*, in: ITP @ 20 [1996 – 2016], 239 (262); *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 6.

⁴⁶ Vgl. bspw. *Schurowski*, Der automatische, 411 ff.

⁴⁷ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65, 1.

⁴⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65, 1 (Ls. 1).

Grundrecht aufgrund überwiegender Allgemeininteressen eingeschränkt werden darf, muss die eingreifende Maßnahme den Vorbehalt des Gesetzes, das Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit und das Verhältnismäßigkeitsprinzip beachten.⁴⁹ Daneben sind die Einschränkungen mit verfahrensrechtlichen Vorkehrungen zu flankieren, die es dem Einzelnen ermöglichen, sich gegen die Gefahr einer Verletzung seines Persönlichkeitsrechts zu wehren.⁵⁰ Das Weiteren vertritt das BVerfG die Auffassung, dass diese Anforderungen auch für das Steuerrecht gelten. Bei der Entscheidung zum sog. Kontenabruf⁵¹ aus dem Jahr 2007 hat das BVerfG entschieden, dass die Befugnisnorm, die den finanzbehördlichen Informationszugriff vorsieht, den Anlass, den Zweck und die Grenze der automatisierten Datenerhebung zu steuerlichen Zwecken bereichsspezifisch, präzise und normenklar in der Weise vorsehen muss, dass der Steuerpflichtige sich auf mögliche belastende Maßnahmen einstellen kann.⁵² Das BVerfG ist offensichtlich bemüht, die Zweckentfremdung und die unbefugte Datenverknüpfung der erhobenen Steuerdaten zu vermeiden, um den betroffenen Bürger gegen den Verlust der Kontrolle über seine Daten zu schützen.

Zu diesen Anforderungen hat das Gericht in der Entscheidung zur sog. IZA-Sammlung des BZSt⁵³ aus dem Jahr 2008 hinzugefügt, dass es bei den Besteuerungsverfahren grundsätzlich notwendig ist, ein Informationsrecht des Betroffenen zu schaffen, wenn die Datenerhebung ohne seine Kenntnis erfolgt und keine Pflicht der erhebenden Stelle zu einer aktiven Benachrichtigung besteht. Erst im Jahr 2017 hat der deutsche Gesetzgeber unter dem Druck der am 27.4.2016 erlassenen Europäischen Datenschutzgrundverordnung (DS-GVO) durch das Gesetz v. 17.7.2017 datenschutzrechtliche Vorschriften in die AO eingefügt (§§ 32a-32f AO), sodass das Recht auf informationelle Selbstbestimmung nun endgültig Teil der deutschen positiven Steuerrechtsordnung ist.⁵⁴ Hierbei ist es wichtig zu betonen, dass dieses Recht auf Auskunft gegenüber der Finanzbehörde von besonderer Bedeutung für das deutsche Besteuerungsverfahren ist, da die AO keine Vorschrift über Akteneinsichtsrechte enthielt, sodass der Zugang des

⁴⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65, 1 (Ls. 2).

⁵⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65, 1 (Ls. 2).

⁵¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168.

⁵² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (186 f.).

⁵³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351.

⁵⁴ Vgl. *Seer*, in: *SteuerStud* 4 (2019), 240 (241).

Steuerpflichtigen zu seinen eigenen Daten, die sich im Besitz des Fiskus befinden, dem Ermessen der zuständigen Finanzbehörde überlassen wurde.⁵⁵ Solch ein Anspruch hat eine Schlüsselrolle bei der Ausübung des Rechts auf gerichtlichen Rechtsschutz im Rahmen des automatischen Finanzkonteninformationsaustauschs.⁵⁶ Abschließend ist es erwähnenswert, dass das BVerfG der Ansicht ist, dass internationaler Datentransfer nur zulässig ist, wenn der Empfängerstaat menschenrechtliche Mindeststandards gewährleistet.⁵⁷

Im Gegensatz zu Deutschland ist der internationale Austausch von Informationen, insbesondere der automatische Finanzkonteninformationsaustausch, in Brasilien erheblicher Kritik seitens des steuerlichen Schrifttums ausgesetzt und auf massiven Widerstand gestoßen. Dies ist auf eine tief verwurzelte vorherrschende Lehrmeinung zurückzuführen, wonach das Grundrecht auf Privatsphäre gegenüber der Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs Vorrang genießt. In diesem Zusammenhang wurde dem Bankgeheimnis ein übertriebenes Gewicht zugewiesen, das laut STF⁵⁸ und der weit verbreiteten Auffassung der Literatur⁵⁹ unter das Grundrecht auf Privatsphäre fiel;

⁵⁵ Vgl. *Drüen*, in: DB 2018, 11 (14); *Erkis*, in: DStR 2018, 161 (163).

⁵⁶ Vgl. *Mellinghoff*, in: HFSt 6 (2017), 221 (223); *Schurowski*, *Der automatische*, 386.

⁵⁷ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 - 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220; Urteil v. 19.05.2020 - 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152.

⁵⁸ Vgl. STF, Urteil v. 25.03.1992 – Pet-QO 557/92, Berichterstatter: Carlos Velloso (16 ff.); Urteil v. 05.10.1995 – MS 21.729, Berichterstatter: Marco Aurélio (75, 96 ff., 111 ff., 126 ff.); Urteil v. 16.09.1999 – MS 23.452, Berichterstatter: Celso de Mello (92 ff., 133 ff.); Urteil v. 15.12.2010 – RE 398.808, Berichterstatter: Marco Aurélio. Das STJ vertrat damals die gleiche Ansicht, vgl. STJ, Urteil v. 02.11.1994 – REsp 37.566, Berichterstatter: Demócrito Reinaldo; Urteil v. 17.04.1998 – REsp 115.063, Berichterstatter: Garcia Vieira.

⁵⁹ In den Schlussfolgerungen des Berichtes der III. Internationalen Konferenz für Steuerrecht in São Paulo (abrufbar unter: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/10/17/25a98beartigo_38.pdf, zuletzt aufgerufen am 02.03.2020), an der die renommiertesten brasilianischen Steuerrechtler – wie z. B. Ives Gandra Martins, Luís Eduardo Schoueri, Marco Aurélio Greco, allesamt Anwälte von Großkanzleien und Rechtsberater von Großunternehmen, die mit den brasilianischen Steuerbehörden im Dauerstreit liegen – teilgenommen haben, wurde festgehalten, dass das Bankgeheimnis dem Schutz des Grundrechtes auf Intim- und Privatsphäre (Art. 5 X CF) unterstehe und nur durch gerichtliche Genehmigung aufgehoben werden dürfe. In diesem Sinne siehe auch: *Calmon*, in: RDB (2006), 7 (73); *Costa*, *Curso*, 340 ff.; *Delgado*, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 505 (534); *Harada*, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 303 (305 ff., 320); *Machado Segundo*, *Processo Tributário*, Punkt 2.5.2.4; *Marins*, *Direito*, 181; *Martins*, in: RDB 11 (2001), 31; *Martins*, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 67 (78 ff.); *Melo*, *J. E. S.*, in: Barreto, *Sigilo*, 365, passim; *Rocha*, *Troca*, 166; *Schoueri/Barbosa*, in: Santi/et.al., *Transparência*, 497 (505 ff.); *Schoueri/Galendi Júnior*, in: Jiménez, *Derecho*, 459 (466 ff.). Dagegen für die Einschränkung des Bankgeheimnisses durch das Steuerrecht s. *Queiroz*, *A inexistência*, 3; *Torres*, *R. L.*, *Tratado*, Band II, 268 ff.; *Saraiva Filho*, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 19 (25). Gegen den grundrechtlichen Charakter des Bankgeheimnisses s. *Barroso*, in: RDFT 4 (2006), 129, Unterpunkt 2.2; *Pires*, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 287 (290); *Streck*, *As intercepções*, 131 ff.

daher musste der finanzbehördliche Datenzugriff auf Zahlungsdaten und -bewegungen unter den Vorbehalt der (individualisierten) Genehmigung durch einen Richter gestellt werden, was größtenteils eine effiziente und gleichheitsgerechte Besteuerung unterband.⁶⁰ In diesem Zusammenhang war es kein Wunder, dass Brasilien am internationalen Informationsaustausch zu Steuerzwecken bis Mitte des letzten Jahrzehnts⁶¹ nur zögerlich teilgenommen hatte, obwohl bekannt war, dass anonyme Kapitaltransfers ins Ausland, die massive rechtswidrige Steuerflucht und -hinterziehung zur Folge hatten, eine gängige Praxis waren.⁶²

Erst im Jahr 2016 entschied das STF, dass die Finanzverwaltung berechtigt ist, die finanziellen Daten des Steuerpflichtigen ohne richterliche Anordnung unmittelbar abzurufen. Das Gericht vertrat dabei insbesondere die Auffassung, dass aus der brasilianischen Finanzverfassung eine Grundpflicht zur Steuerzahlung hergeleitet werden kann, welche den Staat zum Eingreifen in das Bankgeheimnis ermächtigt, um eine gleichmäßige und leistungsfähigkeitskonforme Besteuerung durchzuführen. Was die Schranken der datenerhebenden Tätigkeit der Finanzverwaltung betrifft, hat das STF in dieser Entscheidung auch die ersten Anforderungen an den Dateneingriff nachgezeichnet. Obwohl keine dogmatische Herangehensweise zum Datenschutzrecht vorgenommen wurde, wurde beschlossen, dass die vom Fiskus erlangten Finanzkonteninformationen nur für Zwecke der Besteuerung verwendet werden dürfen und durch das Steuergeheimnis zu schützen sind⁶³. Hierbei wurde auch anerkannt, dass die

⁶⁰ Obgleich dieses Hindernis durch die Erhebung einer Klage hätte beseitigt werden können, schied diese Option angesichts beschränkter Verwaltungskapazitäten aus. Zudem besaß die brasilianische Finanzbehörde keine Postulationsfähigkeit vor Gericht, sodass die Klage durch die „Procuradoria da Fazenda Nacional“ hätte vorgelegt werden müssen. Weil es sich um einen normalen Zivilprozess gehandelt hätte, hätten alle Verfahrensabschnitte durchlaufen werden müssen, was im Normalfall viel Zeit in Anspruch nimmt. Selbst im Falle der Klageerhebung wären die Richter nicht verpflichtet gewesen, den Zugriff auf die Daten zu genehmigen. Ohne wegweisende Rechtsprechung hätte das ein „gerichtliches Lotto“ zur Folge gehabt, das die Gleichheit bei der Besteuerung stark beeinträchtigt hätte.

⁶¹ Dazu unten Erster Teil C.V.

⁶² Es wird geschätzt, dass mehr als 226 Milliarden US-Dollar zwischen 2004 und 2013 im Verborgenen und rechtswidrig von Brasilien ins Ausland transferiert wurden, wobei Brasilien auf Platz fünf der am meisten unter illegalen Finanzströmen leidenden Länder liegt, vgl. den Bericht „Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013“, S. 8, abrufbar unter: <https://gfintegrity.org/report/illicit-financial-flows-from-developing-countries-2004-2013/> (zuletzt abgerufen am 7.8.2020).

⁶³ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (29 f., 48 f).

periodische und automatisierte Mitteilung von Konteninformationen ohne Teilhabe der Steuerpflichtigen zwar verfassungskonform war.

Anschließend hat das Gericht in einem Fall aus dem Jahr 2015 erklärt, dass die Steuerpflichtigen das Recht haben, über alle sie betreffenden Daten, die sich im Besitz des Fiskus befinden, auf eigene Initiative informiert zu werden.⁶⁴ Dies umfasst alle Daten, die zu den Datenbanken der brasilianischen Finanzverwaltung gehören und die den Steuerpflichtigen direkt oder indirekt angehen.⁶⁵ Es handelt sich um ein weitgehendes Auskunftsrecht oder Akteneinsichtsrecht der Steuerpflichtigen, das unabhängig von einem Einspruchsverfahren durchgesetzt werden kann und dessen Umfang nur zum Schutz der Sicherheit des Staates oder der Gesellschaft eingeschränkt werden darf.⁶⁶ Letztlich hat das Gericht in einer anderen Entscheidung aus dem Jahr 2019 bestimmt, dass die vom Fiskus gewonnenen Finanzkontendaten auch für steuerstrafrechtliche Zwecke ohne richterliche Anordnung verwendet werden dürfen.⁶⁷

In diesem politisch-juristischen Kontext wurde der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen 2016 in die brasilianische Rechtsordnung übernommen und der erste Austausch von Finanzkontendaten im September 2018 ausgeführt. Da er einen Wendepunkt in der internationalen Steuerpolitik Brasiliens darstellte, ist ihm die

⁶⁴ Vgl. STF, Urteil v. 17.06.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux, (Ls. 5).

⁶⁵ Vgl. STF, Urteil v. 17.06.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux, (Ls. 7).

⁶⁶ Vgl. STF, Urteil v. 17.06.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux, (Ls. 8); *Schoueri/Galendi Júnior*, in: Jiménez, *Derecho*, 459 (479).

⁶⁷ Vgl. STF, Urteil v. 04.12.2019 – RE 1.055.941, Berichterstatter: Dias Toffoli. In Brasilien nimmt die Finanzbehörde keine Strafverfolgungsfunktion wahr. Nach der Steuerfestsetzung bekommt der Steuerpflichtige den Steuerbescheid, der Informationen darüber enthält, wann die Zahlung an die Finanzbehörde bzw. ein Einspruch gegen die Festsetzung zu erfolgen hat. Kommt es zu einem Finanzverwaltungsverfahren, entfaltet der Einspruch Suspensiveffekt, d.h. formelle und materielle Bestandskraft des Steuerbescheids sowie die Fälligkeit der Steuer werden aufgehoben (Art. 151 III CTN). Gemäß der Rechtsprechung des STF (Leitsatzbindung Nr. 24) liegt keine Steuerhinterziehung vor, solange die Steuerfestsetzung nicht endgültig ist. Erst wenn das Finanzverwaltungsverfahren beendet wird, darf die Finanzbehörde den Steuerstraftatverdacht der Staatsanwaltschaft mitteilen. Bis zu dieser Entscheidung des Obersten Bundesgerichtshofs bestand wegen der Inkonsistenzen und Widersprüchlichkeiten der Judikatur des Obergerichtshofs starker Zweifel, ob für diese Mitteilung eine richterliche Genehmigung erforderlich war. Zwar stellt diese Entscheidung einen bedeutsamen Fortschritt für die Bekämpfung der Steuerhinterziehung in Brasilien dar; dennoch wird sehr selten jemand aufgrund steuerstrafrechtlicher Delikte bestraft, da das STF auf der Grundlage des Art. 9, § 2, Gesetz Nr. 10.684/2003 die Auffassung vertritt, dass die Nachzahlung der Steuer mit den verbundenen Strafzahlungen und Zinsen sogar nach der Verurteilung eine strafbefreiende Wirkung hat. (vgl. STF, Urteil v. 5.2.2013 – RE 575071 AgR, Berichterstatter: Luiz Fux, kritisch dazu: vgl. *Signoretti*, in: JOTA v. 24.9.2018.

Gewährung einer strafbefreienden Steueramnestie vorhergegangen.⁶⁸ Aufgrund der von der Amnestie angebotenen günstigen Umstände für die unehrlichen Steuerpflichtigen und der abschreckenden Wirkung des zukünftigen Austauschs von Finanzkontendaten wurden fast 27.000 strafbefreiende Erklärungen abgegeben und Steuern und Geldbußen in Höhe von ca. 14 Milliarden Euro entrichtet, die sich auf 48 Milliarden Euro im Ausland hinterzogener Einkünfte bezogen.⁶⁹

Aber sogar nach dieser Amnestie und den oben erwähnten eigentlich eindeutigen Entscheidungen des Obersten Bundesgerichtshofs bleibt das Thema weiterhin umstritten, sodass die Diskussion über die Verfassungswidrigkeit des internationalen Datenaustauschs in Steuersachen angefangen hat, Gestalt anzunehmen. Der von der OECD gestaltete Austausch von Steuerinformationen, insbesondere der automatische Ablauf, wird als Ausdruck reiner Steuergier des Staates angesehen⁷⁰, wobei die staatliche Verpflichtung zur Gewährleistung eines gleichmäßigen Steuervollzugs geleugnet oder zumindest unberücksichtigt gelassen wird⁷¹. Im Großteil des brasilianischen Schrifttums herrscht eindeutig Verwirrung hinsichtlich des Unterschieds

⁶⁸ Gesetz Nr. 13.254/2016, zuletzt geändert durch das Gesetz Nr. 13.428/2017. Dieses Gesetz hat einen umfangreichen Anwendungsbereich und umfasst die unterschiedlichsten Vermögenswerte, insbesondere Geldbeträge im Ausland, die dem brasilianischen Fiskus bis zum 31.12.2014 verschleiert wurden (Art. 2 I). Sofern das Vermögen seinen Ursprung in rechtmäßigen Tätigkeiten hatte (Art. 2, II) und es bis zum 31.7.2017 gemeldet wurde (Art. 31 der Normativen Anweisung der RFB Nr. 1.704/2017), stehen der meldenden Person eine Straf- und Bußgeldbefreiung zu (Art. 5 § 1 und Art. 6 § 4). Der Einkommensteuersatz von 27,5 % und andere steuerliche Belastungen (Zinsen, Zuschlag, Bußgeld oder andere steuerliche Nebenleistungen), die bis zu 150 % der zu zahlenden Steuer erreichen können, wurden durch einen Steuersatz von 15 % auf die nacherklärten Einnahmen und durch ein Amnestie-Bußgeld von 100 % der zu zahlenden Steuer ersetzt, was einem effektiven Steuersatz von 30 % entspricht. Das Gesetz legte außerdem fest, dass der Wechselkurs vom 31. Dezember 2014 zu verwenden ist (Art. 4 § 10), was eine zusätzliche Reduzierung des Steuersatzes um 20 % zur Folge hatte. In der Praxis bedeutete das eine Steuerbelastung von 24 %, was für brasilianische Rechtsstandards in Fällen wie diesem sehr vorteilhaft für die unehrlichen Steuerpflichtigen war.

⁶⁹ Vgl. Berichte der brasilianischen Bundesfinanzverwaltung zur Repatriierung der im Ausland befindlichen Vermögensbestände v. 1.11.2016 und 15.8.2017 (abrufbar unter: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2016/novembro/programa-de-regularizacao-de-ativos-brasileiro-atinge-objetivos> und <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/agosto/segunda-etapa-do-rerect-permitiu-regularizacao-de-r-4-6-bilhoes-de-ativos-no-exterior>, zuletzt abgerufen am 10.5.2019).

⁷⁰ Vgl. exemplarisch *Bastos*, *Transparência*, 122; *Lima*, *Troca*, 1 (7); *Rocha*, *Troca*, 171; *Salomão Neto*, in: *RDPE* 46 (2014), 41, (42); *Xavier*, Vorwort von *Rocha*, *Troca*, 16.

⁷¹ *Schoueri/Barbosa*, in: *Santi/et.al.*, *Transparência*, 497 (516 f.) hält den internationalen Informationsaustausch zu Steuerzwecken für ein bloßes Feilschen zwischen Staaten, das nicht die Privatsphäre der Steuerpflichtigen gefährden dürfe.

zwischen der Gewährleistung eines einheitlichen Steuervollzugs und der Steuermaximierung.⁷²

Ausgehend von dieser geringen der steuerlichen Vollzugsgleichheit beigemessenen Bedeutung stützen sich die Einwände gegen den Finanzkonteninformationsaustausch grundsätzlich auf drei Argumente: die veraltete Idee des grundrechtlichen Charakters des Bankgeheimnisses⁷³, die Nichtbeachtung der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen⁷⁴ und die wegen des in anderen teilnehmenden Staaten nur unzureichend gewährleisteten Rechtsschutzes drohende abstrakte Gefahr der unbefugten Preisgabe der Steuerdaten⁷⁵. Unter diesen dreien legen die Kritiker des automatischen Austauschs von Finanzkonteninformationen besonderes Gewicht auf die Beteiligungsrechte der Steuerpflichtigen, welche bei dem vollautomatisierten Informationsaustauschverfahren, das ohne Wissen und Zustimmung der Steuerpflichtigen abläuft, unabweisbar vollständig in Vergessenheit geraten würden.⁷⁶ Auf diesen Grundlagen

⁷² Symptomatisch für diese Sicht war die Herangehensweise an das Thema auf dem IV. brasilianischen Kongress zum aktuellen Steuerrecht (2016), der vom *Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT* [Brasilianisches Institut für Steuerrecht], der *Associação dos Juizes Federais do Brasil – AJUFE* [Vereinigung der Bundesrichter Brasiliens] und dem Lehrstuhl für Steuerrecht der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität von São Paulo mitveranstaltet wurde, und an dem die renommiertesten Steuerrechtler des Landes, u.a. Prof. Luís Eduardo Schoueri, Prof. Sérgio André Rocha, Prof. Gerd Willi Rothmann, teilnahmen. Die Veranstaltung zum zwischenstaatlichen Informationsaustausch trägt den folgenden vielsagenden Titel: „Der Informationsaustausch als Instrument zur Erhöhung der Steuerlast“. Vgl. Bericht des IV. brasilianischen Kongresses zum aktuellen Steuerrecht (2016), S. 32 ff. (abrufbar unter: http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/01/Anais_IV-Congresso-Brasileiro-de-Direito-Tributario-Atual_VF.pdf, zuletzt abgerufen am 18.05.2020).

⁷³ Vgl. *Campos, R. F.*, in: RDTI 3 (2018), 110 (121); *Salomão Neto*, in: RDPE 46 (2014), 41 (45); *Schoueri/Barbosa*, in: Santi/et.al., *Transparência*, 497 (516 f.); *Schoueri/Galendi Júnior*, in: Jiménez, *Derecho*, 459 (467).

⁷⁴ Vgl. *Lima, Troca*, 184; *Pinheiro, A Troca*, 204 ff.; *Rocha, Troca*, 175ff, 195; *ders.*, in: Rocha/Torres, *Direito*, 901 (914 ff.); *Schoueri/Pereira*, in: Martins, *Tributação*, 499 (519 ff.); *Schoueri/Galendi Júnior*, in: Jiménez, *Derecho*, 459 (461 ff.); *Tonelli Júnior, A troca*, 135.

⁷⁵ Vgl. *Rocha, Troca*, 160, 206 ff.; *ders.*, in: Rocha/Torres, *Direito*, 901, (931); *Schoueri/Barbosa*, in: Santi/et.al., *Transparência*, 497 (517); Vortrag von *Schoueri* zum *Seminário Tributação e Proteção de Dados das Escola da AGU* [Tagung – Besteuerung und Datenschutz des Bildungszentrums der Generalanwaltschaft des Bundes] v. 3.9.2020 (abrufbar unter: <https://www.youtube.com/watch?v=JdVVv3locls>, zuletzt abgerufen am 30.10.2020).

⁷⁶ Vgl. *Rocha*, in: Rocha/Torres, *Direito*, 901 (920). Der Ausdruck „Verfahrensrechte“ im Rahmen des Informationsaustauschverfahrens umfasst in der brasilianischen Literatur das Recht auf Unterrichtung über den vorzunehmenden Informationsaustausch und das Recht auf eine effektive Teilhabe an diesem Verfahren (Anspruch auf vorherige Unterrichtung, Anspruch auf kontradiktorische Einlassung und umfassende Verteidigung). Für die vollständige Anwendbarkeit dieser Rechte auf jede Art von Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten als Verfassungsgebot vgl. *Bastos, Transparência*, 121; *Lima, Troca*, 184; *Rocha, Troca*, 175 ff., 195; *ders.*, in: Rocha/Torres, *Direito*, 901 (914 ff.); *Schoueri/Pereira*, in: Martins, *Tributação*, 499 (519 ff.); *Schoueri/Galendi Júnior*, in: Jiménez, *Derecho*, 459 (461 ff.); *Tonelli Júnior, A troca*, 135.

wird die Auffassung vertreten, dass der automatische Finanzkonteninformationsaustausch ein unverhältnismäßiger Eingriff in die Rechte der Steuerpflichtigen und demzufolge verfassungswidrig sei.⁷⁷

Das Ergebnis dieser Verhältnismäßigkeitsprüfung ist auf der einen Seite weitgehend durch das bereits erwähnte unvollständige Verständnis des Gleichheitsgrundsatzes geprägt, das die Bedeutung der Gewährleistung eines einheitlichen Steuervollzugs für die Konkretisierung des Gleichheitssatzes bei der Besteuerung bis heute verkennt. Auf der anderen Seite ist es durch einen überholten Ansatz bedingt, welcher darauf besteht, die für einen vordigitalen Steuervollzug konzipierten Verfahrensrechte auf vollautomatisierte finanzbehördliche Datenerhebungen und -austausche anzuwenden. Das brasilianische steuerrechtliche Schrifttum ist sich über die Rolle der Automatisierung des Steuerverfahrens für die Gewährleistung der steuerlichen Gleichheit noch nicht im Klaren.⁷⁸ Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen als ein bloßer Unterfall des internationalen Informationsverkehrs aufgefasst wird, sodass keine monografischen Abhandlungen in Brasilien das Thema systematisch und eingehend analysiert haben. Es wird behauptet, dass der automatische Informationsaustausch, insbesondere der Finanzkonteninformationsaustausch, mit der brasilianischen Verfassungsordnung unvereinbar sei, ohne eine deskriptive Darstellung und Betrachtung der Besonderheit dieser Art von Informationsaustausch vorzunehmen.

Hier liegt die grundsätzliche Rechtfertigung der vorliegenden Arbeit begründet. Es fehlt in Brasilien bislang eine Untersuchung, die sich ausschließlich dem Thema des globalen Austauschs von Finanzkontendaten widmet, um basierend auf seinen Eigenarten seine Verfassungsmäßigkeit zu überprüfen.⁷⁹ Die bisher vorgenommenen Beurteilungen der

⁷⁷ Vgl. *Rocha*, Troca, 195; *ders.*, in: *Rocha/Torres*, Direito, 901 (920); *Schoueri/Pereira*, in: *Martins*, Tributação, 499 (522); *Tonelli Júnior*, A troca, 122; nicht so eindeutig, aber in diese Richtung: *Lima*, Troca, 170. Es ist hervorzuheben, dass die oben genannten Untersuchungen nicht zwischen den verschiedenen Arten automatischen Informationsaustauschs unterscheiden, sodass jede Form von automatischer Auskunftserteilung, einschließlich des Finanzkonteninformationsaustauschs, als nicht mit der brasilianischen Verfassung vereinbar angesehen werden.

⁷⁸ In diesem Sinne behauptet *Zilveti*, in: RDTA 43 (2019), 484 (497), dass die Automatisierung der Besteuerungsverfahren als Instrument zur Konkretisierung des Gleichheitssatzes im Bereich des Steuerrechts noch ein Streitiges und intrigantes Thema in Brasilien sei.

⁷⁹ Eigentlich hat der Austausch von Informationen in Steuersachen in der brasilianischen Literatur erst kürzlich an Aufmerksamkeit gewonnen. Das erste Werk, das sich ausschließlich diesem Thema widmet

Verfassungsmäßigkeit des automatischen Finanzkonteninformationsaustauschs sind oberflächlich und die aktuelle Diskussion ist dadurch gekennzeichnet, dass einseitig aus der Sicht der Rechte der Steuerpflichtigen argumentiert wird, sodass eine Alles-oder-nichts-Lösung verlangt wird. Somit ist es erforderlich, die brasilianische Staatstätigkeit auf der internationalen Bühne zwecks des Abschlusses von Abkommen über Informationsaustausche mit ihrer Funktion als Garant der Steuervollzugsgleichheit zu verknüpfen. Es ist geboten, die verfassungsrechtliche Grundlage des automatischen Austauschs von Finanzkontendaten in Brasilien zum Vorschein zu bringen.⁸⁰ Das bedeutet nicht, dass die Rechte der Steuerpflichtigen außer Acht gelassen werden sollen. Vielmehr ist es das Anliegen dieser Arbeit, diese beiden widerstreitenden Aspekte in Einklang zu bringen. Dafür muss jedoch eine realitätsgerechte Untersuchung des in Rede stehenden Phänomens durchgeführt werden, anstatt zu versuchen, die Konflikte anhand der durch das vordigitale Zeitalter geprägten Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen zu lösen.⁸¹

und eine Gesamtdarstellung aus Sicht der brasilianischen Rechtsordnung vorgenommen hat, wurde erst 2015 veröffentlicht. Es handelt sich um die Abhandlung von Professor Sérgio André Rocha der Universität von Rio de Janeiro, „Troca Automática de Informações para fins fiscais“, dessen Schwerpunkt die Auskunft auf Ersuchen ist. Auf die automatische Auskunft wird nur am Rande eingegangen.

⁸⁰ Generell wird zwar in vielen brasilianischen Untersuchungen zum Informationsaustausch in Steuersachen anerkannt, dass er dem Zweck der Beseitigung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug dient, vgl. *Estellita/Bastos*, in: Santi/et.al., *Transparência*, 469 (469); *Rocha*, *Troca*, 174 ff.; *ders.*, in: Rocha/Torres, *Direito*, 901 (903); *Santos*, in: *RDTA* 31 (2014), 117 (118); *Tonelli Júnior*, *A troca*, 38. Dennoch wird keine Beziehung zwischen diesen Straftaten und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hergestellt; normalerweise wird nur das Interesse des Staates an der Maximierung seiner Besteuerung hervorgehoben. *Moura/Khoury*, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 323 (343) führen ausdrücklich aus, dass der Art. 145 § 1 CF, der das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Ermächtigung für die finanzbehördliche Datenerhebung vorsieht, für die Verfassungsmäßigkeit der Beteiligung Brasiliens am internationalen Informationsaustausch nicht von Belang sei. *Rocha*, *Troca*, 160, behauptet, dass bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung des steuerlichen Informationsaustauschs nur das Prinzip der internationalen Zusammenarbeit und der Grundsatz „der Beachtung der Grundrechte der Steuerpflichtigen bei der finanzbehördlichen Ermittlungstätigkeit“ einschlägig seien. *Schoueri/Pereira*, in: Martins, *Tributação*, 499 (519 ff.), basieren ihre grundrechtliche Analyse ausschließlich auf der Grundlage eines fast absoluten „due process of law principle“, wonach die vorherige Benachrichtigung der Steuerpflichtigen und ihre Teilhabe bei der Schaffung und beim Austausch der Informationen unabdingbare Voraussetzung für alle Arten von Auskunftserteilungen seien. Keinesfalls wird eine Verbindung zwischen dem internationalen Informationsaustausch und seiner Rolle bei der Umsetzung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes und Leistungsfähigkeitsprinzips geschaffen, sodass dieser grundsätzliche Aspekt bei der Prüfung der Vereinbarkeit des Informationsaustauschs mit der brasilianischen Verfassungsordnung nicht berücksichtigt wird.

⁸¹ *Seer*, in: *Hfst* 6 (2017), 191 (218), stellt fest, dass die Internationalisierung und Europäisierung starke Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren haben und demzufolge in den kommenden Jahren Mindeststandards zur Sicherung der Rechte der Steuerpflichtigen entwickelt werden müssen. „Datenschutz und Steuergeheimnis sowie das Recht auf wirksamen Rechtsschutz können dafür beispielhaft genannt werden. Zur Herausbildung eines europäischen Steuerverwaltungsraums bedarf es

In diesem Zusammenhang ist die Handhabung kollidierender Verfassungsgüter des BVerfG von großem Wert für diese Arbeit. Auf der einen Seite bietet ein Vergleich zwischen dem deutschen Gebot der Besteuerungsgleichheit als Rechtfertigungsgrund für die steuerliche Datensammlung und der relativ neuen brasilianischen Grundpflicht zur Steuerzahlung die Möglichkeit, einen fruchtbaren verfassungsrechtlichen Dialog zu führen.⁸² Die deutsche Herangehensweise ist dazu extrem interessant, weil sie die Verifikationsfunktion der Finanzverwaltung als ein unverzichtbares Werkzeug für einen effektiven und gleichmäßigen Steuervollzug hervorhebt. Diese Annahme gilt auch für den internationalen automatischen Informationsaustausch und spiegelt das Verhalten Deutschlands auf der internationalen Bühne wieder, wo es stets bestrebt ist, Verträge abzuschließen, die es dem Land ermöglichen, steuerlich relevante Auslandssachverhalte zu erfassen.⁸³ Auf der anderen Seite bedarf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung im Bereich des Steuerrechts in Brasilien noch einer Fortentwicklung; dies gilt insbesondere in Bezug auf die Anforderungen an seine Einschränkung durch die finanzbehördliche Datenerhebung, sowie seine Auswirkungen auf die Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen.

Insofern ist darauf hinzuweisen, dass ein Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung, wie es in Deutschland seine Ausprägung gefunden hat, in Brasilien bis vor Kurzem weitestgehend unbekannt war.⁸⁴ Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung hat erst im Jahr 2020 in der Rechtsprechung des STF grundrechtliche Anerkennung gefunden und dabei hatte die Rechtsprechung des BVerfG erheblichen Einfluss.⁸⁵ Einfachgesetzlich wurde dieses Recht durch das Gesetz Nr. 13.709/2018, das

schließlich aber auch einer *transnationalen Verwaltungskultur*, die das rein nationale Denken der Finanzverwaltungen überwindet. Auch insoweit stehen wir erst am Anfang einer langfristigen Entwicklung“ (Hervorhebung im Original).

⁸² Obwohl der deutsche Ansatz zur Funktion des Gleichheitssatzes bei der Rechtfertigung der Steuer im brasilianischen steuerrechtlichen Schrifttum ziemlich weit verbreitet ist (stellvertretend: *Àvila*, *Teoria, passim*; *Schoueri*, *Direito* 37 ff., 215 ff.), wird nur der Rechtsetzungsgleichheit Aufmerksamkeit geschenkt, insbesondere um der staatlichen Finanzmacht Grenzen zu setzen, während die reiche deutsche wissenschaftliche Auseinandersetzung mit der Rechtsanwendungsgleichheit als Rechtfertigungsgrund für die Verstärkung der finanzbehördlichen Ermittlungsbefugnisse und folglich für die Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung keine Beachtung findet.

⁸³ Dazu unten Erster Teil C.V.

⁸⁴ Vgl. *Mendes, L. S.*, in: RT 130 (2020), 1 (2).

⁸⁵ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI 6.387 u.a, Berichterstatterin: Rosa Weber. Der Einfluss des Volkszählungsurteils des BVerfG war so groß, dass es über 30-mal in der Entscheidung des STF zitiert wurde.

sogenannte Allgemeines Datenschutzgesetz - AD SG, das am 18.09.2020 in Kraft getreten ist, eingeräumt und konkretisiert. Das neue brasilianische Gesetz enthält aber keine entsprechende Bestimmung über das Steuerrecht. Allerdings wurde die Datenerhebung und -verarbeitung zu Zwecken der Besteuerung nicht vom Anwendungsbereich des Gesetzes ausgenommen (Art. 4 AD SG), d.h. das AD SG ist in gewissem Maße in die brasilianischen Besteuerungsverfahren einfließen zu lassen.

Es sollte nicht unerwähnt bleiben, dass die verfassungsrechtliche Beziehung zwischen dem Steuerrecht und dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung im brasilianischen Schrifttum und in der Rechtsprechung kaum Beachtung gefunden hat. Bei den wenigen bis heute veröffentlichten Untersuchungen zu dem Thema herrscht eine große begriffliche Verwirrung, welche zu dem Verständnis führt, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung das Bankgeheimnis wiederaufleben lasse und dass dieses neue Recht den Informationsaustausch zu Steuerzwecken sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene prinzipiell verhindern könnte.⁸⁶ Dies zeigt, dass das neuerdings vom STF anerkannte Grundrecht auf informationelle Selbst-

⁸⁶ Die zwei einzigen bisher (20.01.2021) veröffentlichten Aufsätze über die Auswirkungen des AD SG auf das brasilianische Besteuerungsverfahren sind *Federighi/Chow*, in: RDB 89 (2020), 231, und *Brito Júnior*, in: *Cadernos de Direito Empresarial* 15 (2020), 39. Im erstgenannten Aufsatz vertreten die Verfasser, ausgehend von einem irigen Verständnis des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung in Deutschland, die Ansicht, dass der Erlass des AD SG, das ein einfaches Gesetz ist, zu der Verfassungswidrigkeit des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2001 führe, das den brasilianischen Fiskus ermächtigt, die Finanzkontendaten der Steuerpflichtigen direkt zu erheben. Im zweiten Aufsatz wird basierend auf der europäischen DS-GVO die Auffassung vertreten, dass das AD SG eine „Rückkehr der in den letzten Jahren stattfindenden Flexibilisierung des Steuer- und des Bankgeheimnisses“ darstelle, sodass das neueste brasilianische Recht auf informationelle Selbstbestimmung dem nationalen und internationalen Informationsaustausch zu Steuerzwecken entgegengehalten werden könne. Diese Schlussfolgerungen finden keine Fundierung in der brasilianischen Rechtsordnung und gehen von grundlegend falschen Prämissen aus. Ganz abgesehen davon, dass ein einfaches Gesetz nie die Verfassungswidrigkeit eines anderen einfachen Gesetzes bewirken kann, ist das Recht auf informationelle Selbstbestimmung in keiner Weise dazu angetan, die Besteuerung undurchführbar zu machen. Die zwei Aufsätze leiden an einer erheblichen begrifflichen Verwechslung zwischen den Rechtsinstituten des Steuer- und Bankgeheimnisses und dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Neben diesen Abhandlungen waren die Auswirkungen des AD SG auf die von Brasilien abgeschlossenen Abkommen zum internationalen Austausch von Steuerinformationen Gegenstand des wöchentlichen Rundtischgesprächs des *Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT* [Brasilianisches Institut für Steuerrecht] v. 11.10.2018. Aus der dort vorgenommenen Diskussion geht eindeutig hervor, dass das Thema den Teilnehmern sowohl aus verfassungsrechtlicher als auch aus einfachgesetzlicher Sicht vollständig neu war, sodass keine inhaltlichen Schlussfolgerungen gezogen werden konnten (vgl. *Mesa de Debates do IBDT de 11/10/2018*, abrufbar unter: https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2018/12/Integra_11102018.pdf, zuletzt abgerufen am 10.9.2019). Dies zeigt, dass die brasilianische Literatur zum Thema Datenschutz im Steuerrecht noch nicht ausgereift ist und dringender Weiterentwicklung bedarf.

bestimmung, dessen inhaltliche Konkretisierung im Bereich des brasilianischen Steuerrechts Voraussetzung für die Verfassungsmäßigkeitsprüfung des OECD-Standards für den automatischen Informationsaustausch von Finanzinformationen ist, maßgeblich dringender Weiterentwicklung bedarf. Dazu bietet die Betrachtung des vom BVerfG entwickelten Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung, das auch im Bereich des Steuerrechts Anwendung findet⁸⁷, die Gelegenheit zu einer umfassenden Reflexion über das Thema.

C. Forschungsgegenstand

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist eine verfassungsrechtliche Untersuchung der deutschen und brasilianischen rechtlich-normativen Strukturen⁸⁸, die den automatischen Austausch von Finanzkonteninformationen für steuerliche Zwecke nach dem globalen Standard der OECD regeln, insbesondere hinsichtlich ihres Umgangs mit dem Spannungsverhältnis zwischen dem zur Gewährleistung der Besteuerungsgleichheit notwendigen Informationszugriff und der durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung geschützten Privatsphäre. In der Erwägung, dass die Verfassungsgerichte in beiden Ländern (BVerfG und STF) eine entscheidende Rolle in der Auslegung der Verfassung spielen, ist die einschlägige Rechtsprechung dieser Gerichte ein Grundstein für diese Arbeit. Hieraus wird analysiert, wie die verschiedenen auf dem Spiel stehenden Verfassungsgüter von den beiden Gerichten in Einklang gebracht wurden. Aus einer rechtsvergleichenden Sicht ist diese Betrachtungsweise unentbehrlich, um ein fundiertes Verständnis von der Funktion der zu vergleichenden Rechtsinstitute in der jeweiligen Rechtsordnung zu gewinnen. Von diesen verfassungsrechtlichen Vorüberlegungen ausgehend wird sich die Arbeit mit den kontroversen verfassungsrechtlichen Aspekten der globalen Standards der OECD

⁸⁷ Vgl. *Drüen*, *StuW* 2003, 205 (211 f.).

⁸⁸ Alle in dieser Arbeit zitierten brasilianischen Rechtsvorschriften sind in portugiesischer Sprache auf der Website der brasilianischen Regierung verfügbar (<https://www.gov.br/planalto/pt-br>). Die deutsche Fassung der brasilianischen Verfassungsbestimmungen wurde dem Werk von Peter Michael Huf, "Die brasilianische Verfassung von 1988: Originaltext mit deutscher Übersetzung von Dr. Peter Michael Huf" entnommen. Angesichts der Tatsache, dass dieses Werk 1991 veröffentlicht wurde und die brasilianische Verfassung seither mehr als 100 Verfassungsänderungen erlebt hat, wurden die später eingeführten Normen von diesem Verfasser frei übersetzt. Alle anderen gesetzlichen Vorschriften wurden ebenfalls frei übersetzt.

auseinandersetzen, jeweils im Licht der Verfassung und verfassungsrechtlichen Rechtsprechung, sowie der bereichsspezifischen Literatur.

Zu einer besseren Eingrenzung des Forschungsgebietes sind einige Klarstellungen erforderlich.

Erstens wird sich die vorliegende Untersuchung nicht mit der Perspektive der Finanzinstitute im Rahmen des automatischen Finanzkonteninformationsaustauschs befassen; vielmehr soll untersucht werden, welche Auswirkungen die im Wege der internationalen Amtshilfe vorgenommene jährliche Finanzkontendatenübermittlung an ausländische Steuerbehörden auf das Grundrecht der Steuerpflichtigen auf informationelle Selbstbestimmung hat.

Zweitens ist auch hervorzuheben, dass die Arbeit grundsätzlich ihren Fokus auf die innerstaatliche Verfassungsrechtsprechung der zu vergleichenden Länder richten wird, insbesondere im Hinblick auf den Einfluss des BVerfG auf STF bei der Anerkennung des Grundrechtes auf informationelle Selbstbestimmung und auf die umfangreiche Rechtsprechung des deutschen Gerichts zum Thema, sodass das europarechtliche Datenschutzrecht trotz seiner zunehmenden Bedeutung hier nicht analysiert wird. Die Einbeziehung der europäischen Rechtsordnung und die damit verbundene Rechtsprechung würde den Untersuchungsgegenstand zu weit ausdehnen und große methodische Schwierigkeiten mit sich bringen, die eine vertiefte Betrachtung verhindern würden. Außerdem ist zu beachten, dass der EuGH nicht nur kein Verfassungsgericht ist, sondern auch keine eigenständige Grundrechtsdogmatik entwickelt hat.⁸⁹ Insbesondere was die Rechtfertigung von Eingriffen in das Grundrecht auf Datenschutz betrifft, entscheidet der Luxemburger Gerichtshof durch eine oberflächliche Abwägung regelmäßig zugunsten der Persönlichkeitsrechte, sodass es nicht möglich ist, die konkreten Gewichte der kollidierenden Schutzgüter festzustellen.⁹⁰ Darüber hinaus ist anzumerken, dass der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten zwischen den EU-Mitgliedstaaten nicht direkt angesprochen werden wird, da in der EU ein hoch entwickeltes und einheitliches Datenschutzniveau garantiert

⁸⁹ Vgl. *Buchholtz*, in: DÖV 2017, 837 (842); ausführlich dazu: *Schneider*, in: Wolff/Brink, Syst. B., Rz. 24 ff.

⁹⁰ Vgl. *Buchholtz*, in: DÖV 2017, 837 (842); *Schneider*, in: Wolff/Brink, Syst. B., Rz.30.

ist, welches einen unproblematischen Austausch von Finanzkontendaten ermöglicht.⁹¹ Vor diesen Hintergrund wird sich diese Arbeit auf der deutschen Seite auf die Übermittlung von Daten an Drittstaaten fokussieren und auf das unionale Datenschutzrecht wird nur punktuell durch die Brille des BVerfG eingegangen, wenn es direkte Auswirkungen auf den Austausch von Finanzkonteninformationen hat.

Letztlich zielt die Forschung nicht auf eine vollumfängliche Darstellung der Grundrechts- und Steuerrechtslehren sowie der Grundrechtsinterpretationen und Verfassungstheorien ab. All diese Eingrenzungen sind angesichts der Tatsache notwendig, dass es sich um einen Rechtsvergleich handeln soll.⁹²

D. Ziel und Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit hat zwei Hauptanliegen, die eng miteinander verbunden sind. Erstens bezweckt sie die Durchführung einer ausgeglichenen verfassungsrechtlichen Analyse der OECD-Standards für den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuersachen, die die zwei kollidierenden Verfassungsgüter – nämlich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung – angemessen in Einklang bringt. Dies schließt eventuelle Lösungsvorschläge zur Verbesserung der brasilianischen Gesetzgebung und Verwaltungspraxis in Bezug auf Datenschutz im Rahmen des globalen Austauschs von Finanzkontendaten ein, weswegen ein praxisorientierter Ansatz gewählt wird. Da sowohl die brasilianische Rechtsprechung als auch die Fachliteratur sich in einer „Übergangsphase“ zu dem Thema befinden, soll ein Rechtsvergleich mit Deutschland, das in diesen Punkten auf einem fortgeschrittenen Stand ist, als großer Impuls für die Entwicklung in Brasilien dienen. Hieraus resultiert die zweite Zielsetzung dieser Arbeit, anhand des deutschen Vorbilds einen Beitrag zum Paradigmenwechsels in Bezug auf die Bedeutung des finanzbehördlichen Datenzugriffs für die Herstellung der Besteuerungsgleichheit zu leisten, sowie die Diskussion über die verfassungsrechtlichen Auswirkungen des

⁹¹ Ausdrücklich in diesem Sinne: *Schurowski*, Der automatische, 429.

⁹² Zu den Beschränkungen des Rechtsvergleichs führt *Kischel*, Rechtsvergleichung, § 1, Rz. 67, aus, dass jede rechtsvergleichende Arbeit zu einer gewissen Unvollkommenheit verurteilt ist und fügt hinzu, dass „am strengen Maßstab eines umfassenden funktionalen Vergleichs gemessen, [...] kaum eine Arbeit je völlig befriedigen [wird]. Jede rechtsvergleichende Untersuchung ist daher nur ein Baustein, ein weiterer kleiner Beitrag, auf dem andere aufbauen können“.

Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung auf das Steuerrecht anzuregen. Neben diesen beiden Zielsetzungen ist zu hoffen, dass die Arbeit die Kenntnis des brasilianischen Rechts in Deutschland fördert und gegebenenfalls zur Fortbildung des deutschen Rechts beitragen kann.

Um die genannten Ziele zu erreichen, gliedert sich diese Arbeit in vier Teile, neben Einleitung und Zusammenfassung. Im ersten Teil wird der zwischenstaatliche Informationsaustausch im Rahmen der OECD-Musterabkommen erörtert. Er umfasst die historische Entwicklung und die Grundlage des internationalen Informationsverkehrs mit Fokus auf den automatischen Informationsaustausch. Dazu wird immer auf die Umsetzung dieser internationalen Instrumente in beiden Ländern und deren Einstellungen gegenüber dem Informationsaustausch hingewiesen. Darüber hinaus enthält dieser Teil auch einen überwiegend deskriptiven Unterpunkt, in dem die Ausgestaltung des OECD-Standards für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zusammengefasst wird, um nachher die verfassungsrechtliche Würdigung vornehmen zu können. Der zweite Teil behandelt die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Informationserhebung für steuerliche Zwecke in beiden Ländern (die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ihre Ausprägungen), um die verfassungsrechtliche Wurzel des internationalen Informationsaustauschs zu erläutern. Für den deutschen Leser mag es auf den ersten Blick unnötig erscheinen, diesem Thema einen eigenen Abschnitt zu widmen, da das Gebot der Belastungsgleichheit in der deutschen Literatur als selbstverständlich angesehen wird. Wie schon erwähnt, ist dies auf der brasilianischen Seite jedoch nicht der Fall; ganz im Gegenteil, das Thema ist hoch umstritten. Der dritte Teil befasst sich mit dem Grundrecht auf Selbstbestimmung und seinen Auswirkungen im Gebiet des Steuerrechts sowie anderen rechtsstaatlichen Grenzen des Eingriffs in das Recht auf Datenschutz. Der vierte Teil widmet sich den Hauptpunkten der nationalen Ausgestaltungen des OECD-Standards für den automatischen Informationsaustausch von Finanzinformationen in den hier im Vergleich stehenden Ländern. Im Anschluss folgt eine verfassungsrechtliche Überprüfung einzelner kontroverser gesetzlicher Regelungen aus dem automatischen Finanzinformationsaustauschs. Hierbei haben die aus der Rechtsvergleichung mit Deutschland gewonnenen Impulse besondere Bedeutung für die verfassungsrechtliche

Würdigung der brasilianischen Umsetzung des CRS MCCA. Zuletzt wird das Ergebnis des Rechtsvergleichs aller vier Teile vorgestellt.

ERSTER TEIL: DER GLOBALE AUTOMATISCHE INFORMATIONSAUSTAUSCH ÜBER FINANZKONTEN

A. Einleitung

Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen ist keine neue Praxis.⁹³ Allerdings kam er als Instrument für die Besteuerung von Auslandssachverhalten lange Zeit nur begrenzt zur Anwendung, da seine Umsetzung von der individuellen Aushandlung internationaler Abkommen zwischen einzelnen Staaten, üblicherweise in Form von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, abhing. Dies änderte sich mit dem 2011 in Kraft getretenen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, welches ein umfangreiches Netzwerk zum Austausch von Steuerinformationen geschaffen und unter anderem Möglichkeiten des automatischen Informationsaustauschs vorgesehen hat. Auf der Grundlage dieses internationalen Übereinkommens wurde 2014 die Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten unterzeichnet, welche seit 2017 den geschichtlich beispiellosen ersten Austausch von Bankdaten zwischen einem Großteil der Länder weltweit ermöglicht.

Im vorliegenden Teil der Arbeit werden das Konzept und die rechtliche Ausgestaltung des automatischen Informationsaustauschs sowie seine historische Entwicklung, die in der Implementierung eines automatischen Systems zum Austausch von Finanzkonteninformationen mit globaler Reichweite gipfelte, vorgestellt werden; dabei soll insbesondere auf die Auswirkungen dieses Systems und die entsprechende Resonanz im deutschen und im brasilianischen Rechtssystem eingegangen werden. Anschließend werden die Vorschriften des Übereinkommens und der Mehrseitigen Vereinbarung zur

⁹³ Wie *Hendricks*, *Internationale*, 67 ff., feststellt, wurde der erste bekannte völkerrechtliche Vertrag auf dem Gebiet des Steuerrechts in Europa im Jahr 1843 zwischen Belgien und Frankreich abgeschlossen; Ziel war die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der Besteuerung, was auch den Informationsaustausch beinhaltete. Laut *Hendricks* wurde das erste internationale Abkommen, das den steuerlichen Auskunftsverkehr vorsah, von Deutschland und Österreich im Jahr 1922 unterzeichnet, wodurch die Rechtshilfe in Steuersachen zwischen den beiden Ländern eingeführt wurde. Was Brasilien betrifft, gab es die erste Klausel zum steuerlichen Informationsaustausch im Rahmen des Abkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, das 1965 mit Schweden abgeschlossen wurde (s. Art. XIX Gesetzesdekret Nr. 33/1966).

Regulierung des genannten Informationsaustauschs dargestellt. Diese Darstellung, einschließlich der historischen Ausführungen, ist zum Verständnis des zu untersuchenden Themas notwendig, welches insbesondere aufgrund seiner Fülle an meist sehr detaillierten rechtlichen Quellen zweifellos komplexer Natur ist.⁹⁴ Sie ermöglicht nicht nur ein besseres Verständnis und eine Eingrenzung des Gegenstands dieser Arbeit, sondern ergänzt den hier vorzunehmenden Vergleich auch um den Aspekt der geschichtlichen Entwicklung des Informationsaustauschs in Deutschland und Brasilien.

B. Der Begriff „automatischer Informationsaustausch“

Gemäß der OECD bedeutet „automatischer Informationsaustausch in Steuersachen“ die systematische und periodische Übermittlung großer Mengen an Steuerdaten bezüglich verschiedener Einkommensarten (z. B. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Gehälter, Renten) durch das Quellenland an das Wohnsitzland.⁹⁵ Für die OECD erfolgt dieser Austausch in sieben Konkretisierungsphasen: (1) die Zahlstelle sammelt die Informationen des Steuerpflichtigen und/oder generiert diese Informationen selbst; (2) die auszahlende Stelle übermittelt diese Informationen an die Steuerbehörde; (3) die Steuerbehörde bündelt die Informationen nach Herkunftsland; (4) die Informationen werden verschlüsselt und an die Steuerbehörde des Wohnsitzlandes übermittelt; (5) die empfangenen Informationen werden entschlüsselt; (6) das Wohnsitzland speist die relevanten Informationen in seine Datenverwaltungssysteme ein; (7) das Wohnsitzland wertet die Ergebnisse aus und vollzieht gegebenenfalls das nationale Steuerrecht.⁹⁶

Diese zeitliche Unterteilung ist funktioneller Natur und dient nur der praktischen Beschreibung des Phänomens. Rechtlich gesehen ordnet sich der automatische Informationsaustausch in den Bereich der *internationalen Informationshilfe oder des*

⁹⁴ In diesem Sinne: *Czakert*, Neue Entwicklungen, 18; *Hendricks*, Internationale, 2, 67; *Seer*, in: FS-Schaumburg, S. 151 (152).

⁹⁵ Vgl. Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes – Module 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information, Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006, S. 3, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/cfaapprovesnewmanualoninformationexchange.htm> (zuletzt abgerufen am 10.05.2020).

⁹⁶ Vgl. Automatic Exchange of Information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done (OECD), S. 9, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf> (zuletzt abgerufen am 10.05.2020).

internationalen Informationsaustauschs ein und liegt dann vor, „wenn die Steuer-
verwaltung eines Staates die Steuerverwaltung eines anderen Staates unterstützt,
indem sie ihr Informationen für den Zweck des dortigen Besteuerungsverfahrens
zugänglich macht“⁹⁷. Es handelt sich um eine Erscheinungsform der zwischenstaatlichen
Amtshilfe in Steuersachen⁹⁸, welche dem Zweck dient, die Einschränkungen des
Territorialitätsprinzips zu überwinden und den Staaten zu ermöglichen, ihre
Besteuerung in Fällen mit Auslandsbezug durchzuführen.⁹⁹ Der internationale
Informationsaustausch stellt somit ein Instrument zur Durchsetzung des nationalen
Steuerrechts dar, da es sich um ein Mittel zur Aufklärung oder Aufdeckung von grenz-
überschreitenden Sachverhalten handelt, welches bei der Bekämpfung der
internationalen Steuerhinterziehung eingesetzt wird.¹⁰⁰

Die automatische Auskunft ist nur eine von mehreren Formen von Informations-
austausch. Das von der OECD entwickelte Informationsaustauschsystem besteht aus
einer Triade solcher Formen – (1) Auskunft auf Ersuchen, (2) Spontanauskunft und (3)
automatische Auskunft –, welche sich gegenseitig ergänzen.¹⁰¹ Die erste Auskunftsart ist

⁹⁷ *Hendricks*, Internationale, 48. Dieser Autor entscheidet sich für den Begriff „Informationshilfe“ und weist die Ausdrücke internationaler „Auskunfts-austausch“, „Auskunftsverkehr“, „Informationsaustausch“, „Steuerauskunft“ und „Auskunftserteilung“ zurück, da er der Meinung ist, dass diese reduktiv und nicht dafür geeignet seien, die Bedeutung des Phänomens zu erfassen. Er entscheidet sich für den Begriff „Informationshilfe“ mit der Begründung, dass dieser den Vorteil habe, nicht nur die bloße Informationsübermittlung, sondern jede Form von informationeller Unterstützung zwischen den nationalen Steuerbehörden zu umfassen, was die Beschaffung der Informationen durch die finanzbehördliche Ermittlungstätigkeit einschließt. Obwohl der Autor dieser Arbeit den Aussagen *Hendricks* zustimmt, werden die oben genannten Begriffe in dieser Arbeit ohne Unterschied verwendet, da weder in Deutschland noch in Brasilien Einigkeit über deren Gebrauch besteht und überwiegend der Ausdruck „internationaler Informationsaustausch“ verwendet wird (vgl. bspw. *Bastos*, *Transparência*; *Czakert*, *Neue Entwicklungen*, 52 ff.; *Rocha*, *Troca*, 79; *Seer/Gabert*, in *StuW* 2010, 3 (3); *Tonelli Júnior*, *A troca*, 27; *Xavier*, *Direito*, 665 f.).

⁹⁸ Laut *Hendricks*, Internationale, 20, ist „unter zwischenstaatlicher Rechts- und Amtshilfe im Sinne der Abgabenordnung [...] also jede ergänzende Hilfeleistung zu verstehen, die eine staatliche Stelle einer Steuerbehörde des anderen Staates bei der Durchführung der Besteuerung leistet“ (Hervorhebung im Original). Obwohl dieses Konzept auf der deutschen Abgabeordnung basierte, ist es ebenso in der brasilianischen Rechtsordnung anwendbar und mit dem von *Moura/Khoury*, in: *Saraiva Filho/Guimarães*, *Sigilo*, 323 (326), und *Xavier*, *Direito*, 661, vorgestellten Terminus vergleichbar.

⁹⁹ Vgl. *Hendricks*, Internationale, 47; *Sacchetto*, in *RDTA* 22 (2008), 78 (85); *Rocha*, *A troca*, 79; *Santos*, in: *RDTA* 31 (2014), 117 (119); *Tonelli Júnior*, *A troca*, 28; *Xavier*, *Direito*, 661 ff.

¹⁰⁰ *Schaumburg/et al.*, Internationales, Rz. 22.55, weist außerdem darauf hin, dass die internationale Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Form von Informationsaustausch auch die Funktion habe, eine Ungleichbehandlung von rein nationalen Steuerfällen und solchen, die im Ausland auftreten, zu vermeiden.

¹⁰¹ Vgl. OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Kommentar zu Art. 26, Rz. 9 ff., abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-201745419.htm> (zuletzt abgerufen am

dadurch gekennzeichnet, dass sie einzelfallbezogen und ersuchensabhängig ist, d.h. im Laufe einer Sachverhaltsermittlung ersucht ein Staat einen anderen Staat um bestimmte Informationen, die erforderlich sind, um einen Fall mit Auslandsberührung aufzuklären. Die letzten zwei Arten unterscheiden sich von der ersten dadurch, dass sie ersuchensunabhängig sind und die Auskünfte demzufolge ohne vorheriges Ersuchen eines Staates erteilt werden. Bei der Spontanauskunft übermittelt der erteilende Staat freiwillig eine Information, auf die er bei seiner Ermittlungstätigkeit zufällig gestoßen ist und welche er für potenziell erheblich für die Besteuerung des Empfangsstaates hält. Somit handelt es sich um eine ersuchensunabhängige Auskunft, die aus konkretem Anlass erteilt wird. Im Gegensatz dazu erfolgt die automatische Auskunft nicht einzelfallsbezogen, sondern bezieht sich auf die Übermittlung von zuvor abstrakt festgelegten Kategorien von Informationen. Hierunter fallen diejenigen Informationen, die für die ordnungsgemäße Durchführung der nationalen Besteuerung unentbehrlich sind und demgemäß regelmäßig erteilt werden müssen.

Nach diesen Erläuterungen und Unterscheidungen kann der automatische Informationsaustausch als eine Form der internationalen Amtshilfe definiert werden, welche aus der Übermittlung von bestimmten und im Vorfeld spezifizierten Informationen zwischen den Staaten besteht und ersuchensunabhängig, systematisch und periodisch zu erfolgen hat, und deren Zweck darin besteht, den nationalen Steuervollzug in Fällen mit Auslandsberührung sicherzustellen.

C. Historischer Überblick über die Entwicklung und die Rechtsgrundlage des Informationsaustauschs in Steuersachen

Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen entwickelte sich hauptsächlich durch Initiativen der OECD, welche auf die Schaffung entsprechender Rechtsgrundlagen auf internationaler Ebene abzielten und somit die für seine

14.11.2020); OECD, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol and the revised Explanatory Report, Paris 2010, Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by Protocol, Rz. 67, abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en (zuletzt abgerufen am 06.11.2020); dazu auch: *Bastos*, *Transparência*, 41 ff.; *Hendricks*, *Internationale*, 61 ff.; *Seer/Gabert*, in *StuW* 2010, 3 (12 ff.); *Schaumburg/et al.*, *Internationales*, Rz.22.79 ff.; *Xavier*, *Direito*, 665.

Umsetzung in nationales Recht notwendige Rechtsvereinheitlichung ermöglichen.¹⁰² Auch die Europäische Union spielte als supranationale Instanz eine wichtige Rolle bei der Ausarbeitung von Rechtsinstrumenten für den Austausch von Steuerinformationen zwischen ihren Mitgliedstaaten. Dieser Abschnitt beginnt mit einer Darstellung des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, führt fort mit dem Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch und der EU-Zinsrichtlinie und schließt mit dem FATCA ab. Dies sind die relevanten Rechtsgrundlagen, die der Etablierung eines globalen automatischen Austauschsystems von Finanzkonteninformationen vorausgingen. Zum Schluss dieses Abschnitts werden die heutigen Gegebenheiten in Deutschland und Brasilien verglichen.

I. Art. 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (OECD – MA)

Das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vom Einkommen und vom Vermögen (folgend: „das OECD-MA“) aus dem Jahre 1963 hat sich zu dem von den Ländern am häufigsten verwendeten Modell zur Zuweisung von Besteuerungsrechten im internationalen Bereich entwickelt, um Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden. Der zum Musterabkommen veröffentlichte Kommentar¹⁰³ ist bei der Auslegung und Anwendung des Abkommens behilflich. Speziell im Hinblick auf die Amtshilfe enthält das Musterabkommen seit seiner ersten Fassung in Art. 26 eine Klausel zu Amtshilfe und Informationsaustausch, welche historisch als die Hauptsäule des internationalen Austauschs von Steuerinformationen zwischen den

¹⁰² Vgl. *Hendricks*, Internationale, 72; *Rocha*, Troca, 86. Obwohl Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ebenfalls von der UNO entwickelt wurden, hat der Bearbeiter der vorliegenden Arbeit beschlossen, in Anbetracht der führenden Position der OECD im Hinblick auf den internationalen Standard für den Austausch von Steuerinformationen nur auf die von dieser internationalen Organisation entwickelten Modelle einzugehen.

¹⁰³ Die letzte Ausgabe des OECD-MA und dessen Kommentar wurde 2017 veröffentlicht, s. OECD, Model Tax Convention on Income on Capital: Condensed Version 2017, Paris 2017 (folgend OECD-MA 2017), abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (zuletzt abgerufen am 14.11.2020).

Staaten angesehen wird.¹⁰⁴ Die letzte Aktualisierung dieses Artikels wurde vom Rat der OECD am 27. Juli 2017 genehmigt.¹⁰⁵

1. Ausgestaltung

a. Gegenstand des Art. 26 des OECD-MA

Art. 26 Abs. 1 OECD-MA bestimmt, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sich verpflichten, steuerliche Informationen auszutauschen.¹⁰⁶ Es handelt sich ausschließlich um einen völkerrechtlichen Auskunftsanspruch, der nicht mit einer umfassenden Rechts- oder Amtshilfeklausel zu verwechseln ist.¹⁰⁷ Demzufolge umfasst er andere Verwaltungsmaßnahmen, wie z. B. die Zustellung oder die Vollstreckung, nicht. Der im Musterabkommen niedergelegte Informationsaustausch verfügt dennoch über einen breiten Anwendungsbereich, da er alle Informationen einschließt, die sowohl zum Zwecke der Durchführung des Abkommens – sog. „kleine Auskunfts-klausel“ – als auch zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung – sog. „große Auskunfts-klausel“ – voraussichtlich erheblich sind.¹⁰⁸ Diese Vorschrift stellt zudem eindeutig klar, dass die Steuern von Gebietskörperschaften des Vertragsstaates unter die Große Auskunfts-klausel fallen, soweit diese Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Obwohl in diesem Absatz nicht

¹⁰⁴ Vgl. *Czakert*, Neue Entwicklungen, 23; *Rocha*, Troca, 85 f.; *Schurowski*, Der automatische, 38. Vertiefend dazu in Deutschland: *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 1 ff.; in Brasilien: *Rocha*, Troca, 85 ff.

¹⁰⁵ „Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary“, Paris 2012, abrufbar unter: [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf) (zuletzt abgerufen am 03.11.2020).

¹⁰⁶ Gemäß *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 33, ist der Begriff der Information weit zu interpretieren. Er umfasse sowohl tatsächliche Gegebenheiten als auch rechtliche Verhältnisse. Darüber hinaus brauche sich die erbetene Auskunft auch nicht auf einen bestimmten Steuerpflichtigen und dessen Verhältnisse zu beziehen.

¹⁰⁷ Vgl. *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 2; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 30.

¹⁰⁸ *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 2. Der Begriff „große Auskunfts-klausel“ entstand als Gegensatz zum Begriff „kleine Auskunfts-klausel“, bezüglich Art. 26 des OECD-Musterabkommens, welcher bis 1976 die Erteilung von Auskünften ausschließlich zum Zweck der Durchführung der DBAs erlaubte. In der Fassung nach der Änderung im Jahr 1977 war die Informationserteilung auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten möglich (vgl. *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26, Rz. 64 f.; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 32). Zur historischen Entstehung des Art. 26 OECD-MA s. *Aumayr/Marchgraber*, in: SWI Nr. 5, 199 (200 ff.).

ausdrücklich vorgesehen, umfasst Art. 26 Abs. 1 derzeit alle Arten von Informationsaustausch: auf Ersuchen, automatisch und spontan.¹⁰⁹

b. Voraussetzung für den Informationsaustausch

Die einzige Voraussetzung für den Informationsaustausch ist, dass die voraussichtliche Erheblichkeit¹¹⁰ der ersuchten Auskunft für die Besteuerung des ersuchenden Staates vorliegt. Dadurch sollen die sog. „fishing expeditions“, d.h. Anfragen ins Blaue hinein, vermieden und somit ein Mindestmaß an Erforderlichkeit gewährleistet werden.¹¹¹ Anders gesagt müssen konkrete Anknüpfungspunkte vorhanden sein, um ein Auskunftersuchen zu begründen. Zu unterstreichen ist, dass nichtsdestotrotz nicht nur individualisierte Auskunftsbegehren, sondern auch Gruppenanfragen erlaubt sind, die eine Vielzahl von nicht unbedingt individuell bekannten Steuerpflichtigen betreffen. In diesem Fall müssen die Umstände und Fakten, welche hinreichenden Anlass für die Annahme einer Steuerhinterziehung oder -verkürzung begründen, ausführlich beschrieben und belegt werden, um zu zeigen, dass es sich um keine „fishing expeditions“ handelt.¹¹²

Art. 26 Abs. 4 sieht überdies vor, dass die Erteilung von Informationen nach dem Abkommen unabhängig von der Verwendbarkeit solcher Informationen für den Steuerzweck des erteilenden Staates ist, so dass dieser seine innerstaatlichen Befugnisse anwenden muss, um die ersuchten Auskünfte zu beschaffen.¹¹³

c. Auskunftsverweigerungsrecht

In Ansehung der Möglichkeit der Ablehnung eines Ersuchens sieht Art. 26 Abs. 3 vor, dass der Vertragsstaat von seiner Verpflichtung zum Informationsaustausch befreit ist,

¹⁰⁹ Vgl. OECD-MA 2017, Kommentar zu Art. 26, Rz. 9; dazu auch: *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 39.

¹¹⁰ Über die Bedeutung des Merkmals „voraussichtlich erheblich“, das in Art. 26 Abs. 1 OECD-MA verwendet wird, s. *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 34 ff. und *Rocha*, Troca, S. 91 ff.

¹¹¹ Vgl. OECD-MA 2017, Kommentar zu Art. 26, Rz. 5; vgl. auch *Bastos*, *Transparência*, 44; *Czakert*, *Neue Entwicklungen*, 24; *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 2, 34a f.; *Schurowski*, *Der automatische*, 39.

¹¹² Vgl. OECD-MA 2017, Kommentar zu Art. 26, Rz. 5.2; dazu auch: *Czakert*, *Neue Entwicklungen*, 24 f.

¹¹³ Dieser Absatz wurde 2005 eingeführt, s. *Changes to the Model Tax Convention*, durch den OECD-Ausschuss für Steuerangelegenheiten, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/33614065.pdf> (zuletzt abgerufen am 15.11.2020).

wenn die Erhebung oder die Übermittlung der entsprechenden Daten gegen seine Gesetze oder Verwaltungspraxis verstößt, wenn die Beschaffung der Informationen nach seinen Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren seines oder des anfragenden Staates nicht möglich ist, wenn die Erteilung der Informationen zu einer unbefugten Offenlegung von Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnissen oder Geschäftsverfahren führt oder seiner öffentlichen Ordnung (*Ordre public*) widerspricht.

Drei der im Kommentar zum OECD-MA erwähnten Aspekte des Auskunftsverweigerungsrechts der Vertragsstaaten sind hier hervorzuheben. Erstens werden im nationalen Recht vorgesehene Notifikationsgebote, die den Staat verpflichten, den Steuerpflichtigen vor der Weitergabe von Informationen zu benachrichtigen, von der OECD *cum grano salis* verstanden. Die OECD vertritt die Auffassung, dass ein solches Benachrichtigungsverfahren nicht dazu führen darf, dass ein wirksamer Informationsaustausch verhindert oder unangemessen verzögert oder die Erfolgsaussichten einer laufenden Ermittlungsarbeit beeinträchtigt werden.¹¹⁴ Des Weiteren soll die zulässige Verweigerung der Weitergabe von Informationen mit der Begründung, dass sie gegen die öffentliche Ordnung verstoße, extremen Fällen vorbehalten bleiben, z. B. wenn die Informationen für die Verfolgung aus politischen, rassistischen oder religiösen Gründen verwendet werden können.¹¹⁵ Zuletzt stellt die Tatsache, dass sich die Informationen im Besitz eines Finanzinstituts befinden, nach Art. 26 Abs. 5 keinen Grund für die Ablehnung der Erteilung dieser Informationen dar, da es sich hier nicht um Berufs- und Wirtschaftsgeheimnisse handelt.¹¹⁶ Mit anderen Worten spezifiziert Art. 26 Abs. 5 das Auskunfts-

¹¹⁴ Vgl. OECD- MA 2017, Kommentar zu Art. 26, Rz. 14.1; dazu auch: *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 39.

¹¹⁵ Ebd., Rz. 19.5; dazu auch: *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 39. Laut *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 112, besteht ein Verstoß gegen die öffentliche Ordnung, wenn die Erteilung der Auskünfte „mit den grundlegenden Wertungen des innerstaatlichen Rechts des ersuchten Vertragsstaates nicht zu vereinbaren wäre. Die Berufung auf den *Ordre public* ist ein Instrument zur Beseitigung rechtlicher Wertungswidersprüche in Extremfällen; sie ist daher nur in Ausnahmesituationen zulässig“ (Hervorhebung im Original). Zustimmend: *Czakert*, Neue Entwicklungen, 30.

¹¹⁶ Diese Änderung wurde vom OECD-Ausschuss für Steuerfragen am 01.06.2004 bewilligt, s. Changes to the Model Tax Convention, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/33614065.pdf> (zuletzt abgerufen am 05.11.2020). Nach *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rz. 132a, handelte es sich um eine rein klarstellende Änderung.

verweigerungsrecht des Art. 26 Abs. 3, wonach das Bankgeheimnis keinen Grund für die Nichterteilung der Auskünfte darstellt.¹¹⁷

d. Datenschutz und Zweckbestimmung

Hinsichtlich des Datenschutzes der ausgetauschten Informationen sieht Art. 26 Abs. 2 OECD-MA vor, dass die aufgrund des Abkommens auszutauschenden Informationen nach dem innerstaatlichen Recht des empfangenden Staates geheim zu halten sind.¹¹⁸

Die Informationen dürfen nur den Personen und Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich sein, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln in Bezug auf die in Art. 26 Abs. 1 vorgesehenen Steuern oder mit der Aufsicht über diese Personen oder Behörden befasst sind. Darüber hinaus dürfen solche Personen und Behörden die Informationen nur zu den in Art. 26 Abs. 1 vorgesehenen Zwecken benutzen.¹¹⁹ Laut diesem Absatz dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung nur offengelegt werden, soweit sie im Zusammenhang mit Steuer- oder Steuerstrafrecht stehen.¹²⁰

Art. 26 Abs. 2 kodifiziert das sog. „internationale Steuergeheimnis“¹²¹. Die Norm stellt Mindestanforderungen an den Schutz vor ungerechtfertigter Preisgabe der erteilten

¹¹⁷ Vgl. OECD-MA 2017, Kommentar zu Art. 26, Rz. 19.10; dazu auch: *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 128.

¹¹⁸ Im OECD-MA 2017, Kommentar zu Art. 26, Rz. 11, wird eindeutig festgestellt, dass die Wahrung der Geheimhaltung im Empfängerstaat eine Angelegenheit des innerstaatlichen Rechts ist und Sanktionen für Verstöße gegen diese Geheimhaltung im Empfängerstaat gemäß dem Straf- und Verwaltungsrecht dieses Staates verhängt werden.

¹¹⁹ Entsprechend OECD-MA 2017, Kommentar zu Art. 26, Rz. 12, dürfen die Informationen nur zu den im Abkommen festgelegten Zwecken und nicht nach innerstaatlichem Recht verwendet oder offengelegt werden, wie z. B. nach etwaigen Gesetzen zur Informationsfreiheit, die einen weitgehenden Zugang zu Regierungsdokumenten gewährleisten.

¹²⁰ Vgl. *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 85.

¹²¹ Vgl. *Czakert*, Neue Entwicklungen, 30; *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 78; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 49.

Informationen¹²², welche Vorrang vor dem innerstaatlichen Recht haben.¹²³ In Fällen, in denen die Geheimhaltungsvorschriften der beteiligten Staaten sehr unterschiedliche Schutzniveaus bieten, soll die abkommensgemäße Zweckbindung der Auskunft vereinbart werden, um einen angemessenen Schutz zu erreichen, der den Austausch von Informationen möglich macht.¹²⁴ Es ist jedoch zu betonen, dass es den Vertragsstaaten unabhängig von den nationalen Vorschriften strengstens untersagt ist, Informationen, die sie im Rahmen des Abkommens erhalten haben, ohne Genehmigung des Staates, der die Informationen zur Verfügung gestellt hat, an Drittstaaten weiterzugeben.¹²⁵

Ein weiterer wichtiger Punkt betrifft die Änderung des Art. 26 Abs. 2 im Jahr 2012¹²⁶, durch die im letzten Teil der Vorschrift eine „Weiterverarbeitungsklausel“ eingeführt wurde. Diese Klausel erlaubt die Weitergabe von Informationen für andere als die im Abkommen vorgesehenen Zwecke (nicht für steuerliche Zwecke), wenn diese Informationen für die genannten Zwecke nach dem Recht beider Staaten genutzt werden dürfen und die zuständige Behörde des informierenden Staates mit dieser Verwendung einverstanden ist. Definitionsgemäß unterliegen diese Informationen auch der in Art. 26 Abs. 2 Satz 1 vorgesehenen Geheimhaltungspflicht.¹²⁷

¹²² Vgl. *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 78 f. *Czakert*, Neue Entwicklungen, 29, behauptet zustimmend, dass völkerrechtlich jeder Vertragsstaat eines Abkommens mit einer Art. 26 OECD-MA entsprechenden Informationsaustauschklausel dazu verpflichtet sei, alle Voraussetzungen sowohl rechtlicher als auch tatsächlicher Art zu schaffen, die diese kategorische Zweckbestimmung der ausgetauschten Daten sicherstelle. Anders dagegen *Rocha*, Troca, S. 117, welcher bei der Prüfung der Anwendung des Art. 26 OECD-MA in der brasilianischen Rechtsordnung deren Vagheit mit dem Hinweis darauf kritisiert, dass der Wortlaut von Art. 26 Abs. 2 OECD-MA und der sonstigen Artikel zur Geheimhaltung der ausgetauschten Informationen in den anderen Musterabkommen der OECD keinen Anspruch auf Geheimhaltung gewähre, sondern lediglich feststelle, dass ihre Regeln nicht von dem abweichen, was im innerstaatlichen Recht der einzelnen Vertragsstaaten festgelegt sei; ähnlich dazu: *Santos*, in: RDTA 31 (2014), 117 (130).

¹²³ Vgl. *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rz. 134.

¹²⁴ Vgl. *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 82.

¹²⁵ Vgl. OECD- MA 2017, Kommentar zu Art. 26, Rz. 12.2.

¹²⁶ „Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary“, Paris 2012, abrufbar unter: [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf) (zuletzt abgerufen am 03.11.2020).

¹²⁷ Vgl. OECD-MA 2017, Kommentar zu Art. 26, Rz. 12.3.

2. Rechtliche Umsetzung in den beiden Vergleichsländern

a. Deutschland

In Deutschland sind gegenwärtig 96 Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in Kraft¹²⁸; das älteste dieser Abkommen wurde mit Frankreich im Jahr 1959 unterzeichnet¹²⁹. In der Regel enthalten diese Abkommen eine Auskunftsklausel, die dem Art. 26 OECD-MA recht ähnlich ist¹³⁰. Hierzu ist eine sehr interessante Initiative des deutschen Bundesfinanzministeriums zu erwähnen, das am 18.04.2013 eine Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Abk. DE-VG) veröffentlicht hat, die aus einem Musterabkommen und einem Protokoll besteht.¹³¹ Es handelt sich um ein wichtiges institutionelles Dokument, welches trotz fehlender rechtlicher Verbindlichkeit von der in Deutschland verfolgten Abkommenspolitik zeugt und den deutschen verfassungsrechtlichen Grenzen der Vereinbarung von Abkommen auf den Grund geht.¹³²

Für diese Arbeit ist Art. 25 Abs. 2 des deutschen Musterabkommens relevant, der dem Art. 26 des OECD-MA insgesamt entspricht, sowie Unterpunkt Nr. 6 des entsprechenden Protokolls. In Bezug auf die Zweckbestimmung geht Art. 25 DE-VG über Art. 26 Abs. 2 OECD-MA hinaus und bestimmt, dass die ausgetauschten Informationen ohne vorherige

¹²⁸ Vgl. Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2020, BMF-Schreiben vom 17. Januar 2020.

¹²⁹ Vgl. Gesetz zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern v. 21.07.1959 (BGBl. II, 1961, S. 397), in Kraft getreten am 04.11.1961 (Bek. v. 23.10.1961, BGBl. II, S. 1659), zuletzt geändert durch Zusatzabkommen vom 31.03.2015 (BGBl. II, S. 1335).

¹³⁰ Vgl. *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik, 2013, 52, 102; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 117 AO, Rz. 11, 32; *Schurowski*, Der automatische, 40. Zur Übersicht über die geschichtliche Entwicklung des internationalen Informationsaustauschs in Deutschland vgl. *Czakert*, Neue Entwicklungen, 14 ff., über die bestehenden deutschen DBA-Regelungen hinsichtlich des Art. 26 OECD vgl. *Engelschalk*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 26, Rz. 58, 86, 113, und *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 117 AO, Rz. 35 ff.

¹³¹ Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 22.08.2013 und Unterpunkt Nr. 6 des jeweiligen Protokolls, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (zuletzt abgerufen am 12.11.2020); dazu s. auch *Czakert*, Neue Entwicklungen, 30 ff.

¹³² Eingehend dazu: *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik, 2013.

Zustimmung der zuständigen Behörde des übermittelnden Staates verwendet werden dürfen, soweit sie zur Abwehr einer im Einzelfall bestehenden dringenden Gefahr für das Leben, die körperliche Unversehrtheit oder die persönliche Freiheit einer Person oder für bedeutende Vermögenswerte erforderlich sind und Gefahr im Verzug besteht. Darüber hinaus sind dem deutschen Musterabkommen durch das Protokoll (Unterpunkt Nr. 6) zusätzliche datenschutzrechtliche Klauseln beigefügt worden, um einen weiteren Schutz des Steuerpflichtigen zu gewährleisten.¹³³ Im Allgemeinen zielen diese Regelungen auf eine Begrenzung der erlaubten Nutzung der weitergegebenen steuerlichen Daten ab, damit die Daten nur mit der Erlaubnis Deutschlands außerhalb von Steuer- und Strafverfahren verwendet werden dürfen. Des Weiteren sieht Deutschland in Art. 25 Abs. 3 Nr. 3 seines Musterabkommens ein ausdrückliches Verwendungsverbot hinsichtlich der übermittelten Informationen vor, wenn der Vertragsstaat die Mindeststandards eines Rechtsstaats und insbesondere eines rechtsstaatlichen Menschenrechtsschutzes nicht erfüllt; denn diese Konzepte sind wesentliche Bestandteile der deutschen öffentlichen Ordnung. So wird zum Beispiel verhindert, dass die von Deutschland übermittelten Daten im Rahmen eines öffentlichen Gerichtsverfahrens oder einer Gerichtsentscheidung weitergegeben oder verwendet werden, wenn die Verhängung der Todesstrafe droht.¹³⁴ Dies ist Ausfluss von Art. 102 GG, der nicht nur die Todesstrafe in Deutschland verbietet, sondern auch eine grundlegende Wertentscheidung des Verfassungsgesetzgebers für den deutschen Staat darstellt, so dass dieser auch nicht an der Verhängung oder Vollstreckung einer Todesstrafe in einem anderen Staat mitwirken darf.¹³⁵

¹³³ Vgl. Czakert, Neue Entwicklungen, 30 ff.

¹³⁴ Vgl. zum Beispiel Art. 26 Abs. 3 Buchst. c des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Tunesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. II, 2018, S. 710): „Die von einem Vertragsstaat an den anderen Vertragsstaat übermittelten Informationen dürfen im anderen Vertragsstaat auch weiterhin nicht verwendet werden, wenn die Verwendung dieser Daten gegen die öffentliche Ordnung (*Ordre public*) des übermittelnden Staates verstößt. Zur öffentlichen Ordnung (*Ordre public*) zählt für die Bundesrepublik Deutschland insbesondere die Verhinderung der Verhängung und Vollstreckung der Todesstrafe. Soweit Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offengelegt werden, tragen die Vertragsstaaten Sorge dafür, dass diese Informationen nicht für ein Verfahren verwendet werden, in dem die Verhängung und Vollstreckung der Todesstrafe drohen“.

¹³⁵ Vgl. Czakert, Neue Entwicklungen, 32.

b. Brasilien

Derzeitig ist Brasilien Vertragspartei von 33 geltenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen¹³⁶, wobei das älteste 1967 mit Japan unterzeichnet wurde¹³⁷. Hinsichtlich Art. 26 OECD-MA ist anzumerken, dass Brasilien eine entsprechende Regelung bis vor kurzem nur mit erheblichen Einschränkungen in seine Abkommen übernommen hat.¹³⁸ Erstens enthielt die überwiegende Mehrheit der brasilianischen Doppelbesteuerungsabkommen (29) nur eine sog. „kleine Auskunfts Klausel“, so dass die brasilianische Informationshilfe langjährig nur auf diejenigen Steuern beschränkt war, die den Gegenstand des Abkommens bildeten.¹³⁹ Zweitens hat Brasilien sich in der Regel nicht verpflichtet, Informationen zu beschaffen und auszutauschen, wenn diese nicht für seine eigenen Steuerzwecke benötigt wurden.¹⁴⁰ Drittens war ein Verständnis vorherrschend, nach dem die vom erteilenden Staat zur Verfügung gestellten Daten nur für steuerliche Zwecke verwendet werden durften; demnach wäre eine Verwendung im Strafverfahren ausgenommen gewesen, so dass eine Unvereinbarkeit der brasilianischen Rechtsordnung mit Art. 26 Abs. 2 Satz 3 OECD-MA bestanden hätte.¹⁴¹ Viertens lehnte Brasilien mittels eines formellen Vorbehalts die Umsetzung des Art. 26 Abs. 5 OECD-MA ab und verweigerte dementsprechend die Übermittlung von Informationen, die sich bei einem Finanzinstitut befanden.¹⁴² Damals war der

¹³⁶ Vgl. *Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal* [Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung Brasiliens], abrufbar unter: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> (zuletzt abgerufen am 04.11.2020).

¹³⁷ DBA Brasilien – Japan v. 23.11.1967, gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 43 v. 23.11.1967 und in Kraft getreten am 31.12.1967 (Dekret Nr. 61.899 v. 14.12.1967). Es ist zu berücksichtigen, dass Brasilien vor dem Abkommen mit Japan ein DBA mit Schweden (17.09.1965) abgeschlossen hat (s. Gesetzesdekret Nr. 33/1966), welches jedoch am 25.04.1975 durch ein neues Abkommen zwischen den beiden Ländern abgelöst wurde (s. Gesetzesdekret v. 05.11.1975 und Dekret Nr. 77.053 v. 19.01.1976).

¹³⁸ Vgl. *Bastos*, *Transparência*, 39; *Cezaroti*, in: RDDT 219 (2014), 39 (46); *Oliveira, P. T. P.*, in: *Rev. PGFN* Nr. 3, 139 (150); eingehend dazu: *Rocha*, *Troca*, 129 ff.; *Tonelli Júnior*, *A troca*, 99 ff.

¹³⁹ Vgl. *Rocha*, *Troca*, 130.

¹⁴⁰ Ebd., 133.

¹⁴¹ Ebd., 161.

¹⁴² Vgl. *Godoy*, in: *Saraiva Filho/Guimarães*, *Sigilo*, 365 (366); *Valadão, M. A. P.*, in: *RDIET* 4 (2009), 1 (7). In Wirklichkeit enthielten die brasilianischen Abkommen keine ausdrückliche Regelung, die die Übermittlung von durch das Bankgeheimnis geschützten Daten untersagte. Entweder schwiegen die Abkommen zu diesem Thema, wie z.B. in Artikel 25 des mit Kanada geschlossenen Abkommens (s. Dekret Nr. 92.318 v. 23.01.1986), oder sie enthielten eine Regelung, die vorsah, dass Informationen von Finanzinstituten nur eingeholt werden konnten, sofern die verfassungsrechtlichen und gesetzlichen Einschränkungen beachtet wurden wie z. B. in Art. 25 Abs. 3 des mit Chile geschlossenen Abkommens

brasilianische Fiskus nach allgemein anerkannter Rechtsauffassung ohne richterliche Anordnung nicht befugt, auf Bankkontendaten zuzugreifen, da dies eine Grundrechtsverletzung darstelle.¹⁴³ Schließlich ist anzumerken, dass mit Ausnahme des mit Portugal geschlossenen Abkommens¹⁴⁴ kein anderes brasilianisches DBA einen automatischen Informationsaustausch vorsah. Insgesamt war der Umfang des brasilianischen Informationsaustauschs sehr reduziert.¹⁴⁵

Erst zu Beginn dieses Jahrhunderts hat sich der Wortlaut der Informationsaustauschklausel in den brasilianischen DBAs allmählich der heutigen Fassung des Art. 26 OECD-MA angenähert. Die in Art. 26 Abs. 1 vorgesehene „große Auskunftsklausel“ wurde von Brasilien erstmals in dem mit Mexiko abgeschlossenen DBA aus dem Jahr 2003 übernommen.¹⁴⁶ Die in Art. 26 Abs. 4 verankerte Verpflichtung zur Beschaffung von Informationen, die für die Steuerzwecke des ersuchten Staates nicht benötigt werden, erschien erstmals in dem mit Chile im Jahr 2001 vereinbarten DBA.¹⁴⁷ Der Vorbehalt, Informationen unter Berufung auf das Bankgeheimnis zu verweigern, wurde erst bei dem Treffen des Globalen Forums für Transparenz und Informationsaustausch der OECD, das 2009 in Mexiko stattfand, zurückgezogen.¹⁴⁸ Zur Erteilung von Finanzkonteninformationen gemäß Art. 26 Abs. 5 OECD-MA hat sich Brasilien erstmals

(s. Dekret Nr. 4.582 v. 02.10.2003). In beiden Fällen wurden die Bestimmungen so ausgelegt, dass die brasilianischen Steuerbehörden keine Bankauskünfte erteilen durften, wenn keine richterliche Anordnung dazu vorlag.

¹⁴³ Dazu unten Zweiter Teil C. II.

¹⁴⁴ S. Art. 26 Abs. 3 DBA Brasilien-Portugal, gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 4.012 v. 13.11.2001, in Kraft getreten am 14.11.2001 (Dekret Nr. 4.012 v. 13.11.2001).

¹⁴⁵ Sowohl *Santos*, in: RDTA 31 (2014), 117 (129), wie auch *Tonelli Júnior*, *A Troca*, 101, argumentieren, dass die Diskrepanz zwischen Art. 26 OECD-MA und den Informationsaustauschklauseln der brasilianischen DBAs darauf zurückzuführen ist, dass die brasilianischen Abkommen noch vor den von der OECD ab 2005 in Art. 26 OECD durchgeführten Änderungen entstanden sind. Dies ist eine recht vereinfachende Erklärung, die unberücksichtigt lässt, dass der brasilianische Staat anscheinend nicht daran interessiert ist, seine DBAs zu aktualisieren, um auf diese Weise wertvolle Informationen zur Durchsetzung seiner Steuergesetze erhalten zu können; dies, in Verbindung mit anderen vom Staat auferlegten Beschränkungen, wie z.B. der Weigerung, unter das Bankgeheimnis fallende Informationen zur Verfügung zu stellen, belegt ein anhaltendes Desinteresse Brasiliens an einem effektiven Informationsaustausch zu Steuerzwecken.

¹⁴⁶ Vgl. Art. 26 Abs. 1 des DBA Brasilien – Mexico v. 25.09.2003, gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 6000 v. 26.12.2006, in Kraft getreten am 30.11.2006 (Dekret Nr. 6.000 v. 26.12.2006).

¹⁴⁷ Vgl. Art. 25 Abs. 4 des DBA Brasilien – Chile v. 03.04.2001, gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 4.582 v. 02.10.2003, in Kraft getreten am 24.07.2003 (Dekret Nr. 4.852 v. 02.10.2003).

¹⁴⁸ Vgl. *Rocha*, *Troca*, 133.

in dem mit der Türkei im Jahr 2010 geschlossenen Abkommen verpflichtet.¹⁴⁹ Erst ab diesem Zeitpunkt wurde in den brasilianischen Abkommen in der Regel der volle Wortlaut des Art. 26 OECD-MA übernommen.¹⁵⁰

II. Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch

Trotz der mit dem Mustervertrag zur Vermeidung von Doppelbesteuerung verfolgten Bestrebungen der OECD, den Informationsaustausch für Steuerzwecke zu implementieren, war die Wirksamkeit des Mustervertrags im Allgemeinen noch sehr eingeschränkt. Dazu haben zwei Faktoren beigetragen. Zunächst war das OECD-MA als bilaterales Abkommen konzipiert, so dass ein Informationsaustausch mit mehr als zwei Staaten nicht vorgesehen war. Um ein umfassendes Netz für den Informationsaustausch zu bilden, sollte der betreffende Staat mit jedem Land einzelne Abkommen unterzeichnen. Zum Zweiten ist das OECD-MA zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in der Tat ein Vertrag zur Regelung des materiellen Steuerrechts, der vor allem darauf abzielt, Regeln für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen souveränen Staaten zu vereinbaren. In diesem Zusammenhang stellte der Informationsaustausch lediglich einen Nebenpunkt des Abkommens dar, dessen Umsetzung ausschließlich von dem Interesse der Staaten an der Vermeidung der materiellen Doppelbesteuerung abhing. Insofern schränkte das mangelnde Interesse an einem Informationsaustausch bzw. die Uneinigkeit der Vertragspartner die Möglichkeiten der Informationshilfe letztlich erheblich ein.¹⁵¹ Aufgrund des bilateralen Status des OECD-MA und des Fehlens eines eigenständigen spezifisch auf den Informationsaustausch zugeschnittenen Musterabkommens, war es daher zu schwierig, ein globales Netzwerk für den zwischenstaatlichen Informationsaustausch aufzubauen. Folglich gab es lange Zeit kein

¹⁴⁹ Vgl. Art. 26 Abs. 5 des DBA Brasilien – Türkei, gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 8.140 v. 14.11.2013, in Kraft getreten am 18.11.2013 (Dekret Nr. 8.140 v. 14.11.2013).

¹⁵⁰ Später wurde Art. 26 OECD-MA in vollem Umfang in das mit Venezuela geschlossene Abkommen übernommen (s. Dekret Nr. 8.336 v. 12.11.2014) sowie mittels eines Änderungsprotokolls in die Abkommen mit Südafrika (s. Dekret Nr. 9.559 v. 12.11.2018), Argentinien (s. Dekret Nr. 9.482 v. 27.08.2018), Südkorea (s. Dekret Nr. 9.572, v. 21.11.2018), Indien (s. Dekret Nr. 9.219 v. 04.12.2017) und Norwegen (s. Dekret Nr. 9.966 v. 08.08.2019) eingefügt.

¹⁵¹ Selbstverständlich stand es den Staaten frei, Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen zu schließen. Tatsache ist jedoch, dass die internationale Praxis auf den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen ausgerichtet war und es bis dahin kein Musterabkommen für den Informationsaustausch mit breiter internationaler Akzeptanz gab.

wirksames internationales Instrument zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug.

Dieses Szenario begann sich zu ändern, als die OECD den Bericht „Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue“ veröffentlichte; in diesem wurde anerkannt, dass das Fehlen eines effektiven Informationsaustauschs und der Mangel an Transparenz zu den Hauptursachen wettbewerbsschädlicher Steuerpraktiken und der Existenz von Steueroasen gehörten.¹⁵² Seitdem bilden der Informationsaustausch und die Bekämpfung der mangelnden Transparenz der Rechtsordnungen, insbesondere der Steueroasen, einen Schwerpunkt der Arbeit der OECD.¹⁵³ Als Antwort auf diese Diagnose wurde im Jahr 2002 im Rahmen des „OECD’s Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information“ ein neues Musterabkommen entwickelt, das sog. „Tax Information Exchange Agreement“ (folgend: „das TIEA“)¹⁵⁴, dessen Ziel die Verhinderung schädlicher Steuerpraktiken durch einen effektiven Informationsaustausch war.¹⁵⁵ Das neue Musterabkommen ist ein internationales Rechtsinstrument, das den Informationsaustausch ohne Abschluss eines DBA ermöglicht und ein riesiges Informationsspektrum umfasst, darunter Auskünfte von Banken. Laut *Czakert* wurden bis 2017 bereits mehr als 1.000 bilaterale Abkommen auf Basis des TIEA-Modells unterzeichnet.¹⁵⁶

1. Ausgestaltung

Das Modell wurde so konzipiert, dass es als Grundlage sowohl für bilaterale als auch für multilaterale Verträge dienen kann.¹⁵⁷ Ursprünglich wurde es ausschließlich für den Informationsaustausch auf Ersuchen geschaffen, der das Vorliegen eines konkreten Falles und die entsprechende Begründung des ersuchenden Staates voraussetzte. Im Jahr 2015 hat der OECD-Ausschuss für Steuerfragen ein Zusatzprotokoll bewilligt, das

¹⁵² Vgl. OECD, Harmful Tax Competition– An Emerging Global Issue, 1998, 23, 27; abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en (zuletzt abgerufen am 28.09.2020).

¹⁵³ Vgl. Santos, in: RDTA 31 (2014), 117 (120 f.); Xavier, Direito, 245.

¹⁵⁴ OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters und Kommentar (folgend OECD-TIEA); abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (zuletzt abgerufen am 05.11.2020).

¹⁵⁵ Vgl. OECD-TIEA, Kommentar zur Präambel, Rz. 1.

¹⁵⁶ Vgl. Czakert, Neue Entwicklungen, 38.

¹⁵⁷ Vgl. OECD-TIEA, Kommentar zu Art. 5, Rz. 5.

nunmehr die Möglichkeit des automatischen Informationsaustauschs und der Spontanauskünfte in den TIEAs vorsah.¹⁵⁸ Darüber hinaus enthält das Musterabkommen Regelungen, die Art. 26 OECD-MA inhaltlich ähneln; so z. B. Art. 5 Abs. 4 Buchst. a, welcher die Verpflichtung der Vertragspartei zur Bereitstellung von Informationen auch dann vorsieht, wenn diese von Finanzinstituten gehalten werden, Art. 7, in dem das Auskunftsverweigerungsrecht der Staaten begründet wird, und Art. 8, in dem die Vertraulichkeit der ausgetauschten Daten behandelt wird.¹⁵⁹

2. Rechtliche Umsetzung in den beiden Vergleichsländern

a. Deutschland

Deutschland ist gegenwärtig Vertragspartner von 27 geltenden Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Informationsaustauschs¹⁶⁰, welche größtenteils dem von der OECD erarbeiteten Modell folgen.¹⁶¹ Es ist anzumerken, dass Deutschland bzw. sein Rechtsvorgänger das Deutsche Reich schon vor der Einführung des TIEA-Modells ein Abkommen zur Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen mit Österreich (1922) abgeschlossen hatte, sowie ähnliche Verträge mit Schweden (1922), Finnland (1935) und Italien (1938).¹⁶² Seit der Veröffentlichung des TIEA durch die OECD wurden die meisten der Abkommen über den Informationsaustausch mit Steueroasenstaaten geschlossen, mit denen Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen hat.¹⁶³ Es ist zu betonen, dass die deutschen Abkommen zwar nur die Auskunftserteilung auf Ersuchen vorsehen und die Möglichkeiten des spontanen oder automatischen Austauschs nicht abdecken.¹⁶⁴ Sie umfassen jedoch eine breite Spanne von Abgaben: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer,

¹⁵⁸ Vgl. Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA – OECD, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf> (zuletzt abgerufen am 05.11.2020).

¹⁵⁹ Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 43.

¹⁶⁰ Vgl. Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2020, BMF-Schreiben vom 17. Januar 2020.

¹⁶¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.2015, 1; Schurowski, Der automatische, 45.

¹⁶² Zur historischen Entwicklung der Rechtsgrundlage der internationalen Informationshilfe in Deutschland s. Hendricks, Internationale, 67 ff. Dazu auch: Czakert, Neue Entwicklungen, 14 ff.

¹⁶³ Vgl. Schaumburg/et al., Internationales, Rz. 22.99.

¹⁶⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.2015, 1; Czakert, Neue Entwicklungen, 41, Schaumburg/et al., Internationales, Rz. 22.100; Schurowski, Der automatische, 45.

Vermögensteuer, Umsatzsteuer, Versicherungssteuer, Erbschaftsteuer.¹⁶⁵ Darüber hinaus umfassen die von Deutschland geschlossenen TIEA mittels des bereits erwähnten Protokolls auch einen zusätzlichen Datenschutz für die im Rahmen des internationalen Informationsaustauschs übermittelten Steuerdaten.¹⁶⁶

b. Brasilien

Brasilien besitzt kein bedeutendes Abkommensnetz auf dem Gebiet des steuerlichen Informationsaustauschs.¹⁶⁷ Es gibt nur vier Verträge, die seit 2013 mit den Vereinigten Staaten¹⁶⁸, dem Vereinigten Königreich¹⁶⁹, den Jersey-Inseln¹⁷⁰ und der Schweiz¹⁷¹ abgeschlossen wurden. Im Hinblick auf die Formen des Auskunftsverkehrs sehen alle diese Abkommen in ihrem Art. 5 nur die Auskunft auf Ersuchen vor, mit Ausnahme des Abkommens mit dem Vereinigten Königreich, das in seinem Art. 6 ebenfalls die Spontanauskunft vorsieht. Ein automatischer Informationsaustausch ist in keinem dieser Abkommen vorgesehen. Mit Ausnahme des Abkommens mit den Jersey-Inseln decken die Abkommen die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Industrieproduktsteuer, Steuer auf Kredit-, Versicherungs-, Währungs- und Finanzoperationen, Grundsteuer auf ländliche Anwesen, den Beitrag zur Finanzierung des Gesundheitswesens, der Sozialversicherung und der Sozialarbeit und den Beitrag auf den Nettogewinn juristischer Personen (Art. 3 Abs. 1 Buchst. b) ab. Sie folgen im Wesentlichen dem TIEA-OECD-Modell einschließlich der Übernahme des Art. 5 Abs. 4 Buchst. a, in dem die Verpflichtung zur Übermittlung von Informationen festgelegt wird, wenn sich diese im Besitz eines Finanzinstituts befinden; diese Rechtslage spiegelt die brasilianische Rechtsordnung seit der Veränderung ihrer Einstellung zum Bankgeheimnis zu Beginn des letzten Jahrzehnts wider.

¹⁶⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.2015 (1).

¹⁶⁶ Vgl. *Czakert*, Neue Entwicklungen, 30 ff.

¹⁶⁷ Zur historischen Entwicklung der Rechtsgrundlage der internationalen Informationshilfe in Brasilien s. *Rocha, Troca*, 129 ff.

¹⁶⁸ Gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 211/2013.

¹⁶⁹ Gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 177/2018.

¹⁷⁰ Gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 180/2018

¹⁷¹ Gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 176/2018.

III. Europarechtliche Regelungen zum Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten

1. Überblick

Innerhalb der Europäischen Union konkretisierte sich der Informationsaustausch in Steuersachen in den 1970er Jahren mit der Einführung der Beitreibungsrichtlinie 76/308/EWG v. 15.03.1976¹⁷² – heute in der EU-Beitreibungsrichtlinie v. 16.03.2010¹⁷³ aufgegangen – und der EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG v. 19.12.1977¹⁷⁴ – heute die EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU v. 15.02.2011¹⁷⁵ –, die alle ordnungsgemäß in deutsches Recht umgesetzt worden sind.¹⁷⁶ Im Rahmen der Umsatzsteuer hat die Europäische Union mit der Einführung der Mehrwertsteuer-Zusammenarbeitsverordnung 1798/2003/EG v. 07.10.2003¹⁷⁷, ersetzt durch die Mehrwertsteuer-Zusammenarbeitsverordnung 904/2010/EU v. 07.10.2010¹⁷⁸, eine eigene, unmittelbar in den Mitgliedstaaten anwendbare Regelung verabschiedet. Seitdem verfügt die Europäische Union über ein sehr fortschrittliches System zum Austausch von Steuerinformationen im Bereich der direkten Steuern.¹⁷⁹ In Ergänzung zu diesen Gemeinschaftsrechtsakten wird im Folgenden angesichts des Gegenstands dieser Arbeit auf die Europäische Zinsrichtlinie näher eingegangen.

2. Die Zinsrichtlinie der Europäischen Union

2003 erließ die Europäische Union zum Zweck der Sicherung der Besteuerung von Zinserträgen natürlicher Personen die sog. Zinsrichtlinie.¹⁸⁰ Im Mittelpunkt stand die effektive Erfassung grenzüberschreitender Zinszahlungen durch die nationalen Finanzverwaltungen zur Vermeidung der mit dem europäischen Binnenmarkt unvereinbaren

¹⁷² ABl. EG Nr. L 73 v. 19.03.1976 S. 18.

¹⁷³ ABl. EU 2010 Nr. L 84, S. 1.

¹⁷⁴ ABl. EG Nr. L 336.

¹⁷⁵ ABl. EU L 64/1 v. 11.03.2011.

¹⁷⁶ Vgl. EG-Beitreibungsgesetz v. 10.08.1979 (BGBl. I, 1979, S. 1429); EU-Beitreibungsgesetz v. 07.12.2011 (BGBl. I, 2011, S. 2592); EG-Amtshilfe-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I, 2011, S. 2592); EU-Amtshilfegesetz v. 26.06.2013 (BGBl. I, 2013, S. 1809).

¹⁷⁷ ABl. EU Nr. L 264 S. 1.

¹⁷⁸ ABl. EU Nr. L 268 S. 1.

¹⁷⁹ Vgl. *Seer/Gabert*, in *StuW* 2010, 3 (4).

¹⁸⁰ Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 03.06.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (ABl. L 157/38 v. 26.06.2003).

Verzerrungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten. Damals gab es in der Europäischen Union erhebliche Schwierigkeiten mit dem Vollzug der Besteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen. Mangels einer Koordinierung der nationalen Systeme konnten die Steuerpflichtigen die Besteuerung von in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Zinserträgen im Staat ihres Wohnsitzes umgehen.¹⁸¹ Zur Bewältigung dieses Problems wurde mit der in Rede stehenden Richtlinie auf innovative Weise ein Informationsaustausch hinsichtlich Zinszahlungen im ganzen Gemeinschaftsraum eingeführt. Zum ersten Mal seit 2005¹⁸² wurde ein automatischer und multilateraler Austausch ermöglicht.¹⁸³ Somit konnten die Ansässigkeitsstaaten der Steuerpflichtigen die grenzüberschreitenden Zinszahlungen innerhalb der Europäischen Union erfassen, um sie nach dem entsprechenden nationalen Gesetz zu versteuern. Durch die Richtlinie 2015/2060 des Rates der EU vom 10.11.2015¹⁸⁴ wurde die Zinsrichtlinie aufgehoben. In der Tat war sie entbehrlich geworden, da ihr Gegenstand nunmehr von der Amtshilferichtlinie 2014/107/EU des Rates von 16.12.2014 erfasst war.¹⁸⁵

a. Ausgestaltung

Art. 8 der Zinsrichtlinie statuierte eine Verpflichtung der Zahlstellen, der Steuerbehörde ihres Sitzstaates Auskunft über alle Zinsen zu geben, die an einen wirtschaftlichen Eigentümer mit steuerlichem Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt wurden. Die in Art. 4 enthaltene Definition der Zahlstelle war sehr weit gefasst und bezog sich insbesondere auf Finanzinstitute. Der Begriff „Wirtschaftliche Eigentümer“ umfasste seinerseits nach Art. 2 jede natürliche Person, die eine Zinszahlung vereinnahmt oder zu deren Gunsten eine Zinszahlung erfolgt. Die zu identifizierenden und von den nationalen Finanzverwaltungen zu übermittelnden Informationen waren nach Art. 8 Identität, Wohnsitz, Kontonummer des wirtschaftlichen Eigentümers, sowie die Art und die Höhe des Zinsertrags. Gemäß Art. 9 waren die gemeldeten Auskünfte mindestens einmal jährlich automatisch der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaates des wirtschaftlichen Eigentümers zu melden.

¹⁸¹ Vgl. Erwägung Nr. 5 der Richtlinie 2003/48/EG.

¹⁸² Die Zinsrichtlinie trat gemäß ihrem Art. 17 Abs. 2 am 01.01.2005 in Kraft.

¹⁸³ Vgl. *Schurowski*, Der automatische, 51.

¹⁸⁴ ABl. EU Nr. L 111 50.

¹⁸⁵ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 5 Amtsrichtlinie 2014/107/EU.

Zwar war die Zinsrichtlinie weder auf Zinszahlungen, die von außerhalb der Europäischen Union stammten, noch auf Zinszahlungen an juristische Personen und bestimmte Einrichtungen oder Rechtsvereinbarungen anwendbar und daher ein eher eingeschränktes Instrument zur weltweiten Bekämpfung von Steuerhinterziehung;¹⁸⁶ es muss jedoch dennoch anerkannt werden, dass sie zweifellos eine Vorreiterrolle für die Implementierung des globalen automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten eingenommen hat.¹⁸⁷ Dies war die erste internationale Erfahrung mit dem automatischen und multilateralen Austausch von Finanzkonteninformationen.

b. Rechtliche Umsetzung im Deutschland

Durch die Zinsinformationsverordnung (ZIV)¹⁸⁸ wurde der in der Zinsrichtlinie vorgesehene Informationsaustausch in das deutsche Recht umgesetzt. Damit wurde den deutschen Finanzinstituten die Verpflichtung auferlegt, dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) Auskünfte über bestimmte Zinszahlungen (§ 6 ZIV) und die Identifikation des entsprechenden Kontoinhabers zu melden (§ 8 ZIV). Die Datenübermittlung hatte bis zum 31. Mai des Jahres zu erfolgen, das auf das Jahr des Zuflusses folgte (§ 8 Satz 2 ZIV). Die gemeldeten Informationen wurden vom BZSt jährlich an die Steuerbehörden desjenigen Mitgliedstaates, in dem der wirtschaftliche Eigentümer ansässig war, übermittelt (§ 9 Abs. 1 ZIV).

IV. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)

Im Jahr 2010 verabschiedete der US-Kongress als Reaktion auf den Steuerhinterziehungsskandal der Schweizer Bank UBS, die ihren Kunden mittels Offshore-Firmen zu massiver Steuerhinterziehung verholfen hatte, ein neues Gesetz namens „Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA“¹⁸⁹ mit dem Zweck, von ausländischen

¹⁸⁶ Vgl. *Hey/Heilmeier*, in: ITP @ 20 [1996 – 2016], 239 (245 f.).

¹⁸⁷ Vgl. *Schurowski*, Der automatische, 51.

¹⁸⁸ Zinsinformationsverordnung v. 26.01.2004 (BGBl. I, 2004, S. 128; 2005, S. 1695), zuletzt geändert am 05.11.2007 (BGBl. I, 2007, S. 2562).

¹⁸⁹ Der FATCA ist eine Gesetzesänderung, die im Rahmen des „Hiring Incentives to Restore Employment Act of 2010, Pub. L. 111-147 (H.R. 2847)“ v. 18.03.2010 auf den Weg gebracht wurde, und durch die „chapter 4, Taxes to enforce reporting certain foreign Accounts“ [Steuer zur Durchsetzung von Meldepflichten bei bestimmten Auslandskonten], bestehend aus §§ 1471-1474, im „Subtitle A“ des „U.S. Internal Revenue Code“ eingeführt wurde. Zum Überblick über den FATCA s. *Bastos*, *Transparência*, 68 ff.; eingehend dazu: *Teixeira*, in: *Rocha/Torres, Direito*, 53, 57 ff.

Finanzinstituten die Finanzkonteninformationen amerikanischer Steuerpflichtiger zu erlangen.¹⁹⁰ Ziel war die Bekämpfung der Steuerhinterziehung mittels Kenntnis und Zugriff auf die Bankkonten unehrlicher Steuerzahler, die ihr Vermögen im Ausland versteckten.¹⁹¹ Trotz der unilateralen Vorgehensweise der Vereinigten Staaten diente die Verabschiedung des FATCA als entscheidender Anstoß für die Entwicklung eines weltweiten Informationsaustauschsystems: wie im Folgenden gezeigt wird, koordinierte die internationale Gemeinschaft vom FATCA ausgehend die Anstrengungen, um einen universellen Standard des internationalen Informationsaustauschs sowie entsprechende Instrumente zu schaffen, die den automatischen Austausch von Finanzkontendaten ermöglichen würden.¹⁹²

1. Ausgestaltung

Unter Ausübung ihres politischen und wirtschaftlichen Einflusses verpflichten die Vereinigten Staaten seit 2014¹⁹³ Finanzinstitute mit Sitz außerhalb der Vereinigten Staaten einseitig dazu, dem *Internal Service Revenue* die Finanzkonteninformationen, inklusive Kontostand oder -wert¹⁹⁴, bezüglich der „United States accounts“¹⁹⁵ automatisch mitzuteilen. Es handelt sich um Konten, deren Inhaber „specified US persons“¹⁹⁶ (Steuerinländer im Sinne des FATCAs) oder „US owned foreign entities“¹⁹⁷ (ausländisches Rechtsgebilde mit US-Eigentümer) sind. Die Nichteinhaltung dieser Anforderungen wird schwer sanktioniert: sie zieht eine Strafsteuer von 30 % auf die in den USA erzielten Erträge des ausländischen Finanzinstituts nach sich, die von den amerikanischen auszahlenden Stellen einzubehalten und an das IRS zu entrichten ist.¹⁹⁸

¹⁹⁰ Vgl. Hey/Heilmeier, in: ITP @ 20 [1996 – 2016], 239 (241); Schurowski, Der automatische, 33.

¹⁹¹ Vgl. Teixeira, in: Rocha/Torres, Direito, 53 (57).

¹⁹² Vgl. Seer/Wilms, in: StuW 2015, 118 (119).

¹⁹³ Vgl. Revised Timeline and Other Guidance Regarding the Implementation of FATCA – Notice 2013-43 v. 12.3.2013, S. 6 ff., abrufbar unter: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-13-43.pdf> (zuletzt abgerufen am 06.11.2020).

¹⁹⁴ Vgl. 26 U.S.C. § 1471 (c) (1) (C).

¹⁹⁵ Vgl. 26 U.S.C. § 1471 (d) (1) (A).

¹⁹⁶ Der Begriff bezieht sich auf alle in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Personen; dies schließt in den Vereinigten Staaten die US-Bürger, die in den USA ansässigen natürlichen Personen und auch die dort ansässigen juristischen Personen, ausgenommen der in 26 U.S.C. § 1473 (3) vorgesehenen Subjekte, ein.

¹⁹⁷ Vgl. 26 U.S.C. § 1471 (d) (3). Es handelt sich um ausländische Rechtsgebilde mit mindestens einem wesentlich beteiligten US-Eigentümer.

¹⁹⁸ Vgl. 26 U.S.C. § 1471 (a).

Darüber hinaus wird auch der sog. „recalcitrant account holder“, d. h. der Kontoinhaber, der bei der Identifizierungspflicht der Bank nicht mitwirkt, mit einer ähnlichen Sanktion geahndet.¹⁹⁹

Noch 2010 kündigten die Vereinigten Staaten, Frankreich, Deutschland, Italien, Spanien und das Vereinigte Königreich in einem „Joint Statement“²⁰⁰ an, dass sie gemeinsam ein intergouvernementales Modell für die Umsetzung des FATCA entwickeln würden; Ziel war es, die von Finanzinstituten zu beachtenden Regeln international zu vereinheitlichen und zu vereinfachen sowie einen gemeinsamen Ansatz zu entwickeln, der einen gegenseitigen und automatischen Austausch von Bankinformationen zwischen den Ländern, die dem FATCA beitreten, ermöglicht.²⁰¹ Aus dieser gemeinsamen Arbeit resultierte das sog. „Intergovernmental Agreement“ (IGA), welches fortan als Grundlage für den Abschluss internationaler Abkommen zwischen den USA und anderen Staaten diene.

Es wurden zwei IGA-Modelle entwickelt.²⁰² Der grundlegende Unterschied zwischen ihnen ist die Art und Weise, in der die Übermittlung der auszutauschenden Finanzkonteninformationen erfolgt. Nach dem sogenannten „IGA-Model 1“ melden die Finanzinstitute die Daten an die inländische Steuerbehörde, die sie wiederum an die US-Steuerbehörde weiterleitet.²⁰³ Im Rahmen des „IGA-Model 2“ erfolgt die Mitteilung direkt von dem ausländischen Finanzinstitut an die US-Steuerbehörde.²⁰⁴ Mit dem Abschluss des internationalen Abkommens werden die Finanzinstitute der Vertragsstaaten als „teilnehmend“ betrachtet und sie unterliegen daher nicht mehr der

¹⁹⁹ Vgl. 26 U.S.C. § 1471 (b)(1)(D) und (F).

²⁰⁰ Joint Statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom regarding an intergovernmental approach to improving international tax compliance and implementing FATCA, abrufbar unter: <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/020712%20Treasury%20IRS%20FATCA%20Joint%20Statement.pdf> (zuletzt abgerufen am 05.11.2020).

²⁰¹ Gemäß *Czakert*, Neue Entwicklungen, 54, war der Auslöser für die Initiative der fünf großen europäischen Staaten die Tatsache, dass die von den USA verabschiedeten neuen Gesetze das Potenzial hatten, den durch die nationalen Gesetze dieser Länder garantierten Datenschutz zu verletzen.

²⁰² Vgl. die offiziellen IGA-Modelle und deren Varianten unter: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act#ModelAgreements> (zuletzt abgerufen am 05.11.2020).

²⁰³ Vgl. Art. 4 Abs. 1 Buchst. A, Model 1A IGA Reciprocal, abrufbar unter: <https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-6-6-14.pdf> (zuletzt abgerufen am 05.11.2020).

²⁰⁴ Vgl. Art. 2 IGA-Modell 2, abrufbar unter: <https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Model-2-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-6-6-14.pdf> (zuletzt abgerufen am 05.11.2020).

Steuersanktion von 30 % auf ihre amerikanischen Einkünfte.²⁰⁵ Bisher haben 113 Länder derartige „FATCA-Abkommen“²⁰⁶ unterzeichnet; unter diesen Ländern sind auch Deutschland und Brasilien, wie im Folgenden erläutert wird.

2. Rechtliche Umsetzung in den beiden Vergleichsländern

a. Deutschland

Wie bereits erwähnt, war Deutschland eines der Länder, die direkt an der Ausarbeitung des „Intergovernmental Agreement“ beteiligt waren, das den Abschluss internationaler Abkommen zur Umsetzung des FATCA ermöglichte. Am 31.05.2013 wurde das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen (FATCA-Abkommen)²⁰⁷ unterzeichnet, welches durch das Zustimmungsgesetz vom 16.10.2013 in nationales Recht umgesetzt wurde. Das Abkommen selbst ist am 11. Dezember 2013 in Kraft getreten.²⁰⁸ Es wurde das „IGA-Modell 1“ übernommen, so dass der Austausch von Bankinformationen immer über das Internal Revenue Service und das Bundeszentralamt für Steuern erfolgt (BZSt). Hinsichtlich des Datenschutzes verweist Art. 3 Abs. 7 des FATCA-Abkommens auf die Regeln des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung²⁰⁹. Die praktischen Aspekte des automatischen Austauschs von Bankkonteninformationen mit den USA wurden in Deutschland durch die Verordnung zur Umsetzung der Verpflichtungen aus dem FATCA-Abkommen (FATCA-USA-Umsetzungsverordnung) geregelt.²¹⁰

²⁰⁵ Vgl. Art. 4 Abs. 1 IGA-Model 1 und Art. 3 Abs. 1 IGA-Model 2.

²⁰⁶ Vgl. FATCA Agreements and Understandings in Effect by Jurisdiction, abrufbar unter: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act#ModelAgreements> (zuletzt abgerufen am 05.11.2020).

²⁰⁷ BGBl. II, 2013, S. 1363.

²⁰⁸ Ebd.

²⁰⁹ Vgl. Gesetz v. 01.06.2006 (BGBl. II, 2016, 1184).

²¹⁰ BGBl. I, 2014, S. 1222.

b. Brasilien

Brasilien unterzeichnete am 23.05.2013 das Abkommen zwischen der Föderativen Republik Brasilien und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Verbesserung der internationalen Steuerehrlichkeit und Umsetzung des FATCA. Dieses ist in Brasilien durch Gesetzesdekret Nr. 146/2015 gebilligt worden und am 26.06.2015 in Kraft getreten.²¹¹

Die beiden beteiligten Länder haben sich für das „IGA-Modell 1“ entschieden, so dass der Informationsaustausch zentral über die jeweiligen Finanzverwaltungen erfolgt. Bezüglich des Datenschutzes ordnet Art. 3 Abs. 7 des Abkommens die Anwendung von Art. 8 des zwischen den USA und Brasilien abgeschlossenen Abkommens zur Informationshilfe an.²¹² Die für die Umsetzung des Informationsaustauschs notwendigen Regeln wurden im brasilianischen Raum zuletzt in der Normativen Anweisung Nr. 1571/2015 der brasilianischen Finanzverwaltung vorgesehen.

V. Rechtsvergleichendes Zwischenfazit

Aus der bisherigen Analyse geht hervor, dass die im Vergleich stehenden Länder zwischen Anfang der 1960er Jahre und dem ersten Jahrzehnt dieses Jahrhunderts unterschiedliche Einstellungen zum internationalen Austausch von Steuerinformationen gezeigt haben. Dies belegen sowohl die Anzahl der von beiden Ländern unterzeichneten Abkommen in diesem Bereich als auch deren regulatorischer Inhalt. Auf der einen Seite steht Deutschland mit einem umfangreichen Netzwerk zum Austausch von Steuerinformationen, bestehend aus 96 DBAs, die in der Regel eine Informationsaustauschklausel gemäß den in Art. 26 OECD-MA vorgegebenen Standards enthalten, sowie weiteren 27 Abkommen auf dem Gebiet der Amtshilfe und des Informationsaustauschs, viele davon mit Steueroasenstaaten geschlossen.²¹³ Hinzu kommt, dass Deutschland ein

²¹¹ Vgl. Dekret Nr. 8.506/2015.

²¹² Gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 211/2013.

²¹³ Wie von *Hendricks* berichtet, *Internationale*, 411 f., hat Deutschland seine Beteiligung an der internationalen Informationshilfe exponentiell gesteigert. Was die Auskunft auf Ersuchen betrifft, so hat das Land im Jahr 1983 insgesamt 95 Ersuchen gestellt und 124 erhalten, während diese Zahlen im Jahr 2002 auf 7.450 bzw. 6.848 gestiegen sind. Was die ersuchungsunabhängigen Auskünfte anbelangt, so hat das Land im Jahr 1996 31.107 Auskünfte übermittelt und 221.879 erhalten; die Zahlen sind auf 590.956 bzw. 124.533 gestiegen. Diese Zahlen belegen das wachsende Engagement Deutschlands im internationalen Informationsaustausch. Zustimmung: *Seer*, in: *FS-Schaumburg*, S. 151 (152).

Gründungsmitglied sowohl der OECD als auch der Europäischen Union ist, die die wichtigsten internationalen Organisationen zur Förderung des Informationsaustauschs für Steuerzwecke darstellen. Erwähnenswert ist auch, dass Deutschland innerhalb der Europäischen Union mit der Einführung der Zinsrichtlinie seine ersten Erfahrungen mit dem automatischen Austausch von Finanzkonteninformationen gemacht hat. Auf der anderen Seite steht Brasilien mit einer weitaus bescheideneren Anzahl von Abkommen, bestehend aus 33 DBAs, welche Art. 26 OECD-MA zum größten Teil mit zahlreichen Einschränkungen übernommen haben; auch kann man feststellen, dass das Land bis zur Mitte des letzten Jahrzehnts über ein eher kleines Informationsnetzwerk verfügte.²¹⁴ Darüber hinaus besitzt Brasilien nur vier Abkommen auf dem Gebiet des Informationsaustauschs, von denen fast alle in den letzten acht Jahren und nur eines mit einer Steueroase als Unterzeichnerstaat geschlossen wurden. Es sei hinzugefügt, dass das südamerikanische Land im untersuchten Zeitraum keine Erfahrung mit dem automatischen Austausch von Bankinformationen gesammelt hat.

Daraus ist zu schließen, dass sich Deutschland – im Verhältnis zu Brasilien – in der Vergangenheit verstärkt um den Abschluss von Abkommen bemüht hat, die ihm den Zugang zu Informationen über ausländische Sachverhalte ermöglichen, damit diese ordnungsgemäß besteuert werden können.²¹⁵ Deutsche Datenschutzbelange oder die

²¹⁴ Zustimmend: *Santos*, in: RDTA 31 (2014), 117 (143).

²¹⁵ Sehr aufschlussreich für die Einstellung der beiden Länder zum Informationsaustausch sind die Peer Reviews des Jahres 2013, die im Rahmen des „Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes“ der OECD erarbeitet wurden und in denen die Rechtsrahmen der am besagten Forum teilnehmenden Rechtsordnungen im Hinblick auf den Informationsaustausch auf Ersuchen geprüft werden. In Bezug auf Deutschland wurde festgestellt, dass das Land sehr aktiv Informationsaustausch betrieb und jährlich zwischen 1.200 und 2.000 Ersuchen erhielt, die von den deutschen Behörden in korrekter Weise ausgeführt wurden. Darüber hinaus erhielt das Land von seinen Partnern mehr als 1.000.000 Auskünfte pro Jahr. Abschließend wird noch erwähnt, dass Deutschland den anderen EU-Mitgliedstaaten aufgrund der Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 03.06.2003 (Zinsrichtlinie) über 400.000 Auskünfte zur Verfügung stellte und gleichzeitig zwischen 1,1 und 2,4 Millionen Finanzkonteninformationen pro Jahr erhielt. Aus all diesen Gründen gilt Deutschland als ein Land, das stark in den Informationsaustausch für Steuerzwecke eingebunden ist. Was Brasilien betrifft, sind die Komplimente deutlich zurückhaltender. Es wird festgestellt, dass das Land im untersuchten Zeitraum (2009-2011) 89 Auskunftersuchen erhalten und nur 7 Auskunftersuchen übermittelt hat, was ziemlich überraschend ist, wenn man bedenkt, dass es zwischen 2013 und 2014 die siebtgrößte Volkswirtschaft der Welt war. Darüber hinaus wird die Verzögerung der brasilianischen Behörden bei der Beantwortung der Anfragen ihrer Partner als Problem genannt. So kann man aus den OECD-Berichten auch schließen, dass Deutschland und Brasilien in der Vergangenheit recht unterschiedliche Verhaltensweisen in Bezug auf den internationalen Informationsaustausch für Steuerzwecke an den Tag gelegt haben. (Vgl. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Combined: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings, Germany Report, Rz. 6, Rz. 218 ff., abrufbar unter:

Werte der deutschen Verfassungsordnung stellten kein Hindernis für den Abschluss von Abkommen dar, wobei die Verwendbarkeit der durch Deutschland zur Verfügung gestellten Informationen durch Vorbehalte eingeschränkt wurde. Brasilien hingegen verhielt sich bis Anfang des letzten Jahrzehnts ablehnend gegenüber dem Informationsaustausch und den OECD-Empfehlungen und verfolgte ein wenig effizientes, minimalistisches Modell, das das Land auf die entgegengesetzte Seite der internationalen Bewegung stellte.²¹⁶ Einerseits wurde der Erhebung auslandsbezogener Daten als Element einer effektiven Umsetzung der Besteuerung wenig Bedeutung beigemessen und andererseits galt ein stark ausgeprägter Schutz des Bankgeheimnisses, was zu einer geringen Bereitschaft Brasiliens zur Kooperation mit anderen Staaten führte.²¹⁷

Die ab Mitte des zweiten Jahrzehnts dieses Jahrhunderts eingetretene Änderung der brasilianischen Haltung ist zu einem großen Teil auf den Druck durch FATCA und die daraus resultierende Bewegung für steuerliche Transparenz unter Führung der OECD zurückzuführen. Aber auch hier kommt wieder der Unterschied in der Einstellung zwischen Deutschland und Brasilien zum Vorschein. Ersteres beteiligte sich aktiv an der Ausarbeitung eines Modells für die Umsetzung von FATCA, während Brasilien untätig blieb und erst später das Abkommen mit den USA unterzeichnete. Erst von diesem Zeitpunkt an begannen Brasilien und Deutschland, ähnliche Ansätze in Bezug auf die Thematik dieser Arbeit zu verfolgen, wie im Folgenden gezeigt wird.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-germany-2013_9789264205642-en; und Brazil Report, Rz. 8, Rz. 268, abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2013_9789264202610-en; beide zuletzt abgerufen am 20.11.2020).

²¹⁶ Dies wurde auch von der Generalprokurator der Nationalen Finanzverwaltung im Rechtsgutachten PGFN/CAT Nr. 2512/2009 v. 20.11.2009, Rz. 5 und 36, kritisch anerkannt, in dem die Aufgabe der brasilianischen Vorbehalte zum Wortlaut des Art. 26 des OECD-MA verteidigt wurde.

²¹⁷ Es muss jedoch eingeräumt werden, dass es möglicherweise noch andere, außerjuristische Gründe gibt, die zur brasilianischen Trägheit in Bezug auf den internationalen Informationsaustausch für Steuerzwecke beigetragen haben; denn Brasilien weigerte sich, Informationen zur Verfügung zu stellen, selbst wenn diese nicht unter das Bankgeheimnis fielen, d.h. selbst wenn kein rechtliches Hindernis dem Datenaustausch im Weg stand. Dies ist sicherlich auf eine gewisse institutionelle und wirtschaftliche Isolation Brasiliens zurückzuführen, da es weder ein OECD-Mitgliedstaat noch Mitglied einer Zollunion oder eines echten Binnenmarktes wie der Europäischen Union ist. Dies sind politische Fragen, die zwar außerhalb des Rahmens dieser Arbeit liegen, die aber unbestreitbar zu der bedauerlichen Situation Brasiliens bezüglich des automatischen Informationsaustauschs bis zum letzten Jahrzehnt beigetragen haben.

D. Der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen in Steuersachen

I. Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (folgend: „Übereinkommen“) wurde zwar im Jahr 1988 vom Europarat zusammen mit der OECD²¹⁸ ausgearbeitet und ist somit älter als das OECD-Musterabkommen für den Informationsaustausch in Steuersachen. In den ersten 22 Jahren seines Bestehens war seine Anwendung jedoch auf die Mitgliedstaaten des Europarats sowie der OECD beschränkt, so dass es keine weltweite Relevanz hatte.²¹⁹ Das änderte sich erst mit der Bewilligung des Protokolls vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens²²⁰, welches auch Ländern, die nicht Mitglied in den oben genannten internationalen Organisationen waren, den Beitritt zu dem Übereinkommen ermöglichte.²²¹ Dies geschah dank der gemeinsamen Bemühungen der OECD und der G20-Staaten im Rahmen des Globalen Forums Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten, einem multilateralen Netzwerk aus derzeit 161 Ländern, dessen Ziel es ist, die Steuertransparenz zu steigern und dem Bankgeheimnis ein Ende zu setzen.²²² Angesichts der Tatsache, dass das Übereinkommen erst im Jahr 2010 eine weltweite Dimension erhalten hat, wird es trotz seines „Alters“ hier separat vorgestellt. Darüber hinaus bildet das Übereinkommen die rechtliche Grundlage für die Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten, die im nächsten Abschnitt behandelt wird; daher

²¹⁸ Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen v. 25.01.1988, SEV Nr. 127, Europarat.

²¹⁹ Vgl. *Rocha, Troca*, 113.

²²⁰ Protokoll zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, SEV Nr. 208, Europarat; s. auch: OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol and the revised Explanatory Report*, Paris 2010, 31 ff., abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en (zuletzt abgerufen am 06.11.2020).

²²¹ Vgl. OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol and the revised Explanatory Report*, Paris 2010, 31 ff.

²²² Vgl. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/transparency/what-we-do/> (zuletzt abgerufen am 12.11.2020).

ist es einem besseren Verständnis des Sachverhalts zuträglich, beide Bereiche nacheinander zu behandeln.

Nach diesen Erläuterungen ist festzuhalten, dass das globale Steuerinformationsaustauschsystem rechtlich gesehen am 3. November 2011 entstanden ist, als beim G20 - Gipfeltreffen in Cannes das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen von den 20 größten Volkswirtschaften der Welt unterzeichnet wurde.²²³ Endlich erkannten die Staaten, dass unilaterale oder bilaterale Maßnahmen nicht ausreichen, um die Steuerhinterziehung und die Steuervermeidung zu bekämpfen und die Effizienz des nationalen Steuervollzugs zu gewährleisten. Diese Probleme würden nur auf Basis einer gemeinsamen Rechtsgrundlage, die die große Mehrheit der Länder zusammenführt, und einem einheitlichen Standard für den Austausch von Daten, der den Austausch weniger kostenintensiv und interessanter für alle beteiligten Rechtsordnungen machen würde, wirksam bekämpft werden können.²²⁴ Mit dem Übereinkommen wurde der erste Schritt in diesem ambitionierten Projekt getan, indem die rechtlichen Grundlagen für ein von Multilateralität geprägtes Modell der Verwaltungszusammenarbeit geschaffen wurden, innerhalb dessen sich der internationale Informationsaustausch in Steuersachen entwickeln kann. Nach der Anzahl der derzeit 141 Vertragsstaaten²²⁵ zu urteilen, kann man behaupten, dass hieraus ein äußerst erfolgreiches Unterfangen geworden ist.

1. Ausgestaltung

a. Allgemeines

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen ist ein internationaler Vertrag, der eine weitreichende Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Unterzeichnerstaaten ermöglicht, indem er eine gemeinsame, standardisierte

²²³ Vgl. Tax: G20 countries strengthen international tax co-operation, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxg20countriesstrengtheninternationaltaxco-operation.htm> (zuletzt abgerufen am 12.11.2020).

²²⁴ Vgl. Bastos, *Transparência*, 66; Greco, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 153 (156); Seer, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 6.

²²⁵ Vgl. „Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters – Status 29.9.2020“, abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (zuletzt abgerufen am 06.11.2020).

Rechtsgrundlage schafft; hiermit dient er den Zwecken der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und der Steuervermeidung auf internationaler Ebene und gleichzeitig der Förderung des Schutzes der Steuerpflichtigen, insbesondere gegen steuerliche Ungleichbehandlung und Doppelbesteuerung.²²⁶ Der große Vorteil des Vertrags liegt in seinem multilateralen Charakter, der es den teilnehmenden Staaten ermöglicht, auf ein breites Netzwerk zum Austausch von Steuerinformationen zuzugreifen, ohne mit jedem Land einzelne Abkommen schließen zu müssen.²²⁷ Darüber hinaus besitzt das geschaffene Netz ein erhebliches Erweiterungspotenzial, da das Übereinkommen jederzeit für den Beitritt anderer Staaten offen steht und gleichzeitig in Art. 30 mehrere Möglichkeiten vorsieht, Vorbehalte anzubringen; Letzteres ermutigt einige Staaten sicherlich zum Beitritt, da sie ihre Teilnahme entsprechend ihren Interessen anpassen können, ohne dass größere Verhandlungen notwendig sind. All diese Eigenschaften machten den durch das Übereinkommen gegründeten „internationalen Informationsaustauschverbund“²²⁸ zum „erste[n] und einzige[n] mehrseitige[n] und weltweite[n] Regelungswerk über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen“²²⁹.

Der Anwendungsbereich des Übereinkommens ist recht umfangreich, da es nicht nur eine große Auswahl an Amtshilfemaßnahmen vorsieht, sondern auch eine lange Liste von Steuerarten – einschließlich Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung – betrifft, und somit nahezu alle Formen von Pflichtzahlungen an die Staaten abgedeckt werden (Art. 2)²³⁰. In Bezug auf die Formen der Zusammenarbeit sieht das Übereinkommen neben dem Austausch von Informationen die Möglichkeit der Amtshilfe bei grenzüberschreitender Betreuung von Steuerforderungen (Art. 11) vor, einschließlich Sicherungsmaßnahmen (Art. 12), sowie die Zustellung von Schriftstücken (Art. 17). Speziell in Bezug auf die Modalitäten des Informationsaustauschs sind die traditionellen Auskunftarten vorgesehen, nämlich Informationsaustausch auf Ersuchen (Art. 5), automatischer (Art. 6) und spontaner Informationsaustausch (Art. 7), sowie die

²²⁶ Vgl. Präambel des Übereinkommens. Vertiefend dazu: *Rocha, Troca*, 113 ff.

²²⁷ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 117 AO, Rz. 14.

²²⁸ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 117 AO, Rz. 14.

²²⁹ *Czakert*, *Neue Entwicklungen*, 43. Vertiefend dazu: *Rocha, Troca*, 113 ff.

²³⁰ Vgl. OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol and the revised Explanatory Report*, Paris 2010, 38.

gleichzeitige Steuerprüfung (Art. 8) und die Teilnahme an Steuerprüfungen im Ausland (Art. 9).

Im Allgemeinen übernimmt das Übereinkommen die Regeln des Art. 26 OECD-MA und die Richtlinien der dazugehörigen Kommentare.²³¹ Dementsprechend sieht das Übereinkommen eine „große“ Auskunftsklausel vor und macht den Austausch von Informationen von ihrer voraussichtlichen Erheblichkeit abhängig (Art. 4 Abs. 1). Auch die Möglichkeit des Informationshilfverweigerungsrechts ist vorgesehen, dessen Ausübung ein Staat zusammenfassend wie folgt begründen kann: Abweichung vom Recht oder von der Verwaltungspraxis, sowohl des ersuchten wie auch des ersuchenden Staates; Verletzung der *Ordre public*; und gesetzeswidrige Preisgabe eines Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens (Art. 21 Abs. 2 Buchst. a-d). Darüber hinaus wird im Übereinkommen auch bestimmt, dass es dem angefragten Staat untersagt ist, die Bereitstellung der Informationen allein deswegen zu verweigern, weil diese nicht seinen eigenen innerstaatlichen Interessen dienen (Art. 21 Abs. 3) oder sich bei einem Finanzinstitut befinden (Art. 21 Abs. 4).

b. Relevante Punkte zum automatischen Informationsaustausch

aa. Rechtsgrundlage und Gegenstand des automatischen Informationsaustauschs

Der automatische und multilaterale Informationsaustausch in Steuersachen hat seine primäre Rechtsgrundlage in Art. 6 des Übereinkommens. Es handelt sich um ein kurzes und direktes Regelwerk, das den automatischen Austausch von Informationen unter der Voraussetzung vorsieht, dass zwei oder mehr Vertragsparteien die Fallkategorien, die Gegenstand des automatischen Austauschs werden sollen, und die Verfahren zu dessen Durchführung einvernehmlich festlegen. Das Übereinkommen legt weder die Arten von Informationen, die dem automatischen Austausch unterliegen, noch die Kriterien für ihre Identifizierung fest.

Diese Fragen werden nur in der Erläuterung zum OECD-Übereinkommen behandelt, in der es heißt, dass nicht die Art der Informationen die Form des Austauschs bestimmt, sondern die Vereinbarung, die zwischen den Vertragsparteien durch ihre zuständigen

²³¹ Vgl. Czakert, Neue Entwicklungen, 44.

Behörden zu treffen ist.²³² Trotz der großen Freiheit, die den Staaten bei der Vereinbarung gewährt wird, welche Arten von Informationen automatisch auszutauschen sind, macht die Erläuterung deutlich, dass der Gegenstand dieser Form des Austauschs normalerweise Masseninformatoren sind, die sich auf gleichartige Sachverhalte beziehen und allgemein die Zahlungen im übermittelnden Staat und die von ihm einbehaltenen Steuern umfassen.²³³ Diese systematisch und periodisch übermittelten Daten ermöglichen es den nationalen Steuerbehörden des Empfängerstaates, auf sonst schwer zu entdeckende mögliche Fälle von Steuerhinterziehung aufmerksam zu werden und somit die Steuerehrlichkeit zu fördern und zu stärken.²³⁴

Aus der gemeinsamen Lektüre des Übereinkommens und seiner Erläuterung folgt, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen, die nach Art. 4 Abs. 1 des Übereinkommens allgemeine Voraussetzung für den Informationsaustausch ist, im Falle des automatischen Austauschs in deren Nützlichkeit als Instrument für die vorbeugende Steueraufsicht liegt. Erkennen die Vertragsparteien einvernehmlich an, dass bestimmte Informationen für die Nachverfolgung und Besteuerung gleich gelagerter Massenfälle erforderlich sind, darf der automatische Austausch dieser Informationen erfolgen. Gegenstand des Austauschs sind daher alle für die Besteuerung von Massenfällen relevanten Informationen. Diese Regelung bietet den Vorteil, dass die Staaten Vereinbarungen über den Austausch von Steuerinformationen im Einklang mit den Anforderungen des nationalen Rechts treffen können.

bb. Keine vorherige Informationspflicht beim automatischen Informationsaustausch

Auf innovative Art sieht das Übereinkommen ausdrücklich die Möglichkeit einer Benachrichtigung des Betroffenen vor der Auskunftserteilung vor. Gemäß Art. 4 Abs. 3 ist es dem ersuchten Staat erlaubt, die betroffene ansässige Person oder den betroffenen Staatsangehörigen vor der Informationsübermittlung zu unterrichten, sofern sein innerstaatlicher Recht dies verlangt. Es ist jedoch hervorzuheben, dass die Anwendbarkeit dieser Norm ausdrücklich auf die Auskunft auf Ersuchen (Art. 5) und die

²³² Vgl. OECD, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol and the revised Explanatory Report, Paris 2010, Kommentar zu Art. 4, Rz. 52.

²³³ Ebd., Kommentar zu Art. 6, Rz. 62.

²³⁴ Ebd., Kommentar zu Art. 6, Rz. 63.

Spontanauskunft (Art. 7) beschränkt ist. Demzufolge unterliegt der automatische Informationsaustausch keiner vorherigen Informationspflicht.²³⁵

Einerseits handelt es sich bei Art. 4 Abs. 3 um die Umsetzung des konsolidierten Verständnisses der OECD hinsichtlich der Möglichkeit der Staaten, die betroffene Partei vor der Übermittlung von Daten zu benachrichtigen, solange dies den Informationsaustausch nicht verhindert. Andererseits war eine entsprechende Regelung, insbesondere im Hinblick auf den automatischen Austausch, in anderen OECD-Musterabkommen bisher zwar impliziert, aber nicht ausdrücklich vorgesehen. Ziel der OECD ist es eindeutig, zu verhindern, dass der automatische Informationsaustausch durch die vorherige Benachrichtigung der Steuerpflichtigen beeinträchtigt wird; es soll sichergestellt werden, dass die beteiligten Staaten die Wirksamkeit des Übereinkommens in keiner Weise durch die Berufung auf einen etwaigen im innerstaatlichen Recht festgelegten Anspruch des Betroffenen auf vorherige Unterrichtung schmälern können.

cc. Geheimhaltungs- und Datenschutzvorschriften

Das Recht auf Datenschutz hat in mehreren internationalen Deklarationen und Abkommen den Status eines Menschenrechts erlangt und ist in mehreren Rechtsordnungen als Grundrecht anerkannt; Letzteres hat zur Erlassung nationaler Gesetze geführt, die die Verarbeitung von personenbezogenen Daten einschränken. Aufgrund dieser Umstände erkannte die OECD, dass die ursprüngliche Fassung des Übereinkommens in diesem Punkt überarbeitet werden musste.²³⁶ Anders gesagt reichte es nicht aus, die Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen zu gewährleisten; vielmehr musste ein Schutz der Informationen vor Missbrauch und unsachgemäßer Bearbeitung sichergestellt werden. Anhand der durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 in das Übereinkommen eingebrachten Veränderungen kann festgestellt werden, dass der Datenschutz zu einem zentralen Element des gesamten automatischen Steuerinformationsaustauschs geworden ist; die in dem

²³⁵ Kritisch dazu: *Rocha, Troca*, 116. Das Thema wird im vierten Teil D.IV.2.d.ee dieser Arbeit behandelt.

²³⁶ Vgl. Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by the Protocol (OECD), Rz. 216.

Übereinkommen getroffene Regelung zu diesem Thema weicht dementsprechend von der in Art. 26 OECD-MA vorgesehenen ab.

Bereits in die Präambel hat die OECD einen neuen Beweggrund des Übereinkommens eingearbeitet, welcher zum Schutz der Vertraulichkeit von Informationen besagt, dass alle im Rahmen der Verwaltungszusammenarbeit ergriffenen Maßnahmen und erteilten Informationen die völkerrechtlichen Übereinkünfte zum Schutz der Privatsphäre und des Verkehrs personenbezogener Daten einhalten müssen.²³⁷ Darüber hinaus wurde Art. 22, der sich speziell mit der Vertraulichkeit der auszutauschenden Informationen befasst, durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 dahingehend geändert, dass das von den Vertragsstaaten zu wahrende Schutzniveau im Umgang mit den erhaltenen Informationen erhöht wurde. In der vorherigen Fassung befasste sich dieser Artikel nur mit der Vertraulichkeit der Informationen und verbot deren öffentliche Preisgabe. So sollten die Daten gemäß dem innerstaatlichen Recht des Empfängerstaates geheim gehalten werden, es sei denn, die Geheimhaltungsvorschriften des erteilenden Staates waren restriktiver, in welchem Fall letztere angewendet werden sollten. In seiner jetzigen Fassung fordert die Vorschrift nicht nur die Wahrung der Geheimhaltung, sondern auch den Schutz der Daten in dem Sinne, dass spezifische Datenschutzregeln angewendet werden. In diesem Sinne bestimmt der durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 eingeführte neue Art. 22 Abs. 1 Satz 2, dass die erhaltenen Informationen ferner nach dem innerstaatlichen Recht des übermittelnden Staates geheim zu halten und zu schützen sind, falls dies von diesem Staat als notwendig bezeichnet wird, um das erforderliche Schutzniveau der personenbezogenen Daten zu gewährleisten.

An dieser Stelle muss betont werden, dass sich der Wortlaut des Art. 22 von Art. 26 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA unterscheidet. Es stimmt zwar, dass laut dem Kommentar zu Art. 26 OECD-MA eine Klausel vorgesehen werden sollte, die die Zweckbindung für die Datenverwendung festlegt, um den Austausch von Informationen zu ermöglichen, wenn die in den Vertragsstaaten gewährten Grade der Geheimhaltung der Informationen erheblich voneinander abweichen. Art. 26 OECD-MA befasst sich jedoch nicht ausdrücklich mit diesem Thema, sondern besagt lediglich ohne jede Erwähnung des

²³⁷ Neuer siebter Beweggrund eingeführt durch das Protokoll vom 27. Mai 2010.

Datenschutzes, dass die Informationen in Übereinstimmung mit dem innerstaatlichen Recht des Empfängerstaates geheim gehalten werden müssen. Daher ist die Regelung in Art. 22 Abs. 1 Satz 2 des Übereinkommens wesentlich interessanter als die in Art. 26 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA, da Erstere diejenigen Rechtsvorschriften für anwendbar erklärt, die den umfassendsten Schutz für personenbezogene Daten bieten. Darüber hinaus hat die den übermittelnden Staaten eingeräumte Möglichkeit, die Anwendung ihrer innerstaatlichen datenschutzrechtlichen Rechtsvorschriften zu verlangen, den Vorteil, dass Diskussionen über das vom Empfängerstaat zu gewährleistende Datenschutzniveau entbehrlich werden; so werden Staaten ermutigt, dem Übereinkommen beizutreten.

Art. 22 Abs. 2 befasst sich mit der Zweckbestimmung der ausgetauschten Daten sowie mit den Zugriffsberechtigten. In seiner jetzigen Fassung entspricht er im Wesentlichen dem Art. 26 Abs. 2 Satz 1 Hs. 2, Satz 3 OECD-MA. So dürfen die übermittelten Informationen ausschließlich Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden (einschließlich Gerichten und Verwaltungs- oder Aufsichtsbehörden), die mit der Festsetzung, Erhebung oder Beitreibung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei oder mit der Aufsicht darüber befasst sind, wobei diese Personen oder Behörden die Informationen nur für diese Zwecke verwenden dürfen. Der dritte Satz bezüglich der Offenlegung der Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung wurde durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 so geändert, dass er nahezu wortgleich dem Art. 26 Abs. 2 Satz 3 OECD-MA entspricht. Vor dieser Änderung war für die Verwendung der Informationen in diesen Fällen die vorherige Zustimmung der Vertragsstaaten erforderlich. Derzeit dürfen sie im gerichtlichen Rahmen unabhängig von einer etwaigen Zustimmung offengelegt werden. Der einzige Unterschied zu Art. 26 Abs. 2 Satz 3 besteht darin, dass dort von einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder einer Gerichtsentscheidung ohne jede Einschränkung die Rede ist, während im Übereinkommen der Hinweis „im Zusammenhang mit diesen Steuern“ hinzugefügt wurde; hierdurch wird ausdrücklich verhindert, dass die Daten in Gerichtsverfahren, die nicht steuerlicher oder steuerstrafrechtlicher Natur sind, offengelegt werden.

Die Voraussetzungen für die Weiterverwendung und Weiterleitung der übermittelten Daten sind in Absatz 4 vorgesehen. Auf nationaler Ebene dürfen die erhaltenen Daten für andere Zwecke verwendet werden, sofern das Recht des auskunftserteilenden Staates diese Möglichkeit vorsieht und die jeweilige zuständige Behörde eine solche Verwendung zulässt. Hier besteht nur ein kleiner Unterschied zu Art. 26 Abs. 2 Satz 4 OECD-MA, der besagt, dass die Weiterverwendung nur zulässig ist, wenn sie in der Rechtsordnung beider am Informationsaustausch beteiligter Staaten vorgesehen ist. Dieser redaktionelle Unterschied ändert jedoch nichts am Inhalt der Vorschrift, da davon auszugehen ist, dass der Empfängerstaat die Daten nicht in einer Weise verwenden würde, die in seiner eigenen Rechtsordnung nicht vorgesehen ist oder ihr widerspricht. Wichtig ist, dass die Rechtsordnung des Staates, der die Informationen bereitstellt, die Möglichkeit der Weiterverwendung vorsieht und dass sie von ihm genehmigt wird. Bezüglich der Weiterleitung von Daten an ein Drittland sieht das Übereinkommen seit seiner Veröffentlichung im Jahr 1988 vor, dass diese nur zulässig ist, wenn die zuständige Behörde des Staates, der die Informationen beschafft und übermittelt, zugestimmt hat; eine entsprechende Regelung ist in Art. 26 OECD-MA nicht ausdrücklich enthalten, geht aber aus dem Kommentar zu dieser Vorschrift hervor.²³⁸

2. Rechtliche Umsetzung in den beiden Vergleichsländern

a. Deutschland

Deutschland unterzeichnete die alte Fassung des Übereinkommens am 17.04.2008 und war einer der Erstunterzeichner der neuen Fassung, die am 03.11.2011 verabschiedet wurde. Das Übereinkommen hat durch das Gesetz 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 vom 16.07.2015²³⁹ die für die Ratifikation notwendige Zustimmung erhalten. Es hat am 01.12.2015 durch Bekanntmachung des Inkrafttretens des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und des Protokolls zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

²³⁸ Dazu oben Erster Teil C.I.1.dd.

²³⁹ BGBl. II, 2015, S. 966.

innerstaatliche Geltung erlangt²⁴⁰. Die speziellen deutschen Datenschutzklauseln, die in der DE-VG enthalten sind, wurden durch die auch in der Bekanntmachung enthaltene Erklärung als Ergänzung zu Art. 21 und Art. 22 des Übereinkommens übernommen. Damit hat Deutschland klargestellt, dass die im Rahmen des Übereinkommens ausgetauschten Informationen ausschließlich für steuerliche oder steuerstrafrechtliche Zwecke verwendet werden dürfen.²⁴¹ Die Verwendung für andere Zwecke ist nur mit der Zustimmung Deutschlands erlaubt. Daneben wurde von Deutschland ausdrücklich erklärt, dass es sich nach seinem Grundgesetz und seiner *Ordre public* sowie als Vertragsstaat der Europäischen Menschenrechtskonvention und anderer grundlegender Instrumente des Menschenrechtsschutzes zu einem menschenrechtlichen Mindeststandard verpflichtet hat; dementsprechend darf eine Datenübermittlung nicht in Verfahren erfolgen, in denen die Todesstrafe verhängt werden kann oder in denen eine Missachtung des menschenrechtlichen und rechtsstaatlichen Mindeststandards an Verfahrensgerechtigkeit droht. Darüber hinaus hat Deutschland in der Bekanntmachung aus dem Jahr 2015 eine Liste mit den vom Übereinkommen umfassten Abgaben veröffentlicht, die fast alle deutschen Steuerarten beinhaltet.

b. Brasilien

Brasilien unterzeichnete das Übereinkommen als Mitglied der G20 am 03.11.2011; es wurde in der brasilianischen Rechtsordnung durch Gesetzesdekret Nr. 105 v. 14.04.2016 übernommen und durch Dekret Nr. 8.842 v. 29.08.2016, das am 01.10.2016 in Kraft getreten ist, verkündet. Die Erklärung und Vorbehalte Brasiliens zum Übereinkommen sind sehr schlicht. Zusammenfassend wird das Land keine Amtshilfe bei der Beitreibung, einschließlich der Sicherungsmaßnahmen, leisten (Art. 1 Abs. 2 Buchst. b) und die Zustellung von Schriftstücken durch die Post nicht gestatten (Art. 17 Abs. 3). Weiterhin hat der brasilianische Staat die Anwendung des Übereinkommens grundsätzlich auf die Bundessteuern beschränkt. Darüber hinaus gibt es keine weitere relevante Erklärung.

²⁴⁰ BGBl. II, 2015, S. 1277.

²⁴¹ Vgl. *Czakert*, Neue Entwicklungen, 47.

II. OECD-Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten

Obwohl von der OECD bereits seit Langem das Ende des Bankgeheimnisses und die Implementierung eines Austauschs von Finanzkonteninformationen gefordert wird,²⁴² hat dieses Thema in der internationalen Gemeinschaft erst seit 2012 unter dem Einfluss von FATCA und nach der Unterzeichnung des Übereinkommens an Gewicht gewonnen und sind entsprechende Vereinbarungen vorangeschritten. Am 19.04.2013 billigten die Finanzminister und Notenbankgouverneure der G20-Staaten in Sankt Petersburg den automatischen Informationsaustausch als neuen zukünftigen Standard, der auf dem FATCA-IGA-Modell basieren sollte.²⁴³ Im Februar 2014 wurde der Gemeinsame Meldestandard (auf Englisch: Common Reporting Standard und folgend „CRS“) für den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, der von der OECD, den G20-Staaten und der EU erarbeitet wurde, von den Finanzministern und Notenbankgouverneuren der G20-Staaten befürwortet.²⁴⁴ Anschließend wurde im Juli 2014 der Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (folgend der „OECD-Standard“) vom Rat der OECD gebilligt und veröffentlicht.²⁴⁵

Diese Veröffentlichung enthält zwei Hauptdokumente. Das erste davon ist ein Muster für eine Vereinbarung zwischen den für den Informationsaustausch zuständigen nationalen Behörden (auf Englisch „Model Competent Authority Agreement“ und folgend „MCAA“); es sieht unter anderem die Melde- und Sorgfaltspflichten vor (§ 1),

²⁴² Vgl. OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1998, 33 ff.; abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en (zuletzt abgerufen am 28.9.2020); OECD – Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, 2000, 119 ff., abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2497487.pdf> (zuletzt abgerufen am 28.9.2020).

²⁴³ Vgl. OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Minister and Central Bank Governors, Moscow, Russia, 19-20 July 2013, Rz. 7 ff., abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/OECD-tax-report-G20.pdf> (zuletzt abgerufen am 16.11.2020).

²⁴⁴ Vgl. OECD, Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen, 2. Ausgabe, Paris 2019 (folgend OECD-Standard 2019, deutsche Fassung), 9 ff. (abrufbar unter: <https://doi.org/10.1787/16efb004-de>, zuletzt abgerufen am 18.07.2020) und OECD, Standard für den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuersachen – Praktisches Handbuch, 2. Ausgabe, Paris 2020 (folgend OECD-Standard, Praktisches Buch 2020), 8 f. (abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters-german.pdf>, zuletzt abgerufen am 18.07.2020).

²⁴⁵ Abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm> (zuletzt abgerufen am 18.07.2020).

die den Finanzinstituten auferlegt werden, um einen standardisierten und umfassenden Austausch von Finanzinformationen zu gewährleisten, spezifiziert die auszutauschenden Informationen (§ 2) sowie den Zeitplan und die Form des Austauschs (§ 3) und enthält Vertraulichkeitsvorschriften und Datenschutzvorkehrungen (§ 5). Das zweite Dokument ist der bereits erwähnte CRS, welcher gemeinsame bzw. kompatible technische Lösungen für die Meldung und den Austausch von Informationen vorsieht und den Inhalt und Anwendungsbereich der Melde- und Sorgfaltspflichten der Finanzinstitute detailliert beschreibt.

Es handelt sich um zwei einander ergänzende Dokumente, die für die Umsetzung des automatischen Austauschs von Finanzkonteninformationen unerlässlich sind. Durch die Mustervereinbarung wird dem automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten tatsächliche normative Dichte verliehen; gleichzeitig wird der Austausch in die Praxis umgesetzt, indem die Mustervereinbarung eine Verbindung zwischen seinen Rechtsgrundlagen (z. B. Art. 6 des Übereinkommens) und dem gemeinsamen Meldestandard herstellt. Die beiden Dokumente bilden zusammen die Grundlage des gemeinsamen Standards für Melde- und Sorgfaltspflichten und zusammen mit dem Übereinkommen den gesamten rechtlichen Rahmen für den automatischen Austausch von Finanzkontendaten.

1. Die Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten

Die Ausarbeitung und die Bewilligung der Mustervereinbarung und des gemeinsamen Meldestandards durch die OECD haben Fortschritte bei den internationalen Verträgen zur Umsetzung des automatischen Austauschs von Finanzinformationen ermöglicht; dies ist z.B. in Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen vorgesehen, welcher verlangt, dass die Unterzeichnerstaaten die Fallkategorien und die Verfahren, die für den Informationsaustausch erforderlich sind, einvernehmlich festlegen müssen.²⁴⁶ Auf Grundlage dieses Artikels wurde auf der Berliner Steuerkonferenz vom 29.10.2014 die Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten

²⁴⁶ Wie von *Engelschalk* angemerkt, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26, Rz. 41.

(auf Englisch „Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information“, bekannt unter der Abkürzung „CRS-MCAA“) unterzeichnet.²⁴⁷ Dieser Vereinbarung traten zunächst 51 Länder bei, darunter auch Deutschland, die sich verpflichteten, mit dem Informationsaustausch im September 2017 für den Meldezeitraum 2016 zu beginnen.²⁴⁸ Derzeit beträgt die Zahl der teilnehmenden Länder 105²⁴⁹; auch Brasilien ist der Vereinbarung am 21.10.2016 beigetreten²⁵⁰. Außerdem wurde der OECD-Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten auch innerhalb der Europäischen Union durch die Richtlinie 2014/107/EU v. 09.12.2014²⁵¹ übernommen und bildet den rechtlichen Rahmen der Richtlinie 2011/16/EU v. 15.11.2011²⁵², welche die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung im Gemeinschaftsgebiet regelt.²⁵³

Die Umsetzung der Mehrseitigen Vereinbarung über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten hat eine noch nie dagewesene territoriale Ausweitung erreicht.²⁵⁴ Das Abkommen beschränkt sich nicht nur auf die Erste Welt, sondern wurde auch von den Entwicklungsländern stark unterstützt, was die nicht kooperativen Rechtsordnungen dazu zwang, sich ebenfalls an dem Projekt zu beteiligen. Somit wurde die endgültige Weiche für die Abschaffung des Bankgeheimnisses auf internationaler Ebene gestellt. Des Weiteren ist der Umfang der erfassten Informationen ohnegleichen, sodass der automatische Austausch von Finanzinformationen, insbesondere in Bezug auf die

²⁴⁷ Vgl. Steuerflucht adé: Regierungen verpflichten sich zum automatischen Informationsaustausch ab 2017, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/berlin/presse/automatischer-informationsaustausch-von-steuerinformationen.htm> (zuletzt abgerufen am 16.11.2020).

²⁴⁸ Vgl. Joint Statement by the Early Adopters, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/AEOI-early-adopters-statement.pdf> (zuletzt abgerufen am 14.11.2020).

²⁴⁹ Daten abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf> (zuletzt abgerufen am 16.07.2020).

²⁵⁰ Vgl. Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden des Gemeinsamen Meldestandards (CRS) vom 21. Oktober 2016, abrufbar unter: <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-automatico-de-informacoes-financeiras-mcaa-crs> (zuletzt abgerufen am 14.11.2020).

²⁵¹ ABl. EU Nr. L 159/1.

²⁵² ABl. EU Nr. L 64/1.

²⁵³ Zum Überblick über die Entwicklung des Informationsaustauschs in der Europäischen Union s. *Hey/Heilmeyer*, in: ITP @ 20 [1996 – 2016], 239 (244 ff.).

²⁵⁴ Vgl. *Schurowski*, Der automatische, 55 ff.

Besteuerung von Kapitalerträgen, zu einem unverzichtbaren Instrument für die Besteuerung geworden ist.²⁵⁵ Um eine Vorstellung von der Reichweite dieses Ermittlungsinstruments zu bekommen, ist nur zu erwähnen, dass im Jahr 2019 etwa 100 Länder Informationen über 84 Millionen Bankkonten automatisch ausgetauscht haben, die ein Gesamtvermögen von zehn Billionen EUR darstellen.²⁵⁶

2. Relevante Aspekte des Finanzkonteninformationsaustauschs nach dem neuen OECD-Standard

Die Mehrseitige Vereinbarung v. 29.10.2014 und ihr gemeinsamer Standard für Melde- und Sorgfaltspflichten sind das Herzstück des automatischen Austauschs von Finanzinformationen. Das System stützt sich auf zwei Säulen. Einerseits wird ein umfassendes Meldesystem geschaffen, das die Erhebung und den Austausch jeder Art von Finanzinformationen, die Erfassung aller Kontoinhaber sowie die Beteiligung aller Arten von Finanzinstituten vorsieht, so dass die Steuerpflichtigen das Informationsaustauschsystem nicht umgehen können. Um andererseits sicherzustellen, dass dieses Meldesystem funktioniert, wird eine Reihe von Verfahren entwickelt, die sog. Sorgfaltspflichten, um zu gewährleisten, dass die Finanzinstitute, also die Quellen aller Finanzinformationen, in der Lage sind, meldepflichtige Konten zu identifizieren und die entsprechenden zu meldenden Kontodaten zu beschaffen. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass anhand der Meldevorschriften die zu übermittelnden Daten spezifiziert werden und festgelegt wird, wer diese Daten zur Verfügung stellen muss, während die Sorgfaltsvorschriften sich auf die Verfahren beziehen, die sicherstellen, dass die betroffenen Informationen innerhalb der Finanzinstitute erhoben werden.

Den Unterzeichnerstaaten obliegt es, die Melde- und Sorgfaltsvorschriften in innerstaatliches Recht umzusetzen, indem sie die in ihnen ansässigen Finanzinstitute verpflichten, die in § 2 Abs. 2 der Mehrseitigen Vereinbarung aufgelisteten Informationen zu erheben und diese der nationalen Steuerverwaltung mitzuteilen. Alle teilnehmenden Staaten werden somit eine identische oder sehr ähnliche Gesetzgebung

²⁵⁵ Vgl. *Schurowski*, Der automatische, 21.

²⁵⁶ Vgl. International community continues making progress against offshore tax evasion (OECD), abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/international-community-continues-making-progress-against-offshore-tax-evasion.htm> (zuletzt abgerufen am 25.11.2020).

im Bereich des automatischen Austauschs haben. Gerade durch die Einheitlichkeit im Hinblick auf den Umfang und die Art der auszutauschenden Informationen wird ein wirksamer Informationsaustausch garantiert.²⁵⁷

In den folgenden Abschnitten wird ein kurzer Überblick über die Regeln des OECD-Standards vermittelt, um zu erklären, wie der Austausch von Finanzinformationen in der Praxis erfolgt, und so seine Bedeutung für die Besteuerung in den Unterzeichnerstaaten sowie seine Auswirkungen auf das Leben der Steuerpflichtigen begreifen zu können. Dies ist für die später vorzunehmende Untersuchung der Verfassungsmäßigkeit des Informationsaustauschs notwendig, insbesondere in Bezug auf die vom Informationsaustausch betroffenen Personen sowie auf die Art und den Umfang der ausgetauschten Informationen. Dementsprechend wird zunächst auf den Zweck und die Adressaten der Normen sowie auf den Kernbegriff des meldepflichtigen Kontos eingegangen. Anschließend wird sich die Arbeit mit den Sorgfaltspflichten, den zu übermittelnden Informationen und den Vertraulichkeitsbestimmungen befassen.

a. Zweck und Funktion

Selbstverständlich verfolgt der automatische Finanzkonteninformationsaustausch den Zweck, die Steuerehrlichkeit in den Vertragsstaaten bei im Ausland verwirklichten Sachverhalten zu fördern. Hierbei handelt es sich allerdings um ein recht vages definiertes Bestreben, das einer weiteren Konkretisierung bedarf. Nach *Seer* bezwecken die automatischen Auskünfte über Finanzkonten gemäß der Mehrseitigen Vereinbarung v. 29.10.2014, dass dem Wohnsitzstaat die Informationen über die ausländischen Konten seiner Steuerpflichtigen übermittelt werden, damit dieser die nach seinem nationalen Steuerrecht vom Kontoinhaber geschuldeten Steuern festsetzen und erheben kann.²⁵⁸ Anders gesagt soll verhindert werden, dass der unehrliche Steuerzahler die von ihm im Ausland unterhaltenen Finanzkonten unter Ausnutzung der durch das Territorialitätsprinzip bedingten Beschränkungen vor den Steuerbehörden seines Heimatstaates verbirgt. Dieser Zweck liegt der gesamten Vorstellung vom „meldepflichtigen Konto“ zugrunde, die im Folgenden erläutert wird. Darüber hinaus ist

²⁵⁷ Vgl. OECD-Standard 2019, deutsche Fassung, 12 ff. und OECD-Standard, Praktisches Buch 2020, 15 f.

²⁵⁸ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 117 AO, Rz. 85; s. auch: *Czakert*, *Neue Entwicklungen*, 61.

der Austausch von Finanzinformationen auch ein unverzichtbarer Bestandteil des Risikomanagementsystems, über das die Besteuerung derzeit erfolgt, und dient als Informationsbeschaffungsquelle für den automatischen Datenabgleich mit im Inland erhobenen Informationen.²⁵⁹

b. Die Adressaten: Die Finanzinstitute

Obwohl die Stellung der Finanzinstitute beim automatischen Finanzkonteninformationsaustausch nicht Gegenstand dieser Arbeit ist, ist ein kleiner Exkurs in das Thema notwendig, um eine Vorstellung von der Tragweite des automatischen Informationsaustauschs zu erhalten. Die Finanzinstitute sind die Hauptadressaten der von den Unterzeichnerstaaten der Mehrseitigen Vereinbarung zur Umsetzung des CRS zu verinnerlichenden Regeln.

Die Mehrseitige Vereinbarung übernimmt ein weit gefasstes Konzept des Finanzinstituts, welches nicht nur die Banken, sondern auch andere Finanzinstitute wie Makler, bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen und bestimmte Versicherungsgesellschaften umfasst. Ausgehend von diesem Verständnis werden Verwahrinstitute, Einlageninstitute, Investmentunternehmen sowie bestimmte Versicherungsgesellschaften den Finanzinstituten ausdrücklich zugeordnet.²⁶⁰ Darüber hinaus sieht der CRS den Ausdruck „Nicht meldendes Finanzinstitut“ vor, welcher bestimmte staatliche Rechtsträger, darunter internationale Organisationen, Zentralbanken und Altersvorsorgefonds, aus dem Begriff des Finanzinstituts ausschließt.²⁶¹ Praktisch alle privaten Institute, die auf dem Finanzmarkt tätig sind, unterfallen dementsprechend den Regeln der CRS-MCAA.

Auf der Grundlage dieses Begriffs des Finanzinstituts und des Territorialitätsprinzips wird nun festgelegt, wer die zur Meldung verpflichteten Finanzinstitute sind.²⁶² Es wird festgehalten, dass „meldende Finanzinstitute“ diejenigen sind, die in einem teilnehmenden Staat der Mehrseitigen Vereinbarung ansässig sind, unter Ausschluss

²⁵⁹ Vgl. *Seer/Wilms*, in: *StuW* 2015, 118 (121); *Seer*, in: *DStJG* 42 (2019), 247 (279).

²⁶⁰ Abschnitt VIII A. Nr. 3 CRS.

²⁶¹ Zu Einzelheiten s. Abschnitt VIII B. Nr. 1-9 CRS.

²⁶² Vgl. *Seer/Wilms*, in: *StuW* 2015, 118 (122).

ihrer ausländischen Zweigniederlassungen²⁶³. Die meldenden Finanzinstitute sollen die Finanzinformationen an die Staaten übermitteln, in denen sie ansässig sind, sofern diese an der Mehrseitigen Vereinbarung teilnehmen. Diese Regeln legen somit nicht nur fest, welche Institute zur Meldung von Bankdaten verpflichtet sind, sondern auch, an wen die Informationen zu übermitteln sind und von wem die teilnehmenden Staaten die Informationen verlangen können.²⁶⁴.

c. Die Meldepflichten

Die Meldepflichten bestehen in der Verpflichtung der Finanzinstitute, die in § 2 CRS aufgezählten Informationen an die zuständige Behörde weiterzugeben. Die Erfüllung der Meldepflichten hängt daher maßgeblich von den Begriffsbestimmungen der CRS-MCAA ab, die das Ausmaß des automatischen Austauschs von Finanzinformationen bestimmt; d. h. die in der CRS-MCAA festgelegten Kriterien entscheiden, ob ein Konto meldepflichtig ist und die dazugehörigen Daten somit deklariert werden müssen. Aus diesem Grund wird im Folgenden auf die wichtigsten Begriffe der CRS-MCAA eingegangen: dies sind die Begriffe des „meldepflichtigen Kontos“, der „meldepflichtigen Person“ sowie der auszutauschenden Informationen.

aa. Der Untersuchungsgegenstand und die Betroffenen

Der gesamte Aufbau des CRS dreht sich um das Konzept des „meldepflichtigen Kontos“. Um einen möglichst umfassenden Informationsaustausch sicherzustellen, enthält der CRS eine sehr weite Definition von Finanzkonten und legt fest, dass die Pflicht zur Meldung eines Kontos durch den steuerlichen Wohnsitz seines Inhabers oder den steuerlichen Wohnsitz eines mit ihm wirtschaftlich verbundenen Dritten definiert ist. All dies erfolgt anhand einer komplexen Reihe von im CRS festgelegten und sich gegenseitig ergänzenden Begriffsbestimmungen.

Auf dieser Basis stellt der CRS in erster Linie fest, dass jedes von einem meldenden Finanzinstitut geführte Konto ein Finanzkonto ist; es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dieser Begriff Einlagenkonten, Verwahrkonten, Eigen- und

²⁶³ Abschnitt VIII Nr. 2 CRS.

²⁶⁴ Abschnitt I A. CRS.

Fremdkapitalbeteiligungen, rückkaufsfähige Versicherungsverträge und Rentenversicherungsverträge umfasst²⁶⁵. Ergänzend zu dieser Definition fügt der CRS hinzu, dass der Ausdruck „meldepflichtiges Konto“ Konten meint, deren Inhaber eine oder mehrere „meldepflichtige Personen“ sind.²⁶⁶ Eine „meldepflichtige Person“ ist eine natürliche Person oder ein Rechtsträger, der in einem anderen Vertragsstaat der CRS-MCAA, dem sog. „meldepflichtigen Staat“, steuerlich ansässig ist.²⁶⁷ Der Begriff „Rechtsträger“ wird weit gefasst und meint juristische Personen und andere Rechtsgebilde, wie z. B. einen Trust oder eine Stiftung.²⁶⁸ Daher sind für jedes Konto, dessen Inhaber eine natürliche oder juristische Person oder ein Rechtsgebilde mit steuerlichem Wohnsitz im Ausland ist, die entsprechenden Informationen zu melden.

Zwei Details sind hier von großer Bedeutung. Um zu vermeiden, dass die Finanzkonten zur Steuerhinterziehung missbraucht werden, sieht der CRS zwei weitere Regelungen vor, die über den bloßen Begriff „Kontoinhaber“ hinausgehen und folglich die Reichweite der Definition der „meldepflichtigen Person“ steigern. Erstens wird bestimmt, dass bei Konten, die zugunsten oder im Auftrag einer anderen Person unterhalten werden, nicht der Vertreter, Verwahrer, Bevollmächtigte, Unterzeichner, Anlageberater oder Intermediär als Kontoinhaber anzusehen ist.²⁶⁹ Vielmehr muss der wirtschaftlich Berechtigte oder der Begünstigte als Kontobesitzer betrachtet werden. Zweitens statuiert der CRS auch, dass es bei von passiven Rechtsträgern unterhaltenen

²⁶⁵ § 1 Abs. 1 Buchst. e MCAA i.V.m. Abschnitt VIII C Nr. 1 CRS. Andererseits sieht der CRS vor, dass andere Arten von Konten, wie Altersvorsorgekonten, steuerbegünstigte Nicht-Altersvorsorgekonten, Risikolebensversicherungsverträge, Nachlasskonten, Treuhandkonten und Einlagenkonten, die aufgrund nicht zurücküberwiesener Überzahlungen bestehen, nicht meldepflichtig sind, da bei ihnen ein geringes Risiko besteht, zur Steuerhinterziehung missbraucht zu werden. Solche Konten werden als „ausgenommene Konten“ bezeichnet (Abschnitt VII C Nr. 17 CRS).

²⁶⁶ § 1 Abs. 1 Buchst. e MCAA i.V.m. Abschnitt VIII D. Nr. 1 CRS.

²⁶⁷ § 1 Abs. 1 Buchst. e MCAA i.V.m. Abschnitt VIII D. Nr. 2 CRS.

²⁶⁸ Abschnitt VIII E. Nr. 3 CRS.

²⁶⁹ Abschnitt VIII E. Nr. 1 CRS und CRS Kommentar Abschnitt VIII Rz. 139.

Konten²⁷⁰ erforderlich ist, die sie beherrschenden Personen²⁷¹ zu identifizieren und gegebenenfalls zu melden. Laut der Definition des CRS ist die beherrschende Person immer eine natürliche Person, so dass, „wenn es keine natürlichen Personen gibt, die den Rechtsträger über Eigentumsanteile beherrschen, [...] die beherrschenden Personen des Rechtsträgers die natürlichen Personen [sind], die den Rechtsträger auf andere Weise beherrschen“²⁷². Wenn festgestellt wird, dass es sich bei einer oder mehreren beherrschenden Personen um meldepflichtige Personen handelt, sind sowohl die Informationen zum Finanzkonto als auch die Angaben zum Kontoinhaber und zu allen meldepflichtigen beherrschenden Personen zu melden.²⁷³

bb. Die meldepflichtigen Informationen

Nach der Identifizierung der meldepflichtigen Konten müssen die Finanzinstitute die meldepflichtigen Informationen an die zuständige Behörde ihrer Jurisdiktion weiterleiten.²⁷⁴ Die Informationen sind anschließend nach der steuerlichen Ansässigkeit jeder meldepflichtigen Person zu sortieren und jährlich automatisch an die

²⁷⁰ Der CRS verwendet den Begriff „Non-Financial Entity“ – NFE (auf Deutsch: „Nichtfinanzieller Rechtsträger“), welcher grundsätzlich alle Rechtsträger umfasst, die keine Finanzinstitute sind (Abschnitt VIII D. Nr. 7 CRS). Die NFEs unterteilen sich ihrerseits in aktive und passive NFEs. Ein „passiver NFE“ ist ein NFE, der kein aktiver NFE ist; oder ein Investmentunternehmen nach Unterabschnitt A Nummer 6 Buchst. b, das kein Finanzinstitut eines teilnehmenden Staates ist (Abschnitt VIII D. Nr. 8 CRS). Ein Rechtsträger ist ein „aktiver NFE“, wenn er eine der folgenden Anforderungen erfüllt: a) Großteil der erzielten Einkünfte des NFE (> 50%) ist aktiv; b) NFE ist börsennotiert; c) NFE ist ein staatlicher Rechtsträger, eine internationale Organisation, eine Zentralbank oder ein Rechtsträger, der im Alleineigentum einer oder mehrerer der vorgenannten Institutionen steht; d) Die Tätigkeiten bestehen aus dem Besitz der ausgegebenen Aktien von Tochtergesellschaften, die Finanzinstitute sind; e) Start-up-NFE, welcher nicht das Geschäft eines Finanzinstituts aufnimmt; f) NFE in Liquidation oder Umstrukturierung, welcher nicht als Finanzinstitut tätig war; g) NFE betätigt sich als Finanzierungsgesellschaft mit oder für verbundene Rechtsträger, die keine Finanzinstitute sind (Abschnitt VIII D. Nr. 9 CRS). Die Auferlegung einer zusätzlichen Prüfungspflicht bezüglich der von passiven NFEs unterhaltenen Konten und der dazugehörigen beherrschenden Personen ergibt sich aus der Tatsache, dass solche Konten mit größerer Wahrscheinlichkeit für Steuerhinterziehung verwendet werden (vgl. OECD-Standard, Praktisches Buch 2020, S. 75).

²⁷¹ In Abschnitt VIII D. Nr. 6 CRS werden „beherrschende Personen“ als „die natürlichen Personen, die einen Rechtsträger beherrschen“ definiert. Im Fall eines Trusts bezeichnet dieser Ausdruck die Treugeber, die Treuhänder, (gegebenenfalls) die Protoktoren, die Begünstigten oder Begünstigtenkategorien sowie alle sonstigen natürlichen Personen, die den Trust tatsächlich beherrschen; im Fall eines Rechtsgebildes, das kein Trust ist, meint dieser Ausdruck Personen in gleichwertigen oder ähnlichen Positionen. Der Ausdruck „beherrschende Personen“ ist auf eine Weise auszulegen, die mit den Empfehlungen der Arbeitsgruppe Finanzielle Maßnahmen gegen Geldwäsche (Financial Action Task Force on Money Laundering – FATF) vereinbar ist“ (s. www.fatf-gafi.org).

²⁷² Vgl. OECD-Standard 2019, deutsche Fassung, Kommentar zum Abschnitt VIII D. Nr. 6 CRS, Rz. 133.

²⁷³ Vgl. OECD-Standard, Praktisches Buch 2020, S. 75.

²⁷⁴ Abschnitt I A. CRS.

Unterzeichnerstaaten der Mehrseitigen Vereinbarung zu übermitteln.²⁷⁵ Die in § 2 Nr. 2 der CRS-MCAA vorgesehenen zu meldenden und auszutauschenden Finanzinformationen können in drei Gruppen unterteilt werden:

- a) Identifizierungsinformationen: Name, Anschrift, Ansässigkeitsstaat, Steueridentifikationsnummern.²⁷⁶ Darüber hinaus werden für natürliche Personen, die Kontoinhaber oder beherrschende Personen von Rechtsträgerkonten sind, folgende zusätzliche Informationen verlangt: Geburtsdatum und Geburtsort²⁷⁷;
- b) Kontoinformationen: Kontonummer oder funktionale Entsprechung, Name und ggf. Identifikationsnummer des meldenden Finanzinstituts²⁷⁸;
- c) Finanzinformationen: Kontosaldo oder -wert zum Ende des betreffenden Kalenderjahres und ggf. die Auflösung des Kontos.²⁷⁹ Bei Einlagenkonten sind folgende zusätzliche Informationen zu melden: Gesamtbruttobetrag der Zinsen, die auf das Konto eingezahlt oder dem Konto gutgeschrieben wurden.²⁸⁰ Im Fall der Verwahrkonten sind folgende Informationen zusätzlich zu melden: Gesamtbruttobetrag der eingezahlten oder gutgeschriebenen Zinsen und Dividenden und Gesamtbruttobetrag anderer eingezahlter oder gutgeschriebener erzielter Einkünfte, die aus den Vermögenswerten des Kontos entstehen, sowie die Gesamtbruttoerlöse von allen Einzahlungen und Gutschriften mit Bezug auf die Veräußerung oder den Rückkauf von Finanzvermögen.²⁸¹ Und zuletzt sind für die sonstigen Konten (nicht Einlagen- oder Verwahrkonten) folgende Informationen zu melden: Gesamtbruttobetrag betreffend die an den Kontoinhaber gezahlten oder ihm gutgeschriebenen Summen, für die das meldende Finanzinstitut Schuldner ist.²⁸²

²⁷⁵ § 2 Abs. 1.1 i.V.m. § 3 Abs. 5 MCAA.

²⁷⁶ Abschnitt I A. Nr. 1 CRS.

²⁷⁷ Abschnitt I A. Nr. 1 CRS.

²⁷⁸ Abschnitt I A. Nr. 2 und 3 CRS.

²⁷⁹ Abschnitt I A. Nr. 4 CRS.

²⁸⁰ Abschnitt I A. Nr. 6 CRS.

²⁸¹ Abschnitt I A. Nr. 5 CRS.

²⁸² Abschnitt I A. Nr. 7 CRS.

Zusammengefasst sind das grundsätzlich die Daten, die notwendig sind, um das Konto selbst, seine Inhaber und Begünstigten und, falls es sich um passive Rechtsträger handelt, die entsprechenden beherrschenden Personen zu identifizieren. Darüber hinaus müssen die Informationen den Kontostand am Ende des Kalenderjahres und die konsolidierten Beträge aufzeigen, die im Laufe des Kalenderjahres in Form von Zinsen, Dividenden oder anderen Finanzerträgen auf das Konto gezahlt oder dem Konto gutgeschrieben wurden.

Die Festlegung der zu meldenden Daten weist darauf hin, dass es beim OECD-Modell des automatischen Austauschs von Finanzkonteninformationen nicht nur darum ging, dass die Unterzeichnerstaaten von Konten ihrer Steuerpflichtigen im Ausland erfahren, sondern auch darum, dass sie Zugriff auf die diese Konten betreffenden Finanzdaten haben, die Anhaltspunkte für die Verschleierung von Vermögen und Einkommen im Ausland bieten können. Somit dient der Austausch solcher Informationen nicht nur der Besteuerung von Kapitaleinkünften, sondern auch der Bekämpfung der verschiedenen Formen von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung²⁸³. Angesichts des Massencharakters des Besteuerungsverfahrens und seiner Automatisierung sind solche Informationen ein unverzichtbares Instrument für eine wirksame Steueraufsicht und zur Förderung der Steuerehrlichkeit, welche das oberste Ziel sowohl des Übereinkommens als auch der Mehrseitigen Vereinbarung darstellt. Abschließend ist anzumerken, dass das OECD-Modell zwar eine beträchtliche Menge an auszutauschenden Daten erfasst; hierzu gehören jedoch nicht Informationen über die Umsatzentwicklung oder die Transaktionen der betroffenen Konten.

d. Die Sorgfaltspflichten

Die Sorgfaltspflichten, die den Finanzinstituten auferlegt werden, bestehen aus einem detaillierten Regelwerk, das die Identifizierung, Klassifizierung und Dokumentation meldepflichtiger Finanzkonten vorschreibt.²⁸⁴ Sie sind nichts anderes als Verfahren, die dazu dienen, die zur Einhaltung der Meldepflichten erforderlichen Daten zu erheben. Da

²⁸³ Vgl. die Stellungnahme von *Hendricks* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 6, S. 4.

²⁸⁴ Vgl. CRS Abschnitt VIII C, Nr. 1 f. und Kommentar, S. 176 f.

es sich um Bankgeschäfte handelt, greift der CRS in vielerlei Hinsicht auf die Regeln zurück, die in Verfahren zur Bekämpfung der Geldwäsche vorgesehen sind.²⁸⁵

Diese Verfahren variieren je nach Art des Kontoinhabers, dem Zeitpunkt der Kontoeröffnung und dem Kontostand am Ende des Erhebungszeitraums.²⁸⁶ Zunächst teilt der CRS die Sorgfaltspflichten nach zeitlichen und persönlichen Kriterien in vier Verfahren ein: Identifizierung (1) bestehender Konten²⁸⁷ und (2) Neukonten²⁸⁸ von natürlichen Personen, sowie Identifizierung (3) bestehender²⁸⁹ und (4) Neukonten²⁹⁰ von Rechtsträgern. Das Ziel der OECD ist es, sicherzustellen, dass sowohl Konten, die vor der Einführung der Sorgfaltspflichten eröffnet wurden, als auch solche, die danach eröffnet werden, überprüft und ggf. gemeldet werden. Darüber hinaus schreibt der CRS abhängig von dem Kontostand des betroffenen Kontos zusätzliche Verfahren zur Überprüfung vor bzw. verzichtet auf diese im Fall der bestehenden Konten. Im Folgenden werden diese Pflichten zusammengefasst vorgestellt.²⁹¹

aa. Sorgfaltspflichten bei Konten natürlicher Personen

Die für bestehende Konten natürlicher Personen geltenden Verfahren unterscheiden sich für Konten von geringerem und von hohem Wert. Ob es sich bei einem Konto um eines von geringerem oder von hohem Wert handelt, richtet sich danach, ob der Gesamtsaldo oder -wert zum 31. Dezember einen Wert von 1.000.000 USD

²⁸⁵ Aus dem OECD-Standard, Praktisches Buch 2020, S. 34, Rz. 47, geht hervor, dass sich der gemeinsame Meldestandard in vielerlei Hinsicht auf Verfahren zur Bekämpfung der Geldwäsche stützt; daher sei die Erfüllung einschlägiger Pflichten im Zusammenhang mit der Geldwäschebekämpfung eine Voraussetzung für das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Meldestandards und somit ein wesentlicher Bestandteil des Einhaltungüberprüfungsverfahrens. In diesem Sinne verweist der CRS an mehreren Stellen auf die FATF/OECD (2013), International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism and Proliferation, The FATF Recommendations February 2012, FATF/OECD, Paris, abrufbar unter: www.fatfgafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF_Recommendations.pdf (zuletzt abgerufen am 15.1.2020).

²⁸⁶ Vgl. *Seer/Wilms*, in: *StuW* 2015, 118 (122).

²⁸⁷ Abschnitt III. A. – E. CRS.

²⁸⁸ Abschnitt IV. A. – C. CRS.

²⁸⁹ Abschnitt V. A. – E. CRS.

²⁹⁰ Abschnitt VI A. CRS.

²⁹¹ Es handelt sich um recht komplexe Vorschriften, deren detaillierte Beschreibung sich hier erübrigt, da der Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit nicht auf der Form und der Methodik der Datenerhebung durch die Finanzinstitute in ihrem Ansässigkeitsstaat liegt, sondern auf der Übermittlung der von einem Vertragsstaat erhobenen Finanzinformationen an einen anderen Vertragsstaat. Die vorliegende Darstellung soll daher nur einen Überblick über die Erhebungspflichten geben, um den weiten Umfang des automatischen Austauschs von Finanzinformationen aufzuzeigen.

überschreitet oder nicht.²⁹² Hinsichtlich der Identifizierung der meldepflichtigen Konten von geringerem Wert fordert der CRS nur eine Überprüfung auf der Grundlage der Belege, die sich bereits im Besitz des Finanzinstituts befinden. Verfügt das Finanzinstitut über eine aktuelle Hausanschrift der natürlichen Person, so reicht dies aus, um die steuerliche Ansässigkeit des Kontoinhabers zu validieren und zu prüfen, ob es sich um eine meldepflichtige Person handelt.²⁹³ Sind die Belege unglaubwürdig, muss das meldende Finanzinstitut seine elektronisch gespeicherten Daten auf andere Indizien überprüfen, die ihm die Feststellung erlauben, ob es sich um eine meldepflichtige Person handelt.²⁹⁴ Wird bei der elektronischen Suche ein Hinweis gefunden, muss das Finanzinstitut den Kontoinhaber in demjenigen Staat als steuerlich ansässig einstufen, auf den der Hinweis deutet; dies gilt nicht, sofern das Finanzinstitut durch Selbstauskunft oder andere Belege nachweisen kann, dass ihr Kunde tatsächlich in einem anderen Staat steuerlich ansässig ist.²⁹⁵ Wenn schließlich keine Indizien zur Identifizierung der Hausanschrift des Kontoinhabers gefunden werden, muss nichts weiter unternommen werden, bis andere Indizien vorliegen oder das Konto zu einem Konto von hohem Wert wird.²⁹⁶

Für Konten von hohem Wert sieht der CRS ein erweitertes Überprüfungsverfahren vor. In diesem Fall reicht die Ermittlung der aktuellen Hausanschrift allein nicht aus. Vielmehr muss das Finanzinstitut in seinen elektronischen Datensätzen eine Suche durchführen, um zusätzliche Indizien zur Bestätigung der steuerlichen Ansässigkeit des Kontoinhabers zu erheben; die Suche erfolgt nach demselben Verfahren wie für Konten von geringerem

²⁹² Abschnitt VIII C. Nr. 13 und 14 CRS.

²⁹³ Abschnitt III B. Nr. 1 CRS.

²⁹⁴ Abschnitt III B. Nr. 2 CRS. Folgende Indizien werden aufgelistet: a) Identifizierung des Kontoinhabers als in einem meldepflichtigen Staat ansässige Person; b) Aktuelle Post- oder Hausanschrift (einschließlich einer Postfachanschrift) in einem meldepflichtigen Staat; c) Eine oder mehrere Telefonnummern in einem meldepflichtigen Staat und keine Telefonnummer im Staat des meldenden Finanzinstituts; d) Dauerauftrag (außer bei Einlagenkonten) für Überweisungen auf ein in einem meldepflichtigen Staat geführtes Konto; e) Aktuell gültige, einer Person mit Anschrift in einem meldepflichtigen Staat erteilte Vollmacht oder Zeichnungsberechtigung; f) Ein Postlagerungsauftrag oder eine c/o-Anschrift in einem meldepflichtigen Staat, sofern dem meldenden Finanzinstitut keine andere Anschrift des Kontoinhabers vorliegt. In letzterem Fall wird das Indiz allein nicht als ausreichend angesehen, und es muss eine Suche in den Papierunterlagen des Kontos erfolgen, die innerhalb der letzten fünf Jahre beschafft wurden, um die steuerliche Ansässigkeit des Kontoinhabers zu bestätigen. Wenn keine anderen Nachweise gefunden werden, die den Hinweis bestätigen, muss das meldende Finanzinstitut das Konto als undokumentiertes Konto melden (Abschnitt III B. Nr. 4 CRS).

²⁹⁵ Abschnitt III B. Nr. 4 und Nr. 6 CRS.

²⁹⁶ Abschnitt III B. Nr. 3 CRS.

Wert, bei denen kein Nachweis der aktuellen Hausanschrift vorliegt.²⁹⁷ Ist bei dieser ersten Suche die steuerliche Ansässigkeit nicht zu ermitteln, hat das Finanzinstitut nach Indizien in der aktuellen Kundenstammakte zu suchen und, soweit diese Informationen dort nicht enthalten sind, auch die kontobezogenen Informationen aus den Papierunterlagen, die innerhalb der letzten fünf Jahre beschafft wurden, auf weitere Indizien zu überprüfen.²⁹⁸ Zusätzlich sieht der CRS vor, dass ein Konto als meldepflichtig einzustufen ist, wenn der Kundenbetreuer Kenntnis davon hat, dass der Kontoinhaber eine meldepflichtige Person ist.²⁹⁹ Hier gilt das Gleiche wie für Konten von geringerem Wert. Wurden genug Indizien festgestellt, ist dem Konto die jeweilige steuerliche Ansässigkeit zuzuordnen und hat dessen Einstufung als meldepflichtig zu erfolgen; diese Einstufung kann aufgehoben werden, wenn dem Finanzinstitut eine Selbstauskunft oder ein anderer Beleg vorliegt, aus dem hervorgeht, dass sein Kunde tatsächlich in einem anderen Staat ansässig ist.

Für Neukonten natürlicher Personen ist das Verfahren einfacher ausgestaltet, da es unmittelbar bei der Kontoeröffnung durchgeführt wird. In diesem Rahmen muss das Finanzinstitut vom Kontoinhaber eine Selbstauskunft beschaffen, die Bestandteil der Kontoeröffnungsunterlagen sein und anhand derer das meldende Finanzinstitut die steuerliche Ansässigkeit des Kontoinhabers feststellen kann.³⁰⁰ Der CRS fordert die Übereinstimmung einer solchen Selbstauskunft mit den bei der Kontoeröffnung vorgelegten Unterlagen einschließlich der aufgrund von Verfahren zur Bekämpfung der Geldwäsche erfassten Unterlagen („AML/KYC Procedures“).

bb. Sorgfaltspflichten bei Konten von Rechtsträgern

Das Verfahren zur Identifizierung bestehender Konten von Rechtsträgern als meldepflichtige Konten ist komplizierter und kostenaufwendiger als bei Konten natürlicher

²⁹⁷ Abschnitt III C. Nr. 1.

²⁹⁸ Abschnitt III C. Nr. 2. Folgende Dokumente werden aufgelistet: a) Die neuesten für dieses Konto erfassten Belege; b) Der neueste Kontoeröffnungsvertrag beziehungsweise die neuesten Kontoeröffnungsunterlagen; c) Die neuesten vom meldenden Finanzinstitut aufgrund von Verfahren zur Bekämpfung der Geldwäsche oder für sonstige aufsichtsrechtliche Zwecke beschafften Unterlagen; d) Die derzeit gültige Vollmacht oder Zeichnungsberechtigung; e) Der derzeit gültige Dauerauftrag für Überweisungen (außer bei Einlagenkonten).

²⁹⁹ Abschnitt III C. Nr. 4 CRS.

³⁰⁰ Abschnitt IV A. CRS.

Personen.³⁰¹ In dieser Erkenntnis gibt der CRS vor, dass die bestehenden Konten von Rechtsträgern, deren Gesamtkontosaldo oder -wert zum 31. Dezember eine Summe von 250.000 USD nicht überschreitet, keinem Überprüfungs- und Identifizierungsverfahren unterliegen und damit nicht gemeldet werden müssen.³⁰² Alle anderen Konten müssen überprüft werden, um festzustellen, ob sie von einer oder mehreren meldepflichtigen Personen oder von einem passiven NFE mit einer oder mehreren meldepflichtigen beherrschenden Personen unterhalten werden.³⁰³

Bei den zu überprüfenden Konten von Rechtsträgern hat das Finanzinstitut zunächst zu prüfen, ob aus den zu aufsichtsrechtlichen Zwecken oder für die Kundenbetreuung verwahrten Daten (einschließlich der aufgrund von Verfahren zur Bekämpfung der Geldwäsche erhobenen Informationen) abgeleitet werden kann, dass der Kontoinhaber in einem meldepflichtigen Staat ansässig ist.³⁰⁴ Wenn das zutrifft, muss das Konto als meldepflichtiges Konto betrachtet werden, es sei denn, anhand anderer Beweise, wie z. B. einer Selbstauskunft vom Kontoinhaber, kann festgestellt werden, dass es sich bei ihm nicht um eine meldepflichtige Person handelt.³⁰⁵ Es muss dann ermittelt werden, ob der Kontoinhaber ein passiver NFE mit einer oder mehreren beherrschenden Personen ist. Zur Bestimmung der Art des NFEs darf das Finanzinstitut auf die ihm vorliegenden Kundeninformationen zugreifen oder vom Kunden eine Selbstauskunft verlangen.³⁰⁶ Zur Feststellung der beherrschenden Personen eines Kontoinhabers kann sich das meldende Finanzinstitut auf die Informationen verlassen, die aufgrund von Verfahren zur Bekämpfung der Geldwäsche erhoben und verwahrt wurden.³⁰⁷ Nachdem identifiziert worden ist, wer den Rechtsträger beherrscht, muss geprüft werden, ob eine Pflicht zur Meldung dieser Person besteht. Hier sieht der CRS zwei unterschiedliche Verfahren vor. Das erste betrifft Konten, deren Gesamtkontosaldo oder -wert 1.000.000 USD nicht übersteigt, und bestimmt, dass die Überprüfung der Meldepflicht anhand der aufgrund von Verfahren zur Bekämpfung der Geldwäsche erfassten Unterlagen

³⁰¹ Vgl. OECD-Standard 2019, deutsche Fassung, Kommentar zu Abschnitt V, Rz. 2.

³⁰² Abschnitt V. A. CRS.

³⁰³ Abschnitt V. B. CRS.

³⁰⁴ Abschnitt V. D. Nr. 1 Buchst. a CRS.

³⁰⁵ Abschnitt V. D. Nr. 1 Buchst. b CRS.

³⁰⁶ Abschnitt V. D. Nr. 2 CRS.

³⁰⁷ Abschnitt V. D. Nr. 2 Buchst. b CRS.

durchgeführt werden kann.³⁰⁸ Für alle übrigen Fälle wird festgelegt, dass die Meldepflicht auf Grundlage einer Selbstauskunft der Person ermittelt wird, die das Konto beherrscht.³⁰⁹

Das Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht bei Neukonten von Rechtsträgern ist ähnlich gestaltet wie das oben beschriebene Verfahren für bestehende Konten. Es muss ebenfalls überprüft werden, ob der Rechtsträger eine meldepflichtige Person ist und ob es sich um einen passiven NFE mit einer oder mehreren beherrschenden Personen handelt, welche meldepflichtige Personen sind.³¹⁰ Die Hauptunterschiede liegen darin, dass der Vorgang bei der Kontoeröffnung erfolgt und dass keine Unterscheidung nach Gesamtkontosaldo oder -wert vorgenommen wird. Auch hier wird hinsichtlich der Unterlagen, die zum Nachweis der bescheinigten Tatsachen dienen, eine Selbstauskunft des Kontoinhabers bevorzugt. Somit dürfen sowohl die Feststellung der Ansässigkeit des Rechtsträgers³¹¹ und seiner Natur (aktiv oder passiv)³¹² als auch die Verifizierung des steuerlichen Wohnsitzes seiner beherrschenden Personen³¹³ durch Selbstauskunft erfolgen. Natürlich müssen solche Selbstauskünfte plausibel sein und mit den anderen Unterlagen übereinstimmen, zu denen das meldende Finanzinstitut Zugang hat.³¹⁴

e. Vertraulichkeit und Datenschutzvorkehrungen

Die Mehrseitige Vereinbarung enthält keine Vorschriften zur Vertraulichkeit und zum Datenschutz der ausgetauschten Informationen und verweist in ihrem § 5 auf die Normen des Übereinkommens v. 03.11.2011. Darüber hinaus gewährt die Vereinbarung, entsprechend den Bestimmungen des Art. 6 Abs. 1 des Übereinkommens, den Vertragsstaaten die Möglichkeit, in einer beim Sekretariat des Koordinierungsgremiums zu hinterlegenden Erklärung eventuelle Vorkehrungen bezüglich des Datenschutzes zu spezifizieren, deren Einhaltung erforderlich ist, um einen nach dem

³⁰⁸ Abschnitt V. D. Nr. 2 Buchst. c i CRS.

³⁰⁹ Abschnitt V. D. Nr. 2 Buchst. c ii CRS.

³¹⁰ Abschnitt VI. A. CRS.

³¹¹ Abschnitt VI. A. Nr. 1 Buchst. a und b CRS.

³¹² Abschnitt VI. A. Nr. 2 Buchst. a CRS.

³¹³ Abschnitt VI. A. Nr. 2 Buchst. c CRS.

³¹⁴ Abschnitt VI. A. Nr. 1 Buchst. b, Nr. 2 Buchst. a; Abschnitt VII. A. CRS.

jeweiligen nationalen Recht notwendigen Schutz personenbezogener Daten zu gewährleisten.

III. Zusammenfassung

Der in der Mehrseitigen Vereinbarung v. 29.10.2014 festgelegte automatische Austausch von Finanzkontendaten läutete endgültig eine neue Ära für die zwischenstaatliche Amtshilfe und den Informationsaustausch ein.³¹⁵ Es handelt sich um ein rechtlich und technisch beeindruckendes Konstrukt, durch das die Finanzinstitute mittels der Vorgabe einheitlicher Sorgfalts- und Meldepflichten in die Datenerfassung einbezogen worden. Dies versetzte die nationalen Steuerbehörden in den Stand, ausländische Konten ihrer Steuerbürger in über 100 Ländern nachzuvollziehen – bis vor wenigen Jahren war dies noch undenkbar.³¹⁶

Um eine umfassende Wirkung des vorgesehenen Verfahrens sicherzustellen und zu vermeiden, dass über eine Mittelsperson steuerlich relevante Sachverhalte vor den Steuerbehörden verborgen bleiben, wurde die Meldepflicht nicht nur auf Konten beschränkt, deren Inhaber seinen steuerlichen Wohnsitz im Ausland hat. Im Gegenteil: es wurde ein weiter Begriff der „meldepflichtigen Person“ übernommen, welcher auch die eventuellen wirtschaftlichen Berechtigten oder Begünstigten eines Kontos einschließt, sowie, falls es sich beim Kontoinhaber um einen passiven Rechtsträger handelt, die ihn beherrschenden natürlichen Personen. Betroffen von diesem *weltweiten Kontoüberwachungssystem* sind also alle natürlichen und juristischen Personen oder Rechtsgebilde, die ihren steuerlichen Wohnsitz in einem der Unterzeichnerstaaten des Vertrags haben und als Inhaber, Begünstigte oder tatsächlich beherrschende Personen über ein Konto verfügen, das von einem Finanzinstitut mit Sitz in einem anderen Vertragsstaat geführt wird. Es können daher auch die Daten solcher Personen an einen Vertragsstaat der Mehrseitigen Vereinbarung übermittelt werden, die keine Kontoinhaber sind. An dieser Stelle ist zu betonen, dass die Daten nur an den

³¹⁵ Hendricks, in: DB 2015 (S. M5), spricht vom „Beginn einer neuen Epoche“, Hey/Heilmeyer, in: ITP @ 20 [1996 – 2016], 239 (262), von einem „Markstein“ und Seer, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 6, behauptet, dass der internationale Auskunftsverkehr aus dem „Dornröschenschlaf“ erwacht sei.

³¹⁶ Vgl. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 51, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFAnnualreport2014.pdf> (zuletzt abgerufen am 15.11.2020).

Staat übermittelt werden, in dem die meldepflichtige Person steuerlich ansässig ist, und dass somit keine weitreichende Weitergabe der Daten an andere Länder erfolgt, die am globalen System zum Austausch von Finanzkonteninformationen teilnehmen.

Die Informationen, die jährlich und ohne Anhörung oder vorherige Benachrichtigung der meldepflichtigen Person an den Staat ihres steuerlichen Wohnsitzes übermittelt werden, gehen über die bloße Identifizierung des Kontos und seines Inhabers und/oder eines mit ihm wirtschaftlich verbundenen Dritten hinaus; sie umfassen vielmehr auch den Saldo oder Wert des betreffenden Kontos sowie die konsolidierten Beträge, die in Form von Zinsen, Dividenden oder anderen Finanzerträgen auf das Konto gezahlt oder dem Konto gutgeschrieben wurden. Es ist jedoch zu beachten, dass die Konto-bewegungen nicht Gegenstand des Informationsaustauschs sind. Nichtsdestotrotz handelt es sich um einen wertvollen Datenbestand, der für die Steuerbehörden in ihren Bemühungen gegen die Steuerhinterziehung und den Steuerbetrug heutzutage unverzichtbar ist.

Die Regelung des automatischen Austauschs von Finanzkonteninformationen bezweckte nicht allein die Effizienz und die Wirksamkeit des Besteuerungsverfahrens. Es war auch ein klares Anliegen der teilnehmenden Staaten, den Schutz des Steuerpflichtigen und seiner Daten sicherzustellen – dies stellt einen Fortschritt gegenüber den früheren von der OECD entwickelten Regeln insbesondere im Hinblick auf den Schutz personenbezogener Daten dar. So müssen die im Rahmen der Mehrseitigen Vereinbarung v. 29.10.2014 ausgetauschten Informationen nicht nur geheim gehalten, sondern auch im datenschutzrechtlichen Sinne geschützt werden. In der Regel gilt in diesem Rahmen das innerstaatliche Recht des Empfängerstaates, jedoch kann das Recht des erteilenden Staates angewandt werden, wenn es ein höheres Schutzniveau bietet und seine Anwendung vom erteilenden Staat verlangt wird. Außerdem ist eine Zweckbindung für die Verwendung der Daten vorgesehen, nach der diese nur für steuerliche und steuerstrafrechtliche Zwecke und daher nur von Personen, Behörden oder Gerichten verwendet werden dürfen, die Tätigkeiten in diesen Bereichen wahrnehmen. Für die Verwendung der Daten zu anderen als den vereinbarten Zwecken muss die Genehmigung des erteilenden Staates eingeholt werden. Desgleichen ist für die Übermittlung der Daten an einen Drittstaat die Genehmigung desjenigen Staates

erforderlich, der die Informationen zuerst übermittelt hat. Abschließend kann ein Staat in Extremsituationen die Übermittlung von Informationen verweigern, wenn die Übermittlung zu einem Verstoß gegen seine öffentliche Ordnung führen würde; hierbei handelt es sich um einen unbestimmten Begriff, der insbesondere die Verfassungswerte eines jeden Staates einschließt.

Wie man erkennen kann, haben die Vorschriften über den automatischen Austausch von Finanzkonteninformationen versucht, ein Gleichgewicht zwischen teilweise konträren Belangen herzustellen: auf der einen Seite soll den Staaten ein effizientes und wirksames Instrument zur Überwachung von Bankkonten im Ausland zur Verfügung gestellt werden; auf der anderen Seite soll dem Schutz der Grundrechte der Steuerzahler insbesondere mit Hinblick auf Privatsphäre und Datenschutz Rechnung getragen werden. Aus der bisherigen Analyse ist zu ersehen, dass Mindeststandards für den Datenschutz aufgestellt worden sind; in diesem Zusammenhang sind insbesondere die Möglichkeit der Anwendung des Datenschutzrechts des erteilenden Staates sowie die Einschränkungen bezüglich der Weiterverwendung und der Weiterleitung der Daten zu begrüßen. Da es sich bei dem untersuchten Regelwerk um einen multilateralen Vertrag handelt, der die Interessen einer Vielzahl von Staaten auf einen gemeinsamen Nenner zu bringen sucht, wird vielfach auf Verweise auf das innerstaatliche Recht der Unterzeichnerstaaten und auf allgemeine Klauseln oder auslegungsfähige Normen zurückgegriffen. Zwar schmälert dies den Wert des geschaffenen Regelwerks grundsätzlich nicht, weil es sich um einen Aspekt handelt, der in der Natur multilateraler internationaler Verträge liegt; es führt jedoch dazu, dass die praktische Anwendung des Vertrags durch die Unterzeichnerstaaten im Lichte ihres innerstaatlichen Rechts zu sehen ist.

E. Stellungnahme

Der Schwerpunkt dieser Arbeit liegt in der Analyse der von der OECD geschaffenen normativen Struktur zum internationalen Austausch von Finanzkontendaten nach dem innerstaatlichen Recht Deutschlands und Brasiliens, insbesondere im Hinblick auf das Verfassungsrecht dieser Länder. Wie bereits ausgeführt, hat sich der deutsche Staat traditionell offen für den internationalen Austausch von Steuerinformationen gezeigt,

geleitet durch das Bestreben, sein Besteuerungsverfahren zu sichern; indessen ist der brasilianische Staat lange Zeit eher zurückhaltend und untätig geblieben und hat seine Haltung diesbezüglich erst kürzlich geändert, indem er dem FATCA und dem Übereinkommen beigetreten ist, jedoch nicht ohne Protest eines erheblichen Teils seiner Rechtsgelehrten. In diesem Sinne stellte der Beitritt Deutschlands zur Mehrseitigen Vereinbarung v. 29.10.2014 die Fortentwicklung seiner Politik der Informationsbeschaffung durch internationale Zusammenarbeit dar, einhergehend mit einer größeren Sorge über Datenschutzfragen angesichts der Automatisierung des Informationsaustauschverfahrens und der Möglichkeit des Datenmissbrauchs. Für Brasilien hingegen bedeutete der Beitritt zum Übereinkommen v. 03.11.2010 einen tiefgreifenden Paradigmenwechsel, in dessen Folge das Land aus einer gewissen Isolation in ein globales und automatisches System zum Austausch von Finanzkonteninformationen eintrat.

Angesichts dieser unterschiedlichen Entwicklung der Thematik in den beiden Ländern ist es zunächst notwendig, die verfassungsrechtlichen Grundlagen und die Funktion der jährlichen automatischen Übermittlung von Finanzkontendaten an ausländische Steuerbehörden zu ergründen. Ein deutsch-brasilianischer verfassungsrechtlicher Dialog in dieser Hinsicht ist insbesondere für die Verankerung des Paradigmenwechsels in Brasilien wichtig, das sich noch in der Konsolidierungsphase befindet. Darüber hinaus hängt die Verfassungsmäßigkeit des automatischen Austauschs von Finanzkonteninformationen von der verfassungsrechtlichen Bedeutung ab, die diesem Austausch in den zu vergleichenden Ländern beigemessen wird. Daher werden zunächst die verfassungsrechtlichen Grundlagen des automatischen Austauschs von Finanzkonteninformationen in Deutschland und Brasilien erläutert (Zweiter Teil). Daraufhin wird auf die verfassungsrechtlichen Grenzen dieses Austauschs eingegangen, die sich aus den Grundrechten der Steuerpflichtigen ergeben (Dritter Teil). Abschließend beschäftigt sich der vierte Teil dieser Arbeit mit der Verfassungsmäßigkeit der Umsetzung der CRS-MCAA in Deutschland und in Brasilien.

ZWEITER TEIL: VERFASSUNGSRECHTLICHE GRUNDLAGEN DER STEUERLICHEN DATENERHEBUNG UND IHRE EINGRIFFSRECHTFERTIGENDE WIRKUNG

A. Steuerstaat, finanzbehördlicher Informationsbeschaffungseingriff und Privatsphäre

Im modernen Steuerstaat zieht sich der Staat aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zurück und überlässt der Privatinitiative ihre Freiraum.³¹⁷ Im Gegenzug dazu wird der Staat ermächtigt, am marktwirtschaftlichen Erfolg der in seinem Staatsgebiet tätigen Wirtschaftssubjekte teilzuhaben – dies kommt in der Besteuerungsgewalt zum Ausdruck.³¹⁸ Diese Gewalt darf in einem Rechtsstaat nur unter Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes und des aus ihm hergeleiteten Prinzips der Allgemeinheit der Besteuerung ausgeübt werden.³¹⁹ Durch dieses rechtliche Konstrukt wird allen die Pflicht auferlegt, zur Finanzierung der Staatserhaltung beizutragen.³²⁰ Jeder muss seinen jeweiligen Steueranteil tragen, um die Existenz einer freiheitlichen Rechtsordnung zu sichern, die durch den Staat konkretisiert wird.³²¹

Die bloße gleichheitsgerechte Normierung der materiellen Steuergesetze reicht jedoch nicht aus, weder um eine gleichmäßige Besteuerung zu sichern³²² noch um den steuerlichen Ertrag in die Staatskasse zu bringen. Steuern können nur erhoben werden, wenn der Fiskus Kenntnis von der Verwirklichung des steuerrechtlichen Tatbestands erlangt und daraufhin ein Verwaltungsverfahren einleitet, dessen Zweck es ist, die Steuer durch einen Verwaltungsakt festzusetzen.³²³ Insoweit muss daran erinnert werden, dass es sich bei dem Steuerschuldverhältnis um eine *obligatio ex lege* handelt,

³¹⁷ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1, Rz. 5; *Schoueri*, Direito, 33; *Torres, R. L.*, Tratado, Band I, 524. Eingehend dazu: *Nabais*, O Dever, 191 f.

³¹⁸ Ebd.

³¹⁹ Vgl. *Costa*, Curso, Punkt Teil II, Punkt 3.2.2.6; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 123 f.; *Nabais*, O Dever, 438 f; *Torres, H.T.*, in: *Canotilho/et. al.*, Art. 150 II CF, Punkt 6.2. Wie zutreffend von *Torres, R. L.*, Tratado, Band I, 521, ausgeführt, sind der Steuerstaat und der Rechtsstaat gleichzeitig entstanden und miteinander verflochten. Das Ziel beider ist es, bürgerliche Freiheit zu gewährleisten.

³²⁰ Vgl. *Kirchhof*, in: FS-Tipke, 27 (36).

³²¹ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1, Rz. 5; *Schoueri*, Direito, 39; *Torres, R. L.*, Tratado, Band I, 547.

³²² Vgl. *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, 44.

³²³ Vgl. *Drüen*, in: DSTJG 31 (2008), 167 (170); *Greco*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 153 (154).

die mit der bloßen Erfüllung des Steuertatbestands entsteht, unabhängig von dem Verwirklichungswillen des Steuerpflichtigen.³²⁴ Aufgrund dieses Umstands erfährt die Finanzbehörde im Regelfall nicht ohne Weiteres von der steuerlichen Tatbestandsverwirklichung.³²⁵ Die steuerlich relevanten Informationen befinden sich im Besitz des Steuerpflichtigen und der Dritten, die zu ihm rechtliche Beziehungen unterhalten. Deswegen setzt die Durchführung der Besteuerung voraus, dass diese „Informationsasymmetrie zwischen dem den Steuertatbestand verwirklichenden Steuerbürger und der Finanzverwaltung“³²⁶ beseitigt wird. Anders gesagt ist es zur Sicherung einer gleichmäßigen und leistungsfähigkeitskonformen Besteuerung unabdingbar, dass dem Fiskus eine Vielzahl von Informationen über die Steuerpflichtigen zur Verfügung steht. Besteuerung und Datenerhebung sind untrennbar miteinander verbunden, sodass sich festhalten lässt, dass die Besteuerungsgewalt eine stillschweigende Befugnis zur Datensammlung mit sich bringt.³²⁷

Da die für die Besteuerung notwendigen Daten, insbesondere im Einkommensteuerrecht, auch persönliche Umstände und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen umfassen, welche dem Grundrecht auf Privatsphäre bzw. auf informationelle Selbstbestimmung unterfallen, muss die Vorgehensweise finanzbehördlicher Informationsbeschaffung mit diesen Grundrechten in Einklang gebracht werden.³²⁸ Dies erfolgt im Rahmen des Steuerrechts durch das Besteuerungsverfahren, das die Anwendung der Steuergesetze ermöglicht.³²⁹ Es geht hierbei um einen Normkomplex, der den Steuereingriff und den daran anknüpfenden Informationszugriff grundsätzlich regelt, indem dem Fiskus eine Reihe von Ermittlungsbefugnissen und Zwangsmitteln eingeräumt wird, und gleichzeitig dem Steuerpflichtigen eine Reihe von verfahrensrechtlichen Garantien gesichert wird.³³⁰ Das

³²⁴ Vgl. *Drüen*, in: DStJG 31 (2008), 167 (170). Vgl. in Deutschland § 3, § 38 und § 218 Abs. 1 AO; in Brasilien Art. 3, Art. 113 § 1 und Art. 142 CTN. Diese Vorschriften legen die Definition der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die Notwendigkeit eines Verwaltungsakts für die Konkretisierung des Steueranspruchs fest.

³²⁵ Ebd.

³²⁶ *Drüen*, in: DStJG 31 (2008), 167 (170); *ders.*, Die Indienstnahme, 267 f.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, 277, spricht seinerseits von „Informationsmonopol“.

³²⁷ In diese Richtung: *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (277).

³²⁸ Vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 181.

³²⁹ Vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 185.

³³⁰ Ausführlich zum Besteuerungsverfahren in Deutschland vgl. *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21, Rz. 1 ff.; in Brasilien vgl. *Rocha*, Processo, 23 ff.

Ausmaß der der Finanzverwaltung gewährten Befugnisse zur Informationsgewinnung kann sehr variieren: von einer Ermächtigung, die nur eine einzelfallbezogene Sachverhaltsermittlung zulässt und die Befragung Dritter nur subsidiär erlaubt, bis hin zur einer einzelfallunabhängigen Datenerhebung bei Dritten zum Zwecke der allgemeinen Überwachung. Dem Steuerbürger kann einerseits ein umfassendes Beteiligungsrecht gewährleistet werden, aufgrund dessen er an allen Phasen des Ermittlungsverfahrens teilhaben darf; andererseits kann die Beteiligung des Bürgers auf die Zeit nach der Steuerfestsetzung beschränkt werden. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Ausgestaltung der finanzbehördlichen Ermittlungs- und Datenerhebungsbefugnisse hängt maßgeblich von dem Zusammenspiel verschiedener Faktoren ab; entscheidend sind die Bedeutung und das Gewicht der durch die Besteuerung verfolgten Verfassungswerte sowie die Tragweite des Rechts auf Privatsphäre und seiner Erscheinungsformen. Je höher die Wertigkeit, die dem Steuerrecht und seinen Zielsetzungen beigemessen wird, desto größer ist die Tendenz, eine hierdurch bewirkte Beeinträchtigung der genannten Grundrechte als verfassungsrechtlich gerechtfertigt anzusehen.

Wie bereits im ersten Teil erwähnt, stellt der globale Austausch von Finanzkontendaten eine Erweiterung der Kontrollmaßnahmen der Finanzverwaltung dar, indem ihr ermöglicht wird, die traditionell durch das Territorialitätsprinzip auferlegten Beschränkungen zu überwinden und ausländische Finanzkonteninformationen ihrer im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zu erlangen. Dementsprechend fügt der globale Finanzkonteninformationsaustausch sich in das Besteuerungsverfahren und somit auch in den Kontext des Spannungsverhältnisses zwischen den der Besteuerung zugrundeliegenden Verfassungswerten und dem Recht auf Privatsphäre bzw. auf informationelle Selbstbestimmung ein.

Daher ist es für die im vierten Teil dieser Arbeit vorzunehmende Angemessenheitsabwägung unentbehrlich, die verfassungsrechtliche Grundlage der finanzbehördlichen Informationsgewinnung im Rahmen des steuerlichen Ermittlungsverfahrens und ihre Bedeutung für die Grundrechte auf Privatsphäre bzw. auf informationelle Selbstbestimmung in der Rechtsprechung des BVerfG und des STF zu untersuchen und zu erläutern.

B. Deutschland

I. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als verfassungsrechtliche Grundlage des steuerlichen Informationseingriffs

In der Rechtsprechung des BVerfG stellt der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die wichtigste Vorgabe für die verfassungsrechtliche Beurteilung von Normen dar, die den Finanzbehörden Ermittlungs- und Datenerhebungsbefugnisse einräumen.³³¹ Zwar war die Besteuerung schon seit Langem als ein überwiegendes Interesse der Allgemeinheit angesehen, das Eingriffe in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung rechtfertigen kann³³²; dennoch, wie weiter unten ausgeführt wird, hat das BVerfG anlässlich einer neuen Herangehensweise an diesen Grundsatz einige verfassungsrechtliche Postulate entwickelt, die besondere Auswirkungen auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung haben.

1. Grundsätzliches zum Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) im deutschen Steuerrecht

Das Grundgesetz sieht keinen steuerspezifischen Gleichheitssatz vor. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hat als normativen Ausgangspunkt den in Art. 3 Abs. 1 GG vorgesehenen allgemeinen Gleichheitssatz, der statuiert, dass alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind.³³³ Seine Adressaten sind nicht nur die Finanzbehörden und die

³³¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (196); BVerfG, Beschluss v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (367 ff.). Zwar sind das steuerrechtliche Legalitätsprinzip und der damit verbundene Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der aus den Art. 20 Abs. 3 GG und aus dem Rechtsstaatsprinzip hergeleitet wird und in § 85 AO einfachgesetzlich normiert ist, zentrale Elemente des deutschen Besteuerungsverfahrens (Ausführlich dazu: Hey, in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 230 ff.). Aufgrund dieser verfassungsrechtlichen Prinzipien sind die deutschen Finanzbehörden nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, die gesetzlich geschuldeten Steuern festzusetzen und zu erheben (Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 234; Seer, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rz. 7; Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 85 AO, Rz. 32). Zu diesem Zweck darf die Finanzbehörde alle steuerrelevanten Sachverhalte, einschließlich Vorgänge im privaten Lebensbereich, selbst aufklären und prüfen, sofern sie von dem materiellen Steuergesetz umfasst sind und es hinreichenden Anlass für die Verwirklichung eines Steuertatbestands gibt. Deswegen ist der finanzbehördliche Informationseingriff in die Privatsphäre der Bürger im Rahmen des Besteuerungsverfahrens in Deutschland in der Regel verfassungsrechtlich unbedenklich (Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 186; Seer, in: Tipke/Kruse, § 88 AO, Rz. 25; Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 88 AO, Rz. 202). Dennoch spielt das Legalitätsprinzip in der durch das BVerfG vorgenommenen Abwägung zwischen dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und den durch Gesetz geschaffenen finanzbehördlichen Ermittlungsbefugnissen keine besondere Rolle, sodass es hier nicht direkt angesprochen wird.

³³² Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65, 1 (45); Urteil v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (143).

³³³ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 110.

Finanzgerichte, die das Steuergesetz gleichmäßig anwenden müssen (Gleichheit vor dem Gesetz), sondern auch der Steuergesetzgeber, der Kraft Art. 20 Abs. 3 GG auch an den Gleichheitssatz gebunden ist (Gleichheit des Gesetzes).³³⁴ Auf den allgemeinen Gleichheitssatz berufen können sich alle natürliche Personen, sowie ausweislich des Art. 19 Abs. 3 GG die inländischen juristischen Personen.³³⁵

Der Gleichheitssatz hat sich seit der ersten Entscheidung des BVerfG zum Steuerrecht im Jahr 1957 als der bedeutendste verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstab steuerrechtlicher Gesetze gefestigt.³³⁶ Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass der Zweck steuerstaatlichen Handelns, d.h. die Deckung des staatlichen Finanzbedarfs, als Maßstab zur Durchführung der Verhältnismäßigkeitsprüfung ungeeignet ist. Zwar stellt die Besteuerung einen Freiheitseingriff dar; allerdings erschwert die rein fiskalische Zielsetzung der Steuererhebung die Herstellung einer Zweck-Mittel-Relation zwischen dem Steuereingriff und dem staatlichen Finanzanspruch.³³⁷ Angesichts dessen findet die Auferlegung von Steuern ihre rechtsstaatliche Rechtfertigung in der gleichmäßigen Aufteilung der Steuerlasten auf alle Steuerpflichtigen.³³⁸ Demgemäß hat die verfassungsrechtliche Überprüfung von

³³⁴ Vgl. Hey, in Tipke/Lang, § 3, Rz. 110.

³³⁵ Vgl. Hey, in Tipke/Lang, § 3, Rz. 110.

³³⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (71); Beschluss v. 03.07.1973 – 1 BvR 368, 369/65, BVerfGE 35, 324 (335); Beschluss v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (118 f.); Beschluss v. 29.05.1990 – 1 BvL 20, 26/84, 4/86, BVerfGE 82, 60 (86 ff.); Beschluss v. 10.03.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332 (346); Urteil v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274 (292); Beschluss v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30 f.); Beschluss v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BVerfGE 127, 1 (27 f.); Urteil v. 05.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (366); Beschluss v. 24.03.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1, Rz. 40; Beschluss v. 23.06.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285, Rz. 72; Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, Rz. 99, ZIP 2011; vgl. auch: *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 3 AO, Rz. 41; Hey, in: StbJb 2007/2008, 19 (33); *dies.*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 110 ff. Nach *Waldhoff*, in: Schön/ Beck, Zukunftsfragen, 125 (128 m.w.N), kenne das GG im Gegensatz zur überkommenen deutschen Verfassungstradition kein ausdrückliches Steuerverfassungsrecht. Aus diesem Grund sei das deutsche Steuerverfassungsrecht auf der Grundlage von rechts- und sozialstaatlichen Postulaten gestaltet worden, und der allgemeine Gleichheitssatz habe aus grundrechtlicher Sicht somit eine zentrale Rolle als Prüfungsmaßstab beansprucht.

³³⁷ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 94 ff., 182; Seer, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rz. 10.

³³⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.); Hey, in: StbJb 2007/2008, 19 (33); *dies.* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 94 ff.

Steuernormen die Feststellung der steuerlichen (Un-)Gleichbehandlung der Bürger zum Gegenstand.³³⁹ Kurzum: ein gleichheitswidriges Gesetz ist verfassungswidrig.³⁴⁰

Um die Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Bereich des Steuerrechts zu operationalisieren, greift das BVerfG zu drei miteinander verknüpften Prinzipien, welche ihre Grundlage in Art. 3 Abs. 1 GG haben und auf zwei verschiedenen Ebenen wirken: die Prinzipien der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit, die vom Gesetzgeber bei der Steuerrechtsetzung zu beachten sind, und das Gebot der tatsächlichen Belastungsgleichheit im Rahmen der Anwendung des Steuerrechts.³⁴¹

Das bereits ausführlich untersuchte Leistungsfähigkeitsprinzip wird in der Rechtslehre als „systemtragendes Prinzip des Steuerrechts“³⁴² und als logische Folge des allgemeinen Gleichheitssatzes angesehen³⁴³. Darüber hinaus wird es vom BVerfG weitgehend als Schlüsselkriterium für die Verteilung der Steuerlast anerkannt und sein verfassungsrechtlicher Status wird ohne jeden Zweifel akzeptiert.³⁴⁴ Dies bedeutet, dass

³³⁹ Tatsächlich sind steuerliche Ungleichbehandlungen, sofern sie verfassungsrechtlich gerechtfertigt sind, erlaubt. Dem Gesetzgeber dient der Gleichheitssatz als Leitsatz für das Steuerrecht, er darf aber, um andere verfassungsrechtliche Zwecke zu erreichen, von diesem Grundsatz Abstand nehmen, indem er Normen mit außerfiskalischen Zielsetzungen erlässt (s. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rz. 128 ff.). Dieses komplexe und häufig polemisch diskutierte Thema steht nicht im Zusammenhang mit der vorliegenden Arbeit und wird daher hier nicht behandelt.

³⁴⁰ Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rz. 96.

³⁴¹ Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rz. 110 ff.

³⁴² *Tipke*, StRO I², 329, 491, 479, 525; vgl. auch *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rz. 13, 95, 121. *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 17, spricht seinerseits von einer „Fundamentalmaxime der Besteuerung“ und *Birk/et.al.*, Steuerrecht, Rz. 171, wendet den Begriff „Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit“ an. Kritisch dazu: *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, § 3 AO, Rz. 51a m.w.N.

³⁴³ Obwohl es in der deutschen Lehre unstrittig ist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip seine verfassungsrechtliche Grundlage in Art. 3 Abs. 1 GG hat, gibt es verschiedene Standpunkte zu diesem Thema. *Tipke*, in: JZ 2009, 533 (534), nennt es den „oberste[n] Vergleichsmaßstab gerechter Verteilung steuerlicher Lasten“, und sieht seinen Ursprung im Gebot der Ethik; es handele sich um eine „besteuerungsmoralische Aufgabe“ und zugleich das logisch-positive Ergebnis der Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes. *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 22 ff.; *ders.*, in: HStR V, § 118, Rz. 169, 183, 195, betont, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip auch insofern aus der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie resultiere (Art. 14 GG), als eine individualisierte Besteuerung vorgeschrieben werde, welche Gleichheit und Eigentum schütze. *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, 154 ff., bekräftigt seinerseits, dass das betreffende Prinzip auch auf dem in Art. 20 Abs. 1 GG vorgesehenen Sozialstaatsprinzip beruhe. Schließlich behauptet *Waldhoff*, in: Schön/Beck, Zukunftsfragen, 125, 130, dass das Prinzip der Leistungsfähigkeit seine Grundlage in mehreren verfassungsrechtlichen Bestimmungen finde.

³⁴⁴ Vgl. St. Rspr: BVerfG, Beschluss v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (59, 67); Beschluss v. 14.04.1959 – 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237 (243); Beschluss v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (120); Beschluss v. 17.02.1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103 (78); Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, ZIP 2011, 1713, Rz. 99; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rz. 110, Fn. 161. Laut *Desens*, in:

die Tätigkeit des Gesetzgebers trotz eines weitreichenden Entscheidungsspielraums „bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes“ durch das „Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit“ begrenzt wird.³⁴⁵ Hinsichtlich der Konkretisierung dieses Prinzips in Bezug auf Fälle mit Auslandsbezug gilt in Deutschland das Welteinkommensprinzip.³⁴⁶ Das Folgerichtigkeitsprinzip ist seinerseits ein ergänzendes Prinzip zur Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Bereich des Steuerrechts³⁴⁷, demzufolge der Gesetzgeber das sachgerechte Prinzip, für das er sich entschieden hat, konsequent umsetzen und die einmal getroffene Wertentscheidung folgerichtig durchhalten muss.³⁴⁸ Diese zwei Prinzipien erlauben die Umsetzung der Gleichheit im deutschen Steuerrecht auf der Ebene der Rechtsetzung.

Der Kreis der Gleichheit im deutschen Steuerrecht schließt sich mit dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit, welches ursprünglich an die Finanzbehörde³⁴⁹ gerichtet ist, indem ihr die Pflicht auferlegt wird, das Steuergesetz gleichmäßig durchzusetzen.³⁵⁰ Hierbei gibt es eine notwendige Koppelung zwischen Gleichheit und Gesetzmäßigkeit³⁵¹:

StuW 2016, 240 (241) führte das BVerfG bis 2016 in 69 von insgesamt 149 Senatsentscheidungen zum Steuerrecht das Leistungsfähigkeitsprinzip als Entscheidungsgrund an.

³⁴⁵ BVerfG, Urteil v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125 f.); Beschluss v. 04.12.2002 – 2 BvR 400/98 – 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 (46 f.); Beschluss v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433 f.); Urteil v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08 – 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 (230 f.); *Kirchhof*, in: HStR V, § 118, Rz. 176; *Hey*, in: StbJb 2007/2008, 19 (35); *dies*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 118, 121 f.

³⁴⁶ Im deutschen Rechtssystem gilt das Welteinkommensprinzip (auch: Totalitätsprinzip, Universalitätsprinzip oder Globalprinzip) für die unbeschränkte (§ 1 Abs. 1 EStG) und die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG). Dieses Prinzip ist nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen, sondern aus der gemeinsamen Auslegung der §§ 1 Abs. 4; 2a; 34c; 34d und 49 EStG abgeleitet (vgl. *Birk/et.al.*, Steuerrecht, Rz. 683, 1442; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rz. 26; *Schaumburg/et al.*, Internationales Steuerrecht, Rz. 6.53 ff.).

³⁴⁷ Vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 121 ff.

³⁴⁸ *Tipke*, StRO I², 327 ff. zitiert nach *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 122. Es ist zu betonen, dass die Rechtsprechung des BVerfG eine gewisse Inkohärenz in Bezug auf das Folgerichtigkeitsprinzip aufweist und dieses Prinzip insbesondere in der Staatsrechtslehre recht umstritten ist. Vgl. Dazu *Drüen*, in: JZ 2010, 91 (94); *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 122; *Kempny*, in: JÖR 64, 477, (484 ff.).

³⁴⁹ Dies ist einfachgesetzlich in § 85 AO normiert: „Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden.“

³⁵⁰ Vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 110; *Seer*, in: DStJG 31 (2008), 7 (12); *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rz. 10.

³⁵¹ In Deutschland wird das steuerrechtliche Legalitätsprinzip aus den Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3, 14 Abs. 1, S. 2, Abs. 3, S. 2 GG und aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet. Im Rahmen der Besteuerungsverfahren wird es durch die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung konkretisiert, indem es der Finanzbehörde nicht nur verboten ist, gegen das Gesetz zu verstoßen (Abweichungsverbot), sondern auch von ihr verlangt wird,

Erstere wird durch die zwingende und unterschiedslose – d.h. gesetzmäßige – Anwendung des Gesetzes auf jede Tatbestandsverwirklichung gewährleistet.³⁵² Das BVerfG hat jedoch den Geltungsanspruch dieses Gebots ausgedehnt. Das Gericht hat einen direkten Zusammenhang zwischen der herkömmlicherweise an die Finanzbehörde gerichteten Rechtsanwendungsgleichheit und der Einräumung von finanzbehördlichen Ermittlungsbefugnissen in der Art hergestellt, dass der gleichmäßige Steuervollzug nicht mehr ausschließlich eine Sache der Verwaltung ist, sondern auch des Gesetzgebers. Die Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geht über die bloße Beachtung der Legalität bei der Ausführung des Gesetzes hinaus. Wie weiter unten zu sehen sein wird, liegt in dieser dritten Facette des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die verfassungsrechtliche Grundlage für die Schaffung von Gesetzen, die dem Fiskus Ermittlungs- und Datenerhebungsbefugnisse gewähren, sowie der Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung.

2. Die Rechtsprechung des BVerfG: das Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit

a. Die Zins- und Spekulationsurteile

Das Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit wurde vom BVerfG im Zinsurteil³⁵³ aus dem

die Steuernorm bei der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes anzuwenden (Ausführlich dazu: *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rz. 230 ff.).

³⁵² Seer, in: *DStJG* 31 (2008), 7 (10 f.) führt aus, „Egalität verwirklich[e] sich offenbar bereits durch Legalität“. *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, 471, nennt dieses Konzept seinerseits „Rechtsanwendungsgleichheit durch Gesetzmäßigkeit“.

³⁵³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239. Es handelte sich um eine Verfassungsbeschwerde, deren Gegenstand die Gesetzgebung über die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, insbesondere der Zinserträge (§ 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1979), sowie die entsprechenden Vorschriften über ihre Erhebung bezüglich des Veranlagungszeitraumes 1981 waren. Damals wurden die Kapitaleinkünfte nicht durch ein Quellenabzugsverfahren, sondern durch ein Veranlagungsverfahren besteuert. Daneben galt der Bankenerlass von 1979, dessen Vorschriften durch das Steuerreformgesetz 1990 (Vgl. BGBl. 1988, 1093, 1127) nahezu unverändert in den § 30a AO übernommen wurden. Diese Normen sahen eine Art Bankgeheimnis im Bereich des Besteuerungsverfahrens vor, nach welchem es dem deutschen Fiskus nicht gestattet war, die aus der Außenprüfung von Banken (§ 194 Abs. 3 AO) gewonnenen Finanzkonteninformationen Dritter zwecks Nachprüfung der ordnungsmäßigen Versteuerung durch die Kunden der Kreditinstitute zu nutzen. Eine solche Rechtslage bezweckte die Vermeidung von Kapitalflucht ins Ausland. Hingegen beeinträchtigte die Begrenzung der finanzbehördlichen Aufklärungsbefugnisse die Durchführung der Besteuerung von Kapitaleinkünften erheblich. Nach Ansicht des BVerfG begründete die finanzbehördliche Vollzugsahnung zweifellos einen Verstoß gegen die durch Art. 3 Abs. 1 GG garantierte Gleichheit im steuerlichen Belastungserfolg. Anstatt also im vorliegenden Fall den Bankenerlass oder § 30a AO für verfassungswidrig zu erklären,

Jahr 1991 entwickelt und im Spekulationsurteil³⁵⁴ aus dem Jahr 2004 bestätigt. In diesen Entscheidungen hat das BVerfG die Verfassungswidrigkeit materieller Steuergesetze ausgesprochen, die aufgrund eines normativen Defizits bei den entsprechenden Erhebungsregeln (strukturell) faktisch nicht durchsetzbar waren. Anders gesagt, materiell pflichtbegründende Steuernormen, deren ordnungsgemäßer Vollzug durch unzureichende Ermittlungsbefugnisse vereitelt wird, sind gleichheitswidrig. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hängt somit auch von der zweckgemäßen Ausgestaltung der entsprechenden Verfahrensregelungen ab. Zwar wurde dieser sehr besondere dogmatische Ansatz³⁵⁵ nie wieder als Prüfungsmaßstab bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen angewandt.³⁵⁶ Jedoch hat sich das Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit, wie eingangs bereits erwähnt, sowohl in der Rechtsprechung als auch im Schrifttum als verfassungsrechtliche Grundlage für das Datenzugriffsrecht der

hielt das BVerfG die für sich betrachtet verfassungskonforme materielle Besteuerungsgrundlage (§§ 2 I Nr. 5, 20 I Nr. 8 EStG 1979) für verfassungswidrig, da der durch die Verfahrensregelungen bewirkte Verstoß gegen die Belastungsgleichheit auf die materiell-rechtliche Ebene zurückwirkte. Am Ende entschied sich das BVerfG für eine Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung auf Grundlage des rechtsstaatlichen Kontinuitätsgebots und gewährte dem Gesetzgeber eine Übergangsfrist, um den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen

³⁵⁴ Vgl. BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94. Es handelte sich um eine Richtervorlage, deren Ziel die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften bei Wertpapieren im Veranlagungszeitraum 1997 war (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG 1997). Der Vorlage zufolge war die in Frage stehende Regelung auf der Grundlage des Urteils zur Zinsbesteuerung verfassungswidrig, da die Durchsetzung des Steueranspruchs angesichts der Tatsache, dass der deutsche Gesetzgeber § 30a AO trotz der Entscheidung des BVerfG nicht aufhob, durch strukturelle Vollzugshindernisse weitgehend vereitelt wurde. Zusammenfassend wurde ausgeführt, dass (1) die entsprechenden Erhebungsregelungen die Finanzbehörden nicht mit den notwendigen Kontrollmechanismen zur Verifikation von Spekulationsgewinnen aus privaten Wertpapiergeschäften versahen, (2) infolgedessen eine Gleichheit im Belastungserfolg nicht prinzipiell gesichert wurde, (3) ebenso die jeweilige materielle Steuernorm nicht tatsächlich durchgesetzt wurde, und (4) der daraus resultierende ungleichmäßige Steuervollzug dem Gesetzgeber zuzurechnen war. Das Gericht hat die Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG festgestellt und daher die materielle Steuernorm, die eine Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften mit Wertpapieren vorsah, für nichtig erklärt, ohne jedoch die Verfassungswidrigkeit von § 30a AO anzuerkennen.

³⁵⁵ *Eckhoff*, in: *Rechtsanwendungsgleichheit*, 521 f., nennt das Zinsurteil die „Notlösung des Bundesverfassungsgerichts“. *Goerlich*, in: *JZ* 1991, 1133 (1139); *Kühn*, in: *FR* 2008, 506 (508) und *Hey*, in: *StuW* 2015, 3 (11) behaupten, dass die verfassungsrechtliche Herangehensweise des Zinsurteils „Neuland“ darstellte. *Waldhoff*, in: *StuW* 2013, 121 (212) spricht von einer „Anomalie des deutschen (Verfassungs-)Rechts“. Das BVerfG selbst hat erkannt, dass dieser dogmatische Ansatz bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen eine Ausnahme darstellt (vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 3, Rz. 115) und hat davon nie wieder Gebrauch gemacht (Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.01.2008 – 2 BvR 294/06, DStR 2008, 197; Beschluss v. 25.02.2008 – 2 BvL 14/05, DStRE 2008, 1067). Für eine detaillierte dogmatische Analyse der verfassungsrechtlichen Entscheidungswirkungen im Rahmen des Steuerrechts vgl. *Birk*, in: *StuW* 2004, 277 (281 ff.); *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, 520 ff.

³⁵⁶ Das BVerfG hat sich später bei zwei im Jahr 2008 ergangenen Beschlüssen wieder mit dem Thema auseinandergesetzt.

Finanzverwaltung konsolidiert, da der ihm zugrundeliegende Gedankengang einen grundsätzlich umfassenden Zugang zu den Daten der Steuerpflichtigen voraussetzt.³⁵⁷ Daher werden im Folgenden Inhalt und Bedeutung dieses Gebots und seine Auswirkungen auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung erläutert.

b. Steuer als Gemeinlast und Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg

Der wesentliche Grund für die Anerkennung des Gebots der steuerlichen Gleichbehandlung war der besondere Charakter des Steuerrechts, für den der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG eine zentrale Rolle spielt. Das BVerfG führt aus, dass weder der Zweck der Besteuerung noch die Verwendung des Steueraufkommens Anknüpfungspunkte für die Steuererhebung bieten oder ihre Grenzen ziehen.³⁵⁸ Die Besteuerungsgleichheit sei grundlegend durch die Eigenheit der Steuer beeinflusst: die Steuer sei eine Gemeinlast, die alle Inländer treffe und sie zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben heranziehe.³⁵⁹ Somit dürfe der Staat durch die ihm zustehende Befugnis zur Auferlegung der Steuerzahlungspflicht – ohne individuelle Gegenleistung – auf das Vermögen des Einzelnen zugreifen.³⁶⁰ Dabei müsse er jedoch die Gleichheit der Lastenverteilung wahren, denn nur dann erlange der steuerliche Eingriff in das Vermögen und die Rechtsphäre des Steuerpflichtigen seine Rechtfertigung.³⁶¹ Dem Gericht zufolge unterscheiden sich dadurch Gemeinlasten von anderen staatlichen Eingriffen; aufgrund dessen müssen „sowohl die steuerbegründenden Vorschriften als auch die Regelungen ihrer Anwendung dem Prinzip einer möglichst gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen besonders sorgfältig Rechnung tragen.“³⁶² Die Ausdifferenzierung der Steuerpflicht von den anderen Rechtspflichten liegt der Entwicklung des Gebots der Belastungsgleichheit durch das BVerfG zugrunde: Steuern stellen eine gemeinschaftliche Verantwortung für die Staatsfinanzierung dar, zu der alle Bürger tatsächlich effektiv herangezogen werden müssen.

³⁵⁷ Statt vieler Seer, in: DStJG 42 (2019), 247 (249 f.).

³⁵⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.).

³⁵⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269).

³⁶⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269).

³⁶¹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269).

³⁶² BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269).

Diese Vorstellung des BVerfG hat im steuerrechtlichen Schrifttum großen Widerhall gefunden. *Eckhoff*³⁶³ betont den Aspekt der Gegenseitigkeit der Steuer. Er spricht von einer bürgerlichen Verantwortung für die Hervorbringung der staatlichen Gemeinschaft, welche sich im Rahmen des Steuerrechts in einer Finanzierungsverantwortung verdichte.³⁶⁴ Hiervon ausgehend leitet er ab, dass das Grundgesetz nicht nur die gleichmäßige Ausgestaltung der Rechte und Pflichten der Steuerbürger fordere, sondern auch die gleichmäßige Aufteilung der effektiven finanziellen Lasten.³⁶⁵ Werde das nicht erfüllt, verliere die Steuer nicht nur ihren Rechtfertigungsgrund, sondern auch ihren Anspruch auf Akzeptanz.³⁶⁶ *Tipke*³⁶⁷, *Seer*³⁶⁸ und *Drüen*³⁶⁹ greifen auf die Idee einer Solidar- oder Lastengemeinschaft der Steuerzahler sowie auf die von *Hensel* geprägte Formel der „Nachbargleichheit“ zurück, welche besagt: „Ich verlange, dass mein Nachbar ebenso schwer von der Steuerlast betroffen wird wie ich selbst“³⁷⁰. Alle Steuerpflichtigen haben aufgrund des durch den Gleichheitssatz bedingten gemeinschaftlichen Charakters der Steuer ein gegenseitiges Interesse an der gleichmäßigen Durchführung der Besteuerung, welche durch den Staat gewährleistet werden muss.³⁷¹ Anders gesagt, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung impliziert, dass das Steuerschuldverhältnis über das Verhältnis zwischen dem Bürger und dem Staat hinausgreift³⁷² und die Steuerpflichtigen als Lastengemeinschaft verbindet.³⁷³ Daraus folgt die Verpflichtung des Staates, die Gleichheit der Steuerbelastung zu sichern, deren Nichteinhaltung zur Delegitimierung der Steuer führt.³⁷⁴

Ausgehend von dem gemeinschaftlichen Charakter der Steuer erklärt das BVerfG, dass der Gleichheitssatz im Bereich des Steuerrechts eine weitgehende Wirkung entfalte, die

³⁶³ Vgl. *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, 43, 539.

³⁶⁴ Ebd., 43, 539.

³⁶⁵ Ebd., 43, 523.

³⁶⁶ Ebd., 43f., 523, 539.

³⁶⁷ Vgl. *Tipke*, in: *Vogelsang, Perspektiven*, 95, 120.

³⁶⁸ Vgl. *Seer*, in: *DStJG* 31 (2008), 7 (17); *ders.*, in: *Tipke/Lang*, § 85, Rz. 12; *ders.*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 21, Rz. 2.

³⁶⁹ Vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2008, 154 (158).

³⁷⁰ *Hensel*, in: *VJSchtuFR* 1927, 39 (62) zitiert nach *Drüen*, in: *StuW* 2008, 154 (158); *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 85, Rz. 12; *Tipke*, in: *Vogelsang, Perspektiven*, 95 (119).

³⁷¹ Vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2008, 154 (158).

³⁷² Vgl. *Drüen*, *Die Indienstnahme*, 268.

³⁷³ Vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2008, 154 (158); *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 85, Rz. 12.

³⁷⁴ Vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2008, 154 (158).

neben der gesetzlichen Ausgestaltung des Steuertatbestandes auch das Steuerungsverfahren umfasse.³⁷⁵ Die steuerliche Gleichheit werde nur hergestellt, wenn die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden.³⁷⁶ Umgekehrt ausgedrückt: die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird nicht allein durch eine normative Struktur erreicht, welche anhand geeigneter Differenzierungskriterien (Leistungsfähigkeitsprinzip) alle Steuerpflichtigen einheitlich und generell einschließt (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit); vielmehr ist auch erforderlich, dass die Steuern durch die Festlegung zwecktauglicher finanzbehördlicher Ermittlungsbefugnisse gleichmäßig und tatsächlich bei allen erhoben werden können (Rechtsanwendungsgleichheit).³⁷⁷ Das Besteuerungsverfahren muss so gestaltet sein, dass die Finanzbehörde die Besteuerung gleichmäßig durchführen kann.³⁷⁸ Demzufolge kann die Gleichheit im Belastungserfolg nur durch eine Wechselwirkung zwischen dem Steuergesetz und den entsprechenden steuerverfahrensrechtlichen Normen erreicht werden.³⁷⁹ In diesem Zusammenhang sind materielle und verfahrensrechtliche Normen als eine Einheit anzusehen³⁸⁰, deren Zusammenspiel harmonisch und widerspruchsfrei sein sollte, um die Sicherung der Steueransprüche zu fördern.³⁸¹ Fehlt das Zusammenwirken zwischen Rechtsetzungs- und Rechtsanwendungsgleichheit, führt dies zu einem strukturellen Vollzugsdefizit, dessen Folge die Verfassungswidrigkeit der Norm ist, die den materiellen Besteuerungstatbestand vorsieht.³⁸²

³⁷⁵ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (239 ff.); BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (94 ff.).

³⁷⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (Ls. 1, 271).

³⁷⁷ „Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Die Besteuerungsgleichheit hat mithin als ihre Komponenten die Gleichheit der normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Daraus folgt, dass das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet“ (Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (Ls. 1, 271)).

³⁷⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.).

³⁷⁹ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 114; Seer, in: DStJG 31 (2008), 7 (9); Seiler, in: JZ 2004, 481 (483); Tipke, in: FS-Offerhaus, 819 (820).

³⁸⁰ Vgl. Tipke, in: Vogelsang, Perspektiven, 95 (122).

³⁸¹ Vgl. Anzinger, in: Anzinger/et.al., Schutz, 97 (104 f.); Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, 524; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 114; Seer, in: DStJG 31 (2008), 7 (13).

³⁸² Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (272); Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 f.).

Dem BVerfG zufolge gibt es zwei Wege, um die steuerliche Lastengleichheit auf der Ebene der Erhebungsverfahren zu gewährleisten: entweder Quellenbesteuerung oder Selbsterklärung mit effektiven Kontrollmechanismen.³⁸³ Hinsichtlich Letzterem war das Gericht eindeutig: „im Veranlagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip“³⁸⁴. Das BVerfG betont die Bedeutung der steuerlichen Kontrollinstrumentarien, insbesondere der Kontrollmitteilungen, die eines der wirksamsten Mittel zur Sachverhaltsaufklärung sind.³⁸⁵ Dem Steuerpflichtigen muss bewusst sein, dass er einem erheblichen Risiko ausgesetzt ist, entdeckt zu werden, wenn er seinen Offenbarungspflichten nicht nachkommt.³⁸⁶ Diese Verifikationsinstrumentarien gewinnen immer mehr an Bedeutung, wenn man den Massencharakter des Besteuerungsverfahrens berücksichtigt, da es ohne sie unmöglich wäre, eine gleichmäßige Besteuerung durchzuführen.³⁸⁷

Zusammenfassend ist damit festzustellen, dass das BVerfG dem Gesetzgeber eine Pflicht auferlegt, auf normativer Ebene den gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze zu sichern.³⁸⁸ Gleichheit im Steuerrecht setzt nicht nur gleichheitskonforme Gesetze, sondern auch deren gleichmäßige Anwendung voraus.³⁸⁹ Aus verfassungsrechtlicher Sicht gewinnt die Rechtsanwendungsgleichheit, die vorher vom Grundsatz der Gesetzmäßigkeit umfasst war und deswegen lediglich rein formal-rechtsstaatliche Funktion besaß, nunmehr eine materiell-rechtsstaatliche Facette, die die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und die Steuergleichheit miteinander verknüpft.³⁹⁰ Dadurch

³⁸³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (273); BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113); vgl. auch: *Anzinger*, in: *Anzinger/et.al.*, Schutz, 97 (105).

³⁸⁴ BVerfG, Urteil v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (273); BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113).

³⁸⁵ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (278); BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (132).

³⁸⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114); *Humm*, Kontrollmitteilungen, 327.

³⁸⁷ Obwohl das BVerfG den massenhaften Charakter der Besteuerung nicht eingehend analysiert hat, ergibt sich aus der Lektüre der verfassungsgerichtlichen Begründung, die das Gebot der tatsächlichen Belastungsgleichheit und das Verbot eines strukturellen Vollzugsdefizits festlegt, dass dieser Umstand dabei ein entscheidendes Gewicht hatte (Vgl. BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114 f.); vgl. auch *Humm*, Kontrollmitteilungen, 327 ff.

³⁸⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113). Zu einer eindringlichen und überzeugenden Vorstellung des Gebots der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als verfassungsrechtliche Schutzpflicht vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2008, 154 (157 f.)

³⁸⁹ Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rz. 111.

³⁹⁰ Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rz. 111.

wird die steuerliche Belastungsgleichheit zu einem Wert von Verfassungsrang erhoben.³⁹¹ Als „Nebeneffekt“ wurde dem Verifikationsprinzip eine verfassungsrechtliche Bedeutung zugewiesen, die die Finanzbehörden in ihrer datensammelnden Tätigkeit stärkt.

c. Das Verifikationsprinzip und seine einschränkende Wirkung für das Grundrecht auf Datenschutz

Das Verifikationsprinzip wird von der Steuerrechtslehre auch aus Sicht der bereits erwähnten Idee einer „Solidargemeinschaft der Steuerzahler“ oder der „Gegenseitigkeit der Steuer“ ausgelegt. Aus dieser Konzeption wird nicht nur ein Recht auf eine effektive Gleichheit bei der Durchsetzung der Steuerpflicht im Steuervollzug hergeleitet, sondern auch eine unbedingte Notwendigkeit, die Steuerbürger in den Auftrag zur Sicherung dieses Rechts einzubeziehen.³⁹² Nur auf diese Weise kann die Gleichbehandlung im steuerlichen Belastungserfolg erreicht werden, da der Staat allein nicht in der Lage ist, die Steuergleichheit zu realisieren.³⁹³ Die Gegenseitigkeit der Steuer verknüpft die Bürger miteinander und erzeugt die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen, unter denen die wichtigste die Erklärungspflicht ist. Der Vollzug einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung darf jedoch nicht ausschließlich von der Mitwirkungsbereitschaft der Bürger abhängen, ansonsten „mutiert die Steuer zur Spende.“³⁹⁴ Der Fiskus als letzter Garant der Vollzugsgleichheit muss die von den Steuerpflichtigen angegebenen Daten kontrollieren; andernfalls würden die Steuerehrlichen gegenüber den Steuerunehrlichen benachteiligt und der Gedanke der Gegenseitigkeit, der dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit zugrunde liegt, würde ins Leere laufen.³⁹⁵ Deswegen darf die Durchführung der Besteuerung nicht nur auf dem Vertrauen in den Steuerpflichtigen beruhen; sie verlangt vor allem Kontrolle.³⁹⁶ Findet die Steuer ihre Legitimitätsgrundlage in dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und hat diese zur Voraussetzung, dass die von den Steuerpflichtigen deklarierten Daten überprüft

³⁹¹ Vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2020, 140 (143); *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, 523; *Kirchhof*, *Besteuerung im Verfassungsstaat*, 37 f.

³⁹² Vgl. *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, 525 f.; *Drüen*, *Die Indienstnahme*, 270.

³⁹³ Vgl. *Drüen*, *Die Indienstnahme*, 270.

³⁹⁴ *Seer*, in: *DStJG* 31 (2008), 7 (16); vgl. auch: *Drüen*, *Die Indienstnahme*, 272.

³⁹⁵ Vgl. *Tipke*, in: *FS-Offerhaus*, 819 (822).

³⁹⁶ Vgl. *Tipke*, in: *Vogelsang*, *Perspektiven*, 95 (108); *ders.*, in: *FS-Offerhaus*, 819 (820).

werden, bedeutet dies, dass „der Steuerstaat nicht nur am wirtschaftlichen Erfolg Privater [teilhat], sondern [...] zugleich zwingend Teilhaber der Steuerdaten seiner Steuerbürger“ ist.³⁹⁷ Somit setzt das Verifikationsprinzip die Beschaffung einer großen Menge an Daten voraus, die dem Fiskus „die Möglichkeit einer Fremdverifikation“ verschaffen.³⁹⁸ Nur wenn der Steuerpflichtige befürchten muss, dass die Richtigkeit und Genauigkeit seiner Angaben überprüft werden kann, wird er seine Erklärung wahrheitsgemäß abgeben. In diesem Zusammenhang sind Datenabgleich und -verknüpfung unverzichtbar³⁹⁹, um vor allem durch ihre präventive Wirkung die Gleichheit der Besteuerung zu erreichen.⁴⁰⁰

Das ist nur möglich, wenn Dritte, die auch zu der „Solidargemeinschaft der Steuerzahler“ gehören, steuerrelevante Daten nicht nur auf Anfrage, sondern vor allem automatisch an die Finanzbehörde übermitteln.⁴⁰¹ Die von privaten Dritten oder von anderen staatlichen Stellen erteilten Daten sind nicht nur unentbehrlich für die Überprüfung der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben, sondern auch für die Aufdeckung unbekannter Steuerfälle.⁴⁰² Zur Gewährleistung der tatsächlichen Belastungsgleichheit ist es demnach erforderlich, dass der Fiskus über einen Pool von steuerrelevanten Daten der Steuerbürger verfügt, die hauptsächlich aus anderen Quellen als von den Steuerpflichtigen stammen.⁴⁰³ Steuerehrlichkeit und die sich daraus ergebende Belastungsgleichheit entstehen aus dem Zusammenspiel zwischen der Kooperation der Steuerpflichtigen und dem Verifikationsprinzip.⁴⁰⁴

Wenn das BVerfG fordert, dass das Deklarationsprinzip durch das Verifikationsprinzip ergänzt wird, so bedeutet dies, dass die Finanzbehörde auf die steuerrelevanten Daten des Steuerpflichtigen bei Dritten zugreifen können muss, da ein solcher Zugriff die

³⁹⁷ *Drüen*, in: DStJG 31 (2008), 1, 67 (170); *ders.*, Die Indienstnahme, 272; zustimmend: *Seer*, in: FS-Meilicke, 687 (692). Auch in diese Richtung: *Kirchhof*, in: FS-Tipke, 27 (36).

³⁹⁸ *Drüen*, Die Indienstnahme, 272.

³⁹⁹ *Anzinger*, in: Anzinger/et.al., Schutz, 97 (150) spricht von „Datenabgleich als Gebot der Gleichheitseffizienz“.

⁴⁰⁰ Vgl. *Drüen*, Die Indienstnahme, 272 f.

⁴⁰¹ Vgl. *Drüen*, Die Indienstnahme, 273.

⁴⁰² Vgl. *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (275); *Humm*, Kontrollmitteilungen, 50 ff.; *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 21.

⁴⁰³ Vgl. *Drüen*, Die Indienstnahme, 274.

⁴⁰⁴ *Seer*, in: DStJG 31 (2008), 7 (16) behauptet, dass das Vertrauensvorschussprinzip durch das Verifikationsprinzip eingeschränkt werde.

Voraussetzung für eine gleichmäßige und effektive Steuererhebung ist.⁴⁰⁵ Dabei ist zu beachten, dass es sich nicht um einen derartigen Zugriff handelt, wie er im Rahmen einer einzelfallbezogenen Sachverhaltsermittlung aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung schon immer zulässig war, sondern um einen Informationszugriff durch die Steuerbehörden bei Dritten, der losgelöst von einem konkreten Fall und ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen erfolgt. Um jedoch diese Daten zu sammeln, bedarf die Finanzbehörde ausdrücklicher gesetzlicher Befugnisse. Hier kommt der Gesetzgeber ins Spiel. War es traditionell Sache der Verwaltung, für einen gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze zu sorgen, so hat die Anerkennung des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit dafür gesorgt, dass diese Verantwortung auch teilweise dem Gesetzgeber übertragen wurde.⁴⁰⁶ Das BVerfG räumt diesem zwar einen Gestaltungsspielraum ein, um eine gleichmäßige Besteuerung zu sichern, stellt aber klar, dass die Ausgestaltung eines Veranlagungsverfahrens stets die Schaffung entsprechender Kontrollmechanismen erfordert. Hier stellt das Gericht einen engen Zusammenhang zwischen dem Gebot der Belastungsgleichheit und dem Verifikationsprinzip her.⁴⁰⁷ Es besteht demzufolge eine staatliche Verpflichtung, den Steuerbehörden den Zugriff auf die Daten der Steuerpflichtigen bei Dritten zu ermöglichen. Durch die Anerkennung einer staatlichen Schutzpflicht weist das BVerfG eindeutig darauf hin, dass sich die durch fehlende finanzbehördliche Kontrollmöglichkeiten verursachte Nichtbesteuerung nicht durch datenschutzrechtliche Belange rechtfertigen lässt.⁴⁰⁸ Anders gesagt ist es dem Gesetzgeber untersagt, einen steuerlichen Tatbestand zu schaffen, der die Gleichheit auf der Rechtsetzungsebene zwar sicherstellt, dessen Vollzug auf der Grundlage des Datenschutzes hingegen widersprüchlich vereitelt wird.⁴⁰⁹ Dies wurde ausdrücklich von dem Gericht bestätigt, indem es ausführte, dass die damals im Steuerrecht verankerten Kontrollmitteilungen den verfassungsrechtlichen Datenschutzbelangen genügten und folglich mit den Grundrechten der Banken und der Bankkunden vereinbar waren.⁴¹⁰

⁴⁰⁵ In diese Richtung: *Rodi*, in: NJW 1991, 2865 (2868).

⁴⁰⁶ Vgl. *Birk*, in: StuW 2004, 277 (277 f.).

⁴⁰⁷ Vgl. *Tipke*, in: FS-Offerhaus, 819 (827).

⁴⁰⁸ Vgl. *Rodi*, in: NJW 1991, 2865 (2867); *Waldhoff*, in: StuW 2013, 121 (132).

⁴⁰⁹ Vgl. *Kirchhof*, in: FS-Tipke, 27 (36).

⁴¹⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (279).

Hier liegt einer der wichtigsten Aspekte des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit, welches über das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Rahmen der Besteuerungsverfahren hinausgeht: es stellt eine verfassungsrechtliche Schranke des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung dar, wenn die für den Steuervollzug notwendigen Informationen direkt bei Dritten eingeholt werden. Diese Art von steuerlichem Informationszugriff ist – sofern sie in einem bestimmten und verhältnismäßigen Gesetz verankert ist – daher gerechtfertigt.⁴¹¹ Somit muss die gesetzgeberische Entscheidung für ein auf der Erklärungspflicht der Steuerpflichtigen basierendes Erhebungsverfahren immer mit effektiven Überprüfungsmechanismen einhergehen, die wiederum mit unvermeidlichen Beeinträchtigungen der Privatsphäre verbunden sind.⁴¹² Solche tiefgreifenden Eingriffe sind zulässig gerade wegen des Gebots der tatsächlichen Belastungsgleichheit.

Daraus folgt, dass der sich aus der Steuergleichheit ergebende staatliche Informationsbedarf gegenüber dem Recht auf Privatsphäre bzw. dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung prinzipiell Vorrang genießt.⁴¹³ Das bedeutet nicht, dass jeder finanzbehördliche Datenzugriff einfach legitim ist – seine Verhältnismäßigkeit muss vielmehr im konkreten Fall überprüft werden; doch misst das BVerfG dem aus dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit hergeleiteten Verifikationsprinzip abstrakt mehr Gewicht bei als dem Grundrecht auf Datenschutz. Infolgedessen müssen die Steuerbürger die Erhebung relevanter Steuerinformationen direkt bei Dritten generell hinnehmen. Schlussfolgernd lässt sich festhalten, dass dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ein *Schutzwürdigkeitsvorsprung* gewährt wird⁴¹⁴, sodass Verkürzungen des informationellen Selbstbestimmungsrechts im Rahmen des Steuerrechts grundsätzlich erlaubt sind, sofern es sich um steuerrelevante

⁴¹¹ Vgl. Anzinger, in: Anzinger/et.al., Schutz, 97 (150); Kirchhof, in: FS-Tipke, 27 (33, 36); Tipke, in: Vogelsang, Perspektiven, 95 (129); ders., in: FS-Offerhaus, 819 (827, Fn. 20).

⁴¹² Vgl. Anzinger, in: Anzinger/et.al., Schutz, 97 (156).

⁴¹³ Dieser Vorrang des Gebots der Belastungsgleichheit gegenüber dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung wurde vom BVerfG in zwei weiteren Entscheidungen bestätigt (vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168; Beschluss v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351), der Gegenstand des dritten Teils dieser Arbeit sind.

⁴¹⁴ Vgl. Leist, Verfassungsrechtliche, 60. Zum Abwägungsvorsprung bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung vgl. Klatt/Meister, in: JuS 2014, 193 (197).

Sachverhalte handelt; nur die Art und Weise der Informationsbeziehung kann diskutiert werden.⁴¹⁵

3. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Auslandssachverhalte und internationaler Informationsaustausch

Es mag zwar selbstverständlich erscheinen; nichtsdestotrotz muss aufgrund der vergleichenden Sichtweise dieser Arbeit erläutert werden, dass der zwischenstaatlichen Amtshilfe in Deutschland, sei es im steuerrechtlichen Schrifttum⁴¹⁶, sei es in der Rechtsprechung⁴¹⁷, ein großer Stellenwert als Instrument zur Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beigemessen wird. Sie wird als ein sehr wichtiges Verfahrensmittel für die Konkretisierung der Gleichheit im Steuerrecht angesehen und nicht als Ausdruck bloßer Steuergier des Staates. Dies bedeutet, dass in der deutschen Rechtsgemeinschaft ein echtes Anliegen besteht, dass die Sachverhaltsaufklärung in internationalen Steuerfällen sich von derjenigen mit rein nationalem Bezug prinzipiell nicht unterscheiden soll⁴¹⁸. Demzufolge müssen in Deutschland auch die informationsbezogenen Maßnahmen im Rahmen der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte im Licht des hochrangigen Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beurteilt werden.

In diesem Zusammenhang ist die Rechtsprechung des BVerfG zur Erhebung steuerrelevanter Informationen auf grenzüberschreitende Steuerfälle in groben Zügen übertragbar.⁴¹⁹ Das Vollzugsdefizit bei der Besteuerung von Auslandssachverhalten kann nur durch den Abschluss von Abkommen verhindert werden, die die internationale Informationshilfe ermöglichen. In einer globalisierten Welt ist diese ein unentbehrliches und fundamentales Sachaufklärungsinstrument zur Sicherung der Steueransprüche.⁴²⁰ Daraus ergibt sich bei steuerlichen Auslandssachverhalten für den deutschen Staat eine

⁴¹⁵ Vgl. *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (277).

⁴¹⁶ Vgl. *Hendricks*, Internationale, 91; *Schaumburg/et al.*, Internationales, Kap. 22.55.; *Schurowski*, Der automatische, 18 f.; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 4.; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rz. 2.

⁴¹⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.1979 – VII R 16/78, BeckRS 1979, 22004792; BFH, Urteil vom 29.10.1986 – VII R 82/85, BeckRS 1986, 22007855; vgl. auch *Schurowski*, Der automatische, 250 ff.

⁴¹⁸ Vgl. *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rz. 2.

⁴¹⁹ Vgl. *Hendricks*, Internationale, 89.

⁴²⁰ Ebd., 55; *Tipke*, in: FS-Offerhaus, 819 (836).

„verfassungsrechtliche Optimierungspflicht hinsichtlich der Herstellung tatsächlicher Belastungsgleichheit“, wonach er sich bemühen muss, international mit anderen Staaten zu interagieren, um normative Mechanismen und geeignete Instrumente zu schaffen, welche die Erfassung und Aufklärung von steuerlichen Auslandssachverhalten ermöglichen.⁴²¹ Es ist anzuerkennen, dass Deutschland dieser Optimierungspflicht im Rahmen des Möglichen nachgekommen ist; das Land hat, wie im ersten Teil dieser Arbeit gezeigt wurde⁴²², ein umfassendes Netz von bilateralen und multilateralen Informationsaustauschabkommen gebildet, welches das aus dem Gebot der Belastungsgleichheit hergeleitete Verifikationsprinzip konkretisiert.

Eine interessante Anmerkung von *Hendricks* zu den verfassungsrechtlichen Gründen für die Gewährung internationaler Informationshilfe muss hier erwähnt werden. Die Einholung von Auskünften bei anderen Staaten setzt seinerseits eine generelle Bereitschaft des einholenden Staates zur Erteilung von Informationen voraus, da die zwischenstaatliche Amtshilfe durch Gegenseitigkeit gekennzeichnet ist.⁴²³ Das bedeutet, dass die deutsche Auskunftserteilung im Rahmen der Amtshilfe nicht ausschließlich im Interesse der ausländischen Staaten geschieht.⁴²⁴ Staaten leisten Informationshilfe nur als Gegenleistung für Informationen, die ihren eigenen steuerlichen Interessen dienen.⁴²⁵ Somit verfolgt Deutschland mit der Informationserteilung an andere Staaten die Sicherung seiner eigenen Besteuerung.⁴²⁶ Nur durch den Austausch von Informationen mit anderen Staaten ist der deutsche Fiskus imstande, eine effektive Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte zu bewirken. Daher ist die Gewährung internationaler Informationshilfe durch den deutschen Staat „eine mittelbare Folge des verfassungsrechtlichen Verifikationsprinzips“ und „dient im Ergebnis der verfassungsrechtlich gebotenen Gleichmäßigkeit der *deutschen* Besteuerung“.⁴²⁷ Hierbei gelten die obigen Ausführungen zu dem Verhältnis zwischen

⁴²¹ Vgl. *Waldhoff*, in: *StuW* 2013, 121 (135); zustimmend: *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO, Rz. 17; auch in dieser Richtung: *Hendricks*, *Internationale*, 90.

⁴²² Dazu oben Erster Teil B.V.

⁴²³ Vgl. *Hendricks*, *Internationale*, 95.

⁴²⁴ Ebd., 93.

⁴²⁵ Ebd. 89.

⁴²⁶ Ebd., 95.

⁴²⁷ Vgl. *Hendricks*, *Internationale*, 95 (Hervorhebung im Original); auch in diesem Sinne *Humm*, *Kontrollmitteilungen*, 328.

dem Verifikationsprinzip und dem Grundrecht auf Datenschutz grundsätzlich entsprechend, sodass der Steuerpflichtige den Eingriff in sein Recht auf informationelle Selbstbestimmung prinzipiell dulden muss.⁴²⁸ Die Berücksichtigung dieses Umstands ist bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des automatischen Austauschs von Steuerinformationen in Deutschland unerlässlich.

II. Zusammenfassung

In Deutschland ist der in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Gleichheitssatz der Eckpunkt des Steuerrechts. Er entfaltet nicht nur auf die Steuerrechtsetzung Ausstrahlungswirkung, sondern auch auf den Bereich der Steuerverwaltung. Ausgehend von dem Verständnis, dass es sich bei Steuern um eine Gemeinlast handelt, die ihre Rechtfertigung in der gleichmäßigen Verteilung der Steuerlasten findet, hat das BVerfG in den frühen 1990er Jahren das Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit entwickelt, wonach der Gleichheitssatz eine rechtlich und tatsächlich gleiche Steuerbelastung aller Steuerpflichtigen erfordert. Das materielle Recht allein reicht zur Herstellung dieser Gleichheit nicht aus – vielmehr muss es mit Durchsetzbarkeit ausgestattet werden, die wiederum hauptsächlich von den Vollzugsnormen abhängig ist. Der Widerspruch zwischen der Rechtsetzungs- und der Vollzugsebene bringt ein Vollzugsdefizit mit sich, das einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz begründen und damit zu der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes führen kann.

Aufgrund dessen muss der Gesetzgeber die Finanzbehörden mit geeigneten Ermittlungsbefugnissen ausstatten, die die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten. Insofern hat das BVerfG das Verifikationsprinzip ausdrücklich als Ausprägung des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit anerkannt. Dieses Prinzip verlangt, dass, wenn die Steuer nicht durch Abzug an der Quelle erhoben wird, der Finanzbehörde Kontrollmechanismen zur Verfügung stehen, mit denen sie die vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben überprüfen kann. Da die Besteuerung ein

⁴²⁸ Das bedeutet nicht, dass die Gewährung internationaler Informationshilfe immer zulässig ist, sondern dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit nicht abstrakt vorgeht. Es gilt ein Abwägungsvorsprung zugunsten der Rechtsanwendungsgleichheit, wobei eine definitive Beurteilung immer von den Umständen des konkreten Falls abhängt. Zu den deutschen verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Datenübermittlung ins Ausland vgl. noch Dritter Teil A.I.5.b dieser Arbeit.

Massenphänomen ist, verlangt eine wirksame Steueraufsicht die Erhebung einer großen Menge von Daten, um einen einheitlichen und flächendeckenden Vollzug zu sichern. Infolgedessen kann die Gleichheit bei der Steuererhebung, die als Verfassungsgut von hohem Wert anerkannt wurde, nur erreicht werden, wenn der Fiskus auf andere Informationsquellen als den Steuerpflichtigen selbst Zugriff hat. Somit setzt das aus dem Gebot der Belastungsgleichheit hergeleitete Verifikationsprinzip voraus, dass steuerungsrelevante Informationen erforderlichenfalls auch bei Dritten erhoben werden. Diese Herangehensweise legt auch nahe, dass datenschutzrechtliche Erwägungen nicht generell vorgebracht werden können, um den Informationszugriff der Finanzverwaltung – sei es beim Steuerpflichtigen selbst, sei es bei Dritten – zu vereiteln. Dies bedeutet, dass dem Gebot der Belastungsgleichheit gegenüber dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung auf abstrakter Ebene ein Abwägungsvorsprung bei der Angemessenheitsprüfung zukommt. Selbstverständlich muss die gesetzliche Ermächtigungsnorm darüber hinaus allen sonstigen verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechen, was nur anhand der konkreten Ausgestaltung der Norm beurteilt werden kann.

Diese Grundsätze sind auch auf Sachverhalte mit Auslandsbezug anwendbar. Der internationale Informationsaustausch ist ein effizientes Verifikationsinstrument zur Beseitigung der durch das Territorialitätsprinzip auferlegten Einschränkungen des deutschen Fiskus und dienen daher dem Zweck, das hochrangige Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu fördern.

C. Brasilien

In Brasilien beruft sich das STF zur Begründung von Eingriffen in das Grundrecht auf Privatsphäre auf die in jüngster Zeit entwickelte Rechtsfigur der Grundpflicht zur Steuerzahlung – trotz des Vorhandenseins einer ausdrücklichen Ermächtigung zum finanzbehördlichen Zugriff auf steuerrelevante Daten. Im Folgenden werden der brasilianische Verfassungsrahmen vorgestellt und im Anschluss Inhalt und Bedeutung der Grundpflicht zur Steuerzahlung skizziert und erläutert.

I. Verfassungsrechtlicher Rahmen

1. Grundsätzliches zum Gleichheitssatz im brasilianischen Steuerrecht

Der allgemeine Gleichheitssatz ist einer der Grundpfeiler der brasilianischen Verfassungsordnung, sodass das nationale Steuersystem (Art. 145 bis Art. 156 CF) ohne ihn nicht zu verstehen ist.⁴²⁹ Seine verfassungsrechtliche Grundlage findet sich in Art. 5 Caput CF, der bestimmt, dass jeder Mensch vor dem Gesetz gleich ist, und zwar ohne Unterscheidung jedweder Art; Brasilianern und im Lande ansässigen Ausländern wird die Unverletzlichkeit ihres Rechts auf Gleichheit gewährleistet. Darüber hinaus hat der Verfassungsgeber beschlossen, den bereichsspezifischen Gleichheitssatz im Steuerrecht, das sog. Verbot der steuerlichen Ungleichbehandlung oder das Prinzip der steuerlichen Gleichmäßigkeit, explizit in den Verfassungstext einzuführen.⁴³⁰ Es wurde somit in Art. 150 II CF festgelegt, dass es den Steuerhoheitsträgern verboten ist, Abgabepflichtige, die sich in gleichwertiger Situation befinden, ungleich zu behandeln, und zwar unabhängig von der juristischen Bezeichnung der Einkünfte, Titel oder Rechte; unzulässig sind auch jedwede Unterscheidungen aufgrund der beruflichen Tätigkeit oder der ausgeübten Funktion.⁴³¹ Sowohl der allgemeine Gleichheitssatz wie auch das Prinzip der steuerlichen Gleichheit entfaltet nach der brasilianischen Rechtslehre zweierlei Wirkung: die Gleichheit vor dem Gesetz, im brasilianischen rechtlichen Umfeld gemeinhin als formelle Gleichheit bezeichnet, und die Gleichheit im Gesetz, auch materielle Gleichheit genannt.⁴³²

Im Rahmen des brasilianischen Steuerrechts wird die materielle Gleichheit durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert, das ausdrücklich in Art. 145 § 1 Satz 1 CF

⁴²⁹ Vgl. *Ávila*, Teoria, 153 ff.; *Caliendo*, Curso, Erster Teil, 3.3.6.; *Schoueri*, Direito, 353.

⁴³⁰ Vgl. *Greco*, in: Canotilho/et. al., Art. 150 Caput CF, Punkt 1.

⁴³¹ Es ist zu beachten, dass die CF in ihrem Text andere Formen der Ungleichbehandlung auflistet, die als untragbar angesehen werden, wie zum Beispiel in Art. 151 I (Verbot der steuerlichen Ungleichbehandlung der Gebietskörperschaften durch den Bund, das sog. Prinzip der geografischen Einheit), in Art. 152 (Verbot der unterschiedlichen Besteuerung von Gütern und Dienstleistungen aufgrund ihrer Herkunft oder ihres Bestimmungsortes) und in Art. 173 § 2 (Verbot der Gewährung von steuerrechtlichen Vorteilen an staatliche Unternehmen und gemischtwirtschaftliche Gesellschaften).

⁴³² Vgl. *Ávila*, Sistema, 412; *ders.*, Teoria, 77 ff.; *Caliendo*, Curso, Erster Teil, 3.3.6; *Greco*, in: Canotilho/et. al., Art. 150 Caput CF, Punkt 6.2; *Moraes*, Direito Constitucional, 35; *Mendes, G. F./et. al.*, Curso, 179 f.; *Silva, J. A.*, Curso, 211 ff.

festgelegt ist.⁴³³ Nach seinem Wortlaut müssen Steuern, wann immer es möglich ist, einen persönlichen Charakter haben und nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abgestuft sein. Das Prinzip ist als tragende verfassungsrechtliche Säule des nationalen Steuersystems akzeptiert.⁴³⁴ Das STF hat, entsprechend dem bindenden Charakter des Verfassungstextes, seine Bedeutung ebenfalls anerkannt und ihm eine entscheidende Rolle bei der Konkretisierung des Gleichheitsgrundsatzes zugewiesen.⁴³⁵ Nichtbeachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips resultiert in einer Einschränkung des Gleichheitsgrundsatzes, die nur zulässig ist, wenn sie auf einer einschlägigen verfassungsrechtlichen Grundlage beruht.⁴³⁶ Letztlich muss erwähnt werden, dass in Brasilien im Rahmen der Einkommensteuer nach dem Welteinkommensprinzip besteuert wird.⁴³⁷

Die formelle Gleichheit schreibt die einheitliche und unterschiedslose Anwendung des Gesetzes vor, d. h. sie enthält ein Gebot der Einheitlichkeit bei der Gesetzesanwendung.⁴³⁸ Grundgedanke ist, dass jeder dem Gesetz in gleicher Weise unterworfen und es dem Anwender des Gesetzes (öffentliche Verwaltung und rechtsprechende Gewalt) untersagt ist, eine im Gesetz nicht vorgesehene Unterscheidung zu treffen.⁴³⁹ In diesem rein formalen Kontext wird das Gleichheitsprinzip häufig mit dem Legalitätsprinzip (Art. 5 II CF) und mit seinem Ausfluss, dem Postulat der Generalität des Gesetzes⁴⁴⁰, verwechselt. Die Gleichheit bei der Anwendung der Steuergesetze erhält im

⁴³³ Vgl. *Amaro*, *Direito*, 134; *Ávila*, *Sistema*, 434; *ders.*, *Teoria*, 59; *Folloni*, in: *RDTA* 42 (2019), 484 (487 f.); *Greco*, in: *Canotilho/et. al.*, Art. 150 Caput CF, Punkt 6.1.; *Caliendo*, *Curso*, Erster Teil, Punkt. 3.3.7.

⁴³⁴ Vgl. *Ávila*, *Teoria*, 90; *Greco*, in *REDE* 35 (2013), 1 (7 f.).

⁴³⁵ Stellvertretend: STF, Urteil v. 30.03.2016 – RE 598.572, Berichterstatter: Edson Fachin (6, 12).

⁴³⁶ Vgl. STF, Urteil v. 20.11.1996 – RE 203.954, Berichterstatter: Ilmar Galvão; Urteil v. 10.08.99 – RE 236.931, Berichterstatter: Ilmar Galvão; *Ávila*, *Sistema Constitucional Tributário*, 410 (414); *Caliendo*, *Curso*, Erster Teil, Punkt 3.3.6.4.

⁴³⁷ Im Rahmen des Einkommensteuerrechts verfolgt Brasilien für Privatpersonen seit 1939 das Welteinkommensprinzip, wie in der Verordnung mit Gesetzeskraft Nr. 1.168 v. 22.03.1939 vorgesehen war. Diese Frage wird gegenwärtig in Art. 3 § 4 Gesetz Nr. 7.713/1988 geregelt. Was die Körperschaftsteuer für Kapital- und Personengesellschaften angeht, wird die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip seit 1996 verfolgt, wie in Art. 25 Gesetz Nr. 9.249/1995 vorgesehen (vgl. *Gutierrez*, *O imposto*, 108, m.w.N.).

⁴³⁸ Vgl. *Ávila*, *Teoria*, 77 m.w.N.

⁴³⁹ Vgl. *Souza Neto*, in: *Canotilho/et. al.*, Art. 5 Caput CF, Punkt VIII, A. 1.

⁴⁴⁰ Vgl. *Ávila*, *Sistema*, 412; *ders.*, *Teoria*, 118 ff.; *Greco*, in: *Canotilho/et. al.*, Art. 150 Caput CF, Punkt 6.2.; *Souza Neto*, in: *Canotilho/et. al.*, Art. 5 Caput CF, Punkt VIII, A.

Allgemeinen wenig oder gar keine Aufmerksamkeit von der brasilianischen Steuerrechtslehre und Steuerrechtsprechung.

2. Ermächtigungsnorm des Art. 145 § 2 Satz 1 CF

Art. 145 § 1 Satz 2 CF bestimmt, dass die Steuerverwaltung ermächtigt ist, unter Beachtung der Individualrechte und auf der Grundlage des Gesetzes die Einkünfte und die wirtschaftliche Tätigkeit der Steuerpflichtigen zu ermitteln, insbesondere um die Wirksamkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips sicherzustellen. Nimmt man diese verfassungsrechtliche Vorschrift beim Wort, kommt man zu dem Schluss, dass sie den Zweck der gleichmäßigen Anwendung der Steuergesetze in der Praxis verfolgt, sodass die Steuergleichheit und Leistungsfähigkeit konkretisiert werden.⁴⁴¹ Einerseits enthält die Norm eine ausdrückliche verfassungsrechtliche Ermächtigung der Finanzverwaltung zum Informationszugriff und dient somit als Rechtfertigungsgrundlage für die Einschränkung des Grundrechts auf Privatheit im Besteuerungsverfahren.⁴⁴² Andererseits formuliert sie eine Verpflichtung der Finanzverwaltung, d.h. es wird ein Kontrollauftrag des brasilianischen Fiskus normiert, welcher als Hauptgarant der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Gleichheit (Art. 150 II CF i.V.m Art. 145 § 2 CF) und als Förderer der rechtsstaatlichen Solidarität bei der Durchführung der Besteuerung fungiert (Art. 3 CF).⁴⁴³

Demgemäß hat die verfassungsgebende Gewalt selbst sichergestellt, dass der Fiskus mit den nötigen Ermittlungsbefugnissen zur Einschätzung der Leistungsfähigkeit aller Steuerpflichtigen ausgestattet ist, und somit eine gleichmäßige und effektive Steuererhebung ermöglicht. Bei Art. 145 § 1 CF handelt es sich um eine verfassungsrechtliche generalklauselartige Ermächtigung zum Datenzugriff durch die Finanzverwaltung, welche durch Gesetz ausgestaltet werden soll, um das Prinzip der

⁴⁴¹ Vgl. *Justen Filho*, in: Caderno 14 (1989), 357 (392); *Mendes, G. F.*, in: RFDT 1 (2003), o. S.; *Santi*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 543 (583, 585). Wie zutreffend von *Greco*, in: Rev. PGFN Nr. 1, 9 (15) ausgeführt, stellte die in Art. 145 § 1 CF niedergelegte Ermächtigung zur Erhebung steuerrelevanter Daten, die bis dahin in den vorherigen brasilianischen Verfassungen nicht vorgesehen war, einen normativen Paradigmenwechsel dar: das Leistungsfähigkeitsprinzip wird nicht nur verletzt, wenn es bei der Rechtsetzung der Steuergesetze unberücksichtigt gelassen wird, sondern auch dann, wenn die Steuer bei einem leistungsfähigen Steuerpflichtigen tatsächlich nicht eingetrieben wird.

⁴⁴² Vgl. *Santi*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 543 (578); *Saraiva Filho*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 19 (25).

⁴⁴³ Vgl. *Queiroz*, A inexistência, 2; *Valente*, in: RFDT 75 (2015), 91 (106).

Leistungsfähigkeit auf der Rechtsanwendungsebene zu konkretisieren. Die Verfassung selbst erlaubt somit ausdrücklich eine Einschränkung des Grundrechts auf Privatsphäre zur Sicherstellung der Gleichheit bei der Besteuerung.⁴⁴⁴

3. Das Legalitäts- und Gleichheitsprinzip als Grundlage für die finanzbehördliche Informationsbeschaffung

Es ist jedoch anzuerkennen, dass die finanzbehördliche Ermittlungstätigkeit und die damit verbundenen Einschränkungen des Grundrechts auf Privatsphäre auch ohne ausdrückliche verfassungsrechtliche Regelung zulässig wären, da sie eine nötige und logische Folge des Legalitätsprinzips (Art. 5 II 1 CF), des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 37 Caput CF), des Gleichheitssatzes (Art. 5 Caput CF i.V.m. Art. 150 II CF) und des Leistungsfähigkeitsprinzips (Art. 145 § 1 Satz 1 CF) darstellen.⁴⁴⁵ Das Fehlen finanzbehördlicher Ermittlungsbefugnisse würde dazu führen, dass lediglich die ehrlichen Steuerpflichtigen der Besteuerung unterlägen, welche wiederum ihr Grundrecht auf eine effektive Steuergleichheit verletzt sehen würden, da die unehrlichen Steuerpflichtigen, sich außerhalb der Reichweite des Fiskus wissend, ihre Steuern nicht länger abführen würden.⁴⁴⁶ Dies wäre zweifellos eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips (Art. 145 § 1 CF) als Ausdruck des Prinzips der steuerlichen Gleichheit (Art. 150 II CF).⁴⁴⁷ Eine Verfassungsvorschrift muss stets in einer Weise ausgelegt werden, die ihre Wirksamkeit erhöht.⁴⁴⁸ Ohne Einhaltung der Gleichheit gibt es keine Rechtmäßigkeit (Art. 5 II CF), und gerade die Zusammenwirkung dieser beiden Konzepte macht die Wirksamkeit einer Rechtsnorm aus.⁴⁴⁹ Legalität und Gleichheit gehören stets zusammen. Dazu erklärt *Justen Filho* lapidar:

⁴⁴⁴ Vgl. *Dimoulis/Martins*, Teoria, 145; *Saraiva Filho*, in: RVMD 7 (2013), 174 (202); *Valente*, in: RFDT 75 (2015), 91 (103).

⁴⁴⁵ In diese Richtung: *Pires*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 287 (291); *Saraiva Filho*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 19 (25, 36). Anders dagegen: *Ferraz Júnior*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 85 (105).

⁴⁴⁶ Vgl. *Leal*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 705 (717); *Pires*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 287 (290); *Saraiva Filho*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 19 (34 f.); vgl. auch Rechtsgutachten PGFN/ CDA Nr. 1674/2002.

⁴⁴⁷ Vgl. Rechtsgutachten PGFN/ CDA Nr. 1674/2002; *Valadão/Arruda*, in: NOMOS 34 (2014), 315 (316, 327); *Valente*, in: RFDT 75 (2015), 91 (104).

⁴⁴⁸ Vgl. *Canotilho*, Direito Constitucional, 1224.

⁴⁴⁹ Vgl. *Santi*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 543 (575 f.); *Saraiva Filho*, in: RVMD 7 (2013), 174 (194 f.).

„Die Finanzverwaltung verfügt nicht über die Fähigkeit, dem Prinzip des persönlichen Charakters und der Abstufung nach der Leistungsfähigkeit Wirksamkeit zu verleihen. *Die Verfassung hat keine dispositive, sondern eine zwingende Norm. Somit hat sowohl die Legislative wie auch die Exekutive die Pflicht, diesen Prinzipien Wirksamkeit zu verleihen.* Die Ermittlung der persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen ist schließlich angesichts der strengen steuerlichen Legalität Aufgabe der Finanzverwaltung. Die konkrete Festsetzung des Steueranspruchs liegt nicht im Verwaltungsermessen. Zusammenfassend kann man sagen, dass diese Ermittlung sich aus der strengen Verknüpfung der zwingenden Norm mit dem Inhalt des Steuergesetzes ergibt. Wie zu erkennen ist, *brauchte diese Regel nicht zu existieren*, da der Finanzverwaltung nichts mehr gewährt wurde als das, was ihr nach dem ganzen nationalen Verfassungssystem zusteht“.⁴⁵⁰

Infolgedessen lässt sich sagen, dass die Notwendigkeit einer Datenerhebung für die steuerliche Sachverhaltsermittlung einer gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung inhärent ist und ihre Grundlage in der brasilianischen Verfassung selbst findet.⁴⁵¹ Dies ergibt sich nicht nur aus Art. 145 § 1 Satz 2 CF, sondern auch aus den Grundwertungen des nationalen Steuersystems, dessen tragende Säulen, unter anderem, das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 145 § 1 Satz 1 CF), das Prinzip der steuerlichen Gleichheit (Art. 5 Caput CF i.V.m. Art. 150 II CF) sowie das Legalitätsprinzip und der sich aus ihm ergebende Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 5 II CF i.V.m. Art. 32 Caput CF) sind.

II. Grundpflicht zur Steuerzahlung

Trotz der verfassungsrechtlichen Klarheit des Art. 145 § 1 Satz 2 CF und der anderen oben genannten Verfassungsprinzipien, haben diese bis vor Kurzem fast keine eingriffsfertigende Wirkung entfaltet, was den Eingriff in die Privatsphäre der Steuerpflichtigen betraf. Seit der Verabschiedung der Verfassung im Jahr 1988 bis zum Jahr 2015 wurde das Bankgeheimnis, das nicht ausdrücklich in der Verfassung vorgesehen ist, durch das STF als ein Ausdruck des Grundrechts auf Intim- und Privatsphäre

⁴⁵⁰ *Justen Filho*, in: Caderno 14 (1989), 357 (392). Hervorhebung durch den Bearbeiter.

⁴⁵¹ Vgl. *Saraiva Filho*, in: RVMD 7 (2013), 174 (202).

angesehen (Art. 5 X CF)⁴⁵², sodass Eingriffe nur durch ein unparteiisches Organ, d. h. durch die Judikative, genehmigt werden konnten, was auch für das Besteuerungsverfahren galt.⁴⁵³ Diese Auffassung vertrat die Mehrheit der Rechtsgelehrten und sie tut es auch bis heute.⁴⁵⁴

In diesem Zusammenhang wies Art. 145 § 1 Satz 2 CF den Finanzbehörden zwar eindeutig die Aufgabe der Überprüfung und Konkretisierung von Steueransprüchen zu und ist das brasilianische Besteuerungsverfahren aufgrund des Legalitätsprinzips (Art. 5 II i.V.m. Art. 150 I)⁴⁵⁵ und des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 37 Caput CF)⁴⁵⁶ nach einhelliger Meinung durch das Anwendungsgebot des Gesetzes und die Amtsermittlungspflicht geprägt.⁴⁵⁷ Dennoch durften finanzbehördliche Sachverhaltsermittlungsmaßnahmen, die in die Privatsphäre eingriffen, aufgrund des grundrechtlichen Charakters des Bankgeheimnisses nicht ohne richterliche Gestattung durchgeführt werden; dies galt selbst dann, wenn persönliche Vorgänge von dem steuerlichen Tatbestand erfasst wurden und das Steuerverfahrensrecht ausdrücklich die Befugnis zu einem derartigen Eingriff vorsah.⁴⁵⁸ Dies machte es für die Steuerbehörden

⁴⁵² Der Satz 1 des Art. 5 CF schreibt vor, dass „die Intimsphäre, das Privatleben, die Ehre und das Ansehen der Person unverletzlich sind“. Es handelt sich um allgemeine und vorbehaltlose Grundrechte, deren Einschränkung durch andere Grundrechte oder verfassungsrechtliche Gemeinschaftsgüter dogmatische Schwierigkeiten mit sich bringt, welche vom brasilianischen Schrifttum und der Rechtsprechung bis heute nicht zufriedenstellend angegangen worden sind (Vgl. *Dimoulis/Martins*, Teoria, 144). Im Fall des aufgabenbezogenen Zugriffs auf Bankinformationen durch den brasilianischen Fiskus, die anderen Behörden und die Staatsanwaltschaft hat das STF die Auffassung vertreten, dass das Grundrecht auf Privatsphäre, und folglich auch das Bankgeheimnis, keine schrankenlos gewährleisteten Rechte seien (vgl. STF, Urteil v. 5.10.1995 – MS 21.729, Berichterstatter: Néri da Silveira; Urteil v. 16.9.1999 – MS 23.668, Berichterstatter: Celso de Mello; *Signoretti*, in: Seefelder/Campos, Art. 5 X CF (70)) und bei der Auflösung der Kollisionen die in Art. XII CF vorgesehenen Schranken auf das „allgemeine“ Recht auf Privatsphäre übertragen. Diese verfassungsrechtliche Vorschrift legt fest, dass „das Briefgeheimnis und das Geheimnis hinsichtlich Daten, telegrafischer und telefonischer Kommunikation unverletzlich sind, außer, im letztgenannten Fall, bei Vorliegen einer richterlichen Anordnung unter den Voraussetzungen und der Form, die ein Gesetz für das Strafvermittlungsverfahren und die strafprozessuale Untersuchung vorschreibt“. Daraus ergaben sich die Anforderungen des Gesetzes- und des Richtervorbehalts an den Zugriff des brasilianischen Fiskus auf Bankinformationen. Diese Lösung, wie weiter unten ausgeführt wird, ist verfassungsrechtlich unbefriedigend und unangemessen.

⁴⁵³ Stellvertretend vgl. STF, Urteil v. 15.12.2010 – RE 398.808, Berichterstatter: Marco Aurélio.

⁴⁵⁴ Dazu oben Einleitung B. II.

⁴⁵⁵ Dieses Prinzip ist einfachgesetzlich in Art. 3 CTN niedergelegt.

⁴⁵⁶ Dieses Prinzip ist in Art. 1 Gesetz Nr. 9.784/1999 niedergelegt.

⁴⁵⁷ Vgl. *Marins*, Direito, 176.

⁴⁵⁸ Die Ermittlungsbefugnisse der brasilianischen Finanzverwaltung sind in Art. 195 bis 197 CTN niedergelegt. Insbesondere Art. 197, der 1967 in Kraft getreten ist, räumt den brasilianischen Finanzbehörden zur Informationsbeschaffung im Rahmen des Ermittlungsverfahrens eine umfassende Befugnis zur Inanspruchnahme Dritter, einschließlich Finanzinstituten (Art. 197 II CTN), ein.

sehr schwierig, ihrer verfassungsmäßigen Pflicht nachzukommen, sofern der Steuerpflichtige seine Mitwirkung bei der Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts verweigerte. Das führte zweifellos zu einer ungleichmäßigen Besteuerung.

Die Misere des brasilianischen Steuervollzugs war auf eine äußerst individualistische Betrachtungsweise des Steuerrechts zurückzuführen, die ihren Fokus in der Regel ausschließlich auf den Schutz der Steuerzahler richtete.⁴⁵⁹ Hieraus folgte, dass dem Grundrecht auf Privatsphäre auf der einen Seite ein übertriebenes und verzerrtes Gewicht beigemessen wurde und auf der anderen Seite der Besteuerung, deren zugrundeliegende Verfassungswerte von Gesetzmäßigkeit und Gleichheit bei der Rechtsanwendung große Bedeutung haben, geringes oder kein Gewicht eingeräumt wurde. In diesem Klima waren direkte finanzbehördliche Informationseingriffe in die Privatsphäre der Steuerpflichtigen trotz der ausdrücklichen verfassungsrechtlichen Ermächtigung nicht erlaubt.

Diese Situation hat sich erst 2016 geändert, als das STF die Grundpflicht zur Steuerzahlung anerkannt hat, aus welcher eine Befugnis der Finanzverwaltung folgt, direkt auf die zur Durchführung der Besteuerung erforderlichen Steuerdaten des Steuerpflichtigen zuzugreifen.⁴⁶⁰ Hierbei handelt es sich nicht um ein konkretes Prinzip oder Gebot,

⁴⁵⁹ *Mendes, G. F.*, in: RFDT 1 (2003), o. S., erklärt, dass dieser individualistische Ansatz des Steuerrechts in Brasilien aus einem Diskurs entstehe, der davon ausgehe, dass jedes Individuum ein subjektives und Streitiges Rechtsverhältnis mit dem Staat unterhalte, so dass das Verwaltungshandeln irrtümlicherweise nur als ein unterdrückerischer Ausdruck der Staatsmacht angesehen werde. Durch diese eingeschränkte Sicht auf die Staatsfunktion werde der hermeneutische Horizont reduziert, welcher sich auf einen Gegensatz zwischen dem Staat und dem Individuum konzentriere, was zur Delegitimierung der staatlichen Tätigkeit führe. Aus steuerrechtlicher Sicht habe diese Bewegung versucht, die Vermutung der Gültigkeit und Richtigkeit von Verwaltungsakten, die für die Ermittlungstätigkeit der Finanzbehörde unerlässlich seien, zu untergraben. Dadurch sei die Argumentationslast umgekehrt worden, so dass es nun am Staat gelegen habe, die Legitimität der finanzbehördlichen Verifikationsfunktion in jedem konkreten Fall jeweils zu beweisen. In diesem Kontext der Dauerspannung zwischen der staatlichen Verifikationsverantwortung und den Grundrechten habe sich das Steuerrecht auf eine kompromisslose Verteidigung der verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerungsgewalt beschränkt, d.h. Steuerrecht sei als bloßes Abwehrrecht angesehen und die sich für den Staat aus dem Gleichheitsprinzip ergebenden Pflichten seien größtenteils unbeachtet gelassen worden (fordernde oder gebietende Funktion der Besteuerung). Zusammengefasst werde die Rolle des Steuerrechts als Instrument zur gerechten Aufteilung der Steuerbelastung auf der Grundlage der Leistungsfähigkeit ignoriert. In dieser Richtung auch: *Queiroz*, in: A inexistência, 4; *Justen Filho*, in: Rev. FD-UFPR 30 (1998), 215 (231 f.).

⁴⁶⁰ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin; Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli. Es handelte sich um ein nach der Regelung der Allgemeinen Auswirkungen (Art. 102 § 3 CF) entschiedenes außerordentliches Rechtsmittel (konkrete Normenkontrolle), welches zusammen mit vier anderen unmittelbaren Klagen auf Feststellung der

sondern um eine theoretische und diffuse Rechtsfigur, die vielen verfassungsrechtlichen Vorschriften, die bis dahin bloßes „Paper Law“ geblieben waren, letztendlich Wirksamkeit verliehen hat. In dem konkreten Fall hat das STF die durch das Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 eingeführten Zugriffsbefugnisse auf Kontobewegung (Art. 6) und die systematische und automatische Mitteilung von Finanzkontendaten (Art. 5) im Rahmen des Besteuerungsverfahrens⁴⁶¹ für grundrechtskonform erachtet. Mit dieser Entscheidung wurde klargestellt, dass die sich aus finanzbehördlichen Ermittlungsmaßnahmen ergebenden Einschränkungen des Bankgeheimnisses trotz dessen Herleitung aus dem Schutz der Privatsphäre zulässig sind; anstatt den Umfang des Bankgeheimnisses isoliert zu bestimmen, waren hierbei die verfassungsmäßigen Funktionen der Besteuerung zu berücksichtigen.

Seitdem hat sich die Figur der Grundpflicht zur Steuerzahlung in der steuerrechtlichen Rechtsprechung des Gerichts verfestigt und ist zu dem wichtigsten Rechtfertigungsgrund für die durch informationsbezogene finanzbehördliche Maßnahmen verursachten Einschränkungen des Grundrechts auf Privatsphäre geworden.⁴⁶² Im Folgenden werden ihre verfassungsrechtliche Grundlage, ihr Inhalt sowie ihre Bedeutung erläutert.

1. Die Grundlage und der Inhalt der Grundpflicht zur Steuerzahlung nach dem STF⁴⁶³

Dem STF zufolge hat sich die brasilianische Verfassung für einen Steuerstaat entschieden, in dem Steuern der Finanzierung des Staates dienen, sodass dieser die

Verfassungswidrigkeit von Gesetzen (abstrakte Normenkontrolle) Bindungswirkung für die vollziehende und die rechtsprechende Gewalt hat.

⁴⁶¹ Um die Gesetzgebung bezüglich des Bankgeheimnisses zu modernisieren, wurde das Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 erlassen, welches das Bankgeheimnis nicht ganz abgeschafft, aber die Auskunftserteilung von Finanzinformationen für steuerliche Zwecke aus seinem Schutzbereich ausdrücklich ausgeschlossen hat (Art. 1 § 3 VI Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001). Über die Erhebung von Finanzkontendaten für Steuerzwecke in Brasilien vgl. Dritter Teil B.I.1.b.aa.bbb.

⁴⁶² Vgl. z.B. STF, Urteil v. 04.12.2019 – RE 1.055.941, Berichterstatter: Dias Toffoli.

⁴⁶³ Es sei angemerkt, dass die Verhandlungssystematik des STF es äußerst schwierig macht, aus dessen Entscheidungen eine „Ratio decidendi“ abzuleiten. Das Plenum besteht aus elf Richtern. In den Verfahren zur Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gibt in der Regel jedes Mitglied eine eigene Stimme nebst Begründung ab, d. h. es ist möglich, dass eine Entscheidung elf verschiedene Begründungen hat, auch wenn sie einstimmig ergeht. Bei den beiden Entscheidungen zur Grundpflicht zur Steuerzahlung ergingen die zwei Urteile mit 8 gegen 2 Stimmen für die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes (der Präsident des Gerichts stimmt nur bei Stimmgleichheit ab); ausnahmsweise herrschte eine gewisse Einigkeit über die wesentlichen entscheidungsrelevanten Gesichtspunkte, wodurch die Festigung einer Haltung des Gerichts zu den Grundlagen und dem Inhalt der Grundpflicht zur Steuerzahlung möglich war.

Grundrechte gewährleisten kann.⁴⁶⁴ Dementsprechend verabschiedet das Gericht sich von der Vorstellung, dass Steuern lediglich eine selbstzweckmäßige Ausübung der Staatsgewalt oder ein einfaches Opfer der Bürger darstellen würden;⁴⁶⁵ vielmehr seien sie ein unverzichtbarer Beitrag zu einem gemeinsamen und wohlhabenden Leben aller Mitglieder der in einem Staat organisierten Gemeinschaft, der im Licht der Autonomie des Einzelnen und der gemeinschaftlichen Selbstverwaltung zu sehen sei⁴⁶⁶. In einem Steuerstaat seien Steuern der Preis (und sicherlich einer der niedrigsten), den man für die Aufrechterhaltung der Freiheit oder einer zivilisierten Gesellschaft zahlen müsse.⁴⁶⁷

Daraus leitet das STF eine Pflicht aller Bürger zu gegenseitiger Solidarität ab, wonach alle (finanziell) zum Schutz und zur Förderung insbesondere der sozialen Grundrechte beitragen müssen.⁴⁶⁸ Bei der Entscheidung war insbesondere das Solidaritätsprinzip (Art. 3 CF) sowie die Idee ausschlaggebend, dass die im Prozess der Garantie der Grundrechte anfallenden Kosten auf alle grundsätzlich gleich aufgeteilt werden

⁴⁶⁴ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (31 f.); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (27, 33, 139). Das Gericht hat seine Entscheidung größtenteils mit Studien des portugiesischen Juristen *Casalta Nabais* begründet (Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (31 ff., 68 ff.)); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (33 f., 57 ff., 139)), dessen Konzeption vom Steuerstaat stark an die deutsche Rechtslehre angelehnt ist (Vgl. *Nabais*, Dever, 191). Der portugiesische Professor argumentiert, dass die Grundpflichten keine bloßen Auswirkungen der Grundrechte oder nur ethische oder moralische Pflichten bzw. Annahmen über das Funktionieren des Staates seien, sondern eine unabhängige verfassungsrechtliche Kategorie bilden würden, welche sich direkt oder indirekt in „unterschiedlichen gemeinschaftlichen Werten und Interessen, als Gegensatz zu den individuellen Werten und Interessen“ umsetzen würde. Sie würden dazu dienen, die Grundrechte des Einzelnen wie Leben, Freiheit und Eigentum zu gewährleisten. Es handele sich um tatsächliche rechtliche Pflichten der Bürger, welche, „weil sie die Schlüsselposition des Einzelnen bestimmen, eine besondere Bedeutung für die Gemeinschaft haben und von ihr verlangt werden können“. In einem Rechtsstaat finde sich die Grundlage dieser Grundpflichten in der Verfassung, allerdings nicht unbedingt in ausdrücklicher Form, da sie in verfassungsmäßig verankerten Werten und Gütern implizit enthalten sein können. Durch ihre verfassungsrechtliche Natur bekämen die Grundpflichten einen allgemeinen, universellen und dauerhaften Charakter, wobei sie für die Existenz der politischen Gemeinschaft unerlässlich seien. Sie seien in der Regel das Ergebnis der Erhebung der politischen, wirtschaftlichen und sozialen Solidarität zu Verfassungsgütern. Die Bedeutung solcher Pflichten gehe über ihre subjektive Dimension hinaus, in der sich der Einzelne in einer passiven Position der Verpflichtung gegenüber dem Staat befinde. Vielmehr besäßen die Grundpflichten insofern eine wichtige objektive Dimension, als sie Verfassungsgüter institutionalisieren und als Parameter für die Festsetzung verfassungsmäßiger Werte der Gemeinschaft dienen, welche wiederum als verfassungsimmanente Schranken der Grundrechte agieren (Vgl. *Nabais*, Dever, 35 ff., 59 f., 62 ff., 64, 71 ff., 91, 96 ff.).

⁴⁶⁵ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (33); *Nabais*, Dever, 186.

⁴⁶⁶ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (Ls. 1, 30, 33); *Nabais*, Dever, 186.

⁴⁶⁷ Vgl. *Nabais*, Dever, 186; STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (16).

⁴⁶⁸ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (Ls. 5, 17 f.); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (28 ff.).

sollen.⁴⁶⁹ Das Solidaritätsprinzip strahlt hier auf den Steuerbereich aus.⁴⁷⁰ So wurde die Steuer als unverzichtbarer Beitrag zu einer als Sozialstaat organisierten und vom Gedanken der sozialen Solidarität geleiteten Rechtsgemeinschaft angesehen, und verwandelte sich in eine Grundpflicht.⁴⁷¹

Somit trifft jeden Einzelnen eine allgemeine Pflicht zur Beteiligung an den öffentlichen Ausgaben, die er nach Maßgabe seiner Finanzkraft zu erfüllen hat, und deren Ziel es ist, dem Staat die universelle Sicherung der Grundrechte zu ermöglichen.⁴⁷² Anders gesagt: in einem Staat, der sich zahlreichen Grundrechten verschrieben hat, deren Sicherung mit hohen Kosten verbunden ist, sind diese Rechte Ausdruck einer solidarischen Verbundenheit zwischen den Bürgern, die in der Grundpflicht zur Steuerzahlung kulminiert.⁴⁷³ Daher kann man schlussfolgern, dass das Gericht die Grundsätzlichkeit der Grundpflicht zur Steuerzahlung spiegelbildlich der Grundsätzlichkeit der Grundrechte gegenüberstellt, deren Förderung dem Staat obliegt. Diese Grundpflicht wird durch den Gleichheitssatz und das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert.⁴⁷⁴

Darüber hinaus besitzt der steuerzahlende Bürger in einem durch das Solidaritätsprinzip geprägten Steuerstaat das Recht, dass alle anderen Steuerpflichtigen ihrer jeweiligen Steuerforderung nachkommen, sodass die Steuerlast gerecht aufgeteilt wird.⁴⁷⁵ Eine gerechte Besteuerung ist ein Recht aller Bürger.⁴⁷⁶ Daraus folgte das Gericht unter Berufung auf *Tipke*, dass die Aufgabe der Finanzverwaltung nicht nur den Interessen der Staatskasse diene, sondern auch dem Interesse des Steuerzahlers daran, dass jedermann die jeweils bei ihm anfallenden Steuern zahle; in diesem Sinne agieren die Finanzbehörden also als Hüter der Interessen der Solidargemeinschaft aller Steuerzahler.⁴⁷⁷ In der brasilianischen Verfassungsordnung findet dies seine Rechtsgrundlage

⁴⁶⁹ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (31 f.); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (27, 54, 57).

⁴⁷⁰ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (45).

⁴⁷¹ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (31 f.); s. auch: *Buffon*, A Tributação, 125.

⁴⁷² Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (33).

⁴⁷³ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin, (32 f., 58 ff.).

⁴⁷⁴ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (Ls. 3, 36).

⁴⁷⁵ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (35).

⁴⁷⁶ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (61).

⁴⁷⁷ Vgl. *Tipke*, Klaus, Moral Tributária Del Estado y de los Contribuyentes, Übersetzung v. Pedro M. Herrera Molina, 2002, S. 81, zitiert nach STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (58 f.); Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (35).

in den Art. 145 § 1 CF (Leistungsfähigkeitsprinzip) und Art. 150 II CF (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung).⁴⁷⁸

Das Weiteren stellt das Gericht fest, dass der steuerliche Tatbestand vielfach Vorgänge der Privatsphäre umfasse.⁴⁷⁹ Aufgrund dessen seien die für die Erfüllung der Besteuerungsfunktion des Staates notwendigen Informationen über den Steuerzahler unaufgefordert an die Steuerbehörden zu übermitteln, und zwar mittels gesetzlich vorgeschriebener Steuererklärungen; der Zugang auf die Privatsphäre betreffende Informationen sei notwendig, um die Besteuerungsaufgabe zu erfüllen.⁴⁸⁰ Das laufe darauf hinaus, dass dem Steuerpflichtigen kein Auskunftsverweigerungsrecht bezüglich dieser Informationen zustehe.⁴⁸¹

Ein weiterer wichtiger Punkt in der Entscheidung ist die Erkenntnis, dass das Besteuerungsverfahren zu einer Massenverkehrsverwaltung geworden ist, was die finanzbehördliche Tätigkeit stark beeinflusst. Derzeit besteht ein Großteil der Aufgaben des Fiskus in der Verifizierung der vom Steuerpflichtigen erklärten Daten, sodass eine Beeinträchtigung des Zugriffs auf Bankdaten einerseits die Förderung der Steuerhinterziehung und andererseits die Aushöhlung der Ideen von steuerlicher Gerechtigkeit und Gleichheit bedeuten würde.⁴⁸² Daraufhin hat das Gericht hier anerkannt, was im Verfassungstext ohnehin bereits explizit vorgesehen war: die Notwendigkeit, die Steuerverwaltung gemäß Art. 145 § 1 Satz 2 CF mit zwecktauglichen Befugnissen für den effektiven Vollzug der Steuergesetze auszustatten⁴⁸³. In diesem Rahmen sind die Datenerhebung und -übermittlung bei Dritten nicht nur für die Konkretisierung individueller Steueransprüche, sondern auch für die Aufsicht im Allgemeinen – insbesondere wegen des Datenvergleiches im Rahmen der Bekämpfung der Steuerhinterziehung – unerlässlich.⁴⁸⁴ Das Fehlen geeigneter Kontrollinstrumentarien widerspricht dem Willen

⁴⁷⁸ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (58 f.).

⁴⁷⁹ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (44 f., 65, 83).

⁴⁸⁰ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (38 f. 44 f., 65, 72, 87).

⁴⁸¹ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (29); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (65).

⁴⁸² Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (52).

⁴⁸³ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (33); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (61).

⁴⁸⁴ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (36).

der Verfassung und benachteiligt die Steuerehrlichen.⁴⁸⁵ Zusammenfassend sind die Eingriffe in die Privatsphäre verursachenden Kontrollmechanismen erforderlich, um die Grundpflicht zur Steuerzahlung durchzusetzen und damit die Steuergleichheit und das Leistungsfähigkeitsprinzip zu konkretisieren.⁴⁸⁶

Unter diesen Prämissen wurde bekräftigt, dass die Grundpflicht, Steuern zu zahlen, die Einschränkung von Grundrechten – in diesem Fall der Privatsphäre – rechtfertige und die Rechtmäßigkeit des Zugriffs auf die Daten der Steuerpflichtigen begründe.⁴⁸⁷

2. Verfassungsrechtliche Bedeutung und Auswirkungen auf das Grundrecht auf Privatsphäre

Die Entscheidung des STF, in der die Grundpflicht zur Steuerzahlung im brasilianischen Verfassungsrecht anerkannt wurde, stellte für das brasilianische Steuerrecht einen wichtigen Wertewandel dar. Sie war außerdem ein Zeichen dafür, dass die Rechtsprechung und ein Teil der Rechtslehre eine legalistische und formalistische Auslegung des Steuerrechts aufgegeben hatten, welche sich ausschließlich auf den Abwehrcharakter der Normen der Steuerverfassung konzentrierte und die Sozialpflichtigkeit der Steuern ignorierte; hierdurch wurde die Tragweite des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Gleichheitsgrundsatzes auf der Ebene des Vollzugs der Steuergesetze verringert.⁴⁸⁸ Diese Ansicht hielt die Effektivität der Besteuerung zwar für einen legitimen Zweck im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung, sprach ihr jedoch die Eigenschaft als Allgemeingut von herausgehobener Bedeutung ab, das als Rechtfertigungsgrund für die grundrechtsbeschränkende Ermittlungstätigkeit der Finanzbehörden dienen könnte. Gleiches galt auch für die der Besteuerung zugrundeliegenden Prinzipien, d.h. die Legalität (Art. 5 Caput CF) und die Gleichheit (Art. 150 II CF), sowie für die ausdrückliche Ermächtigung zur Informationsgewinnung in Art. 145 § 1 Satz 2 CF. Diese Grundsätze wurden zwar als Grundlage der finanzbehördlichen

⁴⁸⁵ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (61, 69).

⁴⁸⁶ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (Ls. 6, 42).

⁴⁸⁷ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (34, 67 f., 138 ff.).

⁴⁸⁸ Vgl. *Rocha*, in: RFDT 84 (2006), o. S.; *Santi*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 543 (543); *Vinhosa*, in: Rocha/et al., O dever, 101 (105); ausführlich dazu: *Folloni*, in: Ávila, Fundamentos, 11 (18 f.)

Datenerhebung anerkannt, besaßen aber in der Praxis nur sehr geringes oder gar kein verfassungsrechtliches Gewicht.

Mit der Anerkennung der Grundpflicht zur Steuerzahlung wurden diese steuerverfassungsrechtlichen Normen, die trotz ihrer überragenden Bedeutung beim STF für lange Zeit in Vergessenheit geraten zu sein schienen, endlich umgesetzt, um ein auf dem Gedanken der Steuergerechtigkeit als Ausdruck der sozialen Solidarität aufbauendes Steuersystem zu realisieren.⁴⁸⁹ Neu war hier das dem Solidaritätsprinzip (Art. 3 I CF) zugewiesene Gewicht, durch das dessen Status als systemtragendes Prinzip des brasilianischen Steuerrechts gestärkt wurde.⁴⁹⁰ In diesem Zug wurde anerkannt, dass die Steuern eine Fülle von Rechtsbeziehungen zusammenfassen, die für die Verwirklichung der Grundrechte, insbesondere solcher sozialer Art, unverzichtbar sind.⁴⁹¹ Ein solcher Ansatz enthebt den Begriff der Steuer der binären Beziehung zwischen Staat und Steuerzahler und ordnet ihn in ein Dreiecksverhältnis ein: Staat – Steuerzahler – Gemeinschaft.⁴⁹² So ist das Zahlen von Steuern nicht nur eine vom Staat durchgesetzte Pflicht des Steuerzahlers, sondern auch eine Pflicht des Steuerzahlers gegenüber der Gemeinschaft, in der er lebt.⁴⁹³ Dieser gemeinschaftliche und solidarische Charakter der Steuern gipfelt in einer Grundpflicht zur Steuerzahlung, die aufgrund ihrer erheblichen

⁴⁸⁹ In Brasilien verdient das Werk des Professors der Staatlichen Universität Rio de Janeiro, Ricardo Lobo Torres, besondere Beachtung. Dieser hatte seit längerer Zeit die Auffassung vertreten, dass die Steuerzahlung eine Grundpflicht sei und die notwendige Verbindung zwischen Freiheit und Solidarität schaffe, wobei er Letztere als die Grundlage für das Leistungsfähigkeitsprinzip sieht, auf der wiederum die Steuerpflichten der Bürger basieren (Vgl. *Torres, R. L.*, *Tratado*, Band I, 312; *ders.*, *Tratado*, Band II, 178 ff., 599 ff.; *ders.*, *Tratado*, Band IV, 41 ff.). In demselben Sinne: *Buffon*, *A Tributação*, 97 ff. Neben diesen beiden erkennen zahlreiche andere Autoren die Kompatibilität der Rechtsfigur der Grundpflicht zur Steuerzahlung mit der brasilianischen Rechtsordnung an, s. *Azevedo, C. A. A.*, in: *Rocha/et al.*, *O dever*, 135 (165, 177, 183); *Ferraro*, in: *Rocha/et al.*, *O dever*, 41 (62); *Godoi*, in: *Rocha/et al.*, *O dever*, 185 (207); *Rocha*, in: *Rocha/et al.*, *O dever*, 15 (39). Gegen die Existenz der Grundpflicht zur Steuerzahlung in der brasilianischen Rechtsordnung: *Folloni*, in: *RDTA* 42 (2019), 484 (489 ff.); *Neto*, *Teorias do abuso*, 97 f.; *Schoueri*, *Direito Tributário*, 6. Aufl., 38 f.

⁴⁹⁰ Der Rückgriff auf das Solidaritätsprinzip zur Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen ist ein wiederkehrendes Phänomen in einem Teil der brasilianischen Rechtslehre und Rechtsprechung. Dies ist zum großen Teil auf die Tatsache zurückzuführen, dass Brasilien ein Land von „später Modernität“ ist, was vereinfacht bedeutet, dass die zahlreichen in der Verfassung kodifizierten Grundrechte, insbesondere die sozialen Rechte, in der Realität nicht umgesetzt sind. Das Versprechen der Modernität, das mit der Demokratisierung verbunden war, ist „paper law“ geblieben. Um dieser Unwirksamkeit der Grundrechte im Rahmen der Verfassungsinterpretation entgegenzuwirken, wird zutreffend dafür plädiert, dass insbesondere den sozialen Grundrechten, die das Sozialstaatsprinzip konkretisieren, mehr normative Kraft zugewiesen werden muss (Vgl. *Streck*, *Verdade*, 74 ff.).

⁴⁹¹ Vgl. *Buffon*, *A Tributação*, 117 f.; *Torres, R. L.*, *Tratado*, Band II, 178 f.

⁴⁹² Vgl. *Godoi*, in: *Rocha/et al.*, *O dever*, 185 (210).

⁴⁹³ Vgl. *Vinhosa*, in: *Rocha/et al.*, *O dever*, 101 (118).

verfassungsrechtlichen Bedeutung Eingriffe in das Grundrecht auf Privatsphäre rechtfertigen kann.⁴⁹⁴

Darüber hinaus hat das Gericht mit der Umsetzung der Prinzipien von Solidarität, Gleichheit und Leistungsfähigkeit im Besteuerungsverfahren, die nicht nur für die materielle Ebene, sondern auch für den Steuervollzug gelten sollen, den sogenannten instrumentellen Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips anerkannt.⁴⁹⁵ Dieser besteht in einer verfassungsmäßigen Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen und Dritter, die zur Durchführung der Besteuerung notwendigen Daten bereitzustellen.⁴⁹⁶ Das gilt sowohl für ein einzelfallbezogenes Verfahren als auch für die ersuchensunabhängige Übermittlung von Daten. Die Steuerbehörden sind dafür verantwortlich, die Einhaltung dieser Pflicht zu überwachen. In einer digitalisierten Massengesellschaft, in der die Steuern nicht mehr in Handarbeit, sondern durch Datenerhebung und -verknüpfung eingetrieben werden, ist die Erhebung von Daten für Steuerzwecke unerlässlich für die Realisierung der Steuergleichheit.⁴⁹⁷ So ist es für die Umsetzung einer effektiven Besteuerung Aufgabe des Gesetzgebers, die Steuerbehörden mit rechtlichen Instrumenten auszustatten, sowohl um den Widerstand des Steuerzahlers gegenüber der Erfüllung seiner Steuerverbindlichkeit zu überwinden, als auch um eine systematische und prophylaktische Steueraufsicht zu garantieren.⁴⁹⁸ Demzufolge wurde mit der Anerkennung der Grundpflicht zur Steuerzahlung klargestellt, dass eine leistungsfähigkeitskonforme Ausgestaltung der materiellen Steuergesetze nicht ausreicht, um den Solidaritäts-, Gleichheits- und Leistungsfähigkeitsprinzipien zu genügen; ihre Beachtung setzt vielmehr auch das Vorhandensein eines effektiven Erhebungsverfahrens und entsprechender Kontrollinstrumente voraus.⁴⁹⁹

Resümierend hat das STF anhand einer systematischen Auslegung der brasilianischen Verfassung die Rolle der Besteuerung innerhalb der brasilianischen Verfassungsordnung neu positioniert. Der Grundpflicht zur Steuerzahlung, die auf der Wechselbeziehung

⁴⁹⁴ Vgl. *Rocha*, in: RFDT 81 (2006), o. S.

⁴⁹⁵ Vgl. *Vinhosa*, in: Rocha/et al., O dever, 101 (119).

⁴⁹⁶ Vgl. *Vinhosa*, in: Rocha/et al., O dever, 101 (126).

⁴⁹⁷ Vgl. *Santi*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 543 (585).

⁴⁹⁸ Vgl. *Vinhosa*, in: Rocha/et al., O dever, 101 (119).

⁴⁹⁹ Vgl. *Vinhosa*, in: Rocha/et al., O dever, 101 (119).

zwischen den Prinzipien der Steuerstaatlichkeit und der Solidarität baut und die durch die steuerliche Gleichheit und das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert wird, ist bei der Verfassungsinterpretation eine entscheidende Rolle zugekommen; sie ermächtigt nicht nur zum Eingriff in das Grundrecht auf Privatheit, sondern verlangt auch die Schaffung effektiver Verifizierungsinstrumente, um einen flächendeckenden und gleichmäßigen Steuervollzug zu ermöglichen.⁵⁰⁰ Die gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze in der Praxis wird in den Stand eines Verfassungswerts erhoben, der die mit der Ermittlungs- und Datenerhebungstätigkeit verbundenen Eingriffe in das Grundrecht auf Privatsphäre rechtfertigen kann.

Das STF wäre m.E. zwar sicherlich allein auf der Grundlage der Gleichheits- und Legalitätsgrundsätze und vor allem gestützt auf die in Art. 145 § 1 Satz 2 CF enthaltene Ermächtigungsnorm, welche die Steuerbehörden zur Erfüllung ihrer Besteuerungsverpflichtung zum Zugriff auf die Daten der Steuerzahler berechtigt, zu demselben Ergebnis gekommen.⁵⁰¹ Dennoch ist die Anerkennung der Rechtsfigur der Grundpflicht zur Steuerzahlung von entscheidender Bedeutung, da sie die in Art. 145 § 1 Satz 2 CF verankerte Ermächtigung zur finanzbehördlichen Datenerhebung mit verfassungsrechtlicher Zwangswirkung ausgestattet hat.

3. Grundpflicht zur Steuerzahlung, steuerliche Auslandssachverhalte und Informationsaustausch in Steuersachen

Obwohl der automatische Informationsaustausch über Finanzkontendaten kein Gegenstand des Verfahrens war, hat sich das STF in den Entscheidungen zur Grundpflicht zur Steuerzahlung mit seiner Funktion als Instrument für die Erhebung von

⁵⁰⁰ Zutreffend: *Vinhosa*, in: Rocha/et al., O dever, 101 (119).

⁵⁰¹ In diesem Sinne behauptet *Vinhosa*, in: Rocha/et al., O dever, 101 (130), dass die Rechtsfigur der Grundpflicht zur Steuerzahlung zur Begründung der Entscheidung nicht erforderlich gewesen sei und nur ein rhetorisches Mittel darstelle, dessen Aufgabe es sei, die Bedeutung der Besteuerung für die staatliche Finanzierung hervorzuheben. Für diesen Autor hätte das Gericht dieselben Schlussfolgerungen ziehen können, ohne diese Theorie anzuwenden. Genau das wird von *Folloni*, in: RDTA 42 (2019), 484 (504) kritisiert, welcher der Auffassung ist, dass das Gericht sich vielmehr dem Umfang und Ausmaß des verfassungsmäßigen Rechts auf Privat- und Intimsphäre hätte widmen sollen, anstatt eine rhetorisch-argumentative Figur ohne entsprechendes Pendant in der brasilianischen Rechtsordnung zu bemühen. *Paulsen*, in: Capacidade, Punkte 1.3 und 1.4, behauptet im Unterschied dazu, dass die Grundpflicht zur Steuerzahlung lediglich die Grundlage der Besteuerung sei und daher nicht ausreichend, um irgendeine steuerliche Mitwirkungspflicht zu begründen. Er plädiert für die Existenz einer generellen selbstständigen Mitwirkungspflicht bei den Besteuerungsverfahren in der brasilianischen Rechtsordnung, die unmittelbar aus der Verfassung herzuleiten sei.

steuerrelevanten Daten auseinandergesetzt.⁵⁰² Zwar wurde er überwiegend als pragmatische oder empirische Erwägung und bloß als internationale Tendenz behandelt, wobei festgestellt wurde, dass die Nichtübermittlung von Bankdaten ins Ausland zu einem Verstoß Brasiliens gegen seine internationalen Verpflichtungen führen würde.⁵⁰³ Damit schien es auf den ersten Blick, dass die Verfassungsmäßigkeit internationaler Abkommen zum Informationsaustausch sich lediglich an dem Prinzip der Gegenseitigkeit der Informationshilfe messen lassen musste und nicht an den Grundsätzen der brasilianischen Verfassung.⁵⁰⁴ Diese Herangehensweise stellt sich jedoch als irrtümlich dar: aus einer sorgfältigen und systematischen Betrachtung der Entscheidung des STF geht hervor, dass die Grundpflicht zur Steuerzahlung auch verfassungsrechtliche Wirkung auf die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte entfaltet.

Das STF betont, dass sich die Grundpflicht zur Steuerzahlung angesichts der Tatsache, dass die Besteuerung gegenwärtig ein transkonstitutionelles Phänomen sei, nicht auf das brasilianische Hoheitsgebiet beschränke.⁵⁰⁵ Die Entscheidung steht in einer Linie mit der von *Heleno Taveira Torres* geprägten und auch von der OECD vertretenen Idee des Globalen Fiskus⁵⁰⁶, deren Ziel die Bekämpfung der internationalen Steuerhinterziehung und die Überwindung des traditionellen Dogmas der Besteuerung auf der Grundlage der nationalen Souveränität ist. Das STF erkennt ausdrücklich an, dass die Beitritte Brasiliens zum *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*⁵⁰⁷, zum Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen⁵⁰⁸, sowie zur Mehrseitigen Vereinbarung über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten⁵⁰⁹ der Erfüllung

⁵⁰² Es ist zu anzumerken, dass das STF keine gründliche Analyse oder eingehende Prüfung der Übernahme des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkontendaten in die brasilianische Rechtsordnung oder ihrer Regelung vorgenommen hat. Das Gericht hat auch keine Überlegungen zu den sich aus der Übermittlung von Bankdaten ins Ausland ergebenden möglichen Gefährdungen der Privatsphäre angestellt.

⁵⁰³ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (Ls. 5, 24); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (34, 55, 74 ff., 144 ff.).

⁵⁰⁴ Dieser Ansatz wurde von Richter Marco Aurélio in seinem Sondervotum heftig kritisiert, vgl. Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (120); kritisch auch: *Schoueri*, *Direito*, 901.

⁵⁰⁵ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (35).

⁵⁰⁶ Vgl. *Torres, H. T.*, in: *Conjur* v. 8.7.2015, o. S.

⁵⁰⁷ Dekret Nr. 8.506/2015.

⁵⁰⁸ Dekret Nr. 8.842/2016.

⁵⁰⁹ Normative Anweisung RFB Nr.1680/2016.

der Grundpflicht zur Steuerzahlung dient.⁵¹⁰ Das internationale Engagement des brasilianischen Staates im Rahmen des Steuerrechts ist für die Konkretisierung des Gleichheitssatzes und des Leistungsfähigkeitsprinzips notwendig geworden und mit der Idee der Grundpflicht zur Steuerzahlung vereinbar.⁵¹¹

Die zur Grundpflicht zur Steuerzahlung stellen einen eindeutigen Zusammenhang zwischen der verfassungsgebotenen Steuergleichheit und dem internationalen Informationsaustausch in Steuersachen her. Somit überwinden sie ein für alle Mal die im brasilianischen steuerrechtlichen Schrifttum bisher herrschende unzutreffende Ansicht, dass der internationale Steuerinformationsaustausch nur der Steuergier des Staates diene und die der nationalen Besteuerung zugrundeliegenden Verfassungswerte für die Verfassungsmäßigkeit internationaler Besteuerung keine Rolle spielen würden.⁵¹² Die Mechanismen, die – wie die internationalen Abkommen zum Informationsaustausch in Steuersachen – eine Besteuerung auf internationaler Ebene ermöglichen, verwirklichen die Verfassungsgrundsätze der Solidarität, Gleichheit und Leistungsfähigkeit.⁵¹³ Deren hohes verfassungsrechtliches Gewicht kann auch intensive Eingriffe in das Grundrecht der Privatsphäre rechtfertigen, soweit die sonstigen grundrechtlichen Anforderungen erfüllt werden.

III. Zusammenfassung

Im brasilianischen Steuerverfassungsrecht bildet das Gleichheitsprinzip den zentralen Baustein für die Verteilung der Steuerlast. Dies geht eindeutig aus der Lektüre der Verfassung hervor, die ein umfangreiches Kapitel über das nationale Steuersystem enthält, in dem das Prinzip der steuerlichen Gleichheit (Art. 150 II CF) sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 145 § 1 Satz 1 CF) als systemtragende Prinzipien der finanzverfassungsrechtlichen Rechtsordnung ausdrücklich festgelegt werden. Die Verfassung geht darüber hinaus und statuiert nicht nur das Leistungsfähigkeitsprinzip als Verteilungsmaßstab für die steuerliche Belastung, sondern auch, dass die Finanz-

⁵¹⁰ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (35 f.).

⁵¹¹ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (1, 35 f.). *Ähnlich: Valadão, M. A. P., in RDIET 4 (2009), 1 (17).*

⁵¹² Dazu siehe Einleitung B. II.

⁵¹³ Vgl. *Vinhosa*, in: Rocha/et al., *O dever*, 101 (119 ff.); *Buffon/Morais*, in: RJPR 17 anos (2016), 329 (347).

verwaltung auf die Daten der Bürger zugreifen darf, um dieses Prinzip zu verwirklichen (Art. 145 § 1 Satz 2 CF).

Trotz der Eindeutigkeit des brasilianischen Verfassungstextes hat der verfahrensrechtliche Aspekt der steuerlichen Gleichheit in Brasilien bis 2016 keine verfassungsrechtliche Verbindlichkeit genossen. Basierend auf einer verzerrten Sichtweise des Grundrechts auf Intim- und Privatsphäre (Art. 5 X CF), die diesem Grundrecht einen umfangreichen Schutzbereich gewährte, waren die herrschende Rechtslehre und Rechtsprechung der Ansicht, dass der Fiskus nicht befugt sei, auf die Daten der Steuerpflichtigen zuzugreifen, wenn diese sich weigerten, bei dem Besteuerungsverfahren mitzuwirken. Der finanzbehördliche Informationszugriff durfte lediglich auf Grundlage richterlicher Anordnung erfolgen.

Dieses düstere Bild änderte sich 2016 mit einer paradigmatischen Entscheidung des STF, in der – basierend auf dem Solidaritätsprinzip (Art. 3 I CF) – die Rechtsfigur der Grundpflicht zur Steuerzahlung anerkannt und die richterliche Genehmigung als Voraussetzung für den steuerbehördlichen Datenzugriff aufgehoben wurde. Steuern sind hiernach nicht nur eine Manifestation der staatlichen Beteiligung an privatem Eigentum; sie sind auch Ausdruck der sozialen Solidarität und begründen somit eine Verpflichtung und soziale Aufgabe des Einzelnen. Diese „solidarische“ Pflicht zur Steuerzahlung wird durch das Prinzip der steuerlichen Gleichheit (Art. 150 II CF) und das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 145 § 1 CF) konkretisiert. Diese Prinzipien begründen die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen sowie Dritter und erlauben gleichzeitig den Zugriff des Fiskus auf steuerrelevante persönliche Daten zu Zwecken sowohl der Sachaufklärung im Einzelfall als auch der allgemeinen Steueraufsicht.

Aus Sicht der Verfassungsauslegung wurde klargestellt, dass der Stellenwert der Grundpflicht zur Steuerzahlung die Bedeutung des Grundrechts auf Privatsphäre übersteigt. Somit soll das Interesse des Einzelnen an dem Schutz seiner Privatsphäre tendenziell hinter der Durchsetzung der Besteuerung und der ihr zugrundeliegenden Prinzipien zurückstehen.

Diese Feststellungen sind auch auf die internationale Amtshilfe anwendbar. Letztere dient auf internationaler Ebene der Durchsetzung der Grundpflicht zur Steuerzahlung,

sodass der Steuerpflichtige auch im Rahmen des internationalen Informationsaustauschs Einschränkungen seines Rechts auf Privatsphäre hinnehmen muss.

D. Rechtsvergleichendes Zwischenfazit

Trotz der formellen Heterogenität der brasilianischen und deutschen Verfassungstexte ist das Gleichheitsprinzip in seinen unterschiedlichen Erscheinungsformen sowohl in Deutschland als auch in Brasilien die tragende Säule des Steuerverfassungsrechts. Im Fall Deutschlands beeinflusst dieses Prinzip nicht nur die Strukturierung der Steuerbelastung (Rechtsetzungsgleichheit), sondern wirkt sich auch auf die Anwendung der Steuergesetze aus (Rechtsanwendungsgleichheit). Nach diesem Verständnis verlangt Gleichheit im Steuerrecht nicht nur gleichheitskonforme materielle Steuernormen, sondern auch deren gleichmäßige Anwendung. Das vom BVerfG entwickelte „Gebot der Belastungsgleichheit“ richtet sich an den Gesetzgeber, der die Finanzbehörden mit geeigneten Ermittlungsbefugnissen ausstatten muss, um eine tatsächlich gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. Diese dogmatische Figur setzt eine umfangreiche Datenerhebung voraus und kann dementsprechend intensive Eingriffe in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens rechtfertigen. Im Fall Brasiliens herrschte in Literatur und Rechtsprechung ungeachtet einer ausdrücklichen verfassungsrechtlichen Ermächtigung zur finanzbehördlichen Informationserhebung (Art. 145 Abs. 1 Satz 2 CF) eine unzutreffende Ansicht vor, nach der die Finanzkontendaten der Steuerpflichtigen nur auf Grundlage richterlicher Genehmigung ermittelt werden durften. Der Besteuerung und ihren Leitprinzipien wurde lediglich geringe oder gar keine verfassungsrechtliche Bedeutung beigemessen; eine rechtfertigende Wirkung mit Hinblick auf Eingriffe in das Grundrecht auf Privatsphäre wurde ihnen abgesprochen. In dieser Hinsicht lässt sich somit behaupten, dass die verfassungsrechtlichen Ansätze in den beiden zu vergleichenden Ländern völlig unterschiedlich waren: während das BVerfG die Bedeutung der Gleichheit im Besteuerungsverfahren und der dafür notwendigen Datenerhebung früh erkannt hat, wurde in Brasilien lange Zeit eine nicht hinnehmbare Rücksichtslosigkeit gegenüber dem ausdrücklichen Verfassungstext an den Tag gelegt.

Dies änderte sich jedoch im Jahr 2016 mit Anerkennung einer Grundpflicht zur Steuerzahlung durch das STF, wodurch das deutsche und das brasilianische Verständnis der Gleichheit im Besteuerungsverfahren sich angenähert haben. Obwohl die Herangehensweisen sich in ihrer Begründung unterscheiden – das deutsche Gebot der Belastungsgleichheit findet seine Grundlage im Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und die brasilianische Grundpflicht zur Steuerzahlung im Solidaritätsprinzip (Art. 3 Abs. 1 CF) – lässt sich festhalten, dass sie in ihren Rechtsfolgen in großen Teilen identisch sind.⁵¹⁴ Beide verfassungsrechtlichen Figuren werden von der Idee getragen, dass Steuern eine durch Gegenseitigkeit geprägte gemeinschaftliche Pflicht darstellen, die über die Beziehung zwischen Staat und Individuum hinausgeht. Daraus ergibt sich die Verpflichtung des Staates, einen gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten. Auf dieser Grundlage wird anerkannt, dass es erforderlich ist, dem Fiskus nicht nur einzelfallbezogene Befugnisse zur Informationsbeschaffung zu gewähren, sondern auch allgemeine Kontrollmechanismen zu schaffen (Verifikationsprinzip), die eine Erhebung von Daten bei Dritten voraussetzen. Dieses Verifikationsinstrumentarium ermöglicht es den Finanzbehörden, das Gebot der Belastungsgleichheit zu konkretisieren bzw. die Grundpflicht zur Steuerzahlung durchzusetzen. Zu bemerken ist schließlich noch, dass das STF sich bei der Anerkennung der Grundpflicht zur Steuerzahlung auf die Idee von der „Solidargemeinschaft der Steuerzahler“ *Tipkes* berief, dessen Werk auch sicherlich die Rechtsprechung des BVerfG beeinflusst hat⁵¹⁵ – dies stellt eine nicht von der Hand zu weisende Migration verfassungsrechtlicher Ideen dar.

Die zwei besagten Rechtsfiguren erfüllen in den Vergleichsrechtsordnungen dieselbe Funktion: sie dienen als Rechtfertigungsgrund für eine „intensive“ Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung bzw. auf Privatsphäre. Sie genießen

⁵¹⁴ Der Bearbeiter verkennt nicht, dass die Idee der Steuer als Grundpflicht in Deutschland dogmatisch kontrovers diskutiert wird (besonders instruktiv: *Drüen*, Die Indienstnahme, 257 ff.). Diese Thematik überschreitet jedoch den Gegenstand dieser Arbeit. Vorliegend wird die Grundpflicht zur Steuerzahlung vielmehr nur aus einer funktionalen Perspektive untersucht, d.h. es geht nur um ihre Funktion in der Rechtsprechung des STF.

⁵¹⁵ Der emeritierte Kölner Professor für Steuerrecht Klaus Tipke, welcher seit Jahren das Problem der Rechtsanwendungs(un-)gleichheit angeprangert hatte, war Kläger in dem Verfahren, das Ausgangspunkt für das Spekulationsurteil des BVerfG war (BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94) (vgl. *Hey*, in: DB 2004, 724 (724); vgl. auch: Wirtz, Ulrike: Viele Dumme und ein Dreister, in: Stern, <https://www.stern.de/wirtschaft/geld/spekulationssteuer-viele-dumme-und-ein-dreister-3073788.html>, zuletzt aufgerufen am 05.02.2020).

demzufolge einen Abwägungsvorsprung. Dies ist in der Rechtsprechung beider Verfassungsgerichte eindeutig zu erkennen.

Darüber hinaus sind die beiden verfassungsrechtlichen Figuren auf den internationalen Informationsaustausch in Steuersachen übertragbar. Die zwischenstaatliche Informationshilfe, insbesondere solche automatischer Art, konkretisiert das Verifikationsprinzip in Bezug auf grenzüberschreitende Sachverhalte, indem sie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung fördert und die Grundpflicht zur Steuerzahlung realisiert. Entsprechendes gilt für die Verkürzung des Datenschutzrechts im internationalen Informationsverkehr: die sich aus der steuerlichen Datenerhebung ergebenden Eingriffe sind prinzipiell hinzunehmen.

Mithin haben das BVerfG und das STF heutzutage die gleiche Auffassung von der Bedeutung der finanzbehördlichen Informationsbeschaffung für die Erfüllung der Besteuerung und der ihr zugrundeliegenden Verfassungsprinzipien sowie von deren einschränkender Wirkung hinsichtlich der Grundrechte auf informationelle Selbstbestimmung bzw. auf Privatsphäre.

DRITTER TEIL: VERFASSUNGSRECHTLICHE GRENZEN DES STEUERLICHEN INFORMATIONSZUGRIFFS

Im vorliegenden Teil werden die verfassungsrechtlichen Grenzen des steuerlichen Informationszugriffs erörtert. In der Rechtsprechung des BVerfG und der deutschen Steuerlehre werden diese seit langem im Hinblick auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung geprüft. In Brasilien enthält die Verfassung zwar einige Bestimmungen, die den Datenschutz gewährleisten sollen; allerdings wurde das Recht auf informationelle Selbstbestimmung vom STF erst 2020 als Grundrecht anerkannt, so dass dieses Thema für die brasilianische Rechtsordnung einigermaßen neu ist. Der Zusammenhang zum Steuerrecht ist im brasilianischen Recht noch unerforscht, da keine Rechtslehre oder Gerichtsentscheidungen zu diesem Thema existieren.

Wie schon der vorherige ist der vorliegende Abschnitt in zwei Teile gegliedert, die jeweils auf die Entwicklung dieses Themas in einem der zu vergleichenden Länder Bezug nehmen. Zunächst wird auf die Entstehung und die Merkmale des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung in Deutschland und seine Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht eingegangen. Als nächstes widmet die Arbeit sich der Bewertung dieses Grundrechts in Brasilien, wo es sich noch in einem frühen Stadium der Entwicklung befindet. Hier wird die deutsche Erfahrung von großem Vorteil sein, weil sie nicht nur eine umfangreiche und gefestigte Lehre über das hier geprüfte Grundrecht einbringen, sondern auch ein besseres Verständnis von dessen Auswirkungen auf das brasilianische Steuerrecht ermöglichen wird. Dies wird für die im vierten Teil dieser Arbeit erfolgende Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des automatischen Finanzkonteninformationsaustausches von höchster Bedeutung sein.

A. Deutschland

Obwohl der Informationszugriff der Finanzbehörde aufgrund des Gebots der Belastungsgleichheit in Deutschland für ein notwendiges und legitimes staatliches Vorgehen gehalten wird, gibt es enorme Bedenken über dessen Grenzen und darüber, wie sichergestellt werden kann, dass sich die Bürger im Falle eines Missbrauchs effektiv

wehren können.⁵¹⁶ Aus verfassungsrechtlicher Sicht sind diese Bedenken im Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung verankert, ein deutsches dogmatisches Konstrukt, das im weitesten Sinne dazu dient, die Privatsphäre des Einzelnen zu schützen, um dessen uneingeschränkte Persönlichkeitsentwicklung zu gewährleisten. Nach der Auffassung des BVerfG und der deutschen Rechtslehre stellt die finanzbehördliche Datenerhebung einen Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung dar, ist daher rechtfertigungsbedürftig und muss dementsprechend strengen Anforderungen genügen, um mit dem deutschen Grundrechtssystem vereinbar zu sein. Dasselbe gilt für die automatische Übermittlung von Finanzkonten-daten zu Steuerzwecken ins Ausland. Um die Bedeutung und den Inhalt des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung in der deutschen verfassungsrechtlichen Ordnung und seinen Bezug zum Steuerrecht zu verdeutlichen, wird zunächst eine Gesamtdarstellung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung auf der Grundlage des Volkszählungsurteils⁵¹⁷ vorgenommen; sodann wird auf die Entscheidungen des

⁵¹⁶ Aus der Sicht eines Ausländers – im Falle des Autors dieser Arbeit eines Brasilianers – ist es auffallend, dass die Fragen der Privatsphäre ein sehr sensibles Thema in der deutschen Gesellschaft sind. Im Allgemeinen sind die Deutschen zurückhaltender, wenn es darum geht, digitale Mittel zu nutzen, die in Brasilien als selbstverständlich gelten, wie z.B. die Nutzung elektronischer Mittel für Zahlungen oder die Bereitstellung öffentlicher Dienstleistungen auf digitalem Wege. Es besteht eine starke Bindung zum Papier und zum Briefverkehr als Kommunikationsform, was auf ein gewisses Misstrauen gegenüber technologischen Fortschritten und eine Angst vor Fremdbestimmung hinweist. Die Ursachen für dieses ängstlichere Verhalten der Deutschen müssen hier nicht genauer beschrieben werden. Aber speziell im Hinblick auf die Finanzverwaltung hat ein Großteil der Besorgnis über die Grenzen der Datenerhebung zu Steuerzwecken sicherlich seinen Grund in der Rolle staatlicher Steuerbehörden bei der Judenverfolgung während der nationalsozialistischen Herrschaft. Siehe zu diesem Thema den äußerst interessanten Artikel von *Kuller*, in: Günter Hockerts/et al., 21 ff. Ebenfalls recht bezeichnend für diese Sorge im Rahmen des Steuerrechts ist das Ausmaß der rechtlichen Diskussion, die durch die Einführung der Steueridentifikationsnummer für natürliche Personen (§ 139a Abs. 1 AO) in Deutschland im Jahr 2007 ausgelöst wurde. Im Wesentlichen wurde in Frage gestellt, ob die Zuteilung der ID-Nummer und die sich daraus ergebende Datenspeicherung ein gerechtfertigter Eingriff in den Schutzbereich des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung war. Diese Kontroverse musste vom Bundesfinanzhof entschieden werden, welcher die Steuernummer für verfassungsgemäß erklärte (vgl. BFH, Urteil vom 18.01.2012 – II R 49/10, ZD 2012, 380). In Brasilien besteht das *Cadastro de Pessoas Físicas – CPF* [Steuerregister für natürliche Personen], welches der deutschen Steueridentifikationsnummer entspricht und von der brasilianischen Finanzverwaltung geführt wird, seit 1968 (Art. 1 Gesetzesvertretende Verordnung Nr. 401 v. 30.12.1968) und es gibt keine Meldungen darüber, dass dessen Einführung gerichtlich angefochten worden wäre. Dieses Thema wird hier nicht weiter behandelt, da der Schwerpunkt der Arbeit auf der Rechtsprechung der Verfassungsgerichte der zu vergleichenden Länder liegt; allerdings verdeutlicht es eindrucklich den kulturellen Unterschied zwischen dem Umgang beider Länder mit der Privatsphäre.

⁵¹⁷ Die Rechtsprechung des BVerfG zu dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung ist sehr umfangreich und vielseitig. Eine detaillierte und ausführliche Auseinandersetzung ist in der vorliegenden Arbeit weder sinnvoll noch möglich. Der Fokus wird daher auf diese drei Entscheidungen gelegt und, wenn nötig, wird vereinzelt auf andere BVerfG-Entscheidungen hingewiesen.

BVerfG eingegangen, in denen das Verhältnis zwischen diesem Grundrecht und dem Besteuerungsverfahren geprüft wurde. Anschließend wird sein verfassungsdogmatischer Gehalt auf der Grundlage der Rechtsprechung des BVerfG und der deutschen Rechtslehre systematisch untersucht, wobei gegebenenfalls Hinweise zum Steuerrecht gegeben werden. Im Anschluss werden einige spezifische Punkte des Verhältnisses zwischen dem Steuerrecht und der informationellen Selbstbestimmung erläutert und die Rechtsprechung des BVerfG bezüglich der Datenübermittlung an Drittstaaten behandelt. Abschließend erfolgt ein kurzer Exkurs in das Recht auf Datenschutz in der Europäischen Union, um zu beurteilen, ob er auf die Übermittlung von Daten an Drittstaaten anwendbar ist.

I. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung

1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

a. Das Volkszählungsurteil: Die richterliche Entwicklung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung

Das Grundgesetz enthält keine ausdrückliche Vorschrift über das Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Ein solches Recht wurde vom BVerfG in der Grundsatzentscheidung zur Volkszählung aus dem Jahr 1983 als Grundrecht anerkannt⁵¹⁸, in der das Gericht sich im Rahmen einer Verfassungsbeschwerde mit der Verfassungsmäßigkeit einiger Bestimmungen des Volkszählungsgesetzes 1983⁵¹⁹ auseinandersetzte. Dieses Gesetz ordnete eine umfassende Erhebung von personenbezogenen Daten sowie ihre Übermittlung und Verarbeitung an, mit dem Ziel, ein rationales und planvolles staatliches Handeln zu ermöglichen.⁵²⁰ Bei der Prüfung der Verfassungskonformität dieses Regelwerks hat das Gericht seine gefestigte Rechtsprechung bekräftigt, wonach die deutsche Verfassungsordnung auf dem Wert

⁵¹⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1. Es ist jedoch anzumerken, dass das BVerfG im Beschluss v. 16.07.1969 – 1 BvL 19/63, BVerfGE 27, 1 (6) bereits den Boden für das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung mit der Feststellung vorbereitet hatte, dass es „[mit] der Menschenwürde [...] nicht zu vereinbaren [wäre], wenn der Staat das Recht für sich in Anspruch nehmen könnte, den Menschen zwangsweise in seiner ganzen Persönlichkeit zu registrieren und zu katalogisieren“; vgl. *Anzinger*, in: *Anzinger/et.al., Schutz*, 97(105).

⁵¹⁹ § 2 bis § 11 des Gesetzes über eine Volks-, Berufs-, Wohnungs- und Arbeitsstättenzählung vom 25. März 1982 (BGBl. I, 1982, 369).

⁵²⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (2).

und der Würde der Person basiert (Art. 1 Abs. 1 GG), die in freier Selbstbestimmung als Mitglied einer auf individueller Freiheit beruhenden Gesellschaft agiert.⁵²¹ In diesem Kontext ist das in Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG gewährleistete allgemeine Persönlichkeitsrecht von grundlegender Bedeutung.⁵²² Diesem Recht können aufgrund der modernen Entwicklungen und der mit ihnen verbundenen neuen Gefährdungen der menschlichen Persönlichkeit neue Facetten hinzugefügt werden, sodass die bisherigen durch die Rechtsprechung anerkannten Inhalte des Persönlichkeitsrechts nicht abschließend sind.⁵²³ Unter den verschiedenen Erscheinungsformen dieses Rechts betont das Gericht diejenigen, die sich auf das Recht auf Selbstbestimmung beziehen und die dem Einzelnen die Befugnis gewähren, grundsätzlich selbst zu entscheiden,

⁵²¹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (41).

⁵²² Das allgemeine Persönlichkeitsrecht spielt eine entscheidende Rolle in der deutschen Verfassungsrechtsprechung und -lehre. Es wird im GG nicht ausdrücklich normiert, sondern ist aus Art. 2 Abs. 1 GG hergeleitet worden, welcher das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit vorsieht (vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs.1 GG, Rz. 127; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 435; *Sachs*, Verfassungsrecht II, 14, Rz. 2). Gemäß den Lehren von *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs.1 GG, Rz. 1, ist dieses Recht die erste und allgemeinste Freiheitsgewährleistung des Grundgesetzes. Es stellt die unverzichtbare Verbindung zwischen den überpositiven Elementen des Grundgesetzes und der positivierten freiheitsschonenden Funktion des Staates dar: die verfassungsrechtlich festgelegte vorrechtliche Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und die überstaatlichen Menschenrechte (Art. 1 Abs. 2. GG) gewinnen insofern an Konkretheit, als die menschliche Freiheit als untrennbarer Bestandteil der staatlichen Rechtsordnung anerkannt wird und gleichzeitig als deren Grundlage. Die Freiheit ist eine entscheidende Voraussetzung für die volle Entfaltung der menschlichen Persönlichkeit. Die erwähnte Vorschrift erfüllt den Zweck, durch die Festlegung der Freiheit als Ausgangspunkt für die Staatsgründung die Menschenwürde zu konkretisieren, indem die freie Entfaltung der Persönlichkeit gewährleistet wird. Es handelt sich also um eine allgemeine und offene Freiheitsklausel in der deutschen Verfassungsrechtsordnung. Aus dieser offenen Formulierung hat das BVerfG eine umfangreiche Rechtsprechung entwickelt, die zur Anerkennung von zwei Grundrechten führte: die allgemeine Handlungsfreiheit und das allgemeine Persönlichkeitsrecht (vgl. *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 435). Erstere zeichnet sich dadurch aus, eine allgemeine Verhaltensfreiheit zu gewährleisten und den Charakter eines subsidiären Auffanggrundrechts zu besitzen, das dem Einzelnen garantiert, zu tun und zu lassen, was er möchte (vgl. *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 437; *Sachs*, Verfassungsrecht II, 14, Rz. 5, 42). Letzteres wird vom BVerfG und der Rechtslehre als ein eigenständiges Grundrecht angesehen, dessen Ziel es ist, die Entwicklung der Autonomie und die Subjekthaftigkeit des Individuums zu gewährleisten (vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs.1 GG, Rz. 127 ff.; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 435, 441; *Sachs*, Verfassungsrecht II, 14, Rz. 2, 49). Sein Schutzgegenstand erfasst alle persönlichkeitsbezogenen Belange, „die im Rahmen des Grundgesetzes keinen spezialgrundrechtlichen Schutz gefunden haben, aber doch grundrechtlich erheblich scheinen“ (vgl. *Sachs*, Verfassungsrecht II, 14, Rz. 49. Zustimmung: *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs.1 GG, Rz. 127, 128). Das BVerfG unterstreicht, dass es genau diese Offenheit des allgemeinen Persönlichkeitsrechts ist, die einen wirksamen Schutz der menschlichen Persönlichkeit gewährleistet, insofern als dieser von einer ständigen Weiterentwicklung abhängig ist, um mit den gesellschaftlichen und technologischen Veränderungen, die die freie Entfaltung der Persönlichkeit gefährden können, Schritt zu halten (vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (41 f.); vgl. auch: *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs.1 GG, Rz. 127, m.w.N.; 147 m.w.N.; *Sachs*, Verfassungsrecht II, 14, Rz. 53).

⁵²³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (41).

wann und innerhalb welcher Grenzen persönliche Lebenssachverhalte dem Staat offenbart werden.⁵²⁴

Die Entstehung automatischer Datenverarbeitungssysteme hat die Verfügungsbefugnis des Einzelnen über seine Persönlichkeit in Gefahr gebracht. Derartige Systeme erweitern in einer bisher unbekanntem Weise die Möglichkeiten einer Einsicht- und Einflussnahme im privaten Bereich und ermöglichen so die Erstellung eines weitgehend vollständigen Persönlichkeitsbildes ohne die Kenntnisnahme oder die Teilhabe des Betroffenen.⁵²⁵ Unter diesen Umständen, in denen die Bürger nicht mehr wissen können, welche Informationen von welchen Stellen, zu welchem Zeitpunkt und bei welcher Gelegenheit über sie erhoben werden, und aus diesem Grund nicht mehr in der Lage sind, aus eigener Selbstbestimmung zu planen oder zu entscheiden, wird die Freiheit, wie sie hier durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung zum Ausdruck kommt, beeinträchtigt.⁵²⁶ Neben diesem individualrechtlichen Aspekt betonte das Gericht den kollektivrechtlichen Charakter des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung. Wenn die Bürger ihre Kommunikationsfreiheit nicht mehr wahrnehmen, weil sie Angst haben, dass ihr Leben katalogisiert und aufgezeichnet wird, könnte das Gemeinwohl erheblichen Schaden davontragen, da die zwischenmenschliche Kommunikation und Interaktion eine elementare Funktionsbedingung eines auf die Handlungs- und Mitwirkungsfähigkeit seiner Bürger begründeten freiheitlichen demokratischen Gemeinwesens ist.⁵²⁷

Das Gericht hat also zum Schutz der durch die modernen Bedingungen der Datenverarbeitung bedrohten Freiheit der Bürger das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung als Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1. GG entwickelt; d. h. der Einzelne hat die Befugnis, grundsätzlich selbst über die Preisgabe und Verwendung seiner persönlichen Daten zu bestimmen.⁵²⁸ Es handelt sich um ein Grundrecht, das den Einzelnen vor der „Gefahr der totalen

⁵²⁴ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (41).

⁵²⁵ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (42).

⁵²⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43).

⁵²⁷ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43).

⁵²⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (41 ff.); *Kirchhof*, in: FS-Tipke, 27 (31).

Registrierung und Katalogisierung“ und vor der damit verbundenen „Gefahr der Abrufbarkeit eines umfassenden Persönlichkeitsprofils“ schützt, damit dieser nicht zum „bloßen Objekt staatlicher Stellen oder wirtschaftlicher Marketingstrategen“ wird.⁵²⁹

Die Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung kennzeichnete einen neuen dogmatischen Ansatz des BVerfG bei der Beurteilung des Persönlichkeitsschutzes, insbesondere im Hinblick auf das Recht auf Privatsphäre.⁵³⁰ Bis zu diesem Zeitpunkt hatte das Gericht seine Rechtsprechung zu diesem Thema auf die sog. Sphärentheorie gestützt. Zusammengefasst teilt diese Theorie die verschiedenen Lebensbereiche, in denen sich die Persönlichkeit des Einzelnen entfaltet, in drei Sphären ein, die eine unterschiedliche Schutzbedürftigkeit besitzen: die Intimsphäre, die Privat- oder Geheimsphäre und die Öffentlichkeits- oder Sozialsphäre.⁵³¹ Diese Teilung dient der Bestimmung der Anforderungen an die Rechtfertigung eines Eingriffs in die Persönlichkeitsrechte im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung: je höher die Schutzwürdigkeit eines Lebensausschnittes, desto größer sind die Anforderungen an die Rechtfertigung eines entsprechenden Eingriffs.⁵³² An erster Stelle dieser Rangordnung steht somit die Intimsphäre oder der „absolut geschützte Kernbereich privater Lebensgestaltung“⁵³³. Diese genießt das höchste Schutzniveau und gilt daher als unantastbar, sodass ein Eingriff in sie nicht gerechtfertigt sein kann.⁵³⁴ An zweiter Stelle steht die Privat- oder Geheimsphäre, welche in der Rechtsprechung des BVerfG als „engere persönliche Lebenssphäre“⁵³⁵ bezeichnet wird. Sie unterscheidet sich dadurch von der Intimsphäre, dass sie einen Bereich beschreibt, in dem bereits ein Sozialbezug besteht, wie z. B. der Geheimnisschutz innerhalb des Arzt-Patienten-Verhältnisses.⁵³⁶ Dennoch handelt es sich um einen für die Persönlichkeitsentwicklung des Einzelnen sehr

⁵²⁹ *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 173.

⁵³⁰ *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 161 ff., 173 ff.; *Murswiek/Rixen*, in: Sachs, Art. 2 GG, Rz. 106; *Nebel*, in: ZD 2015, 517 (518 f.); *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, § 8, Rz. 449; *Schurowski*, Der automatische, 273 m.w.N.

⁵³¹ Ausführlich dazu: *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 157 ff.; *Nebel*, in: ZD 2015, 517(518 ff.).

⁵³² Vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 158 ff.; *Nebel*, in: ZD 2015, 517 (517).

⁵³³ z.B. BVerfG, Beschluss v. 18.08. 1981, NJW 1982, 375; BVerfG, Urteil v. 03.03.2004 – 1 BvR 2378/98 u.a., BVerfGE 109, 279 (Ls. 3, S. 323 f.).

⁵³⁴ Vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 158 ff.; *Nebel*, in: ZD 2015, 517 (517).

⁵³⁵ Bspw. BVerfG, Beschluss v. 03.06.1980 – 1 BvR 185/77, BVerfGE 54, 148 (153).

⁵³⁶ *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 159; *Nebel*, in: ZD 2015, 517 (518); s. auch: BVerfG, Beschluss v. 08.03.1972 – 2 BvR 28/71, BVerfGE 32, 373 (380 f).

wichtigen Bereich, so dass ihm eine große Freiheit eingeräumt wird, zu entscheiden, was er offenlegen und was er aus dem Blickfeld der Gesellschaft und des Staates heraushalten möchte. In diesem Fall ist ein Eingriff zulässig, sofern ein überwiegender Belang des Gemeinwohls vorliegt.⁵³⁷ An letzter Stelle steht die Öffentlichkeits- oder Sozialsphäre, die sich auf soziale Ereignisse und Sachverhalte bezieht, die zum öffentlichen und gesellschaftlichen Leben gehören. In diesem letzten Fall sind die Rechtfertigungsanforderungen an den Eingriff sehr niedrig oder gar nicht existent, da, je nach Einzelfall, dieser Lebensabschnitt außerhalb des Schutzbereiches des Persönlichkeitsrechts liegen dürfte.⁵³⁸

Mit dem Volkszählungsurteil hat das BVerfG stillschweigend anerkannt, dass diese sphärenorientierte Herangehensweise an die Persönlichkeitsrechte in einer Zeit, in der personenbezogene Daten unbegrenzt gespeichert und verarbeitet und jederzeit ohne Rücksicht auf Entfernungen in Sekundenschnelle abgerufen werden können, unzureichenden Schutz gewährte.⁵³⁹ In einer Datengesellschaft kann die informationelle Freiheit nur gewährleistet werden, wenn der Einzelne den Datenfluss und die Art und Weise, wie seine personenbezogenen Daten verwendet werden, kontrollieren kann, so dass er überschauen kann, welche ihn betreffenden Informationen in bestimmten Bereichen seiner sozialen Umwelt bekannt sind, und das Wissen möglicher Kommunikationspartner einigermaßen abzuschätzen vermag.⁵⁴⁰ Aufgrund dieser Umstände entschied das Gericht, dass die Schwere eines Eingriffs in das Recht auf Selbstbestimmung weder von der Art der Daten abhängig ist noch davon, ob diese in den Bereich der Privat- oder Intimsphäre gehören, sondern vielmehr von deren Nutz- und Verwendbarkeit.⁵⁴¹ In Folge der zunehmenden Digitalisierung des Alltagslebens gibt

⁵³⁷ Vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 159; *Nebel*, in: ZD 2015, 517 (517).

⁵³⁸ Vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 160.

⁵³⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (42 f.); *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 173 ff.; *Nebel*, in: ZD 2015, 517 (519 m.w.N.). Laut *Eilers*, in: Das Steuergeheimnis, 13 f., wurde die Privatsphärenkonzeption des BVerfG wegen der Schwierigkeit, die Grenzen zwischen den einzelnen Schutzsphären zu bestimmen, von der Rechtslehre sehr bemängelt. Außerdem spielten die Fragen bezüglich der Weitergabe der erhobenen Informationen und der Art der Datenerfassung keine Rolle bei der verfassungsgerichtlichen Prüfung, so dass die Sphärentheorie lediglich minimale Anhaltspunkte für die Durchführung der Abwägung der Verhältnismäßigkeit hergab.

⁵⁴⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43).

⁵⁴¹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45); *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 174; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, § 8, Rz. 449.

es heutzutage keine „belanglosen“ Daten mehr.⁵⁴² Dies bedeutet, dass die bloße Möglichkeit der Erhebung und Verarbeitung von Daten, auch ohne Aussagegehalt, eine potentielle Verletzung der Persönlichkeitsrechte darstellen kann.⁵⁴³ So verlor die Sphärentheorie, wonach die Lebenssachverhalte objektiv bewertet wurden, an Bedeutung und mit der Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung rückte ein Ansatz in den Mittelpunkt, der den subjektiven Aspekt in den Vordergrund stellt; hiernach soll es dem Einzelnen überlassen bleiben, in welchem Umfang und wie er seine persönlichen Informationen preisgeben will.⁵⁴⁴

Trotz der Bedeutung des informationellen Selbstbestimmungsrechts hat das Gericht klargestellt, dass es sich nicht um ein schrankenlos gewährtes Grundrecht handele.⁵⁴⁵ Der Einzelne habe kein Recht im Sinne einer absoluten, uneingeschränkten Herrschaft über „seine“ Daten.⁵⁴⁶ Das Gericht bekräftigt seine Auffassung, dass das Grundgesetz die Spannung Individuum-Gemeinschaft im Sinne der Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit⁵⁴⁷ der Person entschieden habe.⁵⁴⁸ Aufgrund dessen müsse der Bürger Einschnitte in sein Recht auf informationelle Selbstbestimmung hinnehmen, wenn überwiegende Allgemeininteressen gegeben seien.⁵⁴⁹

Das Gericht hat jedoch festgelegt, dass ein solcher Eingriff in die Persönlichkeitsrechte nur zulässig ist, wenn er gesetzlich geregelt ist (Legalitätsprinzip) und wenn das rechtsstaatliche Gebot der Normenklarheit und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet werden.⁵⁵⁰ Zusätzlich zu diesen Anforderungen soll die Ermächtigung zur

⁵⁴² BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45).

⁵⁴³ Vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 174; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, § 8, Rz. 449; *Nebel*, in: ZD 2015, 517 (519).

⁵⁴⁴ Vgl. *Nebel*, in: ZD 2015, 517 (519).

⁵⁴⁵ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43 f.).

⁵⁴⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43 f.).

⁵⁴⁷ Dieser Ausdruck tauchte erstmals in der Rechtsprechung des BVerfG im Urteil v. 20.07.1954 – 1 BvR 459 u.a., BVerfGE 4, 7 (15 f.), auf: „Das Menschenbild des Grundgesetzes ist nicht das eines isolierten souveränen Individuums; das Grundgesetz hat vielmehr die Spannung Individuum-Gemeinschaft im Sinne der Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Person entschieden, ohne dabei deren Eigenwert anzutasten. Das ergibt sich insbesondere aus einer Gesamtsicht der Art. 1, 2, 12, 14, 15, 19 und 20 GG. Dies heißt aber: der Einzelne muß sich diejenigen Schranken seiner Handlungsfreiheit gefallen lassen, die der Gesetzgeber zur Pflege und Förderung des sozialen Zusammenlebens in den Grenzen des bei dem gegebenen Sachverhalt allgemein Zumutbaren zieht, vorausgesetzt, daß dabei die Eigenständigkeit der Person gewahrt bleibt.“

⁵⁴⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (44).

⁵⁴⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (44).

⁵⁵⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (44).

Datenerhebung und -verarbeitung von organisatorischen und verfahrensrechtlichen Vorkehrungen begleitet werden, welche der Gefahr einer Verletzung des Persönlichkeitsrechts entgegenwirken.⁵⁵¹

Abschließend sei noch erwähnt, dass das BVerfG sich zwar nicht direkt mit dem Umgang mit Steuerdaten befasst hat. Es verwies jedoch auf das in § 30 AO vorgesehene Steuergeheimnis als ein Beispiel für „Maßnahmen zum Schutz der Betroffenen“, „die in die verfassungsrechtlich gebotene Richtung weisen“⁵⁵², und gab an, dass sämtliche von der Finanzbehörde zur Durchführung der Besteuerung gesammelten Informationen gegen die Weitergabe geschützt seien; d. h. die Weitergabestatbestände müssen gesetzlich vorgeschrieben sein und das Verhältnismäßigkeitsprinzip einhalten.⁵⁵³ In diesem Sinne wurde das traditionsreiche Instrument des Steuergeheimnisses als eine Erscheinungsform des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung angesehen.⁵⁵⁴

b. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und das Steuerrecht in der Rechtsprechung des BVerfG

In drei Entscheidungen hat sich das BVerfG mit dem Verhältnis zwischen dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und dem Besteuerungsverfahren ausführlich auseinandergesetzt: in der Entscheidung zum Flick-Untersuchungsausschuss sowie zum automatischen Kontenabruf und der IZA-Entscheidung. Sie bilden das Rückgrat des Verständnisses des BVerfG zu diesem Thema.⁵⁵⁵ Da es sich bei dieser Arbeit um eine rechtsvergleichende Untersuchung handelt, ist die Kenntnis des Kontextes, der Sachverhalte und der Anliegen des BVerfG für das Verständnis der nachfolgend zu erarbeitenden verfassungsdogmatischen Darstellung relevant.

⁵⁵¹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (44).

⁵⁵² BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45).

⁵⁵³ Vgl. *Eilers*, Das Steuergeheimnis, 22.

⁵⁵⁴ Vgl. *Eilers*, Das Steuergeheimnis, 22. Dazu unter Dritter Teil A.I.4.b.bb.

⁵⁵⁵ *Seer*, in: FS-Meilicke, 687 (696), behauptet, dass solche Entscheidungen „dem Steuereingriff ein datenschutzspezifisches Korsett gegeben“ haben. Es sollte jedoch festgehalten werden, wie *Eilers* anmerkt, Das Steuergeheimnis, 21 f., dass die gesamte Theorie hinter dem Volkszählungsurteil angesichts der Parallele und Vergleichbarkeit zwischen den Auskunftspflichten des VZG 1983 und den steuerlichen Mitwirkungspflichten bereits auf das Steuerrecht übertragbar war.

aa. Entscheidung zum Flick-Untersuchungsausschuss

In seiner Entscheidung zum Flick-Untersuchungsausschuss⁵⁵⁶ aus dem Jahr 1984 behandelte das BVerfG das Verhältnis zwischen dem damals neu entwickelten Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und dem Steuergeheimnis ausführlicher. In dieser Entscheidung wurde unter anderem geprüft, ob die Beweiserhebungsbefugnisse der Untersuchungsausschüsse des deutschen Bundestages (Art. 44 GG) auch den Zugang zu Dokumenten umfassten, die unter das Steuergeheimnis fielen (§ 30 AO). Dieses Rechtsinstitut zielt darauf ab, „den Steuerbürger vor einer Weitergabe seiner Daten, die die Finanzbehörde über ihn erlangt“⁵⁵⁷, zu schützen. Im konkreten Fall hatte die Bundesregierung dem im Rahmen der „Flick-Parteispendenaffäre“ ermittelnden parlamentarischen Untersuchungsausschuss die Einsichtnahme in eine Reihe von Unterlagen mit dem Hinweis darauf verweigert, dass diese unter den Schutz des Steuergeheimnisses fallen würden.⁵⁵⁸ Aufgrund dieser Weigerung der Bundesregierung zur vollständigen Aktenherausgabe wurde das BVerfG angerufen, um den Streit zwischen dem Parlament und der Bundesregierung zu lösen. Das Gericht entschied, dass das Recht auf Wahrung des in § 30 AO gesetzlich umschriebenen Steuergeheimnisses *als solches* kein Grundrecht sei, und somit der Herausgabe der Akten nicht entgegenstehe – dementsprechend musste die Bundesregierung dem Untersuchungsausschuss vollständige Akteneinsicht gewähren.⁵⁵⁹

Trotz der Ablehnung der grundrechtlichen Natur des Steuergeheimnisses hat das BVerfG in seiner Begründung angeführt, dass dieses nichtsdestotrotz eine sehr tragende Rolle in der deutschen Rechtsordnung einnehme. Erstens sei das Steuergeheimnis das Gegenstück zu den weitgehenden Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen; es diene als Sicherheit dafür, dass dessen Daten nicht preisgegeben werden, und somit dem Schutz der privaten Geheimhaltungsinteressen des Steuerpflichtigen und der anderen am Besteuerungsverfahren beteiligten Personen.⁵⁶⁰ Daneben verfolge das Rechts-

⁵⁵⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100.

⁵⁵⁷ Seer, in: FS-Meilicke, 687, 688; ders., in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21, Rz. 19.

⁵⁵⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (110 ff.).

⁵⁵⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (142), Hervorhebung im Original.

⁵⁶⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (139 f.).

institut des Steuergeheimnisses den Zweck, durch den besonderen Schutz des Vertrauens in die Amtsverschwiegenheit die Offenlegung steuerlicher Sachverhalte zu fördern, um so das Steuerverfahren zu erleichtern, die Steuerquellen vollständig zu erfassen und eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen.⁵⁶¹

Des Weiteren erkennt das Gericht an, dass die Angaben und Verhältnisse, die ein Steuerpflichtiger der Steuerbehörde zur Verfügung zu stellen hat, weitreichende Einblicke in die persönlichen Verhältnisse, die persönliche Lebensführung (bis hin beispielsweise zu gesundheitlichen Gebrechen, religiösen Bindungen, Ehe und Familienverhältnissen oder politischen Verbindungen) und in die beruflichen, betrieblichen, unternehmerischen oder sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse ermöglichen.⁵⁶² Die dauerhafte Erfassung, Speicherung und Abrufbarkeit dieser Daten gewähren denen, die sie besitzen, eine unvorstellbare Macht über die Betroffenen.⁵⁶³ In diesem Punkt verweist das Gericht ausdrücklich auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und baut eine Verbindung zu Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG (allgemeines Persönlichkeitsrecht), Art. 14 GG (Eigentumsgarantie) und Art. 19 Abs. 3 GG (Grundrechtsfähigkeit juristischer Personen) auf; es weist darauf hin, dass die Erhebung von Daten für steuerliche Zwecke mit dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung vereinbar sein muss, und dass die Erhebungsgrundlagen den im Volkszählungsurteil spezifizierten Anforderungen unterliegen.⁵⁶⁴ Kurzum, das Gericht stellt klar, dass auch Steuerinformationen unter dem besonderen Schutz des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung stehen.⁵⁶⁵

⁵⁶¹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (140); zustimmend: *Seer*, in: FS-Meilicke, 687, 688; *Anzinger*, in: *Anzinger/et.al.*, Schutz, 97 (125).

⁵⁶² Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (142).

⁵⁶³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (143).

⁵⁶⁴ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (143); vgl. auch *Eilers*, Das Steuergeheimnis, 21.

⁵⁶⁵ *Eilers*, Das Steuergeheimnis, 23, weist in einer detaillierten Analyse darauf hin, dass die Entscheidung zum Flick-Untersuchungsausschuss des Zweiten Senats des BVerfG dem widersprach, was im Volkszählungsurteil in Bezug auf das Steuergeheimnis vom Ersten Senat entschieden worden war. Im Volkszählungsurteil sei ein Grundverständnis angenommen worden, demzufolge alle Steuerdaten als Schutzobjekt des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung erfasst waren, so dass das Steuergeheimnis trotz seiner einfachgesetzlichen Normierung eine Ausprägung dieses Grundrechts bilden würde. In der Entscheidung zum Flick-Untersuchungsausschuss habe sich wiederum eine eingeschränktere Sichtweise durchgesetzt, nach welcher nur bestimmte Verhältnisse der Steuerpflichtigen unter dem Schutz des betreffenden Grundrechts stehen würden, und der unmittelbar verfassungsmäßige Ursprung des Steuergeheimnisses bestritten oder zumindest eingeschränkt würde.

bb. Urteil zum automatischen Kontenabruf

Im Urteil zum automatischen Kontenabruf⁵⁶⁶ hat das BVerfG geprüft, ob die Einführung eines automatisierten Systems zum Abruf von Kontoinformationen, die den verschiedenen staatlichen Behörden, darunter der Finanzbehörde (§ 93 Abs. 7 AO) und der Sozialbehörde (§ 93 Abs. 8 AO), zur Verfügung gestellt wurden, mit dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung vereinbar war. Eines der Ziele der Einführung dieses Abfragesystems war es, die deutschen Steuerbehörden mit einem Instrument auszustatten, das es ihnen ermöglichen würde, von den Steuerpflichtigen nicht angegebene Konten aufzudecken; dies war in Anbetracht des Umstandes erforderlich, dass zu damaliger Zeit keine Quellensteuer für Kapitalerträge anfiel und die Steuerbehörde keine Möglichkeit hatte, die von den Steuerpflichtigen erklärten Daten zu überprüfen oder ihre Auslassungen zu erkennen. Die Kreditinstitute waren nun verpflichtet, eine Datenbank über die Bankkonten ihrer Kunden zu Abrufzwecken zu führen (§ 24c Abs. 1 KWG). Diese Daten enthielten Name und Geburtsdatum des Kontoinhabers und eines eventuellen Verfügungsberechtigten, sowie Konto- und Depotnummer (§ 24c Abs. 1 Nr. 1 und 2 KWG). Diese sog. „Kontostammdaten“ umfassten jedoch nicht den Zahlungsverkehr, Saldo oder irgendeine Form von Kontobewegung. Diese Informationen konnten nur auf der Grundlage anderer, gesetzlich vorgesehener Ermittlungsbefugnisse erlangt werden.⁵⁶⁷ Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens durfte ein Kontenabruf nur anlassbezogen und zielgerichtet erfolgen und musste sich auf eine eindeutig bestimmte Person beziehen.⁵⁶⁸ Des Weiteren sollte den Betroffenen die Gelegenheit gegeben werden, selbst Auskunft zu erteilen, es sei denn, der Ermittlungszweck würde dadurch gefährdet.⁵⁶⁹

Obwohl eine solche Auslegung richtig ist, hat das BVerfG, wie im weiteren Verlauf dieses Abschnitts zu sehen sein wird, nach der Veröffentlichung von *Eilers Werk* eine extensive Interpretation des sachlichen Schutzbereiches des Selbstbestimmungsrechts vorgenommen, so dass nunmehr kein Zweifel besteht, dass alle Steuerinformationen unter den Schutz des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung fallen.

⁵⁶⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168.

⁵⁶⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (170).

⁵⁶⁸ Nr. 2.3 AEAO (in der Fassung vom Schreiben des BMF vom 10. März 2005, BStBl I S. 422).

⁵⁶⁹ Nr. 2.6 AEAO (in der Fassung vom Schreiben des BMF vom 10. März 2005, BStBl I S. 422).

Im Allgemeinen hat das BVerfG die angegriffenen Vorschriften als verfassungsmäßig erachtet.⁵⁷⁰ Gegen die für die Festsetzung oder Erhebung von Steuern erforderliche Kontodatenabfrage der Finanzbehörde nach § 93 Abs. 7 AO bestanden keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken; die Regelung diene dem Ziel, eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung durchzuführen, sowie die Voraussetzungen für einen Datenabruf klar und bestimmt zu regulieren und den Anforderungen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit zu genügen.⁵⁷¹ Allerdings hat das Gericht speziell die Möglichkeit der Kontenabfrage im Rahmen sozialbehördlicher Ermittlungen, wie in § 93 Abs. 8 AO vorgesehen, für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt.⁵⁷² In der Norm wurden nur der Kreis der Behörden, die zu Abrufersuchen berechtigt sein sollten, und die Aufgaben, denen solche Ersuchen dienen sollten, geregelt. Für das BVerfG reichte ein bloßer Verweis auf die Zuständigkeitsordnung für die Klarstellung des Erhebungszwecks nicht aus, was eine Verletzung des Gebots der Normenklarheit und -bestimmtheit zur Folge hatte.⁵⁷³ Das Gericht hat ausgeführt, dass die fehlende Präzisierung der zum Kontenabruf berechtigten Stellen die Erfüllung der weiteren verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Zulässigkeit einer Weitergabe der Daten an andere Stellen *a fortiori* verhinderte.⁵⁷⁴ Hier liegt die Bedeutung dieses Urteils: das BVerfG war zwar der Auffassung, dass der Kontenabruf in sozialrechtlichen Angelegenheiten im Allgemeinen verfassungsmäßig war⁵⁷⁵, es betonte aber, dass die den Kontenabruf regelnde Vorschrift hinreichend präzise formuliert sein muss, damit die Betroffenen verstehen können, zu welchem Zweck die in Frage stehenden Daten erhoben werden.

cc. IZA-Entscheidung

In der sogenannten IZA-Entscheidung⁵⁷⁶ prüfte das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit der vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) durchgeführten Datensammlung über

⁵⁷⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (193 ff.).

⁵⁷¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (192 ff.).

⁵⁷² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (183 ff.).

⁵⁷³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (188). In § 93 Abs. 8 (F. v. 01.09.2002) wurde nur der Kreis der Behörden angegeben, die berechtigt waren, ein Ersuchen zum Abruf von Kontostammdaten zu stellen.

⁵⁷⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (188).

⁵⁷⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (193).

⁵⁷⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351.

steuerliche Auslandsbeziehungen auf der Grundlage von § 88a AO i.V.m. § 5 Abs 1. Nr. 6 FVG. Bei dieser Gelegenheit prüfte das Gericht ebenfalls, ob der Inhaber der erhobenen Daten auf der Grundlage von § 19 Abs. 4 Nr. 1 BDSG a.F. einen Auskunftsanspruch gegenüber der Finanzverwaltung hatte, der es ihm ermöglichen würde, von dem Umfang der Datenerhebung Kenntnis zu erlangen.

Basierend auf § 88a AO i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG erging der sog. IZA-Erlass vom 29. April 1997,⁵⁷⁷ welcher den Arbeitsbereich „Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA)“ einführt, deren Aufgabe es war, Informationen über rechtliche, wirtschaftliche und steuerliche Auslandsbeziehungen von im Inland oder im Ausland ansässigen natürlichen oder juristischen Personen zu sammeln, soweit diese Informationen für die Tätigkeit der deutschen Steuerverwaltung relevant waren.⁵⁷⁸ In diese Datenbank wurden sowohl Meldungen der Steuerpflichtigen selbst wie auch von deutschen und ausländischen Steuerbehörden übermittelte Informationen sowie Daten aus öffentlichen Quellen, z.B. aus Telefon- und Telefaxbüchern oder Handelsregistern, eingespeist.⁵⁷⁹ Die gesammelten Informationen konnten den deutschen Steuerbehörden auf Anfrage oder unaufgefordert mitgeteilt werden.⁵⁸⁰ Nach § 88a AO durften solche Daten nur erhoben werden, um eine gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Steuern zu gewährleisten, und lediglich im Rahmen von aktuellen oder künftigen Steuer- und Strafverfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b AO benutzt werden.⁵⁸¹

In dem der Verfassungsbeschwerde zugrunde liegenden Sachverhalt sammelte das BZSt eine große Menge an Daten über den Beschwerdeführer, welche ihn direkt und indirekt mit ausländischen Gesellschaften in Verbindung brachten. Der Beschwerdeführer machte gegen das Bundesamt in Anlehnung an § 19 Abs. 1 BDSG a.F. einen Anspruch

⁵⁷⁷ BStBl I, 1997, S. 541.

⁵⁷⁸ S. Nr. 2.1 IZA-Erlass a.F.

⁵⁷⁹ S. Nr. 3 IZA-Erlass a.F.

⁵⁸⁰ S. Nr. 4.1 IZA-Erlass a.F.

⁵⁸¹ Nach *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 88a AO, Rz. 3 ff., handelt sich bei § 88a AO nicht um eine Ermächtigungsnorm für die Erhebung von Daten, sondern um eine Erlaubnis der Sammlung von Daten, die ohnehin bereits vorhanden, öffentlich zugänglich oder aufgrund anderer Vorschriften zulässigerweise erhoben worden sind. Die Norm besitzt einen ausgesprochen prophylaktischen Charakter und erlaubt dem deutschen Fiskus, ohne Bezug auf ein konkretes Besteuerungsverfahren Daten zu sammeln, mit dem Ziel, diese Daten in das finanzbehördliche Risikomanagementsystem einzuspeisen.

auf Auskunft über die ihn betreffenden Informationen geltend. Der Auskunftsantrag wurde unter Berufung auf § 19 Abs. 4 Nr. 1 BDSG a. F.⁵⁸² mit der Begründung abgelehnt, dass der Betroffene sein Verhalten auf den Kenntnisstand des Bundesamts einstellen und sich etwa aus Domizilgesellschaften zurückziehen könnte, so dass die erhobenen Daten wertlos gemacht werden könnten. Der Betroffene erhob Klage auf Verpflichtung zur Auskunftserteilung, die vor den Verwaltungsgerichten erfolglos geblieben war. Aufgrund dessen legte er eine Verfassungsbeschwerde unter Hinweis darauf ein, dass durch die Antragsablehnung und die letztinstanzliche Entscheidung seine Grundrechte aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 sowie aus Art. 19 Abs. 4 GG verletzt würden.

Obwohl das BVerfG ausgeführt hat, dass die Datenerhebung aus öffentlichen Quellen für sich genommen keinen Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung darstellt, hat es anerkannt, dass die systematische Sammlung solcher Daten und insbesondere ihre Verknüpfung mit anderen Steuerdaten in der Tat zu einer Grundrechtsbeeinträchtigung führen kann.⁵⁸³ Allerdings hielt das BVerfG den Eingriff im konkreten Fall für vereinbar mit dem Grundgesetz, da die in § 88a AO enthaltene Befugnisnorm sowohl dem Gebot der Normenbestimmtheit und Normenklarheit als auch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genüge.⁵⁸⁴ Die Bestimmtheit dieser finanzbehördlichen Datenerhebungsbefugnis ergab sich aus der Tatsache, dass die Vorschrift die Art der zu erfassenden Daten, die zur Datensammlung berechtigte Behörde sowie den Zweck der Datensammlung eindeutig festlegte.⁵⁸⁵ Das Gericht stellte fest, dass die Zulässigkeit der Datensammlung in doppelter Hinsicht eingeschränkt war. Zum einen durfte sie nur zu dem Zweck der Sicherstellung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern erfolgen.⁵⁸⁶ Dafür musste die Finanzverwaltung zum Zeitpunkt der Datenspeicherung durch eine Prognoseentscheidung würdigen, ob die erhobenen Daten geeignet waren, diesen Zweck zu erfüllen. Zum anderen wurde die Zweckbestimmung auch durch die Festlegung des Verfahrens, bei welchem die Daten

⁵⁸² Diese Vorschrift sieht das Unterbleiben der Auskunftserteilung vor, wenn die Auskunft die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der verantwortlichen Stelle liegenden Aufgaben gefährden würde.

⁵⁸³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (361 f.; 371).

⁵⁸⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (366 ff.).

⁵⁸⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (366).

⁵⁸⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (367).

verwendet werden durften, eingegrenzt.⁵⁸⁷ Neben der Einschätzung der angegriffenen Rechtsvorschrift als hinreichend bestimmt, wies das Gericht darauf hin, dass die Durchführung der Besteuerung Kenntnisse über komplexe tatsächliche Zusammenhänge erfordere. In diesem Zusammenhang spiele die finanzbehördliche Datensammlung eine tragende Rolle bei der Erfassung des relevanten Wissens, um insbesondere den Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zu bekämpfen, die die Verkürzung von Steuern beabsichtigen.⁵⁸⁸ Eine derartige Kenntniserlangung verlange einen erheblichen Aufwand und sei daher nur für die Zwecke eines konkreten Besteuerungsverfahrens praktisch nicht durchführbar. Außerdem sei es äußerst ineffizient, wenn die Finanzbehörde die relevanten Daten bei jedem einzelnen Besteuerungsverfahren separat einholen müsse.⁵⁸⁹ In der Erwägung, dass die Datensammlung und -speicherung über steuerliche Auslandsbeziehungen dem legitimen Ziel der gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern diene, welches aus dem Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) folgt, hat das Gericht deren Verhältnismäßigkeit und somit deren Verfassungskonformität anerkannt.⁵⁹⁰

Bezüglich des Auskunftsinteresses des Beschwerdeführers, welcher auf der Grundlage des § 19 Abs. 1 BDSG a.F. Zugang zu den von der deutschen Steuerbehörde gespeicherten Dokumenten forderte, wurde erklärt, dass dieses erhebliches verfassungsrechtliches Gewicht habe.⁵⁹¹ An dieser Stelle ist es wichtig anzumerken, dass das BVerfG im einleitenden Teil seiner Entscheidung bekräftigt hat, dass die „grundrechtliche[n] Anforderungen an die Information des Beschwerdeführers über die ihn betreffenden gesammelten Daten sich [...] im vorliegenden Fall aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 sowie aus Art. 19 Abs. 4 GG [ergeben]“⁵⁹². Dem Gericht zufolge obliegt es in erster Linie dem Gesetzgeber, diesen Anforderungen bei der Gestaltung der einfachrechtlichen Informationsordnung Rechnung zu tragen.⁵⁹³ Davon ausgehend erklärt das Gericht, dass es im Besteuerungsverfahren grundsätzlich

⁵⁸⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (367).

⁵⁸⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (368).

⁵⁸⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (368).

⁵⁹⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (368).

⁵⁹¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (372).

⁵⁹² BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (359).

⁵⁹³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (359).

notwendig sei, ein Informationsrecht des Betroffenen zu schaffen, wenn die Datenerhebung ohne seine Kenntnis erfolge und keine Pflicht der erhebenden Stelle zu seiner aktiven Benachrichtigung bestehe.⁵⁹⁴ Ein solches Recht ist in den Worten des Bundesverfassungsgerichts ein „zentraler Baustein einer staatlichen Informationsordnung, die den grundrechtlichen Vorgaben genügt“⁵⁹⁵. Letztlich bestätigte das Gericht jedoch die Auskunftssablehnung des Bundesamts, da es der Auffassung war, dass der Zugang des Betroffenen zu den Informationen Nachteile für die Umsetzung der Besteuerung gemäß § 19 Abs. 4 Nr. 1 BDSG a.F. zur Folge haben könnte.

2. Grundrechtlicher Schutz

Insgesamt herrscht in der deutschen Rechtsprechung und im deutschen Schrifttum eine gewisse Einigkeit über den Gewährleistungsgehalt des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung.⁵⁹⁶ Nach Ansicht des BVerfG ergibt sich dieses Recht aus einer gemeinsamen Auslegung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts (Art. 2 Abs 1 GG) mit dem Grundwert des Schutzes der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG). Es handelt sich somit um einen Teilaspekt der verfassungsrechtlich geschützten Persönlichkeitsrechte.⁵⁹⁷ Es schützt den Einzelnen gegen die unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner persönlichen Daten, um die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit zu gewährleisten.⁵⁹⁸ Es handelt sich grundsätzlich um eine dem Bürger gewährte umfassende Befugnis, über die Preisgabe und Verwendung seiner persönlichen Daten zu bestimmen, um so die Kontrolle darüber zu haben, was die anderen Personen, die Gesellschaft und der Staat über ihn wissen dürfen.⁵⁹⁹ Das Gericht unterstreicht, dass ein solches Grundrecht nicht nur vor der konkreten Verwendung der Daten schütze; vielmehr flankiere und erweitere es den grundrechtlichen Schutz von Verhaltensfreiheit und Privatheit, indem es gegen die bloße Persönlichkeitsgefährdung wirke.⁶⁰⁰ Ein solcher Schutz ist insofern notwendig, als eine Gefährdungslage bereits im

⁵⁹⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (363 f.).

⁵⁹⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (364).

⁵⁹⁶ Vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 333.

⁵⁹⁷ Vgl. *Heil/Greve*, in: ZD 2013, 481 (482).

⁵⁹⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (41, 43); BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (279 f.); *Murswiek/Rixen*, in: Sachs, Art. 2 GG, Rz. 72.

⁵⁹⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (41, 43).

⁶⁰⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (184); Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (360).

Vorfeld konkreter Bedrohungen entstehen kann, vor allem im Hinblick darauf, dass die aktuellen Möglichkeiten der Nutzung und Verknüpfung von Daten leicht dazu führen können, dass der Betroffene den Fluss seiner personenbezogenen Daten nicht überschauen und beherrschen kann.⁶⁰¹ Dieses Grundrecht wurde zum obersten verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab für Grundrechtsbeschränkungen in Bezug auf alle unterschiedlichen Arten von informationellen Eingriffen, die sich in irgendeiner Weise auf den Schutz der menschlichen Persönlichkeit auswirken können.⁶⁰²

Bei dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung geht es also um ein umfassendes Recht des Einzelnen, sich gegen die unbefugte Erhebung und Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten zu wehren. Träger dieses Grundrechtes sind unumstritten alle natürlichen Personen, da es den Zweck verfolgt, die freie Entfaltung der Persönlichkeit und die Würde des Menschen zu schützen.⁶⁰³ Darüber hinaus ist ebenfalls unbestritten, dass Schutzobjekt des Grundrechts alle „personenbezogenen Daten“ sind. Zweifel können sich im Hinblick auf die Anwendbarkeit des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung auf juristische Personen sowie auf die Ausdehnung des Begriffs „personenbezogene Daten“ ergeben. In Anbetracht des Gegenstands der vorliegenden Arbeit ist es wichtig, die Tragweite dieses Grundrechts für juristische Personen zu analysieren und zu prüfen, ob und inwieweit Bankinformationen von ihm geschützt werden. Diese beiden Punkte werden im Folgenden erläutert.

a. Anwendung auf juristische Personen

Art. 19 Abs. 3 GG legt fest, dass die Grundrechte auch für inländische juristische Personen gelten, sofern sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Grundsätzlich

⁶⁰¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (184); Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (360). *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, § 8, Rz. 449, erklärt, dass die Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung „zu einer Vorverlagerung des Grundrechtsschutzes [führt], indem es bereits vor den abstrakten Gefahren schützt, die von staatlicher Datensammlung im Hinblick auf deren potenziellen Missbrauch und den damit verbundenen Einschüchterungseffekten ausgehen“. *Brink*, in: Wolff/Brink, Syst. C., Rz. 71 f., weist seinerseits darauf hin, dass wir es mit einem „interesselosen Grundrechtsschutz“ zu tun haben, in dem Sinne, dass es keine konkrete Gefahr, sondern eine diffuse gebe, die vielleicht nie eintreten werde. Damit, so erklärt dieser Autor, werde die Möglichkeit der Datenverarbeitung in einen Gefährdungstatbestand umgewandelt und diene das Recht auf informationelle Selbstbestimmung dazu, Regeln und Beschränkungen für die Verarbeitung von Daten aufzuerlegen, um die Verletzung von Rechten zu verhindern, die noch nicht bekannt oder feststellbar seien.

⁶⁰² Vgl. *Murswiek/Rixen*, in: Sachs, Art. 2 GG, Rz. 68, 73.

⁶⁰³ Vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 173; *Murswiek/Rixen*, in: Sachs, Art. 2 GG, Rz. 39.

gilt nach der deutschen Rechtslehre und Rechtsprechung, dass zur Feststellung, ob ein bestimmtes Grundrecht von einer juristischen Person in Anspruch genommen werden kann, untersucht werden muss, ob dessen Schutzgehalt mit den von der juristischen Person ausgeübten Tätigkeiten vereinbar ist.⁶⁰⁴ Was das allgemeine Persönlichkeitsrecht betrifft, mag dessen Anwendung auf juristische Personen zunächst überraschen, zumal es in erster Linie darauf abzielt, die freie Entfaltung der menschlichen Persönlichkeit (Art. 2 Abs. 1 GG) und den Schutz der Menschenwürde zu gewährleisten (Art. 1 Abs. 1 GG).⁶⁰⁵ Dieses Thema ist in der deutschen Rechtslehre umstritten.⁶⁰⁶ Obwohl das BVerfG bisher nicht abschließend festgestellt hat, dass das allgemeine Persönlichkeitsrecht grundsätzlich auf juristische Personen anwendbar ist⁶⁰⁷, hat es eingeräumt, dass diese sich zumindest auf einige seiner Erscheinungsformen berufen können.

Diesbezüglich erklärt das Gericht, dass eine Erstreckung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts auf juristische Personen als bloße Zweckgebilde der Rechtsordnung nicht in Betracht komme, sofern es an Eigenschaften, Äußerungsformen oder Beziehungen anknüpfe, die nur natürlichen Personen wesenseigen seien.⁶⁰⁸ In diesen Fällen sei der Persönlichkeitsschutz eng mit dem Schutz der Menschenwürde verbunden und könne nur von natürlichen Personen in Anspruch genommen werden.⁶⁰⁹ Demnach ist das allgemeine Persönlichkeitsrecht nur teilweise auf juristische Personen anwendbar, wobei die Anwendbarkeit für jede der verschiedenen Ausprägungen des Grundrechts gesondert zu prüfen ist.⁶¹⁰ Wie *Di Fabio* erklärt, handelt es sich um ein „vermindertes Schutzniveau“, da sich juristische Personen im Rahmen des Art. 19 Abs.

⁶⁰⁴ Vgl. *Remmert*, in: Maunz/Dürig, Art. 19 Abs. 3 GG, Rz. 100 m.w.N.

⁶⁰⁵ Vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 224, m.w.N.; *Drüen*, in: *StuW* 2003, 205 (213); *Seer*, in: *FS-Meilicke*, 687 (690); *ders.*, in: *DStJG* 42 (2019), 247 (251).

⁶⁰⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 09.10.2002 – 1 BvR 1611/96, 805/98, BVerfGE 106, 28 (42); *Murswiek/Rixen*, in: *Sachs*, Art. 2 GG, Rz. 77; *Humm*, *Kontrollmitteilungen*, 338; *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 224, behauptet dagegen, dass die herrschende Meinung in Deutschland bis zu einem gewissen Grad für die Anwendung der allgemeinen Persönlichkeitsrechte auf juristische Personen sei.

⁶⁰⁷ *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 224; *Murswiek/Rixen*, in: *Sachs*, Art. 2 GG, Rz. 77, *Humm*, *Kontrollmitteilungen*, 339.

⁶⁰⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 26.02.1997 – 1 BvR 2172/96, BVerfGE 95, 220 (242); BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (203).

⁶⁰⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 26.02.1997 – 1 BvR 2172/96, BVerfGE 95, 220 (242); BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (203).

⁶¹⁰ BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (203).

3 GG nicht auf die in Art. 1 Abs. 1 GG verankerte Garantie der Menschenwürde berufen können.⁶¹¹ Aufgrund dessen findet das Persönlichkeitsrecht in der Regel ausschließlich dann Anwendung auf juristische Personen, wenn es darum geht, ihre aus Art. 12 GG (Berufsfreiheit) und Art. 14 GG (Eigentumsgarantie) hergeleiteten wirtschaftlichen Interessen zu schützen.⁶¹²

In Bezug auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung hat das BVerfG zunächst nicht deutlich gemacht, ob dessen persönlicher Schutzbereich juristische Personen erfasst, und auch nicht, ob sich dieses Recht auch auf Art. 14 GG (Eigentums-
garantie) stützt. Im Volkszählungsurteil verwies das Gericht lediglich auf Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG.⁶¹³ Im darauffolgenden Jahr hat das Gericht in der Entscheidung zum Flick-Untersuchungsausschuss zum ersten Mal dargelegt, dass das Recht seine Grundlage in Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 und Art. 14 GG und gegebenenfalls in Art. 19 Abs. 3 GG⁶¹⁴ habe, ohne jedoch zu klären, ob und inwieweit es für juristische Personen gelten würde.⁶¹⁵ Zu einem späteren Zeitpunkt wird im Zinsurteil zwar abschließend festgestellt, dass der grundrechtliche Datenschutz sich aus einer gemeinsamen Auslegung von Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 und Art. 14 GG ergebe, aber es wird erneut nicht eindeutig geklärt, ob juristische Personen in den Genuss dieses Grundrechts kommen.⁶¹⁶ Letztendlich hat das Gericht im Urteil zum automatischen Kontenabruf die Grundrechtsträgerschaft von juristischen Personen bezüglich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung unbestreitbar anerkannt.⁶¹⁷

Dem Gericht zufolge können staatliche informationelle Maßnahmen die grundrechtlich geschützte Freiheit juristischer Personen gefährden oder verletzen und einen Einschüchterungseffekt auf die Ausübung ihrer Grundrechte haben, so dass das Schutzbedürfnis in dieser Hinsicht dem natürlicher Personen gleichstehe.⁶¹⁸ Das Gericht erklärt

⁶¹¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 26.02.1997 – 1 BvR 2172/96, BVerfGE 95, 220 (242); s. auch: *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 224; Kingreen/Poscher, Grundrechte I, § 5, Rz. 213; *Murswiek/Rixen*, in: Sachs, Art. 2 GG, Rz. 77.

⁶¹² Vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 224; *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (251).

⁶¹³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (Ls. 1, 41 f.)

⁶¹⁴ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (118).

⁶¹⁵ Vgl. *Drüen*, in: StuW 2003, 205 (213); *Humm*, Kontrollmitteilungen, 339.

⁶¹⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (279).

⁶¹⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (203).

⁶¹⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (203 f.); *Seer*, in: FS-Meilicke, 687 (689).

jedoch, dass es einen Unterschied in der Reichweite dieses Schutzes gebe, da der Tätigkeitskreis juristischer Personen anders als der natürlicher Personen in der Regel durch eine bestimmte Zwecksetzung begrenzt werde.⁶¹⁹ Im Falle des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung bedeutet dies, dass sein Gewährleistungsinhalt in erster Linie durch die wirtschaftliche Tätigkeit der juristischen Person bedingt wird. Somit ist eine grundrechtlich erhebliche Gefährdungslage nicht immer gegeben, nur weil eine staatliche Stelle Kenntnisse erlangt, die sich auf eine bestimmte juristische Person und ihre Tätigkeit beziehen; vielmehr ist es erforderlich, dass die informationelle Maßnahme eine Gefährdung der betroffenen juristischen Person in ihrer spezifischen Freiheitsausübung darstellt.⁶²⁰ Es kann daher festgestellt werden, dass juristische Personen im deutschen Rechtssystem vom persönlichen Schutzbereich des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung erfasst werden, sofern ihre wirtschaftlichen Freiheitsgrundrechte (Art. 12, 14 GG) durch die Datenerhebung und -verarbeitung beeinträchtigt werden können; geschützt sind also insbesondere Handels-, Betriebs-, Berufs- und Geschäftsgeheimnisse.⁶²¹

b. Bankdaten als personenbezogene Daten

Im Volkszählungsurteil stellte das BVerfG fest, dass die personenbezogenen Daten das Schutzobjekt des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung seien und verwies auf den Begriff in § 2 Abs. 1 BDSG a.F., der personenbezogene Daten als Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbaren Person definiert.⁶²² Zudem ist das Gericht der Auffassung, dass nicht die Art der gesammelten Daten für die Schwere des Eingriffs in die informationelle Selbstbestimmung maßgeblich ist, sondern ihre Nutzbarkeit und Verwendungsmöglichkeit.⁶²³ Anders ausgedrückt ist die Sensibilität der Daten nicht von ihrem Ursprung oder Bezug zu intimen oder privaten Vorgängen abhängig; auch die Erhebung und Verwendung von

⁶¹⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (204).

⁶²⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (204).

⁶²¹ Vgl. *Seer*, in: FS-Meilicke, 687 (690); *ders.*, in: DStJG 42 (2019), 247 (251 f.); zustimmend: *Drüen*, in: StuW 2003, 205 (213); *Hendricks*, Internationale, 104; *Humm*, Kontrollmitteilungen, 340; *Schuwowski*, Der automatische, 292.

⁶²² Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (42, 46); s. auch BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (185).

⁶²³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45).

Daten mit geringer oder keiner Aussagekraft, die allein betrachtet keine Gefährdung für die Freiheit oder die Privatheit des Einzelnen darstellen, können entsprechend der Verknüpfungs- und Verwendungsmöglichkeiten das Potenzial haben, das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung zu verletzen.⁶²⁴ Genau aus diesem Grund führt das Gericht wie erwähnt an, dass es unter den Bedingungen der automatischen Datenverarbeitung keine „belanglosen“ Daten mehr gebe.⁶²⁵ Das Gericht hat daher den Schutzbereich des in Rede stehenden Grundrechts nicht auf den Bereich der Privatsphäre eingeschränkt, sodass auch wirtschaftliche Daten, wie Betriebs- und Unternehmensdaten, sowie Bankinformationen, wenn auch ohne Persönlichkeitsbezug, von seinem Schutzbereich abgedeckt sind.⁶²⁶

Trotz dieser eindeutigen Richtlinie des BVerfG besteht in Deutschland eine Kontroverse über die Eröffnung des Schutzbereiches des Selbstbestimmungsrechts für sog. erwerbswirtschaftliche oder marktoffene Daten.⁶²⁷ Dies ist teilweise auf einen Abschnitt des Zinsurteils zurückzuführen, in dem das BVerfG ausführt, dass „es dahinstehen [könne], ob der Informationszugriff auf privates Finanzkapital und seine Erträge als Vorgang des marktoffenbaren Erwerbs ohne besonderen persönlichkeitsgeprägten Gehalt überhaupt vom Gewährleistungsinhalt des verfassungsrechtlichen Datenschutzes erfasst [werde]“.⁶²⁸ Hierzu gibt es Entscheidungen des BFH⁶²⁹ und Stimmen in der Literatur⁶³⁰, die eine einschränkende Auslegung des Gewährleistungsinhalts des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung übernehmen, welche eine Schutzwirkung für erwerbswirtschaftliche oder marktoffene Daten verneint. Den Verfechtern

⁶²⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (186).

⁶²⁵ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45).

⁶²⁶ Vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2003, 205 (210); *Seer*, in: *FS-Meilicke*, 687 (689); *Humm*, *Kontrollmitteilungen*, 338; *Seer*, in: *FS-Meilicke*, 687 (689); *ders.*, in: *DStJG* 42 (2019), 247 (248); *Schurowski*, *Der automatische*, 291 f.

⁶²⁷ Zum Überblick über diese Kontroverse im deutschen Schrifttum vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2003, 205 (210 ff.); *Humm*, *Kontrollmitteilungen*, 336 f.

⁶²⁸ BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (280). *Drüen*, in: *StuW* 2003, 205 (211), ergänzt, dass die Kontroverse im Hinblick auf unternehmerische Daten auch deshalb an Fahrt gewann, weil das BVerfG im Volkszählungsurteil auf § 2 Abs. 1 BDSG v. 1977 (BGBl. I Nr. 7 S. 201) verwiesen hat, in dem der Begriff „personenbezogene Daten“ ausdrücklich mit natürlichen Personen verknüpft wird.

⁶²⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 04.10.2006 – VIII R 54/04, BeckRS 2006, 25010809, Ls. 10; s. auch BFH, Urteil vom 22.02.2000 – VII R 73/98, NJW 2001, 245 (246).

⁶³⁰ Vgl. z.B. *Kirchhof*, in: *FS-Tipke*, 27 (34 f.); *Hammerstein*, *Der verfassungsrechtliche*, 70 ff. *Eilers*, *Das Steuergeheimnis*, 24, vertritt im Gegensatz dazu ebenfalls eine restriktive Auffassung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung, legt aber als Kriterium für die Beurteilung, ob ein Eingriff vorliegt, die Auswirkung fest, die die Datenweitergabe auf die Freiheitsphäre des Einzelnen haben kann.

dieser restriktiven Auslegung zufolge ist das Kriterium dafür, ob bestimmte Daten grundrechtlich schützenswert sind, die potenzielle Auswirkung, die sie auf die Persönlichkeitsentfaltung haben können, d. h. ob ihr Inhalt Zugang zur Privatsphäre des Einzelnen gewährt.⁶³¹ Folglich würden Informationen, die sich ausschließlich auf marktoffenbare Vorgänge beziehen, nicht in den Schutzbereich des Selbstbestimmungsrechts fallen, weil es sich um Daten handelt, die die Betroffenen nicht geheim halten wollen, da sie für ihre Teilnahme am Markt gerade notwendig sind.⁶³² In diesem Sinne würden auch Finanzkonteninformationen nicht in den Schutzbereich des betreffenden Grundrechts fallen, sofern man die Daten über Finanztransaktionen ausschließt, aus denen sich Erkenntnisse über die Privatsphäre gewinnen lassen könnten.⁶³³

Diese restriktive Auffassung wurde in der Rechtsprechung des BVerfG jedoch nicht mitgetragen. Im Urteil zum automatischen Kontenabruf wurde anerkannt, dass der bloße Zugang zu den Kontostammdaten einen Eingriff in das Recht auf Selbstbestimmung darstelle.⁶³⁴ Der Persönlichkeitsschutz des Betroffenen könne bedeutsam

⁶³¹ Vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 336.

⁶³² *Kirchhof*, in: FS-Tipke, 27 (33 ff.), vertritt eine eingeschränkte Auffassung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung und unterscheidet zwischen „Vorgängen der höchstpersönlichen Lebensgestaltung“ und „marktoffenbaren Vorgängen“. Letztere beziehen sich auf Sachverhalte und Ereignisse, die sich aus der Teilnahme von Personen und Unternehmen am Markt ergeben, bei denen der Begriff der Privatsphäre nicht vorhanden ist, weil „Angebot und Nachfrage [...] sich an die Allgemeinheit des Marktes [wenden], [...] sich nicht in der Privatheit gegen fremdes Beobachten abzuschirmen [suchen], sondern [...] darauf angelegt [sind], die Aufmerksamkeit des Marktes zu gewinnen“. In diesem Zusammenhang werden sowohl der steuerliche Zugriff durch die Umsatzsteuer als auch die tatbestandliche Erfassung von Ertrag, Gewinn und Überschuss für Zwecke der Besteuerung als Vorgänge gekennzeichnet, „die nach Bestimmung der Beteiligten und der objektiven Rechtsordnung sichtbar und kontrollierbar sind“ und die „der jeweils Betroffene nicht geheim halten will und die ihrem Inhalt nach nicht höchstpersönlichen Charakter tragen“. Infolgedessen würde die steuerliche Erfassung dieser Daten nicht den Schutzbereich des Grundrechts auf Datenschutz berühren. Andererseits würden sich Bestandssteuern wie bspw. die Vermögensteuer und die Grundsteuer, sowie die einkommensteuerlichen Abzugstatbestände des existenzsichernden Aufwandes und der außergewöhnlichen Belastungen nicht auf die Erfassung marktoffenbarer Wirtschaftsgüter beschränken, sondern auf der privaten Lebensführung gewidmete Wirtschaftsgüter und Vorgänge der höchstpersönlichen Lebensgestaltung zugreifen und deswegen einen Informationszugriff darstellen, der den Schutzbereich des Grundrechts auf Datenschutz betreffe und rechtfertigungsbedürftig sei. *Kirchhoffs* Position wird von *Tipke*, StRO I², 428 f. kritisiert, welcher das Thema zwar nicht direkt angeht, aber zu glauben scheint, dass das Selbstbestimmungsrecht nicht dem steuerlichen Informationszugriff entgegengehalten werden könne. Die von *Kirchhof* vorgeschlagene Abgrenzung ist für ihn nicht hinnehmbar. Der Kölner Professor bestreitet nicht die Bedeutung der Privatsphäre für den Bürger, ist aber der Meinung, dass man sich im Steuerrecht nicht auf sie berufen könne. Für ihn „[hat] die Bestimmung des gerechten Steueranteils [...] mit der Privatsphäre nichts zu tun. Der materielle Steuereingriff ist stets ein Vorgang der Sozialsphäre. Diese Steuerpflicht ist eine Sozialpflicht“.

⁶³³ Vgl. *Hammerstein*, Der verfassungsrechtliche, 75 ff., zitiert nach: *Humm*, Kontrollmitteilungen, 336.

⁶³⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (185 ff.).

beeinträchtigt sein, wenn berücksichtigt werde, dass solche Daten der erste Schritt für die Finanzbehörde seien, um Zugang auf die Kontobewegungen zu haben, welche angesichts der heutzutage weit verbreiteten Zahlungsvorgänge über Bankinstitute weit mehr als nur finanzielle Aspekte offenbaren können.⁶³⁵ Ausgehend von diesen Daten ist es möglich, einen umfassenden Einblick in soziale und intime Bereiche des Lebens von Betroffenen zu bekommen und sogar Rückschlüsse auf ihr Verhalten zu ziehen.⁶³⁶ In diesem Zusammenhang behauptet das Gericht, dass das automatisierte Kontenabrufverfahren geeignet sei, anschließende Maßnahmen vorzubereiten, die ohne die erlangten Kenntnisse nicht möglich wären und die wiederum die Belange der Betroffenen erheblich berühren können.⁶³⁷ Später wiederholte das Gericht in der IZA-Entscheidung seine Feststellung, dass der Eingriff in das Grundrecht auf Selbstbestimmung unabhängig von der Art der zu erfassenden Daten erfolge, wobei betont wird, dass die Einschränkung des Selbstbestimmungsrechts in der Möglichkeit liege, dass die Daten verarbeitet und verknüpft werden, ungeachtet der Tatsache, dass sie für sich genommen keine besondere Relevanz für die Freiheit und Privatheit des Betroffenen haben.⁶³⁸ Somit übernimmt das BVerfG auch im Bereich des Steuerrechts die extensive Interpretation des sachlichen Schutzbereiches des Selbstbestimmungsrechts, die über den bloßen Begriff der Privatsphäre hinausgeht.⁶³⁹ In diesem Zusammenhang kann angemerkt werden, dass für das BVerfG die Bankinformationen zum Schutzobjekt des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung gehören, sowohl in Bezug auf natürliche als auch juristische Personen.

Zu betonen ist schließlich, dass die Quelle der Daten, die Art ihrer Erhebung, ihr Informationsgehalt und ihre Art vom BVerfG in seinen Entscheidungen nicht außer Acht gelassen werden. Tatsächlich werden solche Umstände bei der Durchführung der Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen der Rechtfertigung des Eingriffs berücksichtigt

⁶³⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (185 f.).

⁶³⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (186).

⁶³⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (186).

⁶³⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (362).

⁶³⁹ Vgl. *Seer*, in: FS-Meilicke, 687 (689); *ders.*, in: DStJG 42 (2019), 247 (278 f.) führt an, dass „der Schutz des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung nicht auf diese Privatsphäre beschränkt [ist]. Vielmehr ist er weit und umfasst auch solche individualisierbaren Besteuerungsgrundlagen, die als wirtschaftliche Größen (Umsatz, Gewinn, Einkünfte, u.a.) das Ergebnis eines 'marktoffenen' Erwerbs sind“. Zustimmung: *Drüen*, in: StuW 2003, 205 (211 f.); *Humm*, Kontrollmitteilungen, 337; *Schurowski*, Der automatische, 290 f.

und als Kriterium für die Bestimmung der Schwere des Informationseingriffs angewandt.⁶⁴⁰ Der sachliche Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung wird somit sehr extensiv ausgelegt; hingegen erfolgt die Bestimmung des konkreten Umfangs des Rechtsschutzes in der Rechtfertigung des Eingriffs im Lichte des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.⁶⁴¹

c. Das Bankgeheimnis ist kein Grundrecht

Zwar werden die Bankinformationen als in den Schutzbereich des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung fallende personenbezogene Daten angesehen; es ist jedoch wichtig zu verdeutlichen, dass in Deutschland die Auffassung herrscht, dass das Bankgeheimnis keinen Verfassungsrang genießt und weder die Ermittlungsaktivitäten der Finanzbehörde behindern noch als Grundlage für das Auskunftsverweigerungsrecht der Banken in Bezug auf ihre Kunden dienen kann.⁶⁴² Die AO selbst kennt kein Bankgeheimnis und die (individualisierte) Erhebung von Informationen der Steuerpflichtigen bei Banken ist im deutschen Besteuerungsverfahren Wirklichkeit.⁶⁴³

In § 30a AO war bis vor kurzem ein sog. steuerliches Bankgeheimnis vorgesehen, welches die Fertigung von Kontrollmitteilungen bezüglich Guthabenkonten oder Depots der Bankkunden anlässlich einer Außenprüfung bei Kreditinstituten untersagte. Diese Vorschrift, die im Jahr 2017 aufgehoben worden ist⁶⁴⁴, wurde in der Rechtsprechung des BFH ohnehin restriktiv ausgelegt und schränkte die Prüfungsrechte der Finanzbehörde in keiner Weise ein.⁶⁴⁵ Am wichtigsten ist jedoch, dass das BVerfG diese Vorschrift zwar nicht für verfassungswidrig erklärt hat, aber mit der Anerkennung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit und des Verbots des strukturellen Vollzugsdefizits befand, dass sie

⁶⁴⁰ Vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2003, 205 (212); *Di Fabio*, in: *Maunz/Dürig*, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 224.

⁶⁴¹ Vgl. *Drüen*, in: *StuW* 2003, 205 (212).

⁶⁴² Vgl. *Hellwig*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 30a AO, Rz. 1 und 7 ff.; *Humm*, *Kontrollmitteilungen*, 381 f.; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 93 AO, Rz. 42; *Tipke*, in: *FS-Offerhaus*, 819, (824 f.); *Wieland*, in: *JZ* 2000, 272 (274).

⁶⁴³ *Seer*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 21, Rz. 198, nennt als Beispiele für die Datenerhebung bei Finanzinstituten: Anzeigepflicht der Banken als Vermögensverwahrer bei Kenntnis vom Todesfall des Vermögensinhabers (§ 33 ErbStG); der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten (FKAustG v. 21.12.2005, BGBl. I 2015, 2531, zuletzt geändert durch Ges. v. 20.12.2016, BGBl. 2016, 3000); das automatisierte Kontoabrufverfahren (§ 93 VII AO) und Einzelauskunftersuchen an die Bank als Dritte (§ 93 AO).

⁶⁴⁴ Art. 1 StUmGBG v. 23.06.2017 (BGBl. I 2017, S. 1682).

⁶⁴⁵ Eingehend dazu: *Hellwig*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 30a AO, Rz. 7 f.; *Humm*, *Kontrollmitteilungen*, 101 f.; *Wieland*, in: *JZ* 2000, 272 (274 f.).

gleichheitswidrig sei und nicht durch das Grundgesetz gestützt werde.⁶⁴⁶ Laut BVerfG benötigt die Steuerbehörde Zugriff auf die Bankdaten der Steuerpflichtigen, um eine gleichmäßige Besteuerung durchführen zu können. Darüber hinaus wurde im Urteil zum automatischen Kontenabruf anerkannt, dass der Zugriff der Finanzbehörde auf Bankdaten als Instrument zur Durchsetzung der steuerlichen Belastungsgleichheit dient.⁶⁴⁷ Somit besteht kein Zweifel, dass das Bankgeheimnis für das BVerfG keinen Verfassungsrang hat.

3. Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung

Sowohl das BVerfG wie auch die Rechtslehre vertreten die Auffassung, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung nicht absolut sei und durch überwiegende Belange des Allgemeininteresses eingeschränkt werden könne.⁶⁴⁸ Das Gegenteil zu vertreten hieße, den Staat zur Ohnmacht zu verdammen und ihn an der Erfüllung seiner verfassungsmäßigen Aufgaben zu hindern.⁶⁴⁹ Unter diesen Aufgaben sind von besonderer Bedeutung die vom Grundsatz der Belastungsgleichheit gebotene gleichmäßige Festsetzung und Erhebung von Steuern.⁶⁵⁰ Somit besitzt der Einzelne keine „uneinschränkbare Herrschaft über seine Daten“⁶⁵¹, und es kann nicht von einem „Recht auf steuerliche Selbstbestimmung“⁶⁵² die Rede sein, da dem Bürger nicht das Recht eingeräumt wird, die Steuerbehörde anzulügen⁶⁵³.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung im deutschen Steuerrecht einfach ignoriert werden kann; im Gegenteil „[setzt] der

⁶⁴⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (278 ff.).

⁶⁴⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (193 ff.).

⁶⁴⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43 f.); Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (143); Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (345); Urteil v. 11.03.2008 – 1 BvR 2074/05, 1 BvR 1254/07, BVerfGE 120, 378 (401).

⁶⁴⁹ Vgl. Seer, in: FS-Raupach, 107 (114).

⁶⁵⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (143); Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (279 f.); Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (193 ff.); Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (368 f.); Drüen, in: StuW 2003, 205 (214); Seer, in: DStJG 42 (2019), 247 (249 f.).

⁶⁵¹ BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43).

⁶⁵² Seer, in: DStJG 42 (2019), 247 (249); ders., in: FS-Raupach, 107 (114); Drüen, in: StuW 2003, 205 (212, 214). Seer, in: DStJG 31 (2008), 7 (25) behauptet, dass „[der] Datenschutz [...] vor allem kein Tatenschutz [sei]“. Tipke, in: Vogelsang, Perspektiven, 95 (117) geht noch weiter und erklärt, dass „Selbstbestimmung“ für das Steuerrecht die falsche Vokabel sei.

⁶⁵³ Vgl. Schmidt, in: DStJG 31 (2008), 37 (45).

Besteuerungszugriff [...] einen rechtfertigungsbedürftigen *Informationseingriff* voraus⁶⁵⁴. Das BVerfG sieht in der Datenerhebung im Allgemeinen und speziell in der Datenerhebung durch die Finanzbehörden einen Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung.⁶⁵⁵ Dieser ist nur tolerierbar, wenn die sog. Schranken-Schranken eingehalten werden, die im Falle des betreffenden Grundrechts aus dem Vorbehalt des Gesetzes, dem Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip gebildet werden; zudem verlangt das Gericht, dass das Gebot organisatorischer und verfahrensrechtlicher Schutzvorkehrungen eingehalten wird.⁶⁵⁶ Im Folgenden wird auf jede dieser Anforderungen eingegangen.

a. Der Vorbehalt des Gesetzes

Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG unterliegt die Beschränkung des Selbstbestimmungsrechts dem Vorbehalt des Gesetzes⁶⁵⁷, der verlangt, dass der Informationseingriff der Finanzbehörde nur aufgrund eines förmlichen Gesetzes erfolgen darf.⁶⁵⁸ Die Anforderung einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage resultiert aus der in Art. 2 Abs. 1 GG vorgesehenen Formulierung „verfassungsmäßige Ordnung“, welche von der Rechtslehre und der Rechtsprechung grundsätzlich als einfacher Gesetzesvorbehalt im Hinblick auf das allgemeine Persönlichkeitsrecht ausgelegt wird.⁶⁵⁹ Aus der in Art. 1 Abs. 1 GG verankerten Menschenwürde und dem Rechtsstaats-

⁶⁵⁴ *Drüen*, in: *StuW* 2003, 205 (212); in diese Richtung: *Anzinger*, in: *Anzinger/et.al., Schutz*, 97 (156); *Hey*, in: *FS-Kruse*, 269 (276 f.); im Wesentlichen: *Kingreen/Poscher*, *Grundrechte II*, § 8, Rz. 449.

⁶⁵⁵ *Murswiek/Rixen*, in: *Sachs*, Art. 2 GG, Rz. 88 m.w.N., erklärt, dass jeder persönlichen Lebenssachverhalten geltende Akt staatlicher Informations- und Datenerhebung und -verarbeitung eine Verkürzung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung darstelle. Darüber hinaus greife die Weitergabe von Informationen, die vom Betroffenen vorher in der Öffentlichkeit preisgegeben wurden, auch in das Selbstbestimmungsrecht ein, wenn die Zusammenfassung dieser Informationen dem Staat ermöglichen, ein bestimmtes Bild des Betroffenen zu gewinnen. Schließlich liege die Beschränkung des Selbstbestimmungsrechts auch vor, wenn allgemein zugängliche Informationen zusammengetragen, gespeichert und gegebenenfalls mit anderen Daten verknüpft würden, und daraus eine Gefahrenlage für die Persönlichkeit des Betroffenen resultiere.

⁶⁵⁶ Vgl. stellvertretend: BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (44 ff.); *Drüen*, in: *StuW* 2003, 205 (212 ff.); *Di Fabio*, in: *Maunz/Dürig*, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 179 ff.

⁶⁵⁷ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (44); Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (369); *Kingreen/Poscher*, *Grundrechte II*, Rz. 460.

⁶⁵⁸ Vgl. *Murswiek/Rixen*, in: *Sachs*, Art. 2 GG, Rz. 107.; *Kingreen/Poscher*, *Grundrechte II*, Rz. 312, 460.

⁶⁵⁹ Vgl. *Di Fabio*, in: *Maunz/Dürig*, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 133; *Kingreen/Poscher*, *Grundrechte II*, Rz. 460; *Murswiek/Rixen*, in: *Sachs*, Art. 2 GG, Rz. 90. Tatsächlich sieht Art. 2 Abs. 1 GG drei verfassungsrechtliche Schranken vor – die verfassungsmäßige Ordnung, die Rechte anderer und das Sittengesetz – welche unter der Bezeichnung „Schrankentrias“ bekannt sind. Was das allgemeine Persönlichkeitsrecht betrifft, in dessen Rahmen sich das Selbstbestimmungsrecht einordnet, finden die ersten beiden Schranken keine Anwendung, so dass die verfassungsmäßige Ordnung die einzige relevante Einschränkung für

prinzip in Art. 20 III GG leitet das BVerfG zusätzliche Anforderungen ab, die vom Gesetzgeber bei der Regelung des staatlichen Informationszugriffs zu beachten sind; dieser muss nicht nur eine bloße Befugnisnorm schaffen, sondern diese Norm muss außerdem ausreichend klar, bestimmt und verhältnismäßig sein.⁶⁶⁰

b. Die Gebote der Normenklarheit und -bestimmtheit und der Zweckbindung

Die Prinzipien der Normenbestimmtheit und Normenklarheit sind ein Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und mit dem ebenfalls aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Grundsatz der Rechtssicherheit eng verknüpft.⁶⁶¹ Zwar herrscht in der deutschen Rechtslehre keine Einigkeit über den Inhalt der Begriffe „Normenbestimmtheit“ und „Normenklarheit“;⁶⁶² jedoch kann festgestellt werden, dass sich der erste Begriff auf „die Forderung nach einer möglichst präzisen sprachlichen Fassung von Normen und der begrifflichen Präzision bei Rechtsetzung“ fokussiert⁶⁶³, wohingegen der zweite Begriff Anforderungen an die Übersichtlichkeit von Normen in ihrem weiteren normativen Kontext aufstellt⁶⁶⁴. Eine Norm ist somit unbestimmt, wenn ihre Tatbestandsmerkmale ungenau definiert werden. Darüber hinaus kann eine Norm trotz hinreichender Bestimmtheit unklar sein, wenn sich aus ihrem Zusammenwirken mit anderen Normen Zweifel ergeben, die das Verständnis des Norminhalts verhindern. Es ist jedoch zu beachten, dass diese Begriffe in der Rechtsprechung des BVerfG nicht eindeutig unterschieden und oft als Synonyme verwendet werden.⁶⁶⁵

Obwohl das BVerfG keine klare Differenzierung zwischen den Anforderungen von Normenklarheit und Normenbestimmtheit vornimmt, ist es der Auffassung, dass beide Begriffe im Hinblick auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ihre Grundlage nicht nur im Rechtsstaatsprinzip, sondern auch in Art. 2 Abs. 1 i.V.m Art. 1 Abs. 1 GG

dieses Grundrecht darstellt (vgl. *Murawiek/Rixen*, in: Sachs, Art. 2 GG, Rz. 103; in diese Richtung: *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 460 ff.).

⁶⁶⁰ Vgl. *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rz. 177; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 461; *Murawiek/Rixen*, in: Sachs, Art. 2 GG, Rz. 103.

⁶⁶¹ Vgl. *Bartone*, in: Hartmut/Brink, 305 (307); *Sachs*, in: Sachs, Art. 20 GG, Rz. 122.

⁶⁶² Vgl. *Bartone*, in: Hartmut/Brink, 305 (309 m.w.N.).

⁶⁶³ Ebd.

⁶⁶⁴ Vgl. *Jehke*, *Bestimmtheit*, 29; *Bartone*, in: Hartmut/Brink, 305 (310).

⁶⁶⁵ Vgl. *Jehke*, *Bestimmtheit*, 30. Über die Rechtsprechung des BVerfG zu den Grundsätzen der Normenklarheit und Normenbestimmtheit im Überblick: *Bartone*, in: Hartmut/Brink, 305 (314 ff.).

haben.⁶⁶⁶ Nach Ansicht des Gerichts sollen beide Konzepte sicherstellen, dass Befugnisnormen rechtliche Maßstäbe schaffen, die das Verhalten der gesetzesausführenden Verwaltung steuern und begrenzen, anhand derer die Gerichte eine effektive Rechtskontrolle durchführen können und mithilfe derer betroffene Bürger sich auf mögliche belastende Maßnahmen einstellen können.⁶⁶⁷ Für die Konkretisierung dieser Konzepte verlangt das BVerfG, dass der Anlass, der Zweck und die Grenzen des Eingriffs (Zweckfestlegung und -bindung) in der Ermächtigung grundsätzlich bereichsspezifisch, präzise und klar festgelegt werden.⁶⁶⁸ Das Gericht legt besonderen Wert auf die Notwendigkeit einer hinreichend präzisen Umgrenzung des Verwendungszwecks, die der Verstärkung des verfassungsrechtlichen Gebots der Zweckbindung der erhobenen Information dient.⁶⁶⁹ Dieser Verfassungsgrundsatz ist ein zentrales Element des Datenschutzrechts⁶⁷⁰ und verfolgt das Ziel, durch die Begrenzung des Umfangs der Datenerhebung für Transparenz und Mäßigung bei der Datenerfassung durch den Staat zu sorgen.⁶⁷¹

Das zur Datenerhebung ermächtigende Gesetz muss also zunächst einen begrenzten Erhebungszweck festlegen, wobei der Umfang der zu erfassenden Daten auf das zur Erreichung dieses Zwecks erforderliche Minimum beschränkt sein sollte.⁶⁷² Darüber hinaus muss im Gesetz auch klar definiert werden, welche staatliche Stelle zur Erfüllung welcher Aufgaben zu der geregelten Informationserhebung berechtigt sein soll.⁶⁷³ Sind solche Bestimmungen nicht im Gesetz geregelt, können die weiteren verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Zulässigkeit einer Weitergabe von Daten an andere

⁶⁶⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (46 ff., 54); BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (186 ff.); *Bartone*, in: *Hartmut/Brink*, 305 (312).

⁶⁶⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (186); Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (366).

⁶⁶⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (186).

⁶⁶⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (187).

⁶⁷⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 24.04.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277 (323); *Heil/Greve*, in: ZD 2013, 481 (483 m.w.N.).

⁶⁷¹ Vgl. *Heil/Greve*, in: ZD 2013, 481 (483).

⁶⁷² Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (46); BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (188). In der datenschutzrechtlichen Literatur und Gesetzgebung wird die Anforderung, dass die zu erhebenden Daten ausschließlich in einem zur Erreichung des festgelegten Zwecks erforderlichen und angemessenen Umfang erhoben werden, als Datensparsamkeit oder -vermeidung bezeichnet (s. § 3a BDSG und Art. 5 Abs. 1 Buchst. c DS-GVO; vgl. *Heil/Greve*, in: ZD 2013, 481 (483).

⁶⁷³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (188); *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (250).

Stellen erst recht nicht erfüllt sein.⁶⁷⁴ Die Norm soll ebenfalls die Verwendungsmöglichkeiten eingrenzen, um die Zweckentfremdung der erhobenen Daten zu vermeiden.⁶⁷⁵ Das Gleiche gilt für die weitere Nutzung und Übermittlung der Informationen, die sog. Zweckänderung⁶⁷⁶ (einschließlich der Datenübertragungen ins Ausland⁶⁷⁷); diese ist nicht grundsätzlich verboten, erfordert aber das Vorliegen eines Gemeinwohlbelanges als Rechtfertigung⁶⁷⁸. Letztlich vertritt das Gericht die Auffassung, dass dem Staat eine Erhebung personenbezogener Daten auf Vorrat zu unbestimmten oder noch nicht bestimmbareren Zwecken verfassungsrechtlich strikt verboten ist.⁶⁷⁹

c. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Wie bereits ausgeführt, wird jede Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung im Lichte des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gewürdigt.⁶⁸⁰ Im vorliegenden Abschnitt werden die wichtigsten Punkte erläutert, die das BVerfG bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung des Eingriffs in das in Rede stehende Grundrecht berücksichtigt.

aa. Legitimer Zweck, Geeignetheit und Erforderlichkeit

Es besteht kaum ein Zweifel daran, dass die Erhebung von Daten zur Durchführung der Besteuerung im Allgemeinen ein legitimes Ziel verfolgt, nämlich die gleichmäßige Festsetzung und Erhebung von Steuern und somit die Umsetzung des in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatzes der Belastungsgleichheit.⁶⁸¹ Sowohl das automatisierte

⁶⁷⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (188).

⁶⁷⁵ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (46); *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (249).

⁶⁷⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (51, 62); Urteil v. 14.07.1999 – 1 BvR 2226/94 u.a., BVerfGE 100, 313 (360); Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (367); Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (324).

⁶⁷⁷ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (Ls. 3). Dazu unter Dritter Teil A.I.5.a.

⁶⁷⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 14.07.1999 – 1 BvR 2226/94 u.a., BVerfGE 100, 313 (360); Urteil v. 24.04.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277 (323).

⁶⁷⁹ St. Rspr. des BVerfG, vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (46); Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (350); Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (187).

⁶⁸⁰ St. Rspr. des BVerfG, vgl. z.B. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43 ff.); BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (193 ff.).

⁶⁸¹ St. Rspr. des BVerfG, vgl. nur BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268). Hierzu ausführlich Erster Teil B.I.2. c.

Kontenabrufverfahren als auch die Datensammlung über steuerliche Auslandsbeziehungen für zukünftige Datenverknüpfungen in spezifizierten Verfahren wurden als geeignet und erforderlich erachtet, um dieses Ziel zu erreichen.⁶⁸² Obwohl die Verhältnismäßigkeitsprüfung nur anhand konkreter Abwägungsentscheidungen durchgeführt werden kann, lässt sich feststellen, dass die bisherige Rechtsprechung des BVerfG darauf hindeutet, dass die Automatisierung der finanzbehördlichen Informationserhebung und die präventive Erfassung von Daten für steuerliche Zwecke geeignete und erforderliche Maßnahmen darstellen, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern.

bb. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn

Nach dem BVerfG verlangt das Gebot der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn, dass die Schwere des Eingriffs bei einer Gesamtabwägung nicht außer Verhältnis zu dem Gewicht der ihn rechtfertigenden Gründe stehen darf.⁶⁸³ Hinsichtlich des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung ist ein Eingriff nur zum Schutz eines überwiegenden Allgemeininteresses zulässig; dieses besteht im vorliegenden Fall in der Verwirklichung der verfassungsgebundenen Belastungsgleichheit und der Vermeidung eines ungleichen Vollzuges.⁶⁸⁴ Diese beiden Seiten der Medaille müssen aufeinander abgestimmt werden. In diesem Abschnitt werden die wesentlichen Aspekte beleuchtet, die in der Rechtsprechung des BVerfG bei diesem Abwägungsprozess Berücksichtigung finden.

Der erste Punkt, der nach der Rechtsprechung des BVerfG für die Bemessung der Intensität informationsbezogener Grundrechtseingriffe relevant ist, ist die Persönlichkeitsrelevanz der zu erhebenden Daten.⁶⁸⁵ Das BVerfG ist der Ansicht, dass ein informationeller Eingriff sich bereits deshalb als schwerwiegend darstellen kann, weil die erhobenen Informationen für die Persönlichkeit des Betroffenen hohe Relevanz haben oder weil sie auf eine Weise erlangt werden sollen, die die Persönlichkeit

⁶⁸² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (194 ff.); Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (368 ff.). In Anbetracht der Tatsache, dass die Beurteilung von Geeignetheit und Erforderlichkeit erst im Rahmen des konkreten Falles möglich ist, wird dieses Thema in vierten Teil D.IV.2. b und c ausführlicher behandelt.

⁶⁸³ St. Rspr. des BVerfG, vgl. z.B. BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (345).

⁶⁸⁴ St. Rspr. des BVerfG, vgl. nur BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268).

⁶⁸⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197); Urteil v. 11.03.2008 – 1 BvR 2074/05 u.a., BVerfGE 120, 378 (402).

erheblich berührt.⁶⁸⁶ Für das deutsche Verfassungsgericht weisen die Daten besondere Persönlichkeitsrelevanz auf, wenn sie sich auf die in Art. 3 Abs. 3 GG oder in Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 136 Abs. 3 WRV vorgesehenen Merkmale beziehen (Geschlecht, Abstammung, Rasse, Sprache, Heimat und Herkunft, Glauben, religiöse oder politische Anschauungen); darüber hinaus fallen darunter solche Daten, deren Erlangung die grundrechtlich geschützten Vertraulichkeitserwartungen des Bürgers vereitelt, wie z.B. bei Eingriffen in das Grundrecht auf Unverletzlichkeit der Wohnung nach Art. 13 GG oder beim Fernmeldegeheimnis nach Art. 10 GG.⁶⁸⁷ Hingegen wiegt der Eingriff geringer, wenn die Befugnisnorm lediglich die Nutzung bestimmter, im Gesetz ausdrücklich aufgezählter Informationen zulässt, die für sich genommen keine gesteigerte Persönlichkeitsrelevanz aufweisen, wie im Fall des automatischen Abrufs von Kontostammdaten.⁶⁸⁸

Ein weiteres Anliegen, das sich aus der Rechtsprechung des BVerfG ableiten lässt, bezieht sich auf die Art des Eingriffs und den Verwendungszweck der erhobenen Daten. Seit dem Volkszählungsurteil erklärt das Gericht, dass die automatische Datenverarbeitung eine Intensivierung des Eingriffs in das Selbstbestimmungsrecht darstellt.⁶⁸⁹ Darüber hinaus ist es der Ansicht, dass der Informationszugriff eine eingriffverschärfende Wirkung entfalte, wenn die Möglichkeiten für eine weitergehende Verarbeitung und Verknüpfung dieser Informationen und zur Nutzung zu einer Vielzahl von Zwecken bestehen.⁶⁹⁰ Auch in diesem Zusammenhang hat das Gericht bereits anerkannt, dass bei der Beurteilung des Gewichts der Beeinträchtigung berücksichtigt werden muss, welche über die Informationserhebung hinausgehenden Nachteile dem Betroffenen aufgrund der Maßnahme drohen oder von ihm nicht ohne Grund befürchtet werden.⁶⁹¹ Die Verwendung der Daten kann die Gefahr mit sich bringen, den Einzelnen zu einem Gegenstand staatlicher Ermittlungsmaßnahmen werden zu lassen – dies ginge

⁶⁸⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197); BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (295).

⁶⁸⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (348).

⁶⁸⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197).

⁶⁸⁹ Dazu s. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 359; *Schurowski*, Der automatische, 339 f.

⁶⁹⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45 f.); Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (348); Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197).

⁶⁹¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197); Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (347).

weit darüber hinaus, einem unberechtigten Verdacht ausgesetzt zu sein.⁶⁹² Die Beurteilung des Gewichts solcher nachteiliger Wirkungen ist davon abhängig, welche Möglichkeiten der Grundrechtsträger hat, eine eventuelle Grundrechtsbeeinträchtigung oder jedenfalls weitere Folgen des Eingriffs abwehren zu können.⁶⁹³

Auch der Anlass und die Umstände der Datenerhebung haben in der Rechtsprechung des BVerfG Relevanz für die Beurteilung der Schwere des Eingriffs. Den Anlass der Datensammlung bezeichnet das BVerfG oft als „Einschreitschwelle“⁶⁹⁴ für das Tätigwerden der Behörde. Es ist der Auffassung, dass die anlasslose Erhebung und Speicherung von Daten in Fällen, in denen sich die Betroffenen durch kein konkretes Fehlverhalten gekennzeichnet und den Eingriff somit nicht durch ihr Verhalten veranlasst haben, zwar in Ausnahmefällen zugelassen werden können, aber besonders hohen Anforderungen unterliegen.⁶⁹⁵ Somit stellt das Gericht fest, dass der Einzelne in seiner grundrechtlichen Freiheit umso intensiver betroffen ist, je weniger er selbst für einen staatlichen Eingriff Anlass gegeben hat.⁶⁹⁶ Es ist wichtig zu beachten, dass sich das Gericht in diesen Fällen auf Grundrechtseingriffe bezieht, die sowohl durch Verdachtslosigkeit als auch durch eine große Streubreite gekennzeichnet sind, und die daher das Potenzial haben, Einschüchterungseffekte zu erzeugen, die zu Beeinträchtigungen bei der Ausübung von Grundrechten führen können; dies trage zur Entstehung von Missbrauchsrisiken und einem Gefühl des Überwachtwerdens bei.⁶⁹⁷ Bezüglich der Umstände der Datenerhebung stellt das BVerfG fest, dass in einem Rechtsstaat die heimliche oder ohne Wissen des Betroffenen erfolgende Datenerfassung eine Ausnahme darstellen müsse und eine besondere Rechtfertigung verlange.⁶⁹⁸ Dies lässt sich damit begründen, dass der heimliche Eingriffsmodus es den Betroffenen extrem

⁶⁹² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197); Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (351).

⁶⁹³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197 f.).

⁶⁹⁴ Vgl. z.B. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (201).

⁶⁹⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (347); Urteil v. 11.03.2008 – 1 BvR 2074/05 u.a., BVerfGE 120, 378 (402); Urteil v. 02.03.2010 – 1 BvR 256/08 u.a., BVerfGE 125, 260 (328).

⁶⁹⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (354); Urteil v. 11.03.2008 – 1 BvR 2074/05 u.a., BVerfGE 120, 378 (402).

⁶⁹⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (354 f.).

⁶⁹⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (353); Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197); Urteil v. 11.03.2008 – 1 BvR 2074/05 u.a., BVerfGE 120, 378 (403).

schwierig oder praktisch unmöglich macht, ihre Interessen zu wahren oder mit rechtlichen Mitteln auf den Eingriff zu reagieren.⁶⁹⁹ In solchen Fällen prüft das BVerfG, ob die eröffneten Rechtsschutzmöglichkeiten geeignet sind, die von der Maßnahme ausgehenden Persönlichkeitsbeeinträchtigungen vollständig zu beseitigen, oder ob gleichwohl noch Nachteile bestehen bleiben.⁷⁰⁰

cc. Gebot organisatorischer und verfahrensrechtlicher Schutzvorkehrungen

Das BVerfG ist der Ansicht, dass der Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung mit organisatorischen und verfahrensrechtlichen Vorkehrungen flankiert sein muss, um der Gefahr einer Verletzung des Persönlichkeitsrechts entgegenzuwirken.⁷⁰¹ Der Umfang und die Gestaltung dieser Schutzvorkehrungen hängt von der Art, dem Umfang und den denkbaren Verwendungen der erhobenen Daten sowie der Gefahr ihres Missbrauchs ab und sollte in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ausgewertet werden.⁷⁰² Das Gesetz muss nicht nur einen Schutz gegen Zweckentfremdung vorsehen, sondern auch verfahrensrechtliche Instrumente wie Aufklärungs-, Auskunftspflicht- und Löschungspflichten schaffen, welche für den Schutz des betreffenden Grundrechts von entscheidender Bedeutung sind.⁷⁰³ In diesem Sinne leitet das Gericht aus dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung eine objektivrechtliche Dimension ab, die dem Staat, insbesondere dem Gesetzgeber, eine Schutzpflicht auferlegt; hiernach muss er den Bürgern den Schutz ihrer Daten und die Möglichkeit gewähren, sich gegen eine unzulässige Erhebung und Verarbeitung ihrer Daten zu wehren.⁷⁰⁴

In diesem Zusammenhang gewinnt für das Gericht der Art. 19 Abs. 4 GG an Bedeutung, der den Rechtsschutz gegen die Verletzung subjektiver Rechte der Bürger durch die

⁶⁹⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (353); Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (198 f.); Urteil v. 11.03.2008 – 1 BvR 2074/05 u.a., BVerfGE 120, 378 (402 f.).

⁷⁰⁰ Vgl. Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (198).

⁷⁰¹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (44).

⁷⁰² Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45 f.).

⁷⁰³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (46); *Heil/Greve*, in: ZD 2013, 481 (483).

⁷⁰⁴ Vgl. *Heil/Greve*, in: ZD 2013, 481 (483). Neben den verfahrens- und organisationsrechtlichen Vorkehrungen für die Absicherung des Selbstbestimmungsrechts erkennt das BVerfG auch die Existenz eines eigenständigen Grundrechts an, das sog. „Grundrecht auf die Gewährleistung der Vertraulichkeit und Integrität informationstechnischer Systeme“, auch bezeichnet als „Computergrundrecht“ (vgl.

öffentliche Gewalt sichern soll. Das Gericht ist der Ansicht, dass eine solche grundlegende Garantie nicht auf die bloße Durchführung der gerichtlichen Kontrolle und des gerichtlichen Verfahrens begrenzt sei; vielmehr fordere sie einen tatsächlichen effektiven Rechtsschutz, der nur erreicht werden könne, wenn der von einem Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung Betroffene von diesem Eingriff Kenntnis erhalte.⁷⁰⁵ Dieses Recht nimmt daher eine besondere Dimension an, wenn der Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung heimlich erfolgt.⁷⁰⁶

Trotz dieser Richtlinien hatte das BVerfG bis 2008 nicht ausdrücklich gefordert, dass der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts ein Recht auf Auskunft schafft. Im Jahr 2008 hat das Gericht, wie bereits erwähnt, in der IZA-Entscheidung befunden, dass, wenn die für die informationsbezogene Maßnahme zuständige Stelle nicht verpflichtet ist, den Betroffenen aktiv von dieser zu unterrichten, ein Informationsrecht auf Nachfrage für den Grundrechtsschutz unerlässlich ist.⁷⁰⁷ Dieses Recht ist der Kern einer auf Grundrechten basierenden rechtsstaatlichen Rechtsordnung, sodass der Gesetzgeber verpflichtet ist, es einfachgesetzlich abzusichern.⁷⁰⁸ Daher gibt es in Deutschland einen grundrechtlich fundierten Informationsanspruch der Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzbehörde. Ein solcher Anspruch bildet das Gegenstück zu den weiten Offenbarungspflichten, die den Bürgern im Steuerverfahren auferlegt werden, und soll diese in den Stand versetzen, zu erfahren, was der Staat über sie weiß.⁷⁰⁹

BVerfG v. 27.02.2008 – 1 BvR 370/07 u.a., BVerfGE 120, 274, 302 ff., 306 ff.; *Murswiek/Rixen*, in: *Sachs*, Art. 2 GG, Rz. 73c). Dieses dient dazu, die durch Nutzung eines informationstechnischen Systems erhobenen und gespeicherten Daten der Bürger vor der Nutzung durch Dritte zur Erstellung eines Persönlichkeitsprofils ohne das Wissen der Betroffenen zu schützen. Es handelt sich um ein Recht, das dem Einzelnen zusichert, dass seine in den heutzutage verbreiteten Kommunikationssystemen (Personal Computer, elektronische Kommunikationsgeräte) gespeicherten Daten vertraulich und gegen Ausspähung, Überwachung oder Manipulation geschützt bleiben. Das Thema ist in der deutschen Rechtslehre umstritten (vgl. z.B. *Sachs/Krings*, in: *JUS* 2008, 481 (483 ff.)), die in Frage stellen, ob ein solches Recht tatsächlich eigenständige Bedeutung hat oder bereits im Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung enthalten ist). Dieses Thema wird hier nicht behandelt, da es nicht mit dem Gegenstand dieser Arbeit zusammenhängt.

⁷⁰⁵ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (70); Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (207 f.).

⁷⁰⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (207).

⁷⁰⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (364).

⁷⁰⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (364).

⁷⁰⁹ Vgl. *Seer*, in: *FS-Meilicke*, 687 (694).

4. Ausgewählte Aspekte der verfassungsrechtlichen Beziehung zwischen dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und dem Steuerrecht

Der vorliegende Abschnitt bezweckt weder eine Gesamtdarstellung der finanzbehördlichen Befugnisse zur Informationserhebung noch eine detailgenaue Wiedergabe der entsprechenden datenschutzrechtlichen Normen; vielmehr sollen anhand der bisher erlangten Erkenntnisse und in Anlehnung an einige einfachgesetzliche Vorschriften oder Rechtsinstitute des deutschen Besteuerungsverfahrens die verfassungsrechtlichen Auswirkungen des Selbstbestimmungsrechts auf das Steuerrecht beleuchtet und eingegrenzt werden. Das Ziel ist, die Bestimmtheitsanforderungen an die gesetzlichen Ermächtigungsgrundlagen zur finanzbehördlichen Datensammlung, die datenschutzrechtliche Rolle des Steuergeheimnisses und die Charakterisierung von automatisierten finanzbehördlichen Datenerhebungen bei Dritten vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BVerfG zum Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu erläutern. Diese Aspekte sind für die im nächsten Teil vorzunehmende verfassungsrechtliche Überprüfung des Austausches von Informationen über Finanzkonten relevant.

a. Die Bestimmtheit der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlagen für die finanzbehördliche Datenerhebung

Wie bereits erwähnt, verlangt das BVerfG, dass eine Datenerhebungsbefugnis durch ein Gesetz normiert werden muss, welches hinreichend bestimmt und klar gefasst ist. Das Gesetz muss die Datenerhebung an einen konkreten und legitimen Zweck knüpfen, um den Zweckbindungsgrundsatz zu erfüllen, der das Herzstück des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung ist. Im Rahmen des Steuerrechts hat das BVerfG die bisher erlassenen Ermächtigungsgrundlagen zur steuerlichen Datenerhebung für hinreichend klar und bestimmt erachtet. Im Zinsurteil stellte das Gericht fest, dass die damals im Steuerrecht verankerten Auskunftspflichtigen sowie die Ermächtigung zur Ausschreibung von Kontrollmitteilungen (§§ 93 Abs. 1, 194 Abs. 3, 208 Abs. 1 AO) gesetzlich hinreichend bestimmt waren.⁷¹⁰ Allgemein gesagt berechtigten diese Vorschriften die Finanzbehörde zur Informationsgewinnung durch an den Steuerpflichtigen oder an Dritte gerichtete einzelfallbezogene Auskunftersuchen (§ 93 Abs. 1

⁷¹⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (280).

AO), sowie zur Verwendung von bei Dritten erhobenen Daten ohne Einzelfallbezug, die im Rahmen einer Außenprüfung (§ 194 Abs. 2 AO) oder einer Steuerfahndung (Art. 208 Abs. 1 AO) gewonnen wurden. Das Gericht ging nicht näher auf die Analyse solcher Vorschriften ein, die einen einfachen Wortlaut haben und die Erhebung von Daten durch die Steuerbehörden in direkter Weise zulassen; allerdings lässt sich aus dem Zusammenhang erkennen, dass der Zweck dieser Vorschriften, nämlich die Durchführung einer gleichmäßigen Besteuerung, für das Gericht ausreichend war, um die Datenerhebung zu rechtfertigen.

Im Urteil zum automatischen Kontenabruf wird erklärt, dass der Erlaubnistatbestand⁷¹¹ dem Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit genüge, da die zu erhebenden Informationen (Kontostammdaten) im Einzelnen aufgeführt wurden, die Zugriffsberechtigten (die für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden) bezeichnet wurden und der sachliche Anwendungsbereich der Norm durch den Verweis auf die Festsetzung und Erhebung von Steuern beschränkt wurde.⁷¹² Bei dieser Gelegenheit wurde auch betont, dass die Regelung durch die Verwendung des Begriffs der „Erforderlichkeit“ nicht unbestimmt werde, da der Zugriff auf Bankdaten immer im Lichte des konkreten Falles gerechtfertigt sein müsse.⁷¹³

Im IZA-Urteil würdigte das Gericht die auf öffentliche Quellen zugreifende finanzbehördliche Datenerhebung eingehend; diese erfolgt ohne Beteiligung des Betroffenen und verfolgt präventive Zwecke, d. h. die erhobenen Daten können in eventuellen zukünftigen Verfahren verwendet werden. Für das Gericht machte die Tatsache, dass die zu erhebenden und zu speichernden Daten mittels einer zukunftsbezogenen Prognoseentscheidung der Finanzbehörde zum Zeitpunkt der Speicherung festgelegt wurden, die Norm nicht so unbestimmt, dass sie ungültig wäre.⁷¹⁴ Im Gegenteil hat das Gericht die Norm gerade aus diesem Grund und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Daten nur in bestimmten behördlichen

⁷¹¹ § 93 Abs. 7 und § 93b AO in der Fassung v. 29.03.2003 (BGBl I, S. 2928) und § 24 c Satz 2 bis 6, Abs. 8 KGW in der Fassung v. 21.07.2002 (BGBl I, S. 2010).

⁷¹² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (192).

⁷¹³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (192).

⁷¹⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (367).

Verfahren verwendet werden durften, als hinreichend klar und bestimmt angesehen.⁷¹⁵ Ausgehend von diesem Verständnis differenziert das Gericht zwischen der Datenerhebung durch die Steuerbehörde auf Grundlage einer Prognoseentscheidung und der bloßen anlasslosen Vorratsdatenspeicherung von personenbezogenen Daten, die nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG mit dem Grundgesetz unvereinbar ist, weil sie u.a. keine bestimmten oder noch nicht bestimmbar Zwecke verfolgt⁷¹⁶. Hinsichtlich der Art bzw. des Umfangs der Daten legt das Gericht zwar Wert auf eine detaillierte Spezifizierung der zu erhebenden Informationen, räumt der Finanzbehörde aber eine gewisse Freiheit bei der Bestimmung der zu erhebenden Beweismittel ein, die stets auf dem Gedanken der Erforderlichkeit beruhen muss.⁷¹⁷

Aus der Analyse dieser Entscheidungen können vier Schlussfolgerungen gezogen werden. Erstens ist das Gericht der Ansicht, dass im Rahmen des Steuerrechts die Durchführung einer gleichmäßigen Besteuerung als Anlass und Zweck für die Erhebung personenbezogener Daten genügend klar und bestimmt ist. Zweitens verlangt das Gericht nicht die Angabe eines bestimmten Organs in der Finanzverwaltung als berechtigte Stelle, da die Erhebung von Daten für steuerliche Zwecke notwendigerweise bedeutet, dass dies durch die zuständige Stelle der Finanzverwaltung erfolgt, die als eine Einheit gesehen wird. Drittens sieht das Gericht im Hinblick auf den Umfang und die Art der von der Steuerbehörde zu erhebenden Daten keinen Verstoß gegen das Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit, wenn der Gesetzgeber die letztendliche Entscheidung in das Ermessen der Finanzbehörde stellt, die nach den Umständen des Einzelfalls oder auf der Grundlage einer Prognoseentscheidung zu urteilen hat. Im

⁷¹⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (367).

⁷¹⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (46); Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (350); Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (187).

⁷¹⁷ In diesem Zusammenhang ist ein Auszug aus BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (188), interessant, in dem das Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit angesprochen wird: „Insbesondere verbietet das Bestimmtheitsgebot nicht von vornherein die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe. Bei manchen, insbesondere vielgestaltigen Sachverhalten ist eine solche Regelungstechnik grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. BVerfGE 49, 89 [133]; 79, 174 [195]). Zu fordern ist jedoch, dass sich unbestimmte Rechtsbegriffe durch eine Auslegung der betreffenden Normen nach den Regeln der juristischen Methodik hinreichend konkretisieren lassen und verbleibende Ungewissheiten nicht so weit gehen, dass die Vorhersehbarkeit und Justitiabilität des Handelns der durch die Normen ermächtigten staatlichen Stellen gefährdet sind (vgl. BVerfGE 21, 73 [79 f.]; 31, 255 [264]; 83, 130 [145]; 102, 254 [337]; 110, 33 [56 f.]“.

letzteren Fall misst das Gericht der Begrenzung der Verwendungsmöglichkeiten der Daten große Bedeutung bei. Obwohl das BVerfG bisher keinen Fall automatischer Mitteilungen von dritter Seite zu prüfen hatte, kann abschließend festgestellt werden, dass das Gericht es für sehr entscheidend hält, dass bei automatisierten Informationszugriffen bei Dritten die klare und detaillierte Angabe der Daten, die erhoben werden können, ein wesentliches Element zur Erfüllung der verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen ist.

b. Steuergeheimnis als datenschutzrechtliche Norm

aa. Einfachgesetzlicher Überblick

Das Steuergeheimnis ist als Rechtsinstitut in § 30 AO vorgesehen und hat im deutschen Steuerrecht eine jahrhundertealte Tradition.⁷¹⁸ Zum einen dient es, wie bereits bei der Analyse der Rechtsprechung des BVerfG erwähnt, als Ausgleich zu den weitgehenden Offenbarungs- und Mitteilungspflichten der Steuerpflichtigen, indem es sie vor der missbräuchlichen Offenlegung ihrer Daten schützt.⁷¹⁹ Zum anderen hat es den Zweck, das Besteuerungsverfahren zu erleichtern, indem es die Vertraulichkeit der Daten schützt und somit die Steuerpflichtigen ermutigt, ihre Daten zu melden, und so die Durchführung einer gleichmäßigen Besteuerung zu ermöglichen.⁷²⁰ § 30 AO erlegt allen Amtsträgern (Abs. 1) und denjenigen, die den Amtsträgern gleichstehen (Abs. 3), die Verpflichtung auf, sämtliche Informationen, zu denen sie aufgrund ihrer Tätigkeit im Rahmen des Besteuerungsverfahrens Zugang haben, vertraulich zu behandeln.⁷²¹ Die geschützten Informationen umfassen alle personenbezogenen Daten⁷²² der Steuer-

⁷¹⁸ Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 6.

⁷¹⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (139 f.); *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 30 AO, Rz. 8; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 8, 10.

⁷²⁰ Vgl. *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 30 AO, Rz. 7; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 8, 10.

⁷²¹ § 30 Abs. 1 Buchst. a-c sieht vor, dass die personenbezogenen Daten, die dem Amtsträger in einem Verwaltungsverfahren, in einem Rechnungsprüfungsverfahren, in einem gerichtlichen Verfahren in Steuersachen, in einem Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder in einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit bekannt geworden sind, vertraulich bleiben müssen. Daneben sind die ihnen im Rahmen einer Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden zu anderen Zwecken (§ 29c AO) oder aus anderem dienstlichen Anlass zur Kenntnis gelangten Daten ebenfalls vertraulich zu behandeln.

⁷²² Bis 2017 war in § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO der Begriff „Verhältnis eines anderen“ und nicht der Begriff „personenbezogene Daten eines anderen“ enthalten; letzterer wurde durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.07.2017 (BGBl. I 2017, 2541) eingeführt. Wie von *Drüen* erklärt, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 57, handelte es sich um eine Anpassung des

pflichtigen und Dritter sowie fremde Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, die dem Amtsträger bekannt geworden sind (Abs. 2 Nr. 1). In Abs. 4 ist eine Reihe von Ausnahmetatbeständen vorgesehen, die zur Offenbarung der Steuerdaten befugen.⁷²³ Kurz gesagt begründet § 30 AO eine allgemeine und weit gefasste Geheimhaltungspflicht sowie eine Reihe von abschließenden Ausnahmetatbeständen.⁷²⁴

Trotz der zahlreichen zulässigen Offenbarungen kann festgehalten werden, dass in Deutschland generell ein umfassendes Steuergeheimnis besteht,⁷²⁵ das sicherstellt, dass Informationen, die sich im Besitz der Steuerbehörden befinden, in der Regel nicht an die Öffentlichkeit gelangen. Die Gewährleistung der Vertraulichkeit ist so umfassend, dass nicht einmal die Offenlegung von sog. Steuerlisten erlaubt ist, die Informationen über das Gesamtergebnis der behördlichen Steuerfestsetzung, aber nicht die personenbezogenen Daten und andere Informationen wirtschaftlicher und finanzieller Natur enthalten.⁷²⁶ Ein weiteres Zeichen für die Bedeutung des Steuergeheimnisses in Deutschland sind die rechtlichen Konsequenzen bei dessen Verletzung. Die Verletzung

Sprachgebrauchs der DS-GVO, welche in ihrem Art. 4 Nr. 1 den Begriff „personenbezogene Daten“ enthält. Da das deutsche Steuergeheimnis traditionell die gesamten persönlichen, wirtschaftlichen, rechtlichen, öffentlichen und privaten Verhältnisse von natürlichen und juristischen Personen, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen umfasste, wurde mit demselben Gesetz, das § 30 Abs. 2 Nr. 1 geändert hat, auch § 2a Abs. 5 in die AO eingeführt. Diese Vorschrift erweitert die Regeln für den Schutz und die Verarbeitung personenbezogener Daten von natürlichen Personen auf alle verstorbenen natürlichen Personen, Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (Dazu: *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 57).

⁷²³ Die Offenbarung ist in den folgenden Fällen zulässig: zur Durchführung eines Besteuerungs- oder Strafverfahrens (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO); zur Verarbeitung durch Finanzbehörden (§ 30 Abs. 4 Nr. 1a AO); zur Durchführung bestimmter Bußgeldverfahren (§ 30 Abs. 4 Nr. 1b AO); soweit ein Gesetz oder das Unionsrecht es zulässt (§ 30 Abs. 4 Nr. 2, Nr. 2a AO); zur Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Statistischen Bundesamtes (§ 30 Abs. 4 Nr. 2b, Nr. 2c AO); soweit der Betroffene zustimmt (§ 30 Abs. 4 Nr. 2, Nr. 3 AO); zur Durchführung eines außersteuerlichen Strafverfahrens unter einschränkenden Voraussetzungen (§ 30 Abs. 4 Nr. 4 AO); soweit an ihr ein zwingendes öffentliches Interesse besteht (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO). Zusätzlich verpflichten §§ 31, 31a und 31b AO die Finanzbehörde zur Mitteilung von durch das Steuergeheimnis geschützten Daten, was somit einer gesetzlich erlaubten Durchbrechung des Steuergeheimnisses gleichkommt. § 31 AO legt die Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen gegenüber Körperschaften des öffentlichen Rechts fest, sowie gegenüber Sozialversicherungsträgern, der Bundesagentur für Arbeit und der Künstlersozialkasse, damit diese ihre Abgaben und Beiträge festsetzen können. § 31a AO sieht Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs vor. Schließlich enthält § 31b AO eine Anzeigepflicht der Finanzbehörde an die Strafverfolgungsbehörden, wenn Tatsachen vorliegen, die auf Straftaten im Zusammenhang mit Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung hindeuten.

⁷²⁴ Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 57.

⁷²⁵ Vgl. *Hendricks*, Internationale, 101 m.w.N.

⁷²⁶ Kritisch zum Fehlen von Steuerlisten in Deutschland: Tipke, StRO I², 221 ff. *Drüen*, Die Indienstrafe, 276, Fn. 810, weist zu Recht darauf hin, dass sich Steuergeheimnis und Steuerlisten nicht gegenseitig ausschließen.

des Steuergeheimnisses ist strafbewehrt (§ 355 StGB) und die das Steuergeheimnis nicht wahrenden Amtsträger unterliegen Disziplinarstrafen.⁷²⁷ Außerdem hat der geschädigte Bürger im Falle einer Verletzung des Steuergeheimnisses einen Amtshaftungsanspruch auf Schadensersatz gegenüber dem Staat (Art. 34 GG i.V.m. § 839 BGB).⁷²⁸ Grundsätzlich kann daher behauptet werden, dass das Steuergeheimnis ein wichtiges Rechtsinstitut in der deutschen Rechtsordnung ist.

bb. Verfassungsrechtliche Bedeutung

Obwohl das BVerfG den Grundrechtscharakter des in § 30 AO verankerten Steuergeheimnisses verneint, hat es anerkannt, dass die Geheimhaltung bestimmter steuerlicher Angaben und Verhältnisse aufgrund einer Reihe grundrechtlicher Verbürgungen – insbesondere Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 und Art. 14 GG, gegebenenfalls in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG – geboten sein kann.⁷²⁹ Das Steuergeheimnis hat somit zwar keinen Verfassungsrang, da es – anders als das Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis (Art. 10 GG) – im Verfassungstext nicht ausdrücklich vorgesehen ist, es besitzt aber eine grundrechtsverwirklichende Funktion.⁷³⁰ In diesem Sinne wird es in der Rechtslehre als ein Ausfluss des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung gesehen, der auf Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 I GG (natürliche Personen) bzw. auf Art. 14 GG (juristische Personen) basiert. Somit wird dem Steuergeheimnis zumindest eine mittelbare verfassungsrechtliche Absicherung zugeschrieben.⁷³¹

Im Hinblick auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung erfüllt der Geheimnisschutz im Rahmen des Steuerrechts den Zweck, sicherzustellen, dass Steuerdaten nicht für andere als steuerliche Zwecke verwendet und nicht

⁷²⁷ Vgl. Seer, in: FS-Meilicke, 687 (688); *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 174 ff.

⁷²⁸ Vgl. Seer, in: FS-Meilicke, 687 (688); *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 174 ff.

⁷²⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (142).

⁷³⁰ Vgl. *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 30 AO, Rz. 12; *Tipke*, StRO I², 217.

⁷³¹ Vgl. *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 30 AO, Rz. 13 m.w.N.; *Kirchhof*, in: FS-Tipke, 27 (30 ff., 38 ff.). *Eilers*, *Das Steuergeheimnis*, 4, behauptet, dass das BVerfG zumindest eine partielle Grundrechtsrelevanz des Steuergeheimnisses anerkenne. *Eilers*, *Das Steuergeheimnis*, 41, verteidigt ferner den verfassungsrechtlichen Charakter des Steuergeheimnisses, der sich in erster Linie aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht ergebe (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG), aber seine Grundlage auch in der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) und der Chancengleichheit im wirtschaftlichen Wettbewerb finde (Art. 12 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG).

missbräuchlich an Dritte weitergegeben werden.⁷³² Das BVerfG ist der Auffassung, dass die Gefahr der automatisierten Datenverarbeitung einen – amtshilfefesten – Schutz gegen die Zweckentfremdung durch grundsätzliche Weitergabe- und Verwertungsverbote fordert⁷³³; das wird im deutschen Besteuerungsverfahren durch das Steuergeheimnis gewährleistet, das hinreichende Sicherheitsvorkehrungen gegen eine missbräuchliche Verwendung der erhobenen Daten bietet⁷³⁴. In diesem Sinne kann festgestellt werden, dass das Steuergeheimnis ein datenschutzrechtliches Konstrukt ist, das die Nutzung der von den Steuerbehörden erhobenen Daten einschränkt, indem es deren zweckentfremdende Nutzung und Weiterleitung verhindert.⁷³⁵ Es übernimmt eine zentrale Rolle bei der Gewährleistung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung im Bereich des Steuerrechts, so sehr, dass es als *lex specialis* einen Anwendungsvorrang gegenüber den allgemeinen Datenschutzgesetzen des Bundes und der Länder hat⁷³⁶; letztere Vorschriften gelten ausdrücklich nur dann für das Besteuerungsverfahren, wenn gemäß § 2a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO die Steuergesetze dies ausdrücklich vorsehen.⁷³⁷ Dies zeigt, dass das Steuerrecht zwar vom Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung erfasst ist, aber in der Regel einfachgesetzlich gesondert behandelt wird.⁷³⁸

cc. Durchbrechung des Steuergeheimnisses als Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung

Ausnahmen vom Steuergeheimnis können wegen dessen enger Beziehung zum Selbstbestimmungsrecht nur durch ein formelles Gesetz vorgesehen werden⁷³⁹. Das liegt

⁷³² Vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 6.

⁷³³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45 f.); Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (280).

⁷³⁴ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (281).

⁷³⁵ Vgl. Hey, in: FS-Kruse, 269 (277); Seer, in: DStJG 42 (2019), 247 (252). In diese Richtung: Eilers, Das Steuergeheimnis, 41 f. Auf der anderen Seite stellt Anzinger, in: Anzinger/et.al., Schutz, 97 (101 ff.) die Frage, ob angesichts des Ausbaus von Datenabruf-, Datenübermittlungs- und Datenverarbeitungspflichten und der dadurch erweiterten Einbeziehung privater Dritter in das Besteuerungsverfahren das Steuergeheimnis ausreichend ist, um den Datenschutz im Bereich des Steuerrechts zu gewährleisten.

⁷³⁶ Vgl. Heil/Greive, in: ZD 2013, 481 (484 m.w.N.); Seer, in: Tipke/Lang, § 21, Rz. 19.

⁷³⁷ Vgl. Seer, in: Tipke/Lang, § 21, Rz. 28.

⁷³⁸ Es handelt sich um eine allgemeine Norm, die das Besteuerungsverfahren vom Anwendungsbereich des BDSG ausschließt, dessen Anwendung aber nicht verhindert, wenn diese im Steuerrecht ausdrücklich vorgesehen ist.

⁷³⁹ Vgl. Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 30 AO, Rz. 137; Drüen, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 71.

daran, dass jede Offenbarung oder Weitergabe steuerlicher Daten einen neuen Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und zugleich eine Zweckänderung darstellt, die zu ihrer Rechtmäßigkeit einer gesetzlichen Grundlage bedarf und dem Schutz schwerwiegender Interesse der Allgemeinheit dienen muss.⁷⁴⁰ In diesem Zusammenhang ist angesichts des Gegenstands der vorliegenden Arbeit zu erwähnen, dass die Übermittlung von Steuerdaten ins Ausland zum Zwecke der Gewährung zwischenstaatlicher Rechts- und Amtshilfe im deutschen Recht als eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses und somit eine Beeinträchtigung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung gesehen wird.⁷⁴¹ Gerade deshalb darf die Übermittlung von Steuerinformationen durch die deutschen Finanzbehörden entsprechend der vorgenannten Rechtsprechung des BVerfG⁷⁴² nur auf der Grundlage gesetzlicher Regelungen erfolgen⁷⁴³. Als rechtliche Grundlage dienen im konkreten Fall § 30 Abs. 4 Nr. 2 und 2a AO, die die Offenbarung der Steuerinformationen zulassen, wenn dies durch Bundesgesetze oder Unionsrecht vorgesehen ist, § 117 AO, welcher die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen regelt, und schließlich das jeweilige DBA bzw. Rechts- oder Amtshilfeabkommen, das durch das entsprechende Zustimmungsgesetz Eingang in die deutsche Rechtsordnung gefunden hat.⁷⁴⁴

c. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und die Datenerhebung bei Dritten im Rahmen des Besteuerungsverfahrens

aa. Das Nichtvorhandensein einer systematischen Mitteilung von Finanzkontendaten in Deutschland

Von erheblicher Bedeutung für diese Arbeit sind die der deutschen Finanzverwaltung zur Verfügung stehenden Arten von Zugang zu Bankinformationen, insbesondere solche, die durch automatische Meldungen der Finanzinstitute zustande kommen, und ihre Verbindung mit dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung. Obwohl

⁷⁴⁰ Vgl. *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 30 AO, Rz. 12, 137; *Seer*, in: Tipke/Lang, § 21, Rz. 19; *Tipke*, StRO I², 217.

⁷⁴¹ Vgl. *Eilers*, Das Steuergeheimnis, 59, 72.

⁷⁴² S. vorheriger Punkt.

⁷⁴³ Vgl. *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 30 AO, Rz. 236; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, Rz. 106 mit Rechtsprechungsnachweisen.

⁷⁴⁴ Dazu unten vierten Teil B.I.1.

Deutschland durch die europäische Zinsrichtlinie⁷⁴⁵ auf internationaler Ebene bereits Erfahrung mit dem automatischen Austausch von Finanzkontendaten hatte, sieht die deutsche Rechtsordnung bis heute keine systematische und automatische Mitteilung von Finanzkontendaten in reinen Inlandsfällen vor⁷⁴⁶. Die deutsche Finanzverwaltung hat im Wesentlichen über drei Wege Zugang zu den Bankdaten der Steuerpflichtigen: (1) Einzelauskunftersuchen durch das Kontenabrufverfahren (§ 93 Abs. 8 AO)⁷⁴⁷, welche in der Regel die vorherige Anforderung solcher Informationen bei dem Steuerpflichtigen voraussetzen (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO); (2) Kontrollmitteilungen i. S. des § 194 Abs. 3 AO im Rahmen von Banken-Außenprüfungen; und (3) Sammelauskunftersuchen (§ 93 Abs. 1a AO)⁷⁴⁸.⁷⁴⁹ Keine dieser drei Möglichkeiten sieht eine regelmäßige Mitteilung von Finanzkontendaten an die Finanzbehörde vor.

Zwar hatte das BVerfG im Zinsurteil anerkannt, dass die damals bestehenden steuerlichen Kontrollmitteilungen (§§ 93 Abs. 1, 194 Abs. 3, 208 Abs. 1 AO) und die

⁷⁴⁵ Dazu oben ersten Teil C.III.

⁷⁴⁶ Vgl. *Seer*, in: FS-BFH, 1717 (1731). *Humm*, Kontrollmitteilungen, 234 f., erklärt, dass es mit der Einführung der Abgeltungssteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (Gesetz v. 14.08.2007, BGBl. I, 1912) ein Zugeständnis des deutschen Gesetzgebers gab, der auf die Einführung weiterer Verifikationsinstrumente verzichtete. Kritisch zum Fehlen einer systematischen Mitteilung von Finanzkontendaten in Deutschland: *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (288 ff.); *Tipke*, in: FS-Offerhaus, 819 (826 f.).

⁷⁴⁷ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 93 AO, Rz. 41, behauptet, dass das Kontenabrufverfahren kompliziert, umständlich und zur Verifikation steuerlicher Verhältnisse wenig effizient sei. Dies sei darauf zurückzuführen, dass es rechtlich als allgemeines Beweismittel idealisiert worden sei, das bei dem Besteuerungsverfahren fallweise anzuwenden sei und infolgedessen das Subsidiaritätsprinzip beachten müsse. Darüber hinaus werden nur Kontostammdaten erlangt. Für diesen Autor trägt diese Ausgestaltung wenig zu einer wirksamen Kontrolle der Besteuerung von Kapitalerträgen bei, auch wenn die Quellenbesteuerung eingeführt wurde.

⁷⁴⁸ Das Sammelauskunftersuchen ist ein finanzbehördliches Ermittlungsinstrument, das bereits von der deutschen Rechtsprechung anerkannt war und 2017 durch dessen Aufnahme in § 93 Abs. 1a AO legalisiert wurde. Es handelt sich um ein an Dritte gerichtetes Auskunftersuchen bezüglich einer der Finanzbehörde noch unbekanntem Anzahl von Sachverhalten über dem Grunde nach bestimmbar, ihr noch nicht bekannte Personen. Voraussetzung dafür ist, dass ein hinreichender Anlass für die Ermittlungen besteht und andere zumutbare Maßnahmen zur Sachverhaltsaufklärung keinen Erfolg versprechen (§ 93 Abs. 1a Satz 2 AO). Es ist mit anderen Worten darauf gerichtet, Informationen über steuerrelevante Vorgänge zu erlangen, die der Finanzbehörde bekannt geworden sind, wobei die Steuerpflichtigen unbekannt sind (vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 93 AO, Rz. 34 ff.).

⁷⁴⁹ Zusätzlich kann der deutsche Fiskus auch gem. § 33 ErbStG Kenntnis von der Existenz von Bankkonten erlangen; diese Norm besagt, dass derjenige, der sich geschäftsmäßig mit der Verwahrung oder Verwaltung fremden Vermögens befasst, die in seinem Gewahrsam befindlichen Vermögensgegenstände und diejenigen gegen ihn gerichteten Forderungen, die beim Tod eines Erblassers zu dessen Vermögen gehörten oder über die dem Erblasser zur Zeit seines Todes die Verfügungsmacht zustand, dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen hat. Diese Vorschrift ist insbesondere für Banken gedacht, die bei Tod des Bankkunden u.a. alle Bankkonten an die deutschen Steuerbehörden melden müssen (zum Überblick darüber vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 234 ff.).

Auskunftspflichten mit den Grundrechten der Banken und der Bankkunden vereinbar und eines der wirksamsten Mittel zur Sachverhaltsaufklärung seien.⁷⁵⁰ Diese Art der Erhebung von Finanzkonteninformationen unterscheidet sich jedoch von den automatischen Meldungen von Informationen dadurch, dass die Daten nicht durch Dritte regelmäßig und automatisch übermittelt werden, sondern ihre Erhebung von einer aktiven Handlung der Finanzverwaltung abhängt. Wenn also einerseits unbestreitbar ist, dass das BVerfG den Kontrollmitteilungen große Bedeutung beimisst, so muss andererseits eingeräumt werden, dass sich das Gericht bei dieser Prüfung nicht unbedingt auf die gängigen Formen der automatischen Datenübermittlung durch Dritte bezieht. Dies gilt auch für die nachfolgenden, hier bereits analysierten Musterurteile. Sowohl das Urteil zum automatischen Kontenabrufverfahren als auch die IZA-Entscheidung betreffen eine Datenerhebung, die direkt und aktiv von der Steuerbehörde in Bezug auf einen bestimmten Steuerpflichtigen durchgeführt wird; dies unterscheidet sich von den spontan oder automatisch erteilten Auskünften mitteilungspflichtiger Dritter aufgrund gesetzlich vorgeschriebener Mitteilungspflichten erheblich, wonach gezielt und im Voraus festlegt wird, welche Daten an die Steuerbehörden weitergegeben werden müssen.

Daher hat sich das BVerfG bisher nicht direkt mit dem Thema der systematischen Mitteilung von Finanzkontendaten befasst, weder aus nationaler noch aus internationaler Sicht. Um die Auswirkungen des globalen Austausches von Finanzkontendaten auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der Steuerpflichtigen besser zu verstehen, ist es notwendig zu analysieren, wie die Spontanauskünfte und die automatischen Auskünfte von dritter Seite an die deutschen Finanzbehörden (sog. Kontrollmitteilungen⁷⁵¹) von der deutschen Rechtslehre

⁷⁵⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (279 ff.).

⁷⁵¹ Den Rechtsbegriff der Kontrollmitteilungen gibt es in Deutschland nicht (vgl. *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 21, und *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21, Rz. 271). *Humm*, Kontrollmitteilungen, 64 f., weist darauf hin, dass die Verwirrung nicht nur terminologischer, sondern auch konzeptueller Natur ist. Er konzeptualisiert die Kontrollmitteilungen (S. 56) als alle „ersuchensunabhängigen, d. h. spontanen oder automatischen Mitteilungen und Anzeigen über möglicherweise steuerrelevante Verhältnisse einer dritten Person, die innerhalb oder zwischen den Finanzbehörden oder von sonstigen Behörden und staatlichen Institutionen, privaten Personen und Stellen sowie ausländischen Stellen an die (deutschen) Finanzbehörden zum Zwecke der Kontrolle der Besteuerung dieser Person übermittelt werden“. Laut diesem Autor gibt es über 200 verschiedene Arten von Kontrollmitteilungen in Deutschland (S. 57). Der Autor stellt auch eine umfassende Typologie der Kontrollmitteilungen vor, in der er zwischen finanzverwaltungsinternen, sonstigen staatsinternen und

betrachtet werden und wie sie sich in die bisher behandelte Rechtsprechung des BVerfG einordnen.

bb. Automatische Kontrollmitteilungen im Steuerrecht und die datenschutzrechtliche Rechtsprechung des BVerfG

Eine unaufmerksame Betrachtung der Rechtsprechung des BVerfG über das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung könnte zu dem Trugschluss führen, dass Kontrollmitteilungen, die nicht in Verbindung zu einer konkreten einzelfallbezogenen Sachverhaltsermittlung stehen, eine anlasslose oder heimliche finanzbehördliche Datenerhebung oder auch eine Vorratsdatenspeicherung darstellen und somit besonders hohen Anforderungen bezüglich der Verhältnismäßigkeitsprüfung unterliegen⁷⁵² oder sogar verfassungswidrig sein könnten⁷⁵³. Dies ist allerdings nicht stichhaltig.⁷⁵⁴

Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Rechtsprechung des BVerfG verlangt, dass die Finanzbehörden mit hinreichenden Kontrollmöglichkeiten zur Gewährleistung der steuerlichen Belastungsgleichheit ausgestattet sind.⁷⁵⁵ Kommt der deutsche Gesetzgeber dieser Pflicht nicht nach, kann dies ein strukturelles Vollzugsdefizit nach sich ziehen, was wiederum zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm führt.⁷⁵⁶

externen Kontrollmitteilungen unterscheidet (S. 57 f.). Die ersten werden innerhalb und zwischen den deutschen Finanzbehörden übermittelt, die zweiten und dritten beziehen sich auf Informationen, die der Finanzbehörde von anderen staatlichen Behörden und Institutionen bzw. von privaten Personen und Stellen übermittelt werden. Diese letzten beiden Arten von Kontrollmitteilungen bilden das, was er „Kontrollmitteilungspflichten“ nennt, d. h., solche, die Privatpersonen sowie private und staatliche Stellen dazu verpflichten, gesetzlich festgelegte Informationen an die Steuerbehörden zu melden, um die ordnungsgemäße Besteuerung in den entsprechenden Bereichen weitgehend flächendeckend abzusichern (S. 59). Diese Klassifizierung umfasst zum Beispiel die Allgemeinen Mitteilungspflichten der staatlichen Behörden und Institutionen (§ 93a AO) und die elektronische Lohnsteuerbescheinigung (§ 41 EStG). In der vorliegenden Arbeit wird der Begriff „Kontrollmitteilungen“ bezogen auf diese Art der Informationsgewinnung verwendet: spontane oder automatische Mitteilungen und Anzeigen staatlicher und privater Stellen oder Personen, die bei Erfüllung bestimmter gesetzlicher Voraussetzungen standardmäßig erteilt werden müssen. Es wird kein spezifisches Regelwerk, sondern nur verfassungsrechtliche Fragen im Hinblick auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ausgewertet, da diese im nationalen Anwendungsbereich dem internationalen Austausch von Finanzkontendaten am nächsten kommen.

⁷⁵² In diesem Sinne, aber nicht ganz eindeutig: *Schurowski*, Der automatische, 344.

⁷⁵³ Vgl. *Hamacher*, in: IStR 2016, 171 (174).

⁷⁵⁴ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 93a AO, Rz. 2.

⁷⁵⁵ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (273); *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rz. 40; s. auch zweiter Teil B.I.2.c.

⁷⁵⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

Das BVerfG verlangt vom deutschen Gesetzgeber, Mechanismen zu schaffen, die es den Steuerbehörden ermöglichen, auf die für eine gleichmäßige Besteuerung notwendigen Daten zuzugreifen.⁷⁵⁷ Der mit den durch die Kontrollmitteilungen gewonnenen Daten verfolgte Zweck ist daher als rechtmäßig anerkannt und nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG geeignet, das Recht auf informationelle Selbstbestimmung einzuschränken.⁷⁵⁸

Außerdem dürfen gesetzlich vorgeschriebene steuerliche Mitteilungspflichten, die abschließend auf bestimmte Fallgruppen begrenzt sind, nicht als anlasslos oder sogar als eine Datenerhebung „ins Blaue hinein“ betrachtet werden.⁷⁵⁹ Allein die Tatsache, dass die Datenübermittlung ersuchensunabhängig ist und nicht in direktem Zusammenhang mit einem konkreten steuerlichen Verwaltungsverfahren steht, verwandelt sie nicht gleich in eine anlasslose Datensammlung. Im Gegenteil, gerade diese Umstände zwingen den Gesetzgeber, die zu erhebenden Daten und den Erhebungs- und Verwendungszweck klar zu definieren.⁷⁶⁰ Mit anderen Worten wird die fehlende Einzelfallbezogenheit durch eine detaillierte Normierung des gesetzlichen Datenzugriffstatbestands kompensiert;⁷⁶¹ die Kontrollmitteilungspflicht ist auf solche Sachverhalte beschränkt, die aufgrund ihrer Relevanz die Erhebung von Daten direkt bei Dritten rechtfertigen.⁷⁶² Sowohl Anlass als auch Zweck der Kontrollmitteilung sind gesetzlich zu normieren.⁷⁶³ Es ist ausreichend, dass die Betroffenen eine klare Vorstellung davon haben, wann und unter welchen Voraussetzungen ihre Daten von Dritten an die Finanzbehörde weitergegeben werden können.⁷⁶⁴ Darüber hinaus sollte nicht vergessen werden, dass die aufgrund der Kontrollmitteilungspflichten gewonnenen Daten mittels des Steuergeheimnisses gegen Zweckentfremdung

⁷⁵⁷ Dazu zweiter Teil B.I.2.c.

⁷⁵⁸ Vgl. *Tipke*, in: FS-Offerhaus, 819 (827, Fn. 20) behauptet, dass das BVerfG aus dem Datenschutzgebot keinerlei Bedenken gegen Kontrollmitteilungen abgeleitet hat.

⁷⁵⁹ Vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 362; *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 61, 64. *Tipke*, in: Vogelsang, Perspektiven, 95 (114) argumentiert zutreffend, dass es mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unvereinbar ist, den finanzbehördlichen Zugriff auf steuerrelevante Informationen von der Notwendigkeit eines Kontrollbedürfnisses in einem konkreten Steuerverfahren abhängig zu machen.

⁷⁶⁰ Vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 383; *Leist*, Verfassungsrechtliche, 162.

⁷⁶¹ Vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 383; *Leist*, Verfassungsrechtliche, 162.

⁷⁶² Vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 383; *Leist*, Verfassungsrechtliche, 162.

⁷⁶³ Vgl. *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 25.

⁷⁶⁴ Vgl. *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 62; ähnlich: *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (277).

geschützt sind (§ 30 AO)⁷⁶⁵. Die vom Grundsatz der Zweckbindung geforderte Festlegung von Anlass, Zweck und Grenzen der Datenerhebung wird somit vollständig erfüllt.

Zwar kann unter diesen Umständen nicht von einer Heimlichkeit der durch die „spontane“ oder „automatische“ Kontrollmitteilung erfolgten Datenerhebung die Rede sein, da sich die Bürger im Klaren darüber sind, dass bestimmte Daten an die Steuerbehörde übermittelt werden. An dieser Stelle sei jedoch daran erinnert, dass es sich bei den Daten, die Gegenstand von Kontrollmitteilungen sind, um dieselben Daten handelt, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde aufgrund seiner gesetzlichen Offenbarungspflichten ohnehin zu übermitteln hat, so dass eine direkte Beschaffung dieser Daten bei Dritten keine Intensivierung des Eingriffs in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung darstellt.⁷⁶⁶ Diese grundsätzliche Verpflichtung zur Bereitstellung von Daten an die Steuerbehörde nimmt die Kontrollmitteilungen auch von derjenigen Rechtsprechung des BVerfG aus, wonach die Verdachtslosigkeit einer informationsbezogenen Maßnahme als ein Faktor gesehen wird, der die Intensität des Grundrechtseingriffs steigert. Das BVerfG wendet diesen Ansatz in Fällen an, in denen der Zweck der Datensammlung in der Verhinderung oder der Verfolgung von Straftaten sowie der Abwehr von Gefahren des Terrorismus besteht und die zu erhebenden Daten grundsätzlich nicht im Besitz des Staates sein sollten.⁷⁶⁷ Diese Voraussetzungen sind im Besteuerungsverfahren jedoch nicht gegeben. Dessen unmittelbares Ziel ist der Vollzug der Steuergesetze und die Konkretisierung der staatlichen Steueransprüche. Die Entdeckung und die Ermittlung von Steuerstraftaten ist lediglich ein Nebenziel des Steuerrechts, sodass die Besteuerungstätigkeit des Staates und die damit verbundene Erfassung von Informationen nicht mit der Strafverfolgung oder Terrorismusbekämpfung gleichzusetzen ist. Das Zahlen von Steuern ist eine Pflicht, die jedem auferlegt wird – die über Kontrollmitteilungen übermittelten Daten sind für die Durchführung der Besteuerung notwendig, so dass ihre Erhebung nicht als verdachtslos bezeichnet werden kann.

⁷⁶⁵ Vgl. *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 66; *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (277).

⁷⁶⁶ Vgl. *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (276). *Tipke*, in: Vogelsang, Perspektiven, 95 (107) betont, dass der Steuerpflichtige kein Recht zur Lüge habe, und ihm stattdessen eine Wahrheitspflicht auferlegt werde.

⁷⁶⁷ Stellvertretend: BVerfG, Urteil v. 14.07.1999 – 1 BvR 2226/94 u.a., BVerfGE 100, 313; Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320; Urteil v. 02.03.2010 – 1 BvR 256/08 u.a., BVerfGE 125, 260.

In diesem Zusammenhang ist es auch wichtig festzuhalten, dass die im Wege der automatischen Mitteilung erfolgende Datenübermittlung nicht mit der sog. präventiven Rasterfahndung⁷⁶⁸ und mit der sog. vorsorglichen und anlasslosen Vorratsdatenspeicherung⁷⁶⁹ zu verwechseln ist, welche zwar in der deutschen Verfassungsordnung nicht verboten sind, aber erhöhten Rechtfertigungsanforderungen in Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unterliegen. Im Unterschied zu diesen beiden Modalitäten der Datenerfassung und -erhebung dienen die Kontrollmitteilungen nicht der „Vorratsspeicherung“ von Daten für eine eventuelle spätere Verwendung⁷⁷⁰. Sie stellen keine umfassende und intensive Erhebung personenbezogener Daten zum Zwecke der Bekämpfung einer Gefahr dar, sondern dienen gezielt der Sicherung der Besteuerung sowie der einzelfallbezogenen Überprüfung der Erfüllung der Offenbarungspflichten durch die Bürger.⁷⁷¹

Daher erfüllen die Kontrollmitteilungen – vorbehaltlich ihrer individuellen inhaltlichen Ausgestaltung – als unverzichtbare Instrumente zur Verwirklichung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung das Gebot der Klarheit- und Bestimmtheit und können nicht als eine

⁷⁶⁸ „Die Rasterfahndung ist eine besondere polizeiliche Fahndungsmethode unter Nutzung der elektronischen Datenverarbeitung. Die Polizeibehörde lässt sich von anderen öffentlichen oder privaten Stellen personenbezogene Daten übermitteln, um einen automatisierten Abgleich (Rasterung) mit anderen Daten vorzunehmen. Durch den Abgleich soll diejenige Schnittmenge von Personen ermittelt werden, auf welche bestimmte, vorab festgelegte und für die weiteren Ermittlungen als bedeutsam angesehene Merkmale zutreffen“ (BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (321)). Das Gericht ist der Ansicht, dass diese Art der Datenerhebung und -verarbeitung nur zulässig ist, wenn eine konkrete Gefahr für hochrangige Rechtsgüter wie den Bestand oder die Sicherheit des Bundes oder eines Landes oder für Leib, Leben oder Freiheit einer Person vorliegt. (BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (Ls. 1)).

⁷⁶⁹ Der Begriff „Vorratsdatenspeicherung“ bezieht sich auf die Verpflichtung des Anbieters der Telekommunikationsdienste, die Telekommunikationsdaten und Kommunikationsvorgänge seiner Kunden zu erfassen und bestimmte Daten auf Vorrat zu speichern. Diese vorsorgliche Speicherung dient in der Regel der Verhütung und Verfolgung schwerer Straftaten, unabhängig vom Vorliegen eines strafrechtlichen Anfangsverdachts oder einer hinreichend konkret absehbaren Gefahrenlage. Die Vorratsdatenspeicherung, obwohl nicht grundsätzlich mit dem Grundgesetz unvereinbar, unterliegt erhöhten Rechtfertigungsanforderungen im Hinblick auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Für das Gericht ist diese Form der Datenspeicherung mit dem Grundgesetz vereinbar, sofern sie hochrangigen Gemeinwohlbelangen dient und von hinreichend anspruchsvollen und normenklaren Regelungen zur Datensicherheit, zur Begrenzung der Datenverwendung, zur Transparenz und zum Rechtsschutz begleitet wird (vgl. BVerfG, Urteil v. 02.03.2010 – 1 BvR 256/08 u.a., BVerfGE 125, 260 (Ls. 2, 319 ff.)).

⁷⁷⁰ Vgl. Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 63.

⁷⁷¹ Ebd., Rz. 66.

anlasslose, heimliche Datensammlung oder eine Vorratsdatenspeicherung betrachtet werden; insofern begegnen sie daher keinen verfassungsrechtlichen Bedenken⁷⁷².

cc. Der Aufstieg des Verifikationsprinzips und der Bedeutungsverlust des Grundsatzes der Subsidiarität im Besteuerungsverfahren

Im Urteil zum automatischen Kontenabrufverfahren hat das BVerfG bei der Anerkennung der Verfassungsmäßigkeit des automatisierten Abrufs von Kontostammdaten durch die deutschen Finanzbehörden nachdrücklich auf den steuerverfahrensrechtlichen Grundsatz der Erforderlichkeit verwiesen. Das Gericht hat in diesem speziellen Fall festgestellt, dass dieser Grundsatz die Anforderungen an die Bestimmtheit der betreffenden informationsbezogenen Maßnahme und die Angemessenheit des Eingriffs in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung verschärft.⁷⁷³ Aufgrund des Fehlens einer systemischen Überwachung von Finanzkontendaten in Deutschland könnte in Frage gestellt werden, ob die Einführung von automatischen Kontrollmitteilungen, insbesondere zur Erhebung von Bankdaten, bei denen keine anlassbezogene Einzelfallbetrachtung erfolgt, einen ungerechtfertigten Eingriff in das Grundrecht auf Selbstbestimmung darstellt oder zumindest als Eingriff gesteigerter Intensität betrachtet werden könnte.

Die Erforderlichkeit ist ein klassischer Grundsatz im deutschen Steuerverfahrensrecht, welcher die Ermittlungstätigkeit der Finanzbehörde bei der Beweiserhebung im Einzelfall regelt, und nach welchem Auskünfte und andere Beweismittel nur eingeholt werden dürfen, wenn nach allgemeiner Erfahrung der Finanzbehörde ein Kontrollbedürfnis besteht.⁷⁷⁴ Eng mit diesem Grundsatz verbunden ist das Subsidiaritätsprinzip, auch als „Beweismittel-Abstufung“ bezeichnet⁷⁷⁵, nach welchem Auskünfte von Dritten nur eingeholt werden dürfen, wenn die Sachverhaltsaufklärung bei den Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO).⁷⁷⁶ Dieses Prinzip

⁷⁷²Vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 383; *Leist*, Verfassungsrechtliche, 162; *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 66.

⁷⁷³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (191 ff.).

⁷⁷⁴ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 93 AO, Rz. 15. Dieses Prinzip findet seine Grundlage unter anderem in § 92 Satz 2 AO, § 93 Abs. 1 Satz 1 AO.

⁷⁷⁵ *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21, Rz. 194.

⁷⁷⁶ Vgl. *Drüen*, in: DStJG 31 (2008), 167, 175 f.; *Humm*, Kontrollmitteilungen, 123; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21, Rz. 194; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 93 AO, Rz. 21. Kritisch dazu: *Tipke*, in: FS-Offerhaus,

geht von der Prämisse aus, dass Dritte in der Regel nicht in das Besteuerungsverfahren hineingezogen werden sollen⁷⁷⁷, und dient der Wahrung des Steuergeheimnisses, indem es verhindert, dass Dritte unnötigen Zugriff auf Daten der Steuerpflichtigen erhalten.⁷⁷⁸ Es handelt sich um eine Ausprägung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung im Ermittlungsverfahren.⁷⁷⁹ Falls das direkte Informationsersuchen bei den Steuerpflichtigen jedoch den Ermittlungszweck gefährden würde, muss die Subsidiaritätsregel nicht eingehalten werden und die Finanzbehörde kann Informationen direkt von Dritten anfordern.⁷⁸⁰ Zusammenfassend bilden die Erforderlichkeits- und Subsidiaritätsprinzipien ein Binom, das auf einfachgesetzlicher Ebene dafür sorgen soll, dass das Selbstbestimmungsrecht im steuerlichen einzelfallbezogenen Ermittlungsverfahren so wenig wie möglich eingeschränkt wird.

Die Wechselwirkung zwischen diesen beiden Prinzipien erstreckt sich nicht auf die Kontrollmitteilungen. Im Hinblick auf das Subsidiaritätsprinzip sollte klargestellt werden, dass sein Zweck darin besteht, die im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens zur Aufklärung eines konkreten Steuerrechtsverhältnisses an Steuerpflichtige und an Dritte (§§ 93 ff. AO) gerichteten finanzbehördlichen Auskunftersuchen zu regeln. Die Anwendbarkeit dieses Grundsatzes hängt also vom Vorliegen einer einzelfallbezogenen Sachverhaltsermittlung ab, bei der ein bestimmter Sachverhalt mit einem bekannten Steuerpflichtigen festgestellt wird. Folglich findet er im Fall einer Ermittlung gegen unbekannte Steuerpflichtige keine Anwendung.⁷⁸¹ Die Kontrollmitteilungen zielen nicht darauf ab, einen konkreten Steuerfall zu ermitteln; vielmehr sollen Daten gewonnen werden, mithilfe derer die Steuerbehörde die Richtigkeit der von den Steuerpflichtigen

819 (825), indem er feststellt, dass der Steuerpflichtige zwar grundsätzlich nicht von der Beweisaufnahme im Besteuerungsverfahren ausgeschlossen werden sollte, die Anordnung der Beweiseinholung bei Dritten allerdings im Ermessen der Finanzbehörde liegen sollte.

⁷⁷⁷ Vgl. BT. Drucks VII/1982 (133).

⁷⁷⁸ Vgl. *Drüen*, in: DStJG 31 (2008), 167 (175 f.); *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 93 AO, Rz. 17; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rz. 24.

⁷⁷⁹ Vgl. *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 79.

⁷⁸⁰ AEO zu 93 Nr. 1.2.6 und 1.2.7.

⁷⁸¹ Vgl. BFH, Urteil v. 27.10.1981 – VII R 2/80, BeckRS 1981, 22005914; BFH, Urteil vom 04.10. 2006 – VIII R 53/04, NJW 2007, 2281; *Humm*, Kontrollmitteilungen, 126; *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO, Rz. 81, 84; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 93 AO, Rz. 21. Siehe auch: AEO (31.01.2019) zu § 93, Nr. 1.2.2.

gemachten Angaben wirksam kontrollieren⁷⁸² sowie Kenntnis von unbekanntem Steuerfällen erlangen kann⁷⁸³. Die Kontrollmitteilungen unterliegen daher nicht dem Grundsatz der Subsidiarität.⁷⁸⁴

Die Kontrollmitteilungen sind die Gegenseite zu den in § 93 AO verankerten Mitwirkungspflichten, da sie eben als Instrument zur Kontrolle der Erfüllung solcher Pflichten dienen.⁷⁸⁵ Ihr Einsatz hat mit der Modernisierung und Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens stark an Dynamik gewonnen und findet seine Grundlage in dem vom BVerfG anerkannten Verifikationsprinzip.⁷⁸⁶ Der herkömmliche Untersuchungsgrundsatz⁷⁸⁷ hat sich in ein Verifikationsprinzip umgewandelt⁷⁸⁸, sodass eine „Verlagerung der Überprüfung des Steuersachverhalts auf eine Nachprüfung stattgefunden hat“⁷⁸⁹; in diesem Zuge ist die Steuerbehörde von einem „hoheitlichen Ausführenden“ der Steuerfestsetzung zu deren „hoheitlichem Prüfer“ geworden⁷⁹⁰.

In diesem Kontext, in dem die Kontrollmitteilungen die Funktion haben, den Steuerbehörden die Durchführung der Besteuerung zu ermöglichen, wird die Erforderlichkeit vom Gesetzgeber auf der abstrakten Ebene im Voraus abgewogen.⁷⁹¹ Folge ist eine Reduzierung im Ermessensspielraum der Finanzbehörde. Dies ist einerseits zu begrüßen, weil es das Ideal gleichmäßiger Besteuerung aller Bürger (Art. 3 Abs. 1 GG) und des Legalitätsprinzips stärkt, die verlangen, dass das Steuerrecht wirksam und gleichmäßig auf alle angewendet wird; andererseits, weil das hier bereits erschöpfend behandelte

⁷⁸² Wie von *Tipke* gelehrt, in: *Vogelsang*, Perspektiven, 95 (108), ergibt sich die Notwendigkeit der Überprüfung der von den Steuerpflichtigen mitgeteilten Informationen aus der Rechtsstaatlichkeit, weil es „ohne Kontrollen [...] auch in einem Rechtsstaat gewiss keine gleichmäßige Besteuerung [gebe]“. Im gleichen Sinne argumentiert *Seer*, in: FR 1997, 553 (558), und in FS-Kirchhof, 1765, § 163, Rz. 14, dass das Fehlen von Kontrollmöglichkeiten die verfassungsmäßige Ordnung untergraben und das Steuerschuldverhältnis zum Nachteil des Gemeinwesens zu einer bloßen „Spende“ machen würde.

⁷⁸³ Vgl. *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (275); *Humm*, Kontrollmitteilungen, 50 ff.; *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 21.

⁷⁸⁴ Vgl. *Tipke*, in: FS-Offerhaus, 819 (852 f.); *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (274); *Humm*, Kontrollmitteilungen, 126; *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 57.

⁷⁸⁵ Vgl. *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (274). Zutreffend: *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 65.

⁷⁸⁶ Dazu oben zweiter Teil B.I.2.c.

⁷⁸⁷ § 88 Abs. 1 Satz 1 AO.

⁷⁸⁸ Vgl. *Seer*, in: FS-Kirchhof, 1765, § 163, Rz. 10; *ders.*, in: FS-BFH, 1717 (1722 ff.).

⁷⁸⁹ *Maier*, in: JZ 2017, 614 (615).

⁷⁹⁰ *Seer*, in: StbJb 2016/2017, 539 (541): „Denn in diesem Bereich sagt nicht mehr die Behörde, was rechtens ist, sondern umgekehrt zunächst der Bürger der Behörde, die ihn aber bei dieser Selbstregulierung hoheitlich kontrolliert“.

⁷⁹¹ Vgl. *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (274); *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 64.

Gebot der Bestimmtheit gesetzlicher Normen gefördert wird. Vor diesem Hintergrund ist der dem Subsidiaritätsprinzip entspringende Gedanke, dass Auskünfte immer zuerst beim Steuerpflichtigen eingeholt werden müssen und er deshalb Vorrang vor der Einholung von Daten durch die Auferlegung von Kontrollmitteilungspflichten hätte, nicht als verfassungsrechtlich zwingend anzusehen.⁷⁹² Es kann auch nicht behauptet werden, dass diese Art von Datensammlung dem Steuerpflichtigen Nachteile bringen würde, da es sich um Daten handelt, die er der Steuerbehörde in jedem Fall zur Verfügung stellen müsste. Wie *Schuster* zu Recht anmerkt, erzeugen die Kontrollmitteilungen in Wirklichkeit nicht einmal eine tatsächliche Belastung, sondern erleichtern in der Tat das Leben der Steuerehrlichen bei der Erfüllung ihrer Erklärungs-pflichten.⁷⁹³ Die Verdrängung des Subsidiaritätsprinzips durch das Verifikationsprinzip führt daher nicht zu einer ungerechtfertigten Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung und folglich auch nicht zu einer Verfassungswidrigkeit.⁷⁹⁴ Mit anderen Worten wird der Informationseingriff durch die Verlagerung der Erforderlichkeitsprüfung auf die abstrakt-gesetzliche Ebene nicht unzumutbar und damit nicht unverhältnismäßig.⁷⁹⁵

dd. Benachrichtigung der von der automatischen Kontrollmitteilung betroffenen Person

Ob die Mitteilungspflichten Dritter im Rahmen des Besteuerungsverfahrens mit einer Benachrichtigung der Betroffenen verknüpft sein sollen, sei es im Voraus oder zeitgleich oder sogar nachträglich, ist eine offene Debatte.⁷⁹⁶ Der entscheidende Punkt ist, ob die Unterrichtung des Betroffenen in solchen Fällen notwendig ist, damit er seinen in Art. 19 Abs. 4 GG vorgesehenen Anspruch auf effektiven Rechtsschutz ausüben kann; diese Möglichkeit ist, wie gesehen, grundsätzlich eine Bedingung für die Beschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung. Obwohl sich das BVerfG nicht

⁷⁹² Vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 387, behauptet, dass „aus verfassungsrechtlicher Perspektive [...] eine generelle Subsidiarität der Inanspruchnahme Dritter durch die Auferlegung von Kontrollmitteilungen gegenüber anderen Mitteln der Sachverhaltserklärung nicht geboten [sei]“. *Drüen*, in: DStJG 31 (2008), 167 (175 ff.), erklärt wiederum, dass die Subsidiaritätsklausel nicht mal ein Grundprinzip des Steuervollzuges sei.

⁷⁹³ Vgl. *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 58.

⁷⁹⁴ Vgl. *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (277); *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 65.

⁷⁹⁵ Vgl. *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO, Rz. 65 f.

⁷⁹⁶ Vgl. *Humm*, Kontrollmitteilungen, 374.

direkt mit der Thematik der Unterrichtungspflicht der mitteilenden Stelle befasst hat, scheint seine Rechtsprechung darauf hinzudeuten, dass eine aktive Benachrichtigung der Betroffenen in solchen Fällen entbehrlich ist.

Wie bereits ausgeführt, wies das Gericht in der IZA-Entscheidung nachdrücklich darauf hin, dass der Auskunftsanspruch des Einzelnen gegen die Finanzbehörde unerlässlich sei, damit der Steuerpflichtige die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG in Anspruch nehmen und sich somit gegen eventuelle Verstöße gegen sein Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung wehren könne. Auf dieser Grundlage verlangte das BVerfG, dass der Gesetzgeber dem Bürger eine hinreichende Chance der Kenntnisnahme über die ihn betreffende Datenerhebung und -verarbeitung gewährleistete.⁷⁹⁷ Das bedeutet allerdings nicht, dass dem Einzelnen ein Anspruch auf eine bestimmte Art der Informationserlangung gewährt wird.⁷⁹⁸ Zwar bestätigte das Gericht seine Rechtsprechung, dass eine aktive Benachrichtigung des Betroffenen bei heimlichen Datenerhebungen grundrechtlich geboten sein könne, wenn es sich um einen Grundrechtseingriff von erheblichem Gewicht handle und andere Kenntnismöglichkeiten den Interessen des Betroffenen nicht hinreichend Rechnung tragen. Es wurde jedoch implizit anerkannt, dass die Erhebung von öffentlichen Informationen zur Durchführung der Besteuerung keinen heimlichen Vorgang darstellte. Dies ergab sich aus der einfachen Tatsache, dass das Gericht dem Gesetzgeber nicht die Aufgabe auferlegt hat, eine Benachrichtigungspflicht zu schaffen, sondern nur ein Informationsrecht.

Das BVerfG stellte nur fest, dass eine Datenerhebung, die ohne Mitwirkung des Betroffenen erfolgt und deren Speicherungszweck nicht von dem Erhebungszweck gelöst wird, dem Betroffenen die Absehbarkeit der informationsbezogenen Maßnahme erschwert oder diese verhindert. Da in solchen Fällen keine Form der Benachrichtigung des Betroffenen oder eine andere rechtlich gesicherte Möglichkeit der Kenntnisnahme vorgesehen wurde, stellte das Gericht fest, dass die Einhaltung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung nur durch die Einführung eines von eigener Initiative des Betroffenen abhängenden Informationsrechts gewährleistet werden konnte. Aus

⁷⁹⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (363).

⁷⁹⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (363).

dieser Begründung lässt sich ableiten, dass das Gericht ein Vorgehen grundsätzlich für zulässig hält, bei dem die Steuerbehörde Daten direkt bei Dritten erhebt, um sie in zukünftigen Verfahren zu verwenden, ohne den Steuerpflichtigen daran zu beteiligen oder vorher, zeitgleich oder nachträglich darüber zu informieren; dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass dem Betroffenen ein umfassender Zugang zu den erhobenen Daten gewährt wird, damit er sich gegen mögliche Missbräuche wehren kann. Das Gericht hat zu keinem Zeitpunkt ausgeführt, dass es ein verfassungsrechtliches Gebot einer Benachrichtigung des Betroffenen durch die Steuerbehörde gebe; was das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung in derartigen Fällen verlangt, ist nur die Schaffung eines Rechts des Betroffenen auf Information.

Obwohl die im IZA-Erlass vorgesehene Form der Datenerfassung nicht mit dem Datenerfassungsmechanismus identisch ist, der den automatischen Kontrollmitteilungen zugrunde liegt – im ersten Fall sind die zu erhebenden Daten mittels einer Prognoseentscheidung ermittelt und von der Steuerbehörde aktiv aus öffentlichen Quellen erhoben werden, während im zweiten Fall die zu erhebenden Daten im Gesetz detailliert festgelegt und werden von Dritten ohne Aufforderung durch die Steuerbehörde weitergegeben –, sind die Ausführungen der IZA-Entscheidung direkt auf die automatischen Kontrollmitteilungen übertragbar. Wie hier bereits dargelegt, sind die Kontrollmitteilungen nicht als heimliche Datenerhebungen anzusehen, so dass die verfassungsrechtlich gebotene Notwendigkeit einer aktiven Benachrichtigung des Steuerpflichtigen auch hier grundsätzlich nicht greift. Darüber hinaus sind die Daten und der Zweck ihrer Erhebung klar definiert; letztere bezieht sich auf Informationen, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Erklärungspflichten gegenüber den Steuerbehörden ohnehin abgeben muss, so dass die Datenerhebung mittels Kontrollmitteilungen für den Betroffenen absehbar ist, auch wenn sie eventuell nicht sofort wahrgenommen wird. Vor diesem Hintergrund ist ein umfassendes Informationsrecht mehr als genügend, um dem Betroffenen einen effektiven Rechtsschutz zu sichern, der es ihm erlaubt, sich gegen Verstöße gegen sein Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu wehren. Natürlich hindert den Gesetzgeber nichts daran, Kontrollmitteilungen an entsprechende Unterrichtungspflichten der mitteilenden Stelle zu knüpfen, um die Transparenz der Finanzverwaltung und die Akzeptanz des Steuerrechts zu erhöhen – derartige

Unterrichtungspflichten sollten jedoch keine verfassungsrechtliche Voraussetzung für die Einführung von Kontrollmitteilungen sein.⁷⁹⁹

5. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und die Datenübermittlung ins Ausland

Die Übermittlung von Steuerdaten ins Ausland besteht aus einer Verwaltungstätigkeit der deutschen Steuerbehörde mit rechtlichen Konsequenzen im Ausland, was aufgrund etwaiger Unterschiede zwischen den Datenschutzniveaus der beteiligten Staaten zu Verstößen gegen das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung führen kann. Mit der Übermittlung der Daten ins Ausland verlassen die Daten den Zuständigkeitsbereich des deutschen Staates und es besteht die Gefahr, dass sie für andere Zwecke als das der Übermittlung zugrunde liegende Anliegen verwendet werden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, inwieweit die Grundrechte die deutsche öffentliche Gewalt im Ausland binden und wer sich auf diese Rechte berufen kann, sowie, welche Mindestanforderungen das BVerfG an die Übermittlung von Daten ins Ausland stellt.

a. Die Geltung der deutschen Grundrechte im Ausland und die Jedermannsrechte

Das BVerfG lässt keinen Zweifel daran, dass deutsche Grundrechte auch im Ausland gelten und das Handeln des deutschen Staates auch außerhalb seines Staatsgebietes leiten sollen. Bereits 1957 hat das Gericht auf der Grundlage von Art. 1 Abs. 3 GG entschieden, dass die Grundrechte die deutsche öffentliche Gewalt auch insofern binden, als dass die Wirkungen ihrer Betätigung im Ausland eintreten.⁸⁰⁰ Speziell im Hinblick auf die Übermittlung von Daten durch deutsche Behörden an andere Länder stellte das Gericht ebenfalls abschließend fest, dass die deutsche Staatsgewalt auch bei der Entscheidung über eine Übermittlung von personenbezogenen Daten ins Ausland im Ausgangspunkt an die Grundrechte gebunden bleibt (Art. 1 Abs. 3 GG).⁸⁰¹ Zuletzt war das Gericht sogar noch deutlicher und hat aus der Annahme, dass Art. 1 Abs. 3 GG den Anwendungsbereich der Grundrechte nicht auf das deutsche Staatsgebiet beschränke, gefolgert, dass der Anspruch des Grundgesetzes an einen umfassenden, den Menschen

⁷⁹⁹ In diesem Sinne: *Humm*, Kontrollmitteilungen, 375.

⁸⁰⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 21.03.1957 – 1 BvR 65/54, BVerfGE 6, 290 (295); *Hendricks*, Internationale, 105.

⁸⁰¹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (342).

in den Mittelpunkt stellenden Grundrechtsschutz vielmehr dafür spreche, dass die Grundrechte immer dann schützen sollen, wenn der deutsche Staat handle und damit potentiell Schutzbedarf auslösen könne – unabhängig davon, an welchem Ort und wem gegenüber die Handlung erfolgt.⁸⁰² Folglich muss die deutsche staatliche Gewalt die Grundrechte beachten, unabhängig davon, wo sie ausgeübt wird und ob ihre Wirkungen auf deutschem Gebiet oder im Ausland eintreten.⁸⁰³

Es ist zu betonen, dass das Gericht für die Anwendbarkeit der Grundrechte nicht verlangt, dass die von einer Maßnahme der deutschen öffentlichen Gewalt im Ausland betroffene Person irgendeine rechtliche Beziehung zu Deutschland hat, also ein deutscher Staatsangehöriger oder ein in Deutschland ansässiger Ausländer ist oder sich auch nur zu irgendeinem Zeitpunkt auf deutschem Staatsgebiet aufgehalten hat.⁸⁰⁴ Dies gilt zumindest für diejenigen Grundrechte, die von der Rechtslehre als „Jedermannsrechte“ bezeichnet werden, also jene Grundrechte, die allen Menschen zustehen; hiervon abzugrenzen sind sog. „Deutschenrechte“, die grundsätzlich den Deutschen i.S.d. Art. 116 GG vorbehalten sind.⁸⁰⁵ Diese Jedermannsrechte erlauben auch Ausländern, die noch nie einen Fuß nach Deutschland gesetzt haben, sich gegen im Ausland vorgenommene Handlungen des deutschen Staates zu wehren. Die in Art. 2 Abs. 1 GG vorgesehenen Rechte, darunter das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, gelten als Jedermannsrechte und erstrecken sich somit auf Ausländer.⁸⁰⁶

Insbesondere im Hinblick auf die Umsetzung des CRS-MCAA in Deutschland bedeutet dies, dass sich Ausländer, auch wenn sie sich noch nie in Deutschland aufgehalten haben, allein aufgrund der Unterhaltung eines Bankkontos bei einem Finanzinstitut mit Sitz im Inland auf das in Art. 2 Abs. 1 GG verankerte Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung berufen können. Es sei daran erinnert, dass sich Deutschland im Rahmen des globalen Austauschs von Finanzkontendaten verpflichtet,

⁸⁰² Vgl. BVerfG, Urteil v. 19.05.2020 – 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152 (216).

⁸⁰³ Vgl. *Eilers*, Das Steuergeheimnis, 60; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 242 und 244.

⁸⁰⁴ Vgl. BVerfG, Urteil v. 14.07.1999 – 1 BvR 2226/94 u.a., BVerfGE 100, 313 (363 f.); BVerfG, Urteil v. 19.05.2020 – 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152 (215 f.); *Schurowski*, Der automatische, 288 m.W.N.

⁸⁰⁵ Vgl. *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 167 ff.; *Sachs*, in: Sachs, Vorbemerkungen zu Abschnitt I GG, Rz. 71 ff.

⁸⁰⁶ Vgl. *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 174 m.w.N.; *Sachs*, in: Sachs, Vorbemerkungen zu Abschnitt I GG, Rz. 71 ff.; *Schurowski*, Der automatische, 288 m.W.N.

Bankinformationen von Personen, die in den anderen teilnehmenden Ländern steuerlich ansässig sind, ins Ausland zu übermitteln, so dass davon auszugehen ist, dass hiervon vor allem, wenn auch nicht ausschließlich, nicht in Deutschland ansässige Ausländer, die Bankkonten im Inland besitzen, betroffen sein werden. Daher sind sich in Deutschland die Rechtsprechung des BVerfG und die Rechtslehre einig, dass nach dem CRS-MCAA nicht nur deutsche Staatsbürger, sondern auch Ausländer Anspruch auf den vom deutschen Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung garantierten Schutz haben.

b. Anforderungen des BVerfG an die Datenübermittlung in ein Drittland

Obwohl das BVerfG der Auffassung ist, dass die Grundrechtsbindung der deutschen staatlichen Gewalt geographisch umfassend ist, erkennt das Gericht auch an, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten Kompromisse einzugehen und „eine Minderung des Grundrechtsstandards in Kauf zu nehmen“ seien.⁸⁰⁷ Das Gericht ist der Ansicht, dass die Intensität der Grundrechtsbindung von der Wechselwirkung des Verfassungsrechts mit dem nach Art. 25 GG zu berücksichtigen Völkerrecht abhängt⁸⁰⁸, so dass sich der Schutz der einzelnen Grundrechte im Inland und Ausland unterscheiden dürfe.⁸⁰⁹

Auf dieser Grundlage erlaubt das Gericht der deutschen öffentlichen Gewalt die internationale Übermittlung von Daten, selbst wenn ein Unterschied zwischen dem Datenschutzniveau Deutschlands und dem des Empfängerstaates besteht. In zwei aktuellen Fällen, in denen es u. a. um die Verfassungsmäßigkeit der Übermittlung von durch deutsche Sicherheitsbehörden (Bundeskriminalamt – BKA) und Bundesnachrichtendienst – BND) erlangten Daten an öffentliche Stellen anderer Staaten ging, hat das BVerfG die Voraussetzungen hierfür festgelegt.⁸¹⁰ Obwohl es sich nicht speziell um den automatischen Austausch von Steuerinformationen handelt, haben diese Entscheidungen bestimmte Richtlinien zum Thema des internationalen Datenaustauschs gefestigt, an denen das BVerfG sich nunmehr orientiert.

⁸⁰⁷ BVerfG, Urteil v. 10.01.1995 – 1 BvF 1/90 u.a., BVerfGE 92, 26 (42); vgl. auch: *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 244.

⁸⁰⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 14.07.1999 – 1 BvR 2226/94 u.a., BVerfGE 100, 313 (363 f.).

⁸⁰⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 19.05.2020 – 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152 (Ls. 1).

⁸¹⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220; Urteil v. 19.05.2020 – 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152.

Das Gericht erkennt an, dass mit der Übermittlung von Daten ins Ausland das Grundgesetz nicht mehr anwendbar sei und der Datenschutz fortan durch das Recht des Empfängerstaates geregelt werde, was die Weitergabe von Daten an andere Länder an sich jedoch nicht verhindere.⁸¹¹ Das GG binde die Bundesrepublik Deutschland mit der Präambel, Art. 1 Abs. 2, Art. 9 Abs. 2, Art. 16 Abs. 2, Art. 23 bis Art. 26 und Art. 59 Abs. 2 GG in die internationale Gemeinschaft ein und habe die deutsche öffentliche Gewalt programmatisch auf internationale Zusammenarbeit ausgerichtet.⁸¹² Während der deutsche Staat einerseits Menschenrechtsverletzungen nicht dulden könne, müsse er andererseits die Eigenständigkeit und die Verschiedenartigkeit der Rechtsordnungen anderer Staaten achten.⁸¹³ In diesem Zusammenhang verlangt das Gericht für die Übermittlung von Daten ins Ausland nicht, dass eine Gleichwertigkeit zwischen dem von der deutschen Verfassungsordnung und dem vom ausländischen Staat garantierten Datenschutzstandard besteht, d. h. es ist nicht zwingend erforderlich, dass die Vorschriften beider Länder identisch sind oder genau das gleiche Schutzniveau garantieren.⁸¹⁴ Das Gericht verlangt vielmehr lediglich, dass die menschenrechtlichen Garantien des Schutzes personenbezogener Daten nicht unterlaufen werden und dass ein hinreichender rechtsstaatlicher Umgang mit den Daten im Empfängerstaat zu erwarten ist.⁸¹⁵ Die Daten dürfen deshalb weder zu politischer Verfolgung noch zu unmenschlicher oder erniedrigender Bestrafung oder Behandlung verwendet werden.⁸¹⁶ Keinesfalls darf der deutsche Staat seine Hand zu Verletzungen der Menschenwürde reichen.⁸¹⁷ Dies bedeutet jedoch nicht, dass im Empfängerstaat institutionelle und verfahrensrechtliche Vorkehrungen wie in Deutschland existieren

⁸¹¹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (341).

⁸¹² Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (341); Urteil v. 19.05.2020 – 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152 (279).

⁸¹³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (343).

⁸¹⁴ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (344); Urteil v. 19.05.2020 – 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152 (274).

⁸¹⁵ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (344).

⁸¹⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (345); Urteil v. 19.05.2020 – 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152 (275).

⁸¹⁷ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (345); Urteil v. 19.05.2020 – 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152 (Rz. 328).

müssen, sondern dass ein angemessenes materielles datenschutzrechtliches Niveau für den Umgang mit den übermittelten Daten gewährleistet wird.⁸¹⁸

Die Vergewisserung über die Existenz des geforderten Schutzniveaus im Empfängerstaat kann sowohl im Einzelfall als auch flächendeckend durch den Gesetzgeber durchgeführt werden.⁸¹⁹ Ausschlaggebend sind hierbei die innerstaatlichen Rechtsvorschriften und die internationalen Verpflichtungen des Empfängerstaates sowie ihre Umsetzung in der täglichen Anwendungspraxis.⁸²⁰ Sollte das geforderte Mindestschutzniveau in einem Empfängerstaat nicht gegeben sein, kann Deutschland seinen Schutzverpflichtungen auch durch die Einholung völkerrechtlich verbindlicher Zusagen nachkommen, die etwaige Schutzdefizite im Empfängerstaat ausgleichen können.⁸²¹

Die Übermittlung von Daten ins Ausland durch den deutschen Staat setzt daher nicht voraus, dass die Daten im Empfängerstaat einen gleichwertigen Schutz genießen; ausreichend ist ein angemessener Schutz, der menschenrechtliche Mindeststandards gewährleistet.⁸²² Werden diese Mindeststandards allerdings nicht eingehalten, ist die Übermittlung von Daten verfassungsrechtlich verboten.

6. Zusammenfassung

Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung ist im GG nicht ausdrücklich vorgesehen und wurde vor fast 40 Jahren vom BVerfG in seiner Rechtsprechung entwickelt, indem es aus einer gemeinsamen Auslegung von Art. 2 Abs. 1 GG (Allgemeines Persönlichkeitsrecht) mit Art. 1 Abs. 1 GG (Grundsatz der Menschenwürde) abgeleitet wurde. Es handelt sich um ein Grundrecht, das angesichts der technischen Entwicklung eine wichtige Rolle in der deutschen Rechtsordnung und in der Rechtsprechung des BVerfG einnimmt. Seine Aufgabe ist es, die freie Entfaltung der Persönlichkeit des Einzelnen zu schützen, und sein ziemlich ausgedehnter Schutzbereich

⁸¹⁸ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (344); Urteil v. 19.05.2020 – 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152 (274).

⁸¹⁹ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (345).

⁸²⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 20.04.2016 – 1 BvR 966/09 u.a., BVerfGE 141, 220 (345).

⁸²¹ Vgl. Schantz, in: Simitis/Hornung/Spiecker, Art. 49 DS-GVO, Rz. 38.

⁸²² Vgl. Lejeune, in: CR 11 (2020), 716 (719).

umfasst alle Formen der Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe von personenbezogenen Daten.

Trotz des engen Zusammenhangs mit den Persönlichkeitsrechten und der Menschenwürde vertreten das BVerfG und die Rechtslehre auf Grundlage des Art. 19 Abs. 3 GG die Auffassung, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung auch juristische Personen schützt, soweit es mit deren Tätigkeit vereinbar ist. Seine Rechtsgrundlage liegt in diesem Fall in der gemeinsamen Auslegung von Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 12 und Art. 14 GG, weshalb behauptet werden kann, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung im Fall der juristischen Personen eine Ausprägung ihrer Berufs- und Eigentumsfreiheit ist. Dieses Recht wird einfachgesetzlich mittels der Handels-, Betriebs-, Berufs- und Geschäftsgeheimnisse verwirklicht.

Der Begriff der personenbezogenen Daten umfasst jegliche Informationen, die sich auf persönliche oder sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbarer Person beziehen. Der Begriff wird vom BVerfG weit ausgelegt, da es heutzutage aufgrund der modernen Datenverarbeitungssysteme keine „belanglosen“ Daten mehr gibt. Die Gefahren der Verletzung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung ergeben sich nicht nur aus der Art der erhobenen Daten, sondern aus ihren Verknüpfungs- und Verwendungsmöglichkeiten. In diesem Kontext sind auch Daten, die nicht ausschließlich persönlicher Natur sind, wie z. B. wirtschaftliche Daten, geschützt. Dazu gehören auch Bankinformationen, die zweifelsfrei Schutzobjekt des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung sind, sowohl für natürliche als auch für juristische Personen. Dennoch sieht das BVerfG das Bankgeheimnis nicht als Grundrecht an.

Eingriffe in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung sind zulässig, um überwiegenden Allgemeininteressen zu entsprechen. Zu diesem Zweck verlangt das BVerfG, dass ein Eingriff durch ein formelles Gesetz geregelt wird und dass ein solches Gesetz das Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit und das Verhältnismäßigkeitsprinzip einhält. Darüber hinaus ist es erforderlich, dass der Eingriff von organisatorischen und verfahrensrechtlichen Schutzvorkehrungen flankiert wird, um dem Einzelnen die Möglichkeit zu geben, sich gegen etwaige Rechtsverletzungen zu wehren.

Die Prinzipien der Normenbestimmtheit und Normenklarheit dienen dazu, staatliches Handeln zu begrenzen und es gleichzeitig dem Einzelnen zu ermöglichen, den staatlichen Informationszugriff zu antizipieren und sich darauf vorzubereiten. Zu diesem Zweck muss das Ermächtigungsgesetz den Anlass, den Zweck und die Grenzen des Informationseingriffs klar und präzise festlegen (Zweckfestlegung und -bindung der Datenerhebung). Sämtliche Verwendungsmöglichkeiten müssen im Voraus definiert werden, um die Gefahr der Zweckentfremdung zu vermeiden. Die weitere Nutzung und Übermittlung der Informationen (Zweckänderung) ist nur zulässig, wenn dies ausdrücklich gesetzlich vorgesehen ist. Zuletzt ist die Sammlung von personenbezogenen Daten auf Vorrat zu unbestimmten oder noch nicht bestimmbareren Zwecken verfassungsrechtlich strikt verboten.

Außerdem muss das Ermächtigungsgesetz verhältnismäßig sein, d. h. es muss einem legitimen Zweck dienen und zur Erreichung dieses Zwecks geeignet, erforderlich und angemessen sein. Hinsichtlich der bei der Angemessenheitsabwägung zu berücksichtigenden Umstände ist die Rechtsprechung des BVerfG sehr umfangreich. Für die Zwecke dieser Arbeit sind zwei Punkte hervorzuheben. Einerseits erkennt das Gericht an, dass, wenn die gesetzliche Ermächtigung den Zweck der Datenerhebung eindeutig festlegt und die zu erfassenden Daten im Detail auflistet, die Beeinträchtigung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung geringer wiegt; dies gilt insbesondere dann, wenn die betroffenen Daten (z.B. Kontostammdaten) keine hohe Persönlichkeitsrelevanz aufweisen. Andererseits tritt eine erhebliche Intensivierung des Eingriffs ein, wenn eine anlasslose oder heimliche Datenerhebung gegeben ist. Im ersten Fall handelt es sich um eine Datenerhebung, die unabhängig von einem Verhalten des Betroffenen erfolgt. Im zweiten Fall erfolgt die Erhebung ohne das Wissen des Betroffenen. Beide Erhebungsformen stellen eine Ausnahme dar und unterliegen besonders hohen Anforderungen hinsichtlich der Verhältnismäßigkeitsprüfung.

Um als verhältnismäßig zu gelten, müssen die Einschränkungen des Selbstbestimmungsrechts auch von organisatorischen und verfahrensrechtlichen Vorkehrungen begleitet werden, die es dem Betroffenen ermöglichen, sich gegen missbräuchliche staatliche Eingriffe in seine Rechte zu wehren, womit auch der in Art. 19 Abs. 4 GG verankerte effektive Rechtsschutz konkretisiert wird. Dabei ist es von grundlegender Bedeutung,

dass ein Recht auf Auskunft zu Gunsten des Betroffenen geschaffen wird, das es ihm ermöglicht, zu kontrollieren, was Dritte über ihn wissen und somit sein Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu wahren.

Die Rechtsprechung des BVerfG hat seit langem erkannt, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung auch im Bereich des Steuerrechts seine Wirkung entfaltet. Das bedeutet nicht, dass ein Recht auf steuerliche Selbstbestimmung bestünde, sondern dass die durch die Steuererhebung verursachten Informations- eingriffe den in der Rechtsprechung des BVerfG aufgestellten Anforderungen genügen müssen. Der steuerliche Informationszugriff muss also im formellen Recht vorgesehen sein und klar und bestimmt beschrieben werden. Das Gericht stellt hier keine weiteren Anforderungen und stellt fest, dass die Durchführung einer gleichmäßigen Besteuerung einen ausreichend klaren und bestimmten Zweck und Anlass darstellt. Hinsichtlich der Arten der bei Dritten automatisch erhobenen Daten ist das Gericht der Ansicht, dass eine detaillierte normative Aufzählung erforderlich ist, um den Erfordernissen der Bestimmtheit und Klarheit zu entsprechen. Auch wenn das Gericht den Grundrechts- charakter des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) verneint, kann diesem eine wichtige Funktion im Hinblick auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung zugesprochen werden, da es eine Zweckentfremdung von Daten im Rahmen des Besteuerungsverfahrens verhindert. So betrachtet handelt es sich um eine Ausprägung des Datenschutzes im Bereich des Steuerrechts. Dies gilt umso mehr, als die Verletzung des Steuergeheimnisses als ein Eingriff in das Recht auf informationelle Selbst- bestimmung angesehen wird, der ohne gesetzliche Grundlage unzulässig ist. Dasselbe gilt auch für die Gewährung internationaler Informationshilfe durch den deutschen Staat, die nur auf einer rechtlichen Grundlage erfolgen darf.

Zwar hat sich das BVerfG nicht direkt mit der Frage der systematischen und automatischen Mitteilung von Finanzkontendaten, sei es im In- oder Ausland, befasst; allerdings kann auf der Grundlage der Rechtsprechung des Gerichts und der deutschen Steuerrechtslehre behauptet werden, dass eine solche Form der Datenerhebung durch die Finanzbehörden nicht mit einer anlasslosen oder heimlichen Datenerhebung gleichzusetzen ist, welche nur ausnahmsweise zulässig und an hohe Voraussetzungen geknüpft sind. Im Gegenteil verleiht eine automatische Datenmitteilung dem Gebot der

steuerlichen Belastungsgleichheit Konkretheit, begünstigt die ehrlichen Steuerzahler und ist daher nicht von fragwürdiger Verfassungsmäßigkeit. Dabei ist es wichtig, dass das Gesetz klar und bestimmt festlegt, welche Daten zu erheben sind und dass diese für die Durchführung der Besteuerung notwendig sind. Hier ist das Verifikationsprinzip von Bedeutung, das den Steuerbehörden die Pflicht auferlegt, die von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu überprüfen. Dies geht mit der zu Kontrollzwecken erfolgenden Beschaffung von Daten direkt bei Dritten (die sog. Kontrollmitteilungen) und einer Verlagerung der Prüfung der Erforderlichkeit der Daten vom konkreten Fall auf die abstrakt-juristische Ebene einher. Vor diesem Hintergrund ist das Subsidiaritätsprinzip nicht anwendbar, das vorsieht, dass Dritte in der Regel nur dann als Informationsquelle herangezogen werden dürfen, wenn es nicht möglich ist, die betreffenden Informationen vom Steuerpflichtigen zu erhalten, und somit das Vorliegen eines konkreten Falles voraussetzt. Der Umstand, dass die Erforderlichkeitsprüfung vom Gesetzgeber nunmehr abstrakt vorgenommen wird, und die Nichtanwendbarkeit des Subsidiaritätsprinzips im Besteuerungsverfahren führen nicht zu einer Intensivierung oder Unverhältnismäßigkeit des Eingriffs in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Im Gegenteil erzwingt das verfassungsrechtliche Gebot der Belastungsgleichheit die Einführung der Kontrollmitteilungen.

Schließlich hat das BVerfG im Hinblick auf die Übermittlung von Daten ins Ausland die Rechtsprechung dahingehend gefestigt, dass der deutsche Staat auch bei seinem Handeln im Ausland weitgehend an die deutschen Grundrechte gebunden ist (Art. 1 Abs. 3 GG). Dies gilt auch für die sog. Jedermannsrechte, die sogar Ausländern zustehen, die noch nie einen Fuß nach Deutschland gesetzt haben. Da das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung als ein Jedermannsrecht angesehen wird, darf die Übermittlung von Daten ins Ausland durch die deutsche Steuerbehörde in jedem Fall nur erfolgen, wenn der Empfängerstaat ein Mindestmaß an Datenschutz gewährleistet. Das BVerfG verlangt mit Rücksicht auf die Vielfalt der verschiedenen ausländischen Rechtsordnungen nicht, dass deren Schutzniveau, mit dem der deutschen Rechtsordnung identisch ist, sondern lediglich, dass der Empfängerstaat über Regelungen und Praktiken verfügt, die ein Mindestmaß an Datenschutz gewährleisten. Das Gericht hält es für unvertretbar, dass Daten zu politischer Verfolgung oder zu

unmenschlicher oder erniedrigender Bestrafung oder Behandlung verwendet werden. Die Überprüfung dieser Mindeststandards kann entweder im Einzelfall oder auch flächendeckend durch den Gesetzgeber durchgeführt werden. Hier spielen völkerrechtliche Zusicherungen, die Deutschland von anderen Staaten verlangen muss, eine wichtige Rolle bei der Sicherung menschenrechtlicher Mindeststandards im internationalen Informationsaustausch. Wenn festgestellt wird, dass der Empfängerstaat diese Standards nicht erfüllt oder die eingegangenen Verpflichtungen nicht einhält, ist die Übermittlung von Daten verfassungsrechtlich verboten.

II. Exkurs: Die DS-GVO als Prüfungsmaßstab in der verfassungsrechtlichen Überprüfung des globalen Austauschs von Finanzkontendaten

Der letzte Punkt, der in diesem Kapitel aufgegriffen werden muss, bezieht sich nicht direkt auf die Dogmatik des deutschen Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung, kann jedoch die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des globalen Austauschs von Finanzkontendaten beeinflussen; es geht hier um die Möglichkeit, dass das BVerfG bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung des globalen Austauschs von Finanzkontendaten die Datenschutz-Grundverordnung – DS-GVO – als Maßstab verwendet, die am 25. Mai 2018 in Kraft getreten ist und die Datenschutzrichtlinie 95/46/EG aufgehoben hat⁸²³. Bei der DS-GVO handelt sich um eine aus 99 Artikeln und 173 Erwägungsgründen bestehende Verordnung, die den Schutz personenbezogener Daten gewährleisten möchte und darauf abzielt, das in Art. 8 EuGRCh und Art. 16 Abs. 1 AEUV vorgesehene Grundrecht auf Datenschutz auf sekundärrechtlicher Ebene zu konkretisieren.⁸²⁴ Der Anwendungsbereich dieser Verordnung ist sehr umfangreich. Sie enthält ein weit gefasstes Konzept der „personenbezogenen“ Daten (Art. 4 Nr. 1 DS-GVO) und der „Verarbeitung“ (Art. 4 Nr. 1 DS-GVO) und schließt im Begriff des „Verantwortlichen“ für die Datenverarbeitung (Art. 4 Nr. 7 DS-GVO) sowohl Privatrechtssubjekte als auch öffentliche Stellen ein.⁸²⁵ In ihren Art. 44-50a legt die DS-GVO eine Reihe von Anforderungen für die Übermittlung personenbezogener Daten durch die Europäische Union an Drittländer fest.

⁸²³ ABl. EU Nr. L 281 v. 23.11.1995.

⁸²⁴ Vgl. Erwägungsgründe Nr. 10 ff.

⁸²⁵ Vgl. Seer, in: DStJG 42 (2019), 247 (260).

1. Neuausrichtung der Grundrechtskontrolle des BVerfG

Bis vor kurzem vertrat das BVerfG die Auffassung, dass eine Datenübermittlung ins Ausland auf der Grundlage innerstaatlicher Rechtsvorschriften, wie z. B. der Umsetzung eines völkerrechtlichen Vertrages mit Nicht-EU-Ländern in nationales Recht, keine Durchführung von Unionsrecht nach Art. 51 Abs. 1 EuGrCh darstellte und daher nur im Lichte der deutschen Grundrechte geprüft werden konnte.⁸²⁶ Genau dies ist bei der automatischen Übermittlung von Finanzkontendaten an Drittstaaten der Fall. Wie bereits im ersten Teil dieser Arbeit erläutert wurde, beruht der automatische Austausch von Bankinformationen primär auf zwei völkerrechtlichen Verträgen, die weder direkt noch indirekt mit dem EU-Recht in Zusammenhang stehen: zum einen dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, das in seinem Art. 6 den automatischen Informationsaustausch vorsieht, und zum anderen dem CRS-MCAA, das den rechtlichen Rahmen schafft und die technischen Standards für die Umsetzung des automatischen Austauschs von Bankinformationen festlegt. In Deutschland wurde dieses letzte internationale Rechtsinstrument gemäß Art. 59 Abs. 2 GG durch ein Transformationsgesetz in die nationale Rechtsordnung umgesetzt; das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG – regelt nunmehr den internationalen und automatischen Austausch von Bankdaten.⁸²⁷ Dieses Gesetz dient, wenn es als Rechts-

⁸²⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 02.03.2010 – 1 BvR 256/08 u.a., BVerfGE 125, 260 (360 f.), in dem festgestellt wurde, dass innerstaatliche Rechtsvorschriften am Maßstab des Unionsrechts überprüft werden sollen, wenn sie zwingende Vorgaben einer Richtlinie in deutsches Recht umsetzen. Auch wenn es sich um die Umsetzung einer Richtlinie handelt, kann sich der Beschwerdeführer auf die deutschen Grundrechte berufen, wenn dem Gesetzgeber bei der Umsetzung von Unionsrecht Gestaltungsfreiheit gewährt wird. Im vorliegenden Fall urteilte das BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit von Vorschriften des Telekommunikationsgesetzes und der Strafprozessordnung, die das Ergebnis der Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 15. März 2006 waren. Das Gericht erklärte sich für zuständig, verneinte die Maßgeblichkeit des Europarechts und prüfte die Verfassungsmäßigkeit auf der Grundlage des Grundgesetzes. Später hat das Gericht bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Antiterrordatei (vgl. BVerfG, Urteil v. 24.04.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, 315) das Unionsrecht, insbesondere die damals geltende Datenschutzrichtlinie 95/46/EG, die den Datenschutz auf europäischer Ebene regelte, als Kontrollparameter abgelehnt, u. a. mit der Begründung, dass die Einrichtung und Ausgestaltung der Antiterrordatei nicht durch das Unionsrecht determiniert war, und dass das betreffende Gesetz dazu bestimmt war, innerstaatlich bestimmte Ziele zu erreichen, welche das Funktionieren unionsrechtlich geordneter Rechtsbeziehungen nur indirekt beeinflussen könnten. Das Gericht schloss mit der Feststellung, dass nicht „jeder sachliche Bezug einer Regelung zum bloß abstrakten Anwendungsbereich des Unionsrechts oder rein tatsächliche Auswirkungen auf dieses“ ausreichend sei, um eine Bindung der Mitgliedstaaten an die Unionsgrundrechte zu begründen. Vgl. auch BVerfG, Beschluss v. 21.03.2018 – 1 BvF 1/13, BVerfGE 148, 40 (Ls. 3, 48 f.).

⁸²⁷ Vgl. *Schurowski*, Der automatische, 273.

grundlage für die Übermittlung von Bankdaten an Drittstaaten herangezogen wird⁸²⁸, nicht der Umsetzung zwingender unionsrechtlicher Vorgaben und ist nach bisheriger Ansicht des BVerfG daher ausschließlich im Lichte des Grundgesetzes zu beurteilen.⁸²⁹

Ende 2019 hat das BVerfG jedoch zwei Entscheidungen erlassen – Recht auf Vergessen I und II⁸³⁰ –, die zwar nicht völlig von der bisherigen Rechtsprechung abwichen, aber neue Erkenntnisse über das Verhältnis zwischen den Unionsgrundrechten und den Grundrechten des Grundgesetzes brachten.⁸³¹ Beide Fälle hatten Fragen des Schutzes der Persönlichkeit in seiner Ausprägung als Recht auf informationelle Selbstbestimmung zum Gegenstand.⁸³² Unterschiede ergaben sich jedoch im Hinblick auf den Prüfungsmaßstab. Das BVerfG hat die Besonderheiten des jeweiligen Falles berücksichtigt und den ersten Fall im Lichte des Grundgesetzes und den zweiten Fall auf der Grundlage des Unionsrechts, insbesondere der DS-GVO, entschieden. Das große Novum bestand darin, dass sich das Gericht auch in denjenigen Fällen für zuständig erklärte, in denen nationales Recht am Maßstab der Unionsgrundrechte zu prüfen ist.

⁸²⁸ Das FKAustG dient, wie in § 1 vorgesehen, der Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.03.2011, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 2014/107/EU (ABl. L 359 v. 16.12.2014, S. 1) sowie der Umsetzung des Gesetzes zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29.10.2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (CRS-MCAA) vom 21.12.2015 (BGBl. II, 2015, S. 1630).

⁸²⁹ Vgl. *Schuwowski*, Der automatische, 273.

⁸³⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.11.2019 – 1 BvR 16/13, NJW 2020, 300 (Recht auf Vergessen I); Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, NJW 2020, 314 (Recht auf Vergessen II).

⁸³¹ Ausführlich zu diesen Entscheidungen vgl. *Britz*, in: NJW 2021, 1489 (1492 ff.); *Kühling*, in: NJW 2020, 275 (275 ff.); zu den Auswirkungen dieser Entscheidungen auf das deutsche und europäische Steuerrecht vgl. *Sendke*, in: StuW 2020, 219.

⁸³² In der Entscheidung zum Recht auf Vergessen I betraf der zugrunde liegende Sachverhalt einen Lösungsanspruch des Beschwerdeführers gegen das durch das Magazin „Der Spiegel“ im Internet geführte Onlinearchiv. Er beantragte, dass drei Artikel, in denen seine Verurteilung wegen Mordes 1982 thematisiert wurde, nicht ohne Zugangsbarrieren im Internet zugänglich gemacht werden sollten, damit sein Name nicht in diesem Zusammenhang in den Internetsuchmaschinen auftauchte. In der Entscheidung zum Recht auf Vergessen II war die Klage direkt gegen Google eingeleitet worden; mit dieser Klage beantragte die Beschwerdeführerin die Löschung einer Verlinkung zu einem Beitrag des Fernsehmagazins „Panorama“ aus dem Jahr 2010 mit dem Titel „Die fiesen Tricks der Arbeitgeber – Das Erste“, in dem die Beschwerdeführerin ein Interview gegeben und sich gegen Vorwürfe der unfairen Behandlung ihrer Mitarbeiter gewehrt hatte. In beiden Fällen stützte sich der Antrag der Beschwerdeführer auf §§ 823 I, 1004 BGB i.V.m. Art. 2 I i.V.m. Art. 1 I GG bzw. § 35 II 2 BDSG a.F. Im ersten Fall lehnte das BVerfG die Anwendung des Europarechts ab, weil es davon ausging, dass Art. 85 DS-GVO (Verarbeitung und Freiheit der Meinungsäußerung und Informationsfreiheit) den Mitgliedstaaten einen Gestaltungsspielraum ließ, während im zweiten Fall Art. 17 DS-GVO (Recht auf Löschung oder „Recht auf Vergessenwerden“) angewandt wurde, da dieser die Frage in einer Weise regelte, die den Mitgliedstaaten keinen Gestaltungsspielraum ließ.

In der Entscheidung *Recht auf Vergessen I* hat das BVerfG klargestellt, dass bei gestaltungsoffenem Unionsrecht der Prüfungsmaßstab in der Regel das Grundgesetz sein sollte, obwohl die Unionsgrundrechte bei der Überprüfung von innerstaatlichen Maßnahmen eventuell anwendbar sein können.⁸³³ Denn bei der Einräumung fachrechtlicher Gestaltungsspielräume an die Mitgliedstaaten werde keine Einheitlichkeit des Grundrechtsschutzes erwartet, so dass die Grundrechtsvielfalt innerhalb der Union zulässig sei.⁸³⁴ Das BVerfG bekräftigt in diesem Punkt seine langjährige Rechtsprechung, wonach in Bezug auf unionsrechtlich nicht vollständig determiniertes innerstaatliches Recht die streitige Rechtsvorschrift in erster Linie im Lichte der Grundrechte des Grundgesetzes zu prüfen ist, auch wenn das innerstaatliche Recht der Durchführung des Unionsrechts dient.⁸³⁵ Das Gericht plädiert in solchen Fällen für eine restriktive Auslegung des Art. 51 Abs. 1 EuGrCh, in dem die Vielgestaltigkeit des Grundrechtsschutzes, die insbesondere durch den Grundsatz der Subsidiarität (Art. 5 III EUV) zum Ausdruck komme, ein Grundmerkmal der Europäischen Union sei, so dass die EU-Grundrechtecharta einen eingeschränkten Geltungsbereich habe.⁸³⁶ Zudem geht das Gericht von der Annahme aus, dass das Schutzniveau der Charta der Grundrechte der Europäischen Union durch die Anwendung der Grundrechte des Grundgesetzes mitgewährleistet ist.⁸³⁷ Diese Annahme kann nur ausnahmsweise widerlegt werden, wenn festgestellt wird, dass das Unionsrecht dem mitgliedstaatlichen Umsetzungsspielraum einen hinreichend gehaltvollen Rahmen setzt, der erkennbar auch unter Beachtung der Unionsgrundrechte konkretisiert werden soll.⁸³⁸ Auch in diesen Fällen bekräftigt das Gericht, dass konkrete Anhaltspunkte vorliegen müssen, die eindeutig darauf hinweisen, dass die unionsrechtlichen Regelungen ausnahmsweise spezifische grundrechtliche Maßgaben für die mitgliedstaatlichen Gestaltungsspielräume enthalten

⁸³³ Vgl. *Britz*, in: NJW 2021, 1489 (1492 ff.).

⁸³⁴ Vgl. Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, NJW 2020, 314 (Ls. 1 und 2); *Britz*, in: NJW 2021, 1489 (1493).

⁸³⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.11.2019 – 1 BvR 16/13, NJW 2020, 300 (Ls. 1.a) (*Recht auf Vergessen I*); *Britz*, in: NJW 2021, 1489 (1492 ff.); *Sendke*, in: StuW 2020, 219 (223).

⁸³⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.11.2019 – 1 BvR 16/13, NJW 2020, 300, Rz. 43, 48, 53, 62 (*Recht auf Vergessen I*); *Britz*, in: NJW 2021, 1489 (Rz. 16, 18).

⁸³⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.11.2019 – 1 BvR 16/13, NJW 2020, 300, Rz. 49, 55 ff. (*Recht auf Vergessen I*); *Britz*, in: NJW 2021, 1489 (Rz. 18).

⁸³⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.11.2019 – 1 BvR 16/13, NJW 2020, 300, Rz. 44 (*Recht auf Vergessen I*); *Britz*, in: NJW 2021, 1489 (Rz. 18); *Sendke*, in: StuW 2020, 219 (223).

sollen.⁸³⁹ In der Praxis wird für das BVerfG trotz dessen die Anwendung des Grundgesetzes die Regel sein, da das Gericht bei einer Kollision zwischen diesem und der Charta der Grundrechte der Europäischen Union eindeutig von einem Vorrang des Grundgesetzes ausgeht.⁸⁴⁰

In Recht auf Vergessen II ist das BVerfG mit der Begründung zu einem anderen Ergebnis gekommen, dass in diesem Fall das europäische Recht (DS-GVO) den Sachverhalt abschließend regelte. Davon ausgehend behauptet das Gericht, dass bei der Anwendung unionsrechtlich vollständig vereinheitlichter Regelungen der Anwendungsvorrang des Unionsrechts gelte, so dass das BVerfG eine Normenkontrolle am Maßstab der Unionsgrundrechte durchführen müsse, sofern diese hinreichend wirksam seien.⁸⁴¹ Ob eine Regelung durch das Unionsrecht abschließend vereinheitlicht werde, sei von der Auslegung des jeweils anzuwendenden unionsrechtlichen Fachrechts abhängig und könne nur auf Grundlage der konkret auf den Fall anzuwendenden Vorschriften in ihrem Kontext, nicht aber aufgrund einer allgemeinen Betrachtung des Regelungsbereichs festgestellt werden.⁸⁴² Hier gewinnt das europäische Sekundärrecht an Bedeutung, das das Unionsgrundrecht konkretisiert.⁸⁴³ Die vom Unionsgesetzgeber verwendete Rechtsform ist ein Indiz für die Beurteilung des beabsichtigten Harmonisierungsgrades.⁸⁴⁴ So enthält eine Verordnung, die gemäß Art. 288 Abs. 2 AEUV unmittelbare und verbindliche Geltung besitzt, vorbehaltlich etwaiger Öffnungsklauseln eine vollständig harmonisierte Regelung.⁸⁴⁵ Eine Richtlinie hingegen setzt das Fehlen einer Harmonisierung voraus, da es nach Art. 288 Abs. 3 AEUV der Zweck dieser Rechtsform ist, den Mitgliedstaaten einen gewissen Gestaltungsspielraum zu lassen; es ist jedoch zu erkennen, dass letztendlich auch die Richtlinien einen harmonisierenden Charakter haben können.⁸⁴⁶ Stellt das BVerfG nun fest, dass es unionsrechtlich vollständig

⁸³⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.11.2019 – 1 BvR 16/13, NJW 2020, 300, Rz. 68.

⁸⁴⁰ Vgl. *Michl*, in: JURA 42 (2020), 479 (488); auch in diese Richtung: *Britz*, in: NJW 2021, 1489 (Rz. 20).

⁸⁴¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, NJW 2020, 314, Ls. 1 und 2 (Recht auf Vergessen II).

⁸⁴² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, NJW 2020, 314, Rz. 78 (Recht auf Vergessen II).

⁸⁴³ Vgl. *Sendke*, in: StuW 2020, 219 (221).

⁸⁴⁴ Vgl. Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, NJW 2020, 314, Rz. 79 (Recht auf Vergessen II); *Sendke*, in: StuW 2020, 219 (221).

⁸⁴⁵ Vgl. Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, NJW 2020, 314, Rz. 41 (Recht auf Vergessen II); *Sendke*, in: StuW 2020, 219 (221).

⁸⁴⁶ Vgl. Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, NJW 2020, 314, Rz. 38 (Recht auf Vergessen II); *Sendke*, in: StuW 2020, 219 (222).

vereinheitlichte Regelungen gibt, muss es diese am Maßstab der Unionsgrundrechte prüfen oder, in Ermangelung einer gefestigten Rechtsprechung zu einer bestimmten europäischen Frage, seiner Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV nachkommen.⁸⁴⁷

Kurzum bestimmt das BVerfG nun den Prüfungsmaßstab (nationale oder europäische Grundrechte) gemäß dem „Harmonisierungsgrad des unionsrechtlichen Fachrechts“⁸⁴⁸ und stellt fest, dass, wenn ein vollständig harmonisierter Regelungsbereich vorliegt, das Europarecht bei der grundrechtlichen Prüfung angewendet werden soll. Dies ist ein recht neuer Ansatz, der sich noch in der Entwicklung befindet.⁸⁴⁹ Allerdings ist anzuerkennen, dass seit den Entscheidungen Recht auf Vergessen I und II ein Heranziehen des Europarechts bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit durch das BVerfG möglich ist. Es muss also der Grad bestimmt werden, zu dem die DS-GVO auf eine Harmonisierung des Rechts der Übermittlung personenbezogener Daten an Drittländer abzielt, was den Finanzkonteninformationsaustausch einschließt.

2. Harmonisierungsgrad der DS-GVO zu der Übermittlung personenbezogener Daten an Drittländer (Art. 44 ff. DS-GVO)

a. Die Rechtsnatur der DS-GVO

Bevor wir uns mit der Regelung der DS-GVO zu der Übermittlung personenbezogener Daten an Drittländer befassen, ist es notwendig, ihren Schutzzumfang sowie ihre Rechtsnatur und Systematik zu untersuchen.

Zum ersten Punkt ist klarzustellen, dass die DS-GVO nur für natürliche Personen gilt, da innerhalb der Union die Auffassung herrscht, dass juristische Personen keinen Anspruch

⁸⁴⁷ Vgl. Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, NJW 2020, 314, Rz. 70 (Recht auf Vergessen II); *Britz*, in: NJW 2021, 1489, Rz. 27; *Sendke*, in: StuW 2020, 219 (223).

⁸⁴⁸ *Sendke*, in: StuW 2020, 219 (221).

⁸⁴⁹ Wie *Kühling* in: NJW 2020, 275 (277 f.) zu Recht anmerkt, ist es häufig fast unmöglich, zwischen einer vollständigen und einer unvollständigen unionsrechtlichen Determinierung zu unterscheiden. *Michl*, in: JURA 42 (2020), 479 (487 f.) behauptet im gleichen Sinne, dass die Bestimmung des Vorliegens eines „hinreichend gehaltvolle[n] Rahmen[s]“ sehr kompliziert sein könne und letztlich im Wege der Einzelfallbetrachtung entschieden werden müsse. Andererseits wurde diese neue Ausrichtung der Entscheidungen des Ersten Senats des BVerfG bereits vom Zweiten Senat, wenn auch zurückhaltend, bestätigt (vgl. BVerfG, Beschluss v. 01.12.2020 – 2 BvR 1845/18, 2 BvR 2100/18, NJW 2021, 1518, Rz. 38 ff.). Es sei daran erinnert, dass der Zweite Senat eine eher konfrontative Haltung gegenüber dem EuGH eingenommen hatte (vgl. z.B. BVerfG, Urteil vom 05.05.2020 – 2 BvR 859/15 u.a., NJW 2020, 1647 (Ls. 2, Rz. 116, 234)).

auf Schutz personenbezogener Daten haben.⁸⁵⁰ Daher kann bereits im Vorfeld festgestellt werden, dass die DS-GVO für die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des automatischen Austauschs von Steuerinformationen gegenüber juristischen Personen keine Relevanz hat.

Zweitens muss mit der Vorstellung aufgeräumt werden, dass die DS-GVO aus der Makroperspektive ein vollständig harmonisiertes Fachrecht innerhalb der Europäischen Union darstellt. Zwar handelt es sich um eine Verordnung, die gemäß Art. 288 AEUV nicht in die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten umgesetzt werden muss, da sie allgemeine und unmittelbare Geltung im gesamten Gebiet der Union hat. Trotz dieser Nomenklatur und der erklärten Absicht der Vollharmonisierung ist die DS-GVO jedoch nicht hinreichend vollzugsfähig, da ihr Text zahlreiche weitreichende Öffnungsklauseln enthält, die den Staaten breite Umsetzungsspielräume und Abweichungsmöglichkeiten einräumen.⁸⁵¹ In Anbetracht dessen kann festgestellt werden, dass die DS-GVO eigentlich ein „atypisches Hybrid aus Verordnung und Richtlinie“ ist.⁸⁵² Dabei ist zu betonen, dass die Aufnahme dieser Öffnungs- und Abweichungsklauseln für eine breite Zustimmung zur DS-GVO im unionalen Gesetzgebungsverfahren notwendig war⁸⁵³, was darauf hindeutet, dass die Mitgliedstaaten nicht bereit waren, ihre Kompetenz in Bezug auf das Datenschutzrecht vollständig abzutreten. Andererseits sind die Öffnungsklauseln auch ein deutliches Indiz dafür, dass es nicht in der Absicht des Unionsgesetzgebers lag, den Anwendungsbereich der nationalen Grundrechte zu begrenzen.⁸⁵⁴

Unter den Öffnungsklauseln sind Art. 6 Abs. 1 Buchst. e und Art. 9 Buchst. a DS-GVO hervorzuheben, welche die Verarbeitung von Daten im Allgemeinen und von sensiblen

⁸⁵⁰ Der EuGH legt das Recht auf Schutz personenbezogener Daten restriktiv aus und ist der Ansicht, dass sich juristische Personen nur auf das Recht auf Privatsphäre (Art. 7 EuGRCh) oder das Recht auf Datenschutz (Art. 7 EuGRCh) berufen können, soweit der Name der juristischen Person eine oder mehrere natürliche Personen erkennen lässt (vgl. EuGH, Urteil v. 09.11.2010 – Rs. C-92/09, C-93/09, ECLI:EU:C:2010:662 – Schecke GbR/Eifert, Rz. 53). Kritisch dazu: *Kingreen*, in: Calliess/Ruffert, Art. 8 EuGrCh, Rz. 11; *Schneider*, in: Wolff/Brink, Syst. B., Rz. 26 ff.

⁸⁵¹ Vgl. *Kühling/Martini*, in: EuZW 2016, 448 (449); *Sydow*, in: Sydow, DS-GVO, Einleitung, Rz. 22 f.; zustimmend: *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 2a AO, Rz. 26; *Krumm*, in: DB 2017, 2182 (2187); *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (259 f.).

⁸⁵² *Kühling/Martini*, in: EuZW 2016, 448 (449). Diese Autoren behaupten sogar, dass die Bezeichnung „Grundverordnung“ im Fall der DS-GVO „irreführend“ sei (S. 449); *Buchholtz*, in: DÖV 2017, 837 (838) spricht seinerseits von einer „hinkenden Harmonisierung“.

⁸⁵³ Vgl. *Sydow*, in: Sydow, DS-GVO, Einleitung, Rz. 33.

⁸⁵⁴ Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 2a AO, Rz. 33; *Buchholtz*, in: DÖV 2017, 837 (845).

personenbezogenen Daten (z. B. Ethnizität, Herkunft, politische Meinung, Religion und Weltanschauung, Mitgliedschaft in Gewerkschaften, genetische oder biometrische Daten, sexuelle Orientierung oder Gesundheitsdaten) zur Erfüllung relevanter öffentlicher Interessen, sofern dies gesetzlich vorgesehen ist, jeweils zulassen. Daneben, und vielleicht am wichtigsten, gibt es Art. 23 Nr. 1 Buchst. e DS-GVO, der es den Mitgliedstaaten erlaubt, die vorgesehenen weitreichenden Datenschutzrechte auf Grund eines relevanten öffentlichen Interesses, insbesondere eines wichtigen wirtschaftlichen oder finanziellen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaates, etwa im Währungs-, Haushalts- und Steuerbereich, gesetzlich einzuschränken. Es handelt sich um eine allgemeine Öffnungsklausel, die den Mitgliedstaaten eine ganze Reihe von Abweichungsmöglichkeiten einräumt, und sich nicht auf einen bestimmten Bereich der DS-GVO beschränkt.⁸⁵⁵ Aufgrund dieser Systematik stellen *Kühling* und *Martini* zu Recht fest, dass die DS-GVO, insbesondere im Hinblick auf das öffentliche Interesse, eher eine Richtlinie als eine Verordnung ist, so dass zu erwarten ist, dass es statt Einheitlichkeit eine große Regelungsvielfalt zwischen den Mitgliedstaaten gibt.⁸⁵⁶ Die DS-GVO ist daher weit davon entfernt, eine einheitliche Anwendung des Datenschutzrechts in der Europäischen Union zu fordern; vielmehr hat sie versucht, einer Reihe von gegensätzlichen Interessen Rechnung zu tragen, indem sie den Mitgliedstaaten einen weiten Ermessensspielraum gewährt, insbesondere im Hinblick auf die Wahrung relevanter öffentlicher Interessen. Kurzum, die DS-GVO zielte nicht auf die Unitarisierung der grundrechtlichen Maßstäbe hinsichtlich des Datenschutzrechts ab.

b. Die Regelungen über die Übermittlung personenbezogener Daten an Drittländer und die Nichtanwendbarkeit der DS-GVO auf das CRS-MCAA.

Wie vom BVerfG gefordert ist daher zu prüfen, ob die Vorschriften der DS-GVO im Hinblick auf die Datenübermittlung an Drittstaaten abschließend sind oder ob sie den Mitgliedstaaten einen gewissen Ermessensspielraum lassen. Das Thema ist in Kapitel V, bestehend aus Art. 44–50 DS-GVO, detailliert geregelt. Art. 44, welcher als die grundlegende Regelung zum Datentransfer von der EU an Drittstaaten gesehen wird,

⁸⁵⁵ Vgl. *Kühling/Martini*, in: EuZW 2016, 448 (449); *Buchholtz*, in: DÖV 2017, 837 (839).

⁸⁵⁶ Vgl. *Kühling/Martini*, in: EuZW 2016, 448 (454).

verlangt, dass sämtliche Übermittlungen personenbezogener Daten an Drittländer die in diesem Kapitel der DS-GVO aufgeführten Voraussetzungen erfüllen müssen.⁸⁵⁷

Die DS-GVO sieht im Wesentlichen drei Erlaubnistatbestände für die internationale Datenübermittlung vor. Die erste in Art. 45 vorgesehene Regelung kann als Grundregel bezeichnet werden und bezieht sich auf die Datenübermittlung auf der Grundlage eines Angemessenheitsbeschlusses der EU-Kommission, in dem anerkannt wird, dass ein bestimmtes Drittland ein angemessenes Schutzniveau bietet, welches gemäß dem Erwägungsgrund Nr. 104 dem innerhalb der Union gewährleisteten Schutzniveau der Sache nach gleichwertig sein muss.⁸⁵⁸ In Ermangelung eines solchen Beschlusses schreibt die DS-GVO eine subsidiäre Möglichkeit vor, nach der die Übermittlungen zulässig sind, sofern der Verantwortliche oder der Auftragsverarbeiter geeignete Garantien vorgesehen hat und sofern den betroffenen Personen durchsetzbare Rechte und wirksame Rechtsbehelfe zur Verfügung stehen (Art. 46 DS-GVO). Solche „geeigneten Garantien“, die einen der DS-GVO vergleichbaren Schutz gewährleisten sollen, können in verschiedenen Rechtsinstrumenten bestehen (s. Art. 46 Abs. 2 Buchst. a-f DS-GVO) und bedürfen keiner Genehmigung einer Aufsichtsbehörde.⁸⁵⁹ In Ermangelung sowohl eines Angemessenheitsbeschlusses nach Art. 45 DS-GVO als auch geeigneter Garantien nach Art. 46 DS-GVO ist die Datenübermittlung auf der Grundlage der in Art. 49 genannten Ausnahmen zulässig, welcher Art. 26 der früheren Datenschutzrichtlinie 95/46/EG weitestgehend entspricht.

Im Hinblick auf den Informationsaustausch für steuerliche Zwecke ist die in Art. 49 Abs. 1 Satz 1 Buchst. d DS-GVO vorgesehene Möglichkeit von Bedeutung, wonach die Übermittlung personenbezogener Daten an Drittländer zulässig ist, soweit sie aus wichtigen Gründen des öffentlichen Interesses notwendig ist. Die einzige Voraussetzung hierfür ist gemäß Art. 49 Abs. 4 DS-GVO, dass das genannte öffentliche Interesse im

⁸⁵⁷ Vgl. *Towfigh/Ulrich*, in: Sydow, Art. 44 DS-GVO, Rz. 2.

⁸⁵⁸ Vgl. Art. 45 Abs. 2 Buchst. a-c, ausführlich dazu: *Pauly*, in: Paal/Pauly, Art. 45 DS-GVO, Rz. 4a ff.; *Towfigh/Ulrich*, in: Sydow, Art. 44 DS-GVO, Rz. 10 ff. Bis dato (01.06.2021) hat die EU-Kommission auf der Grundlage von Art. 45 DS-GVO anerkannt, dass folgende Staaten ein angemessenes Schutzniveau bieten: Andorra, Argentinien, Kanada, Färöer Inseln, Guernsey, Israel, Isle of Man, Japan, Jersey, Neuseeland, die Schweiz und Uruguay (vgl. Adequacy decisions der EU-Kommission, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection/international-dimension-data-protection/adequacy-decisions_en, (zuletzt aufgerufen am 01.06.2021).

⁸⁵⁹ *Towfigh/Ulrich*, in: Sydow, Art. 46 DS-GVO, Rz. 5.

Unionsrecht oder im Recht des Mitgliedstaats anerkannt wird, wie zum Beispiel in mitgliedstaatlichen Grundrechten oder Staatszielbestimmungen.⁸⁶⁰ Erwägungsgrund Nr. 112 unterstreicht nochmals die Bedeutung dieser Ausnahme für die Wahrung relevanter öffentlicher Interessen und erkennt ausdrücklich an, dass der internationale Datenaustausch zwischen Steuerbehörden unter dieses Konzept fällt. Hier ist darauf hinzuweisen, dass die Übermittlung von Steuerdaten im Hinblick auf das dem jeweiligen internationalen Abkommen über den Austausch von Steuerinformationen innewohnende Gegenseitigkeitsprinzip auch dem Interesse des übermittelnden Staates dient; dieses Interesse an der Erlangung steuerbezogener Daten zur Durchführung der eigenen Besteuerung reicht aus, um die Anforderungen des Art. 49 Abs. 1 Satz 1 Buchst. d und Abs. 4 DS-GVO zu erfüllen.⁸⁶¹ Aus diesem rechtlichen Rahmen lässt sich schließen, dass der Informationsaustausch in Steuersachen, sei es auf Einzelfallbasis oder in automatischer Form, durch die DS-GVO zweifellos auch dann zugelassen ist, wenn kein Angemessenheitsbeschluss vorliegt oder geeignete Garantien bestehen.⁸⁶²

Die Genehmigung nach Art. 49 Abs. 1 Satz 1 Buchst. d DS-GVO ist nichts weiter als eine Öffnungsklausel, die nicht einmal die nationale Umsetzung verlangt und unmittelbar anwendbar ist.⁸⁶³ Sie fügt sich in die Systematik der DS-GVO ein, die versucht, ein gewisses Maß an Harmonisierung mit anderen Interessen der Mitgliedstaaten im Bereich des Datenschutzrechts in Einklang zu bringen. Mit anderen Worten räumt Art. 49 Abs. 1 Satz 1 Buchst. d DS-GVO den Mitgliedstaaten insoweit Gestaltungsfreiheit ein, als er zulässt, dass relevante nationale öffentliche Interessen, einschließlich der Besteuerung, darüber entscheiden, ob eine Übermittlung von Daten an Drittländer erfolgen darf oder nicht. Dementsprechend haben wir es mit einem für nationale Ausgestaltungen offenen europäischen Fachrecht zu tun; nach den vom BVerfG entwickelten Prämissen sollte der Prüfungsmaßstab für die Zulässigkeit des automatischen Austauschs von Bankinformationen daher das Grundgesetz sein.

⁸⁶⁰ Vgl. *Towfigh/Ulrich*, in: Sydow, Art. 49 DS-GVO, Rz. 8.

⁸⁶¹ Vgl. *Krumm*, in: DB 2017, 2182 (2190).

⁸⁶² Vgl. *Krumm*, in: DB 2017, 2182 (2190); *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (280); auch in diesem Sinne in der datenschutzrechtlichen Literatur vgl. *Pauly*, in: Paal/Pauly, Art. 49 DS-GVO, Rz. 20; a. A. *Schurowski*, Der automatische, 372 ff.

⁸⁶³ Vgl. *Ambrock/Krag*, in: ZD (2017), 154 (159 m.w.N.); *Towfigh/Ulrich*, in: Sydow, Art. 49 DS-GVO, Rz. 8.

B. Brasilien

Wie schon weiter oben erwähnt, wurde das Recht auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien erst vor Kurzem als Grundrecht anerkannt. Diesbezüglich stecken die verfassungsmäßige Rechtsprechung und Literatur noch in den Anfängen. Was die Beziehung zwischen diesem Grundrecht und dem Steuerrecht betrifft, so gibt es dazu praktisch keine Aussage seitens der Rechtsprechung oder der Fachliteratur. Dies heißt jedoch nicht, dass es früher keinerlei Regulierung oder Schutz der vom Fiskus erhobenen Daten gegeben hätte; auch nicht, dass es keine verfassungsmäßige Rechtsprechung zur Zulässigkeit der Datenerhebung gab. Während das neue Grundrecht neue Fragen stellt, muss es gleichzeitig in die schon konsolidierte rechtliche Kultur und Praxis Brasiliens aufgenommen und integriert werden, d.h. es kann nicht ohne die Berücksichtigung brasilianischer Besonderheiten übernommen werden. Der folgende Abschnitt hat daher zum Ziel, die Auswirkungen des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung im Rahmen des brasilianischen Steuerrechts zu bewerten.

I. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung

1. Ausgangslage und Entstehung des brasilianischen Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung

a. Verfassungsrechtlicher Rahmen und das Nichtvorhandensein eines brasilianischen Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung bis zum Jahr 2020

aa. Grundrechte auf Privatheit und auf Geheimhaltung der Datenkommunikation

Die brasilianische Verfassung sieht nicht ausdrücklich ein Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung vor, und ein solches Recht wurde auch bis 2020 in der Rechtsprechung des STF nicht anerkannt. Bis zu diesem Zeitpunkt bewegte sich die Diskussion um den Zugriff auf personenbezogene Daten, sowohl seitens des Staates als auch seitens Privatpersonen, im Rahmen der ausdrücklich in der Verfassung

vorgesehenen Rechte: dem in Art. 5 X CF verankerten Grundrecht auf Privatheit⁸⁶⁴ und dem in Art. 5 XII CF vorgesehenen Recht auf Geheimhaltung der Datenkommunikation.⁸⁶⁵ Im brasilianischen Recht bezeichnet das Grundrecht auf Privatheit einen Sammelbegriff, der verschiedene Rechte umfasst; darunter die Rechte auf Privat- und Intimsphäre, sowie andere Persönlichkeitsrechte.⁸⁶⁶ Es wird gewöhnlich als ein bloßes Abwehrrecht gesehen, das dem Individuum das Recht gewährt, sich gegenüber Eingriffen Dritter und des Staates in seine Privat- und Intimsphäre zur Wehr zu setzen.⁸⁶⁷

Das Nichtvorhandensein eines Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung oder auf Datenschutz ist in Brasilien hauptsächlich auf die Lehre von *Ferraz Júnior* zurückzuführen, Lehrstuhlinhaber an der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität São Paulo (USP), der im Jahre 1993 einen Artikel veröffentlichte, welcher die brasilianische Literatur und Rechtsprechung sehr stark beeinflusst hat.⁸⁶⁸ Nach *Ferraz Júnior* besteht das "Recht auf Privatsphäre in der Fähigkeit des Einzelnen, andere zu zwingen, ihn zu respektieren und sich gegen die Verletzung des ihm Eigenen zu wehren, d. h. er möchte die lebenswichtigen Situationen, die nur ihn betreffen, nach seinem alleinigen Ermessen bewahren".⁸⁶⁹ Dieses Recht zielt auf die "moralische Integrität des Individuums, also auf das, was jeden zu dem macht, was er ist und ihm erlaubt, am sozialen und öffentlichen Leben teilzunehmen".⁸⁷⁰ Wie von Art. 5 X der brasilianischen Verfassung vorgeschrieben, schließt die Idee der Privatsphäre für den USP-Professor die Intimsphäre und das Privatleben ein, sowie das Recht auf den Namen, das Bild und den guten Ruf.⁸⁷¹ Diese Rechte seien in Abhängigkeit von ihrer Ausschließlichkeit einer Schutzabstufung unterworfen, die im Zusammenhang mit der sozialen Funktion der

⁸⁶⁴ Art. 5 X CF: Die Intimsphäre, das Privatleben, die Ehre und das Ansehen der Person sind unverletzlich, und das Recht auf Ersatz eines bei Verletzung der genannten Güter entstandenen materiellen oder ideellen Schadens ist gewährleistet.

⁸⁶⁵ Art. 5 XII CF: Das Briefgeheimnis und die Geheimhaltung hinsichtlich Daten, telegraphischer und telefonischer Kommunikation ist unverletzlich, außer, im letztgenannten Fall, bei Vorliegen einer richterlichen Anordnung unter der Voraussetzung und in der Form eines Gesetzes für das Strafvermittlungsverfahren und die strafprozessuale Untersuchung.

⁸⁶⁶ Vgl. *Silva, J. A.*, *Curso*, 205.

⁸⁶⁷ Vgl. *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 420 ff.; *Moraes*, *Direito*, 53 f.; *Silva, J. A.*, *Curso*, 205; *Tavares, A. R.*, *Curso*, 675.

⁸⁶⁸ Vgl. *Ferraz Júnior*, in: *Rev. FD-USP* 88 (1993), 439.

⁸⁶⁹ *Ferraz Júnior*, in: *Rev. FD-USP* 88 (1993), 439 (443).

⁸⁷⁰ *Ebd.* (443).

⁸⁷¹ *Ebd.* (442).

betroffenen Daten stehe.⁸⁷² Auf diese Weise verlangen die mit der menschlichen Kommunikation in Verbindung stehenden Rechte an Name, Bild und Ehre eine gewisse Öffentlichkeit und besitzen deshalb einen geringeren Grad der Ausschließlichkeit. Dies bedeutet allerdings nicht, dass sie Gegenstand der privaten Aneignung ohne die Zustimmung ihres Trägers sein können.⁸⁷³ Sie behalten ihre private Natur, auch wenn sie einer gewissen Öffentlichkeit ausgesetzt sind.

In seinem Artikel unterscheidet *Ferraz Júnior* zwischen dem Recht auf Privatsphäre und dem Gedanken der Geheimhaltung. Ihm zufolge ist es notwendig, Objekt und Inhalt des Grundrechts zu trennen.⁸⁷⁴ Das Schutzobjekt sei die Freiheit, Gedanken nicht mitteilen zu müssen. Die Geheimhaltung wiederum sei die Fähigkeit, sich gegen Eingriffe zu wehren, d.h. auf einem physischen Träger gespeicherte Daten geheim halten zu können, wie z.B. eine in einer Korrespondenz materialisierte Information. Die Geheimhaltung sei nicht das vom Grundrecht geschützte Gut, sondern nur ein Instrument, das verschiedenen Zwecken diene, wie z.B. dem Recht der Geheimhaltung von Angelegenheiten, welche die Sicherheit des Staates betreffen.⁸⁷⁵ So gebe es kein Grundrecht auf Geheimhaltung; vielmehr handele es sich um ein bloßes Werkzeug, das dem Schutz bestimmter Verfassungsgüter diene. Die Geheimhaltung garantiert somit den Schutz der Privatsphäre, ist aber nicht mit ihr zu verwechseln. Wenn die Geheimhaltung der Privatsphäre diene, kann sie nur im Falle der Kollision mit anderen Grundrechten oder verfassungsrechtlichen Gemeinschaftsgütern aufgehoben werden; was in diesen Fällen in die Waagschale fällt, ist nicht die Geheimhaltung, sondern das Recht auf Privatsphäre.⁸⁷⁶ Kurz, die Geheimhaltung ist kein Wert an sich, der einer verfassungsrechtlichen Güterabwägung zugänglich wäre.

Auf der Grundlage dieser Unterscheidung verteidigt der emeritierte Professor der Universität von São Paulo eine Auslegung des Art. 5 XII CF, nach der die Vertraulichkeit der Datenkommunikation lediglich die Kommunikation von Daten betrifft, nicht aber die

⁸⁷² Ebd. (442).

⁸⁷³ Ebd. (442).

⁸⁷⁴ Ebd. (443).

⁸⁷⁵ Ebd. (443 f.).

⁸⁷⁶ Vgl. *Ferraz Júnior*, in: Rev. FD-USP 88 (1993), 439 (445).

Daten an sich.⁸⁷⁷ Das Recht auf Geheimhaltung der Datenkommunikation gewähre seinem Träger zwar die Freiheit, Dritten die Teilnahme an seiner Kommunikation zu verwehren, d.h. zu verhindern, dass jemand in den Kommunikationsfluss eingreift. Dies bedeute jedoch nicht, dass die Spuren, welche die Daten im Kommunikationsvorgang hinterlassen, durch diese Verfassungsbestimmung geschützt seien. Vereinfacht gesagt, Daten an sich genießen keinen Schutz, sondern lediglich der Kommunikationsfluss, der sie hervorbringt. Es gibt in der brasilianischen Verfassung kein Recht auf Datenschutz, sondern nur Schutz der Unverletzlichkeit der Datenkommunikation.⁸⁷⁸ Die Möglichkeit des Zugriffs auf die betreffenden Daten hängt von anderen Verfassungsbestimmungen ab, sowie von ihrer Bedeutung für andere Grundrechte.⁸⁷⁹ Die Daten, die der Privatsphäre zuzuordnen sind, haben einen Grad der Ausschließlichkeit, der durch ihre Funktion im sozialen Kontext bestimmt ist.⁸⁸⁰

Zusammengefasst: Daten an sich sind nach *Ferraz Júnior* nicht Gegenstand des verfassungsrechtlichen Schutzes, sondern ausschließlich die Kommunikationen mit ihnen. Ob ein bestimmter Kommunikationsvorgang geschützt ist, hängt wiederum von seinem Inhalt ab, denn nur "private" und "intime" Daten sollen geschützt werden und rechtfertigen somit die Geheimhaltung.⁸⁸¹ Private Daten mit Sozialbezug werden demgegenüber nicht geschützt.⁸⁸² Diese Auffassung wurde vom STF ausdrücklich übernommen, der davon ausging, dass es in Brasilien keinen Datenschutz gebe, sondern nur eine Geheimhaltung der Datenkommunikation, die zwar das Aufzeichnen oder Abhören der Kommunikation verhindere,⁸⁸³ aber nicht *per se* den späteren Zugriff auf die aus der Kommunikation resultierenden Daten; letzterer sei vielmehr im Licht des Einzelfalls zu beurteilen.⁸⁸⁴ Diese Rechtsprechung schaffte keinen Nährboden für die

⁸⁷⁷ Ebd. (446 f.); diese Auffassung wurde später von Prof. Ferraz Júnior im Jahre 2015 bekräftigt, vgl. *Ferraz Júnior*, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 85 (95 ff.).

⁸⁷⁸ Kritisch dazu: *Doneda*, in: *Espaço Jurídico* 12 (2011), 91 (105).

⁸⁷⁹ Vgl. *Ferraz Júnior*, in: *Rev. FD-USP* 88 (1993), 439 (449 f.).

⁸⁸⁰ Ebd. (449).

⁸⁸¹ In diesem Sinne vgl. *Ávila/Woloszyn*, in: *RIC* 4 (2017), 167 (177).

⁸⁸² Vgl. *Ferraz Júnior*, in: *Rev. FD-USP* 88 (1993), 439 (449).

⁸⁸³ Eine Ausnahme von dem Verbot der Abhörung der Kommunikation ist ausdrücklich in Art. 5 XII CF vorgesehen, wonach die telefonische Abhörung zum Zwecke der Strafermittlung und der Untersuchung im Strafprozess zulässig ist, soweit dies gesetzlich niedergelegt ist und durch richterliche Anordnung erfolgt.

⁸⁸⁴ Vgl. STF, Urteil v. 5.10.1995 – MS 21.729, Berichterstatter: Néri da Silveira, 67 (120, 169); Urteil v. 13.4.1999 – RE 219.780, Berichterstatter: Carlos Velloso (484); Urteil v. 10.5.2006 – RE 418.416,

Entstehung eines Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung.⁸⁸⁵ Auf gesetzlicher Ebene wurde die oben angeführte Auffassung im Gesetz über den Zugang zur Information (Gesetz Nr. 12.527/2011) konkretisiert, das in seinem Art. 31 die “personenbezogenen Informationen” als diejenigen ausweist, welche auf die Intimität, das Privatleben, die Ehre und das Bild bezogen sind. Dadurch besitzen zahlreiche Daten, die, obschon persönlicher Natur, nicht durch die Grundrechte auf Privat-, Intimsphäre oder andere Grundrechte geschützt sind – wie z.B. Informationen über die Rassezugehörigkeit bei einer Bank genetischer Daten – keinen spezifischen Schutz in der Verfassung, vor allem was die Erhebung der Daten und die daraus resultierenden Gefahren betrifft.⁸⁸⁶ In diesem Kontext war die Verfassungsrechtsprechung ziemlich dürftig, inkonsistent und uneinheitlich. Entweder kamen die Gerichte zu dem Ergebnis, dass die Daten geschützt seien und jeder Zugriff eine richterliche Genehmigung erfordere, oder sie verneinten einen spezifischen verfassungsrechtlichen Schutz. Außerdem gab es innerhalb der brasilianischen Rechtsprechung keine Diskussion über die Übermittlung der Daten ins Ausland.

Was den Gegenstand dieser Arbeit betrifft, d.h. die auf Konten und Banktransaktionen bezogenen Daten, so sind diese einerseits aufgeteilt in solche, die traditionell ohne jeglichen verfassungsrechtlichen Schutz waren, und andererseits solche, die sehr gut geschützt waren. So genossen die Kontostammdaten (Auskunft über die jeweiligen Konto- und Depotnummern, das Datum der Einrichtung und ggf. der Auflösung, sowie Namen, Geburtsdaten, Adressen und Steuernummern der Kontoinhaber und Verfügungsberechtigten) keinen oder kaum einen verfassungsrechtlichen Schutz.⁸⁸⁷ Andererseits wurden die Daten über die Bankgeschäfte und -zahlungen des Steuerpflichtigen, die unter den Schutzbereich des Rechts auf Privatsphäre fielen, als

Berichterstatter: Sepúlveda Pertence (1252 ff.); Urteil v. 04.12.2019 – RE 1.055.941, Berichterstatter: Dias Toffoli (154); *Mendes, G. F./et. al.*, Curso, 435. Kritisch dazu: *Sampaio*, in: Sarmiento/Sarlet, *Direitos*, 531 (539 ff.).

⁸⁸⁵ Trotzdem hat sich ein Teil der Lehre gegen die Verfassungsrechtsprechung gewandt und plädierte für die Anerkennung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien, vgl. z.B., *Cueva*, in: *Maia/et.al*, *Estudos jurídicos*, 220 (233 ff.); *Doneda*, in: *Espaço Jurídico* 12 (2011), 91 (103 ff.). Darüber hinaus hatte der brasilianische Bundesgerichtshof ein solches Recht bereits anerkannt (vgl. STJ, Urteil v. 11.5.2010, Berichterstatter: Luís Felipe Salomão), obwohl dies nicht dazu führen konnte, ihm Verfassungsrang zu verleihen.

⁸⁸⁶ Vgl. *Mendes, L. S.*, in: *Direitos Fundamentais & Justiça* 39 (2018), 185 (194).

⁸⁸⁷ Vgl. *Ferraz Júnior*, in: *Saraiva Filho/Guimarães*, *Sigilo*, 85 (106); vgl. auch *Saraiva Filho*, in: *Saraiva Filho/Guimarães*, *Sigilo*, 19 (20, 27).

außerordentlich sensibel betrachtet und es konnte auf diese nur mit richterlicher Anordnung zugegriffen werden. Das Bankgeheimnis wurde als Ausdruck des Rechts auf Privatsphäre betrachtet und damit als ein Grundrecht.⁸⁸⁸ Zusammenfassend ließ sich ein extremes Schutzgefälle feststellen, d.h. auf der einen Seite war ein Teil der Finanzdaten außerordentlich stark geschützt, während andere Daten keinerlei Schutz besaßen.

bb. Die Habeas-Data-Klage

Obwohl die brasilianische Verfassung kein ausdrückliches Recht auf Datenschutz enthält, sieht ihr Art. 5 LXXII Buchst. a und b seit der Verabschiedung im Jahre 1988 die sog. Habeas-Data-Klage vor. Diese soll es dem Bürger ermöglichen, Kenntnis von den Informationen zu erlangen, die über seine Person in amtlichen oder öffentlichen Registern und Datenbanken gespeichert sind, sowie es ihm zu erlauben, diese Daten zu berichtigen oder zu löschen.⁸⁸⁹ Aus historischer Sicht handelt es sich dabei um eine Art Verfassungsbeschwerde, die als Instrument für den Zugriff auf Daten geschaffen wurde, die während der Militärregierung in Archiven gesammelt wurden.⁸⁹⁰ Diese Verfassungsklage steht nicht in direktem Zusammenhang mit der Idee des Datenschutzes, wie sie bereits in Europa und den USA existiert.⁸⁹¹ Obwohl der Ursprung des Gesetzes mit der Transparenz von Archiven aus der Zeit der Diktatur zusammenhängt, ist sein Anwendungsbereich nicht auf diese Art von Informationen beschränkt. Der Anwendungsbereich ist vielmehr sehr weit gefasst und umfasst alle Arten von Informationen, die nicht nur in Datenbanken staatlicher Stellen, sondern auch in öffentlichen, von Privatpersonen verwalteten Datenbanken enthalten sind.⁸⁹² Außerdem ist die Liste der Antragsberechtigten, die die Klage einreichen können, sehr breit und umfasst natürliche und juristische Personen, sowie Ausländer.⁸⁹³

⁸⁸⁸ Vgl. STF, Urteil v. 25.3.1992 – Pet-QO 557/92, Berichterstatter: Carlos Velloso (16 ff.); Urteil v. 13.4.1999 – RE 215.301, Berichterstatter: Carlos Velloso (Ls. 1); Urteil v. 3.8.2007 – RE 461.366, Berichterstatter Marco Aurélio (Ls. 1); Urteil v. 17.12.2007 – MS. 22.801, Urteil v. 1.4.2008 – RE 261278 AgR, Berichterstatter: Carlos Velloso (1048); Berichterstatter Menezes de Direito (178); Urteil v. 15.12.2010 – RE 398.808, Berichterstatter: Marco Aurélio, (Ls. 1); *Signoretti*, in: Seefelder/Campos, Art. 5 X CF (70).

⁸⁸⁹ Einfachgesetzlich geregelt durch Gesetz Nr. 9.507/97.

⁸⁹⁰ Vgl. *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 435; *Moraes*, *Direito*, 149.

⁸⁹¹ Vgl. *Doneda*, in: *Espaço Jurídico* 12 (2011), 91 (104).

⁸⁹² Vgl. *Doneda*, in: *Espaço Jurídico* 12 (2011), 91 (104); *Mendes, G. F./et.al.*, *Curso*, 435.

⁸⁹³ Vgl. *Moraes*, *Direito*, 151.

Obwohl es sich bei der Habeas-Data-Klage um ein bedeutendes Datenschutzinstrument handelt, wurde sie jahrzehntelang als symbolische Verfassungsgarantie angesehen, welche kein ausdrückliches Grundrecht geschützt hat⁸⁹⁴ und in Anbetracht des zähen und kostspieligen Verfahrens und des anachronistischen und unwirksamen Rechtsschutzes auch wenig praktische Nützlichkeit besaß.⁸⁹⁵ Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens wurde die Habeas-Data-Klage wenig oder überhaupt nicht verwendet, zumal die finanzbehördlichen Datenbanken nicht als öffentlich angesehen wurden.

b. Die neue Herangehensweise in der Rechtsprechung des STF

aa. Relevante Entscheidungen des STF mit datenschutzrechtlichen Aspekten im Bereich des Steuerrechts

Diese Rechtslage änderte sich ab 2015, als das STF zwei paradigmatische Entscheidungen traf, welche einerseits das Recht des Steuerpflichtigen auf Zugang zu seinen eigenen Daten gegenüber dem Fiskus und andererseits den Zugang des Fiskus zu den Finanzkontendaten des Steuerpflichtigen regelten. Sie bieten grundlegende Richtlinien für die Datenerhebung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens in Brasilien und ihr Verständnis ist von grundlegender Bedeutung, um den Inhalt des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung im Land zu beurteilen, insbesondere im Hinblick auf das Steuerrecht.

aaa. Das Habeas-Data-Urteil: Das Grundrecht des Steuerpflichtigen auf Informationszugang zu seinen eigenen Daten

Bei dieser Entscheidung prüfte das STF⁸⁹⁶, ob der Steuerpflichtige ein Recht auf Zugang zu den für die Datenbanken der brasilianischen Finanzverwaltung erhobenen und dort

⁸⁹⁴ Die brasilianische Verfassung enthält noch zwei andere Rechte, die im Zusammenhang mit dem Informationsrecht der Bürger stehen: das Grundrecht auf Zugang zu Informationen (Art. 5 XIV CF) und das Petitionsrecht (Art. 5 XXXIV CF) (ausführlich dazu: *Sarlet/Mendes, L. S.*, in: Spiecker gen. Döhmman/Bretthauer (Hrsg.), D. 2.25.0., Rz. 4 ff.) Allerdings wurde aus diesen Rechten niemals ein weitgehendes Grundrecht auf Datenschutz abgeleitet.

⁸⁹⁵ Vgl. *Doneda*, in: *Espaço Jurídico* 12 (2011), 91; zustimmend: *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 435. Ausführlich zu den verfahrensrechtlichen Schwierigkeiten bezüglich der Habeas-Data-Klage: *Moraes, Direito*, 53 f.

⁸⁹⁶ Vgl. STF, Urteil v. 17.06.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux.

gespeicherten Daten hat, die ihn betreffen.⁸⁹⁷ Im konkreten Fall hatte der Beschwerdeführer mit einer Habeas-Data-Klage (Art. 5 XXXIII Buchst. a CF) angestrebt, dass der Fiskus ihm alle Daten, die ihn bezüglich seiner Steuerschuld und der von ihm getätigten Bezahlungen betreffen, offenlegt. In den unteren Instanzen wurde seine Forderung auf der Grundlage der konsolidierten Rechtsprechung abgelehnt, wonach die Habeas-Data-Klage ein unangemessenes Instrument für den Steuerpflichtigen ist, um Einsicht in die ihn betreffenden Daten im Besitz der Finanzbehörde zu nehmen.⁸⁹⁸ Diese Auffassung gründete auf drei Argumenten: 1) die steuerlichen Datenbanken seien nicht öffentlich, sondern für den ausschließlichen Gebrauch der Finanzbehörden bestimmt; (2) sie dienten unter anderem dazu, die Planung der Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörden zu ermöglichen, so dass solche Informationen nicht an die Steuerpflichtigen weitergegeben werden könnten; (3) diese Informationen seien vom Steuerpflichtigen selbst bereitgestellt worden und ihm daher bereits bekannt.

Entgegen einer einschränkenden Auslegung durch die Vorinstanzen hat das Oberste Bundesgericht einstimmig entschieden, dass die Habeas-Data-Klage eine geeignete Verfassungsgarantie für die Einsicht des Steuerpflichtigen in seine Steuerdaten darstelle, d.h. die Daten, die in den computergestützten Steuererhebungssystemen der Finanzbehörden gespeichert sind.⁸⁹⁹ Das Gericht führte sehr deutlich aus, dass den Steuerpflichtigen ein verfassungsrechtlich garantiertes Recht auf Kenntnis der sie betreffenden Informationen in öffentlichen oder öffentlich zugänglichen Datenbanken zustehe, um u.a. den guten Ruf ihres Namens sowie ihre Geschäftsplanung und Investitionsstrategie zu schützen, sowie um etwaige überbezahlte Steuern rückerstattet

⁸⁹⁷ Es soll geklärt werden, dass Gegenstand dieser Habeas-Data-Klage das Informationsrecht des Steuerpflichtigen in Bezug auf die ihn betreffenden Daten war, welche sich in Datenbanken der Bundesfinanzverwaltung befanden, losgelöst von einem konkreten Steuerverwaltungsverfahren, sodass es sich nicht um einen Anspruch auf Akteneinsicht handelte. Die Gewährung von Akteneinsicht ist durch die brasilianische Gesetzesordnung im weitesten Sinne gewährleistet, sowohl als ein Verwaltungsrecht gemäß Art. 3 I und 46 des brasilianischen Verwaltungsverfahrensgesetzes (Gesetz Nr. 9.784/99) als auch als ein Recht des Anwalts nach Art. 7 XIII des Gesetzes Nr. 8.906/94. Speziell im Rahmen des Besteuerungsverfahrens garantiert der Art. 38 des Gesetzes Nr. 9.250/95 den Steuerpflichtigen und Anwälten ein ähnliches Recht.

⁸⁹⁸ Vgl. STJ, Urteil v. 6.5.2006 Resp. 896, Berichterstatterin: Eliane Calmon (5); Urteil v. 5.8.2014-Resp. 1.411.585, Berichterstatter: Humberto Martins (Ls. 2 und 3). Kritisch dazu: *Schoueri/Galendi Júnior*, in: Rocha, *Questões*, 248 (275 ff.).

⁸⁹⁹ Vgl. STF, Urteil v. 17.6.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux (Ls. 2, 24).

zu bekommen.⁹⁰⁰ Aus diesem Grund seien die Steuerdaten nicht für die ausschließliche Nutzung durch den Fiskus bestimmt, sondern stellen vor allem Informationen dar, die für die Steuerpflichtigen selbst von besonderem Interesse seien.⁹⁰¹ Das Gericht stellte fest, dass selbst dann, wenn die Informationen vom Steuerpflichtigen stammen, dieser das Recht auf Zugang zu diesen habe.⁹⁰² Dieses Recht erstreckte sich auf natürliche und juristische Personen und die Ablehnung der Finanzbehörde, die Daten zu erteilen, stelle eine Verletzung der Verfassung dar.⁹⁰³ Das Oberste Bundesgericht hielt auch fest, dass vertrauliche Steuerinformationen zwar gegenüber Einblicken durch die Öffentlichkeit zu schützen seien, aber nicht gegenüber dem Steuerpflichtigen selbst; die Ablehnung der Offenlegung der Informationen sei nur aus Gründen der Sicherheit von Gesellschaft und Staat genehmigt (Art. 5 XXXIII CF).⁹⁰⁴

In dieser Entscheidung sprach das STF zum ersten Mal über Datenschutz und diskutierte die Möglichkeit der Existenz eines Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien,⁹⁰⁵ ohne jedoch dieses Thema zu vertiefen. Es verblieb bei der Feststellung eines Rechts auf Informationszugang, ohne weiter auf die Existenz eines Grundrechts von größerer Reichweite einzugehen. Trotzdem belebte diese Entscheidung die Habeas-Data-Klage, die aufgrund einer einschränkenden Auslegung bis *dato* keine Verwendung gefunden hatte,⁹⁰⁶ und sprach dabei aus, dass diese das Grundrecht des Einzelnen konkretisiert, Kenntnis über alle ihn betreffenden Daten zu haben, die bei staatlichen oder öffentlichen Stellen gespeichert sind.⁹⁰⁷ Kurz, das STF traf die Entscheidung, dass den Steuerpflichtigen ein umfassendes Informationsrecht gegenüber dem brasilianischen Fiskus zuerkannt wird.

⁹⁰⁰ Vgl. STF, Urteil v. 17.6.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux (Ls. 7, 6).

⁹⁰¹ Vgl. STF, Urteil v. 17.6.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux (Ls. 7, 6).

⁹⁰² Vgl. STF, Urteil v. 17.6.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux (12).

⁹⁰³ Vgl. STF, Urteil v. 17.6.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux (Ls. 6, 24).

⁹⁰⁴ Vgl. STF, Urteil v. 17.6.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux (Ls. 8, 7).

⁹⁰⁵ Vgl. STF, Urteil v. 17.6.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux (34, 39); *Mendes, L. S.*, in: *Direitos Fundamentais & Justiça* 39 (2018), 185 (198).

⁹⁰⁶ Vgl. *Schoueri/Galendi Júnior*, in: *Rocha, Questões*, 248 (280).

⁹⁰⁷ Vgl. STF, Urteil v. 17.6.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux (Ls. 8).

bbb. Datenschutzrechtliche Aspekte der Urteile zur Grundpflicht zur Steuerzahlung

Im zweiten Teil dieser Arbeit wurden die beiden Urteile zur Grundpflicht zur Steuerzahlung⁹⁰⁸ unter der Perspektive der Rechtfertigung von Eingriffen in das Grundrecht auf Privatheit (Art. 5 X CF) durch die Grundsätze der Solidarität (Art. 3 I CF), der steuerlichen Gleichheit (Art. 5 Caput i.V.m Art. 150 II CF) und des Leistungsfähigkeitsprinzips (Art. 145 § 1 CF) behandelt. In diesem Abschnitt werden diese Entscheidungen erneut analysiert, wobei der Fokus sich nun auf die Anforderungen des STF an die Rechtfertigung eines solchen Eingriffs richtet.

Wie bereits erwähnt wurden vom STF zwei Formen der Erhebung von Bankdaten von Steuerpflichtigen für verfassungskonform erklärt, wie sie im Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001⁹⁰⁹ vorgesehen sind: die periodischen Mitteilungen von Finanztransaktionen bestimmter Art oder bestimmter Höhe (Art. 5 Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001) und das direkte Einzelauskunftersuchen an das Kreditinstitut in einem konkreten Fall zum Zwecke der Erlangung der Kontobewegungen des Kontoinhabers (Art. 6 Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001).⁹¹⁰

Der Art. 5 Caput Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 errichtete ein weites System der vorsorglichen Überwachung von Bankinformationen, indem er den Finanzinstitutionen die Pflicht auferlegte, dem Fiskus in gewissen Zeitabständen eine Reihe von Informationen über die verschiedensten Banktransaktionen zu melden.⁹¹¹ Diese Vorschrift legt auch fest, dass es der Exekutive zukommt, mittels Dekret die Periodizität,

⁹⁰⁸ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin; Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli.

⁹⁰⁹ Die aus dem Gesetzgebungsverfahren resultierenden Normen sind in Art. 59 der Verfassung niedergelegt. Unter diesen befinden sich die Ergänzungsgesetze (Art. 59 II CF) und die einfachen Gesetze (Art. 59 III). Es besteht kein hierarchisches Verhältnis zwischen ihnen und beide haben die Aufgabe, die Verfassungsnormen zu ergänzen und die Grundrechte einzuschränken. Sie unterscheiden sich durch das jeweilige Zustimmungsverfahren. Ergänzungsgesetze sind nur erforderlich, wenn die Verfassung dies ausdrücklich vorsieht. Sie müssen von beiden Kammern des Nationalkongresses mit absoluter Mehrheit verabschiedet werden (Art. 69 CF). Die einfachen Gesetze ihrerseits dienen dazu, alle anderen Fälle zu regulieren, in denen die Verfassung verlangt, dass ein bestimmter Sachverhalt durch Gesetz geregelt wird. Ihr Zustimmungsprozess ist nicht so anspruchsvoll, da die Verfassung nur eine einfache Mehrheit in beiden Kammern fordert, sofern die Hälfte der Abgeordneten bei der Schlussabstimmung des Gesetzes anwesend ist (Art. 47 CF). Dazu: *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 923 f.; *Moraes, Direito*, 686.

⁹¹⁰ Eingehend dazu: *Bastos, Transparência*, 146 ff.

⁹¹¹ Die der Kommunikation unterworfenen Finanzoperationen befinden sich in Art. 5 § 1 Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001.

die Wertgrenzen und die übrigen Kriterien zu bestimmen, damit die Finanzinstitutionen diese steuerliche Mitteilungspflicht erfüllen können. Dieser Artikel wurde durch Dekret Nr. 4.489/2002 reguliert, welches ebenso Gegenstand der verfassungsgerichtlichen Prüfung des STF war. Gemäß Art. 5 § 2 Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 sollen sich die zu meldenden Informationen auf die Identifizierungsdaten der Kontoinhaber und auf die Höhe der monatlichen Bewegungen beschränken, wobei es untersagt ist, Elemente einzufügen, die es ermöglichen, die Herkunft oder die Art der Banktransaktionen zu identifizieren. Tauchen bei der Analyse dieser Informationen Anzeichen von Mängeln, Ungenauigkeiten oder Unterlassungen seitens des Steuerpflichtigen oder sogar Anzeichen von Steuerstraftaten auf, so ist die Finanzbehörde ermächtigt, die finanziellen Bewegungen des Steuerpflichtigen zur angemessenen Sachverhaltsermittlung einzuholen (Art. 5 § 4 Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001).

Was den detaillierten Zugriff auf die finanziellen Bewegungen des Kontoinhabers betrifft, so legt der Art. 6 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2001 fest, dass dieser nur genehmigt wird, wenn er im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens oder eines steuerlichen Ermittlungsverfahrens gefordert und sofern die Untersuchung der Bankinformationen als unabdinglich für die Sachverhaltsaufklärung angesehen wird. Diese gesetzlichen Vorschriften wurden durch das Dekret Nr. 3.724/2001 konkretisiert, welches das Verfahren für den Zugriff auf die Bankbewegung des Steuerzahlers festlegte und auch Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung war.

Obwohl die im Rahmen dieser beiden Verfahren erhaltenen Informationen ohne Weiteres unter die allgemeine Regel des Steuergeheimnisses gemäß Art. 198 der brasilianischen Abgabenordnung fallen, sieht das Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 in seinen Art. 5 § 5 und Art. 6 § 1 ausdrücklich vor, dass die von der Finanzbehörde erfassten Daten durch das Steuergeheimnis geschützt sind.

Im Einklang mit der bisherigen Mehrheitsmeinung, dass die brasilianische Verfassung kein Recht auf Datenschutz vorsieht, prüfte der Oberste Gerichtshof die Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmungen im Lichte des Grundrechts auf Privatsphäre aus Art. 5 X CF. Der Gerichtshof stellte fest, dass dieses Grundrecht nicht absolut⁹¹² und dass die

⁹¹² Vgl. STF, Urteil v. 24.2.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (46).

Finanzbehörden verfassungsrechtlich befugt seien, auf Bankdaten zuzugreifen (Art. 145 § 1 CF), wobei eine Verletzung der Privatsphäre nur dann vorliege, wenn diese Daten in widerrechtlicher Weise offengelegt oder veröffentlicht würden.⁹¹³ Das Gericht übernahm die These der "Übertragung der Geheimhaltung": es gebe keine Geheimhaltung gegenüber dem Fiskus, das Steuergeheimnis sei eine Fortführung des Bankgeheimnisses, wobei Ersteres das Grundrecht auf Privatsphäre und Intimität im Rahmen des Besteuerungsverfahrens konkretisiere.⁹¹⁴ Das Gericht erkannte ausdrücklich das Steuergeheimnis als ein Rechtsinstitut an, das direkt vom Recht auf Privatsphäre abgeleitet ist, gemäß Art. 5 X CF.⁹¹⁵

Speziell zu den Bankdaten hat der Gerichtshof festgestellt, dass sie zwar als sensible Daten gelten können, aber aufgrund ihrer eminent vermögensrechtlichen Dimension weniger schützenswert seien als andere Daten, welche die Privatsphäre betreffen.⁹¹⁶ Der Gerichtshof hat diese Aussage nicht weiter ausgeführt, so dass es nicht möglich ist, zu präzisieren, was dies tatsächlich bedeutet.⁹¹⁷ Aufgrund der schon erwähnten Auffassung, dass die Identifizierungsdaten, die sog. Kontostammdaten, nicht verfassungsrechtlich geschützt sind, hat sich das Gericht nicht mit dieser Thematik beschäftigt. Es hielt sich nur bei der Unterscheidung zwischen den beiden Zugriffsformen auf, welche in zwei verschiedenen und aufeinanderfolgenden Phasen des

⁹¹³ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (24 f., 27).

⁹¹⁴ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (Ls. 4); Urteil v. 24.2.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (68); *Torres, R. L.*, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 127 (134); *Santi*, in: Saraiva Filho/Guimarães, *Sigilo*, 543 (557); *Ávila/Woloszyn*, in: *RIC* 4 (2017), 167 (191).

⁹¹⁵ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (Ls. 4).

⁹¹⁶ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (64, 74).

⁹¹⁷ In einigen seiner Urteile macht das STF einen Unterschied zwischen „Daten oder Geheimnissen des Seins“ und „Daten oder Geheimnissen des Habens“, vgl. STF, Urteil v. 3.8.2007 – RE 461.366, Berichterstatter: Marco Aurélio (690 ff.); Urteil v. 15.12.2010 – RE 389.808, Berichterstatter: Marco Aurélio (237 ff.). Die ersten beziehen sich auf das Recht auf Privatsphäre (Art. 5 X CF) und auf das Prinzip der Würde des Menschen (Art. 1 III CF), die anderen auf das Vermögen des Bürgers, das durch seine aktive Mitwirkung in der Gesellschaft entstanden ist, sodass diese Daten einer größeren Transparenz ausgesetzt und nicht der Geheimhaltung unterworfen sind. Diese Unterscheidung ist zweifellos mit der Idee verbunden, dass Daten nicht generell, sondern nur in Abhängigkeit von ihrer Bedeutung für das Individuum im sozialen Kontext Schutz verdienen. Dies entbehrt jedoch Kriterien, die zwischen den Daten "des Seins" und "des Habens" unterscheiden und lässt vollständig unberücksichtigt, dass einige Vermögensdaten nicht nur private Aspekte enthüllen können, sondern auch solche aus der Intimsphäre des Bürgers. Dazu vgl. *Sampaio*, in: *Sarmento/Sarlet, Direitos*, 531 (543).

steuerlichen Ermittlungsverfahrens relevant werden und verschiedene Auswirkungen auf das Grundrecht auf Privatsphäre der Steuerpflichtigen haben.⁹¹⁸

Die durch systematische Mitteilung von Bankdaten erhaltenen Informationen gehören zur ersten Phase der Überprüfung, der sog. allgemeinen Steueraufsicht. Diese erlaubt der Finanzbehörde, von den unbekanntem Steuerfällen Kenntnis zu nehmen.⁹¹⁹ Die in dieser Phase der Prüfung erhobenen Daten lassen aufgrund ihres allgemeinen Charakters keine weitergehenden Rückschlüsse auf die Privatsphäre des Kontoinhabers zu, sodass die einzige Voraussetzung für die Erhebung dieser Daten die Gewährleistung des Steuergeheimnisses ist und der Betroffene weder zuvor noch danach über die Erhebung dieser Daten informiert werden muss. Der Lektüre der Entscheidung ist zu entnehmen, dass der Zugriff auf diese Daten durch den Fiskus als verfassungsrechtlich unproblematisch angesehen wird, in Anbetracht des geringen informativen Inhalts dieser Daten⁹²⁰ und des Umstands, dass ihre Weitergabe dem Steuerpflichtigen keinen großen Schaden bezüglich seiner Privatsphäre verursacht.

Beim systematischen und periodischen Zugriff ist noch darauf hinzuweisen, dass, obwohl die zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen kein Verfahrensgegenstand war, diese dennoch eine zentrale Rolle in der Argumentation des Gerichts spielte und Teil der tragenden Gründe der Urteile war.⁹²¹ Das Gericht bewertete das Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 als Grundvoraussetzung für die Teilnahme am automatischen Informationsaustausch über Finanzkontendaten. Tatsache ist, dass Brasilien damals lediglich Unterzeichner des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen war und noch nicht das CRS-MCAA übernommen hatte. Trotzdem ist der Lektüre der Entscheidungen zu entnehmen, dass die Ratifikation des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen als ein ausreichendes Instrument betrachtet wurde, um das Land hinsichtlich des Austauschs von Finanzkonteninformationen zu legitimieren,⁹²² sodass die

⁹¹⁸ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (157 f.).

⁹¹⁹ Vgl. *Santi*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 543 (583).

⁹²⁰ Vgl. STF, Urteil v. 24.2.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (128).

⁹²¹ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (Ls. 6, 37 ff.); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (36, 55, 143).

⁹²² Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (Leitsatz, 24; 39 f., 42, 68, 85); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (35, 56, 67, 74).

innerstaatliche Umsetzung des CRS-MCAA nur eine verwaltungstechnische Etappe für die Realisierung des globalen Austauschs von Finanzkontendaten war. Außerdem kann man diesen Abschnitten entnehmen, dass die Übermittlung von Steuerdaten ins Ausland für das STF einen gerechtfertigten Eingriff in das Grundrecht auf Privatsphäre darstellt. Es ist jedoch festzuhalten, dass keine Bewertung des Schutzniveaus vorgenommen wurde, das der Empfängerstaat gewährleisten muss, oder der Garantien, die der brasilianische Staat verlangen sollte.

In Bezug auf die Bankgeschäfte des Steuerpflichtigen, auf welche die Finanzbehörden nur im Rahmen einer einzelfallbezogenen Sachverhaltsermittlung zugreifen können, stellte das Gericht weitaus höhere Anforderungen, da es der Ansicht war, dass diese Art des Zugriffs einen intensiven und echten Eingriff in das Recht auf Privatsphäre darstelle. Neben dem Steuergeheimnis hat der Gerichtshof als Voraussetzungen für die Erlangung solcher Daten festgelegt: 1) die Notwendigkeit solcher Bankdaten für die Aufklärung des Falles; 2) das Vorhandensein eines ordnungsgemäß formalisierten Verwaltungsverfahrens; 3) die vorherige Benachrichtigung des Steuerpflichtigen, bevor die Anfrage an das Finanzinstitut gestellt wird; 4) die Festlegung des Behördenleitervorbehalts für die Bearbeitung der Anfrage; 5) das Vorhandensein zertifizierter elektronischer Sicherheitssysteme mit Zugriffsregister, sodass die Personen, die Zugang zu den vertraulichen Daten haben, identifiziert werden können; 6) die Schaffung wirksamer Mechanismen zur Untersuchung und Korrektur von Abweichungen; 7) ein umfassender Zugang des Steuerpflichtigen zu den Unterlagen mittels Anfertigung von Kopien aller Dokumente und Entscheidungen, so dass der Steuerpflichtige jederzeit eine gerichtliche Kontrolle über die Handlungen der Verwaltung herbeiführen kann.⁹²³ Diese Anforderungen müssen nicht notwendigerweise gesetzlich geregelt, sondern können mittels einer Durchführungsverordnung sichergestellt sein.⁹²⁴

Schließlich sah das Gericht in Art. 5 und 6 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2001 und den entsprechenden Dekreten Nr. 4.489/2009 und Nr. 3.724/2001 diese Anforderungen

⁹²³ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (48).

⁹²⁴ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (48).

erfüllt. Somit bewahren diese Vorschriften die Privat- und Intimsphäre des Kontoinhabers und sind deshalb verfassungsrechtlich unbedenklich.⁹²⁵

bb. Die IBGE-Entscheidung: der deutsche Einfluss bei der Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien

Bei der paradigmatischen IBGE-Entscheidung aus dem Mai 2020 gab das STF definitiv seine frühere Rechtsprechung auf, welche die Existenz des Datenschutzes in der brasilianischen Rechtsordnung negierte, und erkannte das informationelle Selbstbestimmungsrecht als ein autonomes Grundrecht an.⁹²⁶

Aufgrund der COVID-Pandemie wurde die amtliche Volkszählung 2020 verschoben, um die Hygienemaßnahmen zur Verhinderung der Ausbreitung des Virus einzuhalten. Um die Erstellung von Indikatoren und Statistiken über die Wirtschaft nicht zu gefährden und ein zuverlässiges und aktuelles Bild des Landes abzubilden, ergriff der Präsident der Republik die Provisorische Maßnahme mit Gesetzeskraft Nr. 954/2020,⁹²⁷ die ausnahmsweise in ihrem Art. 2 Caput festlegte, dass Telekommunikationsunternehmen, die Festnetze und persönliche Mobilfunkdienste betreiben, die Liste der Namen, Telefonnummern und Adressen ihrer Kunden, sowohl natürlicher als auch juristischer Personen, dem Brasilianischen Institut für Geographie und Statistik (IBGE) zur Unterstützung der amtlichen Statistikproduktion während des öffentlichen Gesundheitsnotstands von internationaler Bedeutung (Pandemie) zur Verfügung stellen sollten.⁹²⁸

Das Gericht entschied, dass die angegriffene Vorschrift nicht dem Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprach, da sie eine zur Erreichung des verfolgten Zweckes ungeeignete und nicht erforderliche staatliche Maßnahme darstellte. Darüber hinaus stellte das STF fest,

⁹²⁵ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (Ls. 4, 21 ff., 42, 85).

⁹²⁶ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (55, 58 f., 65, 103); *Mendes, L. S./Fonseca*, in: RT 130 (2020), 1 (1 ff.); *Sarlet*, in: *Direitos Fundamentais & Justiça* 39 (2020), 179 (191).

⁹²⁷ Nach Art. 62 CF kann der Präsident der Republik in bedeutenden und dringenden Fällen eine provisorische Maßnahme mit Gesetzeskraft erlassen, die er unverzüglich dem Nationalkongress vorzulegen hat und welche ihre Wirksamkeit verliert, falls dieser sie nicht innerhalb von 120 Tagen in ein Gesetz umwandelt. Obwohl es ein normatives Instrument ist, das für Notsituationen vorgesehen ist, benutzt der Präsident es häufig. Ausführlich dazu: *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 924 ff.

⁹²⁸ Vgl. *Comunicado* über die Anwendung der Medida Provisória 954/2020 (vorläufige Maßnahme), abrufbar unter: ibge.gov.br/novo-portal-destaques/27477-comunicado-sobre-adocao-da-medida-provisoria-954-2020.html, zuletzt aufgerufen am 10.10.2020.

dass die zu übermittelnden und zu verarbeitenden Daten nicht mit dem in dem Gesetz vorgesehenen Zweck in Zusammenhang standen und dass dieser Zweck darüber hinaus nicht hinreichend genau abgegrenzt war. Schließlich wurde kein relevantes öffentliches Interesse gesehen, das die Weitergabe der Daten von den Kommunikationsunternehmen an die staatliche Statistikbehörde IBGE gerechtfertigt hätte.⁹²⁹

Zu den verschiedenen vorgebrachten Argumenten⁹³⁰ für die Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung ragt ohne jeden Zweifel das deutsche Volkszählungsurteil hervor, das in weiten Teilen zitiert wurde.⁹³¹ Der Lektüre der Entscheidung kann man entnehmen, dass der vom STF umrissene Schutzbereich des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung dem in Deutschland akzeptierten sehr ähnlich oder gar identisch ist.⁹³² Da das Volkszählungsurteil in dieser Arbeit bereits ausführlich erörtert wurde und um Wiederholungen zu vermeiden, ist es nicht notwendig, weiter auf die Gründe für das Urteil des STF einzugehen.

⁹²⁹ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (Ls. 5, 22, 81).

⁹³⁰ Vom politischen Gesichtspunkt aus hatte bei der Entscheidung des Obersten Gerichts auch das Allgemeine Datenschutzgesetz (ADSG) Gewicht, welches im Jahre 2018 vom Nationalkongress verabschiedet wurde und bald in Kraft treten sollte. Wie *Mendes, L. S.*, in: *Direitos Fundamentais & Justiça* 39 (2018), 185 (186) richtig aufzeigt, nützt es nicht viel, wenn ein Datenschutzgesetz ohne die Anerkennung eines Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung besteht. Da ein solches Gesetz nicht die Legislative binden würde, wäre es in der Praxis allein nicht in der Lage, den Bürger vor etwaigen Datenerhebungen und -verarbeitungen zu schützen, die in späteren oder besonderen Gesetzen aufgeführt sind.

⁹³¹ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (5, 53, 64 ff., 72 ff., 102 ff., 106 ff., 119). Außerdem hatte das Werk von Prof. *Laura Schertel Ferreira Mendes* der Universität von Brasília großen Einfluss und wurde bei der Entscheidung zitiert. *Laura Mendes* schrieb ihre Doktorarbeit an der Humboldt-Universität zu Berlin und veröffentlicht seit geraumer Zeit Arbeiten und Artikel, in denen sie das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien vertritt, auf der Grundlage der Rechtsprechung des BVerfG und der deutschen Lehre (Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (64, 108 ff)).

⁹³² Vgl. *Mendes, L. S./Fonseca*, in: *RT* 130 (2020), 1 (2 f.). In einem Artikel, der großen Widerhall in der brasilianischen Lehre fand und der in der Entscheidung des STF zitiert wurde, die das Recht auf informationelle Selbstbestimmung anerkannte, stellt Prof. *Laura Mendes* den Schutzbereich dieses Grundrechts im Wesentlichen auf der Grundlage der deutschen Doktrin und Rechtsprechung dar (Vgl. *Mendes, L. S.*, in: *Direitos Fundamentais & Justiça* 39 (2018), 185 (204 f.)). Der von dieser Autorin angewandte Ansatz ist dem in dem deutschen Teil dieser Arbeit vorgestellten Konzept sehr ähnlich, wenn nicht sogar mit diesem identisch. Auch Prof. *Sarlet*, promovierter Rechtswissenschaftler der Ludwig-Maximilians-Universität München und ein bedeutender und einflussreicher brasilianischer Verfassungsrechtler, der ein umfangreiches Werk zum Datenschutz in Brasilien vorgelegt hat, nimmt den Schutzbereich des deutschen Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung als Referenz, um sein brasilianisches Pendant abzugrenzen, vgl. *Sarlet*, in: *Direitos Fundamentais & Justiça* 39 (2020), 179 (188 ff.).

Hier ist es wichtig, dass das brasilianische Gericht erkannte, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung sein verfassungsrechtliches Fundament in den in Art. 5 X CF vorgesehenen Persönlichkeitsrechten hat, im Zusammenspiel mit dem Prinzip der Menschenwürde des Art. 1 III CF und der Habeas-Data-Klage des Art. 5 LXXII CF.⁹³³ Es handelt sich um ein Grundrecht mit einem umfassenden Schutzbereich, das den Einzelnen gegen alle Arten der Erhebung, Verarbeitung und Weitergabe personenbezogener Daten schützt und weit über den bloßen Begriff der Privatsphäre hinausgeht; während Letztere lediglich intime oder private Daten schützt, sind von dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung alle Daten umfasst, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen.⁹³⁴ Das Gericht erkannte ausdrücklich an, dass es heutzutage keine belanglosen Daten mehr gibt.⁹³⁵ Alle persönlichen Daten verdienen deshalb verfassungsrechtlichen Schutz.

Was die Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung anbelangt, so hat sich das Gericht zwar recht knapp geäußert, doch war auch hier der deutsche Einfluss offensichtlich. Wie beim Volkszählungsurteil wurde bekräftigt, dass es sich bei dem fraglichen Grundrecht nicht um ein uneingeschränktes Recht handele, sondern um eines, das gegenüber anderen relevanten öffentlichen Interessen zurücktreten könne.⁹³⁶ Seine Beschränkung ist verfassungsrechtlich zulässig, solange es eine gesetzliche Grundlage gibt und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprochen wird.⁹³⁷ Außerdem muss der Zweck der Datenerhebung und -verarbeitung in der Norm, welche die Einschränkung vorsieht, präzise und klar festgelegt werden.⁹³⁸ Die Erhebung der Daten soll sich am Prinzip der Zweckbindung orientieren, d.h. die Daten dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie erhoben wurden.⁹³⁹ Schließlich stellte das STF auch fest, dass solche Einschränkungen mit verfahrensrechtlichen Schutz-

⁹³³ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber, 58 f., 109 f. Diese Grundlegung wurde schon im Jahre 2018 von Prof. *Laura Schertel* vertreten (Vgl. *Mendes, L. S.*, in: *Direitos Fundamentais & Justiça* 39 (2018), 185 (201)).

⁹³⁴ Vgl. *Mendes, L. S./Fonseca*, in: RT 130 (2020), 1 (2 f.).

⁹³⁵ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (53, 64, 108, 122).

⁹³⁶ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (17 f., 37 f., 68 f., 113 f.); *Mendes, L. S./Fonseca*, in: RT 130 (2020), 1 (3).

⁹³⁷ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (17 f., 37 f., 68 f., 113 f.); *Mendes, L. S./Fonseca*, in: RT 130 (2020), 1 (3).

⁹³⁸ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (68, 113).

⁹³⁹ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (107 f.).

vorkehrungen einhergehen müssen, die die Ausübung des Datenschutzrechts gewährleisten und es dem Betroffenen ermöglichen, sich im Falle eines Missbrauchs zu verteidigen.⁹⁴⁰

Zumindest bei einer isolierten Betrachtung der IBGE-Entscheidung lässt sich daher feststellen, dass das STF eine echte Rechtsübernahme vorgenommen hat, mittels derer das deutsche Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung in das brasilianische Recht integriert worden ist; dies sowohl in Bezug auf seinen Schutzbereich als auch in Bezug auf die Anforderungen an die Rechtfertigung von Eingriffen in das Grundrecht.

c. Die Bedeutung der Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien

Die Anerkennung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung stellte in Brasilien einen beispiellosen Paradigmenwechsel dar. Die Vorstellung, dass Daten nur dann geschützt sind, wenn ihr Inhalt die Intimsphäre oder die Privatsphäre betrifft, wurde aufgegeben. Zuvor war bereits die Vorstellung relativiert worden, dass private Daten, wie z.B. Bankgeschäfte, zumindest im Rahmen des Besteuerungsverfahrens nur durch einen Gerichtsbeschluss eingeholt werden können. Der Verfassungstext musste überarbeitet und an die heutige Zeit angepasst werden, in der die Datenerfassung und -verarbeitung eine zentrale Rolle im Leben der Menschen und in der Wirtschaft spielen. Gleichzeitig bedeutete diese Reihe von Entscheidungen die Abkehr des STF von einer radikalen Position, bei der die Daten in stark geschützte und gar nicht geschützte Daten aufgeteilt wurden; damit einher ging auch die Annahme abgewogener Beurteilungsmaßstäbe, die eher mit der Idee übereinstimmen, dass die Verfassung verschiedene, oft divergierende Rechtsgüter schützen will, die miteinander zu vereinbaren sind. Alle Daten sind schützenswert, aber der Schutzgrad muss für jede einzelne Datenkategorie in einem konkreten normativen Kontext bewertet werden.⁹⁴¹ In diesem Kontext hat das STF vor dem Hintergrund der reichhaltigen und konsolidierten deutschen Rechtsprechung und Lehre und des historischen Einflusses der Entscheidungen des BVerfG auf

⁹⁴⁰ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (68, 115).

⁹⁴¹ Vgl. *Sampaio*, in: Sarmiento/Sarlet, *Direitos*, 531 (543).

das brasilianische Gericht das deutsche Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung aufgegriffen.

Diese Entwicklung in der Rechtsprechung ist zwar äußerst begrüßenswert, muss aber dringend weitergeführt werden.⁹⁴² Abgesehen von dem Recht auf Auskunft, das sich aus der verfassungsrechtlichen Garantie der Habeas-Data-Klage (Art. 5 XXXIII CF) ergibt und das in der Verfassungsrechtsprechung bereits gut etabliert ist, werfen die anderen Aspekte dieses neuen brasilianischen Grundrechts mit "deutscher Abstammung" eine Reihe neuer Fragen auf.

Die nächsten Abschnitte werden versuchen, einige Aspekte und Konturen dieses neuen Rechts in Brasilien auf der Grundlage der brasilianischen Verfassungstradition und -rechtsprechung zu bewerten, wobei der Schwerpunkt auf der Beschaffung von Daten durch die Finanzbehörden bei Dritten und dem automatischen internationalen Austausch von Bankinformationen für steuerliche Zwecke liegt. In Anbetracht der Neuheit und des Umfangs des Themas in Brasilien geschieht dies ohne den geringsten Anspruch auf Vollständigkeit.

2. Grundrechtlicher Schutz

Der Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung muss nicht wiederholt werden, da er, wie bereits erwähnt, in die IBGE-Entscheidung aufgenommen wurde und in Lehre und Begrifflichkeit dem deutschen Modell sehr ähnlich ist.⁹⁴³ Die offenen und für diese Arbeit relevanten Fragen richten sich darauf, ob das betreffende Recht von juristischen Personen wahrgenommen werden kann und ob Bankdaten als personenbezogene Daten angesehen werden können.

a. Anwendung auf juristische Personen

Eine erste Frage, die das STF in seiner IBGE-Entscheidung nicht ausdrücklich beantwortet, ist die nach der Anwendbarkeit des informationellen Selbstbestimmungsgrundrechts auf juristische Personen, zumal das allgemeine Datenschutzgesetz - AD SG

⁹⁴² Vgl. *Mendes, L. S./Fonseca*, in: RT 130 (2020), 1 (3).

⁹⁴³ Ebd.

in seinem Art. 1 ausdrücklich davon ausgeht, dass dieses Grundrecht nur auf natürliche Personen anwendbar ist.

Die brasilianische Verfassung sagt nichts über die Grundrechtsträgerschaft von juristischen Personen aus. Die Mehrheitsmeinung in der Lehre ist, dass die Grundrechte von diesen wahrgenommen werden können.⁹⁴⁴ Es herrscht die Ansicht vor, dass die juristischen Personen Erscheinungen der menschlichen Existenz sind und als Zweck die Befriedigung von deren Bedürfnissen haben.⁹⁴⁵ Die Anwendung der Grundrechte hängt natürlich davon ab, ob sie mit der Art und den Tätigkeiten der juristischen Person vereinbar sind, was immer im Einzelfall geprüft werden muss.⁹⁴⁶ Das STF hat sich zwar nicht grundsätzlich zur Trägerschaft der Grundrechte durch juristische Personen geäußert, erkennt aber in zahlreichen Entscheidungen an, dass diese, wenn auch mit Einschränkungen, auf sie ausgedehnt werden können.⁹⁴⁷ Mit anderen Worten: es besteht kein Zweifel daran, dass juristische Personen Träger von Grundrechten sein können, sofern dies mit ihrem Wesen vereinbar ist.

Was speziell die Persönlichkeitsrechte betrifft, so legt das brasilianische Bürgerliche Gesetzbuch in Art. 52 fest, dass sie für die juristischen Personen entsprechend gelten. Auf der Grundlage dieser Rechtsvorschrift ist sich sowohl die Lehre⁹⁴⁸ als auch die Rechtsprechung des STJ⁹⁴⁹ darüber im Klaren, dass juristische Personen unter bestimmten Umständen Träger der Persönlichkeitsrechte sind. Das STF hat sich seinerseits nicht ausdrücklich zu dieser Frage geäußert; jedoch versteht es das Steuergeheimnis als ein Institut, das auch die Interessen der juristischen Personen schützen

⁹⁴⁴ Vgl. *Andrade*, in: RJLB 4, Nr. 5 (2018), 805 (814); *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 305; *Moraes*, *Direito*, 33; *Silva, J. A.*, *Curso*, 191; *Schmitt*, in: RIL 37 (2000), 55 (65); *Schoueri/Barbosa* in: *Santi/et.al.*, *Transparência*, 497 (507). Ausführlich zur dogmatischen Grundlage der Anwendbarkeit der Grundrechte auf juristische Personen in Brasilien vgl. *Godoy/Mello*, in: RBPP 6, Nr. 3 (2016), 91 (99 ff.); a.A. *Dimoulis/Martins*, *Teoria*, 84 f.

⁹⁴⁵ Vgl. *Godoy/Mello*, in: RBPP 6, Nr. 3 (2016), 91 (100); *Tavares, A. R.*, *Curso*, 529.

⁹⁴⁶ Vgl. *Ferreira Filho*, *Direitos*, 47; *Godoy/Mello*, in: RBPP 6, Nr. 3 (2016), 91 (100).

⁹⁴⁷ Vgl. z.B. STF, Urteil v. 11.12.2014 – ACO 1.822, Berichterstatter: Celso de Mello (9 f.); Urteil v. 19.8.2015 – ACO 2.506, Berichterstatter: Celso de Mello (6). Zu einer detaillierten Übersicht der brasilianischen Verfassungsrechtsprechung zu diesem Thema vgl. *Godoy/Mello*, in: RBPP 6, Nr. 3 (2016), 91 (101 ff.).

⁹⁴⁸ Vgl. *Andrade*, in: RJLB 4, Nr. 5 (2018), 805 (814); *Ferraz Júnior*, in: *Rev. FD-USP* 88 (1993), 439 (440); *Moraes*, *Direito*, 54; *Rocha*, *Troca*, 151; *Sampaio*, in: *Canotilho/et. al.*, Art. 5 X CF, Rz. 6.5; *Schoueri/Barbosa*, in: *Santi/et.al.*, *Transparência*, 497 (507); a.A. *Valadão/Arruda*, in: *NOMOS* 34 (2014), 315 (318).

⁹⁴⁹ St. Rspr., vgl. exemplarisch *Súmula* [Leitsatz mit norminterpretierendem Charakter] Nr. 227 v. 20.10.1999, STJ, Urteil v. 20.8.2019 – REsp 1.807.242, Berichterstatterin: Nancy Andrighi (5 ff.).

soll, und dessen Grundlage, wie wir weiter unten sehen werden, das Grundrecht auf Privatsphäre gemäß Art. 5 X CF ist. Vor diesem Hintergrund muss anerkannt werden, dass bestimmte Aspekte der Persönlichkeitsrechte von juristischen Personen in Anspruch genommen werden können.

Ausgehend von dieser Annahme verteidigt ein großer Teil der Lehre die Ausdehnung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung auf juristische Personen. *Andrade* stellt fest, dass das Recht auf Privatsphäre weit gefasst sei und mehrere Facetten habe, die nicht nur mit dem Gedanken der Menschenwürde zusammenhängen (Art. 1 III CF).⁹⁵⁰ Für ihn ist einer der Aspekte des Schutzes der Privatsphäre die Möglichkeit, die eigenen Daten zu kontrollieren, was er in Anlehnung an das US-Recht als "informationelle Privatsphäre" bezeichnet, die sich auch auf juristische Personen erstrecken kann.⁹⁵¹ *Magalhães* und *Divino* bekräftigen auf der Grundlage von Art. 52 des brasilianischen Zivilgesetzbuches, dass die durch Art. 1 AD SG auferlegte Beschränkung nicht von der brasilianischen Verfassung gestützt werde, die auch juristischen Personen Persönlichkeitsrechte garantiere, und kommen zu dem Schluss, dass es verfassungsrechtlich nicht hinnehmbar sei, die Daten juristischer Personen ungeschützt zu lassen.⁹⁵² Schließlich weisen *Tomasevicus Filho* und *Sousa* in Ergänzung zu Art. 52 Zivilgesetzbuch darauf hin, dass die Grundlagen des AD SG unter anderem die wirtschaftliche und technologische Entwicklung und Innovation (Art. 2 V AD SG) sind, sowie die freie Initiative und der freie Wettbewerb (Art. 2 VI AD SG), die mit dem in Art. 170 CF verankerten Grundsatz der wirtschaftlichen Freiheit im direkten Zusammenhang stehen, sodass das Selbstbestimmungsrecht auf juristische Personen ausgedehnt werden müsse.⁹⁵³ An dieser Stelle sei daran erinnert, dass zwei weitere Grundlagen des AD SG in der Achtung der Privatsphäre (Art. 2 I AD SG) und der Unverletzlichkeit der Intimsphäre, der Ehre und des Ansehens (Art. 2 IV AD SG) bestehen, also Rechten, die in gewissem Umfang auch für juristische Personen gelten; dies führt zu dem Schluss, dass die brasilianische Verfassung trotz des gesetzgeberischen Ausschlusses den Datenschutz auch für juristische Personen gewährleistet.

⁹⁵⁰ Vgl. *Andrade*, in: RJB 4, Nr. 5 (2018), 805 (827).

⁹⁵¹ Ebd.

⁹⁵² Vgl. *Magalhães/Divino*, in: RDemp 15 (2018), Nr. 3, 31 (43).

⁹⁵³ Vgl. *Tomasevicus Filho/Sousa*, in: Conjur v. 22.1.2021, o. S.

Obwohl dies nicht ausdrücklich gesagt wird, scheint dies auch die Auffassung des STF zu sein. Im Habeas-Data-Urteil wurde ausdrücklich anerkannt, dass die Habeas-Data-Klage (Art. 5 XXXIII CF) auch von juristischen Personen geführt werden kann.⁹⁵⁴ In der IBGE-Entscheidung hat das Gericht diese Verfassungsgarantie als eine der Grundlagen des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung in der brasilianischen Verfassungsordnung deutlich hervorgehoben und mehrfach auf das Habeas-Data-Urteil Bezug genommen,⁹⁵⁵ sodass der Schluss gezogen werden muss, dass juristische Personen durch das betreffende Grundrecht geschützt sind. Außerdem sprach die Rechtsvorschrift, die durch die IBGE-Entscheidung ausgesetzt wurde (Art. 2 Provisorische Maßnahme Nr. 954/2020), von der Einholung von Daten natürlicher und *juristischer* Personen; das STF unterschied bei der Aussetzung nicht zwischen diesen Personengruppen, woraus zu schließen ist, dass das Gericht davon ausgeht, dass auch die Daten juristischer Personen in den Grundrechtstatbestand des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung einbezogen sind. Es kann daher zweifelsfrei festgestellt werden, dass das ADStG juristische Personen zwar von seinem Anwendungsbereich ausgenommen hat, dass aber aus verfassungsrechtlicher Sicht das Recht auf informationelle Selbstbestimmung dennoch auf juristische Personen anwendbar ist.

b. Bankdaten als personenbezogene Daten und ihre Erhebung als Grundrechtseingriff

Wie bereits erwähnt, waren in Brasilien Daten an sich bis 2020 nicht verfassungsrechtlich geschützt; vielmehr hing der Schutz von der Art der in den Daten enthaltenen Informationen ab. In diesem Zusammenhang wurden die Bankdaten in gewisser Weise in zwei Typen unterteilt. Auf der einen Seite standen die Daten, die sich auf die mit dem Konto verbundenen Beträge bezogen (Banktransaktionen, Kontostand, Gesamtwerte) und die als privat galten und daher streng geschützt waren, sodass auf sie nur aufgrund einer individuellen Untersuchung und mit einem Gerichtsbeschluss zugegriffen werden konnte. Andererseits gab es die Kontostammdaten, d.h. Daten zur Identifizierung des Kontos und seiner Inhaber und Begünstigten, die zwar als private Daten galten, aber einem intensiven Sozialbezug unterlagen und daher keinen verfassungsrechtlichen

⁹⁵⁴ Vgl. STF, Urteil v. 17.6.2015 – RE 673.707, Berichterstatter: Luiz Fux (Ls. 6, S. 13).

⁹⁵⁵ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (53, 65, 112).

Schutz genossen. Aufgrund der unterschiedlichen Behandlung, die ihnen zuteil wurde, werden sie hier getrennt analysiert.

aa. Daten über Kontobewegungen und andere auf das Bankkonto bezogene Beträge

Die gesamte brasilianische Diskussion und Rechtsprechung konzentrierte sich ausschließlich auf den Zugriff der Finanzbehörden auf Bankkontobewegungen und jede Art von damit verbundenen Beträgen. Im Wesentlichen gingen die Literaturmeinungen auseinander zwischen denjenigen, die die Ansicht vertraten, dass das Bankgeheimnis eine Sperrwirkung gegenüber der datensammelnden Tätigkeit der Finanzbehörde entfaltete,⁹⁵⁶ und denjenigen, die glaubten, dass es gegenüber dem Fiskus kein Bankgeheimnis gab⁹⁵⁷.

Diese Kontroverse wurde 2016 endgültig beigelegt, als das STF in den Entscheidungen über die Grundpflicht zur Steuerzahlung die Notwendigkeit eines Gerichtsbeschlusses für den Zugriff der Finanzbehörden auf solche Daten ausschloss und nach ihrem Inhalt zwischen verschiedenen Arten von Daten differenzierte. Daten im Zusammenhang mit Banktransaktionen wurden als in den Kernbereich des Rechts auf Privatsphäre fallend betrachtet, sodass der Zugang zu diesen Daten einen gravierenden Eingriff in dieses Recht darstellt. Hingegen ist das Recht auf Privatsphäre durch die Erhebung von Daten über den Saldo oder die insgesamt bewegten Beträge ohne Angabe von Herkunft und Bestimmungsort in geringerem Maße betroffen, auch wenn eine Verbindung der Daten zur Privatsphäre besteht. Diese Unterscheidung spiegelt sich in den Anforderungen für die Beschaffung solcher Daten wider: Erstere können nur auf der Grundlage einer konkreten Sachverhaltsermittlung, Letztere unabhängig von einem konkreten Fall zu allgemeinen Überwachungszwecken erhoben werden. Kurzum, beide Arten von Bankdaten sind in unterschiedlichem Maße geschützt. Mit der Anerkennung des Rechts

⁹⁵⁶ Vgl. *Calmon*, in: RDB (2006), 7 (73); *Costa*, Curso, 340 ff.; *Delgado*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 505 (534); *Harada*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 303 (305 ff., 320); *Machado Segundo*, Processo Tributário, Punkt 2.5.2.4; *Marins*, Direito, 181; *Martins*, in: RDB 11 (2001), 31; *Martins*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 67 (78 ff.); *Moraes*, Direito, 80; *Melo, J. E. S.*, in: Barreto, Sigilo, 365; *Rocha*, Troca Internacional de Informações, 166; *Schoueri/Galendi Júnior*, in: Jiménez, Derecho, 459 (466 ff.).

⁹⁵⁷ Vgl. *Cais*, in: Santi/et.al., Transparência, 329 (344); *Santi*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 543 (550); *Saraiva Filho*, in: RVMD 7 (2013), 174, 179; *Valadão/Arruda*, in: NOMOS 34 (2014), 315 (318). Diese Autoren führten an, dass der diesen Daten gebotene Schutz lediglich legaler Natur war, und sie – da sie keinen privaten oder intimen Bezug hatten – nicht dem Fiskus verweigert werden konnten.

auf informationelle Selbstbestimmung hat sich daran nichts geändert. Alle Daten sind nun durch das neu anerkannte Grundrecht geschützt. Darüber hinaus gilt die Feststellung, dass die Erhebung von Daten über die Gesamtbeträge der Konten im Vergleich zum Zugriff auf Kontobewegungen einen Eingriff von geringer Intensität darstellt, was auch für die Prüfung der Verhältnismäßigkeit von Eingriffen in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gilt.

bb. Kontostammdaten

Die anlassbezogene und zielgerichtete Abfrage von Kontostammdaten durch die brasilianischen Finanzbehörden ist weder in der Lehre noch in der Rechtsprechung je beanstandet worden. Seit 2002 wurde durch ein Verwaltungsabkommen⁹⁵⁸ zwischen der Bundesfinanzverwaltung und der Zentralbank Brasiliens⁹⁵⁹ ein Kontenabrufverfahren eingeführt, das den Finanzbehörden erlaubt, auf das Nationale Register der Bankkonten zuzugreifen, welches durch Art. 3 des Gesetzes Nr. 10.701/2001 geschaffen wurde und von der Zentralbank verwaltet wird. Dies ermöglichte den brasilianischen Finanzbehörden, die Existenz von Bankkonten der Steuerpflichtigen in Brasilien zu überprüfen und die Daten zu erhalten, die diese identifizieren, einschließlich der Daten über die Kontoinhaber und etwaige Begünstigte. Das genannte Verwaltungsabkommen stellt ausdrücklich fest, dass die Daten, die Gegenstand der Anfrage sind, nicht unter das Bank- oder Steuergeheimnis fallen.⁹⁶⁰ Das Kontenabrufverfahren wurde nie

⁹⁵⁸ In Brasilien ist das Verwaltungsabkommen eine Unterart des öffentlich-rechtlichen Vertrages. Sein wesentliches Merkmal ist sein kooperativer Charakter, d.h. er wird abgeschlossen, um gleiche, gemeinsame oder sich ergänzende Ziele der Vertragsparteien zu erreichen (ausführlich und besonders instruktiv: *Marrara*, in: RDDA 4 (2017), 91 (93 ff.)).

⁹⁵⁹ Vgl. Verwaltungsabkommen zwischen der Bundesfinanzverwaltung und der Zentralbank Brasiliens vom 15.10.2002, abrufbar unter: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2002/outubro/receita-celebra-convenios-com-bacen-e-ministerios-publicos-estaduais>, zuletzt aufgerufen am 10.10.2020; Erste Ergänzung zum Verwaltungsabkommen zwischen der Bundesfinanzverwaltung und der Zentralbank Brasiliens, abrufbar unter: https://www.bcb.gov.br/pre/acordos_e_convenios/Convenio_com_a_Receita_2002_1_aditivo.pdf, zuletzt abgerufen am 10.10.2020.

⁹⁶⁰ Erste Klausel der Verwaltungsvereinbarung zwischen der Bundesfinanzverwaltung und der Zentralbank Brasiliens, abrufbar unter: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2002/outubro/receita-celebra-convenios-com-bacen-e-ministerios-publicos-estaduais>, zuletzt aufgerufen am 10.10.2020; Erste Ergänzung zu der Verwaltungsvereinbarung zwischen der Bundesfinanzverwaltung und der Zentralbank Brasiliens, abrufbar unter: https://www.bcb.gov.br/pre/acordos_e_convenios/Convenio_com_a_Receita_2002_1_aditivo.pdf, zuletzt abgerufen am 10.10.2020. Das Handbuch zum Steuergeheimnis der brasilianischen Bundesfinanzverwaltung, verankert in der Normativen Anweisung Nr. 4.820/2020, legt fest, dass Identifizierungsdaten aufgrund der Verschwiegenheitspflicht gemäß Art. 116 VIII Gesetz Nr. 8.112/1990 nicht von Beamten der Finanzbehörden preisgegeben werden können, obwohl diese Daten nicht vom Bank- oder

angefochten, was den Eindruck verstärkt, dass der fehlende verfassungsrechtliche Schutz dieser Art von Daten in Brasilien bis dahin nie als Problem angesehen wurde.

Mit der Anerkennung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung durch das STF in der IBGE-Entscheidung stellt sich die Frage, ob die bisher als "ungeschützt" angesehenen Kontostammdaten als personenbezogene Daten eingestuft werden können und damit einen gewissen verfassungsrechtlichen Schutz hinsichtlich ihrer Erhebung und Verarbeitung erhalten. Obwohl sich das STF nicht ausdrücklich dazu geäußert hat und es in Brasilien darüber keine Diskussion in der Literatur gibt, muss diese Frage positiv beantwortet werden. In seiner Entscheidung betonte das STF, dass es keine unwichtigen Daten mehr gebe. Das Gericht hat ausdrücklich anerkannt, dass Identifikationsdaten wie Namen, Telefonnummern und Adressen personenbezogene Daten sind und daher in den Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung fallen. Diese Daten sind dieselben, die auch der Identifizierung von Bankkonten und deren Inhabern dienen, sodass die Kontostammdaten ab der IBGE-Entscheidung nicht mehr ohne verfassungsrechtliche Bedeutung sind und ihre Erhebung und Verarbeitung den in der IBGE-Entscheidung festgelegten Anforderungen entsprechen muss.

Aus dieser Schlussfolgerung ergibt sich die Frage, ob der Zugriff auf die Kontostammdaten auf der Grundlage eines Verwaltungsabkommens einen Verstoß gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung darstellen könnte. Die Antwort hierauf ist jedoch negativ. Dies lässt sich erstens damit begründen, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses dieser Verwaltungsvereinbarung ein allgemeines verfassungsrechtliches Verständnis herrschte, dass solche Daten nicht verfassungsrechtlich geschützt sind. Zweitens lässt sich anführen, dass, obwohl die Abfrage durch ein Verwaltungsabkommen erfolgt, die Befugnis zum Zugriff auf die betroffenen Daten in Art. 1 § 3 III und IV Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 enthalten ist, der die Finanzbehörden

Steuergeheimnis geschützt sind (Vgl. Elektronisches Handbuch zum Steuergeheimnis, abrufbar unter: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal>, zuletzt aufgerufen am 10.10.2021). Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass die Verschwiegenheitspflicht unter dem Gesichtspunkt des Datenschutzes nicht verfassungsrechtlich fundiert ist und daher nur einen sehr begrenzten Schutz bietet.

ermächtigt, sowohl die Identifizierungsinformationen des Kontoinhabers als auch die Kontoinformationen zu verlangen. Drittens ermächtigt Art. 1 § 3 VI Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 i.V.m. Art. 6 Caput Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 die Finanzbehörden, bei einzelfallbezogener Sachverhaltsermittlung Informationen über die Kontobewegungen des Steuerpflichtigen anzufordern, die logischerweise auch seine Identifikationsdaten umfassen. Das Abkommen ermöglicht den Finanzbehörden lediglich die Einsichtnahme in das per Gesetz eingerichtete Nationale Bankkontenregister. So wird der Antrag auf Abruf, der bisher in Papierform gestellt werden musste, nun elektronisch gestellt.

c. Bankgeheimnis als Grundrecht

Obwohl die brasilianische Verfassung keine Bestimmung enthält, in der das Bankgeheimnis erwähnt wird, ist dieses vielleicht das vom STF am meisten diskutierte Thema im Hinblick auf das Grundrecht auf Privatsphäre (Art. 5 X CF).⁹⁶¹ Dies ist darauf zurückzuführen, dass nach der Verkündung der Verfassung im Jahre 1988 ein beträchtlicher Teil der brasilianischen Rechtslehre dieses Rechtsinstitut zu einem quasi-religiösen Dogma erhoben hat, sodass seine Durchbrechung nur durch richterliche Genehmigung erfolgen konnte. Das STF hat diese Auffassung zunächst in einigen Entscheidungen nach dem Inkrafttreten der Verfassung von 1988 übernommen; seit 2016 hat sich jedoch das von mir für richtig gehaltene Verständnis gefestigt, dass das Bankgeheimnis, unabhängig davon, ob es verfassungsrechtlich verankert ist oder nicht, gegenüber den Finanzbehörden nicht durchsetzbar ist und im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Grundsätze, die die Besteuerung leiten, weichen sollte.⁹⁶² Dieses Thema wurde bereits an zahlreichen Stellen dieser Arbeit behandelt und muss hier nicht weiter vertieft werden; es sei nur darauf hingewiesen, dass das Bankgeheimnis in der brasilianischen Rechtsordnung kein Hindernis mehr für die Erhebung von Bankdaten durch die brasilianischen Finanzbehörden oder für den automatischen Austausch von Bankinformationen darstellt.

⁹⁶¹ Vgl. *Sampaio*, in: Sarmiento/Sarlet, *Direitos*, 531 (547). Zur legislativen und historischen Entwicklung des Bankgeheimnisses gegenüber dem Fiskus in Brasilien s. *Signoretti*, in: Seefelder/Campos, Art. 5 X CF (69 f.).

⁹⁶² Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (26 ff.); Urteil v. 24.2.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (90); *Signoretti*, in: *Constituição e Código Tributário*, 72 ff.

3. Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung aufgrund eines spezifischen Gesetzesvorbehalts und die Anforderung an die Klarheit der Norm

In der IBGE-Entscheidung war das STF hinsichtlich der Frage der Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung recht zurückhaltend und griff auf die deutsche Rechtsprechung im allgemeinen Sinne zurück. Aus der Lektüre der Entscheidung lässt sich sicherlich ableiten, dass das Gericht davon ausgeht, dass Einschränkungen dieses Grundrechts einem einfachen Gesetzesvorbehalt unterliegen.⁹⁶³ Speziell zum Inhalt der Ermächtigungsnorm führte der Gerichtshof an mehreren Stellen aus, dass diese klar formuliert sein und eine hinreichend präzise Definition des Verwendungszwecks enthalten muss.⁹⁶⁴ Außerdem wurde festgestellt, dass bei der Datenerhebung und -verarbeitung immer nur so wenige Daten wie möglich erfasst und verarbeitet werden dürfen, d.h. so viele, wie zur Erreichung des jeweiligen Zwecks unbedingt nötig sind.⁹⁶⁵ Wie bereits erwähnt, lag der IGBE-Entscheidung jedoch ein relativ unkomplizierter Sachverhalt zugrunde, da eine außerordentlich umfangreiche Datenübermittlung an eine öffentliche Behörde angeordnet worden war. Im brasilianischen Kontext gilt es daher zu prüfen, wie die Forderungen des Gerichts in Zukunft umgesetzt werden können.

a. Reichweite des Gesetzesvorbehalts und das Verordnungsrecht in Brasilien

Der Art. 5 II CF sieht die sog. Allgemeine Handlungsfreiheit vor, indem er festlegt, dass niemand ohne gesetzliche Grundlage zu einer Handlung oder Unterlassung gezwungen werden darf. Im brasilianischen Recht werden das Legalitätsprinzip und der Grundsatz

⁹⁶³ In Brasilien übernimmt ein großer Teil des verfassungsrechtlichen Schrifttums die deutsche Typologie des Gesetzesvorbehalts in Bezug auf die verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen (Vgl. *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 340 ff.). Somit werden die brasilianischen Grundrechte auch in Grundrechte mit einfachem Gesetzesvorbehalt, mit qualifiziertem Gesetzesvorbehalt und ohne Vorbehalt eingeteilt. Da das Recht auf informationelle Selbstbestimmung seine Grundlage in Art. 5 X und XII CF findet, ist es ein vorbehaltlos gewährleistetes Grundrecht, das durch kollidierendes Verfassungsrecht eingeschränkt werden kann, welches vom Gesetzgeber durch Gesetze im formellen Sinn zu konkretisieren ist. Es ist jedoch zu beachten, dass im brasilianischen Verfassungsrecht die Grundrechte ohne Gesetzesvorbehalt keine größere Bedeutung und kein größeres Gewicht haben als Grundrechte mit ausdrücklichem Gesetzesvorbehalt (Vgl. *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 378). In der Rechtsprechung des STF wird diese Klassifizierung jedoch nicht konsequent angewandt, sodass es nicht immer möglich ist, eine folgerichtige *ratio decidendi* der Entscheidungen des Gerichts zu ermitteln.

⁹⁶⁴ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (50, 54 f., 59, 68, 108).

⁹⁶⁵ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (Ls. 5).

des Vorbehalts des Gesetzes aus dieser Vorschrift abgeleitet. Das zweite Prinzip sagt, dass bestimmte Angelegenheiten durch Gesetze im formellen Sinn geregelt sein müssen, gemäß der jeweiligen verfassungsmäßigen Bestimmung.⁹⁶⁶ So verlangt der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts, dass Grundrechtseingriffe nur durch ein Gesetz erfolgen können und der Gesetzgeber seinen allgemeinen rechtlichen Rahmen festlegen muss.⁹⁶⁷ Großzügige Ermächtigungen, die den Verwaltungsbehörden einen weiten Spielraum bei der Umsetzung einräumen, können einen Verstoß gegen den Grundsatz des Gesetzesvorbehalts darstellen.⁹⁶⁸

Andererseits gewährt die brasilianische Verfassung dem Präsidenten der Republik⁹⁶⁹ in ihrem Art. 84 IV ausdrücklich die ausschließliche Zuständigkeit, Dekrete und Verordnungen für die getreue Ausführung des Gesetzes auszufertigen. Diese Vorschrift ist eine Verfassungstradition seit 1891⁹⁷⁰ und dem brasilianischen Begriff der Gewaltenteilung inhärent (Art. 2, 60 § 4 III CF)⁹⁷¹. Außerdem legt Art. 87 § 1 IV CF fest, dass die Staatsminister die Kompetenz haben, Anordnungen für die Ausführung der Gesetze, Dekrete und Durchführungsverordnungen zu erlassen. *Moraes* erklärt, dass es sich bei den Dekreten um "vom Präsidenten der Republik persönlich erlassene Rechtsvorschriften handelt, deren Hauptzweck darin besteht, die Ausführung von Gesetzen zu erleichtern, indem alle praktischen Hindernisse, die bei ihrer Anwendung auftreten können, beseitigt werden".⁹⁷² Er erklärt weiter, dass es sich um abstrakt-generelle Rechtssätze der Exekutive handelt, die die Ausübung staatlicher Tätigkeiten ermöglichen, sodass die Gesetze wirksam angewandt werden können, ohne ihren Wortlaut und ihren Geist zu verändern.⁹⁷³ Es sei auch darauf hingewiesen, dass der Erlass dieser Dekrete nicht von einer ausdrücklichen Bestimmung im einschlägigen Gesetz abhängt und dass der Präsident der Republik diese Dekrete *sponte propria* erlassen kann.⁹⁷⁴ Die Verwaltungsbehörden besitzen auch die Macht, abstrakt-generelle

⁹⁶⁶ Vgl. *Moraes*, *Direito*, 42 f.; *Silva*, *J. A.*, *Curso*, 413.

⁹⁶⁷ Vgl. *Mendes*, *G. F./et. al.*, *Curso*, 881.

⁹⁶⁸ Ebd., 882.

⁹⁶⁹ In Brasilien ist der Präsident gleichzeitig Staats- und Regierungschef.

⁹⁷⁰ Ausführlich dazu: *Francisco*, in: *Canotilho/et. al.*, Art. 84 IV CF, Punkt 1.

⁹⁷¹ Vgl. *Moraes*, *Direito*, 496.

⁹⁷² *Moraes*, *Direito*, 496.

⁹⁷³ Vgl. *Moraes*, *Direito*, 496, m.w.N.

⁹⁷⁴ Vgl. *Marrara*, in: *RDDA* 1 (2014), 23 (36).

Verwaltungsvorschriften, die sog. Durchführungsverordnungen, zu erlassen, die darauf abzielen, das Recht anwendbar und durchsetzbar zu machen.⁹⁷⁵ Wenn sie innerhalb der gesetzlichen Grenzen ausgestellt werden, haben sie allgemeinverbindliche Außenwirkung gegenüber dem Bürger, sind also ihrer Natur nach Gesetze im materiellen Sinn.⁹⁷⁶

In Brasilien herrscht die Meinung vor, dass die Verordnungen aufgrund des Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts keine Rechte und Pflichten begründen, sondern diese nur präzisieren und Regeln aufstellen dürfen, die eine einheitliche und gleichmäßige Anwendung des Gesetzes ermöglichen.⁹⁷⁷ Der öffentlichen Verwaltung ist es untersagt, Grundrechte ohne eine hinreichend bestimmte gesetzliche Ermächtigungsgrundlage einzuschränken, selbst wenn sie relevante öffentliche Interessen zu verwirklichen sucht.⁹⁷⁸ Trotz dieses Verständnisses gibt es in der Lehre keine Bemühungen, Grenzen zu setzen und Maßstäbe für den Grad der normativen Dichte festzulegen, der von einem Gesetz, das ein Grundrecht einschränkt, verlangt wird.⁹⁷⁹ Auch die Verfassungsrechtsprechung ist in diesem Punkt uneinheitlich und widersprüchlich und bietet keine sicheren Kriterien,⁹⁸⁰ sondern wendet häufig ein flexibles Konzept des Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts an und kontrolliert die staatliche Tätigkeit direkt durch die Verhältnismäßigkeitsprüfung.⁹⁸¹ In der Praxis – und obwohl die Verordnungskompetenz nur ausgeübt werden darf, um die einheitliche und korrekte Einhaltung und Anwendung von Gesetzen zu garantieren – ist in Brasilien festzustellen, dass speziell im Rahmen des Steuerverfahrensrechts⁹⁸² das Gesetz dem Präsidenten der Republik erheblichen Ausgestaltungsspielraum einräumt bzw. der Finanzverwaltung erlaubt, ihre Verordnungskompetenz in weitem Umfang auszuüben. Anders gesagt ist die Idee der verwaltungsrechtlichen, stillschweigenden Befugnis und der Verweisung auf finanz-

⁹⁷⁵ Vgl. *Marrara*, in: RDDA 1 (2014), 23 (34); *Oliveira, R. C. R.*, *Curso*, 262.

⁹⁷⁶ Vgl. *Marrara*, in: RDDA 1 (2014), 23 (34).

⁹⁷⁷ Vgl. STF, Urteil v. 9.1.1950 – RE 13.357, Berichterstatter: Ribeiro Costa, RF 130 (150); Urteil v. 13.12.2012 – ADI-AgR 4.218, Berichterstatter: Luiz Fux (Ls. 2); *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 960.

⁹⁷⁸ Vgl. *Wimmer*, in: RDP 18 (2007), 31 (48).

⁹⁷⁹ Ebd. (47 f.).

⁹⁸⁰ In Brasilien wird die deutsche Wesentlichkeitslehre in der Verfassungslehre behandelt (vgl. z.B. *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 349 ff.). Ihre Verwendung in der Rechtsprechung des STF ist jedoch eher uneinheitlich und widersprüchlich, und es ist unmöglich, daraus klare Kriterien abzuleiten.

⁹⁸¹ Vgl. *Wimmer*, in: RDP 18 (2007), 31 (48).

⁹⁸² Dazu unten vierter Teil B.I.4.d.bb.

behördliche Aufgabennormen in Brasilien stark genug, um allein die staatliche Informationstätigkeit zu legitimieren.

Um dies zu veranschaulichen, ist es interessant, die Bestimmungen des brasilianischen Allgemeinen Datenschutzgesetzes - AD SG zu analysieren, das im August 2020 in Kraft getreten ist und nach seinem Art. 1 auf die öffentliche Verwaltung, einschließlich der Finanzverwaltung, anwendbar ist. Eine detaillierte Analyse dieses Gesetzes braucht vorliegend jedoch nicht vorgenommen zu werden. Was hier gezeigt werden soll, ist, dass der Erlass von Verwaltungsvorschriften im AD SG eine relevante Rolle spielt; dies wird auch von der brasilianischen Lehre, die das AD SG auf der Grundlage der Verfassung analysiert hat, nicht bestritten.

Das AD SG regelt die Datenerhebung und -verarbeitung durch die öffentliche Hand gesondert und weist darauf hin, dass sie einer besonderen Regelung unterliegt.⁹⁸³ Art. 7 III AD SG ermächtigt die öffentliche Verwaltung, Daten zu erheben und zu verarbeiten, wenn dies zur Durchführung von Maßnahmen der öffentlichen Verwaltung erforderlich ist, die in Gesetzen und Verordnungen vorgesehen sind oder durch Verträge, Verwaltungsabkommen oder andere ähnliche Urkunden bestätigt werden. Art. 11 II Buchst. b AD SG wiederum erlaubt der öffentlichen Verwaltung die Erhebung und Verarbeitung von sog. sensiblen Daten,⁹⁸⁴ wenn dies für die Verwirklichung der in Gesetzen oder Verordnungen vorgesehenen öffentlichen Politik erforderlich ist. Diese Bestimmung verweist in Absatz 2 auf Art. 23 AD SG, der die Erhebung und Verarbeitung von Daten durch die öffentliche Hand regelt und diese ohne Einwilligung der betroffenen Person zulässt. Darüber hinaus erlaubt Art. 23 Caput AD SG die Erhebung und Verarbeitung von Daten durch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Erfüllung ihres öffentlichen Zwecks, zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben, zur Ausübung

⁹⁸³ *Wimmer*, in: Mendes, L. S./et al., *Tratado*, 271 (278 f.) rechtfertigt diese Besonderheit mit der Notwendigkeit der öffentlichen Verwaltung, effizient zu handeln, um die öffentlichen Interessen zu erfüllen, deren Verfolgung ihr verfassungsrechtlich und gesetzlich auferlegt ist. Dies bedeutet jedoch nicht, das Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu missachten, sondern anzuerkennen, dass die Verwaltungstätigkeit des Staates eine andere Betrachtungsweise erfordert als die von Privatpersonen durchgeführte Datenerhebung.

⁹⁸⁴ Gemäß Art. 5 AD SG sind sensible Daten: personenbezogene Daten über die rassische oder ethnische Herkunft, religiöse Überzeugungen, politische Meinungen, die Mitgliedschaft in einer Gewerkschaft oder einer religiösen, weltanschaulichen oder politischen Organisation, Daten über Gesundheit oder das Sexualleben, genetische oder biometrische Daten, wenn sie mit einer natürlichen Person verknüpft sind.

ihrer gesetzlichen Befugnisse oder zur Erfüllung öffentlicher Dienstleistungsaufträge.⁹⁸⁵ Die einzige vom Gesetz auferlegte Anforderung ist, dass die betroffene Person klar und deutlich, vorzugsweise über die Website der jeweiligen öffentlichen Stelle, über die Rechtsgrundlage und den Zweck der Verarbeitung (Art. 23 I DSGVO) sowie über den Datenschutzbeauftragten (Art. 23 III DSGVO) informiert werden muss.

Die erste Schlussfolgerung, die aus dieser Rechtslage gezogen werden kann, ist, dass die Ermächtigung zur Erhebung und Verarbeitung von Daten durch die Behörden 1) auf Gesetzen beruhen kann, die die öffentliche Politik oder den öffentlichen Dienst regeln; 2) auf Gesetzen, die die Zwecke festlegen, denen bestimmte öffentliche Stellen dienen sollen; 3) auf Gesetzen, die die Funktionen oder Zuständigkeiten einer bestimmten öffentlichen Stelle oder Behörde festlegen. Der zweite Schluss scheint zu besagen, dass die Ermächtigung zur Erhebung von Daten auch ausschließlich auf der Grundlage von untergesetzlichen Rechtsvorschriften zulässig ist. Hier muss man jedoch vorsichtig sein und das Gesetz systematisch und verfassungskonform auslegen, sodass man nicht zu dem Schluss kommen kann, dass eine Datenerhebung ohne jedes Gesetz im formellen Sinn zulässig ist. Dies bedeutet jedoch wiederum nicht, dass die Verwendungszwecke immer ausdrücklich und ausschließlich in besagtem Gesetz vorgesehen sein müssen. In Brasilien kann eine allgemeine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage zur Datenerhebung durch abstrakt-generelle Verwaltungsvorschriften, zum Beispiel ein Dekret, ergänzt und konkretisiert werden. Aus dem Zusammenspiel von Gesetzen, die die Zuständigkeiten und die Aufgaben einer öffentlichen Stelle regeln, und den jeweiligen Verordnungen, die die Anwendbarkeit des Gesetzes operationalisieren, lassen sich die rechtlichen Grundlagen ableiten, die zur Erhebung und Verarbeitung von Daten berechtigen.

Ein sehr anschauliches Beispiel ist die Durchsetzung von Bußgeldern im Straßenverkehr mit Hilfe von Radar- oder Filmkameras, die seit Jahrzehnten zum Alltag der Brasilianer gehören. Das Gesetz überträgt der Verkehrsbehörde die Aufgabe, die Einhaltung der Verkehrsregeln sowie die Rechtsfolgen von Verstößen zu überwachen. Für die Durchsetzung dieses Gesetzes sind die Verkehrsbehörden der Föderation, der Länder

⁹⁸⁵ In Brasilien ist der Begriff des "öffentlichen Dienstes" sehr weit gefasst und umfasst jede Tätigkeit, die vom Staat direkt oder durch Beauftragte ausgeübt wird, um kollektive Bedürfnisse zu befriedigen, und die durch das öffentliche Recht geregelt wird (Vgl. *Oliveira, R. C. R., Curso*, 238 f.).

und der Gemeinden zuständig, die durch Verordnungen und andere Verwaltungsvorschriften die Form der Kontrolle, z.B. durch Fotografieren oder Filmen, und andere für die Einhaltung des Gesetzes erforderliche Verfahren festlegen. Die bei dieser Überwachung erhaltenen Fotos oder Videos sind personenbezogene Daten (Art. 5 I ADSG) und ihre Erhebung stellt nach der IBGE-Entscheidung einen Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung dar. Es handelt sich jedoch um eine zulässige Beschränkung, deren Grundlage sich – in durch das ADSG zugelassener Weise – aus der generalklauselartigen Verweisung auf die von der Verkehrsbehörde wahrzunehmenden Aufgabe in Verbindung mit der sie regelnden Verordnung ergibt.⁹⁸⁶ Es ist hervorzuheben, dass dieses von der ADSG angenommene normative System bisher nicht auf den Widerstand der brasilianischen Rechtslehre gestoßen ist,⁹⁸⁷ wobei man konstatieren kann, dass es ohnehin nicht mit dem Grundsatz des Gesetzesvorbehalts kollidiert.⁹⁸⁸ Obwohl der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts in Brasilien eine wichtige Rolle spielt, gibt es durch das verfassungsrechtlich begründete Ordnungsrecht des Art. 84 IV CF eine gewisse Öffnung oder Flexibilität bezüglich der Formulierung der gesetzlichen Ermächtigungsnorm für die Eingriffe in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung.

b. Die zu erwartenden Anforderungen an die Klarheit der Normen in Brasilien

Die Tatsache, dass man in Brasilien keinem strengen Gebot des Gesetzesvorbehalts hinsichtlich der Informationstätigkeit der öffentlichen Verwaltung folgt, wirkt sich auf die Art und Weise aus, in der die Klarheit einer bestimmten Norm zu bewerten ist,

⁹⁸⁶ Dieses Beispiel steht im Gegensatz zu der bereits vom BVerfG geäußerten Auffassung, dass ein von der zuständigen Behörde anhand von Filmmaterial ausgestellter Strafzettel ungültig sei, wenn die Anfertigung von Filmen nicht ausdrücklich durch ein formelles Gesetz zugelassen wurde, da ansonsten ein Verstoß gegen das rechtsstaatliche Gebot der Normenklarheit vorliege, vgl. BVerfG, Beschluss v. 11.06.2009 – 2 BvR 941/08, NJW 2009, 3293 (3294). Eine solche Entscheidung scheint mir in Brasilien unvorstellbar zu sein, selbst wenn wir das Recht auf informationelle Selbstbestimmung anerkennen, denn sie würde einen großen Teil der bestehenden Verwaltungspraktiken im Land zu Fall bringen, die nie in Frage gestellt wurden. Es liegt auf der Hand, dass diese Praktiken modernisiert und an die neuen Rechte angepasst werden müssen, aber dies muss unter Berücksichtigung der brasilianischen rechtlichen und sozialen Realität schrittweise geschehen. In jedem Fall veranschaulicht dieser Kontrast sehr gut die Unterschiede in der Kultur und den Rechtspraktiken zwischen Deutschland und Brasilien und zeigt, dass Rechtsfiguren, die auf dem Papier und in der Abstraktion oft ähnlich oder sogar identisch erscheinen, in der Praxis nichtsdestotrotz erhebliche Unterschiede aufweisen können.

⁹⁸⁷ Vgl. *Adami/et. al.*, in: Brancher/Beppu, *Proteção*, 193 (214); *Blum/Lopes*, in: CJEPM Nr. 53, 171 (174); *Cots/Oliveira*, *Lei Geral*, Art. 23, Punkt 2; *Mendes, L. S.*, in: Souza/et. al., *Lei*, 35 (47).

⁹⁸⁸ Vgl. *Wimmer*, in: Mendes, L. S./et al., *Tratado*, 271 (279 f.).

welche die Erhebung von Daten erlaubt. Es ist wichtig zu betonen, dass sowohl die brasilianische Rechtsprechung als auch die Lehre kein Gebot der Normenklarheit kennen. Es gibt – anders als in Deutschland – keine Beispiele für eine gesetzliche Bestimmung, die wegen mangelnder Klarheit für verfassungswidrig erklärt wurde. Darüber hinaus ist es in Brasilien nicht unüblich, einem Gesetz durch die Auslegung dürftiger gesetzlicher Bestimmungen eine Ermächtigung zur Datenerhebung zu entnehmen. Oft kann eine Verordnung die Funktion haben, mehrere knappe Bestimmungen zusammenzufassen und so Klarheit über einen bestimmten Ermächtigungstatbestand zu schaffen.

Selbstverständlich wird hier nicht eine Erhebung und Verarbeitung von Daten auf der Grundlage unklarer Normen verteidigt, die es dem Betroffenen nicht erlauben, vorherzusehen, in welcher Weise er davon betroffen sein wird. Es muss jedoch eingeräumt werden, dass die Zweckfestlegung und Zweckbindung bestimmter Datenerhebungen und -verarbeitungen in der brasilianischen Realität, in der die Gebote von Normenklarheit und -bestimmtheit unbekannt sind, nicht selten aus der Auslegung eines aus mehreren Gesetzen und Verweisungen auf Aufgabennormen bestehenden Rechtskomplexes entnommen wird. Dazu kann auch, wie im ADSt selbst anerkannt, die Berücksichtigung von Verordnungen gehören, die im brasilianischen Recht eine wichtige Rolle bei der Ausführung des Verwaltungsrechts und der Integration der Gesetzgebung in die Verwaltungspraxis spielen.

4. Steuerrecht und das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung

Wie bereits mehrfach hier angemerkt, gibt es in Brasilien keine Studien, die das Steuerverfahrensrecht im Lichte des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung analysieren. Da es sich hier um eine rechtsvergleichende Arbeit handelt, ist es dennoch interessant, die Erhebung von Daten bei Dritten im brasilianischen Besteuerungsverfahren zu untersuchen. Wie auch bereits bei der Informationsgewinnung im deutschen Steuerverfahren erwähnt, geht es hier nicht um eine detaillierte Analyse der brasilianischen Gesetzgebung zu diesem Thema, sondern nur darum, in allgemeinen Zügen zu verstehen, wie diese zustande kommt und wie sich die Anerkennung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung auf diese auswirken kann, um später die

Analyse der Verfassungsmäßigkeit der umstrittenen Aspekte des Finanzkonten-informationsaustauschs vorzunehmen.

a. Die intensive Nutzung von Kontrollmitteilungen und die Inanspruchnahme privater Dritter bei der Informationsbeschaffung im brasilianischen Besteuerungsverfahren

Zunächst ist zu betonen, dass das brasilianische Besteuerungsverfahren seit Langem hochgradig informatisiert⁹⁸⁹ und die Inanspruchnahme Dritter zur Erlangung besteuereungsrelevanter Informationen mittels Kontrollmitteilung gängige und weit verbreitete Praxis ist. Neben der bereits erwähnten automatischen Mitteilung von Bankinformationen sind öffentliche Stellen und Dritte verpflichtet, den Finanzbehörden automatisch und ersuchensunabhängig Informationen von Interesse zu übermitteln, wie z.B. bestimmte Immobilientransaktionen⁹⁹⁰ sowie bezahlte Rechnungen für medizinische und Krankenhausdienste⁹⁹¹. Die Inanspruchnahme Dritter, sei es als Erhebungstechnik durch Besteuerung an der Quelle oder als Quelle von Informationen, die für die Durchführung der Besteuerung relevant sind, wird vom STF befürwortet, der über eine ständige Rechtsprechung zu diesem Thema verfügt.⁹⁹² Das Gericht ist der Auffassung, dass die Auferlegung dieser Verpflichtungen notwendig und verfassungsrechtlich legitim ist, da die dadurch gewonnenen Informationen für den flächendeckenden Vollzug der Steuergesetze unerlässlich sind. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass diese Ansicht in Wirklichkeit eher auf das bisherige Nichtvorhandensein des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien

⁹⁸⁹ Beispielsweise fand die erste elektronische Bearbeitung von Einkommensteuererklärungen 1967 statt, und seit 1997 müssen diese über das Internet eingereicht werden (Vgl. *Nóbrega*, *História do Imposto*, 83, 122).

⁹⁹⁰ Normative Anweisung RFB Nr. 1.112/2010.

⁹⁹¹ Normative Anweisung RFB Nr. 985/2009.

⁹⁹² Vgl. STF, Urteil v. 30.6.1995 – RE 172.058, Berichterstatter: Marco Aurélio; Urteil v. 8.10.2009 – ACO-Agr. 1.098, Berichterstatter: Joaquim Barbosa, 40 ff.; Urteil v. 1.8.2011 – RE 603.181, Berichterstatter: Ellen Gracie (Ls. 2, S. 190); Urteil v. 29.05.2012 – RE 250.844, Berichterstatter: Marco Aurélio (12); Urteil v. 13.12.2018 – ADI 3.141, Berichterstatter: Roberto Barroso (8 ff.); Urteil v. 24.2.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (54, 67). Es sei darauf hingewiesen, dass diese Entscheidungen die Frage stets aus der Sicht des Dritten betrachten, der verpflichtet ist, Handlungen im Interesse der Steuererhebung vorzunehmen, ohne dabei auf die Art der Daten einzugehen, die den Finanzbehörden im Rahmen dieser Verpflichtungen übermittelt werden.

zurückzuführen ist als auf einen angeblichen verfassungsrechtlichen Vorrang der Besteuerung vor bestimmten Grundrechten.

b. Nichterforderlichkeit der Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen

Vor diesem Hintergrund des informationellen Zugriffs auf Dritte durch die brasilianischen Finanzbehörden gibt es keine gesetzliche Bestimmung, die die mitteilende Stelle verpflichtet, den Steuerpflichtigen über die Weitergabe der Informationen an die Finanzbehörden zu informieren; eine solche Anforderung wird auch von der Verfassungsrechtsprechung nicht gestellt. In den Entscheidungen zur Grundpflicht zur Steuerzahlung, die die Verfassungsmäßigkeit der automatischen Mitteilungen von Bankinformationen anerkannten, ist diese Frage in keiner Weise berücksichtigt worden. Sie wird in Lehre und Rechtsprechung nicht einmal erörtert, und es kann festgestellt werden, dass der Mangel einer Pflicht, den Steuerpflichtigen in diesen Fällen zu benachrichtigen, sowohl aus sozialer als auch aus rechtlicher Sicht weitgehend anerkannt ist.

c. Das Nichtvorhandensein des Subsidiaritätsprinzips im brasilianischen Besteuerungsverfahren

Entsprechend den Ausführungen in den vorangegangenen Abschnitten ist klarzustellen, dass die Finanzverwaltung zwar das Legalitätsprinzip und die Grundrechte der Steuerpflichtigen im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren zu beachten hat (Art. 145 § 1 CF); dennoch wird in der brasilianischen Lehre und Rechtsprechung praktisch einhellig davon ausgegangen, dass die Beteiligung des Steuerpflichtigen erst nach der Steuerfestsetzung zwingend ist, wenn der Steuerpflichtige den Verwaltungsakt anfechten kann, der den Steueranspruch konkretisiert.⁹⁹³ Dies bedeutet nicht, dass der Steuerpflichtige nicht auch schon vorher aufgefordert werden kann, den Sachverhalt aufzuklären oder an der Verwirklichung des Steueranspruchs mitzuwirken, was häufig der Fall ist, sondern nur,

⁹⁹³ In Brasilien muss der Steuerpflichtige nach dem Erlass des Steuerbescheids die Zahlung an die Finanzbehörde erbringen (Art. 160 CTN i.V.m. Art. 11, 12 Erlass Nr. 70.235/72); alternativ kann er einen „steuerverwaltungsrechtlichen Einspruch“ gegen die Steuerfestsetzung einlegen (Art. 14 Erlass Nr. 70.235/72). Ficht der Steuerschuldner die Steuerfestsetzung an, ist die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts automatisch ausgesetzt. In dieser Verfahrensphase kann der Steuerschuldner seine Argumente gegen die vorgelegten Beweise vorbringen und seine eigenen Beweise vorlegen. Nur nach der Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch ist der Steuerbeitrag fällig und vollstreckbar.

dass dies nicht zwingend erforderlich ist.⁹⁹⁴ Die Finanzbehörde kann die vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben überprüfen und die Steuer direkt auf der Grundlage der unter anderem von Dritten erhaltenen Daten in ihrer Datenbank festsetzen, wenn sie diese Daten für ausreichend hält; in der Folge kann sie einen Steuerbescheid ausstellen, ohne den Steuerpflichtigen anhören zu müssen.

Selbst bei der Einsichtnahme in die Bankbewegungen des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einzelfallermittlung verlangt das STF nur, dass der Steuerpflichtige vorher darüber informiert wird, nicht aber, dass er die Möglichkeit erhält, die gesuchten Beweise selbst vorzulegen.⁹⁹⁵ Das Informationserfordernis ergibt sich aus der Tatsache, dass das Gericht einen solchen Zugriff als starke Einschränkung des Rechts auf Privatsphäre ansieht, und dass der Steuerpflichtige aus diesem Grund davon Kenntnis haben muss, falls er sich vor Gericht verteidigen will; einen Verfahrensgrundsatz, der verlangt, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben wird, die Information anzubieten, bevor sie von einem Dritten eingeholt wird, gibt es hingegen nicht. Daher gilt in Brasilien im Steuerverfahren nicht das Subsidiaritätsprinzip, das vorschreibt, dass der erste Versuch, Beweise zu erhalten, in der Regel beim Steuerpflichtigen unternommen werden muss.

d. Der „abgemilderte Vorbehalt des Gesetzes“ bei der Einführung von Mitwirkungspflichten, darunter Kontrollmitteilungspflichten

Zwar ist in Brasilien der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts und des spezifisch steuerrechtlichen Gesetzesvorbehalts in Art. 150 I CF formuliert, der festlegt, dass es verboten ist, Steuern einzufordern oder zu erhöhen, sofern dies nicht durch Gesetz festgelegt ist. Nichtsdestotrotz gibt es eine gefestigte Praxis, die von der Rechtsprechung genehmigt ist, Mitwirkungspflichten mittels Verordnung aufzuerlegen, die dazu dienen, Daten im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zu erheben.

aa. Die brasilianischen Mitwirkungspflichten

Die brasilianischen Mitwirkungspflichten sind in Art. 113 § 2 und Art. 115 CTN formuliert:

⁹⁹⁴ Vgl. *Marins*, *Direito*, 155 f., 178 ff.; *Paulsen/et.al.*, *Leis de processo tributário*, 31 f.; *Rocha*, *Processo Administrativo Fiscal*, 41 ff., 51 f.; *Santi*, in: *Saraiva Filho/Guimarães*, *Sigilo*, 543 (583).

⁹⁹⁵ Dazu oben Dritter Teil B.I.1.aa.bbb.

Art. 113. Die Steuerpflicht ist Haupt- oder Mitwirkungspflicht.

§ 1 Die Hauptpflicht entsteht aus der Verwirklichung des Tatbestands und hat als Gegenstand die Zahlung einer Steuer oder Buße und erlischt zusammen mit der Schuld, die aus ihr folgt.

§ 2 Die Mitwirkungspflicht ergibt sich aus der Steuergesetzgebung und hat positive und negative Leistungen im Interesse der Abgabenbeitreibung und -kontrolle zum Gegenstand.

(...)

Art. 115. Tatbestand der Mitwirkungspflicht ist jegliche Situation, die gemäß der anwendbaren Gesetzgebung die Ausführung oder das Unterlassen von Handlungen vorschreibt, die keine Hauptpflicht darstellen.

Aus diesen Vorschriften leitet die Lehre ab, dass es sich bei diesen Pflichten um Handlungs- und Unterlassungspflichten handelt, die nicht von der Hauptpflicht abhängen bzw. nicht unbedingt mit dieser verbunden sind;⁹⁹⁶ dies entspricht im Großen und Ganzen dem Hauptanspruch des Steuerschuldverhältnisses in Deutschland. Seine Funktion besteht darin, den Finanzbehörden Kontrollmittel zur Verfügung zu stellen, damit diese die Steuern kontrollieren und erheben können; deshalb können etwaige Mitwirkungspflichten nicht nur dem Steuerpflichtigen auferlegt werden, sondern auch Dritten, die nicht direkt mit der Entstehung des Steueranspruchs in Verbindung stehen.⁹⁹⁷ In Brasilien meinen die Pflichten jede Form von Mitwirkung bei der Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts unabhängig von einem konkreten Fall, sei es durch den Steuerpflichtigen selbst, sei es durch einen Dritten. Somit umfassen die Mitwirkungspflichten in Brasilien u.a. jede Form von Erklärungs-, Anzeige- Mitteilungs- und Kontrollmitteilungspflichten.

⁹⁹⁶ Vgl. *Amaro*, *Direito*, 243; *Schoueri*, *Direito*, 510.

⁹⁹⁷ Vgl. *Amaro*, *Direito*, 243; *Schoueri*, *Direito*, 512.

bb. Die Auferlegung von Mitteilungspflichten auf Dritte durch Verordnung

Es ist schon lange eine gängige Praxis in Brasilien, Mitwirkungspflichten, darunter die Kontrollmitteilungspflichten für private Dritte, durch sog. Normative Anweisungen zu schaffen. Diese sind Verordnungen der brasilianischen Finanzverwaltung, deren Zweck es ist, die steuerliche Gesetzgebung zu ergänzen und zu konkretisieren.⁹⁹⁸ Auf dieser Grundlage sind sowohl die Steuerpflichtigen als auch Dritte verpflichtet, regelmäßig und/oder spontan steuerlich erhebliche Informationen an die Finanzbehörden weiterzugeben. Die entsprechende Ermächtigung ergibt sich aus einer Auslegung von Art. 113 § 2 i.V.m. Art. 96 CTN. Die erste Vorschrift legt fest, dass sich die Mitwirkungspflichten aus der „legislação tributária“ [Steuergesetzgebung] ergeben, ein Begriff, der nach der zweiten Vorschrift Gesetze, internationale Abkommen und Konventionen, Dekrete und ergänzende Normen umfasst. Die letzten schließen nach Art. 100 I CTN die normativen Anweisungen ein. Außerdem legt Art. 97 I und III CTN, der vom steuerrechtlichen Legalitätsprinzip handelt, fest, dass nur die Ausgestaltung des Steuerstatbestands dem Gesetz vorbehalten ist, und schließt, *a contrario sensu*, die Schaffung von Mitwirkungspflichten von der Anwendung dieses Prinzips aus. Letztlich enthält der Art. 16 des Gesetzes Nr. 9779/1998 eine generalklauselartige Ermächtigung, die der brasilianischen Finanzverwaltung die Befugnis verleiht, Mitwirkungspflichten in Bezug auf die Bundessteuer zu schaffen. Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen leitet man die Ermächtigung zur Schaffung einer Mitteilungspflicht Dritter hinsichtlich steuererheblicher Informationen ab, ohne dass hierfür es eine spezifische gesetzliche Grundlage erforderlich ist.⁹⁹⁹ Nur die Verhängung von Sanktionen wegen der Verletzung einer solchen Pflicht verlangt gemäß Art. 97 V CTN ein Gesetz im formellen Sinn.

Obwohl diese Interpretation in der Literatur kontrovers ist, verständigt sich ein großer Teil darauf, dass die Schaffung von Mitteilungspflichten durch die brasilianische Finanzverwaltung auch ohne eine spezifisch gesetzliche Grundlage verfassungsrechtlich zulässig ist.¹⁰⁰⁰ Der steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt wird nur auf die Einforderung

⁹⁹⁸ *Portaria* [Durchführungsverordnung] RFB Nr. 20/2021, Annex 1.

⁹⁹⁹ Vgl. z.B. Normative Anweisung RFB Nr. 304/2003 (Erklärung mit Informationen zu Immobiliengeschäften).

¹⁰⁰⁰ *Schoueri*, *Direito Tributário*, 513 f., führt aus, dass nur eine gesetzliche Vorschrift ausreicht, die der Finanzbehörde die Befugnis verleiht, eine bestimmte Steuer zu ermitteln und festzusetzen, um die

oder Erhöhung von Steuern angewandt und umfasst nicht die Mitwirkungspflichten, zu denen auch die Mitteilungspflichten Dritter gehören.¹⁰⁰¹ Diese Pflichten gelten als unverzichtbare Instrumente für den Vollzug der Steuergesetze, sodass es ausreicht, dass der Gesetzgeber der Finanzbehörde die generelle Befugnis für die Schaffung von Mitwirkungspflichten überträgt.¹⁰⁰²

Diese Auffassung wird auch durch die Rechtsprechung gestützt. Im Jahr 2006 erkannte der STJ an, dass Mitwirkungspflichten keine vermögensbezogenen Pflichten darstellen, sondern ausschließlich dazu dienen, die Realisierung der Steueransprüche zu ermöglichen und daher nicht in einem formellen Gesetz vorgesehen werden müssen.¹⁰⁰³ Die einzige Bedingung ist die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Das STF wiederum stellte eine Woche nach der Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung ausdrücklich fest, dass es in der brasilianischen Rechtsordnung grundsätzlich zulässig ist, Mitwirkungspflichten, darunter die Mitteilungspflicht Dritter, durch untergesetzliche Rechtsvorschriften und ohne spezifische gesetzliche Grundlage zu begründen.¹⁰⁰⁴ Aus diesem Urteil kann gefolgert werden, dass der Staat im Rahmen des Steuerrechts Dritten ohne eine spezifische und genau abgegrenzte gesetzliche Bestimmung Mitteilungspflichten zur Erlangung steuerlich relevanter Daten auferlegen kann, sofern dies die Prüfung und Erhebung von Steuern zum Ziel hat und angemessen ist. Daher kann festgestellt werden, dass der Gesetzesvorbehalt im steuerrechtlichen Informationsverfahren in Brasilien praktisch nicht greift. Obwohl die Frage in diesen Entscheidungen nicht im Lichte des Rechts auf Privatsphäre bzw. der informationellen Selbstbestimmung analysiert wurde, kann man daraus schließen, dass diese Ausnahme vom Grundsatz des Gesetzesvorbehalts nur für

Mitwirkungspflichten in Bezug auf diese Steuer durch Verordnung zu schaffen. Der Erlass solcher ergänzenden untergesetzlichen Normen durch die Finanzverwaltung ist zulässig, sofern diese notwendig sind, um die Einhaltung der steuerlichen Hauptpflicht zu sichern. Zustimmend: *Ferraz Júnior*, in: *Torres, Teoria Geral*, 264; *Machado*, in: *RDDT* 96 (2003), 29 (31 f.); *Rothmann*, in: *Rev. FD-USP* 67 (1972), 268 (248); *Takano*, *Limitações*, 96. Kritisch: *Mendonça*, in: *Silva, Grandes Questões*, 171 (180 f.); *Paulsen*, *Curso*, 133 f.

¹⁰⁰¹ Vgl. *Schoueri*, *Direito Tributário*, 513.

¹⁰⁰² Vgl. *Takano*, *Limitações*, 97 ff. m.w.N.

¹⁰⁰³ Vgl. STJ, Urteil v. 20.11.2006 – REsp 724.779, Berichterstatter: Luiz Fux (11).

¹⁰⁰⁴ Vgl. STF, Urteil v. 11.05.2020 – ACO 1.098, Berichterstatter: Roberto Barroso (190 f.). In diesem Fall wurde darüber entschieden, ob der Art. 4 der normativen Anweisung RFB Nr. 695/2006, der den Bundesstaaten die Pflicht auferlegte, Erklärungen über Guthaben und Schulden in Bezug auf Bundesabgaben – sog. DCFT – abzugeben, verfassungsmäßig war.

Daten gilt, die nicht als privat oder intim gelten. Sensible Daten, wie z.B. Bankdaten, können nicht ohne eine durch ausdrückliche spezialgesetzliche Grundlage eingerichtete Kontrollmitteilung erhoben werden. Problematisch ist, dass sich aus der brasilianischen Verfassungsrechtsprechung keine klaren Kriterien ableiten lassen, um zu bestimmen, in welchen Fällen die Festsetzung von Kontrollmitteilungen einem strengen Gebot des Gesetzesvorbehalts unterliegt und in welchen nicht.

e. Steuergeheimnis

aa. Verfassungsrechtliche Bedeutung

Obwohl das Steuergeheimnis in der Verfassung nicht ausdrücklich vorgesehen ist, herrscht eine weitgehende Einigkeit darüber, dass es Verfassungsrang genießt.¹⁰⁰⁵ Von den meisten Autoren und der Verfassungsrechtsprechung wird es als eine Ausprägung des Grundrechts auf Privatheit angesehen und findet daher seine Grundlage in Art. 5 X CF. Einige Autoren haben sich in den letzten Jahren auch auf das Grundrecht auf Geheimhaltung der Datenkommunikation des Art. 5 XII berufen,¹⁰⁰⁶ was nun sinnvoll erscheint, da das STF das Recht auf informationelle Selbstbestimmung auch auf der Grundlage dieser Bestimmung anerkannt hat. Das Steuergeheimnis gilt sowohl für natürliche als auch für juristische Personen¹⁰⁰⁷ und kann durch andere öffentliche Interessen eingeschränkt werden.¹⁰⁰⁸

bb. Einfachgesetzlicher Überblick

In Brasilien wird das Steuergeheimnis als Gegenpol zu den weitgehenden Offenbarungs- und Mitteilungspflichten der Steuerpflichtigen gesehen, sodass eine Datenerhebung für die steuerliche Sachverhaltsermittlung nur insoweit gerechtfertigt ist, wie der Staat die

¹⁰⁰⁵ St. Rspr., vgl. z.B. STF, Urteil v. 3.2.2005 – MS 24.817, Berichterstatter: Celso de Mello (571); Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (27); vgl. auch: *Caliendo*, Curso, Teil I, 24.5; *Castilhos/Barreto*, in: Seefelder/Campos, Art. 198 CTN (1102); *Mendes, G. F./et. al.*, Curso, 428; *Moraes*, Direito, 72; *Rocha*, Troca, 154; *Sarlet*, in: Canotilho/et. al., Art. 5 § 2 CF, Rz. 8.6; *Signoretti*, in: Seefelder/Campos, Art. 5 X CF (68). Auch die Bundesfinanzverwaltung sieht im Steuergeheimnis ein Grundrecht, vgl. Manual eletrônico do sigilo fiscal [Elektronisches Handbuch des Steuergeheimnisses] – e-MSF, abrufbar unter: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal>, zuletzt aufgerufen am 10.10.2021. A.A.: *Cais*, in: Santi/et.al., Transparência, 239 (330).

¹⁰⁰⁶ Vgl. *Castilhos/Barreto*, in: Seefelder/Campos, Art. 198 CTN (1102); *Rocha*, Troca, 154.

¹⁰⁰⁷ Vgl. *Castilhos/Barreto*, in: Seefelder/Campos, Art. 198 CTN (1102); *Rocha*, Troca, 151.

¹⁰⁰⁸ Vgl. *Castilhos/Barreto*, in: Seefelder/Campos, Art. 198 CTN (1102); *Schoueri/Barbosa*, in: Santi/et.al., Transparência, 497 (507 f.).

Geheimhaltung der von ihm erlangten Daten gewährleistet.¹⁰⁰⁹ Die im Rahmen des Besteuerungsverfahrens erhaltenen Daten sind geheim zu halten.¹⁰¹⁰ In diesem Sinne legt der Art. 198 CTN fest, dass es der Finanzbehörde und deren Beamten unbeschadet der Strafgesetze untersagt ist, während der Ausübung ihrer Tätigkeit erlangte Informationen über die wirtschaftliche oder finanzielle Situation des Steuerpflichtigen oder Dritter sowie über Art oder Stand von deren Geschäften oder Aktivitäten preiszugeben. Obwohl die Vorschrift recht weit gefasst ist, ist es nicht möglich, eindeutige Kriterien für die Arten von Daten zu finden, die unter diese Bestimmung fallen;¹⁰¹¹ dementsprechend wird diese Klassifizierung weitgehend von Fall zu Fall durch Lehre und Rechtsprechung festgelegt.¹⁰¹² Im Allgemeinen wird davon ausgegangen, dass alle von den Finanzbehörden erlangten Daten unter das Steuergeheimnis fallen, wobei versucht wird, diejenigen auszuschließen, die nicht die Privatsphäre des Steuerpflichtigen betreffen.¹⁰¹³

Die gesetzlich zugelassenen Ausnahmetatbestände sind in Art. 198 § 1, 3 CTN vorgesehen.¹⁰¹⁴ Unter diesen verdient jener besondere Beachtung, der sich auf *certidões da dívida ativa* [fällige Forderungen aus dem steuerlichen Bereich] bezieht (Art. 198 § 3 II CTN), da er einen Eindruck vom Umfang des Steuergeheimnisses in Brasilien vermittelt. Es handelt sich um die fälligen Steuerschulden, die nicht beglichen

¹⁰⁰⁹ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (27); *Rocha*, Troca, 156.

¹⁰¹⁰ Vgl. *Schoueri*, Direito, 903; *Signoretti*, in: Seefelder/Campos, Art. 5 X CF (68).

¹⁰¹¹ Vgl. *Zugman*, Processo, 51 ff.

¹⁰¹² Ausführlich dazu: *Signoretti*, in: Seefelder/Campos, Art. 5 X CF (74 ff.); *Castilhos/Barreto*, in: Seefelder/Campos, Art. 198 CTN (1106 ff.).

¹⁰¹³ Vgl. *Castilhos/Barreto*, in: Seefelder/Campos, Art. 198 CTN (1104). Lange Zeit herrschte große begriffliche Verwirrung, die das Steuergeheimnis mit dem Bankgeheimnis verknüpfte, was die Entwicklung von Studien verhinderte, die dem Rechtsinstitut des Steuergeheimnisses in Brasilien feste Konturen hätten verleihen können (vgl. *Zugman*, Processo, 53 f.). Im Einklang mit der damals vorherrschenden Auffassung, dass Daten an sich nicht schützenswert sind, wurde weithin akzeptiert, dass Identifizierungsdaten wie Steuernummer, Abstammung, Geburtstag, Adresse, Beruf usw. nicht unter das Steuergeheimnis fallen, obwohl derartige Ausnahmen gesetzlich nicht vorgesehen waren (vgl. Art. 2 § 1 Portaria [Verwaltungsvorschriften] RFB Nr. 2.344/2011; s. auch: *Castilhos/Barreto*, in: Seefelder/Campos, Art. 198 CTN (1106 f.); *Saraiva Filho*, in: Saraiva Filho/Guimarães, Sigilo, 19, 28.). In diesem Szenario waren die Kontostammdaten nicht geschützt, während Informationen über Kontobewegungen und andere Beträge, wie z.B. den Saldo, durch die ausdrückliche Regelung in Art. 5 § 2 und Art. 6 § 1 Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 unter das Steuergeheimnis fielen.

¹⁰¹⁴ Die anderen Ausnahmetatbestände sind: 1) Steuerauskünfte, die durch Gerichtsbeschluss angefordert werden (Art. 198 § 1 I CTN); 2) Ersuchen um Steuerauskünfte durch andere Organe der öffentlichen Verwaltung, die einer Reihe von Verfahrenserfordernissen unterliegen (Art. 198 § 1 II und § 2 CTN); 3) Mitteilung an die Staatsanwaltschaft, dass Steuerstraftaten vorliegen (Art. 198 § 3 I CTN); 4) Ratenzahlung beim Finanzamt (Art. 198 § 3 III CTN).

und daher zur Zwangsvollstreckung verwiesen wurden. Auf dieser Grundlage wird eine Steuerliste veröffentlicht, die alle Steuerpflichtigen enthält, die ihre Schulden bei der Bundesfinanzverwaltung nicht beglichen haben. Diese Liste enthält folgende Daten: Name, Steuernummer, Steuerart, Steuerbetrag.¹⁰¹⁵ Die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen wird in Brasilien als Information von allgemeinem oder kollektivem Interesse betrachtet¹⁰¹⁶ und die Liste wird dementsprechend als Instrument des sozialen Drucks zur Zahlung von Steuern angesehen. Diese Ausnahme vom Steuergeheimnis zeigt, dass dieses gegenüber den verfassungsrechtlichen Prinzipien der Öffentlichkeit der Verwaltung (Art. 37 CF) und der Transparenz (Art. 5 XIV CF) nachgibt.

Trotz der Veröffentlichung der Steuerliste kann zweifelsfrei festgestellt werden, dass die meisten der von den brasilianischen Finanzbehörden erlangten Informationen über Steuerzahler und Dritte ein hohes Schutzniveau genießen und das Steuergeheimnis als Rechtsinstitut von großer Bedeutung angesehen wird. So sehr, dass die Verletzung des Steuergeheimnisses strafbewehrt ist (Art. 325 brasilianischen StGB) und Amtsträger im Falle der Verletzung einer Disziplinarstrafe unterliegen (Art. 132 IX Gesetz Nr. 8.112/90 und § 11 Gesetz Nr. 8.429/92). Außerdem hat der geschädigte Bürger einen zivilrechtlichen Amtshaftungsanspruch auf Schadensersatz gegen den Staat (Art. 37 § 6 CF i.V.m. Art. 34 Gesetz Nr. 12.527/2011).

cc. Internationaler Informationsaustausch als Ausnahmetatbestand (Art. 199 Einzelparagraph CTN)

Art. 198 § 1 CTN, der die Ausnahmetatbestände bezüglich des Steuergeheimnisses behandelt, bestimmt, dass er nicht auf die in Art. 199 vorgesehenen Fälle anwendbar ist. Diese Bestimmung sieht in seinem Caput die Amtshilfe und den Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen des Bundes, der Bundestaaten und der Kommunen vor und ermächtigt die brasilianische Finanzbehörden in seinem Einzelparagraph zur Teilnahme am internationalen Informationsaustausch vor.¹⁰¹⁷ Diese

¹⁰¹⁵ *Portaria* [Verwaltungsvorschriften] PGFN Nr. 721/2012. Die Steuerliste ist auf der Homepage der brasilianischen Regierung verfügbar: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/consultar-lista-de-devedores-da-pgfn#>.

¹⁰¹⁶ Vgl. Rechtsgutachten PGFN CAT Nr. 2.458/2012.

¹⁰¹⁷ Dazu unten Vierter Teil B.II1.

Erlaubnis wurde erst im Jahr 2001 in die CTN aufgenommen.¹⁰¹⁸ Früher wurde davon ausgegangen, dass das Fehlen einer gesetzlichen Regelung den Austausch von Steuerinformationen nicht verhinderte, der vielmehr auf der Grundlage des in Art. 4 IX verankerten Prinzips internationaler Zusammenarbeit erfolgen dürfte.¹⁰¹⁹ Bis dahin wurde der Austausch von Steuerinformationen nicht als Verletzung des Steuergeheimnisses angesehen. Wahrscheinlich stieß das Thema wegen der geringen Beteiligung Brasiliens am grenzüberschreitenden Informationsverkehr in Steuersachen auf kein Interesse.

Im Allgemeinen wird die Ermächtigung des Art. 199 Einzelparagraph CTN als eine das in Art. 5 X CTN vorgesehene Grundrecht auf Privatsphäre einschränkende Norm gesehen, welche die Übermittlung von durch das Steuergeheimnis geschützten Informationen ins Ausland erlaubt und als einzige Voraussetzung das Bestehen eines internationalen Abkommens vorschreibt.¹⁰²⁰ Für das STF bildet der auf der Grundlage von Art. 199 Einzelparagraph CTN geschlossene internationale Vertrag, d.h. das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, zusammen mit dem Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 die Rechtsgrundlage für den automatischen Austausch von Bankdaten. Das Gericht hat in den Urteilen zur Grundpflicht der Steuerzahlung keine weiteren Voraussetzungen für die Genehmigung des automatischen Austauschs gefordert, weder formeller noch materieller Art. Das Schrifttum stimmt mit dem Verständnis des STF überein.¹⁰²¹ Erst in den letzten Jahren wächst aufgrund der Intensivierung des internationalen Informationsaustauschs die Sorge um das Niveau der Geheimhaltung von Steuerinformationen im Empfangsstaat und es wird von Teilen der Literatur als Voraussetzung für die Übermittlung dieser Daten gefordert, dass der Empfangsstaat ein gleiches oder höheres Schutzniveau als die brasilianische Rechtsordnung gewährleistet.¹⁰²²

¹⁰¹⁸ Art. 1 Ergänzungsgesetz Nr. 104/2001.

¹⁰¹⁹ Vgl. *Rocha*, Troca, 158 f. m.w.N.

¹⁰²⁰ Vgl. z.B. *Castilhos/Barreto*, in: Seefelder/Campos, Art. 198 CTN (1108); *Rocha*, Troca, 167.

¹⁰²¹ Vgl. z.B. *Saraiva Filho*, in: RVM 7 (2013), 174 (179).

¹⁰²² Vgl. *Rocha*, Troca, 157 ff., 167 f.

dd. Steuergeheimnis und das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung

In Brasilien gibt es noch keine Monografien oder Gerichtsentscheidungen, die das Steuergeheimnis im Hinblick auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung analysieren. Es muss jedoch anerkannt werden, dass es sich um ein Konzept handelt, das die Weitergabe und Offenlegung der von den Finanzbehörden erhaltenen Daten reguliert, sodass es unbestreitbar ist, dass es im Rahmen des Besteuerungsverfahrens die Funktion hat, die Verwendungsmöglichkeit der Daten einzuschränken – somit besitzt das Steuergeheimnis einen eminent datenschutzrechtlichen Charakter. In diesem Sinne ist es unbestreitbar, dass die Anerkennung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung den Anwendungsbereich des Steuergeheimnisses in Brasilien erweitert hat, da Identifizierungs- und andere Daten, wie Kontostammdaten, die zuvor nicht unter das Steuergeheimnis fielen, nun verfassungsrechtlich geschützt sind. Darüber hinaus hat der Gedanke, dass es keine "belanglosen Daten" mehr gibt und dass die Bürger das Recht haben, über den Verbleib aller sie betreffenden Daten informiert zu werden, um sich gegen möglichen Missbrauch wehren zu können, die Bedeutung des Steuergeheimnisses in Brasilien verstärkt. Diese Entwicklung ist von besonderer Bedeutung, da sie in Brasilien eine bis *dato* nicht geführte Diskussion über die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für die Übermittlung von Daten ins Ausland angeregt hat.

5. Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und Datenübermittlung in ein Drittland

Im Folgenden werden die verfassungsrechtlichen Aspekte der Datenübermittlung von Brasilien ins Ausland erläutert. Wie bereits in dem Deutschland betreffenden Teil dieses Kapitels, sind hier zwei Punkte von Bedeutung: die Tatsache, dass Ausländer und nicht in Brasilien ansässige Personen am meisten von der Übermittlung von Bankdaten ins Ausland betroffen sind sowie das Datenschutzniveau, welches der Empfängerstaat gewährleisten muss.

a. Ausländer als Grundrechtsträger

Es besteht kein Zweifel daran, dass Personen mit brasilianischer Staatsbürgerschaft, unabhängig davon, ob sie ihren Wohnsitz im Lande haben oder nicht, alle in der

brasilianischen Verfassung vorgesehenen Grundrechte genießen. Was die Grundrechtsberechtigung von Ausländern im Ausland anbelangt, sieht Art. 5 Caput CF einschränkend vor, dass nur Brasilianer und im Lande ansässige Ausländer Träger der brasilianischen Grundrechte sind. Diese Vorschrift ist eine Tradition der brasilianischen Verfassungen seit 1891.¹⁰²³ Das STF hat diese Norm jedoch in der Vergangenheit weit ausgelegt und die brasilianischen Grundrechte vermehrt auf Ausländer ausgedehnt, und zwar sowohl auf diejenigen, die nur auf der Durchreise sind, als auch auf diejenigen, die noch nie im Land waren, aber von einer brasilianischen staatlichen Maßnahme betroffen sind.¹⁰²⁴ Seit der Verkündung der Bundesverfassung von 1988 bestätigt die Judikatur des STF dieses Verständnis, das auf dem Grundsatz der Würde des Menschen beruht, der in Art. 1 III des Verfassungstextes verankert ist.¹⁰²⁵ Die Wahrnehmung der Grundrechte könne nicht durch einen bloßen Umstand wie die Staatsangehörigkeit eingeschränkt werden, sodass mit Ausnahme der politischen und sozialen Rechte die meisten der in der CF vorgesehenen Grundrechte auf Ausländer ausgedehnt werden können, auch wenn diese sich nie im Land aufgehalten oder sonst irgendeine Verbindung zu Brasilien haben.¹⁰²⁶

Eine weitere Verfassungsbestimmung, die als Grundlage für die extensive Auslegung von Art. 5 Caput CF dient, ist Art. 4 II CF, der verlangt, dass die Föderative Republik Brasilien sich im Rahmen ihrer internationalen Beziehungen nach der Vorherrschaft der Menschenrechte richtet.¹⁰²⁷ Dies ist eine beispiellose Norm in der Geschichte der brasilianischen Verfassungen und das Ergebnis des Übergangs von der diktatorischen Periode Brasiliens zu einem demokratischen Staat, der sich an den Menschenrechten orientiert.¹⁰²⁸ Sie schreibt vor, dass sich Brasilien auch auf internationaler Ebene vom Grundsatz der Menschenwürde leiten lässt und erklärt, dass dem Einzelnen unabhängig

¹⁰²³ Vgl. *Dimoulis/Martins*, Teoria, 74; *Silva, L. A. M. G.*, in: *Direito Público*, Nr. 14 (2006), 53 (53).

¹⁰²⁴ Vgl. z.B. STF, Urteil v. 13.09.1957 – RMS 4.706, Berichterstatter: Ary Franco (57 ff.); Urteil v. 7.11.1957 – RE 33.319, Berichterstatter: Cândido Motta, RTJ 3 (566).

¹⁰²⁵ Vgl. STF, Urteil v. 8.3.1995 – HC 72.391, Berichterstatter: Celso de Mello (335 ff.); Urteil v. 16.9.2008 – HC 94.016, Berichterstatter: Celso de Mello (283).

¹⁰²⁶ Vgl. *Ferreira Filho*, *Direitos*, 47; *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 306; *Silva, L. A. M. G.*, in: *Direito Público*, Nr. 14 (2006), 53 (54); a.A. *Dimoulis/Martins*, Teoria, 78; *Silva, J. A.*, *Curso*, 192.

¹⁰²⁷ Vgl. z.B. STF, Urteil v. 28.6.1996 – Ext 633, Berichterstatter: Celso de Mello (165).

¹⁰²⁸ Vgl. *Piovesan*, in: *Canotilho/et. al.*, Art. 4 I CF, Punkt 1.

von seiner Zugehörigkeit zu einem bestimmten Staat ein gewisses Minimum an Rechten gewährleistet werden muss.¹⁰²⁹

In diesem Zusammenhang hat das STF bereits entschieden, dass die brasilianische Staatsgewalt die verfassungsrechtlichen Rechte und Garantien, die die brasilianische Rechtsordnung jeder Person gewährt, auch dann respektieren muss, wenn es sich um Ausländer handelt, die nicht in Brasilien ansässig sind; auch diese dürfen nicht dem eigenmächtigen und willkürlichen Verhalten des brasilianischen Staates ausgeliefert sein.¹⁰³⁰ Darüber hinaus wird Ausländern mit Wohnsitz im Ausland das Recht zugesichert, sich an die brasilianische Justiz zu wenden, um sich – auch in Steuerangelegenheiten – gegen den Missbrauch der brasilianischen Staatsgewalt zu wehren.¹⁰³¹ Da es sich bei dem in der brasilianischen Verfassungsordnung anerkannten Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung um eine Freiheitsverbürgung und um eine Ausprägung des Rechts auf Privatsphäre handelt, kann es auf alle Menschen, ob Brasilianer oder Ausländer, ausgedehnt werden und stellt ein typisches Jedermann-Grundrecht dar;¹⁰³² somit können sich auch in Brasilien nicht ansässige Ausländer und Personen, die noch nie in Brasilien waren, darauf berufen.

Auch hier gilt, was bei der Erörterung der deutschen Grundrechte gesagt wurde: die Teilnahme Brasiliens am internationalen Kontendatenaustausch muss nicht nur die Grundrechte der Brasilianer, sondern auch die der von entsprechenden Maßnahmen betroffenen Ausländer beachten. Der brasilianische Staat muss – ausgehend von Art. 5 X CF i.V.m Art. 1 III CF – Maßnahmen ergreifen, damit das Recht auf informationelle Selbstbestimmung von Brasilianern und Ausländern so wenig wie möglich eingeschränkt wird.

¹⁰²⁹ Ebd., Punkt 4.

¹⁰³⁰ Vgl. STF, Urteil v. 16.9.2008 – HC 94.016, Berichterstatter: Celso de Mello (283).

¹⁰³¹ Vgl. STF, Urteil v. 24.4.2001 – RE 215.267, Berichterstatterin: Ellen Gracie (979).

¹⁰³² Vgl. *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 308. Das Recht auf Privatheit gilt in Brasilien als Jedermannsrecht (vgl. *Ferraz Júnior*, in: *Rev. FD-USP* 88 (1993), 439 (440); *Sarlet*, in: *Direitos Fundamentais & Justiça* 39 (2020), 179 (202)), sodass man angesichts der engen Verwandtschaft dieses Rechts mit dem informationellen Selbstbestimmungsrecht bestätigen kann, dass Letzteres auch im brasilianischen Rechtssystem zweifelsohne ein Jedermann-Grundrecht ist.

b. Die Rechtsprechung des STF und das vom Empfängerstaat der übermittelten Daten verlangte Schutzniveau

aa. Das Fehlen einer verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zum internationalen Transfer personenbezogener Daten

Angesichts der erst kürzlich erfolgten Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung in der brasilianischen Verfassungsordnung sowie der bis vor kurzem zögerlichen Teilnahme Brasiliens an Abkommen zum Informationsaustausch, gibt es keine verfassungsrechtliche Rechtsprechung zur Übermittlung personenbezogener Daten ins Ausland, weder aus der Perspektive dieses Grundrechts noch aus der Perspektive des Steuergeheimnisses. Das Thema wurde nur in den Urteilen zur Grundpflicht der Steuerzahlung behandelt, wobei die Übermittlung von Bankdaten ins Ausland durch die Finanzbehörden als rechtmäßig angesehen wurde, ohne dass auf den Bestimmungsort der Daten und die Gefahr des Missbrauchs bei ihrer Verwendung eingegangen wurde.

Das kürzlich in Kraft getretene AD SG enthält in Art. 33 ein generelles Verbot der internationalen Übermittlung personenbezogener Daten mit Ausnahmen für bestimmte Fälle.¹⁰³³ Unter den verschiedenen Ausnahmen sieht das AD SG in Art. 33 VI vor, dass die internationale Übermittlung personenbezogener Daten zulässig ist, wenn sie auf einem internationalen Zusammenarbeitsabkommen beruht. Die Literatur hat sich mit dieser Ermächtigungsnorm noch nicht eingehend beschäftigt, sodass diese noch nicht im Lichte des brasilianischen Verfassungsrechts vertieft untersucht worden ist.¹⁰³⁴ Trotz des Vakuums verfassungsrechtlicher Rechtsprechung und Literatur lassen sich aus der konsolidierten Rechtsprechung des STF zur Auslieferung einige verfassungsrechtliche Maßstäbe ableiten, die auch auf die Übermittlung personenbezogener Daten ins Ausland angewendet werden können.

¹⁰³³ Vgl. *de Carvalho*, in: *Frazão/et al.*, Lei, 621, 629.

¹⁰³⁴ Die wichtigsten bisher veröffentlichten Abhandlungen über neue Allgemeine Datenschutzgesetze befassen sich kaum oder gar nicht mit der auf Grundlage internationaler Kooperationsabkommen erfolgenden Übermittlung personenbezogener Daten ins Ausland; vgl. *Bialer/Couto*, in: *Brancher/Beppu*, *Proteção*, 225 (239); *Leonardi*, in: *Mendes, L. S./et al.*, *Tratado*, 289 (295); *Marques/Aquino*, in: *Mendes, L. S./et al.*, *Tratado*, 299 (314)). Nur *de Carvalho*, in: *Frazão/et al.*, Lei, 621, (631) untersucht, wenn auch nur oberflächlich, den Zusammenhang zwischen den Grundrechten und den Ausnahmen von den Verboten der internationalen Übermittlung personenbezogener Daten.

bb. Die Übertragbarkeit der Leitlinien der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zur Auslieferung auf den internationalen Datentransfer

Die brasilianische Verfassung legt fest, dass kein Brasilianer ausgeliefert werden darf (Art. 5 LI CF¹⁰³⁵) und dass die Auslieferung eines Ausländers wegen politischer oder weltanschaulicher Straftaten verboten ist (Art. 5 LII CF). Auf der Grundlage dieser verfassungsrechtlichen Bestimmungen hat das STF eine konsolidierte Rechtsprechung entwickelt, die es dem brasilianischen Staat nur dann erlaubt, einen Ausländer auszuliefern, wenn die Grundrechte der auszuliefernden Person im Rahmen des Strafprozesses im ersuchenden Staat gewahrt sind¹⁰³⁶ und dort, wie im Verfassungstext gefordert, keine politische Verfolgung stattfindet. Dem brasilianischen Staat obliegt eine Gewährleistungsverantwortung in dem Sinne, dass er auch im internationalen Kontext für die Wahrung der in Art. 1 III CF verankerten Menschenwürde und für die Einhaltung der wichtigsten Richtlinien der brasilianischen Verfassung verantwortlich ist.¹⁰³⁷ Erfüllt der ersuchende Staat diese Voraussetzungen nicht, ist eine Auslieferung strengstens untersagt.

Das Gericht hält es für äußerst schwerwiegend, wenn die Rechtsordnung des ersuchenden Staates die Todesstrafe oder eine lebenslange Freiheitsstrafe vorsieht.¹⁰³⁸ In diesem Fall ist die Auslieferung nur dann zulässig, wenn der ersuchende Staat ausdrücklich die Verpflichtung übernimmt, die Todesstrafe oder die lebenslange Freiheitsstrafe in eine Freiheitsstrafe umzuwandeln, die nicht länger als die im brasilianischen Strafrecht vorgesehene Höchstdauer von 30 Jahren ist.¹⁰³⁹ Die brasilianische Verfassungsrechtsprechung verlangt nicht, dass der grundrechtliche Schutz mit dem brasilianischen identisch oder gleichwertig ist, sondern lediglich, dass

¹⁰³⁵ Diese Verfassungsbestimmung sieht eine Ausnahme für eingebürgerte Brasilianer vor: diese können ausgeliefert werden, wenn sie vor der Einbürgerung gewöhnliche Straftaten begangen haben, oder wenn ihnen eine Beteiligung am illegalen Handel mit Rauschgift oder artverwandten Drogen nachgewiesen werden kann.

¹⁰³⁶ St. Rspr., vgl. STF, Urteil v. 28.6.1996 – Ext 633, Berichterstatter: Celso de Mello (88); Urteil v. 23.9.2004 – Ext 897, Berichterstatter: Celso de Mello, 18; Urteil v. 4.9.2002 – Ext 811, Berichterstatter: Celso de Mello (28).

¹⁰³⁷ Vgl. STF, Urteil v. 28.6.1996 – Ext 633, Berichterstatter: Celso de Mello (181).

¹⁰³⁸ In Brasilien ist gemäß Art. 5 XLVII Buchst. a CF die Todesstrafe untersagt, ausgenommen in einem erklärten Krieg. Die lebenslange Haft ist demgegenüber vollständig verboten (Art. 5 XLVII Buchst. b CF).

¹⁰³⁹ St. Rspr., vgl. STF, Urteil v. 1.12.1999 – Ext 744, Berichterstatter: Celso de Mello (43 ff.); Urteil v. 26.8.2004 – Ext 855, Berichterstatter: Celso de Mello (46); Urteil v. 14.4.2008 – Ext 1.104, Berichterstatter: Cezar Peluso (41); *Mendes, G. F./et. al.*, Curso, 675.

völkerrechtliche Mindeststandards beachtet werden und im Zielstaat die Freiheit von politischer Verfolgung, lebenslanger Freiheitsstrafe und der Todesstrafe garantiert wird. Der brasilianische Staat darf sich in keiner Weise an der Verhängung der Todesstrafe oder der lebenslangen Freiheitsstrafe beteiligen.

Diese Rechtsprechung kann meines Erachtens in hohem Maße auf den Fall der internationalen Datenübermittlung übertragen werden. Wenn der brasilianische Staat die Übermittlung personenbezogener Daten ins Ausland genehmigt, muss er Maßnahmen ergreifen, um die mit dieser Übermittlung verbundenen Risiken so weit wie möglich zu minimieren. Mit anderen Worten: mit der Anerkennung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung muss sich Brasilien darum bemühen, dieses Recht vor Verletzungen zu schützen, insbesondere im Hinblick auf die Möglichkeit, dass solche Daten in Verfahren verwendet werden können, die zur Verhängung der Todesstrafe führen können.

6. Zusammenfassung

In Brasilien wurden Daten an sich bis vor Kurzem nicht als verfassungsrechtlich schützenswert betrachtet, wenn sie nicht mit dem Grundrecht auf Privat- und Intimsphäre (Art. 5 X CF) oder einem anderen Grundrecht verbunden waren. Registrierungs- oder Identifizierungsdaten genossen z.B. keinerlei Schutz. Dies änderte sich im Jahr 2020, als das STF das Recht auf informationelle Selbstbestimmung anerkannte. In Brasilien stützt sich dieses Recht auf die Persönlichkeitsrechte des Art. 5 X CF i.V.m. dem Prinzip der Menschenwürde des Art. 1 III CF und steht auch im Zusammenhang mit der Habeas-Data-Klage des Art. 5 LXXII CF. Die Entscheidung, in der dieses Grundrecht anerkannt wurde, war stark vom deutschen Volkszählungsurteil beeinflusst, wodurch praktisch eine Rechtsübernahme erfolgte. Betrachtet man die Entscheidung isoliert, so sind Schutzbereich, Schutzobjekt, Grundrechtsträger und Anforderungen an die Zulässigkeit von Grundrechtseingriffen im Allgemeinen mit der deutschen Rechtsordnung identisch, sodass es nicht nötig ist, deren Inhalte hier im Einzelnen zu wiederholen.

Auch wenn die Anerkennung dieses neuen Grundrechts begrüßenswert ist, ist darauf hinzuweisen, dass das STF noch keine Rechtsprechung zu diesem Thema erarbeitet hat,

sodass es noch zu früh ist, sich einen vollständigen Überblick über die hierdurch angestoßenen Entwicklungen zu verschaffen. Die große Neuerung besteht meines Erachtens darin, dass von nun an alle Daten ein gewisses Maß an Schutz genießen, was z.B. die bisher ungeschützten Kontostammdaten einschließt. Im Hinblick auf die Anforderungen an Eingriffe in das Selbstbestimmungsrecht ist auch der Gedanke hilfreich, dass die Datenerhebung immer durch ein formelles Gesetz gestützt werden muss, aus dem der Zweck der Erhebung klar hervorgeht, sodass der Betroffene erkennen kann, wie seine Daten verwendet werden. An dieser Stelle ist jedoch zu betonen, dass der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts (Art. 5 II CF) in Brasilien zwar eine zentrale Rolle spielt, der öffentlichen Verwaltung aber traditionsgemäß eine umfassende Befugnis zur Informationsbeschaffung zuerkannt wird, was im Allgemeinen dem Inhalt und dem Umfang der Aufgabenerfüllung jeder Behörde entnommen wird. In diesem Szenario gewinnen die Verordnungen an Bedeutung, die im brasilianischen Datenschutzgesetz selbst als rechtliche Grundlage für die Datenerhebung anerkannt sind. In Brasilien spielen diese schließlich eine wichtige Rolle bei der Herstellung der Normenklarheit, vor allem wenn man bedenkt, dass das Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit in Brasilien bis die Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung unbekannt war. Hier stellt sich die Frage, wie die Idee, dass es keine "belanglosen Daten" mehr gibt, mit einem "flexiblen" Grundsatz des Gesetzesvorbehalts in Einklang gebracht werden kann. Die vorliegende Arbeit hat keine Antwort auf diese Frage; jedenfalls ist der allgemeine Gesetzesvorbehalt im Moment Bestandteil des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung "à la Brasileira".

Das Verhältnis zwischen Steuerrecht und dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist in Brasilien noch wenig untersucht. Jedoch ist das allgemeine Datenschutzgesetz auch auf dieses Verhältnis anwendbar. Außerdem geht aus der Entscheidung des STF, in der das neue Grundrecht anerkannt wurde, nicht hervor, dass das Steuerrecht von seinem Geltungsbereich ausgeschlossen ist. Im Rahmen des brasilianischen Steuerverfahrens lässt die Verfassungsrechtsprechung jedoch eine umfassende Datenerhebung bei Dritten zu. Vor diesem Hintergrund ist die Nutzung von Kontrollmitteilungen in Brasilien recht intensiv. Das STF hat kürzlich entschieden, dass Kontrollmitteilungspflichten für private Dritte von der brasilianischen Finanzverwaltung

durch Verordnung, d.h. ohne besondere gesetzliche Ermächtigung, geschaffen werden dürfen. Dieser Grundsatz gilt nur dann nicht, wenn es sich um Daten handelt, die als privat eingestuft werden, wie zum Beispiel Bankdaten. Bei den Kontrollmitteilungen verlangt das Gericht nicht, dass die Steuerpflichtigen über die Daten in Kenntnis gesetzt werden, die die Finanzbehörden auf diese Weise erhalten. Was das Steuergeheimnis betrifft, das in Brasilien bereits als Ausprägung des Grundrechts auf Privatsphäre (Art. 5 X CF) angesehen wird, so kann es nunmehr auch als Ausdruck des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung betrachtet werden, soweit es das Rechtsinstitut ist, das die Zweckentfremdung der Daten im Rahmen des Besteuerungsverfahrens verhindert. Darüber hinaus wird mit der Anerkennung dieses neuen Grundrechts die Anwendung des Steuergeheimnisses insofern erweitert, als Registrierungsdaten, wie z.B. die Kontostammdaten, verfassungsrechtlich geschützt werden.

Was schließlich die Übermittlung von Daten ins Ausland betrifft, die im Falle des CRS-MCAA vor allem Ausländer betrifft, die nicht im Land wohnen, so besteht kein Zweifel daran, dass die brasilianischen Grundrechte sich auf diese erstrecken und auch brasilianische Staatshandlungen binden, die im Ausland ausgeübt werden oder Auswirkungen im Ausland haben. Grundlage dafür ist der Grundsatz der Menschenwürde (Art. 1 III CF). Wie in Deutschland kann das Recht auf informationelle Selbstbestimmung als Jedermannsrecht angesehen werden, sodass der brasilianische Staat verpflichtet ist, dieses Grundrecht bei der Übermittlung von Steuerdaten ins Ausland zu beachten. Das STF hat jedoch keine Rechtsprechung zu diesem Thema und es ist bisher in der Lehre kaum behandelt worden. Aus der konsolidierten verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zu den Auslieferungsrichtlinien lassen sich jedoch auch auf die internationale Übermittlung von Daten anwendbare Richtlinien ableiten. Das Gericht lehnt die Auslieferung dann ab, wenn eine begründete Befürchtung politischer Verfolgung besteht, und verlangt deshalb, dass im ersuchenden Staat ein Mindestmaß an Menschenrechten gewährleistet ist. Wenn dort hingegen die Möglichkeit besteht, dass die Todesstrafe oder eine lebenslange Freiheitsstrafe verhängt wird, verlangt das STF außerdem eine verbindliche Zusage, dass diese Strafen im konkreten Fall nicht verhängt werden, da dies gegen die brasilianische Verfassung verstoßen würde. Diese Kriterien sind – unter Berücksichtigung von Besonderheiten – uneingeschränkt auf die

Übermittlung von Daten ins Ausland im Rahmen des automatischen Austauschs von Steuerinformationen anwendbar.

C. Rechtsvergleichendes Zwischenfazit

Wie bei den verfassungsrechtlichen Grundlagen der steuerlichen Datenerhebung hatten Deutschland und Brasilien historisch sehr unterschiedliche Positionen beim Datenschutz, da in Brasilien Daten an sich herkömmlich keinen verfassungsrechtlichen Schutz genossen und die brasilianische Rechtsprechung und Literatur zu dem Thema dementsprechend spärlich war. Erst im Jahr 2020, mit der Anerkennung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung durch das STF und unter starkem Einfluss des deutschen Volkszählungsurteils, kam es zu einer Annäherung in dieser Frage. Insgesamt hat sich das STF ein Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu eigen gemacht, welches seinem deutschen Pendant, vor allem was den Schutzbereich betrifft, sehr ähnlich ist. Was diese Arbeit anbelangt, ist es erwähnenswert, dass in den beiden Vergleichsländern sowohl natürliche als auch juristische Personen Träger des in Rede stehenden Grundrechts sind. Darüber hinaus sind Finanzkontendaten, seien es Kontostammdaten, seien es Zahlungsdaten, seien es kontobezogene Gesamtbeträge, durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung geschützt, sodass die Erhebung dieser Daten und ihre Übermittlung ins Ausland einen Eingriff in das Grundrecht darstellt.

Diese Annäherung bedeutet jedoch nicht, dass das betreffende Grundrecht in den beiden zu vergleichenden Ländern in allen Aspekten identisch ist. Zu erwähnen ist insbesondere eine Differenzierung bezüglich der Anforderungen des Gesetzesvorbehalts an die Beschränkung des betreffenden Grundrechts. Da in Brasilien der Präsident der Republik über eine Verordnungskompetenz (Art. 84 IV CF) verfügt, die auf die öffentliche Verwaltung ausgedehnt wird, spielen solche untergesetzlichen Vorschriften eine wichtige Rolle bei der Umsetzung von Gesetzen und der Integration von Rechtsvorschriften. Für den Datenschutz bedeutet das, dass – anders als in Deutschland – die Ermächtigung zur Datenerhebung sich aus dem Zusammenspiel von Gesetz und Verordnung ergeben kann, d.h. der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts wird in Brasilien, zumindest derzeit, nicht so streng befolgt wie in Deutschland. Dieser

Umstand betrifft auch die Anforderungen an die Bestimmtheit der Norm, bei der die untergesetzlichen Rechtsvorschriften ebenso eine Rolle spielen können. Denn alle Rechtsvorschriften, die es der brasilianischen öffentlichen Verwaltung erlauben, Daten zu erheben, sind älter als die Entscheidung des STF, die das Recht auf informationelle Selbstbestimmung anerkennt – hinreichend bestimmt sind sie häufig nur unter Berücksichtigung entsprechender Umsetzungsverordnungen. Wie gesagt geht es keineswegs darum, höhere Anforderungen an die Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen auszuschließen, sondern nur darum, sie an die aktuelle brasilianische Realität anzupassen.¹⁰⁴⁰

Das BVerfG geht davon aus, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung auf das Besteuerungsverfahren anwendbar ist. In Brasilien hat sich das STF noch nicht zu dieser Frage geäußert; dennoch besteht kein Zweifel an der Anwendbarkeit der brasilianischen Version des Informationsgrundrechts auf das Steuerrecht. Demzufolge sind die Steuerdaten in den beiden Vergleichsländern bei Erhebung und Weitergabe durch das Grundrecht geschützt und muss die datensammelnde Tätigkeit der Finanzbehörde stets das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung beachten. Auch hier wiederholen sich die Unterschiede, auf die im Zusammenhang mit dem Grundsatz des Gesetzesvorbehalts hingewiesen wurde. Zwar wird die unmittelbare und automatische Beschaffung von steuerrelevanten Daten bei Dritten von beiden Gerichten als grundlegend für die Durchführung der Besteuerung angesehen; sie unterscheiden sich jedoch in der Frage, wie diese Art von Datenerhebung rechtlich beschaffen sein muss. Das deutsche Gericht stellt strenge Anforderungen an die Schaffung von Kontrollmitteilungspflichten für private Dritte; diese bedürfen eines besonderen Gesetzes, da eine solche Form der Datenbeschaffung als ein intensiver Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung angesehen wird. Das brasilianische Gericht hingegen erlaubt den brasilianischen Finanzbehörden, solche Pflichten durch Verordnungen auf der Grundlage einer allgemeinen Ermächtigung zu

¹⁰⁴⁰ Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung muss und wird unweigerlich das Rechtsverständnis und die Rechtspraxis in Brasilien verändern, denn ansonsten wäre seine Anerkennung nutzlos. Dies kann jedoch nicht bedeuten, "das Rad neu erfinden zu wollen", d. h. etablierte Praktiken völlig außer Acht zu lassen oder zu dekonstruieren. Die Rezeption dieses neuen Grundrechts macht es erforderlich, eine Verbindung zwischen Vergangenheit und Zukunft herzustellen und zu verstehen, wie es sich in die brasilianische Verfassungskultur einfügen kann.

schaffen, sofern keine privaten Daten, wie Bankdaten, betroffen sind und sie der Steuer-
aufsicht und -erhebung dienen. Obwohl dies nicht im Lichte des Grundrechts auf
informationelle Selbstbestimmung analysiert wurde, hat das STF diese Auffassung
kürzlich bestätigt. Vielleicht liegt hier der Hauptunterschied im Verständnis der beiden
Gerichte zu diesem Thema, und es scheint, dass die Anerkennung des
Selbstbestimmungsrechts die Position des STF in diesem speziellen Punkt nicht ändern
wird. Zu der durch den Gebrauch von automatischen Kontrollmitteilungen verursachten
Beeinträchtigung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung kann
behauptet werden, dass es in beiden Rechtsordnungen nicht verfassungsrechtlich
geboten ist, den Steuerpflichtigen in diesem Falle über die Informationserhebung zu
benachrichtigen. Was das Steuergeheimnis betrifft, ist zu betonen, dass dieses
Rechtinstitut in beiden Ländern trotz kleiner Unterschiede im Wesentlichen ähnlich
ausgeprägt ist und als Regel funktioniert, die die Zweckentfremdung der Daten im
Rahmen des Besteuerungsverfahrens verhindert. Letztlich halten es jedoch beide
Verfassungsgerichte für vorzugswürdig, dem Steuerpflichtigen ein umfassendes
Auskunftsrecht bei der Finanzbehörde einzuräumen, da dieses ein zentrales Element ist,
um die Ausübung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung im Rahmen
des Besteuerungsverfahrens zu ermöglichen.

Was schließlich die Übermittlung von Daten ins Ausland betrifft, so verfügt das BVerfG
über eine konsolidierte Rechtsprechung zu diesem Thema, während sich das STF nie
damit befasst hat. Dennoch lassen sich aus der STF-Rechtsprechung zur Auslieferung auf
das Recht der Datenübermittlung anwendbare Richtlinien ableiten, die mit denjenigen
des BVerfG übereinstimmen; hierzu gehört, dass der Empfangsstaat
mensenrechtliche Mindeststandards einhalten muss und übermittelte Daten nicht in
Verfahren verwendet werden dürfen, die zur Verhängung der Todesstrafe führen
können. Dies kann durch das geltende Recht des empfangenden Staats oder durch
völkerrechtlich verbindliche Zusagen gewährleistet werden. Sowohl Deutschland als
auch Brasilien sollten sich aktiv dafür einsetzen, dass Steuerdaten nur dann ins Ausland
übermittelt werden, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind. Hier liegt vielleicht einer
der am positivsten zu bewertenden Aspekte der Anerkennung des Rechts auf
informationelle Selbstbestimmung in Brasilien: sie hat eine ausführliche und gründliche

Diskussion über die Übermittlung von Daten ins Ausland angeregt, eine Diskussion, mit der sich die brasilianische Verfassungsrechtsprechung noch nie befasst hat.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass – trotz der Unterschiede in Bezug auf den Entwicklungsstand des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung in den beiden Vergleichsländern sowie hinsichtlich der Intensität des für Eingriffe in dieses Grundrecht geltenden Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts – in materieller Hinsicht ein gemeinsamer Nenner besteht. Dieser ermöglicht es, eine deutsch-brasilianische Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkontendaten vorzunehmen.

VIERTER TEIL: AUTOMATISCHER AUSTAUSCH VON FINANZKONTENDATEN IM LICHT DER VERFASSUNG IN DEUTSCHLAND UND IN BRASILIEN

A. Einleitung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands

Wie im zweiten Teil dieser Arbeit erläutert, bildet der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten, der seinen Ursprung im Rahmen der OECD hatte, ein umfassendes Datenerfassungsnetz, das den teilnehmenden Staaten ermöglicht, Bankinformationen über die von ihren Steuerpflichtigen im Ausland geführten Konten zu erhalten. Dieser Mechanismus dient, wie im dritten Teil dieser Arbeit dargelegt, zum einen dazu, das deutsche Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die brasilianische Grundpflicht zur Steuerzahlung zu verwirklichen. Zum anderen stellt er eine Einschränkung der Freiheitssphäre des Einzelnen, vor allem des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung dar. In diesem letzten Teil der Arbeit wird auf Grundlage der in den vorherigen Teilen gewonnenen Erkenntnisse die Verfassungsmäßigkeit des Kontendatenaustausches im Wege des globalen automatisierten Amtshilfeverfahrens geprüft.

Wie bereits in der Einleitung zu dieser Arbeit erwähnt, konzentriert sich die verfassungsrechtliche Prüfung auf die jährliche Übermittlung der Finanzkontendaten an ausländische Steuerbehörden durch die deutschen und brasilianischen Steuerbehörden. Dies liegt daran, dass die automatische und periodische Übermittlung von Kontendaten für steuerliche Zwecke (Art. 5 Ergänzungsgesetz Nr. 105/2006) in Brasilien bereits vom STF für verfassungsgemäß erklärt wurde, zumindest was die Besteuerung von Inlands-sachverhalten angeht.¹⁰⁴¹ Eine weitere wichtige Einschränkung, besteht darin, dass sich die vorliegende Prüfung auf deutscher Seite nur auf die Übermittlung von Daten an Drittstaaten konzentriert, da im Rahmen der Europäischen Union ein einheitliches Datenschutzniveau gewährleistet wird und die EU-interne Datenübermittlung daher letztlich keine größeren Kontroversen hervorruft.¹⁰⁴²

¹⁰⁴¹ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (26 ff.); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (90).

¹⁰⁴² Vgl. *Schurowski*, Der automatische, 429.

Vor der eigentlichen Prüfung der Verfassungsmäßigkeit erfolgt eine kurze Darstellung der einschlägigen gesetzlichen Grundlagen sowie eine Systematisierung der Erhebung der Bankdaten bis zur Übermittlung ins Ausland, um dieses Thema in einen Zusammenhang zu stellen und ein besseres Verständnis zu ermöglichen.

B. Innerstaatliche Umsetzung des Austausches von Finanzkontendaten in Deutschland und in Brasilien

Der vorliegende Abschnitt soll ausschließlich den rechtlichen Hintergrund skizzieren, der zur Umsetzung des CRS-MCAA geführt hat, um die rechtliche Grundlage für den Finanzkontendatenaustausch in den beiden im Vergleich stehenden Ländern zu erläutern. Eine eingehende Analyse der nationalen Rechtsvorschriften wird nicht vorgenommen, da das CRS-MCAA praktisch ohne größere Änderungen in beiden Ländern übernommen wurde.¹⁰⁴³ Die einschlägigen Rechtsvorschriften von beiden zu vergleichenden Ländern werden in den Fußnoten aufgeführt

I. Deutschland

1. Generell

Die nationale Rechtsgrundlage für den Abschluss von Amtshilfeabkommen in Steuer-sachen findet sich in Deutschland in § 117 AO, der sogenannten „*Grundnorm des internationalen Auskunftsverkehrs*“. ¹⁰⁴⁴ Diese Norm bildet die Basis für die „gegenseitige Unterstützung beim Besteuerungsverfahren“, welche der Sicherstellung der „vollständigen Sachverhaltsermittlung und der Herstellung einer Transparenz im Besteuerungsverfahren“ dient, um „eine gleichmäßige und wettbewerbsneutrale Besteuerung“ zu ermöglichen. ¹⁰⁴⁵ In der betreffenden Bestimmung sind sowohl deutsche Amtshilfeersuchen wie auch die an die deutsche Finanzbehörden gerichteten ausländischen Amtshilfeersuchen vorgesehen. Einerseits ermächtigt § 117 Abs. 1 AO die deutschen Finanzbehörden, grenzüberschreitende Amtshilfe nach Maßgabe des

¹⁰⁴³ Zu Regelungen des CRS-MCAA im Detail vgl. Erster Teil D. II.

¹⁰⁴⁴ Seer, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 8, unter Berufung auf BG/Hendricks Tz. 1 f. m.w.N., Hervorhebung im Original. Wie dieser Autor erklärt, regelt diese Vorschrift sowohl die zwischenstaatliche Rechts- wie die Amtshilfe.

¹⁰⁴⁵ BFH, Beschluss v. 08.02.1995 – I B 92/94, BeckRS 1995, 22011361; auch zustimmend: Seer, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 6.

deutschen Rechts in Anspruch zu nehmen. In § 117 Abs. 2 und 3 AO sind andererseits die Möglichkeiten vorgesehen, nach denen die deutschen Finanzbehörden zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen leisten können oder müssen, was die drei traditionellen Formen von Informationshilfe einschließt: Einzelauskunftsersuchen, Spontanauskunft und automatischer Informationsaustausch.¹⁰⁴⁶ § 117 Abs. 2 AO betrifft die zwischenstaatliche Amtshilfe aufgrund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, innerstaatlich anwendbarer Rechtsakte der Europäischen Union sowie des EU-Amtshilfegesetzes, während in Abs. 3 die Situationen aufgeführt sind, in denen der deutsche Fiskus auch ohne entsprechendes internationales Abkommen Amtshilfe leisten darf – die sog. Kulanzhilfe.¹⁰⁴⁷ Schließlich ermächtigt § 117 Abs. 5 AO das Bundesministerium der Finanzen, mit Zustimmung des Bundesrates völkerrechtliche Vereinbarungen auf dem Gebiet des Zollwesens zu schließen.

2. Rechtliche Umsetzung des CRS-MCAA

Der automatische Informationsaustausch über Finanzkontendaten findet seine rechtliche Grundlage in Deutschland in einer normativen Reihe, die aus drei Gesetzen besteht. Zuerst wurde das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in nationales Recht umgesetzt.¹⁰⁴⁸ Anschließend wurde das CRS-MCAA als völkerrechtlicher Vertrag durch das Transformationsgesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in die deutsche Rechtsordnung umgesetzt.¹⁰⁴⁹ Dieses Gesetz wurde durch Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen der Bundesrepublik Deutschland ergänzt, welche als Anlage C des Vertragsstaates gemäß Art. 7 Abs. 1 Buchst. d CRS-MCAA hinterlegt wurden und im nächsten Abschnitt gesondert behandelt werden. Diese beiden Gesetze dienen als Rahmengesetzgebung für die Implementierung des automatischen Finanzkonteninformationsaustausches mit Drittstaaten.¹⁰⁵⁰

¹⁰⁴⁶ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 117 AO, Rz. 6.

¹⁰⁴⁷ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 117 AO, Rz. 8.

¹⁰⁴⁸ Dazu oben Erster Teil D. I. 2. a.

¹⁰⁴⁹ BGBl. II 2015, S. 1630.

¹⁰⁵⁰ Vgl. *Schurowski*, *Der automatische*, 49.

Schließlich wurde das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz v. 21.12.2015 – FKAustG¹⁰⁵¹ – verabschiedet, welches die Sorgfaltspflichten der Finanzinstitute nach Maßgabe des CRS-MCAA ausführlich beschreibt. Gemäß § 1 Abs. 1 FKAustG¹⁰⁵² dient das Gesetz als Rechtsgrundlage sowohl für den Austausch von Informationen über Finanzkonten mit EU-Mitglied- wie auch mit Drittstaaten. Seine Anwendung wurde im BMF-Schreiben v. 01.02.2017 geregelt,¹⁰⁵³ in dem ausdrücklich auf den Kommentar (Commentaries on the Common Reporting Standard), das Handbuch zum allgemeinen Meldestandard (Implementation Handbook) sowie die Fragen- und Antworten-Liste der OECD („CRS-related frequently asked questions“) als Quelle für die Auslegung und Anwendung des Gesetzes verwiesen wird.¹⁰⁵⁴

Die erste Meldung der deutschen Finanzinstitute an den deutschen Fiskus erfolgte im Jahr 2017 und betraf Bankdaten aus dem Jahr 2016.¹⁰⁵⁵ Die erste Übermittlung dieser Daten ins Ausland wurde im Jahr 2017 durchgeführt.¹⁰⁵⁶

3. Die deutsche Datenschutzklausel im automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten

Seine Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 18.04.2013¹⁰⁵⁷ befolgend legte Deutschland gemäß Art. 22 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens und Art. 7 Abs. 1 Buchst. d CRS-MCAA auch eine detaillierte völkerrechtliche Erklärung zum Schutz personenbezogener Daten vor, die sog. Anlage C; diese soll die Verwendung der im Rahmen des CRS-MCAA ausgetauschten Daten einschränken und so einen Mindeststandard an Datenschutz für die ins Ausland übermittelten Daten gewährleisten.¹⁰⁵⁸ Es

¹⁰⁵¹ Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz v. 21.12.2015, BGBl. I, 2015, S. 2531.

¹⁰⁵² Vgl. *Schurowski*, Der automatische, 49.

¹⁰⁵³ BMF-Schreiben v. 01.02.2017 (BStBl. I, 2017, S. 305) betr. Standards für den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuersachen; Anwendungsfragen im Zusammenhang mit einem gemeinsamen Meldestandard sowie dem FATCA-Abkommen.

¹⁰⁵⁴ BMF-Schreiben v. 01.02.2017 (BStBl. I, 2017, S. 305), Rz. 5.

¹⁰⁵⁵ § 27 Abs. 2 FKAustG.

¹⁰⁵⁶ § 27 Abs. 1 FKAustG.

¹⁰⁵⁷ Dazu oben Erster Teil C. I. 2. a.

¹⁰⁵⁸ Laut *Czakert*, in: IStR 2015, 590 (594) ermöglichen sowohl Art. 22 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens als auch Art. 7 Abs. 1 Buchst. d CRS-MCAA den teilnehmenden Staaten, einseitig Regeln für die Vertraulichkeit und den Datenschutz in Zusammenhang mit den übermittelten Daten vorzugeben, die von den anderen Empfängerstaaten zu beachten sind. Deutschland hat völkerrechtliche

handelt sich um eine weitere Klarstellung, die die datenschutzrechtlichen Vorschriften des CRS-MCAA ergänzt, deren Einhaltung für den Bankdatenaustausch mit Deutschland zwingend ist.¹⁰⁵⁹

In dem Bestreben, den Verwendungszweck der Daten einzugrenzen, bestimmt die Auslegungserklärung vorweg, dass die im Rahmen des CRS-MCAA übermittelten Daten nur für steuerliche Zwecke einschließlich in Steuerstrafverfahren verwendet werden dürfen. Ohne Zustimmung des deutschen Staates ist es strengstens verboten, die übermittelten Daten für andere Zwecke zu verwenden, insbesondere in Strafverfahren, die nicht reine Steuerstrafverfahren sind. In dieser Erklärung wird dann bekräftigt, dass die übermittelten Daten aufgrund des Grundgesetzes, des deutschen *Ordre public*,¹⁰⁶⁰ sowie der Menschenrechtsabkommen, in denen sich das Land zu einem menschenrechtlichen Mindeststandard verpflichtet hat, nicht in Verfahren verwendet werden dürfen, in denen die Todesstrafe verhängt werden kann oder eine Missachtung des menschenrechtlichen und rechtsstaatlichen Mindeststandards droht.

Ausgehend von diesen beiden Prämissen stellt Deutschland auch eine Reihe von Anforderungen an die Übermittlung der sogenannten „Steuerdaten“, was sowohl personen- als auch unternehmensbezogene Daten einschließt. Unter anderem wird vorgeschrieben, dass die Daten nur für steuerliche oder steuerstrafrechtliche Zwecke verwendet werden dürfen, wobei jede andere Verwendung von der Zustimmung Deutschlands abhängig gemacht wird. Darüber hinaus behält sich Deutschland zur Untermauerung der Bestimmungen des Art. 21 Abs. 2 CRS-MCAA das Recht vor, die Daten nicht zu übermitteln, wenn dies seinem *Ordre Public* oder seinen wesentlichen Interessen widerspricht. Es wird auch gefordert, dass der Empfängerstaat in Fällen, in denen Daten in einem Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offengelegt werden, Präventivmaßnahmen ergreift, um sicherzustellen, dass gegen die

Erklärungen bezüglich dieser beiden internationalen Instrumente vorgelegt, welche im Wesentlichen identisch sind.

¹⁰⁵⁹ Vgl. Czakert, Neue Entwicklungen, 48 f.

¹⁰⁶⁰ Engelschalk, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26, Rz. 111 f., erklärt, dass die Anerkennung eines Verstoßes gegen den *Ordre public* eine Ausnahme darstelle, und nennt als Beispiele die politische, religiöse oder rassistisch motivierte Verfolgung. Seer, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 81, argumentiert in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH, dass der Verstoß gegen den *Ordre public* stets im Hinblick auf den konkreten Fall und nicht abstrakt zu prüfen sei.

betroffene Person die Todesstrafe nicht verhängt oder vollstreckt wird. Schließlich wird statuiert, dass die empfangende Stelle verpflichtet ist, die übermittelten Daten wirksam gegen unbefugten Zugang, unbefugte Veränderung und unbefugte Bekanntgabe zu schützen. Es sind hier technische Anforderungen umfasst, die die Sicherheit der im Rahmen des CRS-MCAA ausgetauschten Daten gewährleisten.

Zwar können viele dieser Anforderungen indirekt aus den Klauseln des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen abgeleitet werden. Nichtsdestotrotz zeigt die deutsche Vorgabe zum Datenschutz, dass der deutsche Staat tatsächlich bestrebt ist, die Vertraulichkeit der Daten zu wahren und nicht zuzulassen, dass sie für missbräuchliche Zwecke, insbesondere für die Verhängung oder Vollstreckung der Todesstrafe, verwendet werden. Bei der Nichteinhaltung einer dieser Bestimmungen wird der Informationsaustausch sofort eingestellt.¹⁰⁶¹

II. Brasilien

1. Generell

Wie bereits erwähnt gab es bis Anfang dieses Jahrhunderts in der brasilianischen Rechtsordnung keine gesetzliche Vorschrift, in der der zwischenstaatliche Informationsaustausch vorgesehen wäre. Die Rechtslehre vertrat die Auffassung, dass dessen Zulässigkeit direkt aus Art. 4 IX CF¹⁰⁶² abgeleitet werden konnte, in dem der Grundsatz der Verwaltungszusammenarbeit enthalten war.¹⁰⁶³ Im Jahr 2002 wurde Art. 199 CTN durch einen Einzelparagraphen ergänzt, der Folgendes vorsieht:

Art. 199. Die Finanzverwaltung des Bundes sowie der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Munizipien sollen sich im Einklang mit der im Gesetz oder im Abkommen allgemein oder spezifisch festgelegten Form gegenseitig dabei unterstützen, die jeweiligen Abgaben zu überprüfen und Informationen auszutauschen.

¹⁰⁶¹ Vgl. *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247, 280.

¹⁰⁶² Art. 4. Die Bundesrepublik Brasilien richtet sich im Rahmen ihrer internationalen Beziehungen nach den folgenden Grundsätzen: [...] IX – Zusammenarbeit der Völker für den Fortschritt der Menschheit.

¹⁰⁶³ Vgl. *Rocha*, *Troca*, 160; *Tonelli Júnior*, *A troca*, 97 f.

Einzelparagraph. Die nationale Finanzverwaltung darf im Interesse der Erhebung und Kontrolle von Steuern in der Form, die in Verträgen, Abkommen oder Vereinbarungen festgelegt wird, mit anderen Staaten Informationen austauschen.

Es handelt sich um ein einfaches Instrument, das die brasilianische Finanzverwaltung ermächtigt, mit anderen Staaten Daten zu Steuerzwecken auszutauschen, wobei als Voraussetzung das Vorhandensein eines internationalen Abkommens festgelegt wird, das von Brasilien gemäß den in der Verfassung festgelegten Verfahren abgeschlossen wurde.¹⁰⁶⁴ Im Allgemeinen schenkt die Lehre dieser Vorschrift wenig Beachtung, sodass es in Brasilien kein Gesetz gibt, das das Verfahren für den Austausch von Steuerinformationen regelt.¹⁰⁶⁵ Neben dieser Vorschrift existiert der erst 2020 in Kraft getretene Art. 33 IV AD SG, der besagt, dass die internationale Übermittlung von Daten zulässig ist, sofern sie sich aus einer in einem internationalen Zusammenarbeitsabkommen eingegangenen Verpflichtung ergibt.

2. Rechtliche Umsetzung des CRS-MCAA

Die rechtliche Umsetzung des CRS-MCAA beruht in Brasilien auf einer komplexen normativen Reihe. Die Umwandlung in nationales Recht erfolgte mittels des internationalen Verwaltungsabkommens v. 21.10.2016, welches vom Staatssekretär der brasilianischen Bundesfinanzverwaltung¹⁰⁶⁶ unterzeichnet wurde und in Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen begründet ist. Dieses internationale Abkommen wurde wiederum vom Nationalkongress durch das Gesetzesdekret Nr. 105/2016 gebilligt und trat dann mit der Verkündung des Dekrets

¹⁰⁶⁴ Vgl. *Rocha, Troca*, 160.

¹⁰⁶⁵ Kritisch dazu: *Bastos, Transparência*, 134; *Rocha, Troca*, 187 ff., 244.

¹⁰⁶⁶ Vgl. Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras, abrufbar unter: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-automatico-de-informacoes-financeiras-mcaa-crs>, zuletzt aufgerufen am 20.01.2020.

Nr. 9.475/2016 des Präsidenten der Republik in Kraft,¹⁰⁶⁷ das in seinem Art. 2 II den Staatssekretär der Bundesfinanzverwaltung als zuständige Behörde einsetzte.¹⁰⁶⁸

Auf der Grundlage dieser Verkettung von Normen wurde die Normative Anweisung RFB [brasilianische Finanzverwaltung] Nr. 1680/2016 erlassen, in der die von den Finanzinstituten einzuhaltenden Sorgfaltspflichten festgelegt wurden, sowie die Normative Anweisung RFB Nr. 1764/2017, welche die Normative Anweisung RFB Nr. 1571/2015 um Art. 7-A ergänzt und somit die Meldepflichten der Finanzinstitute in Bezug auf die im CRS-MCAA spezifizierten Daten statuiert hat. In dieser letzten Normativen Anweisung war die sogenannte „E-Financeira“ vorgesehen, eine von den Finanzinstituten monatlich und jährlich abzugebende steuerliche Erklärung mit einem breiten Spektrum an Bankdaten. Sie dient nicht ausschließlich der Umsetzung des CRS-MCAA, sondern auch dem nationalen System zur Überwachung von Finanzkontendaten. Gesetzlich begründet ist die „E-Financeira“ in Art. 5 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2001, welches die periodischen Mitteilungen von Finanztransaktionen statuierte und durch das Dekret Nr. 4.489/2002 reguliert wird; beide Vorschriften wurden vom STF in den Urteilen zur Grundpflicht zur Steuerzahlung formell und materiell für verfassungskonform erklärt.¹⁰⁶⁹

¹⁰⁶⁷ Die brasilianische Verfassung sieht kein spezielles Verfahren für die Ratifizierung von Abkommen vor; ein solches Verfahren wird stattdessen aus den Verfassungsbestimmungen abgeleitet, die die Befugnisse der Exekutive und Legislative regeln. Zu den ausschließlichen Zuständigkeiten des Präsidenten der Republik gehört es, Beziehungen zu ausländischen Staaten zu unterhalten (Art. 84 VII CF) und internationale Verträge, Vereinbarungen und Akte zu schließen und dem Nationalkongress zur Bestätigung vorzulegen (Art. 84 VIII CF). Die Kompetenz, internationale Verträge auf nationaler Ebene zu bewilligen, wird dem Nationalkongress zugewiesen, der nach Art. 49 I CF dafür zuständig ist, endgültig über internationale Verträge, Vereinbarungen und Akte, die erhebliche Belastungen oder Verpflichtungen für das nationale Vermögen verursachen, zu beschließen. Aus innerstaatlicher Sicht ist also der Präsident der Republik oder sein Vertreter für die Vorverhandlungen und die Unterzeichnung des Vertrages zuständig, welcher dann vom Nationalkongress durch ein Gesetzesdekret bewilligt werden muss, um schließlich vom Präsidenten der Republik verkündet und veröffentlicht zu werden und somit auf nationaler Ebene Anwendbarkeit und Vollstreckbarkeit zu erlangen. Nach Abschluss dieses Verfahrens wird der internationale Vertrag Teil der nationalen Rechtsordnung, erlangt den Status eines einfachen Gesetzes und unterliegt somit der verfassungsrechtlichen Kontrolle gemäß Art. 102 III Buchst. b CF. Vgl. STF, Urteil v. 04.09.1997 – ADI 1.480 MC, Berichterstatter: Celso de Mello, 213 (231 f., 237 f.); *Rezek*, *Direito Internacional*, Rz. 49; *Mendes*, G. F./et. al., *Curso*, 1168.

¹⁰⁶⁸ Art. 63 XVI Dekret Nr. 9.475/2019 besagt, dass es in die Zuständigkeit der Bundesfinanzverwaltung fällt, internationale Verträge, Abkommen oder Vereinbarungen, die für Steuer- und Zollangelegenheiten relevant sind, auszuhandeln und an ihrer Umsetzung mitzuwirken.

¹⁰⁶⁹ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (26 ff.); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (90).

In Brasilien ist die Rechtsgrundlage für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkontendaten als Ganzes in Art. 5 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2001 i.V.m. Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen zu finden, das nach Billigung durch den Nationalkongress den Status eines einfachen Gesetzes erlangt hat. Darüber hinaus werden diese Normen durch das Dekret Nr. 4.489/2002, die Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016 und die Normative Anweisung RFB Nr. 1.571/2015 ergänzt. Brasilien hat keine Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen vorgelegt. Schließlich erfolgte die erste Meldung von Bankdaten für CRS-MCAA-Zwecke im Jahr 2017 und die Übermittlung dieser Daten durch die brasilianischen Steuerbehörden an die zuständigen ausländischen Behörden im Jahr 2018.¹⁰⁷⁰

C. Kernpunkte des automatischen Finanzkonteninformationsaustauschs in Deutschland und Brasilien

I. Das Verfahren der Datenerhebung und -übermittlung von Finanzkontendaten

Wie bereits dargelegt liegt der Schwerpunkt dieser Arbeit auf der automatischen Übermittlung von Finanzkontendaten an ausländische Finanzbehörden aus der innerstaatlichen Perspektive Deutschlands und Brasiliens, d. h. der Übermittlung von Daten durch diese beiden Länder an die anderen Unterzeichnerstaaten des CRS-MCAA. Betroffen von einer derartigen staatlichen Handlung sind die im Ausland steuerlich Ansässigen, die Inhaber eines Kontos bei einem meldepflichtigen Finanzinstitut mit Sitz in Deutschland oder Brasilien sind. Dieses Konto wird nach den Vorgaben der Melde- und Sorgfaltspflichten des Finanzinstituts klassifiziert¹⁰⁷¹ und die relevanten Informationen werden an die im Inland zuständige Behörde¹⁰⁷² – im deutschen Fall das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)¹⁰⁷³ und im brasilianischen Fall die Bundesfinanzverwaltung (RFB)¹⁰⁷⁴ – übermittelt. Die Daten werden dann an die ausländischen Steuer-

¹⁰⁷⁰ Art. 2 § 2 Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016.

¹⁰⁷¹ §§ 3, 7 ff. FKAustG; Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016, einzelner Anhang; zu Melde- und Sorgfaltspflichten vgl. Erster Teil D. II. 2. c. und d.

¹⁰⁷² §§ 8, 5 Abs. 1 FKAustG i.V.m. BMF-Schreiben v. 01.02.2017, Art. 7-A Normative Anweisung RFB Nr. 1.571/2015.

¹⁰⁷³ § 4 FKAustG.

¹⁰⁷⁴ Art. 2 II Dekret Nr. 9.475/2016.

behörden der am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten weitergegeben.¹⁰⁷⁵ Zusammengefasst werden die Daten bei Dritten erhoben und an das BZSt bzw. an die RFB weitergeleitet, die sie wiederum jährlich an die ausländischen Finanzbehörden übermitteln.¹⁰⁷⁶

Der gesamte Prozess der Identifizierung und Klassifizierung der „meldepflichtigen Konten“ basiert auf der steuerlichen Ansässigkeit des Kontoinhabers in einem der am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten. Dies wird anhand der bei der Kontoeröffnung vorgelegten Unterlagen beurteilt,¹⁰⁷⁷ oder, im Fall von Bestandskonten, auf der Grundlage der sich im Besitz der Bank befindlichen Unterlagen.¹⁰⁷⁸ Wird festgestellt, dass eine Person im Ausland steuerlich ansässig ist, wird sie als „meldepflichtige Person“ eingestuft¹⁰⁷⁹ und ihre Daten werden an das Land der jeweiligen steuerlichen Ansässigkeit weitergeleitet. Dies gilt auch für juristische Personen oder Rechtsgenossen.¹⁰⁸⁰ Bei „passiven Rechtsträgern“¹⁰⁸¹, d.h., juristische Personen oder Rechtsgenossen, die überwiegend passive Einkünfte erzielen, sind außerdem die sog. „beherrschenden Personen“¹⁰⁸² festzustellen, welche ebenfalls meldepflichtig sind.¹⁰⁸³ Die vom Austausch von Bankinformationen im Rahmen des CRS-MCAA betroffenen

¹⁰⁷⁵ §§ 2, 5 Abs. 2 FKAustG; brasilianisches Internationales Verwaltungsabkommen v. 21.10.2016, Abschnitt 2.

¹⁰⁷⁶ Schurowski, Der automatische, 268, gliedert den Sachverhalt detailliert und korrekt in drei Abschnitte: (1) Erhebung, Verarbeitung der Finanzkontendaten durch die deutschen meldepflichtigen Finanzinstitute, (2) ihre Weiterleitung an das BZSt und (3) jährliche Übermittlung der Finanzkontendaten an ausländische Steuerbehörden im Wege der internationalen Amtshilfe durch das BZSt. In dieser Arbeit wird jedoch kein Schwerpunkt auf die Datenverarbeitung durch die inländischen Finanzinstitute gelegt, da in Brasilien hierüber keine Diskussion geführt wird und auch, weil die Einbeziehung spezifischer Datenschutzgesetze den Rahmen einer rechtsvergleichenden Studie zu sehr ausdehnen würde. Im Fokus steht vielmehr die Übermittlung der Finanzkontendaten an ausländische Steuerbehörden ohne Beteiligung und Anhörung der Betroffenen in Verbindung mit der Problematik des Datenschutzniveaus der CRS-MCAA-Teilnehmerstaaten.

¹⁰⁷⁷ §§ 13, 16 FKAustG; Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016, einzelner Anhang, Abschnitt III und V; ausführlich dazu: Erster Teil D. II. 2. d.

¹⁰⁷⁸ §§ 11 Abs. 2 bis 4, 12, 14 Abs. 5 FKAustG; Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016, einzelner Anhang, Abschnitt II und IV; ausführlich dazu: Erster Teil D. II. 2. d.

¹⁰⁷⁹ § 19 Nr. 36, 37 FKAustG; Art. 3 § 2 Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016; ausführlich dazu: Erster Teil D. II. 2. c.

¹⁰⁸⁰ §§ 14 ff. FKAustG; Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016, einzelner Anhang, Abschnitt IV und V.

¹⁰⁸¹ § 19 Nr. 41, 42 FKAustG; Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016, einzelner Anhang, Abschnitt VII, D.7 und 6, dazu oben Erster Teil D. II. 2. c. aa.

¹⁰⁸² § 19 Nr. 39 FKAustG; Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016, einzelner Anhang, Abschnitt III und V, VII D. 6; dazu oben Erster Teil D. II. 2. c. aa.

¹⁰⁸³ § 19 Nr. 41, 42 FKAustG; Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016, einzelner Anhang, Abschnitt IV D. 7.

Personen können daher sowohl deutsche, brasilianische oder ausländische natürliche als auch juristische Personen sein, die ein Konto bei einem in Deutschland oder Brasilien ansässigen Finanzinstitut und gleichzeitig ihren steuerlichen Wohnsitz im Ausland haben. Das Gleiche gilt für „beherrschende Personen“ von Konten, deren Inhaber passive Rechtsträger sind.

Wenn die steuerliche Ansässigkeit in einem der Vertragsstaaten des Abkommens festgestellt wird, werden dorthin sog. Identifizierungsinformationen übermittelt, darunter Name, Anschrift, Ansässigkeitsstaat, Steueridentifikationsnummer, Kontonummer, Saldo oder Wert des betreffenden Kontos sowie die konsolidierten Beträge, die in Form von Zinsen, Dividenden oder anderen Finanzerträgen auf das Konto gezahlt oder dem Konto gutgeschrieben wurden.¹⁰⁸⁴ Nach der Übermittlung an den ausländischen Staat sind die Daten nach deutschem und brasilianischem Recht nicht mehr unmittelbar schützbar und fallen dann unter den Schutz des Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und der jeweiligen Vorschriften des Empfängerstaates.

II. Keine proaktive Informationspflicht des Finanzinstituts und der Finanzbehörde

1. Deutschland

Das BZSt, die in Deutschland für den Informationsaustausch nach dem CRS-MCAA zuständige Behörde, ist gemäß § 32d Abs. 2 und 3 AO i.V.m. Nr. 43 BMF-Schreiben vom 12.01.2018 nicht verpflichtet, die Betroffenen proaktiv über die Einzelheiten der Erhebung ihrer Bankdaten bzw. über deren Übermittlung ins Ausland zu informieren und kann dies durch die Veröffentlichung eines allgemeinen Informationsschreibens im Internet tun.¹⁰⁸⁵ So werden Informationen über die Erhebung und Übermittlung von Finanzkontendaten ins Ausland nur auf der Website des Bundesfinanzministeriums

¹⁰⁸⁴ §§ 2 ff. FKAG; Art. 4 Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016; ausführlich dazu: Erster Teil D. II. 2. c. bb.

¹⁰⁸⁵ Auch hier hat der deutsche Gesetzgeber von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 23 Abs. 1 Satz 2 Buchst. d, e DS-GVO Gebrauch gemacht und die Informationspflicht des Art. 13 und 1 durch die Einfügung des § 32d Abs. 2 AO eingeschränkt.

veröffentlicht, und es erfolgt eine jährliche Aktualisierung der am automatischen Finanzkontendatenaustausch teilnehmenden Staaten.¹⁰⁸⁶

Was die Finanzinstitute betrifft, so ist in § 6 Abs. 2 FKAustG vorgesehen, dass diese nur verpflichtet sind, vor einer erstmaligen Übermittlung von Daten nach § 8 jeder betroffenen Person in allgemeiner Form mitzuteilen oder dieser zugänglich zu machen, dass die nach diesem Gesetz ermittelten Daten, soweit aufgrund dieses Gesetzes erforderlich, an das BZSt für Zwecke der Übermittlung an den Ansässigkeitsstaat des Kontoinhabers übermittelt werden. Nach dieser ersten Übermittlung von Daten an das BZSt ist keine weitere Meldepflicht der Finanzinstitute an die Betroffenen vorgesehen, weder vor noch nach der Datenübermittlung.¹⁰⁸⁷

2. Brasilien

Im Falle Brasiliens bestimmt Art. 23 I ADSG in Bezug auf die öffentliche Verwaltung, dass klare und aktualisierte Informationen über den Zweck und die Verfahren der Datenerhebung und -verarbeitung in leicht zugänglichen Medien, vorzugsweise im Internet, offengelegt werden sollen. Daher veröffentlicht die brasilianische Bundesfinanzverwaltung alle Informationen zum CRS-MCAA, einschließlich der Liste der teilnehmenden Staaten, auf ihrer Website.¹⁰⁸⁸ Was die Notwendigkeit der Benachrichtigung der Betroffenen betrifft, so ist Art. 4 Nr. 3 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in Ermangelung einer gegenteiligen Bestimmung in Brasilien unmittelbar anwendbar, sodass die brasilianische Finanzverwaltung davon befreit ist, den Steuerpflichtigen von jeder Handlung im Rahmen des CRS-MCAA zu benachrichtigen. Für die Finanzinstitute gibt es keine Vorschrift, die

¹⁰⁸⁶ Vgl. Bekanntmachung einer vorläufigen Staatenaustauschliste im Sinne des § 1 Abs. 1 FKAustG für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen zum 30. September 2021, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-11-automatischer-austausch-von-informationen-ueber-finanzkonten-in-steuersachen-nach-dem-finanzkonten-informationsaustauschgesetz-FKAustG.html, zuletzt aufgerufen am 30.03.2021.

¹⁰⁸⁷ Das Auskunftsrecht des Art. 13 DS-GVO ist hier nicht anwendbar, da Deutschland bei der Regelung des Themas im FKAustG von der in Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DS-GVO vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, wonach es den EU-Mitgliedstaaten gestattet ist, die Datenschutzrechte der Betroffenen durch Gesetzgebungsmaßnahmen zur Sicherstellung wichtiger öffentlicher Interessen einzuschränken.

¹⁰⁸⁸ Vgl. Acordos para intercâmbio de informações relativas a tributos, abrufbar unter: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos>, zuletzt aufgerufen am 15.01.2021.

irgendeine Form der Benachrichtigung durch sie vorsieht, was bedeutet, dass sie nicht verpflichtet sind, den Betroffenen die Übermittlung von Bankdaten an die brasilianischen Steuerbehörden mitzuteilen.

III. Auskunftsrecht der betroffenen Person

1. Deutschland

In Deutschland hat der Betroffene nach Art. 15 DS-GVO ein generelles Auskunftsrecht gegenüber dem Finanzinstitut. In Bezug auf die Finanzbehörde ergibt sich ein solches Recht aus der Verknüpfung von Art. 15 DS-GVO und § 32c AO,¹⁰⁸⁹ wobei ein solches Recht als Ausdruck des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens gesehen wird.¹⁰⁹⁰

2. Brasilien

In Brasilien besteht ein umfassendes Recht auf Auskunft gegenüber Finanzinstituten, das in Art. 18 AD SG geregelt ist. Was die Bundesfinanzverwaltung betrifft, so ergibt sich das Recht auf Auskunft auf Verfassungsebene aus Art. 5 XXXIII CF (Grundrecht auf Zugang zu staatlichen Informationen) i.V.m. Art. 5 LXXII CF (Habeas-Data-Klage)¹⁰⁹¹ und auf einfachgesetzlicher Ebene aus Art. 7 des Gesetzes über den Zugang zu Informationen (Gesetz Nr. 12.527/2011) und Art. 18 II AD SG. Es handelt sich um ein sehr umfassendes Recht, das nur aus Gründen der Sicherheit der Gesellschaft und des Staates eingeschränkt werden kann (Art. 5 XXXIII CF).

¹⁰⁸⁹ Tatsächlich schränkt § 32c AO auf der Grundlage von Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DS-GVO den Art. 15 DS-GVO ein, in dem das Auskunftsrecht der betroffenen Person vorgesehen ist. § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO verweist auf § 32b Abs. 1, 2 AO, in dem das Informationsverweigerungsrecht der Finanzbehörde statuiert wird und die Fälle aufgeführt werden, in denen der Informationsanspruch wegen überwiegender öffentlicher Interessen an der Geheimhaltung der Steuerdaten verweigert werden kann. *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (280) behauptet, dass das Recht auf Auskunft des Steuerpflichtigen nur im konkreten Einzelfall und auf der Basis des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eingeschränkt werden könne. *Schurowski*, *Der automatische*, 386, erklärt, dass diese Beschränkungen nicht für auf nationaler Ebene durch das BZSt im Rahmen des CRS-MCAA erhobene Daten gelten würden, und dass Art. 15 DS-GVO in Bezug auf die Finanzbehörde umfassend anwendbar sei. Diese Position scheint mir am ehesten im Einklang mit der Entscheidung des BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (IZA-Entscheidung), zu stehen.

¹⁰⁹⁰ Dazu oben Dritter Teil A.I.3.c.cc.

¹⁰⁹¹ Dazu oben Dritter Teil B.I.1.b.aa.aaa.

IV. Das Unterbleiben der Anhörung des Beteiligten

1. Deutschland

In Deutschland legt § 5 Abs. 8 FKAustG ausdrücklich fest, dass die Anhörung des Beteiligten, welche in der Regel gemäß § 117 Abs. 4 Satz 3 AO vor der Erteilung von Auskünften auf Ersuchen oder Spontanauskünften durch die deutsche Steuerbehörde zu erfolgen hat,¹⁰⁹² im Rahmen des CRS-MCAA ausgeschlossen ist. So werden in Deutschland Betroffene vor der Übermittlung von Finanzkonteninformationen ins Ausland nicht angehört

2. Brasilien

In Brasilien gibt es, wie bereits ausgeführt, kein gesetzlich geregeltes Verfahren für den internationalen Austausch von Steuerinformationen, sodass es keine gesetzliche Vorschrift gibt, in der die Anhörung von Beteiligten oder deren Ausschluss vorgesehen ist. In der Praxis bedeutet das in jedem Fall, dass Betroffene beim automatischen Informationsaustausch von Finanzkontendaten im Wege der internationalen Amtshilfe nicht angehört werden.

V. Zusammenfassung

Die Daten werden von den Finanzinstituten erhoben, verarbeitet und klassifiziert und an die deutschen und brasilianischen Steuerbehörden weitergeleitet. Die Betroffenen werden davon zwar nicht aktiv in Kenntnis gesetzt; allerdings sind relevante Informationen – wie Zweck und Verfahren der Erhebung und Verarbeitung der Daten, deren Bestimmung sowie eine Auflistung der am Austausch teilnehmenden Staaten – auf der Website der Finanzverwaltung der beiden hier im Vergleich stehenden Länder zu finden. Die erhaltenen Daten werden dann ohne jegliche Benachrichtigung des Betroffenen an seinen Wohnsitzstaat weitergeleitet. Schließlich haben die Betroffenen ein Auskunftsrecht sowohl gegenüber den Finanzinstituten als auch gegenüber den deutschen und brasilianischen Steuerbehörden. Der Schwerpunkt der nachstehenden

¹⁰⁹² Allgemein zur Anhörung im Rahmen des steuerlichen Informationsaustausches in Deutschland vgl. *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rz. 158 ff.

Analyse liegt, wie bereits erläutert, auf der Übermittlung von Daten ins Ausland, ohne dass der Betroffene benachrichtigt oder angehört wird.

D. Verfassungsrechtliche Würdigung des Finanzkonteninformationsaustausches in Deutschland und in Brasilien

I. Vorbemerkung

Angesichts der Tatsache, dass es sich vorliegend um eine rechtsvergleichende Arbeit handelt, die es erschwert, eine strikte Methodik anzuwenden, und sich die Entscheidungsweisen von STF und BVerfG stark unterscheiden, wird die folgende verfassungsrechtliche Analyse dem traditionellen deutschen Schema der Prüfung von Grundrechtsverletzungen¹⁰⁹³ mit Anpassungen und viel Kreativität und Gestaltungsfreiheit folgen.¹⁰⁹⁴ Zunächst werden der Schutzbereich sowie der Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung umrissen. Anschließend wird mit der Prüfung der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung fortgefahren. Die Analyse wird entweder gemeinsam durchgeführt, wenn in Deutschland und Brasilien vergleichbare Auffassungen herrschen, oder getrennt, wenn es notwendig ist, die Besonderheiten der einzelnen Länder zu berücksichtigen. Auch auf nationale Regelungen, infolge derer sich die Anwendung des CRS-MCAA in den beiden verglichenen Ländern unterscheidet, wird im weiteren Verlauf des Textes hingewiesen. Um unnötige Wiederholungen zu vermeiden, wird bei verschiedenen Punkten auf die Vorstellung des CRS-MCAA im ersten Teil und auf die vorgenommenen verfassungsrechtlichen Untersuchungen im zweiten und im dritten Teil dieser Arbeit verwiesen.

II. Die Beeinträchtigung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung durch den internationalen Finanzkontendatenaustausch

1. Schutzbereich

Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung schützt den Einzelnen gegen die unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner persönlichen

¹⁰⁹³ Vgl. z.B. *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 401.

¹⁰⁹⁴ In Brasilien wird das deutsche Prüfungsschema in einem kleinen Teil der brasilianischen Verfassungslehre angewandt (vgl. *Dimoulis/Martins*, Teoria, 220 f.; *Mendes, G. F./et. al.*, Curso, 391 f.). Dennoch wird es weder an den Universitäten gelehrt noch in den Entscheidungen des STF

Daten, insbesondere in Anbetracht der Fortschritte in der Datenverarbeitung und zum Schutz der Integrität der menschlichen Persönlichkeit. Aus diesem Schutz resultiert die Befugnis des Einzelnen, grundsätzlich selbst über die Preisgabe und Verwendung seiner persönlichen Daten zu bestimmen.¹⁰⁹⁵ Das genannte Recht ergibt sich im Fall von Deutschland aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG¹⁰⁹⁶ und im Fall von Brasilien aus Art. 5 X i.V.m. Art. 1 III i.V.m. Art. 5 LXXII CF.

Sein persönlicher Schutzbereich erstreckt sich nicht nur auf natürliche, sondern auch auf juristische Personen¹⁰⁹⁷. Darüber hinaus gilt das informationelle Selbstbestimmungsrecht nach der hier vertretenen Auffassung sowohl in Deutschland¹⁰⁹⁸ als auch in Brasilien¹⁰⁹⁹ als ein Jedermannsrecht und kann daher auch von nicht im Inland ansässigen Ausländern wahrgenommen werden. Das bedeutet, dass nicht nur Deutsche und Brasilianer, die vom Informationsaustausch nach dem CRS-MCAA betroffen sind, sondern auch diejenigen Ausländer seinen Schutz genießen, die zwar keinen unmittelbaren Bezug zu den im Vergleich stehenden Ländern haben, aber ein Konto bei einem dort ansässigen Finanzinstitut führen.

Zuletzt haben sowohl das BVerfG wie auch das STF im Hinblick auf den sachlichen Schutzbereich anerkannt, dass es unter den Bedingungen der modernen Datenverarbeitung keine „belanglosen“ Daten mehr gibt.¹¹⁰⁰ In Anbetracht dessen sind die Daten, die Gegenstand des CRS-MCAA sind – nämlich Identifizierungsinformationen, Kontoinformationen und Finanzinformationen (Gesamtbruttoerträge und -erlöse und

berücksichtigt. Darüber hinaus werden einige Begriffe, die in der Rechtsprechung des BVerfG gängig und in der deutschen Rechtslehre systematisiert sind, wie z.B. die „Eingriffsintensivierung“, in Brasilien nicht systematisch und einheitlich verwendet.

¹⁰⁹⁵ Dazu oben Dritter Teil A.I.1.b (Deutschland) und B.I.1.b.bb. (Brasilien).

¹⁰⁹⁶ Wie bereits im dritten Teil II.2.b. dargelegt, ist der Autor dieser Arbeit der Auffassung, dass der Prüfungsmaßstab für die Bewertung des CRS-MCAA in Deutschland das Grundgesetz ist; die DS-GVO ist dabei nicht maßgebend. Dies liegt daran, dass Art. 49 DS-GVO, in dem der internationale Datentransfer geregelt ist, eine Öffnungsklausel darstellt und ein gestaltungsoffenes Unionsrecht begründet, sodass die Anwendung des EU-Rechts nicht unmittelbar berührt wird.

¹⁰⁹⁷ Zur Anwendbarkeit des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung auf juristische Personen in Deutschland vgl. Dritter Teil A.I.2.a und in Brasilien vgl. Dritter Teil B.I.2.a.

¹⁰⁹⁸ Dazu Dritter Teil A.I.5.a.

¹⁰⁹⁹ Dazu Dritter Teil B.I.5.a.

¹¹⁰⁰ Vgl. BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45); STF, Urteil v. 07.05.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber (108).

der Kontosaldo)¹¹⁰¹ – sowohl in Deutschland¹¹⁰² als auch in Brasilien¹¹⁰³ als personenbezogene Daten angesehen und fallen daher unter den Schutz des in Frage stehenden Grundrechts.

2. Eingriff

Ein Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung wird jedes Mal vorgenommen, wenn personenbezogene Daten erhoben, gespeichert, verwendet, weitergegeben oder veröffentlicht werden. Mit dieser weit gefassten Eingriffsdefinition sollen über den „klassischen Eingriffsbegriff“ hinaus alle neuen und zukünftigen Techniken der Datenverarbeitung einbezogen werden.¹¹⁰⁴ Aus ihr folgt auch, dass der Staat nicht nur von Handlungen absehen soll, die das Grundrecht einschränken könnten, sondern auch proaktiv handeln soll, um es vor Eingriffen zu schützen.¹¹⁰⁵

Die Rechtsvorschriften, mit denen das CRS-MCAA in nationales Recht umgesetzt wird, schreiben nicht nur die Erhebung und Verarbeitung von Daten vor, sondern auch deren Übermittlung ins Ausland, wobei diese letzte Stufe der Datenübermittlung einen Eingriff von großer Intensität in das in Rede stehende Grundrecht darstellt. Im deutschen Fall ist die Datenübermittlung an Drittstaaten in § 2 und § 5 Abs. 2 i.V.m. § 4 und § 27 Abs. 1 FKAustG i.V.m. § 2 des Gesetzes zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29.10.2014 geregelt. Im Fall Brasiliens ergibt sich die Ermächtigung zur Datenübermittlung ins Ausland aus Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen, gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 105/2016 und verkündet durch Dekret Nr. 8.882/2016 i.V.m. Abschnitt 3 des internationalen Verwaltungsabkommens vom 21.10.2016.

In Deutschland herrscht bereits eine mehrheitliche Überzeugung davon, dass die Erhebung, die Verarbeitung und der Austausch von Daten im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe einen Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung darstellen.¹¹⁰⁶ Auch in Brasilien wächst derzeit die Sorge um die Wahrung des

¹¹⁰¹ §§ 2 ff. FKAustG; Art. 4 Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016.

¹¹⁰² Dazu oben Dritter Teil A.I.2.b.

¹¹⁰³ Dazu oben Dritter Teil B.I.2.b.

¹¹⁰⁴ Vgl. *Schurowski*, *Der automatische*, 293 m.w.N.

¹¹⁰⁵ Vgl. *Kingreen/Poscher*, *Grundrechte II*, Rz. 294; *Dimoulis/Martins*, *Teoria*, 134.

¹¹⁰⁶ Vgl. *Schurowski*, *Der automatische*, 297 m.w.N.

Geheimhaltungsinteresses der Betroffenen bezüglich der ins Ausland übermittelten Steuerdaten¹¹⁰⁷ und nach der IBGE-Entscheidung¹¹⁰⁸ ist davon auszugehen, dass die im Wege der internationalen Amtshilfe ausgetauschten Informationen ebenfalls unter den Schutzbereich des informationellen Selbstbestimmungsrechts fallen. Mit dem Verlassen des deutschen bzw. brasilianischen Hoheitsgebiets genießen die Daten nicht mehr den Schutz, den die Rechtsordnungen dieser Länder gewähren, und es besteht die Gefahr, dass sie unrechtmäßig offengelegt oder für andere als die im CRS-MCAA vereinbarten Zwecke verwendet werden. Somit stellt der im CRS-MCAA vorgesehene internationale Informationsaustausch sowohl nach deutschem als auch nach brasilianischem Recht einen Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung dar.¹¹⁰⁹

III. Formelle Anforderungen für Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung

1. Deutschland

Die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für den Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung ergibt sich in Deutschland aus § 2 und § 5 Abs. 2 i.V.m. § 4 und § 27 Abs. 1 FKAustG i.V.m. § 2 des Gesetzes zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29.10.2014. Es handelt sich bei beiden Rechtsvorschriften um Gesetze im formellen Sinne, welche somit den Anforderungen des BVerfG im Hinblick auf den deutschen Grundsatz des Gesetzesvorbehaltes genügen.¹¹¹⁰

2. Brasilien

In Brasilien ergibt sich die Ermächtigung zum automatischen Informationsaustausch im Rahmen des CRS-MCAA direkt aus Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, das auf nationaler Ebene umgesetzt wurde und daher den Status eines einfachen Gesetzes hat. Der erwähnte Art. 6 wurde durch das internationale Verwaltungsabkommen vom 21.10.2016 ergänzt, welches vom Staatssekretär der brasilianischen Finanzverwaltung unterzeichnet wurde. Es handelt

¹¹⁰⁷ Stellvertretend: *Rocha, Troca*, 206.

¹¹⁰⁸ Vgl. STF, Urteil v. 7.5.2020 – ADI-MC 6.387, Berichterstatterin: Rosa Weber.

¹¹⁰⁹ Vgl. *Heil/Greve*, in: ZD 2013, 481 (485); *Hendricks*, Internationale, 102; *Rocha, Troca*, 206 f.; *Schurowski*, Der automatische, 297.

¹¹¹⁰ Vgl. *Schurowski*, Der automatische, 301.

sich um einen internationalen Vertrag, der in nationales Recht umgesetzt wird und ohne Beteiligung des Nationalkongresses in Kraft tritt, sodass die Entfaltung von Rechtswirkungen im Inland alleinig die Unterschrift des Präsidenten der Republik oder des zuständigen Bundesministers oder der zuständigen Behörde voraussetzt.¹¹¹¹

Es stellt sich somit die Frage, ob die generalklauselartige Formulierung des Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen auch nach der in der IBGE-Entscheidung erfolgten Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung durch das STF die Anforderungen des Grundsatzes des Gesetzesvorbehaltes hinreichend erfüllt. Die vorgenannte Vorschrift sieht vor, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einvernehmlich Fallkategorien und Verfahren für den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen festlegen können, sofern die Daten gemäß Art. 4 des Übereinkommens als voraussichtlich erheblich für die Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts des Empfängerstaates betreffend die in den Anwendungsbereich des Übereinkommens fallenden Steuern angesehen werden. Die Antwort auf die Frage nach der hinreichenden

¹¹¹¹ Vgl. *Gabsch*, *Aprovação de Tratados*, 156; *Medeiros*, in: *Medeiros*, *Pareceres IX*, 235 (267); *Rezek*, *Direito Internacional*, Rz. 16. Die internationalen Verwaltungsabkommen sind ein Import der sogenannten nordamerikanischen „executive agreements“, die dazu dienen, Verwaltungsangelegenheiten oder Angelegenheiten, die in die ausschließliche Zuständigkeit der Exekutive fallen, zu regeln (vgl. *Gabsch*, *Aprovação de Tratados*, 155; *Mazzuoli*, in *RIL 38* (2011), Nr. 150, 27 (29 ff.)). Es handelt sich um Abkommen, die sich logischer- und notwendigerweise aus einem bestehenden Vertrag ableiten und diesen sozusagen ergänzen (vgl. *Gabsch*, *Aprovação de Tratados*, 160; *Mazzuoli*, in *RIL 38* (2011), Nr. 150, 27 (29); vgl. auch: *Franchini-Netto*, in: *Medeiros*, *Pareceres VI*, 548 (554)). Obwohl die Verfassungsmäßigkeit dieser Art von internationalen Verträgen im brasilianischen völkerrechtlichen Schrifttum seit jeher äußerst umstritten ist (vgl. *Pinto*, in: *Revista Direito GV 7* (2008), 135 (144)), besteht, selbst unter den stärksten Befürwortern einer absoluten Kontrolle aller Verträge durch die Legislative, eine gewisse Einigkeit darüber, dass die internationalen Verwaltungsabkommen, die einen Hauptvertrag ergänzen sollen, „exekutiver“ Natur sind und nicht der Zustimmung des Nationalkongresses bedürfen (vgl. *Gabsch*, *Aprovação de Tratados*, 158 ff.; *Mazzuoli*, in *RIL 38* (2011), Nr. 150, 27 (29 f.)). Sogar *Valadão, H.*, in: *Medeiros*, *Pareceres VI*, 277 (279) und *Rezek*, *Direito Internacional*, Rz. 33, zwei der entschiedensten Kritiker von internationalen Verwaltungsabkommen, erkennen die Verfassungsmäßigkeit dieser Art von internationalen Verträgen an, wenn diese die Ausführung eines früheren, vom Nationalkongress ordnungsgemäß gebilligten Vertrages darstellen, und sofern sie keine Belastung für die Staatskasse mit sich bringen (Art. 49 IV CF). In diesen Fällen ist der Abschluss von Verwaltungsabkommen in Brasilien weithin anerkannt, da der Nationalkongress im Voraus seine Zustimmung zu Nebenabkommen gegeben hat und die Exekutive verpflichtet ist, den Hauptvertrag auszuführen und umzusetzen (vgl. *Gabsch*, *Aprovação de Tratados*, 180 f.). Man kann behaupten, dass die internationalen Verwaltungsvereinbarungen eine jahrhundertalte Tradition der brasilianischen Diplomatie sind, die sehr häufig in Anspruch genommen wird (vgl. *Gabsch*, *Aprovação de Tratados*, 173, 177; *Mazzuoli*, in *RIL 38* (2011), Nr. 150, 27 (31 m.w.N.)). Im Allgemeinen stellt sich der Nationalkongress nicht gegen diese Praxis (vgl. *Medeiros*, in: *Medeiros*, *Pareceres IX*, 235 (262)). Von Seiten der Judikative wurde diese Frage nie diskutiert oder angefochten (kritisch dazu: *Rodas*, in: *Conjur v. 31.12.2015*, o. S.).

Bestimmtheit kann nicht auf der Grundlage deutscher Parameter gegeben werden; vielmehr müssen die brasilianischen Anforderungen bezüglich des Grundsatzes des Gesetzesvorbehaltes sowie der rechtliche Kontext zum Zeitpunkt der Umsetzung des CRS-MCAA in Brasilien berücksichtigt werden.

Erstens ist klarzustellen, dass die Existenz eines Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung bei der Umsetzung des CRS-MCAA in nationales Recht im Jahr 2016 in Brasilien nicht einmal in Erwägung gezogen wurde. Zweitens ist zu bedenken, dass der Grundsatz des Gesetzesvorbehaltes in Brasilien in Bezug auf die Erhebung von Daten, die der öffentlichen Verwaltung die Erfüllung ihrer verfassungsmäßigen und einfachgesetzlichen Aufgaben ermöglichen sollen, nicht so streng befolgt wird wie in Deutschland.¹¹¹² Drittens darf man den brasilianischen einfachgesetzlichen Hintergrund nicht vergessen. Bereits vor der Umsetzung des CRS-MCAA verfügte Brasilien über ein innerstaatliches System der periodischen Mitteilung von Finanzkonteninformationen, das durch das Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 eingeführt wurde; dieses stellt eine hinreichend detaillierte Regelung zur Erhebung von Bankdaten dar. Es sei auch darauf hingewiesen, dass die brasilianischen Steuerbehörden auf Grundlage des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2001 berechtigt sind, in weitreichenderem Umfang Bankdaten zu erheben, als im CRS-MCAA vorgesehen.¹¹¹³ Vor diesem Hintergrund wurde das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen mittels des traditionellen Verfahrens der innerstaatlichen Ratifikation in nationales Recht umgesetzt¹¹¹⁴ und später wurde das CRS-MCAA durch das internationale Verwaltungsabkommen vom 21.10.2016 in das nationale Recht übernommen. Da die brasilianischen Steuerbehörden bereits damals über eine spezifische gesetzliche Ermächtigung verfügten, die es ihnen erlaubte, wesentlich detailliertere Daten zu erheben als in Abschnitt I A. Nr. 1 ff. CRS-MCAA vorgesehen, und ein informationelles

¹¹¹² Ausführlich dazu vgl. Dritter Teil B.I.3.a.

¹¹¹³ Art. 5 Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 sieht eine umfassende Erhebung von Finanzkonteninformationen vor, die weit über Bankstammdaten, Saldo oder Wert des betreffenden Kontos sowie die konsolidierten Beträge, die in Form von Zinsen, Dividenden oder anderen Finanzerträgen auf das Konto gezahlt oder dem Konto gutgeschrieben wurden, hinausgeht. Das Spektrum der zu meldenden Finanztransaktionen ist breiter als im CRS-MCAA vorgesehen. Außerdem sollen diese Informationen nicht jährlich, sondern monatlich gemeldet werden. Schließlich schreibt diese Gesetzesvorschrift auch vor, dass die Gesamtbeträge (Ein- und Auszahlungen) der Kontobewegungen und nicht nur der Kontosaldo gemeldet werden müssen.

¹¹¹⁴ Gesetzesdekret Nr. 105/2016 i.V.m. Dekret Nr. 9.475/2016.

Selbstbestimmungsrecht in Brasilien damals nicht existierte, brauchte das CRS-MCAA nicht das Verfahren der innerstaatlichen Ratifikation zu durchlaufen.

Das Verständnis darüber, dass die genannten normativen Grundlagen dem Gebot des Gesetzesvorbehaltes zu Zwecken des automatischen Austausches von Steuerinformationen genügen, ist in der Rechtslehre praktisch einstimmig.¹¹¹⁵ Art. 5 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2021 wird als allgemeine Ermächtigungsnorm betrachtet. Darüber hinaus kann aus den tragenden Gründen der Urteile zur Grundpflicht zur Steuerzahlung gefolgert werden, dass das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen eine hinreichende Eingriffsgrundlage bildet.¹¹¹⁶ Es besteht ein Konsens darüber, dass der internationale Finanzkontendatenaustausch auf nationaler Ebene seine Rechtsgrundlage in Art. 6 des Übereinkommens i.V.m. Art. 5 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2021 findet. Daher ist die IBGE-Entscheidung für sich genommen meines Erachtens nicht ausreichend, um dieses Verständnis zu entkräften. Somit genügt die Rechtsgrundlage des Art. 6 des Übereinkommens i.V.m. Art. 5 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2021 in der brasilianischen Rechtsordnung dem Gebot des Gesetzesvorbehaltes.¹¹¹⁷

¹¹¹⁵ Das Verständnis, dass Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen eine hinreichende Rechtsgrundlage für den automatischen Austausch von Steuerinformationen ist, wird von der Rechtslehre nicht angefochten, auch nicht von dessen größten Kritikern (vgl. stellvertretend: *Schoueri/Pereira*, in: Martins, *Tributação*, 499 (519 ff.)). *Pinto*, in: *Revista Direito GV* 7 (2008), 135 (144) stellt fest, dass der Austausch von Steuerinformationen ein typischer Fall für internationale Verwaltungsabkommen ist. Selbst Autoren, die sich mit dem Thema auf der Grundlage des europäischen Datenschutzrechts befasst haben, erheben in diesem Punkt keine Einwände. Dies ist der Fall von *Rocha, Troca*, 180, 197, 224, der behauptet, dass es ausreicht, dass der von Brasilien unterzeichnete Vertrag die Modalität des automatischen Austausches vorsehe und dass nach der Ratifizierung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen eine solche Modalität des Informationsaustausches in Brasilien zulässig sei, sofern den Steuerpflichtigen ihre Verfahrensrechte garantiert werden. *Lima*, in: *RDTA* 38 (2017), 35 (51), der das Thema im Lichte des Datenschutzes in der Europäischen Union näher untersucht hat, bestätigt die Zulässigkeit der Übermittlung von Bankdaten ins Ausland für steuerlichen Zwecke auf der Grundlage einer gemeinsamen Auslegung von Art. 199 § 1 CTN und von Art. 198 CTN.

¹¹¹⁶ Vgl. STF, Urteil v. 24.02.2016 – ADI 2.390 u.a., Berichterstatter: Dias Toffoli (Ls. 6, 37 ff.); Urteil v. 24.02.2016 – RE 601.314, Berichterstatter: Edson Fachin (36, 55, 143); dazu oben Dritter Teil B.I.1.b.aa.bbb.

¹¹¹⁷ Früher oder später wird sich das STF erneut mit diesem Thema befassen müssen. Sollte das Gericht das CRS-MCAA konkret prüfen und zu dem Schluss kommen, dass ein spezifischer Gesetzesvorbehalt erforderlich ist, ist es sehr unwahrscheinlich, dass das Gericht es aus diesem Grund für nichtig erklären würde. In Fällen, in denen sich die Auslegung der Verfassung ändert oder weiterentwickelt, greift der Gerichtshof im Allgemeinen auf die Entscheidungsvariante „Appelle an den Gesetzgeber“ zurück (vgl. STF, Urteil v. 23.03.1994 – HC 70.514, Berichterstatter: Sydney Sanches) und erklärt den streitigen Rechtsakt für „noch verfassungsmäßig“. Darüber hinaus gibt das Gericht in Fällen sogenannter

IV. Materielle Anforderungen für Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung

Damit der oben genannte Eingriff in Deutschland als verfassungsrechtlich gerechtfertigt angesehen werden kann, müssen das Gebot der Normklarheit und -bestimmtheit sowie das Verhältnismäßigkeitsprinzip beachtet werden. Im Fall Brasiliens wurden die Voraussetzungen für die Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung zwar in der IBGE-Entscheidung festgelegt und sind theoretisch mit denen in Deutschland vergleichbar, doch sind sie in Rechtslehre und Rechtsprechung noch nicht ausgearbeitet. Es werden hier daher deutsche Referenzen verwendet, ohne gegebenenfalls die brasilianischen Besonderheiten zu berücksichtigen.

1. Normklarheit und -bestimmtheit

In diesem Abschnitt wird die deutsche Gesetzgebung, die die automatische Übermittlung von Finanzkonteninformationen behandelt, im Lichte der vom BVerfG auferlegten Richtlinien betreffend das Gebot der Normklarheit und -bestimmtheit analysiert. Dieses beinhaltet zwei Aspekte: Bestimmung des Zwecks der Datensammlung und Begrenzung der Verwendungsmöglichkeiten der erhobenen Daten.¹¹¹⁸ Auf brasilianischer Seite gibt es zwar keine Rechtsprechung zu diesem Thema; allerdings wird die Analyse die Besonderheiten des Landes berücksichtigen, insbesondere im Hinblick auf die Rolle der Verordnung als Mittel zur Umsetzung der Steuergesetzgebung.¹¹¹⁹

„verfassungswidriger Gepflogenheiten“, zu denen die Verwirklichung des automatischen Austausches von Steuerinformationen auf der Grundlage internationaler Verwaltungsabkommen zählen könnte, ebenfalls in der Regel keine Nichtigkeitserklärung ab, da dies zu einem normativen Vakuum in Brasilien führen würde. In der vorliegenden Konstellation ist es sehr wahrscheinlich, dass das STF auf der Grundlage von Art. 27 des Gesetzes Nr. 9.868/1999 eine Entscheidung mit Wirkung *pro-futuro* erlassen und die Rechtsakte, die sich aus der „verfassungswidrigen Gepflogenheit“ ergeben, aus Gründen der Rechtssicherheit oder zur Vermeidung von Problemen sozialer Natur gültig und in Kraft halten würde (vgl. STF, Urteil v. 15.10.2015 – ADI 5.127, Berichterstatterin: Rosa Weber); dieses Vorgehen ist vergleichbar mit der Unvereinbarkeitserklärung mit Wirkung *pro-futuro* des BVerfG.

¹¹¹⁸ Dazu oben Dritter Teil A.I.4.a.

¹¹¹⁹ Dazu oben Dritter Teil B.I.4.d.dd.

a. Deutschland

aa. Zweck der Datensammlung

Die konkrete Festlegung der Zwecke der Erhebung von Bankdaten und ihrer Übermittlung ins Drittland ergibt sich in Deutschland aus § 1 Nr. 2 FKAustG, welcher ausdrücklich auf die Mehrseitige Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten¹¹²⁰ und auf das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen¹¹²¹ verweist. In diesen beiden internationalen Verträgen ist eindeutig festgelegt, dass das Ziel der Datenerhebung und -verarbeitung die Bekämpfung der Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf internationaler Ebene ist. Dabei handelt es sich um klare Aussagen, die es den Bürger genau wissen lassen, wofür seine Daten verwendet werden. Das BVerfG verlangt nicht, dass eine konkrete Zweckfestlegung im Gesetzestext erfolgt; es ist vielmehr ausreichend, wenn sie sich aus dessen Auslegung ergibt.¹¹²² Außerdem ist das Gericht der Ansicht, dass die Durchführung einer gleichmäßigen Besteuerung einen hinreichend klaren und bestimmten Anlass und Zweck für steuerliche Eingriffsmaßnahmen darstellt.¹¹²³ Somit lässt sich festhalten, dass die deutschen Rechtsvorschriften über die Datenerhebung und -verarbeitung im Rahmen des CRS-MCAA eindeutig den Zweck und den Anlass dieser Maßnahmen erkennen lassen und dementsprechend den ersten Aspekt des Gebots der Normklarheit und -bestimmtheit erfüllen.¹¹²⁴

bb. Begrenzung der Verwendungsmöglichkeiten

Der zweite zu beurteilende Aspekt ist die Frage, ob die Rechtsgrundlage der Datenerhebung und -verwendung die Verwendungsmöglichkeiten der zu erhebenden Daten klar begrenzt. Solche Verwendungsbegrenzungen sind in Art. 22 Abs. 2 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

¹¹²⁰ BGBl. II, 2015, S. 1630, 1632.

¹¹²¹ BGBl. II, 2015, S. 966, 967.

¹¹²² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (188); *Schurowski*, Der automatische, 304.

¹¹²³ Dazu oben Dritter Teil A.I.4.a.

¹¹²⁴ Ebenso Stellungnahme von *Hendricks* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 6, S. 5; *Schurowski*, Der automatische, 305.

ausdrücklich vorgesehen.¹¹²⁵ Die Bundesrepublik Deutschland hat durch die Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen auf Grundlage des § 7 Abs. 1 Buchst. d CRS-MCAA (Anlage C) zusätzlich festgelegt, dass die von Deutschland übermittelten Informationen nur in Steuerverfahren und in reinen Steuerstrafverfahren als Beweismittel verwendet werden dürfen.¹¹²⁶ Es ist daher eindeutig, dass die einschlägigen deutschen Bestimmungen der Verwendung von Finanzkonteninformationen, die im Rahmen des CRS-MCAA erlangt wurden, klare Grenzen setzen, und somit auch der zweite Aspekt des Gebots der Normklarheit und -bestimmtheit erfüllt wird.¹¹²⁷

b. Brasilien

aa. Zweck der Datensammlung

In Brasilien ist die Regelung, die die automatisierte und periodische Erfassung von Bankdaten erlaubt, in Art. 5 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2001 enthalten. Es handelt sich um eine Rechtsvorschrift, die die Finanzinstitute verpflichtet, der brasilianischen Bundesfinanzverwaltung eine Reihe von Finanzkonteninformationen zu übermitteln, die in Art. 5 § 1 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/2001 aufgeführt sind. Aus dem Text der Vorschrift lässt sich ohne weiteres entnehmen, dass sie der Durchführung einer ordnungsgemäßen Besteuerung zu dienen bestimmt ist, da die Daten an die Bundesfinanzverwaltung – die für die Aufsicht und die Erhebung der Steuern in Brasilien zuständige Bundesbehörde – übermittelt werden müssen. Außerdem geht aus den Materialien des Gesetzentwurfes, der zum Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001 geführt hat, klar hervor, dass das Ziel des Gesetzes die Bekämpfung der Steuerhinterziehung ist.¹¹²⁸ Was die Übermittlung von Bankdaten ins Ausland im Rahmen des CRS-MCAA betrifft, so wird in dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen eindeutig auf diesen Zweck hingewiesen; daher gelten die obigen Ausführungen zur deutschen

¹¹²⁵ Ausführlich dazu vgl. Erster Teil D.I.b.cc.

¹¹²⁶ Dazu oben Vierter Teil B.I.3.

¹¹²⁷ Ebenso Stellungnahme von *Hendricks* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 6, S. 5; *Schurowski*, *Der automatische*, 305.

¹¹²⁸ Vgl. PLP (Gesetzentwurf) Nr. 220/1998, Abgeordnetenversammlung.

Rechtsordnung hier entsprechend. Dementsprechend wird auch in Brasilien das Erfordernis einer hinreichend klaren Zweckfestlegung erfüllt.

bb. Begrenzung der Verwendungsmöglichkeiten

Brasilien hat im Gegensatz zu Deutschland keine eigenen Vorgaben vorgelegt, um die Verwendung von Daten einzuschränken. Eine Beschränkung der Verwendung der im Rahmen des CRS-MCAA erhobenen Daten ergibt sich jedoch aus Art. 22 Abs. 2 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, aus dem eindeutig hervorgeht, dass die Daten nur für die Zwecke der Durchführung der Besteuerung sowie in Gerichtsverfahren in Bezug auf diese Steuern verwendet werden dürfen.¹¹²⁹ Darüber hinaus bestimmt Art. 22 Abs. 4 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, dass Daten nur mit Zustimmung des auskunftserteilenden Staates für andere als die im Übereinkommen genannten Zwecke verwendet oder an Drittstaaten weitergegeben werden dürfen. Meiner Ansicht nach ist diese Norm ausreichend, um die Einhaltung des Grundsatzes der Zweckbindung in der brasilianischen Rechtsordnung zu gewährleisten.

2. Verhältnismäßigkeit

Die Besteuerung kann nur vollzogen werden, wenn der Staat über Informationen verfügt, die es ihm ermöglichen, den Steueranspruch zu ermitteln und zu realisieren.¹¹³⁰ Die Besteuerung ist zu einem Massenphänomen geworden und die Beschaffung von großen Datenmengen, insbesondere von Finanzdaten, ist in einer hochgradig auf Banken ausgerichteten Wirtschaft zu einer Voraussetzung für die Durchführung der Besteuerung geworden. Dies gilt sowohl für im Inland als auch für im Ausland verwirklichte Sachverhalte. Gerade in Bezug auf letztere ist der Austausch von Steuerinformationen aufgrund der Beschränkungen, die sich aus dem Territorialitätsprinzip ergeben, von großer Bedeutung – ohne ihn wäre es für die nationalen Steuerbehörden praktisch unmöglich, Auslandssachverhalte effektiv zu besteuern. Da die völkerrechtlichen Verträge zum Informationsaustausch vom Grundsatz der Gegenseitigkeit geprägt sind, setzt die Erlangung steuerungsrelevanter Informationen durch

¹¹²⁹ Dazu oben Erster Teil D.I.b.cc.

¹¹³⁰ Dazu oben Zweiter Teil A.

Deutschland und Brasilien die Übermittlung von Daten an die anderen Vertragsstaaten voraus. Folglich ist die Übermittlung von Finanzkontendaten ins Ausland eine Voraussetzung für die Erlangung der für die inländische Besteuerung erforderlichen Bankdaten.¹¹³¹

Gerade diese Übermittlung stellt eine starke Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung dar, da die Daten das deutsche bzw. brasilianische Hoheitsgebiet verlassen und somit nicht mehr durch die Rechtsordnung dieser Länder geschützt sind. Wie bereits ausgeführt, kann das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung grundsätzlich hinter dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsfigur der Grundpflicht zur Steuerzahlung zurücktreten.¹¹³² Nichtsdestotrotz ist im Einzelfall zu prüfen, ob der sich aus der Übermittlung von Bankdaten ins Ausland ergebende Eingriff, der zweifellos von einiger Intensität ist, den Anforderungen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit entspricht, d. h. es ist zu prüfen, ob eine solche Maßnahme einen legitimen Zweck verfolgt und zu dessen Erreichung geeignet, erforderlich und angemessen ist.

a. Legitimität des verfolgten Zwecks

Der erste Schritt bei der Durchführung der Verhältnismäßigkeitsprüfung besteht darin, zu prüfen, ob die grundrechtsbeschränkenden Maßnahmen einen legitimen Zweck verfolgen.¹¹³³ Legitim sind alle verfassungsrechtlich nicht verbotenen Zwecke.¹¹³⁴ Im vorliegenden Fall bereitet eine solche Analyse keine größeren Schwierigkeiten.

Die vom grenzüberschreitenden automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten verfolgten Zwecke sind in erster Linie die Bekämpfung des Steuerbetrugs und der Steuerhinterziehung sowie die Förderung der Steuerehrlichkeit. Diese Zwecke dienen wiederum der Verwirklichung des Gebots der Belastungsgleichheit und der Grundpflicht zur Steuerzahlung. Es handelt sich um Zwecke, die unbestritten verfassungsmäßig legitimiert sind. Die Schaffung von Verifikationsinstrumenten ist

¹¹³¹ Dazu oben Zweiter Teil B.I.3 (Deutschland) und C.II (Brasilien).

¹¹³² Dazu oben Zweiter Teil B.I.2.c (Deutschland) und C.2 (Brasilien).

¹¹³³ Vgl. *Dimoulis/Martins*, Teoria, 180.

¹¹³⁴ Vgl. *Dimoulis/Martins*, Teoria, 180; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 401.

daher nicht nur verfassungsrechtlich zulässig, sondern auch eine staatliche Pflicht.¹¹³⁵ Durch sie soll dem Verifikationsprinzip Wirkung verliehen und damit das herrschende Vollzugsdefizit bei Steuersachverhalten im Ausland bekämpft werden.

Zu beachten ist auch, dass die Regelungen nicht nur auf die Besteuerung der Kapitaleinkünfte oder des Kapitalvermögens abzielen, sondern es den Staaten auch ermöglichen, Kenntnis von Einkünften und Vermögenswerten zu erhalten, die den nationalen Steuerbehörden verborgen bleiben.¹¹³⁶ Dies dient dem Vollzug anderer Steuerarten und stellt daher natürlich auch einen legitimen Zweck dar.

b. Geeignetheit

Anhand des Kriteriums der Geeignetheit ist zu prüfen, ob das vom Staat gewählte Mittel für die Erreichung des verfolgten Zwecks geeignet ist.¹¹³⁷ Vorausgesetzt wird in diesem Zusammenhang nur, dass das Mittel die Zweckerreichung fördert, wobei dem Gesetzgeber ein weiter Prognosespielraum gelassen wird.¹¹³⁸

Es besteht kein größerer Zweifel daran, dass Deutschland und Brasilien durch die Übermittlung von Finanzkonteninformationen im Rahmen des CRS-MCAA im Gegenzug ordnungsgemäß ermittelte Bankdaten erhalten. Anhand dieser können ihre jeweiligen Steuerbehörden mit Hilfe ihrer Datenverarbeitungssysteme steuerliche Auslands-sachverhalte ihrer Steuerpflichtigen aufdecken und damit etwaige Steueransprüche sicherstellen sowie die Steuerehrlichkeit fördern. Auf diese Weise wird die inländische Steuerhinterziehung bekämpft und die gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze ermöglicht, was die steuerliche Gleichbehandlung zwischen Inlands- und Auslands-sachverhalten gewährleistet.

c. Erforderlichkeit

Das gewählte Mittel müsste zur Erreichung des verfolgten Zwecks auch erforderlich sein. In diesem Rahmen wird geprüft, ob „es keinen anderen Zustand gibt, den der Staat ohne

¹¹³⁵ Dazu oben Zweiter Teil B.I.2.c (Deutschland) und C.2 (Brasilien).

¹¹³⁶ Vgl. ebenso die Ausführungen in der Stellungnahme von *Hendricks* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 6, S. 3 und die Stellungnahme von *Anzinger* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 1, S. 3.

¹¹³⁷ Vgl. *Dimoulis/Martins*, Teoria, 186; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 334 f.

¹¹³⁸ Vgl. *Dimoulis/Martins*, Teoria, 189.

großen Aufwand ebenfalls schaffen kann, der für den Bürger weniger belastend ist und der mit dem Zustand, in dem der verfolgte Zweck als verwirklicht zu betrachten ist, ebenfalls in einen durch bewährte Hypothesen über die Wirklichkeit vermittelten Zusammenhang steht“.¹¹³⁹ Mit anderen Worten ist unter allen Mitteln, mit denen der verfolgte legitime Zweck erreicht werden kann, nur dasjenige erforderlich, das das betroffene Grundrecht am wenigsten intensiv belastet.¹¹⁴⁰ Kommt man auch hier zu dem Schluss, dass zwei oder mehr Mittel gleichermaßen geeignet sind, denselben Zweck zu erreichen, und dabei einen Eingriff von gleicher Intensität bewirken, muss die Wahl dem Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers überlassen bleiben.¹¹⁴¹ Es ist daher zu prüfen, ob es neben der internationalen Übermittlung von Finanzkontendaten andere ebenso wirksame Mittel gibt, die jedoch eine geringere Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung des Inhabers der ins Ausland übermittelten Bankdaten verursachen.

Es gibt praktisch keine Alternativen zum globalen Austausch von Finanzkontendaten, die mit der gleichen Tragweite und Wirksamkeit die Steuerhinterziehung bekämpfen und gleichzeitig die Steuerehrlichkeit fördern könnten. Die einzige Maßnahme, die hier in Betracht käme, wäre die Schaffung eines weltweiten Systems von grenzüberschreitenden Quellensteuerabzügen. Es muss jedoch eingeräumt werden, dass die Schaffung eines solchen Systems, das mit dem globalen Austausch von Finanzkontendaten der OECD vergleichbar ist, sowohl in rechtlicher als auch in politischer Hinsicht mit großen Schwierigkeiten verbunden zu sein scheint.¹¹⁴² Das Modell, das Anfang des letzten Jahrzehnts als Alternative zum internationalen Informationsaustausch in den Blickpunkt rückte, war das sogenannte „Rubik-Agreement“, das von der Schweizerischen Bankiervereinigung entwickelt¹¹⁴³ und von der Schweizer Regierung übernommen wurde.¹¹⁴⁴ Sein Ziel war die Schaffung eines internationalen Abzugssteuersystems, wodurch die Einkommensbesteuerung nicht länger im Ansässigkeitsstaat, sondern im Quellenstaat mittels eines grenzüberschreitenden

¹¹³⁹ Kingreen/Poscher, Grundrechte II, Rz. 336.

¹¹⁴⁰ Vgl. Dimoulis/Martins, Teoria, 194.

¹¹⁴¹ Vgl. Klatt/Meister, in: JuS 2014, 193 (195).

¹¹⁴² Zustimmung: Schurowski, Der automatische, 324 f.

¹¹⁴³ Vgl. Owens, in: Santi/et.al., Transparência, 445 (461).

¹¹⁴⁴ Vgl. Anzinger, in: Schön/Sternberg, 2018, 159 (206).

Quellensteuerabzugs erfolgen würde, welcher von den Finanzinstituten durchzuführen war, die die einbehaltenen Beträge an die Wohnsitzstaaten der Steuerpflichtigen weiterleiten würden.¹¹⁴⁵ Ziel dieses Modells war, das Bankgeheimnis und die Anonymität der Anleger mit einer effektiven Kapitaleinkommensbesteuerung in Einklang zu bringen,¹¹⁴⁶ und somit den Informationsaustausch zwischen den Staaten zu verhindern.¹¹⁴⁷ Dieses Modell war jedoch nicht erfolgreich und wurde von den meisten europäischen Ländern abgelehnt.¹¹⁴⁸

Selbst wenn die politischen Hindernisse für die Schaffung eines internationalen Systems des grenzüberschreitenden Quellensteuerabzugs überwunden werden könnten, so ist doch bekannt, dass ein solches System zum einen kein effektives Mittel ist, um die vom CRS-MCAA angestrebten Ziele zu erreichen und es zum anderen keinen milderen Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung darstellt.

Erstens muss daran erinnert werden, dass das CRS-MCAA nicht nur darauf abzielt, die Kapitaleinkommensbesteuerung zu gewährleisten, sondern auch darauf, den nationalen Steuerbehörden Kenntnis über alle Formen von Einkommen und Vermögen ihrer Steuerpflichtigen bei Finanzinstituten im Ausland zu verschaffen. In dieser Hinsicht ist ein grenzüberschreitender Quellensteuerabzug unbestreitbar kein geeignetes Instrument, um die vom CRS-MCAA verfolgten Zwecke zu erreichen – er liefert den nationalen Steuerbehörden nicht die für die Durchführung ihrer Besteuerungsaufgabe erforderlichen Daten, weder in Bezug auf die Prüfung der von den Steuerpflichtigen gelieferten Informationen noch als Mittel zur Aufdeckung unbekannter Sachverhalte.¹¹⁴⁹ Außerdem würde die Einführung eines Quellensteuerabzugs bedeuten, dass die Steuereinzahlung an Banken außerhalb des nationalen Hoheitsgebiets ausgelagert würde, was Probleme im Hinblick auf die Steuerhoheit der einzelnen

¹¹⁴⁵ Vgl. *Owens*, in: *Santi/et.al.*, *Transparência*, 445 (462).

¹¹⁴⁶ Vgl. *Anzinger*, in: *Schön/Sternberg*, 2018, 159 (206).

¹¹⁴⁷ Vgl. *Owens*, in: *Santi/et.al.*, *Transparência*, 445 (461).

¹¹⁴⁸ Vgl. *Anzinger*, in: *Schön/Sternberg*, 2018, 159 (207); *Owens*, in: *Santi/et.al.*, *Transparência*, 445 (462). In Deutschland wurde ein solches internationales Abkommen sogar mit der Schweiz unterzeichnet, aber vom Bundesrat abgelehnt (vgl. *German upper house of parliament rejects Swiss tax deal*, abrufbar unter: <https://www.reuters.com/article/germany-switzerland-tax-idUSB4E8LM00H20121123>, zuletzt aufgerufen am 10.10.2021).

¹¹⁴⁹ Ebenso Stellungnahme von *Anzinger* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 1, S. 3; *Schurowski*, *Der automatische*, 326.

Staaten mit sich bringen würde.¹¹⁵⁰ Schließlich ist noch zu erwähnen, dass die Quellensteuer eine gleichmäßige Besteuerung von Einkommen erschwert, vor allem, wenn die für die Quellensteuer zuständige Stelle im Ausland ansässig ist.¹¹⁵¹ In solchen Fällen ist es praktisch unmöglich, einen proportionalen Quellenabzug unter Beachtung eines progressiven Einkommensteuertarifs zu bestimmen, was zu einer Über- oder Unterzahlung im Vorfeld führt, auch wenn dies später in der Steuerveranlagung korrigiert werden kann.¹¹⁵² Entscheidet man sich hingegen für eine abgeltende Quellensteuer, kommt es zu einer vollständigen Zerlegung des Konzepts der synthetischen Einkommensteuer.¹¹⁵³ Aus der Perspektive des materiellen Steuerrechts wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur durch den automatischen Informationsaustausch erreicht, da dieser eine Steuerfestsetzung auf der Grundlage des Gesamteinkommens ermöglicht, ohne dass irgendeine Einkommensart ausgesondert oder eine Steuervorauszahlung verlangt wird.

Als zweiter wichtiger Punkt ist hervorzuheben, dass die Einführung eines Modells des extraterritorialen Quellensteuereinbehalts auch eine starke Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung mit sich bringt. Die Schaffung und der Vollzug dieses Systems erfordern eine umfangreiche Datenerfassung und -verarbeitung durch ausländische Finanzinstitute. Diese müssen ihrerseits nicht nur die gezahlten Beträge an die nationalen Steuerbehörden weiterleiten, sondern auch die Daten zur Identifizierung dieser Zahlung.¹¹⁵⁴ Entscheidet man sich nicht für eine abgeltende Quellensteuer, ist es gegebenenfalls notwendig, ein Erstattungsverfahren einzuführen, das ebenfalls eine Datenerhebung und -verarbeitung erfordert.¹¹⁵⁵

Deshalb stellt der grenzüberschreitende Quellensteuerabzug im Vergleich zum CRS-MCAA weder ein wirksameres Mittel noch eine eingriffsmildere Maßnahme dar.

¹¹⁵⁰ Vgl. *Owens*, in: Santi/et.al., *Transparência*, 445 (462).

¹¹⁵¹ Ausführlich dazu: *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (284 f.).

¹¹⁵² Vgl. *Hey*, in: FS-Kruse, 269 (292).

¹¹⁵³ Ebd. (293).

¹¹⁵⁴ Ebenso: Stellungnahme von *Anzinger* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 1, S. 3; *Schurowski*, *Der automatische*, 325.

¹¹⁵⁵ Vgl. Stellungnahme von *Anzinger* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, S. 3.

d. Angemessenheit

Die Angemessenheit „setzt voraus, dass Beeinträchtigungen nicht außer Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen, dass sie bei einer Gesamtbewertung angemessen und deshalb für die Betroffenen zumutbar sind“.¹¹⁵⁶ Im vorliegenden Fall bedeutet dies zu prüfen, ob die sich aus den Maßnahmen im Rahmen des CRS-MCAA ergebenden Einschränkungen des informationellen Selbstbestimmungsrechts in einem angemessenen Verhältnis zu den Zielen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Durchsetzung der Grundpflicht zur Steuerzahlung stehen. Dazu ist zunächst zu beurteilen, inwieweit das CRS-MCAA eine gleichmäßige Besteuerung konkret fördert oder zur Erfüllung der Grundpflicht zur Steuerzahlung beiträgt, um das Gewicht dieser geschützten Verfassungsgüter im konkreten Fall genauer bestimmen zu können.¹¹⁵⁷ Anschließend ist zu prüfen, ob der rechtliche Rahmen des CRS-MCAA zusammen mit dem innerstaatlichen Recht der Vergleichsländer geeignet ist, die durch die Übermittlung der Daten ins Ausland verursachte Beeinträchtigung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung so auszugestalten, dass sie angemessen ist.

aa. Konkreter Erfolg des CRS-MCAA

aaa. Die Lage vor dem CRS-MCAA

Vor der Umsetzung des CRS-MCAA war bereits bekannt, dass die Steuerhinterziehung und -umgehung im Hinblick auf den Steuervollzug bei Auslandssachverhalten die Regel waren. Dies lag daran, dass die Maßnahmen der nationalen Staaten aufgrund der Beschränkungen, die sich aus dem Territorialitätsprinzip ergaben, nur punktuell und unzureichend waren. Die Beschaffung von Steuerdaten über Auslandssachverhalte war schwierig, kostenaufwendig und ineffizient, sodass ihre Besteuerung stark behindert

¹¹⁵⁶ *Sachs*, in: *Sachs*, Art. 20 GG, Rz. 154.

¹¹⁵⁷ Wie von *Kluckert*, in: *JuS* 2015, 116, und *Sachs*, in: *Sachs*, Art. 20 GG, Rz. 154, erklärt wird, ist es bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung entscheidend, den „Nutzeffekt“ der belastenden Maßnahme zu bestimmen, d. h. inwiefern diese dazu dient, die Verwirklichung des verfolgten legitimen Zwecks zu gewährleisten. Dies hat direkte Auswirkungen im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtabwägung. *Murswiek*, in: *NVwZ – Extra*, 2021, 1 (6) erklärt seinerseits, dass es bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung „nicht um die Abwägung der Freiheitsbeeinträchtigungen mit einem abstrakten Ziel, sondern mit dem konkreten Beitrag, den die freiheitsbeschränkende Maßnahmen zur Erreichung dieses Ziels leisten, [geht]. Es geht nicht um eine abstrakte Güterabwägung, sondern um die Abwägung der konkreten Schutzgutbeeinträchtigungen, die man einerseits mit den Maßnahmen vermeiden will und die man andererseits durch die Maßnahmen verursacht.“

wurde. Aus verfassungsrechtlicher Sicht lag eine eklatante steuerliche Ungleichbehandlung vor zwischen denjenigen, die ihr Einkommen und Vermögen im Ausland – vor allem in Steueroasen und anderen Niedrigsteuerländern – anlegen, verwahren und verstecken konnten (in der Regel Hochverdiener, Einkommensmillionäre und große multinationale Konzerne), und dem Rest der Bevölkerung, der den Kontrollen der nationalen Steuerbehörden unterlag.¹¹⁵⁸ Darüber hinaus führte die durch die Unfähigkeit der nationalen Steuerbehörden angesichts der weltweiten Mobilität des Kapitals verursachte Steuerhinterziehung zu einem beträchtlichen Steuerausfall, der sich wiederum auf die Qualität der vom Staat erbrachten öffentlichen Dienstleistungen auswirkte und dessen Fähigkeit, öffentliche Maßnahmen zur Förderung der sozialen Rechte zu ergreifen, unmittelbar beeinträchtigte.¹¹⁵⁹ Trotz des Ernstes dieser Situation und der offensichtlichen Untergrabung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hat das BVerfG selbst anerkannt, dass der Gesetzgeber für diesen Zustand nicht verantwortlich gemacht werden könne, angesichts der Tatsache, dass auch die „wirksamste Erhebungsform“, die Quellensteuer, im Ausland nicht greife.¹¹⁶⁰

Dieses mit den Werten und Zielen der deutschen und brasilianischen Verfassung nur schwierig zu vereinbarende Bild änderte sich allmählich mit den Skandalen um große Finanzinstitute, die ihre Kunden bei der Steuerhinterziehung unterstützten, und mit dem Ausbruch der internationalen Finanzkrise. Auf internationaler Ebene wurden politische Bedingungen geschaffen, die zur Gründung des Globalen Forums für Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten und zur Entwicklung des automatischen Austausches von Steuerinformationen führten, darunter der Austausch von Finanzkontendaten, der mit dem CRS-MCAA umgesetzt und von Deutschland und Brasilien übernommen wurde.¹¹⁶¹ Was einst unwahrscheinlich schien,

¹¹⁵⁸ Über die Auswirkungen der internationalen Steuerhinterziehung, die häufig von den einkommensstärkeren Schichten der Gesellschaft über „Offshore“-Bankkonten praktiziert wird, und die Ungleichheit, vgl. *Meinzer*, *Countering*, 91 m.w.N. Dieser Autor weist auf Studien hin, die zeigen, dass die Steuerhinterziehung aufgrund des Fehlens eines internationalen Austauschsystems von Finanzkonteninformationen zu einem Gesamtrückgang der Staatseinnahmen in Höhe von 7 bis 32 Billionen USD geführt hat.

¹¹⁵⁹ Über die enge Beziehung zwischen den Grundsätzen der Steuergleichheit und der Solidarität als Mittel zur Sicherung der sozialen Rechte, vgl. Zweiter Teil C. II. 1.

¹¹⁶⁰ BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (134).

¹¹⁶¹ Ausführlich zur historischen Entwicklung des automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten, vgl. Zweiter Teil D.

ist Wirklichkeit geworden: ein weitreichendes Netz für den internationalen Austausch von Finanzkontendaten wurde aufgebaut.

bbb. Konkretes Ziel des CRS-MCAA

Internationale automatische Auskünfte sind „ein Instrument eines grenzüberschreitenden Risikomanagements, weil sie dem Empfängerstaat Kontrollmaterial zum automatischen (elektronischen) Abgleich der enthaltenen Daten mit den Angaben in den Steuererklärungen bieten“.¹¹⁶² Konkret bedeutet dies im Falle des CRS-MCAA, dass den nationalen Steuerbehörden Finanzkonteninformationen zur Verfügung gestellt werden, damit sie mit Hilfe ihrer Datenverarbeitungssysteme die von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben überprüfen und darüber hinaus unbekannte Steuerfälle aufdecken und ermitteln können. Unter diesem Gesichtspunkt hat das CRS-MCAA zwei Aufgaben zu erfüllen.

Die erste Aufgabe bezieht sich auf die Unterstützung bei der Veranlagung von Steuern. Das CRS-MCAA ermöglicht den nationalen Steuerbehörden die Überwindung der sich aus dem Massenbesteuerungsverfahren ergebenden Schwierigkeiten, indem es ihnen standardisierte Bankinformationen zuspielt, die unter Anwendung des Risikomanagementsystems verarbeitet werden und zur Überprüfung der Richtigkeit der von den Bürgern gemachten Angaben genutzt werden können. Die zweite Aufgabe liegt in der Verhinderung von Steuerhinterziehung durch Abschreckung; indem das CRS-MCAA die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung steuerunehrlicher Bürger erheblich erhöht, ermutigt es die Steuerpflichtigen, die nationalen Steuerbehörden freiwillig über im Ausland geführte Konten und Geldbeträge zu informieren.¹¹⁶³ Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Durchführung der Besteuerung nicht ausschließlich von der Mitwirkungsbereitschaft der Bürger abhängen darf, da sonst die Untergrabung des sozialen Charakters der Steuern drohen würde.¹¹⁶⁴ Dies gilt genauso für Auslands-

¹¹⁶² Seer, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 102; vgl. auch Erster Teil D. I. 1. b. aa.

¹¹⁶³ Das BVerfG erkennt in seiner Rechtsprechung an, dass eines der Ziele der Ausstattung der Steuerbehörden mit wirksamen Verifikationsmitteln darin besteht, das Entdeckungsrisiko zu erhöhen, um die Steuerpflichtigen zu ermutigen, ihre Offenbarungspflichten zu erfüllen, vgl. BVerfG, Urteil v. 09.03.2004 – 1 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114); dazu auch Zweiter Teil B. I. 2. c.; *Meinzer*, Countering, 93, weist darauf hin, dass die wesentliche Funktion des CRS-MCAA in der Abschreckung vor Steuerdelikten besteht.

¹¹⁶⁴ Dazu oben Zweiter Teil B. I. 2. c. (Deutschland) und Erster Teil C. II. 2. (Brasilien).

sachverhalte.¹¹⁶⁵ Genau diese beiden Aufgaben machen das CRS-MCAA zu einem wirksamen Instrument, das es den nationalen Steuerbehörden ermöglicht, auf vereinfachte Weise an Bankdaten zu gelangen und so Steuervermeidung und -hinterziehung konkret zu bekämpfen sowie die Steuerehrlichkeit zu fördern. Dementsprechend wird dem verfassungsrechtlichen Verifikationsprinzip und in der Folge dem Gebot der Belastungsgleichheit und der Grundpflicht zur Steuerzahlung umfassende Konkretheit verliehen.

ccc. Grad der Zweckerreichung durch das CRS-MCAA

Es besteht kaum ein Zweifel daran, dass das CRS-MCAA bisher ein sehr effektives Instrument gewesen ist, um die von ihm anvisierten schädigenden Steuerpraktiken zu verhindern.¹¹⁶⁶

Was die Entgegennahme von Bankdaten zu Steuerprüfungszwecken betrifft, so sind einige Zahlen aus Deutschland recht anschaulich. Im Jahr 2016 erhielt Deutschland 1.679.332 Datensätze aus den anderen Teilnehmerstaaten am CRS-MCAA, was Kontosalden in Höhe von 154 Milliarden Euro und Erträgen in Höhe von 184 Milliarden Euro entspricht.¹¹⁶⁷ Im Jahr 2017 waren die Zahlen deutlich höher. In diesem Zeitraum wurden Deutschland 5.294.585 Datensätze übermittelt, was Kontosalden in Höhe von 482 Milliarden Euro und Erträgen in Höhe von 413 Milliarden Euro entspricht.¹¹⁶⁸ Dies sind beeindruckende Werte, die den deutschen Steuerbehörden ohne das CRS-MCAA wahrscheinlich gar nicht bekannt wären und deren Kenntnis zweifelsohne einen effektiven Vollzug der deutschen Steueransprüche mit Auslandsbezug ermöglicht hat.¹¹⁶⁹ Weiterhin hat das CRS-MCAA den großen Verdienst gehabt, eine äußerst fragwürdige, aber vom BVerfG gebilligte Praxis überflüssig zu machen, die in den Ankäufen von Steuerdaten-CDs mit dem Zweck bestand, Bankdaten von Steuerhinterziehern zu erlangen.¹¹⁷⁰ Abgesehen davon, dass der globale Austausch von Finanz-

¹¹⁶⁵ Dazu oben Zweiter Teil B. I. 3. (Deutschland) und Erster Teil C. II. 3. (Brasilien).

¹¹⁶⁶ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO, Rz. 16.

¹¹⁶⁷ Vgl. Drucksache 19/13797 (Deutscher Bundestag), Anlage 2.

¹¹⁶⁸ Vgl. Drucksache 19/13797 (Deutscher Bundestag), Anlage 2.

¹¹⁶⁹ In Brasilien sind solche Zahlen nicht veröffentlicht worden.

¹¹⁷⁰ Diese Praxis begann, als der deutsche Bundesnachrichtendienst eine CD mit Steuerdaten von einer Privatperson aus Liechtenstein kaufte, um Steuerstraftaten aufzudecken und hinterzogene Steuern zu erheben. Obwohl die Art und Weise der Datenerhebung als rechtswidrig angesehen wurde, hat das

kontendaten die Verwendung von durch Straftaten erlangten Daten obsolet gemacht hat, ist sein Abschreckungseffekt im Vergleich zu Steuerdaten-CDs außerdem viel stärker, da er aufgrund seiner Reichweite und Periodizität sehr viel wirksamer ist.

Neben diesen Daten bestätigen die Beträge, die in Brasilien anlässlich der im Vorfeld des ersten Austausches von Bankdaten im Jahr 2016 gewährten Steueramnestie erhoben wurden, dass das CRS-MCAA seinen Zweck weitgehend erfüllt hat. Rund 14 Milliarden Euro wurden eingenommen;¹¹⁷¹ dies ist etwa doppelt so viel ist wie der Betrag, der 2019 für *Bolsa Família* ausgegeben wurde, ein brasilianisches Sozialprogramm für Menschen unterhalb der Armutsgrenze, das etwa 13 Millionen Familien unterstützt.¹¹⁷²

Schließlich ist zu vermerken, dass es bereits empirische Studien gibt, die die große Wirkung des CRS-MCAA im Kampf gegen Steuerhinterziehung belegen. In einer Studie des Internationalen Währungsfonds wurde festgestellt, dass es starke Hinweise darauf gibt, dass mit der Einführung des automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten die Nutzung von *offshore jurisdictions* zur Steuerhinterziehung eingeschränkt und die Einlagen auf Bankkonten in diesen Jurisdiktionen um 25 % reduziert wurden.¹¹⁷³ Eine von der OECD selbst im Jahr 2019 durchgeführte Untersuchung ergab, dass der automatische Kontodaten austausch einen Rückgang der

BVerfG entschieden, dass die Verwendung solcher Daten nicht verfassungsrechtlich verboten ist, vgl. BVerfG, Beschluss v. 09.11.2010 – 2 BvR 2101/09, NJW 2011, 2417 (2420 ff.). Diese Entscheidung zeigt, dass das BVerfG die Einholung von Finanzinformationen für die Durchführung der Besteuerung für äußerst wichtig hält. Das Thema ist in der deutschen Rechtslehre umstritten; für die Möglichkeit, diese Daten zu verwenden vgl. *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 85 AO, Rz. 22; dagegen: *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rz. 36. In Brasilien führen illegal erlangte Beweismittel aufgrund der aus Nordamerika übernommenen *fruit of the poisonous tree-doctrine* zu einem Verwertungsverbot, sodass etwaige rechtswidrig erlangte Daten niemals im Rahmen des Besteuerungsverfahrens verwendet werden können; vgl. z. B. STF, Urteil v. 10.06.2008 – HC 93.050, Berichterstatter: Celso de Mello, 700 (719 ff.).

¹¹⁷¹ Vgl. Berichte der brasilianischen Bundesfinanzverwaltung zur Repatriierung der im Ausland befindlichen Vermögensbestände v. 01.11.2016 und 15.08.2017, abrufbar unter: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2016/novembro/programa-de-regularizacao-de-ativos-brasileiro-atinge-objetivos> und <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/agosto/segunda-etapa-do-rerct-permitiu-regularizacao-de-r-4-6-bilhoes-de-ativos-no-exterior>, zuletzt aufgerufen am 10.05.2019.

¹¹⁷² Vgl. *Execução Orçamentária do Bolsa Família*, abrufbar unter: <http://www.portaltransparencia.gov.br/programas-e-acoas/programa-orcamentario/2019?ano=2019>, zuletzt aufgerufen am 10.05.2021.

¹¹⁷³ Vgl. *Beer, Sebastian/Coelho, Maria/Leduc, Sébastien*, WP/19/286, Hidden Treasures: The Impact of Automatic Exchange of Information on Cross-Border Tax Evasion, abrufbar unter: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/12/20/Hidden-Treasure-The-Impact-of-Automatic-Exchange-of-Information-on-Cross-Border-Tax-Evasion-48781>, zuletzt aufgerufen am 10.02.2020.

Auslandseinlagen in internationalen Finanzzentren um 22 % zur Folge hatte.¹¹⁷⁴ Eine weitere Studie der Europäischen Union kam zu dem Ergebnis, dass das FATCA und das CRS-MCAA im Allgemeinen erheblich zur Verringerung der Steuerhinterziehung und zur Wiedererlangung der nationalen Steuerhoheit beigetragen haben, was es den Staaten wiederum ermöglicht hat, ihre Sozial- und Umverteilungspolitik effektiver zu betreiben.¹¹⁷⁵ Damit konnten der seit Jahrzehnten stetig zunehmende Trend der Steuerungleichheit zwischen den Kapitaleignern und den von Arbeitseinkommen Abhängigen sowie die damit einhergehenden demokratieschädigenden Auswirkungen umgekehrt oder zumindest gemildert werden.¹¹⁷⁶

ddd. Zwischenergebnis

Aus den obigen Ausführungen wird deutlich, dass das CRS-MCAA das von ihm angestrebte Ziel, nämlich die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Förderung der Steuerehrlichkeit, sowie die Verwirklichung des deutschen Gebots der Belastungsgleichheit und die Erfüllung der brasilianischen Grundpflicht zur Steuerzahlung in umfangreicher und wirksamer Weise fördert und somit einen hohen Grad der konkreten Zweckerreichung aufweist. Darüber hinaus spielt das CRS-MCAA eine Schlüsselrolle bei der Steuererhebung durch die Nationalstaaten und ermöglicht es ihnen, mehr finanzielle Mittel für die Unterstützung sozialer Projekte zur Verfügung zu stellen. Somit darf auch die sozialstaatliche Dimension des CRS-MCAA keineswegs außer Acht gelassen werden.¹¹⁷⁷ In der vorliegenden Verhältnismäßigkeitsprüfung unterstreichen diese Erkenntnisse unbestreitbar, dass das CRS-MCAA auch konkret in erheblicher Weise dazu beiträgt, das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Grundpflicht zur Steuerzahlung zu wahren.

¹¹⁷⁴ Vgl. „International community has achieved unprecedented success fighting offshore tax evasion“, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/international-community-has-achieved-unprecedented-success-fighting-offshore-tax-evasion.htm>, zuletzt aufgerufen am 10.03.2021.

¹¹⁷⁵ Vgl. *Ahren, Leo/Bothner, Fabio*, The Big Bang: Tax Evasion after Automatic Exchange of Information under FATCA and CRS, 2019, S. 16, abrufbar unter: <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5c1fd e50c&appId=PPGMS>, zuletzt aufgerufen am 10.03.2021.

¹¹⁷⁶ Ebd.

¹¹⁷⁷ Über die Bedeutung des Solidaritätsprinzips im brasilianischen Steuerrecht vgl. Zweiter Teil C. II. 1.

bb. Persönlichkeitsrelevanz der Kontodaten und Umstände der Erhebung

Wie bereits erwähnt, sind Bankdaten sowohl in Deutschland als auch in Brasilien durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung geschützt. Der erste Schritt bei der Beurteilung der Intensität des Eingriffs besteht in diesen Fällen darin, den Grad der Persönlichkeitsrelevanz dieser Daten und die Art und Weise der Erhebung zu prüfen. Die im Rahmen des CRS-MCAA erfassten Bankdaten besitzen in gewissem Maße eine hohe, aber nicht extreme Persönlichkeitsrelevanz. Die Form der Datenerhebung, die automatisch bei Dritten erfolgt, führt zwar zu einer Eingriffsintensivierung. Nach hier vertretener Auffassung kann die Erhebung solcher Daten für steuerliche Zwecke jedoch als verhältnismäßig angesehen werden.

aaa. Brasilien

In Brasilien kann angesichts der Tatsache, dass sich das STF bereits abschließend zur Verfassungsmäßigkeit des Kontrollsystems für Bankkonten geäußert hat, festgestellt werden, dass der automatisierte und regelmäßige Zugriff des Fiskus auf Kontostammdaten im Zusammenhang mit Zahlungsdaten toleriert werden muss. Grund hierfür ist die Relevanz der Daten für die Durchsetzung der Grundpflicht zur Steuerzahlung und der Umstand, dass aus den betroffenen Daten keine Rückschlüsse auf das persönliche Leben der Betroffenen gezogen werden können, was die Intensität des Eingriffs mindert. Die automatische und regelmäßige Einholung dieser Bankdaten für steuerliche Zwecke ist somit verfassungsrechtlich zulässig. Einzig die Informationen über Kontobewegungen weisen eine erhöhte Persönlichkeitsrelevanz auf, sodass in diesem Fall eine Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung nur im Rahmen einer Einzelfallprüfung und mit besonderer Begründung zulässig ist.¹¹⁷⁸

bbb. Deutschland

Da es in Deutschland kein nationales System zur Überwachung von Bankkonten zu Steuerzwecken gibt, hat sich das BVerfG nie ausdrücklich zur Frage der Zulässigkeit eines solchen Systems geäußert.¹¹⁷⁹ In seiner Entscheidung zum Kontenabruf hat das

¹¹⁷⁸ Dazu oben Dritter Teil B. I. 1. b. aa. bbb und Dritter Teil B. 2. b.

¹¹⁷⁹ Dazu oben Dritter Teil A. I. 4. c. aa.

deutsche Gericht, wie sein brasilianisches Pendant, festgestellt, dass Kontobewegungsdaten von den Steuerbehörden nur durch einzelfallbezogene Auskunftersuchen erlangt werden können, da aus ihnen Rückschlüsse auf private und intime Aspekte des Lebens des Kontoinhabers gezogen werden können.¹¹⁸⁰ Da es nicht möglich ist, diese Art von Schlussfolgerungen aus den Kontostammdaten und anderen Gesamtbeträgen zu ziehen, kann man zu dem Schluss kommen, dass diese einen geringeren Grad an Persönlichkeitsrelevanz aufweisen.¹¹⁸¹ Zwar hat das Gericht in derselben Entscheidung versichert, dass die Intensität des Eingriffs für den Grundrechtsträger weiter davon abhängt, welche über die Informationserhebung hinausgehenden Nachteile ihm aufgrund der Maßnahme drohen oder von ihm nicht ohne Grund befürchtet werden.¹¹⁸² Dieser Satz kann jedoch nicht als Verbot der automatisierten Erhebung von Bankdaten, wie sie im CRS-MCAA vorgesehen ist, ausgelegt werden. Die Rechtsprechung des Gerichts weist in eine andere Richtung.¹¹⁸³ Das Gericht hat nicht nur dem Verifikationsprinzip Verfassungsrang eingeräumt und die Bedeutung der Kontrollmitteilungen hervorgehoben,¹¹⁸⁴ sondern in derselben Entscheidung zum Kontenabruf auch betont, dass der Eingriff geringer wiegt, wenn eine gesetzliche Ermächtigung lediglich die Nutzung bestimmter, im Gesetz ausdrücklich aufgezählter Informationen, die für sich genommen keine gesteigerte Persönlichkeitsrelevanz aufweisen, zu einem näher bestimmten Zweck zulässt.¹¹⁸⁵ Dies ist genau der Fall bei der Datenerhebung im Rahmen des CRS-MCAA.

Bei den im Rahmen des CRS-MCAA erhobenen Informationen handelt es sich gerade nicht um Daten von besonderer Persönlichkeitsrelevanz (Geschlecht, Abstammung, Rasse, Sprache, Heimat und Herkunft, Glauben, religiöse oder politische Anschauungen) bzw. um solche, bei deren Erlangung Vertraulichkeitserwartungen aus dem Grundrecht auf Unverletzlichkeit der Wohnung nach Art. 13 GG oder dem Fernmeldegeheimnis nach Art. 10 GG verletzt werden.¹¹⁸⁶ In diesem Zusammenhang kann festgestellt werden, dass

¹¹⁸⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (186)

¹¹⁸¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (198).

¹¹⁸² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197).

¹¹⁸³ Dazu oben Dritter Teil A. I. 4. c. cc.

¹¹⁸⁴ Dazu oben Zweiter Teil B. I. 2. c. und Dritter Teil A. 4. c. bb.

¹¹⁸⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (197).

¹¹⁸⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.04.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (348).

das Gericht der Auffassung ist, dass der Zugang zu Bankdaten, die sich nicht auf Kontobewegungen beziehen, zwar einen Eingriff von erheblicher Intensität darstellt, jedoch verfassungsrechtlich zulässig ist, sofern diese Daten in der Ermächtigungsnorm aufgeführt sind und ihre Erhebung dazu dient, das Gebot der Belastungsgleichheit zu erfüllen.

Was die automatische Erhebung von Bankdaten im Rahmen des CRS-MCAA durch Dritte betrifft, so stellt diese eine verhältnismäßige und somit ebenfalls verfassungsrechtlich zulässige Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung dar, weil sie der Erfüllung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Legalitätsprinzips dient und dem Bestimmtheitsgrundsatz gerecht wird.¹¹⁸⁷ Es handelt sich nicht um eine anlasslose, heimliche Datensammlung oder eine Vorratsdatenspeicherung, da die betroffenen Daten den Steuerbehörden im Rahmen der Offenbarungspflichten der Steuerpflichtigen ohnehin gemeldet werden sollten und ihre Erhebung an klare und genau definierte Voraussetzungen geknüpft ist.¹¹⁸⁸

ccc. Finanzkonteninformationen von juristischen Personen

Obwohl die Finanzkonteninformationen von juristischen Personen sowohl in Deutschland als auch in Brasilien durch das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung geschützt sind,¹¹⁸⁹ kann die Erhebung von Kontostammdaten und Informationen über andere Gesamtbeträge nicht als ein intensiver Eingriff in dieses Grundrecht angesehen werden. Die staatliche Kenntnis der genannten Daten stellt für sich betrachtet keine unmittelbare Bedrohung für die wirtschaftlichen Freiheitsgrundrechte juristischer Personen dar, da sie in der Regel keine Handels-, Betriebs-, Berufs- oder Geschäftsgeheimnisse offenbaren.¹¹⁹⁰

¹¹⁸⁷ Dazu oben Dritter Teil A. I. 4. c. cc.

¹¹⁸⁸ Ausführlich dazu: oben Dritter Teil A. I. 4. c. bb.

¹¹⁸⁹ Über die Anwendbarkeit des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung auf juristische Personen vgl. Erster Teil A. I. 2. a. (Deutschland) und Erster Teil B. I. 2. a. (Brasilien).

¹¹⁹⁰ Über die Bankdaten bei juristischen Personen erklären *Seer/Gabert*, in *StuW* 2010, 3 (23): „Für den Schutz der durch den Auskunftsverkehr betroffenen Individualrechte ist zwischen Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnissen und Bankgeheimnissen zu unterscheiden. Die Wahrung der Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnisse soll unternehmerische Erfindungen und Investitionen schützen und dient damit einem fairen Wettbewerb zwischen den Unternehmen und Staaten. Dagegen gefährdet ein steuerliches Bankgeheimnis potentiell den Wettbewerb, weil es zu einem unfairen Wettbewerb zwischen den Finanzplatzmarktplätzen führt und zu steuerunehrlichem Verhalten anreizt.“

ddd. Zwischenergebnis

Somit steht fest, dass der internationale Finanzkonteninformationsaustausch angesichts der Art der betroffenen Daten und der Form der Erhebung zwar einen erheblichen Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung darstellt, dieser Eingriff aber verhältnismäßig ist. Damit ist gemeint, dass der Grad der Persönlichkeitsrelevanz und die Erfassung durch Dritte einer automatischen Datenübermittlung ins Ausland nicht entgegenstehen, sofern die betroffenen Daten sich nicht unmittelbar auf die Sphäre der privaten Lebensführung beziehen. Anders verhält es sich zum Beispiel bei Daten über Kontobewegungen. Diese dürften weder regelmäßig und automatisch eingeholt werden, noch dürften sie auf dieselbe Weise ins Ausland übermittelt werden.

cc. Begrenzter betroffener Personenkreis und Datenweitergabe, die Offenbarungspflicht der Betroffenen und die steuerliche Gleichheit

Das BVerfG berücksichtigt bei der Bestimmung des Gewichts des Eingriffs den betroffenen Personenkreis.¹¹⁹¹ Während die Erhebung von Bankdaten im Rahmen des CRS-MCAA auf nationaler Ebene fast alle Kontoinhaber des teilnehmenden Staates erfasst, ist der durch die Weitergabe von Daten an deutsche und brasilianische Steuerbehörden und die anschließende Übermittlung ins Ausland betroffene Personenkreis recht eingeschränkt. In diesem Zusammenhang muss mit der Vorstellung aufgeräumt werden, dass es einen unbegrenzten Austausch von Bankdaten zwischen den Teilnehmerstaaten gebe.¹¹⁹² Das gesamte CRS-MCAA-Regelwerk wurde mit dem Ziel ausgearbeitet, die Weitergabe von Bankdaten auf das unbedingt notwendige Minimum zu beschränken.¹¹⁹³ Lediglich bei Personen, die nachweislich im Ausland steuerlich ansässig sind, werden die Daten an das Land ihres Wohnsitzes übermittelt.¹¹⁹⁴ Diese Regelungen, mit denen die von der Datenübermittlung ins Ausland Betroffenen

¹¹⁹¹ Vgl. BVerfG Urteil v. 11.03.2008 – 1 BvR 2074/05 u.a., BVerfGE 120, 378 (478).

¹¹⁹² Wie von *Seer/Wilms* erklärt, in: *StuW* 2015, 118 (130), „[lassen] der OECD-Standard und seine Implementierung in das EU-Recht durch RL 2014/107/EU [...] jedenfalls keine unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe der personenbezogenen Daten zu“.

¹¹⁹³ Über die Melde- und Sorgfaltspflichten der Finanzinstitute, welche die Identifizierung, Klassifizierung und Übermittlung der meldepflichtigen Finanzkonten regeln, vgl. Erster Teil D. II. 2. c und d.

¹¹⁹⁴ Über meldepflichtige Personen im Rahmen des CRS-MCAA vgl. Erster Teil D. II. 2. c. aa.

eindeutig festgelegt werden, sowie der limitierte Verwendungszweck der ausgetauschten Daten haben eine unverkennbar eingriffsmildernde Wirkung.

An dieser Stelle sei auch darauf hingewiesen, dass das Besteuerungsverfahren ein Massenprozess ist, der über ein Risikomanagementsystem abgewickelt wird; unter diesen Bedingungen sind die nach dem CRS-MCAA ausgetauschten Daten in einer digitalisierten, globalisierten und bankenbasierten Wirtschaft für jeden Staat unerlässlich, um einen effektiven und gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten. Nach der hier vertretenen Auffassung ist es für jeden teilnehmenden Staat legitim, von seinen Steueransässigen die Meldung der im CRS-MCAA festgelegten Daten zu verlangen oder diese Daten zu Kontrollzwecken direkt bei Finanzinstituten einzuholen. Aus Sicht von Deutschland und Brasilien als Auskunftstaaten rechtfertigt dieses Interesse auch die Einschränkung des informationellen Selbstbestimmungsrechts der von der Übermittlung von Bankdaten ins Ausland Betroffenen. Es wäre in höchstem Maße inkonsequent, von den in einem Staat ansässigen Steuerpflichtigen zu verlangen, dass sie für die Durchführung der nationalen Besteuerung Einschränkungen des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung tolerieren, und gleichzeitig in anderen Staaten ansässigen Steuerpflichtigen zu erlauben, dasselbe Grundrecht zur Steuerhinterziehung zu nutzen.¹¹⁹⁵

Schließlich ist auch zu beachten, dass der internationale Austausch von Bankdaten das einzige bestehende Instrument ist, das es sowohl Deutschland als auch Brasilien ermöglicht, Daten über Bankkonten zu erhalten, die von ihren Steuerpflichtigen im Ausland geführt werden. Die von derartigen Maßnahmen betroffene Gruppe von Kontoinhabern ist darüber hinaus sehr klein; da die Führung von Konten im Ausland für die Mehrheit der Bevölkerung unvorstellbar ist, setzt sie sich in der Regel aus Personen mit hohem Einkommen zusammen. Deren Besteuerung ist sowohl für die Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als auch für die Eintreibung von Einnahmen unerlässlich, die dem Staat die Erfüllung des Sozialstaatsprinzips ermöglichen.¹¹⁹⁶ Die steuerliche Erfassung dieser sozialen Gruppe bringt große und

¹¹⁹⁵ Das Recht auf Privatsphäre oder auf informationelle Selbstbestimmung darf nicht als Freibrief für die Begehung von Steuerdelikten genutzt werden. Dazu oben Dritter Teil A. 3., vgl. auch: STF, Urteil v. 04.12.2019 – RE 1.055.941, Berichterstatter: Dias Toffoli (153).

¹¹⁹⁶ In Deutschland ergibt sich das Sozialstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 1 GG, in Brasilien aus Art. 3 III CF.

unbestreitbare Vorteile für die Allgemeinheit mit sich. Anders ausgedrückt betrifft der hier behandelte Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung nur eine kleine Minderheit der Bevölkerung, bringt aber für die Mehrheit der Bevölkerung große soziale Vorteile mit sich – dies deutet stark auf eine verhältnismäßige Ausgestaltung der Regelungen des CRS-MCAA hin.

dd. Übermittlung der Finanzkontendaten an ausländische Finanzbehörden und das unterschiedliche Datenschutzniveau in den am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten

Der umstrittenste Punkt im Rahmen der Verhältnismäßigkeit des CRS-MCAA ist die Übermittlung von Finanzkontendaten ins Ausland. Hierbei handelt es sich zweifelsohne um die eingriffsintensivste Maßnahme des Informationsaustausches über Finanzkonten. Dies liegt daran, dass die übermittelten Daten den Geltungsbereich der Rechtsordnung Deutschlands bzw. Brasiliens verlassen und aufgrund der Diskrepanz im Datenschutzniveau zwischen den teilnehmenden Staaten der Gefahr ausgesetzt werden, nicht vertraulich behandelt oder für außersteuerliche Zwecke verwendet zu werden.

In Anbetracht der Risiken, die mit dem automatischen Austausch von Steuerinformationen verbunden sind, statuierte das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, welches auf das CRS-MCAA anwendbar ist, in seinem Art. 22 strenge Geheimhaltungs- und Datenschutzregelungen.¹¹⁹⁷ Gemäß Art. 22 Abs. 1 des Übereinkommens sind die ausgetauschten Bankdaten nicht lediglich durch das innerstaatliche Recht des Empfängerstaates geschützt, sondern durch diejenige Rechtsordnung, die das höhere Geheimhaltungsniveau bietet, d. h. sollten die Rechtsvorschriften des Auskunftstaates einen umfassenderen Schutz bieten, können diese Anwendung finden.¹¹⁹⁸ Außerdem legt Art. 22 Abs. 2 eindeutig einen begrenzten Verwendungszweck und einen verwendungsberechtigten Personenkreis fest. Es besteht ein ausdrückliches Verbot der Erteilung von Dreiecksauskünften, die nur erlaubt sind, wenn das Recht des auskunftserteilenden Staates diese Möglichkeit vorsieht und die jeweilige zuständige Behörde dies zulässt (Art. 22 Abs. 4). Diese Normen sind nicht nur

¹¹⁹⁷ Vgl. Seer, in: DStJG 42 (2019), 247 (276); ausführlich dazu Erster Teil D. I. 1. cc.

¹¹⁹⁸ Vgl. Seer, in: DStJG 42 (2019), 247 (276).

für die Vertragsstaaten verbindlich und in dem Sinne bloß objektives Recht; im Gegenteil, sie schützen auch die vom Informationsaustausch betroffenen Steuerpflichtigen, indem sie ihnen ein subjektives Recht gewähren.¹¹⁹⁹ Es ist auch zu betonen, dass Art. 7 Abs. 1 Buchst. e CRS-MCAA verlangt, dass alle Teilnehmerstaaten zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens Maßnahmen ergriffen haben, um den rechtlichen und tatsächlichen Schutz der ausgetauschten Finanzdaten zu gewährleisten.¹²⁰⁰ Darüber hinaus räumt Art. 21 Abs. 2 Buchst. b und d CRS-MCAA den Teilnehmerstaaten das Recht ein, die Erteilung von Auskünften oder die Ergreifung von Maßnahmen zu verweigern, die einen Verstoß gegen ihren *Ordre public* bedeuten würden. Dieses gesamte Regelwerk bietet eine weitgehende Vereinheitlichung des Geheimnisschutzes¹²⁰¹ und räumt den auskunftserteilenden Staaten die Möglichkeit ein, bei Verstößen gegen die verfassungsrechtliche Ordnung die Übermittlung der Daten zu verweigern, ohne dass es zu Sanktionen kommt.

In diesem Szenario können sich die vom CRS-MCAA betroffenen Personen auf zwei Arten gegen eine mögliche unbefugte Weitergabe ihrer Bankdaten wehren. Im auskunftserteilenden Staat, also in Deutschland oder in Brasilien, können Betroffene auf gerichtlichem Wege gegen die Verletzung des nationalen Steuergeheimnisses durch die Übermittlung von Daten ins Ausland klagen, da die CRS-MCAA-Regeln den Staaten die Möglichkeit gewähren, den Austausch von Steuerinformationen zu verweigern.¹²⁰² Dazu muss unwiderlegbar bewiesen werden, dass der Empfängerstaat das Steuergeheimnis gemäß Art. 22 Abs. 2 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen nicht gewährleistet.¹²⁰³ Im Empfängerstaat können Betroffene entweder die Anwendung der nationalen Vorschriften zum Steuergeheimnis geltend machen oder die Einhaltung des Schutzniveaus nach Art. 22 des Übereinkommens über die

eil A. I. 5. b.

¹¹⁹⁹ Vgl. Stellungnahme von *Hendricks* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 6, S. 6; *Czakert*, in: IStR 2015, 590 (595); a.A. *Schurowski*, Der automatische, 378.

¹¹⁹⁹ Vgl. *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (280); vgl. auch: Stellungnahme von *Hendricks* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 6, S. 7.

¹²⁰⁰ Vgl. *Czakert*, in: IStR 2015, 590 (595).

¹²⁰¹ In diesem Sinne *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26, Rz. 82; *Herlinghaus*, in: FS-Herzig, S. 933 (948 f.) in Bezug auf Art. 26 OECD-MA, wobei auch diese Ausführungen in vollem Umfang auf Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen anwendbar sind.

¹²⁰² Vgl. *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26, Rz. 81b; *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (275).

¹²⁰³ Vgl. *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (275) mit Verweis auf das FG Köln v. 20.08.2008 – 2 V 1948/085 EFG, 1764.

gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen verlangen, der sogar die Anwendung der Rechtsvorschriften des Auskunftstaates zulässt.¹²⁰⁴ All diese regulatorischen Maßnahmen tragen erheblich dazu bei, die potenziellen Risiken des automatischen Informationsaustausches zu minimieren.

Zusätzlich zu diesen Regelungen und unter Beachtung der Rechtsprechung des BVerfG¹²⁰⁵ hat Deutschland, wie bereits dargestellt, mit der Anlage C Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen vorgelegt, die die Verwendungsmöglichkeiten der im Rahmen des CRS-MCAA ausgetauschten Daten weiter einschränken; bspw. untersagen sie jede Nutzung der Daten, die zur Verhängung der Todesstrafe oder zur Missachtung menschenrechtlicher Mindeststandards führen kann. Diese völkerrechtlichen Vorschriften tragen zur Erfüllung der verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung bei.¹²⁰⁶ Sollte sich herausstellen, dass ein Missbrauch vorliegt oder dass der Empfängerstaat die deutschen Anforderungen nicht einhält, ist der deutsche Staat natürlich verpflichtet, den Informationsaustausch mit diesem Staat unverzüglich einzustellen.¹²⁰⁷

Von Brasilien wurden zunächst keine völkerrechtlich verbindlichen Vorgaben gemacht, um Nutzungseinschränkungen der im Rahmen des CRS-MCAA ausgetauschten Daten sicherzustellen, da das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung zum Zeitpunkt der Umsetzung des CRS-MCAA in Brasilien nicht geschützt war. Mit der Anerkennung des Selbstbestimmungsrechts muss Brasilien nun von Art. 22 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Buchst. d CRS-MCAA Gebrauch machen, indem der brasilianische Staat seine datenschutzrechtliche Auslegungserklärung vorlegt, um die Verwendung der von Brasilien übermittelten Daten gemäß seiner verfassungsmäßigen Ordnung einzuschränken. In Anbetracht der Tatsache, dass es sich um einen rein unilateralen Akt handelt, der von der brasilianischen Exekutive

¹²⁰⁴ Vgl. *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (275 f.).

¹²⁰⁵ Ausführlich dazu Dritter Teil A. I. 5. b.

¹²⁰⁶ Vgl. Stellungnahme von *Hendricks* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 6, S. 6; *Czakert*, in: IStR 2015, 590 (595); a.A. *Schurowski*, Der automatische, 378.

¹²⁰⁷ Vgl. *Seer*, in: DStJG 42 (2019), 247 (280); vgl. auch: Stellungnahme von *Hendricks* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 6, S. 7.

jederzeit durchgeführt werden kann, und dass Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe einen Mindeststandard für den Datenschutz garantiert, wird das CRS-MCAA allein durch das Fehlen einer Verwendungsbeschränkung in Brasilien nicht unverhältnismäßig. Wenn festgestellt wird, dass ein bestimmter Staat nicht in der Lage ist, die Geheimhaltung der Daten zu gewährleisten, muss der Auskunftsstaat auch auf Grundlage von Art. 21 Abs. 2 Buchst. d des Multilateralen Übereinkommens die Weitergabe der Daten verweigern – einer besonderen nationalen Vorschrift bedarf es hierfür nicht.

Zusätzlich zu diesen völkerrechtlichen Bestimmungen ist ebenfalls das sog. “Peer-Review“-Verfahren zu erwähnen, das von der OECD im Rahmen des Globalen Forums für Transparenz und Informationsaustausch u. a. mit dem Ziel entwickelt wurde, sicherzustellen, dass die im Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe vorgesehenen Datenschutzgarantien rechtlich und tatsächlich eingehalten werden.¹²⁰⁸ Es handelt sich um ein Verfahren der gegenseitigen Kontrolle zwischen den am Globalen Forum teilnehmenden Staaten, das vor dem internationalen Austausch von Finanzkontendaten durchgeführt wird und auf Dauer angelegt ist. In Bezug auf das CRS-MCAA bezweckt dieses Verfahren, den Schutz der ausgetauschten Finanzkonteninformationen zu optimieren und zu erhöhen.¹²⁰⁹ Aufgrund seines umfassenden Wirkungsbereichs und der regen Beteiligung der Vertragsstaaten spielt es eine wichtige Rolle bei der Entscheidung der einzelnen Staaten, steuerliche Informationen mit anderen Staaten auszutauschen.¹²¹⁰ Darüber hinaus versucht man mit diesem Verfahren auf institutionalisierte Weise zu kontrollieren und zu überwachen, ob die Rechtsvorschriften und die Standards der beteiligten Vertragsstaaten für die Vertraulichkeit von Daten mit den Anforderungen für den Informationsaustausch nach dem CRS-MCAA übereinstimmen.¹²¹¹ Bislang erfüllen 88 % der teilnehmenden Gerichtsbarkeiten die

¹²⁰⁸ Vgl. Commitment and Monitoring Process von AEOI/OECD, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/>, zuletzt aufgerufen am 18.2.2020; ausführlich dazu *Czakert*, in: IStR 2017, 666 f.

¹²⁰⁹ Vgl. OECD, Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020, Paris 2020, S. 19, abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2020_f92f0a1b-en, zuletzt aufgerufen am 10.07.2020. Bei einer am 30.03.2021 durchgeführten Internetrecherche wurden keine weiteren Nachrichten über Datenlecks oder Datenmissbrauch im Rahmen des CRS-MCAA gefunden.

¹²¹⁰ Vgl. *Czakert*, in: IStR 2017, 663 (666).

¹²¹¹ Vgl. *Czakert*, in: IStR 2015, 590 (595 f.).

Mindeststandards des CRS-MCAA vollständig oder weitgehend.¹²¹² Dies zeigt die ständigen Bemühungen um die Wahrung der Geheimhaltung der Daten und die Garantie, dass diese nur für steuerliche Zwecke verwendet werden. Somit dient das „Peer-Review“-Verfahren Deutschland und Brasilien als Instrument, um das Datenschutzniveau der anderen am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten beurteilen zu können, gegebenenfalls proaktiv Schutzmaßnahmen von ihnen einzufordern und in schwerwiegenderen Fällen die Übermittlung von Bankdaten zu verweigern, wenn der Empfängerstaat kein Mindestmaß an Schutz gewährleisten kann.

Es ist anzumerken, dass bisher nur ein Skandal bekannt wurde, bei dem es um die missbräuchliche Offenlegung von Bankdaten ging, die im Rahmen des CRS-MCAA erlangt wurden,¹²¹³ was darauf hindeutet, dass der Rechts- und Datenschutzapparat im Allgemeinen recht effektiv ist.¹²¹⁴ Natürlich sollte angestrebt werden, dass keine

¹²¹² Ebd., S. 23.

¹²¹³ Vgl. „Statement on the data breach in the National Revenue Agency of Bulgaria“, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/statement-on-the-data-breach-in-the-national-revenue-agency-of-bulgaria.htm>; zuletzt aufgerufen am 20.02.2021.

¹²¹⁴ Damit soll die Gefahr des Datenmissbrauchs nicht geleugnet werden, sondern sie soll durch eine realitätsnahe Analyse in die richtige Dimension gerückt werden, die zumindest bisher darauf hindeutet, dass die Offenlegung oder der Missbrauch von Daten, die im Rahmen des CRS-MCAA erlangt wurden, viel seltener geschieht, als angenommen wird. Daher kann einigen, insbesondere in der Europäischen Union erstellten, Studien nicht gefolgt werden, die die Gefahren, die sich aus dem automatischen Informationsaustausch in Steuersachen mit Drittstaaten ergeben, überschätzen und ihn deshalb für unverhältnismäßig halten. (Vgl. „Guidelines for Member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes“, abrufbar unter: <https://ec.europa.eu/newsroom/article29/items/640466/en>, zuletzt aufgerufen am 01.06.2021; *Schuwowski*, Der automatische, 368 ff.). Grob gesagt wird in diesen Studien den internationalen Normen und dem institutionellen Rahmen, mit denen Mindeststandards für den Datenschutz im Rahmen des automatischen Austausches von Steuerinformationen gewährleistet werden sollen, wenig oder fast gar kein Wert beigemessen, und es wird von der verallgemeinernden Prämisse ausgegangen, dass jedes Drittland ohne EU-Zertifizierung ein unzureichendes Datenschutzniveau bietet. Darüber hinaus wird ein so hohes und standardisiertes Datenschutzniveau gefordert, dass jede Form der automatischen Meldung zu Steuerzwecken nicht praktikabel wäre. Ein solches Verständnis verleiht dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung meines Erachtens einen übertriebenen Stellenwert und lässt die schwerwiegenden Folgen außer Acht, die die Abschaffung eines Systems zum automatischen Austausch von Finanzinformationen von globalem Ausmaß wie dem CRS-MCAA mit sich bringen würde. Darüber hinaus zeichnet es sich durch eine gewisse europäische Überheblichkeit gegenüber dem Datenschutz außerhalb der Europäischen Union aus. Interessanterweise ereignete sich der einzige bekannte Skandal um ein Datenleck in Bulgarien, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, der theoretisch sichere Bedingungen für den Austausch von Informationen bietet. Dies zeigt, dass das Datenschutzproblem nicht nur in Staaten außerhalb der Europäischen Union auftritt, sondern ein länderübergreifendes Problem ist, das – wie von der OECD getan – von der internationalen Gemeinschaft gemeinsam angegangen werden und nicht als Rechtfertigung dafür dienen sollte, den internationalen Austausch von Steuerinformationen zu unterbinden. Kritisch zur Verwendung des datenschutzrechtlichen Arguments durch Industrieländer, um den Informationsaustausch mit Entwicklungsländern zu unterbinden, vgl. *Meinzer*, Countering, 100.

Informationen an die Öffentlichkeit gelangen oder missbraucht werden, aber angesichts der globalen Reichweite und des Umfangs der im Rahmen des CRS-MCAA ausgetauschten Daten sollte anerkannt werden, dass die von der OECD insbesondere durch die „Peer-Reviews“ unternommenen Anstrengungen aus empirischer Sicht ein recht zufriedenstellendes Schutzniveau gewährleistet haben.

Sowohl die Geheimhaltungs- und Datenschutzvorschriften, welche den Informationsaustausch nach dem CRS-MCAA regeln, die Teilnehmerstaaten binden und den Steuerpflichtigen subjektive Rechte einräumen, als auch das institutionalisierte Verfahren („Peer-Review“) zur Beurteilung der Einhaltung von Datenschutzmindeststandards durch die Teilnehmerstaaten wurden ausgestaltet, um das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung vor Missbrauch zu schützen. Es kann deshalb festgestellt werden, dass das CRS-MCAA ein angemessenes materielles datenschutzrechtliches Niveau gewährleistet.

ee. Das Unterbleiben einer aktiven Benachrichtigung durch die Finanzbehörde und die Vorhersehbarkeit der Datenübermittlung

Für die Rechtfertigung des Eingriffs in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung spielt außerdem die Möglichkeit der Betroffenen eine Rolle, sich gegen eventuell rechtswidrige Eingriffe zur Wehr setzen zu können.¹²¹⁵ Somit stellt sich die Frage, ob die nationalen Umsetzungen des CRS-MCAA es den Betroffenen in beiden Ländern erlauben, die Übermittlung von Daten ins Ausland im Voraus zu erkennen.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Form der Kenntnisnahme im Bereich des Steuerrechts von der Art der Daten, der Form ihrer Erhebung sowie dem Erhebungszweck abhängt. Der Informationsaustausch im Rahmen des CRS-MCAA unterscheidet sich deutlich von den klassischen Auskünften auf Ersuchen und Spontanauskünften, denen ein konkreter Fall und ein proaktives Handeln der an der Datenbeschaffung und -

¹²¹⁵ Sowohl in Deutschland als auch in Brasilien ist die Garantie eines effektiven Rechtsschutzes, als Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips, ein Grundrecht formell-verfahrensrechtlicher Natur, das eine zentrale Rolle beim Schutz der (materiellen) Grundrechte spielt. In der deutschen Rechtsordnung ist dieses Grundrecht in Art. 19 Abs. 4 GG und in Brasilien in Art. 5 XXXV CF vorgesehen. In beiden Rechtsordnungen wird somit eine umfassende gerichtliche Kontrolle von Handlungen der öffentlichen Gewalt gewährleistet (vgl. *Kingreen/Poscher*, Grundrechte II, Rz. 1156 ff.; *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 539 ff.).

erhebung beteiligten Steuerbehörden zugrunde liegt.¹²¹⁶ Der automatische Austausch sieht die ersuchensunabhängige und automatische Mitteilung von Informationen vor und kann gerade deshalb als eine Art internationaler Kontrollmitteilung angesehen werden.¹²¹⁷ Die ausgetauschten Daten, die bei Dritten erhoben werden, beziehen sich auf gesetzlich abschließend aufgezählte Fallgruppen, die im Voraus eindeutig spezifiziert werden. Die aktive Benachrichtigung der Betroffenen ist somit in der Regel entbehrlich, da die Übermittlung von Daten aus der Erfüllung genau definierter Tatbestandsvoraussetzungen resultiert und somit für den Betroffenen vorhersehbar ist.¹²¹⁸ Nach den nationalen Datenschutzvorschriften darf das Informationsrecht der Betroffenen in solchen Fällen eingeschränkt werden, wenn ein wichtiges öffentliches Interesse besteht.¹²¹⁹ Die bloße Tatsache, dass es sich um eine „internationale Kontrollmitteilung“ handelt, löst nicht zwangsläufig die Notwendigkeit einer Unterrichtung aus, da der internationale Rahmen an sich keinen Einfluss auf die Vorhersehbarkeit der Datenerhebung und -übermittlung hat. Dies entbindet jedoch nicht von einer Prüfung im konkreten Fall: Zwar sind hinreichend klar formulierte Ermächtigungsgrundlagen eine notwendige Voraussetzung und ein starkes Anzeichen für die Vorhersehbarkeit der Datenerhebung und -übermittlung; nichtsdestotrotz muss die Mitteilungsregelung auch aus der Perspektive der Betroffenen und unter Berücksichtigung des Kontextes betrachtet werden, in dem die Datenerhebung und -übermittlung erfolgt, um so zu prüfen, ob sie im konkreten Fall als vorhersehbar angesehen werden kann.

Es besteht kein Zweifel daran, dass die nationale Umsetzung des CRS-MCAA sowohl in Deutschland als auch in Brasilien klare und gut definierte Regelungen enthält. Hinzu kommt, dass der Informationsaustausch nur einmal im Jahr zu einem vorgegebenen Datum stattfindet, was die Vorhersehbarkeit noch verstärkt.¹²²⁰ Um die Notwendigkeit einer Benachrichtigung der Betroffenen verneinen zu können, ist es jedoch notwendig,

¹²¹⁶ Über die verschiedenen Formen von Informationsaustausch vgl. Zweiter Teil B.

¹²¹⁷ Über den Begriff „automatischer Informationsaustausch“ vgl. Zweiter Teil B, über Kontrollmitteilungen vgl. Dritter Teil A. I. 4. I. c. aa und bb (Deutschland) und Dritter Teil B. I. 4. a. (Brasilien).

¹²¹⁸ Dazu oben Dritter Teil A. I. 4. c. dd.

¹²¹⁹ Dazu oben vierter Teil C. II. 1. (Deutschland) und Vierter Teil C. II. 2 (Brasilien).

¹²²⁰ Sowohl in Deutschland (§ 27 Abs. 2 FKautG) als auch in Brasilien (*Notificação de Acordo com a Seção 7 (1) (c) do MCAA-CRS*) erfolgt die Übermittlung der Daten ins Ausland im September eines jeden Jahres in Bezug auf die Bankdaten des unmittelbar vorausgehenden Jahres.

die Datenübermittlung aus der Perspektive der verschiedenen Gruppen von meldepflichtigen Personen zu analysieren: der Kontoinhaber und der wirtschaftlich Berechtigten/ beherrschenden Personen.¹²²¹

Im Fall der Kontoinhaber ist jede Form der Benachrichtigung entbehrlich. Der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen ist als Thema seit Jahren in allen Medien präsent, sodass man berechtigterweise davon ausgehen kann, dass jedem, der ein Bankkonto im Ausland führt, bewusst ist, dass seine Finanzkonteninformationen mit großer Wahrscheinlichkeit in sein Wohnsitzland übermittelt werden können.¹²²² Nicht umsonst ist der Umsetzung des CRS-MCAA in mehreren Ländern eine massive Abgabe von steuerlichen Nacherklärungen vorausgegangen. Kurz gesagt, der Kontoinhaber weiß mit einer gewissen Sicherheit, dass seine Finanzinformationen ins Ausland übermittelt werden und zu welchem Zeitpunkt im Jahr dies geschieht. In diesem Fall genügt daher die Veröffentlichung der übermittelten Informationen auf den Websites der Steuerbehörden, wie es in Brasilien und in Deutschland bereits der Fall ist.¹²²³ Im zweiten Fall ist die Situation etwas komplizierter, da die Einordnung als wirtschaftlich Berechtigter oder beherrschende Person eines passiven Rechtsträgers nicht so eindeutig ist wie der Status des Kontoinhabers. Die Bestimmung als meldepflichtige Person hängt hier vielmehr von einem dreistufigen Identifizierungsverfahren ab. In der ersten Stufe wird festgestellt, ob es sich bei dem Kontoinhaber um einen passiven Rechtsträger handelt, in der zweiten, wer die beherrschenden Personen sind, und in der dritten, ob es sich bei diesen um meldepflichtige Personen handelt. Hier ist zu prüfen, ob diese Personen zu irgendeinem Zeitpunkt über ihre Einstufung als meldepflichtige Personen in Kenntnis gesetzt wurden. Da zwischen den deutschen und den brasilianischen Vorschriften ein kleiner, aber bedeutender Unterschied besteht, wird die Analyse zu dieser Frage separat vorgenommen.

¹²²¹ Über die Sorgfaltspflichten der Finanzinstitute, die die Identifizierung und die Klassifizierung von meldepflichtigen Finanzkonten regeln, vgl. jeweils Erster Teil D. II. 2. c. und d.

¹²²² Im Allgemeinen wird die überwiegende Mehrheit der im Rahmen des CRS-MCAA erhobenen Informationen direkt bei den Kontoinhabern durch Selbstauskunft oder gemäß den Regeln des Verfahrens zur Bekämpfung der Geldwäsche und Kundensorgfaltspflichten (AML/KYC) eingeholt.

¹²²³ Dazu oben Vierter Teil C. II. 1 und 2.

aaa. Deutschland

In Deutschland schreibt § 6 Abs. 2 FKAustG lediglich vor, dass die meldenden Finanzinstitute vor einer erstmaligen Übermittlung von Daten jeder betroffenen Person in allgemeiner Form mitteilen oder dieser zugänglich machen müssen, dass die nach dem CRS-MCAA ermittelten Bankinformationen für Zwecke der Übermittlung an den Ansässigkeitsstaat des Kontoinhabers an das BZSt weitergeleitet wurden.¹²²⁴ Hinsichtlich der Kontoinhaber, seien es natürliche oder juristische Personen, geht die deutsche Norm über das hinaus, was meines Erachtens verfassungsrechtlich verlangt wird, so dass die Regelung in diesem Punkt angemessen und daher grundrechtskonform ist.¹²²⁵

Was die wirtschaftlich Berechtigten oder die beherrschenden Personen von passiven Rechtsträgern betrifft, so garantiert diese Regelung jedoch nicht unbedingt, dass sie sich ihres Status bewusst sind. Sie wird nämlich so ausgelegt, dass die besagte Mitteilung durch das Finanzinstitut in allgemeiner Form durch eine einmalige Benachrichtigung aller Kunden in einem Vorgang erfolgen kann, was die wirtschaftlich Berechtigten oder die beherrschenden Personen nicht einschließt.¹²²⁶ Damit wäre nicht gewährleistet, dass diese Personen wissen, dass ihre Daten an das Land ihres steuerlichen Wohnsitzes übermittelt werden.¹²²⁷ In Anbetracht dessen ist zu prüfen, ob es eine andere Norm gibt, die besagt, dass die meldepflichtigen beherrschenden Personen zu einem bestimmten Zeitpunkt über ihren Status informiert werden.

Bei Neukonten von Rechtsträgern besagt § 16 Abs. 4 FKAustG, dass ein meldendes Finanzinstitut sich zur Feststellung, ob die beherrschende Person eines passiven NFE eine meldepflichtige Person ist, auf eine Selbstauskunft des Kontoinhabers oder dieser

¹²²⁴ Bei Eröffnung von neuen Konten, sei es durch natürliche Personen, sei es durch passive Rechtsträger, verlangt das FKAustG von den Finanzinstituten die Einholung von Selbstauskünften, um die steuerliche Ansässigkeit zu ermitteln (§§ 13 Abs. 2 und 16 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a FKAustG); bei dieser Gelegenheit erhält der Betroffene Kenntnis vom CRS-MCAA.

¹²²⁵ *Hendricks* in seiner Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, S. 9 f., hält diese Regelung für ausreichend, um die Verfassungsmäßigkeit des CRS-MCAA im Hinblick auf die Rechtsschutzgarantie (Art. 19 Abs. 4 GG) zu gewährleisten. *Schurowski*, *Der automatische*, 381 ff., hält diese Regelung im Gegenteil für unverhältnismäßig und plädiert für eine individuelle Benachrichtigung durch die Steuerbehörde vor jeder Übermittlung von Daten ins Ausland.

¹²²⁶ Vgl. BMF-Schreiben zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit dem gemeinsamen Meldestandard sowie dem FATCA-Abkommen, Rz. 347.

¹²²⁷ Vgl. *Schurowski*, *Der automatische*, 383.

beherrschenden Person verlassen kann. Eine solche Formulierung garantiert indes nicht, dass die beherrschende Person darüber informiert wird, dass sie als solche eingestuft wurde, da der Gesetzgeber akzeptiert, dass eine Selbstauskunft durch den kontoinhabenden passiven Rechtsträger vorgenommen wird. Im Fall der bestehenden Konten von passiven Rechtsträgern, deren Gesamtkontosaldo oder Gesamtkontowert 1.000.000 US-Dollar nicht übersteigt, hat die Bestätigung der steuerlichen Ansässigkeit der beherrschenden Person anhand der aufgrund von Verfahren zur Bekämpfung der Geldwäsche und Kundensorgfaltspflichten (AML/KYC) erfassten und verwahrten Informationen zu erfolgen. Bei Konten mit einem geringeren Wert kann sich das Finanzinstitut auf eine Selbstauskunft des Kontoinhabers oder der beherrschenden Person verlassen. Ähnlich verhält es sich im Falle eines Treuhandkontos, wobei sich der „formelle Kontoinhaber“ und der wirtschaftlich Berechtigte personell unterscheiden. Dabei ist als Kontoinhaber und somit als meldepflichtige anzusehende Person der tatsächlich wirtschaftlich berechtigte Treugeber und nicht der kontoinhabende Treuhänder anzusehen. In diesem Fall besteht keine Verpflichtung, eine Selbstauskunft bei den wirtschaftlich Berechtigten einzuholen. Die Art und Weise, wie die Vorschriften formuliert sind, bietet keine Gewähr dafür, dass diese Personen sich ihres Status als meldepflichtige Personen im Rahmen des CRS-MCAA und darüber, dass ihre Daten daher ins Ausland übermittelt werden, bewusst sind. Angesichts der hieraus folgenden Unvorhersehbarkeit der Übermittlung von Daten ist dieser spezielle Punkt des automatischen Austausches von Bankinformationen in Deutschland unverhältnismäßig. Dem kann nur abgeholfen werden, indem § 6 Abs. 2 FKAustG dahingehend ausgelegt wird, dass Finanzinstitute verpflichtet sind, die wirtschaftlich Berechtigten oder beherrschenden Personen, die als meldepflichtige Personen eingestuft wurden, über die Weitergabe von Daten an das BZSt für die Zwecke des CRS-MCAA zu informieren, wenn auch in vereinfachter Form und mittels einer einmaligen Benachrichtigung. Eine andere Möglichkeit wäre, zu verlangen, dass die Einstufung als meldepflichtige Person immer aufgrund einer Selbstauskunft erfolgt, denn bei dieser Gelegenheit würde der Betroffene auf seinen Status als meldepflichtige Person für die Zwecke des CRS-MCAA hingewiesen werden.

bbb. Brasilien

In Brasilien ist keine Form der Benachrichtigung des Steuerpflichtigen über die Übermittlung von Daten ins Ausland im Rahmen des CRS-MCAA vorgesehen. Im Hinblick auf die Kontoinhaber ist dies nicht unangemessen, da, wie bereits erwähnt, mit einem hohen Grad an Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass diese Personen von ihrem Status als meldepflichtige Person wissen.¹²²⁸ Bezüglich der wirtschaftlich Berechtigten oder beherrschenden Personen ist die Rechtslage in Brasilien mit der in Deutschland nahezu identisch, da die Normative Anweisung Nr. 1680/2016 ähnliche Regeln wie das FKAustG enthält, um festzustellen, ob wirtschaftlich Berechtigte oder beherrschende Personen meldepflichtig sind;¹²²⁹ es ist daher nicht sicher, ob diese Personen sich der Tatsache bewusst sind, dass ihre Daten ins Ausland übermittelt werden. Deshalb ist auch in Brasilien der Mangel an Transparenz gegenüber dieser Gruppe von Betroffenen unverhältnismäßig. Die Verordnung muss daher dahingehend geändert werden, dass die Feststellung, ob es sich bei wirtschaftlich Berechtigten oder beherrschenden Personen um meldepflichtige Personen handelt, im Wege der Selbstauskunft oder der verpflichtenden Mitteilung durch die Banken zu erfolgen hat.¹²³⁰

ff. Auskunftsanspruch der Betroffenen in den beiden Vergleichsländern

Eine andere wichtige Voraussetzung für die Rechtfertigung eines Eingriffs in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist, dass der Betroffene über ein umfassendes Auskunftsrecht verfügt, das ihm Zugang zum Inhalt der Datenübermittlung ermöglicht. Das BVerfG hat selbst anerkannt, dass die Wahrung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung in den Fällen, in denen eine Benachrichtigung der Betroffenen nicht

¹²²⁸ In Brasilien hat sich die große Mehrheit der Finanzinstitute dafür entschieden, eine Neuregistrierung für die Zwecke des CRS-MCAA- und des FATCA-Abkommens vorzunehmen oder ihre Kunden mittels des Online-Bankings über den Status als meldepflichtige Person zu informieren, sodass mit Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass die große Mehrheit der vom CRS-MCAA betroffenen Kontoinhaber sich dieses Status bewusst ist. Im Falle der Eröffnung von Neukonten für natürliche Personen sowie für passive Rechtsträger wird eine Selbstauskunft verlangt, mit der der Kunde des Finanzinstituts über das CRS-MCAA informiert wird (Normative Anweisung Nr. 1680/2016, einzelner Anhang, Abschnitt III, A. und V. A. 1. A.).

¹²²⁹ Vgl. Normative Anweisung Nr. 1680/2016, einzelner Anhang, Abschnitt IV. D. 2. c. ii., Abschnitt V. A. 2. c.

¹²³⁰ Über das Ordnungsrecht der brasilianischen Finanzverwaltung vgl. Dritter Teil B. I. 4. d. bb.

vorgesehen ist, durch die Schaffung eines auf eigener Initiative des Betroffenen beruhenden Informationsrechts erreicht wird.¹²³¹ Im Falle des CRS-MCAA sollte dieses Recht sowohl gegenüber den Finanzinstituten, die die Daten erheben, als auch gegenüber den Steuerbehörden, die die Daten erhalten und ins Ausland übermitteln, geltend gemacht werden können. Letztere sind als Organe des Staates verpflichtet, den Betroffenen eine umfassende, uneingeschränkte und rechtzeitige Auskunft über die durch Dritte erhobenen Daten zu erteilen.¹²³² Dieses Recht ist eine wesentliche Voraussetzung für die Verhältnismäßigkeit der Datenerhebung im Rahmen des CRS-MCAA. In den Rechtsordnungen der beiden hier verglichenen Länder ist dieses Recht ausdrücklich vorgesehen, sodass eine weitere Grundvoraussetzung für die Rechtfertigung der Beeinträchtigung des informationellen Selbstbestimmungsrechts erfüllt ist.

gg. Nichterforderlichkeit der Anhörung der Betroffenen

Sowohl in Deutschland¹²³³ als auch in Brasilien¹²³⁴ ist die Anhörung der Betroffenen¹²³⁵ vor dem automatischen Austausch von Finanzinformationen ausgeschlossen. Dies stellt

¹²³¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (364).

¹²³² *Anzinger* in seiner Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 1, S. 10, unterbreitet einen interessanten Vorschlag. Er plädiert dafür, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben sollte, die von Dritten über ihn erhobenen Daten jederzeit und auf einfache Weise elektronisch einzusehen. Selbstverständlich verursacht die Schaffung eines solchen Systems hohe Kosten und fordert von der Finanzverwaltung große Anstrengungen, sodass es unangemessen ist, dessen sofortige Schaffung zu verlangen. Mittelfristig sollte ein solches System jedoch meiner Ansicht nach bereitgestellt werden, um die Transparenz der Steuerbehörden gegenüber den Steuerzahlern zu erhöhen.

¹²³³ Dazu oben Vierter Teil C. III. 1.

¹²³⁴ Dazu oben Vierter Teil C. III. 2.

¹²³⁵ Wie von *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21, Rz. 9, erklärt, ergibt sich die Notwendigkeit der Gewährung rechtlichen Gehörs im Rahmen des deutschen Besteuerungsverfahrens aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) und wird von § 91 Abs. 1 AO sichergestellt. Anders als in einem Gerichtsverfahren (Art. 19 Abs. 4 GG) wird dieses Recht im Steuerverfahren nur minimal gesichert und beschränkt sich darauf, dem Beteiligten die Gelegenheit zu geben, sich zu den entscheidungserheblichen Tatsachen zu äußern, bevor ein nicht begünstigender Verwaltungsakt gegen ihn erlassen wird. *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 117 AO, Rz. 138, erklärt auch, dass § 91 AO gemäß § 117 Abs. 4 AO in Bezug auf die zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen anwendbar ist und dass der Beteiligte vor der Erteilung der Auskünfte gehört werden soll, damit er sich sowohl zu den entscheidungserheblichen Tatsachen als auch zu den rechtlichen Voraussetzungen der Amtshilfe äußern kann. Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Grundsatz des rechtlichen Gehörs bei der Gewährung internationaler Informationshilfe durch die deutsche Finanzbehörde ausnahmslos gewährleistet ist. In Brasilien besagt Art. 5 LV CF, dass in Gerichts- und Verwaltungsverfahren jedem ein Recht auf kontradiktorische Einlassung und umfassende Verteidigung zugesichert wird, was einem verfassungsrechtlichen Anhörungsgebot entspricht (ausführlich dazu: *Mendes, G. F./et. al.*, *Curso*, 591 ff.). Dieses Recht gilt jedoch erst nach der Steuerfestsetzung (Art. 142 CTN), einem Ereignis, das das

jedoch keine unverhältnismäßige Maßnahme dar. Erstens darf nicht vergessen werden, dass lediglich abstrakt definierte Fallgruppen von Informationen weitergeleitet und dabei keiner menschlichen Bewertung unterzogen werden. Dieses Verfahren hat zum Ziel, die nationalen Steuerbehörden automatisch mit den erforderlichen Daten zu beliefern, damit sie ihre Risikomanagementsysteme für die Durchführung der Besteuerung innerhalb vorher festgelegter Fristen schnell und effektiv nutzen können. Zweitens würde die Anhörung jedes einzelnen Betroffenen das Verfahren aufgrund seines Massencharakters unpraktikabel machen, da der Finanzbehörde ein unvertretbarer Aufwand abverlangt würde.¹²³⁶ Außerdem ist zu bedenken, dass die Betroffenen im Fall des CRS-MCAA ihren steuerlichen Wohnsitz aus Sicht der übermittelnden Behörde im Ausland haben, was eine zeitnahe Anhörung praktisch unmöglich macht.

Die Übermittlung von Bankdaten ins Ausland nach dem CRS-MCAA ist somit trotz des Fehlens einer gesetzlichen Regelung zur Anhörung der Betroffenen nicht unverhältnismäßig.¹²³⁷

hh. Übermittlung von Ertragsdaten ohne Besteuerung im empfangenden Staat

Letztlich ist hier die Kritik daran zu erörtern, dass nicht alle im Rahmen des CRS-MCAA auszutauschenden Zahlungsdaten steuerbaren Erträgen im Empfängerstaat

brasilianische Steuerverfahren in zwei sehr unterschiedliche Phasen unterteilt. In der ersten Phase, die in etwa dem deutschen Steuerfestsetzungsverfahren entspricht, besteht keine Verpflichtung zur Anhörung des Steuerpflichtigen (vgl. *Rocha*, *Processo*, 156 ff.). Dies liegt daran, dass es sich um ein reines Vorverfahren oder eine Vorbereitungshandlung handelt, die nur der Festsetzung der Steuer dient. Mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids kann der Steuerpflichtige die Steuerfestsetzung durch Einleitung eines außergerichtlichen Rechtsmittelverfahrens anfechten, das die Vollziehung des Steuerbescheids automatisch aussetzt (Art. 14 Erlass Nr. 70.235/72 i.V.m. Art. 151 III CTN). In Brasilien gibt es keine gesetzlichen Bestimmungen, die die zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen speziell regeln. Daher fällt die Anhörung der Betroffenen vor der Übermittlung der Steuerinformationen in den Ermessensspielraum der brasilianischen Finanzverwaltung, welche im Falle des automatischen Austausches der Auffassung ist, dass eine Anhörung nicht zwingend ist; kritisch dazu *Rocha*, *Troca*, 189 ff., welcher vertritt, dass die Anhörung der Beteiligten ohne Ausnahme vor allen Formen des Datenaustausches erfolgen muss.

¹²³⁶ Vgl. *Schurowski*, *Der automatische*, 392. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 117 AO, Rz. 102 f., erklärt, dass das Unterbleiben der Anhörung der Beteiligten im Rahmen des CRS-MCAA auf Grundlage des „verfassungsrechtlichen Auftrags zur strukturellen Sicherung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung“ gerechtfertigt ist. Und der Autor ergänzt, dass „eine vorherige Anhörung der Steuerpflichtigen [...] dem System des automatischen Auskunftsverkehrs als Teil eines internationalen Risikomanagements in einem abstrakt-generell definierten Risikofeld [widersprüche]“; im gleichen Sinne: *Engelschalk*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 26, Rz. 134.

¹²³⁷ Vgl. *Schurowski*, *Der automatische*, 392.

entsprechen, sodass die Teilnehmerstaaten teilweise Bankinformationen erhalten, die für die Durchführung ihrer Besteuerung nicht erforderlich sind. Den Kritikern zufolge werde in diesen Fällen das Erforderlichkeitsprinzip¹²³⁸ nicht eingehalten und es erfolge eine Speicherung auf Vorrat, was zur Unverhältnismäßigkeit des CRS-MCAA führe.¹²³⁹

Diese Kritik ist jedoch unbegründet, da sie auf einem Missverständnis der Ziele des CRS-MCAA beruht. Das Abkommen dient nicht allein dazu, Daten über steuerbare Einkünfte zu erlangen oder die Besteuerung von Kapitaleinkünften oder -vermögen zu gewährleisten. Sein Anwendungsbereich ist weiter gefasst und zielt darauf ab, den nationalen Steuerbehörden Daten zu liefern, die auf die Verheimlichung von Einkommen und Vermögen hinweisen und es ihnen ermöglichen, die Steuerehrlichkeit ihrer Steuerpflichtigen zu überprüfen.¹²⁴⁰ In dieser Hinsicht sollen die im Rahmen des Informationsaustauschverfahrens des CRS-MCAA ausgetauschten Daten den nationalen Steuerbehörden ermöglichen, untypische oder nicht nachvollziehbare Vermögensmehrungen zu ermitteln und durch einen Abgleich mit den Steuererklärungen die Steuerhinterziehung in Bezug auf die verschiedenen Steuerarten zu bekämpfen.¹²⁴¹ Oft sind bestimmte Erträge im Empfängerstaat der Informationen zwar nicht steuerpflichtig, stellen aber ein unverzichtbares Indiz für die Entdeckung von unversteuertem Auslandsvermögen oder -einkünften dar. Somit sind die im Rahmen des CRS-MCAA ausgetauschten Zahlungsdaten und Gesamtbeträge unabhängig von der Steuerbarkeit bestimmter Erträge im empfangenden Staat für alle teilnehmenden Staaten steuerrelevant und für die Durchführung ihrer Besteuerung erforderlich. Mit anderen Worten: Die auszutauschenden Zahlungsdaten und Gesamtbeträge wurden nicht aufgrund der Steuerbarkeit bestimmter Einkünfte ausgewählt, sondern aufgrund ihrer Bedeutung für die Überprüfung der von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben und ihres Potenzials als Anhaltspunkt für die Aufdeckung von Steuerhinterziehung. In diesem

¹²³⁸ Über das Erforderlichkeitsprinzip vgl. Dritter Teil A. I. 4 c. cc.

¹²³⁹ Vgl. *Schurowski*, *Der automatische*, 392 ff., die als Beispiel die Tatsache anführt, dass Bruttoerlöse aus der Veräußerung oder dem Rückkauf von Finanzvermögen nicht in allen am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten steuerpflichtig seien.

¹²⁴⁰ Vgl. Stellungnahme von *Hendricks* zur öffentlichen Anhörung zum FKAustG-Gesetzentwurf v. 29.10.2015, Anlage 6, S. 3; auch in diese Richtung: *Seer*, in: *DStJG* 42 (2019), 247 (278).

¹²⁴¹ Vgl. Art. 2 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, in dem eine breite Auswahl an Steuerarten aufgelistet wird.

Sinne ist das Argument der Nichtsteuerbarkeit von bestimmten Erträgen nicht stichhaltig.

Letztendlich würde die Forderung, dass ein globales Abkommen wie das CRS-MCAA sicherstellt, dass jeder Staat ausschließlich Daten über Erträge erhält, die nach seiner Gesetzgebung steuerpflichtig sind, zu dessen Undurchführbarkeit führen, da es praktisch unmöglich ist, die steuerlichen Besonderheiten von mehr als 100 Mitgliedsstaaten in einer so detaillierten Weise aufeinander abzustimmen. Die nach dem CRS-MCAA ausgetauschten Daten sind außerdem genau definiert und beziehen sich auf Globalwerte von Finanztransaktionen und Salden, aus denen keine weiteren Informationen über das Privatleben der Steuerpflichtigen abgeleitet werden können, was, wie hier bereits ausgeführt, die Beschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung weitgehend rechtfertigt.

ii. Ergebnis

Die über das CRS-MCAA gewonnenen Bankdaten stellen für die nationalen Steuerbehörden ein unverzichtbares Mittel dar, um die Steuerpflichtigen zu kontrollieren und die von ihnen gemachten Angaben zu überprüfen, sowie um von unbekanntem steuerlichen Fällen mit Auslandsberührung Kenntnis zu nehmen. Das Abkommen fördert nicht nur die Durchsetzung des Gebots der Belastungsgleichheit und die Erfüllung der Grundpflicht zur Steuerzahlung, sondern ermöglicht effektiv die Verwirklichung dieser verfassungsrechtlichen Werte durch eine effiziente Bekämpfung der Steuerhinterziehung und einen starken Anreiz zur Steuerehrlichkeit. Darüber hinaus erhöht es mittelbar die Steuereinnahmen der Teilnehmerstaaten, was sich wiederum auf die Verwirklichung des verfassungsrechtlichen Sozialstaatsprinzips auswirkt; denn infolge höherer Steuern können öffentliche Dienstleistungen bereitgestellt werden, die das Wohlergehen der Bevölkerung fördern. All dies begründet einen hohen Grad der Zweckerreichung, der die Verhältnismäßigkeit des im CRS-MCAA vorgesehenen Informationsaustausches insgesamt verstärkt.

Im Allgemeinen wurde das gesamte Regelwerk so ausgestaltet, dass die Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung auf das erforderliche Minimum gesenkt und den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt wird. Korrektur-

bedürftig ist nur die behördliche Information der vom CRS-MCAA Betroffenen, die keine Kontoinhaber sind, über die Erhebung und Übermittlung sie betreffender Daten.

Was die Persönlichkeitsrelevanz der auszutauschenden Finanzinformationen anbelangt, so sind diese nicht nur nicht besonders sensibel, sondern auch eindeutig und hinreichend spezifiziert, wodurch der Eingriff weniger intensiv ist. Außerdem ist nur ein begrenzter Personenkreis, nämlich nur im Ausland steuerlich ansässige Kontoinhaber, von der Datenübermittlung ins Ausland betroffen. Demgegenüber tragen die durch das CRS-MCAA gewonnenen Daten zu einer intensiven Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei; dies bringt der großen Mehrheit der Bevölkerung immense Vorteile, insbesondere durch die Erhöhung der Steuereinnahmen und die daraus resultierende Verbesserung und Ausweitung der Erbringung öffentlicher Dienstleistungen.

In diesem Zusammenhang sind die völkerrechtlichen Vorkehrungen zum Schutz des informationellen Selbstbestimmungsrechts von besonderer Wichtigkeit. Die Geheimhaltungs- und Datenschutzregelungen des CRS-MCAA und im deutschen Fall die völkerrechtliche Erklärung zu Art. 7 Abs. 1 Buchst. d des CRS-MCAA (Anlage C, Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen) sind recht streng und gewährleisten einen weitgehenden Schutz des Geheimhaltungsinteresses der Betroffenen, wobei die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Übermittlung von Daten ins Ausland erfüllt werden. Zwar besteht die theoretische Möglichkeit, dass die ausgetauschten Bankdaten im Empfängerstaat missbräuchlich zugänglich gemacht oder offengelegt werden. Bislang sind solche Vorfälle jedoch selten, was die Sicherheit des von der OECD eingerichteten Systems beweist. Dies ist größtenteils auf den institutionellen Rahmen des automatischen Austausches von Steuerinformationen zurückzuführen; besonders erwähnenswert ist hier das „Peer-Review“-Verfahren, mit dem sichergestellt werden soll, dass die teilnehmenden Staaten ein einheitliches Datenschutzniveau gewährleisten und dass alle Teilnehmerstaaten die Möglichkeit haben, sich gegenseitig zu bewerten und zu entscheiden, ob Daten an den jeweiligen Empfängerstaat übermittelt werden sollen oder nicht. Mit den internationalen Geheimhaltungsvorschriften und dem „Peer-Review“-Verfahren wird somit sichergestellt, dass die Zweckbindung und die Vertraulichkeit der ausgetauschten Daten

eingehalten werden und gleichzeitig ein verfassungsrechtlich gebotenes angemessenes materielles Datenschutzniveau gewährleistet wird.

Hinsichtlich der Auswirkungen des Fehlens einer individualisierten und vorherigen Benachrichtigung der Betroffenen über die Datenübermittlung und ihre Rechtsschutzmöglichkeiten ist eine differenzierte Betrachtung nach zwei Gruppen von Betroffenen erforderlich. Zum einen ist für Kontoinhaber, sowohl natürliche als auch juristische Personen, die Übermittlung ihrer Daten ins Ausland vorhersehbar und daher angemessen. Heutzutage weiß jeder Kontoinhaber, der ein Konto im Ausland führt, mit ziemlicher Sicherheit, dass seine Daten an das Land seines steuerlichen Wohnsitzes übermittelt werden. Für wirtschaftlich Berechtigte oder beherrschende Personen ist der Status als meldepflichtige Personen im Rahmen des CRS-MCAA hingegen nicht eindeutig, da die Einstufung als meldepflichtige Person von einem Verfahren abhängt, an dem die Betroffenen nicht notwendigerweise teilnehmen und von dem sie auch nicht unbedingt anderweitig Kenntnis erlangen können. Die rechtliche Ausgestaltung des CRS-MCAA in beiden Ländern stellt nicht sicher, dass diese Personen von der Übermittlung ihrer Daten ins Ausland erfahren, was sie daran hindern kann, ihr Recht auf wirksamen Rechtsschutz wahrzunehmen. Es ist daher festzustellen, dass das CRS-MCAA in dieser Hinsicht unverhältnismäßig ist. Die Lösung zur Bewältigung dieses Problems besteht entweder darin, die Finanzinstitute zu verpflichten, die betreffenden beherrschenden oder berechtigten Personen über ihren Status als meldepflichtige Personen zu informieren, wenn auch in vereinfachter und einmaliger Form, oder zu verlangen, dass die Feststellung des Status aufgrund einer Selbstauskunft und nicht einer Auskunft der Kontoinhaber erfolgt.

Eine weitere wesentliche Voraussetzung für die Rechtfertigung eines Eingriffs in das informationelle Selbstbestimmungsrecht in den beiden Vergleichsländern besteht in einem weitreichenden Auskunftsrecht sowohl gegenüber den Finanzinstituten als auch den Steuerbehörden; dieses Recht muss den Betroffenen jederzeit Zugriff auf die ins Ausland übermittelten Daten erlauben. Andererseits macht das Fehlen eines Anhörungsrechts der Betroffenen das CRS-MCAA nicht unverhältnismäßig. Die individuelle Anhörung der Betroffenen ist mit dem automatischen Austausch von Bankdaten nicht vereinbar, da es sich um ein Massenverfahren handelt. Die Forderung

einer Anhörung würde das gesamte System unpraktikabel machen, da es unmöglich wäre, alle Betroffenen zu hören, zumal sie über die ganze Welt verstreut sind. Die Tatsache, dass es sich lediglich um die Übermittlung standardisierter Informationen handelt, macht die Anhörung zudem wenig oder gar nicht sinnvoll. Schließlich hindert der Umstand, dass sich bestimmte Zahlungsdaten auch auf Erträge beziehen, die in einigen teilnehmenden Ländern nicht der Besteuerung unterliegen, weder deren Weitergabe wegen eines angeblichen Verstoßes gegen das Erforderlichkeitsprinzip, noch begründet er eine unzulässige Vorratsdatenspeicherung. Das Kriterium für die Auswahl der auszutauschenden Daten ist nicht nur, dass sie im direkten Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften im Empfängerstaat stehen, sondern auch ihr Potenzial, verschiedene Formen von verborgenen Einkünften und Vermögen im Ausland identifizieren zu lassen und somit die Überwachung und die Erhebung verschiedener Steuerarten zu ermöglichen. Deshalb sind die nach dem CRS-MCAA ausgetauschten Daten für die Durchführung der Besteuerung unverzichtbar, auch wenn sie sich nicht immer direkt auf eine bestimmte steuerbare Einkunft beziehen.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass der automatische Austausch von Finanzkontendaten im Rahmen des CRS-MCAA in beiden zu vergleichenden Ländern nahezu vollkommen verhältnismäßig ist, die verfassungsrechtlichen Anforderungen erfüllt und den Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung auf das erforderliche Minimum begrenzt. Eine vollständige Verfassungsmäßigkeit setzt jedoch voraus, dass zukünftig auch wirtschaftlich Berechtigte oder beherrschende Personen über ihren Status als meldepflichtige Personen in Kenntnis gesetzt werden.

Schließlich ist zu beachten, dass die obigen Ausführungen ausschließlich die CRS-MCAA-Regeln im Allgemeinen behandeln, ohne die Verfassungsmäßigkeit des automatischen Austausches von Finanzkontendaten mit einem bestimmten Staat zu prüfen. Sowohl der deutsche als auch der brasilianische Staat sind stets verpflichtet, auf mögliche faktische Verstöße eines am CRS-MCAA teilnehmenden Staates gegen die vorgeschriebenen Datenschutzregeln zu achten und gegebenenfalls den Informationsaustausch mit diesem Staat unverzüglich einzustellen. Darüber hinaus ist der Staat sowohl in Deutschland als auch in Brasilien verpflichtet, der Allgemeinheit verständliche, bestimmte und ständig aktuelle Informationen über den Finanzkonten-

Informationsaustausch zur Verfügung zu stellen und den Betroffenen einen unkomplizierten und schnellen Zugang zu den im Rahmen des CRS-MCAA über sie erhobenen Bankdaten zu gewähren. Nur wenn diese Voraussetzungen gegeben sind, kann die Einschränkung der informationellen Selbstbestimmung als grundrechtskonform bezeichnet werden.

FÜNFTER TEIL: ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSBETRACHTUNG ZUM BRASILIANISCHEN RECHT

I. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

1. Als Reaktion auf die internationale Finanzkrise im Jahr 2008 und aufgrund wiederholter Steuerhinterziehungsskandale, in die auch Finanzinstitute verwickelt waren, sowie der Durchsetzung des FATCA-Abkommens durch die Vereinigten Staaten gewann ein von der OECD geleitetes Projekt an politischer Kraft. Dieses wurde unter intensiver Mitwirkung der G-20-Staaten und im Rahmen des Globalen Forums für Transparenz und Informationsaustausch in Steuersachen konzipiert und hat zur Unterzeichnung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen geführt, wodurch ein breites Netz der zwischenstaatlichen Amtshilfe geschaffen wurde.

2. Art. 4 des Übereinkommens sieht die Möglichkeit des automatischen Informationsaustausches durch die teilnehmenden Staaten vor. Auf der Grundlage dieser Vorschrift wurde die Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (im Folgenden CRS-MCAA) geschlossen, durch die die Teilnehmerstaaten automatisch und regelmäßig Daten über Bankkonten erhalten, die ihre Steueransässigen in den anderen Vertragsstaaten führen. Diese Daten werden gewonnen, indem den Finanzinstituten sog. Melde- und Sorgfaltspflichten auferlegt werden, die die Kriterien für die Identifizierung und Klassifizierung von Bankkonten festlegen und die Übermittlung der entsprechenden Daten an die nationalen Steuerbehörden vorsehen, welche ihrerseits die Daten an andere Teilnehmerstaaten weiterleiten. Betroffen vom CRS-MCAA sind nicht nur die Inhaber der Bankkonten, sondern auch die wirtschaftlich Berechtigten oder die Begünstigten dieser Konten, sowie im Fall von passiven Rechtsträgern die sog. beherrschenden Personen. Um als „meldepflichtige Personen“ eingestuft zu werden, muss vom Finanzinstitut festgestellt werden, dass diese Personen ihr Steuerdomizil in einem der anderen am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten haben. Die Daten, die jährlich und ohne vorherige individuelle Benachrichtigung der Betroffenen ausschließlich an den Staat des Wohnsitzes übermittelt werden, beschränken sich auf die Identifizierung des

Kontos und seines Inhabers und/oder eines mit ihm verbundenen Dritten, den Saldo oder Wert des betreffenden Kontos sowie die konsolidierten Beträge, die in Form von Zinsen, Dividenden oder anderen Finanzerträgen auf das Konto gezahlt oder dem Konto gutgeschrieben wurden. Informationen über Kontobewegungen sind vom CRS-MCAA ausgeschlossen. Sowohl Deutschland als auch Brasilien haben das CRS-MCAA übernommen und profitieren von dem Austausch von Bankinformationen, der derzeit von mehr als 100 Staaten durchgeführt wird.

3. Die automatische und periodische Übermittlung der Kontendaten nach dem CRS-MCAA stellt eine Art „internationale Kontrollmitteilung“ dar, die aufgrund ihrer globalen Reichweite und ihres hohen Automatisierungsgrades einzigartig ist. Mit ihrer Umsetzung soll die Steuerhinterziehung bekämpft und die Steuerehrlichkeit gefördert werden, um das im Zusammenhang mit den Einschränkungen des Territorialitätsprinzips stehende Vollzugsdefizit in Bezug auf internationale Steuertatbestände zu überwinden. Sie bringt jedoch einen erheblichen Eingriff in die Freiheitsgrundrechte der Betroffenen mit sich; dies gilt insbesondere für die Übermittlung der Daten ins Ausland, vor allem wenn man das unterschiedliche Datenschutzniveau der am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten berücksichtigt.

4. Daher ist es notwendig, zu überprüfen, ob die Regelungen des CRS-MCAA grundrechtskonform sind, was in dieser Studie in Form eines verfassungsrechtlichen Vergleichs zwischen Deutschland und Brasilien durchgeführt wurde. Eine solche Analyse erforderte zum einen ein Verständnis der Bedeutung und des verfassungsrechtlichen Gewichts des deutschen Gebots steuerlicher Belastungsgleichheit (Art. 3 GG) und der brasilianischen Grundpflicht zur Steuerzahlung (Art. 3 I CF i.V.m. Art. 145 § 1 CF) – denn hierbei handelt es sich um die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Datenerhebung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens, wozu auch der globale Austausch von Finanzkontendaten gehört. Zum anderen waren der Umfang des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung und die Anforderungen an dessen Einschränkung in den beiden im Vergleich stehenden Staaten zu prüfen.

5. Was das deutsche Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit und die brasilianische Grundpflicht zur Steuerzahlung betrifft, kann grundsätzlich festgestellt werden, dass ihr

verfassungsrechtlicher Inhalt und ihre Bedeutung für die datensammelnde Tätigkeit des Fiskus sehr ähnlich, wenn nicht gar identisch sind. Beide Rechtsfiguren beruhen auf der Vorstellung der Steuer als Gemeinlast, die von allen gleichermaßen getragen werden muss. Daraus folgt, dass das materielle Steuergesetz nicht nur leistungsfähigkeitskonform ausgestaltet, sondern auch gleichmäßig vollzogen werden muss. Angesichts des Massencharakters der Besteuerung und der Tatsache, dass sich das Leben der Menschen und die Wirtschaft in Daten ausdrücken, erfordert die Verwirklichung eines verfassungsgebotenen gleichmäßigen Steuervollzugs eine intensive Datenerhebung. Mit anderen Worten können die Steuerbehörden ihren verfassungsrechtlichen Auftrag, für steuerliche Gleichheit zu sorgen, nur dann erfüllen, wenn sie in der Lage sind, Daten von Steuerpflichtigen zu erheben und zu verarbeiten und damit die von ihnen gemachten Angaben zu überprüfen sowie von ihnen verschwiegene Steuertatbestände zu erkennen. Dies erfordert die Schaffung eines hochautomatisierten Verfahrens, dessen Funktion von einer intensiven Erhebung besteuereungsrelevanter Daten bei Dritten abhängt. Ohne diese Daten ist es heutzutage nicht möglich, eine gleichmäßige und effektive Steuererhebung durchzuführen. Diese Erkenntnis kommt in dem aus den beiden hier verglichenen verfassungsrechtlichen Figuren abgeleiteten Verifikationsprinzip zum Ausdruck. Die finanzbehördliche Kontrollfunktion besitzt dementsprechend einen hohen Verfassungsrang und dient sowohl gemäß der Rechtsprechung des BVerfG als auch des STF als Rechtfertigung für eine intensive Einschränkung des informationellen Selbstbestimmungsrechts. Dieser Ansatz gilt sowohl für innerstaatliche als auch für internationale steuerliche Sachverhalte, da die Nichtbesteuerung der letzteren ebenfalls zur Gleichheitswidrigkeit führt. Im letztgenannten Fall sind internationale Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch, insbesondere in automatischer Form, von großer Bedeutung, da sie durch die Überwindung der durch das Territorialitätsprinzip auferlegten Grenzen das Verifikationsprinzip fördern und das Gebot der Belastungsgleichheit sowie die Grundpflicht zur Steuerzahlung in Bezug auf steuerliche Auslandssachverhalte verwirklichen.

6. Was das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung anbelangt, verfügt Deutschland über eine gefestigte Rechtsprechung und Verfassungsrechtslehre, da

dieses Recht bereits seit den 1980er Jahren anerkannt ist und sein Schutzbereich und die Voraussetzungen für die Rechtfertigung von Eingriffen daher klar definiert sind. Im Fall Brasiliens ist die Lage ganz anders. Das informationelle Selbstbestimmungsrecht wurde erst 2020, also nach der Umsetzung des CRS-MCAA in Brasilien im Jahr 2016, vom STF als eigenständiges Grundrecht anerkannt. Dabei stützte sich das brasilianische Gericht stark auf das deutsche Volkszählungsurteil. Bis dahin genossen Daten an sich keinen verfassungsrechtlichen Schutz, sondern nur in den Fällen, in denen ihr Inhalt Informationen über das Privat- oder Intimleben des Bürgers betraf. Die gesamte vorherige verfassungsgerichtliche Rechtsprechung zur Datenerhebung durch Behörden bezog sich auf das Grundrecht auf Privatheit (Art. 5 X CF). Diese Rechtsprechung ist, auch wenn sie einige Leitlinien enthält, inkonsistent und unzureichend, um die Auswirkungen der Anwendung des informationellen Selbstbestimmungsrechts in Brasilien klar zu verstehen. Für den Brasilien behandelnden Teil der Arbeit wurde daher ausgehend vom deutschen Modell und unter Berücksichtigung der brasilianischen Rechtsprechung und Rechtspraxis untersucht, welche Ausgestaltung dieses neue Grundrecht hat, die wiederum für die Analyse der Verfassungsmäßigkeit des CRS-MCAA notwendig ist. Das Ergebnis lässt sich in vier Punkte unterteilen:

- a. Was den Schutzbereich anbelangt, so ist das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung in den beiden zu vergleichenden Ländern sowohl auf sachlicher als auch auf persönlicher Ebene recht ähnlich.
- b. Was die Anforderungen an die Rechtfertigung von Eingriffen betrifft, so hat das STF zwar ausdrücklich auf das deutsche Modell verwiesen, doch wurde festgestellt, dass insbesondere der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts sowie das Gebot der Normbestimmtheit in Brasilien einige Besonderheiten aufweisen, in denen die beiden Figuren sich von der deutschen Dogmatik unterscheiden. Gerade bei der automatisierten Erhebung von Daten bei Dritten verlangt das BVerfG die strikte Einhaltung des Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts, d. h. es muss eine besondere gesetzliche Ermächtigung für die Datenerhebung vorliegen. Im brasilianischen Fall spielt dieser Grundsatz zwar eine zentrale Rolle, seine Anwendung wird jedoch im Falle der Datenerhebung durch die öffentliche Gewalt abgemildert, indem die Möglichkeit eröffnet wird, die Datenerhebung

durch Verordnungen zu genehmigen, die in Brasilien gängige Praxis sind. In diesem Zusammenhang können Verordnungen auf der Grundlage einer Verweisung auf die jeweilige von der Behörde wahrzunehmende Aufgabe oder zur Umsetzung eines Gesetzes erlassen werden. Diese Möglichkeit ist sogar im brasilianischen allgemeinen Datenschutzgesetz vorgesehen. Ob sich diese Praxis mit der Anerkennung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung ändern wird, ist eine ungeklärte Frage. Derzeit kann festgestellt werden, dass die Erhebung von Daten durch die öffentliche Gewalt in Brasilien nicht immer das Vorliegen einer ausdrücklichen spezialgesetzlichen Grundlage erfordert. Diese brasilianische Besonderheit spiegelt sich auch im Gebot der Normbestimmtheit wider, das in der brasilianischen Verfassungsrechtsprechung bis zu diesem Zeitpunkt unbekannt war. In Anbetracht der Rolle der Verordnung als Grundlage für die Datenerhebung in Brasilien lässt sich feststellen, dass die Bewertung der Einhaltung dieses Gebots häufig eine gemeinsame Analyse des Gesetzes und einer untergesetzlichen Norm erfordert. Was die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips zur Beurteilung der Verfassungskonformität des Eingriffs in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung betrifft, so ist dieses Prinzip in Brasilien trotz des Fehlens einer verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zu diesem Thema uneingeschränkt anwendbar. Schließlich setzt das STF für die Rechtfertigung von Eingriffen ausdrücklich voraus, dass der Staat Schutzvorkehrungen vorsieht, die es dem Betroffenen ermöglichen, sich gegen Einschränkungen seines Rechts auf informationelle Selbstbestimmung zu wehren und auf diese Weise Eingriffe tolerierbar zu machen. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass sowohl das deutsche BVerfG als auch das brasilianische STF die Schaffung eines umfassenden Auskunftsrechts als grundlegendes Element für eine rechtmäßige Einschränkung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung ansehen.

- c. In Bezug auf das Steuerrecht kann gesagt werden, dass das Recht auf informationelle Selbstbestimmung in Deutschland sowie in Brasilien auch auf das Besteuerungsverfahren anwendbar ist. Zwar ist das Steuergeheimnis in Deutschland etwas strenger; dennoch kann es in den beiden verglichenen

Ländern als ein Institut mit datenschutzrechtlicher Funktion angesehen werden, das die Zweckentfremdung der im Rahmen des Besteuerungsverfahrens erhobenen Daten verhindert. Auch die Weitergabe von Daten, die sich im Besitz der Steuerbehörden befinden, an Dritte stellt eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses und somit einen Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung dar, auch wenn diese Daten im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe übermittelt werden. Was hingegen die Unterschiede zwischen den beiden Ländern betrifft, so kennt das brasilianische Besteuerungsverfahren das Subsidiaritätsprinzip nicht, sodass es seit jeher zu einer intensiven Nutzung von Kontrollmitteilungen kommt. Die historische Verwendung dieses steuerlichen Kontrollmechanismus ist jedoch eher auf die Nichtexistenz eines Datenschutzrechts in Brasilien zurückzuführen als auf die Bedeutung der Besteuerung als Verfassungsgut, welches das Recht auf Privatsphäre begrenzen kann. Dies änderte sich erst 2016 mit der Anerkennung der vorgenannten Grundpflicht zur Steuerzahlung. Hier wiederholt sich der bereits angesprochene Unterschied im Hinblick auf den Grundsatz des Gesetzesvorbehalts. Das STF erkennt die Befugnis der brasilianischen Steuerbehörden an, privaten Personen und Stellen auf Grundlage einer generalklauselartigen Ermächtigung Kontrollmitteilungspflichten aufzuerlegen, vorausgesetzt, der Zweck ist die Durchführung der Besteuerung und es handelt sich bei den mitzuteilenden Daten nicht um „private oder intime Daten“, wie z. B. Bankdaten. Die Rechtsprechung gibt jedoch keine Kriterien für die Einstufung der Daten vor; vielmehr wird nach den konkreten Umständen des Einzelfalls entschieden. Schließlich wird hinsichtlich der steuerlichen Kontrollmitteilungen festgestellt, dass die vorherige und individualisierte Benachrichtigung der Betroffenen über die Datenübermittlung weder in Deutschland noch in Brasilien verfassungsrechtlich geboten ist. Dies liegt daran, dass die zu erhebenden Daten zuvor detailliert und eindeutig definiert werden und sich auf Informationen beziehen, die der Steuerpflichtige den Steuerbehörden in jedem Fall mitteilen muss. Wichtig ist, dass der Erhebungs- und Übermittlungstatbestand klar und bestimmt formuliert ist, sodass die Einschränkung des informationellen

Selbstbestimmungsrechts im Rahmen des Besteuerungsverfahrens für die Betroffenen vorhersehbar ist.

- d. Die im Rahmen des CRS-MCAA vorgenommene Datenübermittlung ins Ausland betrifft unter anderem Personen, die weder in Deutschland noch in Brasilien ansässig sind, einschließlich Ausländer ohne jegliche Verbindung zu diesen Ländern. Insofern besteht Einvernehmen darüber, dass auch diese Personen das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung genießen, da es sich um ein Jedermannsrecht handelt, und dass sowohl die deutschen als auch die brasilianischen Behörden verpflichtet sind, die Grundrechte selbst dann zu beachten, wenn sie im Ausland tätig werden oder ihre Tätigkeit Wirkungen im Ausland entfaltet. Nichtsdestotrotz unterscheiden sich die Verfassungsrechtssprechungen der beiden Länder in einem Punkt. Das BVerfG hat eine Reihe von Entscheidungen getroffen, die anerkennen, dass die Übermittlung von Daten ins Ausland einen intensiven Grundrechtseingriff darstellt und daher nur dann zulässig ist, wenn gewährleistet wird, dass im Empfangsstaat menschenrechtliche Mindeststandards eingehalten werden und die Daten unter keinen Umständen in einem Verfahren verwendet werden, das zur Verhängung der Todesstrafe führen könnte. Solche Garantien können durch die Gesetzgebung oder die Praxis im Empfangsstaat sowie durch völkerrechtlich verbindliche Zusagen gewährleistet werden. Das STF hat seinerseits keine Entscheidung in dieser Angelegenheit getroffen und die Bedenken hinsichtlich der Verwendung der Daten wurden vom Gericht nie geäußert – dies lässt sich höchstwahrscheinlich darauf zurückführen, dass es bis vor kurzem kein Grundrecht auf Datenschutz gab und Brasilien sich nur zögerlich am Austausch von Steuerinformationen beteiligte. Allerdings lässt sich die gefestigte Rechtsprechung des STF zur Auslieferung, die sich weitgehend mit dem oben genannten Verständnis des BVerfG deckt, auf den Fall des internationalen Datentransfers übertragen. An dieser Stelle lässt sich also auch eine Annäherung der beiden im Vergleich stehenden Rechtsordnungen erkennen.

7. Generell lässt sich feststellen, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien ähnliche Konturen gewonnen hat wie sein deutsches

Pendant, auch wenn die Thematik noch dringend der gerichtlichen und rechtswissenschaftlichen Ausarbeitung bedarf. Lediglich hinsichtlich der Einhaltung des Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts als Voraussetzung für die Einschränkung des Grundrechts besteht ein erheblicher Unterschied, da dieser in Brasilien bislang flexibler ausgelegt zu werden scheint als in Deutschland. Jedenfalls lässt sich in materieller Hinsicht feststellen, dass das Recht auf informationelle Selbstbestimmung in Brasilien viele Gemeinsamkeiten mit der Rechtslage in Deutschland aufweist, was eine „deutsch-brasilianische“ verfassungsrechtliche Prüfung des CRS-MCAA ermöglicht.

8. In Deutschland ergibt sich der für diese Prüfung relevante Maßstab aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG und in Brasilien aus Art. 5 X i.V.m. Art. 1 III i.V.m. 5 LXXII CF. Aus diesen Verfassungsbestimmungen wird in beiden Vergleichsländern das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung abgeleitet. Dieses Recht gewährt dem Einzelnen die Befugnis, grundsätzlich selbst zu entscheiden, wann und innerhalb welcher Grenzen persönliche Lebenssachverhalte offenbart werden. Es verfolgt den Zweck, den Einzelnen, insbesondere in Anbetracht der Digitalisierung des Alltagslebens, vor der unzulässigen Erhebung und Verarbeitung seiner Daten zu schützen, um seine Autonomie als Mensch zu wahren. Weiterhin schützt das Grundrecht vor der Übermittlung der Daten an Dritte, sei es im Inland oder im Ausland.

9. Angesichts der Tatsache, dass es heute keine *per se* belanglosen Daten mehr gibt, sind speziell im Hinblick auf das CRS-MCAA in beiden Ländern die Finanzkontendaten, einschließlich Kontostammdaten, Schutzobjekt des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung. Darüber hinaus fallen sowohl natürliche als auch juristische Personen in den persönlichen Schutzbereich, auch wenn sie keinen Kontakt oder Bezug zum deutschen oder brasilianischen Hoheitsgebiet haben. Denn das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gilt als Jedermannsrecht und sowohl der deutsche als auch der brasilianische Staat ist bei seinem Handeln im Ausland bzw. bei seinem Handeln, das Auswirkungen im Ausland haben kann, an die Grundrechte gebunden. Insbesondere die automatische Übermittlung von Bankdaten ins Ausland begründet Nachteile für den Dateninhaber, da die Daten den Schutz der deutschen bzw. der brasilianischen Rechtsordnung verlassen. Daher muss der Schluss gezogen werden, dass

die nationale Anwendung des CRS-MCAA den Schutzbereich des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung berührt.

10. Die gesetzliche Ermächtigung für den Eingriff ist in Deutschland im FKAustG vorgesehen, durch das das CRS-MCAA auf nationaler Ebene umgesetzt wird. Im Fall Brasiliens ergibt sich die Ermächtigungsgrundlage aus dem Ergänzungsgesetz Nr. 105/2001, dem Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, gebilligt durch Gesetzesdekret Nr. 105/2016 und verkündet durch Dekret Nr. 8.882/2016, dem internationalen Verwaltungsabkommen v. 21.10.2016, sowie der Normativen Anweisung RFB Nr. 1.680/2016. Damit der Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung rechtmäßig ist, muss die Ermächtigungsgrundlage formelle und materielle Anforderungen erfüllen. In formeller Hinsicht genügen die Ermächtigungen den verfassungsrechtlichen Anforderungen des jeweiligen Staates. Im Anschluss ist zu prüfen, ob die Regelungen des CRS-MCAA in beiden Ländern das Gebot der Normklarheit und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten.

11. Die Regelwerke sind in beiden Ländern klar und bestimmt. Sie ermöglichen es dem Betroffenen, ohne weitere Schwierigkeiten auf den Zweck der Datensammlung zu schließen, der in der Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf internationaler Ebene besteht. Außerdem enthalten sie Normen, die die Verwendungsmöglichkeiten der ausgetauschten Finanzkontendaten einschränken, wie in Art. 22 Abs. 2 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vorgesehen ist. Deutschland hat darüber hinaus auf der Grundlage von Art. 7 Abs. 1 Buchst. d CRS-MCAA (Anlage C) Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen vorgelegt, die die Verwendung ausgetauschter Daten weiter einschränken.

12. Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung weisen die ersten drei Schritte keine größeren Schwierigkeiten auf. Die Bekämpfung der Steuervermeidung und -hinterziehung sowie die Förderung der Steuerehrlichkeit sind eindeutig legitime Ziele. Es besteht auch wenig Zweifel daran, dass das CRS-MCAA als staatliche Eingriffsmaßnahme ebenfalls geeignet und erforderlich ist, um diese Ziele zu erreichen. Zuletzt ist abzuwägen, ob die Schwere des Eingriffs in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung nicht außer Verhältnis zu dem Gewicht der von dem CRS-MCAA

verfolgten Zwecke steht. Bei dieser Überlegung ist in Deutschland das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) und in Brasilien die Grundpflicht zur Steuerzahlung (Art. 3 I CF i.V.m. Art. 145 § 1 CF) von Bedeutung. Diese Verfassungsgüter haben in der jeweiligen Rechtsordnung eine herausgehobene Bedeutung und können strenge Einschränkungen des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung rechtfertigen. Das CRS-MCAA setzt wiederum das verfassungsrechtliche Verifikationsprinzip um, das aus diesen beiden verfassungsrechtlichen Figuren abgeleitet wird. Konkret ist auch zu berücksichtigen, dass es mehrere empirische Studien gibt, die eine große Wirksamkeit des CRS-MCAA bei der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und der Förderung der Steuerehrlichkeit in Bezug auf Auslandssachverhalte belegen. Dieser hohe Grad der konkreten Zweckerreichung schlägt sich letztendlich zugunsten der Angemessenheit des CRS-MCAA aus und zeigt im Allgemeinen, dass die Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung der Betroffenen durch das CRS-MCAA toleriert werden sollte. Diese allgemeine Feststellung allein reicht jedoch nicht aus; vielmehr ist eine Betrachtung der verschiedenen Aspekte der CRS-MCAA-Regelungen notwendig, um deren Verhältnismäßigkeit beurteilen zu können.

13. Hinsichtlich der Art der ausgetauschten Daten und des Personenkreises, der von der Übermittlung solcher Daten ins Ausland betroffen ist, kann festgestellt werden, dass die CRS-MCAA-Regeln verhältnismäßig sind. Der durch das CRS-MCAA verursachte Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung wird dadurch abgemildert, dass die auszutauschenden Bankinformationen keine extreme Persönlichkeitsrelevanz aufweisen und nicht als sensibel anzusehen sind. Sie lassen keine Rückschlüsse auf das Privatleben der Bürger zu. Sowohl der vom CRS-MCAA betroffene Personenkreis, der ausschließlich Kontoinhaber mit Wohnsitz im Ausland umfasst, als auch die strengen CRS-MCAA-Regeln, die gewährleisten, dass Daten nur in den Wohnsitzstaat der betroffenen Person übermittelt werden, haben eine unbestreitbar abmildernde Wirkung auf den Eingriff. Es sollte nicht vergessen werden, dass die ausgetauschten Daten ohnehin von den Betroffenen an die Steuerbehörden des Staates, in dem sie ihren Wohnsitz haben, zu melden sind, was ebenfalls die Verhältnismäßigkeit des CRS-MCAA unterstreicht.

14. Hinsichtlich des Schutzes der Geheimhaltungs- und Datenschutzinteressen der Betroffenen ist festzustellen, dass die CRS-MCAA-Regelungen die mit dem automatischen Austausch von Finanzkonteninformationen verbundenen Risiken, die sich aus den unterschiedlichen Datenschutzniveaus der am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten ergeben, wirksam minimieren und daher angemessen sind. Die in Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vorgesehenen Bestimmungen sind recht streng und bieten ein ausreichendes Schutzniveau. Hier wird die Anwendung der Rechtsvorschriften des Auskunftstaates erlaubt, wenn diese ein höheres Schutzniveau bieten (Art. 22 Abs. 1), ein eingeschränkter Verwendungszweck und ein verwendungsberechtigter Personenkreis eindeutig festgelegt (Art. 22 Abs. 2), sowie die Erteilung von Dreiecksauskünften ohne die Genehmigung des Auskunftstaates ausdrücklich verboten (Art. 22 Abs. 4). Diese Vorschriften binden nicht nur die Vertragsstaaten als objektives Recht, sondern gewähren den Betroffenen subjektive Rechte, die sie sowohl im Auskunft- als auch im Empfangsstaat wahrnehmen können. Deutschland hat zusätzlich auf der Grundlage von § 7 Abs. 1 Buchst. d des CRS-MCAA die für die am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten verbindliche Erklärung (Anlage C) vorgelegt, die strengere Anforderungen an die Verwendung der von Deutschland gelieferten Daten stellt und deren Verwendung im Rahmen eines öffentlichen Gerichtsverfahrens oder einer Gerichtsentscheidung untersagt, wenn die Verhängung der Todesstrafe droht. Diese Regeln erfüllen durch die Garantie eines angemessenen materiellen datenschutzrechtlichen Niveaus die verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Schutz von ins Ausland übermittelten Daten. Die Überwachung der Einhaltung der Geheimhaltungsvorschriften erfolgt in institutionalisierter Form durch die sog. „Peer-Review“-Verfahren unter der Leitung der OECD, bei denen die am CRS-MCAA teilnehmenden Staaten sich gegenseitig beaufsichtigen. Sie gewährleisten nicht nur die Einhaltung der Datenschutzbestimmungen im Rahmen des CRS-MCAA, sondern ermöglichen es Deutschland und Brasilien auch, einen Einblick in das Datenschutzniveau der anderen teilnehmenden Staaten zu nehmen und in extremen Fällen, in denen ein Mindestschutzniveau nicht gewährleistet ist, die Übermittlung von Daten wegen Verstoßes gegen den *Ordre public* gem. Art. 21 Abs. 1 Buchst. b des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen zu verweigern. Natürlich ist der Datenaustausch im Rahmen des CRS-MCAA immer noch mit Risiken behaftet und es gibt Raum

für Verbesserungen, aber es sollte anerkannt werden, dass dieser regulatorische und institutionelle Rahmen einen angemessenen Mindestschutzstandard bietet. Ein Beleg dafür ist, dass bisher nur ein einziges Datenleck gemeldet wurde, das 2019 in Bulgarien eingetreten ist, und dass keine Fälle bekannt sind, in denen Daten, die über das CRS-MCAA gewonnen wurden, für andere als die im Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vorgesehenen Zwecke verwendet wurden. Aus einer realitätsbezogenen Analyse lässt sich daher schließen, dass das Recht auf informationelle Selbstbestimmung im Rahmen des CRS-MCAA so weit wie möglich gewahrt wird.

15. Hinsichtlich der Möglichkeit, sich gegen eine rechtswidrige Übermittlung von Daten ins Ausland zu wehren, wurden in Anbetracht der Tatsache, dass die CRS-MCAA-Regelungen keine vorherige Benachrichtigung der betroffenen Partei vorsehen,¹²⁴² zwei unterschiedliche Situationen festgestellt: Im Falle von Bankkonteninhabern ist das CRS-MCAA angemessen, da die Übermittlung der Daten ins Ausland für sie vorhersehbar ist. Dies ist zunächst damit zu begründen, dass die Übermittlung nur erfolgt, wenn bestimmte genau definierte Voraussetzungen erfüllt sind, und die zu erhebenden und zu übermittelnden Informationen klar spezifiziert sind. Diese Umstände kompensieren das Fehlen einer vorherigen Benachrichtigung der Betroffenen. Darüber hinaus wird die Vorhersehbarkeit dadurch verstärkt, dass die Übermittlung von Bankdaten ins Ausland nur einmal im Jahr zu einem festgelegten Zeitpunkt erfolgt und dass diese Daten unmittelbar oder mittelbar für die Durchführung der Besteuerung im Wohnsitzstaat des Betroffenen erforderlich sind. Hinzu kommt, dass der internationale Kontendatenaustausch ein viel diskutiertes und immer wiederkehrendes Thema in den Medien ist, sodass davon auszugehen ist, dass jeder betroffene Kontoinhaber weiß, dass seine Finanzkonteninformationen an den Staat seines steuerlichen Wohnsitzes übermittelt werden können. Schließlich sehen die Datenschutzgesetze in den beiden

¹²⁴² Im Fall Deutschlands verlangt § 6 Abs. 2 FKAustG, dass die meldenden Finanzinstitute vor einer erstmaligen Übermittlung von Daten jeder betroffenen Person in allgemeiner Form mitteilen oder dieser zugänglich machen, dass die Informationen nach dem CRS-MCAA erhoben und für Zwecke der Übermittlung an den Ansässigkeitsstaat des Kontoinhabers an das BZSt weitergeleitet werden. Diese Meldung erfolgte zum ersten und letzten Mal im Jahr 2017 und richtete sich nur an Kontoinhaber, nicht aber unbedingt an andere Betroffene wie wirtschaftlich Berechtigte des Kontos oder beherrschende Personen von passiven Rechtsträgern.

Ländern vor, dass die Informationen über das CRS-MCAA auf den Websites der nationalen Steuerbehörden im Detail abrufbar sind, wodurch das Thema gebührend öffentlich gemacht wird.

16. Bei wirtschaftlich Berechtigten oder beherrschenden Personen von passiven Rechtsträgern wird nicht sichergestellt, dass die Erhebung und Übermittlung von Daten ins Ausland für sie vorhersehbar ist, was meines Erachtens zur Unverhältnismäßigkeit der diese Personen betreffenden Datenübermittlung führt. Die klare Definition der Erhebungs- und Übermittlungsvoraussetzungen ist zwar eine notwendige, aber keine ausreichende Bedingung für die Vorhersehbarkeit der Übermittlung. Dies liegt daran, dass die Einstufung und Identifizierung der Betroffenen als „meldepflichtige Personen“ von einem internen Verfahren des Finanzinstituts abhängen, an dem die betroffenen Personen nicht unbedingt beteiligt sind und bei dem Fehler auftreten können. Die Einstufung als beherrschende Person ist keine Selbstverständlichkeit, wie es bei der Einstufung als Kontoinhaber der Fall ist, welcher unmittelbar mit dem Finanzinstitut verkehrt. Der kritische Punkt ist die Überprüfung der steuerlichen Ansässigkeit von Personen, die nicht Kontoinhaber sind. Die Gesetzgeber sowohl Deutschlands als auch Brasiliens haben das Modell des CRS-MCAA in vollem Umfang übernommen, das die Feststellung des Staates der steuerlichen Ansässigkeit dieser Gruppe von Betroffenen und folglich ihres Status als meldepflichtige Personen sowohl durch Selbstauskunft der Kontoinhaber (passive Rechtsträger) als auch durch Selbstauskunft der wirtschaftlich Berechtigten oder der beherrschenden Personen ermöglicht.¹²⁴³ Es besteht also die Möglichkeit, dass Dritte dem Finanzinstitut mitteilen, dass der Betroffene seinen Wohnsitz im Ausland hat; dabei ist nicht gewährleistet, dass der Betroffene von dieser Information Kenntnis erhält. In solchen Fällen ist die Wahrscheinlichkeit groß, dass die Übermittlung seiner Bankdaten an einen der CRS-MCAA-Teilnehmerstaaten für ihn nicht vorhersehbar und daher grundrechtswidrig ist. Um diesen Mangel zu beheben, müsste bestimmt werden, dass die Feststellung des steuerlichen Wohnsitzes dieser Betroffenen immer durch ihre eigene Selbstauskunft erfolgt, wobei sie bei dieser Gelegenheit auf ihren Status als meldepflichtige Personen hingewiesen werden würden. Eine andere

¹²⁴³ In Deutschland s. § 14 Abs. 5 Buchst. c und § 16 Abs. 4 FKAG, in Brasilien Abschnitt IV. 1. a., Abschnitt V. A. 2. c. und Abschnitt VII. D. 6., einzelner Anhang, der Normativen Anweisung Nr. 1680/2016.

Möglichkeit wäre, die Finanzinstitute zu verpflichten, die Betroffenen vor der ersten Übermittlung ihrer Daten an die deutschen oder brasilianischen Steuerbehörden über ihre Einstufung als „meldepflichtige Personen“ zu informieren. Mit einer dieser beiden Maßnahmen wäre die Datenübermittlung für diese Gruppe von Betroffenen berechenbar.

17. Eine weitere wesentliche Voraussetzung für die Rechtfertigung der Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung ist, dass der Betroffene einen umfassenden und unkomplizierten Zugang zu seinen von den deutschen und brasilianischen Steuerbehörden erhobenen Daten hat. In diesem Fall sieht die Gesetzgebung beider Länder ein umfassendes Auskunftsrecht gegenüber den jeweiligen Steuerbehörden vor,¹²⁴⁴ sodass das CRS-MCAA in diesem Punkt in den beiden Vergleichsländern auch verhältnismäßig ist.

18. Durch das Nichtvorhandensein eines Anhörungsrechts der Betroffenen wird das CRS-MCAA hingegen nicht unangemessen, da diese Anhörung mit der Umsetzung eines Verfahrens unvereinbar ist, das auf eine schnelle und wirksame Vollstreckung der Steuern hinzielt; dies ist in der heutigen Zeit unerlässlich, insbesondere wenn man bedenkt, dass es sich bei der Besteuerung um ein Massenphänomen handelt, das ohne Automatisierung nicht zu bewältigen ist. Die Fülle an ausgetauschten Daten und die Tatsache, dass Tausende von Betroffenen im Ausland leben, verhindern die Durchführung einer Anhörung. Eine Anhörung wäre nicht nur ein unverhältnismäßiger Aufwand, sondern würde den globalen Austausch von Finanzkontendaten selbst undurchführbar machen.

19. Schließlich begründet die Tatsache, dass die durch die im Rahmen des CRS-MCAA ausgetauschten Zahlungsdaten bezeichneten Beträge nicht in allen teilnehmenden Staaten steuerpflichtig sind, weder einen Verstoß gegen den Grundsatz der Erforderlichkeit noch eine Vorratsdatenspeicherung. Das CRS-MCAA dient nicht ausschließlich der Besteuerung von Kapitaleinkünften, sondern ist ein Instrument für den Vollzug der unterschiedlichen Steuerarten (Art. 2 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen). Die Wahl der ausgetauschten Daten wird daher

¹²⁴⁴ In Deutschland s. Art. 15 DS-GVO i.V.m Art. 32c AO, in Brasilien s. Art. 18 AD SG.

nicht nur durch die Steuerbarkeit der aus ihnen hervorgehenden Zahlungen bedingt, sondern auch durch ihr Potenzial als Anhaltspunkt für die Aufdeckung von verschwiegenen Einkünften und Vermögenswerten im Ausland mit dem allgemeinen Ziel, Steuern zu hinterziehen. Aus dieser Sicht ist das CRS-MCAA also auch verhältnismäßig.

20. Insgesamt kann festgestellt werden, dass die Regelungen des CRS-MCAA in beiden Vergleichsländern verfassungskonform sind. Die einzige Korrektur, die meines Erachtens vorgenommen werden muss, betrifft die Vorhersehbarkeit der Datenübermittlung ins Ausland für meldepflichtige wirtschaftlich Berechtigte des Kontos oder beherrschende Personen von passiven Rechtsträgern. Die Ausgestaltung des CRS-MCAA ermöglicht es diesen Personen derzeit nicht unbedingt, sich ihres Status als „meldepflichtige Personen“ und folglich der Übermittlung ihrer Bankdaten ins Ausland bewusst zu werden. Dies erfordert vielmehr, dass sie zu einem gewissen Zeitpunkt während des Identifizierungs- und Klassifizierungsprozesses über ihren Status informiert werden. Idealerweise sollten sie zum Zeitpunkt der Feststellung ihres steuerlichen Wohnsitzes auf ihren Status als meldepflichtige Personen aufmerksam gemacht werden. Nach hier vertretener Auffassung wäre dies ausreichend, um die Übermittlung von Bankdaten ins Ausland für die Betroffenen vorhersehbar und damit grundrechtskonform zu machen.

II. Schlussbetrachtung zum brasilianischen Recht

1. Die Ende 2016 erfolgte Einführung des automatischen Informationsaustausches über Finanzkontendaten in Brasilien lag zeitlich zwischen zwei paradigmatischen Entscheidungen des STF, die die brasilianische Rechtslandschaft verändert haben. Mit der ersten, im Jahr 2016 verkündeten Entscheidung wurde die Rechtsfigur der Grundpflicht zur Steuerzahlung in das brasilianische Recht eingeführt, mit der die unabdingbare Notwendigkeit anerkannt wurde, dass die Steuerbehörden bestimmte – auch private – Daten der Steuerpflichtigen automatisch erhalten müssen, um eine verfassungsgebote gleichmäßige und effektive Besteuerung durchzuführen. Dies war der Anstoß für Brasilien, seine nationalistische Haltung aufzugeben und sich endlich auf den internationalen Austausch von Steuerinformationen einzulassen, wobei anzumerken ist, dass die angekündigte und bevorstehende Umsetzung des CRS-MCAA

in Brasilien einer der Hauptfaktoren war, die das STF dazu veranlassten, die dogmatische Figur der Grundpflicht zur Steuerzahlung anzuerkennen. In einem Land so voller Ungleichheiten wie Brasilien, in dem der wohlhabendste Teil der Bevölkerung das Territorialitätsprinzip nutzte, um Steuern zu hinterziehen, war dies ein historischer Fortschritt. Es muss jedoch eingeräumt werden, dass man sich zur Zeit der Umsetzung des CRS-MCAA wenig Gedanken über die Nutzung der auszutauschenden Daten im Ausland und die mit dem Informationsaustausch verbundenen Risiken gemacht hat. Der Schwerpunkt lag ausschließlich darauf, diejenigen Daten zu erhalten, die notwendig waren, um Steuern gerecht zu erheben und sicherzustellen, dass die Einnahmen für die Verwirklichung sozialer Rechte der gesamten Bevölkerung verwendet werden können. Dies wird dadurch deutlich, dass Brasilien keine Vorbehalte oder Erklärungen zum Datenschutz im Rahmen des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen oder selbst des CRS-MCAA vorgelegt hat.

2. Die Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung im Jahr 2020 warf ein neues Licht auf das Thema und unterstrich die Notwendigkeit, ein Mindestmaß an Schutz für ins Ausland übermittelte Daten zu gewährleisten – dies setzte eine Debatte in Gang, die in Brasilien noch ganz am Anfang steht und zu der diese Arbeit einen Beitrag leisten möchte. Speziell im Hinblick auf den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuersachen hat der Vergleich mit Deutschland gezeigt, dass der brasilianische Rechtsrahmen infolge der Anerkennung dieses neuen Grundrechts einiger Anpassungen bedarf. Zum einen ist es erforderlich, dass Brasilien von Art. 7 Abs. 1 Buchst. d CRS-MCAA (Anlage C) Gebrauch macht und nach deutschem Vorbild eine detaillierte völkerrechtliche Erklärung zum Schutz personenbezogener Daten vorlegt, um den anderen Teilnehmerstaaten deutlich zu machen, welche verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Verwendung der von Brasilien gelieferten Daten gestellt werden. Diese Ergänzung der Datenschutzbestimmungen des CRS-MCAA ist ein einfacher Vorgang, der in Brasilien auf Initiative der Exekutive durchgeführt werden kann. Dies wird sicherlich den Schutz der vom brasilianischen Staat ins Ausland übermittelten Bankdaten erhöhen. Zum anderen ist es, wie im vorherigen Abschnitt ausgeführt, erforderlich, dass die brasilianische Finanzverwaltung die Normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016 dahingehend ändert, dass die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit

der wirtschaftlich Berechtigten oder Begünstigten eines Kontos sowie der beherrschenden Personen von passiven Rechtsträgern durch Selbstauskunft und nicht durch Dritte erfolgt, um sicherzustellen, dass die betreffenden Personen sich ihres Status als meldepflichtige Personen bewusst sind – nur dann ist die Übermittlung von Bankdaten dieser betroffenen Gruppe ins Ausland vorhersehbar und damit verfassungsgemäß. Neben diesen normativen Aspekten ist auch eine neue Haltung des brasilianischen Staates erforderlich, der die Befolgung der vereinbarten Geheimhaltungsvorschriften durch die anderen Teilnehmerstaaten des CRS-MCAA proaktiv beaufsichtigen und im Falle von Verstößen die Datenübermittlung unverzüglich aussetzen sollte. Diese Art von Anforderungen an den Staat ist in Brasilien noch im Entstehungsprozess befindlich.

3. Abschließend sei hier noch ein Erkenntnis aus dieser Arbeit angesprochen, die über das CRS-MCAA hinausgeht und sich auf die Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung bezieht. Der Vergleich mit Deutschland hat gezeigt, dass die automatische Erhebung von Daten bei Dritten in Brasilien nicht immer eine strenge Beachtung des Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts erfordert. Die brasilianische Verfassungsrechtsprechung zu diesem Thema ist von Fall zu Fall verschieden, und die Vorstellung einer stillschweigenden Befugnis der Behörden, Verordnungen zu erlassen, die die Erhebung und Verarbeitung von Daten zulassen, ist in Brasilien vorherrschend. Im Bereich des Steuerrechts erlaubt das STF die Errichtung von Mitteilungspflichten für Dritte durch Verordnungen auf Basis einer allgemeinen Ermächtigungsgrundlage, sofern keine privaten Daten betroffen sind. Die Rechtsprechung des STF ist jedoch kasuistisch und uneinheitlich und bietet daher keine eindeutigen Kriterien für die Klassifizierung der Daten.

4. Diese weniger strenge Auslegung des Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts spiegelt sich in dem automatischen Informationsaustausch für Steuerzwecke wider. Das Beispiel der Umsetzung des CRS-MCAA in Brasilien, die vor der Anerkennung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung erfolgte, veranschaulicht dies gut. Obwohl ein spezifisches und detailliertes Gesetz zur Erhebung von Bankdaten in Brasilien existiert, gibt es keine ausdrückliche spezialgesetzliche Grundlage, die die Übermittlung solcher Daten ins Ausland erlaubt. Nach allgemeiner Auffassung bildet Art. 199 Einzelparagraph

CTN, der die brasilianischen Steuerbehörden zum Austausch von Steuerinformationen mit anderen Staaten ermächtigt, in Verbindung mit der Generalklausel des Art. 6 des vom Nationalkongress gebilligten Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, der die Möglichkeit eines automatischen Informationsaustausches vorsieht, eine ausreichende Rechtsgrundlage für diese Art des Austausches von Steuerdaten. Es ist lediglich erforderlich, dass die brasilianische Finanzverwaltung ein Verwaltungsabkommen mit den Steuerbehörden der anderen Unterzeichnerstaaten des Übereinkommens abschließt, in dem festgelegt wird, welche Daten automatisch ausgetauscht werden, ohne dass ein spezielles Gesetz im formellen Sinne notwendig ist. Dieses Verständnis ist dermaßen gefestigt, dass sowohl das internationale Verwaltungsabkommen v. 21.10.2016 als auch die normative Anweisung RFB Nr. 1.680/2016 – beides Rechtsakte der brasilianischen Exekutive, durch die das CRS-MCAA in Brasilien umgesetzt worden ist – nie im Hinblick auf den Grundsatz des Gesetzesvorbehalts gerichtlich angefochten und keine dogmatischen Einwände gegen sie vorgebracht wurden. Aus den Rechtsvorschriften, die den Steuerbehörden die Befugnis zum automatischen Informationsaustausch geben, lässt sich auch die Ermächtigung zum automatischen Austausch von Bankdaten ableiten. Aus deutscher Sicht erfolgt der internationale Finanzkontendatenaustausch in Steuersachen in Brasilien auf der Grundlage von untergesetzlichen Rechtsvorschriften. Ich selbst hatte diesem Umstand vor der Ausarbeitung der vorliegenden Studie nie Beachtung geschenkt. In den kommenden Jahren wird es Aufgabe von Lehre und Rechtsprechung sein, zu prüfen, inwieweit ein solches untergesetzliches Gerüst des internationalen Informationsaustausches mit dem neuen Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung vereinbar ist, insbesondere in Anbetracht der unausweichlich zu erwartenden zunehmenden Intensivierung des automatischen Informationsaustausches zu Steuerzwecken.

LITERATURVERZEICHNIS

- Ackerman, Bruce*, The Rise of World Constitutionalism, in: Faculty Scholarship Series - Yale Law School, Paper 129, 1997, S. 771 – 797.
- Adami, Mateus Piva/Douek, Daniel/Langenegger, Natalia/Parisio, Isabela de Oliveira/Farias, Pedro*, Tratamento de Dados Pessoais pela Administração Pública: Análise do Serpro, in: Brancher, Paulo Marcos Rodrigues/Beppu, Ana Claudia (Hrsg.), Proteção de dados pessoais no Brasil, uma nova visão a partir da Lei nº 13.709/2018, 2018, S. 193 – 224.
- Alber, Christel*, § 30 AO, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 175. Ergänzungslieferung (Oktober 2002).
- Amaro, Luciano*, Direito Tributário Brasileiro, 10. Auflage, 2004.
- Ambrock, Jens/Krag Moritz*, Ausnahmetatbestände der DS-GVO als Rettungsanker des internationalen Datenverkehrs? Analyse der Neuerungen zur Angemessenheit des Datenschutzniveaus, in: ZD 2017, S. 154 – 160.
- Andrade, Fábio Siebeneichler de*, Notas sobre a aplicabilidade dos direitos da personalidade à pessoa jurídica como evolução da dogmática civil, in: RJLB 4. Jahrgang, Nr. 5 2018, S. 805 – 837.
- Anzinger, Heribert M.*, Datenschutz im Besteuerungsverfahren: Das Spannungsverhältnis zwischen Steuergerechtigkeit und informationeller Selbstbestimmung aus steuerrechtlicher Sicht, in: Heribert, Anzinger/Kay, Hamacher/Stefan, Katzenbeisser (Hrsg.), Schutz genetischer, medizinischer und sozialer Daten als multidisziplinäre Aufgabe, 2013, S. 97 – 163.
- Anzinger, Heribert M.*, Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung, in: Schön, Wolfgang/Sternberg, Christian (Hrsg.), S. 159 – 216.
- Aumayr, Elke/Marchgraber, Christoph*, Der Anwendungsbereich des Art. 26 OECD-MA mit kleiner Auskunfts Klausel, in: SWI, 21. Jahrgang, Nr. 5, 2011, S. 199 – 2006.

- Ávila, Ana Paula/Woloszyn, André Luis*, A tutela jurídica da privacidade e do sigilo na era digital: doutrina, legislação e jurisprudência, in: RIC, Band 4, 2017, n. 3, S. 167 – 200.
- Ávila, Humberto Bergmann*, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt in der brasilianischen Verfassung und im deutschen Grundgesetz, 1. Auflage, 2002.
- Ávila, Humberto Bergmann*, Sistema Constitucional Tributário, 5. Auflage, 2012.
- Ávila, Humberto Bergmann*, Teoria da Igualdade Tributária, 3. Auflage, 2015.
- Barroso, Luis Roberto/Barbosa, Marcos Vinicius Cardoso*, Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro, in: Universitas Jus, Band 27, 2016, S. 1 – 20.
- Barroso, Renata Fernandes*, A Constitucionalidade da transferência direta do sigilo bancário para o Fisco, in: RFDT, 4. Jahrgang, Nr. 20, 2006, S. 129 – 159.
- Bartone, Roberto*, Gedanken zu den Grundsätzen der Normenklarheit und der Normenbestimmtheit als Ausprägungen des Rechtsstaatsprinzips, in: Rensen, Hartmut/Brink, Stefan (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts - Erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeitern, Band I, 2009, S. 305 – 328.
- Bastos, Frederico Silva*, Transparência fiscal internacional e administração tributária em rede: o sistema regulatório e prático do intercâmbio de informações tributárias no Brasil e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, Dissertação de Mestrado (FGV), 2014.
- Bialer, Ana Paula/Couto, Priscila*, Transferência internacional de dados pessoais: antecedentes mundiais e sua aplicação na Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, in: Brancher, Paulo Marcos Rodrigues/Beppu, Ana Claudia (Hrsg.), Proteção de dados pessoais no Brasil - uma nova visão a partir da Lei nº 13.709/2018, 2018, S. 225 – 241.

- Birk, Dieter*, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzug und dessen Sanktionierung, in: *StuW* 2004, S. 277 – 282.
- Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe Henning*, *Steuerrecht*, 22. Auflage, 2019.
- Blum, Renato Opice/Lópes, Núria*, Lei Geral de Proteção de Dados no setor público: transparência e fortalecimento do Estado Democrático de Direito, in: *CJEPM*, 21. Jahrgang, Nr. 53, 2020, S. 171 – 177.
- Borges, Antônio de Moura/Khoury, Laila José Antônio*, O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre as administrações estrangeiras - posição e especificidade do Brasil, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), *Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*, 2015, S. 323 – 350.
- Brink, Sfehan*, Syst. B., in: Wolff, Heinrich Amadeus/Brink Stefan (Hrsg.), *Beck'scher Online-Kommentar Datenschutzrecht* (Online, 32. Auflage, Stand: 1.5.2020)
- Brito Júnior, Jorge Luiz*, LGPD: um recuo quanto à tendência global de flexibilização dos sigilos bancário e fiscal dos contribuintes, in: *Cadernos de Direito Empresarial*, Band 15, 2020, S. 39 – 46.
- Britz, Gabriele*, Kooperativer Grundrechtsschutz in der EU - Aktuelle Entwicklungen im Lichte neuerer Rechtsprechung des BVerfG, in: *NJW* 2021, 1489 – 1495.
- Brunsbach, Stefan/Endres, Dieter/Lüdicke, Jürgen/Schnitger, Arne*, *Deutsche Abkommenspolitik - Trends und Entwicklungen 2012/2013*, ifst-Schrift Nr. 492, 2013.
- Buchholtz, Gabriele*, Grundrechte und Datenschutz im Dialog zwischen Karlsruhe und Luxemburg, in: *DÖV* 2017, S. 837 – 845
- Buffon, Marciano*, A Tributação como instrumento de densificação do princípio da capacidade contributiva, Tese de Doutorado (Unisinos), 2007.
- Buffon, Marciano/Morais, Carlos Yuri Araújo de*, Tributação internacional e capacidade contributiva, in: *RJPR*, Ed. Comemorativa 17 anos, 2016, S. 329 – 352.

- Cais, Previtalli Cleide*, Sigilo Fiscal de Pessoa Física e Jurídica/Público e Privado, in: Santi, Eurico Marcos Diniz de/Christopoulos, Basile Georges/Zugman, Daniel Leib/Bastos, Frederico Silva (Hrsg.), *Transparência Fiscal e Desenvolvimento - Homenagem ao Professor Isaias Coelho*, 2013, S. 329 – 347.
- Caliendo, Paulo*, *Curso de Direito Tributário*, 2. Auflage, 2019.
- Calmon, Eliana*, Sigilo Bancário, in: RDB, Band 33, 2006, S. 7 – 14.
- Campos, Carlos Alexandre de Azevedo*, O dever fundamental de pagar "tributos" na Constituição de 1988, in: Rocha, Sérgio André/Godoi, Marciano Seabra (Hrsg.), O dever fundamental de pagar impostos - o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência?, 2017, S. 135 – 183.
- Campos, Rodrigo Fuganti*, A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em matéria tributária promulgada pelo Decreto N. 8.842/2016, in: RDTI, Nr. 3, 2018, S. 110 – 126.
- Canotilho, J. J. Gomes*, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7. Auflage, 2003.
- Castilho, Núbia Nette Alves Oliveira de/Barreto, Andréa Müssnich*, Art. 198 CTN, in: Seefelder, Cláudio/Campos, Rogério (Hrsg.), *Constituição e Código Tributário comentados sob a ótica da Fazenda Nacional*, 1. Auflage, 2020.
- Cezaroti, Guilherme*, O Acordo para Intercâmbio de Informações Fiscais e Bancárias Celebrado entre o Brasil e os Estados Unidos. Influência da Posição do STF no Julgamento do RE. 398.808/PR sobre o sigilo bancário, in: RDDT Nr. 219, 2014, S. 39 – 51.
- Choudhry, Sujit*, Globalization, Search of Justification: Toward a Theory of Comparative Constitutional Interpretation, in: *Indiana Law Journal*, Band 74, Nr. 3, 1999, S. 819 – 892.
- Costa, Regina Helena*, *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, 8. Auflage, 2018.

- Cots, Márcio/Oliveira, Ricardo*, Lei Geral de Proteção de Dados Comentada, 2. Auflage, 2019.
- Cueva, Ricardo Villas Bôas*, Há um direito à autodeterminação informativa no Brasil?, In: Mussi, Jorge/Salomão, Luis Felipe/Maia Filho, Napoleão Nunes (Hrsg.), Estudos jurídicos em homenagem ao Ministro Cesar Asfor Rocha, 2012, S. 220 – 241.
- Czakert, Ernst*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe, Ifst-Schrift 514 (2017).
- Czakert, Ernst*, Seminar B: Automatic Exchange of Information: a New Standard?, in: IStR 2017, S. 663 – 667.
- Czakert, Ernst*, Seminar D: Practical protection of taxpayers in the exchange of information process, in: IStR 2015, S. 590 – 595.
- de Carvalho, Angelo Gamba Prata*, Transferência internacional de dados na lei geral de proteção de dados – Força normativa e efetividade diante do cenário transnacional, in: Frazão, Ana/Tepedino, Gustavo/Oliva, Milena Donato (Hrsg.), A Lei Geral de Proteção de Dados e suas repercussões no direito brasileiro, 2019, S. 621 – 645.
- Delgado, José Augusto*, O sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro - visão contemporânea (de fevereiro de 2010), in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 505 – 544.
- Delmas-Marty, Mireille*, Les forces imaginantes du droit (II): Le pluralisme ordonné, 2004.
- Desens, Mark*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: StuW 2016, S. 240 – 254.
- Detterbeck, Steffen*, Art. 93 GG, in: Sachs, Michael (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 8. Auflage, 2018.

- Di Fabio, Udo*, Art. 2 Abs. 1 GG, in: Maunz, Theodor/Dürig, Günter/Herzog, Roman/Scholz, Rupert/Klein, Hans H. (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 89. Ergänzungslieferung (Oktober 2019).
- Dimoulis, Dimitri/Martins, Leonardo*, Teoria Geral dos Direitos Fundamentais, 2. Auflage, 2010.
- Doneda, Danilo*, A proteção de dados como um direito fundamental, in: Espaço Jurídico, Band 12, Nr. 2, 2011, S. 91 – 108.
- Drüen, Klaus-Dieter*, § 2a AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 153. Ergänzungslieferung (August 2018).
- Drüen, Klaus-Dieter*, § 3 AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 147. Ergänzungslieferung (Januar 2017).
- Drüen, Klaus-Dieter*, § 30 AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 158. Ergänzungslieferung (Oktober 2019).
- Drüen, Klaus-Dieter*, Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht, in: DB 2018, S. 11–18.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in: Schön, Wolfgang / Beck, Karin E. M. (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 1 – 38.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Digitalisierung im Steuerrecht, in: DStJG 42, 2019, S. 1 – 14.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Ein Jahrhundert Abgabenordnung, in: StuW 2020, S. 140 – 146.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Gestaltungsmissbrauch, in: StuW 2008, S. 154 – 166

- Drüen, Klaus-Dieter*, Grenzen des verfassungsrechtlichen Folgerichtigkeit gebot im Steuerrecht, in: JZ 2010, S. 91 – 94.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, in: DStJG 31, 2008, S. 167 – 202.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, in: StuW 2003, S. 205 – 221.
- Eckhoff, Rolf*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht: die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommenssteuerrechts, 1993.
- Eilers, Stephan*, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, 1987.
- Erkis, Gülsen*, Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, in: DStR 2018, S. 161 – 167
- Estellita, Heloísa/Bastos Frederico Silva*, O Intercâmbio de Informações Tributárias e a Cooperação Internacional no Brasil, in: Santi, Eurico Marcos Diniz de/Christopoulos, Basile Georges/Zugman, Daniel Leib/ Bastos, Frederico Silva (Hrsg.), Transparência Fiscal e Desenvolvimento - Homenagem ao Professor Isaias Coelho, 2013, S. 469 – 495.
- Federighi, André Catta Preta/Chow, Beatriz Graziano*, Os sigilos fiscal e bancário e a LGPD: direito fundamental à autodeterminação informativa no âmbito do direito tributário, in: RDB, Band 89, 2020, S. 231 – 256.
- Ferragut, Maria Rita*, As provas no direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica, 2016.
- Ferraro, Carolina Cantarelle*, Existe o dever fundamental de pagar tributos no sistema tributário brasileiro?, in: Rocha, Sérgio André/Godoi, Marciano Seabra (Hrsg.), O dever fundamental de pagar impostos - o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência?, 2017, S. 41 – 64.

- Ferraz Júnior, Tércio Sampaio*, Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado, in: Torres, Heleno Taveira (Hrsg.), Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges, 2005, S. 264 – 280.
- Ferraz Júnior, Tércio Sampaio*, Sigilo bancário - Privacidade e Liberdade, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 85 –109.
- Ferraz Júnior, Tércio Sampaio*, Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado, in: Rev. FD-USP, Band 88, 1993, S. 439 – 459.
- Ferraz Júnior, Tércio Sampaio*, Sigilos bancário: privacidade e liberdade, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 85 – 109.
- Ferraz, Roberto*, A Igualdade na Lei e o Supremo Tribunal Federal, in: RDDT, Band 116, 2005, S. 119 – 127.
- Ferreira Filho, Manoel Gonçalves*, Direitos Humanos Fundamentais, 14. Auflage, 2012.
- Folloni, André*, Capacidade Contributiva e Dever Fundamental, in: RDTA, Nr. 42, 2019, S. 484 – 508.
- Folloni, André*, Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?, in: Ávila, Humberto (Hrsg.), Fundamentos do Direito Tributário, 2012, S. 11 – 34.
- Fossati, Gustavo/Costa, Leonardo Andrade*, O Supremo Tributário, 2020.
- Franchini-Netto, Miguel*, Parecer: Proposta de Emenda Constitucional nº 72/84, in: Medeiros, Antônio Paulo Cachapuz de (Hrsg.), Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty, Band VII (1972 – 1984), 2004, S. 548 – 556.
- Francisco, José Carlos*, Art. 84 IV CF, in: Canotilho, J.J. Gomes/Mendes, Gilmar Ferreira/Sarlet, Ingo Wolfgang/Streck, Lenio Luiz (Hrsg.), Comentários à Constituição do Brasil, 2. Auflage, 2018.

Fuck, Luciano Felício, Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, Tese de Doutorado (USP), 2014.

Gabsch, Rodrigo D'Araujo, Aprovação de Tratados Internacionais pelo Brasil: Possíveis opções para acelerar seu processo, 2010.

Godoi, Marcelo Seabra de, O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é fundamental, in: Rocha, Sérgio André/Godoi, Marciano Seabra (Hrsg.), O dever fundamental de pagar impostos - o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência?, 2017, S. 185 – 211.

Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes, Aviso de incêndio - sigilo fiscal e restrições do Brasil ao art. 26 da convenção modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 365 – 381.

Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes/Mello, Patrícia Perrone Campos, A titularidade de direitos fundamentais por parte das pessoas jurídicas. A empresa como agente de positivação dos direitos sociais: notas introdutórias ao direito empresarial constitucional, in: RBPP, Band 6, Nr. 3 (2016), 91 – 119.

Goerlich, Helmut, BVerfG, 27. 6. 1991 — 2 BvR 1493/89. Zur Verfassungswidrigkeit einer materiellen Steuernorm wegen einer Erhebungsregelung, die die steuerliche Belastungsgleichheit nicht gewährleistet, in: JZ 1991, S. 1133 – 1141.

Greco, Marco Aurélio, Art. 150 Caput CF, in: Canotilho, J.J. Gomes/Mendes, Gilmar Ferreira/Sarlet, Ingo Wolfgang/Streck, Lenio Luiz (Hrsg.), Comentários à Constituição do Brasil, 2. Auflage, 2018.

Greco, Marco Aurélio, Crise do Formalismo no Direito Brasileiro, in: Rev. da PGFN, 1. Jahrgang, Nr. 1, 2011, S. 9 – 18.

Greco, Marco Aurélio, Princípio da Capacidade Contributiva, in: REDE, Nr. 35, 2013, S. 1 – 14.

- Greco, Marco Aurélio*, Troca Internacional de Informações, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 153 – 165.
- Gutierrez, Miguel Delgado*, O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, Tese de Doutorado (USP), 2009.
- Häberle, Peter*, Estado Constitucional Cooperativo, 2007.
- Häberle, Peter*, Grundrechtsgeltung und Grundrechtsinterpretation im Verfassungsstaat - Zugleich zur Rechtsvergleichung als "fünfter" Auslegungsmethode, in: JZ 1989, S. 913 – 919.
- Hamacher, Rolfjosef*, Datenschutz und internationaler Informationsaustausch, in: IStR 2016, S. 174 – 177.
- Hammerstein*, Der verfassungsrechtliche Schutz der Privatsphäre im Steuerrecht, 1993.
- Harada, Kiyoshi*, Sigilo fiscal e bancário como corolários do direito à privacidade, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, S. 303 – 321.
- Heil, Helmut/Greve, Holger*, Datenschutzkonformes Steuerrecht? Spannungsfeld zwischen Pflichten des Steuerbürgers und Informationsbefugnissen der Finanzbehörden, in: ZD 2013, S. 481 – 487.
- Hellwig, Peter*, § 30a AO, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 155. Ergänzungslieferung (November 1997).
- Hellwig, Peter*, § 30a AO, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 157. Ergänzungslieferung (Juli 1998).
- Hendricks, Michael*, Automatischer Austausch von Finanzkontendaten – Beginn einer neuen Epoche, in: DB 2015, S. M 5.
- Hendricks, Michael*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004.

- Herlinghaus, Andreas*, Zu Möglichkeiten und Grenzen des Rechtsschutzes gegen Maßnahmen des zwischenstaatlichen Informationsaustausches nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in: Wolfgang, Kessler/Förster, Guido/Watrin, Christoph (Hrsg.), Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, 2010, S. 933 – 950.
- Hey, Johanna*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, in: Drüen, Klaus Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolph (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 - 2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018, S. 451 – 500.
- Hey, Johanna*, Mitteilungspflichten oder Quellenabzug - Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen, in: Dreseck, Walter/Seer Roman (Hrsg.), in: Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70 Geburtstag, 2001, S. 269 – 292.
- Hey, Johanna*, Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht im Wandel?, in: StbJb 2007/2008, S. 19 – 58
- Hey, Johanna*, Resümee, in: DStJG 42, 2019, S. 429 – 442.
- Hey, Johanna*, Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein?, in: StuW 2015, S. 3 – 18.
- Hey, Johanna*, The Notion and Concept of Tax Transparency, in: Yavaşla, Funda Başaran/Hey, Johanna (Hrsg.), Tax Transparency, 2018 EATLP Congress Zurich, 2019, S. 3 – 15.
- Hey, Johanna*, Vollzugsdefizite bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen – Zugleich Anmerkung zum BVerfG-Urteil vom 9.3.2004 – 2 BvL 17/02 zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen, in: DB 2004, S. 724 – 730.
- Hey, Johanna/Heilmeier Ruth*, The New World of Tax Transparency: Common Standard – Cultural and Legal Differences, in: ITP @ 20 [1996 – 2016], NYU, 2016, S. 239 – 262.
- Huf, Peter Michael*, Die brasilianische Verfassung von 1988: Originaltext mit deutscher Übersetzung von Dr. Peter Michael Huf, 1991.

- Humm, Stefan*, Kontrollmitteilungen im Steuerrecht: System - Rechtsvergleich - Reformimpulse, 2014.
- Jehke, Christian*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2011.
- Justen Filho, Marçal*, Capacidade contributiva, in: Caderno de Pesquisas Tributárias, Band 14, 1989, S. 357 – 395.
- Justen Filho, Marçal*, Sistema Constitucional Tributário uma aproximação ideológica, in Rev. FD-UFPR, Band 30, 1998, S. 215 – 233.
- Kempny, Simon*, Steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik zwischen Verallgemeinerung und Zurückführung - Betrachtet anhand der Beispiele der Erforderlichkeit einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung und des Gebots der Folgerichtigkeit, in: JÖR, Band 64, 2016, S. 477 – 492.
- Kingreen, Thorsten*, Art. 8 EuGrCh, in: Calliess, Christian/Ruffert, Matthias, EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta Kommentar, 5. Auflage, 2016.
- Kingreen, Thorsten/Poscher, Ralf*, Grundrechte Staatsrechte II, 35. Auflage, 2019.
- Kirchhof, Paul*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000.
- Kirchhof, Paul*, § 118, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band V, 3. Auflage, 2007.
- Kirchhof, Paul*, Steueranspruch und Informationseingriff, in: Lang, Joachim (Hrsg.) FS-Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 27 – 45
- Kischel, Uwe*, Rechtsvergleichung, 2015.
- Klatt, Matthias/Meister, Moritz*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, in: JuS 2014, S. 193 – 199.
- Kluckert, Sebastian*, Die Gewichtung von öffentlichen Interessen im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung, in: JuS 2015, S. 116 – 121.

- Krumm, Marcel*, Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts, in: DB 2017, S. 2182 – 2195.
- Kühling, Jürgen*, Das „Recht auf Vergessenwerden“ vor dem BVerfG – November(r)evolution für die Grundrechtsarchitektur im Mehrebenensystem, in: NJW 2020, S. 275 – 279.
- Kühling, Jürgen/Martini, Mario*, Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht?, in: EuZW 2016, S. 448 – 454
- Kühn, Martin*, Das strukturelle Vollzugsdefizit in der Rechtsprechung des BVerfG – eine Bestandsaufnahme nach dem Nichtannahmebeschluss vom 10.1.2008, in: FR 2008, S. 506 – 514.
- Kuller, Christiane*, Entziehung – Verwaltung – Verwertung: Finanzverwaltung und Judenverfolgung, in: Günter Hockerts, Hans/Kuller, Christiane/Drecolll, Axel/Winstel Tobias (Hrsg.), Die Finanzverwaltung und die Verfolgung der Juden in Bayern, 2004, S. 21 – 38.
- Lang, Joachim*, Eröffnung und Rechtfertigung des Themas, in: DStJG 23, 2000, S. 1 – 8.
- Leal, Augusto César de Carvalho*, O acesso direto da Administração Tributária aos dados bancários do contribuinte - mais do que legal e constitucional, uma exigência republicana, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 705 – 835.
- Leist, Matthias*, Verfassungsrechtliche Schranken des steuerlichen Auskunfts- und Informationsverkehrs, 2000.
- Lejeune, Mathias*, Die Angemessenheit drittstaatlichen Datenschutzniveaus nach dem BVerfG und die „unangemessenen“ Vorgaben nach EuGH „Schrems II“, in: CR 11, 2020, S. 716 – 726.

- Leonardi, Marcel*, Transferência Internacional de Dados Pessoais, in: Mendes, Laura Schertel/Doneda, Danilo/Sarlet, Ingo Wolfgang/Rodrigues Júnior, Otavio Luiz (Hrsg.), Tratado de Proteção de Dados, 2021, S. 289 – 298.
- Lima, Juciléia de Sousa*, Proteção de dados na troca de informações fiscais, in: RDTA, Nr. 38, 2017, S. 35 – 53.
- Lima, Juciléia de Souza*, Troca de Informações fiscais entre os Estados e a proteção dos Direitos dos Contribuintes, Tese de Doutorado (USP), 2018.
- Machado Segundo, Hugo de Brito*, Processo Tributário, 10. Auflage, 2018.
- Machado, Hugo de Brito*, Fato Gerador da obrigação acessória, in: RDDT, Nr. 96, 2003, S. 29 – 35.
- Magalhães, Rodrigo de Almeida/Divino, Sthéfano Bruno Santos*, A proteção de dados e o direito de personalidade da pessoa jurídica, in: RDEmp, 15. Jahrgang, Nr. 3, 2018, S. 31 – 47.
- Maia, Paulo Sávio Peixoto*, A influência do constitucionalismo alemão do século XIX na categoria "direitos fundamentais": formalização do direito público e neutralização do "Rechtsstaat", in: RIL, Band 46, Nr. 182, 2009, S. 227 – 243.
- Maier, Moritz*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, in: JZ 2017, 614 – 619.
- Marins, James*, Direito Processual Tributário Brasileiro, 12. Auflage, 2019.
- Marques, Fernanda Mascarenhas/Aquino, Theófilo Miguel de*, O Regime de Transferência Internacional de Dados da LGPD: delineando as opções regulatórias em jogo, in: Mendes, Laura Schertel/Doneda, Danilo/Sarlet, Ingo Wolfgang/Rodrigues Júnior, Otavio Luiz (Hrsg.), Tratado de Proteção de Dados, 2021, S. 299 – 317.
- Marrara, Thiago*, As fontes do Direito Administrativo e o princípio da legalidade, in: RDDA, Band 1, Nr. 1, 2014, S. 23 – 51.

- Marrara, Thiago*, Duração de convênios administrativos: aspectos gerais e o caso dos convênios de regulação de serviços de saneamento básico por consórcio público, in: RDDA, Band 4, Nr. 2, 2017, S. 91 – 116.
- Martins, Ives Gandra da Silva*, Sigilo bancário e privacidade, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 67 – 83.
- Martins, Ives Gandra*, Inconstitucionalidades da Lei Complementar 105/2001, in: RDB, Band 11, 2001, S. 31 – 38.
- Mazzuoli, Valério de Oliveira*, O Poder Legislativo e os tratados Internacionais, in: RIL, Band 38, Nr. 150, 2001, S. 27 – 53
- Medeiros, Antônio Paulo Cachapuz de*, Parecer: Câmara dos Deputados. Ajustes Complementares. Casos em que é desnecessário o referendo do Congresso Nacional, in: Medeiros, Antônio Paulo Cachapuz de (Hrsg.), Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty, Band IX (1990 – 1999), 200, S. 235 – 266.
- Meinzer, Markus*, Countering cross-border tax evasion and avoidance: An assessment of OECD policy design from 2008 to 2018, 2019.
- Mellinghoff, Rudolf*, § 9 - Europäisches Steuerrecht und grenzüberschreitender Rechtsschutz, in: HFSt, Band 6, 2017, S. 221 – 227.
- Mellinghoff, Rudolf*, Auswirkungen der Digitalisierung im Steuerrecht, in: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolph (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 - 2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof (Band I), 2018, S. 421 – 447.
- Melo, José Eduardo Soares de*, Sigilo de dados bancários – limites e fiscalização – presunções tributárias, in: Barreto, Aires Fernandino (Hrsg.), Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba, S. 365 – 381.
- Mendes, Gilmar Ferreira*, Die 60 Jahre des Bonner Grundgesetzes und sein Einfluss auf die brasilianische Verfassung von 1988, in: JöR, Band 58 2010, S. 95 – 117.

- Mendes, Gilmar Ferreira*, Os Reflexos da Tributação e da Sonegação na Competitividade das Empresas, in: RFDT, 1. Jahrgang, Nr. 1, 2003, o. S.
- Mendes, Gilmar Ferreira/Coelho, Inocêncio Mártires/ Branco, Paulo Gustavo Gonet*, Curso de Direito Constitucional, 4. Auflage, 2009.
- Mendes, Gilmar Ferreira/Streck, Lenio Luiz*, Art. 102 CF, in: Canotilho, J.J. Gomes/Mendes, Gilmar Ferreira/Sarlet, Ingo Wolfgang/Streck, Lenio Luiz (Hrsg.), Comentários à Constituição do Brasil, 2. Auflage, 2018.
- Mendes, Laura Schertel*, A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais: um modelo de aplicação em três níveis, in: Souza, Carlos Affonso/Magrani, Eduardo/Silva, Priscilla (Hrsg.), Lei Geral de Proteção de Dados, 2019, S. 35 – 56.
- Mendes, Laura Schertel*, Habeas Data e Autodeterminação informativa: os dois lados da mesma moeda, in: Direitos Fundamentais & Justiça, Band 39, 2018, S. 185 – 216.
- Mendes, Laura Schertel/Fonseca, Gabriel Campos Soares da Fonseca*, O STF reconhece o direito fundamental à proteção de dados, in: RT, Band 130, 2020; S. 1 – 4.
- Mendonça, Gabriel Prado Amarante*, Legalidade "Frac" em Obrigações Acessórias de Direito Tributário, in: Silva, Paulo Roberto Coimbra (Hrsg.), Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador, 2010, S. 171 – 187.
- Michl, Walther*, Die Neuausrichtung des Bundesverfassungsgerichts in der digitalisierten Grundrechtlandschaft, JURA 42, 2020 (5), 479 – 490.
- Moraes, Alexandre de*, Direito Constitucional, 30. Auflage, 2014.
- Murswiek, Dietrich/Rixen, Stephan*, Art. 2 GG, in: Sachs, Michael (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 8. Auflage, 2018.
- Murswiek, Dietrich*, Die Corona-Waage – Kriterien für die Prüfung der Verhältnismäßigkeit von Corona-Maßnahmen, in: NVwZ– Extra, 40. Jahrgang 2021, S. 1 – 15.
- Nabais, José Casalta*, O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para uma compreensão constitucional do estado Fiscal Contemporâneo, 2015.

- Nebel, Max*, Schutz der Persönlichkeit – Privatheit oder Selbstbestimmung? - Verfassungsrechtliche Zielsetzungen im deutschen und europäischen Recht, in: ZD 2015, S. 517 – 522.
- Neto, Luís Flávio*, Teorias do abuso no planejamento tributário, Dissertação de Mestrado (USP), 2001.
- Neves, Marcelo*, Transconstitucionalismo, 2009
- Nóbrega, Cristóvão Barcelos da*, História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922 – 2013), 2014.
- Oliveira, Phelippe Toledo Pires de*, A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto, in: Rev. PGFN, 2. Jahrgang, Nr. 3, 2012, S. 139 – 160.
- Oliveira, Rafael Carvalho Rezende*, Curso de Direito Administrativo, 6. Auflage, 2018.
- Oppel, Florian/Sendke Thomas*, Unionsrechtlicher Grundrechtsschutz beim internationalen Informationsaustausch, in: in: IStR 2018, S. 110 – 117.
- Owens, Jeffrey*, O longo caminho à transparência fiscal, in: Santi, Eurico Marcos Diniz de/ Christopoulos, Basile Georges/Zugman, Daniel Leib/ Bastos, Frederico Silva (Hrsg.), Transparência Fiscal e Desenvolvimento - Homenagem ao Professor Isaias Coelho, 2013, S. 445 – 468.
- Paulsen, Leandro*, Capacidade Colaborativa - Princípio De Direito Tributário para obrigações acessórias e de Terceiros, 2014.
- Paulsen, Leandro*, Curso de Direito Tributário, 8. Auflage, 2017.
- Paulsen, Leandro/Àvila, René Bergmann/Sliwka, Ingrid Schorder*, Leis de processo tributário comentado: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal, 9. Auflage, 2018.
- Pauly, Daniel*, Art. 45 DS-GVO, in: Paal, Boris P./Pauly, Daniel (Hrsg.), Datenschutz-Grundverordnung, Bundesdatenschutzgesetz, 3. Auflage, 2021.

- Pinheiro, Rodrigo Pinho*, A Troca Internacional de Informações Fiscais com o Exterior e os Direitos e as Garantias Fundamentais dos Residentes no Brasil, Dissertação de Mestrado (USP), 2017.
- Pinto, Gustavo Mathias Alves*, Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil, in: Revista Direito GV, Band 7, 2008, S. 135 – 164.
- Piovesan, Flávia*, Art. 4 I CF, in: Canotilho, J.J. Gomes/Mendes, Gilmar Ferreira/Sarlet, Ingo Wolfgang/Streck, Lenio Luiz (Hrsg.), Comentários à Constituição do Brasil, 2. Auflage, 2018.
- Pires, Adilson Rodrigues*, Sigilo fiscal e bancário, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves⁵, S. 287 – 301.
- Queiroz, Mary Elbe Gomes*, A Inexistência de Sigilo Bancário para o Fisco, 2014, Site IBET, abrufbar unter: <http://www.ibet.com.br/a-inexistencia-desigilo-bancario-para-o-fisco-por-mary-elbe-gomes-queiroz/>, zuletzt aufgerufen 10.08.2020.
- Reimer, Ekkehart*, Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht Fragestellungen und Methoden, in: Lehner, Moris (Hrsg.), Reden zum Andenken an Klaus Vogel, S. 89 – 140.
- Remmert, Barbara*, Art. 19 Abs. 3 GG, in: Maunz, Theodor/Dürig, Günter/Herzog, Roman/Scholz, Rupert/Klein, Hans H. (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 92. Ergänzungslieferung (August 2020).
- Rezek, Francisco*, Direito Internacional Público – Curso Elementar, 11. Auflage, 2008.
- Rocha, Sérgio André*, O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental à uma tributação justa, in: Rocha, Sérgio André/Godoi, Marciano Seabra (Hrsg.), O dever fundamental de pagar impostos - o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência?, 2017, S. 15 – 40.
- Rocha, Sérgio André*, Os contribuintes perderam o bonde da história?, in: RFDT, 14. Jahrgang, Nr. 81, 2016, o. S.

- Rocha, Sérgio André*, *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 2018.
- Rocha, Sérgio André*, *Troca de Informações para Fins Fiscais e Proteção dos Direitos dos Contribuintes*, in: *Rocha, Sérgio André/Torres, Heleno Taveira (Hrsg.), Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier*, 2016, S. 901 – 946.
- Rocha, Sérgio André*, *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*, 2015.
- Rodas, João Grandino*, *Urge levar ao Judiciário questão da validade do acordo em forma simplificada!*, in: *Conjur v. 8.7.2015, o. S.*, abrufbar unter: www.conjur.com.br/2015-dez-31/olhar-economico-urge-levar-judiciario-validade-acordo-forma-simplificada, zuletzt aufgerufen am 30.09.2020.
- Rodi, Michael*, *Verfassungskonforme Besteuerung von Kapitalerträgen*, in: *NJW* 1991, 2865.
- Rothmann, Gerd Willi*, *O princípio da legalidade tributária*, in: *Rev. FD-USP*, Band 67, 1972, S. 231 – 268.
- Sachetto, Cláudio*, *A cooperação fiscal internacional: a troca de informações como instrumento de combate à evasão*, in: *RDTA*, Nr. 22, 2008, 78 – 100.
- Sachs, Michael*, *Art. 20 GG*, in: *Sachs, Michael (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar*, 8. Auflage, 2018.
- Sachs, Michael*, *Art. 20 GG*, in: *Sachs, Michael (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar*, 9. Auflage, 2021.
- Sachs, Michael*, *Verfassungsrecht II Grundrechte*, 3. Auflage, 2017.
- Sachs, Michael*, *Vorbemerkungen zu Abschnitt I GG*, in: *Sachs, Michael (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar*, 8. Auflage, 2021.
- Sachs, Michael/Krings, Thomas*, *Das neue „Grundrecht auf Gewährleistung der Vertraulichkeit und Integrität informationstechnischer Systeme“*, in: *JUS* 208; S. 481 – 486.

- Salomão Neto, Eduardo*, Convenções, acordos internacionais, FATCA e sigilo bancário, in: RDPE Nr. 46 2014, S. 41 – 62.
- Sampaio, José Adércio Leite*, A Suprema Inviolabilidade: A Intimidade Informática e o Sigilo Bancário, in: Sarmento, Daniel/Sarlet, Ingo Wolfgang (Hrsg.), Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica, 2011, 531 – 555.
- Sampaio, José Adércio Leite*, Art. 5 X CF, in: Canotilho, J.J. Gomes/Mendes, Gilmar Ferreira/Sarlet, Ingo Wolfgang/Streck, Lenio Luiz (Hrsg.), Comentários à Constituição do Brasil, 2. Auflage, 2018.
- Santi, Eurico Marcos Diniz*, Sigilo e a lei tributária: transparência, controle da legalidade, direito à prova e a transferência do sigilo bancário para a Administração Tributária na Constituição e na Lei Complementar nº 105, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 543 – 592.
- Santos, Ramon Tomazela*, A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para evitar a Dupla Tributação da Renda - entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes, in: RDTA, Nr. 31, 2014, S. 117 – 145.
- Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes*, Sigilo Bancário e Administração Tributária, in: RVMD, Band 7, Nr. 2, 2013, 174 – 268.
- Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes*, Sigilos bancário e fiscal em face da Administração Tributária e do Ministério Público, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 19 – 65.
- Sarlet, Ingo Wolfgang*, Art. 5 § 2 CF, in: Canotilho, J.J. Gomes/Mendes, Gilmar Ferreira/Sarlet, Ingo Wolfgang/Streck, Lenio Luiz (Hrsg.), Comentários à Constituição do Brasil, 2. Auflage, 2018.
- Sarlet, Ingo Wolfgang*, Proteção de dados pessoais como direito fundamental na Constituição Federal de 1988: contributo para uma construção de uma dogmática

constitucionalmente adequada, in: *Direitos Fundamentais & Justiça*, Band 42, 2020, S. 179 – 218.

Sarlet, Ingo Wolfgang/Mendes, Laura Schertel, Datenschutz und Zugang zu Informationen in der brasilianischen Rechtsordnung? Einführung, in: *Speiecker gen. Döhmann, Indra/Bretthauer, Sebastian* (Hrsg.), *Dokumentation zum Datenschutz*, 1. Auflage, 2019 (75. Ergänzungslieferung, Dezember 2019).

Schantz, Peter, Art. 49, in: *Simitis, Spiros/Hornung, Gerrit/ Speiecker, Indra* (Hrsg.), *Datenschutzrecht – DS-GVO mit BDSG Kommentar*, 1. Auflage, 2019.

Schaumburg, Harald/Freeden, Arne/Häck, Nils, *Internationales Steuerrecht*, 4. Auflage, 2017.

Schmidt, Eckhard, *Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug*, in: *DStJG* 31, 2008, S. 31 – 57.

Schmitt, Cristiano Heineck, A invocação dos direitos fundamentais no âmbito das pessoas coletivas de direito privado, in: *RIL*, Band 37, Nr. 145 2009, S. 55 – 70.

Schneider, Jens-Peter, Syst. B., in: *Wolff, Heinrich Amadeus/Brink Stefan* (Hrsg.), *Beck'scher Online-Kommentar Datenschutzrecht* (Online, 32. Auflage, Stand: 1.5.2020).

Schoueri, Luís Eduardo, *Direito Tributário*, 7. Auflage, 2017.

Schoueri, Luís Eduardo/Barbosa, Mateus Calicchio, Da Antítese do Sigilo à Simplicidade do Sistema Tributário: os Desafios da Transparência Fiscal Internacional, in: *Santi, Eurico Marcos Diniz de/ Christopoulos, Basile Georges/Zugman, Daniel Leib/Bastos, Frederico Silva* (Hrsg.), *Transparência Fiscal e Desenvolvimento - Homenagem ao Professor Isaias Coelho*, 2013, S. 497 – 524.

Schoueri, Luís Eduardo/Galendi Júnior, Ricardo André, Human Rights and Taxation: due process of law and transparency under Brazilian Constitution, in: *Jiménez, César Alejandro Ruiz*, *Derecho Tributario y Derechos Humanos - Diálogo em Mexico y el Mundo*, 2016, S. 459 – 484.

- Schoueri, Luís Eduardo/Galendi Júnior, Ricardo André*, Transparência Fiscal e Reciprocidade nas Perspectivas Interna e Internacional, in: Rocha, Valdir de Oliveira (Hrsg.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 2015, S. 248 – 287.
- Schoueri, Luís Eduardo/Pereira, Roberto Codorniz Leite*, Tributação Internacional e o Direito Interno, in: Martins, Ives Gandra da Silva. (Hrsg.), *Tributação Internacional e o Direito Interno*, 2018, S. 499 – 541.
- Schurowski, Sophie*, Der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen in Steuersachen - Eine einfachgesetzliche, verfassungsrechtliche und europarechtliche Untersuchung, 2020.
- Schuster, Silvia*, § 93 AO, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 245. Ergänzungslieferung (November 2017).
- Schuster, Silvia*, § 93a AO, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 255. Ergänzungslieferung (Oktober 2019).
- Seer, Roman/Gabert, Isabel*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersache, in: *StuW 2010*, S. 3 – 23.
- Seer, Roman / Wilms, Anna Lena*, Der automatische Informationsaustausch als neuer OECD-Standard zur steuerlichen Erfassung des Finanzkapitals im Spannungsverhältnis zu Maßnahmen der Geldwäschebekämpfung, in: *StuW 2015*, S. 118 – 133.
- Seer, Roman*, § 8 - Europäisierung des Steuerverfahrensrechts, in: *HFSt*, Band 6, 2017, S. 191 – 217.
- Seer, Roman*, § 85 AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 147. Ergänzungslieferung (Januar 2017).
- Seer, Roman*, § 88 AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 147. Ergänzungslieferung (Januar 2017).

- Seer, Roman*, § 88a AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 147. Ergänzungslieferung (Januar 2017).
- Seer, Roman*, § 93 AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 151. Ergänzungslieferung (Februar 2018).
- Seer, Roman*, § 93a AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 147. Ergänzungslieferung (Januar 2017).
- Seer, Roman*, § 117 AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 145. Ergänzungslieferung (Juli 2016).
- Seer, Roman*, Besteuerungsverfahren, in: Kube Hanno/Mellinghoff, Rudolf/Morgenthaler, Gerd/Palm, Ulrich/Puhl, Thomas/Seiler, Christian (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Band II, Festschrift für Paul Kirchhof, 2013, S. 1765 – 1777.
- Seer, Roman*, Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, in: StbJb 2016/2017, S. 539 – 571.
- Seer, Roman*, Datenabruf bei der sog. Kontenevidenzzentrale für steuerliche Zwecke, in: Kirchhof, Paul/Schmidt, Karsten/Schön, Wolfgang/Vogel, Klaus, Festschrift für Arndt Raupach Zum 70. Geburtstag, S. 107 – 130.
- Seer, Roman*, Datenschutz im Besteuerungsverfahren, in: Herlinghaus, Andreas/Heribert, Hirte/Hüttemann Rainer/Heidel, Thomas (Hrsg.), Festschrift für Wienand Meilicke, 2010, S. 687 – 696.
- Seer, Roman*, Datenschutz und Besteuerungsverfahren - Auswirkungen der DS-GVO, in: SteuerStud Nr. 4, 2019, S. 240 – 248
- Seer, Roman*, Datenschutz und Datenaustausch, in: DStJG 42, 2019, S. 247 – 286.

- Seer, Roman*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in: DStJG 31, 2008, S. 7 – 36.
- Seer, Roman*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfahrensrechts, in: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolph (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof (Band I), 2018, S. 1717 – 1746.
- Seer, Roman*, Möglichkeit und Grenzen eines ""maßvollen"" Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, in: FR 1997, 553 – 562.
- Seer, Roman*, Reform des Veranlagungsverfahrens, in: StuW 2003, S. 40 – 59.
- Seer, Roman*, Steuerverfahrensrechtliche Bewältigung grenzüberschreitender Sachverhalte, in: Spindler, Wolfgang/Tipke, Klaus / Rödder, Thomas (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, 2009, S. 151 – 167.
- Seer, Roman*, Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, in: StuW 2007, S. 355 – 371.
- Seer, Roman*, Steuervollzug im Rechtsstaat - Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung, in: DStJG 31, 2008, S. 1 – 6.
- Seiler, Christian*, Das Steuerrecht als Ausgangspunkt aktueller Fortentwicklungen der Gleichheitsdogmatik, in: JZ 2004, 481 – 487.
- Sendke, Thomas*, Der Anwendungsbereich von unionalen und nationalen Grundrechten im Steuerrecht, in: StuW 2020, S. 219 – 233.
- Signoretti, Diogo Brandau*, A utilização de precedentes estrangeiros pelo Supremo Tribunal Federal: fundamentos e critérios, Dissertação de Mestrado (USP), 2013.
- Signoretti, Diogo Brandau*, Art. 5 X CF, in: Seefelder, Cláudio/Campos, Rogério (Hrsg.), Constituição e Código Tributário comentados sob a ótica da Fazenda Nacional, 1. Auflage, 2020.

- Signoretti, Diogo Brandau*, Sigilo fiscal e bancário, justiça tributária e tutela penal, in: JOTA v. 24.9.2018, abrufbar unter: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/sigilo-fiscal-e-bancario-justica-tributaria-e-tutela-penal-24092018>, zuletzt abgerufen am 15.7.2019.
- Silva, José Afonso da*, Curso de Direito Constitucional Positivo, 22. Auflage, 2002.
- Silva, Luciana Aboim Machado Gonçalves da*, A Aplicação dos Direitos Fundamentais aos Estrangeiros Não-Residentes no Brasil, in: Direito Público, 4 Jahrgang, Nr. 14, 2006, S. 53 – 57.
- Söhn, Harmut*, § 85 AO, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 239. Ergänzungslieferung (August 2016).
- Söhn, Harmut*, § 88 AO, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 206. Ergänzungslieferung (Oktober 2010).
- Söhn, Harmut*, § 117 AO, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 212. Ergänzungslieferung (Oktober 2012).
- Souza Neto, Cláudio Pereira*, Art. 5 Caput CF, in: Canotilho, J.J. Gomes/Mendes, Gilmar Ferreira/Sarlet, Ingo Wolfgang/Streck, Lenio Luiz (Hrsg.), Comentários à Constituição do Brasil, 2. Auflage, 2018.
- Streck, Lênio Luiz*, As interceptações telefônicas e os direitos fundamentais, 2. Auflage, 1995.
- Streck, Lênio Luiz*, Verdade e Consenso, 2011.
- Sydow, Gernot*, DS-GVO, Einleitung, in: Sydow, Gernot (Hrsg.), Europäische Datenschutzgrundverordnung, 2. Auflage, 2018.
- Takano, Caio Augusto*, Limitações aos deveres instrumentais tributários - Aplicação do Art. 113, § 2 do Código Tributário Nacional, Dissertação de Mestrado (USP), 2015

- Tavares, Ana Lucia de Lyra*, O direito comparado na história do sistema jurídico brasileiro, in: Revista de Ciência Política, Band 1, 1990, S. 55 – 90
- Tavares, André Ramos*, Curso de Direito Constitucional, 10. Auflage, 2012.
- Teixeira, Alexandre Alkmim*, o Acesso à informação e o Âmbito de Eficácia das Leis: uma nova Era na Tributação Internacional, in: Rocha, Sérgio André/Torres, Heleno Taveira (Hrsg.), Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier, 2016, S. 53 – 71.
- Teodorovicz, Jeferson*, A Experiência Tributária Alemã e a Repercussão Germânica na Ciência do Direito Tributário Brasileiro, in: RDTA, Nr. 38, 2017, S. 237 – 267.
- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, 2000.
- Tipke, Klaus*, Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung – Ein Postulat im Interesse der Solidargemeinschaft der Steuerzahler, in: Vogelsang, Horst (Hrsg.), Perspektiven der Finanzverwaltung, 1992, S. 95 – 131.
- Tipke, Klaus*, Konsequenzen aus dem Zinssteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts, in: FR 1991, S. 480 – 481.
- Tipke, Klaus*, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber, in: JZ 2009, S. 533 – 540.
- Tipke, Klaus*, Über Deklarieren und Verifizieren, in: Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beerman, Albert (Hrsg.), Steuerrechtsprechung - Steuergesetz - Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, 1999, S. 819 – 836.
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim*, Steuerrecht, 23. Auflage, 2018.
- Tognetti, Silvania Conceição*, O Direito Tributário e a Informatização do Estado: a nova visão sobre a constituição do crédito tributário, Tese de Doutorado (USP), 2009.
- Tomasevicius Filho, Eduardo/Sousa, Mariana Almirão de*, A proteção de dados da pessoa jurídica e a Lei Geral de Proteção de Dados, in: Conjur v. 22.1.2021, o.S., abrufbar unter: <https://www.conjur.com.br/2021-jan-22/opinioao-protacao-dados-pessoa-juridica-lgpd>, zuletzt aufgerufen am 10.2.2021.

- Tonelli Júnior, Renato Adolfo, A troca internacional de informações matéria tributária e cláusula do due process of law, 2017.*
- Torres, Heleno Taveira, Art. 150 II CF, in: Canotilho, J.J. Gomes/Mendes, Gilmar Ferreira/Sarlet, Ingo Wolfgang/Streck, Lenio Luiz (Hrsg.), Comentários à Constituição do Brasil, 2. Auflage, 2018.*
- Torres, Heleno Taveira, Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global, in: Conjur v. 8.7.2015, o. S., abrufbar unter: www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global, zuletzt aufgerufen am 11.08.2020.*
- Torres, Ricardo Lobo, Sigilos bancários e fiscal, in: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes/Guimarães, Vasco Branco (Hrsg.), Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, 2015, S. 127 – 138.*
- Torres, Ricardo Lobo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Band II, Valores e princípios constitucionais tributários, 2. Auflage, 2014.*
- Torres, Ricardo Lobo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Band III, Os Direitos Humanos e a Tributação, Imunidades e Isonomia, 3. Auflage 2005.*
- Towfigh, Emanuel V./Ulrich, Jacob, Art. 44 DS-GVO, in: Sydow, Gernot (Hrsg.), Europäische Datenschutzgrundverordnung, 2. Auflage, 2018.*
- Towfigh, Emanuel V./Ulrich, Jacob, Art. 46 DS-GVO, in: Sydow, Gernot (Hrsg.), Europäische Datenschutzgrundverordnung, 2. Auflage, 2018.*
- Towfigh, Emanuel V./Ulrich, Jacob, Art. 49 DS-GVO, in: Sydow, Gernot (Hrsg.), Europäische Datenschutzgrundverordnung, 2. Auflage, 2018.*
- Valadão, Haroldo, Parecer: Acordo para pesquisa sobre utilização de sensores remotos em levantamento de recursos terrestres. Necessidade de aprovação pelo Congresso Nacional, salvo se autorizado por ou constituindo execução de – outro, anterior, devidamente aprovado, Apresentação ao Congresso de acordos internacionais sob regime de urgência, in: Medeiros, Antônio Paulo Cachapuz de (Hrsg.),*

Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty, Band VI (1961 – 1971), 2002, S. 277 – 279.

Valadão, Marco Aurélio Pereira, Troca de Informações com base em tratados internacionais: Uma necessidade e uma tendência irreversível, in: RDIET, Band 4, 2009, Nr. 2, S. 1 – 18.

Valadão, Marcos Aurélio Pereira/Arruda, Henrique Porto, Intimidade, Sigilos Bancário e Fiscal, e o consenso Mundial, in: NOMOS - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Band 34, 2014, S. 315 – 344.

Valente, Christiano Mendes Wolney, Princípio da capacidade contributiva: eficácia para contemplar o poder-dever da Administração Tributária de fiscalizar, cobrar e executar tributos, in: RFDT, 13. Jahrgang, Nr. 75, 2015, S. 91 – 112.

Vinhosa, Érico Teixeira, O dever fundamental de pagar tributos - uma abordagem à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, in: Rocha, Sérgio André/Godoi, Marciano Seabra (Hrsg.), O dever fundamental de pagar impostos - o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência?, 2017, S. 101 – 132.

Vogel, Klaus/Lehner, Moris, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 7. Auflage, 2021.

Waldhoff, Christian, Die „andere Seite“ des Steuerverfassungsrechts, in: Schön, Wolfgang/Beck, Karin E. M. (Hrsg.) Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 125 – 160.

Waldhoff, Christian, Verfassungsrechtlich relevante Vollzugsdefizit bei Steuerfällen mit Ausland Bezug am Beispiel von §§ 7ff. AStG, in: StuW, 2013, S. 121 – 142.

Wernsmann, Rainer, § 4 AO, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 230. Ergänzungslieferung (November 2014).

Wieland, Joachim, Zinsbesteuerung und Bankgeheimnis, in: JZ 2000, S. 272 – 275.

Wimmer, Miriam, As Relações de Sujeição Especial na Administração Pública Brasileira, in: RDP, Nr. 18, 2007, S. 31 – 53.

Wimmer, Miriam, O regime jurídico do tratamento de dados pessoais pelo Poder Público, in: Mendes, Laura Schertel/Doneda, Danilo/Sarlet, Ingo Wolfgang/Rodrigues Júnior, Otavio Luiz (Hrsg.), Tratado de Proteção de Dados, 2021, S. 271 – 288.

Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional do Brasil, 7. Auflage, 2011.

Yavaşlar, Funda Başaran, Instruments of Transparency towards the Tax Administration, in: Yavaşla, Funda Başaran/Hey, Johanna (Hrsg.), Tax Transparency, 2018 EATLP Congress Zurich, 2019, S. 41 – 64.

Zilveti, Fernando Aurelio, As repercussões da inteligência artificial na teoria da tributação, in: RDTA, Nr. 43, 2019, S. 484 – 500.

Zugman, Daniel Leib, Processo de concretização normativa e direito tributário: transparência, justificação e zonas de autarquia do sigilo fiscal, Dissertação de Mestrado (FGV), 2014.

LEBENS LAUF

Diogo Brandau Signoretti
geboren am 6. März 1981 in Araras, Brasilien

Akademische Ausbildung

- 2018 – 2021 Promotionsvorhaben im Steuerrecht an der Universität zu Köln unter der Betreuung von Frau Prof. Dr. Hey.
- 2010 – 2012 Masterstudium an der Universität von São Paulo (São Paulo, Brasilien) unter der Betreuung von Herr Prof. Dr. Roger Stiefelmann Leal
Thema der Masterarbeit: Die Verwendung von ausländischen Präzedenzfällen in Verfassungsentscheidungen durch den brasilianischen Obersten Gerichtshof - theoretische Begründungen und Kriterien.
- 2005 – 2006 L.L.M (Öffentliches Recht)
Paulista School of Law (São Paulo, Brasilien)
Thema: Die Normative Macht der brasilianischen Regulierungsbehörden.
- Mai 2004 Juristisches Staatsexamen – Bundesland São Paulo.
Mitglied der brasilianischen Anwaltskammer (Berechtigung zur Ausübung der anwaltlichen Tätigkeit)
- 1999 – 2003 Abgeschlossenes Jurastudium an der Staatlichen Universität von São Paulo– UNESP (Franca, Brasilien).

Berufliche Erfahrung

- 2008 – heute Prokuraturanwalt der Nationalen Finanzverwaltung (São Paulo, Brasilien).
- 2013 – 2013 Hilfsprofessor für Verfassungsrecht an der Metropolitan University - FMU (São Paulo, Brasilien): Unterrichten von Verfassungsrecht für Jurastudenten im ersten und zweiten Studienjahr.

2010 – 2011	Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Verfassungsrecht an der Universität von São Paulo: Unterstützung des Professors Dr. Roger Stiefelmann Leal durch das Vorbereiten und Unterrichten von Unterrichtsstunden für Studenten im Grundstudium.
Ago 2006 – Mai 2008	Pflichtverteidiger in Araras, Brasilien für Familien- und Strafsachen.
Nov 2004 – Feb 2006	Assistant Tax Consultant bei Price Water House-Coopers - PwC (São Paulo, Brasilien): Abteilung für Bundessteuern und für Multinationale Konzerne.
Jun 2004 – Okt 2004	Assistant Tax Consultant bei Deloitte (São Paulo, Brasilien): Abteilung für indirekte Steuern und für multinationale Unternehmen.
Jan 2004 – Feb 2004	Praktikum - Sommeraustausch im Verwaltungsrat für Wirtschaftsverteidigung (CADE), Justizministerium (Brasília, Brasilien).
2001 – 2003	Praktikum - Staatsanwaltschaft (Franca, Brasilien).