



Stiftung
Familienunternehmen

Aspekte der Unternehmenstransparenz

Jahresheft des Wissenschaftlichen Beirats der Stiftung Familienunternehmen



Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

80538 München

Telefon: +49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail: info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Erstellt von:

Prof. Dr. Dr. Udo Di Fabio

Professor für Öffentliches Recht,

Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

Leiterin des Instituts für Finanzrecht,

Karl-Franzens-Universität Graz

Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest

Präsident des ifo Instituts – Leibniz Institut für Wirtschaftsforschung

an der Universität München e.V.

Prof. Dr. Kay Windthorst

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Rechtsdogmatik und

Rechtsdidaktik, Universität Bayreuth

© Stiftung Familienunternehmen, München 2019

Titelbild: Victor Huang | iStock.com

Abdruck und Auszug mit Quellenangabe

ISBN: 978-3-942467-66-7

Zitat (Vollbeleg):

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Aspekte der Unternehmenstransparenz. Jahresheft des Wissenschaftlichen Beirats der Stiftung Familienunternehmen, mit Aufsätzen von Prof. Dr. Dr. Udo Di Fabio, Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest und Prof. Dr. Kay Windthorst, München 2019, www.familienunternehmen.de

Wie viel Transparenz verträgt ein Familienunternehmen?

Transparenz mag ein positiv konnotierter Begriff sein, doch in Anbetracht von „Big Data“ sind damit reale Gefahren verbunden. Das betrifft insbesondere auch die Forderung nach weitreichenden Publizitätspflichten von Familienunternehmen und deren Gesellschaftern.

Ein öffentliches Transparenzregister bedeutet, dass Personen, die Anteile an einem Familienunternehmen halten, mit Art und Umfang ihres wirtschaftlichen Interesses sowie unter Umständen sogar mit ihrer Privatanschrift ermittelt werden können – ob sie nun im Familienunternehmen arbeiten oder noch studieren. Und eine europarechtlich auferlegte Pflicht zur Veröffentlichung sensibler Unternehmensdaten – wie im Änderungsvorschlag zur Bilanzrichtlinie enthalten – würde dazu führen, dass europäische Familienunternehmen gläsern gegenüber ihren Großkunden und damit im globalen Wettbewerb empfindlich geschwächt werden.

Zwei Studien im Auftrag unserer Stiftung Familienunternehmen haben schon nachgewiesen, dass zentrale, von der EU geplante Transparenzpflichten nicht nur schädlich sind, sondern auch mit dem durch das deutsche Verfassungsrecht und die europäische Grundrechte-Charta geschützten Recht, selbst über die Verwendung personenbezogener Daten zu entscheiden, kollidieren.

Der Wissenschaftliche Beirat der Stiftung Familienunternehmen hat sich deswegen entschlossen, sich des Themas in seinem ersten Jahresheft anzunehmen.

Der ehemalige Bundesverfassungsrichter Prof. Dr. Dr. Udo Di Fabio untersucht das „Spannungsfeld von Transparenz und informationeller Selbstbestimmung“ und zeigt, dass eine Richtschnur für die Abwägung

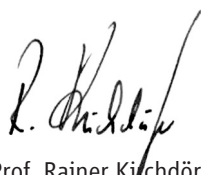
von Transparenzinteressen und dem informationellen Schutz privater oder betrieblicher Räume bislang fehlt. Er erinnert an das Erfordernis einer Gewichtung konfligierender Rechtspositionen in jedem Einzelfall, die auch die persönliche Sicherheit der Gesellschafter von Familienunternehmen umfassen muss.

„Das Steuergeheimnis im internationalen Vergleich“ greift Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest auf. Er differenziert zwischen dem Informationsaustausch unter den staatlichen Stellen auf der einen und der Publikation von Informationen auf der anderen Seite. Eine Veröffentlichung personenbezogener Daten zu Einkommen und Steuerzahlungen sei nach den Erfahrungen mit der Offenlegung in Skandinavien nicht zu rechtfertigen.

Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel setzt sich mit der „begleitenden Kontrolle“ durch die Finanzverwaltung in Österreich auseinander, in der der Steuerpflichtige sich durch freiwillige Transparenz gegenüber dem Fiskus eine vorzeitige Rechtssicherheit erkaufte. Sie warnt vor allem vor einer gefährlichen Veränderung des Konzepts von individueller Freiheit.

Schließlich richtet Prof. Dr. Kay Windthorst den Blick auf die Corporate und die Family Governance. Er zeigt, dass bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung einer Publizitätspflicht die Family Governance in Familienunternehmen bislang außer Acht gelassen wird.

Europa rühmt sich der international strengsten Datenschutzstandards. Die vorliegenden Beiträge zeigen nun, dass der Schutz der Daten von Unternehmen und Unternehmen nicht hinter diese allgemeingültigen Standards zurücktreten darf.



Prof. Rainer Kirchdörfer

Vorsitzender des Wissenschaftlichen Beirats und
Vorstand der Stiftung Familienunternehmen

Inhaltsverzeichnis

Das Spannungsfeld von Transparenz und informationeller Selbstbestimmung1

von Prof. Dr. Dr. Udo Di Fabio

I.	Transparenz im Rechtssystem	1
II.	Entwicklung von Transparenzgeboten und Informationszugängen im staatlichen Organisationsraum	3
III.	Offenlegungs- und Transparenzpflichten von Wirtschaftsunternehmen	6
1.	Unternehmen und ihr Verhältnis zum politischen Herrschaftsraum	6
2.	Entwicklung der Gesetzgebung	7
IV.	Verfassungsrechtliche Probleme und Direktiven.....	9
1.	Eingriffsqualität von Transparenzpflichten	9
2.	Eingriffstiefe.....	10
3.	Maßgebliche Grundrechte	10
4.	Abwägung und Verhältnismäßigkeitskontrolle.....	11
V.	Perspektive.....	13

Informationstechnologien und Psychologie im Steuerverfahren15

von Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

I.	Der Mensch im Mittelpunkt	15
1.	Individuelle Freiheit, Begrenzung und Unsicherheit	15
2.	Anthropozän – Das Zeitalter der Beeinflussung	16
II.	Veränderungen durch Digitalisierung und Verhaltensökonomie.....	17
1.	Der moderne Mensch und sein digitaler Avatar	17
2.	Datenverarbeitung	18
3.	Gezieltes Handeln als Ergebnis von Datenanalysen.....	19
4.	Psychologie und Datenanalysen als Techniken für den Staat	19
III.	Bedeutung für das Steuerverfahren	22
1.	Einleitung	22
2.	Steuerverfahren spieltheoretisch	23
3.	Steuerverfahren rechtlich-traditionell	23
4.	Veränderung durch Verhaltensökonomie und Digitalisierung.....	25
IV.	Beispiele aus Österreich	29
1.	Vorbemerkung	29
2.	„Nudges“ der österreichischen Finanzverwaltung	29
3.	„Advanced Analytics“ im österreichischen Steuervollzug	30

4. Betrugssichere Registrierkassensysteme	34
5. Begleitende Kontrolle als neue Form der Kooperation mit großen Unternehmen.....	35
V. Conclusio.....	38
Das Steuergeheimnis im internationalen Vergleich	41
von Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest, Dr. Marcus Drometer, Carla Rhode und Tanja Stitteneder	
I. Einleitung.....	41
II. Öffentlicher Zugang zu Steuerinformationen für Individuen	43
1. Das Steuergeheimnis im Ländervergleich	43
2. Debatte zum Umgang mit Steuerinformationen	46
III. Informationsaustausch zur Vermeidung von Steuerhinterziehung	51
1. Der Austausch von Steuerinformationen innerhalb der Europäischen Union.....	51
2. Exchange of Information on Request (EOIR)	53
3. Automatic Exchange of Information (AEOI)	55
4. Debatte zum Informationsaustausch	56
IV. Fazit.....	59
Transparenz für Familienunternehmen – Transparenz in Familienunternehmen	61
von Prof. Dr. Kay Windthorst	
I. Familienunternehmen im Transparenzdiskurs.....	61
1. Die ausgreifende Forderung nach mehr Transparenz	61
2. Familienunternehmen als Gegenstand der Forderung nach Transparenz.....	63
II. Transparenz für Familienunternehmen	65
1. Transparenzpflichten und Publizitätspflichten.....	65
2. Das Grundproblem: Unzureichende Berücksichtigung der Family Governance im Transparenzdiskurs	66
3. Leitlinien für eine Konfliktlösung	74
III. Transparenz in Familienunternehmen	76
1. Der Grundkonflikt: Transparenz versus Vertrauen und Vertraulichkeit	76
2. Leitlinien für eine Konfliktlösung	80
IV. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	82
Über die Wissenschaftlichen Beiräte.....	85

Das Spannungsfeld von Transparenz und informationeller Selbstbestimmung

von Prof. Dr. Dr. Udo Di Fabio

I. Transparenz im Rechtssystem

Transparenz ist ein positiv besetzter Begriff. Im öffentlichen Meinungsraum gilt die Sichtbarkeit von sozialen Zusammenhängen als eine Voraussetzung der aufgeklärten Gesellschaft, als eine Funktionsvoraussetzung der Demokratie.¹ Information und Diskussion gelten als Grundlage und geradezu als Voraussetzung einer offenen demokratischen Gesellschaft.² Nur das, was gesehen werden kann, das was sichtbar ist, kann auf seine Berechtigung, seine Rechtfertigung hin befragt werden und dann dem diskursiven demokratischen Prozess zur Veränderung offenstehen. Die Zeiten scheinen vorbei, als ein „Arkanbereich“ des Politischen für notwendig gehalten wurde³, damit Diplomatie und ein rationales Regierungsgeschäft ungestört funktionieren können. Arkanbereiche im Regierungsalltag lässt unsere Verfassungsordnung nur eingeschränkt und nicht länger mehr als selbstverständliche Prämisse der Staatsräson gelten.

Allerdings bleibt Transparenz nur solange ein positiver Leitbegriff, wie er als Hebel angesetzt wird zum Aufbrechen verdeckter politischer Machtausübung oder zur Demaskierung struktureller Gewaltverhältnisse. Etwas ganz anderes gilt, wenn er vor der Kulisse der Privatautonomie und des Persönlichkeitsschutzes auftritt oder wenn es um einen Funktionsschutz im Bereich der Staatsorganisation geht, den das Bundesverfassungsgericht als Kernbereich exekutiver Eigenverantwortung akzeptiert und selbst dem Informationsanspruch des Parlaments nicht zugänglich macht.⁴

Aus der Position der Grundrechte, die das allgemeine Persönlichkeitsrecht und das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gewährleisten, kommt es auf andere Leitvorstellungen als in den Konstellationen öffentlicher Aufklärungsansprüche an. Obwohl die Herstellung „praktischer Konkordanz“ (Konrad Hesse) zu den Identitätsmerkmalen der Verfassungsanwendung zählt, mag es für manchen Beobachter auf den ersten Blick paradox erscheinen, sich vor dem Hintergrund des Begriffs Transparenz mit dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu beschäftigen.⁵ Doch gerade politisch aufgeladene Rechtsbegriffe wie derjenige der Transparenz müssen wie jeder zur Rechtfertigung eines Eingriffs herangezogene, dem öffentlichen Wohl dienende Zweck in eine systematische, auf Ausgleich verschiedener Rechtsgüter ausgerichtete Rechtsordnung eingepasst werden.⁶ Gerade dann, wenn Begriffe als „stark“ gelten, wenn sie wertrational bestimmt und moralisch distinktiv scheinen, ist die Rechtsanwendung in ihrer sachlichen Fähigkeit zur abwägenden Distanz gefragt.

Privatsphäre, Selbstbestimmungsrecht und Intimbereich markieren eine notwendige Grenze für jede öffentliche Sichtbarkeit. Mit dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung sieht das Bundesverfassungsgericht gerade auch vor dem Hintergrund der Entwicklung von Datenerhebung und Datenverwertung jene Privatsphäre geschützt, die konstitutiv ist, damit sich der Mensch als

1 Christian Calliess, Optionen zur Demokratisierung der Europäischen Union, in: Bauer/Huber/Sommermann (Hg.), Demokratie in Europa, 2005, S. 281 (307).

2 BVerfGE 89, 155 (189).

3 Michael Stolleis, Arcana imperii und Ratio status, Bemerkungen zur politischen Theorie des frühen 17. Jahrhunderts, 1980.

4 BVerfGE 67, 100 II (139).

5 Jürgen Bröhmer, Transparenz als Verfassungsprinzip, Grundgesetz und Europäische Union, 2004, S. 196.

6 Zum Gedanken systematisch aufeinander abgestimmter („ausbalancierter“) Teilrechtsordnungen BVerfGE 111, 307 (327).

Rechtssubjekt privatautonom entfalten kann und zwar ohne zu einem bloßen Element wirtschaftlicher Nutzung oder politischen Herrschaftskalküls herabgewürdigt zu werden.⁷ Nicht erst die digitale Verwandlung der Welt hat es deutlich gemacht: Wer sich ununterbrochen beobachtet glaubt, verändert sein Verhalten. Der Mensch entscheidet selbst über seinen Darstellungsanspruch in der sozialen Welt. Das aber setzt die Unterscheidbarkeit von öffentlichem Raum und privater Sphäre voraus. Es handelt sich um eine mitunter kaum merkliche, aber systematisch wirkende Fremdbestimmung, wenn der ausforschende, alles erfassen wollende Blick „der anderen“ einen eigenen, einen persönlich bestimmten sozialen Selbstdarstellungsanspruch gar nicht mehr zur praktischen Entfaltung gelangen lässt. Der gläserne Mensch widerspricht dem Menschenbild des Grundgesetzes. Totale Transparenz ist kein Leitbild der Verfassung, sondern ein politisches Anliegen, das mit gegenläufigen Ansprüchen auf Selbstbestimmung, Privatsphäre, wirtschaftlichen Vertrauens- und Geheimnisschutz zum Ausgleich gebracht werden muss.

Bei näherer Betrachtung verlangt die Rechtsordnung aber nicht nur eine Unterscheidung von privaten und öffentlichen Räumen. Auch innerhalb dieser Räume ist ein differenzierter Umgang mit Transparenzanliegen geboten und eine angemessene Gewichtung des regelmäßig gegenläufigen Schutzes der Vertraulichkeit. Auch der öffentliche Raum kennt den Geheimnisschutz und erst recht in der Privatsphäre stoßen Transparenzgebote auf Grenzen. In den letzten beiden Jahrzehnten ist eine wirkmächtige Tendenz zu einem faktischen und

rechtlich auferlegten Offenlegungszwang zu beobachten. Der faktische Zwang im Sinne einer Unausweichlichkeit entsteht im Zusammenhang mit der digitalen Verwandlung der Welt. Die Offenlegung von Daten, häufig auf freiwilliger oder verdeckter Grundlage, ist zu einem mächtigen Antrieb der Wertschöpfung geworden, die Plattformen über einen neuen netzbasierten Interaktionsstil⁸ zu den wertvollsten Unternehmen der Welt gemacht haben. Dabei wird von Suchmaschinen wie Google mitunter arglos der Satz kolportiert: „Wer nichts zu verbergen hat, der soll sich zeigen.“ Dieses Mantra macht womöglich jeden verdächtig, der für vertrauliche Behandlung, die Wahrung persönlicher oder auch betrieblicher Geheimnisse eintritt.⁹ Dabei dürfte auf der Hand liegen, dass grenzenlose, ja totale Transparenz die freiheitliche Ordnung mit ihrer Zentralität individueller Selbstbestimmung zerstören würde. Die transparente Gesellschaft darf nach der grundgesetzlichen Wertordnung deshalb immer nur eine sektoral begrenzte und ausbalancierte sein. Es gilt, am Primat der Selbstbestimmung des Einzelnen festzuhalten – gerade auch im Hinblick auf die Verfügung über seinen sozialen Geltungsanspruch. Individualrechte, wie das des allgemeinen Persönlichkeitsrechts, aber auch die Berufsfreiheit und die Eigentumsgewährleistung schützen auch gegenüber öffentlichen Transparenzanliegen, die der Staat aufnimmt und als Pflicht Privatrechtssubjekten auferlegt. Es kommt deshalb verstärkt darauf an, öffentliche oder private Transparenzanliegen abzuwägen mit berechtigten Interessen an Vertraulichkeit und des individuellen Rechtsgüterschutzes.

7 BVerfGE 65, 1 (Volkszählung); 93, 188 (Rasterfahndung); 100, 313 (Telekommunikationsüberwachung); 103, 21 (genetischer Fingerabdruck); 103, 44 (Fernsehaufnahmen im Gerichtssaal); 112, 304 (GPS-Überwachung).

8 Udo Di Fabio, Grundrechtsgeltung in digitalen Systemen. Selbstbestimmung und Wettbewerb im Netz, 2016.

9 Literarisch verarbeitet bei Dave Eggers, *The Circle*, 2014.

II. Entwicklung von Transparenzgeboten und Informationszugängen im staatlichen Organisationsraum

1. Transparenz ist im Paradigma der Aufklärung eine Forderung, die auf Sichtbarmachung politischer Herrschaft zielt. Deshalb kennt der staatsorganisationsrechtliche Raum Informations- und Auskunftspflichten, wenn es darum geht, das Parlament oder die Öffentlichkeit zu informieren. In den vergangenen Jahren lässt sich eine Zunahme von Transparenzgeboten innerhalb der staatlichen Organisationssphäre beobachten, die häufig unionsrechtliche Ursprünge haben. Das Umweltinformationsgesetz beispielsweise erging in Umsetzung der Richtlinie 2003/4/EG über den Zugang der Öffentlichkeit zu Umweltinformationen und gewährt ein voraussetzungsloses „Jedermann-Informationsrecht“ in Bezug auf Umweltinformationen gegenüber informationspflichtigen Stellen des Bundes (§ 3 Abs. 1 Satz 1 UIG). Das Informationsfreiheitsgesetz des Bundes gewährt ein voraussetzungsloses „Jedermann-Informationsrecht“ gegenüber Behörden des Bundes (§ 1 Abs. 1 Satz 1 IFG) und führt damit zu einem Paradigmenwechsel vom Grundsatz der Amtsverschwiegenheit hin zu einem Grundsatz der Transparenz und Öffentlichkeit amtlicher Informationen. Das Ziel ist eine Verstärkung der Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten in basisdemokratischer Dimension (vgl. BT-Drucks. 15/4493, S. 6 f.). Ausnahmen von dem grundsätzlichen Informationszugangsrecht unterliegen zum Schutz des Gesetzeszwecks dem Gebot der zugangsfreundlichen Auslegung.¹⁰ Das Informationsweiterverwendungsgesetz dient der Weiterverwendung von Informationen öffentlicher Stellen des Bundes und

der Länder, die zum Beispiel unter Geltendmachung des Anspruchs aus § 1 Abs. 1 Satz 1 IFG erlangt wurden. Es setzt die Richtlinie 2003/98/EG über die Weiterverwendung von Informationen des öffentlichen Sektors um. Das Verbraucherinformationsgesetz¹¹ findet auf Erzeugnisse im Sinne des Lebensmittel- und Futtermittelgesetzbuches sowie auf Verbraucherprodukte im Sinne des Produktsicherheitsgesetzes Anwendung und gewährt allen Verbrauchern einen Anspruch auf Information über bestimmte Daten, die den Behörden zu einzelnen Erzeugnissen vorliegen (§ 2 Abs. 1 VIG).

2. Transparenzpflichten der öffentlichen Verwaltung werden auf allen Ebenen des europäischen Mehrebenensystems, also auf der Ebene der Union, des Bundes und der Länder, mitunter auch der Gemeinden neu eingeführt.¹² Auch hier lässt sich beobachten, wie international abgestimmte Ziele, etwa im G8-Aktionsplan und der dort formulierten Open-Data-Strategie, die Richtung der Gesetzgebung lenken. Der Bundestag setzt mit einer Änderung des E-Government-Gesetzes die Forderungen aus dem G8-Aktionsplan nach einem verbindlichen Open-Data-Gesetz um. Er gibt den Behörden der unmittelbaren Bundesverwaltung auf, einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente zu schaffen (§ 2 Abs. 1 EGovG) und bestimmte Informationen über öffentlich zugängliche Netze zur Verfügung zu stellen (§ 3 EGovG).

10 Bisher haben zwölf Bundesländer für ihren Zuständigkeitsbereich jeweils eigene ähnliche Gesetze erlassen. In Bayern, Hessen, Niedersachsen und Sachsen existieren bisher keine Landes-Informationsfreiheitsgesetze. In den meisten EU-Staaten sowie in Großbritannien, den USA und Kanada existieren vergleichbare Gesetze (vgl. z. B. den britischen Freedom of Information Act vom 1. Januar 2005, den US-amerikanischen Freedom of Information Act aus dem Jahr 1996 und den kanadischen Access to Information Act vom 1. Juli 1983).

11 Gesetz zur Verbesserung der gesundheitsbezogenen Verbraucherinformationen (Verbraucherinformationsgesetz VIG).

12 Auf Landesebene hat etwa 2012 die Freie und Hansestadt Hamburg ihr bis dahin geltendes Informationsfreiheitsgesetz durch das hamburgische Transparenzgesetz ersetzt und geht weit über die bis dahin geltenden Informationspflichten hinaus. Es verpflichtet die Verwaltung, eine Vielzahl von Dokumenten und Daten kostenfrei online zur Verfügung zu stellen und sieht darüber hinaus vor, dass weiterhin Anträge auf Information gestellt werden können, soweit die begehrten Informationen nicht veröffentlicht sind (sog. Zwei-Säulen-Modell: Informationszugangsanspruch neben Informationspflicht). Das Land Schleswig-Holstein hat in Art. 53 der Landesverfassung ein Transparenzgebot festgeschrieben. Nach diesem haben Behörden des Landes, Gemeinden und Gemeindeverbände die objektive Pflicht, amtliche Informationen zur Verfügung zu stellen, soweit nicht öffentliche oder schutzwürdige private Interessen überwiegen. Auf Bundesebene werden auch in scheinbar randständigen Bereichen im Rahmen der allgemeinen Open-Data-Strategie Informationszugänge eröffnet, wie zum Beispiel der Zugang zu raumbezogenen Daten (Geodaten) durch das Geodatenzugangsgesetz von 2012, vgl. auch BT-Drucks. 17/9686.

Die Rechtsprechung und teilweise auch der Gesetzgeber haben klarstellend, vereinzelt auch begrenzend und moderierend gewirkt. Das Bundesverwaltungsgericht prüfte 2011 die Frage, inwieweit ein Bundesministerium nach § 1 Abs. 1 Satz 1 IFG anspruchspflichtige Behörde sein kann. Es geht davon aus, dass ein Anspruch des Bürgers nach § 1 Abs. 1 Satz 1 IFG auch dann bestehen kann, wenn die Ministeriumstätigkeit dem Regierungshandeln zuzuordnen ist. Dem verfassungsrechtlich gebotenen Schutz des Kernbereichs der Regierungstätigkeit sei dann vorrangig im Rahmen der gesetzlich normierten Versagungsgründe Rechnung zu tragen; falls sich gleichwohl Schutzlücken auftun sollten, sei auf verfassungsunmittelbare Grenzen des Informationsanspruchs zurückzugreifen.¹³ Der Landesgesetzgeber Nordrhein-Westfalen hat 2017 die von der Vorgängerregierung eingeführte individuelle Kennzeichnungspflicht für Polizisten des Landes wieder abgeschafft, auch um die Sicherheit und Integrität der Polizeibeamten zu schützen. Das Bundesverwaltungsgericht stellte fest, dass die Bestimmungen des Bundesverfassungsschutzgesetzes das Bundesministerium des Innern nicht ermächtigen, in seinen Verfassungsschutzbericht auch solche Vereinigungen aufzunehmen, bei denen zwar tatsächliche Anhaltspunkte für Bestrebungen gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung vorliegen, solche Bestrebungen aber noch nicht sicher festgestellt werden können (sog. Verdachtsfälle).¹⁴ Das Bundesverwaltungsgericht hat zudem 2015 entschieden, dass die Landespressegesetze auf Bundesbehörden keine

Anwendung finden. Solange kein einfachgesetzlicher pressspezifischer Auskunftsanspruch durch den Bundesgesetzgeber geschaffen werde, könnten Journalisten verfassungsunmittelbar aus Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG einen Auskunftsanspruch gegen Bundesbehörden geltend machen.¹⁵

3. Ein besonders sensibler Teil der verstärkten Transparenzpflichten bezieht sich auf den parlamentarischen Raum und auf den Status der Abgeordneten, die einerseits ein öffentliches Amt innehaben, aber andererseits im Mandat auch gesellschaftliche Subjekte mit gewollter Rückbindung nicht nur in den Wahlkreis, sondern auch in die berufliche und soziale Umwelt bleiben sollen.¹⁶ Der Rechtsstellung der Bundestagsabgeordneten wurde durch eine verstärkte Pflichteneinbindung und dem Reglement von Verhaltensregeln hinsichtlich der Anzeigepflichten und der Veröffentlichung anzeigepflichtiger Tätigkeiten und Einkünfte eine neue Grundlage gegeben.¹⁷ Das Bundesverwaltungsgericht hat entschieden, dass Angaben zum Sachleistungskonsum der Abgeordneten des Deutschen Bundestages auf Grundlage von § 1 Abs. 1 Satz 1 IFG in anonymisierter Form herausverlangt werden können.¹⁸ Das VG Berlin verpflichtete den Deutschen Bundestag, dem Verein Parlamentwatch e.V. auf Grundlage von § 1 Abs. 1 Satz 1 IFG Auskunft über die an Verbandsvertreter ausgegebenen Hausausweise zu geben.¹⁹ Das Bundesverwaltungsgericht urteilte, dass der Deutsche Bundestag bei der mandatsbezogenen Unterstützung der Abgeordneten durch Zuarbeiten der

13 BVerwG – Urt. v. 03.11.2011 – 7 C 3.11.

14 BVerwG – Urt. v. 26.06.2013 – 6 C 4.12.

15 BVerwG – Urt. v. 20.02.2013 – 6 A 2.12.

16 Horst Risse, Rechtsprechung und Parlamentsfreiheit – Versuch einer Vermessung der geschützten parlamentarischen Gestaltungs- und Entscheidungsräume, JZ 2018, 71.

17 Grundkomponenten der Neuregelung waren die sog. Mittelpunktregelung und die Transparenzregeln (§ 44b AbgG). Die sog. Mittelpunktregelung will zwar die Ausübung des Mandats durch den Abgeordneten in den Mittelpunkt seiner Tätigkeit stellen, gleichzeitig sollen aber andere Tätigkeiten noch möglich sein. Tätigkeiten vor Übernahme des Mandats sowie Tätigkeiten und Einkünfte neben dem Mandat, die auf für die Ausübung des Mandats bedeutsame Interessenverknüpfungen hinweisen können, sind nach Maßgabe der Verhaltensregeln anzuzeigen und zu veröffentlichen. Das BVerfG hat Anträge von Abgeordneten, die sich insb. durch die Transparenzregeln in ihren Rechten aus Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG und Art. 48 Abs. 2 GG, zum Teil auch aus Art. 2 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG und Art. 12 Abs. 1 GG verletzt sahen, zurückgewiesen. BVerfG – Urt. v. 04.07.2007 – 2 BvE 1/06, 2 BvE 2/06, 2 BvE 3/06, 2 BvE 4/06. Siehe auch zuletzt die Schaffung neuer Verhaltensregeln für Bundestagsabgeordnete auf Grundlage von § 44b AbgG.

18 BVerwG – Urt. v. 27.11.2014 – 7 C 20.12.

19 VG Berlin – Urt. v. 18.06.2015 – 2 K 176.14.

Wissenschaftlichen Dienste nach § 1 Abs. 1 Satz 1 IFG informationspflichtig ist.²⁰ Das Bundesverfassungsgericht führt aktuell seine transparenzfreundliche Rechtsprechung zu Auskunftsansprüchen des Bundestages gegenüber der Bundesregierung fort. Es stellte fest, dass das verfassungsmäßige Frage- und Informationsrecht der Abgeordneten beziehungsweise der Fraktionen des Bundestages aus Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG und die damit verbundene Auskunftspflicht der Bundesregierung eine hinreichende Grundlage für einen in der Auskunftserteilung liegenden Grundrechtseingriff in Grundrechte Dritter darstellt. Einer weitergehenden gesetzlichen Regelung bedürfe es insoweit nicht.²¹

4. Ein besonderes Thema ist auch die Rechenschaftspflicht der Parteien über die Herkunft ihrer finanziellen Mittel, die in einer Demokratie nicht im Dunkeln bleiben dürfen, um eine verborgene Beeinflussung des politischen Prozesses zu verhindern. Deshalb gebietet Art. 21 Abs. 1 Satz 4 GG die Rechenschaftspflicht der Parteien, zeigt damit aber zugleich auch, dass es kein allgemeines Transparenzgebot gibt, sondern es jeweils einer verfassungsrechtlichen oder gesetzlichen Auferlegung einer besonderen Pflicht bedarf. In diesem Bereich hat sich eine vergleichsweise ausgewogene Regelungsstruktur ergeben, die nur noch in wenigen Punkten umstritten ist.²² Demgegenüber ist das Parteiensponsoring weniger restriktiv und transparent geregelt. In Abgrenzung zu Parteispenden zeichnet sich dieses durch die vertragliche Vereinbarung einer Gegenleistung aus.²³

5. Transparenz im politischen Raum ist ein im Parteienwettbewerb auch ideologisch besetztes Thema. Es geht etwa um das Verhältnis zwischen Wirtschaft und Politik, das von der politischen Linken stärker problematisiert wird, als von christdemokratischen oder liberalen Positionen. Dahinter steht die Frage, ob die Politik Wirtschaftsinteressen zuviel Gehör bietet und insofern lobbyistische Tätigkeit beschränkt oder wenigstens stärker publiziert werden müsse. Der Lobbyismus ist so alt, wie die Demokratie und keineswegs nur negativ zu veranschlagen, weil hier Interessen vorformuliert und Informationen in den parlamentarischen Raum eingespeist werden, die eine Entscheidungsbildung ähnlich wie in einem Gerichtsverfahren durchaus verbessern und keineswegs verformen müssen. Auch ein Gericht braucht den Parteivortrag, um dann unabhängig angemessen entscheiden zu können; man würde schwerlich auf die Idee kommen, das Gericht von gut anwaltlich aufbereiteten Schriftsätzen fernzuhalten, weil hier wirtschaftliche Macht in juristische Argumente überführt wird. Insofern sind manche Vorschläge geeignet, Verbandstätigkeit im parlamentarischen Raum grundsätzlich als Fremdkörper, als rechtfertigungs- und beobachtungsbedürftig darzustellen und kritisch zu beurteilen. Zuletzt ist Mitte des Jahres 2016 die Forderung der Oppositionsfraktionen Die Linke und Bündnis 90/ Die Grünen nach der Einführung eines verbindlichen Lobbyistenregisters (BT-Drucks. 18/3842, BT-Drucks. 18/3920) gescheitert. Da sich die Abgeordneten der

20 Der Bundestag nimmt in dieser Hinsicht Verwaltungsaufgaben wahr. An dieser rechtlichen Einordnung ändere sich nichts dadurch, dass die Abgeordneten diese Unterlagen für ihre parlamentarische Tätigkeit nutzen, auf die das IFG keine Anwendung findet (§ 5 Abs. 2 IFG). Die Informationsaufbereitung und Wissensgenerierung liege der mandatsbezogenen Aufgabenwahrnehmung voraus. Erst in der Umsetzung des Wissens in durch politische Erwägungen geleitetes Handeln zeige sich das Spezifikum des parlamentarischen Wirkens der Abgeordneten. BVerwG – Urt. v. 25.06.2015 – 7 C 1.14 und 7 C 2.14; kritisch dazu Martin Morlok/Moritz Kalb, Informationsansprüche und der Kernbereich politisch-parlamentarischer Willensbildung, JZ 2017, 670.

21 BVerfG – Urt. v. 07.11.2017 – 2 BvE 2/1.

22 Foroud Shirvani, Das „scharfe Schwert“ des parteirechtlichen Transparenzgebots, NVwZ 2017, 1321.

23 Volker Boehme-Nebler diskutiert dies kritisch im Hinblick auf verfassungsrechtliche Vorgaben aus Art. 21 Abs. 1 GG und dem Demokratieprinzip. Im Ergebnis fordert er eine weitergehende Normierung des Parteiensponsorings. Volker Boehme-Nebler, Gekaufte Aufmerksamkeit? Verfassungs- und parteirechtliche Überlegungen zum Sponsoring von politischen Parteien, NVwZ 2017, 528. Diese Forderung wird auch von Transparency Deutschland und LobbyControl formuliert. Martin Morlok/Sören Lehmann diskutieren einen aus Art. 5 Abs. 1 Satz 1 Var. 3 GG i. V. m. Art. 21 Abs. 1 Satz 4 GG abgeleiteten verfassungsrechtlichen Anspruch des einzelnen Bürgers gegen politische Parteien auf Erfüllung ihrer Rechenschaftspflicht und Bekanntgabe der Rechenschaftsberichte. Die Autoren gehen davon aus, dass Art. 21 Abs. 1 Satz 4 GG neben einer objektiv-rechtlichen Dimension eine subjektiv-rechtliche Dimension enthalte. Insofern müsse neben dem Bundestagspräsidenten (§§ 23a Abs. 2 bis 4, 19a Abs. 3 Satz 3 und 4, 31a ff. PartG) auch der einzelne Bürger die Erfüllung der Rechenschaftspflichten prozessual durchsetzen können. Richtiges Rechtsinstrument hierfür sei die allgemeine Leistungsklage vor den Verwaltungsgerichten. Martin Morlok/Sören Lehmann, Der Anspruch auf Bekanntgabe von Rechenschaftsberichten politischer Parteien, NVwZ 2015, 470.

SPD lediglich aufgrund ihrer Koalitionsdisziplin der überwiegend ablehnenden Haltung der Abgeordneten

von CDU und CSU anschlossen, war ein erneutes Aufflammen der Debatte zu erwarten.²⁴

III. Offenlegungs- und Transparenzpflichten von Wirtschaftsunternehmen

1. Unternehmen und ihr Verhältnis zum politischen Herrschaftsraum

Die Pflicht zur Offenlegung von persönlichen Verhältnissen, internen Daten und üblicherweise vertraulich behandelten Vorgängen beschränkt sich nicht auf den staatlichen und politischen Raum, sondern wird auch von natürlichen und juristischen Personen als Teil der staatsfreien Gesellschaft verlangt. Dabei spielen Unternehmen – seien sie als Personengesellschaften geführt oder als Kapitalgesellschaften – eine besondere Rolle, schon weil sie vielen aus dem politischen Raum als Mächte gelten, die einer öffentlichen Kontrolle unterzogen werden müssen. Unternehmen, insbesondere Großunternehmen oder gar multinational operierende Unternehmenszusammenschlüsse, werden in der politischen Diskussion häufig im Wahrnehmungsmuster politischer Organisationen betrachtet und insofern recht umstandslos in der Logik öffentlicher Transparenzpflichten für die Teilhabe an politischer Macht konfrontiert.

Eine solch generelle Deutung wirtschaftlichen Einflusses als politische Macht ist dem Grundgesetz jedoch fremd. Wenn wirtschaftliche Macht den Wettbewerb mit Monopolen oder Kartellen bedroht, schreitet der Staat kartellrechtlich zur Sicherung eines offenen Wettbewerbs ein, ansonsten gelten die üblichen Grenzziehungen zwischen Wirtschaft als Teil der Gesellschaft und dem grundrechtsgebundenen Staat. Verfassungsrechtlich bleibt demnach das private Wirtschaftsunternehmen Teil der Gesellschaft, kann sich auf Grundrechte berufen, als juristische Person nach Maßgabe von Art.

19 Abs. 3 GG. Danach gelten die Grundrechte auch für inländische juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Das bedeutet, dass der Persönlichkeitskern des informationellen Selbstbestimmungsrechts, soweit er höchstpersönlich und in der Würde des Menschen wurzelt, zwar nicht auf Unternehmen anwendbar ist, aber eine funktionell entsprechende Gewährleistung des informationellen Selbstbestimmungsrechts aus den Grundrechten der Berufsfreiheit (Art. 12 GG), der Eigentumsfreiheit (Art. 14 GG) und der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) auch für juristische Personen anzunehmen ist.²⁵

In einer Demokratie ist es selbstredend gerechtfertigt, die öffentliche Verantwortung von Verbänden oder Unternehmen auch durch die Auferlegung von Informationspflichten zu konkretisieren. Allerdings verlangt eine konsequente Prüfung am Maßstab der den Wirtschaftsunternehmen zustehenden Grundrechte, insbesondere aus Art. 12, 14, 2 Abs. 1 GG, inwieweit solche staatlich auferlegten Informationspflichten sachlich mit einem legitimen Zweck des Gemeinwohls gerechtfertigt und in der Ausgestaltung unter Berücksichtigung der Grundrechte als erforderlich und verhältnismäßig anzusehen sind. Das Grundgesetz kennt kein ideologisch imprägniertes antikapitalistisches Misstrauen, wohl aber ein öffentliches Interesse an Vereinigungen und Unternehmungen, die für die konkreten Lebensverhältnisse der Menschen und das Wohlergehen des Landes von gravierender Bedeutung sind. Dazu gehört auch, dass bestimmte unternehmensinterne Vorgänge publik gemacht werden, wenn und soweit daran ein gerechtfertigtes öffentliches

24 Vgl. dazu https://www.deutschlandfunk.de/lobbyismus-vorschlag-fuer-mehr-transparenz-aus-der.2932.de.html?drn:news_id=975886. LobbyControl und www.abgeordnetenwatch.de unterstützen die Forderung und haben ein Lobby-Transparenzgesetz (https://www.lobbycontrol.de/wp-content/uploads/2017_01_27_Lobby_Transparenzgesetz.pdf) entworfen.

25 Siehe dazu unten IV.3.

Interesse besteht und nicht unverhältnismäßig in subjektive Rechte von Eigentümern, Unternehmern oder Arbeitnehmern eingegriffen wird. Lässt man die in den vergangenen anderthalb Jahrzehnten sich kontinuierlich verschärfenden Transparenzpflichten der Unternehmen auf sich wirken, so drängt sich allerdings der Eindruck auf, dass eine zunächst noch gezeigte Balance zwischen der Rechtfertigung zum Grundrechtseingriff und dem Schutz der inneren Unternehmensorganisation, gerade auch im Hinblick auf die dort tätigen natürlichen Personen inzwischen einer immer unbekümmerteren und fordernden Offenlegungspflicht gewichen ist.

2. Entwicklung der Gesetzgebung

2005 trat das Gesetz über die Offenlegung von Vorstandsvergütungen in Kraft, das für börsennotierte Unternehmen verlangt, dass die Vergütungen von Vorstandsmitgliedern, und zwar unter namentlicher Zuordnung, individualisiert ausgewiesen werden müssen.²⁶ Wenn es in einem Wirtschaftsbereich zu Leistungsproblemen oder zu Störungen kommt, ist die Auferlegung von neuen Transparenzanforderungen eine inzwischen als naheliegend betrachtete Reaktionsmöglichkeit. So hat das 2008 in Kraft getretene Gesetz zur strukturellen Weiterentwicklung der Pflegeversicherung mit dem Ziel, die Qualität der pflegerischen Versorgung zu verbessern, in § 115 SGB XI einen Abs. 1a eingefügt, der normiert, dass die von Pflegeeinrichtungen erbrachten Leistungen und deren Qualität im Internet sowie in anderer geeigneter Weise kostenfrei veröffentlicht werden müssen. Die Herstellung von Transparenz in Bezug auf die Tätigkeit von Pflegeeinrichtungen sei eine besonders dringliche öffentliche Aufgabe, die einen Grundrechtseingriff in die unternehmerische Freiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG rechtfertigen könne.²⁷

Inzwischen zeichnet sich, gerade auch getrieben durch die unionsrechtliche und internationale Rechtsentwicklung, eine Verdichtung von unternehmensbezogenen Transparenzpflichten ab, die in ihren interaktiven und kumulativen Wirkungen noch nicht hinreichend beleuchtet ist. Hier greifen verschiedene Entwicklungen ineinander. Die internationale Geldwäsche ist ein Thema, das im Finanzsektor Melde- und Offenbarungspflichten nach sich gezogen hat. Gerade auf europäischer Ebene ist hier die gesetzgeberische Tätigkeit eng getaktet. Nach der Verabschiedung der Geldwäscherichtlinie von 2015 ist bereits 2018 eine Änderung und Verschärfung erfolgt.²⁸ So wurde etwa Art. 30 Abs. 5 der GwRL 2018 wie folgt neu gefasst:

„(5) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass die Informationen über die wirtschaftlichen Eigentümer in allen Fällen zugänglich sind für

- a) die zuständigen Behörden und die zentralen Meldestellen, ohne Einschränkung,
- b) Verpflichtete im Rahmen der Erfüllung der Sorgfaltspflichten gegenüber Kunden gemäß Kapitel II,
- c) alle Mitglieder der Öffentlichkeit.

Die Personen nach Buchstabe c haben Zugang mindestens zum Namen, Monat und Jahr der Geburt, dem Wohnsitzland und der Staatsangehörigkeit des wirtschaftlichen Eigentümers sowie zu Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses.

Die Mitgliedstaaten können unter Bedingungen, die im nationalen Recht festzulegen sind, den Zugang zu weiteren Informationen vorsehen, die die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers ermöglichen. Diese weiteren Informationen umfassen im Einklang mit den Datenschutzbestimmungen mindestens das Geburtsdatum oder die Kontaktdaten.“

26 Der Gesetzgeber verfolgt mit dem VorstOG das Ziel der erhöhten Transparenz bei der Vorstandsvergütung. Zudem soll der individuelle Ausweis die Feststellung erleichtern, ob gemäß des § 87 Abs. 1 AktG die Bezüge in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben und zur Lage der Gesellschaft stehen. Dies wird auch als verbesserter Anlegerschutz angesehen (vgl. BT-Drucks. 15/5577).

27 Das sog. Pflege-Weiterentwicklungsgesetz verfolgte u. a. das Ziel, die Qualität der pflegerischen Versorgung zu verbessern und die Instrumente der Qualitätssicherung und Qualitätsentwicklung zu stärken. Zu diesem Zweck vgl. z. B. LSG NRW – Beschl. v. 10.05.2010 – L 10 P 10/10 B ER; LSG NRW – Urf. v. 15.08.2012 – L 10 P 137/11.

28 Richtlinie (EU) 2018/843 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinien 2009/138/EG und 2013/36/EU.

Im vom Bund geführten Transparenzregister müssen Gesellschaften oder sonstige juristische Personen seit 2017 Angaben zum wirtschaftlichen Eigentümer machen, sofern sich diese Angaben nicht bereits aus Eintragungen und Dokumenten aus bestimmten anderen öffentlichen Registern ergeben. Zu den Daten besteht ein differenzierter Zugang, auch für die allgemeine Öffentlichkeit, wenn ein berechtigtes Interesse nachgewiesen ist.

Wer an die Panama-Papers und ihre öffentliche Rezeption denkt, dem mag es unmittelbar einleuchten, dass Transparenz über die eigentlichen wirtschaftlichen Eigentümer bestimmter juristischer Personen auch von einer breiten Öffentlichkeit, insbesondere von Medienvertretern, abgefragt können werden soll. Dennoch ist die Tendenz, Unternehmen selbst ermittlungspflichtig zu machen, zur Führung von Registern anzuhalten und Informationen verfügbar zu machen, die dann (wenn gleich noch eingeschränkt bei Nachweis eines berechtigten Interesses)²⁹ auch der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, ein fühlbar größerer Eingriff, als wenn gegenüber Behörden eine Auskunftspflicht besteht und die gegebenen Informationen dann durch das Amtsgeheimnis vor der Veröffentlichung geschützt sind. Dabei fällt auf, dass staatliche Stellen vom europäischen Gesetzgeber mitunter auf ein Niveau mit dem intellektuellen Konstrukt der Zivilgesellschaft gesetzt werden und demnach organisierten Verbänden, insbesondere mit einer wirtschaftskritischen Tendenz, eine besondere Gemeinwohlwirkung zugetraut wird. Ein solches Vertrauen kann indes nicht die notwendige Abwägung mit dem Persönlichkeitsschutz von Betroffenen ersetzen.³⁰

Ein bedeutsamer Anlass für Offenlegungspflichten ist auch eine grenzüberschreitend operierende Steuerhinterziehung, die in Reaktion der Staatenwelt darauf zu einer erheblichen Verminderung des Steuergeheimnisses

beitragen hat. Schließlich sind es auch legale Steuersparmodelle, mit denen multinational operierende Unternehmen Steuersatz- und Steuersystemdifferenzen ausnutzen, um Teile ihrer Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern und damit ihre Gesamtsteuerlast zum Teil erheblich verringern. Während an vielen Stellen noch die Ansicht vertreten wird, der moderne Staat sei hilflos gegenüber einer global operierenden Wirtschaft und gerade ins Abseits, ist inzwischen doch eine sehr erhebliche, teilweise durchaus abgestimmte Vorgehensweise der Staaten zu beobachten, die auch die vor einigen Jahren noch unantastbar scheinenden Internet-Giganten wie Google oder Facebook mit entsprechenden regulativen Maßnahmen erreicht.

Ein wichtiges Beispiel für international und europäisch abgestimmte Transparenzmaßnahmen stellt das sogenannte Country-by-Country Reporting (CbCR) dar. Hierbei geht es um die länderbezogene Offenlegung betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Daten von Unternehmen bestimmter Branchen oder Größenklassen.

„Mit der Extractive Industries Transparency Initiative, dem Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act sowie der Änderung der EU-Bilanz- und Transparenzrichtlinie wurden CbCR-Initiativen ins Leben gerufen, die sich vor allem die Bekämpfung von Korruption in der Rohstoffindustrie zum Ziel gesetzt haben. Demgegenüber fand das CbCR gemäß Artikel 89 der EU-Eigenkapitalrichtlinie seinen Ursprung in dem Bedürfnis nach mehr Transparenz und strengeren Regulierungen für Finanzinstitute im Rahmen der Finanzkrise.“³¹

Mit § 138 a Abgabenordnung wird ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, das einen Konzernabschluss aufstellt oder nach anderen Regelungen

29 Dazu im Hinblick auf Familienunternehmen: Jochen Kotzenberg/Karsten Lorenz, Das Transparenzregister kommt – Ein dringliches Thema vor allem für Familienunternehmen, NJW 2017, 2433 (2436).

30 Ralf Schenke/Christoph Teichmann, Publizitätspflichten von Familienunternehmen – Bestandsaufnahme und datenschutzrechtliche Bewertung, 2018, S. 49.

31 Verena Dutt/Christoph Spengel/Heiko Vay, Der EU-Vorschlag zum Country-by-Country Reporting im Internet. Kosten, Nutzen, Konsequenzen, 2017, S. V.

als den Steuergesetzen aufzustellen hat, verpflichtet, nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres einen länderbezogenen Bericht dieses Konzerns zu erstellen und dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln, jedenfalls ab einer bestimmten Größenordnung (750 Millionen € Umsatzerlöse). Dieser länderbezogene Bericht enthält eine nach den Steuerhoheitsgebieten gegliederte Übersicht, wie sich die Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die Steuerhoheitsgebiete verteilt, in denen der Konzern durch Unternehmen oder Betriebsstätten tätig ist. Es ist beispielsweise auszuweisen, welche Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden oder fremden Unternehmen entstehen, die im Wirtschaftsjahr gezahlten Ertragssteuern, das Jahresergebnis vor Ertragssteuern, das Eigenkapital, der einbehaltene Gewinn und die Zahl der Beschäftigten.

Das französische Verfassungsgericht, der Conseil constitutionnel, hat ein entsprechendes französisches Gesetz aus dem Jahr 2016 für verfassungswidrig erklärt.³² Es sieht in der Verpflichtung zur Offenlegung eine Verletzung der Unternehmensfreiheit, weil die Unternehmen durch die Offenlegung umfangreicher

Informationen einen Einblick in sensible Bereiche, etwa ihre Unternehmensstrategie, geben müssten. Das Ziel, die Steuerhinterziehung durch maximale Transparenz einzudämmen, dürfe nicht pauschal höher gewichtet werden, als die Unternehmensfreiheit.

Die Richtlinie EU 2018/822 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (Amtshilferichtlinie) richtet sich gegen sogenannte aggressive grenzüberschreitende Steuergestaltungen.³³ Auch hier wird auf Transparenz gesetzt. Die Steuerberater (Intermediäre) werden verpflichtet, die ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen bei den zuständigen Steuerbehörden zu melden. Auch hier wird bei der Kommission ein Zentralverzeichnis eingerichtet, auf das die zuständigen Behörden aller Mitgliedstaaten Zugriff haben. Hier ist bislang kein öffentlicher Zugang vorgesehen.

IV. Verfassungsrechtliche Probleme und Direktiven

1. Eingriffsqualität von Transparenzpflichten

Verfassungsrechtlich ist von Bedeutung, wie Informationspflichten als Grundrechtseingriff zu verorten und zu gewichten sind. Für politische Akteure erscheint mitunter eine Offenbarungspflicht gar nicht als Grundrechtseingriff, sondern als selbstverständliche Bürgerpflicht. Dem steht jedoch bereits die grundlegende Verfassungsarchitektur entgegen, die auf den Gedanken baut, dass der Staat für die Auferlegung von Pflichten immer einer Rechtfertigung bedarf, weil es zur Freiheit der Bürger gehört, sich im Rahmen ihrer Rechte nach

ihren Vorstellungen zu entfalten und dabei auch erwartet wird, dass sie mit ihrer Urteilskraft Grenzen und soziale Pflichten selbst erkennen und bestimmen. Nur dort, wo die Rechte anderer es erfordern, der Schutz der Entfaltungsfreiheit selbst oder demokratische Gestaltungsziele es verlangen, darf in die freie Gesellschaft eingegriffen werden, wobei entsprechende Rechtfertigungsgründe des öffentlichen Wohls (legitime Zwecke) bestehen und sich in einer Verhältnismäßigkeitsprüfung auch als schonend und abgewogen erweisen müssen. Wer etwas offenbaren muss, wer Informationen sammeln, vorhalten und zur Verfügung stellen muss, wird in seiner Freiheit, zumindest

³² Conseil constitutionnel, Urteil vom 8.12.2016, Urteil Nr. 2016-741DC, Entscheidung zu § 137.

³³ Damit ist vor allem gemeint, dass Finanzintermediäre und andere Steuerberater ihren Kunden aktiv dabei helfen, Geld auf Offshore-Konten zu verstecken. Siehe insoweit den Erwägungsgrund (5) der Richtlinie.

seiner allgemeinen Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG eingeschränkt, weil er hier nicht selbstbestimmt entscheidet, sondern durch die hoheitliche Anordnung zu einem Verhalten bestimmt wird.

2. Eingriffstiefe

Bei der Bestimmung der Eingriffstiefe in ein betroffenes Grundrecht ist auch zu gewichten, was die Transparenzpflicht oder der generalisierte Informationszugang für die innere Struktur eines Unternehmens als Raum zur korporativen Entfaltung von Freiheit bedeuten, und dabei sind auch Unterschiede zu gewichten, die zwischen einer Kapitalgesellschaft und einem Familienunternehmen bestehen, das auf personale Bindungen und Rücksichtnahmen besonders angewiesen ist. Angesichts der Zunahme gesetzgeberischer Aktivitäten auf europäischer und nationaler Ebene im Hinblick auf unternehmensbezogene Transparenzpflichten ist auch die Figur des kumulativen oder additiven Grundrechtseingriffs von Bedeutung.³⁴

Wenn es um die verfassungsrechtliche Kontrolle einer einzelnen auferlegten Pflicht geht, muss bei der Bestimmung der Eingriffstiefe berücksichtigt werden, welche Freiräume unter Berücksichtigung anderer bereits auferlegter Pflichten noch bestehen und wie sich Transparenzpflichten insgesamt auf die Berufsfreiheit oder die Eigentumsfreiheit auswirken – oder gegenläufig formuliert: welches Maß an Freiheitsbeschränkung also in einer Gesamtbilanz der thematisch einschlägigen Pflichten im europäischen Mehrebenensystem entstanden ist.

3. Maßgebliche Grundrechte

Die informationelle Selbstbestimmung ist wie bereits erwähnt nicht nur ein Grundrecht natürlicher Personen.

Nach Art. 19 Abs. 3 GG gelten die Grundrechte auch für inländische juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Der Grundgedanke der informationellen Selbstbestimmung, soweit er nicht durch die Würde des Menschen, die natürlichen Personen vorbehalten ist, besonders verstärkt ist, steht auch juristischen Personen zu, weil hier eine Vereinigung darüber entscheidet, wie sie in der Öffentlichkeit wahrgenommen werden will. Das hat der Erste Senat in seinem Beschluss vom 13. Juni 2007 zu Kontostammdaten entschieden:

„Nach Art. 19 Abs. 3 GG gelten die Grundrechte für juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Knüpft der Grundrechtsschutz an Eigenschaften, Äußerungsformen oder Beziehungen an, die nur natürlichen Personen wesenseigen sind, kommt eine Erstreckung auf juristische Personen als bloße Zweckgebilde der Rechtsordnung nicht in Betracht. Die Anwendung auf juristische Personen scheidet daher aus, soweit der Schutz im Interesse der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) gewährt wird, die nur natürliche Personen für sich in Anspruch nehmen können (vgl. BVerfGE 95, 220 <242>). Demgegenüber kommt ein Schutz für juristische Personen in Betracht, wenn das Grundrecht auch korporativ betätigt werden kann (vgl. BVerfGE 106, 28 <42 f.>).“³⁵

Die korporative, gemeinschaftliche Wahrnehmung von Grundrechten in einer Unternehmenseinheit kommt sowohl für die Berufsfreiheit, als auch als Freiheit des Eigentümers in Betracht, seine Unternehmungen zu einem bestimmten Zweck zu gründen und diesem Zweck entsprechend auch in der Öffentlichkeit zu wirken. Gerade für Familienunternehmen kommt auch der eigentliche Schutz durch das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung gemäß Art. 2 Abs. 1 GG

34 BVerfG – Urteil des Zweiten Senats vom 12. April 2005 – 2 BvR 581/01 – Rn. 67; Beschluss des Zweiten Senats vom 13. September 2005 – 2 BvF 2/03 – Rn. 242 (hier allerdings distanziert, weil die Antragstellerinnen nicht hinreichend deutlich gemacht hätten, inwieweit die gesetzlichen Regelungen sie unmittelbar in ihrem Grundrecht aus Art. 12 GG betrafen). Siehe aus der Literatur: Jan Hendrik Klement, Die Kumulation von Grundrechtseingriffen im Umweltrecht, AöR 2009, 35; Jörg Lücke, Der additive Grundrechtseingriff sowie das Verbot der übermäßigen Gesamtbelastung des Bürgers, DVBl. 2001, 1469; Gregor Kirchhof, Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen, NJW 2006, 732.

35 BVerfGE 118, 168; BVerfG – Beschluss des Ersten Senats vom 13. Juni 2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, Rn. 151. Siehe auch EuGH – Urteil vom 9.11.2010 – Schecke GbR – C-92/09 und C-93/09, Rn. 52.

als einschlägiges Grundrecht in Betracht, weil hier mit dem Unternehmen nicht nur auf Rendite gezielt wird, sondern je nach individueller Zielbestimmung es auch um die Verankerung eines bestimmten Gewerbes in einer Region, die Schaffung von Arbeitsplätzen oder auch um mit dem Wirtschaftsunternehmen verbundene ideelle Ziele gehen kann. Mit erfasst wird deshalb, soweit es um die Frage der Vertraulichkeit interner Vorgänge im Hinblick auf die nach außen gerichtete Selbstdarstellung geht, der personal geprägte Selbstdarstellungsanspruch.

Aber Unternehmen dürfen auch nicht allein als korporative Einheiten vom Eigentümer her gesehen werden, sondern ebenso von den Arbeitnehmern. Insofern können sich Unternehmen nicht nur auf eigentumsrelevante Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse berufen, die der Konkurrenz nicht zugänglich gemacht werden sollen, sondern auch auf einen grundlegenden Anspruch, interne Vorgänge nicht ungerechtfertigt nach außen geben zu müssen. In einem Unternehmen arbeiten natürliche Personen, die darauf vertrauen können müssen, dass ihr Verhalten im Unternehmen nicht in jeder Hinsicht der großen Öffentlichkeit publik gemacht wird, weil sonst ein eigener Organisationsraum mit Vertrauensbeziehungen und einer kooperativen Identität gar nicht möglich wäre. Es gehört zu den – grundrechtlich gesehen – Vereinseitigungen manch überspitzter öffentlicher Diskurse, in jedem mittleren oder größeren Unternehmen allzu rasch als sinister empfundene Netzwerke, gerichtet auf unerlaubte Absprachen, am Werk zu sehen, weil von Einzelfällen auch strafrechtlichen Verhaltens, von denen keine gesellschaftliche Sphäre ausgeschlossen ist, allzu gerne auf einen allgemeinen Sittenverfall geschlossen wird.

4. Abwägung und Verhältnismäßigkeitskontrolle

Das Bundesverfassungsgericht hat bislang noch keine allzu scharfen Grenzen für Veröffentlichungspflichten gezogen. Die verfassungsrechtliche Entscheidung fällt in der Verhältnismäßigkeitskontrolle und einer dort gebotenen Abwägung zwischen der Rechtfertigung eines staatlich auferlegten Transparenzanliegens und der jeweiligen Schwere des Grundrechtseingriffs. Im Fall der auferlegten Pflicht zur Veröffentlichung von Vorstandsgehältern hat das Gericht in der Veröffentlichungspflicht einen verhältnismäßigen Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung aus Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG gesehen.³⁶ Die Regelung führe zwar zu einer Veröffentlichung personenbezogener Daten, sie diene aber einem legitimen Zweck, zu dessen Erreichen die Regelung auch geeignet und erforderlich sei. Der legitime Zweck bestehe in der Schaffung von Transparenz, um dem Informationsbedürfnis der Beitragszahler an dem Einsatz öffentlicher Mittel Rechnung zu tragen. Bei der Gewichtung des Eingriffs in das informationelle Selbstbestimmungsrecht müsse beachtet werden, dass die Informationen nicht die engere Privatsphäre, sondern den beruflichen Bereich betreffen. Dem öffentlichen Belang sei hingegen erhebliches Gewicht zuzuordnen, denn die Veröffentlichung der Information führe nicht nur zu mehr Transparenz, sondern auch zur Förderung eines öffentlichen Meinungsbildungsprozesses. Ebenso fehlt es nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts auch an einer Verletzung von Art. 12 Abs. 1 GG. In seinem Urteil vom 14. April 2013³⁷ hat das Bundesverfassungsgericht indes eine nicht nur staatsorganisationsrechtlich motivierte Sensibilität für die Verwendung und Weitergabe erhobener Daten gezeigt. Das Gericht stellte das aus dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung folgende informationelle Trennungsgebot heraus.

36 BVerfG – Beschluss vom 25.02.2008 – 1 BvR 3255/07. Siehe auch EGMR – Entscheidung vom 08.11.2016 – App. No. 18030/11. In dieselbe Richtung geht auch die Konventionsrechtsprechung. Der EGMR hat aus Art. 10 Abs. 1 Satz 2 EMRK unter bestimmten Voraussetzungen ein konventionsunmittelbares Informationszugangsrecht abgeleitet. Das Gericht geht davon aus, dass ein solches Recht dann besteht, wenn der Zugang in einen spezifischen Wechselbezug mit dem Recht der Meinungsäußerung und Meinungsverbreitung gerät. Konkret muss das Informationszugangsersuchen des Rechtsinhabers einen Akt der Meinungsäußerung und Meinungsverbreitung vorbereiten, die ersuchten Informationen müssen Gegenstand des öffentlichen Interesses und verfügbar sein und der Ersuchende muss sich der Aufgabe gewidmet haben, Plattformen des öffentlichen Diskurses zu eröffnen und mit Informationen zu beschicken.

37 BVerfG – Urteil vom 24.04.2013 – 1 BvR 1215/07.

Danach dürfen Daten zwischen den Nachrichtendiensten und Polizeibehörden grundsätzlich nicht ausgetauscht werden. Einschränkungen der Datentrennung seien nur ausnahmsweise zulässig. Soweit sie zur operativen Aufgabenwahrnehmung erfolgen, begründeten sie einen besonders schweren Eingriff. Der Austausch von Daten zwischen den Nachrichtendiensten und Polizeibehörden für ein mögliches operatives Tätigwerden müsse deshalb grundsätzlich einem herausragenden öffentlichen Interesse dienen, das den Zugriff auf Informationen unter den erleichterten Bedingungen, wie sie den Nachrichtendiensten zu Gebot stehen, rechtfertige.

Das Bundesverfassungsgericht steht unmittelbaren Zugangsansprüchen der Öffentlichkeit zu unternehmenssensiblen Daten kritisch gegenüber. Es geht im Grundsatz davon aus, dass Art. 5 Abs. 1 Satz 1 Var. 3 GG lediglich das Recht gewährt, sich aus für die allgemeine Zugänglichkeit bestimmten Quellen zu unterrichten. Insofern setzt das Bundesverfassungsgericht weiterhin einen auf die Informationen bezogenen gesetzlichen Widmungs- beziehungsweise Bestimmungsakt voraus, der zum Beispiel in § 1 Abs. 1 Satz 1 IFG zu sehen ist. Fehlt es an einer Bestimmung beziehungsweise Widmung, so sei die Information grundsätzlich nicht vom Grundrecht der Informationsfreiheit erfasst. Das Bundesverfassungsgericht hat indes die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) vom 08.11.2016³⁸ in seiner Rechtsprechung bereits aufgegriffen.³⁹ Es schließt in ausdrücklicher Bezugnahme auf die Entscheidung des EGMR nicht mehr aus, dass in besonderen Konstellationen aus dem Grundgesetz auch unmittelbare Informationszugangsrechte folgen.⁴⁰ Doch auch die gesetzliche Öffnung von Zugangsansprüchen für von Unternehmen gegenüber Behörden offenlegte, übermittelte oder weitergegebene Informationen

enthebt nicht von einer Abwägung im Einzelfall und der Notwendigkeit eines schonenden Interessenausgleichs. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs hat immerhin Rechtsvorschriften der Union über die Veröffentlichung von Informationen über die Empfänger von Mitteln aus den europäischen Landwirtschaftsfonds⁴¹ für teilweise ungültig gehalten.⁴² Die Verpflichtung zur Veröffentlichung der Namen natürlicher Personen, die Empfänger einer solchen Beihilfe sind, sowie der genauen Beträge, die sie erhalten haben, sei im Hinblick auf das Ziel der Transparenz eine unverhältnismäßige Maßnahme. Die Veröffentlichung sei nur verhältnismäßig unter zusätzlicher Nennung einschlägiger Kriterien wie den Zeiträumen, während derer Berechtigte solche Beihilfen erhalten haben, der Häufigkeit oder auch Art und Umfang dieser Beihilfen. Im sogenannten Digital Rights-Urteil erklärte der Europäische Gerichtshof die Richtlinie zur Vorratsspeicherung von Daten⁴³ wegen unverhältnismäßigem Eingriff in die Grundrechte auf Achtung des Privatlebens und Schutz personenbezogener Daten für ungültig.⁴⁴

Die noch kursorische Rechtsprechung im europäischen Gerichtsverbund belegt, dass wesentliche Determinanten einer voraussehbaren und konsistenten Abwägung von Transparenzinteressen und dem informationellen Schutz privater oder betrieblicher Räume noch ausstehen und insofern auch die rechtswissenschaftliche Befassung mit diesem Thema sich noch am Anfang befindet. Das eigentliche Problem für Gesetzgebung und richterliche Rechtsanwendung liegt in einer konsistenten Systembildung.

Sowohl die mitgliedstaatliche Rechtsetzung als auch die Unionsgesetzgebung zeigen mitunter eine bedenkliche Engführung der Rechtsgüterperspektiven. Wenn es um

38 EGMR App. No. 18030/11.

39 BVerfG – Beschluss vom 20.06.2017 – 1 BvR 1987/13.

40 BVerfG – Beschluss vom 20.06.2017 – 1 BvR 1987/13, Rn. 20.

41 Verordnung 1290/2005/EG, Verordnung 1437/2007/EG.

42 EuGH – Urteil vom 09.11.2010 – C 92/09.

43 2006/24/EG.

44 EuGH – Urteil vom 08.04.2014 – C 293/12 und C 594/12.

Geldwäsche oder um Steuervermeidung im internationalen Verkehr geht, scheint jedes Transparenzanliegen gerechtfertigt. Wenn dagegen die Datenschutzgrundverordnung das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung oder das Recht auf Achtung des Privatlebens (Art. 8 EMRK) konkretisiert, dann ist die Rechtsgüterperspektive eine völlig andere. Die rationale Rechtsanwendung kommt jedoch um eine differenzierte Gewichtung konfligierender Rechtspositionen in jedem Einzelfall

V. Perspektive

Das Verfassungsrecht verlangt nicht die Aufopferung der Interessen des Rechtstreuens, um eine bessere Bekämpfung von Rechtsbrechern zu ermöglichen. Der Weg über öffentlich zugängliche Transparenzregister muss auch keineswegs per se geeignet sein, organisierte Kriminalität oder auch nur organisierte Steuervermeidung wirksam zu bekämpfen, denn hier ist die kreative Fantasie nach allen Erfahrungen stark ausgeprägt. Umgekehrt steht die Wirkung von Transparenzmaßnahmen als Grundrechtseingriff häufig fest. Gerade in der Kumulation von Transparenzpflichten, die im digitalen Zeitalter ohne großen Aufwand zusammengeführt werden können, ist für eine rechtstreuere Unternehmerin oder einen Unternehmer Aufwand und Gefährdungspotenzial hoch. Das führt aus verfassungsrechtlicher Sicht für Gesetzgebung und Rechtsanwendung zu der Einsicht, dass Transparenzpflichten nicht inflationär auferlegt werden dürfen und im Einzelfall so ausgestaltet sein müssen, dass Grundrechte der zur Transparenz verpflichteten Unternehmen hinreichend und wirksam gewahrt bleiben. Unmittelbar an die Öffentlichkeit gerichtete Transparenzpflichten für interne Betriebsabläufe, Kalkulationsgrundlagen und Unternehmensergebnisse sind auf ein zur Verfolgung

nicht herum. Wenn die Offenlegung von Eigentümer- und Vermögensverhältnissen, Umsatzergebnissen und Gewinnen bei einem Familienunternehmen unmittelbar natürlichen Personen zugerechnet werden kann, ist es keineswegs von der Hand zu weisen, hier sogleich auch an persönliche Sicherheit im Sinne des Schutzes körperlicher Integrität etwa im Blick auf Erpressungs- und Entführungsfälle zu denken.

öffentlicher Interessen notwendiges Maß zu beschränken und so auszugestalten, dass Geheimnisschutz in praktikabler Weise gewahrt bleibt. Eine allgemeine Öffnung von internen Unternehmensabläufen etwa durch einschränkungslos zugänglich gemachte Transparenzregister dürfte sich gemessen an der auf praktische Konkordanz angelegten Werteordnung der Grundrechte nicht rechtfertigen lassen. Vor allem darf die Unterscheidung zwischen Transparenzanforderungen im Raum politischer Herrschaft und dem durch Grundrechte geschützten wirtschaftlichen Entfaltungsraum nicht verloren gehen. Wirtschaftsunternehmen sind keine Regierungsbehörden, keine politischen Parteien, die unter demokratische Kontrolle gestellt werden müssten, weil sie politische Macht ausüben, auch wenn wirtschaftlicher Einfluss damit nicht gering geschätzt werden soll. Insofern hat der Vergleich zwischen den im staatlichen Bereich herrschenden Transparenzpflichten und dem inzwischen erreichten Maß an wirtschaftsspezifischen Offenlegungspflichten eine recht bedenkliche Annäherung zweier Sphären ergeben, die das Verfassungsrecht aus guten Gründen systematisch trennt.

Informationstechnologien und Psychologie im Steuerverfahren

von Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel¹

I. Der Mensch im Mittelpunkt

1. Individuelle Freiheit, Begrenzung und Unsicherheit

Der vorliegende Beitrag basiert auf der Überzeugung, dass liberale Demokratien alternativlos sind.² In den Augen der Verfasserin sind sie die beste Staatsform, um das friedvolle Zusammenleben einer Gesellschaft zu gewährleisten und dem Einzelnen gleichzeitig ein Maximum an persönlicher Freiheit zu sichern.³ Die Steuerung des Staates findet in liberalen Demokratien in erster Linie dort statt, wo andere, wo die Gesellschaft vor Schaden bewahrt werden soll. Fehlverhalten des einzelnen wird bei Akzeptanz des Konzepts der individuellen Freiheit grundsätzlich in Kauf genommen. Dafür hat jeder Einzelne Verantwortung zu übernehmen und die Konsequenzen seines Fehlverhaltens zu tragen. Die absolute Unterbindung von Fehlverhalten in einer Art und Weise, die Fehlverhalten unmöglich macht, ist in einer liberalen Demokratie nur dort angebracht, wo sonst großer unwiederbringlicher Schaden für die Gemeinschaft entstünde (etwa im Fall terroristischer oder sonst gemeingefährdender Akte). Außerhalb dieser schweren Gefahren für Leib und Leben einer Gesellschaft erkennt die liberale Demokratie die Freiheit des einzelnen an, sich im Bewusstsein über seine Verantwortung auch gegen die Befolgung von Regeln zu entscheiden. Innovation, ein in liberalen Demokratien positiv konnotierter Prozess oder ein positiv konnotiertes Ereignis, ist oft erst durch einen Regelbruch möglich.

Ein solches Gesellschaftskonzept eröffnet allerdings Unsicherheiten: Hat der einzelne die Option, Regeln zu befolgen oder nicht zu befolgen, ist zunächst nicht sicher, ob er sie befolgt. Es ist auch nicht sicher, dass eine Nichtbefolgung der Regeln entdeckt werden kann, sodass die Verantwortung tatsächlich getragen werden muss. Würden alle Regelbrüche entdeckt, gäbe es keine Trittbrettfahrer. Höchstenfalls ist auch, ob ein Regelbruch tatsächlich Innovation bringt.

Unsicherheiten zu reduzieren ist ein menschliches Bedürfnis. Der Mensch wollte schon immer in die Zukunft sehen. So hat man früher WahrsagerInnen konsultiert, heute lassen wir unser Blut in seine Einzelsubstanzen zerteilen, unser Genom „aufbröseln“⁴ und vergleichen diese Daten mit den Daten einer repräsentativen mit uns vergleichbaren Masse an Menschen um etwa zu prognostizieren, dass wir eines natürlichen Todes zum Zeitpunkt X sterben werden. Da wir in einer Welt, in der wir nicht mehr an die Bestimmung des Schicksals durch die Götter glauben (wollen), laufend eigenverantwortlich Entscheidungen zu treffen haben, wollen wir die besten Entscheidungen für uns treffen. Je genauer wir die Konsequenzen unserer Entscheidungen kennen, desto leichter fällt uns die Auswahl der richtigen Entscheidung. Wir unternehmen also alles, um diese Konsequenzen zu prognostizieren. Wir wollen unsere Zukunft beeinflussen können, um möglichst wenig überrascht zu werden und so alle Unsicherheiten möglichst gering zu halten.

1 Der vorliegende Beitrag ist die erweiterte Schriftfassung der Festrede vom Juli 2018 anlässlich der Verleihung des Othmar-Bühler-Preises an der LMU München. Für diese Gelegenheit danke ich Prof. Dr. Deborah Schanz herzlich.

2 Ähnlich F. Fukuyama, Interview in Der Standard am 1.2.2019 (<https://derstandard.at/2000097413521/Man-darf-nationale-Identitaet-nicht-der-extremen-Rechten-ueberlassen>; abgerufen am 11.2.2019).

3 Zum Menschenbild der Verfassung S. Storr, Governance, Behavioral Science und das Bild des Menschen im Verfassungsrecht, ALJ 2014/1, 78 (83 f.).

4 Österr. Begriff für „in sehr kleine Teile zerkleinern“ (eine Semmel wird „aufgebröseln“, um daraus die Panier für ein Wiener Schnitzel vorzubereiten).

2. Anthropozän – Das Zeitalter der Beeinflussung

Und so befinden wir uns in einem Zeitalter, in dem der Mensch im Mittelpunkt steht und sein Umfeld, die Natur, vollständig zu beherrschen sucht. In diesem seit der industriellen Revolution angebrochenen Zeitalter, das man Anthropozän nennt, ist der Mensch zu einem der wichtigsten Einflussfaktoren auf die biologischen, geologischen und atmosphärischen Prozesse auf der Erde geworden. Die Auswirkungen werden uns jetzt bewusst. Um nur einzelne zu nennen: Der CO₂-Ausstoß ist massiv gestiegen, Staaten wie China versuchen sich an der Beeinflussung des Wetters mittels Geo-Engineering,⁵ die Industriestaaten sind mehr denn je abhängig vom Strom,⁶ 70 Prozent des BIP der G7-Staaten beruhen auf immateriellen Wirtschaftsgütern^{7,8}.

Die Beeinflussung geht aber noch weiter. Wir beeinflussen nicht nur die Natur und die Tiere rund um uns. Die modernen Informationstechnologien, verknüpft mit den Erkenntnissen der Psychologie und der neoliberalen Konzepte der Ökonomie (Verhaltensökonomie), ermöglichen die subtile Beeinflussung des menschlichen Verhaltens, der Menschen untereinander, der Menschen durch den Staat. Nicht die bewusste Ratio, der Verstand, sondern unser Unterbewusstsein, oder das, was Freud noch Unterbewusstsein nannte, wird „angesteuert“. Wenn wir das nicht wissen, entscheiden wir nur mehr vermeintlich frei. Was ursprünglich vor allem von der Privatwirtschaft genutzt wurde, um die „Glücklichkeit“ der Kunden zu erhöhen und so den Konsum anzukurbeln beziehungsweise um das Glücksgefühl durch Änderungen im Konsumverhalten zu erhöhen, wurde inzwischen auch vom Staat übernommen. Die derzeit stärkste Ausprägung

findet sich wohl in China (das gerade keine liberale Demokratie ist), wo mithilfe des „social scoring“ noch willfährigere Staatsbürger „erzeugt“ werden.

Auch das Steuerrecht als klassischer Bereich der Eingriffsverwaltung, als Massenverfahren mit beschränkten Ressourcen, wird von diesen Strömungen beeinflusst. Das Steuerverfahrensrecht ist genau das Regelwerk, das die Interaktion zwischen Staat und Bürger bestimmt, das sich regelmäßig mit Eingriffen in die Privatsphäre, die bekanntlich unter einem strengen Gesetzesvorbehalt stehen, befassen muss. Steuerhinterziehung, das heißt Nichtbefolgung des Steuerrechts, schädigt die Gesellschaft, ist also jedenfalls unerwünscht und mangels ausreichender Ressourcen nicht immer leicht zu entdecken. Die neuen Technologien und die Erkenntnisse der Verhaltensökonomie könnten da Abhilfe schaffen. Aber dabei ist eines zu bedenken: Eine gewöhnliche Steuerhinterziehung ist in ihrer schädigenden Wirkung für eine Gesellschaft sicherlich geringer als ein terroristischer Akt. Bei der Abwägung zwischen zulässigem Eingriff in die individuelle Freiheit und effizienter Verhinderung von Steuerhinterziehungen sind also andere Maßstäbe anzusetzen als bei der Bekämpfung von Terrorismus.

Ich will im Folgenden schildern, dass die Veränderungen, die wir alle in der Art, wie gewirtschaftet und gelebt wird, wahrnehmen, auch vor dem Steuerverfahrensrecht nicht Halt machen. Diese Veränderungen treten mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung gegenüber den Veränderungen im Lebens- und Wirtschaftsalltag auf und sie schleichen sich sachte an. Ich meine, wir müssen darauf achten, dass wir die Grundfeste unseres demokratischen Rechtsstaates nicht verlassen, verführt durch das Versprechen der Bequemlichkeit.

5 Z. B. MIT Technology Review, China Builds one of the Largest Geoengineering Research Programs, 2 August 2017 (<https://www.technologyreview.com/s/608401/china-builds-one-of-the-worlds-largest-geoengineering-research-programs/>, abgerufen am 15.1.2019).

6 L. Floridi, *The 4th Revolution*, 2014, 4.

7 L. Floridi, *The 4th Revolution*, 2014, 4.

8 W. Steffen et al, *The Anthropocene: are humans now overwhelming the great forces of nature?* *AMBIO* 2007, 614-621, DOI: [https://doi.org/10.1579/0044-7447\(2007\)36\[614:TAAHNO\]2.0.CO;2](https://doi.org/10.1579/0044-7447(2007)36[614:TAAHNO]2.0.CO;2); W. Steffen et al, *The Anthropocene: are humans now overwhelming the great forces of nature?* *AMBIO* 2007, 614-621, DOI: [https://doi.org/10.1579/0044-7447\(2007\)36\[614:TAAHNO\]2.0.CO;2](https://doi.org/10.1579/0044-7447(2007)36[614:TAAHNO]2.0.CO;2); W. Steffen et al, *The Anthropocene: From Global Change to Planetary Stewardship*, *AMBIO* 2011, 739-761, DOI: <https://doi.org/10.1007/s13280-011-0185-x>; D. Griggs, *Sustainable development goals for people and planet*, *Nature* 459 (2013) 305 f.

Es kann bequemer sein, ein Auto zu fahren als ein Pferd zu reiten. Und es wäre sicher bequemer, keine Steuererklärung machen zu müssen, weil das Finanzamt in Echtzeit unsere steuerrelevanten Daten erhebt und zu Steuerbescheiden verknüpft. Aber der Preis könnte der Verlust der individuellen Freiheit sein. Das gilt vor allem dann, wenn man davon ausgehen muss, dass die Benevolenz aller staatlichen Akteure nicht und vor allem nicht immer gesichert ist. Ich will im Folgenden diese dunkle Seite der Veränderungen ins Bewusstsein rufen und gleichzeitig auf die helle, lichte Seite aufmerksam machen:

Die Interaktion zwischen dem Finanzamt und dem Bürger fußt traditionell auf dem Konzept der Über- und Unterordnung. Der Staat als Souverän bestimmt, der Bürger als Untertan befolgt. Diese Zeiten haben sich geändert. In unserer Gesellschaft wird weniger in Hierarchien gehandelt beziehungsweise Hierarchien führen nicht mehr zu blindem Gehorsam, sondern

verlangen trotz ihrer Existenz Umgang auf Augenhöhe.

Wenn nun die Verhaltensökonomie erkennbar gemacht hat, dass (zumindest heute) Befehl und Zwang und damit die Erzeugung von Angst vor unliebsamen Konsequenzen, nicht mehr die allprobaten Mittel darstellen, um ein gedeihliches Zusammenleben in der Gesellschaft zu gewährleisten, und wenn diese Erkenntnisse auch die Regelung des Interaktionsverhaltens zwischen Staat und Bürger beeinflussen und verändern, dann ist dies zu begrüßen. Und zu begrüßen ist auch, wenn diese Veränderungen in Rechtsnormen gegossen werden, die jedermann zugänglich sind und somit Transparenz des Staates gegenüber der Allgemeinheit schaffen. Wir müssen allerdings darauf achten, dass angesichts der tendenziell gegenläufigen Interessen von Staat und Steuerpflichtigem (dazu gleich III.2) die Grenzen zwischen Kooperation auf Augenhöhe auf der einen Seite und Machtmissbrauch oder Korruption auf der anderen Seite nicht verschwimmen.

II. Veränderungen durch Digitalisierung und Verhaltensökonomie

1. Der moderne Mensch und sein digitaler Avatar

Vor allem die Entwicklung der digitalen Informationstechnologien hat es der Wirtschaft möglich gemacht, den einzelnen Menschen flächendeckend individueller wahrzunehmen und individueller zu adressieren. Es bedarf keiner persönlichen Bindungen und Gespräche mehr, um die Präferenzen eines Kunden zu kennen.⁹ Heute hinterlässt jeder Mensch, der das Internet nutzt, digitale Fußspuren, die von anderen Menschen aufgespürt, beobachtet und mit anderen digitalen Fußspuren abgeglichen werden (können). Die Verwendung tragbarer Geräte, welche laufend mit dem Internet verbunden sind, haben die Möglichkeiten zur Beobachtung menschlichen Verhaltens sogar noch weiter verstärkt: Unsere täglichen

Gewohnheiten können durch „smarte“ Geräte verfolgt, bewertet und ausgewertet werden, ohne dass wir in unserem Tun beeinträchtigt werden. Das Handy, das „smarte“ Armband, der „smarte“ Kühlschrank (sog. Internet der Dinge) ist unser ständiger Begleiter, Freund und Helfer. Wir geben unsere Privatsphäre anderen Akteuren preis, um uns selbst besser kennenzulernen und unser Leben bequemer zu gestalten.

Der französische Intellektuelle Jacques Attali hat in einem TED Talk vor wenigen Jahren davon gesprochen, dass unsere Daten im Netz einen Avatar aus uns selbst machen, quasi ein zweites digitales Ich. Und es gibt Menschen, die diese Erkenntnisse über unser digitales Ich verkaufen oder anderweitig kommerzialisieren, damit diese von anderen Menschen ihrerseits für deren eigene

⁹ Das sog. „micro-targeting“ arbeitet mit Datenanalysen, um Präferenzen zu identifizieren und den Nutzern des Internet über das Internet maßgeschneiderte Werbung zukommen zu lassen (z. B. O. Barbu, Advertising, Microtargeting and Social Media, *Procedia – Social and Behavioral Sciences* 163 (2014) 44).

wirtschaftliche Zwecke genutzt werden können.¹⁰ Dies ermöglicht es, den Menschen als Individuum gezielt mit jenen Informationen zu „versorgen“, die seinen Präferenzen entsprechen, seine geheimen Wünsche wachküssen und Konsumbegehren erwecken sollen. Unsere Epoche wird daher auch als Konsumkapitalismus bezeichnet.¹¹

2. Datenverarbeitung

Die Erschaffung dieses digitalen Ichs verlangt zunächst die Erhebung von Daten, danach deren Verknüpfung mit anderen Daten und deren Aus- und Bewertung. Erfolgt dies – was heutzutage regelmäßig der Fall ist – automationsunterstützt oder zumindest mittels strukturierter Ordnungssysteme, fasst die Datenschutzgrundverordnung¹² dieses Verhalten unter dem Begriff „Datenverarbeitung“ zusammen.¹³

Sowohl die Art und Weise der Erhebung von Daten als auch ihre Bewertung werden durch die Erkenntnisse der Psychologie, der Soziologie und anderer Sozialwissenschaften ermöglicht. Erfolgt dies im Zusammenhang mit der Wirtschaft, der Ökonomie, ist es die Verhaltensökonomie als wirtschaftswissenschaftliche Disziplin, die sich damit beschäftigt. Die Verhaltensökonomie (oder Behavioural Economics) erweitert neoklassische Modelle, die wirtschaftlich relevantes Verhalten (etwa

Konsumverhalten) nach nutzentheoretischen Erwägungen, also am Modell des Homo oeconomicus, vorherzusagen versuchen, um soziale Effekte wie Prestige, Fairness, soziale Normen und gruppendynamische Effekte sowie um psychische Momente der Risikoaversion oder der Risikoaffinität zu identifizieren.¹⁴ Diese theoretischen Grundlagen der Verhaltensökonomie werden anhand von empirischen Experimenten verprobt.¹⁵ Das Kernelement von (quantitativ-)empirischen Forschungen sind Datenanalysen.

Für die Aussagekraft der Ergebnisse von Datenanalysen ist die Anzahl der Vergleichsdaten ausschlaggebend. Dafür ist Big Data hilfreich.¹⁶ Bei Big Data handelt es sich um die Verarbeitung einer Vielzahl von Daten durch Algorithmen. Big Data sind durch die sogenannten drei „V“ gekennzeichnet: „Velocity – Geschwindigkeit“, „Variety – Vielfältigkeit“ und „High Volume – großes Volumen“.¹⁷ Big Data schließt statistisch-quantitative Datenanalysen ein, die erklärende oder vorhersagende Modelle verwenden und faktenbasiertes Management inkludieren können, um Entscheidungen und Ergebnisse zu beeinflussen.¹⁸ Big Data haben vielfältige Anwendungsgebiete. Sie reichen von der Antizipation von Entscheidungen durch Konsumenten, über die Einschätzung von Kreditwürdigkeit zur Erkennung von Betrugs- und Gesundheitsrisiken sowie zur Verhinderung

10 J. Attali, On peut tout réinventer, TEDx Issy-les-Moulineaux April 2014 (<https://www.youtube.com/watch?v=fpQON8uvjEQ>, abgerufen am 11.2.2019).

11 Z. B. B. Barber, Consumed: How Markets Corrupt Children, Infantilize Adults and Swallow Citizens Whole (2010); E. Ilouz, Les Sentiments du capitalisme (2006).

12 Bei der Datenschutzgrundverordnung (kurz: DS-GVO) handelt es sich um in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union unmittelbar anwendbares verbindliches Recht, das den Einzelnen vor der unrechtmäßigen Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten schützen soll. In einzelnen Bereichen, vor allem dort, wo es um die Verarbeitung von Daten durch den Staat geht, eröffnet die DS-GVO allerdings Spielräume, die die Mitgliedstaaten unterschiedlich ausschöpfen können. Die DS-GVO schafft somit einen europaweit gemeinsamen Datenschutzrahmen. Im Einzelfall können die Mitgliedstaaten aber innerhalb gewisser Grenzen eigenständige Regelungen treffen.

13 Datenverarbeitung ist nach Art. 4 Nr. 2 DS-GVO jeder mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführten Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten „wie das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung.“

14 Vgl. T. O. Weber/J. Fooker/B. Herrmann, European Commission, Taxation Papers, Working Paper N. 41 (2014), Behavioural Economics and Taxation, 14; F. Möslin, Privatrechtliche Regelsetzung, Governance und Verhaltensökonomik, ALJ 2014/1, 135 (137) m. w. N.

15 T. O. Weber/J. Fooker/B. Herrmann, European Commission, Taxation Papers, Working Paper N. 41 (2014), Behavioural Economics and Taxation, 15 ff. Das für die breite Öffentliche grundlegende Werk zur Verhaltensökonomie stammt von Wirtschaftsnobelpreisträger D. Kahneman, Schnelles Denken, Langsames Denken (2011).

16 T. Shaw, Invisible Manipulators of Your Mind, The New York Review of Books, April 20, 2017.

17 A. De Mauro/M. Greco/M. Grimaldi, What is Big Data? A Consensual Definition and a Review of Key Research Topics, AIP Conference Proceedings 1644, 97 (2015); V. Mayer-Schönberger/K. Cukier, Big Data (2013) 19.

18 D. Davenport/J. Harris, Competing on Analytics (2007) 7.

von kriminellen Handlungen.¹⁹ In Steuersachen können Big Data zur Bewertung von Gesetzgebungsprojekten, zur „Servicierung“ der Steuerpflichtigen, zum Schuldenmanagement, zur Erhöhung der Erklärungs- und Zahlungsbereitschaft, aber auch dazu verwendet werden, das Verhalten des Steuerpflichtigen und die Wahrscheinlichkeit einer Steuernachzahlung im Fall einer Betriebsprüfung vorherzusagen („predictive analytics“).²⁰

Die Verhaltensökonomie kann noch mehr als Verhalten bloß beobachten, analysieren und erklären. Die Beobachtung, Analyse und Erklärung ermöglichen die Identifikation von menschlichen Entscheidungsmustern und von Rationalitätsdefiziten. Gemeinsam mit Governance²¹ nimmt die Verhaltensökonomie die Wirkung von Regeln auf künftiges menschliches Verhalten in den Blick.²² Dadurch sollen bessere Entscheidungen für das Wohlergehen des einzelnen Menschen und der Gesellschaft als Kollektiv ermöglicht werden.

3. Gezieltes Handeln als Ergebnis von Datenanalysen

Aus der Fähigkeit zu erklären resultiert auch die Fähigkeit, menschliches Verhalten selbst gezielt zu setzen oder andere dazu zu bewegen, es gezielt zu setzen. Dies erfordert aber zunächst die genaue Kenntnis menschlicher Entscheidungsmuster und Rationalitätsdefizite. Algorithmusbasierte Datenanalysen ermöglichen dies. Solche Datenanalysen machen es möglich, Menschen nach ihrem Verhalten und den daraus abgeleiteten persönlichen Vorlieben oder Verhaltensmustern in kleinteiligere Gruppen einzuordnen. Nicht mehr der

Homo oeconomicus steht Modell für jegliche Form der Verhaltenslenkung, sondern verschiedene Menschentypen stehen Modell für verschiedene Formen der Verhaltenslenkung. So hat die Verhaltensökonomie etwa festgestellt, dass manche Menschen mit Befehl und der Androhung von Zwang zu einem bestimmten Verhalten motiviert werden können, andere jedoch auf Befehl und die Androhung von Zwang mit Widerstand reagieren und besser durch freundschaftliche Begegnung zu einem bestimmten Verhalten motiviert werden können.²³ Damit wird aber weniger auf rationale, sondern mehr auf irrationale Aspekte der menschlichen Psyche abgestellt.

Steuerungstechniken, die auf die Psyche des Menschen abzielen, sind wesentlich subtiler als jene, welche sich aus den neoklassischen Erklärungsmodellen ableiten ließen. Weil nicht nur sichtbare und rational absolut nachvollziehbare Entscheidungsfaktoren (Entdeckungswahrscheinlichkeit, Höhe der Strafen), sondern irrationale emotionale Faktoren ausschlaggebend sind, die den Menschen gerade nicht kognitiv ansprechen, können uns diese Techniken verführen, ohne dass wir es merken.

4. Psychologie und Datenanalysen als Techniken für den Staat

a) Vorbemerkung

So wie die Verhaltensökonomie und Datenanalysen in der Privatwirtschaft der Erhöhung des Konsums und damit der Förderung von Wirtschaftswachstum dienlich sind, können sie auch den Staat bei der Erfüllung seiner Aufgaben unterstützen. Dass der Staat selbst eine Art Unternehmen – mit freilich anderen Aufgaben und

19 I. Kerr/J. Earle, Prediction, Preemption, Presumption: How Big Data Threatens Big Picture Privacy, 66 Stanford Law Review Online 65 (2013), p. 65 (p. 66); https://review.law.stanford.edu/wp-content/uploads/sites/3/2016/08/66_StanLRevOnline_65_KerrEarle.pdf, abgerufen am 6.1.2019).

20 Z. B. Executive Office of the President, Big Data: Seizing Opportunities, Preserving Values (May 2014) https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/docs/big_data_privacy_report_may_1_2014.pdf (abgerufen am 11.2.2019).

21 Mit R. Mayntz meint Governance das Gesamt aller nebeneinander bestehenden Formen der kollektiven Regelung gesellschaftlicher Sachverhalte. Dabei kann es um die institutionalisierte zivilgesellschaftliche Selbstregelung, verschiedene Formen des Zusammenwirkens staatlicher und privater Akteure bis hin zu hoheitlichem Handeln staatlicher Akteure (R. Mayntz, Governance im modernen Staat, in A. Benz, Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen. Eine Einführung (2004) 65 (66)). S. a. W. Hofmann-Riem, Governance als Perspektivenerweiterung in der Rechtswissenschaft, ALJ 2014/1, 3 ff.

22 F. Mölslein, Privatrechtliche Regelsetzung, Governance und Verhaltensökonomik, ALJ 2014/1, 135 (139).

23 E. Kirchner/E. Hölzl/I. Wahl, Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework, Journal of Economic Psychology 29 (2008) 210 ff.

hoffentlich nicht ganz identischen Zielen – ist, wird spätestens seit der „New Public-Management“-Bewegung vertreten.²⁴

Was ursprünglich vorderhand von Unternehmern zur Steuerung des Konsumverhaltens verwendet wurde, hat also bald den Staat inspiriert und seine Steuerung des Bürgers beeinflusst.

b) „Nudging“ – Libertärer Paternalismus

„Nudging“ ist das sanfte Anstupsen zu einem bestimmten Verhalten oder einer bestimmten Entscheidung. Der Einzelne bewahrt die Freiheit, sich für oder gegen etwas zu entscheiden, die Rahmenbedingungen für seine Entscheidung werden aber so gestaltet, dass sein irrationaler Wesensteil angeregt wird, sich eher in die eine als in die andere Richtung zu entscheiden. So können etwa Düfte in einem Geschäft das Konsumverhalten beeinflussen, weil sie das limbische System positiv beeinflussen und daher Einkaufsfreudigkeit auslösen können.

Nudging durch den Staat, um Bürgerinnen und Bürger zu staatlich erwünschten Entscheidungen zu „animieren“ haben vor allem R. Thaler und C. Sunstein auf Basis der Erkenntnisse von D. Kahneman²⁵ und A. Tversky²⁶ in ihrem Bestseller „Nudge“ einem breiten Adressatenkreis zugänglich gemacht.²⁷ Die beiden Wissenschaftler haben das „sanfte Anstupsen“ oder auch die sogenannte „Choice Architecture“, die Architektur der Auswahl, als Begriffe geprägt. Basierend auf den Erkenntnissen von D. Kahneman und A. Tversky vertreten sie, dass Menschen durch bestimmte Anreize, die das Unbewusste im Menschen ansprechen, zu einem für sie „vernünftigeren“

Verhalten angeleitet werden können, ohne einer rechtlichen Verpflichtung unterworfen zu werden.

Ein prominentes Beispiel für erfolgreiches „Nudging“ ist das Organspenderverhalten der ÖsterreicherInnen im Verhältnis zu jenem der Deutschen. Obwohl ÖsterreicherInnen und Deutsche – zumindest aus der Sicht der beiden amerikanischen Wissenschaftler – kulturell und daher auch in ihrem Sozialverhalten und ihren Wertemustern miteinander vergleichbar sind, ist die Mehrheit der ÖsterreicherInnen Organspenderin, wohingegen es in Deutschland die Minderheit ist. Dies ist darauf zurückzuführen, dass in Österreich eine bewusste (und administrativ aufwändige) Entscheidung gegen die Organspendereigenschaft getroffen werden muss, wohingegen in Deutschland genau das Gegenteil der Fall ist. Die österreichische Regelung, die die aus der Sicht der Wissenschaftler vernünftiger und vor allem politisch erwünschte Entscheidung, nämlich für das Organspenden, herbeiführt, macht sich die Trägheit des Menschen zunutze.²⁸ R. Thaler und C. Sunstein vertreten, dass Österreicher und Deutsche in ihrer Entscheidung über die individuelle Organspendereigenschaft gleichermaßen frei sind, und sich trotz vergleichbarer kultureller, soziologischer und psychologischer Konstitution sehr unterschiedlich entscheiden.²⁹ Der Unterschied liegt darin, dass sich Österreich zur Erreichung des erwünschten Ergebnisses (möglichst viele OrganspenderInnen) der Techniken bedient, welche den Menschen psychologisch am ehesten „gerecht“ werden.³⁰ Man hat sich den empirisch belegten Umstand zunutze gemacht, dass Menschen in der aktiven Entscheidung für oder gegen etwas träge sind, sodass sie jene Alternative, die ihnen

24 E. Müller, Good Governance und Steuermoral, ÖStZ 2011, 191; M. Lang/E. Müller/C. Staringer/E. Schrittwieser/M. Wakounig, Tax Governance – Die Rolle von Steuerverwaltungen in einer vernetzten Gesellschaft, ÖStZ 2013, 134.

25 D. Kahneman, Schnelles Denken, Langsames Denken, 4. Aufl. (2012). Einen Überblick über dieses Modell liefert C. Sunstein, Why Nudge? (2014) 26 ff.

26 A. Tversky/D. Kahneman, Judgement Under Uncertainty, Heuristics and Biases (1973); A. Tversky/D. Kahneman, Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk (1979).

27 R. Thaler/C. Sunstein, Nudge – Improving decisions about health, wealth and happiness (2008).

28 Dazu z. B. E. M. Tscherner, Can behavioral research advance mandatory law, information duties, standard terms and withdrawal rights?, ALJ 2014, 144.

29 R. Thaler/C. Sunstein, Nudge – Improving decisions about health, wealth and happiness (2008) 187.

30 Dazu a. E. M. Tscherner, Can behavioral research advance mandatory law, information duties, standard terms and withdrawal rights?, ALJ 2014, 144 (148).

als Regel präsentiert wird, im Normalfall akzeptieren und von ihrem Recht, sich gegen die Regel zu entscheiden, verhältnismäßig selten Gebrauch machen.³¹ In diesem Sinn ist in Österreich jeder Mensch Organspender, es sei denn, er hat sich bewusst in einem nicht ganz einfachen *Procedere* dagegen entschieden. In Deutschland hingegen bedarf es der bewussten und aktiven Entscheidung für die Organspendereigenschaft.

Dieses staatliche Verhalten wird „libertärer Paternalismus“ oder auch „Behaviorally Informed Paternalism“³² genannt. In der Freiheit, sich auch gegen den staatlich vorgegebenen Weg zu entscheiden, wird die Begründung dafür gesehen, dass diese Form der (unbewussten und indirekten) staatlichen Einflussnahme weder als manipulativ noch als zwingend zu qualifizieren ist.³³

c) „Responsive Regulation“

Die Anleihen, die der Staat in der Privatwirtschaft genommen hat, gehen aber noch weiter. So haben John Ayres und John Braithwaite in ihrem Buch „Responsive Regulation“ dargelegt, dass Rechtsetzung und Rechtsanwendung die unterschiedlichen psychischen Konstitutionen ihrer Adressaten berücksichtigen sollen.³⁴ Responsive Regulation versucht die beiden Modelle menschlicher Verhaltenslenkung, nämlich einerseits durch Abschreckung („Befehl und Zwang“) und andererseits durch „Überzeugung“ in Form der Erzeugung von Vertrauen in den Staat miteinander zu vereinbaren. Das Modell von Ayres und Braithwaite basiert auf einer sogenannten Rechtsdurchsetzungspyramide, an deren Basis die Überzeugung(sarbeit) etwa durch staatliche

Informationen, Warnungen, et cetera und an deren Spitze Strafen stehen.³⁵

Dieser Regulierungsansatz hat zum Ergebnis, dass unterschiedliche Instrumente eingesetzt werden, um Normadressaten zu normkonformem Verhalten anzuregen. Werden diese unterschiedlichen Instrumente auf unterschiedliche Gruppen von Menschen angewandt, bedarf es vorab einer Einordnung der Menschen in solch unterschiedliche Gruppen. So könnten etwa Steuerpflichtige auf Basis eines automationsgestützten Risikomanagementsystems, das heißt eines Datenanalysesystems in unterschiedliche Risikogruppen eingeordnet und schließlich mit unterschiedlichen Instrumenten staatlichen Eingriffs oder staatlicher Kontrolle angesprochen werden (dazu später III.4.a).

d) Die Vision der OECD für ein modernes Steuerverfahren

In ihrer Studie „Technologies for a Better Tax Administration“ propagiert die OECD „Advanced Analytics“ als eine Methode, die es langfristig erlaubt, von einer auf Informationen des Steuerpflichtigen gestützten Abgabenverwaltung zu einer Abgabenverwaltung zu werden, die ihre Informationen aus Daten extrahiert, die vor allem von dritter Seite stammen.³⁶ Damit, so ist zumindest zu vermuten, kann verhindert werden, dass man jemandem vertrauen muss, der ob seines eigenen Interesses an der Vermögensmaximierung nicht ganz ehrlich offenlegt. Dass „Advanced Analytics“ in einzelnen Ländern bereits im Steuerwesen zur Anwendung gelangen, legen verschiedene Studien dar.³⁷

31 R. Thaler/C. Sunstein, *Nudge – Improving decisions about health, wealth and happiness* (2008) 187 f. Zum Experiment s. E. Johnson/D. Goldstein, *Do Defaults Save Lives?* *Science* 30 (2003) 1338 f.

32 C. Sunstein, *Why Nudge?* (2014), 1 ff.

33 C. Sunstein, *Why Nudge?* (2014) 123 ff.; C. Sunstein, *The Ethics of Influence – Governance in the Age of Behavioral Science* (2016) 78 ff.; kritisch Rebonato, *Taking Liberties. A Critical Examination of Libertarian Paternalism* (2012). Zur Diskussion und ihren Implikationen für die Rechtswissenschaften s. B. Lurger, *Empiricism and Private Law: Behavioral Research as Part of a Legal-Empirical Governance Analysis and a Form of New Legal Realism*, *ALJ* 2014/1, 20 (29 f.).

34 J. Ayres/J. Braithwaite, *Responsive Regulation* (1992).

35 Für einen zusammenfassenden Überblick s. R. Baldwin/M. Cave/M. Lodge, *Understanding Regulation*, 2. Auflage (2012) 259 ff.

36 OECD, *Technologies for a Better Tax Administration* (2016) 53 ff.

37 Z. B. European Commission, Directorate General Taxation and Customs Union, Fiscalis Risk Management Platform Group, *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*, FPG32/GRP4 (2010).

Die OECD sieht etwa in der Verwendung von Big Data-Technologien im Steuerverfahren die Möglichkeit der Finanzverwaltung, Transaktionsdaten in Echtzeit zu erheben und so das Erfordernis Steuererklärungen abzugeben, zu beseitigen. In der Zukunft soll die Betriebsprüfung keinen separaten Prozess mehr darstellen, sondern soll unter Kategorien wie „Monitoring und Analyse“, „System-Assessment“ und „Kunden-Interaktion“ fallen.³⁸ Ziel ist es, durch Datenanalysen von der Untersuchung historischer Daten in eine Lage zu gelangen, in der das Verhalten des Steuerpflichtigen nahezu in Echtzeit beobachtet werden kann.³⁹ Die Vision der OECD geht noch weiter: So sollen Investitionen in die Big-Data-Technologie der Finanzverwaltung die Möglichkeit eröffnen, neue und bequemere Dienstleistungen für den Steuerpflichtigen zu entwickeln und gleichzeitig

die Erfindung neuer Instrumente ermöglichen, die proaktives Handeln zulassen. Außerdem würden es diese Technologien erlauben, unterschiedliche Dienstleistungen gegenüber den Steuerpflichtigen je nach dem einem Steuerpflichtigen, einer Transaktion oder einem Ereignis inhärenten Risiko zu erbringen.⁴⁰ Die Kombination aus technologischen Entwicklungen und aus der Integration von anderweitig existierenden Daten in adaptierte Systeme der Finanzverwaltung hat, so die OECD, das Potential, die Steuerverwaltung gegenüber vielen Steuerpflichtigen „nahezu unsichtbar“ zu machen.⁴¹ In Kombination mit der Etablierung eines eher kooperativen Verhältnisses zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem⁴² soll so die Steuerehrlichkeit gefördert werden.

III. Bedeutung für das Steuerverfahren

1. Einleitung

Dass der dem Recht zugrunde gelegte Modellmensch, der Homo oeconomicus, nicht vollständig mit der Realität übereinstimmt, weil menschliches Verhalten eben gerade nicht immer eindimensional rational ausgerichtet ist, ist schon lange bekannt.⁴³ Generelle Rechtsnormen müssen aber notgedrungen vergrößern, um auf eine Vielzahl von Einzelfällen anwendbar zu sein. Ähnlich wie in der neoklassischen Ökonomie wurde dieser eine Modelltypus Homo oeconomicus daher lange Zeit und selbst nach den Erkenntnissen der Verhaltensökonomie noch als ausreichende (in früheren Zeiten vielleicht

einzig mögliche) Typisierung (Vergrößerung) für das Recht gesehen.

Die traditionelle Rechtsetzung hat sich daher lange Zeit auf den Homo oeconomicus als Menschentypus konzentriert und die verfahrensrechtlichen Instrumente zur Erwirkung normgerechten Verhaltens an diesem Menschentypus orientiert, sodass sämtliche Regeln des Steuerverfahrens auf dem Konzept von Befehl und Zwang aufgebaut haben. Der Steuerpflichtige war der Untertan, dem man auf Grund der angenommenen Ausrichtung allein auf die individuelle Nutzenmaximierung unterstellte, Steuern hinterziehen zu wollen, wenn ihm nicht mit ausreichend Härte begegnet würde.⁴⁴ Gerade

38 OECD, The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Tax Audit (2017) 24.

39 OECD, Technologies for a Better Tax Administration (2016) 53 ff.

40 OECD, Technologies for a Better Tax Administration (2016) 12.

41 OECD, Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies (2017) 190 (Hervorhebung durch die Verf.).

42 OECD, Co-operative Compliance: A Framework – from enhanced relationship to co-operative compliance (2013) 17.

43 Vgl. auch T. Ehrke-Rabel, SWI 2016, 67 (68).

44 In diese Richtung R. Macho, Steuerkontrollsysteme aus der Sicht der Großbetriebsprüfung, in R. Brandl/R. Macho/N. Schrottmeyer/M. Vock, Begleitende Kontrolle – Alternative zur Betriebsprüfung (2018) 107.

die Knappheit der staatlichen Ressourcen hat es jedoch nicht erleichtert, den Steuervollzug vor dem Hintergrund des Konzepts des Homo oeconomicus effizient auszugestalten. Hinzu kamen neue Herausforderungen für den Steuervollzug, die vor allem von der Globalisierung und den mit der Digitalisierung einhergehenden neuen Geschäftsmodellen beziehungsweise den neuen Formen des Wirtschaftens hervorgerufen wurden.

Die verhaltensökonomischen Erkenntnisse haben daher bald – zumindest in Österreich – ein Umdenken in Gang gesetzt, das effizienteren Ressourceneinsatz versprach. So wurde der Steuerpflichtige alsbald als Kunde bezeichnet, „Info-Center“ wurden bei den Finanzämtern eingerichtet, um Steuerzahler zu informieren und auch die Anrufbeantworter der Finanzämter wurden freundlicher besprochen. Dies war nur der Anfang. Die Veränderungen sind viel weitreichender. Dies wird im Folgenden anhand ausgewählter Beispiele illustriert. Um sie zu verstehen, ist das Steuerverfahren zunächst spieltheoretisch zu umreißen und schließlich in seiner traditionellen Konzeption, die auch in Österreich massiv von Enno Becker⁴⁵ geprägt war, zu skizzieren.

2. Steuerverfahren spieltheoretisch

Aus der spieltheoretischen Brille betrachtet ist das Steuerverfahren ein Spiel mit unvollständigen Informationen.⁴⁶ Zur Erhebung der gesetzmäßigen Steuern im richtigen Ausmaß und zum richtigen Zeitpunkt benötigt der Staat detaillierte Informationen über den verwirklichten Sachverhalt und andere mit der Person des Steuerpflichtigen verbundene Merkmale. Dabei

handelt es sich einerseits um Informationen, die der Steuerpflichtige selbst besitzt und deren Erkennen dem Staat nicht ohne weiteres möglich ist. Auf der anderen Seite weiß der Steuerpflichtige nicht genau, wie der Staat die bestehenden Rechtsnormen auf verwirklichte Sachverhalte anwendet.⁴⁷ Es kann somit von einem beiderseitigen Informationsdefizit oder einer zweiseitigen Informationsasymmetrie gesprochen werden. Die Finanzbehörde kennt den besteuierungserheblichen Sachverhalt nicht oder jedenfalls nicht so gut wie der betroffene Steuerpflichtige,⁴⁸ der Steuerpflichtige kennt das Vollzugsverhalten der Finanzbehörde nicht oder jedenfalls nicht so gut wie die Finanzbehörde. Das Abgabeverfahrensrecht hat primär ein Ziel: Zu regeln, wie diese Informationsasymmetrien zum Zwecke der Sicherung des Steueraufkommens überwunden werden können.⁴⁹ Der vorliegende Beitrag konzentriert sich auf die Überwindung des Informationsdefizites auf Seiten des Staates.

3. Steuerverfahren rechtlich-traditionell

a) Homo oeconomicus als Modell für den Gesetzgeber

Für die Ausgestaltung des Rechts im Allgemeinen und des Verfahrensrechts im Besonderen steht traditionell – wie bereits dargelegt – der Homo oeconomicus Modell.⁵⁰ Grundannahme für Rechtsnormen war und ist (meist) daher, dass der Normadressat selbst auf die Maximierung seines Nutzens ausgerichtet handelt.⁵¹ In Zwei-Parteien-Konstellationen mit unvollständigen Informationen (wie es regelmäßig am Markt für das Verhältnis zwischen Händler und Verbraucher, aber auch im Steuerrecht für

45 Enno Becker verfasste die Reichsabgabenordnung, die bis heute die deutsche Abgabenordnung und die österreichische Bundesabgabenordnung entscheidend geprägt hat.

46 Z. B. C.-D. Drüen, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, in Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008), 167 (170 f.); T. Ehrke-Rabel, Geheimhaltungs- und Informationsinteressen beim automatischen internationalen Informationsaustausch nach dem GMSG, SWI 2016, 67 (68); T. Ehrke-Rabel/B. Gunacker-Slawitsch, Horizontal Monitoring als Bestandteil des österreichischen Abgabenvollzuges? ÖStZ 2017, 241 (242 f.).

47 Vgl. R. Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008), 7 (15).

48 M. Doran, Tax Penalties and Tax Compliance, Harvard Journal on Legislation 46 (2009) 111 (143).

49 Ehrke-Rabel, SWI 2016, 67 (68).

50 Dazu Wagner, Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts DStR 2014, 1133.

51 T. Ehrke-Rabel, SWI 2016, 67 (68); T. Ehrke-Rabel/B. Gunacker-Slawitsch, Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht, ALJ 2014, 99 (106).

das Verhältnis zwischen der Abgabenverwaltung und dem Steuerpflichtigen gilt) wurde daher regelmäßig angenommen, dass der Steuerpflichtige Informationsdefizite auf Seiten des Staates umso eher ausnützt, je geringer die Wahrscheinlichkeit entdeckt zu werden und je geringer die Kosten (Strafen) für den Fall der Entdeckung im Verhältnis zum Nutzen aus der Nichtbefolgung der Normen waren.⁵² Das Recht ging daher davon aus, dass die Steuerehrlichkeit umso höher wäre, je höher die Wahrscheinlichkeit bei Steuerunehrlichkeit entdeckt zu werden und je höher die angedrohte Strafe für den Fall der Unehrlichkeit (sog. Abschreckungs-Modell⁵³). Dies wurde in analytischen (neoklassischen) ökonomischen Modellen nachgewiesen.⁵⁴

b) Relativierung des Homo oeconomicus durch die Verhaltensökonomie

Die Empirie hat gezeigt, dass die neoklassischen Modelle zur Steuerhinterziehung die Realität nicht vollständig abbildeten. Wäre es nämlich zutreffend, dass das Ausmaß an Steuerehrlichkeit nur von der Wahrscheinlichkeit entdeckt zu werden und der Höhe der für den Fall der Unehrlichkeit angedrohten Strafen abhängt, müssten angesichts der fehlenden flächendeckenden staatlichen Kontrolle mehr Menschen steuerunehrlich sein als empirisch nachgewiesen werden konnte.⁵⁵ Mithilfe der Erkenntnisse der Verhaltensökonomie und der Psychologie konnte schließlich erklärt werden, warum neoklassische Modelle zur Steuerhinterziehung die Realität nicht vollständig abbilden. Daraus hat sich nämlich ergeben, dass nicht alle Menschen gleich auf normative Verhaltensanordnungen und den für den

Fall der Nichtbefolgung angedrohten Zwang reagieren. Menschen reagieren vielmehr, je nach ihrer psychischen Konstitution, die auch von der intrinsischen Motivation zum Steuern-Zahlen abhängt (dazu gleich III.3.d), unterschiedlich auf die Androhung von Zwang.⁵⁶ Außerdem soll für die Bereitschaft zur Normbefolgung neben der Wahrscheinlichkeit, im Fall von Fehlverhalten entdeckt und bestraft zu werden, das Ausmaß des Vertrauens in den Staat und in seine Institutionen eine bedeutende Rolle spielen.⁵⁷

Eines soll hier betont werden: Den Homo oeconomicus gerade im Steuerrecht als Modelltypus für den Gesetzgeber aufzugeben wäre fatal. Das Steuerrecht hat wirtschaftliche Vorgänge zum Ziel. Hier geht es um die Belastung des Einkommens oder des Vermögens einzelner Menschen mit der Verpflichtung, einen Beitrag zur Finanzierung des Staates zu leisten, was sich unmittelbar im Privatvermögen jedes einzelnen auswirkt, ohne dass im Regelfall eine sofort erkennbare Gegenleistung erbracht wird. Dass der Mensch gerade im Hinblick auf solche Einschränkungen ein individuelles Kosten-Nutzen-Kalkül anstellt und daher vorderhand rational getrieben entscheidet, ist jedenfalls sehr wahrscheinlich. Verhaltensökonomische Erkenntnisse, die auf andere Elemente als bloße Kosten-Nutzen-Abwägungen abzielen, muss der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Steuer(-verfahrens-)rechts zur Verbesserung der Effizienz zwar berücksichtigen, sie können aber das Modell des Homo oeconomicus nur ergänzen, nicht ersetzen.

52 M. G. Allingham and A. Sandmo, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, 1. *Journal of Public Economics* 323 (1972); modifiziert in S. Yitzhaki, *A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, 3 *Journal on Public Economics*, 201 (1974).

53 „Deterrence Model“.

54 M. J. Allingham/A. Sandmo, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, 1. *Journal of Public Economics* 323 (1972); modifiziert in S. Yitzhaki, *A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, 3 *Journal on Public Economics*, 201 (1974); A. Raskolnikov, *Revealing Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement*, *Columbia Law Review* 109 (2009) 689 (711).

55 L. Lederman, *Statutory Speed Bumps: The Roles Third Parties Play In Tax Compliance*, *Stanford Law Review*, vol. 60 (2007), 695 (697); M. Doran, *Tax Penalties and Tax Compliance*, *Harvard Journal on Legislation* 46 (2009) 111 (115); A. Raskolnikov, *Revealing Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement*, *Columbia Law Review* 109 (2009), 689 (694); L. Osofsky, *Some Realism About Responsive Tax Administration*, *Tax Law Review* 66 (2012), p. 301 (310).

56 V. Braithwaite, *A New Approach to Tax Compliance*, in V. Braithwaite, *Taxing Democracy – Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion* (2004) 1.

57 E. Kirchler/E. Hölzl/I. Wahl, *Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework*, *Journal of Economic Psychology* 29 (2008) 210 ff.; W. Hofmann-Riem, *Governance als Perspektivenerweiterung der Rechtswissenschaft*, *ALJ* 2014/1, 3 (13), spricht sogar von einer „Erschütterung der Modellannahme des Homo oeconomicus“.

c) Klassisches Besteuerungsverfahren

So hat der Steuergesetzgeber auch bei der Ausgestaltung des Steuerverfahrens lange Zeit positivrechtlich am Modell des Homo oeconomicus festgehalten. Vor dem Hintergrund des traditionellen „Abschreckungs“-Modells beruht die Interaktion zwischen Steuerpflichtigem und Abgabenverwaltung auf einem – zumindest in der Theorie – einfachen Muster: Den Steuerpflichtigen trifft die Obliegenheit, die Verwirklichung eines steuererheblichen Sachverhaltes offenzulegen.⁵⁸ Auf Basis dieser Offenlegung nimmt die Abgabenverwaltung die rechtliche Beurteilung vor, beziehungsweise, wenn ihr die geschilderten Sachverhaltsumstände unvollständig erscheinen, fragt sie nach, indem sie entweder ein Auskunftsbeghen an den Steuerpflichtigen richtet oder entsprechende Nachweise während einer Betriebsprüfung verlangt. Dies geschieht regelmäßig nach Verwirklichung des Sachverhaltes.⁵⁹ Das traditionelle Abgabenverfahren erweist sich damit als vorderhand reaktiv.

d) Schwächen des klassischen Besteuerungsverfahrens

Da es sich bei der Besteuerung um ein Massenphänomen handelt, war eine umfassende Überprüfung jedes einzelnen Steuerfalles mangels ausreichender staatlicher Ressourcen schon frühzeitig ein frommer Wunsch, entsprach jedoch nicht der Realität.⁶⁰ Zur Vereinfachung wurden dann auch bald Formulare gefertigt, die – anders als es die Gesetze noch heute suggerieren – nicht bloß auf die Offenlegung des Sachverhaltes, sondern auch auf die Subsumtion des Sachverhaltes unter einschlägige gesetzliche Tatbestände abstellten.⁶¹ Damit wurde dem

Staat die Kontrolle erleichtert.⁶² Es ist bekannt, dass die flächendeckende Überprüfung – trotz der zwingend zu verwendenden Formulare – aller eingegangenen Steuererklärungen in praxi ein Ding der Unmöglichkeit ist. Der österreichische Verfassungsgerichtshof hat dies so bereits in den 1960er Jahren⁶³ explizit ausgesprochen. Bekannt ist auch, dass es die nachprüfende Kontrolle im Rahmen von Betriebsprüfungen (Außenprüfungen) ist, welche Unregelmäßigkeiten zu Tage treten lässt. Und Tatsache ist, dass zwischen dem Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung und der endgültigen und unabänderlichen Feststellung der darauf gestützten Steuerschuld Jahre vergehen und dass der endgültigen Steuerfestsetzung viele (mühsame und kostspielige) Diskussionen mit den Abgabenbehörden vorangehen können.⁶⁴ Das traditionelle Abgabenverfahren bringt also Effizienzverluste auf beiden Seiten: Der Steuerschuldner befindet sich bis zur endgültigen Überprüfung durch die Abgabenbehörde in einem Zustand erhöhter Rechtsunsicherheit und der damit einhergehenden Furcht vor hohen Nachzahlungszinsen, die Abgabenverwaltung kann nach allzu langer Zeit nicht mehr alles wirklich richtig überprüfen.

4. Veränderung durch Verhaltensökonomie und Digitalisierung

a) „Responsive Regulation“ im Steuerrecht
V. Braithwaite hat aufbauend auf dem von J. Ayres und J. Braithwaite entwickelten Konzept der „Responsive Regulation“ für das Steuerverfahren die Compliance-Pyramide und komplementär dazu das Risk Differentiation

58 R. Seer, in Tipke/Kruse, AO, § 80 Tz. 18, spricht daher von einem Optimierungsgebot; T. Ehrke-Rabel/B. Gunacker-Slawitsch, Governance im Steuerrecht, SWK 2014 (1055).

59 T. Ehrke-Rabel/B. Gunacker-Slawitsch, Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht, ALJ 2014, 99 (102).

60 T. Ehrke-Rabel, Rechtskraft im Abgabenverfahren, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde (2017), 247 (254); T. Ehrke-Rabel/B. Gunacker-Slawitsch, SWK 2014, 1055.

61 T. Ehrke-Rabel, in Holoubek/Lang (153 ff.); T. Ehrke-Rabel/B. Gunacker-Slawitsch, ALJ 2014, 99 (101).

62 Steuerformulare und die gesetzliche verankerte Verpflichtung derartige Formulare zur Erfüllung der Offenlegungspflichten zu verwenden, können als erste Systematisierungsschritte der Verwaltung zur Effizienzsteigerung gesehen werden.

63 VfGH 19.6.1965 G 24/64 VfSlg 4986/1965.

64 Dazu für Österreich explizit R. Macho, Steuerkontrollsysteme aus der Sicht der Betriebsprüfung, in R. Brandl/R. Macho/N. Schrottmeyer/M. Vock, Begleitende Kontrolle – Alternative zur Betriebsprüfung (2018) 97 (101).

Framework entwickelt,⁶⁵ welche zunächst von der australischen Abgabenverwaltung übernommen und angewandt wurden,⁶⁶ schließlich in einen OECD-Bericht Eingang gefunden haben⁶⁷ und letztendlich in vielen Staaten dieser Welt in mehr oder weniger abgewandelter Form zur Anwendung gelangen (in Deutschland – soweit zu sehen – noch nicht). Die Compliance-Pyramide illustriert mit welchen Instrumenten Steuerpflichtige, die sich in ihrer Einstellung zu gesetzestreuem Verhalten unterscheiden, vom Staat zur Gesetzestreue angeregt werden können. So bilden nach dieser Pyramide jene Personen, die den Willen haben, alles richtig zu machen, die Basis der Pyramide und damit die größte Gruppe innerhalb einer Gesellschaft. Die staatliche Unterstützung um tatsächlich alles richtig zu machen, kann nach dieser Pyramide mit verhältnismäßig geringem Aufwand darin liegen, die Rechtsbefolgung leicht zu machen (etwa durch verständliche Gesetze oder durch die Bereitstellung sonst verständlich aufbereiteter Informationen). Eine etwas kleinere Gruppe, aber die zweitgrößte Gruppe von Menschen in einer Gesellschaft, versucht, die Gesetze zu befolgen, ist dabei aber nicht immer erfolgreich. Diese Gruppe von Menschen sollte der Staat, so die Proponenten von „responsive regulation“, bei der Rechtsbefolgung unterstützen (etwa durch die Bereitstellung von Serviceeinrichtungen oder Chatbots). Auch für diese Strategie werden die Kosten als relativ niedrig eingeschätzt. Die zweitkleinste Gruppe der Menschen in einer Gesellschaft will, so das Modell, die Gesetze nicht befolgen, ist dazu aber (noch) nicht fest entschlossen. Diese Gruppe muss durch Aufdeckung von Gesetzesuntreue abgeschreckt werden. Auf sie muss eine Finanzverwaltung erhöhte Aufmerksamkeit richten. Für die Umsetzung dieser Strategie sind die Kosten relativ hoch. Die kleinste, aber

in der Verhaltenssteuerung kostspieligste Gruppe von Menschen in einer Gesellschaft, die Spitze der Pyramide, bilden jene Menschen, die sich bewusst entschieden haben, Regeln nicht zu befolgen. Sie müssen durch den „Einsatz der vollen Kraft des Gesetzes“, das heißt durch den Einsatz von Befehl und Zwang (Strafen) zur Gesetzestreue gezwungen werden. Diese Strategie ist die teuerste. Traditionelle Rechtssysteme sind immer davon ausgegangen, dass Menschen (fast) nur durch Befehl und Zwang zur Gesetzestreue bewegt werden können und haben – so die Proponenten von „responsive regulation“ – daher die kostspieligsten Instrumente staatlicher Verhaltenslenkung auf alle Menschen eingesetzt, obwohl sie gar nicht für alle Menschen wirkungsvoll waren.

Der Einsatz von Instrumenten der „responsive regulation“ setzt, um überhaupt dem Effizienzargument Rechnung tragen zu können, die Segmentierung der Steuerpflichtigen in die unterschiedlichen Gruppen von Gesetzestreuegraden voraus. Die Segmentierung erfolgt auf Basis des „Risk Differentiation Framework“, welches Steuerpflichtige letztendlich automationsunterstützt in unterschiedliche Risikogruppen unterteilt.

b) Datenanalysen im Steuerrecht

Ein Blick in die zahlreichen Studien der OECD⁶⁸ zeigt, wohin sich das Abgabenverfahren bewegt. Dabei kommt deutlich zum Ausdruck, dass der vermehrte Einsatz von Informationstechnologien einerseits und die Einführung kooperativer Elemente in die Interaktion zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen die Effizienz des Steuervollzuges erhöhen sollen.

65 V. Braithwaite, *A New Approach to Tax Compliance*, in V. Braithwaite, *Taxing Democracy – Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion* (2004) 1 (3 ff.).

66 Die Australische Finanzverwaltung nennt das Risk Differentiation Framework inzwischen „Action Differentiation Framework“, <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Action-Differentiation-Framework/> (abgerufen am 2.1.2019).

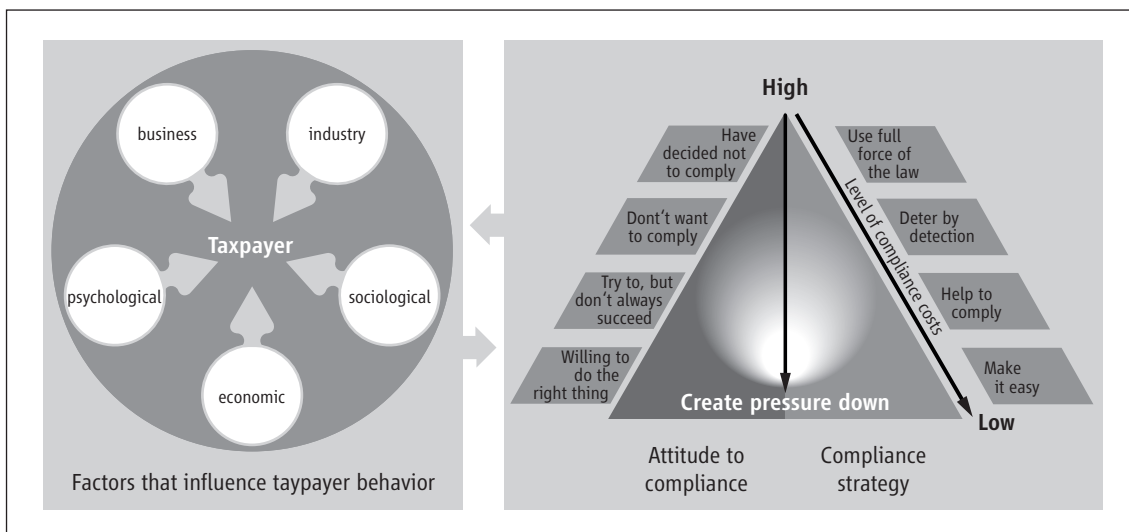
67 OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (2013); OECD, *Co-operative Tax Compliance – Building Better Control Frameworks* (2016).

68 OECD, *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work* (2016); *Technologies for a Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies* (2016); *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit* (2017); *Forum of Tax Administration, Study into the Role of Tax Intermediaries* (2008); OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (2013); OECD, *Co-operative Tax Compliance – Building Better Tax Control Frameworks* (2016); OECD, *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance* (2009); OECD, *Tax Compliance by Design – Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective* (2014).

Bei Betrachtung der Grafik „Disruptive environment surrounding revenue bodies“, fällt folgendes auf: Die Abgabenverwaltung ist heute von verschiedenen Faktoren umgeben, die einerseits als Personen andererseits als Aufgaben und drittens als „Umstände“ bezeichnet werden können. All diese Faktoren werden wiederum ihrerseits durch bestimmte technologische Tools „unterstützt“. Hier sollen alle Faktoren genannt und einzelne Tools in den Vordergrund gerückt werden, jedoch nicht alle vertieft behandelt werden.

Zu den „personalen“ Faktoren zählen die Steuerpflichtigen selbst, Dritte (z. B. Arbeitgeber, Bank), welche Informationen weitergeben müssen, und die Software-Entwickler

und -Dienstleister. Als Aufgaben der Abgabenverwaltung können die Authentifizierung und Autorisierung, der Service und die Unterstützung und die Sorge für die Steuerehrlichkeit identifiziert werden. Unter „andere Umstände“ sind die „identifiers“, „transactional“, „informational“ und „whole-of-government initiatives“ zu subsumieren. Hinter all diesen Faktoren steht die Technologie „Big Data“. Für „third party data exchange“, „identifiers“ und „compliance“ ist die Technologie „Blockchain“ zu finden und bei „compliance“ findet man zusätzlich zu reinen Technologien bestimmte Analysetechniken wie „real-time-analytics“, „advanced analytics“, auch „cognitive systems“ und „nudge“.



Quelle: Australian Tax Office⁶⁹

c) Verbindung von Responsive Regulation und Datenanalysen

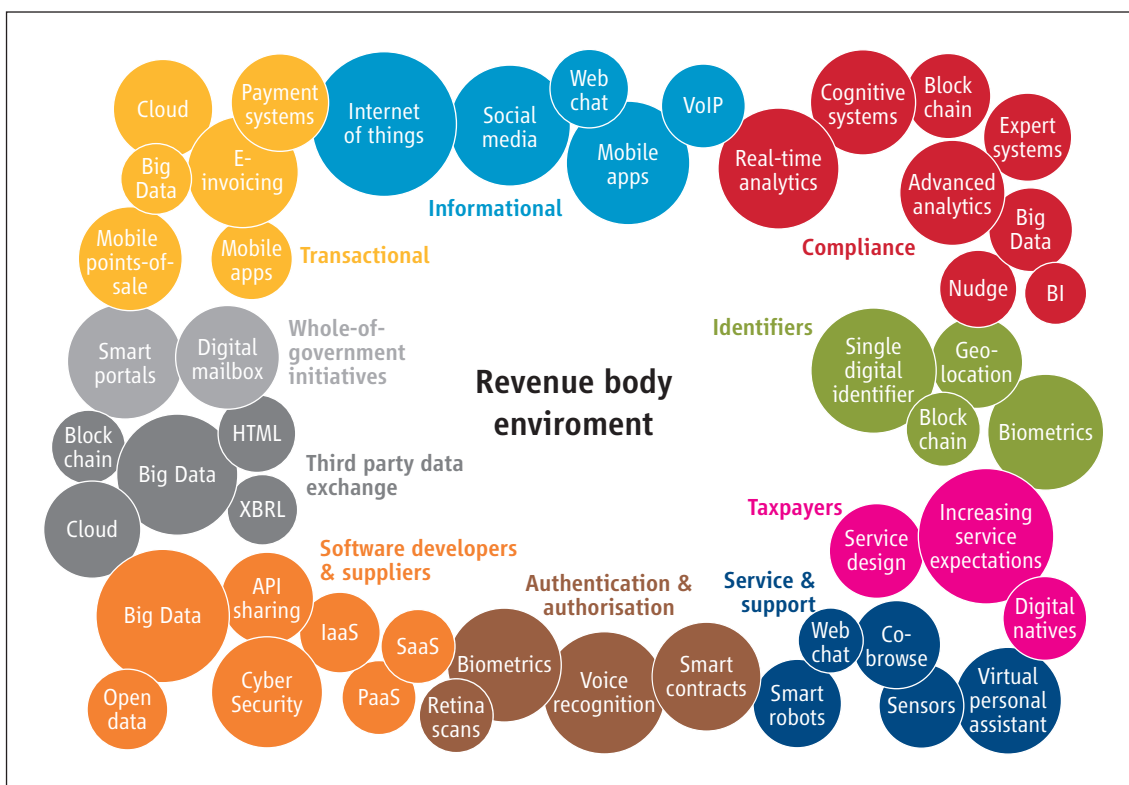
Der vorliegende Beitrag widmet sich dem Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde. Ich will mich daher auf „Compliance“ und dort auf die Begriffe „real-time-analytics“, „advanced analytics“, „Big Data“ und „Nudges“ konzentrieren und anhand von einzelnen Beispielen aus Österreich zeigen, dass die Anregungen der OECD in Staaten mit einer Deutschland vergleichbaren Rechtstradition bereits (vereinzelt) umgesetzt werden.

Aus der eben dargestellten Logik, welche der „Compliance-Pyramide“ und dem „Risk-Differentiation-Framework“ zugrundeliegt, ist zu erkennen, dass Steuerpflichtige nach ihrer intrinsischen Motivation zur Steuerehrlichkeit segmentiert werden. Je ehrlicher ein Steuerpflichtiger, desto geringer sind die Kosten auf Seiten der Verwaltung, weil Ehrliche mit einfacheren und kostengünstigeren staatlichen Instrumenten unterstützt werden können, als jene, die bewusst steuerunehrlich sind. Nach dem Risk-Differentiation-Framework werden

⁶⁹ <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Managing-the-tax-and-super-system/Strategic-direction/How-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/> (abgerufen am 29.1.2019).

Steuerpflichtige schließlich in „Schlüsselsteuerzahler“, „Hochrisikosteuerzahler“, „Niedrigrisikosteuerzahler“ und „Steuerzahler mittleren Risikos“ eingeordnet. Je nach dieser Einordnung, die auch mit jener nach der Pyramide zusammenhängt, werden die Steuerpflichtigen eher „serviciert“, das heißt durch regelmäßigen Kontakt mit der Abgabenverwaltung nicht überprüft, sondern „gemonitored“ („transparency in exchange of

certainty“) oder aber einer lückenlosen (nachträglichen) oder mehr oder weniger regelmäßigen Betriebsprüfung unterworfen. Ganz offenkundig besteht ein Unterschied zwischen der „Prüfung“ und dem „Monitoring“. Die Prüfung oder Kontrolle ist ein punktuellere Ereignis, das „Monitoring“ ein laufender Prozess, nicht aber eine Überwachung (englisch „surveillance“). Darauf wird noch zurückzukommen sein.



Quelle: OECD, Technologies for a Better Tax Administration (2016).

Um Steuerpflichtige so differenziert „einsortieren“ zu können, muss man sie bewerten. Intrinsische Momente können nur aus externen Faktoren abgeleitet werden. Es liegt daher nahe, dass erst Datenanalysen die Einsortierung möglich machen. Dies kann auf ganz herkömmliche Art und Weise erfolgen, nämlich, indem das Verhalten der Steuerpflichtigen an Hand der von ihnen eingereichten Steuererklärungen, ihrer mit der Abgabenbehörde geführten Kommunikation und der Ergebnisse und Erfahrungen in Betriebsprüfungen einer der vier Gruppen der Pyramide zugeordnet wird. Für das Risiko-Differenzierungsmodell wird zudem die

Höhe des individuellen Beitrags zum Steueraufkommen eine Rolle spielen.

Sicher ist, dass diese Form der Einschätzung leichter mit Technologien zur Datenanalyse vorgenommen werden kann. Wahrscheinlich ist auch, dass derartige Technologien – so sie entsprechend programmiert wurden – verlässlichere Ergebnisse liefern als die Evaluierung durch ein einzelnes menschliches Gehirn. Es liegt also auf der Hand, dass die Abgabenverwaltungen sich entsprechender Technologien zur Risikoevaluierung bedienen. Nicht ganz unwahrscheinlich ist auch, dass

bei der Evaluierung die Erfahrungen mit anderen (vergleichbaren) Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Das menschliche Gehirn hat sicherlich immer (gewollt oder ungewollt) seine bisherigen Erfahrungen in seine Arbeit einfließen lassen. Wenn ein Algorithmus die Daten eines Steuerpflichtigen mit jenen eines anderen abgleicht, erfolgt dies in systematisierter Weise und kann bei einer Vielzahl von Daten wahrscheinlich vollständiger vorgenommen werden als durch das einzelne menschliche Gehirn. Hinzu kommt, dass Algorithmen eine größere Zahl von Fällen in kürzerer Zeit evaluieren können und daher für kostengünstiger gehalten werden als der Einsatz einer Heerschar von Finanzbeamten.⁷⁰ Der Einsatz von datenanalysierenden Algorithmen bei

der Entscheidungsfindung wird vielfach insoweit als vorteilhaft gegenüber rein menschlichen Entscheidungen gesehen, als Algorithmen anders als Menschen nicht durch irrationale Momente am Treffen der besten Entscheidung gehindert werden.⁷¹ Sie können weder hungrig, durstig oder müde noch schlecht gelaunt sein.⁷² Diesem Argument wird zu Recht entgegengehalten, dass Algorithmen von Menschen erschaffen wurden und, dass selbst wenn Algorithmen selbstlernend sind, menschliche Schwächen einprogrammiert sein können.⁷³ Algorithmen sind nicht in der Lage, Ursachen zu ergründen. Auf Basis des Vergleichs des Einzelfalls mit einer Fülle von Daten erzeugen sie Wahrscheinlichkeiten (dazu später IV.3).

IV. Beispiele aus Österreich

1. Vorbemerkung

Der österreichischen Finanzverwaltung kann unterstellt werden, bewusst Nudges einzusetzen, um Steuerzahler zu erwünschtem Verhalten anzuregen. Sie verwendet algorithmusbasierte Datenanalysen und ihr muss unterstellt werden, dass diese das Verwaltungshandeln prägen. Für den Einsatz des Internet der Dinge im Abgabenverfahren wurde zumindest ein Grundstein gelegt. Und Österreich hat mit dem 1.1.2019 formal ein kooperatives Verfahren für bestimmte Steuerpflichtige eingeführt, das die klassische Betriebsprüfung für diese Steuerpflichtigen ersetzt. Damit manifestieren sich die Entwicklungen der Informationstechnologien und der Psychologie auch im Steuerverfahren.

2. „Nudges“ der österreichischen Finanzverwaltung

Österreich dürfte von den Einsichten von C. Sunstein und R. Thaler profitiert haben: So sind nicht nur fast alle Österreicher und Österreicherinnen Organspender und Organspenderinnen, sondern ein Großteil hat auch der elektronischen Zustellung ihrer Abgabenbescheide zugestimmt. Obwohl das nicht unbedingt ein Vorteil ist. Im Fall der elektronischen Zustellung sind nämlich etwa urlaubsbedingte Abwesenheiten für den Beginn des Fristenlaufes (etwa einer Rechtsmittelfrist) nicht relevant. Weil es aber das österreichische Bundesministerium für Finanzen (BMF) für die vernünftige Entscheidung hält, dass Abgabenbescheide elektronisch zugestellt werden, hat die Benutzeroberfläche der elektronischen Steuererklärung (in Österreich interagiert der Steuerpflichtige bereits seit 2007 verpflichtend ausschließlich elektronisch mit der Abgabenbehörde) die elektronische Zustellung automatisch implementiert. Wer sie nicht

⁷⁰ Dazu allgemein D. K. Citron, *Technological Due Process*, 85 Wash U L Rev 1249 (2008) 1252 ff.

⁷¹ M. Lewis, *The Undoing Project* (2017), krit. T. Shaw, *Invisible Manipulators of Your Mind*, *The New York Review of Books*, April 20, 2017.

⁷² Dazu genauer T. Ehrke-Rabel, *Big Data in Tax Matters*, in W. Haslehner/G. Kofler/A. Rust, *Tax and the Digital Economy*, in Druck.

⁷³ C. O'Neill, *Weapons of Math Destruction* (2017).

will, muss sie aktiv abwählen und muss dabei sehr aufmerksam prüfen. Ähnlich wie beim Organspenden macht sich das BMF die empirisch erwiesene Aversion von Menschen, sich aktiv gegen etwas zu entscheiden, zunutze, sie setzt einen „Nudge“. Und das ganz ohne gesetzliche Grundlage, sondern einfach nur durch die Ausgestaltung des Online-Portals, welches die elektronische Kommunikation zwischen dem Steuerpflichtigen und der Abgabenverwaltung ermöglicht.

3. „Advanced Analytics“ im österreichischen Steuervollzug

a) Vorbemerkung

In der Grafik der OECD „Disruptive Environment Surrounding Revenue Bodies“ springt der Begriff „Advanced Analytics“ ins Auge. Dabei handelt es sich um automatische oder halbautomatische Datenanalysen durch sophistische Techniken und Instrumente, mit dem Ziel tiefere Einsichten zu gewinnen, Vorhersagen zu machen oder Empfehlungen zu generieren. Techniken der „Advanced Analytics“ beinhalten Daten- und Textmining, Maschinenlernen, das Erkennen von übereinstimmenden Mustern, Vorhersagen, Visualisierungen, semantische Analysen, Gefühlsanalysen, Netzwerk- und Clusteranalysen, multivariate Statistik, Simulationen, neuronale Netzwerke.⁷⁴

Auch in Österreich gibt es „Advanced Analytics“ – und das nicht erst seit 25.5.2018, dem Zeitpunkt, zu dem die Datenschutzgrundverordnung in Kraft getreten ist und die österreichische Bundesabgabenordnung (aus meiner Sicht unzureichend) erstmals algorithmusbasierte Datenanalysen als Instrumente des Steuerverfahrens erwähnt. Außer dem Begriff „Risikomanagementsystem“ findet sich in dem österreichischen Steuerverfahrensgesetz

kein näherer Hinweis auf diese Technologie. Auf der Homepage des österreichischen BMF ist unter dem Button „Betrugsbekämpfung“ der Hinweis auf die Existenz einer Stabstelle zu finden, die „Predictive Analytics Competence Center“ (kurz: PACC) genannt wird.⁷⁵

b) Existenz eines Kompetenzzentrums für Datenanalysen beim BMF

Das Kompetenzzentrum für Datenanalysen beim BMF wird folgendermaßen beschrieben: *„Das Predictive Analytics Competence Center (PACC) wurde am 01.06.2016 als Nachfolgeorganisation des Risiko-, Analyse- und Informationscenters (RIA) ins Leben gerufen, um den Anforderungen einer immer komplexer werdenden Datenwelt (Big Data) mit neuen und modernen Analysemethoden (Predictive Analytics, Datamining) zu begegnen.“*

Ausgehend von einer nach neuesten wissenschaftlichen Methoden durchgeführten Risikobeurteilung der Abgabenprozesse und einer damit verbundenen effektiven Vorhersage von erforderlichen Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen (risikoorientierte Einsatzlenkung) sowie einer im Anschluss durchgeführten ganzheitlichen Evaluierung der Ergebnisse soll das PACC die Strategie des Bundesministeriums für Finanzen unterstützen.“⁷⁶

Beim PACC handelt es sich also um eine Stabsstelle, die die Datenanalysen zur Risikoevaluierung vornimmt. Weder die Homepage des BMF, noch die einschlägigen Gesetze geben weiterführende Auskünfte. So ist etwa nicht erkennbar, auf welche Art und Weise Risikomanagement vorgenommen wird.⁷⁷ Bei weiterem „Googeln“ im Internet stößt man jedoch auf Beiträge von Mitgliedern der österreichischen Finanzverwaltung, in denen dargelegt wird, wie „Predictive Analytics“ funktioniert. So ist zu lesen, dass mittels Datenabgleichs

74 <https://www.gartner.com/it-glossary/advanced-analytics/> (abgerufen am 29.1.2019).

75 <https://www.bmf.gv.at/betrugsbekaempfung/instrumente/84336.html> (abgerufen am 2.1.2019).

76 <https://www.bmf.gv.at/betrugsbekaempfung/instrumente/84336.html> (abgerufen am 2.1.2019; Hervorhebungen durch die Verf.).

77 Die einzige Bestimmung in der Bundesabgabenordnung, die – abgesehen von datenschutzrechtlichen Ausnahmen nach der sog. Öffnungsklausel (Art 23 DS-GVO) – das Wort Risikomanagement enthält, ist § 114 Abs 4 BAO. Danach dürfen die Abgabenbehörden personenbezogene Daten für Zwecke des automationsunterstützten Risikomanagements und der Betrugsbekämpfung verarbeiten, soweit dies nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zur Erfüllung ihrer Aufgaben geeignet, erforderlich und angemessen ist (BGBl I 2018/32, in Kraft seit 25.5.2018).

Risikosteuerpflichtige identifiziert werden oder auch ermittelt wird, bei welchen Steuerpflichtigen die Wahrscheinlichkeit einer Steuernachforderung von mehr als EUR 10.000 nach Durchführung einer Betriebsprüfung hoch sein wird.⁷⁸ Wenn eine solche Einheit derartige Analysen durchführt, ist davon auszugehen, dass sie auch in der Verwaltungspraxis zur Anwendung gelangen und damit das Verwaltungshandeln determinieren. Die (unter anderem) datenbasierte Segmentierung kann somit dem auf den einzelnen Steuerpflichtigen zugeschnittenen Verwaltungshandeln dienen.

c) Gegenstand von „Advanced Analytics“

Führt man sich vor Augen, was „Advanced Analytics“ ist, so ist erkennbar, dass es hier um die Verarbeitung einer Vielzahl von (auch) personenbezogenen Daten geht, aus denen eine Prognose über das Verhalten einer bestimmten Person (eines Steuerpflichtigen) in der Vergangenheit oder in der Zukunft resultieren soll. Das verwaltungsbehördliche Handeln richtet sich schließlich nach dieser Prognose. Wird verwaltungsbehördliches Handeln auf Basis einer Prognose gesetzt, die durch ein Analysesystem generiert wurde, handelt es sich dabei um eine Form von Risikomanagement. Risikomanagement der Finanzverwaltungen wird als Methode zur Verbesserung der Effizienz der Steuerverwaltungen beim Umgang mit Risiken bezeichnet. Denkbare Ergebnisse des Risikomanagements sind Maßnahmen, die nicht gesetzeskonformes Verhalten von Steuerzahlern vermeiden sollen oder eine gezieltere Auswahl von wirksamen Handlungsmöglichkeiten erleichtern.⁷⁹ Risikomanagement trägt nach dem Leitfaden der Europäischen Kommission betreffend Risikomanagement für Steuerverwaltungen dazu bei, (1) dass eine Gleichbehandlung der Steuerzahler erreicht wird, (2) dass sich der Prüfungsaufwand auf die Steuerzahler konzentriert, die die Vorschriften

nicht befolgen, (3) dass die verfügbaren personellen, finanziellen und technischen Mittel optimal genutzt werden, (4) dass freiwilliges und gesetzeskonformes Verhalten der Steuerzahler verstärkt wird, (5) dass Ressourcen entsprechend der Schwere des Risikos eingesetzt werden und (6), dass die Möglichkeiten, dass ein bislang gesetzestreuer Steuerzahler seinen Pflichten nicht mehr nachkommt, eingeschätzt werden können.⁸⁰ Einleitend weist der Leitfaden der Europäischen Kommission darauf hin, dass Risikomanagement „zu den unbewussten Verhaltensweisen“ gehört, „die uns, wenn wir eine Entscheidung treffen müssen, dabei helfen, die bestmögliche Wahl zu treffen.“⁸¹

d) Rechtliche Grundlagen von „Advanced Analytics“

Die auf „Advanced Analytics“ basierende Prognose bestimmt somit verwaltungsbehördliches Handeln. Nur wenn sie verwaltungsbehördliches Handeln bestimmt, kann sie nämlich als zweckmäßig und damit als zumindest aus Verwaltungseffizienzgründen gerechtfertigt erachtet werden. Verwaltungseffiziente Instrumente sind aber nicht per se auch rechtmäßig. Dennoch scheinen Gesetzgeber bei der Verankerung von automationsunterstützten Risikomanagementsystemen zurückhaltend. Zu groß scheint die Angst zu sein, dass Steuerpflichtige bei zu umfassender gesetzlicher Fundierung Ausweichstrategien entwickeln. In Österreich schweigt der Gesetzgeber zu Details daher gänzlich. Die Bundesabgabenordnung enthält lediglich die Aussage, dass Abgabenbehörden personenbezogene und nicht personenbezogene Daten für Zwecke des automationsunterstützten Risikomanagements verarbeiten dürfen, „soweit dies nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zur Erfüllung ihrer Aufgaben geeignet, erforderlich und angemessen ist.“⁸² Die Bundesabgabenordnung enthält keinerlei Vorschriften betreffend die Ausgestaltung

78 M. Setnicka, Predictive Analytics in der österreichischen Finanzverwaltung, in H.C. Mayer/M. Pinzger (Hrsg.), INFORMATIK 2016, Lecture Notes in Informatics (LNI), Gesellschaft für Informatik, Bonn 2016, 629 (630).

79 Bericht des österr. Rechnungshofes, Bund 2014/14, 218 (https://www.rechnungshof.gv.at/fileadmin/downloads/_jahre/2014/berichte/teilberichte/teilberichte/bund/Bund_2014_14_5.pdf) (abgerufen am 29.1.2019); unter Verweis auf Europäische Kommission, Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen, 2006, FPG/11.

80 Europäische Kommission, Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen, 2006, FPG/11, 6.

81 Europäische Kommission, Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen, 2006, FPG/11, 6.

82 § 114 Abs 4 BAO i. d. F. Materien-Datenschutz-Anpassungsgesetz, BGBl I 2018/32.

des Risikomanagementsystems. Lediglich im Zusammenhang mit den Vorschriften zur Implementierung der Datenschutzgrundverordnung finden sich Hinweise auf das Risikomanagementsystem, die aber allesamt den datenschutzrechtlichen Standard in Bezug auf das Risikomanagementsystem im Rahmen der sogenannten Öffnungsklausel⁸³ herabsetzen.

Der deutsche Gesetzgeber war etwas präziser. Nach § 88 Abs. 5 Abgabenordnung können die Finanzbehörden zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung von Steuern und Steuervergütungen sowie Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen automationsgestützte Systeme einsetzen. Dabei soll auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung berücksichtigt werden. Das Risikomanagementsystem muss nach dem Gesetzeswortlaut mindestens folgende Anforderungen erfüllen: Es muss gewährleisten, dass (1) durch Zufallsauswahl eine hinreichende Anzahl von Fällen zur umfassenden Prüfung durch Amtsträger ausgewählt wird; (2) die Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte durch Amtsträger erfolgt; (3) dass Amtsträger Fälle einer umfassenden Prüfung auswählen können und (4) dass die Risikomanagementsysteme regelmäßig auf ihre Zielerfüllung überprüft werden. Der Gesetzgeber verbietet die Veröffentlichung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme, „soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden würde.“⁸⁴

e) Bewertung

Einzuräumen ist, dass ein Risikomanagement, wie es die Europäische Kommission in ihrem ersten Leitfaden zum Risikomanagement für Steuerverwaltungen einleitend bemerkt hat, menschlichen Entscheidungen regelmäßig intuitiv zugrunde liegt.

Unbestritten dürfte auch sein, dass Finanzverwaltungen sich bereits vor dem Aufkommen der heutigen

Informationstechnologien Strategien zurecht gelegt haben, um aus der Vielzahl an Steuerpflichtigen, die sie in Ermangelung ausreichender Ressourcen nicht gleichförmig und gleichmäßig und vor allem vollständig prüfen konnten, jene zur näheren Prüfung auszuwählen, bei denen die Wahrscheinlichkeit der Steuerunehrlichkeit oder die Wahrscheinlichkeit, Unregelmäßigkeiten zu entdecken, als hoch eingeschätzt wurde. Diese Einschätzungen konnten aber in Ermangelung entsprechender technischer Hilfsmittel nicht auf umfassenden und flächendeckenden strukturierten Datenanalysen beruhen. Sie dürften vielmehr zu einem nicht unbedeutenden Anteil vom Erfahrungsschatz und den intellektuellen Fähigkeiten der einzelnen Finanzbeamten geprägt gewesen sein.

Man könnte nun verleitet sein, das Risikomanagement früherer Zeiten mit dem heutigen automationsgestützten oder bisweilen automatisierten Risikomanagement gleichzusetzen, weil ein Algorithmus letztendlich nichts anderes tut als ein Mensch. Der Unterschied liegt „nur“ in dem Umstand, dass der Algorithmus wesentlich größere Mengen an Daten und Informationen, wahrscheinlich aus wesentlich diversifizierteren Quellen generieren und auswerten kann als das einzelne menschliche Gehirn. Ein Vorteil könnte sogar in dem Umstand gesehen werden, dass der Algorithmus, anders als der Mensch, eine viel größere Anzahl von Daten und Informationen in einer viel kürzeren Zeit und ohne Schwankungen in der eigenen Performance erheben, verknüpfen und auswerten kann, weil er, anders als der Mensch, solange die Stromversorgung gewährleistet ist und kein Angriff von außen stattfindet, weder Stimmungsschwankungen unterliegt, noch dem Hunger, dem Durst, der Müdigkeit oder sonstigen menschlichen Schwächen erliegen kann.

Ist sichergestellt, dass der Algorithmus selbst auf Basis „vernünftiger“, den Rechtsstaat respektierender Vorgaben arbeitet, stimmt dieser Befund ohne Zweifel. Aber

83 Der österr. Gesetzgeber sah sich durch Art 23 DSGVO ermächtigt, die datenschutzrechtlichen Garantien im Zusammenhang mit automationsunterstützten Risikomanagementsystemen weitgehend auszuschalten.

84 § 88 Abs. 5 Satz 4 AO.

gerade hier liegt das Problem, wenn eine gesetzliche Grundlegung nicht oder in nicht ausreichendem Maß vorhanden ist. Algorithmen existieren nicht aus sich selbst, sie treten nicht naturgegeben und unabhängig vom Menschen in die Welt, um die Befolgung der vom Menschen erzeugten Regeln sicherzustellen. Algorithmen sind, auch wenn sie des „Deep Learning“ fähig, also selbstlernend sind, vom Menschen geschaffen worden.⁸⁵ Sie existieren, weil der Mensch sie erzeugt hat und sie handeln, wie der Mensch sie erzeugt hat.

Ein Algorithmus wurde programmiert, um Daten zu generieren, auszuwerten und Empfehlungen oder Prognosen auszusprechen. Da selbst selbstlernende Algorithmen aus Datenkorrelationen Muster erkennen und mit ihnen bekannten Mustern vergleichen, um die neuen Muster den bekannten Mustern zuzuordnen, um dann auf Basis der für die bekannten Muster bestehenden Prognosen für die neuen Muster Prognosen zu formulieren, liegt jeder algorithmusbasierten Auswertung ein menschlicher Input zugrunde. Ein solch menschlicher Input kann rechtsstaatlichen Vorgaben entsprechen, er kann es aber auch nicht. Hinzukommt, dass selbstlernende Algorithmen aus von ihnen generierten Daten unter Umständen Schlussfolgerungen ziehen können, die per se den grundrechtlichen Vorgaben nicht entsprechen.

Würde ein Algorithmus die wegen Steuerhinterziehung verurteilten Steuerpflichtigen näher untersuchen, würde er voraussichtlich den Schluss ziehen, dass Steuerhinterzieher in weitaus mehr Fällen Männer als Frauen sind. Da es dem Algorithmus nicht möglich ist, die Ursache für dieses Ergebnis zu ergründen, würde er, wenn er nicht durch Menschen überwacht oder gar korrigiert würde, davon ausgehen, dass das Risiko der Steuerhinterziehung bei Männern höher ist als bei Frauen. Dieses Ergebnis wäre jedenfalls gleichheitswidrig, wenn es vorwiegend darauf zurückzuführen wäre, dass in der Vergangenheit

eher weniger Frauen in Entscheidungspositionen gearbeitet haben, die die Begehung einer Steuerhinterziehung ermöglicht haben, als Männer.

Als noch „nur“ Menschen Risikoeinschätzungen vorgenommen haben, haben sich derartige Risikoeinschätzungen mangels entsprechend flächendeckenden Aktionsrahmens nicht vergleichbar flächendeckend ausgewirkt wie algorithmusbasierte Risikoeinschätzungen. Außerdem waren Entscheidungen auf Basis von Risikoeinschätzungen unmittelbar einzelnen Personen zurechenbar, die nach ihren Beweggründen gefragt werden konnten, sodass eine Überprüfung hinsichtlich der rechtsstaatlich gestützten Entscheidung möglich war. Ist nicht klar, auf Basis welcher Parameter ein algorithmusbasiertes Risikomanagementsystem „arbeitet“, kann die Rechtsstaatskonformität der getroffenen Entscheidung nicht überprüft werden. Dies gilt unabhängig davon, jedoch im Detail mit Nuancierungen,⁸⁶ ob ein Algorithmus regelbasiert funktioniert oder selbstlernend ist.

In den USA wurde bereits versucht, Gerichtentscheidungen von Algorithmen anstelle von Menschen-Richtern treffen zu lassen. Dabei hat sich herausgestellt, dass die Algorithmen für dunkelhäutige Delinquenten von einer höheren Rückfallsgefahr ausgingen und daher längere Gefängnisstrafen vorsahen.⁸⁷

Wenngleich die Offenlegung der Funktionsweise eines Risikomanagementsystems das Risikomanagementsystem selbst ad absurdum führen würde, weil der Steuerpflichtige das System zu Lasten des Staats ausnützen könnte, reicht die bloße gesetzliche Verankerung der Zulässigkeit seines Einsatzes meines Erachtens nicht aus. Instrumente der Eingriffsverwaltung bedürfen einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage, die sicherstellt, dass die rechtsstaatlichen Grundsätze befolgt werden. Eine Lösung, die vor allem im angloamerikanischen

85 S. dazu C. J. Gruber/I. Eisenberger, Wenn Fahrzeuge selbst lernen, in I. Eisenberger/K. Lachmayer/G. Eisenberger, *Automes Fahren* (2018) 54 ff.

86 Selbstlernende Algorithmen können m. E. in der Eingriffsverwaltung nur insoweit überhaupt zulässig sein, als sie kontrolliert werden. Unüberwachte („unsupervised“) selbstlernende Algorithmen kommen m. E. für den Einsatz in der Eingriffsverwaltung nicht in Frage. Ihr Einsatz wäre dem Einsatz von völlig ungeschulten Menschen im Dienst der Finanzverwaltung vergleichbar.

87 C. O'Neill, *Weapons of Math Destruction* (2016) 204 ff.

Schrifttum angeregt wird, liegt in der sogenannten Legitimation durch Verfahren.⁸⁸ Ist gewährleistet, dass die Etablierung des Algorithmus auf rechtsstaatlichem Fundament erfolgt und unterliegt dies einer regelmäßigen Überprüfung durch eine unabhängige Instanz, kann den rechtsstaatlichen Anforderungen Rechnung getragen werden, ohne dass es einer Offenbarung der Funktionsweise gegenüber den Steuerpflichtigen bedarf. Dies ist in Österreich gar nicht, in Deutschland bloß in Ansätzen vorgesehen. Wir müssen danach trachten, die Errungenschaften der Informationstechnologien und der Verhaltensökonomie nicht vorschnell als Rettung unserer Gesellschaft zu qualifizieren, sondern sollten uns unserer rechtsstaatlichen Grundsätze bewusst bleiben und ihre Einhaltung trotz der effizienzbegründeten Verführungen und der Subtilität der nunmehr möglichen Eingriffe einfordern.

Letztendlich wird die rechtliche Bewertung solcher Algorithmen auch ganz maßgeblich davon abhängen, wofür sie eingesetzt werden, welche Daten verwendet werden und wo beziehungsweise wie diese Daten erhoben werden.⁸⁹

4. Betrugssichere Registrierkassensysteme

Ganz im Sinne eines modernen Risikomanagements hat der österreichische Gesetzgeber auch jene Vorgänge, die wegen erschwerter Entdeckungsmöglichkeiten ein erhöhtes Steuerhinterziehungsrisiko in sich bergen, zusätzlichen gesetzlichen Auflagen unterworfen. Bargeldströme können nur schwer nachvollzogen werden. Vor diesem Hintergrund wurden in Österreich im Jahr 2016 eine Belegaufzeichnungs- und eine Belegerteilungspflicht mittels elektronischer manipulationsresistenter Registrierkassensysteme eingeführt. Jeder Unternehmer, der in Österreich Bargeldgeschäfte tätigt, muss eine Rechnung ausfertigen, die eine elektronische Signatur aufweist.

Außerdem wird der Kunde dieser Unternehmer, das heißt die Person, die mit Bargeld bezahlt, verpflichtet, den erhaltenen Beleg bis zum Verlassen des Geschäftes bei sich zu tragen. Bisweilen wird sogar die Meinung vertreten, die Nichtmitnahme des Beleges könne eine Beitragstäterschaft des Kunden an der Steuerhinterziehung des Unternehmers begründen.

Die Einführung dieser Regelungen wurde in der Bevölkerung mit großen Emotionen aufgenommen und hat auch zu einem Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof geführt, der keine verfassungsrechtlichen Bedenken erkennen konnte.⁹⁰

Interessant ist hier zweierlei: Erstens, diese neue Registrierkassenpflicht hat noch nicht zu einer Echtzeitverbindung mit dem Finanzamt, wie etwa in den benachbarten Staaten Slowenien und Kroatien geführt. Die Weichen dafür wurden aber gestellt. Mittelfristig könnte sich die österreichische Abgabenverwaltung so einen zeitnahen Zugang zu den Registrierkassensystemen der Steuerpflichtigen verschaffen (wie das etwa in Slowenien bereits der Fall ist) und so zeitnah überprüfen, ob der Steuerpflichtige seinen Pflichten ordnungsgemäß nachkommt, sogar quasi als Dienstleistung an den Steuerpflichtigen die Umsatzsteuervoranmeldung oder sonstige Steuererklärungen entsprechend den von der Registrierkasse „übermittelten“ Informationen bereits vorausfüllen. Eine solche elektronische Registrierkasse, die mit dem Finanzamt in Echtzeit verbunden wäre, wäre ein Anwendungsfall des Internet der Dinge im Steuervollzug.⁹¹ Außerdem würde dies jedenfalls den Vorstellungen der OECD von „Tax compliance by design“ entsprechen und das Steuerzahlen bequemer machen. Es ist sogar davon auszugehen, dass die Einführung der Pflicht, die Registrierkasse mit dem Finanzamt online zu verbinden, auf weniger mediale Aufmerksamkeit stoßen wird, als die Einführung der Registrierkassenpflicht als solche. Sollte

88 Dazu im Detail m. w. N. T. Ehrke-Rabel, Big Data in Tax Matters, in W. Haslehner/G. Kofler/A. Rust, Tax and the Digital Economy, in Druck.

89 T. Ehrke-Rabel, Big Data in Tax Matters, in W. Haslehner/G. Kofler/A. Rust, Tax and the Digital Economy, in Druck.

90 VfGH 9.3.2016, G 606/2015-14, G 644/2015-14, G 649/2015-14.

91 Für eine Einschätzung aus rechtsstaatlicher Perspektive s. Ehrke-Rabel, Big Data in Tax Matters, in W. Haslehner/G. Kofler/A. Rust, Tax and the Digital Economy, in Druck.

dies die Langzeitstrategie des österreichischen Gesetzgebers sein, dann wird man ihm wieder „smartes“ Vorgehen attestieren müssen. Bereits Gaudemet/Molinier haben festgehalten, dass die Einführung von etwas Neuem, mag es in seinen Wirkungen auch noch so geringfügig ausfallen, für gewöhnlich einen großen Aufschrei in der Bevölkerung nach sich zieht.⁹² Hat sie sich dann aber einmal an dieses Neue gewöhnt, sind Veränderungen dieses Neuen von wesentlich geringerem medialen Interesse. War die Einführung der Registrierkasse als solche noch ein relativ milder Eingriff in die Privatsphäre des Einzelnen, wird oder würde die Online-Verbindung mit dem Finanzamt und so eine Kontrolle in Echt-Zeit einen wesentlich massiveren Eingriff bedeuten. Es ist mit Spannung abzuwarten, welche Entwicklungen diese Registrierkassensysteme noch weiter nehmen.

Zweitens: Die Belegmitnahmeverpflichtung des Kunden hat einen massiven psychologischen Effekt, weil sie medial entsprechend aufbereitet war. Sie hat das Bewusstsein der Kunden für die Verpflichtung des Unternehmers zur Steuerzahlung geschärft und so das Potential geschaffen, den Kunden quasi als Kontrollor des Unternehmers einzusetzen. Psychologisch ist zu erwarten, dass der Unternehmer größere Skrupel haben wird, keinen Beleg auszustellen, wenn er weiß, dass der Kunde damit von einer Steuerhinterziehung ausgehen kann.

5. Begleitende Kontrolle als neue Form der Kooperation mit großen Unternehmen

a) Vorbemerkung

In Australien und in Singapur handelt die Abgabenverwaltung bereits ganz öffentlich auf der Basis der Compliance-Pyramide und des Risk Differentiation Framework.

Für Österreich darf man einerseits vermuten und in bestimmter Hinsicht als gesichert annehmen, dass dieses Modell zumindest inspiriert hat. Mit bestimmten Steuerpflichtigen gibt es seit 1.1.2019 formalisiert eine neue Form der Betriebsprüfung, die den Namen „begleitende Kontrolle“ trägt und als Ersatz für die Betriebsprüfung gehandelt wird. Inspiriert vom australischen und vom niederländischen Modell hat Österreich bereits vor acht Jahren ein Pilotprojekt mit dem von den Niederlanden „kopierten“ Namen „Horizontal Monitoring“ gestartet, in das 17 Unternehmen⁹³ eingebunden wurden.⁹⁴

Interessant ist das Ganze in mehrfacher Hinsicht: Österreich hat eine neue Form der Interaktion zwischen bestimmten Gruppen von Unternehmern und der Finanzverwaltung eingeführt, die nur diesen Unternehmern und ihnen nur unter bestimmten Voraussetzungen als Option zur Verfügung stehen soll. Außerdem war der Prozess ihrer Einführung innovativ und spiegelt einen neuen Regulierungsansatz wieder, der bisweilen unter dem Begriff „smart regulation“ firmiert.

b) Rechtliche Eckpunkte der begleitenden Kontrolle Die begleitende Kontrolle ist nach einer etwa zweijährigen Umsetzungsphase, in die alle „Stakeholder“ eingebunden waren, Gesetz geworden und mit 1.1.2019 formal in Kraft getreten.⁹⁵ Wer sich zur Implementierung eines sogenannten internen Steuerkontrollsystems – zu einer sogenannten Selbstkontrolle – bereit erklärt und dies auch tatsächlich tut, kann anstelle einer immer erst einige Jahre nachfolgenden Betriebsprüfung in einen laufenden Diskurs mit der Finanzverwaltung treten. Damit ist Österreich den ersten Schritt zu einer gesetzlich fundierten Implementierung der oben dargelegten verhaltensökonomisch und digitalisierungsgetriebenen Veränderungen gegangen.

92 P. M. Gaudemet/J. Molinier, *Finances publiques. Politique financière. Budget et Trésor*, 7. Aufl. (1997).

93 Zwölf Unternehmen wurden vollständig ausgewertet, ein Unternehmen war von der Auswertung aufgrund erst kurz davor erfolgten Teilnahme ausgenommen, zwei Unternehmen sind ausgeschieden, zwei weitere Unternehmen hatten das sog. „Memorandum of Understanding“, die wechselseitige Bereitschaftserklärung zu erhöhter Transparenz im Rahmen des Pilotprojekts, nicht unterzeichnet.

94 M. Elmecker/J. Fahrnberger/S. Körper/G. Konrad/M. Lang/M. Zieser, Bundesministerium für Finanzen, *Horizontal Monitoring – Evaluationsbericht* (2016; https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF_Evaluationsbericht_Horizontal_Monitoring.pdf?63xfqc; abgerufen am 4.1.2019).

95 §§ 153a ff. BAO. Eingeführt durch das Jahressteuergesetz 2018, BGBl I 2018/32.

Um diesen Prozess zu verstehen, bedarf es zunächst einer Erläuterung der wesentlichen Eckpfeiler der sogenannten begleitenden Kontrolle. Die begleitende Kontrolle steht ab sofort Unternehmern als Alternative zur klassischen Betriebsprüfung offen, die neben einem Mindestumsatz von 40 Millionen EUR über ein internes Steuerkontrollsystem verfügen, in den vergangenen fünf Jahren vor der Antragstellung finanzstrafrechtlich unbescholten waren und auch sonst steuerlich zuverlässig sind. Wer in die begleitende Kontrolle aufgenommen wird, begibt sich in eine ständige Interaktion mit der Finanzbehörde und unterliegt nicht mehr der klassischen Betriebsprüfung. Die laufende Interaktion besteht in mindestens vier Besprechungen jährlich zwischen den Akteuren⁹⁶ und verpflichtet das betroffene Unternehmen – über die allgemeinen Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten hinausgehend – dem Finanzamt „unaufgefordert vor Abgabe der Abgabenerklärungen jene Umstände offenzulegen, hinsichtlich derer ein ernsthaftes Risiko einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt besteht, wenn sie nicht unwesentliche Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis haben können.“⁹⁷ Voraussetzung auf Seiten des Steuerpflichtigen sind somit volle Transparenz schon vor Einreichung der Steuererklärung und der aktive Hinweis auf allfällige Steuerrisiken. Im Gegenzug wird dem Steuerpflichtigen frühzeitige Rechtssicherheit außerhalb des formellen (kostenpflichtigen) Auskunftsverfahrens⁹⁸ gewährt.⁹⁹

Gegenstand der begleitenden Kontrolle sind damit laufende und nicht vergangene Besteuerungszeiträume. Fokus der begleitenden Kontrolle ist auch die Überprüfung des Risikomanagements des Unternehmens, das

heißt der Prozesse im Unternehmen, die auf die Erfüllung der steuerlichen Pflichten abstellen, und nicht mehr der einzelnen Belege oder Positionen in einer Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, wiewohl Belegestichprobenartig weiterhin geprüft werden.

Die gesetzlichen Bestimmungen, welche die begleitende Kontrolle regeln, sind im Verhältnis zu klassischen Verfahrensbestimmungen im Steuerrecht „weich“ formuliert. Dies eröffnet beiden Parteien (dem Finanzamt und dem Unternehmen in der begleitenden Kontrolle) gewisse Spielräume, die dadurch gerechtfertigt werden, dass die begleitende Kontrolle ein Instrument ist, das auf wechselseitigem Vertrauen beruht und daher nicht in jedem Detail starr geregelt werden kann.¹⁰⁰

c) Bewertung

In einem Staat, der sich gerade in den Staatswissenschaften nach wie vor stark auf H. Kelsen¹⁰¹ und A. Merkl¹⁰² stützt und daher traditionell sowohl Erlässe als auch Auskünfte – als nicht rechtsförmliche behördliche Emanationen – als rechtlich schlicht unerheblich qualifiziert und den verwaltungsrechtlichen Vertrag nur mit strengsten Restriktionen anerkennen will, leitet die Einführung einer solchen Alternative zur klassischen Betriebsprüfung einen bedeutsamen Paradigmenwechsel ein. Auf weitere Details des Instruments einzugehen, um den Paradigmenwechsel noch deutlicher zu machen, würde den Rahmen des vorliegenden Beitrags sprengen.

Was aber hier erwähnenswert ist, ist die Art und Weise, wie dieser Paradigmenwechsel eingeleitet und schließlich vollzogen wurde. Es wurde nicht einfach ein Gesetz

96 § 153f Abs. 4 BAO.

97 § 153f Abs. 1 BAO.

98 § 118 BAO. Formelle und damit bindende Auskünfte werden nach dieser Bestimmung nur zu Fragen i. Z. m. Umgründungen, Unternehmensgruppen i.S. d. § 10 KStG, Fragen des internationalen Steuerrechts, der Umsatzsteuer und dem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 22 BAO (entspricht § 42 AO).

99 T. Elmecker, Horizontal Monitoring kommt in den Regelbetrieb – ein Projektüberblick, SWK 2018, 676 (679 ff.).

100 Für eine verfassungsrechtliche Einordnung der begleitenden Kontrolle s. T. Ehrke-Rabel/B. Gunacker-Slawitsch, Horizontal Monitoring als Bestandteil des österreichischen Abgabenvollzugs? ÖStZ 2017, 241.

101 Kelsen lebte bis in die 1970er Jahre und zählt zu den bedeutendsten Rechtspositivisten. Er hat die österreichische Bundesverfassung maßgeblich beeinflusst.

102 Merkl war ein Schüler von Kelsen und hat mit seinen Arbeiten zum Stufenbau der Rechtsordnung des österreichischen Rechtsnormenverständnis bis heute umfassend geprägt.

geschaffen und „Schwupps“ die begleitende Kontrolle war hier. Es wurde vielmehr ein Prozess in Gang gesetzt, der zunächst die möglichen Betroffenen, die „Stakeholder“ und die Wissenschaft eingebunden hat, um ein Pilotprojekt zu starten. Die in dieses Pilotprojekt aufgenommenen Unternehmen wurden einer neuen Form der Betriebsprüfung unterworfen, ohne dass sich die gesetzlichen Rahmenbedingungen geändert hätten. Was in Österreich hier gemacht wurde, ist eine Art „regulatory sandbox“. Dieser Begriff stammt ursprünglich aus dem FinTech-Bereich und charakterisiert einen Zustand, in dem eine zuständige Behörde einem Unternehmen die Möglichkeit gibt, innovative Produkte oder Dienstleistungen nach einem zuvor vereinbarten Testplan unter laufender Beobachtung durch die zuständige Behörde zu testen. Ziel dieser „regulatory sandbox“ ist es, innerhalb eines kontrollierten Rahmens sowohl den zuständigen Behörden als auch den betroffenen Unternehmen die Möglichkeit zu geben, die Chancen und Risiken des unternehmerischen Verhaltens oder Geschäftsmodells besser zu verstehen, um letztendlich herauszufinden, wie eine rechtliche Regelung für alle Beteiligten optimal ausgestaltet werden kann.¹⁰³ Auf diese Art und Weise wurde in Österreich die begleitende Kontrolle getestet und anschließend einer Evaluierung unterzogen, die der breiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht wurde.¹⁰⁴

Die Evaluierung hat ein eindeutig positives Ergebnis und den allgemeinen Wunsch nach einer gesetzlichen Verankerung gebracht. Die gesetzliche Verankerung wurde schließlich wieder unter Einbindung sämtlicher Akteure und unter Berücksichtigung der Erfahrungen aus dem Pilotprojekt in Gang gesetzt. Der die gesetzlichen

Grundlagen vorbereitende Finanzminister hat in einem aufwändigen Prozess die „Stakeholder“ eingeladen, an der Gesetzgebung mitzuwirken und einem auch extern besetzten Beirat die Aufgabe übertragen, den Gesetzesvorbereitungsprozess zu begleiten.

Die begleitende Kontrolle vereint alle im ersten Abschnitt dieses Beitrages dargelegten Gedanken einer durch die Informationstechnologien und die Psychologie veränderten Wahrnehmung der Welt: Der Steuerpflichtige unterwirft sich einem Selbstkontrollsystem, das er vertrauensvoll mit der Finanzverwaltung abstimmt. Diese nimmt den Steuerpflichtigen in diese Form der diskursiven Interaktion nur auf, wenn er sich als zuverlässig einschätzen lässt. Sie wird also die Chance des Kooperationswillens im Voraus abschätzen und den Steuerpflichtigen damit anders behandeln als andere Steuerpflichtige. Der Steuerpflichtige muss, anders als andere Steuerpflichtige, erhöhte Transparenz walten lassen, dafür bekommt er auch vorzeitig Rechtssicherheit. Konflikte sollten also in solch einem Setting nicht mehr unbedingt zu Gericht gehen müssen. Ausgeschlossen ist aber nicht, dass sie zu Gericht getragen werden und das darf es auch nicht sein: Das gewaltenteilende Prinzip als wesentlicher Pfeiler einer liberalen Demokratie verlangt die Überprüfung durch eine unabhängige Institution im Konfliktfall. Die Herausforderung wird sein, die tendenziell gegenläufigen Interessen von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem weiterhin im Bewusstsein zu bewahren, um die Übervorteilung des einen durch den anderen, oder gar freundschaftliche Absprachen untereinander zu vermeiden.

103 ESMA/EBA/EIIOA, Report, FinTech: Regulatory sandboxes and innovation hubs, JC 2018 74, 16 (<https://eba.europa.eu/documents/10180/2545547/JC+2018+74+Joint+Report+on+Regulatory+Sandboxes+and+Innovation+Hubs.pdf>); abgerufen am 1.2.2019).

104 Der Evaluationsbericht ist auf der Homepage des BMF öffentlich verfügbar und wurde in zahlreichen Fachzeitschriften publiziert (M. Elmecker/J. Fahrenberger/S. Körper/G. Konrad/M. Lang/M. Zieser, Bundesministerium für Finanzen, Horizontal Monitoring – Evaluationsbericht (2016); https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF_Evaluationsbericht_Horizontal_Monitoring.pdf?63xfqc); abgerufen am 4.1.2019).

V. Conclusio

Die dargelegten Veränderungen, die anhand von Beispielen aus Österreich illustriert wurden, sind ohne jeden Zweifel geeignet, die Steuereinhebung effizienter zu gestalten. Ein effizienter Steuervollzug bedeutet auch, dass Steuerbetrug erkannt, vielleicht sogar im Keim erstickt wird. Und ohne Zweifel wird es keinen vernünftigen Menschen in unserer Gesellschaft geben, der für Steuerbetrug ist, so wie es auch keinen vernünftigen Menschen gibt, der für Terrorismus und Geldwäsche ist.

Auffallend ist, dass die Veränderungen, die ich soeben geschildert habe, in die Privatsphäre jedes einzelnen weiter eindringen als bislang möglich war. Dagegen ist vielleicht per se auch nichts einzuwenden, wenn dieses Eindringen der Bekämpfung erwiesenermaßen gesellschaftsschädlichen Verhaltens dient. Aber eines dürfen wir meines Erachtens nicht vergessen, die wunderbaren Errungenschaften der Technik und die wundervollen Erkenntnisse der Psychologie und der Verhaltensökonomie sind an den Maßstäben des Rechts zu messen. Wir dürfen sie nicht blind übernehmen.

Wir dürfen nicht vergessen, dass die Privatsphäre, zu der nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte auch das Geschäfts- und Wirtschaftsleben zählt, aus nachvollziehbaren Gründen zunächst grundrechtlich geschützt sind: Sie sind Ausdruck der individuellen Freiheit, die in rechtsstaatlichen Demokratien jedem einzelnen von Geburt an zusteht. Freilich, diese Privatsphäre steht unter Gesetzesvorbehalt, das heißt, Eingriffe können gesetzlich vorgesehen werden, wenn sie der Erreichung eines im öffentlichen Interesse gelegenen Zwecks dienen und im Hinblick auf diesen Zweck verhältnismäßig sind. Die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung ist jedenfalls ein solches im öffentlichen Interesse gelegenes Ziel. Die neuen Instrumente sind auch ohne Zweifel geeignet, den Zweck zu erreichen und sie werden im Regelfall auch verhältnismäßig sein. Aber bei ihnen handelt es

sich nicht um bloße Variationen dessen, was es schon immer gegeben hat. Es macht einen riesigen Unterschied, ob ein oder zwei oder auch drei Menschen mit ihren intellektuellen Kapazitäten Risikoabschätzungen vornehmen oder ob es ein Algorithmus tut.

Wir müssen uns auch darüber Gedanken machen, ob der Staat tatsächlich freimütig „nudgen“ darf. Wer maßt sich an zu bestimmen, was die richtige individuelle Entscheidung für den Bürger oder die Bürgerin ist? Ist es nicht Manipulation, wenn der Staat psychologische Hemmungen ausnützt? Brauchen wir ein Äquivalent zum Konsumentenschutzrecht für das Verhältnis zwischen dem Staat und der Bürgerin oder dem Bürger? Eine Konkretisierung des verfassungsrechtlich Zulässigen in einer Art Durchführungsregelung wie etwa der Datenschutzgrundverordnung, nur mit einem anderen Inhalt? Wenn wir Steuerpflichtige in Risikogruppen einordnen und in Abhängigkeit von dieser Einordnung unterschiedliche Instrumente verwaltungsbehördlichen Handelns zum Einsatz bringen, müssen wir Sorge dafür tragen, die Mechanismen aufrecht zu erhalten, die vor Ungleichbehandlungen bewahren und die unredliches Zusammenarbeiten zwischen den Akteuren verhindern. Wir dürfen nicht der Versuchung erliegen, wohldurchdachte Systeme der Effizienz für den Staat und der Gerechtigkeit für den Einzelnen und für die Gesellschaft, der Bequemlichkeit für den Steuerzahler oder die Steuerzahlerin und den vermeintlichen Ressourceneinsparungen für beide Seiten zu opfern.

Denn bei näherer Betrachtung kann an dem Befund so manches Soziologen oder Philosophen schon etwas dran sein, wonach die Politik heute von der Disziplinierungspolitik zur „Psychopolitik“ mutiert sei.¹⁰⁵ So schreibt Byung-Chul Han: „Die neoliberale Machttechnik übt dagegen keinen disziplinarischen Zwang aus. (...) Statt mit negativen Androhungen arbeitet sie mit positiven Anreizen. (...) Sie schmeichelt der Seele, statt

105 A. Rau, Psychopolitik (2010); Byung-Chul Han, Psychopolitik – Neoliberalismus und die neuen Machttechniken (2014).

sie schockartig zu erschüttern und zu paralisieren. Sie verführt die Seele, sie kommt ihr zuvor, statt gegen sie zu opponieren. Sie protokolliert sorgfältig ihr Begehren, ihre Wünsche, (...). Mit Hilfe von Prognosen greift sie Handlungen vor, ja sie handelt ihnen voraus, statt sie zu durchkreuzen. Die neoliberale Psychopolitik ist eine Smarte Politik, die zu gefallen, zu erfüllen sucht, statt zu unterdrücken.“¹⁰⁶

Was will ich damit sagen? Es ist aus meiner Sicht richtig und notwendig, dass auch das Steuerverfahren sich weiterentwickelt und neue wissenschaftliche Erkenntnisse

sowie Erfahrungen aus der Privatwirtschaft in seine Funktionsweise integriert. Aber wir sollten uns bewusst sein, dass dies auch unser Konzept von individueller Freiheit verändern kann. Das Bewusstsein ist notwendig, um zu entscheiden, wie wir sie verändern wollen. Sonst, so fürchte ich, laufen wir Gefahr, uns unbemerkt und schleichend einer technologischen Diktatur zu unterwerfen: Wir müssen erstens auf einer gesetzlichen Grundlage bestehen! Wir müssen zweitens das Recht und die tatsächliche Möglichkeit bewahren, den Staat in seinen Entscheidungen zu kontrollieren.

106 Byong-Chul Han, Psychopolitik – Neoliberalismus und die neuen Machttechniken (2014) 50 f.

Das Steuergeheimnis im internationalen Vergleich

von Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest, Dr. Marcus Drometer, Carla Rhode und Tanja Stitteneder¹

I. Einleitung

Die Durchsetzung von Steuergesetzen und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung gehört zu den grundlegenden Aufgaben des Staates. Eine gleichmäßige und den Gesetzen folgende Besteuerung ist die Voraussetzung dafür, dass das Steuersystem in der Bevölkerung auf Akzeptanz stößt und die Steuermoral gewahrt bleibt. Um diese Ziele zu erreichen, müssen Steuerbehörden angemessenen Zugang zu personenbezogenen Steuerinformationen erhalten. Dabei ist zu beachten, dass die Persönlichkeitsrechte der betroffenen Individuen nicht verletzt werden. Vor diesem Hintergrund wird im Folgenden die Frage nach dem angemessenen Maß an Transparenz behandelt.

In Teil II wird dem deutschen Steuergeheimnis der öffentliche Zugang von Steuerinformationen in den skandinavischen Ländern² gegenübergestellt und dessen Übertragbarkeit auf Deutschland kritisch diskutiert. Die Veröffentlichung personenbezogener Daten zu Einkommen und Steuerzahlungen stellt einen massiven Eingriff in Persönlichkeitsrechte dar und nimmt in Kauf, dass Geschäftsgeheimnisse offengelegt werden und Sicherheitsrisiken für die Betroffenen entstehen. Darüber hinaus haben die zuständigen Steuerbehörden bereits Zugriff auf die relevanten Informationen. Die vorliegende Studie kommt daher zu dem Schluss, dass die Veröffentlichung von Steuer- und Einkommensdaten in Deutschland nicht zu rechtfertigen ist.

Teil III behandelt den Austausch von Steuerinformationen zwischen Ländern. Hauptziel der Initiativen, die auf die OECD zurückgehen, ist der verbesserte Austausch von Informationen zwischen staatlichen Behörden. Dieser Austausch soll die Behörden dabei unterstützen, die sich in einer globalisierten Welt ergebenden Steuerhinterziehungsmöglichkeiten zu unterbinden. Der aktuelle Standard des Automatic Exchange of Information Standard (AEOI) bietet bereits einen ausreichend umfangreichen und automatischen Austausch von Steuerinformationen. Weitergehende Regelungen sind nicht notwendig, vielmehr kommt es darauf an, die existierenden Standards einheitlich umzusetzen, um zu verhindern, dass Wettbewerbsnachteile für Unternehmen in Ländern mit hohen Informationspflichten entstehen.³

Im internationalen Vergleich gibt es erhebliche, historisch und kulturell bedingte Unterschiede im Umgang mit privaten Steuerinformationen. Dabei steht Ländern wie Deutschland und den USA, in denen der Datenschutz im Steuerrecht ein hohes Gut ist, das skandinavische Modell gegenüber, das einen sehr offenen Umgang mit Informationen favorisiert. Erhöhte Transparenz bringt unzweifelhaft eine Reihe gewichtiger Vorteile mit sich. Allgemein soll mehr Transparenz dazu führen, gesellschaftlich unerwünschte Aktivitäten zu erschweren. Dabei ist zwischen illegalen Aktivitäten wie Steuerhinterziehung, aber auch Drogenhandel,

1 Dr. Marcus Drometer ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am ifo Institut, Carla Rhode und Tanja Stitteneder sind Fachreferentinnen ebenda.

2 Im Folgenden werden Finnland, Norwegen und Schweden als Vertreter des skandinavischen Transparenzmodells bezeichnet, wobei sich Island auch diesem Model zuordnen lässt. In Dänemark hingegen ist das sehr umfangreiche Einkommens- und Steuerregister für die breite Öffentlichkeit nicht zugänglich und wird nur von staatlichen Behörden bzw. für wissenschaftliche Zwecke genutzt.

3 Ein weiteres Thema in diesem Zusammenhang ist das Country-by-Country Reporting, welches Unternehmen bestimmter Branchen oder Größenklassen verpflichtet, betriebswirtschaftliche und steuerliche Daten länderbezogen offenzulegen. Eine ausführliche Diskussion dieser Thematik findet sich in der Studie „Der EU-Vorschlag zum Country-by-Country Reporting im Internet“, die das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen erstellt hat (https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Country-by-Country-Reporting_deutsch_Studie_Stiftung-Familienunternehmen.pdf).

Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung auf der einen Seite und gesellschaftlich als unangemessen erachteten Aktivitäten wie zum Beispiel der rechtliche Graubereich der Steuerumgehung zu unterscheiden. Wichtig ist es außerdem, zwischen dem Informationsaustausch unter staatlichen Stellen innerhalb eines Landes und international einerseits und der Veröffentlichung von Informationen andererseits zu differenzieren.

Wenn es um das Ziel der Bekämpfung illegaler Aktivitäten geht, ist kaum etwas gegen einen verbesserten Informationsaustausch unter staatlichen Behörden einzuwenden. Dieser ermöglicht es beispielsweise nationalen Steuerbehörden, die sich in einer globalisierten Welt ergebenden Steuerhinterziehungsmöglichkeiten zu unterbinden. In Bezug auf vielleicht unerwünschte, aber nicht illegale Aktivitäten ist die Forderung nach Offenheit, insbesondere der Veröffentlichung individueller Informationen über Unternehmen oder Privatpersonen jedoch sehr umstritten. Im skandinavischen Modell wird die hohe Transparenz als gesellschaftlicher Kontrollmechanismus eingesetzt. Privatpersonen und Unternehmen sollen beispielsweise legale Steuervermeidungsaktivitäten verstärkt gegenüber der Öffentlichkeit rechtfertigen. Dadurch steigt der soziale Druck, mehr Steuern zu zahlen als gesetzlich zwingend notwendig. Für Deutschland zeigt sich, dass vergleichbare Transparenz nicht angebracht ist – ganz abgesehen von der starken rechtlichen Verankerung des Steuergeheimnisses. Erstens ist der Gesetzgeber gefordert, die Grenzen zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung besser zu definieren. Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, die als unerwünscht erachtet werden, sollten rechtlich ausgeschlossen sein. Gleichzeitig sollte es Privatpersonen und Unternehmen erlaubt sein, die Steuerlast im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten zu reduzieren, ohne dafür sozial geächtet zu werden. Zweitens gibt es in der Regel institutionalisierte Kontrollmöglichkeiten, die eine öffentliche Kontrolle individuellen Verhaltens überflüssig machen und damit der Veröffentlichung privater Steuer- und Einkommensdaten die Grundlage

entziehen. Beispielsweise sind die deutschen Finanzbehörden gesetzlich dazu verpflichtet, bereits bei einem Anfangsverdacht die Strafverfolgungsbehörden über mögliche rechtswidrige Handlungen zu informieren. Eine Veröffentlichung privater Steuerinformationen wird dadurch überflüssig und es wird vermieden, dass Personen zu Unrecht öffentlich an den Pranger gestellt werden. In ähnlicher Weise reicht es aus, wenn Expertengremien Zugang zu anonymisierten Steuer- und Einkommensdaten erhalten, um die Vergütung in staatlich regulierten Sektoren anzupassen oder die Ausgestaltung des Steuersystems zu optimieren oder auf Defizite hinzuweisen.

Die Veröffentlichung individueller Einkommens- und Steuerdaten birgt erhebliche Risiken. Die Geschäftsgeheimnisse von Unternehmen könnten an die Öffentlichkeit gelangen oder bei Privatpersonen kann die Privatsphäre verletzt werden. Wie sehr Letzteres als Verletzung individueller Rechte angesehen wird, hängt jedoch ganz entscheidend von der in dem jeweiligen Land vorherrschenden Rechtsauffassung ab – wie im folgenden internationalen Vergleich zum Steuergeheimnis gezeigt wird. Neben der Verletzung von Persönlichkeitsrechten ist zu beachten, dass ein hohes Maß an Transparenz wie im skandinavischen Modell, das über Einkommen und Steuern hinaus auch Vermögen und weitere persönliche Informationen öffentlich macht, ein entsprechend hohes Maß an staatlich garantierter Sicherheit voraussetzt. Dies ist notwendig, um zu verhindern, dass derartige Informationen für kriminelle Aktivitäten ausgenutzt werden. Selbst die skandinavischen Länder haben mit dieser Begründung die Einsichtnahme in das öffentliche Steuerregister eingeschränkt, seit die Möglichkeit der Online-Einsicht die Einsichtnahme deutlich vereinfacht hat. Es liegt auf der Hand, dass in Ländern mit weniger Sicherheit etwa beim Schutz privaten Eigentums die Veröffentlichung der persönlichen Einkommensverhältnisse für kriminelle Aktivitäten missbraucht werden kann, beispielsweise für Entführungen, Erpressung und Raub.

II. Öffentlicher Zugang zu Steuerinformationen für Individuen

1. Das Steuergeheimnis im Ländervergleich

Das Steuergeheimnis ist eine Geheimhaltungspflicht aller Staats- und Steuerbeamten im Hinblick auf Einkommensverhältnisse und Steuerangelegenheiten von Privatpersonen und schützt vor einer unbefugten Offenbarung oder Verwertung dieser Informationen. Im Folgenden wird der Umgang mit personenbezogenen Steuerdaten im Ländervergleich dargestellt, wobei die gesetzliche Verankerung des Steuergeheimnisses, die Darstellung der Steuerregister und der darin gesammelten Inhalte sowie der öffentliche Zugang zu den Steuerinformationen im Vordergrund stehen. Der Vergleich bezieht sich auf Deutschland, Österreich, einige skandinavische Länder (Finnland, Norwegen und Schweden) sowie die USA.⁴

Die in dieser Studie betrachteten Länder lassen sich anhand der Charakteristika ihres Umgangs mit personenbezogenen Steuerdaten, der auf unterschiedliche Transparenzkulturen zurückzuführen ist, in zwei Gruppen aufteilen. Während in Deutschland, der Schweiz, Österreich sowie den USA der Zugang zu personenbezogenen Steuerdaten sehr restriktiv ist, sind die gleichen Daten in den skandinavischen Ländern öffentlich verfügbar. In Deutschland ist das Steuergeheimnis auf das allgemeine Persönlichkeitsrecht und das individuelle Recht der informationellen Selbstbestimmung zurückzuführen. Die Bürger sollen bei der Mitteilung von Steuerinformationen auf den Schutz ihrer Daten vertrauen können, um im Gegenzug dazu bewegt zu werden, besteuierungsrelevante Informationen vollständig zu übermitteln. Dem gegenüber stehen die skandinavischen Nationen, welche das Öffentlichkeitsprinzip in den Vordergrund stellen.⁵ Es zielt darauf ab, Vertrauen dadurch zu schaffen, dass alle Bürger den Beitrag aller anderen zum Wohlfahrtsstaat nachverfolgen und die Aktivitäten der Steuerbehörden,

aber auch der Regierung, nachvollziehen können. Dies wiederum soll ebenfalls zu einer Erhöhung der Steuermoral führen.

Das Steuergeheimnis ist in allen in der Studie betrachteten Ländern gesetzlich verankert, dies aber auf sehr unterschiedliche Art und Weise (siehe Tabelle 1).

In Deutschland geht das Steuergeheimnis auf das allgemeine Amtsgeheimnis des § 32 im preußischen Einkommensteuergesetz aus dem Jahr 1851 zurück, welches vorsah, die Daten von Einkommensteuerpflichtigen zu schützen. Das Amtsgeheimnis bestand zunächst als ungeschriebener Verschwiegenheitsgrundsatz für Staatsbedienstete und trat erst 1976 in § 30 Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) gesetzlich in Kraft. In Deutschland ist das Steuergeheimnis infolge verschiedener Gesetzesänderungen seit 1977 im § 30 des vierten Abschnitts der Abgabenordnung (AO) festgehalten, und somit als Gegenstück zu den umfangreichen Offenbarungs- und Mitwirkungspflichten gegenüber Finanzbehörden gesetzlich verankert.

Österreich ist das einzige europäische Land, in dem das Steuergeheimnis einen Verfassungsrang innehat. Die Amtsverschwiegenheit ist in der österreichischen Bundesverfassung seit 1925 in Artikel 20 Abs. 3 verankert. Das Steuergeheimnis in der österreichischen Bundesabgabenordnung (§ 48a BAO) baut auf dieser Amtsverschwiegenheit auf.⁶

In den USA ist die Informationsfreiheit seit 1967 im Freedom of Information Act (FOIA) gesetzlich verankert. Dieser gibt jedem Staatsbürger das Recht, Zugang zu Dokumenten von staatlichen Behörden zu verlangen. Steuerinformationen von Individuen sind davon

4 Siehe auch DICE Datenbank.

5 Niederdorf, Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax Compliance – Eine vergleichende Betrachtung zwischen Schweden und Deutschland, 2009.

6 Bundesverfassungsgesetz Art. 20, Rechtsinformationssystem des Bundes (RIS), 2019, (<https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10000138&Artikel=20&Paragraf=&Anlage=&Uebergangsrecht=>).

ausgenommen. Dem Prinzip der Informationsfreiheit gegenüber steht das Steuergeheimnis, das in den Jahren 1975 und 1976 im Privacy Act und im Tax Reform Act umgesetzt wurde, welche die Geheimhaltung personenbezogener Daten sichern. Das Steuergeheimnis ist dabei im Internal Revenue Code (IRC § 6103) verankert.⁷ Die Verschärfung des Steuergeheimnisses war eine Folge der Watergate-Affäre, in der die Nixon-Regierung Steuerlisten, die zuvor öffentlich waren, für eigene Zwecke missbrauchte.

Im Sinne der Transparenz gegenüber allen Staatsbürgern steht in Schweden das Recht der Öffentlichkeit, bei Behörden und Ämtern Einsicht in Daten zu nehmen, im Vordergrund. Auch wenn in Schweden Steuerangelegenheiten grundsätzlich durch das sogenannte Geheimhaltungsgesetz (Sekretesslag) geschützt werden, rangiert das Informationsrecht der Allgemeinheit über dem Geheimhaltungsgesetz. Die „Druckfreiheitsverordnung“ (Tryckfrihetsförordningen), die auf eine Gesetzesfassung aus dem Jahr 1766 zurückgeht, gehört zu den vier Grundfesten der schwedischen Verfassung. Neben dem Recht zur freien Meinungsäußerung gewähren die Druckfreiheitsrechte auch ein Recht auf die Beschaffung von Informationen und damit auf den Zugang zu öffentlichen Dokumenten. Dieses Recht zur Einsicht beschränkt sich nicht auf Steuerdaten, sondern umfasst auch Gerichtsunterlagen, Regierungsberichte und weitere behördeninterne Unterlagen.⁸

Obwohl alle betrachteten Länder über ein Steuergeheimnis verfügen, unterscheidet sich der Umgang mit Steuerinformationen erheblich: In einigen, vor allem den skandinavischen Ländern, sind Steuerinformationen öffentlich zugänglich, während der Zugang zu Steuer-

informationen in anderen Ländern wie Deutschland, den USA und der Schweiz äußerst restriktiv gehandhabt wird und keinerlei personenbezogene Daten veröffentlicht werden. In Deutschland, Österreich, der Schweiz und den USA ist der Zugang zu Steuerinformationen trotz des grundsätzlich geltenden Steuergeheimnisses unter außergewöhnlichen Umständen möglich.⁹ In diesen Ländern gilt das Steuergeheimnis in der Regel nicht, wenn die betroffene Person ihre Zustimmung zur Einsicht erteilt, der Zugang zu Steuerinformationen im zwingenden öffentlichen Interesse steht oder die Verwertung der Information der Durchführung eines Steuerermittlungsverfahrens dient. In der Schweiz kann im Falle eines nachzuweisenden wirtschaftlichen Interesses ebenfalls Einsicht in die finanziellen Verhältnisse einer anderen Person gewährt werden. Hierzu muss eine vertragliche oder gesetzliche Beziehung zur betroffenen Person bestehen, die mit einem rechtlichen Anspruch einhergehen muss.

In den USA ist die Offenlegung von personenbezogenen Daten unter anderem bei der Weitergabe an nationale Steuer- oder Ermittlungsbehörden zulässig. Des Weiteren ist eine Offenlegung möglich, sollte ein materieller Anspruch gegenüber der betroffenen Person nachzuweisen sein, beispielsweise im Rahmen eines Scheidungsprozesses. Außerdem können Daten auf Anfrage des Senates und des Kongresses sowie des Präsidenten übermittelt werden.¹⁰ Für die Präsidentschaftskandidaten ist es üblich, ihre Steuererklärungen der vergangenen Jahre zu veröffentlichen, um mögliche Interessenkonflikte transparent zu machen.¹¹

7 Internal Revenue Service, Disclosure Laws, 2018, (<https://www.irs.gov/government-entities/federal-state-local-governments/disclosure-laws>).

8 Niederdorf, Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax Compliance – Eine vergleichende Betrachtung zwischen Schweden und Deutschland, 2009.

9 Deutscher Bundestag, Steuergeheimnis: Verfassungsrechtliche Aspekte und Rechtslage in anderen Staaten, Wissenschaftliche Dienste des deutschen Bundestags, WD4 – 3000 – 046/14, 2018.

10 Internal Revenue Service, 11.3.32.3 Disclosure to States for Tax Administration Purposes, 10-22-2010, 2017, (https://www.irs.gov/irm/part11/irm_11-003-032).

11 Bisher hat nur Donald Trump die Veröffentlichung seiner Steuererklärungen verweigert. Siehe auch Tax Analysts, Tax History Project: Presidential Tax Returns, 2019, (<http://www.taxhistory.org/www/website.nsf/web/presidentialtaxreturns>).

Tabelle 1: Ländervergleich des öffentlichen Zugangs zu Steuerinformationen von Individuen

Länder	Steuer- geheimnis	Verfassungs- rang	Steuer- register	Zugang Behörde / Öffentlichkeit	Informations- quelle	Inhalte im öffentlichen Steuerregister						
						Name	Familien- stand	Adresse	Erwerbs- einkom- men	Kapital- einkom- men	Vermögen	Steuerlast
Deutschland	Ja, § 30 AO Abgabenordnung	Nein	Nein	/	/	/	/	/	/	/	/	/
Schweden	Ja, Kapitel 9 § 1 Abs. 1 Geheimhaltungsgesetz	Nein	Ja	B und Ö	Steuerkalender und Abfrage Behörde	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	k. A.
Norwegen	Ja	Nein	Ja	B und Ö	Online Abfrage Finanzamt	Ja	Nein	Stadt und PLZ	Ja	k. A.	Ja	Ja
Finnland	Ja	Nein	Ja	B und Ö	Online Abfrage Finanzamt	Ja	Nein	k.A.	Ja	Ja	Ja	Ja
Schweiz	Ja, Art. 110 DBG Direkte Bundessteuer	Nein	Ja	B	/	/	/	/	/	/	/	/
Österreich	Ja, § 48a BAO Bundesabgabenordnung	Ja	Nein	/	/	/	/	/	/	/	/	/
USA	Ja, IRC § 6103 Internal Revenue Code	Nein	Nein	/	/	/	/	/	/	/	/	/

Quelle: DICE Datenbank Zusammenstellung aus verschiedenen nationalen Quellen.

Die schwedische Steuerbehörde veröffentlicht personenbezogene Einkommens- und Steuerdaten im Rahmen eines jährlichen Reports, dem Taxeringkalenders, welcher das zu versteuernde Einkommen aller Bürger erfasst. In dieser Veröffentlichung werden auch die Gewinn- und Steuerdaten schwedischer Kapitalgesellschaften (Aktiebolag) aufgeführt. Der landesweite Steuerkalender kann auf Anfrage bei der Steuerbehörde gegen ein Entgelt erworben werden. Des Weiteren können umfangreiche Daten bei der Steuerbehörde abgefragt werden. Auch in Norwegen und Finnland haben Bürger das Recht, personenbezogene Daten, wie zum Beispiel die Höhe des Kapitaleinkommens, des Arbeitseinkommens und der Steuerzahlen anderer Personen bei der Steuerbehörde zu erhalten.¹² Die Steuerinformationen können in Norwegen und Finnland von der Bevölkerung mittels einer Online-Datenbank abgerufen werden. Darüber hinaus werden diese Daten für journalistische Zwecke aufbereitet und von verschiedenen Medienorganen zur Verfügung gestellt.

Die Steuerregister in Schweden, Finnland und Norwegen enthalten neben Steuerinformationen auch persönliche Informationen zu den Steuerpflichtigen. Während in Norwegen die Postleitzahl und die Gemeinde der Steuerpflichtigen veröffentlicht werden,¹³ wird in Schweden die komplette Wohnanschrift mit Straße und Hausnummer veröffentlicht. Schweden publiziert darüber hinaus als einziges Land den Familienstand.¹⁴

2. Debatte zum Umgang mit Steuerinformationen

Im skandinavischen Modell soll der transparente Umgang mit Steuerdaten dazu beitragen, Steuerbetrug und gesellschaftliche Missstände zu bekämpfen. Demgegenüber stehen mögliche negative Auswirkungen erhöhter Transparenz, insbesondere die Verletzung der Privatsphäre der betroffenen Individuen. Es ist daher sorgfältig abzuwägen, wie viel Transparenz zur Erreichung des Ziels der Verhinderung gesellschaftlich unerwünschter Aktivitäten notwendig ist.

Den sozialdemokratisch geprägten Wohlfahrtsstaaten wie Schweden mit ihren im europäischen Vergleich hohen Steuer- und Sozialbeiträgen liegt die Betonung der Gleichheit und der Bürgerrechte zu Grunde, in deren Umsetzung die Öffentlichkeit von Informationen eine zentrale Rolle spielt.¹⁵ Dabei dient Transparenz dazu, die Gerechtigkeit der Steuerpolitik sicherzustellen: Die öffentliche Einsicht schafft aus dieser Perspektive das Vertrauen, dass jeder Bürger den Gesetzen entsprechend Steuern zahlt und somit seinen individuellen Beitrag im Sinne des Gemeinwohles leistet.¹⁶ Durch die Veröffentlichung von Steuer- und Einkommensdaten soll das soziale Verantwortungsgefühl von Individuen und Unternehmen gestärkt und soziale Kontrolle ermöglicht werden („naming and shaming“).¹⁷ In Ländern wie Schweden wird regelmäßig von Fällen berichtet, in denen ein überraschend hohes Einkommen von Individuen oder Firmen zu kritischen Medienberichten und einer öffentlichen Diskussion der Steuermoral der

12 World Economic Forum, Agenda: In Norway, you can see everyone's tax returns, 2016, (<https://www.weforum.org/agenda/2016/04/norway-can-see-everyones-tax-returns/>).

13 Devos und Zackrisson, Tax Compliance and the Public Disclosure of Tax Information: An Australia/Norway Comparison, 2015, eJournal of Tax Research 13(1), S. 121.

14 The Swedish Tax Agency – Skatteverket, Moving to Sweden, 2018, (<https://www.skatteverket.se/service/otherlanguages/inenglish/individualsandemployees/movingtosweden.4.7be5268414bea064694c40c.html>).

15 Steiner Brandt und Tinggaard Svendsen, The survival of the Nordic welfare state and social trust, Nordic Journal of Political Economy 36, 2010. Bundeszentrale für politische Bildung, Wohlfahrtsstaatliche Grundmodelle, 2010, (<https://www.bpb.de/politik/innenpolitik/arbeitsmarktpolitik/55072/wohlfahrtsstaatliche-grundmodelle?p=all>).

16 Laut einer Umfrage der finnischen Finanzbehörden zahlen 79 % der Finnen gerne ihre Steuern, 2017, (<https://annualreport2017.vero.fi/year-under-review/strategy/>).

17 Studien belegen, dass Veröffentlichung von Steuervergehen („shaming penalties“) ein effektives Mittel zur Verbesserung der Steuermoral sind. Siehe Perez-Truglia und Troiano, Shaming tax delinquents, Journal of Public Economics 167 (2018), S. 120-137.

betroffenen Akteure führten. Beispielsweise verleiht die Hilfsorganisation Christian Aid im Rahmen der Alternative Tax Awards jährlich Negativpreise in Kategorien wie Most Surprising Use of Tax Havens oder Tax Haven Enthusiast of the Year, um Steuervermeider öffentlich anzuprangern.¹⁸ In einem anderen Fall berichtete die Stockholmer Tageszeitung Dagens Nyheter über die erheblich angestiegenen Einkommen zahlreicher Ärzte im Zuge der Privatisierung einst staatlich verwalteter Allgemeinanzpraxen. Dies führte zu einer öffentlichen Diskussion um die angemessene Höhe der staatlich regulierten Einkommen der Ärzte.¹⁹ Die hohe mediale Aufmerksamkeit kann soziale Missstände aufdecken, trifft aber beispielsweise auch Steuerzahler, die sich gesetzestreu verhalten und nur legale steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten nutzen.

In Ländern, die einen hohen Wert auf den Datenschutz auch im Steuerrecht legen, wie zum Beispiel Deutschland, existieren keine vergleichbaren Möglichkeiten des öffentlichen „naming and shaming“ – außer im Fall von Firmen, die teilweise hohen Publizitätspflichten unterliegen wie etwa börsennotierte Unternehmen.²⁰ Dennoch existieren sehr effektive, institutionalisierte Kontrollmechanismen. Statt auf die soziale Kontrolle durch die Mitbürger zu vertrauen, liegt in Deutschland die Aufgabe der Kontrolle bei den Finanzbehörden. Sie haben umfassende Möglichkeiten, Verdachtsmomenten, die sich aus Einkommens- und Steuerdaten ergeben, nachzugehen. Die deutschen Finanzbehörden sind nach dem Einkommensteuergesetz bereits bei einem Anfangsverdacht dazu verpflichtet, Strafverfolgungsbehörden über den Verdacht der rechtswidrigen Handlungen zu informieren, beispielsweise in Folge der Identifikation von Bestechungsgeldzahlungen.²¹ Diese Verpflichtung stellt dabei eine gesetzlich zulässige Aufhebung des

Steuergeheimnisses dar. Darüber hinaus nutzen Ermittlungsbehörden Steuer- und Bankdaten, welche Auskünfte über Geldtransfers sowie über die Einkünfte von terroristischen Gefährdern geben können, zur Terrorabwehr beziehungsweise zur Bekämpfung der Terrorismusfinanzierung. In Deutschland dürfen Steuerinformationen in diesem Zusammenhang verwendet werden, wenn ein zwingendes öffentliches Interesse besteht.²² Zusammenfassend zeigt sich deutlich, dass die Veröffentlichung individualisierter Einkommens- und Steuerdaten in Deutschland nicht notwendig ist, um Steuerbetrug und andere illegale Aktivitäten zu unterbinden, da staatliche Behörden über umfangreiche Einsichtnahme- und Kontrollmöglichkeiten verfügen. In ähnlicher Weise ist die Veröffentlichung individueller Einkommensdaten zur Kontrolle exorbitanter Gewinnmöglichkeiten in staatlich regulierten Sektoren wie dem Gesundheitswesen oder bei Infrastrukturprojekten nicht erforderlich. In diesem Fall reichte es aus, wenn Expertengremien Zugang zu anonymisierten Daten erhalten, um beispielsweise die Vergütungsordnung für Ärzte so anzupassen, dass diese systematisch weder zu geringe noch zu hohe Honorare für ihre Tätigkeit im staatlichen Gesundheitswesen in Rechnung stellen.

Des Weiteren sind die negativen Auswirkungen erhöhter Transparenz zu beachten, insbesondere die Verletzung der Privatsphäre der betroffenen Individuen. In Deutschland geht die Einsicht in Steuerdaten mit der Verletzung des Persönlichkeitsrechts einher, welches unter anderem in Art. 2 Abs. 1 GG festgelegt ist und die informationelle Selbstbestimmung garantiert. Grundsätzlich birgt die Offenlegung von Einkommens- und Steuerinformationen die Gefahr, dass die betroffenen Individuen ungerechtfertigten Anschuldigungen ausgesetzt sind, einen Reputationsverlust erleiden oder sozialen Neid

18 Christian Aid, Our Aims, 2018, (<https://www.christianaid.org.uk/about-us/our-aims>).

19 Anwar, Darum sind in Schweden Einkünfte und Schulden öffentlich, Berliner Morgenpost, 2017, (<https://www.morgenpost.de/vermishtes/article211576155/Darum-sind-in-Schweden-Einkuenfte-und-Schulden-oeffentlich.html>).

20 Das Country-by-Country Reporting bezweckt ebenfalls sozial Kontrolle durch erhöhte Transparenz im Falle großer, multinationaler Unternehmen.

21 Höll, Die Mitteilungspflichten bei Korruptionssachverhalten im Regelungsgefüge des Steuergeheimnisses, Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik, 2010.

22 Abgabenordnung (AO) § 30 Steuergeheimnis, Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, 2018, (https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__30.html).

erfahren. Die Veröffentlichungen der sogenannten Panama oder Paradise Papers illustriert dieses Dilemma anschaulich.²³ Zwar wurden zahlreiche Fälle von Korruption, Geldwäsche, Steuerhinterziehung aufgedeckt, in einigen Fällen wurden jedoch Personen zu Unrecht in aller Öffentlichkeit kritisiert, da sich die erhobenen Vorwürfe als unzutreffend erwiesen. Die Frage, ob Einkommen und Steuerzahlungen angemessen sind, kann ohne die nötige Qualifikation kaum zutreffend beurteilt werden. Entsprechend sollten Fachleute in der Finanzverwaltung nach den Regeln der Steuergesetze entscheiden, ob ein Steuerzahler einen angemessenen Anteil seines Einkommens als Steuern an den Staat abführt. Um Steuergerechtigkeit zu erzielen, besteht daher kein Bedarf an mehr Transparenz im Sinne der Veröffentlichung personenspezifischer Steuerdaten. Mehr Steuergerechtigkeit kann nur über eine Veränderung der Spielregeln, das heißt über eine Verbesserung der Besteuerungsregelungen erfolgen.

Ursprünglich war die Einsicht in die skandinavischen Steuerregister mit einem aufwendigen Behördengang verbunden. Dies änderte sich durch die Einführung der Online-Einsicht von Steuerdaten im Zuge der Verbreitung des Internets und der zunehmenden Digitalisierung, welche die Informationsbeschaffungskosten fast vollständig abschaffte und zur millionenfachen Nutzung der Online-Einsicht führte. Neben der Nutzung für journalistische Recherchen traten in Norwegen und Finnland mit der Verbreitung des Internets immer mehr Anbieter auf den Markt, die Steuerinformationen als

Unterhaltungsangebot verarbeiteten.²⁴ Diese neue Qualität der Offenheit stieß zunehmend auf Ablehnung, da damit der eigentliche Zweck der Veröffentlichung verfehlt wurde. Dies wiederum führte in den skandinavischen Ländern zu Einschränkungen beziehungsweise zu verstärkter Regulierung der Einsichtnahme in die Steuerregister.²⁵ Seit 2012 dürfen Steuerdaten in Norwegen erst nach einer Registrierung und für einen eingeschränkten Zeitraum bei der Steuerbehörde eingesehen werden. Auch Tageszeitungen und digitale Nachrichtendienste dürfen die Informationen aus dem Steuerregister weiterhin für einen befristeten Zeitraum einsehen, aber nicht mehr in Listen weiterverarbeiten.²⁶ Seit 2014 können sich zudem Personen darüber informieren, wer ihre Daten eingesehen hat, was wiederum die Anzahl der Suchanfragen erheblich reduzierte.²⁷ In Finnland veröffentlichten seit 2002 verschiedene Presseorgane individuelle Einkommensdaten von über 1,2 Millionen Bürgern. Diese Praxis stieß zunehmend auf Kritik des finnischen Datenschutzbeauftragten und führte zu einer gerichtlichen Einschränkung der Verwertung der bereits veröffentlichten Daten.²⁸ Seit 2008 dürfen die Einkommensdaten nicht mehr in großem Umfang und ohne Weiterverarbeitung (z. B. SMS-Dienst) zugänglich gemacht werden. Die Verarbeitung für journalistische Zwecke bleibt davon unberührt.²⁹ So publiziert zum Beispiel die öffentliche Rundfunkanstalt YLE mit aufbereiteten Informationen auf Basis der Einkommensdaten und anderen eine Liste der Top-Verdiener.³⁰

23 International Consortium of Investigative Journalists, *The Long Twilight Struggle Against Offshore Secrecy*, 2017, (<https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/paradise-papers-long-twilight-struggle-offshore-secrecy/>).

24 Die als „tax porn“ bezeichneten Angebote ermöglichten beispielsweise die Identifikation der Facebook-Freunde mit dem höchsten und geringsten Einkommen oder die Einwohner mit dem höchsten Einkommen in der Nähe eines beliebigen geographischen Orts. Siehe Perez-Truglia, Ricardo, *The effects of income transparency on well-being: evidence from a natural experiment*, Available at SSRN 2657808 (2018).

25 Perez-Truglia, *The effects of income transparency on well-being: evidence from a natural experiment*, Available at SSRN 2657808 (2018).

26 Hannemann, *Land aus Glas*, Brand eins, 2011, (<https://www.brandeins.de/magazine/brand-eins-wirtschaftsmagazin/2011/transparenz/land-aus-glas>).

27 Perez-Truglia, *The effects of income transparency on well-being: evidence from a natural experiment*, Available at SSRN 2657808 (2018).

28 Columbia Global Freedom of Expression, *Satakunnan Markkinapörssi Oy und Satamedia Oy v. Finland*, 2017, (<https://globalfreedomofexpression.columbia.edu/cases/case-satakunnan-markkinaporssi-oy-satamedia-oy-v-finland>).

29 Zeitschrift für Datenschutz, EGMR: Verbot der Veröffentlichung finnischer Steuerdaten rechtmäßig, 2015, (<https://rsw.beck.de/cms/?toc=ZD.AR-C.201510&docid=372825>).

30 Finnische öffentliche Rundfunkanstalt YLE, 2018, (https://yle.fi/uutiset/osasto/news/supercell_dominates_top_earners_list_for_second_year/10487204).

Sicherheitsprobleme stellen einen weiteren gewichtigen Nachteil der Veröffentlichung individueller Steuerdaten dar, insbesondere wenn diese die in Verbindung mit Einkommen, Vermögen und weiteren persönlichen Daten bis hin zur Wohnanschrift verfügbar gemacht werden. Die hohe Transparenz wie im skandinavischen Modell setzt ein entsprechend hohes Maß an allgemeiner Sicherheit und Rechtssicherheit voraus, das verhindert, dass Informationen zum Beispiel über Einkommensverhältnisse für kriminelle Aktivitäten ausgenutzt werden. Es bedarf wenig Vorstellungskraft, dass in Ländern mit hoher Korruption und Kriminalität die Veröffentlichung der persönlichen Einkommensverhältnisse mit einer akuten Gefahr für Leib und Leben verbunden ist. Der Umgang mit personenbezogenen Daten sollte daher auch vor dem Hintergrund der allgemeinen Sicherheit einzelner Nationen betrachtet werden. Die Länder mit der höchsten Steuertransparenz gehören zugleich auch zu den sichersten Ländern der Welt. Selbst in Norwegen war die öffentliche Debatte in Folge der Einführung der Online-Einsichtnahme 2001 von der befürchteten Ausnutzung des öffentlichen Steuerregisters durch Kriminelle, die reiche Individuen identifizieren könnten, bestimmt. Diese Befürchtungen erwiesen sich als unbegründet,³¹ steigende Kriminalität aufgrund von Steuerveröffentlichungen sind daher nicht zwingend, aber erhebliche Gefährdungen sind nicht von der Hand zu weisen.

Die Offenlegung der Einkommens- und Steuerdaten ermöglicht es, individuelles Einkommen innerhalb der gesamten Einkommensverteilung einzuordnen und kann damit einen Einfluss auf das Lohngefüge haben. Insgesamt ist in den skandinavischen Ländern eine geringe Lohnspreizung zu beobachten. In einem Ranking des World Economic Forums von 2018, welches die Lohnungleichheit erfasst, liegt Norwegen auf dem zweiten Platz.³² Dies gilt auch für den Gender-Wage-Gap, den geschlechtsspezifischen Gehaltsunterschied, der in Norwegen und Schweden im internationalen Vergleich besonders niedrig ist.³³ Dies könnte daran liegen, dass weibliche Arbeitnehmer direkt Einsicht in die Verdienste der männlichen Kollegen erhalten können und diese Informationen in Lohnverhandlungen nutzen.³⁴ Ob die öffentliche Verfügbarkeit von Einkommensdaten für die allgemein geringe Lohnspreizung beziehungsweise die geringe Gender-Wage-Gap ursächlich ist, oder ob dies auf das skandinavische Modell des Wohlfahrtsstaats zurückzuführen ist, lässt sich nicht eindeutig klären. Einzelne Studien stützten diese Hypothesen,³⁵ aber insgesamt gibt es kaum Evidenz für einen kausalen Zusammenhang. Grundsätzlich ist die Veröffentlichung des individuellen Einkommens von Personen überflüssig und sogar kontraproduktiv.³⁶ Ausreichend ist die Information über die durchschnittlichen Gehälter vergleichbarer Beschäftigter als Ausgangspunkt für Gehaltsverhandlungen. In Deutschland ist im Januar 2018 das Entgelttransparenzgesetz in Kraft getreten,

31 Eine Untersuchung der norwegischen Polizei für das Justizministerium kam jedoch zu dem Ergebnis, dass kein signifikanter Beleg für diese Befürchtung existierte. Siehe Dagens Næringsliv (2010), Skattelister gir ikke innbruddsbølger.

32 World Economic Forum, The Inclusive Development Index 2018, Summary and Data Highlights, 2018, (http://www3.weforum.org/docs/WEF_Forum_IncGrwth_2018.pdf), S. 8.

33 World Economic Forum, The Global Gender Gap Report, 2018, (http://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2018.pdf), S. 8.

34 Bevanger, Norway: The country where no salaries are secret, BBC News Oslo, 2017, (<https://www.bbc.com/news/magazine-40669239>).

35 Als im Oktober 2001 die Löhne aller Bürger in Norwegen erstmals im Internet veröffentlicht wurden, verglichen viele norwegische Niedrigverdiener ihre Gehälter, kündigten und suchten sich daraufhin einen neuen, attraktiveren Arbeitsplatz. Eine Studie norwegischer Ökonomen zeigt, dass in Folge des plötzlichen Informationsschubs die Löhne der Niedrigverdiener um 4,8 Prozent anstiegen. Siehe Rege und Solli, Lagging Behind the Joneses: The Impact of Relative Earnings on Job Separation, Working Paper 2014.

36 Eine Feldstudie zu den Auswirkungen von Transparenz in Unternehmen kommt zum Ergebnis, dass die Veröffentlichung nicht-anonymisierter Gehaltsinformationen Arbeitnehmern schadet. Die Autoren empfehlen stattdessen anonymisierte und aggregierte Informationen zu Gehältern offenzulegen. Siehe Cullen und Perez-Truglia, The Salary Taboo: Privacy Norms and the Diffusion of Information, No. w25145, National Bureau of Economic Research, 2018.

das Männern und Frauen das Recht einräumt, sich bei ihrem Arbeitgeber zu erkundigen, wie viel Kollegen in ähnlichen Tätigkeiten verdienen.³⁷ Höhere Einkommenstransparenz kann sogar negative Auswirkungen auf das subjektive Wohlbefinden haben. Im Falle Norwegens zeigen Umfragedaten, dass die Vereinfachung des Zugangs zu Steuerinformationen 2001 viele Menschen unglücklicher gemacht hat, insbesondere ist die Kluft in Bezug auf gefühltes Glück und Lebenszufriedenheit zwischen reichen und armen Individuen angestiegen.³⁸ Grund hierfür ist, dass subjektive Zufriedenheit vom Vergleichsmaßstab abhängt und offensichtlich viele Norweger ihre eigene relative Einkommenssituation falsch einschätzten.

Im Hinblick auf die Bereitstellung von Daten für wissenschaftliche Analysen des Steuersystems können die skandinavischen Steuerregister und insbesondere das dänische Modell mit einem nicht-öffentlichen Steuerregister für Deutschland als Vorbild dienen. Um die Wirkung einzelner Steuern besser beurteilen zu können und damit das deutsche Steuersystem effizienter und gerechter zu gestalten, sind bessere Daten erforderlich. Durch die föderale Struktur der Bundesrepublik existiert in Deutschland kein einheitliches Steuerregister, das eine systematische Erfassung und wissenschaftlich fundierte Analyse des Steuersystems ermöglichen würde. Zwar stellen die statistischen Ämter Steuer-Mikrodaten zur Verfügung, sie sind aber nicht mit den skandinavischen Registerdaten vergleichbar, insbesondere was die Verknüpfung mit anderen Datensätzen angeht. Daher können wichtige gesellschaftlich wie ökonomisch relevante Fragestellungen im Falle Deutschlands nicht mit

vergleichbarer Präzision und Tiefe bearbeitet werden. Stattdessen werden in finanzpolitischen Debatten oft Studienergebnisse zu anderen Ländern wie Frankreich, die USA oder den skandinavischen Ländern herangezogen, die sich nur bedingt übertragen lassen.³⁹ Bei der Einführung eines zentralen Steuerregisters zur Verbesserung der Steuerpolitik besteht kein Konflikt mit dem Schutz personenbezogener Daten, da die Daten nicht öffentlich zugänglich sind und nur in anonymisierter Form verwendet werden.

Zusammenfassend gilt, dass das hohe Maß an Transparenz in skandinavischen Ländern im Kontext des entsprechenden Staats- und Gesellschaftsmodells gesehen werden muss. Es lässt sich daher nicht unmittelbar auf andere Länder übertragen. In Ländern wie Deutschland, die das Steuergeheimnis betonen, bestehen funktionale Äquivalente, welche mit weniger Transparenz ähnliche Ziele erreichen wie zum Beispiel die Prüfung der Steuereindringlichkeit durch die Steuerbehörden. Zugleich birgt die Veröffentlichung personenbezogener Einkommens- und Steuerinformationen erhebliche Risiken. Insbesondere würde in Kauf genommen, dass Geschäftsgeheimnisse offengelegt werden sowie Sicherheits- und Reputationsrisiken für die Betroffenen entstehen. Die Veröffentlichung personenbezogener Einkommens- und Steuerinformationen ist in Deutschland daher nicht zu rechtfertigen. Stattdessen benötigt Deutschland ein zentrales Steuerregister, das bessere Steuerdaten in anonymisierter Form für wissenschaftliche Analysen bereitstellt, die es ermöglichen, die Ausgestaltung des Steuersystems verbessern zu können.

37 Der Anfragende erhält dabei keine namentliche Auskunft, sondern anonymisierte Daten, wie z. B. die durchschnittliche Höhe des Bruttogehalts in vergleichbaren Positionen. Bundesregierung, Lohngerechtigkeit – Wie viel verdienen die Kollegen?, 2018, (<https://www.bundesregierung.de/breg-de/aktuelles/wie-viel-verdienen-die-kollegen--465222>). Aktuell wird dieser Auskunftsanspruch laut einer von Randstad im Auftrag gegebenen ifo Personalleiterbefragung jedoch kaum genutzt. Randstad, Randstad-ifo Personalleiterbefragung, 2018, (<https://www.randstad.de/fuer-unternehmen/wissenswertes/randstad-ifo-Personalleiterbefragung>).

38 Perez-Truglia, The effects of income transparency on well-being: evidence from a natural experiment. Available at SSRN 265780 (2018).

39 Studien mit dänischen Registerdaten (z. B. Chetty, Friedman, Olsen, und Pistaferri, Adjustment Costs, Firm Responses, and Micro vs. Macro Labor Supply Elasticities: Evidence from Danish Tax Records, *Quarterly Journal of Economics* 126(2): 749-804, 2011) oder administrativen Daten des US Internal Revenue Service (Chetty, Hendren, Kline, und Saez, Where is the Land of Opportunity? The Geography of Intergenerational Mobility in the United States, *Quarterly Journal of Economics* 129(4): 1553-1623, 2014) sind für Deutschland aufgrund der schlechten Datenlage nicht möglich.

III. Informationsaustausch zur Vermeidung von Steuerhinterziehung

In einer globalisierten Welt sind multilaterale Initiativen zum Austausch von Steuerinformationen notwendig, um nationale Steuerbehörden in die Lage zu versetzen, Steuerhinterziehungsmöglichkeiten zu unterbinden. In diesem Zusammenhang sind die Initiativen der OECD zu sehen, die auf einen verbesserten Austausch von Steuerinformationen zwischen den Behörden verschiedener Länder, insbesondere von „Steuroasen“, abzielen. Der aktuelle Automatic Exchange of Information Standard (AEOI) bietet bereits einen ausreichend umfangreichen und automatischen Austausch von Steuerinformationen. Weitergehende Regelungen sind nicht notwendig, vielmehr kommt es darauf an, die existierenden Standards einheitlich und konsequent umzusetzen, um zu verhindern, dass Wettbewerbsnachteile für Unternehmen in Ländern mit hohen Informationspflichten entstehen. Darüber hinaus sollten am internationalen Informationsaustausch nur Staaten beteiligt werden, die rechtsstaatliche und demokratische Standards einhalten, um den Missbrauch von Steuerinformationen glaubwürdig auszuschließen.

1. Der Austausch von Steuerinformationen innerhalb der Europäischen Union

Innerhalb der Europäischen Union rückte die länderübergreifende Besteuerung aufgrund der zunehmenden Verflechtung der Märkte im Zuge der Einführung des gemeinsamen Binnenmarktes bereits früh in den Blickwinkel. Im Jahre 1977 beschloss die EU die Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe (MAD), welche erstmals den Austausch von Steuerinformationen rechtlich implementierte. Danach sind die Steuerbehörden der europäischen Mitgliedstaaten dazu verpflichtet,

alle Informationen bezüglich direkter Steuern zu übermitteln. 2011 wurde die Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe durch die Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (DAC1) abgelöst. Die Erweiterungen betrafen unter anderem die Ausweitung der zur Verfügung zu stellenden Steuerinformationen, die Effizienz der Datenübermittlung und die Einführung gemeinsamer Übertragungsstandards. Dabei wurde der Übermittlungsstandard an die Beschlüsse der OECD angepasst.⁴⁰ Insbesondere wurde der Exchange of Information on Request sowie der gemeinsame Meldestandard CRS im Rahmen des DAC1 eingeführt. Mit der Richtlinie 2014/107/EU (DAC2) wurde 2014 der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten implementiert.⁴¹ Die im Rahmen des Automatic Exchange of Information zu übermittelnden Daten wurden auf europäischer Ebene entsprechend den Bestimmungen der OECD erweitert. EU-Staaten sind seitdem verpflichtet, Daten zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, Verwaltungsratsvergütungen, bestimmten Lebensversicherungsprodukten, Pensionen sowie Erträge aus Grundbesitz den Steuerbehörden der EU-Staaten zu übermitteln.⁴²

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union übermittelten im Rahmen des Automatic Exchange of Information Daten über insgesamt 8,7 Millionen Konten mit einem Gesamtsaldo von 2.919 Milliarden Euro. Erfasst wurden jedoch bisher nur Informationen zu bestehenden „Konten von hohem Wert“⁴³ sowie zu „Neukonten“, welche in den letzten Monaten des Jahres 2016 eröffnet wurden. Der Meldeumfang wird in den nächsten Jahren auf alle bestehenden Konten erweitert. Knotenpunkte des

40 Weitere Details zu den Beschlüssen der OECD finden sich im 2. und 3. Abschnitt dieses Kapitels.

41 Eine vorübergehende Ausnahme bis 2018 galt für Österreich. Siehe <https://www.psp.eu/artikel/324/globaler-automatischer-informationsaustausch/>.

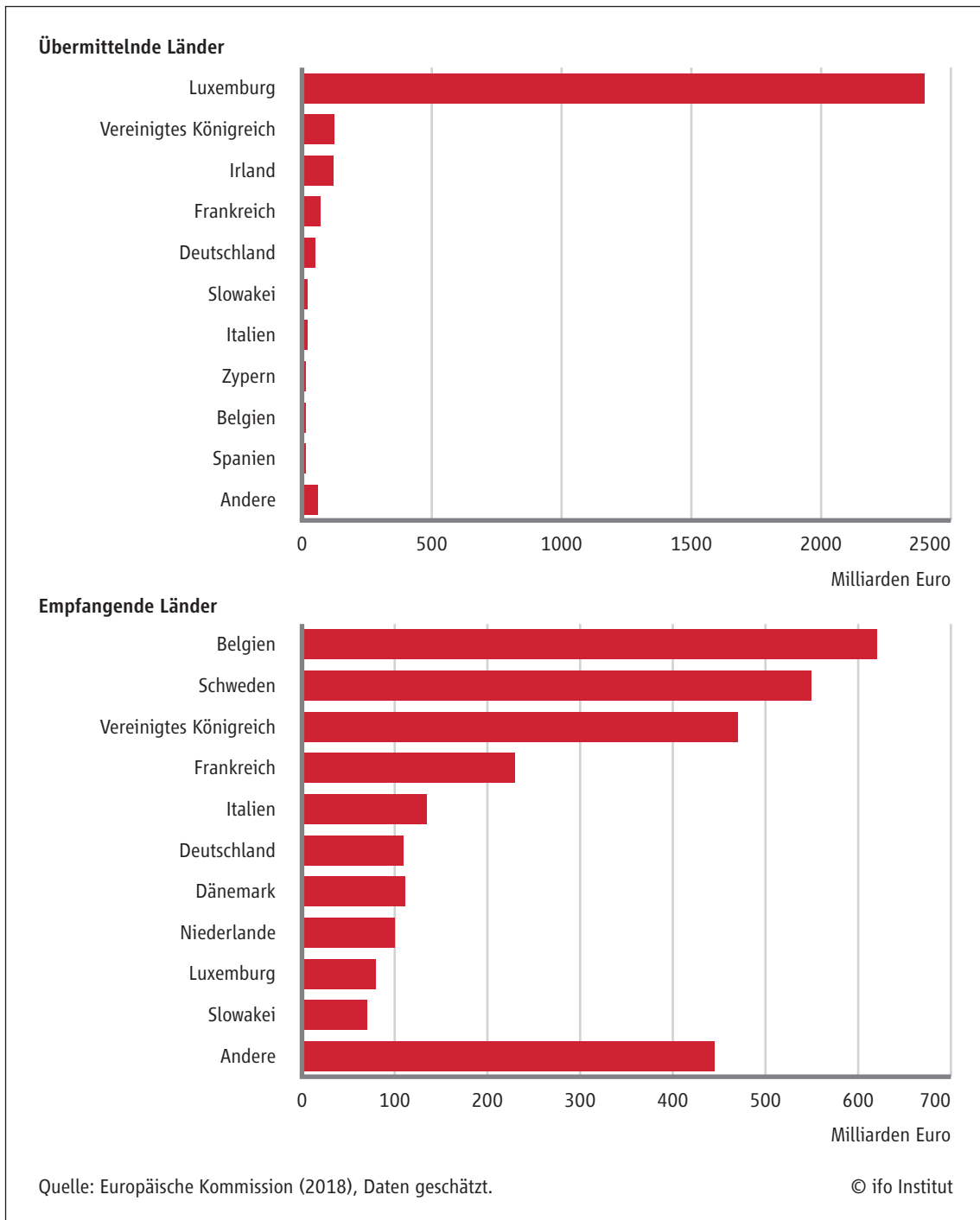
42 Thi Nguyen und Nikolka, The Development of Tax Transparency in OECD Countries, DICE Report, 04/2016; European Commission, On the application of Council Directive (EU) 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation, Report from the Commission to the European Parliament and the Council, 2017.

43 Ein „Konto von hohem Wert“ ist ein vor dem 1. Januar 2016 eröffnetes Konto mit einem Gesamtsaldo von mehr als 1.000.000 USD zum 31. Dezember 2015 oder zum 31. Dezember eines Folgejahres.

bilateralen Informationsaustausches liegen dabei in Irland sowie insbesondere in Luxemburg. Informationen zu 17 Prozent aller innerhalb der EU übermittelten Konten und nahezu 80 Prozent des gemeldeten Gesamtbetrages wurden von Luxemburg übermittelt. Der Hauptempfänger

von Kontodaten war Deutschland, gefolgt von Italien und Frankreich. Belgien, Schweden und das Vereinigte Königreich erhielten Daten zu Konten mit den höchsten Gesamtsalden.⁴⁴

Abbildung 1: Gesamtbetrag der übermittelten Kontosalden



⁴⁴ Europäische Kommission, Überblick über und Bewertung der Statistiken und Informationen betreffend den automatischen Austausch im Bereich der direkten Steuern, Bericht der Kommission an das europäische Parlament und den Rat, 2018.

2. Exchange of Information on Request (EOIR)

Um für Steuerinformationen internationale Transparenz zu schaffen, wurden vom Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes der OECD Standards zum Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden der Länder geschaffen. Der Exchange of Information on Request (EOIR) ist ein Standard zum Austausch von Steuerinformationen auf Abruf und wurde im Jahr 2000 eingeführt. Derzeit beteiligen sich über 150 Jurisdiktionen an dieser Vereinbarung. Das primäre Ziel ist es, die nationalen Steuerbehörden in der globalisierten Welt besser zu vernetzen und länderübergreifend Steuertransparenz zu schaffen. Dies soll durch den Austausch von Steuerinformationen zwischen den Finanzbehörden der Länder sowohl innerhalb als auch außerhalb der OECD erfolgen und nicht zuletzt zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche beitragen. Das Global Forum agiert dabei unter der Schirmherrschaft der OECD sowie der G20 und ist damit befasst, die Implementierung des gemeinsamen Steuerstandards einzuleiten und zu überwachen. Die Vereinbarung sieht vor, dass alle Mitglieder den EOIR-Standard einführen. Der Automatic Exchange of Information (AEOI), der statt eines Abrufs auf Anfrage den automatischen Datenaustausch regelt, stellt eine Weiterentwicklung dieses Standards dar (siehe Teil III.3).

Im Rahmen des EOIR-Standards werden steuerlich relevante Daten etwa zu Firmenbeteiligungen, Anteilen an Gesellschaften oder Trusts und Kontoinformationen auf Anfrage für ausländische Steuerbehörden zugänglich gemacht. Während der Implementierung durchläuft jedes Land zwei Phasen. In der ersten Phase wird geprüft, ob der gemeinsame Meldestandard in die nationale Gesetzgebung implementiert wurde und die Anwendung somit rechtlich bindend ist. Diese Prüfung erfolgte bereits in den Jahren 2000 bis 2016. Erst nach einer ausreichenden Bewertung durch das Global Forum ist es den Ländern

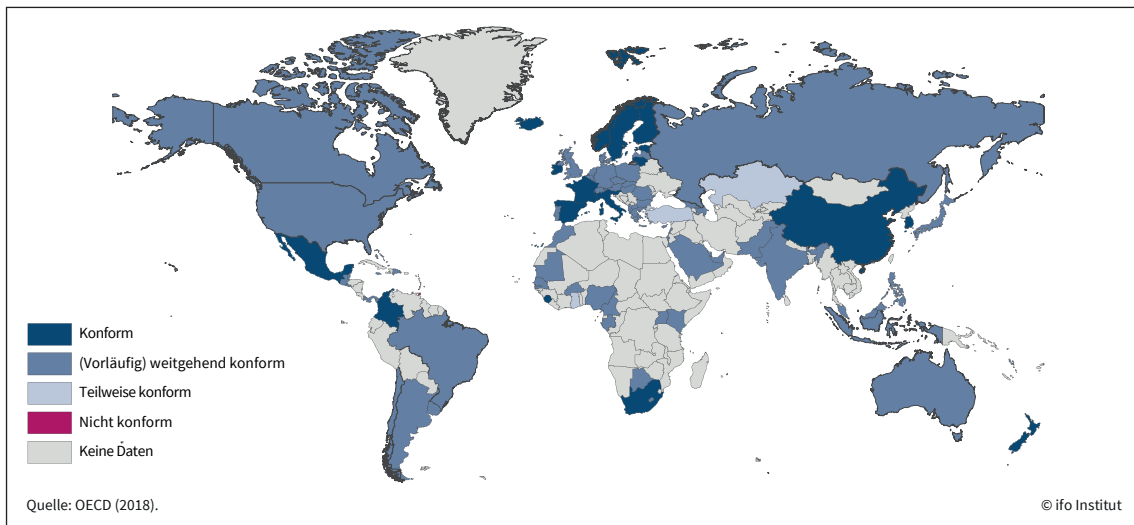
möglich, in die Phase zwei zu wechseln. In dieser zweiten Phase (seit 2016) wird die Einführung beziehungsweise die Einhaltung der EOIR-Standards überprüft. Alle Länder werden anhand dieser Bewertung in vier Kategorien von A bis D eingeteilt, die angeben, inwieweit die Standards umgesetzt wurden. Die höchste Bewertung (Konform) wird vergeben, wenn der Standard rechtlich implementiert wurde und die Informationsübermittlung ohne Einschränkungen abläuft. Die niedrigeren Kategorien C (Teilweise konform) oder D (Nicht konform) geben an, dass der Standard entweder gar nicht eingeführt wurde, oder dass dieser eingeführt wurde, aber der Einsatz nur stark eingeschränkt möglich ist.⁴⁵ Beaufsichtigt wird dieser Prozess von internationalen Institutionen wie der Weltbank sowie den Vereinten Nationen. Abbildung 2 verdeutlicht, inwieweit die verschiedenen Länder die Vorschriften zum Austausch von Steuerinformationen befolgen. Dabei wird deutlich, dass die meisten Länder die Vorgaben größtenteils einhalten und nur Trinidad und Tobago derzeit nicht den Anforderungen gerecht wird.

Abkommen zum Austausch von Informationen in Steuersachen werden in der Regel mit Staaten geschlossen, bei denen nicht sichergestellt werden kann, dass die Einkünfte eines Staatsangehörigen von Land A auch im Land B ordnungsgemäß versteuert werden. Für die Bundesrepublik Deutschland sind dies Länder, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Entsprechend hat Deutschland in erster Linie mit sogenannten Steueroasen Abkommen zum Austausch von Steuerinformationen abgeschlossen. Dies gilt in sehr ähnlicher Weise auch für die anderen EU-Staaten. Abbildung 3 gibt eine Übersicht über die Abkommen zum Informationsaustausch zwischen den EU-Staaten und internationalen Partnern.⁴⁶ Diese werden meist mit kleineren Inselstaaten abgeschlossen, viele davon gelten als Steueroasen.

45 OECD, Exchange of Information on Request, Handbook for Peer Reviews 2016-2020, Note on Assessment Criteria, 2015, (<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>), S. 81.

46 Die Darstellung ist vereinfacht, da sich die Länder, mit denen einzelne EU-Staaten Abkommen abgeschlossen haben, geringfügig unterscheiden.

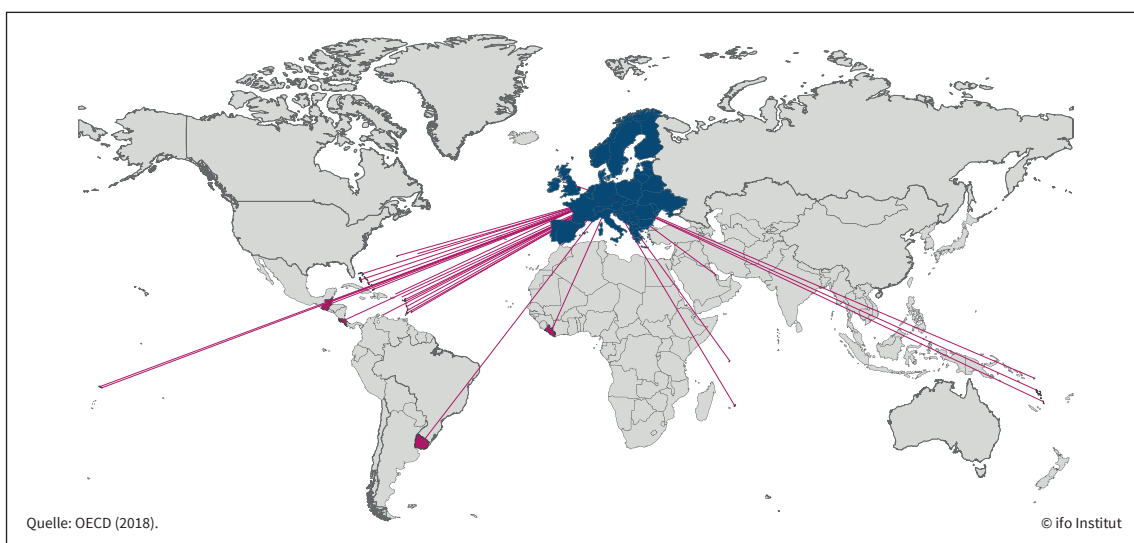
Abbildung 2: Einhaltung der Vorschriften zum Austausch von Steuerinformationen (EOIR)



Welche Informationen genau ausgetauscht werden, wird in den bilateralen Abkommen individuell vereinbart. Deutschland tauscht mit anderen Ländern in der Regel Informationen bezüglich der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Umsatzsteuer, Versicherungssteuer und Erbschaftsteuer aus. Erhält ein Land eine Anfrage eines Partnerlandes, ist nicht sichergestellt, dass die angefragten Informationen auch bereitgestellt werden. Zunächst können Länder Anfragen ihrer Vertragspartner ablehnen, wenn kein

begründeter Tatverdacht besteht oder der Tatverdacht gegenüber der steuerpflichtigen Person auch nach Rücksprache mit dem Vertragspartner nicht im ausreichenden Umfang bewiesen worden ist. Die Ablehnung einer Anfrage ist auch zulässig, falls die Vertragspartei die zur Verfügung zu stellenden Daten nicht im ausreichenden Maße schützen kann. Sollte ein Land nicht in der Lage sein, die bereitgestellten Informationen in ähnlichem Umfang dem Vertragspartner zur Verfügung zu stellen, kann die Anfrage ebenfalls abgelehnt werden.⁴⁷

Abbildung 3: Abkommen europäischer Länder mit internationalen Partnerländern zum Austausch von Steuerinformationen (EOIR)



⁴⁷ OECD, Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, 2006; OECD, Exchange of Information on Request, Handbook for Peer Reviews 2016-2020, 2016.

Die Bereitstellung der Steuerinformationen erfordert qualifiziertes Personal und setzt eine bestimmte technische Infrastruktur voraus. Für die meisten Entwicklungsländer sind die administrativen Kosten nur schwer zu stemmen. Hinzu kommt, dass der Abschluss der bilateralen Abkommen aufwendig sein kann, da die beteiligten Länder ihre nationalen Gesetzgebungen unter Umständen anpassen und bereits bestehende zwischenstaatliche Verträge neu verhandelt werden müssen. Der bilaterale Charakter der Abkommen sowie die nicht-automatisierte Übermittlung schränken die Anwendung des EOIR-Standards zudem stark ein. Um den Informationsaustausch effektiver zu gestalten, wurde die Möglichkeit des automatisierten Informationsaustausches geschaffen, der im Folgenden behandelt wird.

3. Automatic Exchange of Information (AEOI)

Auf ihrer Tagung in St. Petersburg im Sommer 2013 wurde die OECD von den G20-Staaten beauftragt, einen Standard zum automatischen Austausch von Informationen zu erstellen. Auf der Berliner Steuerkonferenz im Oktober 2014 haben 51 Staaten diesen neuen Meldestandard CRS (Common Reporting Standard) in Form einer multilateralen Vereinbarung unterzeichnet.⁴⁸ Durch die Standardisierung des Informationsaustausches soll auch der Aufwand für die beteiligten Steuerbehörden und Finanzinstitutionen minimiert werden.

Der Automatic Exchange of Information Standard (AEOI-Standard) baut auf dem Prinzip des Exchange of Information on Request auf. Er sieht vor, dass Informationen zu Konten und Vermögensanlagen ausländischer Kontoinhaber von den Finanzinstitutionen eines Landes an die jeweilige nationale Steuerbehörde grundsätzlich

übermittelt werden. Auf Basis des gemeinsamen Meldestandards CRS werden Informationen über Konten und Vermögensanlagen zwischen den teilnehmenden Staaten einmal jährlich automatisch ausgetauscht, das heißt bis zum 30. September des Folgejahres an die Steuerbehörde des Partnerlandes übermittelt. Neben den Daten, die zur Identifikation des Steuerpflichtigen notwendig sind, enthalten diese Informationen den Kontosaldo sowie die Höhe der Kapitalerträge (Dividenden, Zinsen und weitere Erlöse).⁴⁹

Der AEOI betrifft alle natürlichen Personen sowie Rechtsträger, unabhängig von ihrer rechtlichen Form (einschließlich Trusts, Stiftungen und Personengesellschaften). Mitteilungspflichtig sind zum Beispiel in Deutschland alle ansässigen Finanzinstitute (ausgenommen deren Zweigniederlassungen im Ausland) sowie alle Zweigniederlassungen ausländischer Finanzinstitute in Deutschland.⁵⁰

Auch wenn der gemeinsame Meldestandard CRS von zahlreichen Ländern in Form einer multilateralen Vereinbarung beschlossen wurde, bedarf es weiterhin bilateraler Verträge, um den Standard einzuführen und anzuwenden. Bilaterale Verträge können allerdings erst geschlossen werden, wenn bestimmte Kriterien von beiden Nationen erfüllt werden: Zum einen müssen beide Staaten das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen ratifizieren.⁵¹ Des Weiteren müssen sie den gemeinsamen Meldestandard CRS durch Unterzeichnung der multilateralen Vereinbarung (MCAA Deklaration) ratifizieren. Außerdem sind alle Länder dazu verpflichtet eine Erklärung zu unterzeichnen, welche unter anderem bestätigt, dass der gemeinsame Meldestandard im ausreichenden Umfang und unter

48 Der AEOI orientiert sich dabei am US-amerikanischen FATCA-Standard. Details zum „Foreign Account Tax Compliance Act“ finden sich beim US Department of Treasury (<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/pages/fatca.aspx>).

49 OECD, MCAA Declaration, 2014.

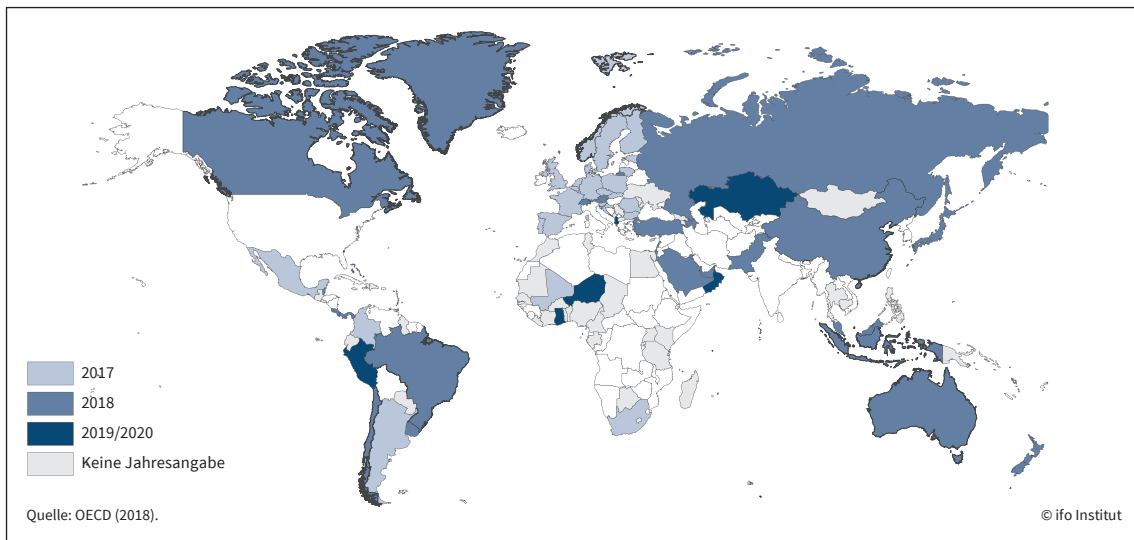
50 Bundeszentralamt für Steuern, CRS. Allgemeine Informationen, 2018, (https://www.bzst.de/DE/Steuern_International/CRS/Allgemeine_Informationen/Allgemeine_Informationen_node.html).

51 Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen wurde 1988 in Straßburg unterzeichnet. Zunächst unterzeichneten lediglich die Mitgliedstaaten des Europarates und einige Mitgliedsländer der OECD. Ab 2010 konnten auch Nicht-OECD Staaten diese Vereinbarung ratifizieren. Das Übereinkommen dient zunächst als Grundlage für eine umfassende Zusammenarbeit auf Verwaltungsebene. Diese Amtshilfe kann dabei in verschiedenen Formen angewendet werden: Informationsaustausch zwischen Vertragsparteien, Steuerprüfungen und Teilnahme an Steuerprüfungen in anderen Ländern oder die Erhebung von Steuern im Ausland.

Berücksichtigung aller erforderlichen Kriterien (z. B. ausreichende Datensicherheit) implementiert wurde. Diese Erklärung enthält des Weiteren eine Liste der Nationen, mit denen der Staat beabsichtigt, bilaterale Abkommen zu schließen. Die einzelnen Länder unterliegen dabei keinen Bestimmungen, welche Partnerländer sie auswählen und akzeptieren. So verweist die Schweizer Regierung darauf, dass ausschließlich Vereinbarungen mit all solchen Staaten getroffen werden, mit denen bereits enge wirtschaftliche und politische Beziehungen bestehen und die als attraktive Partner der nationalen Finanzindustrie eingestuft werden. In den bilateralen Verträgen kann auch ein einseitiger Datenaustausch festgelegt werden, sodass Länder Informationen erhalten, ohne ihrerseits Steuerdaten an ihre Vertragspartner zu übermitteln. Dies gilt insbesondere für die USA, die auf Basis des FATCA-Standards einseitig Steuerdaten aller US-Bürgern von anderen Ländern verlangen.

Derzeit haben sich bereits über 100 Staaten und Gebiete dazu bekannt, den gemeinsamen Meldestandard einzuführen. Deutschland hat mit der Umsetzung der multilateralen Vereinbarung im Oktober 2015 und mit dem Finanzkonteninformationsaustauschgesetz Rechtsgrundlagen geschaffen, um Informationen zu im Inland ansässigen Personen und Unternehmen, die in anderen Staaten steuerpflichtig sind, übermitteln zu können. Der Austausch mit 58 Staaten, insbesondere mit allen EU-Staaten, begann im Jahr 2016. Der Austausch mit 19 weiteren Nationen, unter anderen Singapur, der Schweiz und China, begann im Jahr 2017. Mit weiteren 23 Nationen – darunter die Cayman Islands, St. Kitts und Nevis sowie die Vereinigten Arabischen Emirate – wurde bisher kein gemeinsamer Meldestandard ratifiziert.⁵² In Abbildung 4 werden die geplanten ersten Informationsaustausche der Länder abgebildet. Insgesamt wird erkennbar, dass der AEOI-Standard deutlich stärker genutzt wird als der EOIR-Standard.

Abbildung 4: Geplante Umsetzung des automatischen Austausches von Steuerinformationen (AEOI)



4. Debatte zum Informationsaustausch

Die Möglichkeit, dass multinationale Unternehmen zunehmend unter Ausnutzung von bestehenden Be-

steuerungsinkongruenzen ihre Steuerlast erheblich senken können, führt zu erheblichen Steuerminderungseinnahmen für die betroffenen Staaten, aber auch zu Wettbewerbsverzerrungen: Rein national agierende

⁵² Bundeszentralamt für Steuern, CRS. Allgemeine Informationen, 2018, (https://www.bzst.de/DE/Steuern_International/CRS/Allgemeine_Informationen/Allgemeine_Informationen_node.html).

Unternehmen – in der Regel kleine und mittelständische Unternehmen – verfügen nicht über äquivalente Möglichkeiten der Steuergestaltung. Die effektive höhere Besteuerung lokal und national verorteter Unternehmen verletzt den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und benachteiligt kleine und mittelständische Unternehmen, die im Wettbewerb mit international agierenden Unternehmen stehen, insbesondere Firmen, die ein digitales Geschäftsmodell verfolgen.

Wie alle vergleichbaren internationalen Probleme lässt sich das Problem des schädlichen Steuerwettbewerbs und die damit einhergehenden Wettbewerbsverzerrungen nur mit international abgestimmten Maßnahmen lösen. Die weltweit einheitliche Implementierung des im Rahmen der OECD vereinbarten internationalen Informationsaustauschstandards ist daher entscheidend für die Wettbewerbsneutralität der Maßnahmen. Die einseitige Implementierung der Standards in einem oder einigen der beteiligten Länder würde die in diesem Land ansässigen international agierenden Unternehmen benachteiligen. Studienergebnisse zeigen, dass selbst Steueroasen durchaus Abkommen zum Austausch von Steuerinformationen mit wirtschaftlich relevanten Ländern schließen.⁵³ Allerdings bedeutet dies noch lange nicht, dass die angestrebten Transparenzfordernisse weltweit einheitlich umgesetzt werden.

In diesem Zusammenhang führt der Automatic Exchange of Information (AEOI) im Vergleich zum Exchange of Information on Request (EOIR) zu einer deutlichen Verbesserung der Effektivität des Informationsaustausches. Insbesondere der langwierige und umfangreiche Verifizierungsprozess, welcher die Notwendigkeit der individuellen Dateneinsicht bestätigen soll, entfällt. Trotz der eindeutigen Vorzüge des AEOI ist zu beachten, dass die mit dem verbesserten Informationsaustausch angestrebten Ziele, mehr Steuergerechtigkeit zu schaffen und ein höheres Steueraufkommen zu erzielen, nur erreicht werden können, wenn global einheitlich Standards implementiert werden.

Wird der AEOI-Standard zum Austausch von Informationen nur in einer Gruppe von Ländern und nicht weltweit implementiert, werden Individuen, die in den austauschenden Ländern steuerpflichtig sind, durch eine effektiv höhere Besteuerung benachteiligt. Dies schafft Anreize zu einem Wohnsitzwechsel in Länder, die am Informationsaustausch nicht teilnehmen, was wiederum das Steueraufkommen in diesen Ländern reduzieren dürfte. Aus diesem Grund ist die OECD darauf bedacht, den Implementierungsprozess in den beteiligten Ländern in einem umfangreichen Monitoringprozess genau zu verfolgen. Tatsächlich haben aber bisher nicht einmal alle Länder, die den multilateral vereinbarten Standard unterzeichnet haben, den AEOI vollständig umgesetzt. Darüber hinaus haben die USA ihren eigenen Standard entwickelt, um gegen Steuervermeidung vorzugehen.

Um den automatischen Austausch von Steuerinformationen zwischen den Ländern und Jurisdiktionen zu ermöglichen, müssen sowohl nationale als auch internationale Rechtsgrundlagen geschaffen werden. Dabei beaufsichtigt das Global Forum die Einführung des AEOI in den einzelnen Ländern und unterstützt diese bei der rechtlichen und technischen Umsetzung. Hierzu wurde ein Monitoringverfahren eingerichtet, in dem das Global Forum überprüft, ob die entsprechenden nationalen Rechtsgrundlagen geschaffen und bilaterale Abkommen geschlossen wurden. Bis November 2018 fanden circa 4.500 Informationsaustausche zwischen 84 der 98 Jurisdiktionen statt, die sich im Rahmen der multilateralen Vereinbarung zur Teilnahme bereit erklärt haben. Die Anzahl der bilateralen Abkommen reicht von 3 (Anguilla) bis 64 (Belgien, Dänemark, Luxemburg und Polen), wobei sich die Jurisdiktionen nach dem genauen Einführungszeitpunkt des Standards unterscheiden. Vier Jurisdiktionen konnten noch keine Informationen austauschen, da die technische Implementierung noch nicht abgeschlossen war, in weiteren vier Jurisdiktionen waren die nationalen und internationalen Rechtsgrundlagen noch nicht geschaffen. Sechs Länder haben noch keine bilateralen Abkommen geschlossen,

53 Bilicka und Fuest, With which countries do tax havens share information?, *International Tax and Public Finance* 21.2 (2014), S. 175-197.

da die internationalen rechtlichen Rahmenbedingungen noch nicht implementiert wurden.⁵⁴

Die vollständige Umsetzung des AEOI wird dadurch erschwert, dass Länder, welche den multilateral vereinbarten Standard mittels bilateraler Verträge implementieren, nicht sanktioniert werden. Insgesamt lässt sich eine selektive Auswahl an Partnerländern, mit denen bilaterale Abkommen beschlossen werden, beobachten. Dabei stehen dann Länder im Vordergrund, mit denen bereits enge wirtschaftliche und politische Beziehungen bestehen. Entwicklungsländer sind daher weitestgehend ausgeschlossen. Diese Länder verfügen darüber hinaus oftmals nicht über die administrativen Möglichkeiten, die entsprechenden Steuerdaten bereitzustellen, womit diesen Steuereinnahmen in hohem Umfang entgehen.⁵⁵

Die Schweiz hat die multilaterale Vereinbarung über den automatischen Informationsaustausch über Steuerdaten (MCAA) im Jahr 2014 unterzeichnet. Die rechtlichen Grundlagen für den Automatic Exchange of Information sind daraufhin am 1. Januar 2017 in Kraft getreten. Das Parlament hat bis heute die Einführung des automatisierten Informationsaustausches mit 89 Staaten genehmigt. Zu diesen Partnerstaaten gehören alle EU- und EFTA-Mitgliedstaaten sowie fast alle G 20- und OECD-Staaten. Mit 36 Partnerstaaten wurden Ende September 2018 erstmals Steuerinformationen ausgetauscht. Mit der Europäischen Union wurde der Datenaustausch auf der Grundlage bilateraler Staatsverträge vereinbart.⁵⁶

Die USA haben den gemeinsamen Meldestandard CRS nicht ratifiziert und gehen stattdessen mit einem eigenen, bereits etablierten Datenübertragungsstandard (FATCA) gegen Steuervermeidung vor. Dieser Standard dient ebenfalls als Grundlage bilateraler Verträge,

um einen gegenseitigen Datenaustausch mit anderen Ländern zu sichern. Das Abkommen zwischen den USA und Deutschland wurde am 31. Mai 2013 unterzeichnet. Inländische Finanzinstitute müssen sich nun sowohl bei der Bundeszentrale für Steuern sowie bei der amerikanischen Steuerbehörde (IRS) registrieren, Daten ihrer amerikanischen Kunden sammeln und an die inländische Steuerbehörde übermitteln, die sie dem amerikanischen Vertragspartner übergibt. Die Daten umfassen dabei steuererhebliche Daten amerikanischer Staatsbürger, die im Partnerland Auslandskonten haben. Allerdings sehen diese Verträge Sanktionen in Form einer Quellensteuer in Höhe von 30 Prozent auf alle Einnahmen aus US-Quellen gegenüber Finanzinstituten vor, sollten diese Daten nicht zur Verfügung stellen. Diese Quellensteuer fungiert dabei als Sanktion, ersetzt aber nicht die jährliche FATCA-Meldung.⁵⁷

Die im Rahmen der AEOI ausgetauschten Informationen können nur wirksam geschützt werden, wenn die jeweiligen Länder über ein hohes Maß an Rechtssicherheit verfügen. Beim AEOI werden automatisch alle verfügbaren und nicht nur ausgewählte, angeforderte Informationen über die Einkünfte eines Steuerpflichtigen an das entsprechende Partnerland übermittelt. Diese Informationen umfassen auch persönliche Daten wie Adresse und Geburtsdatum, die zur Identifikation des Steuerpflichtigen notwendig sind. Daher muss sichergestellt werden, dass diese Daten nicht an Dritte weitergereicht werden. Dies würde dem Schutz der privaten Daten zuwiderlaufen und könnte Sicherheitsrisiken für die betroffenen Personen nach sich ziehen. Um die Sicherheit der Daten zu gewährleisten, ist ein hohes Maß an administrativen Kapazitäten und Rechtssicherheit in den beteiligten Ländern notwendig, wovon in vielen Fällen nicht ausgegangen werden kann.

54 Global Forum, Automatic Exchange of Information, Implementation Report 2018, (<https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-Implementation-Report-2018.pdf>), S. 7-12.

55 Curtis und O'Hare, Lost Revenues in Low Income Countries, 2017, (<http://curtisresearch.org/wp-content/uploads/Lost-revenues.pdf>), S. 4.

56 Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, Abkommen für automatischen Informationsaustausch in Steuersachen Schweiz-EU: Unterzeichnung und Vernehmlassung, 2015, (<https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-57397.html>).

57 Internal Revenue Service, Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA for Individuals, Institutions and Governments, 2018, (<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>).

IV. Fazit

Im internationalen Vergleich existieren erhebliche, historisch und kulturell bedingte Unterschiede im Umgang mit privaten Steuerinformationen. Dabei steht Ländern wie Deutschland und den USA, in denen der Datenschutz im Steuerrecht ein hohes Gut ist, das skandinavische Modell gegenüber, das einen sehr offenen Umgang mit Informationen favorisiert. Zugleich spielt die Transparenz im Verhältnis zwischen Ländern eine wichtige Rolle, wenn es um den Austausch steuerlich relevanter Informationen geht. Dieser Austausch hilft nationalen Steuerbehörden, auf die sich in einer globalisierten Welt ergebenden Steuerhinterziehungsmöglichkeiten zu reagieren.

In der Debatte um mehr Transparenz ist zwischen dem Informationsaustausch unter staatlichen Stellen innerhalb eines Landes und international einerseits und der Veröffentlichung von Informationen andererseits zu differenzieren. Der vertrauliche internationale Austausch von Informationen unter den zuständigen Steuerbehörden ist zu begrüßen. Der aktuelle Standard des Automatic Exchange of Information (AEOI) bietet allerdings bereits einen ausreichend umfangreichen Austausch von Steuerinformationen. Weitergehende Regelungen sind nicht notwendig, vielmehr kommt es darauf an, die existierenden Standards einheitlich umzusetzen, um zu verhindern, dass Wettbewerbsnachteile für Unternehmen in Ländern mit hohen Informationspflichten entstehen. Am internationalen Informationsaustausch sollten unterdessen nur Staaten beteiligt werden, die rechtsstaatliche und demokratische Standards einhalten und den Missbrauch von Steuerinformationen glaubwürdig ausschließen können.

Die Offenlegung personenbezogener Informationen für die Allgemeinheit hat jedoch eine ganz andere Qualität. Eine Veröffentlichung personenbezogener Daten zu Einkommen und Steuerzahlungen wird in der Regel kaum zu einer sachgerechten Diskussion der Steuergesetze führen und stellt aber einen massiven, nicht zu rechtfertigenden Eingriff in die Persönlichkeitsrechte dar. Es wird in Kauf genommen, dass Geschäftsgeheimnisse offengelegt werden sowie Sicherheits- und Reputationsrisiken für die Betroffenen entstehen. Durch die neuen digitalen Möglichkeiten, Daten verfügbar zu machen und zu kombinieren, steigt diese Gefahr. Selbst mehrere skandinavische Staaten, die traditionell sehr offen mit privaten Einkommens- und Steuerdaten umgehen, haben vor diesem Hintergrund den Zugang zu den öffentlich zugänglichen Steuerdaten eingeschränkt. Transparenz im Hinblick auf die individuellen Einkommens- und Steuerdaten von Bürgern und Unternehmen ist daher weder notwendig noch effektiv. Der Gesetzgeber ist gefordert, die Grenzen zwischen legaler Steuervermeidung und illegaler Steuerhinterziehung besser zu definieren, statt die Veröffentlichung von Informationen über einzelne Unternehmen oder Privatpersonen als gesellschaftlichen Kontrollmechanismus zur Verhinderung unerwünschter Aktivitäten einzusetzen. Davon unberührt benötigt Deutschland ein zentrales Steuerregister, das eine anonymisierte Erfassung von Einkommens- und Steuerinformationen ausschließlich für wissenschaftliche Evaluierungszwecke sicherstellt.

Transparenz für Familienunternehmen – Transparenz in Familienunternehmen

von Prof. Dr. Kay Windthorst

I. Familienunternehmen im Transparenzdiskurs

1. Die ausgreifende Forderung nach mehr Transparenz

Die Forderung nach mehr Transparenz wird lauter und schriller. Sie beschränkt sich nicht mehr auf staatliches Handeln, sondern durchdringt zunehmend auch die gesellschaftliche Sphäre, insbesondere den sozialen und wirtschaftlichen Bereich.¹ Dabei ist Transparenz kein neuartiges Phänomen. Vielmehr ist dieser Grundsatz ideengeschichtlich schon früh als Argument gegen den auf Abschottung und Geheimhaltung bedachten Arkan-Staat mobilisiert worden und hat in der Aufklärung weiteren Auftrieb erfahren.² Allerdings hat die Öffnung des nicht-staatlichen Bereichs für den Transparenzdiskurs diesen inhaltlich verändert. Das wird vor allem bei der Rechtfertigung und den Grenzen des Transparenzgebots deutlich.³

a) Transparenzbegriff und Transparenzdiskurs

Der Begriff der Transparenz beschreibt im Kern ein schlichtes Ziel: Vorgänge und Zustände sollen durchsichtig gemacht,⁴ also für den Beobachter durchschaubar und nachvollziehbar werden.⁵ Es geht somit nicht darum, etwas „offen Sichtbares“ zu erkennen, sondern Prozesse und deren Ergebnisse „durchsichtig“ zu machen.⁶

Adäquates Instrument hierfür sind fakultative oder obligatorische Informationen für die Öffentlichkeit. Auf diese Weise wird die angestrebte Publizität erzeugt. Dieses Vorgehen wird ganz überwiegend positiv bewertet. Transparenz wird zunehmend zu einem nicht mehr hinterfragten Gebot, zu einem moralischen Imperativ.⁷ Kritiker landen schnell in der moralischen „Dunkelecke“. Ihnen wird unterstellt, dass sie unter dem Deckmantel der Intransparenz verborgene, unlautere Absichten verfolgen. Die Forderung nach Transparenz droht zu einem systemischen Zwang zu werden, der alle staatlichen und gesellschaftlichen Vorgänge erfasst und tiefgreifend verändert;⁸ die Informationsgesellschaft wird so zur Transparenzgesellschaft.

b) Ambivalenz und Konfliktpotenzial von Transparenz

Diese eindimensionale Sichtweise erschwert einen offenen und sachlichen Transparenzdiskurs. Dieser ist dringend erforderlich. Denn Transparenz ist ein komplexer und ambivalenter Begriff,⁹ der differenziert durchleuchtet und mit gegenläufigen Belangen, etwa der Vertraulichkeit, in einen angemessenen Ausgleich gebracht werden muss (dazu unten III. 1. b) bb)).

1 Zur Bedeutung von Transparenz in Wirtschaft, Kultur und Politik S. Jansen/E. Schroeter/N. Stehr (Hrsg.), Transparenz, 2010, passim.

2 S. im Einzelnen L. Ringel, Transparenz als Ideal und Organisationsproblem, 2016, S. 35 ff.

3 Ausführlich dazu unten I. 1. a) und b), II. 2. b) cc) (3), III. 1. b).

4 Transparenz leitet sich aus den lateinischen Begriffen „trans“: „(hin-)durch“ und „parere“: „scheinen“ ab, dazu S. Jansen, Undurchsichtige Transparenz, in: Jansen/Schroeter/Stehr (FuBn. 1), S. 23 (25).

5 J. Bröhmer, Transparenz als Verfassungsprinzip, 2004, S. 18.

6 Vgl. S. Jansen (FuBn. 4), S. 25.

7 L. Ringel (FuBn. 2), S. 14, 64.

8 B.-C. Han, Transparenzgesellschaft, 2015, S. 6.

9 N. Stehr/C. Wallner, Transparenz, in: Jansen/Schroeter/Stehr (FuBn. 1), S. 9 f.

aa) Bei personenbezogenen Informationen

Konflikte mit dem Grundsatz der Transparenz können sich bei Informationen zum privaten Umfeld aus dem berechtigten Interesse der Betroffenen ergeben, persönliche Umstände und Vorgänge nicht offenzulegen. Dieses Geheimhaltungsinteresse ist grundsätzlich rechtlich geschützt und zieht der Forderung nach Transparenz Grenzen. Das zeigt sich insbesondere bei personenbezogenen Daten. Darunter fallen nach Art. 4 Nr. 1 EU-DSGVO alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen.¹⁰ Sie sind auf Unionsebene durch die Grundrechte auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 EU-GrCh) und auf Achtung des Privat- und Familienlebens einschließlich der Kommunikation (Art. 7 EU-GrCh) geschützt.¹¹ Auf nationaler Ebene greifen die Gewährleistungen des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung, das eine Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts nach Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG darstellt.¹² Danach kann der Einzelne selbst entscheiden, wann und innerhalb welcher Grenzen er persönliche Lebenssachverhalte gegenüber Dritten, insbesondere dem Staat, offenbart.¹³

Verpflichtet der Staat den Betroffenen zur Offenlegung solcher Informationen, namentlich personenbezogener Daten, beeinträchtigt dies dessen informationelles Selbstbestimmungsrecht. Dieser Grundrechtseingriff kann nicht pauschal mit dem Transparenzgebot gerechtfertigt

werden, sondern muss den formellen und materiellen Anforderungen des Gesetzesvorbehalts gemäß Art. 2 Abs. 1 Halbs. 2 GG genügen. Zu Letzteren zählt vor allem der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.¹⁴ Im Rahmen der danach gebotenen Gesamtabwägung ist auch der Grundsatz der Transparenz in den später zu erörternden Grenzen zu berücksichtigen (unten II. 2. b) cc) (3)).

bb) Bei unternehmensbezogenen Informationen

Unternehmensbezogene Informationen betreffen primär Umstände, Vorgänge und Planungen des Unternehmens. Soweit sie dessen Betriebs- und Geschäftsgeheimnis unterfallen, sind sie grundrechtlich geschützt. Umstritten ist allein, ob unternehmensbezogene Informationen den Schutzwirkungen der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG¹⁵ oder der Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG zuzuordnen sind,¹⁶ nicht aber der grundrechtliche Schutz als solcher. Die hoheitliche Auferlegung unternehmensbezogener Informationspflichten ist daher ein Eingriff in die Grundrechtssphäre des Unternehmens. Dieser kann ebenfalls nicht mit dem allgemeinen Grundsatz der Transparenz gerechtfertigt werden, sondern unterliegt dem spezifischen Anforderungsprofil des Gesetzesvorbehalts des einschlägigen Grundrechts.¹⁷ In diesem Kontext spielt erneut der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eine wesentliche Rolle; in die danach gebotene Gesamtabwägung fließt der Grundsatz der Transparenz ein (dazu unten II. 2. b) cc) (3)).

10 Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.4.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (ABl. EU 2016 L 119/1).

11 EuGH, Rs. C-293/12, C-594/12 (Digital Rights Ireland Ltd), NVwZ 2014, 709 (710 ff.); EuGH, Rs. C-203/15, C-698/15 (Tele2 Sverige AB), NVwZ 2017, 1025 (1028 ff.).

12 Grundlegend BVerfGE 65, 1 (41 ff.), seither st. Rspr., s. etwa BVerfGE 100, 313 (358 f.); 128, 1 (42 f.); 130, 1 (35); 130, 151 (183); 142, 234 (251); zuletzt BVerfG, NVwZ 2018, 1703 (1714 ff.).

13 BVerfGE 65, 1 (41 f.); 128, 1 (42 f.); 130, 151 (183 f.); 142, 234 (251).

14 BVerfGE 65, 1 (44); 128, 1 (46 ff.); 130, 1 (36 ff.); 141, 220 (264 ff.); zuletzt BVerfG, NVwZ 2018, 1703 (1714 ff.).

15 So die wohl überwiegende Meinung im Schrifttum, die das Betriebs- und Geschäftsgeheimnis der dogmatischen Rechtsfigur des eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetriebs zuordnet, vgl. O. Depenheuer, Der verfassungsrechtliche Schutz des Betriebsgeheimnisses, in: Festschrift für Schenke, 2011, S. 97 (101 ff.); H.-J. Papier/F. Shirvani, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, 2018, Art. 14 Rn. 204 m. w. Nachw.; aus der Rspr. s. nur BayVerfGH, NVwZ 2007, 204 (206 f.); NWVerfGH, NVwZ-RR 2009, 41 (43); a. A. H. A. Wolff, Der verfassungsrechtliche Schutz der Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, NJW 1997, 98 ff.; nach Ansicht des BVerfG geht ein entsprechender Schutz durch Art. 14 Abs. 1 GG jedenfalls nicht weiter als ein Schutz durch Art. 12 Abs. 1 GG, vgl. BVerfGE 115, 205 (248); 137, 185 (261).

16 Vgl. BVerfGE 115, 205 (230); 128, 1 (56); 137, 185 (243 f.).

17 Dieser ergibt sich bei Art. 12 Abs. 1 GG aus Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG, während bei Art. 14 GG der Vorbehalt des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG einschlägig ist.

c) Komplexität von Transparenz

Die Komplexität und Ambivalenz des Transparenzbegriffs werden aber auch bei isolierter Betrachtung deutlich. Der in der Diskussion wie ein schwerer Säbel geführte Ruf nach mehr Transparenz ist mitunter durch partikuläre Eigeninteressen motiviert.¹⁸ Neben dieser Missbrauchsgefahr kann die Forderung nach Transparenz bei einseitiger Überhöhung den beabsichtigten Erfolg vereiteln. Denn jedes Mehr an Information als dem zentralen Instrument für mehr Transparenz erhöht die Komplexität, die wiederum die Durchschaubarkeit und die Entscheidungsfindung beeinträchtigen kann. Die bloße Informationsmasse erzeugt keine Wahrheit, Durchsichtigkeit führt nicht zwangsläufig zu Hellsichtigkeit.¹⁹ Um Missverständnissen vorzubeugen: Die Forderung nach und der Nutzen von Transparenz werden nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Sie sollen aber ohne einseitige Vorabfestlegungen offen und differenziert diskutiert werden.

2. Familienunternehmen als Gegenstand der Forderung nach Transparenz

a) Begriff und Merkmale eines Familienunternehmens

Der Transparenzdiskurs erfasst in zunehmendem Maße auch Familienunternehmen. Dieser Unternehmenstyp ist nicht legal definiert, sondern kann anhand folgender Merkmale bestimmt und abgegrenzt werden: Danach ist entscheidend, dass jedenfalls eine Familie aufgrund ihrer Stimmrechts- und/oder Anteilsmehrheit an dem Unternehmen entweder dieses durch Familienmitglieder selbst führt oder die Unternehmensführung durch Nicht-Familienmitglieder (Externe) zumindest kontrolliert und steuert.²⁰ Dagegen sind die Größe des Unternehmens, seine Rechtsform und die Kapitalmarktnotierung für die Einordnung als Familienunternehmen nicht entscheidend, wengleich in Deutschland viele Familienunternehmen

mittelständische, nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) sind.²¹

b) Struktur des Transparenzdiskurses zu Familienunternehmen

Die Forderung nach mehr Transparenz für und in Familienunternehmen hat externe und interne Ursachen. Transparenzpflichten, die Unternehmen von außen durch den Staat auferlegt werden, betreffen häufig Familienunternehmen. Sie entfalten für diese Unternehmen spezifische Auswirkungen, die vom Staat teils zumindest billigend in Kauf genommen, teils aber wohl nicht erkannt oder jedenfalls nicht in ihrer Tragweite berücksichtigt werden. Darauf wird im Abschnitt „Transparenz für Familienunternehmen“ näher eingegangen (unten II.).

Daneben wird auch aus dem Kreise der Familiengeschafter, insbesondere seitens der Nachfolgeneration (sog. Next Gen), der Ruf nach mehr Transparenz laut. Er betrifft die Unternehmensführung, insbesondere wenn diese durch Familienmitglieder wahrgenommen wird. Die Forderung zielt aber auch und gerade auf die Unternehmerfamilie (Eigentümersfamilie) selbst, also die Familienwerte und das Familienmanagement. Dieser Fragenkreis ist bisher, soweit ersichtlich, wissenschaftlich kaum erforscht worden. Er verdient mehr Aufmerksamkeit. Denn die Forderung nach mehr Transparenz in Familienunternehmen besitzt erhebliches Konfliktpotenzial für die Unternehmerfamilie und das Familienunternehmen. Sie ist häufig nur die Spitze des Eisbergs, unter der sich tiefgreifende Unzufriedenheit mit zentralen Elementen der Corporate und Family Governance verbirgt. Dies gilt etwa für die Strategie des Unternehmens und der Familie, die Rolle von Unternehmens- und Familienorganen, die Performance ihrer Mitglieder, die Nachfolgeplanung, den Familienzusammenhalt sowie das Wertesystem der Familie und ihres Unternehmens. Diese Fragen werden

18 N. Stehr/C. Wallner (FuBn. 9), S. 12.

19 B.-C. Han (FuBn. 8), S. 68.

20 S. zum Begriff des Familienunternehmens nur R. Kirchdörfer, Lexikon: Familienunternehmen, FuS 2011, 32 m. w. Nachw.; T. Schmeing, Konfliktmanagement in Familienunternehmen, 2018, S. 193 ff.

21 Dazu R. U. Fülbier/K. Windthorst, Die internationalen Bilanzierungsrichtlinien (SFRS for SME), 2010, S. 5.

unter dem Aspekt „Transparenz in Familienunternehmen“ erörtert (unten III.).

c) Besondere Schwierigkeiten wegen der Verklammerung von Family und Corporate Governance

Familienunternehmen sind ein besonders ergiebiges, aber auch schwieriges Referenzgebiet für den Transparenzdiskurs. Das liegt vor allem an ihrer besonderen Organisationsstruktur. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass das Unternehmen, die Unternehmensführung und die Unternehmerfamilie als Eigentümerin der Unternehmensanteile untrennbar miteinander verbunden sind. Dagegen unterliegt das Handeln der Unternehmensführung und der Unternehmerfamilie unterschiedlichen Bedingungen und folgt verschiedenen Regeln.

aa) *Wesensmerkmale von Family und Corporate Governance*

Diese Bedingungen und Regeln werden unter dem Begriff der Governance zusammengefasst, der für ein bestimmtes Ordnungs- und Steuerungssystem steht, das eine strukturelle und eine funktionelle Komponente aufweist. Erstere zielt auf die Organisation, also insbesondere die Besetzung und Kompetenzen der Gremien, Letztere auf deren Handeln. Bei der Family Governance ist die Eigentümerfamilie der Bezugspunkt, bei der Corporate Governance das Unternehmen. Family Governance betrifft die Organisation der Familie und die Interaktion ihrer Mitglieder, Corporate Governance – zum Teil wird synonym auch von Business Governance gesprochen – die Organisation des Unternehmens und das Handeln der Unternehmensführung.

bb) *Unterschiede zwischen Family und Corporate Governance*

(1) *Ausgangspunkt*

Beide Governance-Systeme weisen grundlegende Unterschiede auf. Die Regeln der Family Governance werden von den Familienmitgliedern autonom entwickelt und sind oft ungeschrieben. Die Regeln der Corporate Governance werden von staatlichen Stellen heteronom vorgegeben, typischerweise durch kodifizierte gesetzliche

Regelungen. Das Ziel der Family Governance ist die Funktionsfähigkeit, insbesondere der Zusammenhalt der Familie. Ziele der Corporate Governance sind neben den Interessen des Familienunternehmens vor allem der Schutz der Interessen Dritter (sog. Stakeholder). Adressaten der Family Governance sind die Familienmitglieder. Diese Stellung und die dadurch implizierte Verbindung sind auf Dauer angelegt und – mit Ausnahme von Ehepartnern – nicht frei gewählt, sondern zwangsläufig entstanden. Der Einzelne ist und bleibt auch bei einem schweren Zerwürfnis formal Mitglied der Familie. Dagegen ist Adressat der Corporate Governance die Unternehmensführung. Diese Position beruht auf der freien Entscheidung ihrer Mitglieder und ist zeitlich begrenzt.

(2) *In Bezug auf die strukturelle Komponente*

Betrachtet man die strukturelle Komponente der Governance-Systeme, ist diese bei der Family Governance durch Herkunft und Stamm des Familiengesellschafters sowie den Umfang der Unternehmensanteile beeinflusst. Dagegen steht bei der Corporate Governance die Position des Managers im Unternehmen im Vordergrund, die durch seine Qualifikation, Erfahrung und Kompetenz bedingt ist.

(3) *In Bezug auf die funktionelle Komponente*

Aus funktioneller Sicht sind die Regeln der Family Governance durch das Selbstverständnis, die Tradition und das Wertesystem der Familie geprägt. Sie beziehen ihre Legitimation aus ihrer Akzeptanz und Bewährung und sollen Zusammenhalt der Familie und Stabilität gewährleisten. Dagegen dienen die Regeln der Corporate Governance vor allem dem Schutz der verschiedenen Stakeholder und bedürfen der rechtsstaatlich-demokratischen Legitimation.

Wesentliche Beurteilungsparameter für das Handeln der Unternehmensführung sind wirtschaftlicher Erfolg, Dynamik und Innovationskraft. Dagegen spielen im Rahmen der Family Governance emotionale Faktoren, wie Anerkennung und Zuneigung, eine wichtige Rolle. Diese sogenannten Soft Facts sind zwar subjektiv fühlbar, aber objektiv kaum messbar. Bei der Corporate

Governance verhält es sich umgekehrt. Hier stehen rationale Faktoren im Vordergrund. Diese sogenannten Hard Facts können anhand der Kennzahlen des Unternehmens objektiv beurteilt werden. Konflikte werden in der Family Governance tendenziell vermieden und für deren Lösung der Konsens gesucht. Dagegen sind Meinungsverschiedenheiten in der Unternehmensführung durchaus üblich und auch sinnvoll, wenn sie dazu dienen, die beste Sachlösung zu finden.

(4) Fazit

Diese Gegenüberstellung macht deutlich, wie divers die Funktionsbedingungen von Family Governance und Corporate Governance sind. Zugleich werden beide Governance-Sphären durch das Unternehmen als Sachgesamtheit miteinander verklammert.²² Dies ist die Ursache für viele Konflikte in Familienunternehmen. Sie treten auf, wenn zu einer konkreten Frage die Interessen der Unternehmensführung und der Eigentümerfamilie divergieren. Exemplarisch hierfür ist die Höhe der jährlichen Dividende. Aus Sicht des Managements reduziert die Ausschüttung die finanziellen Mittel für Unternehmensinvestitionen. Aus Sicht vieler Anteilseigner ist eine angemessene Ausschüttung eine *conditio sine qua non*. Für manche von ihnen ist sie sogar die wesentliche Grundlage ihrer wirtschaftlichen Existenz.

Hinzu kommt, dass bei vielen Familienunternehmen die Anteile nicht oder nur begrenzt fungibel sind. Daher

können die Familiengesellschafter zusätzliche finanzielle Mittel oft nicht durch die Veräußerung von Unternehmensanteilen generieren. Der für Familienunternehmen typische Wertzuwachs der Unternehmensanteile ist dann eine bloße Buchgröße, die der einzelne Gesellschafter nicht durch Verkauf von Unternehmensanteilen und entsprechendem Zufluss finanzieller Mittel praktisch realisieren kann. Die Bemessung der Ausschüttung kann gerade in dieser Konstellation zu einem wichtigen Ventil werden, um den Druck infolge der mangelnden Fungibilität der Unternehmensanteile zu reduzieren.

cc) Folgen der Divergenz für die weitere Untersuchung

Die Erkenntnis dieses potenziellen Governance-Konflikts stellt die Weichen für die Beantwortung der Ausgangsfrage, welche Bedeutung der Grundsatz der Transparenz in und für Familienunternehmen hat. Sie hängt entscheidend davon ab, welche Governance-Sphäre durch das Transparenzgebot in welcher Weise betroffen wird und wie dadurch ausgelöste Kollisionen mit den Bedingungen und Regeln des jeweiligen Governance-Bereichs vermieden oder jedenfalls bewältigt werden können. In methodischer Hinsicht gehen die weiteren Überlegungen nicht von einer isolierten punktuellen Betrachtung der verschiedenen Transparenzpflichten aus, sondern untersuchen diese im Hinblick auf ihre Auswirkungen für den jeweiligen Governance-Bereich.

II. Transparenz für Familienunternehmen

Die Forderung nach Transparenz für Familienunternehmen ist dadurch gekennzeichnet, dass Transparenzpflichten dem Unternehmen von außen auferlegt werden. Das geschieht vor allem durch gesetzliche Begründung von Pflichten zur Offenlegung von unternehmensbezogenen Informationen.

1. Transparenzpflichten und Publizitätspflichten

Bei diesen Offenlegungspflichten wird zum Teil weitergehend zwischen Transparenzpflichten und Publizitätspflichten unterschieden. Erstere umfassen alle Mitteilungs- und Handlungspflichten zur Offenlegung

²² Vgl. V. H. Peemöller, *Corporate Governance in Familienunternehmen: Notwendigkeit oder Modeerscheinung?*, in: Festschrift für Reiss, 2008, S. 721 (726 ff.); R. U. Fülbiel/K. Windthorst (Fußn. 21), S. 5; S. Kalss/S. Probst, *Familienunternehmen: Gesellschafts- und zivilrechtliche Fragen*, 2013, Rn. 2, 7 f.

von Informationen, während Letztere sich auf Informationspflichten gegenüber der Öffentlichkeit beschränken.²³ Danach markieren Publizitätspflichten einen speziellen Ausschnitt von Transparenzpflichten, die besonders weitreichend sind.²⁴

Die weiteren Ausführungen verzichten auf diese strikte begriffliche Unterscheidung und sprechen allgemein von Transparenz- oder Offenlegungspflichten. Dabei wird nicht verkannt, dass Transparenzpflichten gegenüber der Öffentlichkeit, also nach obiger Diktion Publizitätspflichten, die Rechte des Familienunternehmens und der Familiengesellschafter besonders intensiv beeinträchtigen können. Das liegt an der Offenheit des Kreises der Empfänger der Informationen und der daraus resultierenden Schwierigkeit, die Verwendung der Informationen zu kontrollieren.²⁵ Dieser erhöhten Eingriffsintensität wird aber nicht bereits auf begrifflicher Ebene, sondern erst bei der Prüfung der Anforderungen an die Rechtfertigung des Eingriffs Rechnung getragen. Dabei spielt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eine zentrale Rolle.

Aufgrund des methodischen Ansatzes dieser Untersuchung (oben I. 2. c) cc) wird zudem davon abgesehen, die kaum übersehbare Vielzahl an Transparenzpflichten zu systematisieren und – bezogen auf Familienunternehmen – zwischen handels-, wirtschafts- und steuerrechtlichen Pflichten zu differenzieren.²⁶ Im Zentrum des Interesses stehen vielmehr die Auswirkungen von Transparenzpflichten für die Corporate Governance und die Family Governance. Diese Folgen und die daraus resultierenden Probleme werden anhand des Transparenzregisters aufgezeigt (unten II. 2. b) bb), cc)).

2. Das Grundproblem: Unzureichende Berücksichtigung der Family Governance im Transparenzdiskurs

a) Problemaufriss

Das Grundproblem des Transparenzdiskurses zu Familienunternehmen besteht darin, dass die staatlichen Transparenzpflichten auf die Corporate Governance fokussiert sind und die Family Governance nicht oder nur unzureichend berücksichtigen. Diese einseitige Betrachtungsweise vernachlässigt die Bedeutung der Family Governance für Familienunternehmen und die für diese Unternehmensform typische Verknüpfung mit der Corporate Governance (oben I. 2. c)). Dieses Defizit verschiebt den Rahmen der Belange, die bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit der staatlichen Transparenzpflicht in die Abwägung einzustellen sind.²⁷ Diese beschränkt sich derzeit (noch) auf die Belange des Unternehmens und die Belange von Dritten, etwa Kunden und Gläubigern. Dagegen werden die Belange der Familiengesellschafter und deren Zusammenwirken im Rahmen der Family Governance meist ganz oder weitgehend ausgeblendet.

Die Abwägung gerät so in eine Schieflage und verfehlt ihren Kontrollzweck. Das soll anhand von zwei wichtigen Teilbereichen der Family Governance aufgezeigt werden. Sie betreffen die Stellung des Familiengeschafters (unten b)) und die Interaktion zwischen den Familiengeschaftern (unten c)).

23 Vgl. R. Schenke/C. Teichmann, Publizitätspflichten von Familienunternehmen, 2018, S. 19 f.; zu Publizität als rechtliche Kategorie und zur Abgrenzung zur Information H. Merkt, Unternehmenspublizität, 2001, S. 6 f., 8 ff.

24 S. auch R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 20.

25 R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 20.

26 So für Publizitätspflichten R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 22 ff., 55 ff.

27 Das geschieht bei der Prüfung der Angemessenheit des Eingriffs, die teilweise auch als Proportionalität bezeichnet wird, dazu BVerfGE 30, 292 (316 f.); 90, 145 (173); 118, 168 (195).

b) Auswirkungen auf die Stellung des Familiengesellschafters

aa) Grundrechtlicher Schutz des Familiengesellschafters

Bei der Betrachtung der Stellung des Familiengesellschafters im Rahmen der Family Governance kann zwischen seiner Stellung innerhalb der Familie und seiner Stellung im Verhältnis zum Staat unterschieden werden. In letztgenannter Beziehung ist der Familiengesellschafter durch verschiedene Grundrechte vor staatlichen Beeinträchtigungen geschützt. Als Inhaber der Anteile eines Familienunternehmens sind seine vermögensrechtlichen²⁸ und mitgliedschaftlichen Befugnisse durch Art. 14 GG gewährleistet. Das gilt insbesondere für die aus den Anteilen abgeleiteten Einwirkungsrechte auf die Unternehmensführung. Als Adressat staatlicher Transparenzpflichten ist der Familiengesellschafter vor allem durch das informationelle Selbstbestimmungsrecht als Bestandteil des allgemeinen Persönlichkeitsrechts nach Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG geschützt (oben I. 1. b) aa)). Diese grundrechtlich garantierte Rechtsstellung wird durch den Staat bei der Konzeption und Umsetzung von Transparenzpflichten nicht immer angemessen berücksichtigt.

bb) Konfliktpotenzial des Transparenzregisters

(1) Der Familiengesellschafter als wirtschaftlich Berechtigter

Exemplarisch hierfür ist das Transparenzregister, das durch §§ 18 ff. des neu gefassten Geldwäschegesetzes (GwG) eingeführt wurde,²⁹ das die 4. EU-Geldwäscherichtlinie umgesetzt hat.³⁰ Es sieht die Einrichtung eines elektronisch geführten Registers vor, um die Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten zu erfassen und zugänglich zu machen (Transparenzregister, § 18 Abs. 1 GwG). Wirtschaftlich Berechtigter ist nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 GwG die natürliche Person, in deren Eigentum

oder unter deren Kontrolle eine juristische Person oder eine eingetragene Personengesellschaft steht. Projiziert auf Familienunternehmen sind wirtschaftlich Berechtigte alle Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 Prozent der Kapitalanteile halten oder der Stimmrechte kontrollieren oder auf vergleichbare Weise Kontrolle ausüben (§ 3 Abs. 2 S. 1 GwG).

(2) Meldepflicht des Familienunternehmens –

Mitteilungspflicht des Familiengesellschafters

Das Familienunternehmen muss die notwendigen Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten einholen, aufbewahren, auf aktuellem Stand halten und dem Transparenzregister unverzüglich zur Eintragung mitteilen (§ 20 Abs. 1 S. 1 GwG). Die meldepflichtigen Angaben umfassen Vor- und Nachname, Geburtsdatum, Wohnort sowie Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses (§ 19 Abs. 1 GwG). Zu Letzterem gehört insbesondere die Höhe der Kapitalanteile oder der Stimmrechte (§ 19 Abs. 3 Nr. 1 lit. a GwG). Neben die Meldepflicht des Unternehmens gegenüber dem Staat tritt grundsätzlich die Mitteilungspflicht des wirtschaftlich Berechtigten gegenüber dem Unternehmen hinsichtlich der meldepflichtigen Angaben (§ 20 Abs. 3 S. 1 GwG).

(3) Aktuelle Einsichtnahmebefugnis bei berechtigtem Interesse

Zur Einsichtnahme in das Transparenzregister ist neben staatlichen Behörden jeder berechtigt, der hierfür gegenüber der registerführenden Stelle ein berechtigtes Interesse darlegen kann (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 GwG). Das trifft insbesondere für Nichtregierungsorganisationen, die sich gegen Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung einsetzen und für Journalisten zu, die in diesem Bereich recherchiert haben oder recherchieren wollen (§ 8 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 2 TrEinV).³¹ Die Einsichtsberechtigten

28 Dazu gehört insbesondere die Befugnis zur Verfügung über die Anteile, vgl. BVerfGE 50, 290 (341 f., 348 f.).

29 Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) vom 26.6.2017 (BGBl. I S. 1822), das zuletzt durch Art. 10 des Gesetzes vom 10.7.2018 geändert worden ist (BGBl. I S. 1102).

30 Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 (ABl. EU L 141/73).

31 Verordnung über die Einsichtnahme in das Transparenzregister (Transparenzregistereinsichtnahmeverordnung – TrEinV) v. 19.12.2017 (BGBl. I S. 3984).

müssen sich als Nutzer elektronisch registrieren und ihre Identität nachweisen (§§ 2 f. TrEinV).³² Gleichwohl ist die Hürde für eine Einsichtnahme für nichtstaatliche Stellen und Personen recht niedrig.

(4) Geplante Einsichtnahmebefugnis für jedermann

Künftig wird diese Beschränkung der Befugnis zur Einsichtnahme gänzlich entfallen. Denn der neu gefasste Art. 30 Abs. 5 der 4. EU-Geldwäscherichtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass die Informationen über die wirtschaftlichen Eigentümer in allen Fällen für alle Mitglieder der Öffentlichkeit zugänglich sind.³³ Deutschland muss diese Richtlinie bis zum 10.1.2020 umsetzen.³⁴ Dies bedeutet, dass die Einschränkung der Einsichtnahme in das Transparenzregister durch private Dritte, die für diese Informationsbeschaffung ein berechtigtes Interesse voraussetzt, wohl noch im Jahre 2019 entfallen wird.

Dann kann jeder völlig ungehindert Einsicht in die meldepflichtigen Daten des wirtschaftlich Berechtigten nehmen, der davon nichts erfährt.³⁵ Öffentlichkeit und Presse können die großen Anteilseigner von Familienunternehmen jederzeit identifizieren, lokalisieren und sich über die Höhe der von ihnen gehaltenen Unternehmensanteile informieren. In Verbindung mit den Informationen zum Wert des Unternehmens und zur Gewinnausschüttung, die gerade bei Kapitalgesellschaften aufgrund der Publizitätspflichten des Handelsgesetzbuches (HGB) allgemein verfügbar sind, ist es einfach, Kenntnisse über die Einkommens- und Vermögenssituation der Betroffenen zu erlangen. Diese können die Einsichtnahme durch einen Antrag auf Sperrung nur verhindern, wenn sie minderjährig sind oder Tatsachen darlegen können, die die Annahme rechtfertigen, dass sie infolge der Einsichtnahme Gefahr

laufen, Opfer einer der in § 23 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 GwG genannten Straftaten zu werden.

cc) Vereinbarkeit mit dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung

(1) Grundrechtseingriff durch die Pflicht zur Offenlegung personenbezogener Daten

Für die rechtliche Bewertung ist zunächst daran zu erinnern, dass es sich bei den meldepflichtigen Angaben um personenbezogene Daten handelt, die grundsätzlich stärkeren Schutz als rein unternehmensbezogene Daten genießen. Der Staat zwingt die betroffenen Familiengeschafter im Ergebnis dazu, diese Daten dem Transparenzregister zur Verfügung zu stellen und wird künftig jedermann erlauben, darauf zuzugreifen. Er beeinträchtigt dadurch das informationelle Selbstbestimmungsrecht der Betroffenen und dringt tief in den staatsfreien Bereich der Family Governance ein. Die Intensität des Eingriffs wird zusätzlich dadurch erhöht, dass die faktische Beeinträchtigung durch Dritte erfolgt, die der Betroffene nicht ermitteln kann. Kontroll- und Lösungsansprüche, die wesentliche Instrumente im grundrechtlichen Konzept des Datenschutzes sind, laufen somit ins Leere.

(2) Notwendigkeit eines hinreichend gewichtigen, klar bestimmten Regelungsziels

Ein so starker Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung unterliegt strengen Anforderungen an die Rechtfertigung. Hierfür bedarf es zunächst eines hinreichend gewichtigen, klar umrissenen Regelungsziels. Es scheint zweifelhaft, ob das Geldwäschegesetz und die ihm vorausliegende 4. EU-Geldwäscherichtlinie diese Voraussetzungen erfüllen. Denn sie verfolgen neben der Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung³⁶ weitere Ziele mit ganz

32 Das geschieht bei natürlichen Personen etwa durch die Kopie eines PASSES oder Personalausweises, § 3 Abs. 2 Nr. 1 lit. a TrEinV.

33 Art. 1 Nr. 15 lit. c Richtlinie (EU) 2018/843 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 30.5.2018 (ABl. EU L 156/43).

34 Art. 4 Abs. 1 Richtlinie (EU) 2018/843 (Fußn. 33).

35 Die TrEinV enthält keine Regelung, wonach der wirtschaftlich Berechtigte über die konkrete Einsichtnahme von Amts wegen informiert werden muss oder eine solche Information verlangen kann, vgl. R. Schenke/C. Teichmann (Fußn. 23), S. 45.

36 Begründungserwägungen 1 ff. der 4. EU-Geldwäscherichtlinie (Fußn. 30); Begr. zum Entwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie, zur Ausführung der EU-Geldtransferverordnung und zur Neuorganisation der Zentralstelle für Finanztransferuntersuchungen v. 17.3.2017 (BT-Drs. 18/11555, S. 88).

unterschiedlicher Stoßrichtung. Dies sind insbesondere die Aufspürung von Steuerstraftaten,³⁷ den Schutz von Minderheitsgesellschaftern und Stakeholdern³⁸ sowie insgesamt ein höheres und einheitliches Transparenzniveau.³⁹ Diese ganz unterschiedliche Zielsetzungen dienen teils dem Gemeinwohl, teils dem Individualschutz. Jedenfalls sind sie sehr weit und teilweise nicht hinreichend präzise gefasst.⁴⁰ Daher ist es fraglich, ob sie die unionsrechtliche Forderung erfüllen, wonach jede Erhebung und Verarbeitung personenbezogener Daten durch den Staat einem rechtmäßigen, gesetzlich festgelegten und genau umrissenen Zweck dienen muss.⁴¹

(3) *Wahrung der Verhältnismäßigkeit*

Darüber hinaus muss der Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung den Anforderungen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit genügen. Im Mittelpunkt steht dabei das Gebot der Proportionalität. Danach darf die Beeinträchtigung nicht außer Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen. Vielmehr muss sie bei einer Gesamtbewertung angemessen und daher für den Betroffenen zumutbar sein.⁴² Bei dieser Abwägung ist auch der Grundsatz der Transparenz zu berücksichtigen. Er kann auf die Verfassungsprinzipien der Rechtsstaatlichkeit und Demokratie zurückgeführt werden (Art. 20 GG).⁴³ Gemäß dieser verfassungsrechtlichen Verankerung bezweckt er die Kontrolle der staatlichen Gewalt.⁴⁴ Die Transparenzpflichten des Geldwäschegesetzes werden

von der Staatsgewalt aber auch zur freiheitsbeeinträchtigenden Steuerung des Verhaltens des Bürgers genutzt. Diese Zweckentfremdung widerspricht dem ursprünglichen freiheitssichernden Charakter des Transparenzgrundsatzes.⁴⁵

Transparenz ist zudem kein Selbstzweck, sondern hat eine dienende Funktion gegenüber anderen verfassungskonformen Zielen. Die mit der 4. Geldwäscherichtlinie und dem Geldwäschegesetz verfolgte Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung ist als wichtiges öffentliches Interesse anerkannt.⁴⁶ Allerdings ist es wohl schon nicht erforderlich, dass alle wirtschaftlich Berechtigten zur Offenlegung ihrer meldepflichtigen personenbezogenen Daten gegenüber der Öffentlichkeit verpflichtet werden, wie dies aktuell geplant ist (oben II. 2. b) bb) (4)). Das gesetzgeberische Ziel kann gleich effektiv mit Maßnahmen verwirklicht werden, die das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung weniger stark beeinträchtigen.⁴⁷ Statt der vollständigen Öffnung aller meldepflichtigen Angaben für den Zugriff der Öffentlichkeit könnte der Gesetzeszweck auf andere Weise gleich wirksam erreicht werden.

Eine naheliegende Option wäre es, am Erfordernis eines berechtigten Interesses grundsätzlich festzuhalten und Kriterien für die Ausnahmefälle gesetzlich festzulegen, in denen das Datenschutzinteresse des Betroffenen hinter

37 Begründungserwägung 14 der 4. EU-Geldwäscherichtlinie (FuBn. 30); Begr. zum Gesetzesentwurf (FuBn. 36), S. 132 f.

38 Begründungserwägung 35 der 4. EU-Geldwäscherichtlinie (FuBn. 30); Begründungserwägungen 31 f. der Richtlinie zur Änderung der 4. EU-Geldwäscherichtlinie (FuBn. 33).

39 Begründungserwägungen 4 und 13 der Richtlinie zur Änderung der 4. EU-Geldwäscherichtlinie (FuBn. 33).

40 Dazu schon R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 51.

41 Vgl. Tz. 66 der Zusammenfassung der Stellungnahme des Europäischen Datenschutzbeauftragten zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 und der Richtlinie 2009/101/EG (ABl. EU v. 18.3.2017, C 85/3).

42 Vgl. M. Sachs, in: ders. (Hrsg.), Grundgesetz, 8. Aufl. 2018, Art. 20 Rn. 154 m. w. Nachw.

43 Im Unionsrecht leitet der EuGH den Grundsatz der Transparenz aus Art. 1 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 3 S. 2 EUV sowie aus Art. 15 Abs. 3 AEUV ab, Rs. C-92/09 und C-93/09 (Schecke GbR), EuZW 2010, 939 (942).

44 R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 13.

45 Vgl. R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 14.

46 Begründungserwägung 42 zur 4. EU-Geldwäscherichtlinie (FuBn. 30).

47 Auf unionsrechtlicher Ebene wird bei einem Eingriff in die Grundrechte auf Privatheit und Datenschutz (Art. 7 und 8 EU-GrCh) verlangt, dass personenbezogene Daten nur in dem Umfang erhoben und verarbeitet werden, wie dies zur Erreichung des genau umrissenen Zwecks erforderlich ist, EuGH, Rs. C-293/12, C-594/12 (Digital Rights Ireland Ltd), NVwZ 2014, 709 (712); EuGH, Rs. C-362/14 (Schrems), NVwZ 2016, 43 (49); EuGH, Rs. C-203/15, C-698/15 (Tele2 Sverige AB), NVwZ 2017, 1025 (1029); dies betont auch die 4. EU-Geldwäscherichtlinie (FuBn. 30), Begründungserwägung 43.

das Informationsinteresse des Staates und der Öffentlichkeit zurücktreten muss.⁴⁸ Die Betroffenen wären am Wirksamsten geschützt, wenn sie über die Einsichtnahme in ihre Daten informiert werden. Allerdings ist dies ein Eingriff in das informationelle Selbstbestimmungsrecht der Einsicht nehmenden natürlichen Personen. Außerdem kann ein solcher Informationsautomatismus einen erheblichen Verwaltungsaufwand verursachen. Den Betroffenen müsste aber jedenfalls ein Auskunftsanspruch eingeräumt werden, welche Personen Einsicht in ihre personenbezogenen Daten genommen haben, um eine wirksame Kontrolle zu ermöglichen. Die Änderungsrichtlinie zur 4. EU-Geldwäscherichtlinie räumt den Mitgliedstaaten diese Option ein.⁴⁹ Der deutsche Gesetzgeber hat hiervon bisher keinen Gebrauch gemacht.⁵⁰

Lehnt man einen Verstoß gegen das Gebot der Erforderlichkeit wegen des Einschätzungsspielraums des Gesetzgebers ab, verletzt die geplante Offenlegung der meldepflichtigen personenbezogenen Daten jedenfalls das Verfassungsgebot der Proportionalität. Denn ein so weitgehender Zugriff auf die Daten des wirtschaftlich Berechtigten ist diesem nicht zumutbar. Er verliert praktisch jede Kontrolle über die Verwendung dieser personenbezogenen Daten. Wegen der möglichen Rückschlüsse Dritter auf seine Einkommens- und Vermögenssituation (oben II. 2. b) bb) (4)) ist er zudem der erhöhten Gefahr von Straftaten wie Erpressung und Entführung ausgesetzt. Ob die in § 23 Abs. 2 GwG weiterhin vorgesehene Möglichkeit des wirtschaftlich Berechtigten, eine vollständige oder teilweise Beschränkung der Einsichtnahme zu beantragen, ausreicht, um diesen Gefahren wirksam entgegenzutreten, bleibt abzuwarten. Die tatsächliche Effektivität dieses Sicherungsmechanismus hängt maßgeblich von der Verwaltungspraxis der registerführenden Stelle ab, da die Voraussetzungen für die Sperrung eine Prognose erfordern. Der Betroffene hat daher nur wenig Rechtssicherheit, ob sein Antrag Erfolg haben wird.

(4) Fazit

Bei einer Gesamtbewertung wird deutlich, dass die künftige vollständige Offenlegung aller meldepflichtigen Daten das im Grundgesetz angelegte Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen der Freiheit des Einzelnen und ihrer Einschränkung durch den Staat unter Berufung auf das Transparenzgebot umkehrt. Die Pflicht zur Offenlegung wird zum Regelfall. Dagegen muss der Betroffene sich rechtlich und ethisch rechtfertigen, wenn er von diesem Gebot abweicht und seine personenbezogenen Daten nicht preisgeben will. Das widerspricht der freiheitssichernden Funktion der Grundrechte. Danach ist nicht der Gebrauch der Grundrechte, sondern deren Einschränkung durch den Staat rechtfertigungsbedürftig. Das Transparenzregister ist somit jedenfalls dann verfassungswidrig, wenn es jedermann die Einsichtnahme in meldepflichtige personenbezogene Daten des wirtschaftlich Berechtigten ermöglicht.

c) Auswirkungen auf die Interaktion zwischen den Familiengeschaftern

Wesentliches Element der Family Governance ist neben der Stellung des einzelnen Familiengeschaftern auch die Interaktion zwischen den Familiengeschaftern. Diese gründet im Wertesystem und Rollenverständnis der Familie und folgt oft ungeschriebenen Regeln, deren Legitimation sich vor allem aus der Tradition, Bewährung und Akzeptanz in der Familie ergibt. Daher ist zu klären, welche Folgen die unzureichende Berücksichtigung dieses Bereichs der Family Governance (dazu schon oben II. 2. a)) im Rahmen des Transparenzdiskurses hat. Das hängt zunächst von einer bisher kaum beachteten Frage ab: Inwieweit erfährt die Interaktion zwischen Familiengeschaftern überhaupt rechtlichen Schutz?

48 Für diese Option R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 48 ff.

49 Begründungserwägung 38 (FuBn. 33).

50 Vgl. oben II. 2. b) bb) (4) mit FuBn. 35; er sollte diese Möglichkeit nutzen.

aa) Grundrechtlicher Schutz der Interaktion zwischen Familiengeschaftern

(1) Grundrecht auf Familie

Im Verhältnis zum Staat genießt die Interaktion zwischen Familiengeschaftern grundsätzlich den Schutz des Art. 6 Abs. 1 GG, wenn sie einer Familie im Sinne dieses Grundrechts angehören. Darunter versteht man zunächst die natürliche Lebens- und Erziehungsgemeinschaft von Eltern und Kindern,⁵¹ die durch Geburt oder durch staatliche Anerkennung, etwa durch Adoption, entsteht.⁵² Zur Familie im verfassungsrechtlichen Sinne können nach der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auch Mitglieder einer Generationen-Großfamilie, etwa Großeltern und Enkel, gehören, wenn zwischen ihnen durch familiäre Verbundenheit geprägte engere Bindungen bestehen.⁵³

Der Schutz des Familiengrundrechts knüpft somit an tatsächlich vorgefundene soziale Beziehungen an. Der Staat ist durch Art. 6 Abs. 1 GG verpflichtet, die Lebensform „Familie“ zu achten, zu schützen und zu fördern.⁵⁴ Diese verfassungsrechtlichen Gewährleistungen umfassen auch die faktischen Bedingungen familiärer Bindungen. Dazu zählen bei der Interaktion von Familiengeschaftern Solidarität, Vertraulichkeit und das spezifische Wertesystem der Familie.⁵⁵ Der Staat muss diesen abgeschotteten, autonomen Lebensbereich respektieren. Staatliche Beeinträchtigungen des familiären Zusammenlebens und seiner Bedingungen stellen Eingriffe in das Grundrecht aus Art. 6 Abs. 1 GG dar. Sie bedürfen der Rechtfertigung aufgrund verfassungsimmanenter Schranken, die zu einer Gesamtabwägung unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit führt.

(2) Allgemeines Persönlichkeitsrecht

Die Mitglieder dynastischer Familienunternehmen, die über mehrere Generationen gewachsen sind und viele Gesellschafter haben, werden vom Schutz durch Art. 6 Abs. 1 GG oft nicht mehr umfasst. Die Familiengeschafter verstehen sich zwar emotional als (Groß-)Familie, sind aber keine Familie im verfassungsrechtlichen Sinne.⁵⁶ In diesen Fällen wird die Interaktion zwischen ihnen im Bereich der Family Governance gegenüber staatlichen Einwirkungen nur durch das allgemeine Persönlichkeitsrecht der einzelnen Familiengeschafter abgesichert (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG). Dieser Schutz erstreckt sich in abgeschwächter Form auch auf die wesentlichen Bedingungen dieses Zusammenwirkens. Dazu gehören die erwähnten Grundsätze der Vertraulichkeit und Solidarität sowie weitere familienspezifische Werte, die vor allem für den Zusammenhalt der Geschafter des Familienunternehmens bedeutsam sind.

bb) Beeinträchtigung dieser

Grundrechtsgewährleistungen

Staatlich festgelegte Transparenzpflichten für Familiengeschafter beeinträchtigen die Interaktion zwischen ihnen, wenn sie sich nachteilig auf die Vertraulichkeit oder andere grundrechtlich geschützte Belange der Family Governance auswirken. Dies ist unter zwei kumulativen Voraussetzungen als Eingriff in das Familiengrundrecht oder das insoweit subsidiäre allgemeine Persönlichkeitsrecht zu qualifizieren: Zum einen muss die meist faktische nachteilige Wirkung dem Staat zuzurechnen sein. Dies ist dann der Fall, wenn er diese Folge beabsichtigt oder zumindest in Kauf nimmt. Zum anderen muss die Beeinträchtigung ein gewisses Gewicht für die Grundrechtsverwirklichung haben, also über der sogenannten Bagatellgrenze liegen.

51 BVerfGE 127, 263 (287).

52 BVerfGE 80, 81 (90).

53 BVerfGE 136, 382 (388); kennzeichnend hierfür sind besondere Zuneigung und Nähe, familiäre Verantwortlichkeit füreinander sowie Rücksichtnahme- und Beistandsbereitschaft, BVerfGE, a. a. O.; dazu A. Uhle, Abschied vom engen Familienbegriff, NVwZ 2015, 272 ff.

54 Vgl. P. Badura, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, 2018, Art. 6 Rn. 60a.

55 S. für die familiäre Verantwortung und Rücksichtnahme als Ausdruck familiärer Solidarität BVerfGE 80, 81 (92).

56 Die vorliegende Untersuchung verwendet gemäß dieses (Selbst-)Verständnisses – losgelöst vom grundrechtlichen Familienbegriff – die Bezeichnung „Familiengeschafter“.

Legt man dieses Anforderungsprofil zugrunde, stellt die geplante vollständige Öffnung der personenbezogenen Daten des Transparenzregisters (oben II.2. b) bb) (4)) (auch) einen Eingriff in die grundrechtlich geschützte Interaktion zwischen den Familiengesellschaftern dar. Denn sie legt die genaue Beteiligungshöhe der Familiengesellschafter, die wirtschaftlich Berechtigte sind (oben II. 2. b) bb) (1)), offen. Diese Information wird in Familienunternehmen mit vielen Gesellschaftern oft strikt vertraulich behandelt und ist nur den jeweiligen Gesellschaftern (und ihren engsten Familienangehörigen) bekannt. Diese Intransparenz dient nicht der Verschleierung unredlicher Machenschaften, sondern soll im Gegenteil den Zusammenhalt zwischen den Familiengesellschaftern fördern. Dieser Zusammenhalt ist insbesondere bei dynastischen Familienunternehmen besonders wichtig, aber auch besonders gefährdet, weil die familiär geprägten persönlichen Bindungen mit wachsender Zahl der Gesellschafter tendenziell abnehmen.

Für die Sicherung dieses Zusammenhalts ist ein gleichberechtigtes Zusammenwirken wichtig, bei dem sich jeder Gesellschafter unabhängig von der Höhe seiner Anteile ernst genommen und dem Unternehmen verbunden fühlt. Die Kenntnis, wie viele Anteile der einzelne Gesellschafter hält, kann leicht zu einem Störfaktor in diesem emotionalen und deshalb fragilen Beziehungsgeflecht werden. Es muss jedenfalls vermieden werden, dass sich das Gefühl einer „Zwei-Klassen-Gesellschaft“ einstellt: Hier die wenigen Gesellschafter mit vielen Anteilen, dort die vielen Gesellschafter mit wenigen Anteilen. Entsteht dieser Eindruck, ist dies ein Nährboden für offene und verborgene Konflikte zwischen Familiengesellschaftern.

Das Gefühl, die großen Anteilseigner dominieren das Familienunternehmen und die Familie, während die kleinen Anteilseigner nicht mehr ernst genommen werden und faktisch ohne nennenswerten Einfluss sind, wirkt wie ein Spaltpilz für den Zusammenhalt. Als Reaktion kann es zu Absprachen und Lagerbildung kommen. Bei nach Stämmen organisierten Familienunternehmen drohen

wechselseitige Blockaden, die unternehmerisch sinnvolle Entscheidungen aus persönlichen Motiven verhindern. Es wäre sicher überzogen, diese nachteiligen Effekte dem Transparenzregister im Besonderen und dem Grundsatz der Transparenz im Allgemeinen anzulasten. Solche Entwicklungen sind nicht monokausal, sondern entstehen aus dem Zusammenspiel verschiedener Faktoren. Zu diesen kann aus genannten Gründen auch die geplante Offenlegung aller meldepflichtigen personenbezogenen Daten von Familiengesellschaftern gehören.

d) Verschärfung des Konfliktpotenzials

Die aufgezeigten Konflikte zwischen der Forderung nach Transparenz und den daraus resultierenden potenziellen Folgen für die Stellung und die Interaktion der Familiengesellschafter im Rahmen der Family Governance werden durch folgende Faktoren zusätzlich verschärft:

aa) Nutzung der Transparenz für zusätzliche Ziele

Der Gesetzgeber nutzt den Transparenzgrundsatz zunehmend dazu, um in dessen Windschatten weitere Ziele zu verwirklichen, die oft divers, mitunter auch diffus sind. Augenfälliges Beispiel hierfür ist das Transparenzregister. Durch die Meldepflicht und die Möglichkeit der Einsichtnahme in die gemeldeten Daten sollen primär Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung bekämpft werden. Darüber hinaus soll diese Transparenzpflicht aber auch der Verhinderung von Steuerumgehung, der Aufklärung von Steuerstraftaten sowie dem Schutz von Minderheitsaktionären und Stakeholdern dienen.⁵⁷ Diese Zielerweiterung ist problematisch, wenn die Transparenzpflicht in Grundrechte der Familiengesellschafter eingreift, insbesondere in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Denn dieses Grundrecht verlangt, dass die mit dem Eingriff verfolgten Ziele vom Gesetzgeber präzise festgelegt werden und die Beeinträchtigung nicht weitergeht, als dies zur Zielerreichung erforderlich ist (oben II. 2. b) cc) (2) und (3)).

Bei einer Ausweitung der Ziele ist fraglich, ob diese Voraussetzung für die Eingriffsrechtfertigung noch gewahrt

57 Begründungserwägungen 31 f., 35 der Änderungsrichtlinie (Fußn. 33); oben II. 2. b) cc) (2).

ist. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen – wie beim Transparenzregister – die zusätzlichen Ziele weit gefasst und wenig konsistent sind. Zudem verschiebt die Ausweitung der Zielsetzungen unter Berufung auf mehr Transparenz die Gewichtung im Rahmen der Gesamtabwägung. Dies ist zwar grundsätzlich zulässig. Allerdings darf Transparenz nicht zu einer „Allzweckwaffe“ des Gesetzgebers werden. Das würde diesem Grundsatz mehr schaden als nutzen.

bb) Höhere Eingriffsintensität durch Ausdehnung der Transparenzpflicht

Gesetzlich statuierte Transparenzpflichten in Bezug auf personenbezogene Daten beeinträchtigen das informationelle Selbstbestimmungsrecht der Betroffenen. Die Intensität dieses Grundrechtseingriffs und die Anforderungen an dessen Rechtfertigung nehmen zu, wenn die Transparenzpflicht erweitert wird, wie dies beim Transparenzregister zu beobachten ist (oben II. 2. c) aa) (4)). Dabei kann allgemein zwischen sachlicher und personeller Ausdehnung der Transparenzpflicht unterschieden werden. Eine sachliche Ausdehnung ist gegeben, wenn der Umfang der erfassten Informationen erhöht oder die Voraussetzungen für eine Einsichtnahme abgesenkt werden. Eine personelle Ausdehnung liegt vor, wenn der Kreis der Informationspflichtigen und/oder der Informationsempfänger erweitert wird. Beim Transparenzregister ist beides der Fall: Es sollen das berechnete Interesse als Bedingung für die Einsichtnahme aufgehoben werden und die Informationen jedermann zur Verfügung stehen (oben II. 2. b) bb) (4)).

cc) Aktivierung der Öffentlichkeit als Druckmittel

Besonderes Augenmerk verdient im Transparenzdiskurs folgende neuere Entwicklung: Der Staat schafft Transparenzpflichten, um die Öffentlichkeit, insbesondere die Organisationen der Zivilgesellschaft und die Presse, in eine bestimmte Richtung zu mobilisieren, die dann

entsprechenden faktischen Druck auf den Transparenzpflichtigen ausüben. Diese Intention ist ein wesentlicher Grund für die geplante Öffnung der Einsichtnahme in das Transparenzregister für jedermann (oben II. 2. b) bb) (4)). Der Zugang der Öffentlichkeit zu den meldepflichtigen Angaben über den wirtschaftlichen Eigentümer soll eine stärkere Kontrolle dieser Informationen durch die Zivilgesellschaft ermöglichen.⁵⁸

Der daraus resultierende faktische Druck kann intensive Lenkungswirkung entfalten. Gegen die öffentliche Meinung können die Betroffenen kaum ankämpfen, mag diese zutreffend oder unzutreffend sein. Die Druckmittel reichen vom Reputationsverlust über die gesellschaftliche Ächtung bis hin zum wirtschaftlichen Boykott.⁵⁹ Familienunternehmen sind gegenüber diesen Einwirkungen besonders sensibel. Denn sie betreffen nicht nur den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens, sondern auch das Ansehen und Wertesystem der Unternehmerfamilie. Die Aktivierung der Öffentlichkeit als Druckmittel des Staates kann das Fundament der Corporate Governance und der Family Governance eines Familienunternehmens erschüttern.

Nun kann man diesen Befürchtungen entgegenhalten, die betroffenen Unternehmen müssten es selbst verantworten, wenn sich die öffentliche Meinung gegen sie wende. Dies sei letztlich nur die Reaktion auf ein Fehlverhalten des Unternehmens. Bei Familienunternehmen wiege dies besonders schwer, weil sie sich dadurch in Widerspruch zu der selbst proklamierten Werteorientierung setzten. Daher sei es selbstverschuldet und folgerichtig, wenn diese Unternehmen durch den Sturm der öffentlichen Meinung besonders hart getroffen werden.

Doch diese wenig differenzierte Sichtweise greift zu kurz. Sie verkennt, dass die öffentliche Meinung oft durch Subjektivität und Emotionalität geprägt ist, hinter die

⁵⁸ Begründungserwägung 30 der Änderungsrichtlinie (FuBn. 33).

⁵⁹ Dazu D. Ziegelmayr, Die Reputation als Rechtsgut, GRUR 2012, 761 ff.; zum Schutz eines Unternehmens durch das allgemeine Persönlichkeitsrecht BGH, NJW 1994, 1281 (1282); zur Problematik der Prangerwirkung BVerfGE 104, 65 (72 f.); N. Härting, „Prangerwirkung“ und „Zeitfaktor“, CR 2009, 21 (23).

die Maximen der Objektivität und Rationalität zurücktreten.⁶⁰ Zudem wird sie stark durch die verfügbaren Informationen geprägt, die in der globalen, digital vernetzten Informationsgesellschaft leicht manipulierbar, jedenfalls auf ihren Wahrheitsgehalt kaum kontrollierbar sind.⁶¹ Das Phänomen „Fake News“ ist Ausdruck dieser Entwicklung.

Die Verhaltenslenkung durch gezielte Mobilisierung der Öffentlichkeit mit Hilfe von Transparenzpflichten ist auch aus rechtlicher Perspektive bedenklich. Transparenz wird bei diesem Vorgehen vom Kontrollinstrument der Gesellschaft gegenüber staatlichem Handeln zum Steuerungsinstrument des Staates gegenüber privaten Akteuren.⁶² Dies birgt die Gefahr, dass der Staat seine grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Bindungen unterläuft, indem er das verfolgte Ziel auf dem Umweg der Aktivierung der Öffentlichkeit erreicht. Der Betroffene ist mangels effektiver Kontrollmöglichkeiten weitgehend schutzlos gestellt. Transparenz wirkt dann nicht freiheitssichernd, sondern freiheitsgefährdend.

3. Leitlinien für eine Konfliktlösung

Folgende Leitlinien können bei der Auflösung des Konfliktpotenzials von Transparenzpflichten Orientierung bieten:

a) Gesamtbetrachtung der Belastungen

aa) Defizite des punktuellen Eingriffsbegriffs

Ein wesentlicher Grund für die unzureichende Berücksichtigung der Family Governance und die daraus resultierenden Konflikte ist der in der Grundrechtsdogmatik vorherrschende punktuelle Eingriffsbegriff. Er ist dadurch gekennzeichnet, dass für die Annahme eines Grundrechtseingriffs typischerweise auf die konkreten einzelnen Handlungen der grundrechtsgebundenen Staatsgewalt abgestellt wird.⁶³ Der punktuell verstandene Grundrechtseingriff ermöglicht zwar die klare Erfassung der relevanten Maßnahmen und reduziert die Komplexität der Grundrechtsprüfung.⁶⁴ Er vernachlässigt jedoch den Umstand, dass eine höhere Gesamtbelastung eintreten kann, weil sich die belastenden Wirkungen wechselseitig verstärken.⁶⁵

bb) Versagen des additiven Grundrechtseingriffs

Diesem Phänomen versucht der sogenannten additive Grundrechtseingriff Rechnung zu tragen.⁶⁶ Mit dieser dogmatischen Figur sollen die Gesamtbelastungen aus einzelnen, selbstständigen Eingriffen angemessen erfasst werden. Allerdings ist umstritten, unter welchen Voraussetzungen dies zulässig ist.⁶⁷ Überwiegend werden als Mindestvoraussetzungen die Identität der Adressaten und der Regelungsziele sowie die Zeitgleichheit oder zumindest ein enger zeitlicher Zusammenhang der Maßnahmen verlangt.⁶⁸ Den Transparenzpflichten des Geldwäschegesetzes liegt indes eine abweichende Situation zugrunde. Die dort vorgesehenen Pflichten, nämlich die Mitteilung durch den Familiengesellschafter an das

60 Zur Bedeutung von Rationalität K. Windthorst, Rationalität des Rechts durch Rechtsdogmatik und Rechtsdidaktik, JöR n. F. 61 (2013), S. 541 ff.

61 Zur Anonymität der Information und zum Zeitfaktor N. Härting (FuBn. 59), S. 23 ff.

62 Vgl. R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S.13 f.; s. aus unionsrechtlicher Sicht die Stellungnahme des Europäischen Datenschutzbeauftragten (FuBn. 41), Tz. 66; der EuGH betont, dass Transparenz eine bessere Beteiligung der Bürger am Entscheidungsprozess ermöglichen und eine größere Legitimität, Effizienz und Verantwortung der Verwaltung gegenüber dem Bürger in einem demokratischen System gewährleisten soll (Rs. C-92/09 und C-93/09 [Schecke GbR], EuZW 2010, 939 [942]).

63 Dazu J. Lücke, Der additive Grundrechtseingriff sowie das Verbot der übermäßigen Gesamtbelastung des Bürgers, DVBl. 2001, 1469; D. Winkler, Der „additive Grundrechtseingriff“: Eine adäquate Beschreibung kumulierender Belastungen?, JA 2014, 881 (883).

64 Zum daraus resultierenden Rationalitätsgewinn auf der Verhältnismäßigkeitsebene D. Winkler (FuBn. 63), S. 883.

65 C. Hillgruber, § 200: Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IX, 3. Auflage 2011, Rn. 97 spricht insoweit von einem Eingriffsbündel.

66 Grundlegend J. Lücke (FuBn. 63); s. auch BVerfGE 112, 304 (319 f.); 130, 272 (292).

67 Vgl. G. Kirchhof, Kumulative Belastungen durch unterschiedliche Maßnahmen, NJW 2006, 732 (734).

68 J. Lücke (FuBn. 63), S. 1470; C. Hillgruber (FuBn. 65), Rn. 97; krit. G. Kirchhof (FuBn. 67), S. 734.

Unternehmen und die Meldung durch das Unternehmen an die registerführende Stelle, greifen nicht zeitgleich, sondern zeitlich gestaffelt ein. Sie betreffen überdies mit den Familiengeschaftern und dem Familienunternehmen verschiedene Adressaten. Diese Sachverhalte erfasst der additive Grundrechtseingriff nicht.

Dies gilt auch für die Befugnis Dritter zur Einsichtnahme in die meldepflichtigen Angaben. Die zugrundeliegende gesetzliche Regelung (§ 23 Abs. 2 GwG) kann zwar die Family Governance des betroffenen Familiengeschaftern und die Corporate Governance des Familienunternehmens beeinträchtigen. Es liegt aber nur eine Maßnahme vor, die verschiedene Bereiche berührt. Auf diese Konstellation findet der additive Grundrechtseingriff keine Anwendung. Für eine Gesamtsaldierung der Belastungen unter seinem Dach besteht weder Raum noch Bedarf.

cc) Berücksichtigung aller Belastungen bei der Eingriffsrechtfertigung

Die gesetzlich angeordnete Offenlegungspflicht ist eine Maßnahme, die aufgrund ihrer überschießenden Wirkung die Family Governance und die Corporate Governance beeinträchtigt. Dies ist nicht beim Eingriffsbegriff, sondern bei der Eingriffsrechtfertigung zu berücksichtigen. Sie erfordert eine Gesamtbetrachtung aller potenziellen Belastungen, die der Gesetzgeber bereits bei der Konzeption der Transparenzpflicht vornehmen muss.

b) Adäquate Erfassung der Auswirkungen der Transparenzpflicht auf die Family Governance

In die notwendige Gesamtabwägung im Rahmen der Prüfung der Verhältnismäßigkeit sind alle rechtlich geschützten Belange der Family und Corporate Governance entsprechend ihres Gewichts einzustellen, auf die sich die Transparenzpflicht nachteilig auswirkt. Dadurch kann insbesondere einer unzureichenden Berücksichtigung der Family Governance vorgebeugt werden, unter der

der Diskurs zur Bedeutung der Transparenz für Familienunternehmen leidet (dazu oben II. 2.).

Die Einbeziehung dieses Governance-Bereichs ist nicht nur wegen der Verklammerung mit der Corporate Governance geboten (oben I. 2. c)), sondern kann sich auch auf rechtsmethodische Erwägungen stützen. So wird kritisiert, dass der punktuelle Eingriffsbegriff die Belastungswirkungen staatlichen Handelns nicht realitätsgerecht erfasse. Er sei auf die einzelne Maßnahme und den betroffenen Schutzbereich, also auf den Norminhalt, fokussiert und blende die Normwirklichkeit weitgehend aus.⁶⁹ Diese Kritik verdient Zustimmung. Die angemessene Ermittlung der Beeinträchtigung durch Transparenzpflichten muss daher im Rahmen einer Gesamtabwägung erfolgen und muss die Normwirklichkeit stärker berücksichtigen und präziser analysieren.⁷⁰

In Familienunternehmen wird die Normwirklichkeit durch die Bedingungen und Elemente der Corporate und Family Governance geprägt. Zu Letzteren gehören insbesondere Vertraulichkeit und Vertrauen, Zusammenhalt und Solidarität sowie die Identifikation der Familiengeschafter mit dem Familienunternehmen über einen gemeinsamen Wertekanon. Die Auswirkungen der Transparenzpflicht auf diese Governance-Bausteine sind Bestandteil des Abwägungsmaterials und müssen angemessen berücksichtigt werden.

c) Strengere Anforderungen für Transparenzpflichten zur Verhaltenssteuerung mittels der öffentlichen Meinung

Der Staat legt zunehmend Offenlegungspflichten fest, bei denen die Informationen nicht nur einem begrenzten Adressatenkreis,⁷¹ sondern jedermann zugänglich sind. Dadurch soll mehr Transparenz erreicht und die Zivilgesellschaft einschließlich der Presse genutzt werden, um faktischen Druck auf private Akteure zur Verhaltenssteuerung aufzubauen (oben II. 2. d) cc)).

69 G. Kirchhof (FuBn. 67), S. 735; s. auch D. Winkler (FuBn. 63), S. 884 f.

70 Allgemeiner auch G. Kirchhof (FuBn. 67), S. 735.

71 So beispielsweise das Entgelttransparenzgesetz v. 30.6.2017 (BGBl. I S. 2152), das in § 10 den Beschäftigten einen Auskunftsanspruch zur Überprüfung von Entgeltgleichheit verleiht; dazu R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 52.

aa) *Beispiele für diese Form der Verhaltenssteuerung*
Exemplarisch für dieses Vorgehen ist die geplante Ausweitung der Offenlegungspflicht nach § 23 Abs. 2 GwG, die der Öffentlichkeit die Einsichtnahme ermöglichen soll (dazu oben II. 2. b) cc) (4)). Ein weiteres Beispiel ist die Verpflichtung von börsennotierten oder mitbestimmten Aktiengesellschaften, Zielgrößen des Frauenanteils im Vorstand festzulegen und diese Festlegungen, sowie bei Nichterreichung der Zielgröße, die Gründe für diese Unterschreitung in den Lagebericht aufzunehmen (§ 289 f Abs. 4 HGB).

Noch weiter reichen entsprechende Überlegungen auf der Ebene unterhalb des Gesetzesrechts im Bereich des sogenannten Soft Law. In der aktuellen Diskussion zur Reform des Deutschen Corporate Governance Kodexes (DCGK) geht es vor allem um die Erweiterung der ohnehin schon umfangreichen Transparenzpflichten. Möglichst große Transparenz soll zum alles überragenden Ziel dieses Regelwerkes werden. Dazu soll der bestehende Grundsatz „Comply or Explain“ durch den neuen Grundsatz „Apply and Explain“ ergänzt werden. Danach sollen die

betroffenen Unternehmen darlegen, wie sie die Regeln des Kodexes umsetzen. Da der DCGK nur für börsennotierte Aktiengesellschaften gilt und keine normativen Bindungen entfaltet, sind seine unmittelbaren rechtlichen Auswirkungen auf Familienunternehmen eher gering. Sein faktischer Einfluss auf den Transparenzdiskurs darf hingegen nicht unterschätzt werden.

bb) *Angemessene Berücksichtigung der höheren Eingriffsintensität bei der Eingriffsrechtfertigung*
Nutzt der Staat Transparenzpflichten, um mittels der Öffentlichkeit das Verhalten privater Akteure zu beeinflussen, steigt die Intensität der Grundrechtsbeeinträchtigung. Denn diese tatsächlichen Folgen muss der Staat sich zurechnen lassen, wenn er sie, wie in den obigen Beispielen, beabsichtigt oder zumindest billigend in Kauf genommen hat. Dies ist im Rahmen der Eingriffsrechtfertigung bei der Gesamtabwägung angemessen zu berücksichtigen und kann von den Gerichten unter Beachtung legislativer und exekutiver Einschätzungsspielräume überprüft werden.

III. Transparenz in Familienunternehmen

Die Frage nach der Bedeutung von Transparenz in Familienunternehmen betrifft allein die Family Governance, also insbesondere das Wertesystem der Eigentümerfamilie und die Beziehungen zwischen den Familiengesellschaftern. Ein umfassender strukturierter Transparenzdiskurs wurde zu diesem Bereich, soweit ersichtlich, noch nicht geführt. Der Aspekt der Transparenz wird vielmehr nur im Kontext spezifischer Fragestellungen erörtert, insbesondere bei der Besetzung von Familienorganen, etwa einem Familienbeirat.⁷² Zur Strukturierung des Diskurses soll zunächst der Grundkonflikt zwischen Transparenz und Vertrauen beziehungsweise Vertraulichkeit im Rahmen der Family Governance dargestellt (dazu 1.) und dann

anhand ausgewählter Konfliktfelder Leitlinien für dessen Bewältigung entwickelt werden (dazu 2.).

1. Der Grundkonflikt: Transparenz versus Vertrauen und Vertraulichkeit

a) Traditionelle Prägung der Family Governance durch Vertrauen und Vertraulichkeit

Die Beziehungen zwischen den Familiengesellschaftern sind idealtypisch traditionell durch Vertrauen und Vertraulichkeit geprägt.⁷³ Die familiäre Verbundenheit der Familiengesellschafter schafft grundsätzlich eine besondere Vertrauensbasis, die auch die Zusammenarbeit

72 Zu Beiräten und anderen Organen von Familienunternehmen P. Barsch, Die Rechtspraxis von Beiräten in Familienunternehmen, 2017, S. 34 ff.

73 Die Betonung, dass es sich hierbei um ein idealtypisches Modell handelt, trägt dem Umstand Rechnung, dass in der Praxis, insbesondere bei Konflikten in der Familie, die Beziehungen durch Misstrauen belastet sein können. Außerdem wahren Familiengesellschafter mitunter bewusst oder unbewusst nicht die gebotene Vertraulichkeit.

im Bereich der Corporate Governance beeinflusst. Hinzu kommt der Zeitfaktor: Man kennt sich seit langem, kann den anderen einschätzen. Vertrauen und Vertraulichkeit sind wesentliche Elemente im Wertekanon von Familienunternehmen. Sie sind unerlässlich für eine funktionierende Family Governance. Fehlendes Vertrauen und fehlende Vertraulichkeit gefährden hingegen die Existenz eines Familienunternehmens.

aa) Vertrauen

Vertrauen ist ein Glaubensvorschuss, verbunden mit einer bestimmten Erwartungshaltung des Vertrauensgebers.⁷⁴ Dabei sind es vor allem folgende Merkmale, die das Vertrauen kennzeichnen: Vertrauen ist unverzichtbar, weil die Interaktion zwischen Menschen ohne ein Mindestmaß an Vertrauen nicht funktioniert. Vertrauen ist unmerklich, das heißt, solange es besteht, wird es vom Vertrauensempfänger nicht besonders bemerkt.⁷⁵ Dies kann den Nutznießer von Vertrauen leicht zu der Annahme verleiten, dieser Zustand sei selbstverständlich und dauerhaft – ein Trugschluss. Vertrauen ist gerade keine Selbstverständlichkeit, sondern muss vom Vertrauensempfänger immer wieder neu erarbeitet, also letztlich „verdient“ werden. Denn es ist nicht nur ein Glaubensvorschuss, sondern impliziert auch eine bestimmte Erwartung. Erfüllt sich diese nicht, ist der Vorschuss irgendwann aufgezehrt. Vertrauen schlägt dann in Misstrauen um – lähmendes Gift für die Familie und für das Familienunternehmen.

Daher müssen die Sicherung und Stärkung des Vertrauens wesentliche Ziele einer nachhaltigen, erfolgreichen Familien- und Unternehmensstrategie sein. Das setzt zunächst Ehrlichkeit, Fairness, Offenheit und Respekt voraus. Dies gilt nicht nur für die Beziehung zwischen den Familiengeschaftern, sondern im Falle einer externen, also nicht mit Familienmitgliedern besetzten Unternehmensführung, auch für die Zusammenarbeit mit dem Management. Im Verhältnis von Familiengeschaftern

zu den Familienorganen hängt der Glaubensvorschuss vor allem davon ab, ob die Mitglieder der Organe folgende Eigenschaften besitzen: Integrität, Autorität, Empathie, Fürsorge, Qualifikation, Erfahrung, Kompetenz, Bewährung, Überzeugungskraft und Führungsstärke.

Umgekehrt entsteht Misstrauen bei unehrlichem oder unfairem Verhalten, emotionalen Verletzungen und mangelnder Offenheit, vor allem, wenn dadurch Fehler verschleiert werden sollen. Besonderes Interesse verdient die Frage, wie sich Misserfolg auf Vertrauen auswirkt. Die Antwort scheint auf der Hand zu liegen. Misserfolg schwächt das Vertrauen, weil dann typischerweise Zweifel aufkommen, die den künftigen Glaubensvorschuss mindern. Bei näherer Betrachtung wird aber deutlich, dass es weiterer Differenzierungen bedarf. Die konkreten Auswirkungen von Misserfolg auf Vertrauen hängen zunächst von den Gründen des Scheiterns ab. Waren diese vorhersehbar oder unvorhersehbar, vermeidbar oder unvermeidbar, beherrschbar oder nicht beherrschbar, verschuldet oder unverschuldet? Daneben ist der Umgang mit dem Misserfolg für den Fortbestand oder die Wiedergewinnung des Vertrauens wichtig. Werden die Ursachen für den Misserfolg offen, objektiv und sorgfältig analysiert, werden auf dieser Grundlage die notwendigen Konsequenzen für die Zukunft gezogen (Lessons Learned)? Oder wird versucht, die Gründe zu vertuschen und die Verantwortlichkeit auf andere abzuschieben? Dieses Verhalten kann das Vertrauen dauerhaft beschädigen.

bb) Vertraulichkeit

Die Vertraulichkeit ist ein weiteres prägendes Element der Family Governance. Sie darf nicht vorschnell mit Geheimhaltung oder – noch stärker negativ konnotiert – mit Intransparenz gleichgesetzt werden.⁷⁶ Vielmehr hängt die Bedeutung von Vertraulichkeit davon ab, auf welcher Beziehungsebene der Family Governance sie sich entfaltet.

74 C. Schües, Wagnis Zukunft: Braucht Vertrauen Transparenz?, in: Hirsch/Bojanic/Radinkovic (Hrsg.), Vertrauen und Transparenz – Für ein neues Europa, 2013, S. 56 (63 ff.), spricht von einem Glaubensüberschuss.

75 Vgl. C. Schües (FuBn. 74), S. 60 f.

76 Zur negativen Konnotation von Intransparenz im Gegensatz zu Transparenz S. Jansen (FuBn. 4), S. 26.

Im Verhältnis von Familiengesellschaftern zu Dritten bedeutet Vertraulichkeit in der Regel Geheimhaltung. Informationen sollen nicht jedermann zugänglich, sondern den Familiengesellschaftern vorbehalten sein. Diese Abschottung ist legitim, soweit es um personenbezogene Informationen oder sonstige Informationen geht, die ausschließlich dem Bereich der Family Governance zuzuordnen sind (oben II. 2. c) aa)). Berühren sie hingegen auch die Corporate Governance, sind Offenlegungspflichten, die die Vertraulichkeit einschränken, grundsätzlich zulässig. Ihre Reichweite hängt insbesondere von der Art der Information sowie der Rechtsnatur, Größe und Börsennotierung des Unternehmens ab.⁷⁷ Den damit zusammenhängenden Fragen ist hier nicht weiter nachzugehen, da sich die Überlegungen auf Transparenzpflichten in Familienunternehmen, das heißt im Bereich der Family Governance, konzentrieren.

Im Verhältnis der Familiengesellschafter untereinander bedeutet Vertraulichkeit hingegen nicht automatisch Geheimhaltung. Es besteht grundsätzlich kein Verbot der Informationsweitergabe im Familienkreis, sofern keine entsprechenden rechtlichen Verpflichtungen bestehen. Dieser Bereich der Family Governance ist vielmehr durch Offenheit gekennzeichnet. Die Informationen stehen allen Familiengesellschaftern offen, wenn diese mit ihnen vertraulich umgehen, sie also nicht Dritten zugänglich machen. Vertraulichkeit kann auf dieser Beziehungsebene als Erwartung umschrieben werden, Informationen nicht an unbefugte Personen weiterzugeben. Sie beschränkt somit nicht den Informationsfluss zwischen den Familiengesellschaftern, sondern ermöglicht und schützt ihn.

Der Nutzen der Vertraulichkeit im Rahmen der Family Governance besteht zunächst darin, dass sie die Entscheidungsfreiheit der Familiengesellschafter absichert. Das wird bei Wahlen zu Familienorganen, zum Beispiel einem Familienbeirat, deutlich. Die Sicherung der Vertraulichkeit durch geheime Wahl schützt den Abstimmenden vor Beeinflussung und Sanktionen. Aus

Sicht des Kandidaten kann die Vertraulichkeit dazu beitragen, persönliche Beschädigungen zu verhindern. Dazu kann es im Vorfeld von Wahlen kommen, wenn ein Familienmitglied für ein Amt kandidieren will, aber nicht aufgestellt wird. In diesem Fall kann ein Gesichtverlust durch vertrauliche Behandlung der Kandidatur vermieden werden, sofern der Bewerber nicht selbst die Offenlegung seiner Bewerbung verlangt. Im Verhältnis zu Dritten schützt Vertraulichkeit die Familiengesellschafter und das Familienunternehmen davor, dass die Informationen missbraucht werden, etwa zur Begehung von Straftaten (z. B. Erpressung, Entführung).

cc) Verhältnis von Vertraulichkeit und Vertrauen

Vertraulichkeit und Vertrauen hängen untrennbar zusammen und beeinflussen sich wechselseitig wie zwei kommunizierende Röhren. Im Bereich der Family Governance beruht Vertraulichkeit auf der Erwartung, dass die Information nicht an Dritte weitergegeben wird. Ohne dieses Vertrauen kann Vertraulichkeit nicht bestehen. Umgekehrt sichert die Vertraulichkeit das Vertrauen ab. Die Familiengesellschafter vertrauen einander, weil die Beziehungen zwischen ihnen vertraulich sind.

b) Zielkonflikte mit der Forderung nach Transparenz
Im Rahmen der Family Governance können zwischen Vertrauen und Vertraulichkeit einerseits und Transparenz andererseits Zielkonflikte auftreten.

aa) Bedeutung von Transparenz in der Family Governance

In Familienunternehmen spielte Transparenz in der Vergangenheit oft eine eher untergeordnete Rolle. Im Außenverhältnis zu Dritten dominieren die Grundsätze der Abschottung und Diskretion, das Innenverhältnis zwischen den Familiengesellschaftern wird durch Vertrauen und Vertraulichkeit geprägt. Gleichwohl ist Transparenz in der Family Governance kein Fremdkörper, sondern in traditionellen Familienwerten, wie Fairness und Offenheit, angelegt. Ihr prospektiver Nutzen besteht

⁷⁷ Zu den handels- und gesellschaftsrechtlichen Publizitätspflichten von Unternehmen vgl. H. Merkt (FuBn. 23), S. 229 ff.; R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 22 ff.

insbesondere in folgenden Effekten: Objektivität, Rationalität, Authentizität der Information, Messbarkeit, Nachvollziehbarkeit und Akzeptanz von Entscheidungen sowie Verbesserung ihrer Kontrolle.⁷⁸ Diese Ziele werden im Diskurs zur Family Governance anerkannt und positiv bewertet. Zielkonflikte können sich aber insbesondere zwischen Kontrolle und Vertrauen ergeben (dazu unten III. 1. b) bb) und cc)).

Künftig wird Transparenz einen deutlich größeren Stellenwert in Familienunternehmen beanspruchen. Diese Annahme beruht auf folgenden Entwicklungen: In der digitalen Informationsgesellschaft ist Transparenz eine Selbstverständlichkeit. Information ist kein dem Einzelnen vorbehaltenes Gut, sondern soll jedermann umfassend zur Verfügung stehen. Diese Sichtweise ist vor allem bei jüngeren Familiengeschaftern üblich. Sie sind die Nachfolgeneration von Familienunternehmen und fordern allgemein mehr Transparenz auch in der Family Governance. Um es mit einem abgewandelten Sprichwort auf den Punkt zu bringen: „Vertrauen ist gut, Transparenz ist besser.“

Hinzu kommt die verbreitet erhobene Forderung nach Professional Ownership. Sie betrifft auch und gerade die Family Governance und verlangt für diesen Bereich ein professionelles Handeln der Familiengeschafter, das sich an den Maßstäben orientiert, die im Verhältnis zu Dritten gemäß den Regeln der Corporate Governance zu beachten sind. Dazu gehört insbesondere Transparenz. Dies kann zumindest mittelfristig zu einer Angleichung des Transparenzniveaus der Family Governance an das Transparenzniveau der Corporate Governance führen.

Ist diese Entwicklung zu begrüßen oder abzulehnen, ja kann sie überhaupt verhindert werden? Die Antwort erfordert eine differenzierte Betrachtung des Verhältnisses zwischen Transparenz, Vertraulichkeit und Vertrauen.

bb) Transparenz und Vertraulichkeit

Was das Zusammenspiel von Transparenz und Vertraulichkeit angeht, muss zwischen folgenden Beziehungsebenen unterschieden werden: Im Verhältnis der Familiengeschafter zu Dritten sind diese Grundsätze Antipoden. Transparenz will eine umfassende Offenlegung von Information, während Vertraulichkeit dies insoweit durch Abschottung und Geheimhaltung gerade verhindern will. Dagegen tritt im Verhältnis zwischen den Familiengeschaftern nicht zwingend ein Zielkonflikt auf. Vielmehr können die beiden Grundsätze sich in der Weise ergänzen, dass die Vertraulichkeit die Transparenz erst ermöglicht. Sensible Informationen dürfen den Familiengeschaftern nur zur Verfügung gestellt werden, wenn der Informationsgeber darauf vertrauen kann, dass der Informationsempfänger sie vertraulich behandelt, insbesondere Dritten nicht zugänglich macht. In dieser Konstellation wird Vertrauen zum Bindeglied zwischen Transparenz und Vertraulichkeit. Das lenkt den Blick auf das Zusammenwirken von Transparenz und Vertrauen.

cc) Transparenz und Vertrauen

Transparenz und Vertrauen haben einen gemeinsamen Ausgangspunkt: Sie reagieren auf eine Situation der Ungewissheit. Allerdings geschieht dies in ganz unterschiedlicher Weise. Transparenz will die Ungewissheit durch eine Informationsverdichtung reduzieren.⁷⁹ Mehr Informationen sollen größere Gewissheit schaffen. Dagegen steht beim Vertrauen nicht die Informationserlangung, sondern der Glaubensvorschluss im Vordergrund. Die Diskrepanz zwischen beiden Grundsätzen wird vor allem anhand der unterschiedlichen Bewertung von Kontrolle deutlich. Transparenz soll eine umfassende Kontrolle ermöglichen, Vertrauen verzichtet bewusst darauf. Das wirft verschiedene Fragen auf. Welches Prinzip verdient den Vorzug? Wie kann der Grundkonflikt zwischen Transparenz auf der einen Seite und Vertrauen und Vertraulichkeit auf der anderen Seite aufgelöst werden?

⁷⁸ Vgl. L. Ringel (FuBn. 2), S. 44 f., 65 f.

⁷⁹ Vgl. N. Stehr/C. Wallner (FuBn. 9), S. 11.

2. Leitlinien für eine Konfliktlösung

a) Ablehnung einer einseitigen Optimierung

Weitgehend Einigkeit besteht darüber, dass eine einseitige Optimierung des einen Prinzips zu Lasten des anderen Prinzips nicht zielführend, sondern kontraproduktiv ist. Ein Mindestmaß an Vertrauen und Transparenz ist unerlässlich, ein Übermaß an Vertrauen oder Transparenz ist schädlich. Allerdings geht die Kritik, wonach Transparenz kein Vertrauen schaffe, sondern Vertrauen abschaffe, weil die Transparenzgesellschaft eine Gesellschaft des Misstrauens sei,⁸⁰ zu weit. Trifft dies auch für die These zu, dass die Forderung nach mehr Transparenz laut wird, wenn es kein Vertrauen mehr gibt?⁸¹ Jedenfalls führt ein Übermaß an Transparenz zu übergroßer Komplexität. Diese erschwert die Entscheidungsfindung. Außerdem führen mehr Informationen nicht notwendig zu besseren Entscheidungen.⁸² Werden zusätzliche Transparenzpflichten verlangt, um die Kontrolldichte zu erhöhen, ist zu bedenken, dass zu viel Kontrolle das Vertrauen erodieren und das Misstrauen wachsen lässt.⁸³ Umgekehrt ist bei einseitiger Überbetonung des Vertrauens Erfolg oder Misserfolg des Handelns mangels Transparenz nicht messbar. Die Unsicherheit nimmt dann ebenso zu wie das Risiko, dass der Glaubensvorschuss sich aus Enttäuschung in einen Misstrauensüberschuss kehrt.

b) Notwendigkeit einer angemessenen Zuordnung von Vertrauen und Transparenz

Vertrauen und Transparenz müssen daher einander angemessen zugeordnet werden. Das impliziert eine Abwägung, die durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit strukturiert wird. Für die Ermittlung des Grenzverlaufs zwischen Vertrauen und Transparenz sind die Abwägungsparameter entscheidend. Sie hängen wiederum von den Bedingungen, der Eigenart und den

Strukturen des Sachbereichs ab, in dem ein Ausgleich zwischen Vertrauen und Transparenz erreicht werden soll.

Der Bereich der Family Governance ist nach wie vor durch Vertrauen und Vertraulichkeit geprägt (dazu oben III. 1. a)). Allerdings gewinnt die Forderung nach Transparenz an Zuspruch (dazu oben I. 1., III. 1. b) aa)). Das Konfliktpotenzial zwischen diesen Prinzipien wird dadurch verschärft, dass Vertrauen und Vertraulichkeit vor allem in der älteren Generation viele Befürworter haben, während Vertreter der jüngeren Generation meist mehr Transparenz fordern. Der Sachkonflikt droht auch zu einem Generationenkonflikt zu werden, was eine Lösung zusätzlich erschwert. Daher verbieten sich starre einseitige Vorabfestlegungen. Stattdessen ist für den jeweiligen Teilbereich der Family Governance ein behutsamer Ausgleich zwischen Transparenz und Vertrauen beziehungsweise Vertraulichkeit vorzunehmen. Das soll anhand der nachfolgenden typischen Konfliktfelder veranschaulicht werden, bei denen die Kollision zwischen Transparenz und Vertraulichkeit im Vordergrund steht.

c) Konkrete Lösungsvorschläge für ausgewählte Konfliktfelder

aa) *Information der Familiengeschafter über Unternehmensvorgänge*

Ein Konflikt zwischen Transparenz und Vertraulichkeit entzündet sich häufig an der Frage, in welchem Umfang die Familiengeschafter über Unternehmensvorgänge zu informieren sind. Ursprung dieses Konflikts ist eine Informationsasymmetrie zwischen dem einfachen Geschafter und den Unternehmens- beziehungsweise Familienorganen.⁸⁴ Die Geschafter wollen diese Kluft durch mehr Transparenz reduzieren und verlangen zusätzliche Informationen. Das gilt insbesondere bei schlechter Performance des Unternehmens- und

80 So B.-C. Han (FuBn. 8), S. 78 f.

81 B.-C. Han (FuBn. 8), a. a. O.

82 B.-C. Han (FuBn. 8), S. 11.

83 C. Schües (FuBn. 74), S. 72.

84 Allgemeiner dazu H. Merkt (FuBn. 23), S. 217 ff.; für Familienunternehmen s. R. Schenke/C. Teichmann (FuBn. 23), S. 20 ff; zuletzt C. Bochmann/F. Driftmann, Informationsansprüche in Familienunternehmen, FUS 2019, 4 ff.

Familienmanagements. Dagegen sehen die Mitglieder der Organe diese Forderung nicht selten als unerwünschte Einmischung oder gar als angemaßte Kontrolle an. Diese Reaktion führt regelmäßig zu noch mehr Misstrauen bei den Gesellschaftern. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Eindruck entsteht, dass die Vertraulichkeit zur Vertuschung von individuellen Fehlern vorgeschoben wird. Besondere Brisanz gewinnt die Situation, wenn die Unternehmensorgane mit Familienmitgliedern besetzt sind. Die Informationsverweigerung gegenüber den einfachen Familiengeschaftern kann dann wegen der familiären Bindung zusätzlich als emotionale Kränkung empfunden werden.

Zur Lösung des Konflikts ist zunächst zu prüfen, ob und gegebenenfalls welche rechtlichen Verschwiegenheitspflichten bestehen. Diese müssen schon wegen des Haftungsrisikos strikt beachtet und dürfen nicht aufgrund familiärer Verbundenheit relativiert werden („no pillow talks“). Darüber hinaus darf nicht über laufende Entscheidungsprozesse, insbesondere geplante Investitionen und Desinvestitionen,⁸⁵ informiert werden, sofern diese Vorgänge nicht ohnehin schon unter rechtliche Verschwiegenheitspflichten fallen. Für die nicht gesperrten Informationen liegt es im Ermessen der zuständigen Organe, ob, in welchem Umfang und in welcher Weise sie die Gesellschafter informieren. Dies hängt maßgeblich von der spezifischen Informations- und Diskussionskultur des jeweiligen Familienunternehmens und seiner Organe ab. Unabhängig davon ist aber daran zu erinnern, dass eine offene Informationspolitik nicht nur den Gesellschaftern, sondern auch den Organen selbst nutzt. Denn sie erhöht die Nachvollziehbarkeit und damit die Akzeptanz ihrer Entscheidungen. Dies gilt insbesondere dann, wenn nicht nur das Entscheidungsergebnis präsentiert, sondern auch über den Vorgang der Entscheidungsfindung und die dabei widerstreitenden Argumente informiert wird. Dieser Wirkungszusammenhang legt es nahe, mehr Transparenz zu wagen.

bb) Besetzung von Familienorganen

Besonders komplex und kompliziert ist das Verhältnis von Transparenz und Vertraulichkeit, wenn es um die Besetzung von Familienorganen mit Familienmitgliedern geht.⁸⁶ Hier stößt man auf eine Vielzahl kontrovers diskutierter Fragen: Sollen sich die Kandidaten selbst bewerben können oder müssen sie von anderen vorgeschlagen werden? Findet eine Vorauswahl statt, wer nimmt diese gegebenenfalls vor, wird das Ergebnis kommuniziert? Haben die Kandidaten das Recht, sich vorzustellen und miteinander zu diskutieren? Welche Kriterien sind für die Auswahl maßgeblich: Qualifikation, Erfahrung, Kompetenz oder Stammeszugehörigkeit und Eigentümerstellung, also der Umfang der gehaltenen Unternehmensanteile? Erfolgt die Bestellung in Blockwahl oder in Einzelwahl, wird offen oder geheim abgestimmt?

Für die Transparenz des Besetzungsvorgangs werden die bekannten Argumente angeführt: Objektivität, Rationalität, Fairness, Nachvollziehbarkeit und Effizienz im Sinne einer Bestenauslese. Die Befürworter eines vertraulichen Besetzungsvorgangs befürchten eine Beschädigung der Reputation und des Selbstwertgefühls des unterlegenen Bewerbers. Sofern er dies – zu Recht oder zu Unrecht – als emotionale Kränkung empfindet, drohen Opposition, Lagerbildung, Blockade und weitere Konflikte, die den Frieden und Zusammenhalt in der Familie gefährden. Außerdem lässt die Fokussierung auf eine Bestenauslese die Mehrheitsverhältnisse in Bezug auf die Anteile an dem Familienunternehmen und dessen Stammesstruktur, sofern eine solche existiert, außer Betracht.

Versucht man diese Fragen zu lösen, wird schnell klar, dass es keine Antwort gibt, die allein zutreffend ist und von allen akzeptiert wird. Die Suche nach dem Königsweg, der alle Wünsche erfüllt, endet schnell in einer Sackgasse. Es kann daher nur darum gehen, die bestmögliche oder zumindest eine plausible, überwiegend akzeptierte Lösung zu finden. Orientierung in

85 Als Desinvestition bezeichnet man den Verkauf von Vermögensgegenständen (zum Beispiel nicht mehr benötigte Anlagen), um das langfristig in ihnen gebundene Kapital freizusetzen.

86 Ähnliche Probleme bestehen, wenn Unternehmensorgane mit Familienmitgliedern besetzt werden sollen. Sie fallen aber in den Bereich der Corporate Governance und sind oft gesetzlich geregelt, sodass diesen Fragen hier nicht weiter nachgegangen werden soll.

diesem Suchprozess bieten zwei wichtige Grundsätze: Zum einen die Forderung nach einer objektiven und transparenten Abwägung aller Argumente pro und contra unter besonderer Berücksichtigung ihrer Auswirkungen auf die spezifische Family Governance des Familienunternehmens. Zum anderen die Erkenntnis, dass der Aspekt der Verfahrensgerechtigkeit an Bedeutung gewinnt, wenn eine Ergebnisgerechtigkeit, mithin ein allein richtiges Ergebnis, nicht erreicht werden kann. Bei der Besetzung von Familienorganen ist dies die Regel. Daher sollte besonderes Augenmerk darauf gelegt werden, das Besetzungsverfahren objektiv, fair, gerecht und nachvollziehbar auszugestalten.

cc) Kommunikation der Familiengeschafter über soziale Netzwerke

Die Kommunikation der Familiengeschafter über soziale Netzwerke wie Facebook und Twitter hat sich zu einer besonderen Herausforderung für Familienunternehmen entwickelt. Einerseits ist diese Form der Kommunikation gerade in der jüngeren Generation allgemein akzeptiert und kann vom Unternehmen letztlich nicht wirksam unterbunden werden. Zudem bietet sie gerade für Familienunternehmen mit vielen Mitgliedern, die an unterschiedlichen Orten wohnen, verschiedene Vorteile: Potenzielle Stärkung der Transparenz und des Zusammenhalts durch direkte, schnelle Information und einfache Kommunikation sowie Senkung der hierfür anfallenden Kosten. Andererseits birgt die Nutzung sozialer Netzwerke Nachteile und Gefahren für

die Familiengeschafter und das Familienunternehmen: Informationsüberfluss, Bruch der Vertraulichkeit, Erhöhung des Risikos für das Unternehmen und die Geschafter, Opfer einer Straftat durch missbräuchliche Nutzung der im Netz verfügbaren Informationen zu werden (z. B. CEO-Fraud, Diebstahl privater Daten zur unbefugten Veröffentlichung im Internet).

Diese Vor- und Nachteile spiegeln letztlich das komplexe Verhältnis zwischen Transparenz und Vertraulichkeit wider. Um die positiven Effekte dieser Kommunikation zu nutzen und zugleich das damit verbundene Risiko zu minimieren, muss ein angemessener Ausgleich zwischen diesen Grundsätzen vorgenommen werden. Dabei haben sich folgende Maßnahmen im Sinne einer Best Practice bewährt: Aufklärung der Familiengeschafter über potenzielle Gefahren, Beratung bei der Einführung geeigneter Sicherungsvorkehrungen, Bereitstellung wirksamer Sicherungssysteme, Einführung einer Netiquette, die durch Zustimmung der Familiengeschafter für diese verbindlich wird und bestimmte Verhaltensweisen bei der Nutzung sozialer Medien vorgibt. Der wirksamste Schutzmechanismus ist aber letztlich die Selbstdisziplinierung der Familiengeschafter, mit diesen Medien verantwortungsvoll umzugehen, um nicht sich und andere in Gefahr zu bringen. Sie schützen damit sich selbst, ihre Mitgeschafter und ihr Familienunternehmen. In der globalen digitalen Informationsgesellschaft ist dies ein wichtiger Beitrag zu einer Good Family Governance.

IV. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

1. Transparenz wird ganz überwiegend positiv bewertet, die Forderung nach mehr Transparenz wird zunehmend zu einem nicht mehr hinterfragten Gebot. Dies verstellt den Blick dafür, dass Transparenz ein komplexer und ambivalenter Begriff ist, der differenziert durchleuchtet und mit gegenläufigen Belangen, etwa der Vertraulichkeit, in einen angemessenen Ausgleich gebracht werden muss. Das gilt insbesondere dann, wenn Transparenz in den privaten Bereich eindringt.

2. Besonderes Konfliktpotenzial birgt der Transparenzdiskurs in Bezug auf Familienunternehmen, weil bei ihnen der geschäftliche Bereich, also die Corporate Governance, und der familiäre Bereich, das heißt die Family Governance, durch das Unternehmen als Sachgesamtheit untrennbar verknüpft sind.

3. Die Corporate Governance und die Family Governance unterliegen unterschiedlichen Bedingungen und

folgen verschiedenen Regeln. Das kann zu Konflikten führen, wenn die Interessen der Unternehmensführung und die Interessen der Familie divergieren. Gesetzliche Transparenzpflichten können zu solchen Konflikten führen oder diese verschärfen.

4. In dem dadurch ausgelösten Transparenzdiskurs muss zwischen Transparenz für Familienunternehmen und Transparenz in Familienunternehmen unterschieden werden. In der ersten Konstellation geht es um Transparenzpflichten, die dem Unternehmen von außen durch den Staat auferlegt werden. Sie zielen vor allem auf die Corporate Governance. Dagegen betrifft die zweite Konstellation allein die Family Governance, also insbesondere das Wertesystem der Eigentümerfamilie und die Beziehungen zwischen den Familiengesellschaftern.

5. Das Grundproblem der Diskussion von Transparenz für Familienunternehmen besteht darin, dass die staatlichen Transparenzpflichten auf die Corporate Governance fokussiert sind und die Family Governance unzureichend berücksichtigen. Diese einseitige Betrachtungsweise vernachlässigt die Stellung der Familiengesellschafter und verschiebt den Rahmen der Belange, die bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit der staatlichen Transparenzpflicht in die Abwägung einzustellen sind. Diese beschränkt sich derzeit (noch) auf die Belange des Unternehmens und die Belange von Dritten, etwa Kunden und Gläubigern. Dagegen bleiben die Belange der Familiengesellschafter und deren Zusammenwirken im Rahmen der Family Governance meist ausgeblendet.

6. Die Abwägung gerät so in eine Schieflage und verfehlt ihren Kontrollzweck. Das zeigt die im Geldwäschegesetz festgelegte Pflicht wirtschaftlich Berechtigter zur Offenlegung ihrer personenbezogenen Daten. Diese Verpflichtung betrifft auch Familiengesellschafter. Mit der geplanten Öffnung des Transparenzregisters für die Einsichtnahme durch jedermann würde der Staat eine erweiterte Transparenzpflicht schaffen, um die Öffentlichkeit, insbesondere die Organisationen der Zivilgesellschaft und die Presse, in eine bestimmte

Richtung zu mobilisieren, die dann entsprechenden faktischen Druck auf den Transparenzpflichtigen ausüben.

7. Transparenz wird bei diesem Vorgehen von einem Kontrollinstrument der Gesellschaft gegenüber staatlichem Handeln zu einem Lenkungsinstrument des Staates gegenüber privaten Akteuren. Dies birgt die Gefahr, dass der Staat seine grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Bindungen unterläuft, indem er das verfolgte Ziel auf dem Umweg der Aktivierung der Öffentlichkeit erreicht. Der Betroffene ist mangels effektiver Kontrollmöglichkeiten weitgehend schutzlos gestellt. Transparenz wirkt dann nicht freiheitssichernd, sondern freiheitsgefährdend.

8. Diese Transparenzpflichten greifen bei Familienunternehmen (auch) in die Family Governance ein. In diesem Bereich sind die Stellung des Familiengeschafters und seine Interaktion mit anderen Familiengeschaftern durch das informationelle Selbstbestimmungsrecht (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG) und das Grundrecht auf Familie geschützt. Die Gewährleistungen des Art. 6 Abs. 1 GG umfassen auch die faktischen Bedingungen familiärer Bindungen. Dazu zählen bei der Interaktion von Familiengeschaftern Solidarität, Vertraulichkeit und das spezifische Wertesystem der Familie. Der Staat muss diesen abgeschotteten, autonomen Lebensbereich respektieren. Staatliche Beeinträchtigungen des familiären Zusammenlebens und seiner Bedingungen greifen in dieses Grundrecht ein und bedürfen der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung.

9. Diese Konflikte können nur durch umfassende Abwägung unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gelöst werden. Dabei sind alle rechtlich geschützten Belange der Family und Corporate Governance entsprechend ihres Gewichts einzustellen, auf die sich die Transparenzpflicht nachteilig auswirkt. Der Staat muss diese tatsächlichen Auswirkungen adäquat erfassen und bei der Ausgestaltung der Transparenzpflicht beachten. Dies ist in Bezug auf den Bereich der Family Governance häufig nicht der Fall.

10. Die Bedeutung von Transparenz in Familienunternehmen ist noch kaum erforscht. Dieser Diskurs gewinnt in der globalen digitalen Informationsgesellschaft zunehmend an Relevanz. Dazu trägt auch die Forderung nach Professional Ownership bei, die vor allem von jüngeren Familienmitgliedern erhoben wird.

11. Bei der Diskussion von Transparenz in Familienunternehmen besteht der Grundkonflikt darin, dass diese Forderung mit den Grundsätzen von Vertrauen und Vertraulichkeit kollidiert, die traditionell die Family Governance von Familienunternehmen prägen.

12. Vertraulichkeit und Vertrauen hängen untrennbar zusammen und beeinflussen sich wechselseitig wie zwei kommunizierende Röhren. Im Bereich der Family Governance beruht Vertraulichkeit auf der Erwartung, dass die Information nicht an Dritte weitergegeben wird. Ohne dieses Vertrauen kann Vertraulichkeit nicht bestehen. Umgekehrt sichert die Vertraulichkeit das Vertrauen ab. Die Familiengeschafter vertrauen einander, weil die Beziehungen zwischen ihnen vertraulich sind.

13. Dagegen sind Transparenz und Vertraulichkeit im Verhältnis der Familiengeschafter zu Dritten Antipoden. Transparenz will eine umfassende Offenlegung von Information, während Vertraulichkeit dies durch Abschottung und Geheimhaltung gerade verhindern will. Dagegen tritt im Verhältnis zwischen den Familiengeschaftern nicht zwingend ein Zielkonflikt auf. Vielmehr können die beiden Grundsätze sich in der

Weise ergänzen, dass die Vertraulichkeit die Transparenz in diesem Bereich erst ermöglicht.

14. Transparenz und Vertrauen haben einen gemeinsamen Ausgangspunkt: Sie reagieren auf eine Situation der Ungewissheit. Allerdings geschieht dies in ganz unterschiedlicher Weise. Transparenz will die Ungewissheit durch eine Informationsverdichtung reduzieren. Mehr Informationen sollen größere Gewissheit schaffen. Dagegen steht beim Vertrauen nicht die Informationserlangung, sondern der Glaubensvorsprung im Vordergrund. Die Diskrepanz zwischen beiden Grundsätzen wird vor allem anhand der unterschiedlichen Bewertung von Kontrolle deutlich. Transparenz soll eine umfassende Kontrolle ermöglichen, Vertrauen verzichtet bewusst darauf.

15. Der Konflikt zwischen Transparenz und Vertrauen in Familienunternehmen kann nicht dadurch gelöst werden, dass das eine Prinzip zu Lasten des anderen Prinzips einseitig optimiert wird. Vielmehr müssen sie einander angemessen zugeordnet werden. Das impliziert eine Abwägung, die durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit strukturiert wird. Dabei sind die Belange der Family Governance adäquat zu erfassen und einzubeziehen. Dies wird insbesondere bei der Information von Familiengeschaftern über Unternehmensvorgänge, der Besetzung von Familienorganen und der Kommunikation der Familiengeschafter über soziale Netzwerke deutlich.

Über die Wissenschaftlichen Beiräte



Prof. Dr. Dr. Udo Di Fabio ist Professor für öffentliches Recht an der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität in Bonn und Direktor des Forschungskollegs normative Gesellschaftsgrundlagen (FnG), Bonn. Von 1999 bis 2011 war er Richter des Bundesverfassungsgerichts (Zweiter Senat). Prof. Di Fabio unterstützt die Forschungsarbeit der Stiftung Familienunternehmen in verfassungsrechtlichen Fragen.



Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel leitet das Institut für Finanzrecht an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Karl-Franzens-Universität Graz. Zuvor hat sie als Partnerin einer Grazer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unter anderem Familienunternehmen steuerrechtlich beraten. Ihre Forschungsschwerpunkte liegen im europäischen Unternehmenssteuerrecht; derzeit befasst sie sich intensiv mit den Herausforderungen, die die Digitalisierung und die Globalisierung für die Besteuerung darstellen.



Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest ist Präsident des ifo Instituts und Professor für Nationalökonomie und Finanzwissenschaft an der LMU München. Im Rahmen des „Jahresmonitors der Stiftung Familienunternehmen“ befragen das ifo Institut und die Stiftung Familienunternehmen jährlich Familien- und Nichtfamilienunternehmen zu aktuellen wirtschaftspolitischen und unternehmensrelevanten Themen.



Prof. Rainer Kirchdörfer ist Partner der Anwaltssozietät Hennerkes, Kirchdörfer und Lorz in Stuttgart und Honorarprofessor sowie Leiter des Forschungs- und Lehrbereiches Recht der Familienunternehmen an der Universität Witten-Herdecke. Er engagiert sich ehrenamtlich im Vorstand der Stiftung Familienunternehmen und ist Vorsitzender ihres Wissenschaftlichen Beirats.



Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Hans-Werner Sinn ist konstituierendes Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats der Stiftung Familienunternehmen. Er trägt als ehemaliger Präsident des ifo Instituts und streitbarer Volkswirt zum Beispiel zu Diskussionen über den Standort Deutschland, die europäische Finanzpolitik, den Brexit und das Verhältnis zu den USA bei.



Prof. Dr. Kay Windthorst ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Rechtsdogmatik und Rechtsdidaktik sowie Geschäftsführender Direktor der Forschungsstelle für Familienunternehmen der Universität Bayreuth. Er hat Gastprofessuren zum Recht der Familienunternehmen an der Universität Witten/Herdecke sowie am Family Business Research Center der Altinbas Universitesi in Istanbul inne. Seine Forschungsschwerpunkte sind Governance und Compliance in Familienunternehmen.

Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Preis: 19,90 €

ISBN: 978-3-942467-66-7