

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Vorbemerkungen	21
A. Gegenstand der Untersuchung	21
B. Gang der Untersuchung	24
§ 2 Die Aufklärung eines Sachverhalts im öffentlichen Recht	27
A. Sachverhaltsaufklärung im Rahmen des Verwaltungsverfahrens	27
I. Verwaltungsverfahren und Sachverhaltsaufklärung	27
II. Die Gestaltung der Sachverhaltsaufklärung	29
1. Grundsätze der Sachverhaltsaufklärung	29
2. Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers	30
B. Verfassungsrechtliche Grundlagen	31
I. Bedeutung des Verfassungsrechts im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung	31
II. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	34
1. Das verfassungsrechtliche Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	34
2. Der Untersuchungsgrundsatz als Ausfluss des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	36
a) Entscheidungsverantwortung der Behörde	36
aa) Rechtsstaatliche Anforderungen	36
bb) Demokratische Anforderungen	38
b) Anwendungsgebot für die Behörde	40
3. Auswirkungen der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung auf die Beweisregeln	41
a) Beweismaß	41
b) Beweislast	44
III. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	47
1. Rechtsanwendungsgleichheit	47
2. Auswirkungen der Rechtsanwendungsgleichheit auf materielle Steuergesetze	50

IV. Freiheitsgrundrechte	51
1. Bedeutung der Freiheitsgrundrecht im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung	51
2. Beeinträchtigung des Allgemeinen Persönlichkeitsrechts	52
3. Beeinträchtigung weiterer Freiheitsgrundrechte	55
4. Freiheitsgrundrechte und Verhältnismäßigkeit als Obergrenze der Sachverhaltsaufklärung	57
V. Zwischenergebnis: Optimierungsauftrag und Verhältnismäßigkeit	58
VI. Verfassungsrechtliche Kompetenzverteilung zwischen Legislative und Exekutive	60
§ 3 Die Aufklärung eines Sachverhalts im Besteuerungsverfahren	65
A. Der Untersuchungsgrundsatz als Ausgangspunkt der Sachverhaltsaufklärung	65
I. Der Untersuchungsgrundsatz im Besteuerungsverfahren	65
1. Anwendungsbereich	65
2. Regelungsgegenstände	66
3. Inhalt der Untersuchungspflicht	68
a) Umfang und Intensität	68
aa) Auswirkungen der Zielvorgaben aus § 85 AO	68
bb) Auslegung der Untersuchungspflicht	70
b) Verfahrensermessen nach § 88 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 AO	72
aa) Umfang der Ermittlungen	72
bb) Auswahlermessen	73
cc) Allgemeine Ermessensgrenzen	74
II. Aufklärung des Sachverhalts durch die Finanzbehörde	76
B. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen zur Sachverhaltsaufklärung	77
I. Allgemeiner Grundsatz der Mitwirkung des Beteiligten zur Sachverhaltsaufklärung	77
II. Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsaufklärung	78
1. Kategorisierung der Vorschriften zur Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen	78
2. Inanspruchnahme im Vorfeld der Sachverhaltsaufklärung	80

3. Inanspruchnahme zur Aufklärung des konkreten Sachverhalts	83
4. Nachweispflichten und Nachweislasten zur Aufklärung eines konkreten Sachverhalts	85
III. Zwischenergebnis	87
C. System der Sachverhaltsaufklärung im Besteuerungsverfahren	88
I. Beweislast und Beweismaß im Besteuerungsverfahren	88
1. Grundsatz der objektiven Beweislast	88
2. Beweismaß	90
a) Regelbeweismaß im Besteuerungsverfahren	90
b) Auswirkung der Mitwirkungspflichten	91
aa) Unterschiedliche Auswirkungen der Mitwirkungspflichten auf das Beweismaß	91
bb) Strenge Geltung des Regelbeweismaßes	92
cc) Flexibles Beweismaß	93
(1) Anwendbarkeit des § 162 AO auf Sachverhaltsgrundlagen	93
(2) Flexibles Beweismaß nach dem allgemeinen Gedanken der Sphärenverantwortlichkeit	94
dd) Stellungnahme	96
II. Auswirkungen der Mitwirkungspflichten auf den Untersuchungsgrundsatz	100
III. Zwischenergebnis	105
D. Fehler und deren Folgen im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung	106
I. Rechtswidriges Handeln im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung	106
II. Nichtbeachtung des gesetzlichen Ermittlungsbedürfnisses	106
1. Unterschreitung der Aufklärungspflicht	106
2. Rechtsschutz bei Unterschreitung der Aufklärungspflicht	108
III. Nichtbeachtung der Grenzen der Sachverhaltsaufklärung	110
1. Überschreitung der Ermittlungsbedürfnisses oder der Grenzen des Auswahlermessens	110
2. Rechtliche Konsequenzen der Grenzüberschreitung	111
a) Konsequenzen für die Ermittlungsmaßnahme	111

b) Konsequenzen für den auf der Ermittlungsmaßnahme beruhenden Steuerverwaltungsakt	111
3. Rechtsschutz bei Grenzüberschreitung	114
E. Zwischenergebnis: Ermittlung des Sachverhalts im Besteuerungsverfahren nach der Kooperationsmaxime	116
§ 4 Die Aufklärung des internationalen Sachverhalts im Besteuerungsverfahren	119
A. Internationale Sachverhalte im Besteuerungsverfahren	119
I. Begriffsbestimmung „Internationaler Sachverhalt“	119
II. Ermittlungsbedürftigkeit internationaler Sachverhalte	120
1. Welteinkommensprinzip und Weltvermögensprinzip	120
2. Keine Beschränkung durch das Prinzip der materiellen Territorialität	121
3. Ermittlungsbedürftigkeit aus nationaler Sicht	124
4. Einheitliche Anforderungen an die Sachverhaltsermittlung	125
III. Keine Beschränkung verfahrensrechtlicher Vorschriften durch das Prinzip der materiellen Territorialität	127
1. Grenzen der Territorialität für verfahrensrechtliche Vorschriften	127
2. Vorliegen eines genuine link bei verfahrensrechtlichen Vorschriften	128
3. Besonderheiten bei der Inanspruchnahme anderer Personen	130
IV. Prinzip der formellen Territorialität	132
1. Völkerrechtliches Verbot extraterritorialer Hoheitsakte	132
a) Herleitung aus der territorialen Souveränität	132
b) Extraterritoriale Hoheitsakte im Sinne des formellen Territorialitätsprinzips	134
c) Umfang der formellen Territorialität	138
2. Prinzip der formellen Territorialität im Steuerverfahrensrecht	140
a) Das Prinzip der formellen Territorialität im nationalen Recht	140

b) Das Prinzip der formellen Territorialität im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung	141
aa) Völkerrechtliches Verbot extraterritorialer Hoheitsakte im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung	141
bb) Umfang der formellen Territorialität im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung	144
V. Zwischenergebnis: Divergenz zwischen Verwaltungsauftrag und Verwaltungskönnen	145
VI. Verhältnis zwischen Territorialitätsprinzip und den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit	146
VII. Kein verfassungsrelevantes Vollzugsdefizit durch das Verbot extraterritorialer Hoheitsakte	149
VIII. Zwischenergebnis: Auftrag an den Gesetzgeber statt verfassungsrechtlich relevanter Divergenz	154
B. Die Aufklärung internationaler Sachverhalte	154
I. Baukasten des Gesetzgebers zur Beseitigung besonderer Aufklärungshindernisse	154
1. Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers zur Verarbeitung von Ungewissheiten	154
2. Beseitigung von Ungewissheiten durch Sachverhaltsaufklärung	156
3. Rechtsanwendung trotz Ungewissheit	157
II. Anwendbarkeit nationaler Verifikationsinstrumente	158
III. Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen	160
1. Entwicklung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in internationalen Sachverhalten	160
a) Entwicklung einer erweiterten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen durch die Rechtsprechung	160
b) Kodifizierung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in internationalen Sachverhalten	162

2. Aufklärung internationaler Sachverhalte durch Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen	168
a) Besondere Mitwirkungspflichten im Vorfeld der Sachverhaltsermittlung	168
aa) Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen zur Erhebung von Vorfeldinformationen	168
(1) Erhebung von Vorfeldinformationen im Interesse nationaler Behörden	168
(2) Erhebung von Vorfeldinformationen im Interesse ausländischer Behörden	169
bb) Besondere Anzeigepflichten	170
cc) Spezielle Aufzeichnungspflichten für internationale Unternehmensgruppen	170
dd) Spezielle Anzeigepflichten für Steuergestaltungsmodelle	173
ee) Spezielle Aufzeichnungspflichten bei Geschäftsbeziehungen zu nicht kooperativen Staaten	176
ff) Besonderes Benennungsverlangen	178
gg) Zwischenergebnis	179
b) Besondere Mitwirkungspflichten zur Aufklärung des konkreten Sachverhalts	180
aa) Aufklärung eines konkreten internationalen Sachverhalts durch Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen	180
bb) Besondere Auskunft- und Anzeigepflichten	180
cc) Spezielle Aufzeichnungspflichten	181
c) Nachweispflichten und Nachweislasten	183
aa) Nachweispflichten in internationalen Sachverhalten	183
bb) Nachweislasten in internationalen Sachverhalten	184
d) Erweiterte Mitwirkungspflicht zur Aufklärung des konkreten Sachverhalts	185
aa) Tatbestand der erweiterten Mitwirkungspflicht	185
bb) Inhalt der erweiterten Mitwirkungspflicht	186
(1) Sachaufklärungspflicht	186
(2) Beweismittelbeschaffungspflicht	189

cc)	Grenzen der erweiterten Mitwirkungspflicht	190
(1)	Beschränkung auf die Sachverhaltsaufklärung	190
(2)	Unmöglichkeit als Grenze	191
(3)	Allgemeine Grenzen der Inanspruchnahme	193
3.	Zwischenergebnis	193
IV.	Internationale Informationshilfe	195
1.	Erforderlichkeit und Zweckmäßigkeit der internationalen Kooperation im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung	195
2.	Begriffsbestimmung	196
3.	Entwicklung der internationalen Amts- und Informationshilfe	198
4.	Rechtsquellen der internationalen Informationshilfe	201
a)	Funktionsweise der Rechtsquellen zur internationalen Informationshilfe	201
b)	Begrenzte Wirkung der Rechtsquellen	203
5.	Kategorisierung der Instrumente zur internationalen Informationshilfe	204
6.	Internationale Informationshilfe zur Sachverhaltsaufklärung	206
a)	Internationale Informationshilfe zur Erhebung von Vorfeldinformationen	206
aa)	Automatische Informationshilfe zur Erhebung von Vorfeldinformationen	206
bb)	Automatische Informationshilfe zwischen Drittstaaten	208
(1)	Automatische Informationshilfe nach bilateralen Abkommen	208
(2)	Automatische Informationshilfe zu Finanzkonten	209
(3)	Automatische Informationshilfe zu informationslastigen Sachverhalten	211
cc)	Automatische Informationshilfe zwischen EU-Mitgliedstaaten	212
dd)	Zwischenergebnis	214

b) Internationale Informationshilfe zur Aufklärung des konkreten Sachverhalts	215
aa) Automatische Informationshilfe	215
bb) Spontane Informationshilfe	216
cc) Informationshilfeersuchen	218
(1) Rechtsgrundlagen für konkrete Informationshilfeersuchen	218
(2) Voraussetzungen eines Informationshilfeersuchens	219
(a) Anwendungsbereich und Verwendungszweck	219
(b) Konkrete Erforderlichkeit	220
(c) Subsidiarität des Informationshilfeersuchens	221
(aa) Subsidiaritätsklauseln	221
(bb) Begriffsverständnis nach den Informationshilfevereinbarungen	222
(cc) Reichweite der Subsidiaritätsklauseln	225
(d) Weigerungsrecht	228
(3) Rechtsfolge	229
c) Zwischenergebnis	229
7. Internationale Außenprüfung zur Aufklärung des konkreten Sachverhalts	230
a) Bedeutung der internationalen Außenprüfung für die Aufklärung	230
b) Simultanaußenprüfung	232
c) Internationale Außenprüfung	233
aa) Die internationale Außenprüfung als eigene Form der Amtshilfe	233
bb) Internationale Außenprüfungen nach der EUAHiRL	234
(1) Anwesenheit von Finanzbeamten in anderen Mitgliedstaaten de lege lata	234
(2) Weiterentwicklung zu gemeinsamen Prüfungen nach DAC 7	235
cc) Internationale Außenprüfungen nach Amtshilfeabkommen	236

d) Zwischenergebnis: Rechtlicher und tatsächlicher Rahmen der internationalen Außenprüfung	238
8. Internationale Zustellungshilfe	239
9. Internationale Kulanzhilfe	240
10. Die Inanspruchnahme internationaler Amtshilfe nach nationalem Recht	241
a) Erforderlichkeit einer Rechtsgrundlage	241
b) Voraussetzungen der Informationshilfeberechtigung	243
aa) Erforderlichkeit der Informationshilfe	243
(1) Erforderlichkeit für die Durchführung der Besteuerung	243
(2) Konkretisierung der Erforderlichkeit	244
(3) Subsidiarität der Informationshilfeberechtigung	245
(a) Subsidiarität aus § 93 Abs. 1 S. 3 AO	245
(b) Allgemeiner Subsidiaritätsgedanke	246
(4) Erforderlichkeit im Sinne des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	247
bb) Anhörungspflicht bei internationalen Informationshilfeeersuchen	248
c) Informationshilfeberechtigung nach § 6 EUAHiG	250
d) Besondere Voraussetzungen im Rahmen von internationalen Außenprüfungen	250
aa) Simultanaußenprüfungen	250
bb) Koordinierte Außenprüfungen	251
e) Rechtsfolge der Informationshilfeberechtigung	254
aa) Rechtsfolge der nationalen Informationsberechtigung	254
bb) Nichtbeachtung der Grenzen der Sachverhaltsaufklärung in internationalen Sachverhalten	255
11. Zwischenergebnis	257
V. Inanspruchnahme anderer Personen	259
1. Allgemeine Pflichten zur Aufklärung	259
2. Besondere Pflichten in internationalen Sachverhalten	261
3. Völkerrechtliche Zulässigkeit der Inanspruchnahme ausländischer Dritter	261
4. Inanspruchnahme Dritter zur Aufklärung	262

C. Wechselwirkung bei der Aufklärung internationaler Sachverhalte	263
I. Maßstäbe für die Aufklärung internationaler Sachverhalte	263
II. Beweismaß und Beweislast in internationalen Sachverhalten	264
1. Beweismaß	264
a) Regelbeweismaß	264
b) Auswirkung der erweiterten Mitwirkungspflicht	264
2. Beweislast	266
a) Beweislastgrundsätze	266
b) Auswirkung der erweiterten Mitwirkungspflicht	267
aa) Keine Begründung einer subjektiven Beweislast	267
bb) Umkehr der objektiven Beweislast?	268
3. Zwischenergebnis	271
III. Aufklärung internationaler Sachverhalte durch die Finanzbehörde	272
1. Aufklärung internationaler Sachverhalte nach den Grundprinzipien der Abgabenordnung	272
2. Verhältnis der Aufklärungsmittel als Entscheidungsgrundlage für die Finanzbehörde	273
a) Auswirkungen des einfachen Rechts	273
aa) Ausgangspunkt Untersuchungsgrundsatz	273
bb) Auswirkungen der erweiterten Mitwirkungspflicht	273
(1) Keine automatische Auswirkung auf den Untersuchungsgrundsatz	273
(2) Kooperationsmaxime in internationalen Sachverhalten	274
cc) Auswirkungen des allgemeinen nationalen Subsidiaritätsprinzips	277
dd) Prinzip der Verwaltungsökonomie	279
ee) Auswirkungen besonderer Subsidiaritätsklauseln	280
(1) Auswirkungen auf die Informationshilfe auf Ersuchen	280
(a) Erforderlichkeitsvorbehalt nach den allgemeinen Vorschriften	280

(b) Erforderlichkeitsvorbehalt nach den besonderen Regeln zur internationalen Amtshilfe	281
(2) Keine Auswirkungen auf die spontane und automatische Informationshilfe	283
b) Auswirkungen des höherrangigen Rechts	283
aa) Gesetzmäßigkeitsprinzip und Gleichmäßigkeitsprinzip	283
bb) Freiheitsgrundrechte des in Anspruch genommenen Dritten	284
cc) Freiheitsgrundrechte des Beteiligten	286
(1) Bedeutung der Freiheitsgrundrechte bei Maßnahmen der internationalen Informationshilfe	286
(2) Bedeutung der Freiheitsgrundrechte bei Inanspruchnahme des Beteiligten	287
c) Stellungnahme: Echte Gleichordnung de lege lata	289
3. Die Aufklärung internationaler Sachverhalte als Ermessensausübung	292
a) Verfahrensermessen der Finanzbehörde in internationalen Sachverhalten	292
b) Grundsätze der Beweismittelauswahl	294
aa) Allgemeine Regeln zur Beweismittelauswahl	294
bb) Besonderheiten bei automatischer (und spontaner) Informationshilfe	294
c) Verhältnismäßigkeit als zentraler Maßstab der Ermessensausübung	297
aa) Einordnung der Verhältnismäßigkeit im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung	297
bb) Abgrenzung zwischen Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit	299
cc) Das Verhältnismäßigkeitsprinzip als Maßstab für die Aufklärung internationaler Sachverhalte	300
(1) Legitimer Zweck	300
(a) Legitimer Zwecke der Sachverhaltsaufklärung	300
(aa) Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit	300

(bb)	Wirtschaftlichkeitsprinzip als legitimer Zweck einer Ermittlungsmaßnahme	301
(b)	Legitimer Zweck der Inanspruchnahme des Beteiligten	303
(c)	Legitimer Zweck der Inanspruchnahme von Informationshilfe	304
(2)	Geeignetheit	305
(a)	Geeignetheit einer Ermittlungsmaßnahme	305
(b)	Geeignetheit der Inanspruchnahme des Beteiligten	305
(c)	Geeignetheit der Inanspruchnahme von Informationshilfe	306
(3)	Erforderlichkeit	307
(a)	Prüfungsmaßstab	307
(b)	Alternative Aufklärungsmaßnahmen	308
(aa)	Vorhandensein von Alternativmaßnahmen als Prüfungspunkt der Erforderlichkeit	308
(bb)	Sachverhalte, die nur durch die Finanzbehörde aufgeklärt werden können	309
(cc)	Sachverhalte, die nur durch die Beteiligten aufgeklärt werden können	310
(dd)	Sachverhalte, die durch die Beteiligten und (selbständig) durch die Finanzbehörde aufgeklärt werden können	312
(ee)	Sachverhalte, die durch den Beteiligten und durch die Finanzbehörde (unter Inanspruchnahme internationale Amtshilfe) aufgeklärt werden können	313
(c)	Effektivität der Aufklärungsmaßnahme	316

(aa) Die Effektivität von Alternativmaßnahmen als Prüfungspunkt der Erforderlichkeit	316
(bb) Die Effektivität der Sachverhaltsaufklärung durch den Beteiligten	317
(cc) Die Effektivität der Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzbehörde	319
(dd) Vergleich der Effektivität der Alternativmittel	327
(d) Auswirkungen der Aufklärungsmaßnahme	328
(aa) Auswirkungen auf den Beteiligten	328
(bb) Auswirkungen auf die Finanzbehörde	330
(e) Zwischenergebnis	332
(4) Angemessenheit	333
(a) Angemessenheit einer Aufklärungsmaßnahme	333
(b) Angemessenheitsprüfung unter besonderer Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips	335
d) Rechtliche Pflicht zur Inanspruchnahme internationaler Informationshilfe	337
e) Zwischenergebnis	341
IV. Neujustierung der Aufklärung internationaler Sachverhalte	342
1. Erforderliche Neujustierung der Anwendung von § 90 Abs. 2 AO	342
2. Folgen bei Missachtung der Grundsätze zur Anwendung von § 90 Abs. 2 AO	345
§ 5 Zusammenfassung, Schlussbetrachtung und Ausblick	349
A. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	349
B. Schlussbetrachtung: Verantwortlichkeit für ein ausgeglichenes System zur Aufklärung internationaler Sachverhalte	352

C. Ausblick	354
I. Weiterentwicklung der Aufklärung internationaler Sachverhalte	354
1. Weiterentwicklung der internationalen Informationshilfe auf zwischenstaatlicher Ebene	354
2. Nationale Entwicklungen mit Blick auf die Aufklärung internationaler Sachverhalte	355
II. Auswirkungen auf das System zur Aufklärung internationaler Sachverhalte	356
III. Vermeidung anderer verwaltungsökonomischer Maßnahmen zur Bewältigung internationaler Sachverhalte	357
IV. Fazit	357
Literaturverzeichnis	359