

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XVII
Einleitung und Gang der Untersuchung	1
<i>I. Kapitel</i>	
Vollzugswirklichkeit der Steuergesetze	5
A. Problemlage	5
B. Vollzugswirklichkeit im Allgemeinen	8
I. Einleitung	8
II. Risikomanagementsysteme im Finanzamt	10
III. Wandel zur Tax-Compliance-Strategie	14
IV. Zwischenergebnis	17
C. Vollzugswirklichkeit eines Auslandssachverhaltes im Allgemeinen	18
I. Einleitung	18
II. Sachverhaltsaufklärung durch die Veranlagungsstelle	20
1. Zu prüfende Sachverhalte	20
2. Prüfungsmethoden	21
a) Nachweispflicht durch den Steuerpflichtigen	22
b) Erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen	22
c) Eigene Ermittlung der Veranlagungsstelle	23
3. Zwischenergebnis	24
III. Sachverhaltsaufklärung durch den Außendienst (Betriebsprüfung)	24
1. Prüfungsfelder bei Auslandsbeziehungen	25
a) Austausch mit Dienstleistungsgesellschaften im Ausland	25
b) Austausch bei Konzernverflechtungen mit dem Ausland	26
2. Prüfungsmethoden	27
a) Mitwirkung des Steuerpflichtigen	27
b) Mitwirkung anderer Personen	30
c) Auskunftshilfen für die Finanzbehörden	31
d) Zwischenstaatliche Auskunftserteilung	32
3. Zwischenergebnis	34
D. Vollzugswirklichkeit einer Amtshilfe in das europäische Ausland	35
I. Ablauf einer Amtshilfe	35
1. Form der Amtshilfe	36
2. Begründung	38
3. Zuständigkeit und Amtshilfeweg	38
II. Einsatz des Instruments der Amtshilfe in der Praxis	43
III. Vollzugshindernisse bei der Amtshilfe	46
1. Bearbeitungsdauer	47
a) Umständlicher Dienstweg	47
b) Fehlende Frist	48
c) Fehlende Einflussnahme auf die Beantwortung	51
(1) Fehlende Einflussnahme in rechtlicher Hinsicht	51

IX

Inhaltsverzeichnis

(2) Fehlende Einflussnahme in tatsächlicher Hinsicht	53
d) Komplexe Sachverhalte	54
2. Organisatorische Mängel	55
a) Fehlen eines Überprüfungssystems auf der Basis von messbaren Indikatoren	56
b) Unzureichende personelle und materielle Ausstattung der für den Informationsaustausch zuständigen Dienststellen in einigen Mitgliedstaaten	56
3. Fehlen einer transnationalen Verwaltungskultur	57
4. Rechtliche Hindernisse	58
IV. Zwischenergebnis	58
E. Ergebnis	59
 <i>2. Kapitel</i>	
Die Entwicklung der Mitwirkungspflichten und des internationalen Auskunftsverkehrs	61
A. Mitwirkungspflicht	61
I. Entwicklung der einfachen Mitwirkungspflicht	61
II. Entwicklung der erweiterten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten	63
III. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Vergleich zu anderen Steuerrechtsordnungen	65
B. Internationaler Auskunftsverkehr	66
I. Entwicklung des bilateralen Auskunftsverkehrs mit dem europäischen Ausland	66
1. Entwicklung im Norddeutschen Bund im Deutschen Reich	66
2. Entwicklung in der Bundesrepublik Deutschland	69
II. Entwicklung des Auskunftsverkehrs unter Mitwirkung internationaler Organisationen	70
III. Entwicklung des multilateralen Auskunftsverkehrs in Europa	72
IV. Entwicklung des internationalen Auskunftsverkehrs unter Mitwirkung der Europäischen Gemeinschaft/Europäischen Union	74
1. EG-Amtshilfe-Richtlinie	74
2. Zusammenarbeits-Verordnung	76
V. Zusammenfassung der aktuellen Rechtsgrundlagen der zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe	76
1. Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	76
2. Amts- und Rechtshilfvereinbarungen	77
3. Auskunfts austausch aufgrund europarechtlicher Regelungen	77
a) EG-Amtshilfe-Gesetz	77
b) Zusammenarbeits-Verordnung	78
4. Auskunfts austausch ohne völkerrechtliche Vereinbarungen und Rechtsakte der Europäischen Gemeinschaft (§ 117 Abs. 1 AO)	78
C. Ergebnis	78

<i>3. Kapitel</i>	
Die Rolle des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltaufklärung	81
A. Standortbestimmung der erweiterten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO im Pflichtenkatalog des Steuerpflichtigen	83
I. Bestandsaufnahme der Mitwirkungspflichten	83
1. Allgemeine Mitwirkungspflichten	83
2. Erweiterte Mitwirkungspflichten	87
a) Sachaufklärungspflicht	87
b) Beweismittelbeschaffungspflicht	89
c) Sachverhaltaufklärungs- und Beweismittelbeschaffungsvorsorgepflichten	90
d) Grenzen der erweiterten Mitwirkungspflicht	90
3. Nachweispflichten	92
a) Nachweis als Tatbestandsmerkmal	92
b) Nachweis als Verfahrensregelung	93
4. Zwischenergebnis	94
II. Folgen einer Mitwirkungspflichtverletzung	94
1. Verletzung einer einfachen Mitwirkungspflicht	96
a) Anforderungen an das Beweismaß	96
(1) Theorie der Beweismaßreduzierung	97
(2) Theorie des Vollbeweises	99
(3) Eigene Stellungnahme	100
b) Beweismaßorientierung an der Sphärenverantwortlichkeit der Beteiligten	106
2. Verletzung einer erweiterten Mitwirkungspflicht	110
3. Verletzung einer Nachweispflicht	111
III. Zwischenergebnis	112
B. Reichweite des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums bei der Beanspruchung des Steuerpflichtigen	113
I. Vereinbarkeit mit Art. 12 Abs. 1 GG	113
1. Schutzbereich	113
2. Eingriff	113
3. Rechtfertigung der Berufsausübungsregelung	114
a) Legitimer Zweck	115
b) Geeignetheit	115
c) Erforderlichkeit	115
(1) Streitstand in der Literatur	116
(2) Eigener Lösungsansatz	116
d) Angemessenheit	117
II. Vereinbarkeit mit Art. 14 GG	118
III. Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht nach Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG	119
IV. Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG	120

Inhaltsverzeichnis

1. Vergleichbare Sachverhalte	120
2. Sachliche Rechtfertigung	121
a) Differenzierungsziele und -kriterien	121
b) Verhältnismäßigkeit der Differenzierung	121
(1) Problemstellung	121
(2) Umfang der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit	122
(a) Massenverfahrenstaugliche Verifizierung	122
(b) Diskrepanz zwischen materialen Besteuerung und seiner formalen Durchsetzung	124
V. Zwischenergebnis	126
C. Ergebnis	127
 <i>4. Kapitel</i>	
Die Rolle der Finanzverwaltung bei der Sachverhaltaufklärung	129
A. Aufgreifen eines Auslandssachverhaltes im Massenverfahren	129
I. Einleitung	129
II. Nichterkennen von Auslandssachverhalten	130
1. Nicht offensichtliche Auslandssachverhalte	130
2. Vom Risikomanagement nicht erkannte Auslandssachverhalte	130
3. Zwischenergebnis	132
III. Entschließung zur Aufklärung eines erkannten Auslandssachverhaltes	133
IV. Zwischenergebnis	133
B. Wahl der Ermittlungsmethode bei der Aufklärung eines Auslandssachverhaltes	134
I. Einleitung	134
II. Rechtmäßigkeit der in der Verwaltungspraxis subsidiären Anwendung der zwischenstaatlichen Amtshilfe	135
1. Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe	136
a) Geeignetheit	136
b) Erforderlichkeit	136
(1) Vorrang der Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen	137
(a) Herleitung aus § 93 Abs. 1 Satz 3 AO	138
(b) Herleitung aus dem Schutzgedanke der Erstbefragung	139
(c) Herleitung aus der Vermeidung der Inanspruchnahme sonstiger Personen und Stellen	139
(d) Herleitung aus dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung	140
(e) Herleitung aus dem Prinzip der Verwaltungsökonomie	141
(f) Herleitung aus anderen Auskunftskauseln	141
(g) Herleitung aus Gewohnheitsrecht	142
(2) Vorrang der zwischenstaatlichen Amtshilfe	142
(3) Eigener Lösungsansatz	142

Inhaltsverzeichnis

c) Angemessenheit	147
2. Vorherige Anhörung	147
3. Wahrung des Steuergeheimnisses	148
4. Weitere verfahrensrechtliche Voraussetzungen	149
III. Zwischenergebnis	149
C. Ergebnis	150
 <i>5. Kapitel</i>	
Das Verhältnis der EG-Amtshilfe-Richtlinie zur Mitwirkungspflicht unter Einfluss des Gemeinschaftsrechts	151
A. Das Verhältnis zwischen der internationalen Amtshilfe und der Mitwirkung des Steuerpflichtigen anhand der <i>EuGH-Judikatur</i>	152
I. Gang der Untersuchung	152
II. Bestandaufnahme der <i>EuGH-Judikatur</i>	155
1. <i>EuGH-Urteile vom 28.01.1992, Rs. C-204/90, Bachmann</i> sowie <i>Rs. C-300/90, Kommission/Belgien</i>	155
2. <i>EuGH-Urteil vom 12.04.1994, Rs. C-1/93, Halliburton</i>	159
3. <i>EuGH-Urteil vom 14.02.1995, Rs. C-297/93, Schumacker</i>	160
4. <i>EuGH-Urteil vom 11.08.1995, Rs. C-80/94, Wielockx</i>	163
5. <i>EuGH-Urteil vom 05.10.1995, Rs. C-321/93, Martinez</i>	165
6. <i>EuGH-Urteil vom 26.10.1995, Rs. C-151/94, Kommission/Luxemburg</i>	166
7. <i>EuGH-Urteil vom 15.05.1997, Rs. C-250/95, Futura Participations</i>	168
8. <i>EuGH-Urteil vom 08.07.1999, Rs. C-254/97, Baxter</i>	171
9. <i>EuGH-Urteil vom 28.10.1999, Rs. C-55/98, Vestergaard</i>	173
10. <i>EuGH-Urteil vom 03.10.2002, Rs. C-136/00, Danner</i>	175
11. <i>EuGH-Urteil vom 26.06.2003, C-422/01, Skandia/Ramstedt</i>	177
12. <i>EuGH-Urteil vom 04.03.2004, Rs. C-334/02, Kommission/Frankreich</i>	179
13. <i>EuGH-Urteil vom 10.03.2005, Rs. C-39/04, Laboratoires Fournier SA</i>	181
14. <i>EuGH-Urteil vom 13.12.2005, Rs. C-446/03, Marks & Spencer</i>	182
15. <i>EuGH-Urteil vom 12.09.2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes</i>	183
16. <i>EuGH-Urteil vom 30.01.2007, Rs. C-150/04, Kommission/Dänemark</i>	185
17. <i>EuGH-Urteil vom 29.03.2007, Rs. C-437/04, Rewe Zentralfinanz</i>	186
18. <i>EuGH-Urteil vom 27.09.2007, Rs. C-184/05, Twoh</i>	187
19. <i>EuGH-Urteil vom 11.10.2007, C-451/05, ELISA</i>	190
20. <i>EuGH-Urteil vom 17.01.2008, Rs. C-256/06, Jäger</i>	192
21. <i>EuGH-Urteil vom 02.10.2008, Rs. C-360/06, Heinrich Bauer Verlag</i>	193
22. <i>EuGH-Urteil vom 27.11.2008, Rs. C-418/07, Société Papillon</i>	195
23. <i>EuGH-Urteil vom 27.01.2009, Rs. C-318/07 Persche</i>	196
III. Zusammenfassung der <i>EuGH-Judikatur</i> sowie der sich daraus ergebenden Schlussfolgerungen	202
1. Zusammenstellung der Ergebnisse	202
2. Analyse der vertretenen Ansichten	204
a) Anfänge der Rechtsprechung (<i>1. Phase</i>)	209

Inhaltsverzeichnis

b) Gleichbehandlung der Ermittlungsmethoden (<i>2. Phase</i>)	212
c) Schwergewicht bei der Sachaufklärung durch den Steuerpflichtigen (<i>3. Phase</i>)	212
3. Auswirkungen auf die jeweiligen mitgliedsstaatlichen Sachverhaltsaufklärungsregelungen für Auslandssachverhalte	214
a) Besonderheiten bei der Mitwirkung des Steuerpflichtigen	218
b) Besonderheiten bei der Amtsermittlung	219
c) Spannungsverhältnis zwischen Mitwirkungspflicht und Amtsermittlung	220
IV. Zwischenergebnis	223
B. Vereinbarkeit des § 90 Abs. 2 AO mit dem Gemeinschaftsrecht	224
I. Eingriff in die Grundfreiheiten	224
1. Schutzbereiche der Grundfreiheiten	225
a) Warenverkehrsfreiheit	226
b) Niederlassungsfreiheit	226
c) Dienstleistungsfreiheit	226
d) Arbeitnehmerfreizügigkeit	227
e) Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit	227
f) Allgemeines Diskriminierungsverbot	228
g) Zwischenergebnis	228
2. Eingriffe in die Schutzbereiche	228
a) Diskriminierung	228
(1) Offene Diskriminierung	229
(2) Versteckte Diskriminierung	229
(a) Versteckte Diskriminierung bei beschränkt Steuerpflichtigen	230
(b) Versteckte Diskriminierung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen	231
b) Beschränkung	232
(1) Warenverkehrsfreiheit	233
(2) Dienstleistungsfreiheit	234
(3) Niederlassungsfreiheit	234
(4) Arbeitnehmerfreizügigkeit	235
(5) Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit	235
3. Zwischenergebnis	235
II. Rechtfertigung	236
1. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	237
a) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses	238
(1) Wirksamkeit der Steueraufsicht und Steuerkontrolle	238
(2) Steuerliche Kohärenz	239
(3) Grundsatz der Territorialität	242
(4) Funktionsfähigkeit des nationalen Steuersystems	244
(5) Bekämpfung der Steuerumgehung	244
(6) Ungeeignete Rechtfertigungsargumente	245

Inhaltsverzeichnis

(7) Zwischenergebnis	245
b) Verhältnismäßigkeit	245
(1) Geeignetheit	246
(2) Erforderlichkeit	247
(a) Amtshilfe als milderes Mittel	247
(b) Amtshilfe nicht als milderes Mittel	248
(aa) Stand der tatsächlichen Möglichkeiten der Amtshilfe	249
(bb) Parallelität der Ermittlungsmethoden	251
(cc) Stellungnahme	253
(3) Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne	255
(a) Mangel an Harmonisierung	256
(b) Stellung der Regelung innerhalb des Steuerrechts des Anwenderstaates	257
(c) Usus der anderen mitgliedsstaatlichen Steuersysteme	258
(d) Akzeptanz durch vergleichbare Regelungen	258
c) Zwischenergebnis	259
2. Geschriebene Rechtfertigungsgründe	259
a) EG-vertragliche Ordre-public-Vorbehalte	259
b) Kodifizierter Rechtfertigungsgrund in Art. 58 EGV	260
(1) Vergleichbarkeit	261
(2) Beschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses	261
III. Zwischenergebnis	262
C. Ergebnis	263
 <i>6. Kapitel</i>	
Zusammenfassung und Ausblick	265
Anlagenübersicht	269
<i>Anlage 1:</i> Auszug aus der EG-Amtshilfe-Richtlinie	271
<i>Anlage 2:</i> Auszug aus dem OECD-MA 2005	279
<i>Anlage 3a:</i> Auskunftsklauseln in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit europäischen Staaten	281
<i>Anlage 3b:</i> Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe mit europäischen Staaten	287
<i>Anlage 4:</i> Schreiben der Europäischen Kommission vom 09.08.2006	289
<i>Anlage 5a:</i> Auskunftsersuchen (direkte Steuern)	293
<i>Anlage 5b:</i> Begleitschreiben eines Auskunftsersuchens (direkte Steuern)	295
<i>Anlage 6:</i> Auszug aus dem Auskunftsersuchen (Umsatzsteuer)	297
Rechtsprechung, Finanzverwaltung und sonstige Quellen	XXIII
Literaturverzeichnis	XXXV