



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Europarechtliche Einflüsse auf das nationale Steuerermittlungsverfahren“

Dissertation vorgelegt von Florian Armbruster

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Zusammenfassung

Zu Beginn der Untersuchung wird ein Überblick über die Grundzüge des nationalen Steuerermittlungsverfahrens und dessen verfassungsrechtlicher Bedeutung gegeben. Hieran schließt sich eine Darstellung zur Regelungsbefugnis und den Kompetenzgrenzen der Europäischen Union zur Ausformung eines einheitlichen Steuerermittlungsverfahrens an. Sodann werden die Einflüsse des Unionsrechts auf das Steuerermittlungsverfahren im Bereich des harmonisierten Rechts der indirekten Steuern aufgezeigt. Im Hauptteil der Arbeit wird der Rechtsrahmen herausgearbeitet, der im nichtharmonisierten Recht der direkten Steuern die Konfliktlage zwischen den unionsrechtlichen und insbesondere den grundfreiheitlichen Vorgaben einerseits und den verfassungsrechtlichen Anforderungen an das nationale Steuerermittlungsverfahren andererseits begründet. Der abschließende Teil der Arbeit widmet sich der Fragestellung, inwieweit auch die unionsrechtlichen Grundrechte auf das nationale Steuerermittlungsverfahren ausstrahlen.

1. Der Auftrag des Steuerermittlungsverfahrens, die Besteuerung nach Gesetz und die Gleichheit im Belastungserfolg zu verwirklichen, wird in den §§ 85 ff. AO konkretisiert. Danach sind die Steuern gleichmäßig und nach Maßgabe der Gesetze festzusetzen und zu erheben (Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung; Art. 3 Abs. 1 GG, § 85 Satz 1 AO). Hierbei sind die Finanzbehörden nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, die gesetzlich geschuldeten Steuern zu erheben; es gilt nicht das Opportunitäts-, sondern das Legalitätsprinzip. Das rechtsstaatliche Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung kann jedoch nur dann voll erfüllt werden, wenn zum einen das Gesetz die materielle Gleichheit gewährleistet und zum anderen das materielle Gesetz durch ein Verfahrensrecht gestützt wird, das die Belastungsgleichheit im tatsächlichen Erfolg prinzipiell gewährleistet. Eine Besteuerung allein nach Deklaration ohne Verifikation begründet einen strukturellen Erhebungsmangel, der zur Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG führt. Das Deklarationsprinzip bedarf deshalb der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip.

Den in § 85 AO niedergelegten rechtsstaatlichen Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung trägt der Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO Rechnung. Auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen darf zunächst vertraut werden. Erst wenn Anhaltspunkte für Zweifel an den Angaben vorliegen, muss weiter ermittelt werden. Die Ermittlungspflicht der Finanzbehörden endet allerdings dort, wo eine weitere Aufklärung rechtlich und tatsächlich unmöglich oder unverhältnismäßig und unzumutbar ist. Bei Auslandssachverhalten, die für die inländische Besteuerung bedeutsam sind, trifft den Steuerpflichtigen eine verstärkte Mitwirkungspflicht, die das Fehlen eigener Ermittlungsmöglichkeiten der inländischen Finanzbehörden teilweise ausgleichen kann. Ungeachtet der gesteigerten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen verbleibt jedoch die Letztverantwortung für die Richtigkeit der ermittelten Tatsachen bei den Finanzbehörden.

2. Nach geltendem Unionsrecht fehlt der Union jede Rechtsgrundlage für originäre Besteuerungskompetenzen. Die Besteuerungshoheit als Kernelement staatlicher Souveränität ist den Mitgliedstaaten verblieben. Lediglich Art. 113 AEUV gibt dem Rat die Befugnis, Bestimmungen über die Harmonisierung der indirekten Steuern zu erlassen, um das Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten. Eine besondere Harmonisierungskompetenz für die direkten Steuern besteht demgegenüber nicht. Deren Harmonisierung kann sich allenfalls auf allgemeine Kompetenztitel stützen. Eine Kompetenz zur Regelung des Steuerverfahrensrechts ist der Union vertraglich ebenfalls nicht zugewiesen. Die Verfahrensautonomie liegt grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten. Für den Bereich des

harmonisierten Rechts der indirekten Steuern hat der Grundsatz der Verfahrenautonomie der Mitgliedstaaten durch den Vertrag von Lissabon in Art. 291 Abs. 1 AEUV eine explizite Regelung und primärrechtliche Absicherung erfahren. Die Administrierung des nichtharmonisierten Rechts der direkten Steuern richtet sich ebenfalls nach dem jeweiligen nationalen Verfahrensrecht.

3. Die in den Verträgen niedergelegten Vorschriften zur Ermittlung grenzüberschreitender Sachverhalte und die weiteren sekundärrechtlichen verfahrensrechtlichen Bestimmungen – einschließlich der MwStSystRL – üben keinen wesentlichen Einfluss auf das nationale Steuerermittlungsverfahren aus. Es fehlen insbesondere Regelungen zu Zielrichtung, Notwendigkeit, Ausmaß, Art und Weise sowie Grenzen der Sachverhaltsermittlung. Nationale Steuerermittlungsverfahren werden nicht angeglichen oder gar vereinheitlicht. Vielmehr betont das Sekundärrecht die Eigenständigkeit der mitgliedstaatlichen Verfahrenautonomie. Demgegenüber sind die in § 85 AO niedergelegten verfassungsrechtlichen Grundsätze des Legalitätsprinzips und der Rechtsanwendungsgleichheit sowie die im Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO konkretisierten Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Bereich des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts mit der Entscheidung des EuGH zur italienischen Steueramnestie auch europarechtlich fundiert.

4. Auch das dem direkten Steuerrecht zugrundeliegende Steuerermittlungsverfahren ist nicht frei von Einflüssen des Unionsrechts. Der EuGH leitet Maßstäbe für die Steuerermittlung aus Art. 4 Abs. 3 EUV (Gebote der Äquivalenz und Effektivität) sowie aus den europäischen Grundfreiheiten ab. Der Anwendung der Grundfreiheiten steht zwar der Umstand entgegen, dass die Union auf dem Gebiet der direkten Steuern keine eigene Regelungskompetenz besitzt. Als „Einfallstor“ dient dem EuGH jedoch die Formel, dass die Mitgliedstaaten ihre vorbehaltenen Zuständigkeiten auch auf dem Gebiet der direkten Steuern „unter Beachtung des Unionsrechts“ ausüben müssen. Insbesondere der richterrechtlich entwickelte ungeschriebene Rechtfertigungsgrund der Gewährleistung einer wirksamen Steueraufsicht ist für das nationale Steuerermittlungsverfahren von herausragender Bedeutung. Denn die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen ist notwendige Voraussetzung für die von Verfassungen wegen gebotene Verifikation besteuierungserheblicher Sachverhalte und dient der Sicherstellung der Gesetzmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung.

Die sekundärrechtlichen Vorgaben für das Verfahrensrecht – die Beitreibungsrichtlinie und insbesondere die EU-Amtshilferichtlinie – gewinnen keinen wesentlichen Einfluss auf das nationale Steuerermittlungsverfahren. Denn die Modalitäten der Sachverhaltsermittlung richten sich ausschließlich nach den Vorschriften des nationalen Ermittlungsverfahrens des ersuchten Mitgliedstaats.

5. Durch die extensive Rechtsprechung des EuGH zu den binnenmarktfinalen Grundfreiheiten unterliegt das in §§ 88 ff. AO angelegte und austarierte Verhältnis zwischen der Amtsermittlung und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Aufklärung grenzüberschreitender Sachverhalte in zunehmendem Maße dem Einfluss des Unionsrechts. Während der EuGH im Bereich des harmonisierten Rechts der indirekten Steuern auf die Einhaltung der in § 88 AO niedergelegten Grundsätze besonderen Wert legt, scheint der Untersuchungsgrundsatz für den Bereich des nichtharmonisierten Rechts der direkten Steuern aufgeweicht zu werden. Zum einen steht der EuGH in ständiger Rechtsprechung auf dem Standpunkt, dass sich die Mitgliedstaaten bei der Aufklärung grenzüberschreitender Sachverhalte nicht auf die damit regelmäßig verbundenen administrativen Schwierigkeiten berufen dürfen. Zum anderen verbietet der EuGH den Mitgliedstaaten bei der Ermittlung

besteuerungserheblicher Auslandssachverhalte typisierende Regelungen, welche die Finanzbehörden von vornherein von der umfassenden Sachverhaltsaufklärung entbinden und stattdessen die pauschale Versagung bestimmter steuerlicher Abzüge oder Begünstigungen vorsehen. Nach Ansicht des EuGH sollen insbesondere verwaltungstechnische Nachteile, die sich aufgrund der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden in grenzüberschreitenden Konstellationen ergeben, nicht ausreichen, um dem Steuerpflichtigen einen von diesem begehrten steuerlichen Abzug zu versagen. Den Finanzbehörden wird damit ein Mehr an Ermittlungsanstrengungen abverlangt, als dies bei reinen Inlandssachverhalten erforderlich ist. Denn im deutschen Steuerermittlungsverfahren haben die Finanzbehörden dem Prinzip der materiellen Wahrheit entsprechend nur solange zu ermitteln, wie „Zweifel“ bestehen. Ihre Ermittlungspflicht endet nach nationalen Maßstäben jedenfalls dort, wo eine weitere Sachaufklärung rechtlich und tatsächlich unmöglich oder unverhältnismäßig und unzumutbar ist. Dem Mehr an Ermittlungsquantität im Sinne erweiterter Ermittlungsanstrengungen steht nach Auffassung des EuGH allerdings ein Weniger an Ermittlungsqualität des durch die Ermittlungen zu erlangenden Überzeugungsgrads der Finanzbehörden gegenüber. Dem Steuerpflichtigen sollen steuerliche Abzüge und Vergünstigungen bisweilen aufgrund eines geringeren Beweismaßes für das Vorliegen der dafür notwendigen Umstände zugestanden werden, als dies in rein innerstaatlichen Sachverhalten der Fall ist.

6. Der EuGH versucht der Konfliktlage zwischen grundfreiheitlichen Vorgaben und mitgliedstaatlichem Ermittlungsverfahren die Brisanz zu nehmen, indem er die Mitgliedstaaten zur Aufrechterhaltung ihrer Untersuchungsstandards auf die Möglichkeiten der EU-Amtshilferichtlinie und auf die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen verweist. Die Rollenverteilung zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen bei der Aufklärung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts hat dabei in der Rechtsprechung des EuGH einen Wandel vollzogen. Während der Schwerpunkt der Sachverhaltsermittlung anfänglich noch bei der Inanspruchnahme der Amtshilfe lag, wurden die Ermittlungsinstrumente der Amtshilfe und der Mitwirkung des Steuerpflichtigen in der zweiten Phase der Rechtsprechung des EuGH als gleichrangig eingestuft. In einem letzten Schritt wurde schließlich der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen der Vorrang vor der Ermittlungsmöglichkeit mittels Amtshilfe eingeräumt.

7. Allerdings ist weder die Amtshilfe noch eine erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen geeignet, nationale Untersuchungsstandards bei der Ermittlung grenzüberschreitender Sachverhalte aufrechtzuerhalten.

Der Informationsaustausch mittels Amtshilfe ist trotz der erfolgten Modifizierungen der EU-Amtshilferichtlinie ausschließlich passiver Natur. Es fehlen eigene Kontrollbefugnisse der Beamten des ersuchenden Mitgliedstaats; insbesondere die Möglichkeit einer Außenprüfung ist nicht gegeben. Die Effektivität der Amtshilfe ist durch Zuständigkeits- und Weisungshierarchien sowie Sprachbarrieren begrenzt. Auch fehlt den Behörden des fremden Mitgliedstaats ein eigenes fiskalisches Interesse an der Ermittlung und Aufklärung besteuierungserheblicher Sachverhalte, die ausschließlich für das Steueraufkommen eines anderen Mitgliedstaats von Bedeutung sind. Die Amtshilfe folgt zudem vollständig den Rechts- und Verfahrensvorschriften des ersuchten Mitgliedstaats, die oft dem deutschen Standard nicht entsprechen.

Auch die Verlagerung der Darlegungs- und Beweisbeschaffungslast auf den Steuerpflichtigen ist zur vollständigen Aufklärung des Sachverhalts nicht geeignet, weil auch der Steuerpflichtige diese Sachverhalte regelmäßig nicht aufklären und insbesondere nicht

beweiskräftig belegen kann. Zudem ist eine hinreichend sichere Verifikation selbst bei Vorlage von Belegen durch den Steuerpflichtigen nicht garantiert. Eine solche Prüfung wäre bei einem rein nationalen Sachverhalt mit dem Verfahren einer Außenprüfung möglich, die bei grenzüberschreitenden Sachverhalten indes nicht möglich ist.

8. In ähnlicher Weise wie bei der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten hat auch der vom EuGH weit gezogene Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte zur Folge, dass diese auf das nationale Steuerermittlungsverfahren einwirken. Der EuGH bindet Handlungen der Mitgliedstaaten an Unionsgrundrechte, wenn diese sich „im Anwendungsbereich des Unionsrechts bewegen“ (Art. 51 Abs. 1 GRCh). Die Bindung der Mitgliedstaaten an die Unionsgrundrechte bei der Durchführung des (harmonisierten) Unionsrechts ist folgerichtig. Dadurch dass die nationale Finanzverwaltung bei der Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen zum Zwecke der Erhebung harmonisierter Steuern einem umfassenden Verhältnismäßigkeitsvorbehalt unterliegt, der neben nationale Grundrechtsgarantien tritt, wird der Schutz des Steuerpflichtigen verstärkt. Im Bereich des nichtharmonisierten Rechts der direkten Steuern überzeugt die Rechtsprechung des EuGH hingegen nicht. Der EuGH verortet die Unionsgrundrechte dogmatisch insbesondere als Schranken-Schranken bei der Prüfung der Grundfreiheiten. Wenn jedoch eine mitgliedstaatliche Regelung auf der Tatbestandsebene eine Verletzung der Grundfreiheiten darstellt, diese aber durch einen vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgrund ihrerseits gerechtfertigt ist, bewegt sich das mitgliedstaatliche Handeln nicht mehr im Bereich des Unionsrechts. Auch darf die Charta der Grundrechte der Europäischen Union nach Art. 51 Abs. 2 GRCh den Geltungsbereich des Unionsrechts nicht über die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten der Union hinaus erweitern. Die Unionsgrundrechte begründen demnach keine zusätzlichen Befugnisse, sondern mäßigen die Unionsgewalt.

9. Im Ergebnis ist eine Rückbesinnung auf die vertraglichen Grundlagen des Unionsrechts angezeigt, die klare Kompetenzzuweisungen bestätigt und Kompetenzübergriffe meidet. Zur Korrektur der ausufernden Rechtsprechung des EuGH bietet sich die Errichtung eines vom EuGH unabhängigen Gerichtshofs für Kompetenzfragen an, der in der Sache nicht entscheiden würde, sondern nur zur Aufgabe hätte, Kompetenzüberschreitungen des EuGH zu beanstanden. Verfahrenspraktisch ist bei der Aufklärung grenzüberschreitender Sachverhalte vorrangig das kooperative Verwalten insbesondere in Gestalt gemeinsamer Außenprüfungen von Unternehmen zu verstärken und an die Einführung einer Befugnis zur aktiven Außenprüfung auch im Ausland zu denken. Wenn sich Beamte der Steuerverwaltung des ersuchenden Mitgliedstaats nicht nur im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats aufhalten, sondern auch selbst Ermittlungen und Kontrollen durchführen dürften, wäre dies ein wichtiger Schritt, das Ziel der Aufrechterhaltung nationaler Untersuchungsstandards zu erreichen. Denn jedes Recht, insbesondere aber das Steuerrecht, bewährt sich erst in seinem gleichheitsgerechten Vollzug.