Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft – Neue Folge 77

Markus Günther

Aufklärung internationaler Sachverhalte

Zum Verhältnis von Amtsermittlung und Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO

Nomos

Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft –
Neue Folge

herausgegeben von

Prof. Dr. Michael Heghmanns
Prof. Dr. Ingo Saenger
Prof. Dr. Fabian Wittreck

Band 77

Markus Günther

Aufklärung internationaler Sachverhalte

Zum Verhältnis von Amtsermittlung und Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO

Nomos

Die Veröffentlichung erfolgt mit Unterstützung des
Freundeskreises Rechtswissenschaft, Verein zur Förderung
der juristischen Ausbildung an der Universität Münster e. V.
www.freundeskreis-rechtswissenschaft.de

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2022

ISBN 978-3-7560-0443-0 (Print)
ISBN 978-3-7489-3805-7 (ePDF)

Onlineversion
Nomos eLibrary

D 6

1. Auflage 2023
© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2023. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2022 von der Juristischen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Stand der Bearbeitung ist Oktober 2021.

Betreut wurde dieses Promotionsvorhaben von Herrn Professor Dr. *Marcel Krumm*, dem an dieser Stelle der erste Dank gebührt. Als Doktorvater bot er mir einerseits die für eine wissenschaftliche Arbeit notwendige Freiheit bei der Auswahl des Themas und dessen Umsetzung und stand mir andererseits jederzeit als Ansprechpartner mit fachlichem Rat zur Seite. Damit trug er maßgeblich zu der Entstehung dieser Arbeit bei. Daneben danke ich Frau Professorin Dr. *Bettina Spilker* für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Ferner danke ich den Herausgebern Herrn Professor Dr. *Michael Heghmanns*, Herrn Professor Dr. *Ingo Saenger* und Herrn Professor Dr. *Fabian Wittreck* und dem Nomos-Verlag für die Aufnahme meiner Dissertation in die Schriftenreihe „Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft" sowie dem Verein zur Förderung der juristischen Ausbildung an der Universität Münster e.V. für die Unterstützung der Veröffentlichung durch einen großzügigen Druckkostenzuschuss.

Diese Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Münsteraner Institut für Steuerrecht bei Herrn Professor Dr. *Marcel Krumm*. Für die Gemeinschaft und gegenseitige Unterstützung danke ich allen Kolleginnen und Kollegen dort. Dankbar für die gemeinsame Zeit am Institut und die daraus entstandene Freundschaft bin ich überdies Frau Dr. *Fabienne Gieshoidt* und den Herren Dr. *Arno Görlitz* und *Jan Luis Lemli*.

Neben meinen Freundinnen und Freunden, die auf vielfältige Weise ihren Anteil zu dieser Arbeit beigetragen haben, danke ich herzlich Herrn Dr. *Lutz Friedrich* und Herrn Dr. *Matthias Wagner* für ihre wertvolle Unterstützung während unserer gemeinsamen Zeit als Doktoranden in Münster und darüber hinaus.

Für ihren unermüdlichen Beistand und nicht zuletzt für ihre außerordentliche Hilfe bei der Erstellung dieser Arbeit durch Zuspruch, Kritik und Korrektur möchte ich mich ganz besonders bei *Marie* bedanken.

Ebenfalls besonderer Dank gilt meinen Eltern *Susanne* und *Reinhard* und meiner Großmutter *Ellen*, die mich während meiner gesamten Ausbildung unterstützt und gefördert und dieses Promotionsvorhaben damit erst ermöglicht haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Hamburg, im Frühjahr 2023 *Markus Günther*

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 Anzeigepflichtigen für Steuergestaltungmodelle 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 Informationshilfeersuchen 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

§ 1 Vorbemerkungen

A. Gegenstand der Untersuchung

Aus Sicht der steuerrechtlichen Wissenschaft und Praxis teilt sich der Themenkomplex „internationale Sachverhalte" in zwei Bereiche, die sich zwischenzeitlich in fast gegenläufige Richtungen entwickelt haben. Auf der einen Seite steht das materielle internationale Steuerrecht.[1] Traditionell ist es durch eine nationale Sichtweise und eine Kombination aus Anwendung des Welteinkommensprinzips und Vermeidung von Doppelbesteuerung geprägt.[2] Heute spielen auch Abwehrmaßnahmen und Konflikte um die Verteilung des Besteuerungssubstrats eine Rolle.[3] Dem gegenüber steht das internationale Steuerverfahrensrecht. Es regelt die Anwendung des materiellen internationalen Steuerrechts. Während das materielle Recht jedoch selbstverständlich über Staatsgrenzen hinweg denkt, bewegt sich das Steuerverfahrensrecht ausschließlich innerhalb dieser Grenzen.[4] So stehen sich die beiden Bereiche des internationalen Steuerrechts „gegenüber": Das materielle Steuerrecht verlangt die Anwendung von Recht auf weltweite Vorgänge, während das internationale Steuerverfahrensrecht nur innerhalb eines Hoheitsgebietes Wirkung entfaltet.

Diese Situation ist seit jeher Kern von Diskussionen im internationalen Steuerverfahrensrecht.[5] Früher wurden Probleme und Widersprüche vor allem durch einen Mangel an Regelungen hervorgerufen. Denn der Gesetzgeber überließ es lange Verwaltung und Rechtsprechung das Steuerverfahrensrecht auch auf internationale Sachverhalte anzuwenden (s. unten § 4B.III.1.a)). Diese Situation hat sich heute geradezu ins Gegenteil verkehrt. Der nationale Gesetzgeber und die Staatengemeinschaft haben erkannt, dass internationale Sachverhalte besonderer verfahrensrechtlicher Regelungen

1 Unter dem materiellen internationalen Steuerrecht sollen hier nur die direkten Steuern betrachtet werden, die keine Rechtsharmonisierung durch die EU erfahren haben, sondern weiterhin der Entscheidung des nationalen Gesetzgebers unterliegen.

2 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 1.87 f.

3 Zu dem Begriff „Internationales Steuerrecht" ausführlich *Schaumburg*, in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 1.1 ff.

4 *Staringer*, in: FS BFH, 2018, S. 1127, 1127.

5 S. nur *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004, S. 45.

bedürfen.[6] Mittlerweile wurde das nationale Steuerverfahrensrecht in Ansehung internationaler Sachverhalte „in alle Richtungen" erweitert:[7] Die allgemeine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen wurde erweitert, besondere Mitwirkungspflichten für internationale Sachverhalte wurden geschaffen und internationale Vereinbarungen über verschiedene Formen der Amtshilfe eingegangen. Rechtsprechung und Literatur tendieren dazu, die unterschiedlichen Instrumente zur Aufklärung des Sachverhalts isoliert zu betrachten und gehen davon aus, dass sie in einem „aliud-Verhältnis"[8] „nebeneinander"[9] existieren. Diese Betrachtung führt im Ergebnis dazu, dass in der Realität internationale Sachverhalte grundsätzlich weiter über die Anwendung der erweiterten Mitwirkungspflicht des Beteiligten nach § 90 Abs. 2 AO gelöst werden (s. unten § 4C.IV.1).[10]

An dieser Stelle setzt die vorliegende Arbeit an. Sie untersucht, ob der in den letzten Jahren fortlaufend betriebene Ausbau nationaler Anzeige- und Aufzeichnungspflichten und zwischenstaatlicher Informationshilfemöglichkeiten Auswirkungen auf die Aufklärung internationaler Sachverhalte nach dem nationalen Recht hat. Untersuchungsgegenstand ist also die Aufklärung des besteuerungsrelevanten internationalen Sachverhalts. Es wird geprüft, welche Aufklärungsmittel in internationalen Sachverhalten überhaupt möglich sind und für welche sich der Gesetzgeber tatsächlich entschieden hat. Die vorhandenen Instrumente werden in das System der Sachverhaltsaufklärung im öffentlichen Recht, Teil dessen das Steuerverfahrensrecht ist,[11] eingeordnet. Ausgangspunkt sind dabei der steuerverfahrensrechtliche Untersuchungsgrundsatz und die Kooperationsmaxime mit ihren verfassungsrechtlichen Grundlagen. Aus ihnen werden Maßstäbe für eine Systematisierung der Aufklärungsinstrumente abgeleitet. Anschließend müssen die Auswirkungen der Aufklärungsmittel auf die Aufklärung internationaler Sachverhalte nach

6 Grund hierfür ist nicht nur das Bedürfnis nach dem Vollzug der nationalen Steuergesetze, sondern auch der Gewinn von Informationen als hohes Gut im internationalen Kampf um die Verteilung des Besteuerungssubstrates.

7 *Seer/Wilms*, StuW 2015, 118, 119.

8 *Seer*, in: FS Schaumburg, 2009, S. 151, 163.

9 BFH v. 10.4.2013, I R 45/11, BStBl. II 2013, 771, juris Rn. 50.

10 Der Ausbau der Ermittlungsmöglichkeiten führt dann an einer Stelle zwar zu zusätzlich Belastungen der Beteiligten, nicht aber zu Erleichterungen an anderer Stelle (kritisch dazu auch *Seer*, StuW 2015, 315, 316: „[…] Vernachlässigung der Verfahrenserleichterungen zugunsten der Steuerpflichtigen").

11 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 1.27.

den vorstehenden Grundsätzen geklärt werden.[12] Die Ergebnisse sind dann anhand der konkreten Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzbehörde zu verproben. Kern dieser Untersuchung ist das Verhältnis zwischen der Aufklärung des Beteiligten und der Aufklärung durch die nationale Finanzbehörde mithilfe der ihr in internationalen Sachverhalten zur Verfügung stehenden besonderen Instrumente.

Die Vereinbarkeit einzelner Aufklärungsmittel mit dem Verfassungs- und Unionsrecht war bereits in der Vergangenheit Gegenstand verschiedener Untersuchungen und soll daher nicht Teil dieser Arbeit sein.[13] Die Arbeit konzentriert sich auf die Aufklärung des Sachverhalts im Besteuerungsverfahren selbst. Internationale Sachverhalte werden zwar nicht nur hier, sondern auch im finanzgerichtlichen Verfahren relevant. Und auch wenn sich die entscheidenden Vorschriften inhaltlich teilweisen decken[14] oder sogar die Finanzgerichtsordnung auf Vorschriften des Besteuerungsverfahrens verweist,[15] gibt es dennoch einen bedeutsamen Unterschied zwischen den beiden Aufklärungsverfahren: Während im Verwaltungsverfahren ein Kanon an Möglichkeiten zur Aufklärung eines internationalen Sachverhalts zur Verfügung steht, der eine Entscheidungsfindung der Verwaltung gerade erforderlich macht, sind die Möglichkeiten des Finanzgerichts hier auf die Inanspruchnahme der Beteiligten beschränkt.[16]

Im Zentrum der Untersuchung steht der Vollzug der Ertragsteuern. Denn ihnen liegt das Welteinkommensprinzip zugrunde, welches die Aufklärung

12 Dabei soll die von *Schneider* aufgeworfene Frage auf internationale Sachverhalte im Besteuerungsverfahren übertragen und der Versuch einer Beantwortung unternommen werden: „Inwieweit damit der Vorhabenträger [Steuerpflichtige] in die Verantwortung für die Feststellung der tatsächlichen Umstände […] einbezogen wird, und ob dadurch die traditionelle Amtsermittlung nach deutschem Recht modifiziert oder gar aufgehoben wird, ist die übergreifende Fragestellung dieser Arbeit." (vgl. *Schneider*, Nachvollziehende Amtsermittlung bei der Umweltverträglichkeitsprüfung, 1991, S. 18).

13 Zur isolierten (verfassungsrechtlich und unionsrechtlichen) Betrachtung des § 90 Abs. 2 AO sei auf die Arbeiten von *Lindenthal* (*Lindenthal*, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung, 2006), *Möllenbeck* (*Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, 2010) und *Jansen* (*Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012) verwiesen. Zu neueren Instrumenten vgl. auch *Meickmann*, Die Aufklärung und Bewertung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht, 2019; *Schurowski*, Der automatische Austausch von Finanzkoteninformationen in Steuersachen, 2019.

14 § 76 Abs. 1 S. 1 und 5 FGO entspricht § 88 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 1 Halbs. 2 AO.

15 Vgl. § 76 Abs. 1 S. 4 FGO und § 96 Abs. 1 S. 1 Halbs. 2 FGO.

16 So i.E. auch *Eisgruber/Oertel*, in: FS BFH, 2018, S. 1113, 1124 f.

internationaler Sachverhalte in besonderem Maße erforderlich macht. Die Umsatzsteuer ist grundsätzlich nach dem Bestimmungslandprinzip konzipiert.[17] Das bedeutet zwar nicht, dass nicht auch hier mitunter internationale Sachverhalte aufzuklären sind. Aufgrund der Harmonisierung der Umsatzsteuer durch das Unionsrecht, gelten bei deren Vollzug jedoch unionsrechtliche Vorgaben und damit andere Grundsätze.[18]

B. Gang der Untersuchung

Die Untersuchung beginnt mit der Betrachtung der Grundsätze der Aufklärung eines Sachverhalts im öffentlichen Recht in § 2. Hierfür wird zunächst die Sachverhaltsaufklärung als Teil des Verwaltungsverfahrens eingeordnet. Anschließend wird das Verfassungsrecht auf Vorgaben für die Sachverhaltsaufklärung und ihre Regelung durch den Gesetzgeber untersucht.

Im folgenden § 3 werden die Maßstäbe für die Aufklärung eines Sachverhalts im Besteuerungsverfahren nach den verfassungsrechtlichen Grundsätzen herausgearbeitet. Diese ergeben sich teilweise unmittelbar aus dem einfachen Verfahrensrecht (§§ 85, 88, 90, 92 ff. AO). Ein System der Sachverhaltsaufklärung lässt sich jedoch erst durch eine Gesamtschau der relevanten Vorschriften und ihrem Verhältnis erarbeiten, die im letzten Teil des § 3 erfolgt. Neben den Maßstäben werden in diesem allgemeinen Teil auch die Konsequenzen bei Missachtung dieser Maßstäbe beleuchtet.

§ 4 wendet sich dann der Aufklärung des internationalen Sachverhalts im Besteuerungsverfahren im Besonderen zu. Hier liegt der Schwerpunkt der vorliegenden Untersuchung. Zunächst wird der Kern der besonderen Komplexität der Aufklärung internationaler Sachverhalte freigelegt: aus dem materiellen Steuerrecht wird der Aufklärungsauftrag herausgearbeitet und aus einer Zusammenschau aus nationalem Verfahrensrecht und dem völkerrechtlichen Territorialitätsprinzip die Aufklärungskompetenz definiert. Die sich hieraus ergebene Divergenz wird dann auf ihre Auswirkungen auf die bereits festgestellten verfassungsrechtlichen Maßstäbe der Sachverhaltsaufklärung hin untersucht.

Aus diesem ersten Teil des § 4 ergibt sich das tatsächliche Bedürfnis nach besonderen Instrumenten zur Aufklärung internationaler Sachverhalte. In

17 *Schaumburg*, in: Schaumburg, Internationales Steuerecht, 2017, Rn. 10.2.

18 *Drüen*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO, Rn. 19 (Stand Juni 2021); dazu ausführlicher *Englisch*, IStR 2009, 37, 39 ff.

dem darauffolgenden Teil werden diese besonderen Instrumente de lege lata zunächst zusammengetragen und mit Blick auf die Untersuchung systematisiert. Dabei wird zwischen Mitwirkungspflichten des Beteiligten, Instrumenten der Finanzbehörde und der Inanspruchnahme Dritter differenziert. Innerhalb dieser Gruppen erfolgt eine Kategorisierung mit Blick auf den Zweck der jeweiligen Maßnahme.

An diese Gesamtschau schließt sich die Betrachtung der Wechselwirkung zwischen den besonderen Instrumenten und den zuvor herausgearbeiteten allgemeinen Maßstäben an.

Diese Untersuchung erfolgt dreistufig. Auf der ersten Stufe werden die Auswirkungen der Mitwirkungspflichten auf die Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren nach dem Untersuchungsgrundsatz, insbesondere auf die Beweisfragen, dargestellt. Auf der zweiten Stufe wird das abstrakte Verhältnis der Instrumente zueinander untersucht. Die dritte Stufe bezieht die sich aus dem so gefundenen System ergebenden Auswirkungen auf die konkrete Sachverhaltsaufklärung der Behörde. Im Zentrum steht hier die Erarbeitung eines Maßstabes für die Ausübung des Verfahrensermessens durch die nationale Behörde.

Die Arbeit schließt mit dem § 5, in dem die wesentlichen Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst und einer Schlussbetrachtung unterworfen werden. Zuletzt soll ein kurzer Ausblick auf mögliche Entwicklungen der Aufklärung internationaler Sachverhalte geworfen und die sich hieraus ergeben besonderen Chancen und Risiken beleuchtet werden.

§ 2 Die Aufklärung eines Sachverhalts im öffentlichen Recht

A. Sachverhaltsaufklärung im Rahmen des Verwaltungsverfahrens

I. Verwaltungsverfahren und Sachverhaltsaufklärung

Der Begriff (Steuer-) Verwaltungsverfahren beschreibt unterschiedliche Zusammenhänge. Zunächst lässt sich die Besteuerung in ein dreistufiges Verfahren unterteilen: Das Festsetzungs- oder Veranlagungsverfahren (§§ 155 ff. AO; §§ 179 ff. AO), das Erhebungsverfahren (§§ 218 ff. AO) und das Vollstreckungsverfahren (§§ 249 ff. AO).[19]

Gleichzeitig wird aber auch das Verfahren der Rechtsanwendung durch die Verwaltung als Verwaltungsverfahren bezeichnet (formelle beziehungsweise technische Beschreibung des Verwaltungsverfahrens): Es stellt das Verfahren innerhalb der Verwaltungsbehörde dar, das auf die Setzung einer einseitigen staatlichen Rechtsfolge – in der Regel in Form eines Verwaltungsaktes – gerichtet ist. Bei dieser Betrachtung besteht das Verwaltungsverfahren aus der Ermittlung des Sachverhalts (Sachverhaltsermittlungsverfahren), der Anwendung des materiellen Rechts auf diesen Sachverhalt (Rechtsanwendung und Entscheidungsfindung durch Subsumption) sowie der anschließenden Rechtssetzung durch die Behörde.[20] Das Verwaltungsverfahren hat dabei nach allgemeinen und – für bestimmte Arten von Verwaltungsverfahren – besonderen Verfahrensvorschriften zu erfolgen.

Das Sachverhaltsermittlungsverfahren selbst ist ein der Verwaltungsentscheidung, die den Abschluss des Verwaltungsverfahrens bildet, zeitlich vorgeschaltetes Verfahren, welches die Grundlagen für ebendiese Entscheidung

---

19 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 21.150.

20 So auch *Frizen* zum finanzverwaltungsrechtlichen Verfahren, vgl. *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 2009, S. 10. Rechtsanwendung ist die Subsumption einer Norm des materiellen Steuerrechts unter einen konkreten, feststehenden Sachverhalt (dazu vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 5.46); zu der – auf diese Arbeit keine Auswirkung entfaltenden – Frage, inwieweit die Finanzbehörde bei der Rechtsanwendung schlicht eine vorgegebene Rechtsfolge auf den Sachverhalt anwendet („Vollzugsautomatismus") oder es sich um einen „Akt eigenständiger Rechtsschöpfung" handelt, vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 167 ff.; *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 109 ff.; sowie ausführlich auch *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 47 ff.

schafft.[21] Dennoch sind Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung keine voneinander unabhängigen Verfahren. Der steuerlich relevante Sachverhalt im Sinne des Ermittlungsverfahrens ist keine unabhängige Größe, die aus sich selbst heraus besteht, sondern entsteht erst durch eine Zusammenschau mit dem maßgeblichen Gesetz.[22] Sachverhalt in diesem Sinne ist damit nur der für die Rechtsanwendung relevante Sachverhalt.[23]

Bei ganzheitlicher Betrachtung des Steuerverfahrensrechts wird Sachverhaltsermittlung nicht ausschließlich von der Verwaltungsbehörde, sondern auch durch die Finanzgerichte durchgeführt (§ 76 FGO). Obwohl sich die grundsätzlichen Vorschriften zur Sachverhaltsermittlung in behördlichen und gerichtlichen Verfahren ähneln, dienen die beiden Verfahren unterschiedlichen Zwecken und entsprechen sich daher im Ergebnis nur teilweise. Gefundene Ergebnisse können daher nur eingeschränkt übertragen werden. Das finanzgerichtliche Verfahren selbst ist nicht Teil dieser Untersuchung und soll daher im Folgenden nur punktuell angesprochen werden.

Sachverhaltsermittlung im Verwaltungsverfahren bedeutet Beweiserhebung, Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung.[24] Die Beweiserhebung kann dabei grundsätzlich auf drei unterschiedliche Arten[25] erfolgen: Durch die Ermittlung des Sachverhalts unmittelbar durch Tätigwerden der Behörde selbst (1), durch die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen (2) und durch die Inanspruchnahme Dritter bei der Ermittlung eines Sachverhalts (3). Vorschriften, welche diese Art und Weise der Sachverhaltsermittlung regeln, sind Beweiserhebungsregeln.[26] Ebenfalls Teil des Ermittlungsverfahrens und inhaltlich eng mit den Beweiserhebungsregeln verbunden, sind die Regelungen über die Auswirkung der erhobenen Beweise (Beweisregeln).

---

21 *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 2009, S. 10. Zu der Frage, ob das Ermittlungsverfahren ausschließlich dem Zweck dient, die Rechtsanwendung zu ermöglichen oder darüber hinaus auch der Akzeptanz des Verfahrensergebnisses, vgl. *Wittmann*, StuW 1987, 35, 50; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 273 ff.

22 Prominent zuerst bei *Engisch*, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 1960, S. 15 („Hin- und Herwandern des Blickes"); *Tipke*, StRO, Bd. III, 1993, S. 1233.

23 *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 2009, S. 12.

24 *Kobor*, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht, 2009, S. 49.

25 *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 2009, S. 2; allgemein auch *Gusy*, in: Hoffman-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. II, 2012, § 23 Rn. 68 (beide lassen in ihrer Darstellung die Inanspruchnahme Dritter als eigenständige Ermittlungsmöglichkeit aus).

26 *Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, S. 28.

Beweisregeln betreffen die Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung. Sie sind grundsätzlich unabhängig von der Beweiserhebung zu betrachten und der Beweiserhebung nachgeschaltet.[27] Gleichzeitig kann die Art und Weise der Beweiserhebung jedoch nur effektiv ausgestaltet werden, wenn sie im Kontext der Beweiswürdigung, des Beweismaßes und abschließend der Beweislast gesehen wird.[28] Denn Beweiserhebung erfolgt immer auch mit Blick auf das erforderliche Beweismaß.[29] Bei der Untersuchung der verschiedenen Arten der Beweiserhebung sind also auch die Beweisregeln zu berücksichtigen.

II. Die Gestaltung der Sachverhaltsaufklärung

1. Grundsätze der Sachverhaltsaufklärung

Sachverhaltsermittlung durch Beweiserhebung kann nach zwei Grundsätzen erfolgen: dem Beibringungsgrundsatz und dem Untersuchungsgrundsatz[30].[31] Diese Grundsätze treffen eine Aussage dazu, wer die Beweiserhebung durchzuführen hat. Nach dem Beibringungsgrundsatz haben die Verfahrensparteien die Tatsachen zum Beweis beizubringen, also die Beweiserhebung durchzuführen. Jede Partei muss hier die in ihrem Interesse liegenden Tatsachen vorbringen.[32] Der Entscheidungsträger bewertet dann nur die beigebrachten Beweise. Das Gegenteil hierzu ist der Untersuchungsgrundsatz.[33] Nach diesem Grundsatz trägt der Entscheidungsträger selbst die Verantwortung für die Aufklärung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts. Auf die Sachverhaltsermittlung im Verwaltungsverfahren bezogen, würde der Beibringungsgrundsatz bedeuten, dass Behörde und Betroffener jeweils Beweise zu erbringen hätten und die Rechtsanwendung dann ausschließlich auf Grundlage des sich hieraus ergebenen Sachverhalts erfolgen würde. Nach dem Untersuchungsgrundsatz wäre die Behörde als Rechtsanwender

27 *Nierhaus*, Beweismaß und Beweislast, 1989, S. 258; *Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, S. 28, 31.
28 *Nierhaus*, Beweismaß und Beweislast, 1989, S. 10 f., 259.
29 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 181.
30 Der Begriff Untersuchungsgrundsatz wird im Folgenden einheitlich für die synonymen Begriffe Amtsermittlungsgrundsatz und Inquisitionsgrundsatz verwendet.
31 *Kallerhoff/Fellenberg*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 2018, § 24 VwVfG, Rn. 1.
32 Statt vieler *Rosenberg/Schwab/Gottwald*, Zivilprozessrecht, § 115, Rn. 7 ff.; auch *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 12; und *Martin*, BB 1986, 1021, 1023.
33 *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 12.

im Verwaltungsverfahren dazu verpflichtet, die Sachverhaltsermittlung zu betreiben. Vorweggenommen werden kann an dieser Stelle schon, dass die drei verwaltungsrechtlichen Verfahrensordnungen ausdrücklich die Sachverhaltsermittlung nach dem Untersuchungsgrundsatz vorsehen,[34] und dieser Grundsatz damit auf dem gesamten Gebiet des Verwaltungsrechts Geltung entfaltet. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass sich die Interessen der Verwaltung mit den Interessen des einzelnen Beteiligten bei der Sachverhaltsermittlung zwar überschneiden können, dies aber keineswegs zwingend der Fall ist. Vielmehr divergieren gerade im Rahmen der Eingriffsverwaltung die Interessen der Beteiligten bezüglich der Aufklärung des Sachverhalts regelmäßig von denen der Behörde oder sind sogar gegenläufig. Das öffentliche Recht hat sich dabei vorrangig nicht allein nach den Interessen der Beteiligten, sondern nach öffentlichen Interessen zu richten, deren Kern der Schutz der Allgemeinheit ist.[35] Danach ist aber die Durchsetzung aller Vorschriften des öffentlichen Rechts gefordert, denn die Vorschriften bestehen vordergründig immer im Interesse der Allgemeinheit. Es kann also bei der Ermittlung eines Sachverhalts in materieller Hinsicht nur um dessen wahrheitsgemäße, beiden Seiten dienende Aufklärung gehen.[36] Diese Aufklärung kann nur durch eine umfassende Aufklärungspflicht der handelnden Verwaltung erreicht werden.[37] Mithin ist der im öffentlichen Recht geltende Untersuchungsgrundsatz eben gerade das Gegenteil des Beibringungsgrundsatzes.[38]

2. Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers

Von Verfassung wegen ist die Finanzverwaltung als Exekutivorgan zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens und damit auch des Verfahrens zur Sachverhaltsaufklärung berufen (Art. 108 Abs. 1 und 2 GG). Die Regelung

34 Geregelt in § 24 Abs. 1 S. 1 VwVfG, § 20 Abs. 1 S. 1 SGB X, § 88 Abs. 1 S. 1 AO.

35 *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 12; *Schneider*, Nachvollziehende Amtsermittlung bei der Umweltverträglichkeitsprüfung, 1991, S. 17, 92 f.

36 BFH v. 15.10.1976, VI R 32/76, BStBl. II 1976, 767, juris Rn. 12; *Kobor*, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht, 2009, S. 52; *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 12, 72.

37 *Möllers*, in: Hoffman-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. I, 2012, § 3, Rn. 34.

38 So auch *Drüen*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO, Rn. 6 (Stand Juni 2021); und *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 12.

dieses Verwaltungsverfahrens obliegt jedoch dem Gesetzgeber.[39] Bei der Gestaltung des Verfahrens zur Aufklärung des Sachverhalts steht dem Gesetzgeber deswegen ein Baukasten aus den oben angesprochenen Möglichkeiten der Beweiserhebung zur Verfügung.[40] Dabei genießt er zunächst eine umfassende Gestaltungsfreiheit und muss sich nicht auf eine bestimmte Art der Beweiserhebung festlegen. Er ist vielmehr dazu angehalten, selbst ein System zu entwickeln.[41] Innerhalb der drei oben aufgezeigten Wege gibt es unterschiedliche Möglichkeiten die Sachverhaltsermittlung auszugestalten. Dem Gesetzgeber steht es im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen frei diese Wege zu kombinieren und daher aus einem weit gefächerten Spektrum eine Vorgehensweise auszuwählen, welche dem Ziel der möglichst umfassenden Sachverhaltsermittlung aus seiner Sicht am besten gerecht wird.[42]

B. Verfassungsrechtliche Grundlagen

I. Bedeutung des Verfassungsrechts im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung

Das (Steuer-) Verfahrensrecht dient nicht nur dazu, die Realisierung des materiellen Rechts zu ermöglichen (Bewirkungsfunktion).[43] Es verwirklicht auch einen verfassungsrechtlichen Auftrag: die Sicherung und Effektuierung der Rechtsgüter der Subjekte des Verwaltungsverfahrens, welche ihnen durch das Grundgesetz garantiert werden (Schutzfunktion).[44] Auch die Sachver-

39 Das ergibt sich sogar ausdrücklich aus Art. 108 Abs. 5 GG, wonach das Verfahren zur Anwendung der Steuergesetze durch (Bundes-) Gesetz zu regeln ist.

40 *Krumm*, in: Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 171, 175 f.

41 *Seer*, Verständigung im Steuerverfahren, 1996, 296 f.; *ders.*, DStJG 31, 2008, 7, 14; *ders.* StuW 2015, 315, 319; *Drüen*, in: Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 1, 5.

42 *Seer*, DStJG 31, 2008, 7, 14.

43 Vgl. nur die Statuierung der allgemeinen Mitwirkungspflicht nach § 90 AO bzw. § 26 Abs. 2 VwVfG. Ohne diese Pflicht, wäre eine Realisierung des materiellen Steuerrechts nicht möglich, vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 90 AO, Rn. 1 (Stand Oktober 2017); *Kallerhoff/Fellenberg*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 2018, § 26 VwVfG, Rn. 3: „Die Beweisermittlung im VwVf dient – neben dem Rechtsschutz der Beteiligten – in erster Linie dem Interesse der Allgemeinheit an einer rechtmäßigen und effektiven Verwirklichung der Verwaltungsaufgaben".

44 *Stelkens/Schmitz* sprechen von „Grundrechtsschutz durch Verfahren", vgl. *Stelkens/Schmitz*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 2018, § 9 VwVfG, Rn. 23; dazu auch *Kobor*, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht, 2009, S. 60. Mit anderen Worten: Verwaltungsrecht im Allgemeinen und Steuerrecht im Besonderen sind konkretisiertes Verfassungsrecht (dieser Ausdruck stammt wohl von *Werner*, DVBl. 1959, 527, passim);

haltsermittlung im Steuerverfahren wird dementsprechend maßgeblich durch das Verfassungsrecht geprägt. Der Gesetzgeber ist bei seiner Gestaltung des Systems zur Sachverhaltsermittlung mithin nicht vollkommen frei. Er genießt zwar einen Gestaltungsspielraum, wird jedoch durch verfassungsrechtliche Vorgaben geleitet und beschränkt.[45] Auch die freie Gesetzgebung darf sich nur im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung, also des formellen Verfassungsrechts, bewegen (Art. 1 Abs. 3 GG und Art. 20 Abs. 3 Halbs. 1 GG).[46]

Aber auch das Handeln der Finanzbehörde im Ermittlungsverfahren findet nur in dem durch das Verfassungsrecht vorgegebenen Rahmen statt. Art. 1 Abs. 3 GG und Art. 20 Abs. 3 Halbs. 2 GG binden die vollziehende Gewalt bei ihrem Handeln nicht nur an einfaches Recht, sondern auch an das Verfassungsrecht.[47] Diese Bindung der Finanzverwaltung wird in § 85 S. 1 AO einfachgesetzlich wiedergegeben.[48]

Im Regelungskontext der Sachverhaltsermittlung werden sowohl auf legislativer Ebene als auch bei Ausführung der Gesetze durch die Exekutive (in Form der Finanzbehörde) verschiedene verfassungsrechtliche Vorgaben relevant. Die Aufgabe der staatlichen Akteure besteht darin, die betroffen verfassungsrechtlichen Prinzipien in Ausgleich zu bringen und dabei jedem Prinzip zur größtmöglichen Entfaltung zu verhelfen (Prinzip der Praktischen Konkordanz).[49] Dies beinhaltet einerseits, dass bei gleichzeitiger Betroffenheit unterschiedlicher – unter Umständen sogar gegenläufiger – Verfassungsprinzipien einem Prinzip im Ergebnis Vorrang eingeräumt werden muss. Andererseits darf aber auch keines der betroffenen Verfassungsrechtsgüter

---

Kobor, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht, 2009, S. 33; *Wollschläger*, VVDStRL 75, 2016, 187, 194 f.; zum Steuerrecht *Schön*, StuW 2018, 201, 203; kritisch *Michael*, der davon ausgeht, dass die Verfassung keine nennenswerte „Ausstrahlungswirkung" auf das Allgemeine Verfassungsrecht hat, vgl. *Michael*, VVDStRL 75, 2016, 131, 133; *Spilker* spricht von der Verfahrensordnung als „Konkretisierung des Rechtsstaatsprinzips" (*Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 51).

45 *Seer*, Verständigung im Steuerverfahren, 1996, S. 296 f.

46 *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 83.

47 Dazu *Dreier*, in: Dreier, GG, Bd. I, 2013, Art. 1 GG, Rn. 60; *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 93.

48 Dazu *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 3, 6, 10 (Stand Januar 2017); *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 12 (Stand August 2016).

49 *Lerche*, Übermaß und Verfassungsrecht, 199, S. 125 f. 153; *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1995, Rn. 72, 318; *Schromek*, Die Mitwirkungspflichten der am Verwaltungsverfahren Beteiligten, 1989, S. 70; *Seer*, DStJG 31, 2008, 7, 14.

durch die vollkommene Entfaltung eines anderen vollständig „geopfert" werden.[50] Jedes Verfassungsrechtsgut beinhaltet eine Ober- oder Untergrenze (Erträglichkeitsgrenze), die nicht überschritten werden darf und deren Einhaltung der Kontrolle durch die Judikative unterliegt.[51]

Da auch die Legislative und Exekutive gleichermaßen an das Verfassungsrecht gebunden sind, ist es dem Gesetzgeber grundsätzlich unbenommen, die Verwaltung unmittelbar zu verpflichten, selbst einen Ausgleich zwischen den von der Sachverhaltsermittlung betroffenen Verfassungsrechtsgütern zu schaffen.[52] Die Übertragung der Ausgleichspflicht kann jedoch nicht uneingeschränkt erfolgen.[53] Sowohl aus rechtsstaatlichen, als auch aus demokratischen Gesichtspunkten ist der Gesetzgeber verpflichtet, gewisse Entscheidungen mit verfassungsrechtlicher Relevanz selbst zu regeln.[54] Inwiefern der Gesetzgeber mithin selbst zur Sicherung der verfassungsrechtlichen Normen verpflichtet ist, soll im Folgenden bezüglich der betroffenen Verfassungsrechtsgüter gezeigt werden.

Soweit der Exekutive aber in verfassungsrechtskonformer Weise Handlungsaufgaben übertragen werden, hat sie bei deren Ausführung – innerhalb ihrer Befugnisse – ebenfalls alle betroffenen Rechtsgüter in den schonendsten Ausgleich zu bringen.[55] Das gilt insbesondere bei der behördlichen Ermessensausübung im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung, also vor allem bei der Ausübung des Ermessens im Sinne des § 88 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 AO. Wird der Finanzbehörde ausdrücklich ein eigener Handlungs- und Entscheidungsspielraum gewährt,[56] hat sie bei dessen Wahrnehmung einen schonenden Ausgleich zwischen den betroffenen Rechtsgütern zu finden (§ 5 AO).[57] Dies

50 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 297; *ders.*, DStJG 31, 2008, 7, 14.

51 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 297.

52 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 297; *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 104 ff.

53 Überblick über das Problem von Ermessensvorschriften im Steuerrecht allgemein bei *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 5.150.

54 Das BVerfG und die herrschende Literatur sprechen von der „Wesentlichkeitsdoktrin", vgl. grundlegend BVerfG v. 9.5.1972, 1 BvR 518/62, 1 BvR 308/64, BVerfGE 33, 125, juris Rn. 106 und BVerfG 18.7.1972, 1 BvL 32/70, 1 BvL 25/71, BVerfGE 33, 303, juris Rn. 62 ff., 67, 85; sowie aus der Literatur *Ossenbühl*, in: HStR, Bd. V, 2007, § 101, Rn. 11 ff., 53 ff.; Schulze-*Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 113 ff. m.w.N.

55 Allg. zur Pflicht zur Herstellung eines schonenden Ausgleichs im Sinne der praktischen Konkordanz, vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 3.239 m.w.N.

56 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 2 (Stand Oktober 2018).

57 Zur Ermessensüberschreitung wegen Überschreitung verfassungsrechtlicher Grenzen, vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 5.153.

beinhaltet, dass es grundsätzlich bei einer behördlichen Ermessensentscheidung einerseits einen nicht justiziablen Bereich geben muss, in dem die Behörde ihre eigene Abwägungsentscheidung trifft.[58] Andererseits hat sie dabei den Zweck der Ermessensermächtigung und die Verhältnismäßigkeit der Beeinträchtigung von Verfassungsrechtsgüter zu beachten[59] und unterliegt hierbei der Kontrolle der Judikative.

Im Folgenden sollen die im Rahmen der Sachverhaltsermittlung relevanten Verfassungsrechtsgüter mit ihrem Inhalt herausgearbeitet werden. Dabei soll insbesondere untersucht werden, wann die Rechtsgüter in diesem Kontext betroffen sein können und inwiefern die Rechtfertigung eines Eingriffs durch andere im Rahmen der Sachverhaltsermittlung bedeutsamen Verfassungsrechtsgüter gelingen kann (Prinzip der praktischen Konkordanz). Gleichzeitig ist zu klären, wann die Beeinträchtigung eines Verfassungsrechtsguts nicht mehr gerechtfertigt werden kann, also die verfassungsrechtliche Unter- oder Obergrenze erreicht ist. Zuletzt ist jeweils die Kompetenzfrage zu klären: Ist zur Entscheidung über den schonenden Ausgleich zwischen den betroffenen Verfassungsrechtsgütern der Gesetzgeber oder die Verwaltung berufen?

II. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

1. Das verfassungsrechtliche Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Die Aufklärung des besteuerungsrelevanten Sachverhalts als exekutives Handeln ist zunächst durch die steuerrechtliche Ausprägung des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips, dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, geprägt. Wie der allgemeine Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung,[60] teilt sich der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung in den Vorrang des (Steuer-) Gesetzes und den Vorbehalt des (Steuer-) Gesetzes.[61]

58 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 75 f. (Stand Oktober 2018), auch zur Ausnahme bei Ermessenreduzierung auf Null.

59 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 161 (Stand April 2018); *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 49 ff. AO (Stand Oktober 2018).

60 Dazu grundlegend *Schmidt-Aßmann*, in: HStR, Bd. II, 2004, § 26, Rn. 61 ff.

61 Überblick bei *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 3.230.

Die Bindung der Exekutive an die Gesamtheit der materiellen Rechtsvorschriften[62] (Vorrang des Gesetzes) ist ausdrücklich in Art. 20 Abs. 3 Halbs. 2 GG normiert. Das Handeln der Finanzverwaltung darf demnach nicht gegen die Gesetze zum Steuerverfahren, also gegen materielle Steuergesetze oder höherrangiges Recht, wie die Grundrechte, verstoßen.[63] Darüber hinaus ist Besteuerung – als Grundrechtseingriff – aber auch nur zulässig, wenn und soweit sie durch ein Gesetz angeordnet ist (Vorbehalt des Gesetzes). Der Vorbehalt des Gesetzes fordert, dass sowohl Tatbestand als auch Rechtsfolge der Besteuerung in einem formellen Gesetz geregelt sind.[64] Unmittelbar aus Art. 20 Abs. 3 GG lässt sich der Vorbehalt des Gesetzes nicht herleiten.[65] Vielmehr werden zu dem verfassungsrechtlichen Ursprung des Gesetzmäßigkeitsprinzips unterschiedliche Ansätze vertreten.[66] Für den Bereich des Steuerrechts folgt die Anwendung des Grundsatzes des Vorbehalts des Gesetzes jedoch dessen ungeachtet jedenfalls aus der Anwendung der Grundrechte.[67] Besteuerung ist klassische Eingriffsverwaltung,[68] die wiederum nur aufgrund

62 *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 93.

63 Umfassend zu den Begriffen „Gesetz und Recht" im Sinne des Art. 20 Abs. 3 GG *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 93 f. m.w.N.

64 *Tipke*, StRO, Bd. I, 2000, S. 120; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 3.230.

65 Teilweise wird aber angenommen, dass es sich um eine ungeschriebene Voraussetzung für den, in Art. 20 Abs. 3 Halbs. 2 GG normierten Vorrang des Gesetzes handelt, vgl. *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 105.

66 Das Bundesverfassungsgericht liest den Vorbehalt des Gesetzes vor allem aus dem allgemeinen, verfassungsrechtlichen Rechtsstaatsprinzip (vgl. nur BVerfG v. 25.11. 1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318, juris Rn. 29; BVerfG v. 10.5.1988, 1 BvR 482/84, 1 BvR 1166/85, BVerfGE 78, 179, juris Rn. 51; dem folgend auch BFH v. 18.1.2012, II R 49/10, BStBl. II 2012, 168, juris Rn. 47; wohl auch *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 31 (Stand August 2016). Das Rechtsstaatsprinzip selbst wird vorrangig aus Art. 20 GG herausgelesen, vgl. nur *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 38 ff.; 66 ff. An anderer Stelle wird aber auch auf das Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 und 2 GG) abgestellt (BVerfG v. 24.5.1995, 2 BvF 1/92, BVerfGE 93, 37, juris Rn. 99 ff.; *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 105 m.w.N.; auch *Krumm*, in: Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 171, 175; kritisch dazu aber *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 127; und zu der Frage des Geltungsbereichs auch s. *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 108 ff.).

67 Zu dieser Herleitung allgemein auch *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 126 m.w.N.

68 So auch *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 31 (Stand August 2016).

eines formellen Gesetzes erfolgen darf.[69] Der Vorbehalt des Gesetzes beansprucht im Steuerrecht mithin uneingeschränkt Geltung.[70]

Im Folgenden soll dargestellt werden, welche Auswirkungen dieses verfassungsrechtliche Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung auf die Sachverhaltsermittlung im Steuerverfahrensrecht hat.

2. Der Untersuchungsgrundsatz als Ausfluss des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

a) Entscheidungsverantwortung der Behörde

aa) Rechtsstaatliche Anforderungen

Dabei sind zunächst die Auswirkungen des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung auf die Sachverhaltsermittlung zu betrachten. Ausdrücklich lässt sich aus dem Grundgesetz keine Aussage zur Beweiserhebung im (steuer-) verwaltungsrechtlichen Verfahren entnehmen. Es existiert keine Norm, die die Sachverhaltsermittlung nach dem Untersuchungsgrundsatz definiert und vorschreibt.

Oben wurde bereits dargestellt, wie der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung durch Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes in zweierlei Hinsicht sicherstellt, dass sich das Verwaltungshandeln allein an den Vorgaben der formellen Gesetze, orientiert. Auch bei der Frage nach der Auswirkung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung auf die Sachverhaltsermittlung wird zwischen dem Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes unterschieden.[71] Dabei handelt es sich mit Blick auf die Sachverhaltsaufklärung im Ergebnis um denselben Gedanken: Die strenge Bindung des Verwaltungshandelns an die formellen Gesetze, sei es als Grundlage zur Handlung (Vorbehalt des Gesetzes) oder Begrenzung des Handlungsspielraums (Vorrang des Gesetzes), erfordert, dass die zuständige Finanzbehörde im konkreten Einzelfall eine korrekte Aussage dazu treffen kann, welche Rechtsfolge das Gesetz für einen

69 *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Bd. II, 2015, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 107 m.w.N.; für die allg. Handlungsfreiheit jedenfalls seit dem „Elfes-Urteil" entschieden, vgl. BVerfG v. 16.1.1957, 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32, juris Rn. 14 f.

70 Ausführlich dazu *Tipke*, StRO, Bd. I, 2000, S. 126 oder *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rn. 3.232; dem folgend *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 6 (Stand Januar 2017); auch *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 46.

71 Vgl. bei *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 52 ff.

Sachverhalt vorsieht. Das setzt jedoch nicht allein die richtige Anwendung des maßgeblichen Gesetzes voraus, sondern zunächst überhaupt die Kenntnis des zugrundeliegenden Sachverhalts.[72] Die Sachverhaltsermittlung ist mithin so auszugestalten, dass dieses verfassungsrechtliche Ziel erreicht wird. Unmittelbar dazu berufen ist die Behörde als Adressat des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.[73] Diese Zuständigkeit der Behörde für die Sachverhaltsermittlung wird als „Untersuchungsgrundsatz" bezeichnet. Aus verfassungsrechtlicher Sicht bezieht sich der Begriff jedoch allein auf die Sachverhaltsermittlung allgemein, nicht auf die konkrete Beweiserhebung. Ihrer Pflicht kommt die Finanzverwaltung zwar zunächst nach, indem sie den Sachverhalt selbst – eigenständig – ermittelt. Denn dann kann sie davon ausgehen, der Rechtsanwendung den richtigen Sachverhalt zugrunde gelegt zu haben. Dieser – jedenfalls aus Gesetzmäßigkeitsgesichtspunkten – Idealzustand ist jedoch verfassungsrechtlich nicht zwingend geboten. Vielmehr lässt sich aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip keine Aussage dazu ableiten, wie die Organe der Exekutive, der ihr so auferlegten Pflicht nachzukommen haben. (Jedenfalls) Mit dieser Ausprägung des Gesetzmäßigkeitsprinzips vereinbar wäre also auch eine Sachverhaltsermittlung, bei der allein der verfahrensbeteiligte Bürger verpflichtet ist, den Sachverhalt vollständig aufzuklären und ihn der Behörde zur Entscheidung vorzulegen. Zu der Sachverhaltsermittlung nach dem Beibringungsgrundsatz würde sich diese Form der Sachverhaltsaufklärung nur darin unterscheiden, dass die Behörde weiterhin selbständig entscheidet, ob sie von der Richtigkeit des so ermittelten Sachverhalts überzeugt ist. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung durch Vorschriften der Sachverhaltsermittlung in diesem

72 Vgl. schon *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 127: „Gesetzmäßigkeit schließt Sachverhaltswahrheit ein."; auch *Schmidt-Aßmann*, in: HStR, Bd. II, 2004, § 26 Rn. 76; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 125 m.w.N.; auch, jedoch speziell zum Vorrang des Gesetzes, *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 53. Behördliches Handeln aufgrund der Vermutung, dass ein Sachverhalt erfüllt sei, kommt grundsätzlich willkürlichen, nicht rechtsstaatlichem Staatshandeln gleich, vgl. *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 63; *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 54.

73 Auch *Seer* spricht von einer „verfahrensrechtlichen Kompetenznorm" (*Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 182); *Jansen* spricht davon, dass der Untersuchungsgrundsatz die Gesetzmäßigkeit nur formell absichert (*Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld zwischen Europa- und Verfassungsrecht, 2013, S. 31); a.A. jedoch ohne Begründung und Ausführungen zu den Konsequenzen *Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, 2010, S. 102. Zu der Frage, welche Folgen sich für den Gesetzgeber ergeben, vgl. unten § 2B.VI.