

**VERFASSUNGSRECHTLICHE VORGABEN FÜR DIE Besteuerung
IN DEUTSCHLAND UND IN BRASILIEN
AM BEISPIEL DER MITWIRKUNGSPFLICHTEN DES STEUERPFLICHTIGEN**

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von
Luciano Bernart
2020

Referent/in: Prof. Dr. Moris Lehner

Korreferent/in: Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Tag der mündlichen Prüfung: 24. Februar 2021

Inhaltsübersicht

Einführung.....	1
Erster Teil. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung in Brasilien 4	
A. Einführung	4
B. Das brasiliatische Rechtssystem im Überblick.....	5
C. Das System des brasiliatischen Steuerrechts.....	27
D. Verfassungsrechtliche Vorgaben für steuerliche Mitwirkungspflichten	73
Zweiter Teil. Verfassungsrechtliche Vorgaben und steuerliche Mitwirkungspflichten in Deutschland.....	182
E. Abgrenzungen der steuerlichen Mitwirkungspflichten.....	182
F. Anwendung der Prinzipien auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten	196
G. Pflichtverhältnis und Mitwirkungspflichten	217
H. Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten.....	224
I. Internationale Verhältnisse.....	231
Dritter Teil. Rechtsvergleichende Zusammenfassung.....	237
J. Merkmale der Mitwirkungspflichten.....	237
K. Verfassungssystem, Prinzipien und Mitwirkungspflichten.....	239
L. Pflichtverhältnis und Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten	242
M. Internationaler Bereich	244
Anhang - Die zitierten brasiliatischen Rechtsvorschriften	245

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungen	XI
Literaturverzeichnis.....	XIV
Internetquellen.....	XXIII
Einführung.....	1
Erster Teil. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung in Brasilien 4	
A. Einführung	4
B. Das brasilianische Rechtssystem im Überblick.....	5
I. Die Verfassung	6
II. Staatsform, politisches Regime und Regierungssystem.....	7
III. Politisch-administrative Ordnung.....	7
IV. Die öffentlichen Gewalten	8
V. Verfassungsprinzipien	9
1. Grundprinzipien.....	10
2. Allgemeine Prinzipien.....	11
a. Gesetzmäßigkeit	11
(1) Gesetzesvorbehalt.....	12
(2) Rückwirkungsverbot	14
b. Gleichheitsprinzip	15
c. Freiheitsprinzip.....	17
(1) Freizügigkeit.....	18
(2) Wirtschaftsfreiheit.....	19
(3) Eigentum.....	20
d. Privatsphäre	21
VI. Das Gesetzgebungsverfahren	22
1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen	23
2. Quorum	24
VII. Verordnungsrecht (Poder regulamentar)	25
VIII. Hierarchie der brasilianischen Normen	26
C. Das System des brasilianischen Steuerrechts.....	27
I. Innerstaatliches Steuerrecht.....	27
1. Prinzipien des Steuerrechts	29
a. Gesetzmäßigkeit	29
(1) Strikte Gesetzmäßigkeit.....	30

(2) Rückwirkungsverbot	32
b. Gleichheitsprinzip und Leistungsfähigkeit	36
c. Freiheitsprinzip	38
(1) Eigentum und Verbot der Übermaßbesteuerung (Princípio do não-confisco)	40
(2) Lenkungsabgaben (Tributos extrafiscais)	42
d. Vorzeitigkeit	43
e. Steuerrecht, Privatsphäre und Kontrolle	44
(1) Normative Grundlagen und Vorgaben	45
(2) Behandlung der steuerlich relevanten Informationen	49
2. Steuerrechtliche Immunitäten	51
a. Reziproke Immunität	53
b. Andere in Art. 150 Abs. VI CR vorgesehene Formen der Immunität	54
3. Steuerrechtliche Befreiungen	55
4. Abgabenarten	56
5. Steuergesetzgebungshoheit	58
a. Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz	58
b. Die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz	60
6. Steuerverwaltung	62
a. Aktive Steuerkapazität	63
(1) Begriff	63
(2) Parafiskalität (Parafiscalidade)	63
b. Steuerkontrolle und Steuererhebung	65
c. Steuerertrag	65
7. Steuerrechtsprechung	66
a. Verwaltungsrechtsprechung	66
b. Rechtsprechung	67
II. Internationales Steuerrecht	69
1. Völkerrechtliche Verträge	69
a. Hierarchischer Rahmen von Verträgen im brasilianischen Rechtssystem	69
b. Verfahren zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge	72
2. Brasilien als Teil des Mercosur	72
D. Verfassungsrechtliche Vorgaben für steuerliche Mitwirkungspflichten	73
I. Abgrenzung der steuerlichen Mitwirkungspflichten	74
1. In Bezug auf das Rechtsgebiet	74
2. Begriff	74
3. Juristische Natur	75
4. Gegenstand	77
5. Arten der Mitwirkungspflichten	81

6.	Zielsetzung.....	82
a.	Verfassungsrechtliche Definition	82
b.	Die Zielsetzung als Voraussetzung für das Bestehen der steuerlichen Mitwirkungspflichten.....	83
(1)	Zielsetzung und Zeitablauf.....	84
(2)	Zielsetzung und Steuerpflichtiger	85
(3)	Unwirksamkeit wegen Verfassungswidrigkeit der Hauptpflicht.....	85
7.	Autonomie	86
a.	Verbindliche Verknüpfung mit einer Abgabe	86
b.	Relative Autonomie bezüglich der Hauptpflicht	87
II.	Anwendung der Prinzipien auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten	89
1.	Hauptwirkungen des Gesetzmäßigkeitsprinzips.....	89
a.	Erfordernis eines Gesetzes zur Einführung, Änderung oder Aufhebung steuerlicher Mitwirkungspflichten.....	89
(1)	Gesetzmäßigkeit und Hierarchie der Verfassung	91
(2)	Art. 16 einfaches Gesetz Nr. 9.779/99.....	92
(3)	Steuerliche Mitwirkungspflichten als Obliegenheiten	93
(4)	Steuerliche Mitwirkungspflichten als Instrumente der Erhebung und Kontrolle von Abgaben	94
b.	Rückwirkungsverbot und Mitwirkungspflichten	95
c.	Quelle der steuerlichen Mitwirkungspflichten	96
d.	Gesetzgebungskompetenz und Mitwirkungspflichten.....	98
(1)	Gesetzgebungskompetenz im Hinblick auf Mitwirkungspflichten.....	98
(2)	Heteronomische Gesetzgebungskompetenz	99
2.	Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen	100
a.	Leistungsfähigkeit als Kriterium zur Gleichbehandlung.....	101
b.	Tätigkeit des Steuerpflichtigen und Differenzierung.....	102
3.	Hauptbegrenzungen der Freiheit	103
a.	Mitwirkungspflichten und prohibitive oder übermäßige Wirkungen	103
(1)	Anzahl und Art der Mitwirkungspflichten sowie Frist.....	103
(2)	Erfüllung von Mitwirkungspflichten als Bedingung.....	105
(3)	Sanktionen wegen Verstoßes gegen Mitwirkungspflichten	106
b.	Mitwirkungspflichten und Freizügigkeit	106
c.	Mitwirkungspflichten und Wirtschaftsfreiheit (Berufsfreiheit, freie Initiative und freier Wettbewerb)	108
d.	Mitwirkungspflichten und Verbot der Übermaßbesteuerung	110
(1)	Eigentum.....	110
(2)	Geldbußen.....	111
e.	Lenkungswirkungen der steuerlichen Mitwirkungspflichten.....	112
4.	Vorzeitigkeit.....	113

5.	Mitwirkungspflichten und Privatsphäre.....	113
a.	Quantitative Beschränkungen.....	114
b.	Qualitative Beschränkungen.....	115
c.	Zeitliche und persönliche Beschränkungen	116
III.	Steuerpflichtverhältnis	116
1.	Überlegungen zu den Besonderheiten von Haupt- und Mitwirkungspflichten.....	116
a.	Besonderheiten hinsichtlich des Gegenstands der jeweiligen Pflichten	117
b.	Besonderheiten in Bezug auf die Zielsetzung von Pflichten.....	118
2.	Der Tatbestand der Mitwirkungspflicht und seine normative Vorschrift.....	119
a.	Tatbestand der steuerlichen Mitwirkungspflicht.....	119
b.	Normative Bestimmung des Tatbestands	120
(1)	Umfang der Definition des Tatbestands.....	121
(2)	Definition von Rechtswirkungen durch Ausschluss.....	122
c.	Die „eigenartige“ Methode des Eintritts einiger Tatbestände von Mitwirkungspflichten.....	122
3.	Parteien der steuerlichen Mitwirkungspflichten.....	124
a.	Aktives Subjekt.....	124
(1)	Fiskus	125
(2)	Parafiskalität und Mitwirkungspflichten.....	125
b.	Steuerpflichtiger	126
(1)	Definition.....	126
(2)	Arten von Steuerpflichtigen	126
(3)	Voraussetzungen zur Charakterisierung des Steuerpflichtigen	128
(a)	Person	128
(i)	Umfang	128
(ii)	Passive Steuerfähigkeit.....	129
(b)	Verhältnis zur Zielsetzung der steuerlichen Mitwirkungspflichten	131
4.	Zeitlicher Aspekt von Mitwirkungspflichten	132
a.	Einführung einer steuerlichen Mitwirkungspflicht.....	132
b.	Entstehung der steuerlichen Mitwirkungspflicht.....	132
(1)	Allgemeine Regel	133
(2)	Entstehung von Mitwirkungspflichten mit „eigenartiger“ Methode	133
(a)	Beachtung der für die Handlung der Verwaltungsbehörde erforderlichen Bedingungen.....	134
(b)	Verwaltungsakt	134
(c)	Zusammenfassung	135
c.	Forderung nach Erfüllung der Pflicht.....	136
d.	Verfall und Verjährung in Bezug auf Mitwirkungspflichten.....	137
(1)	Anwendbarkeit von Verfall und Verjährung bei Mitwirkungspflichten	137

(2) Anwendbarkeit von Verfall und Verjährung bei Steuerschulden in Bezug auf Abgaben, die mit Mitwirkungspflichten in Zusammenhang stehen	141
(3) Anwendung von Verfall und Verjährung bei durch die Nichtbefolgung von Mitwirkungspflichten entstandenen Geldbußen	142
5. Räumlicher Aspekt der Mitwirkungspflichten	143
a. Beschränkung der Analyse	143
b. Räumliche Grenzen und Mitwirkungspflichten	143
(1) Territorialität	143
(a) Fälligkeit, Gültigkeit und Territorialität	143
(b) Kompetenz	144
(2) Anwendung der Normen und Mitwirkungspflichten	145
6. Erlöschen steuerlicher Mitwirkungspflichten	146
IV. Verstöße gegen Mitwirkungspflichten und Sanktionen	146
1. Verstöße gegen Mitwirkungspflichten	146
a. Begriff	146
b. Allgemeine Regel zur Absicht des Handelnden und die Auswirkung seiner Handlungen	147
c. Verbot der Anstiftung zu Verstößen durch den Staat	148
d. Erlass von Mitwirkungspflichten	149
2. Sanktionen wegen Verstößen gegen Mitwirkungspflichten	150
a. Abgrenzung des Themas in Bezug auf seine Natur	151
b. Arten von Sanktionen	151
(1) Finanzielle Sanktionen	152
(2) Nicht finanzielle Sanktionen	152
c. Zweck und Funktion von Sanktionen	153
(1) Zwecke der Sanktionen	153
(a) Behinderung, Unterbindung und Entschädigung	153
(b) Unzulässigkeit des Erhebungszwecks	154
(2) Funktionen von Sanktionen	155
d. Hauptbeschränkungen bei der Einführung und Anwendung von Sanktionen ..	156
(1) Verbot der Übermaßbesteuerung	156
(a) Möglichkeit einer spezifischen Anwendung	156
(b) Wiederauftretende oder kontinuierliche Geldbußen	157
(2) Politische Sanktionen	158
e. Selbstanzeige	160
V. Verhältnis der Mitwirkungspflichten zum internationalen Steuerrecht	161
1. Zunehmende Relevanz von Mitwirkungspflichten	161
2. Steuerlicher Informationsaustausch und Mitwirkungspflichten	162
a. Unterschied und Zusammenhang	162

b. Normative Verankerung	163
3. Von Brasilien geschlossene internationale Abkommen, die einen Informationsaustausch vorsehen.....	164
a. Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.....	164
b. Zollkooperationsabkommen.....	165
(1) Mercosur.....	165
(2) Weitere Zollkooperationsabkommen.....	167
c. Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.....	168
d. Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (TIEAs) und Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA).....	169
e. Base erosion and profit shifting - BEPS.....	170
f. Abkommen zwischen Brasilien und Deutschland	172
4. Normative Beschränkungen in Bezug auf den Informationsaustausch und auf die Mitwirkungspflichten	172
a. Rückwirkungsverbot von internationalen Verträgen	173
(1) Abgrenzung des Geltungsbereichs der Vertragsanalyse.....	174
(2) Rückwirkungsverbot und die Anwendung auf Verträge.....	176
(a) Zeitpunkt für die Anwendung des Rückwirkungsverbots.....	177
(b) Rückwirkungsverbot, austauschbare Informationen und Mitwirkungspflichten.....	178
b. Herkunft der im Austausch erhaltenen Informationen	179
Zweiter Teil. Verfassungsrechtliche Vorgaben und steuerliche Mitwirkungspflichten in Deutschland.....	182
E. Abgrenzungen der steuerlichen Mitwirkungspflichten.....	182
I. In Bezug auf das Rechtsgebiet.....	182
II. Begriff.....	183
III. Juristische Natur der steuerlichen Mitwirkungspflichten.....	185
1. Mitwirkung als Pflicht.....	185
2. Mitwirkungspflicht als Recht und Schutzinstrument	186
IV. Gegenstand	187
V. Art der Mitwirkungspflichten.....	188
1. Mittelbare und unmittelbare Mitwirkungspflichten.....	188
2. Mitwirkungspflichten und erhöhte Mitwirkungspflichten	189
VI. Zielsetzung.....	190
1. Mitwirkungspflichten als Mittel	191
2. Aufklärung des Sachverhalts	191
3. Volle und angemessene Anwendung der Steuernormen.....	192
4. Zielsetzung als Rechtsgrundlage für die Mitwirkungspflichten.....	193

VII.	Autonomie hinsichtlich der Steuerpflicht.....	195
F. Anwendung der Prinzipien auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten	196	
I.	Gesetzmäßigkeit.....	196
1.	Quelle der steuerlichen Mitwirkungspflichten	197
a.	Gesetz und Rechtsnormen	197
b.	Rechtsverordnung, Gesetzesvorbehalt und Wesentlichkeit	198
c.	Bestimmtheit und Klarheit.....	200
2.	Rückwirkungsverbot.....	201
II.	Gleichheit.....	202
1.	Gleichbehandlung der Beteiligten.....	202
2.	Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung.....	203
a.	Differenzierungskriterien	204
(1)	Einige Kriterien	205
(2)	Leistungsfähigkeit.....	206
b.	Verhältnismäßigkeitssprüfung	208
III.	Freiheit	209
1.	Kooperationsmaxime und Mitwirkungspflichten als Eingriff in die Handlungsfreiheit.....	210
2.	Mitwirkungspflichten, Wirtschaftsfreiheit und Berufsfreiheit	211
IV.	Verhältnismäßigkeitsprinzip	212
V.	Privatsphäre.....	214
1.	Privatsphäre und Mitwirkungspflichten.....	215
2.	Steuergeheimnis	216
G. Pflichtverhältnis und Mitwirkungspflichten	217	
I.	Verhältnis hinsichtlich der Mitwirkungspflichten	217
II.	Stellung im Verfahrensverhältnis.....	218
1.	Verfahrensträger	220
2.	Beteiligte.....	220
a.	Steuerpflichtiger und Beteiligter	221
b.	Beteiligungsfähigkeit.....	222
c.	Ausländer	222
III.	Beginn und Ende des Pflichtverhältnisses	223
1.	Beginn des Pflichtverhältnisses	223
2.	Ende des Pflichtverhältnisses.....	223
H. Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten.....	224	
I.	Nichterfüllung	224
1.	Verweigerungsrecht.....	225
2.	Selbstbelastungsverbot.....	226

3.	Verletzung von Mitwirkungspflichten	227
II.	Hauptfolgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten.....	228
1.	Sachaufklärung.....	228
2.	Zwangsmittel.....	229
3.	Schätzung.....	230
4.	Verzögerungsgeld	230
5.	Ordnungswidrigkeitsrechtliche oder strafrechtliche Folgen.....	231
I.	Internationale Verhältnisse.....	231
I.	Internationale Verhältnisse und innerstaatliches Recht.....	231
II.	Territorialitätsprinzip und internationale Steuerinformationen	232
III.	Internationales Verhältnis und Informationsaustausch	233
1.	Europäische Union (EU).....	233
2.	Doppelbesteuerungsabkommen.....	234
3.	Spezifische Abkommen zum Austausch von Steuerinformationen	235
IV.	Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe gemäß § 117 AO	236
V.	BEPS Maßnahmen.....	236
Dritter Teil. Rechtsvergleichende Zusammenfassung.....	237	
J.	Merkmale der Mitwirkungspflichten.....	237
K.	Verfassungssystem, Prinzipien und Mitwirkungspflichten.....	239
L.	Pflichtverhältnis und Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten	242
M.	Internationaler Bereich	244
Anhang - Die zitierten brasilianischen Rechtsvorschriften	245	
I.	Brasilianische Verfassung (CR)	245
II.	Landesverfassung von São Paulo.....	260
III.	Landesverfassung von Paraná	261
IV.	Ergänzungsgesetz Nr. 24/75	261
V.	Ergänzungsgesetz Nr. 105/01	261
VI.	Ergänzungsgesetz Nr. 116/03	263
VII.	Gesetz Nr. 4.375/64	263
VIII.	Gesetz Nr. 5.172/66 (brasilianische Abgabenordnung/CTN)	264
IX.	Gesetz Nr. 7.474/86	273
X.	Gesetz Nr. 8.137/90	273
XI.	Gesetz Nr. 8.212/91	274
XII.	Gesetz Nr. 8.846/94	274
XIII.	Gesetz Nr. 8.981/95	274
XIV.	Gesetz Nr. 8.989/95	275

XV.	Gesetz Nr. 9.250/95	275
XVI.	Gesetz Nr. 9.779/99	277
XVII.	Gesetz Nr. 10.406/02 (Bürgerliches Gesetzbuch/CC)	277
XVIII.	Gesetz Nr. 10.426/02.....	278
XIX.	Gesetz Nr. 10.637/02.....	279
XX.	Gesetz Nr. 11.488/07.....	279
XXI.	Gesetz Nr. 12.741/12.....	279
XXII.	Gesetz Nr. 13.097/15.....	280
XXIII.	Provisorische Maßnahme Nr. 2.158-35/01.....	280
XXIV.	Provisorische Maßnahme Nr. 685/15.....	281
XXV.	Gesetzesdekret Nr. 4.657/42 (Lei de introdução às normas do direito brasileiro).....	281
XXVI.	Gesetzesdekret Nr. 37/66	282
XXVII.	Gesetzesdekret Nr. 1.593/77	282
XXVIII.	Gesetzesdekret Nr. 1.598/77	283
XXIX.	Dekret Nr. 4.489/02.....	283
XXX.	Dekret Nr. 8.842/16.....	284
XXXI.	Normativen Weisung SRF Nr. 304/03.....	284
XXXII.	Normativen Weisung SRF Nr. 695/06.....	285
XXXIII.	Normative Weisung RFB Nr. 1.599/15	285

Abkürzungen

ACO	Ação civil originária (Direktzivilklage [zum Bundesverfassungsgericht])
ADCT	Ato das disposições constitucionais transitórias (Akt der vorübergehenden Verfassungsvorschriften)
ADI	Ação direta de inconstitucionalidade (direkte [zum Bundesverfassungsgericht] Verfassungsbeschwerde)
AgR	Agravo regimental (Beschwerde [gegen eine Entscheidung des Präsidenten des Gerichts, des Präsidenten des Senats oder des Referenten])
AgRg	Agravo regimental (Beschwerde [gegen eine Entscheidung des Präsidenten des Gerichts, des Präsidenten des Senats oder des Referenten])
AO	Abgabenordnung (Código tributário alemão)
AREsp	Agravo no recurso especial (Beschwerde gegen eine spezielle Revision)
AStG	Außensteuergesetz (Lei tributária aplicada às transações internacionais)
BBG	Bundesbeamtengesetz
BeamtStG	Beamtenstatusgesetz
BEPS	Base erosion and profit shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BStBl.	Bundessteuerblatt
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Verwaltungsrat für Steuerbeschwerden)
CC	Código Civil (Bürgerliches Gesetzbuch)
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional (Lenkungsausschuss des Simples Nacional)
CMC	Conselho do mercado comum (Rat des Gemeinsamen Markts)
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Beitrag zur Finanzierung der Sozialversicherung)
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária (Nationalrat für Finanzpolitik)
CPP	Código de Processo Penal (Strafprozessordnung)
CR	Carta Rogatória (Rechtshilfeersuchen)
CR	Constituição da República Federativa do Brasil (Brasilianische Verfassung)
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil (Brasilianische Verfassung)
CTN	Código tributário nacional (Brasilianische Abgabenordnung)
DCTF	Declaração de débitos e créditos tributários federais (Erklärung über Guthaben und Schulden in Bezug auf Abgaben des Bundes)

Dimob	Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Erklärung über Immobilienaktivitäten)
DIVULG	Divulgação (Verbreitung)
DJ	Diário da Justiça (Justiztageszeitung)
DJE/DJe	Diário da Justiça Eletrônico (Elektronische Justiztageszeitung)
DOI	Declaração de Operações Imobiliárias (Erklärungen über Immobiliengeschäfte)
EDcl	Embargo de declaração (Beschwerde gegen Unklarheit, Widerspruch, Unterlassung oder Fehler in einer gerichtlichen Entscheidung)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EU	Europäische Union
Ext.	Extradição (Auslieferung)
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
HC	Habeas Corpus
i.V.m.	in Verbindung mit
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (der Mehrwertsteuer entsprechend Steuer)
IN	Instrução normativa (Normative Weisung)
IPI	Imposto sobre produtos industrializados (Steuer auf Industrieerzeugnisse)
IR	Imposto sobre a renda (Einkommensteuer)
IRPF	Imposto sobre a renda pessoa física (Einkommensteuer bei natürlichen Personen)
IRPJ	Imposto sobre a renda pessoa jurídica (Einkommensteuer bei juristischen Personen)
IRS	Internal Revenue Service
ISS	Imposto sobre serviços (Dienstleistungssteuer)
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural (landwirtschaftliche Grundsteuer)
LC	Lei complementar (Ergänzungsgesetz)
Lfg.	Lieferung
MC	Medida cautelar (Einstweilige Verfügung)
Min.	Ministro / Ministra (Minister(in))
MP	Medida Provisória (provisorische Maßnahme)
Nr.	Nummer
o.J.	ohne Jahr
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PR	Paraná (Bundesland Paraná)
PUBLIC	Publicação (Veröffentlichung)
R.	Rechtsspruch
RDDT	Revista Dialética de Direito Tributário
RE	Recurso extraordinário (Revision beim STF)
Resp	Recurso especial (Spezielle Revision)
RFB	Receita Federal do Brasil (Bundesfinanzamt)
RG	Repercussão geral (Allgemeine Auswirkung)
RJ	Rio de Janeiro (Bundesland oder Stadt Rio de Janeiro)
Rn.	Randnummer
RN	Rio Grande do Norte (Bundesland Rio Grande do Norte)
Rz.	Randziffer
S.	Siehe, Seite/Seiten, Satz
SCS	Secretaria de Comércio e Serviços (Sekretär für Handel und Dienstleistungen)
SGB	Sozialgesetzbuch
Simples Nacional	Regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido (unterschiedenes, vereinfachtes und begünstigtes Steuerregime)
Siscoserv	Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e de Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Integriertes Außenhandelssystem von Dienstleistungen, immateriellen Vermögenswerten und anderen zu Vermögensveränderungen führenden Geschäften)
sog.	sogenannt
SP	São Paulo (Bundesland oder Stadt São Paulo)
SRF	Secretaria da Receita Federal (Sekretariat des Bundesfinanzamts)
STF	Supremo Tribunal Federal (Brasilianisches Bundesverfassungsgericht)
STJ	Superior Tribunal de Justiça (Oberster Gerichtshof)
StPO	Strafprozessordnung
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
TEC	Tarifa externa comum (gemeinsamer Außenzolltarif)
TIEA	Tax Information Exchange Agreement (Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch)
TJ	Tribunal de Justiça (Justizgericht)
TKG	Telekommunikationsgesetz
TKÜV	Telekommunikations-Überwachungsverordnung
TRF	Tribunal Regional Federal (regionales Bundesgericht)
u.a.	unter anderem
Ufir	Unidade de Referência Fiscal (steuerliche Referenzeinheit)
UM	United Nations
v.	vom
Vgl.	vergleiche
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung

Literaturverzeichnis

- Alexy, Robert*, Teoria dos direitos fundamentais, São Paulo 2008
- Almeida, Carlos Otávio Ferreira de; Stefano Filho, Mario Di*, Troca de informações no âmbito dos acordos de bitributação: a transparência fiscal em face do ordenamento jurídico interno, NOMOS, revista do programa de pós-graduação em direito da UFC, 2017, Bd. 37.2, S. 139 – 161
- Amaro, Luciano*, Direito tributário brasileiro, 15. Aufl., São Paulo 2009 [zit. *Amaro*, 15. Aufl.]
- ders.*, Direito tributário brasileiro, 17. Aufl., São Paulo 2011 [zit. *Amaro*, 17. Aufl.]
- Arndt, Hans-Wolfgang; Jenzen, Holger; Fetzer, Thomas*, Allgemeines Steuerrecht, 3. vollständig überarbeitete Aufl., München 2016
- Ataliba, Geraldo*, Hipótese de incidência tributária, 6. Aufl., São Paulo 2004
- Ávila, Humberto Bergman*, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt in der brasilianischen Verfassung und im deutschen Grundgesetz, München 2002 [zit. *Ávila*, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen]
- ders.*, Sistema constitucional tributário, 4. Aufl., São Paulo 2010 [zit. *Ávila*, Sistema constitucional tributário]
- ders.*, Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 9. erweiterte und aktualisierte Aufl., São Paulo 2009 [zit. *Ávila*, Teoria dos princípios]
- Badura, Peter*, Staatsrecht: systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, München 1986
- Baleiro, Aliomar*, Direito tributário brasileiro, 11. Aufl., Rio de Janeiro 2008
- Barroso, Luís Roberto*, Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo, 2. Aufl., São Paulo 2010 [zit. *Barroso*, Curso]
- ders.*, Interpretação e aplicação da constituição. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora, 7. revidierte Aufl., São Paulo 2009 [zit. *Barroso*, Interpretação e aplicação]
- Bastos, Celso Ribeiro*, Arts. 113 a 118, in: *Martins, Ives Gandra da Silva Martins* (Hrsg.), Comentários ao código tributário nacional, Bd. 2 (Arts. 96 a 218), 5. revidierte und aktualisierte Aufl., São Paulo 2008, S. 155 - 175
- Becker, Alfredo Augusto*, Teoria geral do direito tributário, 3. Aufl., São Paulo 1998
- Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning*, Steuerrecht, 17. neu bearbeitete Aufl., Heidelberg 2014
- Bobbio, Norberto*, Igualdade e liberdade, 5. Aufl., Rio de Janeiro 2002
- Borges, José Souto Maior*, Obrigaçāo tributária: uma introdução metodológica, 2. Aufl., São Paulo 1999

- Brunsbach, Stefan; Endres, Dieter; Lüdicke, Jürgen; Schnitger, Arne*, Deutsche Abkommenspolitik: Trends und Entwicklungen 2011/2012, Berlin 2012
- Campos, Antonio J. Franco de*, Arts. 107 a 112 (interpretação e integração da legislação tributária), in: *Martins, Ives Gandra da Silva* (Hrsg.), Comentários ao código tributário nacional, Bd. 2, 5. revidierte und aktualisierte Aufl., São Paulo 2008, S. 67 - 154
- Canotilho, José Joaquim Gomes*, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7. Aufl., Coimbra 2003
- Carrazza, Roque Antonio*, Curso de direito constitucional tributário, 22. revidierte, erweiterte und aktualisierte bis zur Verfassungsnovelle Nr. 52/2006 Aufl., São Paulo 2006
- Carvalho, Paulo Barros*, Curso de direito tributário, 23. Aufl., São Paulo 2011 [zit. *Carvalho, Curso*]
- ders.*, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, 6. revidierte Aufl., São Paulo 2008 [zit. *Carvalho, Direito tributário*]
- ders.*, Teoria da Norma Tributária, São Paulo 1998 [zit. *Carvalho, Teoria*]
- Coêlho, Sacha Calmon Navarro*, Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro 2007 [zit., *Coêlho, Curso*]
- ders.*, Arts. 139 a 155, in: *Nascimento, Carlos Valder*, (Hrsg.) Comentários ao código tributário nacional, Rio de Janeiro 1997 [zit. *Coêlho, Arts. 139 a 155*]
- ders.*, Teoria e prática das multas tributárias, 2. Aufl., Rio de Janeiro 1995 [zit. *Coêlho, Teoria*]
- Costa Júnior, Paulo José; Denari, Zelmo*, Infrações tributárias e delitos fiscais, 2. Aufl., São Paulo 1996
- Costa, Regina Helena*, Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, São Paulo 2009 [zit. *Costa, Curso*]
- dies.*, Princípio da capacidade contributiva, 4. aktualisierte, revidierte und erweiterte Aufl., São Paulo 2012 [zit. *Costa, Princípio*]
- Crestani, William Roberto*, Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória, São Paulo 2018
- Czakert, Ernst*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe, ifst-Schrift 514, Berlin, 2017
- Dudek, Sonja*, Auskunfts- und Urkundenvorlageersuchen von Finanzbehörden an Kreditinstitute, München 2015
- Egner, Thomas*, Internationale Steuerlehre, 2. vollständig überarbeitete Aufl., Wiesbaden 2019
- Epping, Volker*, Grundrechte, 8. Aufl., Berlin 2019
- Falcão, Amílcar de Araújo*, Fato gerador da obrigação tributária, 4. Aufl., São Paulo 1976
- Fanucchi, Fabio*, Curso de direito tributário brasileiro, Bd. I, 3 Aufl., São Paulo 1975
- Fehrenbacher, Oliver*, Steuerrecht, 6. Aufl., Baden-Baden 2017

Ferraz Junior, Tercio Sampaio, Obrigaçāo tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado, in: *Ferraz, Roberto Catalano Botelho* (Hrsg.), *Princípios e limites da tributação*, São Paulo 2005, S. 715-735

Gomes, Marcus Lívio, Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva "Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)", in: *Gomes, Marcus Lívio; Schoueri, Luis Eduardo* (Hrsg.), *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*, Bd. 1, Rio de Janeiro 2016, S. 1-27

Gomes, Orlando, Obrigações, revidierte, aktualisierte und erweiterte im Einklang mit dem Bürgerlichen Gesetzbuch von 2002, Rio de Janeiro 2008

Greco, Marco Aurélio, Contribuições: (uma figura "sui generis"), São Paulo 2000 [zit. *Greco, Contribuições*]

ders., Troca internacional de informações fiscais, in: *Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes; Guimarães, Vasco Branco* (Hrsg.), *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*, Belo Horizonte 2011, S. 175-188 [zit. *Greco, Troca internacional*]

Häberle, Peter, Estado constitucional cooperativo, Rio de Janeiro 2007

Hirschberg, Lothar, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, Göttingen 1981

Horvath, Estevão, Classificação dos tributos, in: *Barreto, Aires F.; Bottallo, Eduardo Domingos* (Hrsg.), *Curso de iniciação em direito tributário*, São Paulo 2004, S. 37 - 50 [zit. *Horvath, Classificação*]

ders., O princípio do não confisco no direito tributário, São Paulo 2002 [zit. *Horvath, O princípio*]

Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar, Köln o.J. [zit. *Bearbeiter in HHSp*]

Jachmann, Monika, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung: sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit, Aachen 1996

Jarach, Dino, O Fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo, 2. Aufl., São Paulo 2004

Jardim, Eduardo Marcial Ferreira, Manual de direito financeiro e tributário, 10 Aufl., São Paulo 2009

Jobim, Eduardo, A Troca de Informações no Direito Tributário Internacional, in: *Tôrres, Héleno Taveira* (Hrsg.), *Direito Tributário Internacional Aplicado*, Bd. IV, São Paulo 2007, S. 475 - 508

Jochum, Alexander, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung: Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen, Berlin 2011

Justen Filho, Marçal, Sujeição passiva tributária, Belém 1986

Kiehne, Hans-Erich, Grundrechte und Steuerordnung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg 2004

Kirchhof, Paul, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000

ders., Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen: Zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im letzten Jahrzehnt, AöR, Jahrg. 128 (2003), S. 1 – 51

Klein, Franz, Abgabenordnung: einschließlich Steuerstrafrecht, 14. Aufl., München 2018 [zit. *Klein/Bearbeiter*]

Kühn, Rolf; Wedelstädt, Alexander von (Hrsg.), Kommentar Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl., Stuttgart 2011 [zit. *Bearbeiter in Kühn/von Wedelstädt*]

Langheineken, Uwe, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, unter besonderer Berücksichtigung der Judikatur zu Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG, (Diss), Freiburg im Breisgau, 1972

Lehner, Moris, Considerações econômicas e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a impossibilidade de uma intervenção teleológica de normas com finalidades arrecadatórias, in: *Schoueri, Luis Eduardo; Zilveti, Fernando Aurélio* (Hrsg.), Direito tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado, São Paulo 1998

Lindenthal, Steffen Alexander, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung: unter besonderer Berücksichtigung der Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, Frankfurt am Main u.a. 2006

Machado Segundo, Hugo de Brito, Sanções tributárias, in: *Machado, Hugo de Brito* (Hrsg.), Sanções administrativas tributárias, São Paulo 2004, S. 192 - 222 [zit. *Machado Segundo*, Sanções tributárias]

ders., Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003, São Paulo 2007 [zit. *Machado Segundo*, Código Tributário Nacional]

Machado, Gabriel D. L., Verhältnismäßigkeitsprinzip vs. Willkürverbot: der Streit um den allgemeinen Gleichheitssatz, Berlin 2015 [zit. *Machado*, Verhältnismäßigkeitsprinzip]

Machado, Hugo de Brito, Comentários ao código tributário nacional, Bd. II, 2. Aufl., São Paulo 2008 [zit. *Machado*, Comentários]

ders., Curso de direito tributário, 23. revidierte, aktualisierte und erweiterte Aufl., São Paulo 2003 [zit. *Machado*, Curso, 23. Aufl.]

ders., Curso de Direito Tributário, 33. revidierte, aktualisierte und erweiterte Aufl., São Paulo 2012 [zit. *Machado*, Curso, 33. Aufl.]

ders., Fato gerador da obrigação acessória, RDDT, São Paulo, Nr. 96, 2003, S. 29 – 35

ders., Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar, RDDT, Nr. 24, 1997, S. 61 - 67

Maneira, Eduardo, Direito tributário: princípio da não-surpresa, Belo Horizonte 1994

Marins, James, Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial), 5. Aufl., São Paulo 2010

- Martins, Ives Gandra da Silva, Da sanção tributária, 2. revidierte und aktualisierte Aufl., São Paulo 1998*
- Maunz, Theodor; Dürig, Günter, Grundgesetz: Kommentar, München 2019 [zit. Bearbeiter in Maunz/Dürig]*
- Meickmann, Till Valentin, Die Aufklärung und Bewertung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht: Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen und tatsächlichen Rahmenbedingungen gemeinsamer Betriebsprüfungen, Berlin 2019*
- Mello, Celso Antônio Bandeira de, Curso de direito administrativo, 19. revidierte und bis zur Verfassungsnovelle 47 vom 5.7.2005 aktualisierte Aufl., São Paulo 2005 [zit. Mello, Curso, 19. Aufl.]*
- ders., Curso de direito administrativo, 25. revidierte und bis zur Verfassungsnovelle 56 vom 10.12.2007 aktualisierte Aufl., São Paulo 2008 [zit. Mello, Curso, 25. Aufl.]*
- ders., O conteúdo jurídico do princípio da igualdade, 3. aktualisierte Aufl., São Paulo 2006 [zit. Mello, O conteúdo jurídico]*
- Mello, Oswaldo Aranha Bandeira de, Princípios gerais de direito administrativo, 3. Aufl., São Paulo 2007*
- Melo, José Eduardo Soares de, Curso de Direito Tributário, 9 Aufl., São Paulo 2010*
- Mendes, Gilmar Ferreira; Branco, Paulo Gustavo Gonet, Curso de direito constitucional, 8. Aufl., São Paulo 2013*
- Miranda, Pontes de, Tratado de direito privado, Rio de Janeiro 1972*
- Möllenbeck, Claus, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, Frankfurt am Main [u.a.] 2010*
- Moraes, Alexandre de, Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 9. bis zur Verfassungsnovelle Nr. 71/21 aktualisierte Aufl., São Paulo 2013 [zit. Moraes, Constituição do Brasil]*
- ders., Direito Constitucional, 33. revidierte und bis zur Verfassungsnovelle Nr. 95 vom 15 Dezember 2016 aktualisierte Aufl., São Paulo 2017 [zit. Moraes, Direito Constitucional]*
- Müller-Gatermann, Gert, Aktuelle deutsche Abkommenspolitik, Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 2012, Bd. 94 (21), S. 1032 - 1037*
- Neves da Silva, Edgard, Imunidade e isenção, in: Martins, Ives Gandra da Silva (Hrsg.), Curso de direito tributário, 8. Aufl., São Paulo 2001, S. 207 - 223*
- Nogueira, Ruy Barbosa, Curso de direito tributário, 11. Aufl., São Paulo 1993 [zit. Nogueira, Curso]*
- ders., Direito financeiro: curso de direito tributário, 3. revidierte und aktualisierte Aufl., São Paulo 1971 [zit. Nogueira, Direito financeiro]*
- Oberson, Xavier, International exchange of information in tax matters: towards global transparency, 2. Aufl., Cheltenham, UK/Northampton, MA, USA 2018*

Oliveira, José Marcos Domingues de, Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita, 2. revidierte und erweiterte Aufl., Rio de Janeiro 1999

Oliveira, Ricardo Mariz de, Sanções tributárias e denúncia espontânea, in: Machado, Hugo de Brito (Hrsg.), Sanções administrativas tributárias, São Paulo 2004, S. 400 - 419

Pacheco, Angela Maria da Motta, Sanções tributárias e sanções penais tributárias, São Paulo 1997

Paulsen, Leandro, Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 9. revidierte und aktualisierte Aufl., Porto Alegre 2007

Reale, Miguel, Lições preliminares de direito, 26. übearbeitete Aufl., São Paulo 2002

Reuß, Andreas, Grenzen steuerlicher Mitwirkungspflichten. Dargestellt am Beispiel der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, München 1979

Ribeiro, Ricardo Lodi, Temas de direito constitucional tributário, Rio de Janeiro 2009

Rocha, Sergio André, Troca internacional de informações para fins fiscais, São Paulo 2015

Rodrigues, Silvio, Direito civil, Bd. 2, 30, im Einklang mit dem neuen bürgerlichen Gesetzbuch (Gesetz Nr. 10.406 vom 10.01.2002) aktualisierte Aufl., São Paulo 2006

Roncaglia, Marcelo, Os princípios de personalidade, culpabilidade e proporcionalidade e o elemento subjetivo das infrações tributárias: uma análise comparativa entre o direito positivo espanhol e o brasileiro, in: Tôrres, Heleno Taveira (Hrsg.), Direito tributário internacional aplicado, Bd. IV, São Paulo 2007, S. 109 - 136

Rosenblatt, Paulo, Competência regulamentar no direito tributário: legalidade, delegações legislativas e controle judicial, São Paulo 2009

Rothmann, Gerd Willi, Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico, Separata do Relatório 1966 - 1970, São Paulo [zit. Rothmann, Extrafiscalidade]

ders., Princípio da Legalidade tributária, in: Dória, Antonio Roberto Sampaio; Rothmann, Gerd Willi (Hrsg.), Temas fundamentais do direito tributado atual, Belém 1983, S. 43 - 75 [zit. Rothmann, Princípio]

Sachs, Michael, Verfassungsrecht II – Grundrechte, 3. Aufl., Berlin, Heidelberg 2017

Santi, Eurico Marcos Diniz de, Decadência e prescrição no direito tributário, São Paulo 2000

Sarlet, Ingo Wolfgang, A eficácia dos direitos fundamentais, 6. revidierte, aktualisierte und erweiterte Aufl., Porto Alegre 2006

Sarlet, Ingo Wolfgang; Marinoni, Luiz Guilherme; Mitidiero, Daniel Francisco, Curso de direito constitucional, 4. erweiterte Aufl., São Paulo 2015

Schemmel, Lothar, Lenken mit Steuern und Abgaben - große Mängel und Gefahren, Wiesbaden 2000

Schmidt-Bleibtreu, Bruno; Hofmann, Hans; Henneke, Hans-Günter, GG, Kommentar zum Grundgesetz, 14. Aufl., Köln 2018 [zit. *Bearbeiter in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*]

Schoueri, Luís Eduardo, Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária, in: *Velloso, Carlos Mário da Silva; Rosas, Roberto; Amaral, Antonio Carlos Rodrigues do* (Hrsg.), Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo 2005, S. 711 - 718 [zit. *Schoueri, Contribuição*]

ders., Direito tributário, 6 Aufl., São Paulo 2016 [zit. *Schoueri, Direito tributário*]

ders., Normas tributárias indutoras e intervenção econômica, Rio de Janeiro 2005 [zit. *Schoueri, Normas tributárias*]

ders., O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar, in: *Gomes, Marcus Lívio; Schoueri, Luis Eduardo* (Hrsg.), A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento, Bd. 1, Rio de Janeiro 2016, S. 29 - 52 [zit. *Schoueri, O Projeto BEPS*]

Schwarz, Bernhard; Pahlke, Armin, Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblattausg., Freiburg o.J. [zit. *Bearbeiter in Schwarz/Pahlke*]

Seixas Filho, Aurélio Pitanga, Aplicação da lei tributária, RDDT 2007 (Nr. 140), S. 14 - 29

Silva Neto, Manoel Jorge e, Curso de direito constitucional: atualizada até a EC Nr. 67, de 22 de dezembro de 2010 e Súmula Vinculante Nr 31, de 17/02/2010, com comentários às leis Nr. 11.417/06, Súmula Vinculante, e 11.418/06 - Repercussão Geral de Questões Constitucionais, 7 Aufl., Rio de Janeiro 2011

Silva, José Afonso da, Curso de direito constitucional positivo, 29. revidierte und bis zur Verfassungsnovelle Nr. 53 vom 19.12.2006 aktualisierte Aufl., São Paulo 2007 [zit. *Silva, Curso*, 29. Aufl.]

ders., Curso de direito constitucional positivo, 39. revidierte und bis zur Verfassungsnovelle Nr. 90 vom 15.9.2015 aktualisierte Aufl., São Paulo 2016 [zit. *Silva, Curso*, 39. Aufl.]

ders., Comentário contextual à constituição, 7. bis die Verfassungsnovelle 66 vom 13.7.2010 aktualisierte Aufl., São Paulo 2010 [zit. *Silva, Comentário*]

Silva, Paulo Napoleão Nogueira da, Artigos 59 ao 69: do processo legislativo, in: *Bonavides, Paulo; Miranda, Jorge; Agra, Walber de Moura*, Comentários à Constituição Federal de 1988, Rio de Janeiro 2009, S. 979-1048

Stern, Klaus, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, Grundbegriffe und Grundlagen des Staatsrechts, Strukturprinzipien der Verfassung, 2. Aufl., München 1984

Stern, Klaus; Becker, Florian, Grundrechte-Kommentar, 3. Aufl., Köln 2019 [zit. *Bearbeiter in Stern/Becker*]

Streck, Lenio Luiz, O que é isto – decido conforme minha consciência? Porto Alegre 2010

Taalouch, Karim, Der Außenhandel des MERCOSUR: Eine empirische Überprüfung aus integrationstheoretischer Perspektive, (Diss), Heidelberg 2007, abrufbar auf http://archiv.ub.uni-heidelberg.de/volltextserver/7503/1/Dissertation_Taalouch.pdf (letzter Zugriff Mai 2020)

Takano, Caio Augusto, Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites, São Paulo 2017

Tavares, Diogo Ferraz Lemos; Portela, Durval; Bifano, Elidie Palma; Sanches, Luis Gustavo Carmona; Petrocchi, Rafael Caparzema, A Ação 2 do Projeto BEPS da OCDE e seus Possíveis Efeitos no Brasil, in: Gomes, Marcus Lívio; Schoueri, Luis Eduardo (Hrsg.), A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento, Bd. 1, Rio de Janeiro 2016, S. 55 - 95

Tegtmeyer, Sonja, Zwischenstaatliche informationelle Unterstützung in Steuersachen mit Nicht-EU-Staaten, Baden-Baden 2007

Tipke, Klaus, Princípio da igualdade e a ideia de sistema no direito tributário, in: Machado, Brandão (Hrsg.), Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo 1984, S. 517 - 527

Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm, Kommentar zur Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblattausg, Köln 2002 ff. [zit. Bearbeiter in Tipke/Kruse]

Tipke, Klaus; Lang, Joachim, Steuerrecht, 21. völlig überarbeitete Aufl., Köln 2013 [zit. Bearbeiter in Tipke/Lang]

Torres, Héleno Taveira, Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, 2. revidierte, aktualisierte und erweiterte Aufl., São Paulo 2012

Torres, Héleno, Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas, 2 Aufl., revista, atualizada e ampliada, São Paulo 2001

Torres, Ricardo Lobo, Curso de direito financeiro e tributário, atualizada até 31.12.2006, que inclui a Emenda Constitucional Nr. 53, de 19/12/2006, 14. Aufl., Rio de Janeiro 2007 [zit. Torres, Curso]

ders., Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários, Bd. II, Rio de Janeiro 2005 [zit. Torres, Tratado]

ders., Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, revista e atualizada até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional Nr. 42, de 19.12.2003, 3. Aufl., Rio de Janeiro 2005 [zit. Torres, Tratado 3. Aufl.]

Uckmar, Victor, Princípios comuns de direito constitucional tributário, 2. revidierte und aktualisierte Aufl., São Paulo 1999

Valcárcel, Ernesto Lejeune, O princípio da igualdade, in: Ferraz, Roberto (Hrsg.), Princípios e limites da tributação 2 - os princípios da ordem econômica e a tributação, São Paulo 2009, S. 251 - 277

Vogel, Klaus; Lehner, Moris; Dürrschmidt, Daniel, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6. völlig neu bearbeitete Aufl., München 2015 [zit. *Bearbeiter in Vogel/Lehner/Dürrschmidt*]

Weber-Grellet, Heinrich, Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001

Wolff, Heinrich Amadeus, Selbstbelastung und Verfahrenstrennung: das Verbot des Zwangs zur aktiven Mitwirkung am eigenen Strafverfahren und seine Ausstrahlungswirkung auf die gesetzlichen Mitwirkungspflichten des Verwaltungsrechts, Berlin 1997

Xavier, Alberto, Direito tributário internacional do Brasil, 6. aktualisierte Aufl., Rio de Janeiro 2004 [zit. *Xavier, Direito tributário*]

ders., Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, São Paulo 1978 [zit. *Xavier, Os princípios*]

Internetquellen

AHK Brasil, Internationales Steuerrecht Brasilien, http://www.ahkbrasil.com/pdf_public/Internationales%20Steuerrecht%20Brasilien_2012.pdf (letzter Zugriff Oktober 2019)

Bundesministerium der Finanzen, Internationales Steuerrecht, https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html (letzter Zugriff November 2019)

Câmara de Comércio e Indústria Brasil-Alemanha, Internationales Steuerrecht Brasilien, http://www.ahkbrasil.com/pdf_public/Internationales%20Steuerrecht%20Brasilien_2012.pdf (letzter Zugriff Oktober 2019)

Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, CONVÊNIO ICMS 133/97, https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97 (letzter Zugriff Juni 2019)

Europäische Kommission, http://ec.europa.eu/deutschland/press/pr_releases/11458_de.htm Press, (letzter Zugriff Juni 2013)

Rat der Europäischen Union vom 10. Februar 1975, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:31975Y0214\(01\)&from=DE](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:31975Y0214(01)&from=DE) (letzter Zugriff im November 2019)

ders. vom 19. Dezember 1977, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0799&from=DE> (letzter Zugriff November 2019) [zit. Rat der Europäischen Union vom 19. Dezember 1977]

Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, ESTUDO: CARGA EXTRA NA INDÚSTRIA BRASILEIRA – CUSTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO, <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/estudo-carga-extra-na-industria-brasileira-custos-tributarios/> (letzter Zugriff Juli 2014)

Fórum do Empreendedor, Quadro de obrigações acessórias, <http://www.forumdoempreendedor.org.br/download/quadro-de-obrigacoes-acessorias.pdf> (letzter Zugriff November 2014)

Gurgel, Fátima Regina Maximo Martins, Breves comentários sobre as regras do FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) ante a proteção ao sigilo bancário no Brasil, <https://seer.agu.gov.br/index.php/EAGU/article/view/1652/1334> (letzter Zugriff Juni 2019)

IRS-USA, UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006, <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf> (letzter Zugriff November 2019)

Mercosul, Tratado de Assunção para a Constituição de um Mercado Comum, <https://www.mercosur.int/pt-br/documento/tratado-de-assuncao-para-a-constituicao-de-um-mercado-comum/> (letzter Zugriff Juni 2019)

Mercosur, Normativas de los órganos decisórios del MERCOSUR, <https://www.mercosur.int/documentos-y-normativa/normativa/> (letzter Zugriff Juni 2019)

OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (letzter Zugriff Juni 2019)

dies., Exchange of tax information, https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (letzter Zugriff Juni 2019) [zit. *OECD*, Exchange of tax information]

dies., Tax Information Exchange Agreements (TIEAs), <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> (letzter Zugriff Juni 2019) [zit. *OECD*, Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)]

dies., Tax policy analysis - Revenue Statistics tax ratios changes between 1965 and 2010, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenuestatisticstaxratioschangesbetween1965and20102012edition.htm> (letzter Zugriff September 2013) [zit. *OECD*, Tax policy analysis - Revenue Statistics tax ratios changes between 1965 and 2010]

OECD - BEPS, BEPS Actions, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (letzter Zugriff Juni 2019)

dies., Mission and impact, <http://www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact> (letzter Zugriff Juni 2019) [zit. *OECD - BEPS*, Mission and impact]

dies., Tax Transparency, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-transparency/> (letzter Zugriff Juni 2019) [zit. *OECD - BEPS*, Tax Transparency]

OECD - Il library, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47 (letzter Zugriff November 2019)

dies. Tax revenue trends 1965-2018, https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/1/2/1/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en&mimeType=text/html&_csp_=fb150f38de3d79feb040c95e33debbe5&itemIGO=oecd&itemContentType=book (letzter Zugriff November 2019) [zit. *OECD - Il library*, Tax revenue trends 1965-2018]

Planalto, Portal da Legislação, <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/> (letzter Zugriff Mai 2020)

Portal Brasil, Cresce número de municípios no Brasil em 2013, <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/06/cresce-numero-de-municipios-no-brasil-em-2013> (letzter Zugriff Dezember 2017)

PWC, Paying Taxes 2014: The global picture, <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf> (letzter Zugriff Juni 2019)

Receita Federal do Brasil, Consulta aos municípios optantes pelo Convênio ITR, [http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_national/areas_interesse/portal itr-1/itr-convenios-servicos-disponiveis/consulta-aos-municipios-optantes-pelo-convenio-itr](http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/portal itr-1/itr-convenios-servicos-disponiveis/consulta-aos-municipios-optantes-pelo-convenio-itr) (letzter Zugriff April 2020)

ders., Acordo sobre o Intercâmbio de Informações com fins Tributários Relativos a Períodos Anteriores, <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/argentina/acordo-sobre-intercambio-de-informacoes-com-fins-tributarios-relativos-a-periodos-anteriores> (letzter Zugriff Juni 2019) [zit. *Receita Federal do Brasil*, Acordo sobre o Intercâmbio de Informações com fins Tributários Relativos a Períodos Anteriores]

ders., Acordos de cooperação aduaneira, <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-de-cooperacao-aduaneira/acordos-de-cooperacao-aduaneira#Mercosul111> (letzter Zugriff Juni 2019) [zit. *Receita Federal do Brasil*, Acordos de cooperação aduaneira]

ders., Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> (letzter Zugriff Juni 2019) [zit. *Receita Federal do Brasil*, Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal]

Rodas, João Grandino, Tratado internacional só é executório no Brasil depois da promulgação e publicação, https://www.conjur.com.br/2015-dez-24/olhar-economico-tratado-executorio-depois-promulgacao#_ftnref1 (letzter Zugriff Juli 2019)

Tesouro Nacional, Carga tributária bruta do Governo Geral foi de 32,36% do PIB em 2017, <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-foi-de-32-36-do-pib-em-2017> (letzter Zugriff November 2019)

The World Bank, Time to prepare and pay taxes (hours) - Germany, Brazil, <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?locations=DE-BR> (letzter Zugriff September 2019)

Tiburcio, Carmen, Vigência dos tratados: atividade orquestrada ou acaso? <https://www.conjur.com.br/2013-jul-04/vigencia-interna-internacional-tratados-atividade-orquestrada-ou-acaso#author> (letzter Zugriff Juli 2019)

Tribunal de Contas da União, contas governo 2010, http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf (letzter Zugriff September 2013)

United Nations (UN), Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (letzter Zugriff November 2019)

Einführung

Nachdem die Steuerpflicht nicht durch eine Vereinbarung zwischen den an dem Rechtsverhältnis beteiligten Parteien entsteht, sondern aufgrund des Eintritts des im Gesetz vorgesehenen Tatbestands, ist es nicht nur schwierig, festzustellen, ob sie überhaupt vorliegt, sondern auch, ob ihr nachgekommen wird. Aus diesem Grund besteht die Notwendigkeit, dass der Steuerpflichtige bei der Ermittlung der steuerrechtlich relevanten Sachverhalte mitwirkt und Handlungen vermeidet, die die Ermittlungen des Fiskus behindern könnten.

Die steuerlichen Mitwirkungspflichten in Deutschland und die in den brasilianischen Gesetzen aufgeführten steuerlichen Nebenpflichten¹ (*obrigações acessórias*) spielen dabei eine wichtige Rolle, da sie die Festsetzung sowie die Erhebung von Abgaben unterstützen. Die erhaltenen Informationen ermöglichen es den Finanzbehörden festzustellen, welcher Umgang mit dem jeweiligen Steuerzahler angemessen ist, sei es hinsichtlich der Erhebung oder der nicht erfolgenden Erhebung, beispielweise wegen einer Befreiung. Die Bedeutung dieser beiden Funktionen wurde in der brasilianischen Verfassung festgehalten, in der sowohl die wesentlichen Aufgaben der Finanzämter und daher der Austausch von Informationen zwischen ihnen, als auch die Verwendung dieser Informationen zur Förderung der Steuergerechtigkeit und -gleichheit festgelegt sind.

Neben dem Bedürfnis, innerstaatliche steuerliche Informationen zu erlangen, hat in beiden Staaten das Interesse an steuerlichen Informationen über im Ausland eingetretene Tatsachen zugenommen, die mögliche Steuerzahler oder ihre Rechtsordnungen betreffen. Weil sowohl Deutschland als auch Brasilien das OECD-Musterabkommen sowie Brasilien auch das ILADT-Musterabkommen als Modell für ihre Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung² zu Grunde legen, enthalten

¹ Die Mitwirkungspflichten werden in Brasilien Nebenpflichten genannt. In dieser Arbeit wird den Begriff Mitwirkungspflicht benutzt, unabhängig davon, ob er sich auf das brasilianische oder das deutsche Recht bezieht. Der Begriff Nebenpflicht wird nur in besonderen Fällen benutzt, wenn es gerade auf ihn ankommt.

² Für Deutschland siehe beispielsweise die Abkommen mit Brasilien von 1975 (Artikel 27), Bolivien von 1992 (Artikel 26), der Russischen Föderation von 1996 (Artikel 26), den Vereinigten Staaten von 1980 (Artikel 14). Für Brasilien siehe beispielsweise die Abkommen mit Argentinien von 1980 (Artikel 26), Österreich von 1975 (Artikel 26) und China von 1991 (Artikel 26).

ihre völkerrechtlichen Verträge normalerweise einen Artikel, der den steuerlichen Informationsaustausch vorsieht.

Im Bereich der Europäischen Union bemühen sich die Vertragsstaaten ebenfalls um Informationsaustausch. Im Jahr 2013 hat die Europäische Kommission empfohlen, den automatischen Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen in der EU zu erweitern³. Auch die Gesetzgebung des Mercosur sieht vor, dass die Zollbehörden der Vertragsstaaten bei der Ausführung ihrer Aufgaben in Bezug auf Steuern Informationen austauschen⁴.

Die Durchführung der Steuergesetzgebung der Staaten, besonders die Erhebung von Steuern, die Vermeidung von Steuerflucht und Steuervergehen sind Aufgabengebiete internationaler Organisationen geworden, die die Lösung ökonomischer Probleme zum Ziel haben. In 2002 hat die OECD eine besondere Art Musterabkommen geschaffen, das die Kooperation hinsichtlich des steuerlichen Informationsaustauschs zum Gegenstand hat. Diese Abkommen oder *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)* erweitern und vertiefen Art. 26 des OECD Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

Es ist zutreffend, dass diese Abkommen eine wichtige Rolle als Informationsmittel spielen, aber tatsächlich sind die Beteiligten immer noch die wichtigsten Datenquellen, weswegen zunächst das Verhältnis zwischen den Beteiligten und dem jeweiligen Staat untersucht werden muss.

Die Ähnlichkeiten zwischen dem brasilianischen und dem deutschen Steuerrecht sind groß. In beiden Rechtsordnungen ist die Verfassung die oberste Norm, und obwohl die deutschen steuerrechtlichen Prinzipien, im Unterschied zu den brasilianischen, die in der Verfassung selbst verankert sind, insbesondere aus dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten abgeleitet werden, gelten in beiden Rechtssystemen weitgehend übereinstimmende steuerrechtliche Prinzipien.

³ Europäische Kommission, Press, http://ec.europa.eu/deutschland/press/pr_releases/11458_de.htm (letzter Zugriff Juni 2013).

⁴ S. Mercosur/CMC/DEC. Nr. 26/06 und brasilianisches Dekret Nr. 6.870/09.

Als Steuerstaaten sind Brasilien und Deutschland⁵ in hohem Maße von den Einnahmen aus Abgaben abhängig und benötigen deshalb Effektivität bei deren Erhebung. In dieser Hinsicht können die Mitwirkungspflichten sehr hilfreich sein.

Aber nicht nur die Einnahmen aus Abgaben sind in Betracht zu ziehen. Der Schutz der Steuerpflichten ist eine der Grundlagen des Rechtsstaatsprinzips und gilt für beide Rechtssysteme. Allein um der Effektivität der Rechtsordnung willen müssen die Steuerpflichtigen allerdings grundsätzlich so wenig Eingriffe wie möglich in ihre subjektiven Rechte hinnehmen. Deswegen wird im Rahmen der Mitwirkungspflichten auch die Privatsphäre der Beteiligten geschützt. Auch wenn diese verpflichtet sind, Informationen herauszugeben, gelten die Mitwirkungspflichten nicht unbeschränkt, sondern nur im Rahmen der Ermittlungsbefugnisse der Behörden.

⁵ Nach dem brasilianischen Bundesrechnungshof machen die Steuereinnahmen in Brasilien 34,31 % des Bruttoinlandsproduktes von 2009 aus, s. *Tribunal de Contas da União, contas governo 2010, http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf* (letzter Zugriff September 2013). In Deutschland machen die Steuereinnahmen nach der OECD 36,1 % des Bruttoinlandsproduktes von 2010 aus, s. *OECD, Tax policy analysis - Revenue Statistics tax ratios changes between 1965 and 2010.*

Erster Teil. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung in Brasilien

A. Einführung

Das zunehmende Interesse an steuerlichen Informationen seitens der brasilianischen Regierungen, wozu die kommunalen Regierungen, die Regierungen der Bundesstaaten sowie die Bundesregierung zählen, führte im Laufe der Zeit zu einer Zunahme der steuerlichen Mitwirkungspflichten. Dies bestätigt die steigende Zahl der in den letzten Jahren eingeführten oder veränderten steuerlichen Mitwirkungspflichten. Nach einer von der Gewerkschaft der Buchhaltungsdienstleister, der Beratungs- und Sachverständigenbüros sowie Buchprüfungsgesellschaften des Bundeslandes São Paulo (*Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo – SESCON-SP*) überprüften Liste⁶, die auf alle städtischen, staatlichen und föderalen Mitwirkungspflichten der in der Stadt São Paulo gelegenen Betriebe (Gewerbe, Handel und Dienstleistungen) anwendbar ist, wurden 84 der 97 Mitwirkungspflichten, die mit der steuerlichen Kontrolle zu tun haben, seit dem Jahr 2000 eingeführt oder geändert. Gleichfalls ist ein Bericht, der von PricewaterhouseCoopers zusammen mit der Weltbankgruppe erstellt wurde⁷, zu erwähnen. Danach brauchte ein Unternehmen im Jahr 2014 insgesamt 2.600 Stunden⁸ (*total tax time to comply*), um seine wichtigsten steuerlichen Pflichten zu erfüllen⁹, wobei die Mitwirkungspflichten einen großen Teil davon in Anspruch nahmen. Dies macht Brasilien unter den 189 verglichenen Staaten zu dem Staat, in dem die Unternehmen die

⁶ Diese Liste wurde von *SETECO CONSULTORIA CONTÁBIL* erstellt und von *SESCON-SP* nachgeprüft, *Fórum do Empreendedor*, download *Fórum do Empreendedor*, *Quadro de obrigações acessórias*, <http://www.forumdoempreendedor.org.br/download/quadro-de-obrigacoes-acessorias.pdf> (letzter Zugriff November 2014).

⁷ *PWC, Paying Taxes 2014: The global picture*, <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf> (letzter Zugriff Juni 2019), S 170.

⁸ Es ist dies die Zeit, die erforderlich ist, um die Erfüllung der wichtigsten steuerlichen Pflichten, einschließlich der Mitwirkungspflichten, vorzubereiten und diese dann zu erfüllen. S. *PWC, Paying Taxes 2014: The global picture*, <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf> (letzter Zugriff Juni 2019), S. 8.

⁹ Die wichtigsten steuerlichen Pflichten sind die drei bedeutendsten Arten von Abgaben: Gewinnabgaben (*profit taxes*), Konsumabgaben (*consumption taxes*) und Abgaben auf Arbeit und Beiträge (*labour taxes and mandatory contributions*). *PWC, Paying Taxes 2014: The global picture*, <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf> (letzter Zugriff Juni 2019), S. 8.

meiste Zeit aufwenden müssen, um ihre steuerlichen Pflichten zu erfüllen. In Vergleich dazu brauchten die deutschen Unternehmen dafür im selben Zeitraum 218 Stunden. Auch im internationalen Bereich hat Brasilien sich bemüht, Zugang zu steuerlichen Informationen zu erhalten. Zu diesem Zweck hat Brasilien 2007 mit den Vereinigten Staaten das erste Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch unterzeichnet; es trat im März 2013 in Kraft¹⁰.

Dieses Ansteigen der Zahl steuerlicher Mitwirkungspflichten und folglich der in ihnen enthaltenen Anforderungen führt zu Spannungen zwischen der Rechten der Steuerpflichtigen und den Rechten und Pflichten des Staates. Obwohl diese Spannungen häufig sind, bleibt die Entwicklung der Rechtsprechung und der Lehre zu den steuerlichen Mitwirkungspflichten dahinter zurück. Ein Beispiel dafür ist, dass das brasilianische Bundesverfassungsgericht (*Supremo Tribunal Federal – STF*) noch aufgrund der Direktzivilklage (*Ação civil originária - ACO*) zum Bundesverfassungsgericht Nr. 1098 entscheiden muss, ob die Rechtsordnung dazu berechtigt, Mitwirkungspflichten auch durch Verwaltungsakt einzuführen, oder ob dies nur durch Gesetz erfolgen darf¹¹.

B. Das brasilianische Rechtssystem im Überblick

Das brasilianische Rechtssystem wird durch die Verfassung begrenzt, die eine hierarchische Normenpyramide festlegt¹². In dieser Anordnung nimmt die Verfassung die oberste Stufe ein und alle anderen Normen sind ihr untergeordnet.

Auf der zweiten Stufe der Pyramide befinden sich die Normen, die im Gesetzgebungsverfahren erlassen wurden¹³. Die normativen Instrumente werden überwiegend entsprechend ihrer Funktion, dem Gesetzgebungsverfahren, in dem sie entstanden sind, aber auch gemäß der Kompetenz derjenigen, die sie erlassen dürfen, eingeteilt, z.B. einfache Gesetze, Ergänzungsgesetze, provisorische Maßnahmen.

¹⁰ Zum Verfahren für das Inkrafttreten der Abkommen, bei denen Brasilien Partei ist, s. unten C.II.1.b. Verfahren zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge.

¹¹ Dazu unten, D.II.1.a. Erfordernis eines Gesetzes zur Einführung, Änderung oder Aufhebung steuerlicher Mitwirkungspflichten.

¹² Dazu unten, B.VIII. Hierarchie der brasilianischen Normen.

¹³ Dazu unten, B.VI.1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen.

Auf der untersten Stufe darunter stehen die die anderen normativen Akte¹⁴, die auch als untergesetzliche Normen (*normas infralegais*) bezeichnet werden¹⁵ und nicht in einem Gesetzgebungsverfahren, sondern durch einen Akt der Verwaltung geschaffen werden. Diese normativen Akte erzeugen aufgrund der gesetzlichen Vorschriften, einschließlich der Verfassungsvorschriften, Rechtsfolgen und dienen überwiegend dazu, die Ausführung der Gesetze zu ermöglichen und die Akte der Verwaltung zu vereinheitlichen.

In Bezug auf die anderen politischen Einheiten¹⁶ kennt die brasilianische Verfassung ähnliche Untersysteme, in denen die Landesverfassungen in den Bundesländern sowie die Organgesetze in den Kommunen und im Bundesdistrikt den ersten Rang einnehmen und die anderen Normen den jeweiligen obersten Normen untergeordnet sind. Der Unterschied liegt daran, dass die Landesverfassungen¹⁷ sowie die Organgesetze¹⁸ unter der Verfassung auf der zweiten Stufe stehen und nach Kompetenzen angeordnet sind.

I. Die Verfassung

Die in Kraft befindliche Verfassung der Föderativen Republik Brasilien (*Constituição da República Federativa do Brasil* – CR) wurde im Jahr 1988 erlassen und war die erste nach der Militärdiktatur. Sie legt die Grundlagen des brasilianischen Staats fest und wird „Bürgerverfassung“ genannt, weil mit ihr die Menschen als wichtigste Adressaten des Rechts und des Schutzes durch den Staat anerkannt wurden.

¹⁴ Dazu unten, B.VII. Verordnungsrecht (Poder regulamentar).

¹⁵ STF, RE 804435 AgR, Referent(in): Min. CARMEN LÚCIA, Zweiter Senat, Urteil vom 24/06/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-197 DIVULG 08-10-2014 PUBLIC 09-10-2014.

¹⁶ Der Ausdruck „politische Einheit/Einheiten“, der allgemein in der brasilianischen Lehre und Rechtsprechung benutzt wird, wird in der vorliegenden Arbeit verwendet, wenn der Bund, der Bundesdistrikt, die Bundesländer oder die Kommunen gemeint sind. S. STF, ARE 727864 AgR, Referent(in): Min. CELSO DE MELLO, Zweiter Senat, Urteil vom 04/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 12-11-2014 PUBLIC 13-11-2014.

¹⁷ S. Anhang, Art. 25 der brasilianischen Verfassung.

¹⁸ S. Anhang, Art. 29 der brasilianischen Verfassung.

Hauptsächlich wegen der jüngsten Veränderungen in der politischen Situation Brasiliens hat sich die verfassungsgebende Versammlung dafür entschieden, nicht nur die Grundrechte und Prinzipien für den Schutz der Bürger durch ihre schriftliche Niederlegung im Verfassungstext mehrfach zu gewährleisten, wie z.B. durch das Gesetzmäßigkeitsprinzip, das in Art. 5 Abs. II CR¹⁹ (im Allgemeinen), Art. 37 CR (für die öffentliche Verwaltung) und Art. 150 Abs. I CR (im Steuerrecht) enthalten ist, sondern auch dafür, sie im Vergleich zu der vorherigen Verfassung zu erweitern und sie in Einklang mit der amerikanischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte zu bringen.

II. Staatsform, politisches Regime und Regierungssystem

Die Bundesrepublik Brasilien, die aus dem unauflöslichen Bund der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen entstand, ist ein demokratischer Rechtsstaat²⁰.

Brasilien hat das präsidentielle Regierungssystem angenommen, und zwar ist das Land eine Präsidialdemokratie, in der nicht nur der Präsident, sondern auch alle, die der jeweiligen vollziehenden Gewalt vorstehen (Ministerpräsidenten und Bürgermeister) direkt vom Volk gewählt werden.

III. Politisch-administrative Ordnung

Nach Art. 18 der brasilianischen Verfassung umfasst die politisch-administrative Ordnung der Föderativen Republik Brasilien den Bund, die Bundesländer, den Bundesdistrikt und die Kommunen. Die Föderative Republik umfasst 26 Bundesländer, die sich in 5.570 Kommunen²¹ gliedern, und den Bundesdistrikt. Alle politischen

¹⁹ Alle für das Verständnis der Arbeit wichtigen Normen, sowohl die bereits im Wortlaut in den Text aufgenommenen, als auch die dort nur erwähnten, sind im Anhang in deutscher Übersetzung abgedruckt.

²⁰ S. Anhang, Art. 1 der brasilianischen Verfassung.

²¹ *Portal Brasil, Crescer número de municípios no Brasil em 2013,* <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/06/cresce-numero-de-municípios-no-brasil-em-2013> (letzter Zugriff Dezember 2017).

Einheiten²² sind gemäß Art. 18 der Verfassung politisch und administrativ voneinander unabhängig. Politische Unabhängigkeit bedeutet, dass jede Regierung einer politischen Einheit innerhalb der von der Verfassung bestimmten Grenzen entscheiden kann, wie sie ihre Politik gestaltet. Wenn z.B. die Regierung eines Bundeslands die Förderung der Bildung als Politikziel definiert und deshalb für diesen Zweck mehr Geld ausgeben will, hat sie die Freiheit, dies zu tun, auch wenn die Regierung des Bunds vorrangig die öffentliche Gesundheit verbessern möchte. Aufgrund dieser administrativen Unabhängigkeit ist die Regierung der jeweiligen politischen Einheit frei, über ihre eigene Verwaltung, einschließlich des Haushalts, zu entscheiden. Der Präsident kann z.B. Ministerien sowie andere Behörden schaffen, zusammenlegen, teilen oder auflösen, wenn er dabei die von der Verfassung und den Gesetzen vorgegebenen Grenzen berücksichtigt. Allgemein zeigt die Verknüpfung der politischen und der administrativen Unabhängigkeit der politischen Einheiten, dass keine Hierarchie zwischen ihnen besteht.

In Bezug auf den Bundesdistrikt liegt der hauptsächliche Unterschied zu den anderen politischen Einheiten darin, dass die Verfassung ihm mit einigen Ausnahmen dieselben Kompetenzen einräumt wie den Bundesländern und den Kommunen. So kann der Bundesdistrikt innerhalb seines Territoriums diejenigen Steuern erheben, die in die Kompetenz der Bundesländer sowie der Kommunen fallen.

Wegen seiner besonderen Stellung wurde das Territorium des Bundesdistrikts nicht in Kommunen, sondern in Regionen gegliedert²³, von denen eine Brasilia, die Hauptstadt Brasiliens, ist. Alle diese Regionen, einschließlich Brasilia, werden von der Regierung des Bundesdistrikts verwaltet.

IV. Die öffentlichen Gewalten

Die öffentlichen Gewalten in Brasilien sind gesetzgebende Gewalt, vollziehende Gewalt und rechtsprechende Gewalt. Sie sind voneinander unabhängig und stehen harmonisch nebeneinander. Unabhängigkeit voneinander bedeutet, dass

²² S. Fußnote Nr. 16.

²³ S. Anhang, Art. 32 § 1 der brasilianischen Verfassung.

die Befugnisse jeder Gewalt ohne Genehmigung oder Erlaubnis der anderen Gewalten ausgeübt werden können²⁴. In Bezug auf das harmonische Nebeneinander der Gewalten ist *Silva* der Meinung, dass diese Harmonie eine Rolle bei der Beschränkung ihrer Unabhängigkeit spielt. Die Gewalten haben Befugnisse, die nicht nur die anderen Gewalten beschränken, sondern auch auf den Zusammenhalt des Systems abzielen, um einen Machtmissbrauch durch die Gewalten zu vermeiden und das Wohl der Gemeinschaft zu fördern²⁵. Die rechtsprechende Gewalt kann z.B. nicht die gesetzgebende Gewalt beim Gesetzgebungsverfahren beeinflussen, aber ein Gesetz gegebenenfalls für verfassungswidrig erklären und daher seine Anwendung verbieten.

Die gesetzgebende Gewalt, die aber nur im Bund durch ein Zweikammersystem ausgeübt wird, wobei Senat und Abgeordnetenhaus als Nationalkongress bezeichnet werden, und die vollziehende Gewalt bestehen bei allen politischen Einheiten. Dagegen liegt die rechtsprechende Gewalt beim Bund und bei den Bundesländern. Obwohl auch der Bundesdistrikt die rechtsprechende Gewalt innehaltet, wird sie gemäß Art. 21 Abs. XIII CR von ihm nur organisiert und unterhalten.

Art. 21. Es obliegt dem Bund: [...]

XIII – die rechtsprechende Gewalt, die Staatsanwaltschaft des Bundesdistrikts und der Territorien sowie die Pflichtverteidigung in den Territorien zu organisieren und zu unterhalten;

V. Verfassungsprinzipien

Ähnlich wie in den meisten Verfassungsstaaten²⁶ wird das brasilianische Rechtssystem von Prinzipien geleitet. Aus juristischer Sicht dürfen solche Prinzipien als unmittelbar absichtliche, vor allem prospektive Normen mit Anspruch auf Ergänzungs- bzw. Erweiterungsmöglichkeiten [angesehen werden]. Ihre Anwendung er-

²⁴ Zu anderen Bedeutungen des Ausdrucks „unabhängig“ in diesem Zusammenhang s. *Silva*, Comentário, S. 46.

²⁵ *Silva*, Comentário, S. 46.

²⁶ *Weber-Grellet, Heinrich*, Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, S. 155.

fordert eine Abschätzung des Zusammenhangs zwischen dem zu fördernden Sachzustand und den Effekten, die aus dem Verhalten entstehen, das für seine Förderung für notwendig erachtet wird²⁷.

Obgleich implizite Prinzipien ebenfalls vorgesehen sind, wie z. B. die Rechtsicherheit²⁸ oder der Vorrang des öffentlichen Interesses vor dem privaten²⁹, werden diese Prinzipien im brasilianischen Rechtssystem oftmals in zwei Kategorien eingeteilt³⁰: 1. Grundprinzipien, die auch politisch-verfassungsrechtliche Prinzipien genannt werden, und 2. allgemeine Prinzipien, auch juristisch-verfassungsrechtliche Prinzipien genannt.

1. Grundprinzipien

Zweck der Grundprinzipien ist es, den Staat zu prägen und die relevantesten politisch-verfassungsrechtlichen Optionen zu bestimmen³¹ und dadurch die Rechtsordnung vollständig zu umreißen³². Diese Prinzipien sind in den Art. 1 bis 4 der brasilianischen Verfassung enthalten. Die wichtigsten sind das Demokratieprinzip, das

²⁷ Ávila, Teoria dos princípios, S. 78. Ávilas Unterscheidung zwischen den Begriffen Prinzip und Regel wurde vom STF in der ADI Nr. 4.578 verwendet, Referent(in): Min. LUIZ FUX, Plenum, Urteil vom 16/02/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-127 DIVULG 28-06-2012 PUBLIC 29-06-2012. Über den Begriff von Prinzipien s. auch Mello, Curso, 19. Aufl., S. 888; Carrazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, S. 39; Torres, Tratado, S. 275.; Mello, Oswaldo Aranha Bandeira de, Princípios gerais de direito administrativo, S. 420-421.

²⁸ Torres, Héleno Taveira, Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, S. 196. Der STF anerkennt die Rechtssicherheit als Folge des Rechtsstaats: „Was die Rechtssicherheit betrifft, so scheint es keinen Zweifel daran zu geben, dass diese durch das übereinstimmende Prinzip des Rechtsstaats zum Ausdruck kommt, das sowohl von der nationalen als auch von der ausländischen Lehre weitestgehend angenommen wird.“. STF, HC 82959, Referent(in): Min. MARCO AURÉLIO, Plenum, Urteil vom 23/02/2006, DJ 01-09-2006 PP-00018 EMENT VOL-02245-03 PP-00510 RTJ VOL-00200-02 PP-00795. S. 651.

²⁹ Mello, Curso, 19. Aufl., S. 48 ff.

³⁰ Silva, Curso, 29. Aufl., S. 93.

³¹ Silva, Curso, 29. Aufl., S. 94.

³² Canotilho, José Joaquim Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, S. 1.173.

Republikprinzip, das Gewaltenteilungsprinzip³³, das Rechtsstaatsprinzip und das Prinzip der Menschenwürde³⁴.

2. Allgemeine Prinzipien

Während die Grundprinzipien die Konturen der Rechtsordnung bestimmen, geben die allgemeinen verfassungsrechtlichen Prinzipien, die häufig als Weiterentwicklungen der Grundprinzipien verstanden werden, Auskunft über die Rechtsordnung³⁵. Funktion der allgemeinen Prinzipien ist es, die Rahmenbedingungen für die Staatstätigkeit zu schaffen³⁶, vor allem in Bezug auf die Beziehungen zwischen Staat und Bürgern.

a. Gesetzmäßigkeit

Die allgemeine Regel des Gesetzmäßigkeitsprinzips ist in Art. 5 Abs. II CR ausdrücklich vorgesehen. Der Absatz lautet:

Art. 5. [...]

II – niemand ist verpflichtet, etwas zu tun oder zu unterlassen, außer auf Grund eines Gesetzes;

Das Gesetzmäßigkeitsprinzip soll für das gesamte Rechtssystem gelten; Ausnahmen davon müssen in der Verfassung geregelt werden. Derartige Ausnahmen erlauben es der vollziehenden Gewalt, besondere Bereiche durch untergesetzliche normative Akte³⁷ zu regeln.

In der Regel bezieht sich der Verfassungsbegriff “Gesetz” auf die in einem Gesetzgebungsverfahren entstandenen Normen, welche in Art. 59 der Verfassung

³³ Dazu oben, B.II. Staatsform, politisches Regime und Regierungssystem, sowie B.IV. Die öffentlichen Gewalten.

³⁴ In Brasilien wird die Menschenwürde als Prinzip anerkannt. S. *Sarlet, Ingo Wolfgang; Marinoni, Luiz Guilherme; Mitidiero, Daniel Francisco*, *Curso de direito constitucional*, S. 255.

³⁵ *Silva*, *Curso*, 39. Aufl., S. 97.

³⁶ *Barroso*, *Curso*, S. 319.

³⁷ Dazu unten, B.VII. Verordnungsrecht (Poder regulamentar).

aufgeführt sind³⁸. Diese Normen regeln jeweils unterschiedliche Materien, da in der Verfassung jeder Art von Norm eine unterschiedliche Funktion zukommt³⁹. Eine weitere Beschränkung betrifft die Kompetenz der politischen Einheiten für den Erlass der betreffenden Norm. So dürfen z.B. die Bundesländer kein Gesetz zum Zivilprozessrecht erlassen, weil die Kompetenz dafür ausschließlich beim Bund liegt⁴⁰.

(1) Gesetzesvorbehalt

Hervorzuheben ist der Unterschied zwischen dem Gesetzmäßigkeitsprinzip und dem Prinzip des Gesetzesvorbehalts. Nach *Silva*⁴¹ bedeutet das Gesetzmäßigkeitsprinzip die „Unterwerfung unter und die Rücksicht auf das Gesetz“ und der Gesetzesvorbehalt, dass die spezifische Materie ausschließlich durch formelles Gesetz geregelt werden kann. Nach *Mendes*⁴² kann der Gesetzesvorbehalt absolut oder relativ sein. Beim absoluten Gesetzesvorbehalt schreibt die Verfassung vor, dass „ausschließlich das Gesetz die Gesamtheit der bestimmten Materie regeln darf“, wie z.B. Art. 146 Abs. I CR besagt, dass steuerliche Kompetenzkonflikte durch Ergänzungsgesetze geregelt werden müssen. Beim relativen Gesetzesvorbehalt erlaubt die Verfassung, dass „im Gesetz die Grundlagen oder der allgemeine rechtliche Rahmen der Materie bestimmt werden und diese Materien durch Verwaltungsnormen geregelt werden dürfen“. Beispielsweise sieht Art. 153 § 1 CR⁴³ vor, dass die Sätze einiger Steuern, wie der Steuer auf Industrieerzeugnisse, von der vollziehenden Gewalt geändert werden dürfen, unter Berücksichtigung der vom Gesetz festgelegten Voraussetzungen und Beschränkungen.

Bezüglich des Gesetzesvorbehalts sind dementsprechend zwei Situationen zu unterscheiden: 1. Die Verfassung setzt ausdrücklich fest, ob der Erlass eines formellen Gesetzes für die Regelung einer spezifischen Materie notwendig ist. In diesem Fall kann die Verfassung bestimmen, ob es sich um einen absoluten oder einen

³⁸ Dazu unten, B.VI. Das Gesetzgebungsverfahren.

³⁹ Dazu unten, B.VI.1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen.

⁴⁰ S. Anhang, Art. 22 Abs. I der brasilianischen Verfassung.

⁴¹ *Silva*, Comentário, S. 85.

⁴² Mendes, Gilmar Ferreira; Branco, Paulo Gustavo Gonet, *Curso de direito constitucional*, S. 818.

⁴³ S. Anhang, Art. 153 Abs. I bis VII und § 1 der brasilianischen Verfassung.

relativen Gesetzesvorbehalt handelt; 2. Die Verfassung sieht nicht vor, ob es für die Regelung dieser spezifischen Materie einen Gesetzesvorbehalt geben sollte. Das ist der Fall bei den steuerlichen Mitwirkungspflichten.

Sieht die Verfassung keine Möglichkeit des Erlasses eines spezifischen normativen Akts vor, um eine bestimmte Materie zu regeln, wird ein formelles Gesetz für deren Regelung als zwingend angesehen. Das erklärt sich durch das Verständnis, dass es sich dann, wenn im Verfassungstext keine ausdrückliche Genehmigung für die Verwendung untergesetzlicher Normen zur Regelung einer bestimmten Materie vorhanden ist, ein derartiges Verfahren im Widerspruch zum Gewaltenteilungsprinzip⁴⁴ in Art. 2 CR⁴⁵ steht, und zwar insbesondere deshalb, weil in diesem Fall, im Gegensatz zu den gesetzlichen Vorschriften, nicht der gesetzgebenden, sondern der vollziehenden Gewalt Vorrang zukommt. Es handelt sich infolgedessen auch um eine Schwächung des Gesetzesmäßigkeitssprinzips selbst.

Das Bundesverfassungsgericht hat sich durch RE Nr. 577025 bereits dafür entschieden, dass das ausdrückliche Fehlen einer verfassungsrechtlichen Vorschrift nicht zur Verwendung von untergesetzlichen Normen anstelle von Gesetzen berechtigt⁴⁶. Im zu entscheidenden Fall hatte der Gouverneur des Bundesdistrikts durch Verordnungen Stellen geschaffen sowie öffentliche Organe umstrukturiert. Auch wenn die Verfassung hierzu keine ausdrückliche Bestimmung bereithält, sah das Gericht darin keinen ausreichenden Grund, um die Verwendung untergesetzlicher Akte zur „Schaffung neuer Stellen sowie für die Umstrukturierung von Organen des Öffentlichen Betriebs“ zu genehmigen.

⁴⁴ Dazu *Canotilho, José Joaquim Gomes*, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, S. 737; *Moraes, Alexandre de*, Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, S. 133.

⁴⁵ Dazu oben, B.IV. Die öffentlichen Gewalten.

⁴⁶ STF, RE 577025, Referent(in): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Plenum, Urteil vom 11/12/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-043 DIVULG 05-03-2009 PUBLIC 06-03-2009 EMENT VOL-02351-08 PP-01507 RTJ VOL-00209-01 PP-00430.

(2) Rückwirkungsverbot

Als ein ergänzendes Prinzip zu dem der Gesetzmäßigkeit⁴⁷ bestimmt das Rückwirkungsverbot, dass ein Gesetz nur nach seinem Inkrafttreten Wirkung entfalten darf. Das heißt, niemand ist verpflichtet, etwas zu tun oder zu unterlassen, sofern das Tun oder Unterlassen nicht einem geltenden Gesetz entspricht. Es bestehen allerdings Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot, z.B. im Steuerrecht⁴⁸ oder im Strafrecht, da die Verfassung in Art. 5 Abs. XL vorsieht, dass Strafgesetze keine Rückwirkung haben dürfen, es sei denn, sie begünstigen den Angeklagten.

Das Plenum des brasilianischen Bundesverfassungsgerichts hat 1991 entschieden, dass das Rückwirkungsverbot keine allgemeine Wirkung hat und nur in den in der Verfassung ausdrücklich vorgesehenen Fällen angewendet werden darf⁴⁹. Ein Beispiel dafür ist Art. 5 Abs. XXXVI CR:

Art. 5. [...]

XXXVI - kein Gesetz darf gegen wohlerworbene Rechte, vollendete Rechts-handlungen und rechtskräftige Urteile verstößen;

Es scheint, dass diese Meinung nicht mit der Logik des brasilianischen Rechtsystems übereinstimmt. Wie oben erläutert, ergibt sich das Rückwirkungsverbot aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip. Eine logische Folge des Gesetzmäßigkeitsprinzips ist, dass es keine gesetzliche Bestimmung gibt, solange das Gesetz nicht in Kraft getreten ist. Aus diesem Grund liegt eine Rückwirkung vor, wenn eine Bestimmung Handlungen, Tatsachen oder Situationen erfasst, die vor Inkrafttreten des Gesetzes liegen. Diese Rückwirkung wird vom Rechtssystem in der Regel als rechtswidrig angesehen, einfach, weil es zum Zeitpunkt des Entstehens der Handlungen, Tatsa-

⁴⁷ Silva, Curso, 39. Aufl., S. 433.

⁴⁸ Dazu unten, C.I.1.a(2). Rückwirkungsverbot.

⁴⁹ „Das Prinzip des Rückwirkungsverbots beschränkt die juristische Tätigkeit des Staats nur in den ausdrücklichen in der Verfassung vorgesehenen Fällen, sodass eine normative Tätigkeit des Staats untersagt ist, wenn sie eventuell zu einer belastenden Restriktion des *status libertatis* der Person (Art. 5 XL CR), des *status subjectionis* des Steuer-pflichtigen (Art. 150 III, lit. a CR), oder auch der Rechtssicherheit in den sozialen Bezie-hungen (Art. 5 XXXVI CR) führt.“. STF, ADI 605 MC, Referent(in): Min. CELSO DE MELLO, Plenum, Urteil vom 23/10/1991, DJ 05-03-1993 PP-02897 EMENT VOL-01694-02 PP-00252.

chen oder Situationen kein Gesetz gab. Wird ausnahmsweise die Rückwirkung einer gesetzlichen Bestimmung festgelegt, führt dies auch zu einer Ausnahme vom Gesetzmäßigkeitsprinzip.

b. **Gleichheitsprinzip**

Das Gleichheitsprinzip ist im Einleitungssatz zu Art. 5 CR vorgesehen; dieser lautet:

Art. 5. Alle sind vor dem Gesetz gleich, und zwar ohne Unterscheidung irgend einer Art; Brasilianern und im Lande ansässigen Ausländern wird die Unverletzlichkeit ihres Rechts auf Leben, Freiheit, Gleichheit, Sicherheit und Eigentum nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewährleistet: [...]

Die Gleichheit kann im brasilianischen Recht unter zwei Aspekten betrachtet werden: formell und materiell⁵⁰. Die formelle Gleichheit bezieht sich auf die Anwendung des Gesetzes. Das Gesetz muss auf alle in gleicher Weise angewendet werden. Das heißt, wenn das Gesetz keinen Unterschied zwischen Menschen vorsieht, dann muss jeder gleichbehandelt werden. Da z.B. Art. 14 § 1 Abs. I und II lit. b CR ohne weitere Differenzierung die Wahlpflicht vorschreiben, müssen Männer und Frauen wählen.

Die materielle Gleichheit betrifft die von der Verfassung erlaubten Unterschiede zwischen Individuen oder Gruppen von Individuen aufgrund ihrer unterschiedlichen Merkmale. Das Gesetz bestimmt also, dass Menschen gemäß ihren Merkmalen unterschiedlich behandelt werden dürfen. So sind z.B. in Friedenszeiten nur Männer zum Dienst in den Streitkräften verpflichtet⁵¹.

Adressat des Gebots der materiellen Gleichheit oder der Gleichheit aufgrund des Gesetzes ist die gesetzgebende Gewalt, da es dem Gesetzgeber obliegt, die unterschiedliche Behandlung durch Gesetz vorzuschreiben. Im Gegensatz dazu

⁵⁰ Sarlet, Ingo Wolfgang, A eficácia dos direitos fundamentais, S. 88 ff.

⁵¹ S. Anhang, Art. 2 § 2 des Gesetzes Nr. 4.375/64.

verpflichtet die formelle Gleichheit oder die Gleichheit vor dem Gesetz alle Gewalten⁵².

Die Anwendung der materiellen Gleichheit erfordert eine sorgfältige Analyse der Prämissen für die unterschiedliche Behandlung von Individuen. Wenn nämlich das angewandte Kriterium unangemessen ist, kann die angebliche Förderung der Gleichheit tatsächlich zur Ungleichheit führen. Als Beispiel kann ein hypothetisches Gesetz dienen, das einerseits alle 18-jährigen brasilianischen Männer unabhängig von ihrer körperlichen oder geistigen Verfassung⁵³ dazu verpflichtet, Militärdienst zu leisten, andererseits aber Frauen von diesem Dienst freistellt. Ein solches Gesetz stellt lediglich auf das Geschlecht ab, nicht aber auf die körperliche oder geistige Verfassung der Betroffenen.

Hinsichtlich der Prämissen für die Wahl eines Kriteriums zur Rechtfertigung einer unterschiedlichen Behandlung im Rahmen des Gleichheitsprinzips zählt Melo⁵⁴ deren fünf auf. Falls eine dieser Prämissen bei der Analyse einer Norm festgestellt wird, ist liegt ein Verstoß gegen das Gleichheitsprinzip vor.

Nach der ersten Prämisse darf die Norm „keinen bestimmten Empfänger aktuell und endgültig ansprechen, statt eine Kategorie von Menschen oder eine unbestimmte und zukünftige Person zu umfassen“. Als mögliches Beispiel gilt Art. 1 des Gesetzes 7.474/86, der vorsieht, dass ehemalige Präsidenten der Republik dazu berechtigt sind, vier vom Staat bezahlte Bedienstete für Zwecke ihrer persönlichen Sicherheit und Unterstützung in Anspruch zu nehmen. Sollte dieses Gesetz nur einem bestimmten ehemaligen Präsidenten der Republik diese Leistung gewähren, wäre es verfassungswidrig.

Nach der zweiten Prämisse darf die „Norm kein Element als Kriterium zur Unterscheidung benutzen, das nicht in einem Zusammenhang mit dem Gegenstand der Unterscheidung steht“, es sei denn, dass Situationen und Umständen vorliegen, die die Grundlage für eine unterschiedliche Behandlung bilden. Alle Autohersteller

⁵² STF, MI 58, Referent(in): Min. CARLOS VELLOSO, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. CELSO DE MELLO, Plenum, Urteil vom 14/12/1990, DJ 19-04-1991 PP-04580 E-MENT VOL-01616-01 PP-00026 RTJ VOL-00140-03 PP-00747. S. auch Silva, Curso, 39. Aufl., S. 220.

⁵³ S. Anhang, Art. 28 lit. a des Gesetzes Nr. 4.375/64.

⁵⁴ Mello, Celso Antonio, O conteúdo jurídico do princípio da igualdade, S. 47 und 48.

müssen z.B. Mitwirkungspflichten in Bezug auf die Einfuhr von Autoteilen erfüllen, unabhängig davon, dass einige Hersteller ihre Teile im Inland herstellen. In diesem Fall dürfen nicht alle Autohersteller gleichbehandelt werden, weil sie sich in verschiedene Situationen befinden.

Drittens ist es erforderlich, dass die Unterscheidung einen logischen Zusammenhang mit dem Kriterium aufweist. Als Beispiel kann wieder der oben erwähnte Fall der Einberufung zum Militär dienen. Bei einem hypothetischen Gesetz, das, anstatt Körperbehinderte freizustellen, vorsieht, dass diese nicht nur zum Militärdienst eingezogen werden, sondern tatsächlich doppelt so viel körperliche Aktivität erbringen müssen, um die gleichen Leistungen wie Personen ohne körperliche Behinderung zu erreichen, wäre das ausgewählte Kriterium theoretisch angemessen, weil es die körperlichen Einschränkungen bei der Ausübung der militärischen Aktivitäten berücksichtigt, für die in der Regel eine bessere körperliche Leistung erwünscht ist. Der logische Zusammenhang mit dem Kriterium ist jedoch nicht gegeben, da Menschen mit körperlichen Behinderungen hierbei größere Anstrengungen unternehmen müssen, ohne jeglichen konkreten Beweis, dass diese Anstrengungen zur Erreichung des beabsichtigten Zwecks tatsächlich beitragen können.

Die vierte Prämisse steht in Zusammenhang mit den von der Verfassung geschützten Interessen; hier bietet die Norm zwar ein angemessenes Kriterium, aber die Unterscheidung führt zu einem Verstoß gegen die Verfassung. Das darf nicht geschehen.

Die letzte Prämisse hat mit der Auslegung der Norm zu tun, aus der keine Unterscheidungen folgen dürfen, die nicht von der Norm klar, selbst implizit, vorgesehen sind. Das bedeutet, dass das von der Norm bestimmte Unterscheidungskriterium nur auf die vorgesehenen Fälle und Personen im festgelegten Maß angewendet werden kann. Wenn beispielsweise ein Kriterium für Importeure festgelegt wurde, darf es nicht aufgrund einer Auslegung auf die Unterscheidung anderer Unternehmer erstreckt werden.

c. Freiheitsprinzip

Das allgemeine Freiheitsprinzip ist sowohl in der Präambel als auch in dem oben zitierten Art. 5 CR vorgesehen.

Präambel: Wir, die Vertreter des brasilianischen Volks, in der Verfassungsgebenden Versammlung versammelt, um einen demokratischen Staat zu gründen, der dazu bestimmt ist, die Ausübung von individuellen und sozialen Rechten, die Freiheit, die Sicherheit, das Wohl, die Entwicklung, die Gleichheit und die Gerechtigkeit als höchste Werte einer brüderlichen, pluralistischen und vorurteilsfreien Gesellschaft zu sichern, die in der sozialen Harmonie gegründet ist und sich zu der friedlichen Lösung der Kontroversen in der inneren und internationalen Ordnung verpflichtet, erlassen, unter Gottes Schutz, die folgende VERFASSUNG DER BUNDESREPUBLIK BRASILIENS.

Silva definiert Freiheit als “die Abwesenheit jedes unnormalen, unrechtmäßigen und unmoralischen Zwangs”. Daraus folgt, dass das Volk jedem Gesetz, das seine Freiheit beschränkt, zustimmen muss⁵⁵.

Unter den von der Verfassung geschützten Freiheitsrechten, wie z.B. Informationsfreiheit, Versammlungsfreiheit, Religionsfreiheit, sind hier zwei hervorzuheben, nämlich die Freizügigkeit und die Wirtschaftsfreiheit, welche auch die freie Initiative, den freien Wettbewerb und die Berufsfreiheit umfasst.

(1) Freizügigkeit

Die Freizügigkeit ist in Art. 5 Abs. XV CR verankert und sieht vor, dass in Friedenszeiten der Verkehr im gesamten Bundesgebiet frei ist, was bedeutet, dass jeder mit seinem Vermögen das brasilianische Territorium betreten, sich dort aufzuhalten und es verlassen darf. Ein Beispiel für den Schutz dieser Freiheit kann in einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts gefunden werden. Darin hat es der gesetzgebenden Gewalt des Bundesdistrikts verboten, den Zugang von Menschen und Fahrzeugen zu besonderen öffentlichen Orten zu verwehren, nachdem der Gesetzgeber behauptet hatte, der Zugang zu einigen Orten müsse wegen ihres historischen Werts verboten werden⁵⁶.

⁵⁵ *Silva*, Curso, 39. Aufl., S. 234.

⁵⁶ [...] „4. Der Art. 4 des Gesetzes ermöglicht die Errichtung von Hindernissen, um den Verkehr von Fahrzeugen zu einem Häuserblock oder Gebäude zu sperren. Verletzung der

(2) Wirtschaftsfreiheit

Die Hauptartikel der Verfassung, die von der Wirtschaftsfreiheit handeln, sind die Art. 5 Abs. XIII und Art. 170 Abs. IV CR sowie dessen Einzelparagraph, die folgenden Wortlaut haben:

Art. 5 XIII - die Ausübung jeder Art von Arbeit, Gewerbe oder Beruf ist frei, sofern die vom Gesetz bestimmten beruflichen Qualifikationen berücksichtigt werden;

Art. 170. Die Wirtschaftsordnung, die auf der Förderung der menschlichen Arbeit und der freien Initiative basiert, hat als Ziel, allen ein würdiges Dasein entsprechend den Gesetzen der sozialen Gerechtigkeit zu gewährleisten; dabei sind die folgenden Prinzipien zu achten: [...]

IV – freier Wettbewerb; [...]

Einzelparagraph. Unabhängig von einer Genehmigung der Behörden ist die freie Ausübung jeder Wirtschaftstätigkeit für alle gewährleistet, außer in den Fällen, die von dem Gesetz bestimmt sind.

Die in Art. 5 Abs. XIII CR vorgesehene Berufsfreiheit kann nur beschränkt werden, wenn die vom Gesetz verlangten beruflichen Qualifikationen nicht vorliegen. Ein Beispiel dafür war die Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes, das für Rechtsanwälte das Staatsexamen verlangt. Die Kläger behaupteten, dass der Staat ein unsinniges oder unangemessenes Hindernis für die Ausübung des Anwaltsberufs auferlege. Da die Ausübung der Anwaltstätigkeit Schaden für die Allgemeinheit verursachen kann, hat das brasilianische Bundesverfassungsgericht jedoch bestätigt, dass sich Bewerber für den Anwaltsberuf dem Staatsexamen unterziehen müssen⁵⁷.

Die freie Initiative und der freie Wettbewerb betreffen die Möglichkeit, jedwede Wirtschaftstätigkeit auszuüben. Nach Art. 170 Einzelparagraph der Verfassung

Freizügigkeit, welche in dem charakteristischsten Merkmal der Bewegungsfreiheit besteht. Die Verwaltung darf den Personenverkehr bezüglich des Eigentums, das dem Wohle der Allgemeinheit dient, nicht sperren.“, STF, ADI 1.706, Rel. Min. Eros Grau, Urteil von 9.4.2008, Plenum, DJE de 12.9.2008.

⁵⁷ STF, RE 603.583, Referent(in): Min. Marco Aurélio, Urteil vom 26-10-2011, Plenum, Informativo 646, com repercussão geral.

kann die Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit nur in den vom Gesetz bestimmten Fällen beschränkt werden. Das betreffende Gesetz darf eine Beschränkung aufgrund des öffentlichen Interesses auferlegen, wie z.B. aus Gründen der Gesundheit oder der Sicherheit⁵⁸. So muss ein Restaurant die vom Gesundheitsamt aufgestellten Normen einhalten, damit es seine Tätigkeit ausüben kann.

(3) Eigentum

Die allgemeinen Vorschriften zum Eigentum befinden sich in Art. 5 Abs. XXII, XXIII und in Art. 170 Abs. II CR, der die Achtung des privaten Eigentums vorschreibt. Die betreffenden Absätze des Art. 5 lauten:

XXII - das Eigentum wird gewährleistet;

XXIII - das Eigentum wird seine soziale Funktion beachten;

Weil das Eigentum in der Verfassung sowohl als Recht (Art. 5), als auch als Adressat von Prinzipien (Art. 170) verstanden wird, steht es in direkten Zusammenhang mit dem Prinzip der Freiheit. Da es der Staat unter bestimmten Bedingungen beeinträchtigen darf, wird das Eigentum von *Torres*⁵⁹ als eine Art Freiheit charakterisiert. Ein Aspekt ist dabei die soziale Funktion des Eigentums. Wird sie nicht beachtet wird, kann der Staat in die Freiheit des Eigentums eingreifen. Das Bundesverfassungsgericht hat dies in der ADI 2213 MC bestätigt: Das Eigentum ist nicht absolut, da eine schwere soziale Hypothek auf ihm lastet. Das bedeutet, dass dann, wenn gegen die dem Eigentum gemäß Art. 5 Abs. XXIII CR innewohnende soziale Funktion verstoßen wird, ein staatlicher Eingriff in das Eigentum gerechtfertigt ist, wobei jedoch die von der Verfassung auferlegten Beschränkungen, die Art des Eingriffs und das Verfahren zu beachten sind. Der Zugang zu Land, die Lösung sozialer Konflikte, die rationelle und angemessene Nutzung des ländlichen Bodens, die geeignete Nutzung der verfügbaren natürlichen Ressourcen und der Umweltschutz bilden Elemente, welche die soziale Funktion des Eigentums verwirklichen⁶⁰.

⁵⁸ *Mello*, Curso, 25. Aufl., S. 786 ff.

⁵⁹ *Torres*, Tratado 3. Aufl., S. 78.

⁶⁰ STF, ADI 2213 MC, Referent(in): Min. CELSO DE MELLO, Plenum, Urteil vom 04/04/2002, DJ 23-04-2004 PP-00007 EMENT VOL-02148-02 PP-00296.

d. Privatsphäre

Die Privatsphäre kann als die Gesamtheit von Informationen hinsichtlich eines Individuums verstanden werden, über die dieses entscheiden kann, ob sie unter seiner ausschließlichen Herrschaft bleiben sollen, oder wem, wann, wo und wie sie mitgeteilt werden⁶¹. Die Verfassung gewährleistet das Recht auf Privatsphäre implizit, da sie Äußerungen aus der Intimsphäre schützt⁶². Dies geschieht durch Art. 5 Abs. X und XII CR; diese lauten:

Art. 5 X – die Intimsphäre, das Privatleben, die Ehre und das Image sind unverletzlich, das Recht auf Entschädigung für Sachschäden oder immaterielle Schäden, die sich aus ihrer Verletzung ergeben, ist gewährleistet;

XII - das Brief- und Fernmeldegeheimnis sowie das Geheimnis an Telefondaten und Telefonaten sind unverletzlich, mit Ausnahme in Bezug auf letztere, durch richterliche Anordnung in den vom Gesetz vorgesehenen Fällen und in der vom Gesetz vorgesehenen Art und Weise zum Zweck strafgerichtlicher Ermittlungen und der strafprozessualen Feststellung von Tatsachen; in den Fällen und in der Art aufgrund einer gerichtlichen Anordnung;

Obwohl im Verfassungstext der Begriff „unverletzlich“ konkret vorkommt, ist das Recht auf Privatsphäre keineswegs absolut. So hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass das Bankgeheimnis, als ein Fall des von der Verfassung von 1988 geschützten Rechts auf Privatsphäre, nicht absolut ist, da es sich dem öffentlichen Interesse, dem sozialen Interesse und dem Interesse der Justiz unterwerfen muss⁶³. In der Tat ist die Privatsphäre nicht unverletzlich. Sobald sie von rechtlichem Interesse ist, kann sie durch eine begründete gerichtliche Anordnung

⁶¹ Silva, Curso, 39. Aufl., S. 208, unter Hinweis auf Pereira, J. Matos.

⁶² Silva, Curso, 39. Aufl., S. 208.

⁶³ STF, AI 655298 AgR, Referent(in): Min. EROS GRAU, Zweiter Senat, Urteil vom 04.09.2007, DJe-112 DIVULG 27-09-2007 PUBLIC 28-09-2007 DJ 28-09-2007 PP-00057 EMENT VOL-02291-13 PP-02513 RNDJ v. 8, Nr. 95, 2007, S. 87-88

verletzt werden. Auf Grundlage dieser verfassungsrechtlichen Bestimmungen ist jedoch festzustellen, dass der Schutz der Privatsphäre im Allgemeinen eingehalten wird und dass es sich bei einer Verletzung i.d.R. eher um eine Ausnahme handelt⁶⁴.

VI. Das Gesetzgebungsverfahren

Die Verfassung legt die hauptsächlichen Regeln für das Gesetzgebungsverfahren in den Art. 59 bis 69 fest und obwohl es scheint, dass dieses ausschließlich den Bund i.S.d. föderalen Regierung betrifft, da der Bundespräsident sowie der Nationalkongress genannt werden (z.B. in Art. 61 und 62 CR), müssen alle politischen Einheiten die Verfassungsprinzipien und Beschränkungen hinsichtlich des Verfahrens einhalten⁶⁵. Das bedeutet, dass die Bundesländer, der Bundesdistrikt und die Kommunen bei der Regelung ihrer Gesetzgebungsverfahren nicht vollkommen autonom sind, sondern ihre Autonomie von der Verfassung beschränkt wird. Beispielsweise ermöglicht es die Verfassung den genannten politischen Einheiten zu entscheiden, wie viele Arten von Normen⁶⁶ ihre jeweiligen Gesetzgebungsverfahren kennen. Während zum Beispiel die Landesverfassung von São Paulo vorschreibt, dass es in diesem Bundesland fünf Arten von Normen gibt⁶⁷, sieht die Landesverfassung von Paraná sechs Arten vor⁶⁸. Dabei dürfen die politischen Einheiten die Mindestzahl von Stimmen, die notwendig sind, um einfache Normen zu beschließen, nicht herabsetzen; sie liegt bei der einfachen Mehrheit der Stimmen⁶⁹.

Im Allgemeinen bestimmt die Verfassung, welche Normen beschlossen werden können, und in einigen Fällen regelt sie auch den Gang der Gesetzgebung, die

⁶⁴ In Bezug auf die von der Verfassung vorgesehenen Geheimnisse ist *Moraes* der Auffassung, dass ein Eingriff in sie eine Ausnahme darstellt. Dazu *Moraes*, *Direito Constitucional*, S. 42.

⁶⁵ [...] „Anwendung von provisorischen Maßnahmen durch einen Mitgliedstaat. Möglichkeit. [...] Notwendigkeit einer Bestimmung in der Landesverfassung und strenge Einhaltung der Prinzipien und Beschränkungen, die von dem föderalen Modell auferlegt wurden“, STF, ADI 2391, Referent(in): Min. ELLEN GRACIE, Plenum, Urteil vom 16.08.2006, DJ 16-03-2007 PP-00020 EMENT VOL-02268-02 PP-00164 RDDT Nr. 140, 2007, S. 233-234.

⁶⁶ Dazu unten, B.VI.1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen.

⁶⁷ S. Anhang, Art. 21 Abs. I bis V der Landesverfassung von São Paulo.

⁶⁸ S. Anhang, Art. 63 Abs. I bis VI der Landesverfassung von Paraná.

⁶⁹ Dazu unten, B.VI.2. Quorum.

Kompetenz, Vorlagen einzubringen und das Gesetzgebungsverfahren in Gang zu setzen, sowie das für die Beschlussfassung jeweils erforderliche Quorum.

1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen

In Bezug auf die Normen, die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergeben, in dieser Arbeit auch normative Instrumente genannt, bestimmt Art. 59 CR:

Art. 59. Das Gesetzgebungsverfahren umfasst die Ausarbeitung von:

- I – Verfassungsnovellen;
- II – Ergänzungsgesetzen;
- III – einfachen Gesetzen;
- IV – delegierenden Gesetzen;
- V – provisorischen Maßnahmen;
- VI – legislativen Dekreten;
- VII – Resolutionen.

Die Charakterisierung der in Art. 59 CR genannten Normen kann aufgrund ihrer Hauptfunktionen erfolgen: 1. Verfassungsnovellen dienen dazu, die Verfassung zu ändern. 2. Ergänzungsgesetze werden so bezeichnet, weil ihre Funktion hauptsächlich darin besteht, die Verfassungsnormen, deren Wirksamkeit begrenzt ist, zu ergänzen⁷⁰. 3. Die einfachen Gesetze stellen den üblichen Weg dar, Regeln in die Rechtsordnung aufzunehmen. Immer wenn die Verfassung keine Besonderheit hinsichtlich der Art der Norm vorschreibt, durch die eine Materie geregelt werden soll, kann dies durch einfaches Gesetz erfolgen. 4. Die delegierenden Gesetze stellen eine Ausnahme im Rahmen der Gewaltenteilung dar, da hier die gesetzgebende Gewalt ihre Befugnis auf die vollziehende Gewalt überträgt. Die Delegation wird vom Präsidenten zusammen mit dem Wortlaut des Gesetzesentwurfs beim Nationalkongress beantragt. 5. Ähnlich wie die delegierenden Gesetze sind die provisorischen Maßnahmen eine Ausnahme von der Gewaltenteilung. Bei ihnen hat der Präsident in wichtigen und dringenden Fällen die Befugnis, Normen zu erlassen.

⁷⁰ Silva, Comentário, S. 467.

Danach müssen die provisorischen Maßnahmen vom Kongress geprüft und innerhalb von 120 Tage in ein Gesetz umgewandelt werden; andernfalls verlieren sie ihre Wirksamkeit. 6. Die legislativen Dekrete zielen darauf ab, Materien, die aufgrund Art. 49 Abs. I bis Abs. XVII CR ausschließlich in die Kompetenz des Nationalkongresses fallen, zu regeln. 7. Resolutionen dienen dazu, die inneren (politischen oder administrativen) Angelegenheiten des Abgeordnetenhauses, des Bundesrats oder des Nationalkongresses zu regeln⁷¹.

2. Quorum

Art. 47 CR⁷² bestimmt eine allgemeine Regel hinsichtlich des benötigten Quorums, das für die Beschlüsse der gesetzgebenden Gewalt erforderlich ist; darunter fallen auch die normativen Instrumente. Der Artikel sieht vor, dass vorbehaltlich anderslautender Verfassungsbestimmungen die Beschlüsse jedes Hauses und seiner Ausschüsse mit der Mehrheit der Stimmen gefasst werden, soweit die absolute Mehrheit der Mitglieder anwesend ist⁷³. Die Vorschrift schreibt die sogenannte einfache Mehrheit vor, also die Mehrheit der abgegebenen Stimmen, soweit sich die Mehrheit der Mitglieder der betreffenden Parlamentskammer⁷⁴ an der Abstimmung beteiligt. Deshalb ist in der Regel zumindest die einfache Mehrheit der Stimmen jedes parlamentarischen Gremiums erforderlich, um die in Art. 59 CR vorgesehenen Normen zu beschließen. Beispielweise sind die Ergänzungsgesetze eine der Ausnahmen von Art. 47 CR, da Art. 69 CR bestimmt, dass sie mit absoluter Mehrheit beschlossen werden müssen, also von fünfzig Prozent der Mitglieder des jeweiligen parlamentarischen Gremiums plus einer Stimme.

⁷¹ Silva, Paulo Napoleão Nogueira da, Artigos 59 ao 69, S. 989; Silva, Comentário, S. 444.

⁷² Art. 47 der Verfassung steht in Sektion I – Der Nationalkongress (Art. 44 bis 47); Kapitel I – Die gesetzgebende Gewalt (Art. 44 bis 75); Titel IV – Die Organisation der Gewalten (Art. 44 bis 135) der Verfassung.

⁷³ S. Anhang, Art. 47 der brasilianischen Verfassung.

⁷⁴ Dazu oben, B.IV. Die öffentlichen Gewalten.

VII. Verordnungsrecht (Poder regulamentar)

Das Verordnungsrecht besteht in der Möglichkeit der vollziehenden Gewalt, untergesetzliche normative Akte zu erlassen. Von diesen Akten, die auch normative Verwaltungsakte genannt werden, sind die Verordnungen (Decretos), die normativen Weisungen (Instruções normativas) und die Erlasse (Portarias) zu erwähnen. So sieht Art. 84 Abs. IV und 87 Einzelparagraph Abs. II der Verfassung vor:

Art. 84. Allein der Präsident der Republik hat die Befugnis: [...]

IV – Gesetze zu billigen, zu erlassen, bekannt zu geben sowie Verordnungen und Vorschriften für ihre getreue Anwendung zu erlassen;

Art. 87. Die Staatsminister werden unter Brasilianern gewählt, die älter als einundzwanzig Jahre und im Besitz ihrer politischen Rechte sind.

Einzelparagraph. Ein Staatsminister hat, zusätzlich zu den anderen in dieser Verfassung und im Gesetz festgelegten Aufgaben, die Befugnis:

[...]

II – Weisungen zu erteilen zwecks Ausführung von Gesetzen, Verordnungen und Vorschriften;

Nach dem Verfassungstext hat das Verordnungsrecht den Zweck, die Ausführung der Gesetze zu ermöglichen. Das Bundesverfassungsgericht hat dazu festgesetzt, dass es Zweck der Verordnungskompetenz sei, die erforderlichen Normen zur Ausführung der Gesetze zu schaffen, wenn diese für ihre einheitliche Anwendung eine innerhalb der Freiheitssphäre liegende Verwaltungsmaßnahme erfordern, welche wiederum eine spätere Regulierung benötigt, damit des Prinzip der Gleichheit aller Bürger beachtet wird⁷⁵. Mit anderen Worten ist Zweck des Verordnungsrechts, dem normativen Inhalt der Gesetze größere Konkretheit zu verleihen. Ein Beispiel dafür ist die Verhängung einer Strafe wegen Verkehrsvergehen. Obwohl die Strafe nur aufgrund eines Gesetzes verhängt werden darf⁷⁶, ist es nicht notwendig, dass die auszufüllenden Felder des Bußgeldbescheids durch Gesetz geregelt werden.

⁷⁵ STF, ADI 4218 AgR, Referent(in): Min. LUIZ FUX, Plenum, Urteil vom 13.12.2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-032 DIVULG 18-02-2013 PUBLIC 19-02-2013.

⁷⁶ Dazu oben, B.V.2.a. Gesetzmäßigkeit.

Wenn das Gesetz hier nichts vorschreibt, dann obliegt es der vollziehenden Gewalt der politischen Einheit, die das Verordnungsrecht innehat, diese Felder zu bestimmen.

Es muss klargestellt werden, dass der in Art. 84 und 87 CR vorgesehene Begriff "Gesetze" weit ausgelegt werden muss, also alle Normen aufgrund eines Gesetzgebungsverfahrens⁷⁷ umfasst. So kann beispielweise auch eine provisorische Maßnahme durch die vollziehende Gewalt geregelt werden.

VIII. Hierarchie der brasilianischen Normen

Die Normen des brasilianischen Rechtssystems können hinsichtlich ihrer Hierarchie in drei Gruppen eingeteilt werden. Die erste Gruppe auf der höchsten hierarchischen Ebene bilden die Verfassung und die Verfassungsnovellen. Zur zweiten Gruppe gehören die anderen Normen aufgrund eines Gesetzgebungsverfahrens⁷⁸. Auf der untersten Stufe sind die Verwaltungsvorschriften, auch untergesetzliche Normen oder Verwaltungsnormen genannt⁷⁹, angesiedelt.

Die hierarchisch niedrigeren Normen müssen mit den hierarchisch höheren Normen in Einklang stehen. Andernfalls werden die niedrigen Normen für verfassungswidrig erklärt, wenn sie die Verfassung verletzen, oder für gesetzwidrig, wenn gegen andere höhere Normen verstößen. Dabei können auch Verfassungsnovellen für verfassungswidrig erklärt werden. Ein Beispiel dafür ist eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁸⁰, die Teile der Verfassungsnotelle Nr. 3 von 1993 für verfassungswidrig erklärte, da mit der Änderung der Verfassung eine neue Steuer geschaffen wurde und die Erhebung dieser neuen Steuer einige individuelle Garantien nicht beachtete, was nach der Verfassung ausdrücklich verboten ist⁸¹.

⁷⁷ Dazu oben, B.VI.1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen.

⁷⁸ Dazu oben, B.VI.1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen.

⁷⁹ Dazu oben, B.VII. Verordnungsrecht (Poder regulamentar).

⁸⁰ STF, ADI 939, Referent(in): Min. SYDNEY SANCHES, Plenum, Urteil vom 15.12.1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755.

⁸¹ S. Anhang, Art. 60 Abs. II und § 4 Abs. I bis Abs. IV der brasilianischen Verfassung.

Im Gegensatz zu den Normen der ersten und der dritten Gruppe besteht zwischen den übrigen Normen keine Hierarchie⁸², da sich ihre normative Kraft aus den durch die Verfassung bestimmten Funktionen ergibt⁸³. Zum Beispiel kann ein einfaches Gesetz keine Gegenstände betreffen, die durch ein Ergänzungsgesetz geregelt werden sollen, wie steuerrechtliche Kompetenzkonflikte zwischen den politischen Einheiten⁸⁴. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens können Normen, deren Erlass ein höheres Quorum erfordert, Gegenstände betreffen, für die die eigentlich einschlägigen Normen ein niedrigeres Quorum vorsehen. So erfolgen z.B. Steuerbefreiungen normalerweise durch einfaches Gesetz, können aber auch durch Ergänzungsgesetz gewährt werden. Diese Praxis ändert jedoch nicht die betreffende Verfassungsbestimmung. Wenn der Gesetzgeber derartige Befreiungen in der Zukunft ändern oder aufheben will, kann er das wieder durch einfaches Gesetz machen.

C. Das System des brasilianischen Steuerrechts

I. Innerstaatliches Steuerrecht

Das Steuerrecht stellt ein Untersystem des brasilianischen Rechtssystems⁸⁵ dar, weshalb die Vorgaben des Hauptsystems gelten. Eine Besonderheit des brasilianischen Steuerrechts besteht darin, dass der Verfassungsgesetzgeber eine große Anzahl von steuerrechtlichen Vorschriften in die Verfassung eingefügt hat.

Wie andere steuerrechtliche Systeme weltweit umfasst das brasilianische Steuerrecht Normen, die das innerstaatliche sowie das internationale⁸⁶ Steuerrecht regeln. Jedoch versuchte der brasilianische Verfassungsgesetzgeber im Gegensatz zu anderen Verfassungen, wie z.B. der portugiesischen⁸⁷, der spanischen⁸⁸ und der

⁸² STF, RE 509300 AgR-EDv, Referent(in): Min. GILMAR MENDES, Plenum, Urteil vom 17.03.2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-122 DIVULG 13-06-2016 PUBLIC 14-06-2016.

⁸³ Dazu oben, B.VI.1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen.

⁸⁴ S. Anhang, Art. 146 Abs. I der brasilianischen Verfassung.

⁸⁵ In diesem Sinne *Baleiro, Aliomar*, Direito tributário brasileiro, S. 2 und 5.

⁸⁶ Dazu unten, C.II. Internationales Steuerrecht.

⁸⁷ Art. 103 bis 107 der Verfassung der Portugiesischen Republik.

⁸⁸ Art. 128 bis 136 der Verfassung des Königreiches Spanien.

deutschen⁸⁹, die Vorschriften betreffend die Besteuerung vom Finanz- und vom Wirtschaftsteil ausdrücklich zu trennen⁹⁰. Deswegen wurden die steuerrechtlichen Vorschriften in besonderen Abschnitten des Kapitels I des Titels VI der Verfassung aufgenommen; dabei ergab sich folgende Gliederung:

Titel VI - Der Besteuerung und der Staatshaushalt

Kapitel I - Das nationale Steuersystem

Abschnitt I - Die allgemeinen Prinzipien (Art. 145 bis 149-A)

Abschnitt II - Die Beschränkungen der Besteuerungsgewalt (Art. 150 bis 152)

Abschnitt III - Die Steuern des Bundes (Art. 153 bis 154)

Abschnitt IV - Die Steuern der Bundesländer und des Bundesdistrikts (Art. 155)

Abschnitt V - Die Steuern der Kommunen (Art. 156)

Abschnitt VI - Die Verteilung der Steuereinnahmen (Art. 157 bis 162)

Aufgrund des vorrangigen Ziels, die Steuerpflichtigen zu schützen und die Kompetenzen und Vorrechte (z.B. haben die Kommunen Anspruch auf 50 % der Einnahmen aus der Kraftfahrzeugsteuer, für die die Kompetenz bei den Bundesländern liegt) ausdrücklich zu bestimmen, behandeln die das nationale Steuersystem bildenden Artikel überwiegend vier Themenbereiche, nämlich 1. steuerrechtliche Prinzipien⁹¹, 2. Kompetenzen, 3. allgemeine Vorschriften für die Abgaben und 4. Verteilung der Steuereinnahmen.

⁸⁹ Art. 104a bis 115 des Grundgesetzes.

⁹⁰ Kapitel II Titel VI der Verfassung, das Art. 163 bis 169 enthält, trägt die folgende Überschrift: Zu den Öffentlichen Finanzen.

⁹¹ Dazu unten, C.I.1. Prinzipien des Steuerrechts.

1. Prinzipien des Steuerrechts

Neben den im ganzen Rechtssystem anwendbaren Prinzipien⁹² gelten für das Steuersystem spezifische Prinzipien, wie z. B. das Leistungsfähigkeitsprinzip⁹³ und das Vorzeitigkeitsprinzip⁹⁴. Im Folgenden werden einige von ihnen behandelt.

a. Gesetzmäßigkeit

Art. 150 CR und Art. 9 und 97 CTN sehen das Gesetzmäßigkeitsprinzip⁹⁵ für das Steuerrecht ausdrücklich vor. Sie lauten:

Art. 150. Unbeschadet anderer den Steuerpflichtigen gewährter Garantien ist dem Bund, den Bundesländern, dem Bundesdistrikt und den Kommunen verboten:

I - ohne Gesetz, in welchem dies bestimmt ist, Abgaben zu erheben oder zu erhöhen;

Art. 9 Es ist dem Bund, den Bundesländern, dem Bundesdistrikt und den Kommunen verboten:

I - Abgaben ohne jegliche gesetzliche Vorschrift einzuführen oder zu erhöhen, vorbehaltlich der Vorschriften der Art. 21, 26 und 65 in Bezug auf die Erhöhung von Abgaben; [...]

Art. 97. Nur ein Gesetz kann bestimmen:

I – Die Einführung oder die Abschaffung von Abgaben;

II – Die Erhöhung oder die Senkung von Abgaben, vorbehaltlich der Bestimmungen der Art. 21, 26, 39, 57 und 65;

III – Den Tatbestand der steuerlichen Hauptpflicht und ihres Steuerpflichtigen, vorbehaltlich der Bestimmung des Art. 52, § 3, I;

⁹² Dazu oben, B.V. Prinzipien.

⁹³ Dazu unten, C.I.1.b. Gleichheitsprinzip und Leistungsfähigkeit.

⁹⁴ Dazu unten, C.I.1.d. Vorzeitigkeit.

⁹⁵ Dazu oben, B.V.2.a. Gesetzmäßigkeit.

IV – Die Festlegung des Steuersatzes oder der Bemessungsgrundlage der Abgabe, vorbehaltlich der Bestimmung der Art. 21, 26, 39, 57 und 65;

V – Die Sanktionen für rechtswidrige Handlungen oder Unterlassungen, oder andere Verstöße, die im Gesetz vorgesehen sind;

VI – Die Fälle, in den die Steuerschuld ausgeschlossen und unterbrochen wird sowie erlischt, in denen Sanktionen erlassen oder herabgesetzt werden.

[...]

(1) Strikte Gesetzmäßigkeit

Im brasilianischen Steuerrecht wird das Gesetzmäßigkeitsprinzip teilweise im Sinne einer strikten Gesetzmäßigkeit ausgelegt. Nach Ansicht der Verfechter dieser Auslegung erfordert die Gesetzmäßigkeit nur in den in der Verfassung ausdrücklich vorgesehenen Fällen ein Gesetz im formellen und materiellen Sinne⁹⁶. Dies liegt daran, dass Art. 5 Abs. II CR besagt, dass das Handeln von Subjekten „auf Grund eines Gesetzes“ und nicht durch ein Gesetz beschränkt ist. Ausgehend von dieser Prämisse würden Art. 150 Abs. II CR sowie die Art. 9 und 97 CTN⁹⁷, die sich ebenfalls mit der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung befassen, nur für Abgaben und nicht für andere Gegenstände der Steuersache gelten. Demnach wäre für die Behandlung dieser anderen Gegenstände eine besondere verfassungsrechtliche Bestimmung durch ein Gesetz im formellen und im materiellen Sinne erforderlich. In Fällen, bei denen die Verfassung dagegen keine strikte Gesetzmäßigkeit erfordert, reicht gemäß dieser Auslegung für die Regelung der jeweiligen Angelegenheiten ein Artikel in einem formellen und materiellen Gesetz aus, der die vollziehende Gewalt dazu ermächtigt, untergesetzliche normative Rechtsakte zu erlassen. Dies ist z.B. bei Art. 16 des Gesetzes 9.779/99 der Fall, dessen Wortlaut die vollziehende Gewalt des Bundes mittels des Sekretariats des Bundesfinanzamts (*Secretaria da Receita*

⁹⁶ *Takano, Caio Augusto*, Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites, S. 120 ff. S. auch *Xavier*, Os princípios, S. 31 ff.; *Schoueri*, Contribuição, S. 711 ff.; *Rothmann*, Princípio, S. 43 ff.; *Schoueri*, Direito tributário, S. 311.

⁹⁷ Art. 97 CTN lässt sich gemeinsam mit Art. 150 Abs. II CR anwenden, wie in Art. 146 Abs. II CR vorgesehen, s. Anhang.

Federal) dazu ermächtigt, Mitwirkungspflichten im Zusammenhang mit den ihr unterliegenden Abgaben vorzusehen⁹⁸.

Obwohl der Text von Art. 150 Abs. I CR zwar ausdrücklich von „Abgabe“ sowie der Text von Art. 5 Abs. II CR von „auf Grund eines Gesetzes“ spricht, was die Auslegung der Verteidiger der strikten Gesetzmäßigkeit theoretisch rechtfertigen könnte, scheint dies jedoch nicht die an den Verfassungskontext am besten angepasste Auslegung zu sein. Die Umkehrung der allgemeinen Norm, die für die Auferlegung von Verpflichtungen für die Bürger immer ein Gesetz im formellen und materiellen Sinne erfordert, gefährdet die Rechtssicherheit in höchstem Maße, indem ein formelles Gesetz nur dann notwendig ist, wenn die Verfassung dies ausdrücklich verlangt. Das gilt vor allem in einem Staat, in dem vor relativ kurzer Zeit noch ein Militärregime bestand und die Normen unmittelbar von der vollziehenden Gewalt ohne jegliche Beteiligung des Volkes ausgearbeitet wurden. Dementsprechend und im Einklang mit dem Rechtsstaat ist davon auszugehen, dass derartige Artikel so ausgelegt werden müssen, dass alle Pflichten der Bürger, einschließlich der Steuerpflichten, nur durch ein Gesetz im formellen und materiellen Sinne festgelegt werden können. Es ist hervorzuheben, dass diese Auslegung des Art. 5 Abs. II CR auch grammatisch zutreffend ist.

Die Verfassung enthält jedoch Ausnahmen von der Gesetzmäßigkeit, sodass in der brasilianischen Rechtsordnung Lenkungsabgaben⁹⁹ zur Anwendung kommen können. So sieht beispielsweise Art. 153 § 1 CR vor:

- Art. 153. Es steht dem Bund zu, Steuern einzuführen für:
- I - Einfuhr ausländischer Waren;
 - II - Ausfuhr, ins Ausland, von nationalen oder verstaatlichen Waren;
 - III - Einkommen und Gewinne jeder Art;
 - IV - Industrieerzeugnisse;
 - V - Kredit-, Geldwechsel-, Versicherungs- oder Wertpapiergeschäfte; [...]

⁹⁸ Dazu unten, D.II.1.a(2). Art. 16 einfaches Gesetz Nr. 9.779/99.

⁹⁹ Dazu unten, C.I.1.c(2). Lenkungsabgaben (Tributos extrafiscais).

§ 1 Die vollziehende Gewalt kann die Steuersätze der in den Absätzen I, II, IV und V vorgesehenen Steuern unter Berücksichtigung der vom Gesetz bestimmten Voraussetzungen und Beschränkungen ändern.

In diesem Zusammenhang ist wichtig, dass derartige Ausnahmen ausdrücklich in der Verfassung vorgesehen werden müssen, da sie sonst das ihr eigene Gesetzmäßigkeitsprinzip nicht beachten würden.

(2) Rückwirkungsverbot

Das Rückwirkungsverbot¹⁰⁰ wurde von der Verfassung für das Steuerrecht besonders vorgesehen. Ebenso bestimmt die brasilianische Abgabenordnung (*Código tributário nacional, CTN*), dass die steuerliche Gesetzgebung nur auf künftige Tatbestände¹⁰¹ angewendet werden darf. So lauten Art. 150 Abs. III lit. a CR und Art. 105 CTN wie folgt:

Art. 150. [...] ist [...] verboten:

III – Abgaben einzufordern:

a) In Hinsicht auf Tatbestände, die vor dem Beginn des Inkrafttretens des die Abgaben erhebenden oder erhöhenden Gesetzes eingetreten sind;

Art. 105. Die Steuergesetzgebung gilt unverzüglich für künftige und unvollständige Tatbestände, deren Eintreten begonnen hat, aber noch unvollständig im Sinne von Artikel 116 ist.

Eine der hauptsächlichen Diskussion zum Rückwirkungsverbot besteht hinsichtlich seiner Anwendung auf die so genannten komplexen Tatbestände. Nach *Torres* sind dies diejenigen Tatbestände, die viele Handlungen, Tatsachen oder Rechtslagen enthalten¹⁰². Bei den komplexen Tatbeständen sieht die steuerrechtliche Norm vor, dass besondere Handlungen, Tatsachen oder Rechtslagen, die in-

¹⁰⁰ Dazu oben, B.V.2.a(2). Rückwirkungsverbot.

¹⁰¹ Zum Umfang des Gesetzmäßigkeitsprinzips und folglich des Rückwirkungsverbots, s. oben C.I.1.a. Gesetzmäßigkeit; über die Beziehung zwischen Rückwirkungsverbot und Gesetzmäßigkeitsprinzip s. oben B.V.2.a(2). Rückwirkungsverbot.

¹⁰² *Torres*, Curso, S. 248.

nerhalb eines Zeitraums vorgekommen sind, zu einem einzigen steuerlichen Tatbestand gehören. Ein Beispiel ist die Einkommensteuer von natürlichen Personen, deren Tatbestand jährlich eintritt und Einkünfte aus verschiedenen Quellen (Handlungen, Tatsachen oder Rechtslagen) enthalten kann.

Diese Diskussion entsteht normalerweise, wenn der Gesetzgeber eine Abgabe erhöht, die einen komplexen Tatbestand betrifft. Manchmal wird eine derartige Erhöhung wegen der Vorzeitigkeit¹⁰³ nur ab Januar des Jahres gelten, das auf dasjenige folgt, in dem das Gesetz erlassen wurde. Das ist der Fall bei der Einkommensteuer auf Einnahmen von geförderten Ausfuhren im Basisjahr 1989. Das Gesetz 7.988/89, das 1989 erlassen wurde, aber erst 1990 in Kraft trat, bestimmte ausdrücklich, dass der Steuersatz auf die Gewinne aus geförderten Ausfuhren ab dem Haushaltsjahr 1990, wobei 1989 Basisjahr ist, auf 18 % erhöht wird. In diesem Fall wäre der Tatbestand der Steuer am 31. Dezember 1989 eingetreten, das heißt, nach Erlass des Gesetzes (Dezember 1989), aber vor seinem Inkrafttreten (1. Januar 1990), also vor der Fälligkeit der Steuer und vor der Abgabe der Einkommenssteuererklärung.

Obwohl der Leitsatz 584 des Bundesverfassungsgerichts bestimmt, dass bei der Einkommensteuer das Gesetz auf die Einkommen des Basisjahres angewendet werden soll, das in dem in der Einkommensteuererklärung angegebenen Haushaltsjahr gilt, entschied es, dass das Gesetz Tatbestände, die vor der Geltung des Gesetzes eingetreten sind, nicht erfassen darf. Die Grundlage dieser Entscheidungen war, dass die Abschaffung von Steuervorteilen durch ein rückwirkendes Gesetz in einer für das nationale ökonomische System schädlichen Steuerpolitik besteht, wenn die Abgabe als Lenkungsabgabe eingesetzt wird. Aufgrund dessen wäre der Tatbestand bei jeder Ausfuhr eingetreten, deswegen konnte das Gesetz keinen vorangegangenen Tatbestand regeln¹⁰⁴.

¹⁰³ Dazu unten, C.I.1.d. Vorzeitigkeit.

¹⁰⁴ STF, RE 592396, Referent(in): Min. EDSON FACHIN, Plenum, Urteil vom 03/12/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-054 DIVULG 22-03-2016 PUBLIC 28-03-2016. S. auch STF, RE 183130, Referent(in): Min. CARLOS VELLOSO, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. TEORI ZAVASCKI, Plenum, Urteil vom 25/09/2014, DJe-225 DIVULG 14-11-2014 PUBLIC 17-11-2014 EMENT VOL-02758-01 PP-00001.

Die Entscheidung ist sinnvoll, da das Rückwirkungsverbot in enger Beziehung zu dem Tatbestand der Abgabe steht, und nicht zu den für sie geltenden Mitwirkungspflichten. Aber es scheint, dass die wesentliche Grundlage der Entscheidung nicht solide ist. Die Steuerpolitik oder die Lenkungswirkungen können den Eintritt des Tatbestands einer Abgabe nicht beeinflussen, weil sie beide nichts mit den Tatbestandsmerkmalen zu tun haben. Darüber hinaus gäbe es ein Problem hinsichtlich der Rechtssicherheit, das heißt, wenn die Steuerpolitik oder die Lenkungswirkungen geändert werden, dann könnte auch der Moment, in dem der Tatbestand eintritt, geändert werden, und zwar ohne ein logisches oder juristisches Kriterium, das eine solche Änderung stützen könnte.

Die Meinung, dass jede Handlung, Tatsache oder Rechtslage einen Tatbestand darstellt, sollte auf alle Abgaben mit komplexen Tatbeständen angewendet werden, und folglich den Leitsatz 584 aufheben. Der Grund dafür ist, dass jede Handlung, Tatsache oder Rechtslage das entsprechende Tatbestandsmerkmal erfüllt. Darüber hinaus besteht der Zeitpunkt, der in diesen Fällen irrtümlich als Tatbestandsmerkmal bezeichnet wird, z.B. bei der Einkommensteuer für natürliche Personen der 31. Dezember jedes Jahres, am Ende eines vom Gesetz bestimmten Zeitraums. Dies grenzt ab, wie viele Handlungen, Tatsachen oder Rechtslagen berücksichtigt werden, um die Steuer zu zahlen oder zu erheben¹⁰⁵.

Die brasilianische Abgabenordnung sieht einige Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot vor. So bestimmt Art. 106 CTN:

Art. 106. Ein Gesetz wird auf vergangene Handlungen oder Tatsachen angewendet:

I – in jedem Fall, wenn es ausdrücklich der Auslegung dient, wobei die Anwendung von Sanktionen auf die Verletzung der ausgelegten Bestimmungen ausgeschlossen ist;

II - auf nicht endgültig abgeurteilte Handlungen:

a) wenn das Gesetz bestimmt, dass die Handlung nicht mehr in einem Verstoß besteht.

¹⁰⁵ Dazu Amaro, 15. Aufl., S. 267, ff.

- b) wenn das Gesetz bestimmt, dass die Handlung in keinem Verstoß gegen pflichtgemäßes Tun oder Unterlassen besteht, sofern die Handlung nicht betrügerisch ist und keine Nichtzahlung von Abgaben zur Folge hat;
- c) wenn das Gesetz eine mildere Sanktion als diejenige, die von dem gelgenden Gesetz zur Zeit des Begehens der Handlung vorgesehen wurde, verhängt.

Die Normen in Art. 106 Abs. II CTN enthalten sozusagen normale Ausnahmen zum Rückwirkungsverbot in einem Rechtsstaat, da die vorgesehenen Rückwirkungen den Steuerpflichtigen begünstigen. Die Bestimmung in Art. 106 Abs. I CTN benutzt aber nicht dasselbe Merkmal. Aufgrund dieser Bestimmung wird die Auslegung des neuen Gesetzes auf alle vergangenen Handlungen und Tatsachen angewendet, selbst wenn die Auslegung für den Steuerpflichtigen belastender ist, mit Ausnahme der Verhängung neuer Strafen.

Obwohl der Oberste Gerichtshof¹⁰⁶ (*Superior Tribunal de Justiça* - STJ) sich bereits für die Anwendung des Art. 106 Abs. I CTN entschieden hat, scheint es, dass diese Vorschrift mit dem Rechtssystem nicht übereinstimmt und daher nicht angewendet werden sollte. Die Diskussion hängt mit der Auslegung zusammen und das auslegende Gesetz kann zwei Situationen betreffen. In der ersten Situation schreibt das auslegende Gesetz eine Auslegung vor, die aus dem Text des ausgelegten Gesetzes nicht entnommen werden kann. In diesem Fall handelt es sich nicht um Auslegung, sondern um eine Innovation der Rechtsordnung, weshalb der Art. 106 Abs. I CTN¹⁰⁷ nicht angewendet wird und die Rückwirkung verboten ist¹⁰⁸. In der zweiten Situation sieht das auslegende Gesetz vor, dass unter den verschiedenen möglichen Auslegungen des auszulegenden Gesetzes eine bestimmte angewendet werden soll. In diesem Fall sollte, wenn keine Abweichung zwischen der Auslegung des Fiskus und der des Steuerpflichtigen gegeben ist, diese Auslegung bestätigt

¹⁰⁶ Die Kompetenz des brasilianischen Obersten Gerichtshofs umfasst die Kompetenzen des Bundesfinanzhofs, des Bundesgerichtshofs, des Bundesverwaltungsgerichts und des Bundessozialgerichts.

¹⁰⁷ STJ, REsp 1157097/AM, Referent Min. BENEDITO GONÇALVES, erster Senat, Urteil von 09/03/2010, DJe 17/03/2010.

¹⁰⁸ STJ, AI nos EREsp 644.736/PE, Referent Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Sondergerichtshof, Urteil von 06/06/2007, DJ 27/08/2007, S. 170.

werden, selbst wenn das auslegende Gesetz etwas anderes bestimmt. Die Grundlage dafür liegt in der Rechtssicherheit, besonders in der vollendeten Rechtshandlung, wenn der Steuerpflichtige die Pflicht schon erfüllt hat. Wenn zwischen dem Fiskus und dem Steuerpflichtigen eine Abweichung hinsichtlich der im konkreten Fall anzuwendenden Auslegung besteht, sollte die rechtsprechende Gewalt entscheiden, aber ohne das auslegende Gesetz als Grundlage für die Entscheidung zu benutzen, da dieses Gesetz das Gesetzmäßigkeitsprinzip verletzt, das heißt, es gab kein auslegendes Gesetz, als der Tatbestand eingetreten ist¹⁰⁹.

b. Gleichheitsprinzip und Leistungsfähigkeit

Das Gleichheitsprinzip¹¹⁰ ist im steuerrechtlichen Teil der Verfassung enthalten. So verbietet Art. 150 Abs. II CR „eine ungleiche Behandlung von Steuerpflichtigen, die sich in gleichwertiger Situation befinden, einzuführen, und zwar unabhängig von der juristischen Bezeichnung der Einkünfte, Titel und Rechte; verboten ist jede Unterscheidung aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit oder der von ihnen ausgeübten Funktionen“.

Genauso wie bei der Gleichheit im weiteren Sinne muss auch die steuerliche Gleichheit im formellen und im materiellen Sinne angewendet werden¹¹¹. Das heißt, es reicht nicht aus, dass alle Steuerpflichtigen vor dem Gesetz gleichbehandelt werden. Das Gesetz muss vielmehr verfassungsrechtlich gerechtfertigte Unterschiede fördern, damit die steuerliche Behandlung in allen Fällen gleichbleibt. Bei der Besteuerung muss das Differenzierungskriterium¹¹² für die Anwendung der materiellen Gleichheit vom Gesetzgeber ebenfalls sorgfältig ausgewählt werden, denn diese Gleichheit kann gegebenenfalls verfassungswidrig oder rechtswidrig sein, falls das Kriterium nicht mit dem Rechtssystem übereinstimmt. Hervorzuheben ist, dass die Verfassung die Verwendung bestimmter Kriterien ausdrücklich verbietet, wie z.B. im Fall von Art. 150 Abs. II CR, nach dem die unterschiedliche steuerliche Behandlung weder auf der beruflichen Tätigkeit noch auf der Funktion des Steuerpflichtigen

¹⁰⁹ Dazu oben, B.V.2.a. Gesetzmäßigkeit.

¹¹⁰ Dazu oben, B.V.2.b. Gleichheitsprinzip.

¹¹¹ Amaro, 15. Aufl., S. 135.

¹¹² Dazu oben, B.V.2.b. Gleichheitsprinzip.

beruhen darf, unabhängig von der Bezeichnung des Einkommens, des Titels oder des Rechts. Deswegen ist es beispielsweise nicht möglich, einen Steuerpflichtigen, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, aufgrund dieser stärker zu besteuern als einen Beamten, auch wenn der Beamte ein Gehalt erhält und der Unternehmer einen Gewinn erzielt. Auf Grundlage dieses Verbots erklärte das Bundesverfassungsgericht ein Gesetz des Bundeslands Mato Grosso für verfassungswidrig, wonach der Kauf von Fahrzeugen durch Gerichtsvollzieher aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit von Steuern befreit wurde¹¹³.

Das im brasilianischen Steuerrecht am häufigsten verwendete Differenzierungskriterium oder -parameter¹¹⁴ ist die Leistungsfähigkeit¹¹⁵, die in der brasilianischen Verfassung sogar ausdrücklich vorgesehen ist. So lautet Art. 145 § 1 CR:

§ 1 Wenn immer möglich, sollen die Steuern einen persönlichen Charakter haben und gemäß der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen gestuft werden, wobei es der Steuerverwaltung überlassen ist, insbesondere um diese Ziele effektiv durchzuführen, das Vermögen, die Erträge und die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Steuerpflichtigen zu ermitteln, sofern die individuellen Rechte respektiert werden und dies auf der Grundlage eines Gesetzes erfolgt.

Die Wahl der steuerrechtlichen¹¹⁶ Leistungsfähigkeit¹¹⁷ als Kriterium folgt daraus, dass jeder zu den öffentlichen Ausgaben nach Maßgabe seiner ökonomischen

¹¹³ STF, ADI 4276, Referent(in): Min. LUIZ FUX, Plenum, Urteil vom 20/08/2014, ACÓR-DÃO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014.

¹¹⁴ Lehner, Moris, Considerações econômicas e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a impossibilidade de uma intervenção teleológica de normas com finalidades arrecadatórias, S. 151.

¹¹⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip folgt aus dem Gleichheitsprinzip, Tipke, Klaus, Princípio da igualdade e a ideia de sistema no direito tributário, S. 517.

¹¹⁶ Obwohl sich der Wortlaut klar auf Steuern bezieht, hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass alle Abgaben dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterliegen, STF, RE 406955 AgR, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Zweiter Senat, Urteil vom 04/10/2011, DJe-203 DIVULG 20-10-2011 PUBLIC 21-10-2011 EMENT VOL-02612-01 PP-00043 RDDT Nr. 196, 2012, p. 208-210 RTFP v. 19, Nr. 101, 2011, p. 413-417 RE-VJMG v. 62, Nr. 199, 2011, 331-332.

¹¹⁷ Costa hebt den Unterschied zwischen der absoluten und der relativen Leistungsfähigkeit hervor. Die erste ziehe in Betracht, aus welchen Handlungen, Tatsachen oder Rechtslagen auf Reichtum zu schließen ist, damit der Gesetzgeber Reichtum als Tatbestandsmerkmal auswählen kann. Bei der relativen Leistungsfähigkeit betrifft die Analyse die Merkmale der einzelnen Steuerpflichten, damit ihre steuerliche Behandlung angemessen ist. Costa, Princípio, S. 28.

Möglichkeiten beitragen soll¹¹⁸. So ist die Leistungsfähigkeit aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Steuerpflichtigen festzustellen, damit sie keine, weniger oder mehr Steuern zahlen.

Die Leistungsfähigkeit ist aber nicht das einzige Kriterium im Steuerrecht¹¹⁹, das eine unterschiedliche Behandlung aufgrund des Gleichheitsprinzips rechtfertigt. Die Unterschiede zwischen Steuerpflichtigen können aus anderen Besonderheiten entstehen. Zum Beispiel zahlen in Brasilien behinderte Menschen sowie Genossenschaften keine Herstellungssteuer beim Kauf von Autos, sofern diese national sind und weitere Merkmale haben¹²⁰. Im ersten Fall wurden als Kriterium die Behinderung und wahrscheinlich die möglichen zusätzlichen Kosten für die Anpassung des Fahrzeuges für Behinderte bestimmt, im anderen die von der Verfassung vorgesehene Förderung solcher Gesellschaftsformen¹²¹.

c. Freiheitsprinzip

Im Verfassungstext wird der Schutz der Steuerfreiheit nur in wenigen Fällen ausdrücklich erwähnt. Angedeutet wird er z.B. in Art. 150 Abs. V, der es verbietet, „Beschränkungen für den Verkehr von Personen oder Gütern durch zwischenstaatliche oder interkommunale Abgaben einzuführen, mit Ausnahme der Erhebung von Maut für die Benutzung von Straßen, die von der öffentlichen Gewalt unterhalten werden“.

Es kann jedoch argumentiert werden, dass der Schutz der Steuerfreiheit immer dann implizit vorgesehen ist, wenn der Verfassungstext die Leistung des Steuerstaats auf irgendeine Art und Weise einschränkt. Dies liegt daran, dass die öffentliche Gewalt nicht in den privaten Bereich eingreifen darf.

Freiheit und Besteuerung stehen im engen Zusammenhang, denn die Besteuerung kann oft die Bestätigung der Freiheit gegenüber der Gesellschaft darstellen. In unangemessenem Umfang kann sie jedoch die Einschränkung dieses Prinzips

¹¹⁸ *Ribeiro, Ricardo Lodi*, Temas de direito constitucional tributário, S. 212.

¹¹⁹ *Valcárcel, Ernesto Lejeune*, O princípio da igualdade, S. 256.

¹²⁰ Gemäß Art. 1 Art. III und IV Gesetz Nr. 8.989/95, S. Anhang.

¹²¹ S. Anhang, Art. 174 § 2 der brasilianischen Verfassung.

bedeuten¹²². Als Bestätigung der Freiheit dürfen nach dem Steuergesetz von den Bürgern lediglich Geldleistungen oder die Erfüllung von Mitwirkungspflichten gefordert werden, sodass ihnen die Entwicklung ihrer Tätigkeiten im Bereich des Steuerrechts garantiert wird, ohne dass sie irgendeinen weiteren Beitrag leisten müssen. Es zeigt sich jedoch, dass übermäßige Steuerpflichten in bestimmten Fällen die Freiheit einschränken oder sogar unterdrücken können. Bei extrem hohen Abgaben kann sich z.B. die Fortführung einer wirtschaftlichen Tätigkeit als unmöglich erweisen.

Bei der Analyse der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat *Ávila* zwei Merkmale hervorgehoben, bei deren Vorliegen die Abgaben gegen das Recht am Eigentum und die freie Initiative verstößen¹²³. Eine prohibitive Abgabe mache danach die Ausübung einer besonderen Tätigkeit fast unmöglich, während eine übermäßige Abgabe die Wirkung habe, dass das investierte Kapital keinen angemessenen Ertrag im Vergleich zu gleichartigen Fällen bringt. Obwohl nur zwei Freiheiten angeführt werden - Eigentum und freie Initiative - gelten die prohibitiven und exzessiven Wirkungen auch für andere Freiheiten.

Trotz ihres hauptsächlichen Zwecks, Finanzmittel für den Staat einzusammeln, kann die Besteuerung auch umfassendere Auswirkungen haben als die lediglich die Behandlung von Vermögen oder die wirtschaftlichen Tätigkeiten betreffenden. Die Besteuerung kann Freiheiten beeinflussen oder sogar beschränken, die auf den ersten Blick überhaupt nicht mit der Steuerpflicht in Zusammenhang zu stehen scheinen. Dies ist bei der Religionsfreiheit der Fall¹²⁴. Würden Gottesdienste oder die Vermögen von Religionsgemeinschaften besteuert, wären sicherlich auch die Aufrechterhaltung und die Weiterentwicklung der Religionsausübung beeinträchtigt.

¹²² *Torres*, Tratado 3. Aufl., S. 4.

¹²³ *Ávila*, Sistema constitucional tributário, S. 331.

¹²⁴ Dazu unten, C.I.2.b. Andere in Art. 150 Abs. VI CR vorgesehene Formen der Immunität.

(1) Eigentum und Verbot der Übermaßbesteuerung (Princípio do não-con-fisco)

Unter allen Freiheiten ist vielleicht das Recht auf Eigentum die, die von den staatlichen Steuermaßnahmen am ehesten betroffen ist. Dazu hat der Bundesverfassungsgericht anerkannt, dass die Steuermacht nicht zur Zerstörung führen darf, sondern nur innerhalb von bestimmten Grenzen ausgeübt werden darf, die mit der Arbeits-, Handels- und Gewerbefreiheit sowie mit dem *Recht auf Eigentum* übereinstimmen¹²⁵. Die in der Entscheidung angedeuteten Grenzen sind diejenigen, die im Gesetz festgelegt sind, und zwar mit der Absicht, die Freiheit aufrechtzuerhalten¹²⁶.

Zu den das Eigentum betreffenden verfassungsrechtlichen Beschränkungen der Steuergesetzgebung gehört das in Art. 150 Abs. IV CR vorgesehene Verbot der Übermaßbesteuerung, wonach es nicht zulässig ist, Abgaben mit konfiskatorischer Wirkung einzuführen.

Dieses Prinzip geht über eine reine Beschränkung hinaus, die es dem Gesetzgeber nicht erlaubt, Steuernormen mit konfiskatorischer Wirkung in das Rechtssystem einzuführen. Es lässt sich in einem viel breiteren Bereich anwenden und verhindert dadurch, dass die gesamten vom Staat eingeführten Steuermaßnahmen zu stark in das Vermögen der Bürger eingreifen. Gibt es also zwei mögliche Auslegungen einer Steuernorm und hat eine von ihnen konfiskatorische Auswirkungen, dann darf diese Auslegung auf keinem Fall übernommen werden, denn sie gilt als verfassungswidrig.

Die Abgrenzung des Verbots der Übermaßbesteuerung erweist sich angesichts des hohen Abstraktionsgrades, den seine Konzeptualisierung mit sich bringt¹²⁷, als problematisch. Es stellt sich die Frage, ab welchem Punkt der steuerliche Eingriff des Staates in das Vermögen eines Bürgers als konfiszierend gilt? Aus dieser Frage ergeben sich weitere Fragen, wie z.B. danach, wie hoch ein Steuersatz

¹²⁵ STF, RE 18331, Referent(in): Min. OROZIMBO NONATO, zweiter Senat, Urteil vom 21/09/1951, DJ 08-11-1951 PP-10865 EMENT VOL-00063-01 PP-00283 ADJ 10-08-1953 PP-02356.

¹²⁶ Dazu oben, B.V.2.c. Freiheitsprinzip.

¹²⁷ Horvath, O princípio, S. 34 ff.

sein muss, damit er als konfiszierend gilt? Die Komplexität nimmt stetig zu, weil jede Abgabe andere Eigenschaften hat. Abgaben auf das Einkommen sind beispielsweise im Allgemeinen erheblich höher als Abgaben auf Grund und Boden. In Brasilien beträgt der höchste Steuersatz der Einkommensteuer (*Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, IRPF*) 27,5 %, während die Steuer auf städtische Grundstücke und Gebäude in Kommunen im Allgemeinen zwischen 1 % und 3 % liegt. Wahrscheinlich würde ein Grundsteuersatz in Kommunen von 27,5 % als konfiszierend geltend. Der vom Steuerpflichtigen bei der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bezahlte Betrag muss allerdings nicht immer übertrieben sein, um als konfiszierend zu gelten: Ein übermäßigiger Betrag mit Auswirkungen auf das Vermögen wird bereits als konfiskatorisch angesehen, z.B., wenn ohne Gesetz der Fiskus einen Extra-Betrag von 0,10 % auf die Einkommensteuer verlangt.

Bei der Auseinandersetzung mit den oben genannten Fragen entschied sich das brasilianische Bundesverfassungsgericht (Supremo Tribunal Federal - STF) dafür, dass das Verbot der Übermaßbesteuerung so umfassend sei, dass es auch für Geldbußen im Zusammenhang mit Steuern gelte. Das Verfassungsgericht bestimmt zwar keine Kriterien für das Vorliegen einer Übermaßbesteuerung, ist jedoch der Ansicht, dass extreme Geldbußen, z.B. von 300 %, übermäßig sind und daher das obenerwähnte Prinzip missachten¹²⁸. In einer vertieften Auseinandersetzung mit dem Thema legte der erste Senat des Bundesverfassungsgerichts¹²⁹ basierend auf dem Verbot der Übermaßbesteuerung fest, dass bestrafende Bußgelder¹³⁰ auf 100

¹²⁸ STF, ADI 1075 MC, Referent(in): Min. CELSO DE MELLO, Plenum, Urteil vom 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT Nr. 139, 2007, p. 199-211 RDDT Nr. 137, 2007, p. 236-237.

¹²⁹ STF, ARE 905685 AgR-segundo, Referent(in): Min. ROBERTO BARROSO, erster Senat, Urteil vom 26/10/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-237 DIVULG 07-11-2018 PUBLIC 08-11-2018; STF, ARE 1058987 AgR, Referent(in): Min. ROBERTO BARROSO, erster Senat, Urteil vom 01/12/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-289 DIVULG 14-12-2017 PUBLIC 15-12-2017.

¹³⁰ Dazu Minister Barroso: „Im Steuerrecht gibt es grundsätzlich drei Arten von Bußgeldern: die Bußgelder wegen Verzögerung, die isolierten bestrafenden Bußgelder sowie die bestrafenden Bußgelder, die von Festsetzungen gefolgt werden. Bußgelder wegen Verzögerung sind auf ungerechtfertigte Unpünktlichkeit bei der Erfüllung einer Steuerpflicht zurückzuführen. Bestrafende Bußgelder sollen die Nichteinhaltung der Bestimmungen steuerrechtlicher Gesetzgebung verhindern. Handelt es sich bei einer rechtswidrigen Handlung um eine Mitwirkungspflicht, ohne dass sich dies auf die Höhe der fälligen Steuer auswirkt, gilt das Bußgeld als isoliert. Bei zu genehmigenden Steuern folgt der

% des Betrags der Abgabe begrenzt sind. Die Bußgelder wegen Verzögerung sind dagegen auf 20 % der Abgabe begrenzt¹³¹.

(2) Lenkungsabgaben (Tributos extrafiscais)

Das brasilianische Steuerrecht erlaubt und genehmigt den Einsatz von Lenkungsabgaben. Trotz der Merkmale für ihre Erhebung handelt es sich bei Lenkungsabgaben um Steuern, deren Hauptzweck ein anderer ist als die Erhebung von Mitteln für den Staat¹³². Zu den verschiedenen Verwendungsmöglichkeiten von Steuern mit der Absicht, derartige Ziele zu erreichen, gehören verhaltensinduzierende Lenkungsabgaben (d.h. Lenkungsabgaben im engeren Sinne), die sogenannten induzierenden Steuernormen¹³³. Diese Normen zielen darauf ab, „vor allem das Verhalten der Bürger ohne Rücksicht auf ihr Steuereinkommen zu verändern“¹³⁴. Ein Beispiel für die Verwendung von Lenkungsabgaben im engeren Sinne ist die Erhöhung des Einfuhrsteuersatzes mit der Zielsetzung, die Einfuhr eines bestimmten ausländischen Produkts (z.B. Alkohol) ins Inland zum Schutz der Gesundheit der Verbraucher zu senken oder zu beschränken.

Es ist eine Tatsache, dass Lenkungsabgaben im engeren Sinne die Freiheit der Menschen beeinträchtigen und dadurch nicht nur das Freiheitsprinzip, sondern auch alle anderen für den jeweiligen Einzelfall geltenden Prinzipien einschränken.

Feststellung eines Verstoßes meistens auch die Unterdrückung von mindestens einem Teil der fälligen Steuer. In diesem Fall wird das Bußgeld verhängt und der geschuldete Betrag festgesetzt. Bei Fällen von Steuerhinterziehung kommt diese Art von Bußgeld am häufigsten vor.“. STF, AI 727872 AgR, Referent(in): Min. ROBERTO BARROSO, erster Senat, Urteil vom 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015.

¹³¹ STF, ARE 949147 Agr, Referent(in): Min. ROBERTO BARROSO, erster Senat, Urteil vom 21/06/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-171 DIVULG 15-08-2016 PUBLIC 16-08-2016.; STF, AI 727872 AgR, Referent(in): Min. ROBERTO BARROSO, erster Senat, Urteil vom 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015.; STF, ARE 836828 AgR, Referent(in): Min. ROBERTO BARROSO, erster Senat, Urteil vom 16/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015.

¹³² Dazu Oliveira, José Marcos Domingues de, Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita, S. 37.

¹³³ Dazu Schoueri, Normas tributárias, S. 34.

¹³⁴ Rothmann, Extrafiscalidade, S. 108.

In der Regel werden allerdings die für Steuern geltenden Prinzipien auf Lenkungsabgaben in anderer Weise angewandt, entweder aufgrund verfassungsrechtlicher Bestimmungen¹³⁵ oder aufgrund ihrer Auslegung durch die Gewalten. Ein Beispiel für diese Auslegung ist die Veröffentlichung der Verordnung Nr. 8950/16, mit der die Tabelle der Steuersätze für Industrieerzeugnisse (*Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI*) genehmigt wurde. Aus der Tabelle geht hervor, dass für die Position NCM Nr. 2402.20.00, die tabakhaltige Zigaretten betrifft, der anwendbare Einfuhrsteuersatz 300 % beträgt¹³⁶. Auch das Bundesverfassungsgericht unterstützt eine differenzierte Anwendung des Gleichheitsprinzips in Bezug auf Lenkungsabgaben: „[Es besteht die] Möglichkeit einer unterschiedlichen Behandlung von Lenkungsabgaben bei einer hinreichend begründeten Steuerpolitik“¹³⁷. Aus seinem Beschluss geht hervor, dass der Zweck die Verwendung der Lenkungsabgaben sowie ihre unterschiedliche Beziehung zu den Prinzipien rechtfertigt.

d. Vorzeitigkeit

Das spezifische Steuerprinzip der Vorzeitigkeit¹³⁸ ist in Art. 150 Abs. III lit. b und c CR vorgesehen, wonach des verboten ist,

III – Abgaben einzufordern: [...]

- b) in demselben Haushaltsjahr, in dem das die Abgaben einführende oder erhöhende Gesetz erlassen wurde;
- c) vor Ablauf von neunzig Tagen ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Gesetzes, das die Abgaben eingeführt oder erhöht hat, vorbehaltlich der Bestimmung in lit. b;

¹³⁵ Dazu oben, C.I.1.a. Gesetzmäßigkeit.

¹³⁶ Dazu oben, C.I.1.c(1). Eigentum und Verbot der Übermaßbesteuerung (Princípio do não-confisco).

¹³⁷ STF, RE 969735 AgR, Referent(in): Min. DIAS TOFFOLI, zweiter Senat, Urteil vom 24/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-050 DIVULG 15-03-2017 PUBLIC 16-03-2017.

¹³⁸ Die Nomenklatur wurde von Ávila benutzt, Ávila, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen, S. 111.

Damit der Steuerpflichtige nicht plötzlich überrascht wird¹³⁹, hat der Gesetzgeber also eine Verfassungsbestimmung eingefügt, die besagt, dass die Einführung oder Erhöhung einer bestimmten Abgabe erst einige Zeit nach der Veröffentlichung des Gesetzes, mit dem sie erhöht oder eingeführt wird, wirksam wird. Vor 2003 befasste sich nur lit. b des Art. 150 Abs. III CR mit der Vorzeitigkeit; derzeit sind lit. b und lit. c gleichzeitig anzuwenden. Lit. b besagt, dass die erhöhte oder neu eingeführte Abgabe nur ab dem folgenden Geschäftsjahr erhoben werden darf¹⁴⁰. Sollte z.B. ein steuererhöhendes Gesetz am 10. Januar 2017 veröffentlicht werden, dann gilt der neue Steuersatz nur für Steuertatbestände, die ab dem 1. Januar 2018 entstehen. Durch die Einfügung von lit. c in Art. 150 CR Abs. III mit der Verfassungsnovelle Nr. 42/03 kann der Steuerzahler darauf vertrauen, dass die Einführung oder Erhöhung von Abgaben erst für Steuertatbestände wirksam wird, die mindestens 90 Tage nach der Veröffentlichung des die Steuer einführenden oder erhöhenden Gesetzes eintreten, unabhängig davon, ob das Gesetz am Ende des Geschäftsjahres veröffentlicht wurde oder nicht.

Nach der ausdrücklichen Bestimmung des Art. 150 § 1 der Verfassung unterliegen nicht alle Abgaben dem Prinzip der Vorzeitigkeit. Einfuhr- und Ausfuhrsteuern fallen beispielsweise weder unter lit. b noch unter lit. c. Es gibt jedoch Ausnahmen, wobei Abgaben von der Einhaltung nur einer der beiden Literae freigestellt werden, wie z.B. die Einkommensteuer, deren Erhöhung oder Einführung die Frist hinsichtlich des neuen Geschäftsjahrs in lit. b einhalten muss, jedoch nicht die Frist von 90 Tagen in lit. c.

e. Steuerrecht, Privatsphäre und Kontrolle

Die Frage des Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Privatsphäre entsteht dadurch, dass private Informationen von Personen eingeholt werden, um die Anwendung von Steuervorschriften zu ermöglichen, zu erleichtern oder zu bestätigen.

¹³⁹ Dazu Maneira, Eduardo. Direito tributário: princípio da não-surpresa.

¹⁴⁰ Obwohl Art. 34 Gesetz 4.320/64 bestimmt, dass das Haushaltsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, und das Gesetz 810/49 vorsieht, dass das Kalenderjahr zwölf Monate enthält, aber nicht, von wann bis wann, wurde von den politischen Einheiten angenommen, dass das Haushaltsjahr am 1. Januar anfängt und am 31. Dezember endet.

Systematisch kann die Analyse der steuerlichen Privatsphäre in zwei Teile gegliedert werden, nämlich 1. normative Grundlagen und Vorgaben sowie 2. Umgang mit steuerlich relevanten Informationen. Der erste Teil wird im Folgenden ausführlicher analysiert. Der zweite Teil wird ebenfalls analysiert, allerdings weiter unten in dem Abschnitt, der sich mit Mitwirkungspflichten und der Privatsphäre befasst¹⁴¹.

(1) Normative Grundlagen und Vorgaben

Das Kapitel der Verfassung, das sich mit dem Steuersystem befasst, enthält keine Ausnahme in Bezug auf die Privatsphäre. Im Gegenteil bestimmt es die Einhaltung individueller Rechte¹⁴² und verweist daher auf die verfassungsrechtlichen Bestimmungen, die im Allgemeinen den Schutz und die Garantie¹⁴³ der Privatsphäre vorsehen¹⁴⁴.

Obwohl die Verfassungsvorgaben die Privatsphäre in Steuerrecht nur in Ausnahmefällen außer Acht lassen¹⁴⁵, haben viele Gerichtsurteile diese Vorgaben auf die meisten unter die Privatsphäre fallenden Geheimnisse umgekehrt angewandt¹⁴⁶. Dies lag angeblich daran, dass die Steuerverwaltungsbehörde in Übereinstimmung mit der brasilianischen Abgabenordnung auch ohne gerichtliche Genehmigung Zugang zu vertraulichen oder nicht vertraulichen Informationen hat, sofern sich diese

¹⁴¹ Dazu unten, D.II.5. Mitwirkungspflichten und Privatsphäre.

¹⁴² S. Anhang, Art. 145 § 1 der brasilianischen Verfassung.

¹⁴³ Über den Unterschied zwischen Rechte und Garantien s. Silva, Curso, 39. Aufl., S. 416-420.

¹⁴⁴ S. Anhang, Art. 5 Abs. X und Abs. XII der brasilianischen Verfassung.

¹⁴⁵ Dazu oben, B.V.2.d. Privatsphäre.

¹⁴⁶ Unterstützt den Zugang vom Fiskus zu vertraulichen Informationen ohne gerichtliche Genehmigung: Leitsatz 439 STF: Jedes Handelsbuch unterliegt der Steuer- oder Sozialversicherungsaufsicht. Die Einsichtnahme in derartige Dokumente beschränkt sich jedoch auf den Gegenstand der Ermittlung. STJ, AgRg no AREsp 539.934/TO, Referent(in): Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, ZWEITER SENAT, Urteil vom 11/11/2014, DJe 18/11/2014.; STJ, HC 18612/RJ. Referent(in): Min. Gilson Dipp. 5 Senat. Urteil vom 17/12/02. DJ de 17/03/03, S. 244.; STJ, REsp 224500 / MG. Referent(in): Min. Francisco Falcão. 1 Senat. Urteil vom 12/04/05. DJ de 30/05/05, S. 213.; STJ, REsp 643329 / PR. Referent(in): Min. José Delgado. 1 Senat. Urteil vom 21/09/04. DJ de 18/10/04, S. 195. Entscheidungen, gegen den unmittelbaren Zugang des Fiskus zu vertraulichen Informationen: STF, HC 82788 / RJ. Referent(in): Min. Celso de Mello. 2 Senat. Urteil vom 12/04/05. DJ de 02/06/06, S. 43.; STJ, REsp 300065/MG. Referent(in): Min. José Delgado. 1 Senat. Urteil vom 05/04/01. DJ de 18/06/01, S. 117.

auf den Gegenstand der Ermittlung beziehen, wenn sie nur das dafür vorgesehene Verfahren befolgt¹⁴⁷. So sieht Art. 195 CTN vor¹⁴⁸:

Art. 195. Für die Zwecke der Steuergesetzgebung sind keine Rechtsvorschriften einzuhalten, die das Recht darauf ausschließen bzw. einschränken, Ware, Bücher, Dateien, Dokumente, Folien und geschäftliche oder steuerliche Tätigkeiten von Kaufleuten, Unternehmern oder Herstellern zu untersuchen sowie deren Verpflichtung, diese vorzuzeigen.

Über den Zugang zu Dokumenten hinaus sieht die Abgabenordnung vor, dass die Steuerbehörde praktisch alle Informationen von Steuerpflichtigen sowie von Dritten anfordern darf, die im Zusammenhang mit den von ihr ermittelten Tatsachen stehen. Art. 148, Art. 149 Abs. III und Art. 197 CTN sehen dementsprechend vor:

Art. 148. Erfolgt die Berechnung der Steuer auf der Basis von oder in Bezug auf den Wert oder Preis von Gütern, Rechten, Dienstleistungen oder Rechtsakten, schätzt die Behörde deren Wert oder Preis in einem regulären Verfahren, wenn die vom Steuerpflichtigen oder vom rechtlich dazu verpflichteten Dritten vorgelegten Erklärungen oder Dokumente lückenhaft oder nicht glaubwürdig sind, vorbehaltlich des Falles eines Widerspruchs oder einer widersprüchlichen behördlichen oder gerichtlichen Einschätzung.

Art. 149. Die Festsetzung wird von der Verwaltungsbehörde in folgenden Fällen durchgeführt und geändert: [...]

III - wenn sich die rechtlich verpflichtete Person trotz einer Erklärung in Übereinstimmung mit dem vorherigen Absatz weigert, innerhalb der vorgesehenen Fristen und im Rahmen der Steuergesetzgebung den von der Verwaltungsbehörde erlassenen Aufforderungen nach Aufklärung Folge zu leisten oder ihnen nach Ansicht dieser Behörde nicht zufriedenstellend Folge leistet; [...]

Art. 197 Nach Aufforderung durch schriftliche Vorladung sind die folgenden Personen oder Institutionen verpflichtet, der Verwaltungsbehörde alle ihnen

¹⁴⁷ Wie z.B. gemäß CTN Art. 196 bei der Festsetzung des Beginns bzw. des Abschlusses der Überprüfungsmaßnahmen. S. Anhang, Art. 196 Einzelparagraph des Gesetzes Nr. 5.172/66 (brasilianische Abgabenordnung/CTN).

¹⁴⁸ CTN sieht in Art. 194 bis 200 allgemeine Normen zur Steuerkontrolle vor, unbeschadet weiterer Bestimmungen, wie z.B. Art. 6 LC 105/01.

zur Verfügung stehende Informationen über die Güter, Geschäfte und Aktivitäten von Dritten mitteilen:

- I - Notare, Beamte und sonstige Amtspersonen;
- II - Banken, Bankhäuser, Sparkassen und weitere Finanzinstitutionen;
- III - Vermögensverwaltungsunternehmen;
- IV - Makler, Auktionare und Zollagenten;
- V - Inventarisationsbeamte;
- VI - Justitiare, Kommissionare, Insolvenzverwalter;
- VII - jegliche weiteren Institutionen oder Personen, die im Einklang mit dem Gesetz aufgrund ihrer Stellung, ihres Gewerbes, ihrer Funktion, ihres Dienstes, ihrer Tätigkeit oder ihres Berufs dazu aufgefordert werden.

Einzelparagraph. Die Pflicht nach diesem Artikel erstreckt sich nicht auf die Mitteilung von Informationen über Tatsachen, die der Informant aufgrund von Stellung, Gewerbe, Funktion, Dienst, Tätigkeit oder Beruf aufgrund des Gesetzes geheim halten muss.

Unter den verschiedenen in den obigen Artikeln genannten „Geheimnissen“ war das Bankgeheimnis dasjenige, das für den Fiskus am schwierigsten zu überwinden war, denn die Banken weigerten sich nachdrücklich, der Steuerverwaltungsbehörde direkten Zugang zu ihren Kundendaten zu gewähren, möglicherweise aufgrund ihrer wirtschaftlichen Stärke oder ihrer Marktinteressen, aber ebenfalls auf Grundlage von Art. 5 Abs. X und XII CR sowie der Geheimhaltungspflicht nach Art. 197 Einzelparagraph CTN. Um die Vorgaben des Bankgeheimnisses mit den weiteren Vorgaben der Abgabenordnung gleichzusetzen, aber auch wegen der Relevanz der Daten von Finanzinstituten, wurde das Ergänzungsgesetz Nr. 105/01 erlassen. Dessen Art. 5 sieht vor, dass die vollziehende Gewalt per Dekret Kriterien festlegen darf, nach denen die Finanzinstitute den Fiskus über die von ihren Kunden vorgenommenen Finanzgeschäfte informieren müssen. Art. 3 Abs. XII und Art. 4 des Dekretes Nr. 4.489/02 sehen z.B. vor, dass alle Kreditkartengeschäfte, die eine monatliche Grenze von 5.000,00 Reais überschreiten, dem Bundesfiskus gemeldet werden müssen. In Art. 6 LC 105/01 ist festgelegt, dass die Steuerbehörden von

Bund, Bundesländern, Bundesdistrikt und Kommunen Bankunterlagen prüfen dürfen, sofern es ein Steuerverfahren gibt, welches diese Prüfung rechtfertigt und die Überprüfung von der Verwaltungsbehörde als unabdingbar angesehen wird sowie den Zweck hat, Zweifel hinsichtlich der Einhaltung der Steuergesetzgebung zu überprüfen.

In mehreren Entscheidungen, bei denen es um die Infragestellung der Vorschriften des LC 105/01 seitens der betroffenen Personen ging, urteilte das Bundesverfassungsgericht, dass eine spezifische gerichtliche Entscheidung notwendig sei, damit die Steuerbehörden Zugang zu Bankdaten bekommen dürfen¹⁴⁹. Seine endgültige Auffassung¹⁵⁰ kam jedoch in den Urteilen zu den Fällen RE 601.314¹⁵¹ und ADI Nr. 2.390, 2.386, 2.397 und 2.859¹⁵² zum Ausdruck. Bei der Beurteilung dieser Klagen anerkannte es die Verfassungsmäßigkeit der Art. 5 und 6 des Ergänzungsgesetzes 105/01 und stellte fest, dass der Zugang des Fiskus zu Bankdaten der Finanzinstitute ohne jegliche gerichtliche Entscheidung keinen Verstoß gegen ein Geheimnis darstellt, sondern die bloße Umwandlung des (von den Banken einzuhaltenden) Bankgeheimnisses in ein Steuergeheimnis, das von den Steuerbehörden ebenfalls eingehalten werden muss.

¹⁴⁹ STF, RE 461366, Referent(in): Min. MARCO AURÉLIO, erster Senat, Urteil vom 03/08/2007, DJe-117 DIVULG 04-10-2007 PUBLIC 05-10-2007 DJ 05-10-2007 PP-00025 EMENT VOL-02292-03 PP-00668 RTJ VOL-00202-03 PP-01254 RT v. 97, Nr. 868, 2008, S. 152-161.; STF, MS 22801, Referent(in): Min. MENEZES DIREITO, Plenum, Urteil vom 17/12/2007, DJe-047 DIVULG 13-03-2008 PUBLIC 14-03-2008 EMENT VOL-02311-01 PP-00167 RTJ VOL-00205-01 PP-00161 LEXSTF v. 30, Nr. 356, 2008, S. 488-517.; RE 389808, Referent(in): Min. MARCO AURÉLIO, Plenum, Urteil vom 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220-01 PP-00540.

¹⁵⁰ Die Entscheidung ist endgültig, denn die Verfassung sieht bei endgültigen Entscheidungen bei direkter Verfassungsbeschwerde (ADI) eine verbindliche Wirkung vor. Diese bedeutet, dass die Entscheidung in ähnlichen Fällen von allen weiteren Gerichten des Bundes anzuwenden ist.

¹⁵¹ STF, RE 601314, Referent(in): Min. EDSON FACHIN, Plenum, Urteil vom 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

¹⁵² STF, ADI 2859, Referent(in): Min. DIAS TOFFOLI, Plenum, Urteil vom 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

(2) Behandlung der steuerlich relevanten Informationen

Art. 198 CTN sowie Art. 5 § 5 und Art. 6 Einzelparagraph LC 105/01 sehen vor, dass der Fiskus die Steuerinformationen von Steuerpflichtigen oder Dritten vertraulich behandeln muss:

Art. 198. Unbeschadet der Strafgesetze ist es dem Finanzamt und dessen Beamten verboten, durch die Ausübung ihrer Tätigkeit erlangte Informationen zur wirtschaftlichen oder finanziellen Situation von Steuerpflichtigen und von Dritten sowie zu Natur oder Stand von deren Geschäften oder Aktivitäten zu verbreiten.

Art. 5. Unter Einschluss der Periodizität und der Wertgrenzen legt die vollziehende Gewalt die Kriterien fest, wonach die Finanzinstitute den Steuerbehörden des Bundes die Finanzgeschäfte der Nutzer der von ihnen angebotenen Dienstleistungen mitteilen müssen.

[...]

§ 5 Die in diesem Artikel genannten Informationen unterliegen im Einklang mit der geltenden Gesetzgebung dem Steuergeheimnis.

Art. 6. Finanzbehörden und -beamte des Bundes, der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen dürfen Dokumente, Bücher und Protokolle von Finanzinstituten (einschließlich derjenigen, die auf Einzahlungen und Finanzinvestitionen beruhen) nur dann prüfen, wenn ein Verwaltungsverfahren eingeleitet wurde oder ein Steuerverfahren im Gange ist und die Untersuchung von der zuständigen Verwaltungsbehörde als unvermeidlich erachtet wird.

Einzelparagraph. Das Ergebnis der Prüfungen sowie die in diesem Artikel genannten Informationen und Dokumente unterliegen im Einklang mit der geltenden Gesetzgebung dem Steuergeheimnis.

Beim Umgang mit durch eine Steuerbehörde erhaltenen privaten Informationen gilt die allgemeine Regel, dass diese unabhängig von ihrer Herkunft und Art vertraulich behandelt werden müssen. Es darf keine Information in Bezug auf einen Bürger weitergegeben werden, unter Androhung der verwaltungs- oder strafrechtlichen Verantwortlichkeit des mit der Angelegenheit befassten Verwaltungsagenten.

Die CTN hat jedoch relevante Ausnahmen vom Steuergeheimnis festgelegt, die innerhalb von verschiedenen Bereichen der Staatsgewalten sowie der politischen Einheiten liegen. Es ist eine Ausnahme für die Übermittlung von Steuerinformationen an ein weiteres Organ oder an eine weitere Körperschaft der vollziehenden Gewalt vorgesehen, sofern ein Verwaltungsverfahren vorliegt, zum Beispiel, wenn der Fiskus Daten bezüglich einer juristischen Person, die einen Vertrag mit der vollziehenden Gewalt hat, an den Obersten Rechnungshof (*Controladoria Geral*) übermittelt, damit diese Aufsichtsbehörde die Richtigkeit der im Verwaltungsprozess vorgelegten Rechnungen überprüfen kann, um einen etwaigen Betrug zu Lasten der öffentlichen Verwaltung aufzudecken. Ausnahmen für die Weitergabe von Steuerinformationen an weitere Gewalten¹⁵³, an politischen Einheiten sowie an ausländische Staaten sind vorgesehen¹⁵⁴, wie z.B. an die rechtsprechende Gewalt, an Bundesländer und an Kommunen.

Zahlreiche Fragen wirft die Ausnahme der Übermittlung von Daten an die Staatsanwaltschaft (*Ministério Público*) auf, in der Absicht Strafverfahren anzuregen. Es stellt sich eine Frage, die derjenigen ähnelt, die im vorherigen Abschnitt behandelt wurde: Liegt in Fällen, in denen die Verwaltungsbehörde möglicherweise mit Straftaten zusammenhängende private Steuerinformationen an die Staatsanwaltschaft übermittelt, eine Verletzung des Steuergeheimnisses vor? Bei seiner Auseinandersetzung mit dieser Frage erließ das Bundesverfassungsgericht mehrere Entscheidungen¹⁵⁵, in denen die Möglichkeit einer solchen Übermittlung anerkannt wurde. Grundlage dieser Urteile war jedoch nicht Art. 198 Abs. 3 § III CTN, sondern die in RE 601314 gegebene, wonach bei einer Übermittlung von Steuerinformationen keine Verletzung des Steuergeheimnisses vorliegt, sondern die bloße

¹⁵³ S. Anhang, Art. 198 § 1 Abs. I und Abs. II des Gesetzes Nr. 5.172/66.

¹⁵⁴ S. Anhang, Art. 199 Einzelparagraph des Gesetzes Nr. 5.172/66.

¹⁵⁵ STF, RE 1043002 AgR, Referent(in): Min. ROBERTO BARROSO, zweiter Senat, Urteil vom 01/12/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-288 DIVULG 13-12-2017 PUBLIC 14-12-2017.; STF, RE 1041285 AgR-AgR, Referent(in): Min. ROBERTO BARROSO, erster Senat, Urteil vom 27/10/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-258 DIVULG 13-11-2017 PUBLIC 14-11-2017.; RE 1108725 AgR, Referent(in): Min. EDSON FACHIN, zweiter Senat, Urteil vom 19/11/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-252 DIVULG 26-11-2018 PUBLIC 27-11-2018.; RE 1039042 AgR, Referent(in): Min. EDSON FACHIN, zweiter Senat, Urteil vom 21/09/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-238 DIVULG 08-11-2018 PUBLIC 09-11-2018.

Übermittlung an eine weitere Instanz, von der das Steuergeheimnis ebenfalls beachtet werden muss¹⁵⁶.

Hervorzuheben ist, dass nicht nur der Fiskus beschränkten Zugang zu den Informationen von Privatpersonen hat¹⁵⁷, sondern dass auch die Übermittlung vertraulicher Steuerinformationen an weitere Organe, Gewalten, Institutionen oder Staaten auf bestimmte Beschränkungen stößt. Die Übermittlung muss nach einem bestimmten Verfahren (wie z.B. in § 2 Art. 197 CTN vorgesehen) erfolgen sowie die Vorgaben für die Übermittlung einhalten, indem nur die wesentlichen Informationen übermittelt werden, die für die Durchführung eines administrativen oder gerichtlichen Verfahrens oder eines internationalen Abkommens unabdingbar erforderlich sind. Wenn die Strafverfolgung z.B. lediglich die Bestätigung darüber benötigt, wann ein Steuerpflichtiger eine bestimmte Investition getätigt hat, dann darf ihr der Fiskus nur Informationen zum Zeitraum des Geschehens geben, aber keine über den Umfang der Investition oder den erzielten Gewinn.

2. Steuerrechtliche Immunitäten

Bei den steuerrechtlichen Immunitäten handelt es sich Rechtsnormen, die die Kompetenz der politischen Einheiten begrenzen und die Unmöglichkeit einer Besteuerung in bestimmte Situationen regeln. Diese Unmöglichkeit bezieht sich auf die Einführung von Abgaben. Es soll verhindert werden, dass Personen, Güter, Handlungen, Tatsachen oder Rechtslagen mit einer Steuer, mehreren Steuern oder allen Steuern belastet werden.

Die meisten steuerrechtlichen Immunitäten werden in Art. 150 Abs. IV CR¹⁵⁸ festgelegt, wonach es dem Bund, den Bundesländern, dem Bundesdistrikt und den Kommunen verboten ist,

VI - Steuern einzuführen für:

¹⁵⁶ STF, RE 601314, Referent(in): Min. EDSON FACHIN, Plenum, Urteil vom 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

¹⁵⁷ Dazu unten, D.II.5. Mitwirkungspflichten und Privatsphäre.

¹⁵⁸ Ein weiteres Beispiel für steuerliche Immunität kann in Art. 5 Abs. XXXIV lit. a und b CR gefunden werden. S. Anhang.

- a) Vermögen, Einkommen oder Dienstleistungen von anderen;
- b) Gotteshäuser aller Religionen;
- c) Vermögen, Einkommen oder Dienstleistungen der politischen Parteien, einschließlich ihrer Stiftungen, der gewerkschaftlichen Organisationen der Arbeitsnehmer, der nicht gewinnorientierten Einrichtungen für Erziehung und Sozialhilfe, soweit dabei die gesetzlichen Voraussetzungen beachtet werden;
- d) Bücher, Zeitungen, Zeitschriften und das für ihren Druck bestimmte Papier.
- e) in Brasilien hergestellte Ton- und Bildtonträger, die musikalische oder literarisch-musikalische Werke von brasilianischen Autoren und/oder von brasilianischen Autoren interpretierte allgemeine Werke enthalten, sowie Medien oder digitale Dateien, außer im Stadium der gewerblichen Reproduktion visueller Medien, die durch Laser gelesen werden.

Da es um die Kompetenz geht, kann die Immunität nur in der Verfassung festgelegt werden, und da es sich um Beschränkungen der Besteuerungsgewalt handelt, dürfen derartige Steuervorteile laut Art. 146 Abs. II CR durch ein Ergänzungsgesetz¹⁵⁹ geregelt werden.

Das Bundesverfassungsgericht hat mehrere Entscheidungen erlassen, nach denen der Verfassungstext im Hinblick auf die Immunität wörtlich auszulegen ist¹⁶⁰. Im Fall des Art. 150 Abs. VI CR gilt die Immunität daher nur für Steuern und für keine weiteren Abgaben, wie z.B. Gebühren oder Beiträge¹⁶¹.

¹⁵⁹ S. STF, AI 740563 AgR, Referent(in): Min. LUIZ FUX, Erster Senat, Urteil vom 02/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-077 DIVULG 24-04-2013 PUBLIC 25-04-2013. S. unten C.I.2.b. Andere in Art. 150 Abs. VI CR vorgesehene Formen der Immunität.

¹⁶⁰ S. STF, ADI 2024, Referent(in): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Plenum, Urteil vom 03/05/2007, DJe-042 DIVULG 21-06-2007 PUBLIC 22-06-2007 DJ 22-06-2007 PP-00016 EMENT VOL-02281-01 PP-00128 RDDT Nr. 143, 2007, S. 230-231; RE 613287 AgR, Referent(in): Min. LUIZ FUX, erster Senat, Urteil vom 02/08/2011, DJe-159 DIVULG 18-08-2011 PUBLIC 19-08-2011 EMENT VOL-02569-02 PP-00273; RE 424227, Referent(in): Min. CARLOS VELLOSO, zweiter Senat, Urteil vom 24/08/2004, DJ 10-09-2004 PP-00067 EMENT VOL-02163-05 PP-00971 RTJ VOL 00192-01 PP-00375; RE 388373 AgR, Referent(in): Min. DIAS TOFFOLI, erster Senat, Urteil vom 02/10/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-209 DIVULG 23-10-2012 PUBLIC 24-10-2012.; Leitsatz Nr. 324.

¹⁶¹ Dazu unten, C.I.4. Abgabenarten.

a. Reziproke Immunität

Bei der reziproken Immunität, die in Art. 150 Abs. VI lit. a CR vorgesehen ist, handelt es sich um die Unmöglichkeit, dass politische Einheiten von anderen politischen Einheiten Steuern auf Vermögen, Einkommen oder Dienstleistungen erheben.

Selbst wenn die Einnahmen der Bundesstaaten, der Kommunen oder des Bundesdistrikts als Einkommen zu betrachten wären, darf der Bund also keine Einkommensteuer auf sie erheben. Dasselbe gilt für alle Steuern, die auf Vermögen und Dienstleistungen erhoben werden.

Ziel dieser Regelung ist es, die anderen Teilnehmer der Föderation nicht zu besteuern. Eine solche Besteuerung wäre unbegründet, denn durch sie würde von politischen Einheiten Geld eingetrieben, das für öffentliche Zwecke bestimmt ist. Außerdem könnte das Verhalten unerwünschte Auswirkungen haben, beispielweise die Belastung der öffentlichen Dienste.

Wie bereits im vorherigen Punkt erwähnt, gilt die reziproke Immunität lediglich für Steuern. So müssen politische Einheiten zwar keine Einkommensteuer zahlen, jedoch z.B. Gebühren für die Müllabfuhr. Die Verfassung sieht ebenfalls ausdrücklich vor, dass sich die reziproke Immunität auf von der öffentlichen Gewalt errichtete und erhaltene Körperschaften oder Stiftungen anwenden lässt, jedoch nur auf Vermögenswerte, Einkünfte oder Dienstleistungen, die mit den wesentlichen Zwecken dieser juristischen Personen zusammenhängen oder sich eben aus diesen ergeben. Für die Ausübung jeglicher Wirtschaftstätigkeit durch den Staat oder unter seiner Beteiligung gilt das nicht. In diesen Fällen soll es keinen Steuervorteil im Vergleich zu den privaten Unternehmen geben, was auch die Steuerimmunität umfasst. Diese Vorschriften sind in den folgenden Artikeln der Verfassung vorgesehen:

Art. 150. [...]

§ 2 Das Verbot des Abs. VI lit. a bezieht sich auch auf die von der öffentlichen Gewalt eingerichteten und erhaltenen Körperschaften und Stiftungen in Bezug auf Vermögen, Einnahmen und Dienstleistungen, die mit ihren wesentlichen Zwecken verknüpft sind oder sich von ihnen ableiten.

§ 3 Die Verbote der Abs. VI lit. a und des vorherigen Paragraphen gelten nicht für Vermögen, Einnahmen und Dienstleistungen, soweit sie mit der Nutzung

wirtschaftlicher Tätigkeiten, die den für Privatunternehmen geltenden Normen unterliegen, in Zusammenhang stehen oder sobald eine Gegenleistung oder die Zahlung von Preisen oder Gebühren durch den Nutzer erfolgt; Kaufwillige werden nicht von der Pflicht, Steuern auf unbewegliche Sachen zu zahlen, befreit. [...]

Art. 173. Vorbehaltlich der in dieser Verfassung vorgesehenen Fälle ist die unmittelbare Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten durch den Staat nur gestattet, wenn dies für die Belange der nationalen Sicherheit oder eines erheblichen kollektiven Interesses, entsprechend der gesetzlichen Festlegung, notwendig ist.

§ 1 Das Gesetz legt den Rechtsstatus der staatlichen Unternehmen, der gemischtwirtschaftlichen Gesellschaften und ihrer Tochtergesellschaften fest, die wirtschaftliche Tätigkeiten zur Herstellung oder Vermarktung von Waren oder Dienstleistungen ausüben; durch Gesetz werden bestimmt: [...]

II - die Unterwerfung unter die besonderen rechtlichen Vorschriften für Privatunternehmen, einschließlich der Rechte und Pflichten aufgrund des Zivilrechts, Handelsrechts, Arbeitsrechts und Steuerrechts; [...]

§ 2 Staatliche Unternehmen und gemischtwirtschaftliche Gesellschaften genießen keine steuerrechtlichen Vorteile, die sich nicht auch auf Unternehmen im Bereich der Privatwirtschaft erstrecken.

Die erwähnten Artikel finden z.B. auf *Petrobras* Anwendung, einer gemischten Kapitalgesellschaft, d.h. einer juristischen Person des privaten Rechts, bei der das Grundkapital mehrheitlich dem Bund gehört. *Petrobras* erhält keine reziproke Immunität und darf auch keine Steuervorteile erhalten, die für andere im selben Segment tätige Personen nicht gelten.

b. Andere in Art. 150 Abs. VI CR vorgesehene Formen der Immunität

Im Gegensatz zur reziproken Immunität, bei der die Immunität politischen Einheiten, also dem Staat und seinen Gewalten, gewährt wird, werden die weiteren in

Art. 150 Abs. VI lit. b bis lit. e CR¹⁶² vorgesehenen Immunitäten entweder bestimmten Personen des privaten Rechts gewährt oder greifen ein, wenn bestimmte Handlungen, Tatsachen (z.B. Buchhandel) oder Rechtslagen (z.B. Immobilieneigentum) vorliegen.

Solche Immunitäten zielen darauf ab, bestimmte Werte und Ideen der brasilianischen Gesellschaft zu schützen und zu fördern¹⁶³, wie z.B. die Steuerimmunität von Büchern. Die Nichterhebung von Produktions- und Umlaufsteuern für Bücher schützt und fördert deren Verbreitung sowie den Zugang zu Wissen und die Meinungsfreiheit, da Bücher dadurch zu einem niedrigeren, nicht von Steuern beeinflussten Preis gehandelt werden können.

3. Steuerrechtliche Befreiungen

Im Gegensatz zu den Immunitäten handelt es sich bei den Befreiungen im brasilianischen Steuerrecht nicht um Kompetenzregeln; deswegen sind sie nicht in der Verfassung vorgesehen, sondern in Gesetzen¹⁶⁴. Amaro¹⁶⁵ definiert Abgabenbefreiung als „legislative Technik, mit der einige Situationen aus der Vielfalt der nach dem Gesetz möglichen zu besteuernden Situationen von den Tatbestandsmerkmalen ausgeschlossen sind, so dass die konkrete Verwirklichung dieser Situationen nicht zum Eintritt des Tatbestandes führt, sondern eine befreite und daher nicht steuerbare Handlung charakterisiert.“

Die Abgabenordnung bestimmt allgemeine Regeln für die Befreiung von Steuern, die zusammen mit ihrem Erlass in das Kapitel über den Ausschluss der Steuerschuld eingefügt wurden. So sieht Art. 175 CTN vor:

Art. 175. Die Steuerschuld wird ausgeschlossen durch:

I – die Befreiung;

II – den Erlass.

¹⁶² S. oben, C.I.2. Steuerrechtliche Immunitäten.

¹⁶³ Neves da Silva, Edgard, Imunidade e isenção, S. 209.

¹⁶⁴ S. Anhang, Art. 150 § 6 der brasilianischen Verfassung.

¹⁶⁵ Amaro, 17. Aufl., S. 313.

Einzelparagraph. Der Ausschuss der Steuerschuld befreit nicht von der Erfüllung der Mitwirkungspflichten, die von der Hauptpflicht abhängig sind, deren Steuerschuld ausgeschlossen wird, oder die aus ihr folgen.

Da die Abgabenordnung viele Elemente enthält, durch die die Befreiungen von Abgaben klassifiziert werden, muss die Analyse die im Gesetz festgelegten Besonderheiten jeder Befreiung berücksichtigen. *Machado*¹⁶⁶ klassifiziert die Befreiungen, wobei nach ihm die folgenden Elemente, die in der brasilianischen Abgabenordnung enthalten sind, herangezogen werden sollten: die Art der Erteilung (allgemein oder spezifisch), die Natur (bedingt oder unbedingt), die Geltung (befristet oder unbefristet), der Wirkungsbereich (umfassend oder begrenzt), die betreffenden Abgaben (generell oder speziell) und die Elemente, auf die sie sich beziehen (objektiv, subjektiv oder gemischt).

Beispiel einer bedingten Befreiung wäre die Gewährung einer Steuervergünstigung für alle Fabriken mit Sitz in einem bestimmten Gebiet einer Stadt, wobei Zweck dieser Steuerbefreiung wäre, ein Industriegebiet zu schaffen, was u.a. die Umweltkontrolle sowie die öffentlichen Investitionen in Bezug auf die industrielle Tätigkeit erleichtern würde.

4. Abgabenarten

Die Verfassung sieht nicht ausdrücklich vor, wie viele Abgabenarten es im brasilianischen Rechtssystem gibt, und legt auch keine starre Zahl von Abgaben fest. Deshalb darf der Bund z.B. neue Steuern einführen, die in Art. 153 Abs. I bis Abs. VII CR nicht vorgesehen sind, wobei dieser Artikel festlegt, welche Steuern dies sind. Die Möglichkeit, Steuern ohne Angabe des Steuertatbestandes zu erheben, ist in Art. 154 Abs. I und II CR vorgesehen und wird als Restkompetenz bezeichnet.

Aufgrund dieses Fehlens einer ausdrücklichen Vorschrift weichen in diesem Bereich die Meinungen in der Lehre stark voneinander ab. Ein Teil der Lehre¹⁶⁷ sagt, dass die Verfassung nur drei Arten von Abgaben festlegt, nämlich Steuern, Gebühren und Wertzuwachsbeiträge. Andere gehen davon aus, dass die Verfassung vier

¹⁶⁶ *Machado*, *Curso*, 33. Aufl., S 238.

¹⁶⁷ *Ataliba, Geraldo*, *Hipótese de incidência tributária*, S. 130 ff. *Carvalho*, *Curso*, S. 59 ff.

Arten definiert, und zwar Steuern, Gebühren, Beiträge und Pflichtdarlehen¹⁶⁸. Es gibt noch ein weiteres nennenswertes Verständnis, nach dem die Verfassung fünf Arten von Abgaben vorsieht: Steuern, Gebühren, Wertzuwachsbeiträge, Pflichtdarlehen und Beiträge¹⁶⁹.

Die Abweichung zwischen diesen Lehrmeinungen ergibt sich aus der Auswahl von Kriterien für die Zuordnung der Abgabenarten. Diejenigen, die die Existenz von drei Abgabenarten annehmen, berücksichtigen nur die Inzidenzhypothese sowie die Berechnungsgrundlage, während die anderen Theorien ein Kriterium oder mehrere unterschiedliche Kriterien anwenden, wie z.B. welchen Zwecken die erhobenen Abgaben dienen oder ob im Falle eines Pflichtdarlehens der eingesammelte Betrag an die Steuerzahler zurückgezahlt wird oder nicht.

Das Bundesverfassungsgericht hat bereits unterschiedliche Entscheidungen in Bezug auf die Anzahl der Abgabenarten im brasilianischen Rechtssystem gefällt. In RE 138284 stellte es fest, dass es in der brasilianischen Rechtsordnung nur vier Abgabenarten gebe¹⁷⁰: Steuern, Gebühren, Beiträge und Pflichtdarlehen. In RE 146733 erkannte das Gericht dagegen die Existenz von fünf Abgabenarten an¹⁷¹: Steuern, Gebühren, Wertzuwachsbeiträge, Pflichtdarlehen und Beiträge. Letztere umfassen sowohl die sozialen Beiträge als auch die durch wirtschaftliche Eingriffe erhobenen Beiträge sowie Beiträge im Interesse beruflicher oder wirtschaftlicher Gruppen.

Aus methodischen Gründen wird in der vorliegenden Arbeit die letzte vom Bundesverfassungsgericht anerkannte These zur rechtlichen Zuordnung von Abgaben herangezogen. Es wird dementsprechend angenommen, dass es im brasilianischen Steuersystem fünf Abgabenarten gibt.

¹⁶⁸ *Torres*, *Curso*, S. 371

¹⁶⁹ *Horvath, Estevão*, *Classificação dos tributos*, S. 37 ff..

¹⁷⁰ STF, RE 138284, Referent(in): Min. CARLOS VELLOSO, Plenum, Urteil vom 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313.

¹⁷¹ STF, RE 146733, Referent(in): Min. MOREIRA ALVES, Plenum, Urteil vom 29/06/1992, DJ 06-11-1992 PP-20110 EMENT VOL-01683-03 PP-00384 RTJ VOL-00143-02 PP-00684.

5. Steuergesetzgebungshoheit

Versteht man die Gesetzgebungskompetenz als die Fähigkeit politischer Einheiten, gesetzliche Vorschriften zu erlassen¹⁷², dann bestehen im Steuerbereich zwei Arten dieser Kompetenz: die konkurrierende und die ausschließliche¹⁷³. Bei der Kompetenzverteilung unter den politischen Einheiten erhielt der Bund den größten Anteil und damit auch eine zentrale Rolle. Die Bundesländer und der Bundesdistrikt erhielten dagegen einen etwas geringeren Anteil mit einer ebenfalls geringeren Rolle, während die Kommunen den geringsten Anteil erhielten.

Hervorzuheben ist, dass die Gesetzgebungskompetenz unmittelbar von der Verfassung zugesprochen wird und dass die Kompetenzen daher nur dann geändert werden dürfen, wenn der Verfassungstext zuvor geändert wurde. Mit dieser Beschränkung wird jegliche Art zeitlich befristeter Übertragung der Gesetzgebungs-kompetenz von einer politischen Einheit auf eine andere ausgeschlossen¹⁷⁴.

a. Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz

Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz beabsichtigt die Veröffentlichung von allgemeinen Normen und ist in Art. 24 CR vorgesehen:

Art. 24. Der Bund, die Bundesländer und der Bundesdistrikt haben konkurrierende Gesetzgebung über:

I - Steuerrecht, Finanzrecht, Strafvollzugrecht, Wirtschaftsrecht und Baurecht;
[...]

§ 1 Im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung beschränkt sich die Kompetenz des Bundes darauf, allgemeine Normen zu erlassen.

§ 2 Die Kompetenz des Bundes hinsichtlich allgemeiner Normen schließt die zusätzliche Kompetenz der Bundesländer nicht aus.

¹⁷² *Carvalho*, Curso, S. 269.

¹⁷³ Es gibt weitere Arten der Kompetenz, wie z.B. die in Art. 24 § 2 CR vorgeschriebene zusätzliche Kompetenzen, dazu unten.

¹⁷⁴ *Machado*, Curso, 33. Aufl., S. 277.

§ 3 Liegt kein Bundesgesetz mit allgemeinen Normen vor, üben die Bundesländer die volle Gesetzgebungskompetenz aus, um ihren Besonderheiten nachzukommen.

§ 4 Das Inkrafttreten eines Bundesgesetzes über allgemeine Normen setzt die Wirksamkeit eines Landesgesetzes aus soweit sich die beiden Gesetze widersprechen.

Den Kommunen wurde keine Gesetzgebungskompetenz in Bezug auf allgemeine Normen des Steuerrechts eingeräumt. Der Bund hat beim Erlass derartiger Normen den Vorrang. Nur wenn es kein Gesetz des Bundes gibt, können die Bundesländer oder der Bundesdistrikt ihre Gesetzgebungskompetenz ausüben und sich mit dem Thema befassen. Ein Landes- oder Distrikts gesetz ist jedoch nur wirksam, bis ein Bundesgesetz in Kraft tritt, wenn und soweit es diesem widerspricht. Unabhängig davon gilt das Landes- oder Distrikts gesetz selbstverständlich nur für diejenige politische Einheit, die es erlassen hat, und nicht für andere politische Einheiten, wie dies beim Bundesgesetz der Fall ist.

Der Begriff „allgemeine Normen des Steuerrechts“ wird von der Verfassung nicht deutlich bestimmt; nur in Art. 146 gibt es eine beispielhafte Liste. Ebenfalls in diesem Artikel sieht die Verfassung vor, dass die allgemeinen Normen durch Ergänzungsgesetze in die Rechtsordnung aufgenommen werden:

Art. 146. Es ist Gegenstand des Ergänzungsgesetzes: [...]

III - Allgemeine Normen über Steuerrecht zu erlassen, insbesondere für:

- a) die Bestimmung von Abgaben und ihren Arten sowie der Tatbestände, der Bemessungsgrundlagen und der Steuerpflichtigen der in dieser Verfassung vorgesehenen Steuern;
- b) Steuerpflicht, Steuerfestsetzung, Steuerschuld, Verjährung und Ver-fall;
- c) die angemessene steuerliche Behandlung der von den Genossenschaften ausgeübten genossenschaftlichen Tätigkeit.
- d) die Bestimmung von unterschiedlicher und privilegierter Behandlung der Mikrounternehmen, Kleinunternehmen, einschließlich besonderer oder vereinfachter Regelungen im Fall der in Art 155 Abs. II vorgesehenen Steuer, der in

Art. 195 Abs. I und §§ 12 und 13 vorgesehenen Beiträge und des in Art. 239 erwähnten Beitrags.

Die in Art. 146 Abs. III lit. b CR vorgesehene Steuerpflicht umfasst nicht nur die Hauptpflichten¹⁷⁵, sondern auch die Mitwirkungspflichten. Somit stellt die Tatsache, dass die allgemeinen Regeln zu Mitwirkungspflichten aufgrund der CNT erlassen werden, keine Ausübung einer Gesetzgebungskompetenz dar, sondern lediglich die Erfüllung einer verfassungsrechtlichen Bestimmung¹⁷⁶.

b. Die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz

Was die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz betrifft, sieht die Verfassung genau vor, welche Abgabe jede politische Einheit erheben darf. Diese Art von Gesetzgebungskompetenz wurde allen politischen Einheiten eingeräumt, sodass sowohl der Bund als auch die Bundesländer, der Bundesdistrikt und die Kommunen die Autonomie erhielten, ihre eigenen Abgaben einzuführen und zu regeln. Als Beispiel gelten die Artikel, die jede Steuer den jeweils zuständigen politischen Einheiten zuordnen:

Art. 153. Es steht dem Bund zu, Steuern einzuführen für:

- I - Einfuhr ausländischer Waren;
- II - Ausfuhr, ins Ausland, von nationalen oder verstaatlichen Waren;
- III - Einkommen und Gewinne jeder Art;
- IV - Industrieerzeugnisse;
- V - Kredit-, Geldwechsel-, Versicherungs- oder Wertpapiergeschäfte;
- VI - landwirtschaftliche Grundstücke;
- VII - große Vermögen unter den Bedingungen eines Ergänzungsgesetzes. [...]

Art. 155. Es steht den Bundesländern und dem Bundesdistrikt zu Steuern einzuführen für:

¹⁷⁵ Zur Hauptpflicht s. unten, D.I.4. Gegenstand.

¹⁷⁶ Dazu oben, B.VIII. Hierarchie der brasilianischen Normen.

- I - Übertragung der Vermögen und Rechte von Todes wegen und durch Schenkung;
- II - Geschäfte bezüglich des Warenverkehrs und der Transportdienstleistungen zwischen Bundesländern und Kommunen, sowie Kommunikationsdienstleistungen, auch wenn die Geschäfte und Dienstleistungen im Ausland beginnen;
- III - Eigentum an Kraftfahrzeugen. [...]

Art. 156. Es steht den Kommunen zu Steuern einzuführen für:

- I - städtische Grundstücke und Gebäude;
- II - Übertragung von Immobilien unter Lebenden, unabhängig von der Benennung, durch entgeltliche Handlung, durch Natur oder durch Verbindung mit einem Grundstück, und von dinglichen Rechten an Immobilien, mit Ausnahme von Garantien, einschließlich Übertragung von Ansprüchen an ihrem Erwerb;
- III - alle durch Ergänzungsgesetz bestimmten Dienstleistungen, außer denjenigen, die nicht im Art. 155 Abs. II CR enthalten sind.

Die Verfassung definiert die ausschließliche Kompetenz der politischen Einheiten sehr genau, auch wenn dies als ziemlich umfassend erscheint, wie im Fall von Art. 145 Abs. II CR, wonach die politischen Einheiten aufgrund ihrer Polizeigewalt sowie für die Benutzung ihrer öffentlichen Dienste Gebühren erheben dürfen. Die Festlegung der Gesetzgebungskompetenz für diese Abgaben liegt in der verfassungsmäßigen Zuständigkeit für die öffentlichen Dienste und die Polizeigewalt. Somit dürfen die Einheiten, denen es zusteht, einen öffentlichen Dienst oder eine Polizeigewalt einzuführen und zu regulieren, auch Gesetze erlassen, die mit dem öffentlichen Dienst oder mit der Polizeigewalt zusammenhängenden Gebühren regeln. Nur Kommunen dürfen beispielsweise eine Müllabfuhrgebühr einführen, denn die Verfassung sieht vor, dass sie für die Gesetzgebung in Angelegenheiten von lokalem Interesse zuständig sind¹⁷⁷.

Auch wenn der Gesetzgeber sich darum bemüht, die steuerlichen Gesetzgebungskompetenzen deutlich zu definieren, gibt es Fälle, bei denen Zweifel an den

¹⁷⁷ S. Anhang, Art. 30 Abs. I der brasilianischen Verfassung.

Kompetenzen weiterbestehen. In solchen Fällen gibt es zwei Lösungsmöglichkeiten. Die erste wird in der Verfassung in Art. 146 Abs. I definiert, wonach es den Ergänzungsgesetzen obliegt, Kompetenzkonflikte bei Steuersachen zu regeln. Sollte es kein Ergänzungsgesetz geben, das dieses Problem löst, oder sollten Zweifel bei der Anwendung eines Ergänzungsgesetzes bestehen, muss die rechtsprechende Gewalt als zweite Lösungsmöglichkeit das Problem beseitigen, indem sie darüber entscheidet, wem die Kompetenz für den jeweiligen Steuertatbestand zu steht. Ein Beispiel dazu war die Frage, ob die Lieferung von Lebensmitteln und Getränken in Kneipen und Restaurants durch die Dienstleistungssteuer (*Imposto sobre Serviços, ISS*) der Zuständigkeit der Kommunen oder durch die Warensteuer (*Imposto sobre Mercadorias, ICM*) derjenigen des Bundes oder des Bundesdistrikts unterliegt. Das Bundesverfassungsgericht entschied, dass im vorliegenden Fall die ICM die anzuwendende Abgabe sei, selbst wenn im Warenverkehr andere Leistungen erbracht worden sind¹⁷⁸.

6. Steuerverwaltung

Nach Ansicht von Costa¹⁷⁹ besteht das Konzept der Steuerverwaltung konkret aus der „Verwaltungstätigkeit, die zur Anwendung des Steuerrechts dient, um die Ziele des Allgemeininteresses, nämlich den Schutz der Rechte der Steuerzahler und die Steuererhebung, zu erreichen“.

Obwohl die Kompetenz der Steuerverwaltung in Brasilien anders als im deutschen Grundgesetz¹⁸⁰ eher unklar ist, geht aus der brasilianischen Verfassung implizit hervor, dass die Steuerverwaltung mit der Gesetzgebungskompetenz in Bezug auf Steuern eng zusammenhängt¹⁸¹. Somit hat i.d.R. die für die Gesetzgebungs-kompetenz zuständige politische Einheit, die die Steuer regeln darf, auch die Kompetenz, diese zu verwalten. Der Bund hat z.B. die Kompetenz, Gesetze bezüglich

¹⁷⁸ S. STJ, REsp 76.174/PR, Referent(in): Min. DEMÓCRITO REINALDO, erster Senat, Urteil vom 20/05/1996, DJ 24/06/1996, S. 22737.

¹⁷⁹ Costa, Curso, S. 308.

¹⁸⁰ GG. Art. 108.

¹⁸¹ Dazu oben, C.I.5. Steuergesetzgebungshoheit.

der Einfuhrsteuer zu erlassen, weshalb ihr auch die Kompetenz zur Verwaltung dieser Steuer zusteht.

a. Aktive Steuerkapazität

(1) Begriff

Die aktive Steuerkapazität besteht in der Fähigkeit, aktiver Pol der Steuerpflicht zu sein, und ist daher von der Gesetzgebungskompetenz¹⁸² sowie von der bloßen Kompetenz zu unterscheiden. Ursprünglich umfasste diese Kapazität eine Reihe von zur Durchführung von Steuernormen notwendigen Aufgaben, wie z.B. die Kontrolle oder die Einhaltung von Pflichten, einschließlich der Möglichkeit, Kläger in einem Rechtsstreit zu sein.

(2) Parafiskalität (Parafiscalidade)

Die Parafiskalität besteht in der Übertragung einer oder mehrerer den aktiven Pol des verpflichteten Steuerverhältnisses (also die aktive Steuerkapazität) kennzeichnenden Aufgaben an eine andere Person als die, die zu diesen Aufgaben ursprünglich verpflichtet war¹⁸³. Als verbreitetes Beispiel für Parafiskalismus gelten die sogenannten Fachvereinigungen, z.B. die regionalen Ärztevereinigungen. I.d.R. handelt es sich um Körperschaften, die dazu berechtigt sind, die von der jeweiligen Berufsgruppe zu zahlenden Abgaben zu kontrollieren, zu erheben und sie auch für die im Gesetz vorgesehenen Zwecke, nämlich die Vertretung oder Beaufsichtigung der Berufsgruppe, einzusetzen. So erhält in Brasilien die Bundesärztevereinigung von dem Bund die Möglichkeit, den aktiven Pol der Steuerpflicht zu bilden, um den Beitrag im Interesse der jeweiligen Berufsgruppe zu kontrollieren und zu erheben sowie diese Ressourcen bei deren Vertretung und Beaufsichtigung anzuwenden.

Die wichtigsten normativen Grundlagen für die Übertragung der aktiven Steuerkapazität sind in Art. 153 Abs. 4 III CR und in Art. 7 CTN vorgesehen:

Art. 153. Es steht dem Bund zu, Steuern einzuführen für: [...]

¹⁸² Dazu oben, C.I.5. Steuergesetzgebungshoheit.

¹⁸³ Dazu *Carvalho*, *Curso*, S. 291 ff.

VI - landwirtschaftliche Grundstücke;

[...]

§ 4 Die in Abs. VI dieses Artikels vorgesehene Steuer: [...]

III – wird von den Kommunen, die diese Option wählen, im Sinne des Gesetzes kontrolliert und eingetrieben, solange es zu keiner Steuerreduktion oder irgendeiner anderen Form von Steuerverzicht kommt.

Art. 7. Die Steuerkompetenz ist nicht übertragbar, mit Ausnahme der Zuweisung der Aufgaben der Steuererhebung oder -kontrolle oder der Ausführung von Gesetzen, Diensten, administrativen Handlungen oder Entscheidungen in Steuersachen, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts einer anderen gemäß Art. 18 § 3 der Verfassung übertragen werden.

In den obengenannten Artikeln definiert die Verfassung einen konkreten Fall, in dem die Kommunen die landwirtschaftliche Grundsteuer (*Imposto sobre a propriedade territorial rural, ITR*) kontrollieren und erheben dürfen. Diese Option wird von vielen Kommunen wahrgenommen¹⁸⁴, denn Art. 158 Abs. II CR sieht vor, dass fünfzig Prozent der erhobenen ITR den Kommunen zustehen. Solange sie diese Abgabe kontrollieren und erheben, dürfen sie die gesamten Einnahmen nutzen. Die CTN sieht dagegen die allgemeine Regel der Parafiskalität vor. Hervorzuheben ist, dass die Erwähnung von Art. 18 CR am Ende des Art. 7 CTN aufgehoben wurde, da sie auf die Verfassung von 1946 zurückging. Der Rest des Artikels blieb jedoch in Kraft, weil die aktuelle Verfassung einen konkreten, in Art. 153 CR erwähnten Fall vorsieht.

Abschließend ist daran zu erinnern, dass sowohl die Kompetenz als auch das Verordnungsrecht¹⁸⁵ nicht übertragbar sind. So dürfen unbeschadet anderweitiger Verfassungsänderung nach Art. 153 § 4 Abs. III CR die Kommunen, die sich für eine aktive Steuerkapazität entscheiden, weder die Kompetenz noch das Verordnungsrecht ausüben.

¹⁸⁴ *Receita Federal do Brasil*, Consulta aos municípios optantes pelo Convênio ITR, http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/portal-itr-1/itr-convenios-servicos-disponiveis/consulta-aos-municípios-optantes-pelo-convenio-itr (letzter Zugriff April 2020).

¹⁸⁵ Dazu oben, B.VII. Verordnungsrecht (Poder regulamentar).

b. Steuerkontrolle und Steuererhebung

Sowohl die Steuerkontrolle als auch die Steuererhebung folgen der für die Steuerverwaltung geltenden allgemeinen Regel¹⁸⁶, wonach die politische Einheit, die die Gesetzgebungskompetenz für eine bestimmte Steuer erhält, auch für deren Kontrolle und Erhebung verantwortlich ist. Es kann allerdings Ausnahmen von dieser Regel geben, falls alle oder einige der Aufgaben auf eine andere Einheit übertragen werden. Diese Übertragung wird als Parafiskalität bezeichnet¹⁸⁷.

c. Steuerertrag

Der Steuerertrag steht i.d.R. derjenigen politischen Einheit zu, die die Gesetzgebungskompetenz für die jeweilige Steuer hat. Der Bund entscheidet z.B. über den aus der Einfuhrsteuer fließenden Steuerertrag¹⁸⁸. Die Verfassung sieht jedoch in Art. 157 bis 159 einen Finanzausgleich vor. Diese Vorschriften regeln die Übertragung von Steuermitteln sowohl vom Bund auf die Bundesländer und Kommunen als auch von den Bundesländern auf die ihnen unterstehenden Kommunen. Ein Beispiel ist die Transparenzpflicht der Bundesländer, wonach 50 % des Steuerertrags von Fahrzeugen, die innerhalb der jeweiligen Kommune zugelassen sind, an diese Kommune überwiesen werden müssen¹⁸⁹.

Hervorzuheben ist, dass im Fall einer Aufteilung des Steuerertrags nur der Betrag, der aus der in der Verfassung vorgesehenen Steuererhebung stammt, der zuständigen politischen Einheit zufällt, wobei die Verantwortung und das Vorrecht auf die Kontrolle und auf andere steuerliche Verwaltungshandlungen jedoch bei der politischen Einheit verbleibt, die über die Gesetzgebungskompetenz für die jeweilige Abgabe verfügt; ausgenommen ist der Fall der Parafiskalität¹⁹⁰.

¹⁸⁶ Dazu oben, C.I.6. Steuerverwaltung.

¹⁸⁷ Dazu oben, C.I.6.a.(2). Parafiskalität (Parafiscalidade).

¹⁸⁸ S. Anhang, Art. 153 Abs. I der brasilianischen Verfassung.

¹⁸⁹ S. Anhang, Art. 158 Abs. III der brasilianischen Verfassung.

¹⁹⁰ Dazu oben, C.I.6.a.(2). Parafiskalität (Parafiscalidade).

7. Steuerrechtsprechung

Die Steuerrechtsprechung besteht aus Verwaltungs- und Gerichtsentscheidungen, deren Gegenstand die Lösung von Konflikten oder die Klärung von steuerlichen Fragen ist. Bei Verwaltungsentscheidungen ist hier von Verwaltungsrechtsprechung die Rede. Bei Gerichtsentscheidungen wird hingegen der Begriff Rechtsprechung verwendet.

a. Verwaltungsrechtsprechung

Weil die Verfassung politischen Einheiten auf allen Ebenen des Bundes steuerliche Gesetzgebungskompetenzen¹⁹¹ einräumt und weil der Steuerpflichtige gegebenenfalls den Steueranspruch anfechten kann, entstehen Steuerverwaltungsverfahren und daher auch Verwaltungsentscheidungen auf den Ebenen der Kommunen, der Bundesländer, des Bundesdistrikts und des Bundes.

Steuerverwaltungsverfahren werden durch Gesetz geregelt, das wiederum durch untergesetzliche normative Akte ausgeführt werden kann¹⁹². Die Verfassung sieht zwar in Art. 22 Abs. I vor, dass lediglich der Bund Gesetze zum Verfahrensrecht erlassen darf, sowie in Art. 24 Abs. XI, dass der Bund, die Bundesländer und der Bundesdistrikt bei der Regelung von Verfahrungsangelegenheiten konkurrenzkompetent sind. Es lässt sich jedoch leicht feststellen, dass die meisten politischen Einheiten, einschließlich der Kommunen, gemäß Art. 30 Abs. I, II und III CR¹⁹³ über eigene Rechtsvorschriften bezüglich der Steuerverwaltungsverfahren verfügen. Das Ergänzungsgesetz Nr. 40 der Kommune Curitiba setzt sich beispielsweise mit unterschiedlichen Abgaben auseinander und sieht nebenbei in Kapitel X das kommunale Steuerverwaltungsverfahren vor. Es ist also häufig der Fall, dass jede Einheit des Bundes ihre eigenen spezifischen Vorschriften zum Steuerverwaltungsverfahren hat. Besonders hervorzuheben ist, dass genauso wie bei der Kompetenz

¹⁹¹ Dazu oben, C.I.5. Steuergesetzgebungshoheit.

¹⁹² Dazu oben, B.VII. Verordnungsrecht (Poder regulamentar).

¹⁹³ Dazu *Marins, James*, Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial), S. 105-110.

zur Steuergesetzgebung¹⁹⁴ auch die Kompetenz für den Erlass von Normen in Bezug auf das Steuerverwaltungsverfahren auf kommunaler Ebene einer Analyse der diesbezüglich geltenden Gesetzgebung auf den Ebenen des jeweiligen Bundesland und des Bundes bedarf. Auf der Ebene des Bundesdistrikts bedarf sie in ähnlicher Weise einer Analyse der geltenden Gesetzgebung auf Bundesebene. Grundlage hierfür sind die obengenannten Artikel sowie Art. 24 §§ 1, 2, 3 und 4 CR. Dementsprechend dürfen zum Beispiel Kommunen und Bundesländer nicht die Verfahrensgarantien regeln, denn diese fallen in die Kompetenz des Bundes.

Unabhängig von der Verwaltungsentscheidung kann der Gegenstand eines Verwaltungsverfahrens von der rechtsprechenden Gewalt gemäß Art. 5 Abs. XXXV CR analysiert und überprüft werden. Dieser Artikel sieht vor, dass die rechtsprechende Gewalt auch im Fall einer Verletzung oder Gefährdung des Rechts Urteile fällen darf. Das Gegenteil ist jedoch nicht möglich: Ein Verwaltungsorgan darf also eine Gerichtsentscheidung weder analysieren noch überprüfen.

b. Rechtsprechung

Das Steuerrecht kann im Bund sowie in den Bundesländern und im Bundesdistrikt in vier Gerichtsinstanzen überprüft werden. Eine Trennung zwischen Bundesjustiz und Landesjustiz (Bundesländer oder Bundesdistrikt) bezüglich des Rechtswegs im Steuerrecht besteht nur bei den ersten beiden Instanzen; als Kriterium für die Entscheidung, ob Bundes- oder Landesjustiz zuständig ist, dient die Kompetenz für die jeweilige Abgabe. Wenn also ein Rechtsstreit beispielweise die Dienstleistungssteuer betrifft, für die die Kompetenz bei den Kommunen liegt, oder die Mehrwertsteuer, für die die Kompetenz der Bundesländer und des Bundesdistrikts gegeben ist, müssen die Parteien den Rechtsweg der Landesjustiz beschreiten. Wenn es sich dagegen um Abgaben handelt, die zur Kompetenz des Bundes gehören, wie z.B. die Einkommensteuer, dann ist die Bundesjustiz für die Beurteilung des Falls zuständig.

¹⁹⁴ Dazu oben, C.I.5. Steuergesetzgebungshoheit.

Hinsichtlich der Bezeichnung und der Anzahl der Gerichte in zweiter Instanz werden diese bei der Bundesjustiz als regionale Bundesgerichte (*Tribunais Regionais Federais - TRFs*) bezeichnet; es gibt in Brasilien insgesamt fünf dieser Gerichte. In den Bundesländern und im Bundesdistrikt werden die Landesgerichte als Justizgerichte (*Tribunais de Justiça - TJ*) bezeichnet es gibt in den Bundesländern sowie im Bundesdistrikt davon insgesamt 27. Bei der ersten Instanz ist keine besondere Bezeichnung vorhanden, außer Bundesjustiz der ersten Instanz bzw. Landesjustiz der ersten Instanz oder einfach Bundes- bzw. Landesjustiz.

Nach der Entscheidung eines regionalen Bundesgerichts oder eines Landesgerichts können steuerrechtliche Verfahren noch durch zwei weitere Instanzen verfolgt werden. Da die Landesjustiz nur aus zwei Instanzen besteht, gehören die dritte und die vierte Instanz zur Bundesjustiz. Wichtigster Zweck des Obersten Gerichtshofs, der die dritte Instanz darstellt, ist die Vereinheitlichung der Rechtsprechung; deswegen überprüft er keine Beweismittel und analysiert nur die möglichen Rechtsprobleme. Die 33 Richter des STJ, die auch Minister genannt werden, treten in unterschiedlicher Zusammensetzung zusammen, nämlich in Senaten, Kammern, dem Plenum und als Sondergerichtshof. Deswegen wird die Mehrheit der Entscheidungen zum materiellen Recht durch drei oder mehr Richter getroffen.

Vierte und letzte Instanz ist das Bundesverfassungsgericht. Das Gericht besteht aus elf Richtern, die ebenfalls Minister genannt werden und in zwei Zusammensetzungen, nämlich als Senate oder als Plenum, zusammenentreten. Seine Hauptzuständigkeit besteht im Schutz der Verfassung¹⁹⁵. Das bedeutet, dass es zuständig ist, um über Fälle mit Bezug zur Verfassung direkt oder in letzter Instanz zu entscheiden¹⁹⁶. Da ein beträchtlicher Teil der Verfassung dem Steuerrecht gewidmet ist, gibt es vor dem Gericht viele Verfahren zum Steuerrecht¹⁹⁷. Ein Beispiel dafür ist die Revision zum Bundesverfassungsgericht (*Recurso Extraordinário – RE*) Nr.

¹⁹⁵ S. Anhang, Art. 102 der brasilianischen Verfassung.

¹⁹⁶ Silva Neto, Manoel Jorge e, *Curso de direito constitucional: atualizada até a EC Nr. 67, de 22 de dezembro de 2010 e Súmula Vinculante Nr. 31, de 17/02/2010, com comentários às leis ns 11.417/06, Súmula Vinculante, e 11.418/06 - Repercussão Geral de Questões Constitucionais*, S. 461.

¹⁹⁷ Dazu oben, C.I. Innerstaatliches Steuerrecht.

611586, in der das Gericht über die „allgemeine Auswirkung“¹⁹⁸ des Falles entschied¹⁹⁹. In diesem Rechtsstreit ging es um den Verfassungsbegriff und den Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands der Einkommensteuer bei der Ausschüttung von Gewinnen zwischen inländischen und ausländischen juristischen Personen.

II. Internationales Steuerrecht

1. Völkerrechtliche Verträge

a. Hierarchischer Rahmen von Verträgen im brasilianischen Rechtssystem

Art. 96 der Abgabenordnung sieht vor, dass internationale Verträge oder Übereinkommen im Steuerrecht mitberücksichtigt werden müssen. Nach dieser Ansicht gelten diese Verträge als normative Quellen des Steuerrechts. Art. 98 CTN sieht demgemäß vor, dass internationale Verträge oder Übereinkommen innerstaatliche Rechtsvorschriften unmittelbar aufheben oder ändern können, sowie künftige Rechtsvorschriften diesen Verträgen oder Übereinkommen ebenfalls entsprechen müssen. Lehre und Rechtsprechung setzen sich ständig mit dem Vorrang²⁰⁰ von Verträgen oder Konventionen vor dem innerstaatlichen Recht oder umgekehrt auseinander²⁰¹. Das Bundesverfassungsgericht hat sich ebenfalls mehrmals dazu geäußert. Drei seiner Entscheidungen sind hier relevant. Zwei dieser Entscheidungen,

¹⁹⁸ Die „allgemeine Auswirkung“ ist durch die Verfassungsänderung Nr. 45/04 in die Verfassung aufgenommen worden. Mit dieser Änderung wurde ein Analyseparameter für die vom Bundesgericht zugelassenen und beurteilten außerordentlichen Berufungen geschaffen. S. Anhang, Art. 102 § 3 der brasilianischen Verfassung.

¹⁹⁹ STF, RE 611586 RG, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Urteil vom 05/04/2012, acórdão eletrônico dje-084, divulg. 30-04-2012, public. 02-05-2012.

²⁰⁰ Dazu *Schoueri, Luís Eduardo*. Direito tributário, S. 110 ff.

²⁰¹ In Bezug auf die Stellung der völkerrechtlichen Verträge im brasilianischen Rechtssystem sah die Verfassung nur vor, dass die internationalen Abkommen und Konventionen, also alle völkerrechtlichen Verträge, zu Menschenrechten, auf der gleichen Stufe wie die Verfassungsnovellen stehen. S. Anhang, Art. 5 § 3 der brasilianischen Verfassung.

nämlich der RE 80.004²⁰² und die ADI 1480 MC²⁰³, bestimmen, dass die völkerrechtlichen Verträge im Verhältnis zu den Normen des innerstaatlichen Rechts die gleiche Stellung einnehmen wie einfache Gesetze. Der diesbezügliche Teil der Entscheidung der ADI 1480 lautet²⁰⁴:

[...] Die völkerrechtlichen Abkommen oder Konventionen, die im innerstaatlichen Recht entsprechend dem Gesetz angenommen werden, nehmen im brasilianischen Rechtssystem die gleiche Stellung ein wie die einfachen Gesetze hinsichtlich ihrer Gültigkeit, ihrer Wirksamkeit und ihrer Rechtmäßigkeit: folglich stehen die einfachen Gesetze und die völkerrechtlichen Akte im gleichen Verhältnis zueinander. (...). Im brasilianischen Rechtssystem haben die völkerrechtlichen Akte keinen hierarchischen Vorrang vor den Normen des innerstaatlichen Rechts. Der eventuelle Vorrang der völkerrechtlichen Abkommen oder Konventionen vor den der Verfassung untergeordneten Normen des innerstaatlichen Rechts ist nur gerechtfertigt, wenn der Widerspruch zwischen dem Vertrag und der inneren Rechtsordnung für die Lösung des Konflikts erfordert, dass das zeitliche Kriterium ("*lex posterior derogat legi priori*") oder, wenn angemessen, das Kriterium der Spezialität angewendet wird. (...)

Obwohl der Gegenstand der dritten Entscheidung RE 229.096 nicht genau die Diskussion über die Stellung der völkerrechtlichen Verträge in der Rechtsordnung betrifft, sondern die Erteilung der Befreiung von Abgaben durch derartige Verträge, enthält das Urteil wichtige Begründungen zu diesem Thema. Dabei anerkannten die Richter nämlich, dass die völkerrechtlichen Abkommen Vorrang vor den Gesetzen des Bundes, der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen haben. Der einschlägige Teil der Entscheidung lautet:

Angesichts sehr klarer und unbestreitbarer Begriffe ist es möglich zu bejahren, dass Art. 98 der Abgabenordnung, wenn er den Vorrang der völkerrechtlichen

²⁰² „Obwohl das Genfer Abkommen, das ein einheitliches Gesetz für gezogene Wechsel und für eigene Wechsel vorsah, im brasilianischen innerstaatlichen Recht anwendbar ist, steht es nicht über den brasilianischen Gesetzen“ [...], STF, RE 80004, Referent(in): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Plenum, Urteil vom 01/06/1977, DJ 29-12-1977 PP-09433 EMENT VOL-01083-04 PP-00915 RTJ VOL-00083-03 PP-00809.

²⁰³ STF, ADI 1480 MC, Referent(in): Min. CELSO DE MELLO, Plenum, Urteil vom 04/09/1997, DJ 18-05-2001 PP-00429 EMENT VOL-02031-02 PP-00213.

²⁰⁴ Dazu Xavier, Direito tributário, S. 132 ff.

Verträge vor dem Steuergesetz vorsieht, nichts anders macht, als die Rechtswirklichkeit, das heißt, den allgemeinen und daher nationalen Charakter der Abkommen in Steuersachen ausdrücklich zu bestimmen, so dass sie keine normativen Akte des Bundes als bloße zentrale Ordnung, sondern des Bundes als Gesamtordnung darstellen, und daher alle Brasilianer die Adressaten sind²⁰⁵.

Wie aus der Entscheidung zu sehen, ist der Grund für dieses Verständnis in steuerrechtlichen Fällen, dass der Bund, wenn er einen völkerrechtlichen Vertrag abschließt, als Vertreter der Bundesrepublik Brasilien (nationaler Bereich) handelt und nicht als föderale juristische Person des öffentlichen Rechts (föderaler Bereich). Obwohl diese Regelung für die Beziehung zwischen völkerrechtlichen Verträgen und Gesetzen der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen passend ist²⁰⁶, bietet sie keine entsprechende Lösung für das Verhältnis zwischen völkerrechtlichen Verträgen und Bundesgesetzen an.

Die Verfassung macht keinen Unterschied zwischen der gesetzgebenden und der vollstreckenden Tätigkeit des Bundes, wenn er sich selbst als föderale juristische Person des öffentlichen Rechts oder der Republik beim Abschluss völkerrechtlicher Verträge vertritt; deswegen besteht in beiden Fällen kein Unterschied in der Normenhierarchie. Vielmehr müssen die allgemeinen Regeln des Rechtssystems sowie die Souveränität beachtet werden.

In der vorliegenden Arbeit wird die Ansicht vertreten, dass eine hierarchische Gleichstellung zwischen den völkerrechtlichen Verträgen und den innerstaatlichen Gesetzen besteht²⁰⁷, weshalb die Regel „das jüngere Gesetz hebt das ältere Gesetz auf“ (*lex posterior derogat legi priori*) zwischen den beiden Arten von Normen anwendbar ist²⁰⁸. Es wird nämlich davon ausgegangen, dass die Gleichstellung mit der Autonomie und mit der Souveränität in Einklang steht²⁰⁹.

²⁰⁵ STF, RE 229096, Referent(in): Min. ILMAR GALVÃO, Referent(in) für das Grundsatzurteil: Min. CARMEN LÚCIA, Plenum, Urteil vom 16/08/2007, DJE-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, Nr. 275, 2010, p. 29-42. S. 995.

²⁰⁶ Dazu Amaro, 17. Aufl., S. 208-212.

²⁰⁷ Barroso, *Interpretação e aplicação*, S. 34.

²⁰⁸ Zu einer gegensätzlichen Meinung, s. Xavier, *Direito tributário*, S. 119 ff.

²⁰⁹ S. Anhang, Art. 1 Abs. I der brasilianischen Verfassung.

b. Verfahren zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge

Die Verfassung sieht bestimmte Verfahren zum Abschluss internationaler Verträge und Übereinkommen vor. Wie oben gezeigt, darf nur der Bund die Föderale Republik Brasilien als Völkerrechtssubjekt vertreten²¹⁰. Darum obliegt es allein dem Bundespräsidenten völkerrechtliche Vertragsverhältnisse einzugehen²¹¹. Nach Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrages durch den Präsidenten wird der Vertragstext dem Nationalkongress²¹² zugeleitet, damit die gesetzgebende Gewalt des Bundes endgültig darüber entscheidet, ob der Vertrag von der Republik angenommen wird. Nach der Analyse durch den Nationalkongress wird der angenommene Text wieder an den Präsidenten zurückgeleitet, damit der Vertrag durch den Erlass eines Dekrets ratifiziert wird.

2. Brasilien als Teil des Mercosur

Im Jahr 1991 haben Brasilien²¹³, Paraguay, Argentinien und Uruguay durch das Asunción-Abkommen den Gemeinsamen Markt Südamerikas (*Mercado Común del Sur - Mercosur*) geschaffen. Gemäß Art. 1 dieses Abkommens sind seine wichtigsten Ziele die Integration der Vertragsstaaten mittels freien Warenverkehrs, Dienstleistungen und produktiven Faktoren, der Bestimmung eines gemeinsamen Außenzolltarifs (*Tarifa Externa Comum – TEC*), der Annahme einer gemeinsamen Handelspolitik, der Koordination volkswirtschaftlicher und sektoraler Eingriffe und der Harmonisierung der Rechtsvorschriften in den dazugehörenden Bereichen.

Nach Art. 20 des Asunción-Abkommens können nur die Mitglieder der lateinamerikanischen Integrationsvereinigung (*Associação Latino-Americana de Integração - ALADI*) Teilnehmer des Mercosur werden. Aufgrund dieses Artikels sind Venezuela und Bolivien 2012 Vertragsstaaten geworden. Das Abkommen sieht auch vor, dass das Verhältnis zwischen den Staaten der ALADI gefördert werden

²¹⁰ S. Anhang, Art. 21 Abs. I der brasilianischen Verfassung.

²¹¹ S. Anhang, Art. 84 Abs. VIII der brasilianischen Verfassung.

²¹² S. Anhang, Art. 49 Abs. I der brasilianischen Verfassung.

²¹³ Das Abkommen ist in Brasilien durch den Dekret Nr. 350 vom 21.11.1991 in Kraft getreten.

soll. Deswegen ist es Staaten möglich, ohne Teilnehmer des Mercosur zu werden, sich mit diesem zu verbinden, wie dies z.B. Chile und Peru getan haben. Dieser Zustand gibt den Staaten zwar nicht die Rechte und Pflichten der Vertragsstaaten, ermöglicht aber trotzdem die politische und wirtschaftliche Annäherung zwischen den lateinamerikanischen Staaten.

Im steuerlichen Bereich ist eine der wichtigsten Errungenschaften des Mercosur das Ende der Doppelbesteuerung durch den gemeinsamen Außenzolltarif. Die Maßnahme wurde durch die Entscheidungen²¹⁴ Nr. 54/04, 37/05 und 10/10 des Rates des gemeinsamen Markts (*Conselho do Mercado Comum* – CMC) herbeigeführt. Für die Erhebung eines einzigen Außenzolltarifs für den Warenverkehr in allen Territorien der Vertragsstaaten war es erforderlich, eine allgemeine Zollverordnung zu schaffen, was auch geschehen ist. Auch der Austausch von Zollinformationen stellt einen Gegenstand des Interesses der Mitgliedsstaaten dar, denn sie ermöglichen die Aufklärung von Sachverhalten und gewährleisten demzufolge die korrekte Anwendung der jeweiligen Gesetzgebung²¹⁵.

D. Verfassungsrechtliche Vorgaben für steuerliche Mitwirkungspflichten

Obwohl die Verfassung die steuerlichen Mitwirkungspflichten nicht ausdrücklich regelt, enthält sie in ihrem Text einige Vorgaben für die Anwendung dieser Pflichten; diese Vorgaben begründen ihre Einführung, ihren Zweck und ihre Grenzen. Zum Beispiel wird der Zweck von Mitwirkungspflichten in Art. 145 § 1 CR definiert und abgegrenzt²¹⁶.

Bemerkenswert ist, dass die Verfassung Auswirkungen auf praktisch alle Angelegenheiten hat, die im mittelbaren oder unmittelbaren Zusammenhang mit den Mitwirkungspflichten stehen. Das ist z.B. der Fall bei der Einführung von Mitwirkungspflichten, für die Kompetenz zwar nur mittelbar gegeben ist, aber immer in

²¹⁴ Die Entscheidungen können gefunden werden in *Mercosur, Normativas de los órganos decisarios del MERCOSUR*, <https://www.mercosur.int/documentos-y-normativa/normativa/> (letzter Zugriff Juni 2019).

²¹⁵ Dazu unten, D.V.3.b(1). Mercosur.

²¹⁶ Dazu unten, D.I.6. Zielsetzung.

Übereinstimmung mit der Kompetenz für die Einführung der jeweiligen Abgabe erfolgen muss²¹⁷. Im Folgenden werden die wichtigsten verfassungsrechtlichen Richtlinien diskutiert, die für die steuerlichen Mitwirkungspflichten gelten.

I. Abgrenzung der steuerlichen Mitwirkungspflichten

1. In Bezug auf das Rechtsgebiet

Da Mitwirkungspflichten nicht nur im Steuerrecht bestehen, ist es notwendig, sie als Bestandteil dieses Rechtsgebiets besonders zu identifizieren und zu charakterisieren.

Ihre Identifizierung oder Charakterisierung als steuerrechtlich folgt dabei denselben Regeln, die das Steuerrecht selbst qualifizieren, d.h. aufgrund eines Zusammenhangs mit einem Besteuerungszweck. Art. 3 CTN definiert die Abgabe wie folgt:

Art. 3. Abgabe ist jede obligatorische Geldleistung, die in Geld besteht oder Geldwert hat, die keine Sanktion wegen einer rechtswidrigen Handlung darstellt, die gesetzlich vorgeschrieben und mittels völlig gebundener Verwaltungstätigkeit beigetrieben wird.

Die gesetzliche Definition der Abgabe hebt das Schuldrechtsverhältnis zwischen Rechtsunterworfenen und Staat hervor, das aus einer im Gesetz vorgesehenen Handlung, Tatsache oder Rechtslage entsteht²¹⁸. Zudem erfasst es alle Handlungen zwischen Entstehung und Vollendung. Auf diese Weise sind steuerliche Mitwirkungspflichten alle diejenigen Pflichten, bei denen ein Zusammenhang mit einer Abgabe besteht.

2. Begriff

Steuerliche Mitwirkungspflichten sind Pflichten im Rahmen des in der Gesetzgebung²¹⁹ vorgesehenen Steuerrechts²²⁰. Sie verlangen vom Steuerpflichtigen ein

²¹⁷ Dazu unten, D.II.1.d. Gesetzgebungskompetenz und Mitwirkungspflichten.

²¹⁸ *Carvalho*, *Curso*, S. 56.

²¹⁹ Dazu unten, D.II.1. Hauptwirkungen des Gesetzmäßigkeitsprinzips.

²²⁰ Dazu oben, C. Das System des brasilianischen Steuerrechts.

anderes Verhalten als die Zahlung einer Abgabe oder die Ausführung einer Sanktion²²¹ und zwar mit dem Zweck²²², die Anwendung von Steuervorschriften zu ermöglichen oder zu erleichtern.

Der in der vorliegenden Arbeit angewendete Begriff findet vor allem in Art. 145 § 1 CR und in Art. 113 § 1 und § 2 sowie in Art. 115 CTN eine normative Grundlage.

3. Juristische Natur

Im brasilianischen Recht gibt es eine Argumentationslinie, die besagt, dass steuerliche Mitwirkungspflichten im Grunde genommen keine Pflichten, sondern eher Obliegenheiten darstellen. Die drei Hauptargumente dafür lassen sich wie folgt zusammenfassen²²³: 1. Steuerliche Mitwirkungspflichten sollen keinen erbrechtlichen Inhalt haben, was sonst jede andere Art von Pflichten kennzeichnet. Da Gegenstand dieser Pflichten ein Tun oder Unterlassen ist anstatt ein Geben²²⁴, stellen die steuerlichen Mitwirkungspflichten infolgedessen auch keine vermögensrechtliche Pflicht dar. Die Abgabe einer Erklärung soll beispielsweise keine vermögensrechtliche Pflicht sein. 2. Der Hauptgrund für die Erfüllung von steuerlichen Mitwirkungspflichten lasse sich nicht dadurch erklären, dass es sich um Pflichten handelt, sondern dadurch, dass alle Steuerpflichtigen dem Staat Informationen von allgemeinem Interesse zur Verfügung stellen müssen, sodass „sowohl die Disziplin der gesellschaftlichen Beziehungen als auch die Ordnungsverwaltung eine reale und konkrete Dimension gewinnen“²²⁵. 3. Steuerliche Mitwirkungspflichten sollen keinen vorläufigen Charakter haben²²⁶, was bei Pflichten von wesentlicher Bedeutung wäre. Eine solche Aussage stützt sich auf die Tatsache, dass die Verbindung zwischen dem Fiskus und dem Steuerpflichtigen auch dann nicht unterbrochen werden darf, wenn die Pflicht erfüllt wird. Der Fiskus darf z.B. weitere Informationen vom Steuerpflichtigen zu den in der Steuererklärung angegebenen Tatsachen anfordern, selbst wenn die Steuererklärung bereits eingereicht wurde.

²²¹ Dazu unten, D.I.4. Gegenstand.

²²² Dazu unten, D.I.6. Zielsetzung.

²²³ *Carvalho*, Curso, 359, S. ff.

²²⁴ Dazu unten, D.I.4. Gegenstand.

²²⁵ *Carvalho*, Curso, S. 360.

²²⁶ *Schoueri*, Direito tributário, S. 503-504.

Aus Borges' Ansicht lässt sich dagegen entnehmen, dass steuerliche Mitwirkungspflichten doch als Pflichten verstanden werden können. Borges argumentiert, dass Pflichten durch das positive Recht²²⁷ definiert werden sollen. Die Merkmale einer Pflicht sind demnach durch das Rechtssystem festzulegen: Ausschließlich der Gesetzgeber entscheidet also, ob der erbrechtliche Inhalt als grundlegendes Merkmal von Pflichten gilt oder nicht²²⁸.

In Bezug auf die Frage, dass jeder Steuerpflichtige einen Beitrag an die öffentliche Gewalt leisten sollte, kann gesagt werden, dass diese Prämisse auch bei der Zahlung von Abgaben zutrifft. Jeder muss seine Steuerinformationen zur Verfügung stellen sowie durch seine Abgaben zu den staatlichen und gesellschaftlichen Kosten beitragen, sofern der jeweilige Steuertatbestand vorliegt. Da sowohl die Mitwirkungspflichten als auch die Hauptpflichten dem Allgemeininteresse dienen²²⁹, gibt es keinen Grund für die Behauptung, dass angesichts eines solchen Ziels, nämlich der Erfüllung des Allgemeininteresses, die eine Pflicht verpflichtend wirkt und die andere nicht.

²²⁷ "Die Beziehung zwischen Pflicht und juristischer Obliegenheit ist keine Beziehung zwischen Form und Inhalt. Denn die Obliegenheit ist eine formale Kategorie, die in der allgemeinen Lehre untersucht wird, und die Pflicht, eine dogmatische Kategorie, die von den einzelnen juristischen Fachrichtungen studiert wird". "Die Konstrukte der Allgemeinen Lehre sind nicht diesem oder jenem bestimmten positiven Recht verpflichtet. Diese, aufgrund eines methodologischen Abschnitts des juristischen Datums, konstruiert die Obliegenheit als rein formale Kategorie, sodass sie folglich auf jegliche Untersuchung normativen Inhalts (juristisch-dogmatisch) verzichtet. Und es ist das Propfen irgendeines Inhaltes, das die formale Kategorie in eine dogmatische Kategorie umwandelt (z. B., die als administrative bestimmte Obliegenheit, die Bürgerpflicht, die Steuerpflicht). Da die Pflicht keine logisch juristische Kategorie ist, sondern eine juristisch positive, also ein Konstrukt des positiven Rechts, obliegt es dem positiven Recht, die notwendigen Voraussetzungen für die Identifikation irgendeiner juristischen Obliegenheit als Pflicht zu definieren" [...], Borges, José Souto Maior, *Obrigaçāo tributária: uma introduçāo metodológica*, S. 23.

²²⁸ Nach der Meinung von Rodrigues ist Pflicht die „rechtliche Verbindung, wobei jemand (Schuldner) sich vornimmt, etwas zu geben, tun oder unterlassen (Objekt), zugunsten eines anderen (Gläubiger)“. Rodrigues, Silvio, *Direito civil*, S. 3. Für Fanucchi besitzen Mitwirkungspflichten ein wirtschaftliches Element, „übersetzt durch die Ersetzung des Fiskus durch ihren [der Mitwirkungspflichten] Steuerpflichtigen, der schließlich jene Arbeit ausführt, die von jenem auszuführen wäre, nämlich die Bekanntmachung der steuerlich bewertbaren Situationen.“, Fanucchi, Fabio, *Curso de direito tributário brasileiro*, S. 224.

²²⁹ Mittelbares Ziel der Mitwirkungspflichten ist es, dem allgemeinen Interesse zu dienen, was durch ihr unmittelbares Ziel, nämlich die Förderung der Steuerkontrolle oder -erhebung, zu erreichen ist. Zum unmittelbaren Ziel s. unten, D.I.6. Zielsetzung.

Was die Vorläufigkeit betrifft, die einer Pflicht angeblich zugrunde liegt, wird hier erneut *Borges* Ansicht gefolgt, wonach die Merkmale einer Pflicht durch das positive Recht und nicht durch die rechtliche Logik zu definieren sind. Demnach würde die Vorläufigkeit als unverzichtbares Merkmal der steuerlichen Pflichten nur dann gelten, wenn das Gesetz dies unmittelbar vorschreibt. Ohnehin meint *Borges*, dass die Zeit sowohl bei Pflichten als auch bei Obliegenheiten als Referenz verwendet wird; sie lässt sich daher in diesem Fall überhaupt nicht als Unterscheidungsmerkmal verwenden. Darüber hinaus erklärt er, dass die jeweiligen Zeiträume unterschiedlich sind, selbst wenn mehrere Pflichten in Bezug auf dieselben Informationen entstehen²³⁰.

4. Gegenstand

Gemäß Art. 113 § 2 CTN haben die Mitwirkungspflichten positive oder negative Leistungen zum Gegenstand:

Art. 113. Die Steuerpflicht ist Haupt- oder Mitwirkungspflicht.

§ 1 Die Hauptpflicht entsteht aus der Verwirklichung des Tatbestandes, hat als Gegenstand die Zahlung einer Steuer oder Buße und erlischt zusammen mit der Schuld, die aus ihr folgt.

§ 2 Die Mitwirkungspflicht ergibt sich aus der Steuergesetzgebung und hat positive und negative Leistungen im Interesse der Abgabenbeitreibung und -kontrolle zum Gegenstand.

Ausgehend von der üblichen Aufteilung der zivilrechtlichen Pflichten²³¹, die sich wegen einer logischen Gliederung des Verhaltens des Schuldners auch im

²³⁰ *Borges, José Souto Maior*, Obrigaçāo tributária: uma introduçāo metodológica, S. 138-139.

²³¹ *Gomes, Orlando*, Obrigaçōes, S. 47-53.

Steuerrecht²³² anwenden lässt und nach der die Pflichten in Geben, Tun und Unterlassen unterteilt werden, wird von der Lehre²³³ und der Rechtsprechung²³⁴ argumentiert, dass in der Tat nur das Tun und das Unterlassen Gegenstand der Mitwirkungspflichten seien. Letzteres umfasse ebenfalls das Dulden. Es ist klar, dass Art. 113 CTN die Mitwirkungspflichten aufgrund ihres Gegenstands von den Hauptpflichten unterscheidet, deren Gegenstand in der Zahlung einer Abgabe oder eines Bußgeldes²³⁵ besteht. Daraus folgt, dass der Gegenstand der Mitwirkungspflichten in keiner Zahlung besteht. In der Abgabenordnung gibt es dagegen keine ausdrückliche Vorschrift zum Gegenstand dieser Art von Pflichten, welche die Auslegung der Begriffe von Tun und Unterlassen beschränkt, sodass Geben auch von dem Begriff des Tuns umfasst wäre²³⁶.

Auf Grundlage des Wortlauts der Abgabenordnung, nämlich *positive und negative Leistungen*, kann gesagt werden, dass das Unterlassen zu den Verhaltensweisen des Steuerpflichtigen gehört, die Gegenstand einer Mitwirkungspflicht sein können. In der obengenannten Aufteilung von Verhalten (Geben, Tun und Unterlassen), bleibt Unterlassen die einzige mögliche negative Leistung. Das Gegenteil trifft jedoch nicht zwangsläufig zu. Indem er eine vorsätzliche Handlung beinhaltet, bedeutet der Ausdruck „positive Forderungen“ weder, dass die jeweiligen Pflichten nur

²³² Becker versteht den Inhalt einer Leistung immer als eine positive oder als eine negative Handlung. Dazu gehören auch Zahlungen. Dem Autor zufolge „ist Inhalt einer Leistung immer eine positive Handlung (facere) oder negative Handlung (non facere) des Steuerpflichtigen im Rahmen des Schuldverhältnisses.“, Becker, Alfredo Augusto, Teoria geral do direito tributário, S. 347. Obwohl die Aussage Beckers logisch ist, wird die Unterscheidung zwischen Handlungen des Steuerpflichtigen benutzt, die in der Abgabe von etwas, einem Tun oder einem Unterlassen, bestehen.

²³³ Carvalho, Curso, S. 96 und 359; Amaro, 17. Aufl., S. 249; Coêlho, Curso, S. 671; Bastos, Celso Ribeiro, Arts. 113 a 118, S. 162; Costa, Curso, S. 172; Machado, Comentários, S. 289.

²³⁴ STF, ARE 723661, Referent(in): Min. CÂRMEN LÚCIA, Urteil vom 18/12/2012, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-040 DIVULG 28/02/2013 PUBLIC 01/03/2013.; STJ, REsp 1448096/PR, Referent(in): Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, erster Senat, Urteil vom 01/10/2015, DJe 14/10/2015.; STJ, REsp 1116792/PB, Referent(in): Min. LUIZ FUX, erste Kammer, Urteil vom 24/11/2010, DJe 14/12/2010.; STJ, REsp 724.779/RJ, Referent(in): Min. LUIZ FUX, erster Senat, Urteil vom 12/09/2006, DJ 20/11/2006, S. 278.

²³⁵ Dazu unten, D.II.2.b(2). Definition von Rechtswirkungen durch Ausschluss.

²³⁶ Dazu oben, D.I.3. Juristische Natur.

ein Tun zum Gegenstand haben, noch, dass in dieser Art von Pflicht auch das Geben enthalten ist.

Da die Abgabenordnung hier nicht eindeutig ist, benötigt die Definition des Gegenstands einer Mitwirkungspflicht ihrerseits zunächst die Definition eines Analysekriteriums und dann eine empirische Überprüfung davon, in welche Kategorie dieser Gegenstand am besten passt. Wird die zivilrechtliche Haltung ohne weiteres angenommen, dann basiert die Charakterisierung einer Pflicht als Geben, Tun oder Unterlassen auf der Analyse, wie sich der Anspruch des aktiven Subjekts vorwiegend erfüllen lässt. Es gibt Fälle, bei denen der zivilrechtliche Vertrag gleichzeitig mehr als ein Verhalten von Seiten des zur Mitwirkung Verpflichteten vorsieht. Das ist beispielsweise der Fall bei einem Auftrag, bei dem der Auftragnehmer ein Haus bauen (Tun) und dazu noch Materialien bereitstellen muss (Geben). Abhängig von der im Vertrag festgelegten Vorgehensweise, die als rechtliche Externalisierung des Willens des Kreditgebers gilt, fällt diese Pflicht gegebenenfalls unter Geben oder Tun²³⁷.

Dieses Kriterium gilt auch für steuerliche Mitwirkungspflichten, denn es gibt Fälle, bei denen das Gesetz für dieselbe Pflicht gleichzeitig mehr als ein Verhalten von Seiten des Steuerpflichtigen vorschreibt. Als Beispiel können die Art. 88, Gesetz Nr. 8.981/95, Art. 7 und 25, Gesetz Nr. 9.250/95 dienen, die Folgendes vorsehen:

Art. 88. Bei fehlender oder verspäteter Abgabe der Einkommenssteuererklärung muss die natürliche oder juristische Person:

I - einen Säumniszuschlag von einem Prozent der Einkommenssteuer pro Monat oder Monatsanteil zahlen, auch wenn diese bereits gezahlt wurde;

II - eine Geldbuße von zweihundert bis achttausend Ufirs²³⁸ im Fall einer Erklärung, die dem geschuldeten Steuerbetrag nicht entspricht, zahlen.

Art. 7. Die natürliche Person muss die Umrechnung des zu zahlenden oder zurückzuzahlenden Steuerbetrags bezüglich der innerhalb des Kalenderjah-

²³⁷ Gomes, Orlando, Obrigações, S. 48.

²³⁸ Die Abkürzung Ufir bedeutet steuerliche Referenzeinheit.

res erworbenen Einkünfte in Reais prüfen, sowie jährlich eine in Übereinstimmung mit dem vom Sekretariat des Bundesfinanzamts erlassenen Modell verfasste Einkommenserklärung bis zum letzten Werktag des Monats April des folgenden Kalenderjahres vorlegen. [...]

Art. 25. Die natürliche Person soll als integraler Bestandteil der Einkommenserklärung ein detailliertes Verzeichnis von allen ihren beweglichen und unbeweglichen Gütern und Rechten verfassen, die ihr Vermögen sowie das Vermögen ihrer Angehörigen sowohl im Inland als auch im Ausland am 31. Dezember des Kalenderjahres darstellen, sowie auch von den im selben Jahr erworbenen und veräußerten Gütern und Rechten.

Es lässt sich feststellen, dass diese Bestimmungen, die sich mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung befassen, dem Zweck dienen, von den Steuerpflichtigen Steuerinformationen einzuholen. Dies wird von der Tatsache bestätigt, dass Unterlassungen oder falsche Erklärungen mit der Absicht, Steuern zu vermindern oder zu hinterziehen, Straftaten im Sinne des Gesetzes 8.137/90 sind.

Art. 1. Es stellt ein Verbrechen gegen das Steuerrecht dar, Abgaben, Sozialbeiträge und ähnliche zusätzliche Beiträge durch folgende Maßnahmen zu hinterziehen oder zu kürzen:

I - den Finanzbehörden gegenüber Informationen vorzuenthalten oder falsche Aussagen machen; [...]

Auf Grundlage der obenerwähnten Auffassung, wonach der Anspruch des aktiven Subjekts die Zuordnung der Pflicht dominiert, wäre die hier erforderliche Mitwirkungspflicht ein Tun, nämlich im konkreten Fall Informationen bereitzustellen. Im Hinblick darauf, dass es sich hier um öffentliches Recht handelt, bei dem eine Pflicht aufgrund des Gesetzes und nicht aufgrund der Willensübereinstimmung entsteht, darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass der Steuerpflichtige in Übereinstimmung mit der Gesetzgebung zwei Verhaltensweisen einhalten muss. Das erste erwünschte Verhalten ist die Abgabe der Erklärung. Das zweite Verhalten ist, dass die benötigten Informationen bereitgestellt werden, und zwar durch die vorerwähnte Erklärung. Diese Unterscheidung wird hervorgehoben, weil die Gesetzgebung die Abgabe von Dokumenten oder Dateien getrennt von der Bereitstellung von Informationen regelt. Wird die Erklärung fristgerecht abgegeben, egal ob mit allen

Angaben oder nur mit dem Namen und der Registrierung des Steuerpflichtigen, d.h. ohne jegliche relevanten Angaben, kann der Steuerpflichtige nicht mit der in Art. 88 Gesetz Nr. 8.981/95 vorgesehenen Strafe belegt werden. Unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige eine Abgabe tatsächlich bezahlt hat oder nicht, wird er dagegen mit einer Geldbuße bestraft, falls die Erklärung nicht fristgerecht abgegeben worden ist.

Auch wenn die obengenannte Pflicht als ein Tun charakterisiert wird, ist die-selbe Charakterisierung bei der Abgabe einer Erklärung kaum vorstellbar²³⁹, denn die Gesetzgebung sieht bei fehlender Abgabe eine Sanktion vor. Jedenfalls ist dies ein Thema, das nach wie vor die Aufmerksamkeit der Lehre und der Rechtsprechung verdient. Weil es jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist, wird es zu einem späteren Zeitpunkt angesprochen.

5. Arten der Mitwirkungspflichten

Das brasiliianischen Recht macht keinen Unterschied zwischen den Mitwirkungspflichten und den erhöhten Mitwirkungspflichten²⁴⁰. Durch derartige Pflichten versucht die deutsche Steuerbehörde, Steuerinformationen von international tätigen Steuerpflichtigen einzuholen, für deren Überprüfung ausführlichere qualitative und quantitative Daten benötigt werden. Das heißt nicht, dass es in Brasilien keine steuerlichen Mitwirkungspflichten gibt, die weitere Informationen von Steuerpflichtigen erfordern, wie beispielsweise bei Siscoserv (Integriertes Außenhandelssystem von Dienstleistungen, immateriellen Vermögenswerten und anderen zu Vermögensveränderungen führenden Geschäften)²⁴¹, sondern dass die Gesetzgebung, die Lehre und die Rechtsprechung diesen Unterschied als kein relevantes Kriterium für die Einstufung von Mitwirkungspflichten ansehen. In der Tat hat sich in Brasilien keine weitere Zuordnungsmöglichkeit für solche Pflichten entwickelt. In Bezug auf

²³⁹ Hervorzuheben ist, dass dieser Schluss nur dann zu ziehen ist, falls die Erbschaft als Unterscheidungsmerkmal für den Gegenstand der Pflichten missachtet wird. Dazu oben, D.I.3. Juristische Natur.

²⁴⁰ Dazu unten, E.V.2. Mitwirkungspflichten und erhöhte Mitwirkungspflichten.

²⁴¹ Dabei handelt es sich um eine von der Portaria Conjunta RFB/SCS Nr. 1908, vom 19. Juli 2012 vorgesehene Mitwirkungspflicht.

ihren Gegenstand sind Mitwirkungspflichten also Pflichten, etwas zu tun, zu unterlassen, zu dulden oder sogar zu geben²⁴².

6. Zielsetzung

a. Verfassungsrechtliche Definition

Aus der Analyse der Bestimmungen der CTN und der Verfassung von 1988 geht hervor, dass die Definitionen der Zielsetzung von Mitwirkungspflichten nicht genau übereinstimmen. Dies liegt daran, dass die verfassungsrechtliche Definition über diejenige in der Abgabenordnung hinausgeht.

Art. 113 § 2 CTN legt fest, dass die Mitwirkungspflichten im Interesse der Eintreibung oder der Kontrolle von Abgaben eingeführt werden. Diese Definition der Zielsetzung von Mitwirkungspflichten in der Abgabenordnung konzentriert sich in erster Linie auf das Interesse am Einzug von Steuern. Mitwirkungspflichten würden demnach als Instrumente dienen, die den Einzug von Finanzmitteln aus Steuern ermöglichen und erleichtern. In Bezug auf die Kontrolle kann gesagt werden, dass sie direkt mit der Eintreibung verknüpft ist, in dem Sinne, dass sie für das Steuerrecht nur wichtig ist, wenn sie darauf ausgerichtet ist, die Eintreibung zu ermöglichen. Die einfache Kontrolle oder Prüfung der Steuerunterlagen, Waren oder Handlungen des Steuerzahlers seitens der Finanzbehörden, ohne entsprechende Kontextualisierung, würde nichts Anderes als bloße Neugierde darstellen. Die im Art. 113 § 2 CTN vorgesehene Kontrolle ist nur dann gerechtfertigt, wenn die Absicht besteht, die Eintreibung der Hauptpflicht zu sichern.

Indem die Verfassung in Art. 145 § 1 festlegt, dass die Steuerverwaltung in der Lage ist, die Vermögensmerkmale und die wirtschaftlichen Merkmale der Steuerpflichtigen zu ermitteln, so dass die persönlichen Steuern wirksam werden, bestimmt sie ausdrücklich, dass der Umfang der Zielsetzung von Mitwirkungspflichten das Interesse an der Steuererhebung überschreitet, denn die beabsichtigte Wirksamkeit umfasst auch weitere Zwecke, wie z.B. die Leistungsfähigkeit (Art. 145 § 1 CR), die Befreiung (Art. 150, § 6 CR) und die nicht kumulativen Abgaben (Art. 155

²⁴² Dazu oben, D.I.4.Gegenstand.

Abs. I und § 2 Abs. I CR). In Bezug auf die Tatsache, dass es mehrere Steuerzwecke gibt, für die die Mitwirkungspflichten als Mittel zur Bestätigung der Wirksamkeit dienen, kann festgestellt werden, dass die verfassungsrechtliche Zielsetzung der Mitwirkungspflichten darin besteht, auf instrumentelle Weise durch die Einholung von Informationen und Daten die Anwendung der steuerlichen Gesetzgebung zu ermöglichen, zu erleichtern oder zu bestätigen.

b. Die Zielsetzung als Voraussetzung für das Bestehen der steuerlichen Mitwirkungspflichten

Sowohl die Verfassung (Art. 145 § 1) als auch die Abgabenordnung (Art. 113 § 2) legen fest, dass die Zielsetzung der Mitwirkungspflichten eine Voraussetzung für ihr Bestehen ist. Anders ausgedrückt sind die Entstehung und das Bestehen von steuerlichen Mitwirkungspflichten nur dann gerechtfertigt, wenn sie das Ziel erreichen, zu dem sie eingeführt worden sind, nämlich die Anwendung des Steuerrechts zu ermöglichen oder zu erleichtern. Entspricht die Pflicht dieser Zielsetzung nicht, dann werden die individuellen Rechte von Steuerpflichtigen durch ihre Nicht-Einhaltung nicht gewahrt. Wenn auch nur in einem engeren, lediglich auf der Abgabenordnung basierenden Ansatz hat der erste Senat des STJ diese Auffassung ebenfalls vertreten: Trotz der Anerkennung der Unabhängigkeit der weiteren steuerlichen Mitwirkungspflichten kann diese Pflicht vom Fiskus nur mit dem Ziel verlangt werden, die Erhebung einer Abgabe zu instrumentalisieren oder zu ermöglichen. Es muss also eine Mindestkorrelation zwischen den beiden Arten von Pflichten bestehen, damit die Vollstreckbarkeit der Mitwirkungspflichten begründet werden kann²⁴³.

Als Beispiel kann der hypothetische Fall dienen, dass der Bund eine bestimmte Mitwirkungspflicht für die Bundesländer einführt, wie z.B. die Abgabe einer Erklärung, um festzustellen, ob aus den Ergebnissen der von der direkten Verwal-

²⁴³ STJ, REsp 1096712/MG, Referent(in): Min. DENISE ARRUDA, erster Senat, Urteil vom 02/04/2009, DJe 06/05/2009. S. auch STJ, REsp 899.895/SP, Referent(in): Min. LUIZ FUX, erster Senat, Urteil vom 04/06/2009, DJe 05/08/2009.; REsp 539.084/SP, Referent(in): Min. FRANCISCO FALCÃO, erster Senat, Urteil vom 18/10/2005, DJ 19/12/2005, S. 214.

tung dieser politischen Einheiten getätigten Investitionen ein Einkommen entstanden ist²⁴⁴, das sich versteuern lässt. Da die Bundesländer über die reziproke Immunität verfügen²⁴⁵, können sie nicht dazu verpflichtet werden, Einkommenssteuern auf ihre Erträge zu erheben. Die Forderung nach diesbezüglichen Mitwirkungspflichten wäre daher unzumutbar. Wäre jedoch die gleiche Pflicht an das diese Investitionen vermittelnde Finanzinstitut mit der Absicht gerichtet, zu überprüfen, ob die Steuern dieses Instituts in Übereinstimmung mit den aus derartigen Finanzgeschäften erzielten Gewinnen gezahlt wurden, wäre die Mitwirkungspflicht angemessen und gerechtfertigt.

Immer wenn die steuerlichen Mitwirkungspflichten ihr Ziel nicht erfüllen oder nicht erreichen können, ist die sich aus ihnen ergebende Forderung nicht gerechtfertigt²⁴⁶. Im Folgenden werden einige Fälle diskutiert, anhand derer die Unmöglichkeit der Forderung, derartige Pflichten einzuhalten, aufgezeigt wird.

(1) Zielsetzung und Zeitablauf

Der Zeitablauf kann die Zielsetzung von Mitwirkungspflichten beeinflussen. Dies geschieht, wenn sie im Laufe der Zeit ihre Eigenschaft als Instrumente²⁴⁷ zur Anwendung der steuerlichen Gesetzgebung verlieren. Die Abgabenordnung sieht im Einzelparagraph von Art. 195 vor, dass die Buchhaltungs- und Steuerunterlagen vom Steuerpflichtigen bis zur Verjährung der Steuerschulden, auf die sie sich beziehen, aufzubewahren sind²⁴⁸. Wenn also die Einkommensteuerschulden einer bestimmten juristischen Person bezüglich des Geschäftsjahres 2000 verjährt sind,

²⁴⁴ Gemäß Art. 4 des Dekrets 200/67, der die Bundesverwaltung regelt, gelten als Organe der direkten Verwaltung diejenigen, die die Präsidentschaft der Republik oder die Ministerien bilden. Die indirekte Verwaltung besteht hingegen aus Autarkien, öffentlichen Unternehmen, gemischten Kapitalgesellschaften und Stiftungen. Auf der Ebene der Bundesländer besteht die direkte Verwaltung aus den Regierungen der Bundesländer und aus ihren Sekretariaten.

²⁴⁵ Dazu oben, C.I.2.a. Reziproke Immunität.

²⁴⁶ STF, RE 603191, Referent(in): Min. ELLEN GRACIE, Plenum, Urteil vom 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185. S. 194-195.

²⁴⁷ Dazu oben, D.I.6.a. Verfassungsrechtliche Definition.

²⁴⁸ Dazu unten, D.III.4.d(2). Anwendbarkeit von Verfall und Verjährung bei Steuerschulden in Bezug auf Abgaben, die mit Mitwirkungspflichten in Zusammenhang stehen.

dann darf diese Person alle damit zusammenhängenden Steuerdokumente wegwerfen, sofern diese nicht dazu dienen, ähnliche, noch nicht verjährte Steuerschulden nachzuweisen.

Hervorzuheben ist, dass nicht nur bei der Verjährung, sondern in allen Fällen, in denen der Zeitablauf dazu führt, dass Mitwirkungspflichten ihre Eigenschaft verlieren, Instrument zur Anwendung der steuerlichen Gesetzgebung zu sein, sie nicht mehr verlangt werden können.

(2) Zielsetzung und Steuerpflichtiger

Mitwirkungspflichten erfüllen ihre Zielsetzung nicht und sind daher nicht durchsetzbar, wenn sie von einer Person verlangt werden, die nicht mit Auskünften zur Aufklärung oder Ermittlung einer Situation beitragen kann. Das ist z.B. der Fall, wenn jemand Informationen über einen Tatbestand vorlegen soll²⁴⁹, an dem er selbst nicht teilgenommen hat oder Informationen über eine Person, zu der er keine Beziehung hat. Besteht z.B. die Absicht, Unstimmigkeiten bei der Einkommensteuer eines Unternehmens der letzten zwei Jahre aufzuklären, darf der Fiskus einen ehemaligen Geschäftsführer des Unternehmens, der bereits vor fünf Jahren gekündigt hat und seitdem in keiner Beziehung zu dem Unternehmen mehr steht, nicht zur Mitwirkung auffordern. Besteht kein weiterer plausibler Grund für die Aufforderung an den ehemaligen Geschäftsführer, ist die an ihn gerichtete Aufforderung, Mitwirkungspflichten zu erfüllen, verfassungs- und rechtswidrig.

(3) Unwirksamkeit wegen Verfassungswidrigkeit der Hauptpflicht

Eine Mitwirkungspflicht, deren Zielsetzung es ist, die Höhe einer bestimmten Steuer zu bestätigen, ist auch dann nicht erforderlich, wenn diese Steuer für verfassungswidrig erklärt wird. Die damit nicht mehr mögliche Steuererhebung lässt auch die Zielsetzung der Mitwirkungspflicht entfallen, sodass die Mitwirkungspflicht das-

²⁴⁹ Dazu unten, D.III.2. Der Tatbestand der Mitwirkungspflicht und seine normative Vorschrift.

selbe Schicksal erleidet wie die Hauptpflicht. Dies liegt daran, dass die Mitwirkungspflicht nicht mehr Instrument der Steuererhebung sein kann und sie folglich ihre Nützlichkeit verliert. Aus diesem Grund stellte der Oberste Gerichtshof²⁵⁰ fest, dass die Forderung nach Zahlung einer Geldbuße²⁵¹ wegen des Verstoßes gegen eine Mitwirkungspflicht, die darauf abzielte, die Buchführung eines Unternehmens hinsichtlich eines verfassungswidrigen Beitrags zu einer bestimmten Beziehung zwischen Fachleuten zu überprüfen, unmöglich geworden war.

7. Autonomie

a. Verbindliche Verknüpfung mit einer Abgabe

Noch vor der Auseinandersetzung mit dem Begriff der Autonomie muss darauf hingewiesen werden, dass Mitwirkungspflichten immer eine verbindliche Verknüpfung mit einer als Referenz geltenden Abgabe, sei es eine Steuer, eine Gebühr oder ein Beitrag, aufweisen. Dies liegt daran, dass trotz der vielfältigen Möglichkeiten, wie Mitwirkungspflichten als Instrumente zur Anwendung der Steuergesetzgebung²⁵² eingesetzt werden können, es immer eine Abgabe gibt, auf die sich die Pflicht bezieht. Die Einholung von Informationen des Steuerpflichtigen kann verschiedenen Zwecken dienen, sollte jedoch ebenfalls immer mit einer bestimmten Abgabe verknüpft sein.

Eine Mitwirkungspflicht, die beispielsweise von einem Unternehmen verlangt, dass es monatlich eine Liste von Mitarbeitern vorlegt, um eine Befreiung zu erlangen, die nur unter der Bedingung gewährt wird, dass es sich in einer bestimmten Region niederlässt und mindestens dreihundert Mitarbeiter beschäftigt, muss sich auf eine bestimmte Abgabe beziehen, von der das Unternehmen bei Einhaltung der Mitwirkungspflicht befreit wird. Gleiches gilt auch für die Bestimmungen des Art. 145 § 1 CR.

²⁵⁰ STJ, REsp 899.895/SP, Referent(in): Min. LUIZ FUX, ERSTER SENAT, Urteil vom 04/06/2009, DJe 05/08/2009.

²⁵¹ Dazu unten, D.IV.2. Sanktionen wegen Verstößen gegen Mitwirkungspflichten.

²⁵² Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

b. Relative Autonomie bezüglich der Hauptpflicht

Hinsichtlich des Zusammenhangs zwischen den Mitwirkungspflichten und den Hauptpflichten²⁵³ stellt sich die weitere Frage, ob die steuerlichen Mitwirkungspflichten unabhängig von den Hauptpflichtigen sind.

Ein großer Teil der Zweifel ergibt sich aus der terminologischen Beziehung zum Zivilrecht, das den Fachausdruck „Nebenpflicht“²⁵⁴ kennt und in dem auch die Regel gilt, dass die Nebenpflicht der Hauptpflicht folgt²⁵⁵. Das bedeutet, dass die Mitwirkungspflicht dasselbe Schicksal hat wie die Hauptpflicht. Erlöscht die Hauptpflicht, dann erlischt die Mitwirkungspflicht ebenfalls.

Weil die gleiche Nomenklatur auch dazu benutzt wurde, die steuerlichen Mitwirkungspflichten zu identifizieren, ist zu fragen, ob die erwähnte Regel Einfluss auf die Mitwirkungspflichten hat, und wenn ja, wie dieser Einfluss aussieht. In diesem Zusammenhang sind auch Art. 109 und 110 CTN zu erwähnen:

Art. 109. Die allgemeinen Prinzipien des Privatrechts dienen zur Überprüfung von Definition, Inhalt und Reichweite von Rechtsinstituten, Begriffen und Formen, nicht aber zur Definition ihrer steuerrechtlichen Auswirkungen.

Art. 110. Das Steuergesetz kann die Definition, den Inhalt und die Reichweite von Rechtsinstituten, die Begriffe und Formen des Privatrechts nicht ändern, die von der Bundesverfassung, den Landesverfassungen und den grundlegenden Gesetzen des Bundesdistrikts oder der Kommunen ausdrücklich oder implizit dazu benutzt werden, um die steuerrechtlichen Zuständigkeiten zu bestimmen oder zu begrenzen.

In Bezug auf die Begrenzung des Art. 110 CNT durch die Verfassung hat schon das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die Vorschrift auch auf das Zivilgesetzbuch anwendbar ist²⁵⁶. Unabhängig davon rechtfertigen die zivilrechtli-

²⁵³ Zur Hauptpflicht s. oben D.I.4. Gegenstand.

²⁵⁴ Im brasilianischen Zivil- und Steuerrecht ist der Begriff für Mitwirkungspflichten (Steuerrecht) und Nebenpflichten (Zivilrecht) derselbe: „obrigação acessória“.

²⁵⁵ S. Anhang, Art. 92 und Art. 184 des Gesetzes Nr. 10.406/02.

²⁵⁶ STF, RE 116121, Referent Min. OCTAVIO GALLOTTI, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. MARCO AURÉLIO, Plenum, Urteil vom 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669).

chen Artikel die Anwendung der zivilrechtlichen Regeln auf steuerrechtliche Sachverhalte nicht, weil ihre Bestimmungen sich nur auf das Zivilrecht beziehen. Da die steuerlichen Mitwirkungspflichten Gegenstand des Steuerrechts sind und die Nomenklatur keine Rolle spielt, sollten solche Pflichten anhand der Steuerrechtsordnung eingeordnet werden.

Zusätzlich zu der oben genannten normativen Unterteilung der Rechtsgebiete ist darauf hinzuweisen, dass die Abgabenordnung selbst Situationen regelt²⁵⁷, bei denen eine Mitwirkungspflicht existiert, ohne dass eine entsprechende Hauptpflicht besteht. Man kann hier z.B. Art. 14 Abs. III CTN zitieren, der vorsieht, dass Personen, die von der Steuerimmunität profitieren, die Buchführung mit allen Formalitäten fortführen müssen²⁵⁸. Ein Beispiel dazu sind die Kirchen²⁵⁹, die trotz ihrer Steuerimmunität gemäß Art. 14 CTN ihre Buchführung aus Gründen der Überprüfungs möglichkeit beibehalten müssen.

Sowohl ein Teil der Lehre²⁶⁰ als auch die Rechtsprechung schließen sich dieser Auffassung an. Der Oberste Gerichtshof hat mehrmals entschieden, dass die Autonomie der Mitwirkungspflichten in Bezug auf die hauptsächlichen Tatbestandsmerkmale (*Regra-matriz de incidência*) der Steuervorschriften besteht²⁶¹. Es kann jedoch nicht gesagt werden, dass Mitwirkungspflichten in Bezug auf die Hauptpflichten völlig autonom sind. Es gibt Fälle, bei denen die vollständige Erfüllung einer Hauptpflicht die Forderung nach einer Mitwirkungspflicht unmöglich macht. Als typisches Beispiel gilt die Verjährung einer Steuerpflicht, denn alle mit der verjährten

²⁵⁷ S. Anhang, Art. 14 Abs. III und Art. 175 Abs. I bis Abs. II und Einzelparagraph des Gesetzes Nr. 5.172/66.

²⁵⁸ Dazu oben, C.I.2. Steuerrechtliche Immunitäten.

²⁵⁹ S. Anhang, Art. 150 Abs. VI lit. b der brasilianischen Verfassung.

²⁶⁰ Dazu Carvalho, Curso, S. 361 und 362; Melo, José Eduardo Soares de, Curso de Direito Tributário, S. 248.

²⁶¹ STJ, REsp 1035798/RS, Referent Min. LUIZ FUX, Erste Kammer, Urteil vom 02/04/2009, DJe 06/05/2009); AgRg nos EREsp 639.107/RS, Referent Min. LUIZ FUX, Erster Senat, Urteil vom 14/12/2005, DJ 13/02/2006, S. 657.; STJ, REsp 258.139/RS, Referent Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Zweite Kammer, Urteil vom 06/12/2005, DJ 13/03/2006, S. 236.; STJ, REsp 1116792/PB, Referent Min. LUIZ FUX, Erster Senat, Urteil vom 24/11/2010, DJe 14/12/2010.

Pflicht zusammenhängenden Mitwirkungspflichten dürfen dann ebenfalls nicht eingefordert werden²⁶². Als Folge kann der Schluss gezogen werden, dass die Autonomie der Mitwirkungspflichten in Bezug auf die Hauptpflicht relativ ist und von Fall zu Fall geprüft werden muss.

II. Anwendung der Prinzipien auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten

1. Hauptwirkungen des Gesetzmäßigkeitsprinzips

a. Erfordernis eines Gesetzes zur Einführung, Änderung oder Aufhebung steuerlicher Mitwirkungspflichten

Die Verfassung enthält keine ausdrückliche Bestimmung über die steuerlichen Mitwirkungspflichten und daher auch keine ausdrückliche Bestimmung über deren Verhältnis zum Prinzip der Gesetzmäßigkeit. Die Abgabenordnung sieht in Art. 113 § 2 vor, dass sich die Mitwirkungspflicht aus der Steuergesetzgebung ergibt. Diese Vorschrift ist jedoch genau einer der Auslöser für die Auseinandersetzung über die Anwendung des Prinzips der Gesetzmäßigkeit in Bezug auf Mitwirkungspflichten. Gegenstand der Diskussion ist, ob für die Einführung, Änderung oder Aufhebung derartiger Pflichten ein entsprechendes Gesetz im formellen und materiellen Sinne erlassen werden muss, d.h. ob ein aus einem Gesetzgebungsverfahren hervorgehender allgemeiner und abstrakter normativer Akt für die Einführung oder Änderung von Mitwirkungspflichten erforderlich ist.

Hinsichtlich der Bestimmungen der Abgabenordnung liegt das Problem darin, dass Art. 96 CTN unter dem Begriff „Steuergesetzgebung“ auch untergesetzliche Normen berücksichtigt, wie sich aus dem Wortlaut des Artikels ergibt:

Art. 96. Der Begriff „Steuergesetzgebung“ umfasst die Gesetze, die internationales Abkommen und Konventionen, die Verordnungen und die ergänzenden Normen, die ganz oder teilweise Abgaben und das sich auf sie beziehende rechtliche Verhalten betreffen.

Obwohl das Bundesverfassungsgericht bislang keine endgültige Entscheidung über die Anwendung des Gesetzmäßigkeitsprinzips auf Mitwirkungspflichten

²⁶² Dazu D.I.6.b(1). Zielsetzung und Zeitablauf.

getroffen hat²⁶³, gilt Art. 96 CTN als Grundlage für Entscheidungen des Obersten Gerichthofs²⁶⁴, nach denen die Schaffung oder Änderung solcher Pflichten durch Dekrete, normative Anweisungen und andere untergesetzliche normative Akte gerechtfertigt wird. Das Gericht entnimmt einen weiteren Grund²⁶⁵ dem Art. 16 des einfachen Gesetzes 9.779/99, der das Sekretariat des Bundesfinanzamts dazu berechtigt, Mitwirkungspflichten in Bezug auf einen Teil der von ihm verwalteten Abgaben zu regulieren, wie sich aus dem Wortlaut des folgenden Artikels ergibt.

Art. 16. Dem Sekretariat des Bundesfinanzamts obliegt es, über die vom ihm verwalteten und auf Steuern und Beiträge bezogenen Mitwirkungspflichten zu bestimmen, wobei es auch Form, Frist und Bedingungen für die Befolgung und den jeweiligen Verantwortlichen festlegt.

Zwei weitere vor allem von der Lehre hervorgehobene Argumente, die die Schaffung und Änderung von Mitwirkungspflichten durch normative Akte, die sich von Gesetzen im formellen und materiellen Sinne unterscheiden, zumindest teilweise rechtfertigen, sind: 1. die Tatsache, dass solche Pflichten in der Tat keine Pflichten, sondern Obliegenheiten darstellen; 2. dass die steuerlichen Mitwirkungspflichten eine wesentliche Rolle spielen und sich daher indirekt aus dem Gesetz ergeben²⁶⁶. Alle in diesem Abschnitt angesprochenen Argumente werden im Folgenden ausführlicher behandelt.

²⁶³ Dazu unten, D.II.1.a(1). Gesetzmäßigkeit und Hierarchie der Verfassung. S. auch STF, ACO 1098 AgR-TA, Referent(in); Min. JOAQUIM BARBOSA, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. MARCO AURÉLIO, Plenum, Urteil 08/10/2009, DJe-086 VERBREITUNG 13-05-2010 VERÖFFENTLICHUNG 14-05-2010 EMENT VOL-02401-01 PP-00035.

²⁶⁴ STJ, REsp 724.779/RJ, Referent(in) Min. LUIZ FUX, erster Senat, Urteil vom 12/09/2006, DJ 20/11/2006, S. 278.; STJ, REsp 1528524/PE, Referent(in) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, zweiter Senat, Urteil vom 18/08/2015, DJe 28/08/2015.; STJ, RMS 20.587/MG, Referent(in) CASTRO MEIRA, zweiter Senat, Urteil vom 09/11/2010, DJe 23/11/2010.

²⁶⁵ STJ, REsp 1105947/PR, Referent(in) Min. HERMAN BENJAMIN, zweiter Senat, Urteil vom 23/06/2009, DJe 27/08/2009.

²⁶⁶ *Ferraz Junior, Tercio Sampaio, Obrigação tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado*, S. 718.

(1) Gesetzmäßigkeit und Hierarchie der Verfassung

Sofern die These der strikten Gesetzmäßigkeit ausgeschlossen wird²⁶⁷ und das Nichtvorhandensein einer ausdrücklichen Bestimmung im Sinne eines absoluten oder relativen Rechtsvorbehalts festgestellt ist²⁶⁸, lässt sich aus der Analyse von Art. 5 Abs. II und Art. 150 Abs. I CR sowie von Art. 113 § 2 und 96 CNT klar feststellen, dass die Verfassung restriktiv ist hinsichtlich der Art der normativen Akte, die Pflichten einführen und ändern dürfen, welche den Bürgern und im konkreten Fall den Steuerzahlern auferlegt werden. Dies liegt daran, dass die Verfassung durch den Begriff „Gesetz“ auf Gesetze im formellen Sinn verweist²⁶⁹, während die Abgabenordnung durch den Begriff „Steuergesetzgebung“ die Möglichkeit bietet, z.B. normative Anweisungen mit zu berücksichtigen, obwohl sie in der Tat nicht im Wege des Gesetzgebungsverfahrens zustande kommen.

Als erstes Lösungskriterium für das Problem der Abweichungen zwischen den oben genannten Normen in Bezug auf die Abgrenzung oder die Anwendung des Prinzips der Gesetzmäßigkeit gilt die normative Hierarchie. Da die Verfassung in der Hierarchie der Normen über der Abgabenordnung steht, muss sie zum Nachteil des Ergänzungsgesetzes beachtet werden. Dementsprechend muss jede Anwendung des Gesetzmäßigkeitsprinzips den von der Verfassung festgelegten Grenzen entsprechen.

Obwohl die Aufgabe der Abgabenordnung darin besteht, die verfassungsrechtlichen Beschränkungen im Hinblick auf die Steuererhebung gemäß Art. 146 Abs. II CR zu regeln, ist hervorzuheben, dass die Einhaltung der Art. 96 und 113 CNT zum Nachteil der Art. 5 und 150 CR eigentlich keine Regulierung des Gesetzmäßigkeitsprinzips darstellt, sondern dessen Negation, da sie gegen eine hierarchisch übergeordnete Norm verstößt.

²⁶⁷ S. oben, C.I.1.a(1). Strikte Gesetzmäßigkeit.

²⁶⁸ Dazu oben, B.V.2.a(1). Gesetzesvorbehalt.

²⁶⁹ *Silva*, Curso, 29. Aufl., S. 421.

Zur Notwendigkeit eines formellen Gesetzes für die Schaffung von Mitwirkungspflichten hat das Bundesverfassungsgericht vorsorglich entschieden²⁷⁰, dass das Bundesfinanzamt (*Receita Federal*) durch normative Weisungen keine Mitwirkungspflichten einführen darf, weil Art. 113 § 2 CTN verlangt, dass solche Pflichten durch formelle und materielle Gesetze begründet werden. Außerdem dürfen normative Anweisungen keine Sanktionen für den Verstoß gegen Mitwirkungspflichten schaffen. In dem Fall wurde das Bundesland Minas Gerais durch Art. 4 der normativen Anweisung Nr. 695 vom 14. Dezember 2006 vom Sekretariat des Bundesfinanzamts unter Androhung von Sanktionen dazu gezwungen, gegenüber dem Bund eine Erklärung über Guthaben²⁷¹ und Schulden in Bezug auf Abgaben des Bundes (*Declaração de débitos e créditos tributários federais, DCTF*) abzugeben. Es gibt jedoch noch keine endgültige Entscheidung in Bezug auf das Thema.

(2) Art. 16 einfaches Gesetz Nr. 9.779/99

Nach Art. 16 des Gesetzes Nr. 9.779/99 obliegt es auf Bundesebene dem Sekretariat des Bundesfinanzamts, Mitwirkungspflichten für einen Teil der von ihm verwalteten Abgaben zu regeln. Auf dieser Grundlage begründet es durch normative Anweisungen Mitwirkungspflichten in Hinblick auf diese Abgaben einzuführen,

²⁷⁰ [...] „Angesichts der Anordnung in Art. 113 § 2 AO, der von formalem und materiellem Gesetz spricht, damit die Steuerpflicht entsteht, selbst wenn eine Mitwirkungspflicht betroffen ist, zeigt sich der vom Bundesstaat gestellte Anspruch auf einstweilige Verfügung als begründet, mittels der Sanktionen zu verhindern, was in der Verwaltungsrichtlinie des Bundesministeriums vorgesehen ist.“ STF, ACO 1098 AgR-TA, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. MARCO AURÉLIO, Plenum, Urteil 08/10/2009, DJe-086 VERBREITUNG 13-05-2010 VERÖFFENTLICHUNG 14-05-2010 EMENT VOL-02401-01 PP-00035. Erwähnenswert ist, dass Min. Cármen Lúcia in einer vorherigen monokratischen Entscheidung bereits entschieden hat, dass Normative Weisungen Mitwirkungspflichten schaffen dürfen. Die Entscheidung gründet sich auf Art. 16 Gesetz 9.779/99. STF, AI 846943, Referent(in): Min. CÁRMEN LÚCIA, Urteil vom 26/08/2011, publicado em DJe-172 DIVULG 06/09/2011 PUBLIC 08/09/2011.

²⁷¹ Der Begriff Guthaben oder hier Steuerguthaben bezieht sich auf den Wert, den der Bund dem Steuerpflichtigen schuldet. Das ist z.B. der Fall, wenn der Steuerpflichtige mehr gezahlt hat, als er schuldete.

aufzuheben und zu ändern. Dies geschah beispielsweise mit der durch die Normative Anweisung SRF Nr. 304 vom 19. Februar 2003²⁷² eingeführte Erklärung mit Informationen zu Immobiliengeschäften (*Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias*)²⁷³.

Hier stellt sich die Frage, ob ein einfaches Gesetz die Einführung, Änderung oder Aufhebung von Mitwirkungspflichten durch von der vollziehenden Gewalt erlassene untergesetzliche Normen erlauben darf.

Die Antwort auf diese Frage lautet nein²⁷⁴. Dies liegt daran, dass nur die Verfassung Ausnahmen vom Prinzip der Gesetzmäßigkeit festlegen kann, und zwar nur ausdrückliche²⁷⁵. Hätte ein Gesetz eine solche Befugnis, dann könnte auch die gesetzgebende Gewalt ihre Kompetenz durch einen einzigen Artikel eines einfachen Gesetzes auf die vollziehende oder rechtsprechende Gewalt übertragen, was der Gewaltenteilung und damit der Grundlage des Rechtsstaates sicherlich widersprechen würde.

(3) Steuerliche Mitwirkungspflichten als Obliegenheiten

Einige Autoren²⁷⁶ rechtfertigen den Verstoß gegen das Prinzip der Gesetzmäßigkeit bei Mitwirkungspflichten zwar dadurch, dass es sich eigentlich um keine Pflichten, sondern um Obliegenheiten handelt. In Abschnitt D.I.3 wurde allerdings der Schluss gezogen, dass diese doch Pflichten darstellen²⁷⁷. Die Diskussion umfasst jedoch nicht nur die rechtliche Natur der Mitwirkungspflichten, sondern auch die Auswirkungen des Steuersystems auf ihre Natur.

Erneut wird *Borges*' Ansicht bei der Behandlung dieses Problems gefolgt. Die rechtlichen Auswirkungen von Pflichten oder Obliegenheiten werden vom positiven

²⁷² S. Anhang, Art. 1 Abs. I bis Abs. III der normativen Weisung SRF Nr. 304/03.

²⁷³ Dimob wird derzeit von der Normativen Weisung SRF Nr. 1.115 vom 28. Dezember 2010 geregelt.

²⁷⁴ Dazu oben, C.I.1.a(1). Strikte Gesetzmäßigkeit.

²⁷⁵ Dazu oben, B.V.2.a(1). Gesetzesvorbehalt.

²⁷⁶ *Carvalho*, Curso, S. 361.; *Carrazza, Roque Antonio*, Curso de direito constitucional tributário, S. 330.

²⁷⁷ Dazu oben, D.I.3. Juristische Natur.

Recht festgelegt²⁷⁸. Es gibt Vorschriften, die die Anwendung des Prinzips der Gesetzmäßigkeit auf steuerliche Mitwirkungspflichten verbieten, unabhängig davon, ob sie als Pflichten oder als Obliegenheiten verstanden werden.

(4) Steuerliche Mitwirkungspflichten als Instrumente der Erhebung und Kontrolle von Abgaben

Nach einer bestimmten Lehre ist für die Einführung, Änderung oder Aufhebung von Mitwirkungspflichten kein Gesetz im formellen und materiellen Sinne erforderlich²⁷⁹, denn diese Pflichten erweisen sich als Instrumente für die Erhebung und Kontrolle von Abgaben²⁸⁰. Dieses Verständnis stützt sich auf die Tatsache, dass es ohne Mitwirkungspflichten nicht möglich ist, die verbindliche Zahlung von Steuern durchzusetzen. Somit ist das auf die Hauptpflicht bezogene Gesetz nicht vollstreckbar. Dies begründet *Machado* folgendermaßen: „Das Gesetz schreibt die verbindliche Zahlung der Einkommensteuer für diejenigen vor, die im Laufe eines Geschäftsjahres ein Einkommen erzielen, das einen bestimmten Betrag überschreitet. Es ist deutlich, dass die Vorschrift diese Personen zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet. Diese Meldepflicht ist maßgeblich. Ohne sie gäbe es keine Möglichkeit, die Steuerpflicht durchzusetzen. Sie ist also für die *tatsächliche Durchsetzung der Rechtsvorschriften* geschaffen“²⁸¹.

Dass Mitwirkungspflichten für die Erhebung oder Kontrolle von Abgaben von wesentlicher Bedeutung sind, ist kein Grund für einen Verstoß gegen das Prinzip der Gesetzmäßigkeit, denn durch ein Werturteil würde die normative Kraft eines Verfassungsprinzips unterdrückt²⁸². Diese Argumentationslinie könnte zur Schluss-

²⁷⁸ *Borges, José Souto Maior*, Obrigaçāo tributária: uma introduçāo metodológica, S. 23.

²⁷⁹ *Ferraz Junior, Tércio Sampaio*, Obrigaçāo tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado, S. 718.; *Machado*, Obrigaçāo tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar, RDTT, Nr. 24, 1997, S. 61 - 67, (S. 61-62).

²⁸⁰ Zum Verhältnis zwischen Steueraufsicht, Steuererhebung und steuerlichen Mitwirkungspflichten s. oben, D.I.6. Zielsetzung.

²⁸¹ *Machado*, Comentários, S. 292.

²⁸² Dazu *Streck, Lenio Luiz*, O que é isto – decido conforme minha consciência?, Item 2. As práticas judiciárias em *terrae brasiliis* ou “de como fluem os sentidos que desnudam um paradigma”.

folgerung führen, dass die einem Objekt oder Institut zu einem bestimmten historischen Zeitpunkt beigemessene Bedeutung die Unterdrückung der Anwendung von Prinzipien oder Rechtsnormen rechtfertigen würde, sogar, wenn sie in der Verfassung vorgesehen sind. Eine solche Situation darf auf keinem Fall zugelassen werden, da sie nicht nur gegen die Rechtsordnung, sondern auch gegen den Rechtsstaat verstößt.

Bei der Anwendung dieser Argumentationslinie auf Abgaben ist festzustellen, dass diese Herangehensweise auch nach Erfordernissen der vollziehenden Gewalt gerechtfertigt wäre, ohne eine entsprechende Genehmigung der gesetzgebenden Gewalt, aufgrund der in der Verfassung unmittelbar und ausdrücklich anerkannten Unabdingbarkeit für das einwandfreie Funktionieren des Staates²⁸³. Eine solche Situation ist jedoch nicht hinzunehmen, und zwar auch nicht hinsichtlich der steuerlichen Mitwirkungspflichten.

b. Rückwirkungsverbot und Mitwirkungspflichten

Da die steuerlichen Mitwirkungspflichten dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit unterliegen, müssen sie ebenfalls dem Rückwirkungsverbot²⁸⁴ unterliegen, denn das Bestehen eines geltenden Gesetzes ist Voraussetzung dafür, dass der Steuerpflichtige dazu verpflichtet ist, etwas zu tun oder nicht zu tun.

Besonders weil die Vorzeitigkeit²⁸⁵ auf die Mitwirkungspflichten nicht anwendbar ist, ist es weniger wahrscheinlich, dass der Fall von komplexen Tatbeständen angesichts des Rückwirkungsverbots²⁸⁶ als ein Problem in Bezug auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten angesehen wird. Was passieren könnte und sogar mit diesem Thema zu tun hat, ist die Forderung von Informationen, die vor der Einführung der entsprechenden Mitwirkungspflicht erstellt wurden, wie z.B. die Abgabe einer Erklärung mit Informationen aus dem Jahr vor demjenigen der Einführung der Mitwirkungspflicht. Es ist hervorzuheben, dass der Steuerpflichtige nur gezwungen

²⁸³ S. Anhang, Art. 37 Abs. XXII der brasilianischen Verfassung.

²⁸⁴ Dazu oben, B.V.2.a(2). Rückwirkungsverbot.

²⁸⁵ Dazu oben, C.I.1.d. Vorzeitigkeit.

²⁸⁶ Dazu oben, C.I.1.a(2). Rückwirkungsverbot.

werden kann, die nach der Einführung der entsprechenden Mitwirkungspflicht erstellten steuerlichen Informationen zu geben. Die Grundlage dafür ist, dass nur ab dem Inkrafttreten des Gesetzes der Fiskus möglich ist, in die Freiheit und in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen einzugreifen. Außerdem würde die Forderung von Informationen vor dem Inkrafttreten des Gesetzes einen Verstoß gegen die Rechtssicherheit darstellen.

Die in Art. 106 Abs. I und II lit. a bis c CTN vorgesehenen Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot sind auch bei steuerlichen Mitwirkungspflichten anzuwenden. Wenn dem Steuerpflichtigen Vorteile gewährt werden, dann darf das Gesetz rückwirkend auf Tatsachen vor seinem Inkrafttreten Auswirkungen haben. Bei einer nachteiligen Situation, wie z.B. der für den Steuerpflichtigen ungünstigen Änderung einer Auslegung, ist jedoch das Rückwirkungsverbot zu beachten. Verlangt ein Auslegungsgesetz beispielsweise eine bislang noch nie von den Steuerpflichtigen abgegebene Erklärung, ist diese erst nach dem Inkrafttreten des Auslegungsgesetzes einzureichen.

c. Quelle der steuerlichen Mitwirkungspflichten

Aus der Annahme, dass nur ein Gesetz im formellen und materiellen Sinne steuerliche Mitwirkungspflichten einführen, ändern oder aufheben darf²⁸⁷, kann der Schluss gezogen werden, dass das Gesetz die Quelle von steuerlichen Mitwirkungspflichten ist. Daher ist der in Art. 113 § 2 und Art. 96 CTN vorgesehene Begriff „Steuergesetzgebung“ im Sinne der Verfassung auszulegen. Es stellt sich jedoch die Frage, ob nur das als Gesetz bezeichnete normative Instrument oder eben auch andere normative Instrumente, die aus einem Gesetzgebungsverfahren hervorgegangen sind²⁸⁸, solche Pflichten regeln dürfen.

Bereits im Voraus lässt sich feststellen, dass die Lösung für diese Frage nicht darin besteht, die in der Verfassung festgelegte Nomenklatur zu berücksichtigen, wonach im konkreten Fall ein „Gesetz“ als ein normatives Instrument verstanden

²⁸⁷ Dazu oben, D.II.1.a. Erfordernis eines Gesetzes zur Einführung, Änderung oder Aufhebung steuerlicher Mitwirkungspflichten.

²⁸⁸ Dazu oben, B.VI.1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen.

wird, das die obengenannten Pflichten vorsieht. Denn es ist nur schwer vorstellbar, dass eine Verfassungsnovelle zwar die Verfassung ändern kann²⁸⁹, aber keine Mitwirkungspflichten einführen darf²⁹⁰, nur weil das Wort „Gesetz“ in ihrem Wortlaut nicht vorhanden ist. Somit kann man den Schluss ziehen, dass die Voraussetzungen für die Gesetzmäßigkeit in der Existenz von Gesetzgebungsverfahren (ein Gesetz im formellen Sinne) und im Inhalt (ein Gesetz im materiellen Sinne) bestehen, sodass ein normatives Instrument doch auch als Quelle verstanden werden darf.

Äußerst relevant für diese Analyse ist auch die Zielsetzung eines normativen Instruments. Auf dieser Grundlage ist es möglich zu sagen, dass sowohl die legislativen Dekrete als auch die in Art. 59 Abs. I bis VII CR vorgesehenen Resolutionen keine Quellen für steuerlichen Mitwirkungspflichten sein können, denn diese normativen Instrumente dienen dazu, Angelegenheiten oder Themen des Nationalkongresses zu regeln, die wiederum keine steuerlichen Angelegenheiten umfassen.

In Anbetracht des Vorstehenden lässt sich der Schluss ziehen, dass die weiteren normativen Instrumente des Art. 59 CR verwendet werden dürfen, um föderale Mitwirkungspflichten vorzusehen, nämlich Verfassungsnovellen, Ergänzungsgesetze, einfache Gesetze, delegierende Gesetze und provisorische Maßnahmen. Auf Ebene der Länder, des Distrikts und der Kommunen werden hingegen die Instrumente, die als Quellen für Mitwirkungspflichten dienen, von den Landesverfassungen oder von den kommunalen Gesetzen festgelegt, vorbehaltlich der Beschränkungen und Abgrenzungen in der Bundesverfassung. Auch erwähnenswert ist, dass sich das Bundesverfassungsgericht bereits für die Möglichkeit entschieden hat²⁹¹,

²⁸⁹ Rosenblatt vertritt eine gegenteilige Ansicht, nach der jeder normativer Akt ein Recht schafft. Rosenblatt, Paulo, Competência regulamentar no direito tributário: legalidade, delegações legislativas e controle judicial, S. 84.

²⁹⁰ Dies war das Verständnis der Mehrheit der Richter des STF in der Entscheidung ADI 2031 gemäß Seite 92 des Grundsatzurteils: ... „außerdem versteh ich, dass die Verfassungsnovelle irgendeine Materie zum Inhalt haben kann, nur mit Ausnahme derjenigen, die als steinerne Klauseln gekennzeichnet sind, wie Min. Moreira Alves in seinem Votum auf Seite 184/185 gut dargestellt. ...Andernfalls stünden wir vor einer sehr delikaten Situation: akzeptieren, dass eine provisorische Maßnahme Abgaben schaffen kann, aber Verfassungsnovellen es nicht können.“, STF, ADI 2031, Referat(in): Min. ELLEN GRA-CIE, Plenum, Urteil vom 03/10/2002, DJ 17-10-2003 PP-00013 EMENT VOL-02128-01 PP-00082.

²⁹¹ Der STF hat in der Entscheidung ADI 3103 mit folgenden Worten die Auslegung gegeben, dass die Festsetzung einiger Mitwirkungspflichten mittels Protokoll möglich ist: „[...]

steuerliche Mitwirkungspflichten durch ein Protokoll zur brasilianischen Mehrwertsteuer (ICMS) einzuführen²⁹², das im Rahmen des Nationalrates für Finanzpolitik (CONFAZ) herausgegeben wurde²⁹³.

Bei der verfassungsrechtlichen Auslegung des Begriffs „Steuergesetzgebung“ werden auch internationale Verträge oder Abkommen²⁹⁴ mit einbezogen, die daher auf nationaler Ebene ebenfalls als Quellen für Mitwirkungspflichten verstanden werden können.

d. Gesetzgebungskompetenz und Mitwirkungspflichten

(1) Gesetzgebungskompetenz im Hinblick auf Mitwirkungspflichten

Anders als für Abgaben definiert die Verfassung die Kompetenz²⁹⁵ für Mitwirkungspflichten nicht ausdrücklich. Mit Rücksicht auf den Zusammenhang zwischen diesen Pflichten und Abgaben²⁹⁶ lässt sich jedoch sogar durch logische Folgerungen feststellen, dass die Gesetzgebungskompetenz für die Einführung, Änderung oder Aufhebung von steuerlichen Mitwirkungspflichten dieselbe ist, wie die Kompetenz

Verfassungskonform sind die erste und zweite Klausel des Protokolls Nr. 33/203, die Verfahrensobliegenheiten vorschreiben, oder Mitwirkungspflichten bei Geschäften mit Flüssiggas oder Erdöl, die Abzugssteuern (substituicao tributária) wie im Abkommen ICMS 3/99 vorgesehen“, STF, ADI 3103, Referent(in): Min. CEZAR PELUSO, Plenum, Urteil vom 01.06.2006, DJ 25-08-2006 PP-00014 EMENT VOL-02244-01 PP-00147 RTJ VOL-00199-01 PP-00178 LEXSTF v. 28, Nr. 333, 2006, p. 49-69 RTFP v. 14, Nr. 71, 2006, p. 335-346 RDDT Nr. 134, 2006, p. 225.

²⁹² So sieht Art. 38 der Geschäftsordnung des Nationalrates für Finanzpolitik (*Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ*) vor: Protokolle zwischen zwei oder mehr Bundesländer können abgeschlossen werden und haben zum Ziel: I. – die Festsetzung einer Steuerpolitik; II. – den Informationsaustausch und die gemeinsame Kontrolle; III. – die Festsetzung von Kriterien für die Ausarbeitung von Steuerzielen; IV. – andere Themen im Interesse der Bundesländer und des Bundesdistrikts. *Conselho Nacional de Política Fazendária* - CONFAZ, CONVÊNIO ICMS 133/97, https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97 (letzter Zugriff Juni 2019).

²⁹³ CONFAZ wurde durch Art. 2 Ergänzungsgesetz Nr. 24/75 (dazu Anhang) in Übereinstimmung mit Art. 155 § 2 Abs. XII lit. g geschaffen, der vorsieht, dass es dem Ergänzungsgesetz obliegt, die Art und Weise zu bestimmen, wie Befreiungen, Anreize und Steuervorteile durch Beratungen auf Ebene der Bundesländer oder des Bundesdistrikts zu gewähren bzw. zu widerrufen sind.

²⁹⁴ Dazu oben, C.II.1. Völkerrechtliche Verträge.

²⁹⁵ Dazu oben, C.I.5.b. Die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz.

²⁹⁶ Dazu oben, D.I.7.a. Verbindliche Verknüpfung mit einer Abgabe.

für Abgaben. Denn die Verfassung erlaubt den politischen Einheiten neben der Einführung von Abgaben auch die Anwendung der jeweiligen Steuergesetzgebung. Mitwirkungspflichten in Bezug auf Bundessteuern fallen somit in die Kompetenz des Bundes, der wiederum die Abgaben der Bundesländer, des Bundesdistrikts oder der Kommunen nicht regeln darf; das gleiche gilt umgekehrt. Eine weitere logische Grundlage dieser Annahme ist, dass die politische Einheit, die die Abgabe einführt und verwaltet, auch technisch am besten geeignet ist, Mitwirkungspflichten einzuführen, denn sie ist mit den Besonderheiten der Abgaben vertraut und kann die im Rahmen der Mitwirkungspflichten erforderlichen Informationen regeln.

(2) Heteronomische Gesetzgebungskompetenz

Obwohl die Verfassung eine ausdrückliche Aufteilung der Gesetzgebungs-kompetenzen enthält²⁹⁷, gibt es einen Fall, in dem der verfassungsrechtliche oder steuerliche Zusammenhang die Übertragung der Kompetenz einer oder mehrerer politischen Einheiten an eine andere rechtfertigt. Dies geschieht bei einer internationalen Vertretung, wenn der Bund – also die einzige politische Einheit, die die Föderative Republik Brasilien im Ausland vertreten darf – ein internationales Übereinkommen oder einen internationalen Vertrag unterzeichnet²⁹⁸, in dem Normen enthalten sind, die von allen innerstaatlichen politischen Einheiten einzuhalten sind. Diese Vertretungsmöglichkeit wird in der vorliegenden Arbeit heteronomische Gesetzgebungskompetenz genannt, in Analogie zum in diesem Fall häufigsten Resultat, dass der Bund die sogenannten heteronomischen Befreiungen festlegt²⁹⁹, nämlich die Befreiung³⁰⁰ von Abgaben der Bundesländer, des Bundesdistrikts oder der Kommunen.

In diesem Zusammenhang lässt die Verfassung auch die Ausübung ausländischer Gesetzgebungskompetenz durch den Bund in Bezug auf Mitwirkungspflichten

²⁹⁷ Dazu oben, C.I.5.b. Die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz und D.II.1.d(1). Gesetzgebungskompetenz im Hinblick auf Mitwirkungspflichten.

²⁹⁸ Dazu oben, C.II.1. Völkerrechtliche Verträge.

²⁹⁹ Dazu STF, ARE 831170 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-é 2015 PUBLIC 23-04-2015. S. auch Amaro, 17. Aufl., S. 184 ff.

³⁰⁰ Zu Befreiungen s. oben, C.I.3. Steuerrechtliche Befreiungen.

zu. Ein Beispiel ist die Einführung einer teilweise heteronomischen Befreiung durch die Senkung des Steuersatzes auf eine kommunale Abgabe wie die Dienstleistungssteuer im Rahmen eines internationalen Vertrages von fünf auf zwei Prozent, sofern die ausländische juristische Person durch die Vorlage von Dokumenten monatlich nachweist, dass sie eine Mindestanzahl von Brasilianern an ihrem Hauptsitz im Ausland beschäftigt und die Gewinne der brasilianischen Tochtergesellschaft nicht in das Ausland verlagert werden. Eine solche Vermutung führt zur Schaffung einer Mitwirkungspflicht, die für die Kommune, in der die Dienstleistung erbracht wird, von großer Relevanz ist, denn auch diese politische Einheit muss wissen, ob sie bei der Erhebung der Dienstleistungssteuer den Steuersatz von zwei oder von fünf Prozent anwenden soll.

Es wird jedoch angenommen, dass die Verwendung der heteronomischen Gesetzgebungskompetenz für steuerliche Mitwirkungspflichten nur in bestimmten Fällen und bei Bedarf möglich ist. Das ist z.B. der Fall, wenn eine Kommune oder ein Bundesland die in Vertragsfällen gesetzlich vorgesehenen Mitwirkungspflichten nicht durchsetzen kann, wie eben bei der obenerwähnten bedingten heteronomischen Befreiung.

2. Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen

Die Gleichbehandlung von Personen, die zur Mitwirkung verpflichtet sind, muss auf dem Gleichheitsprinzip beruhen³⁰¹. Die Analyse der Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen sollte zunächst auf der Anzahl und Art dieser Pflichten basieren. Sofern die Subjekte den gleichen Bedingungen unterliegen, sollten sie weder unterschiedliche Pflichtbeträge noch gesonderte Mitwirkungspflichten leisten. So dürfen z.B. zwei Fabriken, für die dieselben Bedingungen gelten, nicht dazu verpflichtet werden, unterschiedliche Steuererklärungen abzugeben, weder in Bezug auf deren Anzahl noch in Bezug auf die Art der Mitwirkungspflichten. Liegt allerdings eine konkrete Situation vor, die eine Unterscheidung rechtfertigt, kann diese erfolgen. Als

³⁰¹ Dazu oben, B.V.2.b. Gleichheitsprinzip und C.I.1.b. Gleichheitsprinzip und Leistungsfähigkeit.

Erweiterung des oben erwähnten Beispiels kann die Situation angenommen werden, dass sich eine der Fabriken in der südlichen Region Brasiliens befindet und die andere in einer Region, in der es ein Entwicklungsprogramm gibt³⁰², nach dem der dort ansässigen Fabrik eine gewisse Steuerbefreiung gewährt wird, sofern sie eine bestimmte Mindestanzahl von lokalen Einwohnern beschäftigt. In diesem Fall wäre es durchaus möglich, eine Mitwirkungspflicht zu formulieren, aus der sich ergibt, wie viele Personen in dieser Fabrik beschäftigt werden, was wiederum für die Fabrik in der südlichen Region unnötig wäre. Die Verfassungsmäßigkeit und die Gesetzmäßigkeit der unterschiedlichen Behandlung zum Zweck des Ausgleichs hängen also vom Differenzierungskriterium ab.

Bei der Wahl des Kriteriums, das die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen rechtfertigt, muss neben der Einhaltung aller Prämissen³⁰³ auch die Zielsetzung³⁰⁴ der Mitwirkungspflicht berücksichtigt werden. Dies liegt daran, dass diese Pflichten nur dann bestehen, wenn ihre Zielsetzung erfüllt werden kann. Wenn das gewählte Kriterium hingegen die empirische Erreichung dieses Ziels nicht ermöglicht, dann gibt es weder für die Existenz der Pflicht noch für die Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen einen Grund.

a. Leistungsfähigkeit als Kriterium zur Gleichbehandlung

Dabei ist die Analyse der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen das am häufigsten verwendeten Kriterium für die Begründung der Besteuerung. Dieses Kriterium ist allerdings auf Steuerpflichtige mit steuerlichen Mitwirkungspflichten nicht in stets gleicher Weise anzuwenden. Anders ausgedrückt bestimmt die Höhe des Vermögens oder des Einkommens eines Steuerpflichtigen nicht, ob er weiteren oder unterschiedlichen Mitwirkungspflichten unterworfen sein sollte als ein anderer Steuerpflichtiger, der weniger Vermögen oder Einkommen hat. Die größte und reichste Investmentbank des Landes sollte beispielsweise aufgrund der Höhe ihres Gewinns oder ihres Vermögens keine anderen Mitwirkungspflichten haben als jede andere

³⁰² Diese Art der Handlung wird von der Verfassung zugelassen. S. Anhang, Art. 151 Abs. I der brasilianischen Verfassung.

³⁰³ Dazu oben, B.V.2.b. Gleichheitsprinzip.

³⁰⁴ Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

Investmentbank, falls ihre Tätigkeiten jeweils gleich sind. Die Differenzierung kann anhand anderer Kriterien erfolgen, die einen unterschiedlichen Informationsbedarf erzeugen können, wie z.B. danach, wo sich die Anlagen des Steuerpflichtigen befinden, ob in Brasilien oder im Ausland.

b. Tätigkeit des Steuerpflichtigen und Differenzierung

Die Art der von ihnen ausgeübten Tätigkeit ist eines der wichtigsten Kriterien für die Differenzierung zwischen Steuerpflichtigen in Bezug auf steuerliche Mitwirkungspflichten. Die Merkmale des jeweiligen Produkts oder der jeweiligen Dienstleistung sowie der finanziellen Geschäfte und die Regeln für jede Tätigkeit sind einige der Hauptelemente, die zur Festlegung beitragen, welche und wie viele Mitwirkungspflichten dem Steuerpflichtigen auferlegt werden sollten. Ein Unternehmen, das Reifen kauft und verkauft, sollte beispielsweise nicht denselben steuerlichen Mitwirkungspflichten unterliegen wie ein Finanzinstitut, insbesondere, weil das Unternehmen im Warenverkehr tätig ist, während das Finanzinstitut u.a. Dienstleistungen erbringt und somit weder etwas kauft noch verkauft.

Hervorzuheben ist, dass es dem in Art. 150 Abs. II CR³⁰⁵ vorgesehenen Verbot der Diskriminierung aufgrund der beruflichen Tätigkeit oder Funktion nicht widerspricht, wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen als Differenzierungskriterium herangezogen wird. Dies liegt daran, dass sich das in diesem Artikel vorgesehene Verbot auf die Hauptpflicht, d.h. auf die Besteuerung im engeren Sinne, und nicht auf die Differenzierung durch Mitwirkungspflichten bezieht³⁰⁶. Dieses Verständnis wird damit begründet, dass die Verfassung in ihrem Wortlaut den Begriff „Steuerschuldner“ verwendet, der gemäß Art. 121 Einzelparagraph Abs. 1 CTN ausschließlich den Steuerpflichtigen einer Hauptpflicht meint. Ein weiterer Grund, der diese Behauptung stützt, ist die logische Erkenntnis, dass dann, wenn der Fiskus Informationen über die Tätigkeiten von Steuerpflichtigen benötigt und diese Tätigkeiten un-

³⁰⁵ S. Anhang, Art. 150 Abs. II der brasilianischen Verfassung.

³⁰⁶ Dazu oben, D.I.4. Gegenstand und unten, D.III.2.b(2). Definition von Rechtswirkungen durch Ausschluss.

terschiedlich sind, die Art und Weise der Informationseinholung offensichtlich unterschiedlich sein sollte, denn es widersprüche der Logik, wenn zum Beispiel von einem Dienstleister ein Kontrollbericht hinsichtlich des Warenbestands verlangt wird.

3. Hauptbegrenzungen der Freiheit

a. Mitwirkungspflichten und prohibitive oder übermäßige Wirkungen

Im Hinblick auf die Freiheit können Mitwirkungspflichten ebenso wie Abgaben prohibitiv und in geringerem Maße auch übermäßig sein. Ein Verbot, das die Freiheit verletzt oder ausschließt, kann vorwiegend in drei Formen erfolgen: 1. durch Anzahl sowie Art der dem Steuerpflichtigen auferlegten Mitwirkungspflichten und die Frist für ihre Erfüllung; 2. durch Bedingungen für die Genehmigung oder Erlaubnis zur Erfüllung von Mitwirkungspflichten; 3. durch Sanktionen bei einem Verstoß gegen die Mitwirkungspflichten³⁰⁷.

Diese drei Fälle sind zwar durch einen Eingriff in die Freiheit charakterisiert, stellen aber nicht unbedingt einen Verstoß gegen das Freiheitsprinzip dar. Aus diesem Grund ist es notwendig, jeweils den Einzelfall zu analysieren, um sagen zu können, ob die genannten Fälle, wenn sie eintreten, tatsächlich verfassungswidrig oder rechtswidrig sind.

(1) Anzahl und Art der Mitwirkungspflichten sowie Frist

Es wurde schon dargelegt, dass Brasilien einer der Staaten ist, in denen es länger dauern kann, bis die steuerrechtlichen Pflichten erfüllt sind; im Jahr 2014 waren dafür durchschnittlich mehr als 2.600 Stunden erforderlich³⁰⁸. Obwohl die Mitwirkungspflichten keine Zahlung von Abgaben darstellen, benötigt ihre Erfüllung eine Menge Zeit und Mühe, was folglich Extrakosten verursacht, die der Steuerpflichtige tragen muss. Als Beispiel können die Wirkungen einer großen Anzahl Mitwirkungspflichten erwähnt werden, ihre Art und Weise, sowie die Frist, in der sie erfüllt werden müssen.

³⁰⁷ Dazu unten, D.IV. Verstöße gegen Mitwirkungspflichten und Sanktionen.

³⁰⁸ Ungefähr 2.600 Stunden. Dazu oben, A. Einführung.

Eine vom Industrieverband des Staates São Paulo (FIEP – *Federação das Indústrias de São Paulo*) durchgeführte Untersuchung³⁰⁹ über die von den Industrieunternehmen extra zu tragenden steuerlichen Kosten hat gezeigt, dass es außer der Zahlung der Abgaben andere hohe Kosten gibt, die entstehen, wenn die steuerrechtlichen Regeln beachtet werden. Diese Kosten ergeben sich aus den Ausgaben für Mitarbeiter, Manager, Mitwirkungspflichten und Rechtsanwälte und betragen 19,7 Milliarden Reais³¹⁰ oder 1,16 % des Umsatzes der Unternehmen. Von diesem Wert entfallen 5,6 Milliarden Reais, d.h. 26,4 % der gesamten Kosten, auf die Erfüllung von Mitwirkungspflichten. Für kleine Unternehmen sind die Kosten noch höher. Die Einhaltung der steuerrechtlichen Normen durch kleine Unternehmen verbraucht im Durchschnitt 3,13 % ihres Umsatzes, wobei es wichtig ist, hervorzuheben, dass dabei die Zahlung der Abgaben selbst nicht enthalten ist. Ein Beispiel aus der Untersuchung zeigt, dass dann, wenn ein großes Industrieunternehmen den Sitz in den USA hat, nur zwei Personen in der Steuerabteilung beschäftigt sind, während bei einem Sitz in Brasilien mehr als zweihundert Personen benötigt werden. Insgesamt entfallen auf die Erfüllung aller steuerlichen Pflichten in Brasilien 42,9 % des Preises des betreffenden Produkts.

Ein Problem kann auch durch die Art und Weise, in der die Mitwirkungspflichten erfüllt werden müssen, entstehen. Um die steuerliche Kontrolle zu erleichtern, setzt der Gesetzgeber technische Mittel ein, und zwar in Form der Digitalisierung der Kassenbons. Der Verkäufer muss außer dem Kassenbon auf Papier auch einen digitalen Bon ausstellen und diesen dem Fiskus per Internet übermitteln. Abhängig von der Komplexität des Systems und seiner Voraussetzungen ist für eine derartige Digitalisierung viel Geld erforderlich. Es ist auch die Aufteilung der Kompetenz³¹¹ in der brasilianischen Rechtsordnung zu erwähnen, denn dann, wenn kein Abkommen zwischen den politischen Einheiten besteht, kann jede Einheit ein unterschiedliches

³⁰⁹ *Federação das Indústrias do Estado de São Paulo*, ESTUDO: CARGA EXTRA NA INDÚSTRIA BRASILEIRA – CUSTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO, <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/estudo-carga-extra-na-industria-brasileira-custos-tributarios/> (letzter Zugriff Juli 2014).

³¹⁰ Brasilianische Währung.

³¹¹ Dazu oben, C.I.5. Steuergesetzgebungshoheit.

System für die Digitalisierung einführen, was bis zu dreifache Mehrkosten bedeuten kann.

In Bezug auf die Frist hat sich das Bundesverfassungsgericht in dem RE 195.621 dafür entschieden³¹², dass die tägliche Erfüllung der steuerliche Hauptpflicht, im Fall die tägliche Zahlung der Mehrwertsteuer, wegen der Berufsfreiheit und des freien Wettbewerbes nicht durchgesetzt werden darf. Eine Grundlage der Entscheidung war, dass die Steuerpflichtigen in so kurzer Zeit die monatlichen steuerlichen Vorteile, wie z.B. Steuerguthaben, nicht nutzen könnten. Auch das Erfordernis der regelmäßigen Erfüllung von Mitwirkungspflichten kann die Freiheit beeinträchtigen. Es gibt tägliche Mitwirkungspflichten, die die Freiheit nicht verletzen, wie z.B. die Ausstellung von Kassenbons, andere aber schon. Das wäre z.B. der Fall, wenn eine Norm vorsehen würde, dass juristische Personen ihre Einkommensteuererklärungen täglich abgeben müssen. Es müssten dann so viele variable Informationen in die Erklärung eingegeben werden, dass es die Freiheit beeinträchtigen würde, wenn die Pflicht täglich erfüllt werden müsste.

(2) Erfüllung von Mitwirkungspflichten als Bedingung

Die Erfüllung von Mitwirkungspflichten hat dann die Form einer Bedingung, wenn die öffentliche Gewalt einem Steuerpflichtigen mitteilt, dass eine Genehmigung oder ein Zugeständnis nur dann erfolgt, wenn er einer Mitwirkungspflicht nachkommt. Art. 1 § 2 Abs. I und II des Gesetzesdekret Nr. 1.593/77³¹³ sieht beispielsweise vor, dass die Herstellung oder Einfuhr von Zigaretten nur nach Erteilung einer Sonderregistrierung beim Sekretariat des Bundesfinanzamts erfolgen darf. Hauptvoraussetzung für diese Registrierung ist der Nachweis der steuerlichen Ordnungsmäßigkeit durch den Antragsteller³¹⁴. Ein weiteres Beispiel einer Bedingung ist im selben Gesetzesdekret zu finden, und zwar in der Notwendigkeit der steuerlichen

³¹² STF, RE 195621, Referent(in): Min. MARCO AURÉLIO, Zweiter Senat, Urteil vom 07/11/2000, DJ 10-08-2001 PP-00018 EMENT VOL-02038-03 PP-00524.

³¹³ Laut Art. 55 der brasilianischen Verfassung von 1967 im von der Verfassungsänderung Nr. 1 von 1969 festgelegten Wortlaut, haben Gesetzesdekrete die gleiche Funktion als die heutigen provisorischen Maßnahmen. Zu provisorischen Maßnahmen oben, B.VI.1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen.

³¹⁴ Obwohl die Gesetzgebung in Bezug auf die steuerliche Ordnungsmäßigkeit eher unklar ist, wird die Einhaltung der Mitwirkungspflichten vermutlich mit einbezogen.

Ordnungsmäßigkeit aller Partner des zigarettenherstellenden oder -einführenden Unternehmens für die Ausstellung der Sonderregistrierung.

(3) Sanktionen wegen Verstoßes gegen Mitwirkungspflichten

Die vom Staat verhängten Sanktionen³¹⁵ bei Verstoß gegen eine steuerliche Mitwirkungspflicht stellen einen Eingriff in die Freiheit des Steuerpflichtigen dar. Die Durchsetzung einer Steuerstrafe ist jedoch, wie auch in den anderen oben genannten Fällen, nicht zwangsläufig eine Freiheitsverletzung.

b. Mitwirkungspflichten und Freizügigkeit

Wie oben erläutert³¹⁶, sieht die Verfassung ausdrücklich nur einen Fall für das Verbot von Freizügigkeitsbeschränkungen durch Abgaben vor. Art. 150 Abs. V CR bestimmt, dass in mehreren Bundesländern oder Kommunen geltende Abgaben die Freizügigkeit von Personen oder Gütern nicht beschränken dürfen, und zwar mit Ausnahme der Maut. Die Frage ist nun, ob diese Einschränkung nicht nur für Abgaben, sondern auch für Mitwirkungspflichten gilt.

Die in Art. 150 Abs. V CR vorgesehene Einschränkung ist nur bei den im Artikel selbst genannten Abgaben anzuwenden und gilt daher nicht für Mitwirkungspflichten. Diese Schlussfolgerung stützt sich auf den Hauptgrund der Spezifität des im Wortlaut verwendeten Begriffs „Abgabe“, und zwar in einer strengen Beziehung zu „mehreren Bundesländern oder Kommunen“. Der in der CTN ausdrücklich benutzte Begriff *Abgabe*³¹⁷ begrenzt das Rechtsinstitut, das die Freizügigkeit von Personen oder Gütern nicht beschränken darf, was Mitwirkungspflichten nicht umfasst. Im Fall der reziproken Immunität erkennt das Bundesverfassungsgericht eine ähnliche Besonderheit sowie die sich daraus ergebende Beschränkung an. Nach Art. 150 Abs. VI CR ist es verboten, Steuern auf bestimmte Personen, Sachen,

³¹⁵ Zu Verstößen und Sanktionen s. unten, D.IV.2. Sanktionen wegen Verstößen gegen Mitwirkungspflichten.

³¹⁶ Dazu oben, C.I.1.c. Freiheitsprinzip

³¹⁷ S. Anhang, Art. 3 des Gesetzes Nr. 5.172/66.

Handlungen oder rechtliche Fakten aufzuerlegen³¹⁸. Als das Gericht nach dem Umfang dieser Leistung gefragt wurde, entschied es, dass die reziproke Immunität nur für Steuern und nicht für andere Abgaben gilt³¹⁹, denn die Verfassung ist bei dieser Regelung besonders eindeutig. Daraus lässt sich der Schluss ziehen, dass die Verfassung die Beschränkung der Freizügigkeit durch steuerliche Mitwirkungspflichten nicht ausdrücklich verbietet.

Bei Fehlen eines ausdrücklichen Verbots ist es trotzdem nicht ohne Weiteres erlaubt, Mitwirkungspflichten spezifisch für diesen Zweck, nämlich die Freiheitsbeschränkung, zu verwenden, auch weil ihre Zielsetzung weder ihren Einsatz als Instrument dafür³²⁰ noch die Beschränkungen selbst und die sich daraus ergebende Sanktionen erlaubt, sofern diese die Freiheit einschränken. Jeder Fall ist im Einzelnen zu analysieren³²¹.

Auf Grundlage der in den vorherigen Abschnitten genannten Formen kommt in Brasilien den Eingriff in die Freizügigkeit durch eine Sanktion für den Verstoß gegen eine Mitwirkungspflicht am häufigsten vor. Wenn ein LKW beispielsweise Waren von einem Bundesland in ein anderes transportiert, sieht die Gesetzgebung vor, dass dabei eine entsprechende Rechnung vorliegen muss. Sollte die Steuerbehörde den Lkw anhalten und feststellen, dass keine Rechnung vorhanden ist, kann die Ware beschlagnahmt werden, was die Freizügigkeit beeinträchtigen würde³²².

Hierbei ist eine Analyse zum Ausmaß der Beschränkung der Freizügigkeit wichtig. Eine solche Beschränkung sollte spezifisch sein und nur die unmittelbar mit

³¹⁸ Dazu oben, C.I.2.a. Reziproke Immunität.

³¹⁹ STF, ACO 602, Referent(in) Min. DIAS TOFFOLI, Plenum, Urteil vom 06/06/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 03-08-2018 PUBLIC 06-08-2018.; RE 831381 AgR-AgR, Referent(in) Min. ROBERTO BARROSO, erster Senat, Urteil vom 09/03/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-055 DIVULG 20-03-2018 PUBLIC 21-03-2018.

³²⁰ Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

³²¹ Dazu oben, D.II.3.a. Mitwirkungspflichten und prohibitive oder übermäßige Wirkungen.

³²² In diesem Sinne hat der STF entschieden. STF, ADI 395, Referent(in): Min. CARMEN LÚCIA, Plenum, Urteil vom 17/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-01 PP-00052 RTJ VOL-00201-03 PP-00823 RDDT Nr. 145, 2007, p. 181-185 RT v. 96, Nr. 866, 2007, p. 101-106.

dem Verstoß gegen die jeweilige Mitwirkungspflicht zusammenhängende Freizügigkeit treffen. Befördert der Lkw im obenerwähnten Beispiel mehrere unterschiedliche Waren, für die Rechnungen nur zum Teil vorhanden sind, dürfen nur die Waren beschlagnahmt werden, die den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprechen. Die Steuerbehörde darf also die Freizügigkeit der sonstigen regulären Waren nicht beschränken. Die Beschränkung darf ebenfalls nicht in Bezug auf weitere, nicht in der Lkw-Ladung vorhandene Waren sowie auf alle Waren des Absenders erfolgen.

Was im Zusammenhang mit dem Verstoß gegen Mitwirkungspflichten die Freizügigkeit von Personen betrifft, darf sie unmittelbar oder mittelbar nur dann eingeschränkt werden, wenn das Gesetz vorsieht, dass die Verhaltensweise des Steuerpflichtigen mit Haft bestraft wird³²³. Ein Beispiel ist die gesetzliche Vorschrift, dass dann, wenn Waren ohne Rechnungen gefunden werden, der Fahrer festgenommen wird.

c. Mitwirkungspflichten und Wirtschaftsfreiheit (Berufsfreiheit, freie Initiative und freier Wettbewerb)

Zwar greifen Mitwirkungspflichten im Einklang mit der Rechtsordnung in die Wirtschaftsfreiheit ein³²⁴, doch dürfen sie auf keinem Fall die freie Berufsausübung sowie die freie Initiative oder den freien Wettbewerb behindern. Dies ergibt sich aus der Verfassung, die für den ersten Fall vorsieht, dass die Ausübung eines Berufs, eines Gewerbes oder einer sonstigen Arbeit frei ist, sofern die beruflichen Qualifikationen erfüllt sind³²⁵. Da es sich bei ihnen nicht um eine berufliche Qualifikation handelt, dürfen Mitwirkungspflichten diese Freiheit nicht einschränken. Auch für die freie Initiative sowie für den freien Wettbewerb gelten diese Vorschriften, denn die Verfassung schließt Beschränkungen durch öffentliche Organe außer in den gesetzlich vorgesehenen³²⁶ Fällen von öffentlichem Interesse aus. Obwohl die Einhaltung von Mitwirkungspflichten im öffentlichen Interesse ist, gehört dieses Interesse

³²³ Dazu unten, D.IV. Verstöße gegen Mitwirkungspflichten und Sanktionen.

³²⁴ Dazu oben, B.V.2.c(2). Wirtschaftsfreiheit und C.I.1.c. Freiheitsprinzip.

³²⁵ S. Anhang, Art. 5 Abs. XIII der brasilianischen Verfassung.

³²⁶ S. Anhang, Art. 170 Einzelparagraph der brasilianischen Verfassung.

nicht zu denjenigen, die die Beschränkung der Aufnahme oder der Fortsetzung einer wirtschaftlichen Tätigkeit rechtfertigen. Es liegt vielmehr im öffentlichen Interesse, dass sich wirtschaftliche Aktivitäten entwickeln und ausweiten, denn neben den Gewinnen aus ihnen, an denen der Staat durch Steuern teilnimmt, schaffen sie auch Beschäftigung und Einkommen für diejenigen, die unmittelbar oder mittelbar an der betreffenden Aktivität teilnehmen. So kann die Beschränkung einer wirtschaftlichen Tätigkeit aufgrund des Verstoßes gegen eine steuerliche Mitwirkungspflicht weitaus schädlicher sein als der Verstoß gegen diese Pflicht selbst. Es steht dem Gesetzgeber zu, andere Arten von Sanktionen vorzusehen, und der Steuerbehörde, diese Sanktion anzuwenden sowie die Situation bei Bedarf zu bewerten³²⁷.

Ein Beispiel einer Behinderung der wirtschaftlichen Tätigkeit ist in Art. 2 Abs. II des Gesetzesdekretes Nr. 1.593/77 zu finden, wonach der Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht als Grund für die Aufhebung der vom Sekretariat des Bundesfinanzamts ausgestellten Sonderregistrierung anerkannt ist, ohne die Produzenten von Zigaretten ihre Aktivitäten nicht ausüben dürfen.

Bei der Bewertung eines Falls mit der gleichen Rechtsgrundlage, in dem allerdings die Registrierung aufgrund eines Verstoßes gegen eine steuerliche Hauptpflicht aufzuheben war, hat sich das Bundesverfassungsgericht anders geäußert. Das Gericht stellte fest, dass die wiederholte Nichtzahlung von Abgaben den freien Wettbewerb verletzt. Aus diesem Grund war die im Gesetzesdekret vorgesehene Strafe der Aufhebung der Sonderregistrierung verfassungskonform und damit anwendbar³²⁸.

In Bezug auf den Gesamtkontext der Anwendung dieser Norm wird davon ausgegangen, dass erstens die Zulassung durch eine Steuerbehörde keine Voraussetzung für den Betrieb eines Unternehmens sein sollte, denn anders als zum Beispiel

³²⁷ S. Anhang, Art. 148 des Gesetzes Nr. 5.172/66.

³²⁸ STF, AC 1657 MC, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. CEZAR PELUSO, Plenum, Urteil vom 27/06/2007, DJe-092 DIVULG 30-08-2007 PUBLIC 31-08-2007 DJ 31-08-2007 PP-00028 EMENT VOL-02287-02 PP-00254 RTJ VOL-00204-01 PP-00099 RDDT Nr. 146, 2007, p. 231-232 RCJ v. 21, Nr. 137, 2007, p. 81.; STF, RE 550769, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Plenum, Urteil vom 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014.

bei der Gesundheitsüberwachung oder der Feuerwehr befasst sich das Bundesfinanzamt mit keinem Bereich, aus dem der Bevölkerung unmittelbar Schaden erwachsen könnte. Die Beantragung einer Betriebszulassung durch die Feuerwehr dient der Sicherheit der Menschen, während die Beantragung einer Kontrolle von Lebensmittelherstellern vor Aufnahme ihres Betriebs durch die Gesundheitsüberwachungsbehörde der Gesundheit der Verbraucher dient. Solche Begründungen weisen auf Verfassungsbeschränkungen sowie auf das öffentliche Interesse hin. Zweitens sollte der Verstoß gegen Mitwirkungspflichten oder die Nichtzahlung von Steuern die Entwicklung der Tätigkeit nicht behindern, denn eine derartige Behinderung verstößt gegen die freie Initiative und den freien Wettbewerb.

Angesichts dieser Situation sollte der Fiskus jegliche Vorteile aufheben, die der Person aufgrund des Verstoßes gegen Mitwirkungspflichten zustehen, falls diese den freien Wettbewerb behindern. Es sind auch andere Maßnahmen durchzuführen, nämlich die Auferlegung von Geldbußen oder Zinsen sowie weitere vom Gesetz vorgeschriebenen Mittel, wie zum Beispiel die Eintragung des Steuerpflichtigen in das Schuldnerregister³²⁹, damit die Verletzung des freien Wettbewerbs durch die Nichteinhaltung der steuerlichen Normen vermieden wird.

d. Mitwirkungspflichten und Verbot der Übermaßbesteuerung

(1) Eigentum

Die Identifizierung des Eigentums³³⁰ des Steuerpflichtigen durch steuerliche Mitwirkungspflichten ermöglicht es dem Fiskus, wesentliche Feststellungen für die Anwendung der Steuergesetzgebung zu treffen. Dazu gehört z.B. die Feststellung des vom Steuerpflichtigen zu zahlenden oder bereits gezahlten Betrags. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn keine Steuerschuld besteht, wie bei Befreiungen oder Immunitäten³³¹. Aus dieser Perspektive ist es auch möglich, die soziale Funktion des Eigentums zu identifizieren, die nicht nur für steuerliche, sondern auch für andere

³²⁹ STF, ADI 5135, Referent(in): Min. ROBERTO BARROSO, Plenum, Urteil vom 09/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 06-02-2018 PUBLIC 07-02-2018.

³³⁰ Dazu oben, B.V.2.c(3). Eigentum.

³³¹ Dazu oben, C.I.2. Steuerrechtliche Immunitäten.

Zwecke wichtig ist³³², wie z.B. für die Bereitstellung öffentlicher Dienstleistungen oder für die Struktur- und Umweltplanung.

Obwohl die Identifizierung des Eigentums der Steuerpflichtigen für verschiedene öffentliche Zwecke relevant ist, gibt es angeblich Fälle, bei denen übermäßige, unangebrachte oder allzu häufige Forderungen nach der Erfüllung von Mitwirkungspflichten³³³ zu einer unmittelbaren Beschränkung des Eigentums derjenigen führen können, die diesen Pflichten unterliegen. In diesem Fall müssten die Steuerpflichtigen unnötige Kosten tragen, um ihre Pflichten zu erfüllen. Sogar die Forderung lediglich einer³³⁴ unnötigen oder übermäßigen Mitwirkungspflicht ist, wenn dem Steuerpflichtigen durch sie Kosten entstehen, verfassungswidrig, weil sie der Zielsetzung der Mitwirkungspflichten nicht entspricht³³⁵ und weil sie konfiszierend wirkt.

(2) Geldbußen

Geldbußen, die sich aus Verstößen gegen Mitwirkungspflichten ergeben³³⁶, können ebenfalls für konfiskatorisch und daher für rechts- oder verfassungswidrig erklärt werden. Für diese Erklärung reicht es aus, wenn die Geldbußen unverhältnismäßig oder übermäßig sind. Ein Beispiel ist Art. 8 § 1 des Gesetzes 10.426/02, der vorsieht, dass Immobiliennotare, die Erklärungen über Immobiliengeschäfte (*Declaração de Operações Imobiliárias - DOI*) nicht rechtzeitig abgeben, mit einem monatlichen Bußgeld von 0,1 % (begrenzt auf 1 %) des Wertes des Geschäfts belegt werden können. Man könnte zwar vermuten, dass dies kein sehr schwerwiegendes Bußgeld ist, was allerdings nicht zutrifft, da sich dieser Prozentsatz erstens auf den Wert des Geschäfts bezieht und zweitens eigentlich nicht auf die Person, die vom Geschäft profitiert, sondern auf diejenige, die es nur registriert hat. Als Beispiel kann ein Immobiliengeschäft dienen, das den Erwerb eines großen Gewerbegrundstücks umfasst, das 50 Millionen Reais kostet. Der Verkauf wird ordnungsgemäß beim zuständigen Grundbuchamt registriert, das den vom staatlichen Gesetz

³³² Dazu unten, D.II.5. Mitwirkungspflichten und Privatsphäre.

³³³ Dazu oben, D.II.3.a(1). Anzahl und Art der Mitwirkungspflichten sowie Frist.

³³⁴ Dazu oben, C.I.1.c(1). Eigentum und Verbot der Übermaßbesteuerung (Princípio do não-confisco).

³³⁵ Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

³³⁶ Dazu unten, D.IV. Verstöße gegen Mitwirkungspflichten und Sanktionen.

festgelegten Betrag für die Registrierung berechnet, der 2.500 Reais beträgt. Sollte der Immobiliennotar die Frist für die Einreichung der DOI-Erklärung verpassen, hat das für ihn ein Bußgeld von 50.000 Reais zur Folge, d.h. das Bußgeld entspricht dem Zwanzigfachen der Registrierungskosten und beträgt sogar mehr als der Gewinn des Notars. Wird die Erklärung weiterhin nicht abgegeben, kann das Bußgeld bis auf 1 % des Geschäftswerts steigen, nämlich auf 500.000 Reais, was dem Zweihundertfachen der Registrierungskosten entspricht. Hiermit wird bestätigt, dass die Übermaßbesteuerung nur anhand eines konkreten Kontexts analysiert werden kann. Das Bußgeld von 0,1 % stellt in diesem Fall bereits einen übermäßigen Wert dar, da es das Zwanzigfache des eigentlichen Gewinns desjenigen beträgt, der es zahlen muss.

e. Lenkungswirkungen der steuerlichen Mitwirkungspflichten

Anders als bei Abgaben erlaubt das brasilianische Rechtssystem bei Mitwirkungspflichten nicht, dass sie Lenkungszwecke³³⁷ haben, d.h. anderen Zwecken dienen, wie z.B. dafür, Verhaltensweisen herbeizuführen. Abweichungen von den in der Verfassung und in der Abgabenordnung³³⁸ vorgesehenen Zielsetzungen für steuerliche Mitwirkungspflichten sind rechts- oder verfassungswidrig.

Lenkungswirkungen, die durch die Auferlegung einer die gesetzlichen Vorgaben erfüllenden steuerlichen Mitwirkungspflicht verursacht werden, machen diese Pflicht jedoch nicht ungültig. Juristische Personen dürfen sich beispielsweise bei der Berechnung der Einkommensteuer zwischen einer Ermittlung des Gewinns aufgrund eines Pauschalverfahrens oder aufgrund des ermittelten Bilanzgewinns entscheiden. Für den aufgrund des Pauschalverfahrens ermittelten Gewinn ist im Beispiel die Erklärung A erforderlich, die äußerst leicht, schnell und einfach auszufüllen ist. Wenn der Bilanzgewinn gewählt wird, muss dagegen die Erklärung B vorgelegt werden, die wegen ihrer komplexen, zeitaufwändigen und riskanten Art des Ausfüllens die Einstellung professioneller Dienstleister erfordert, da ein Fehler beim Ausfüllen zu schwerwiegenden Strafen führen kann. Wenn sich der Steuerzahler wegen

³³⁷ Dazu oben, C.I.1.c(2). Lenkungsabgaben (Tributos extrafiscais).

³³⁸ Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

des einfacheren Ausfüllens der Erklärung für den aufgrund des Pauschalverfahren ermittelten Gewinn entscheidet, stellt das kein Problem dar.

4. Vorzeitigkeit

Das sogenannte Vorzeitigkeitsprinzip³³⁹ ist nur bei Abgaben anzuwenden, denn der Verfassungstext ist diesbezüglich eindeutig³⁴⁰, indem er dessen Anwendung bei der Erhebung von Abgaben vorsieht. Aufgrund davon sind die allgemeinen Regeln des brasilianischen Rechts bezüglich des Zeitpunkts des Inkrafttretens der jeweiligen Einführung oder Änderung von Mitwirkungspflichten zu beachten³⁴¹.

5. Mitwirkungspflichten und Privatsphäre

Private Steuerinformationen werden vorbehaltlich anderweitiger gerichtlicher Entscheidung durch Mitwirkungspflichten eingeholt³⁴². Abgesehen von der Pflicht zur Abgabe von Erklärungen oder Unterlagen erweisen sich auch die Forderung nach Abklärungen und die persönliche Kontrolle des Unternehmens des Steuerpflichtigen durch die Verwaltungsbehörde als erfolgversprechende Möglichkeiten zur Einholung von Steuerinformationen³⁴³.

Obwohl im Steuerrecht die Datenschutzbestimmungen anders als üblich funktionieren³⁴⁴, da das Gesetz dem Fiskus den Zugriff auf vertrauliche Daten gewährt, ohne dass eine gerichtliche Entscheidung erforderlich ist, bedeutet das nicht, dass der Steuerbehörde ohne Weiteres alle Daten zur Verfügung stehen. Dies liegt daran, dass das die Achtung der Privatsphäre weiterhin für alle Steuerinformationen gilt. Daher ist für das Einholen privater Informationen ein spezifisches Verfahren erforderlich³⁴⁵. Es dürfen ebenfalls nur diejenigen Daten übermittelt werden, die dem

³³⁹ Dazu oben, C.I.1.d. Vorzeitigkeit.

³⁴⁰ S. Anhang, Art. 150 Abs. III lit. b und lit. c der brasilianischen Verfassung.

³⁴¹ S. Anhang, Art. 1 des Gesetzesdekretes Nr. 4.657/42.

³⁴² Dazu oben, C.I.1.e. Steuerrecht, Privatsphäre und Kontrolle.

³⁴³ Zur Verschiedenheit der steuerlichen Mitwirkungspflichten s. oben, D.I.5. Arten der Mitwirkungspflichten.

³⁴⁴ Dazu oben, C.I.1.e.(1). Normative Grundlagen und Vorgaben.

³⁴⁵ Als Beispiel s. Anhang, Art. 6 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/01.

Interesse der Verwaltung bei ihren Ermittlungen dienen und Gegenstand von Mitwirkungspflichten sein können³⁴⁶. Die Privatsphäre schränkt daher die Festlegung sowie die Verwendung von Mitwirkungspflichten ein. Diese Einschränkungen gelten nicht nur für die Steuerverwaltungsbehörde, sondern für alle staatlichen Gewalten. Unter den Beschränkungen sind die quantitativen, qualitativen, zeitlichen und persönlichen die wichtigsten.

a. Quantitative Beschränkungen

Die Auferlegung von mehr als einer Mitwirkungspflicht mit der Absicht, die gleichen Informationen einzuholen, stellt nicht nur eine Verletzung des Freiheitsprinzips, sondern auch eine Verletzung der Privatsphäre dar³⁴⁷. Als Beispiel kann ein Steuerzahler, der Einkommensteuer abführt genannt werden, der als Unternehmensvorstand arbeitet und ein Konto bei einem bestimmten Finanzinstitut besitzt. Der Fiskus darf von der Bank nicht verlangen, dass sie Dokumente oder Informationen³⁴⁸ über sein Einkommen vorlegt, unter dem bloßen Vorwand, die Informationen vergleichen zu wollen. Damit ein entsprechender Bescheid ergehen kann, muss ein begründeter Zweifel, im konkreten Fall ein Zweifel oder eine Unklarheit in Bezug auf einige der vom Steuerzahler zur Verfügung gestellten Informationen bestehen, da sonst die Privatsphäre des Steuerzahlers verletzt würde. Eine Aufforderung an das Finanzinstitut wäre z.B. plausibel, wenn festgestellt wurde, dass der Vorstand trotz eines angegebenen Jahreseinkommens in Höhe von 200.000 Reais eine Summe in Höhe von über 300.000 Reais bekommt hat und dies durch die Pflichtinformationen³⁴⁹, welche das Bundesfinanzamt vom entsprechenden Unternehmen erhalten hat, bewiesen werden kann.

³⁴⁶ STF, Leitsatz Nr. 439: Jedes Handelsbuch unterliegt der Steuer- oder Sozialversicherungsaufsicht. Die Einsichtnahme in derartige Dokumente beschränkt sich jedoch auf den Gegenstand der Ermittlung.

³⁴⁷ Dazu oben, D.II.3.a(1). Anzahl und Art der Mitwirkungspflichten sowie Frist.

³⁴⁸ Dazu oben, C.I.1.e.(1). Normative Grundlagen und Vorgaben.

³⁴⁹ S. Anhang, Art. 5 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105/01.

b. Qualitative Beschränkungen

Qualitative Beschränkungen beziehen sich auf den Detaillierungsgrad von privaten Informationen, der für die Aufklärung einer bestimmten Tatsache notwendig ist. Dazu sieht Art. 5 § 2 LC 105/01 in Bezug auf das Bankgeheimnis vor, dass die von den Finanzinstituten an den Fiskus übermittelten Informationen lediglich die Identifizierung der Inhaber und die Gesamtbeträge der monatlichen Geschäfte enthalten dürfen. Die Übermittlung weiterer Elemente, die den Ursprung oder die Art der Ausgaben identifizieren könnten, ist dagegen verboten.

Die unbegründete Aufforderung des Fiskus, Informationen über den Steuerpflichtigen detaillierter zu übermitteln, ist übertrieben und stellt daher eine Verletzung der Privatsphäre dar. Als Beispiel kann ein Steuerzahler genannt werden, der als natürliche Person Einkommensteuer zahlt und in seiner jährlichen Erklärung Abzüge für Gesundheitsbehandlungen³⁵⁰ (wie Physiotherapie und Beschäftigungstherapie) eines seiner Angehörigen geltend macht. Sollte die Steuerbehörde bei der Prüfung der Erklärung davon ausgehen, dass der Abzug einen übertrieben hohen Wert hat, müsste sie ermitteln, ob die Ausgaben tatsächlich entstanden sind. Die Behörde fordert dann den Steuerpflichtigen auf, gemäß Art. 8 § 2 Abs. III Gesetz 9.250/95 die vom Dienstleister ausgestellten Quittungen vorzulegen. Innerhalb des in der Aufforderung festgelegten Zeitraums legt der Steuerpflichtige die erforderlichen Belege vor. Ist die Behörde immer noch unzufrieden, ergeht eine neue Aufforderung; diesmal ist die ärztliche Verschreibung vorzulegen, die die Notwendigkeit der Behandlung begründet. Diese zweite Aufforderung stellt jedoch eine Verletzung der Privatsphäre dar, denn sie ist nach Abs. III, der besagt, dass ein Beleg mit den übermittelten Informationen für die Anerkennung des Abzuges ausreicht, verzichtbar. Hat die Steuerbehörde weiter Zweifel hinsichtlich der Zahlung, muss sie die Daten mit den Aussagen des Dienstleisters vergleichen und darf nicht die Krankheit des Angehörigen in Frage stellen, da das die Privatsphäre des Steuerzahlers unrechtmäßig verletzt.

Selbstverständlich hängt der verlangte Detaillierungsgrad der Informationen vom Einzelfall ab, denn in einigen Fällen sind weitere Ermittlungen erforderlich, um

³⁵⁰ S. Anhang, Art. 8 Abs. I des Gesetzes Nr. 9.250/95.

Zweifel zu beseitigen. Ein Beispiel hierfür ist die Notwendigkeit, Einzelheiten der Tätigkeit einer bestimmten juristischen Person zu kennen, um feststellen zu können, ob für ihre Tätigkeit die Steuer auf Dienstleistungen oder die auf Industrieerzeugnisse³⁵¹ am besten passt. Die Beschränkung legt jedoch fest, dass der Fiskus eine Vertiefung des Detaillierungsgrades privater Informationen nur so weit verlangen sollte, dass der steuerliche Zweifel geklärt werden kann.

c. Zeitliche und persönliche Beschränkungen

Mitwirkungspflichten, die in Bezug auf die Person gegen die, oder den Zeitraum, für den sie angeordnet werden, unrechtmäßig sind, wie z.B. die Forderung nach dem Zugang zu Büchern, die verjährte Steuerschulden beweisen³⁵², oder die Forderung nach Dokumenten zu einem Tatbestand in Bezug auf eine Person, die an diesem kaum beteiligt sein kann, dürfen deswegen nicht verlangt werden, weil sie der Zielsetzung von Mitwirkungspflichten nicht entsprechen³⁵³. Darüber hinaus stellen sie auch einen Verstoß gegen die Privatsphäre dar.

III. Steuerpflichtverhältnis

1. Überlegungen zu den Besonderheiten von Haupt- und Mitwirkungspflichten

Aus der Analyse der Lehre³⁵⁴ und Rechtsprechung³⁵⁵ geht hervor, dass sich Studien zu Tatbeständen sowie zur normativen Struktur von Hauptpflichten wesentlich stärker entwickelt haben als jene in Bezug auf Mitwirkungspflichten. Die Gründe

³⁵¹ Dazu STJ, AgInt no AREsp 1321944/ES, Referent(in): Min. SÉRGIO KUKINA, ERSTER SENAT, Urteil vom 09/10/2018, DJe 16/10/2018.

³⁵² S. Anhang, Art. 195 Einzelparagraph des Gesetzes Nr. 5.172/66.

³⁵³ Dazu oben, D.I.6.b. Die Zielsetzung als Voraussetzung für das Bestehen der steuerlichen Mitwirkungspflichten.

³⁵⁴ Dazu *Falcão, Amílcar de Araújo*, Fato gerador da obrigação tributária; *Jarach, Dino*, O Fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo; *Carvalho*, Curso; *Carvalho*, Teoria; *Carvalho*, Direito tributário.

³⁵⁵ STF, RE 602347, Referent(in): Min. EDSON FACHIN, Plenum, Urteil vom 04/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 11-04-2016 PUBLIC 12-04-2016.; STJ, REsp 1480918/RS, Referent(in): Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. HERMAN BENJAMIN, ZWEITER SENAT, Urteil vom 19/09/2017, DJe 01/02/2018.

dafür lassen sich nicht mit Sicherheit erkennen, aber einige der mit Hauptpflichten zusammenhängenden Interessen – dass der Steuerzahler einerseits einen geringeren Betrag bezahlt und der Fiskus andererseits größere Beträge erhebt – haben einen Großteil der Aufmerksamkeit auf die allgemeinen Aspekte dieses Pflichtverhältnisses gerichtet.

Das Interesse an einer Entwicklung der Analyse von Mitwirkungspflichten hat sich deswegen gesteigert und intensiviert, weil die globale Auffassung den steuerlichen Informationen eine wichtige Rolle für den Erfolg der Anwendung von Steuernormen zuordnet, was vor allem die Steuererhebung umfasst. Da sich diese Studien jedoch noch in ihrer Anfangsphase befinden, gibt es in der Lehre mehrere Aussagen, die sich noch weiter vertiefen lassen. So ist erwähnenswert, dass der Tatbestand bei Mitwirkungspflichten nicht aus einer bestimmten Norm, sondern aus einer Reihe von Normen entsteht³⁵⁶ oder dass ein Großteil der Mitwirkungspflichten kontinuierlich ist, es sei denn, man ist der Auffassung, dass bei jeder neuen Aufforderung durch das aktive Subjekt zur Aufklärung derselben Situation ein neuer Tatbestand entsteht³⁵⁷.

Mit zu berücksichtigen ist, dass die Besonderheiten von jeder Art von steuerlichen Pflichten Auswirkungen auf den Aufbau der normativen Struktur haben, die bei der jeweiligen Steuerpflicht anzuwenden ist. Besonderheiten wie z.B. der jeweilige Gegenstand der Pflicht sowie deren Zielsetzung führen zu einer bedeutsamen Unterscheidung, vor allem, wenn sie gemeinsam angewendet werden.

a. Besonderheiten hinsichtlich des Gegenstands der jeweiligen Pflichten

Gegenstand der Hauptpflicht³⁵⁸ ist eine Pflicht zum „Geben“, wobei Geld das Einzige ist, was hier gegeben wird. Dabei sind Genauigkeit, Einheit und Objektivität wichtige Merkmale. Wenn die mögliche Diskussion hinsichtlich der Auslegung der normativen Elemente, aus denen die Hauptpflicht besteht und die fast immer den fälligen Betrag zum Gegenstand hat, überwunden ist, bleibt die Berechnung des zu

³⁵⁶ Machado, Fato gerador da obrigação acessória, RDDT, Nr. 96, 2003, S. 29 – 35 (S. 30).

³⁵⁷ Schoueri, Direito tributário, S. 504.

³⁵⁸ Dazu oben, D.I.4. Gegenstand.

bezahlenden Betrags, die durch die mathematische Formel unter Anwendung des Steuersatzes auf die Berechnungsbasis erfolgt. Abgesehen von einigen Diskussionen, die sich aus der Leistungsfähigkeit³⁵⁹ ergeben, wird von diesem Moment an festgelegt, was eindeutig und genau zu leisten ist, nämlich der zu leistende Betrag.

Der Gegenstand von Mitwirkungspflichten ist dagegen wesentlich komplexer, weil er neben positiven auch negativen Leistungen umfasst. Darüber hinaus besteht der Gegenstand der positiven Leistungen nicht in der Bereitstellung einer einzigen, objektiven und genauen Sache, sondern meistens in verschiedenen Aktionen, die darauf abzielen, dem aktiven Subjekt mehrere und unterschiedliche Informationen in verschiedenen, physischen oder digitalen Medien zu verschaffen. Häufig sind diese Informationen subjektive, teilweise unvollständige Textstücke. Das passiert z.B. bei der Einkommensteuererklärung von natürlichen Personen, die digital abzugeben ist und Felder enthält, die nach der eigenen Interpretation des Steuerpflichtigen oder des Erklärenden auszufüllen sind, wie im Fall der Beschreibung von beweglichen und unbeweglichen Gütern wie z.B. Immobilien.

b. Besonderheiten in Bezug auf die Zielsetzung von Pflichten

Was die Zielsetzung von Hauptpflichten angeht, könnte argumentiert werden, dass diese zwei Hauptzwecke hat. Zum einen sollen finanzielle Mittel erhoben werden. Zum anderen sollen Zwecke verfolgt werden, die eben nicht der Erhebung von Mitteln dienen³⁶⁰, wie beispielsweise das Herbeiführen von Verhaltensweisen (hohe Steuern auf alkoholhaltige Getränke zielen z.B. darauf ab, deren Verbrauch zu vermindern sowie diesbezügliche Ausgaben eventuell zu decken, und sind so Lenkungsabgaben)³⁶¹. Mitwirkungspflichten müssen dagegen die Anwendung der Steuergesetzgebung ermöglichen oder erleichtern, indem der Steuerbehörde Informationen oder Daten zur Verfügung gestellt werden³⁶².

³⁵⁹ *Lehner, Moris, Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias*, S. 143-154.

³⁶⁰ *Carvalho, Curso*, S. 289-290.

³⁶¹ Dazu oben, C.I.1.c(2). Lenkungsabgaben (Tributos extrafiscais).

³⁶² Dazu oben, D.I.6.a. Verfassungsrechtliche Definition.

Die Beziehung zwischen der Erfüllung der steuerlichen Pflichten und ihrer entsprechenden Zielsetzungen ist auch zu berücksichtigen. Bei der Hauptpflicht hat die Erfüllung der normativen Voraussetzungen zur Folge, dass die Pflicht auch dann weiterbesteht, auch wenn ihr Ziel nicht erreicht werden konnte. Die Hauptpflicht ist auch dann nicht ungültig, wenn die erhobene Summe geringer ist als erwartet oder wenn sich z.B. das Herbeiführen von Verhaltensweisen durch die Abgaben nicht durchsetzen lässt³⁶³. Dies ist vermutlich darauf zurückzuführen, dass die Rechtsordnung die Gültigkeit einer Hauptpflicht nicht mit der effizienten Erreichung ihres Ziels verbindet, sondern mit den Merkmalen, die dieses strukturieren.

Der verfassungsrechtliche Zweck von steuerlichen Mitwirkungspflichten besteht darin, durch die Einholung von Informationen oder Daten die Anwendung der Steuergesetzgebung zu ermöglichen oder zu erleichtern. Wenn sich jedoch das Ziel dieser Pflicht nicht erreichen lässt, hat sie keinen Platz in der Rechtsordnung, selbst wenn ihre normativen Voraussetzungen zur Folge eingetreten sind. Das heißt, wenn die Tatbestandsmerkmale³⁶⁴ einer Mitwirkungspflicht erfüllt sind, aber ihr Ziel in dem Fall nicht erreicht werden kann, dann ist eine solche Pflicht nicht aufzuerlegen. Das trifft jedoch nicht zu, wenn der Grund für die Nichterfüllung des Ziels ein Verstoß seitens des Steuerpflichtigen ist.

2. Der Tatbestand der Mitwirkungspflicht und seine normative Vorschrift

a. Tatbestand der steuerlichen Mitwirkungspflicht

Wird der Begriff „Tatbestand“³⁶⁵ als Ereignis der realen Welt verstanden, bei dessen Vorliegen aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift rechtliche Wirkungen ein-

³⁶³ Dazu, *Schoueri*, Normas tributárias, S. 52 ff.

³⁶⁴ Dazu unten, D.III.2.a. Tatbestand der steuerlichen Mitwirkungspflicht.

³⁶⁵ Der in der vorliegenden Arbeit verwendete Begriff beruht auf *Falcão*s Begriff von Tatbestand: Tatbestand ist also die Menge der Tatsachen oder der Sachverhalt, an den der Gesetzgeber die Entstehung der gesetzlichen Zahlungspflicht einer Abgabe bindet, *Falcão*, Amílcar de Araújo, Fato gerador da obrigação tributária, S. 26.

treten, kann ebenfalls behauptet werden, dass es ohne Tatbestand keine gesetzlichen Obliegenheiten und Pflichten gibt³⁶⁶. Wenn es so wäre, dass die Mitwirkungspflichten keinen Tatbestand haben³⁶⁷, würde das zur Schlussfolgerung führen, dass sie nicht existieren, denn das nicht Vorhandensein des Tatbestandes im Bereich der gesetzlichen Vorschriften bedeutet nicht nur, dass die Mitwirkungspflichten nicht in einem normativen Regelwerk vorgesehen sind, sondern auch, dass es keine Beschreibung eines Verhaltens gibt, das bei seinem Eintreten eine Folge auslösen könnte. Dies entzieht sich vollständig jeglicher normativen Struktur, denn es identifiziert nicht, welche Handlung, welche Tatsache oder welche juristische Situation betroffen ist. Der Befehl "erstelle eine Rechnung" oder "erkläre das Einkommen" ist nur wirksam, wenn er in einen Kontext eingebettet und mit einer faktischen Beschreibung versehen ist. Eine weitere Folge wäre hier die Unmöglichkeit, überhaupt zu erkennen, wer der Adressat der Mitwirkungspflicht ist.

Die CTN nennt in Art. 115 die Grundmerkmale von Tatbeständen bei Mitwirkungspflichten:

Art. 115. Tatbestand der Mitwirkungspflicht ist jegliche Situation, die gemäß der anwendbaren Gesetzgebung die Ausführung oder das Unterlassen von Handlungen vorschreibt, die keine Hauptpflicht darstellen.

b. Normative Bestimmung des Tatbestands

Die normative Vorschrift in Bezug auf den Tatbestand berücksichtigt die rechtliche Beschreibung der Handlung(en), Tatsache(n) oder Rechtslage(n)³⁶⁸, bei deren Durchführung Rechtswirkungen hervorrufen werden, wodurch zwischen den betroffenen Subjekten Rechte oder Pflichten entstehen. Art. 7 des Gesetzes 9.250/95 sieht beispielsweise vor, dass der in Bezug auf die Einkommensteuer zu zahlende oder zu erstattende Betrag dem Bundesfiskus jährlich zu melden ist. Trifft diese

³⁶⁶ Machado, Fato gerador da obrigação acessória, RDDT, São Paulo, Nr. 96, 2003, S. 29 – 35 (S. 29).

³⁶⁷ Zu einer gegensätzlichen Auffassung s. Coêlho, Arts. 139 a 155, S. 268.

³⁶⁸ Becker, Alfredo Augusto, Teoria geral do direito tributário, S. 262.

Vorschrift zu und kommt diese Situation in der faktischen Welt wie im Gesetzeswortlaut (d.h. durch einen Tatbestand) definiert vor, dann sind diejenigen Personen, die Beträge zahlen oder erhalten, dazu verpflichtet, eine Erklärung abzugeben.

(1) Umfang der Definition des Tatbestands

Weder die Verfassung noch die CTN (Art. 115) schränken die Wahl eines Tatbestands bei Mitwirkungspflichten ausdrücklich ein. So ist i.d.R. jede Handlung, Tat- sache oder Rechtslage so wahrzunehmen, dass sie rechtliche Folgen haben könnte.

Becker führt im Zusammenhang mit dem Thema eine Beschränkung an, die für die Hauptpflicht gilt. Seiner Ansicht nach dürfen Gesetzgeber von Staaten, die in ihren Rechtssystem das Prinzip der Leistungsfähigkeit anwenden, nur mutmaßliche Tatsachen in Bezug auf das Einkommen oder auf das Kapital³⁶⁹, also Tatsachen, die ein Vermögen kennzeichnen, als Tatbestände steuerlicher Hauptpflichten definieren. Aus diesem Grund können Handlungen oder Rechtslagen wie z.B. „Gewinne erzielen“, „Eigentum besitzen“ oder „Waren in Umlauf bringen“ als Hauptpflichten erzeugende Tatbestände charakterisiert werden. Obwohl diese Beschränkung auch für einige Mitwirkungspflichten anwendbar sein kann, gilt sie allerdings nicht immer. Zum Beispiel muss der Mensch, der ein gesetzlich festgelegtes Mindesteinkommen hat, eine Einkommenserklärung abgeben, aber wenn ein behinderter Mensch eine Mitwirkungspflicht, die seine Behinderung bestätigt, erfüllen muss, damit er eine Befreiung von der Steuer auf Industrieerzeugnisse beim Kauf von Autos bekommt, dann hat dieser Tatbestand mit dem Einkommen oder mit dem Kapital nichts zu tun³⁷⁰.

Die Definition eines Tatbestands ist jedoch nicht willkürlich festzulegen. Die verbindliche Verknüpfung mit einer Abgabe³⁷¹ sowie mit der Zielsetzung von Mitwirkungspflichten³⁷² sind beispielsweise wesentliche Einschränkungen, die die Defini-

³⁶⁹ *Becker, Alfredo Augusto*, Teoria geral do direito tributário, S. 263.

³⁷⁰ Dazu oben, C.I.1.b. Gleichheitsprinzip und Leistungsfähigkeit.

³⁷¹ Dazu oben, D.I.7.a. Verbindliche Verknüpfung mit einer Abgabe.

³⁷² Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

tion der Tatbestände abgrenzen. Ist die Definition eines Tatbestands mit keiner Abgabe sowie mit keiner Zielsetzung von Mitwirkungspflichten verknüpft, entspricht sie weder der Verfassung noch der Abgabenordnung. Ein Beispiel ist die Pflicht der Zigarettenhersteller, Produktionszähler zu installieren³⁷³. Diese Situation ist vor allem mit der Steuer auf Industrieerzeugnisse, aber mittelbar auch mit anderen Steuern verknüpft, wie z.B. der Einkommensteuer und der Mehrwertsteuer. Gleichfalls ist sie mit der Zielsetzung verknüpft, denn derartige Kontrollgeräte erleichtern die Kontrolle über die erwähnten Abgaben. Bei einer leicht geänderten Beispielssituation, bei der im Gesetzeswortlaut vorgesehen wäre, dass Zigarettenhersteller mit einem Vorstand von mindestens fünf Personen Produktionszähler installieren müssen, hätte die Vorschrift des Tatbestands keinen Bezug oder logischen Zusammenhang sowohl mit der Abgabe als auch mit der Zielsetzung der Pflicht. Die Anzahl von Vorstandsmitgliedern kann zwar für arbeits-, zivil- sowie für strafrechtliche und sogar steuerstrafrechtliche Belange relevant sein, auf die Definition des Tatbestands einer Mitwirkungspflicht hat sie aber im oben erwähnten Zusammenhang keinen Einfluss.

(2) Definition von Rechtswirkungen durch Ausschluss

Obwohl Art. 115 CTN die Funktion hat, den Tatbestand von Mitwirkungspflichten zu regeln, sieht der letzte Teil des Artikels auch den Gegenstand dieser Pflichten vor. Die Bestimmung, dass das Vorkommen eines Tatbestands zur Durchführung einer Handlung oder zur Enthaltung von einer Handlung führt, die keine Hauptpflicht darstellt, bestätigt die Unterscheidung zwischen dem jeweiligen Gegenstand der steuerlichen Hauptpflicht und der steuerlichen Mitwirkungspflicht³⁷⁴.

c. Die „eigenartige“ Methode des Eintritts einiger Tatbestände von Mitwirkungspflichten

Häufig wird der Eintritt des Tatbestands von Mitwirkungspflichten objektiv festgelegt. Das heißt, die normative Vorschrift zu einer bestimmten Handlung, Tatsache

³⁷³ S. Anhang, Art. 27 des Gesetzes Nr. 11.488/07.

³⁷⁴ Dazu oben, D.I.4. Gegenstand.

oder Rechtslage ist vorhanden und sobald sie sich in der faktischen Welt verwirklicht, entsteht auch ein Pflichtverhältnis³⁷⁵. Dazu seien folgende Beispiele genannt. Alle der Beschreibung in Art. 27 Gesetz Nr. 11.488/07 entsprechenden Zigarettenhersteller müssen Produktionszähler in ihren Betrieben installieren. Alle Personen, die den Vorgaben des Gesetzes Nr. 9.250/95³⁷⁶ entsprechen, müssen eine jährliche Erklärung mit ihren Gewinnen und Verlusten vorlegen. Alle professionellen Dienstleister und Verkäufer müssen nach Art. 1 Gesetz Nr. 8.846/94 bei der Ausübung ihrer Tätigkeit Rechnungen ausstellen. In allen diesen Fällen wird ausdrücklich festgelegt, unter welchen Bedingungen der Tatbestand einer Mitwirkungspflicht entsteht.

Die Gesetzgebung sieht in manchen Fällen jedoch vor, dass sich die Pflicht aus einer Handlung des aktiven Subjekts ergibt. Unter der Annahme, dass jede Steuerpflicht einen entsprechenden Tatbestand hat, ist demzufolge festzustellen, dass der Tatbestand einer Pflicht erst mit der entsprechenden Handlung durch die Steuerbehörde entsteht. Dies ist z.B. beim Art. 197 CTN der Fall, der bestimmt, dass die genannten Entitäten und Personen nach einer schriftlichen Aufforderung der Verwaltungsbehörde alle ihnen zur Verfügung stehende Informationen in Bezug auf Güter, Geschäfte und Aktivitäten von Dritten mitteilen müssen.

Es ist wichtig hervorzuheben, dass diese Methode nicht nur in Art. 197 CTN zu finden ist. Jedenfalls gilt sie nicht nur für Personen, die in diesem normativen Text vorgesehenen Funktionen oder Positionen innehaben. Die CTN selbst sieht in Art. 195 vor, dass nach dem Steuerrecht jede ausschließende oder einschränkende gesetzliche Bestimmung über die Prüfungsmöglichkeit von Büchern, Waren, Akten, Dokumenten o.ä. durch das aktive Subjekt keine Anwendung findet. Daher darf die Steuerbehörde zu jeder Zeit und im Einklang mit den individuellen Rechten diejenigen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, dazu auffordern, Informationen oder auch die angegebenen Gegenstände vorlegen. Art. 149 Abs. III CTN wendet dieselbe Methode auch auf Personen an, die zur Abgabe von Erklärungen verpflichtet sind, indem diese Steuerpflichtigen bei Bedarf zusätzliche Informationen vorlegen müssen. In der Tat ist eine solche Methode weit verbreitet. Sie wird regelmäßig von

³⁷⁵ Dazu oben, D.III.2.a.Tatbestand der steuerlichen Mitwirkungspflichten.

³⁷⁶ S. Anhang, Art. 7 des Gesetzes Nr. 9.250/95.

den Steuerbehörden angewendet, wenn Zweifel an den unterschiedlichsten Steuerfragen entstehen. Beispiele zur Anwendung dieses Vorrechts durch den Fiskus, z.B. durch eine Vorladung in Form der sogenannten steuerlichen Vorladung³⁷⁷ oder steuerlichen Ermittlung³⁷⁸, sind in den Entscheidungen des Verwaltungsrats für Steuerbeschwerden (*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF*)³⁷⁹ zu finden.

In all diesen Fällen kann festgestellt werden, dass die Mitwirkungspflicht zur Abgabe von Dokumenten oder zur Nicht-Verhinderung einer Ermittlung erst mit der Manifestation des aktiven Subjekts entsteht³⁸⁰. In dieser Methode wird die Auferlegung von Mitwirkungspflichten durch den Fiskus vor allem mit der Zielsetzung dieser Pflichten begründet und begrenzt³⁸¹.

3. Parteien der steuerlichen Mitwirkungspflichten

a. Aktives Subjekt

Der aktive Pol im Steuerpflichtverhältnis wird vom aktiven Subjekt besetzt, dem die aktive Steuerfähigkeit dementsprechend zusteht³⁸². Diese Fähigkeit wird durch eine rechtliche Definition zugewiesen. Im Fall von Mitwirkungspflichten wird sie von der Verfassung implizit festgelegt und gründet sich auf die Gesetzgebungs- kompetenz³⁸³ sowie auf die Verknüpfung von Mitwirkungspflichten mit einer bestimmten Abgabe³⁸⁴. So steht dem Bund zum Beispiel die aktive Steuerfähigkeit bezüglich steuerlicher Mitwirkungspflichten zu, die in Zusammenhang mit Einkommen- steuern stehen, denn er besitzt die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für diese Abgabe.

³⁷⁷ Dazu Art. 31 Abs. VI Portaria ALF/VIT Nr. 23, de 12 de março de 2018, SRF.

³⁷⁸ Dazu Art. 2 § 2 Instrução Normativa SRF Nr. 15, de 14 de fevereiro de 2000.

³⁷⁹ S. z. B. CARF, Prozess Nr. 12448.918684/2011-99, Referent(in): Winderley Morais Pereira, Urteil Nr. 3301-001.083 vom 28.03.2019.; Prozess Nr. 19311.720224/2017-11, Referent(in): Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Urteil Nr. 3401-005.942 vom 27.02.2019.; Prozess Nr. 10565.000290/2008-15, Referent(in): Tatiana Midori Miyayama, Urteil Nr. 9303-008.396 vom 20.03.2019.

³⁸⁰ Dazu unten, D.III.4.b. Entstehung der steuerlichen Mitwirkungspflicht.

³⁸¹ Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

³⁸² Dazu oben, C.I.6.a. Aktive Steuerkapazität.

³⁸³ Dazu oben, D.II.1.d. Gesetzgebungskompetenz und Mitwirkungspflichten.

³⁸⁴ Dazu oben, D.I.7.a. Verbindliche Verknüpfung mit einer Abgabe.

Art. 120 CTN sieht vor, dass bei der Schaffung einer neuen föderativen Einheit durch Aufteilung einer anderen (nämlich durch die Schaffung eines neuen Bundeslandes oder einer neuen Kommune) die neue juristische Person die aktive Steuerfähigkeit der juristischen Person erwirbt, von deren Gebiet ihr neues Teilgebiet abgetrennt wurde. Zu diesem Artikel sind zwei Bemerkungen zu machen. Erstens gilt er sowohl für Hauptpflichten als auch für Mitwirkungspflichten. Zweitens muss das Gesetz, das die neue politische Einheit schafft, die aktive Steuerfähigkeit bezüglich der bestehenden Pflichten festlegen, da es sonst zwei aktive Subjekte für eine einzige Pflicht gibt.

(1) Fiskus

Art. 119 CTN sieht vor, dass das aktive Subjekt einer Pflicht die juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die für die Pflicht zuständig ist. Diese Person ist i.d.R. durch bestimmte Beamte, die mit Ministerien, mit Sekretariaten der Bundesländer, des Bundesdistrikts oder der Kommunen, aber vor allem mit dem Fiskus in Verbindung stehen, für die Durchführung oder Überprüfung der steuerlichen Normen zuständig. Hervorzuheben ist, dass Art. 119 CTN eine gewisse begriffliche Verwechslung zwischen aktiver Steuerfähigkeit und Kompetenz mit sich bringt. Daher muss seine Auslegung in Übereinstimmung mit dem verfassungsrechtlichen Gebot erfolgen, das implizit besagt, dass diejenigen, die eine bestimmte Kompetenz erhalten, i.d.R.³⁸⁵ auch die aktive Steuerfähigkeit für die diesbezüglichen Mitwirkungspflichten bekommen.

(2) Parafiskalität und Mitwirkungspflichten

Ebenso wie bei Hauptpflichten³⁸⁶ kann die aktive Steuerfähigkeit bei Mitwirkungspflichten auch auf eine andere Person übertragen werden. Diese Ansicht wird auch von der Verfassung unterstützt, und zwar in Art. 153 Abs. VI § 4 CR, also

³⁸⁵ In der Regel, weil im Verfassungstext vorgesehen ist, dass die Kompetenz zwar einer politischen Person zusteht, dass die aktive Steuerkapazität aber einer anderen Person zustehen kann, s. Anhang, Art. 153 Abs. VI und § 4 Abs. III der brasilianischen Verfassung.

³⁸⁶ Dazu oben, C.I.6.a(2). Parafiskalität (Parafiscalidade).

demselben Artikel, der Hauptpflichten regelt, der vorsieht, dass die Kommunen, sofern sie es wünschen, die Steuer auf landwirtschaftliche Grundstücke (ITR) kontrollieren und erheben dürfen. Der Begriff Kontrolle im Text lässt keinen Zweifel daran, dass bei Mitwirkungspflichten die aktive Steuerfähigkeit in Bezug auf diese vom Bund erhobene Steuer auf die Kommunen übertragen werden darf.

b. Steuerpflichtiger

(1) Definition

Steuerpflichtiger ist die Person, die den passiven Pol des Steuerpflichtverhältnisses bildet³⁸⁷. Nach Art. 122 CTN ist der Steuerpflichtige bei einer Mitwirkungspflicht derjenige, der zu den Leistungen verpflichtet ist, die ihren Gegenstand bilden. Somit ist der Steuerpflichtige einer Mitwirkungspflicht derjenige, der vom Gesetz als die Person definiert wird, die positive oder negative Leistungen erbringen muss, damit die Einhaltung von steuerlichen Normen unterstützt oder ermöglicht wird.

(2) Arten von Steuerpflichtigen

Anders als bei der Hauptpflicht, bei der die CTN die Existenz von zwei Arten von Steuerpflichtigen eindeutig vorsieht (nämlich des Steuerschuldners und des Verantwortlichen³⁸⁸), nennt sie die Arten von Steuerpflichtigen bei Mitwirkungspflichten nicht ausdrücklich. Sie identifiziert alle beteiligten Personen lediglich als Steuerpflichtige. Es wird jedoch davon ausgegangen, dass bei Mitwirkungspflichten ebenfalls eine Klassifizierung gegeben ist, wenn auch nur implizit. Diese Ansicht stützt sich auf denselben Grund wie die Klassifizierung der Steuerpflichtigen bei Hauptpflichten³⁸⁹.

Die Übertragung von Verantwortung auf eine andere Person als den Steuerschuldner setzt voraus, dass diese einen anderen rechtlichen Status hat als der Steuerschuldner und, obwohl sie keine persönliche und unmittelbare Verbindung

³⁸⁷ Dazu *Justen Filho, Marçal*, Sujeição passiva tributária, S. 228.

³⁸⁸ S. Anhang, Art. 121 Einzelparagraph Abs. I und Abs. II des Gesetzes Nr. 5.172/66.

³⁸⁹ Dazu STJ, EDcl no REsp 1384832/RN, Referent(in): Min. HUMBERTO MARTINS, ZWEITER SENAT, Urteil vom 18/03/2014, DJe 24/03/2014.

zum jeweiligen Steuertatbestand hat, die mit diesem verbundene Pflicht kraft Gesetz vollziehen muss. Das ist z.B. bei der in Art. 150 § 7 CR vorgesehenen Steuersubstitution der Fall, wonach die Steuerverantwortlichkeit für eine Steuer auf künftige Tatbestände auf den Steuerzahler übertragen wird. Das passiert beispielsweise bei der Besteuerung durch die Mehrwertsteuer auf Kraftstoffe (*Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ICMS*), indem die Raffinerie sowohl als Steuerschuldner der Steuer auf ihre Verkaufsgeschäfte als auch als Verantwortlicher für die Steuern auf künftige Verkaufsgeschäfte ihrer Händler oder Tankstellen gilt.

Zwar lassen sich nicht alle Regelungen für die Übertragung von steuerlichen Hauptpflichten auch auf Mitwirkungspflichten anwenden, wie z.B. bei der Steuersubstitution: In diesem Fall hat der Stellvertreter wegen des gesetzlichen Verbots wahrscheinlich nicht einmal Zugang zu allen Informationen der Person, die er ersetzt. Es gibt jedoch Fälle, bei denen die Übertragungsregelungen auch bei Mitwirkungspflichten vollständig anwendbar sind. Art. 132 CTN, der die Verantwortlichkeit von Nachfolgern regelt, sieht beispielsweise vor, dass die juristische Person, die aus der Fusion, Umwandlung oder Einbeziehung einer anderen juristischen Person resultiert, für die Abgaben verantwortlich ist, die von den fusionierten, umgewandelten oder einbezogenen Personen geschuldet wurden. Auch wenn die Abgabenordnung die Verantwortlichkeit von Nachfolgern für Mitwirkungspflichten nicht ausdrücklich regelt, fordert der Bundesfiskus in Übereinstimmung mit einer normativen Weisung bei der Insolvenz, Eingliederung, Fusion sowie bei vollständiger oder teilweiser Abspaltung einer juristischen Person die Abgabe von Erklärungen (wie z.B. die sog. Erklärung über Guthaben und Schulden in Bezug auf Abgaben des Bundes, DCTF)³⁹⁰. Diese untergesetzliche Vorschrift gilt als etwas unklar, da sie nicht ausdrücklich festlegt, wer die Pflicht einer fusionierten juristischen Person übernehmen soll. Offensichtlich lässt sich jedoch annehmen, dass in diesem Fall die aus der Fusion hervorgehende Person als Verantwortlicher gilt. Sollte der Fiskus in diesen Fällen allerdings Dokumente oder Informationen verlangen, ist es eine andere

³⁹⁰ S. Anhang, Art. 5 § 1 der normativen Weisung RFB Nr. 1599/15.

Person, die dieser Mitwirkungspflicht nachkommen muss, weil es keinen Steuerpflichtigen mehr gibt.

In diesem Beispiel wird bestätigt, dass es sich um zwei Steuerpflichtige in zwei unterschiedlichen Situationen und mit zwei unterschiedlichen Grundmerkmalen handelt, die gegebenenfalls sogar derselben Pflicht nachkommen müssen, sofern diese nicht zuvor erfüllt worden ist. Die faktischen Bedingungen lassen daher den Schluss zu, dass ebenso wie bei der steuerlichen Hauptpflicht auch bei steuerlichen Mitwirkungspflichten eine Aufteilung zwischen den Arten von Steuerpflichtigen festzustellen ist. Da jedoch weder die Verfassung noch die Abgabenordnung eine besondere Bezeichnung für Steuerpflichtige einer Mitwirkungspflicht festlegt, wird diese Bezeichnung in der vorliegenden Arbeit unterschiedslos verwendet. Die Merkmale des jeweiligen Steuerpflichtigen werden daher für jeden konkreten Einzelfall bestimmt.

(3) Voraussetzungen zur Charakterisierung des Steuerpflichtigen

So wie bei der Hauptpflicht und wahrscheinlich aufgrund der sozialen Relevanz der Anwendung von steuerlichen Normen sind im Gesetz nicht so viele persönliche Voraussetzungen für die Charakterisierung der Steuerpflichtigen bei steuerlichen Mitwirkungspflichten zu finden.

(a) Person

(i) Umfang

Nach Art. 122 CTN ist der Steuerpflichtige einer Mitwirkungspflicht eine Person. Da der Begriff nicht weiter spezifiziert wird, kann davon ausgegangen werden, dass er als sehr umfassend gesehen wird und daher sowohl private als auch öffentliche natürliche und juristische Personen einschließt. So können z.B. natürliche Personen, Gesellschaften, Vereine und auch Kommunen Steuerpflichtige sein. Hervorzuheben ist, dass dies nicht anders sein kann, denn ein Steuerpflichtiger muss

Rechtspersönlichkeit³⁹¹ besitzen, also ein Merkmal, das es ihm ermöglicht, Rechtssubjekt³⁹² zu sein.

(ii) Passive Steuerfähigkeit

Art. 126 Abs. I und II CTN sehen vor, dass weder die Geschäftsfähigkeit³⁹³ noch die Beschränkung oder Verhinderung der Ausübung bestimmter ziviler oder gewerblicher Tätigkeiten die passive Steuerfähigkeit, nämlich die Fähigkeit, passives Subjekt einer Steuerpflicht zu sein, beeinträchtigen. Anhand dieser Vorschriften kann festgestellt werden, dass ein Neugeborenes z.B. den passiven Pol des Steuerpflichtverhältnisses einer Mitwirkungspflicht bilden kann und gegebenenfalls zum Vorlegen von Erklärungen zu seinen Gewinnen und Verlusten (z.B. bei ererbten Vermögen oder bei Gewinnen aus Investitionen, die seine Eltern in seinem Namen getätigt haben) verpflichtet sein kann. In Bezug auf die Unterwerfung unter Maßnahmen, die die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten beschränken oder verhindern, ist in Art. 126 Abs. II CTN der Fall eines Beamten zu finden, der keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben darf, dies aber trotzdem tut. Nach dem Gesetzeswortlaut stellt dies kein Hindernis für seine Charakterisierung als Steuerpflichtiger dar.

Für juristische Personen sieht Art. 126 CTN in Abs. III vor, dass sie als Steuerpflichtige charakterisiert werden können, unabhängig von ihrer regulären Verfassung, sofern sie mindestens eine wirtschaftliche oder berufliche Einheit bilden. Dies stimmt jedoch mit den Vorschriften von Art. 122 CTN bezüglich der Person, die bei einer Mitwirkungspflicht den passiven Pol des Steuerpflichtverhältnisses bilden kann, nicht überein. Nach Art. 45 des Bürgerlichen Gesetzbuches entsteht eine juristische Person des Privatrechts mit der Eintragung der Gründungsakte in das passende Register. Daher kann vor der Eintragung nicht von einer juristischen Person im Sinne des Gesetzbuchs gesprochen werden, einfach weil es weder sie noch eine Rechtspersönlichkeit gibt³⁹⁴.

³⁹¹ Carvalho, *Curso*, S. 382.

³⁹² Miranda, *Pontes de*, *Tratado de direito privado*, S. 207-209.

³⁹³ In Brasilien beginnt die Geschäftsfähigkeit mit dem 18. Lebensjahr. S. Anhang, Art. 5 des Gesetzes Nr. 10.406/02.

³⁹⁴ Dazu oben, D.III.2.b(1). Umfang der Definition des Tatbestands.

Was die Bestimmungen des Art. 126 CTN angeht, vor allem die Inkongruenz seines Abs. III, ist es wichtig, zwischen der Fähigkeit zur Verwirklichung von steuerlichen Tatsachen (Steuertatbestand oder andere für das Steuerrecht relevante Tatsachen) und der passiven Steuerfähigkeit zu unterscheiden³⁹⁵. Der erste Begriff bezieht sich auf die Freiheit des Steuergesetzgebers, zu definieren, wer eine umfassende steuerliche Tatsache ausführen kann, wodurch definiert wird, dass die wirtschaftlichen oder professionellen Einheiten, die letztendlich juristische Personen werden können, steuerliche Tatsachen ausführen dürfen. Der zweite Begriff befasst sich mit der Frage, wer den passiven Pol der Pflicht besetzen kann. Dabei muss es sich, wie vorher betont, um eine Person handeln. Es ist wichtig hervorzuheben, dass nicht einmal der Steuergesetzgeber die Abgrenzung, wer als Steuerpflichtiger gilt, ändern darf, weil sie nicht aus dem Steuerrecht, sondern aus der allgemeinen Rechtstheorie³⁹⁶ stammt.

In der Praxis bedeutet das, dass eine wirtschaftliche Einheit, die noch nicht als Gesellschaft eingetragen wurde, zwar steuerliche Tatsachen ausführen, jedoch nicht als Steuerpflichtiger verstanden werden kann, da es sich noch nicht um eine (juristische) Person handelt. In diesem Fall muss das Gesetz jemanden als Vertreter ernennen, der den passiven Pol der Mitwirkungspflicht anstelle der Gesellschaft besetzt, bis diese existiert. Eine solche Zuordnung muss auch in Fällen erfolgen, in denen passive Steuerfähigkeit gegeben ist, die Umstände jedoch keine wirksame Charakterisierung der jeweiligen Person als Steuerpflichtiger erlauben. Ein Beispiel ist die hypothetische Anforderung, dass ein fünfjähriges Kind einer steuerlichen Mitwirkungspflicht nachkommt. In diesem Fall muss das Gesetz die Verantwortung auf seine Eltern oder auf diejenigen übertragen, die in Abwesenheit der Eltern deren Verantwortung übernehmen, wie es nach Art. 134 Abs. I CTN bei Hauptpflichten der Fall ist.

³⁹⁵ S. Carvalho, *Curso*, S. 381 ff. Hervorzuheben ist, dass der Autor die Auffassung vertritt, dass die Steuerpflicht eine Art von Rechtsverhältnis auf Ebene des Eigenkapitals darstellt. Dabei weist er auf die steuerlichen Hauptpflichten hin.

³⁹⁶ Dazu Borges, José Soto Mayor, *Obrigaçāo tributária: uma introduçāo metodológica*, S. 32.

(b) Verhältnis zur Zielsetzung der steuerlichen Mitwirkungspflichten

Um als Steuerpflichtiger einer Mitwirkungspflicht zu gelten, muss eine Person dazu fähig sein, zur Anwendung des Steuerrechts beizutragen³⁹⁷. Das heißt, der Steuerpflichtige muss Zugang zu Informationen oder Dokumenten haben und diese auf das aktive Subjekt übertragen können, sodass die Anwendung des Steuerrechts ermöglicht oder erleichtert wird. Im hypothetischen Fall einer Aufspaltung des Unternehmens A in die eigenständigen und unabhängigen juristischen Personen B und C gibt es zwischen diesen keine weitere Verbindung. Nach der Aufteilung darf bei der Ermittlung der Einkommensteuer der juristischen Person B die juristische Person C nicht als Steuerpflichtiger behandelt werden, wenn beabsichtigt ist, Informationen von B einzuholen. Denn C hat keine weitere Möglichkeit der Mitwirkung und keine Verbindung mit der Zielsetzung der ihm auferlegten Mitwirkungspflicht.

Auf Grundlage dieser Analyse ist festzustellen, dass jede Person als Steuerpflichtiger charakterisiert werden kann, sofern sie mit der Zielsetzung der Mitwirkungspflichten in Zusammenhang steht, unabhängig davon, ob auch ein Zusammenhang mit dem Tatbestand der Hauptpflicht besteht³⁹⁸. Bei Finanzinstituten kommt es häufig vor, dass sie in keinem Zusammenhang mit den Geschäften des Steuerpflichtigen der Hauptpflicht stehen, jedoch wichtige Informationen zum Ergebnis dieser Geschäfte haben, weil sie die erzielten Mittel verwahren und verwalten³⁹⁹.

³⁹⁷ Dazu oben, D.I.6.a. Verfassungsrechtliche Definition.

³⁹⁸ In einer gegensätzlichen Auffassung vertritt *Machado*, dass lediglich die Steuerpflichtigen einer Hauptpflicht (also der Steuerschuldner und der Verantwortliche, dazu oben, D.III.3.b(2). Arten von Steuerpflichtigen) ebenfalls Steuerpflichtige einer Mitwirkungspflicht sein können: „Eine Verwaltungspflicht, die jemandem anderen als dem Steuerschuldner oder Verantwortlichen zugeschrieben wird, stellt keine echte steuerliche Mitwirkungspflicht, sondern eine andersgestaltete Verwaltungspflicht dar.“, *Machado, Comentários*, S. 427.

³⁹⁹ In diesem Sinne: *Schoueri, Direito tributário*, S. 509; *Takano, Caio Augusto, Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*, S. 163 ff.; STJ, REsp 1116792/PB, Referent(in): Min. LUIZ FUX, erste Kammer, Urteil vom 24/11/2010, DJe 14/12/2010.

4. Zeitlicher Aspekt von Mitwirkungspflichten

Es wird angenommen, dass die Zeit in vier Situationen besonders starke Auswirkungen auf steuerliche Mitwirkungspflichten haben kann. Es sind dies die folgenden Situationen: 1. Einführung einer Mitwirkungspflicht; 2. Entstehung der steuerlichen Mitwirkungspflicht; 3. Forderung nach Erfüllung der Pflicht; 4. Verfall und Verjährung.

a. Einführung einer steuerlichen Mitwirkungspflicht

Die Einführung einer Mitwirkungspflicht hängt mit ihrer Existenz in der Rechtsordnung zusammen und tritt daher mit dem Inkrafttreten der Norm ein, durch die sie geschaffen wird. Die Pflicht, in allen für Verbraucher ausgestellten Steuerunterlagen den ungefähren Wert aller Abgaben auf die verkauften Waren oder erbrachten Dienstleistungen anzugeben, gibt es beispielsweise erst seit dem Inkrafttreten des Gesetzes Nr. 12.741/12⁴⁰⁰, das durch seine Veröffentlichung im Amtsblatt vom 10. Dezember 2012 erfolgte⁴⁰¹.

b. Entstehung der steuerlichen Mitwirkungspflicht

Die normative Definition des Zeitpunkts des Entstehens einer steuerlichen Mitwirkungspflicht ist ebenso wichtig wie die Definition des Entstehens einer sonstigen gesetzlichen Pflicht oder einer Obliegenheit, nicht zuletzt, weil alle Pflichten oder Obliegenheiten notwendigerweise innerhalb eines zeitlichen oder räumlichen Rahmens gelten⁴⁰².

Nach dieser Ansicht ist der Moment des Entstehens einer Pflicht eine der wichtigsten Informationen in einer normativen Vorschrift. Das Entstehen der Pflicht setzt die Möglichkeit voraus, dass alle ihre Elemente sowie die Definition ihres Gegenstands überprüft werden können, was es den Subjekten des Rechtsverhältnisses,

⁴⁰⁰ S. Anhang, Art. 1 des Gesetzes Nr. 12.741/12.

⁴⁰¹ Mehr Dazu oben, D.II.1.c. Quelle der steuerlichen Mitwirkungspflichten; D.II.1.b. Rückwirkungsverbot und Mitwirkungspflichten und D.II.4. Vorzeitigkeit.

⁴⁰² Dazu *Borges, José Souto Maior, Obrigação tributária: uma introdução metodológica*, S. 120 ff.

also der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen, ermöglicht, das einzuhaltende oder geforderte Verhalten zu identifizieren. Mit Entstehen einer Pflicht beginnt auch die Frist zu laufen, innerhalb derer sie vom Steuerpflichtigen freiwillig⁴⁰³ zu erfüllen ist. Hervorzuheben ist, dass es ohne diese Identifizierung nicht möglich wäre, die Existenz eines Pflichtverhältnisses sowie dessen Folgen festzustellen.

(1) Allgemeine Regel

Das rechtliche Verhältnis zwischen dem aktiven Subjekt und dem Steuerpflichtigen und die sich daraus ergebende Pflicht zu einem bestimmten verbindlichen Verhalten seitens des Steuerpflichtigen, also die Pflicht und demzufolge auch das Rechtsverhältnis, entstehen mit dem Eintritt des jeweiligen Tatbestands⁴⁰⁴. So ist die mit der Inventarisierung betraute Person nach Art. 7 § 4 Gesetz Nr. 9 250/95 dazu verpflichtet, in einem Erbfolgeverfahren eine Einkommensteuererklärung abzugeben, wenn eine rechtskräftige Entscheidung vorliegt, die die Aufteilung von Gütern oder die Zuerkennung von Rechten an Gütern zulässt. Ein weiteres Beispiel ist die Forderung nach der Ausstellung von Rechnungen beim Verkauf von Gütern. Nach Art. 1 Gesetz 8.846/94 entsteht die Pflicht erst mit der tatsächlichen Durchführung des Geschäfts.

(2) Entstehung von Mitwirkungspflichten mit „eigenartiger“ Methode

Eine Frage, die sich in diesem Zusammenhang stellt, ist, zu welchem Zeitpunkt eine Mitwirkungspflicht entsteht, deren Methode nach der in der vorliegenden Arbeit verwendeten Terminologie „eigenartig“ ist⁴⁰⁵. Bei Situationen, in denen der Steuerpflichtige z.B. vom Fiskus dazu aufgefordert wird, eine bereits abgegebene Erklärung zu erläutern, oder in denen der Steuerpflichtige die Maßnahmen zur Überprüfung von Dokumenten oder Gütern, die sich in seiner Einrichtung befinden,

⁴⁰³ Dazu unten, D.III.4.c. Forderung nach Erfüllung der Pflicht.

⁴⁰⁴ *Carvalho*, Teoria, S. 57 und 66. Zum Begriff des Tatbestands s. oben, D.III.2.a. Tatbestand der steuerlichen Mitwirkungspflichten.

⁴⁰⁵ Dazu oben, D.III.2.c. Die „eigenartige“ Methode des Eintritts einiger Tatbestände von Mitwirkungspflichten.

nicht einschränkt oder verhindert, stellt sich die Frage, in welchem Zeitpunkt die Pflicht entsteht.

Mit Rücksicht auf die Besonderheiten jeder Mitwirkungspflicht scheint es im Allgemeinen zwei Momente zu geben, in denen die Pflicht entstehen könnte. Diese Momente werden im Folgenden ausführlicher diskutiert.

(a) Beachtung der für die Handlung der Verwaltungsbehörde erforderlichen Bedingungen

Der erste Moment, der die Entstehung einer „eigenartigen“ Mitwirkungspflicht auslösen kann, liegt dann vor, wenn die normative Vorschrift das Subjekt in eine Lage versetzt, die es der Steuerbehörde erlaubt, von ihm ein verbindliches Verhalten zu fordern. Soll zum Beispiel von der Steuerbehörde der mögliche Kapitalgewinn aus der Einkommensteuer auf den Verkauf einer Immobilie X durch den Steuerschuldner A ermittelt werden, und wurde der Verkauf durch das zuständige Grundbuchamt formell abgeschlossen, hat der Fiskus das Ziel, gemäß Art. 197 Abs. I CTN Informationen zur Eintragung einzuholen. In Anbetracht dessen kann lediglich ab der Eintragung dieses Geschäfts beim jeweiligen Grundbuchamt verlangt werden, dass dieses zur Untersuchung beiträgt, denn vor der Eintragung hatte das Amt keine Informationen über den Kauf oder Verkauf. Somit ist die Eintragung der Moment, in dem die Voraussetzungen dafür vorliegen, dass das Grundbuchamt auf Anfrage der Steuerbehörde einen Beitrag leisten kann.

(b) Verwaltungsakt

Der zweite Moment, der die Entstehung einer steuerlichen Mitwirkungspflicht auslösen kann, ist die Bekanntgabe einer Handlung durch die Steuerbehörde, die ein bestimmtes Verhalten seitens des Subjekts verlangt. Im oben erwähnten Beispiel ergibt sich die Pflicht dadurch, dass der Fiskus das Grundbuchamt dazu auffordert, innerhalb einer bestimmten Frist Informationen zu den vom Subjekt A durchgeführten Immobilienverkäufen vorzulegen.

(c) Zusammenfassung

Aufgrund der zwei in den vorherigen Abschnitten behandelten Momente wird angenommen, dass in Bezug auf die beschriebene Methode eine Mitwirkungspflicht nicht nur durch die bloße Erfüllung der notwendigen Voraussetzungen entsteht, unter denen der Fiskus ein verbindliches Verhalten fordern kann. Diese Ansicht lässt sich dadurch erklären, dass diese Voraussetzungen weder für den Steuerpflichtigen noch für die Steuerbehörde ausreichen, um die Merkmale von dessen jeweiliger Pflicht zu erkennen. Anders ausgedrückt kann man hierbei nicht wissen, was für ein Verhalten verlangt wird.

Obgleich die Norm Personen identifiziert, die als Steuerpflichtige angesehen werden können, und das einzuhaltende Verhalten festlegt, werden nicht alle wesentlichen Elemente zur Durchsetzung oder Erfüllung der Pflicht festgelegt. Im Fall des Art. 197 CTN wäre die Pflicht unmöglich einzuhalten, auch wenn der potenzielle Steuerpflichtige bereits wüsste, dass sie ihn betrifft. Denn ihr spezifischer Gegenstand, einschließlich der Frist für die Einhaltung der Pflicht, bleibt unbekannt. Ebenfalls liegen keine Informationen darüber vor, welche Güter zu liefern sowie Geschäfte und Aktivitäten vorzunehmen sind oder von wem diese zu liefern oder vorzunehmen sind. Innerhalb welcher Frist sollte das Verhalten erfolgen? Da es sich bei der Abgabenordnung um eine nationale Norm handelt, ist es nicht einmal möglich, das aktive Subjekt zu identifizieren, denn die Norm richtet sich an den Fiskus auf der Ebene sowohl des Bundes, der Bundesländer, des Bundesdistrikts als auch der Kommunen. Alle diese Elemente sind bei der Entstehung einer Pflicht von wesentlicher Bedeutung.

Wert, daran zu erinnern ist, dass die Spezifizierung der Merkmale einer Pflicht auch für die Analyse der Verfassungsmäßigkeit oder Rechtmäßigkeit der Anwendung von rechtlichen Prinzipien unerlässlich ist⁴⁰⁶. Sollte der Leiter eines Grundbuchamtes nämlich, um einen Verstoß gegen Art. 197 CTN zu vermeiden, vorsichtshalber entscheiden, allen in dieser Vorschrift genannten Steuerbehörden alle Informationen über alle Personen mitzuteilen, deren Geschäftstätigkeiten seinem Amt gemeldet worden sind, wäre dabei sicherlich die Privatsphäre derjenigen verletzt⁴⁰⁷,

⁴⁰⁶ Dazu oben, D.II. Anwendung der Prinzipien auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten.

⁴⁰⁷ Dazu oben, D.II.5. Mitwirkungspflichten und Privatsphäre.

die diese Meldung vorgenommen haben. Die gleiche Beschränkung verhindert auch, dass das aktive Subjekt vorsichtshalber lediglich deshalb alle Informationen anfordert, um zu verhindern, dass es möglicherweise seine Aufsichtspflicht nicht erfüllt, denn auch dies würde gegen die Zielsetzung der Mitwirkungspflichten verstößen⁴⁰⁸.

Ausgehend von den vorstehend genannten Gründen kann der Schluss gezogen werden, dass eine steuerliche Mitwirkungspflicht mit „eigenartiger“ Methode⁴⁰⁹ mit der Mitteilung eines Akts der Verwaltungsbehörde entsteht, der den Steuerpflichtigen zu einem verbindlichen Verhalten verpflichtet. Nur aus der Kenntnis des Akts der Verwaltungsbehörde, in dem alle ausreichenden und notwendigen Elemente entsprechend angegeben sind, damit das Rechtsverhältnis entstehen kann, kann eine Pflicht erwachsen. Im vorerwähnten Beispiel einer Immobilie X ergibt sich die Pflicht aus der Vorladung der Steuerbehörde, mit der das aktive Subjekt mitteilt, dass der Vertreter des Grundbuchamtes innerhalb der festgelegten Frist Informationen über die Eintragung der vom Subjekt A durchgeführten Geschäfte bezüglich der erwähnten Immobilie einreichen muss.

c. Forderung nach Erfüllung der Pflicht

Obwohl beim Entstehen einer Mitwirkungspflicht bereits die Voraussetzungen für eine Pflicht seitens des Steuerpflichtigen gegeben sind, kann das aktive Subjekt ihre Erfüllung bis zum Ablauf der Frist nicht fordern. Dies liegt daran, dass zwischen der Entstehung einer Pflicht und deren Fälligkeit der Zeitraum liegt, in dem der Steuerpflichtige die Pflicht freiwillig erfüllen kann. Erst nach Eintritt der Fälligkeit darf das aktive Subjekt durch administrative oder gerichtliche Maßnahmen, einschließlich der Anwendung der fälligen Strafen, die Einhaltung der Mitwirkungspflicht zwangsweise fordern. Ein Beispiel einer Fälligkeit zur Erfüllung einer Mitwirkungspflicht ist in Art. 7 des Gesetzes 9.250/95 zu finden, der vorsieht, dass eine natürliche Person

⁴⁰⁸ Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

⁴⁰⁹ Dazu oben, D.III.2.c. Die „eigenartige“ Methode des Eintritts einiger Tatbestände von Mitwirkungspflichten.

bis zum letzten Tag des Monats April des folgenden Jahres eine Steuererklärung bezüglich ihres im vorherigen Jahr erzielten Einkommens einreichen muss.

d. Verfall und Verjährung in Bezug auf Mitwirkungspflichten

Verfall und Verjährung stehen in direktem Zusammenhang mit dem Zeitablauf und der Ausübung von Vorrechten. Dazu führt *de Santi* aus: „Der Verfall und die Verjährung bestimmen das Erlöschen der Möglichkeit, eine bestimmte rechtliche Tatsache als relevant für die Erzielung von Rechtswirkungen darzustellen“⁴¹⁰. Der Verfall bestimmt den passenden Zeitraum für die Ausübung eines Rechts, während die Verjährung den Zeitraum bestimmt, in dem ein Klagerrecht⁴¹¹ besteht.

Die Anwendung von Verfall und Verjährung in Bezug auf Mitwirkungspflichten, die auf dem begrifflichen Geltungsbereich des Fachbegriffs beruhen, erfordert die Analyse von drei Aspekten, die im Folgenden behandelt werden. Es sind dies: 1. die anwendbaren Fristen für Verfall und Verjährung bei Mitwirkungspflichten; 2. die anwendbaren Fristen für Verfall und Verjährung bei Steuerschulden in Bezug auf Abgaben, die im Zusammenhang mit Mitwirkungspflichten stehen; 3. die anwendbaren Fristen für Verfall und Verjährung bei durch Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten entstandenen Geldbußen.

(1) Anwendbarkeit von Verfall und Verjährung bei Mitwirkungspflichten

Ausgehend von der Erkenntnis, dass das Ergänzungsgesetz als das geeignete Rechtsinstrument zur Regelung von steuerlichen Verfalls- und Verjährungsfristen⁴¹² gilt, zeigt die Analyse von rechtlichen Texten, dass im Gegensatz zur Hauptpflicht, für die die CTN eine Verfallsfrist⁴¹³ festlegt, innerhalb derer das aktive Subjekt

⁴¹⁰ *Santi, Eurico Marcos Diniz de*, Decadência e prescrição no direito tributário, S. 45.

⁴¹¹ Zu den Hauptunterschieden zwischen Verfall und Verjährung s. *Baleiro, Aliomar*, Direito tributário brasileiro, S. 910.

⁴¹² *Santi, Eurico Marcos Diniz de*, Decadência e prescrição no direito tributário, S. 87-89. Dazu oben, C.I.5.a. Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz.

⁴¹³ S. Anhang, Art. 173 Abs. I und Abs. II des Gesetzes Nr. 5.172/66.

das Recht zur Steuerfestsetzung⁴¹⁴ mittels eines Bescheids⁴¹⁵ ausüben darf, ebenso wie eine Verjährungsfrist⁴¹⁶, innerhalb derer das aktive Subjekt die Zahlungsklage erheben darf, kein Ergänzungsgesetz des Bundes die Anwendung von Verfalls- oder Verjährungsfristen bei Mitwirkungspflichten⁴¹⁷ oder bei irgendeinem ihrer Bestandteile regelt. Auch wenn es keine Norm zu Verfall oder Verjährung gibt, ist nicht davon auszugehen, dass die Verfalls- und Verjährungsfristen keine mittelbare Auswirkung auf Mitwirkungspflichten haben⁴¹⁸.

Daher stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber mittels Ergänzungsgesetz die Auswirkungen von Mitwirkungspflichten bestimmen darf. Die Antwort ist positiv, weil er dadurch lediglich seine Gesetzgebungskompetenz ausübt. Es wird jedoch die Meinung vertreten, dass die Schwierigkeiten bei der möglichen Anwendung des Verfalls oder der Verjährung bei Mitwirkungspflichten nicht nur auf das Fehlen einer normative Bestimmung in einem Ergänzungsgesetz zurückgehen, sondern auch auf die strukturellen Komplexität⁴¹⁹ dieser Pflicht selbst sowie des gesamten Rechtssystems zurückzuführen sind, die wiederum mit der Dynamik dieses Systems sowie mit dem sozialen Interesse und dem Interesse des aktiven Subjekts in Zusammenhang steht.

⁴¹⁴ Damit das aktive Subjekt sein Recht auf die Steuerschuld behält und diese gegebenenfalls künftig einfordern kann, muss diese festgesetzt worden sein. Dazu *Torres, Curso*, S. 274 ff.; *Carvalho, Curso*, S. 437-441; *Costa, Curso*, S. 215 ff.

⁴¹⁵ S. Anhang, Art. 142 Einzelparagraph des Gesetzes Nr. 5.172/66. Dazu *Amaro*: „Die Handlung der Festsetzung ist erforderlich, damit das aktive Subjekt die Steuererhebung zunächst administrativ und später (bei einer gescheiterten administrativen Erhebung) auch rechtlich durchführen kann, [...].” *Amaro*, 17. Aufl., S. 267, ff.

⁴¹⁶ S. Anhang, Art. 174 des Gesetzes Nr. 5.172/66.

⁴¹⁷ Dass steuerliche Mitwirkungspflichten unverjährbar sind und dass die Verjährung auf diese keinen direkten Einfluss ausübt, wird (im aktuellen rechtlichen Zusammenhang) nicht anerkannt. Vermutlich wären für eine solche Behauptung ausführlichere Untersuchungen erforderlich, die für die vorliegende Arbeit keinen passenden Gegenstand darstellen. Nach wie vor sind dennoch die bereits vorhandenen Entscheidungen des STF und des STJ zu Fällen von unverjährbaren Handlungsrechten hervorzuheben. Dazu STF, RE 852475, Referent(in): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. EDSON FACHIN, Plenum, Urteil vom 08/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-058 DIVULG 22-03-2019 PUBLIC 25-03-2019. STJ, MS 18.367/DF, Referent(in): Min. BENEDITO GONÇALVES, ERSTE KAMMER, Urteil vom 27/06/2012, DJe 01/08/2012.

⁴¹⁸ Dazu unten, D.III.4.d(2). Anwendbarkeit von Verfall und Verjährung bei Steuerschulden in Bezug auf Abgaben, die mit Mitwirkungspflichten in Zusammenhang stehen.

⁴¹⁹ Dazu oben, D.III.1. Überlegungen zu den Besonderheiten von Haupt- und Mitwirkungspflichten.

Bezüglich der vom aktiven Subjekt vorzunehmenden Handlung, damit eine Hauptpflicht nicht verfällt, erweist sich die Festsetzung (mittels der Mitteilung durch einen Bescheid) als effektiv, weil die Behörde dadurch alle Merkmale eines Pflichtverhältnisses⁴²⁰ ermitteln kann und auch die Frist für die administrative Verteidigung verlängert wird, was auch bei Mitwirkungspflichten sehr sinnvoll sein könnte. Was die Verjährung angeht, wird mit Einreichung der Klage ihre Wirkung beseitigt. Das heißt, wenn die Klage eingereicht ist, wird die Verjährung dementsprechend unterbrochen.

Aus einer gewissen Perspektive stellen sowohl der Verfall als auch die Verjährung sicher, dass das aktive Subjekt sein Recht innerhalb einer bestimmten Frist durch Zwang ausübt. Aber was passiert mit dem Ziel aller diesen Forderungen in Bezug auf Mitwirkungspflichten, deren Gegenstand positive und negative Leistungen sind und keine Geldleistungen? Das heißt, Gegenstand der Klage könnte neben den Geldbußen, die sich aus dem Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht ergeben⁴²¹, nur die Forderung nach Erfüllung der obengenannten Pflicht sein, wie beispielsweise die Abgabe einer Erklärung, die Ausstellung von Rechnungen, die Nichtverhinderung einer Ermittlung, das Vorlegen von Kassenbüchern.

Theoretisch mag diese Schlussfolgerung als angebracht erscheinen, aber in der Praxis können solche Maßnahmen die Geschwindigkeit und die Zielsetzung der Steuerverfahren beeinträchtigen. Ist das aktive Subjekt genauso wie bei den Hauptpflichten verpflichtet, administrative oder gerichtliche Maßnahmen einzuleiten, damit der Steuerpflichtige zur Erfüllung unterlassener Mitwirkungspflichten gezwungen wird, führt dies zu einer bedeutenden Zunahme derartiger Verfahren, die unnötig und erfolglos sein könnten. Die Forderung nach der Erfüllung dieser Pflicht auf Ebene der Verwaltung könnte beispielsweise aufgrund des Prinzips der materiellen Wahrheit⁴²² zu der These führen, dass die Merkmale einer Hauptpflicht beim Vorlegen von Informationen durch den Steuerpflichtigen bestätigt werden, was bei der

⁴²⁰ *Seixas Filho*, Aplicação da lei tributária, RDDT 2007 (Nr. 140), S. 14 - 29 (S. 18-19).

⁴²¹ S. Anhang, Art. 113 des Gesetzes Nr. 5.172/66.

⁴²² Nach *Marins*: „Das Erfordernis einer materiellen Wahrheit entspricht der Suche nach einer Annäherung zwischen der tatsächlichen Wirklichkeit und deren formaler Darstellung; zwischen den innerhalb der wirtschaftlichen Dynamik auftretenden Ereignissen und

Forderung nach Steuerschulden sicherlich zu Verzögerungen führen würde. Auf der Ebene der Rechtsprechung würde sich die Zahl der Steuerverfahren zwar erheblich erhöhen, aber die Art und Weise der Forderung würde aufgrund der Forderungsdynamik einer Mitwirkungspflicht das aktive Subjekt in den meisten Fällen⁴²³ zu einem Tun zwingen, was im brasilianischen Steuerrecht ungewöhnlich ist. Es bleibt jedoch die Frage, was passiert, wenn sich der Steuerpflichtige weigert, zu tun, was er tun muss? Zum Beispiel die Ausstellung einer Rechnung oder die Einreichung einer Erklärung. Soll der Richter dann wie bei Pflichten des Privatrechts ein tägliches Bußgeld festsetzen?

Hier zeigt sich, dass die Einführung von Verfall und Verjährung bei steuerlichen Mitwirkungspflichten angesichts der Steuerdynamik, vor allem in Bezug auf die Vereinfachung und Objektivität der finanziellen Stabilität des Staats, möglicherweise unnötig ist, auch weil Mitwirkungspflichten ein Instrument mit einem spezifischen Zweck sind⁴²⁴. Vielleicht wurden aus diesen Gründen im Steuersystem Optionen oder Maßnahmen für einige der Probleme vorgesehen, die die Nichterfüllung dieser Pflichten mit sich brächte. Wenn der Steuerpflichtige z.B. die Durchsetzung einer Ermittlung teilweise oder vollständig verhindert, dann darf der Fiskus die öffentliche Gewalt um Unterstützung bitten⁴²⁵. Wenn die Informationen nur unzureichend oder gar nicht zur Verfügung gestellt werden, dann kann der Fiskus selbst den Wert der Güter, Rechte, Dienstleistungen usw. schätzen⁴²⁶. Sollte die Steuerbehörde feststellen, dass die übermittelten Informationen zu Kauf und Verkauf einer Immobilie nicht zutreffen, kann sie das Erklärte missachten und zu Steuerzwecken den Marktwert dieser Immobilie ansetzen, sofern das ordnungsgemäße Rechtsver-

der formalen Aufzeichnung deren Existenz; sowie zwischen der Materialität eines wirtschaftlichen Ereignisses (als eine steuererhebende Tatsache) und dessen Formalisierung durch die Festsetzung einer Abgabe. Die Suche nach der materiellen Wahrheit ist im Rahmen der verfahrensmäßigen Tätigkeit der Steuerverwaltung ein unverzichtbares Prinzip. Bei einer Ermittlung ist die materielle Wahrheit anzustreben. Ebenfalls muss der Feststellung oder Festsetzung die materielle Wahrheit zugrunde liegen.“, *Marins, James, Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*, S. 158.

⁴²³ Dazu oben, D.I.4. Gegenstand.

⁴²⁴ Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

⁴²⁵ S. Anhang, Art. 200 des Gesetzes Nr. 5.172/66.

⁴²⁶ S. Anhang, Art. 148 des Gesetzes Nr. 5.172/66.

fahren eingehalten wird. Ebenfalls bemerkenswert ist, dass der Verstoß gegen Mitwirkungspflichten durch die Anwendung von Sanktionen verhindert wird⁴²⁷. Der Gesetzgeber soll also Wege festlegen, durch die der Steuerpflichtige zur Mitwirkung gezwungen und die Anwendung von Steuervorschriften trotz fehlender Informationen gewährleistet wird.

(2) Anwendbarkeit von Verfall und Verjährung bei Steuerschulden in Bezug auf Abgaben, die mit Mitwirkungspflichten in Zusammenhang stehen

Der Einzelparagraph des Art. 195 CTN ist der einzige, der die Anwendung sowohl von Verfalls- als auch von Verjährungsfristen auf steuerliche Mitwirkungspflichten erwähnt. Er befasst sich lediglich mit den Auswirkungen der Verjährungsfrist auf die Steuerschuld, an die die Mitwirkungspflicht gebunden ist⁴²⁸, und lautet wie folgt:

Art. 195. [...]

Einzelparagraph. Die verbindliche kommerzielle und steuerliche Buchführung sowie die Belege für die darin vorgenommenen Buchungen müssen so lange aufbewahrt werden, bis die Steuerschulden aus den Geschäften, auf die sie sich beziehen, verjähren.

Obwohl sich der Text auf die Verjährungsfrist bezieht, wird davon ausgegangen, dass es sich bei den Auswirkungen auf Mitwirkungspflichten nicht um ausschließende, sondern um instrumentelle⁴²⁹ Normen handelt. Das bedeutet, dass nach der Verjährung der Steuerschulden die geschäftlichen oder steuerlichen Unterlagen sowie alle weiteren Informationen für den Zweck, zu dem sie aufgezeichnet wurden, nutzlos sind, nämlich für die ordnungsgemäße Anwendung des Steuerrechts⁴³⁰, auch wenn der Steuerschuldner das Geschuldete nicht gezahlt hat. Grund dafür ist, dass der Text den Verlust – also die Verjährung – des Klagerechts in Be-

⁴²⁷ Dazu unten, D.IV. Verstöße gegen Mitwirkungspflichten und Sanktionen.

⁴²⁸ Dazu oben, D.I.7.a. Verbindliche Verknüpfung mit einer Abgabe.

⁴²⁹ Dazu oben, D.I.6.b(1). Zielsetzung und Zeitablauf.

⁴³⁰ Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

zug auf Mitwirkungspflichten überhaupt nicht erwähnt. Es wird lediglich darauf hingewiesen, dass der Steuerpflichtige die Unterlagen nicht aufbewahren muss, da diese die Anwendung der Rechtsvorschriften keineswegs unterstützen oder ermöglichen. Während dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wird, die Unterlagen wegzwerfen, ist es für den Fiskus unmöglich, sie zu verlangen. Das gilt auch für jeden anderen Gegenstand der Mitwirkungspflichten (siehe unten), welcher der im Einzelparagraph vorgesehenen Situation entspricht.

Nicht nur die im Einzelparagraph erwähnten Bücher und Belege können nach der Verjährung der in ihnen beschriebenen Steuerschulden weggeworfen werden, auch jede Pflicht des Steuerpflichtigen zur Aufklärung entfällt. Dies beruht auf der Tatsache, dass auf diese Dokumente oder Handlungen keine weitere Mitwirkungspflicht gegründet werden darf, denn es gibt keinen Grund mehr, sie zu kontrollieren⁴³¹. Es gilt aber auch, dass bei Wegfall oder Unterbrechung der Verjährungsfrist, wodurch die Steuerschuld weiter fällig bleibt, die Möglichkeit weiterbesteht, die jeweiligen Mitwirkungspflichten geltend zu machen.

Es stellt sich demzufolge die Frage, ob der Verfall im Hinblick auf die Zielsetzung der Mitwirkungspflicht die gleiche Auswirkung hat. Die Antwort ist hier ebenfalls positiv⁴³², denn es besteht in diesem Fall für die Steuerbehörde kein Grund mehr, im Hinblick auf die vom Verfall betroffene Schuld zur ihrer Klärung eine steuerliche Mitwirkungspflicht geltend zu machen⁴³³.

(3) Anwendung von Verfall und Verjährung bei durch die Nichtbefolgung von Mitwirkungspflichten entstandenen Geldbußen

Die CTN sieht in Art. 113 § 3 vor, dass die sich aus der Nichtbefolgung von Mitwirkungspflichten ergebenden finanziellen Sanktionen zur Hauptpflicht werden. Hierdurch wird auch festgelegt, dass die für die genannten Sanktionen geltenden

⁴³¹ Dazu oben, D.I.6.b Die Zielsetzung als Voraussetzung für das Bestehen der steuerlichen Mitwirkungspflichten.

⁴³² Dazu *Machado Segundo*, Código Tributário Nacional, S. 373.

⁴³³ S. STJ, RHC 10.676/SC, Referent(in): Min. EDSON VIDIGAL, FÜNFTER SENAT, Urteil vom 06/02/2001, DJ 12/03/2001, S. 155.

rechtlichen Regelungen und demzufolge auch die Verfalls- und Verjährungsnormen dieselben sind wie bei Hauptpflichten, nämlich Art. 173 Abs. I, II und Art. 174 CTN.

5. Räumlicher Aspekt der Mitwirkungspflichten

a. Beschränkung der Analyse

Die Analyse der räumlichen Grenzen zur Einführung und Auferlegung von Mitwirkungspflichten im Steuerrecht beschränkt sich im vorliegenden Abschnitt auf das Gebiet der Föderativen Republik Brasilien. Da die interne räumliche Abgrenzung des Bundes keine Fragen aufwirft, konzentrieren sich die im Folgenden behandelten Themen auf Maßnahmen auf Ebene der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen.

b. Räumliche Grenzen und Mitwirkungspflichten

(1) Territorialität

Die Begrenzung der Anwendung der Gesetzgebung innerhalb eines Gebiets geht auf das sog. Territorialitätsprinzip zurück. Die Begrenzung entsteht entweder aufgrund wesentlicher Verbindungskriterien mit dem Gebiet, wenn z.B. die Gesetzgebung den „Standort von Gütern“ oder den „Ort des Erwerbs des Einkommens“ berücksichtigt. Die Abgrenzung entsteht dagegen aus formalen Verbindungskriterien mit dem Gebiet, wenn die Gesetzgebung z.B. den „Ort der Vertragsunterzeichnung“ oder den „Ort der Entstehung der juristischen Personen“ berücksichtigt⁴³⁴.

(a) Fälligkeit, Gültigkeit und Territorialität

Bei den räumlichen Grenzen von Mitwirkungspflichten handelt es sich daher um die räumliche Abgrenzung der Fälligkeit oder Gültigkeit von Steuernormen. Art. 102 CTN sieht vor, dass die Gesetzgebung der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen i.d.R. innerhalb ihres jeweiligen Gebiets gilt, aber auch außer-

⁴³⁴ *Tôrres, Héleno, Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas, S. 70.*

halb dieses Gebiets wirksam sein kann, falls entsprechende Vereinbarungen zwischen den politischen Einheiten bestehen oder falls der Bund diesbezüglich eine allgemeine Norm erlässt. Die Normen des Bundeslandes São Paulo sind beispielsweise nur innerhalb dessen territorialer Grenzen gültig und durchsetzbar.

(b) Kompetenz

Mittelbar regelt Art. 102 CTN die Steuerkompetenz, da darin „die Steuergesetzgebung der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen“ vorgesehen ist. Somit bestimmt die CTN ausdrücklich das Verhältnis zwischen Kompetenz und Territorialität. Dies ist insofern bedeutsam, als sich die Gesetzgebungsautonomie einer politischen Einheit⁴³⁵, also ihre Selbständigkeit zur Regelung von Mitwirkungspflichten, auf ihre jeweiligen Grenzen beschränkt.

Die Kompetenz legt Grenzen für die Steuer fest, an die eine Mitwirkungspflicht⁴³⁶ gebunden ist. Zur Einkommenssteuer z.B. dürfen die Kommunen keine neuen Normen einführen, bei der Dienstleistungsteuer ist das dagegen zugelassen. Daher legt die Kompetenz zusammen mit der Territorialität in Bezug auf konkurrierende Steuern die Grenzen des normativen Handelns jeder politischen Einheit fest. Diese Einschränkung ist für Steuern wie z.B. die Mehrwertsteuer (ICMS, auf Ebene der Bundesländer und des Bundesdistrikts) und die Dienstleistungssteuer (ISS, auf Ebene der Kommunen und des Bundesdistrikts) äußerst wichtig, vor allem angeichts ihrer Komplexität sowie der Anzahl von politischen Einheiten, die zur Regelung kompetent sind⁴³⁷. Sogar der Gesetzgeber von Ergänzungsnormen hat im Hinblick auf dieses Thema seine Sorge zum Ausdruck gebracht, indem er in Art. 3 Abs. I bis III des Ergänzungsgesetzes Nr. 116/03 den Ort der Erbringung von Dienstleistungen und folglich den Ort der Steuerschuld ausdrücklich bestimmt hat.

⁴³⁵ Zu Kompetenz und Autonomie, s. Tôrres, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas, S. 66, Fußnote Nr. 11.

⁴³⁶ Dazu oben, D.II.1.d. Gesetzgebungskompetenz und Mitwirkungspflichten und D.I.7.a. Verbindliche Verknüpfung mit einer Abgabe.

⁴³⁷ Dazu oben, B.III. Politisch-administrative Organisation.

(2) Anwendung der Normen und Mitwirkungspflichten

Obwohl die Anwendung der Normen auf den Kompetenzbereich der jeweiligen politischen Einheit beschränkt ist⁴³⁸, ist es nicht notwendig, dass der Steuertatbestand einer mit einer Mitwirkungspflicht verbundenen Abgabe innerhalb des betreffenden Gebiets eintritt. Es ist ebenfalls nicht notwendig, dass die politische Einheit als aktives Subjekt der Hauptpflicht eingestuft wird, damit im Zusammenhang mit dem steuerpflichtigen Geschäft auch eine Mitwirkungspflicht entsteht⁴³⁹. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass es zur Entstehung einer Mitwirkungspflicht nicht notwendig ist, dass ein bestimmtes Ereignis eintritt oder dass dieses an einem bestimmten Ort eintritt. Für die Entstehung einer Mitwirkungspflicht reicht es aus, dass eine steuerrelevante Handlung, Tatsache oder Rechtslage vorliegt, die mit etwas oder mit jemandem im Gebiet der zuständigen politischen Einheit in Zusammenhang steht. Um dieses Verhältnis zu verdeutlichen, kann beispielsweise auf die Beförderung von Gütern zwischen Bundesländern hingewiesen werden. Wird eine bestimmte Ware im Bundesland São Paulo hergestellt und an einen Käufer im Bundesland Santa Catarina verkauft, muss sie im Landverkehr auch das Bundesland Paraná durchqueren. Obwohl dieses Bundesland in keinem Zusammenhang mit dem Steuertatbestand der Hauptpflicht steht, darf in diesem Fall auch Paraná eine Rechnung verlangen, während die Ware sein Gebiet durchquert.

Die obengenannte Vorgabe gilt gleichermaßen für Beschränkungen, die sich aus der materiellen und formalen Territorialität ergeben. Ein Beispiel ist im Urteil der speziellen Revision Nr. 1.140.354 – SP des STJ zu finden. In diesem Fall verlangte die Stadt São Paulo – als aktives Subjekt einer sich aus der Dienstleistungssteuer (ISS) ergebenden Hauptpflicht – nachdem die betreffende Dienstleistung innerhalb ihres Gebiets erbracht worden war, dass sich der Dienstleister bei der zuständigen Behörde in São Paulo anmeldet, auch wenn er in einer anderen Stadt ansässig war. Der zweite Senat des STJ war der Auffassung, dass eine derartige Mitwirkungspflicht nicht gegen das Territorialitätsprinzip verstößt⁴⁴⁰.

⁴³⁸ Dazu oben, D.III.5.b(1). Territorialität.

⁴³⁹ Nicht vergessen werden darf, dass die Zielsetzung der Mitwirkungspflichten erfüllt werden muss. Dazu oben, D.I.6. Zielsetzung.

⁴⁴⁰ STJ, AgRg no REsp 1140354/SP, Referent(in): Min. HUMBERTO MARTINS, ZWEITER SENAT, Urteil vom 11/05/2010, DJe 11/06/2010

Hervorzuheben ist, dass Steuerinformationen auch von politischen Einheiten im Rahmen von Vereinbarungen gemäß Art. 199 CTN eingeholt werden dürfen. Dies ist möglicherweise der beste Weg, Informationen einzuholen, denn dadurch wird der bürokratische Aufwand sowie die Anzahl der Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen wesentlich verringert.

6. Erlöschen steuerlicher Mitwirkungspflichten

Logischerweise kann eine Mitwirkungspflicht erst nach ihrer Entstehung erlöschen. Demzufolge handelt sich hierbei nicht um das Erlöschen einer Mitwirkungspflicht aufgrund der Unmöglichkeit ihrer Entstehung, es sei denn, sie entstand regelwidrig und erlischt z.B. aufgrund eines Fehlers im Gesetzgebungsverfahren.

Anders als bei Hauptpflichten, bei denen sie ein Kapitel⁴⁴¹ dem Erlöschen und dem damit zusammenhängenden Verfahren widmet, enthält die Abgabenordnung keine Bestimmungen zum Erlöschen von Mitwirkungspflichten. Dies bedeutet jedoch nicht, dass diese Pflichten nicht erlöschen können. Als logische Folge der Auswirkungen des Erlöschens und im Vergleich mit dem Erlöschen von Hauptpflichten erlöschen Mitwirkungspflichten am häufigsten aufgrund von Erfüllung, Erlass, Verjährung und Verfall⁴⁴² oder werden durch eine unwiderrufliche Verwaltungsentscheidung oder endgültige Gerichtsentscheidung aufgehoben.

IV. Verstöße gegen Mitwirkungspflichten und Sanktionen

1. Verstöße gegen Mitwirkungspflichten

a. Begriff

Verstöße gegen steuerliche Mitwirkungspflichten sind die Nichteinhaltung normativer Bestimmungen. Art. 97 Abs. V CTN, der die steuerrechtlichen Sanktionen behandelt, definiert einen Verstoß als eine den normativen Bestimmungen wider-

⁴⁴¹ CTN. Zweites Buch, Titel III, Kapitel IV, Art. 156 bis 174.

⁴⁴² Eine Pflicht kann aus diesen Gründen (dazu oben, D.III.4.d. Verfall und Verjährung in Bezug auf Mitwirkungspflichten) erlöschen, auch wenn diese eine eher unwahrscheinliche Möglichkeit ist.

sprechende Handlung oder Unterlassung sowie als eine andere vom Gesetz vorgesehene Form von Verstoß. Der letzte Teil des Artikels ist zwar wichtig um zu bestätigen, dass es sich im betreffenden Fall um einen Verstoß handelt, aber der Begriff Verstoß wird falsch definiert, indem der Text darauf hinweist, dass es sich bei Verstößen auch um etwas Anderes handeln kann als die bloße Nichteinhaltung eines Verhaltens, das durch normative Vorschriften vorgegeben worden ist (so lässt sich zumindest der unklare Wortlaut verstehen). Es gibt keine andere Art von Verstoß im Rahmen dieser Bestimmung als die Nichteinhaltung einer in einer normativen Bestimmung vorgesehenen Vorschrift⁴⁴³. Ein Verstoß ist ein Widerspruch gegen eine normativen Bestimmung, also die Nichteinhaltung des in einer Norm vorgesehenen verpflichtenden Verhaltens⁴⁴⁴. Die unterlassene Ausstellung einer Rechnung bei einem Kauf oder Verkauf ist ein praktisches und häufiges Beispiel von einem Verstoß gegen eine Mitwirkungspflicht.

b. Allgemeine Regel zur Absicht des Handelnden und die Auswirkung seiner Handlungen

Nach Art. 136 CTN ist die Haftung für Verstöße gegen das Steuerrecht vorbehaltlich anderweitiger Bestimmungen unabhängig von der Absicht des Handelnden und von Wirksamkeit sowie Art und Umfang der Auswirkungen seiner Handlung. Aus der Auslegung dieses Artikels ergibt sich die im Steuerrecht geltende allgemeine Regel, wonach die Absicht des Handelnden seine Haftung nicht beeinflusst, sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht. Somit ist ein Verstoß gegeben, unabhängig davon, ob der Handelnde beabsichtigte, eine normative Bestimmung zu missachten oder nicht. Die Anwendung dieser Auslegung erfolgt allerdings unter der Annahme, dass es sich um eine mutmaßliche Schuld handelt: Die Haftung ist beim Verstoß „nur insoweit von der Absicht unabhängig, als keine Notwendigkeit besteht, das Vorliegen von Vorsatz oder Schuld nachzuweisen. Der Betroffene kann

⁴⁴³ In der vorliegenden Arbeit wird bei der Verwendung des Begriffs „steuerlicher Verstoß“ auf jede Art von Verstoß gegen eine oder mehrere Normen des Steuerrechts hingewiesen, unabhängig von den daraus resultierenden verwaltungsrechtlichen oder strafrechtlichen Sanktionen. Zur Unterscheidung zwischen dem steuerlichen Verstoß und der Steuerstrafat s. *Martins, Ives Gandra da Silva, Da sanção tributária*, S. 12.

⁴⁴⁴ Dazu *Coêlho, Teoria*, S. 23.

jedoch die Haftung ausschließen, indem er nachweist, dass er nicht nur keine Absicht hatte, gegen die Norm zu verstößen, sondern auch die Absicht hatte, sie zu befolgen, was er aus Gründen, auf die er keinen Einfluss hatte, bislang nicht machen konnte⁴⁴⁵. Wenn also aus Gründen höherer Gewalt, wie z.B. wegen einer Überflutung, eine Rechnung nicht ausgestellt, eine Erklärung nicht eingereicht oder irgendeine sonstige Mitwirkungspflicht nicht erfüllt wird und der mutmaßliche Handelnde nachweisen kann, dass er seine Pflicht nicht erfüllen konnte, wird die Nichteinhaltung der jeweiligen Vorschriften nicht mehr als Verstoß angesehen. Die Entscheidung für diese Auslegung ist auch nach Art. 112 Abs. I bis IV CTN zu treffen⁴⁴⁶, wonach ein Gesetz, das Verstöße und Sanktionen definiert, zugunsten des Angeklagten auszulegen ist.

Vorbehaltlich anderweitiger gesetzlicher Bestimmungen müssen die Handlungen keinen allgemeinen oder spezifischen Schaden verursachen, damit ein Verstoß vorliegt. Es ist z.B. nicht erforderlich, dass die mangelhafte Führung von Geschäftsbüchern Schäden bei der Steuererhebung verursacht: Werden diese nicht innerhalb der vom Gesetz vorgesehenen Frist geführt, liegt bereits darin ein Verstoß.

c. Verbot der Anstiftung zu Verstößen durch den Staat

Auf keinen Fall darf der Staat zur Begehung eines Verstoßes anstiften⁴⁴⁷. Die Grundlage für diese Prämisse liegt im öffentlichen Interesse sowie im Rechtsstaatsprinzip und in der Rechtssicherheit. Diese besteht darin, dass die durch Normen festgelegten Pflichten von allen erfüllt werden, sodass im Allgemeinen Berechenbarkeit und Sicherheit gegeben sind. Der Staat darf daher weder die Erfüllung von Mitwirkungspflichten erschweren⁴⁴⁸, noch Pflichten festlegen, die sich nicht erfüllen lassen. Dies wäre z.B. der Fall, wenn im einen Bundesland vorgesehen wird, dass

⁴⁴⁵ Machado, *Curso*, 33. Aufl., 155

⁴⁴⁶ Roncaglia, Marcelo, *Os princípios de personalidade, culpabilidade e proporcionalidade e o elemento subjetivo das infracções tributárias: uma análise comparativa entre o direito positivo espanhol e o brasileiro*, S. 122.; Campos, Antonio J. Franco de, Arts. 107 a 112 (interpretação e integração da legislação tributária), S. 144 ff.

⁴⁴⁷ Roncaglia, Marcelo, *Os princípios de personalidade, culpabilidade e proporcionalidade e o elemento subjetivo das infracções tributárias: uma análise comparativa entre o direito positivo espanhol e o brasileiro*, S. 124.

⁴⁴⁸ Machado Segundo, *Sanções tributárias*, S. 210.

eine bestimmte Erklärung nur an einem bestimmten Tag des Monats und nur bei einer bestimmten Behörde mit Sitz in der Hauptstadt einzureichen ist oder, dass eine bestimmte Erklärung täglich einzureichen ist. Diese Beispiele zeigen Situationen, die nicht nur die Erfüllung von Mitwirkungspflichten erschweren, sondern auch die Prinzipien der persönlichen Freiheit⁴⁴⁹ oder der wirtschaftlichen Freiheit⁴⁵⁰ verletzen.

Dagegen muss der Staat dem Steuerpflichtigen die Erfüllung von Mitwirkungspflichten erleichtern. Eine mögliche Erleichterung ist z.B. die Verwendung von digitalen Daten, die über das Internet übermittelt werden. Hierbei ist zu beachten, dass heutzutage alle politischen Einheiten diesen Mechanismus zur Erfüllung von Mitwirkungspflichten verwenden, insbesondere was die Abgabe von Erklärungen oder die Ausstellung von Rechnungen angeht. In vielen Kommunen werden heute die Rechnungen in digitaler Form und über das Internet an die Steuerbehörden übermittelt. Dementsprechend hat der Kunde die Möglichkeit, Rechnungen sowohl als E-Mail als auch vor Ort auf Papier aufzubewahren.

d. Erlass von Mitwirkungspflichten

Da der Erlass sozusagen als „Vergebung“ eines Verstoßes⁴⁵¹ angesehen wird und da weder die Abgabenordnung noch die Verfassung ihn ausschließen, ist davon auszugehen, dass die Anwendung des Erlasses bei Verstößen gegen Mitwirkungspflichten nicht besonders beschränkt ist⁴⁵². Obwohl es dabei unmittelbar um

⁴⁴⁹ STF, RE 195621, Referent(in): Min. MARCO AURÉLIO, Zweiter Senat, Urteil vom 07/11/2000, DJ 10-08-2001 PP-00018 EMENT VOL-02038-03 PP-00524

⁴⁵⁰ Dazu oben, D.II.3.a(1). Anzahl und Art der Mitwirkungspflichten sowie Frist und D.II.3.c. Mitwirkungspflichten und Wirtschaftsfreiheit (Berufsfreiheit, freie Initiative und freier Wettbewerb).

⁴⁵¹ Der Begriff Erlass ist in der Lehre sehr umstritten. Klar ist, dass es sich dabei um ein „Verzeihen“ handelt. Es steht allerdings nicht fest, was tatsächlich verziehen wird: ob der Verstoß, oder ob lediglich und ausschließlich die Geldbußen, und zwar welche Art von Geldbußen. Angeblich ist der fehlende Konsens vor allem auf den verwirrenden Wortlaut der Abgabenordnung sowie auf ihre Widersprüche zurückzuführen. Dazu Amaro, 17. Aufl., S. 457; Jardim, Eduardo Marcial Ferreira, Manual de direito financeiro e tributário, S. 343.; Torres, Curso, S. 299 und 316.; Paulsen, Leandro, Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, S. 1.135.

⁴⁵² Baleeiro zufolge galt der Erlass nur für die Hauptpflicht und nicht für die Mitwirkungspflicht, Baleeiro, Aliomar, Direito tributário brasileiro, S. 916.

Geldbußen und nicht um Verstöße geht, wird der Erlass vom Gesetzgeber bereits bei der Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten vorgesehen. Zu diesem Zweck sieht Art. 49 des Gesetzes Nr. 13.097/15 vor, dass Geldbußen, die auf Art. 32-A des Gesetzes 8.212/91 zurückzuführen sind, von dem Erlass betroffen sind, sofern die in dieser Bestimmung festgelegten Bedingungen erfüllt werden. Art. 32-A des Gesetzes 8.212/91 sieht Sanktionen für denjenigen Steuerpflichtigen vor, der keine Erklärung mit Informationen zu seinen Sozialversicherungsbeiträgen vorlegt.

Auch für Mitwirkungspflichten gelten dieselben Beschränkungen, die die Verfassung und die Abgabenordnung für die Anwendung des Erlasses auf Hauptpflichten vorsehen. Zu den hauptsächlichen Beschränkungen des Erlasses gehört die in Art. 150 § 6 CR vorgesehene Regelung, dass der Erlass sich nur aus einer gesetzlichen Bestimmung ergeben darf. Der Erlass darf nur dann beantragt werden, wenn die Verstöße vor Inkrafttreten des Gesetzes, das den Erlass vorsieht, begangen wurden. Der Erlass darf auch nicht bei Verbrechen oder Vergehen gewährt werden. Dieses Verbot gilt auch für Handlungen, die mit Vorsatz, durch Betrug oder Täuschung begangen wurden, auch wenn sie nicht als Verbrechen oder Vergehen einzuordnen sind⁴⁵³.

2. Sanktionen wegen Verstößen gegen Mitwirkungspflichten

Sanktionen entstehen durch die Begehung eines Verstoßes. Die Nichteinhaltung des in einer Norm vorgesehenen Verhaltens löst eine ebenfalls zuvor vorgesehene rechtliche Reaktion aus. Diese Reaktion ist von Natur aus strafend und wird auf die Person angewendet, die die Norm nicht einhält⁴⁵⁴. Das tatsächliche Vorliegen einer Steuervorschrift, die eine bestimmte Handlung, Tatsache oder Rechtslage vorsieht, hat entsprechende rechtliche Auswirkungen⁴⁵⁵, wenn das betreffende Verhalten eingetreten ist. In ähnlicher Weise löst die Nichteinhaltung einer normativen

⁴⁵³ S. Anhang, Art. 180 Abs. I des Gesetzes Nr. 5.172/66.

⁴⁵⁴ Costa Júnior, Paulo José; Denari, Zelmo, Infrações tributárias e delitos fiscais, S. 3.

⁴⁵⁵ Dazu oben, D.III.2. Der Tatbestand der Mitwirkungspflicht und seine normative Vorschrift.

Vorschrift (also die Nichteinhaltung eines bestimmten Verhaltens) die anzuwendende Sanktion aus⁴⁵⁶. Diese Sanktion ist wegen ihrer Vollstreckbarkeit erzwingbar und eigenartig, denn sie wird durch Gewalt oder Macht erzwungen⁴⁵⁷.

a. Abgrenzung des Themas in Bezug auf seine Natur

Das Thema „Sanktionen“ hat einen weiten Anwendungsbereich und umfasst daher alle Arten von Sanktionen, auch wenn man sich ausschließlich auf das Fachgebiet „Steuerrecht“ sowie auf den Forschungsgegenstand „Sanktionen, die sich aus Verstößen gegen Mitwirkungspflichten ergeben“ bezieht. Die zwei Hauptsanktionen sind die verwaltungsrechtliche Steuersanktion und die strafrechtliche Sanktion⁴⁵⁸ (diese Letztere hängt mit dem Strafrecht zusammen, das eine Straftat als ein Verbrechen oder ein Vergehen betrachtet). Da die Gesetzgebung alle Sanktionen festlegt, könnte sich die vorliegende Arbeit theoretisch mit allen möglichen Sanktionen befassen. Es ist daher wichtig zu betonen, dass sie sich aus methodischen Gründen lediglich auf verwaltungsrechtliche Steuersanktionen konzentriert.

b. Arten von Sanktionen

Laut Greco „[sind] Klassifikationen weder richtig noch falsch: Sie sind dagegen entweder nützlich oder nutzlos. Ihre Vor- und Nachteile sind dem Interesse untergeordnet, das dem Klassifizierenden als Leitfaden dient. Je nach den gewünschten praktischen Folgen dient sie einer leichteren oder reicheren Darstellung eines bestimmten Wissensgebiets“⁴⁵⁹. Aus diesem Grund entscheidet sich die vorliegende

⁴⁵⁶ Coêlho, Teoria, S. 8 ff.

⁴⁵⁷ Carvalho, Curso, S. 30 und 31.

⁴⁵⁸ Nogueira unterscheidet zwischen den verwaltungsrechtlichen Steuersanktionen und den strafrechtlichen Steuersanktionen, Nogueira, Ruy Barbosa, *Curso de direito tributário*, S. 193. Becker vertritt hingegen, dass alle Sanktionen strafrechtlich sind. Becker, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, S. 604.

⁴⁵⁹ Freie Übersetzung aus dem Spanischen: „las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inutiles“, Greco, *Contribuições*, S. 88, unter Hinweis auf Carrió, Genaro.

Arbeit dafür, anstatt eine der verschiedenen von der Lehre formulierten Klassifikationen⁴⁶⁰ zu verwenden, die Sanktionen in lediglich zwei Arten zu unterteilen. Dementsprechend werden Sanktionen, die sich aus Verstößen gegen Mitwirkungspflichten ergeben, in der vorliegenden Arbeit in finanzielle und nicht finanzielle Sanktionen unterteilt.

(1) Finanzielle Sanktionen

Finanzielle Sanktionen sind Sanktionen, die dem Verletztem die Pflicht auferlegen, einen Betrag in der gängigen Währung zu zahlen. Dazu gehören isolierte Geldbußen⁴⁶¹, Geldbußen wegen Verzugs und Verzugszinsen. Ein Beispiel ist die in Art. 107 Abs. IV lit. c des Gesetzesdekrets Nr. 37/66 vorgesehene Geldbuße, wonach diejenigen ein Bußgeld in Höhe von 5.000,00 Reais zahlen müssen, die Zollkontrollmaßnahmen erschweren, behindern oder verhindern, sowie auch diejenigen, welche die Rückmeldung auf eine Vorladung im Rahmen eines Steuerverfahrens nicht rechtzeitig einreichen.

(2) Nicht finanzielle Sanktionen

Nicht finanzielle Sanktionen sind diejenigen, bei denen die Strafe für den Verletzer eine andere ist, als die Zahlung eines bestimmten Geldbetrags. Hierbei handelt es sich um einen Begriff, der alle Sanktionen umfasst, die, wie im vorherigen Abschnitt ausgeführt, keine finanziellen Sanktionen sind.

Ein Beispiel für eine nicht finanzielle Sanktion ist die Vorschrift des Art. 2 Abs. II des Gesetzesdekrets Nr. 1.593/77, wonach die Nichterfüllung einer Mitwirkungspflicht die Aufhebung der von Bundesfinanzamt ausgestellten Sonderregistrierung, die für eine Fortsetzung der Herstellung von Zigaretten unabdingbar ist, zur Folge hat.

⁴⁶⁰ Dazu *Pacheco, Angela Maria da Motta*, Sanções tributárias e sanções penais tributárias, S. 239 ff.; *Martins, Ives Gandra da Silva*, Da sanção tributária, S. 36 ff.; *Costa Júnior, Paulo José; Denari, Zelmo*, Infrações tributárias e delitos fiscais, S. 78 ff.; *Nogueira, Curso*, S. 171 ff.

⁴⁶¹ Dazu oben, s. Fn 130.

c. Zweck und Funktion von Sanktionen

Hierbei ist es schwierig, zwischen der Bedeutung von Zweck und Funktion zu unterscheiden, denn beide Begriffe stehen im Zusammenhang mit dem Ziel der Einführung oder Anwendung einer Sanktion. Aus diesem Grund wird in der vorliegenden Arbeit den Begriff Zweck dann verwendet, wenn es sich um die Zwecke handelt, denen die jeweiligen Sanktionen dienen, also die Ziele ihrer Einführung oder Anwendung. Funktion wird dagegen dann verwendet, wenn es sich um die Merkmale der Sanktion handelt, durch die ihr Zweck erreicht wird.

(1) Zwecke der Sanktionen

(a) Behinderung, Unterbindung und Entschädigung

Die Zwecke einer Steuersanktion sind zwei und bestehen darin, einen Verstoß direkt zu verhindern oder zu unterbinden⁴⁶² und den daraus tatsächlich entstandenen Schaden⁴⁶³ zu ersetzen. Mit Rücksicht auf diese Zwecke muss der Gesetzgeber jede Sanktion vorsehen.

Bei Mitwirkungspflichten muss der erstgenannte Zweck Vorgabe für alle Sanktionen sein. Jede Sanktion muss für die betroffene Person insoweit einen Nachteil darstellen, dass es sich nicht lohnt, den Verstoß zu begehen. Eine sehr milde Sanktion, wie z.B. ein Bußgeld in Höhe von 5,00 Reais für die Nichteinreichung der Einkommenserklärung, kann die gewünschte Wirkung möglicherweise nicht erreichen. Der Gesetzgeber muss daher eine Sanktion vorsehen, die weder zu mild noch zu streng ist⁴⁶⁴, da sie sonst für das Rechtssystem nicht geeignet ist. Dazu muss der Gesetzgeber über eine gute Kenntnis bezüglich des geschützten rechtlichen Gutes verfügen sowie die Funktionen der jeweiligen Sanktion näher analysieren⁴⁶⁵.

In Bezug auf den zweiten Zweck einer Sanktion, nämlich einen entstandenen Schaden zu beheben, ist darauf hinzuweisen, dass bei Mitwirkungspflichten häufig kein Schaden zu ersetzen ist. Beispiel dafür ist jeder Verstoß gegen eine steuerliche

⁴⁶² Becker, Alfredo Augusto, Teoria geral do direito tributário, S. 609.

⁴⁶³ Schoueri, Direito tributário, S. 825.

⁴⁶⁴ Dazu unten, D.IV.2.d. Hauptbeschränkungen bei der Einführung und Anwendung von Sanktionen.

⁴⁶⁵ Dazu unten, D.IV.2.c(2). Funktionen von Sanktionen.

Mitwirkungspflicht, wie z.B. eine falsche Buchung, die unterlassene Ausstellung einer Rechnung, die Nichteinreichung von Erklärungen, sofern es sich hierbei um keine Steuerzahlung handelt und der Staat in keiner Weise geschädigt wird⁴⁶⁶. In Fällen, in denen kein Schaden entsteht, ist die Möglichkeit eines Entschädigungszwecks nicht zu erkennen, denn ein solcher Zweck wäre hier keine Entschädigung, sondern eine Erhebung⁴⁶⁷. Aus diesem Grund wird davon ausgegangen, dass es angemessen ist, wenn der Gesetzgeber den Entschädigungszweck bei Geldbußen nur dann festlegt, wenn tatsächlich ein Schaden entsteht.

(b) Unzulässigkeit des Erhebungszwecks

Anders als bei Abgaben dürfen Sanktionen keinen Erhebungszweck haben⁴⁶⁸. Durch die Einführung einer Sanktion mit Erhebungszweck würde der Staat die bereits erwarteten regelmäßigen Mittel erheben, was eigentlich nicht vorkommen darf. Mit Sanktionen sollte der Staat versuchen, Verstöße zu vermeiden, damit die Normen eingehalten werden und das öffentliche Interesse an der Rechtssicherheit wegen der Vorhersehbarkeit von gesellschaftlichen Handlungen gewahrt wird. Wird einer Sanktion ein Erhebungszweck zugeschrieben, würde dies bedeuten, dass der Staat einen Verstoß rechtfertigt, und zwar mit der Absicht, eine Sanktion anzuwenden. Die Unzulässigkeit einer Erhebungssanktion wird vom Verwaltungsrat für Steuerbeschwerden (CARF) anerkannt⁴⁶⁹.

⁴⁶⁶ *Takano* vertritt die Ansicht, dass Sanktionen in Bezug auf steuerliche Mitwirkungspflichten die „Funktion“ einer Erstattung haben, und zwar nicht im Hinblick auf den Wert der Steuer, aber im Hinblick auf das Interesse der Aufsicht und der Besteuerung, die aufgrund des Verhaltens des Steuerpflichtigen scheitert, *Takano, Caio Augusto, Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*, S. 219.

⁴⁶⁷ Dazu unten, D.IV.2.c(1)(b). Unzulässigkeit des Erhebungszwecks.

⁴⁶⁸ *Amaro*, 17. Aufl., S. 440.

⁴⁶⁹ „Die Geldbuße hat keinen Erhebungszweck, sondern dient lediglich dem Zweck, unerlaubtes Verhalten zu unterbinden. Die Abgabe ist dagegen das Ergebnis des Auftretens einer rechtmäßigen Tatsache, durch die öffentliche Einnahmen zu erzielen sind.“ (sic). CARF, Prozess Nr. 10882.001680/2010-34, Referent(in): Jose Eduardo Dornelas Souza, Urteil Nr. 1301-003.180 vom 14.06.2018.

(2) Funktionen von Sanktionen

Funktionen bestehen aus denjenigen Merkmalen einer Sanktion, die der Erreichung ihrer Zwecke dienen⁴⁷⁰. Laut Oliveira⁴⁷¹ haben Sanktionen drei Funktionen: 1. die bestrafende oder punitive Funktion, die hier lediglich als bestrafende Funktion bezeichnet wird; 2. die verhindernde (oder didaktische) Funktion⁴⁷² und 3. die entschädigende Funktion. Die Verwendung von Funktionen ist, so der Autor, zeitabhängig. Bei laufenden Verstößen habe die Sanktion eine bestrafende, bei bereits begangenen Verstößen eine entschädigende und bei künftigen Verstößen eine verhindernde Funktion. Es wird angenommen, dass diese Funktionen in Zusammenhang mit den Zwecke der Sanktionen stehen sollen⁴⁷³. Die strafenden oder verhindernden Merkmale wären somit mit dem Zweck verknüpft, einen Verstoß zu verhindern oder zu unterbinden. Die entschädigende Funktion zielt darauf ab, einen entschädigenden Zweck zu erfüllen, nämlich einen bestimmten Schaden zu beheben.

Ein Beispiel der bestrafenden oder verhindernden Funktion ist in Art. 32-A Abs. I Gesetz 8.212/91 zu finden, wonach für jeweils zehn falsche oder unterlassene Angaben in einer Erklärung, die Informationen zu Sozialversicherungsbeiträgen enthält, eine Geldbuße in Höhe von 20,00 Reais fällig ist. Trotz seiner milden Bestrafung sendet dieses Bußgeld eine klare Botschaft an den Steuerpflichtigen, nämlich, dass dieser die Erklärung sorgfältig und mit der notwendigen Aufmerksamkeit ausfüllen muss, damit er dabei keinen Fehler und keine Auslassung begeht, was sonst zu einer Strafe führt. Die Botschaft und die Bestrafung stellen jeweils die verhindernde und die bestrafende Funktion dar.

⁴⁷⁰ Dazu oben, D.IV.2.c(1). Zwecke der Sanktionen.

⁴⁷¹ Oliveira, Ricardo Mariz de, Sanções tributárias e denúncia espontânea, S. 400.

⁴⁷² Diesen Begriff verwendet Takano, wenn er auf Oliveira's Auffassung hinweist. S. Takano. Caio Augusto. Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites, S. 216-217. Laut Schoueri haben Steuersanktionen drei Funktionen, nämlich die didaktische, die bestrafende und die entschädigende Funktion, Schoueri, Direito tributário, S. 509,

⁴⁷³ Dazu oben, D.IV.2.c. Zweck und Funktion von Sanktionen.

d. Hauptbeschränkungen bei der Einführung und Anwendung von Sanktionen

(1) Verbot der Übermaßbesteuerung

(a) Möglichkeit einer spezifischen Anwendung

Wie bereits erwähnt, wendete das Bundesverfassungsgericht das Verbot der Übermaßbesteuerung auch auf steuerliche Geldbußen an⁴⁷⁴, einschließlich der Geldbußen in Bezug auf die Nichterfüllung von steuerlichen Mitwirkungspflichten⁴⁷⁵. In der Entscheidung des Gerichts wurden zwei Parameter für steuerlichen Geldbußen festgelegt. Bei bestrafenden Geldbußen⁴⁷⁶ darf dementsprechend der Höchstbetrag 100 % des Betrags der Referenzabgabe bezüglich der verletzten Mitwirkungspflicht entsprechen, während bei Geldbußen wegen Verzögerung der Höchstbetrag einer Strafe von bis zu 20 % vom Betrag der Referenzabgabe entsprechen darf.

Im Jahre 2011 hat das Bundesverfassungsgericht jedoch die allgemeinen Auswirkungen des Gegenstands des Rechtsstreits RE 640452 anerkannt, bei dem es um eine bestrafende Geldbuße in Höhe von 40 % des Betrags der Referenzabgabe wegen der Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht ging, unabhängig davon, wie hoch die steuerliche Schuld ist, sowie darum, ob die Abgabe erhoben worden ist oder nicht⁴⁷⁷. Einer der Gründe für das Berufungsverfahrens war, dass die Geldbuße sogar für ein großes Stromversorgungsunternehmen erheblich übertrieben sei⁴⁷⁸, und der Staatskasse kein Schaden entstanden sei. Die Registratur und das Sekretariat des Gerichts haben sich mit dem Thema Nr. 487 unter folgendem Titel befasst: Beschlagnahmeharakter der Geldbuße wegen Nichterfüllung einer Mitwirkungs-

⁴⁷⁴ Dazu oben, C.I.1.c(1). Eigentum und Verbot der Übermaßbesteuerung (Princípio do não-confisco).

⁴⁷⁵ Dazu oben, D.II.3.d. Mitwirkungspflichten und Verbot der Übermaßbesteuerung.

⁴⁷⁶ Zu bestrafenden Geldbußen und Geldbußen wegen Verzögerung, s. oben D.IV.2.b(1). Finanzielle Sanktionen.

⁴⁷⁷ STF, RE 640452 RG, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Urteil vom 06/10/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-232 DIVULG 06-12-2011 PUBLIC 07-12-2011 RT v. 101, Nr. 917, 2012, p. 643-651.

⁴⁷⁸ Dazu *Crestani, William Roberto*, Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória, S. 33 bis 43.

pflicht. Sollte das Gericht beschließen, die Geldbuße herabzusetzen oder aufzuheben, ist es ebenfalls möglich, dass es für die Anwendung des Verbots der Übermaßbesteuerung auf Geldbußen, die sich aus der Nichterfüllung von steuerlichen Mitwirkungspflichten ergeben, spezifische Kriterien festlegt. Die erwähnte Berufung wurde noch nicht vom Bundesverfassungsgericht endgültig beurteilt.

Es wird davon ausgegangen, dass es ein spezifisches Kriterium für die Anwendung des Verbots der Übermaßbesteuerung bei mit Mitwirkungspflichten zusammenhängenden Geldbußen geben sollte, insbesondere, weil es sich dabei um eine Sanktion handelt, die sich aus dieser Art von Pflicht ergibt. Sanktionen für die Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten haben allerdings einen anderen Zusammenhang. Konkret bedeutet dies, dass sich die Kriterien für die Anwendung dieser Sanktionen von denjenigen anderen Sanktionen unterscheiden, auch wenn sie ähnliche Zwecke⁴⁷⁹ und Funktionen⁴⁸⁰ erfüllen und ebenfalls als Sanktionen in Bezug auf die Nichterfüllung einer Hauptpflicht fungieren. Infolgedessen muss die Einhaltung des obengenannten Prinzips diese Merkmale analysieren, die eine unterschiedliche Anwendung erfordern.

(b) Wiederauftretende oder kontinuierliche Geldbußen

Unter den verschiedenen gesetzlichen Bestimmungen, die Geldbußen für Verstöße gegen Mitwirkungspflichten regeln, gibt es einige, die keine Höchstgrenzen für diese Art von Sanktionen vorsehen, sondern lediglich den Gesamtbetrag der Geldbuße festlegen, der erst bei Erfüllung der Pflicht zu berechnen ist. Ein Beispiel⁴⁸¹ ist in Art. 30 Abs. II und § 3 Gesetz 10.637/02 zu finden, wonach der Verletzter wegen Unterlassung der in Art. 5 des Ergänzungsgesetzes 105/01 vorgesehenen Informationen solange mit einer Geldbuße in Höhe von 5.000,00 Reais pro Kalendermonat oder Monatsteil rechnen muss, bis diese Informationen bereitgestellt werden.

⁴⁷⁹ Dazu oben, D.IV.2.c(1). Zwecke der Sanktionen.

⁴⁸⁰ Dazu oben, D.IV.2.c(2). Funktionen von Sanktionen.

⁴⁸¹ Andere Beispiele können im Art. 5 § 2 Gesetz 8.846/94 und Art. 57 provisorische Maßnahme Nr. 2.158-35/01 gesehen werden.

Ohne Zweifel ist dies eine sehr wirksame Zwangsmaßnahme, um den Steuerpflichtigen zur Einhaltung der Mitwirkungspflicht zu bewegen. Es wird jedoch davon ausgegangen, dass die uneingeschränkte Verwendung dieser Art von Sanktion gegen das Übermaßverbot verstößt, und zwar, weil die wiederholte Anwendung von Geldbußen wegen desselben Verstoßes zu einem Betrag führt, der je nach der zeitlichen Dauer sicherlich konfiskatorische Ausmaße erreichen kann. In diesen Fällen wird die Geldbuße weiter auferlegt, wenn die Pflicht noch nicht erfüllt ist. Der geschuldete Gesamtbetrag steigt dementsprechend.

Hierbei wäre es angebracht, wenn alle Sanktionen von der Norm abgegrenzt würden, die sie einführt, wie dies beispielsweise bei Art. 8-A Abs. I des Gesetzesdecrets Nr. 1.598/77 der Fall ist, nach dem der Steuerpflichtige, der die Buchführungsunterlagen mit der tatsächlichen Gewinnberechnung nicht vorlegt, mit einer Geldbuße von fünfundzwanzig Hundertstel Prozent seines Nettoeinkommens (bis zu einer Grenze von zehn Prozent) bestraft wird.

(2) Politische Sanktionen

Politische Sanktionen sind, wie sich aus den Urteilen des Bundesverfassungsgerichts⁴⁸² entnehmen lässt, „gravierende und indirekte Mittel des staatlichen Zwangs, um den säumigen Steuerzahler zur Zahlung einer Abgabe zu zwingen“. Durch Forderungen, die das Grundrecht auf wirtschaftliche Freiheit⁴⁸³ und auch andere Freiheiten einschränken, beabsichtigt der Staat also, den Steuerpflichtigen zur Einhaltung der Steuerpflicht zu zwingen. Beispiele für politische Sanktionen sind in den drei Leitsätze des Gerichts unter den Nr. 70, 323 und 547 zu finden, die folgende Bestimmungen enthalten: Ein Geschäft darf nicht beschränkt werden, um die

⁴⁸² STF, RE 1145279 AgR, Referent(in): Min. CELSO DE MELLO, zweiter Senat, Urteil vom 01/03/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-061 DIVULG 27-03-2019 PUBLIC 28-03-2019.; STF, ARE 915424 AgR, Referent(in): Min. CELSO DE MELLO, zweiter Senat, Urteil vom 20/10/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-241 DIVULG 27-11-2015 PUBLIC 30-11-2015.; STF, RE 550769, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Plenum, Urteil vom 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014.; STF, ADI 173, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Plenum, Urteil vom 25/09/2008, DJe-053 DIVULG 19-03-2009 PUBLIC 20-03-2009 EMENT VOL-02353-01 PP-00001.

⁴⁸³ Dazu oben, B.V.2.c(2). Wirtschaftsfreiheit.

Zahlung einer Abgabe zu erzwingen; es dürfen keine Waren festgehalten werden, um die Zahlung einer Abgabe zu erzwingen; eine Behörde darf dem Steuerzahler nicht verbieten, Steuerstempel zu kaufen, bereits vom Zoll abgefertigte Waren zu versenden sowie seine berufliche Tätigkeit auszuüben.

Aus dem Wortlaut der vorerwähnten Leitsätze geht hervor, dass das Bundesverfassungsgericht nach wie vor⁴⁸⁴ das Verbot von politischen Sanktionen bevorzugt⁴⁸⁵. Es gibt inzwischen jedoch auch Fälle, in denen es entschied, dass der systematische und isolierte Verzug mit der Hauptpflicht einen Verstoß gegen den freien Wettbewerb darstellt, was einen Eingriff in die wirtschaftliche Tätigkeit des Schuldners rechtfertigt⁴⁸⁶. In der vorliegenden Arbeit wurde bereits auf die vielfältigen Möglichkeiten, dieses Thema auszulegen, hingewiesen⁴⁸⁷.

Obgleich die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts bei Hauptpflichten das Verbot der Einführung oder Anwendung von politischen Sanktionen objektiv regeln, sind natürlich solche Sanktionen bei Mitwirkungspflichten ebenfalls nicht einzuführen oder anzuwenden. Ein Beispiel dafür ist in Art. 2 Abs. II des Gesetzesdekrets Nr. 1.593/77 zu finden, der vorsieht, dass die Nichterfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten zur Aufhebung der Sonderregistrierung führt, die für Zigarettenhersteller zur Ausübung ihrer Tätigkeit erforderlich ist. Dies liegt daran, dass sich der Anwendungsbereich dieser Sanktion nicht auf die Pflicht oder ihre Erfüllung bezieht, sondern auf die wirtschaftliche Freiheit des Steuerpflichtigen. Sanktionen, die effektiv als Bedingungen mit bestrafender oder zwingender Natur

⁴⁸⁴ STF, RE 1145279 AgR, Referent(in): Min. CELSO DE MELLO, zweiter Senat, Urteil vom 01/03/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-061 DIVULG 27-03-2019 PUBLIC 28-03-2019.

⁴⁸⁵ STF, ADI 173, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Plenum, Urteil vom 25/09/2008, DJe-053 DIVULG 19-03-2009 PUBLIC 20-03-2009 EMENT VOL-02353-01 PP-00001.

⁴⁸⁶ STF, AC 1657 MC, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. CEZAR PELUSO, Plenum, Urteil vom 27/06/2007, DJe-092 DIVULG 30-08-2007 PUBLIC 31-08-2007 DJ 31-08-2007 PP-00028 EMENT VOL-02287-02 PP-00254 RTJ VOL-00204-01 PP-00099 RDDT Nr. 146, 2007, p. 231-232 RCJ v. 21, Nr. 137, 2007, p. 81.; STF, RE 550769, Referent(in): Min. JOAQUIM BARBOSA, Plenum, Urteil vom 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-066 DI-VULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014.

⁴⁸⁷ Dazu oben, D.II.3.c. Mitwirkungspflichten und Wirtschaftsfreiheit (Berufsfreiheit, freie Initiative und freier Wettbewerb).

anzusehen sind, können sogar die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit eingreifen aber nicht sie verhindern. Politische Sanktionen verstößen gegen das Prinzip der wirtschaftlichen Freiheit und dürfen daher im brasilianischen Rechtssystem nicht erfolgen.

e. **Selbstanzeige**

Art. 138 der brasilianischen Abgabenordnung sieht vor, dass die Haftung dann ausgeschlossen ist, wenn hinsichtlich des Verstoßes eine Selbstanzeige erfolgt. Da sich Art. 138 CTN innerhalb des Abschnitts befindet, der sich mit der Haftung bei Verstößen befasst, lässt sich der Schluss ziehen, dass die auszuschließende Haftung, auf die hier hingewiesen wird, sicher auf Verstöße zurückzuführen ist. Sobald die Verantwortung für den Verstoß ausgeschlossen ist, ist die Verantwortung für alle Sanktionen ebenfalls ausgeschlossen⁴⁸⁸.

Sowohl der Verwaltungsrat für Steuerbeschwerden – CARF⁴⁸⁹ als auch der Oberste Gerichtshof⁴⁹⁰ sind der Auffassung, dass bei steuerlichen Mitwirkungspflichten die Selbstanzeige nicht wirksam ist, weil sie lediglich bei Hauptpflichten gilt. Es wird angenommen, dass Art. 138 CTN die Leistung nicht lediglich auf Hauptpflichten beschränkt, sondern dass sie ebenfalls auf Mitwirkungspflichten auszuweiten ist, vor allem, weil der Artikel vorsieht, dass die Selbstanzeige gegebenenfalls mit der Zahlung der fälligen Steuer erfolgen sollte. Es gibt jedoch zwei steuerlichen Pflichten, gegen die man verstößen kann: die Hauptpflicht und die Mitwirkungspflicht. Die

⁴⁸⁸ Coêlho, Teoria, S. 105.

⁴⁸⁹ Leitsatz CARF Nr. 49: Die Selbstanzeige (Art. 138 der brasilianischen Abgabenordnung) hebt die sich aus der verspäteten Abgabe einer Erklärung ergebende Sanktion nicht auf. Leitsatz CARF Nr. 126: Die Selbstanzeige hebt die Sanktionen, die sich aus der Missachtung von Grundpflichten wegen der Nichteinhaltung der vom Sekretariat des Bundesfinanzamts Brasiliens verhängten Fristen für die Übermittlung von Informationen an die Zollverwaltung ergeben, auch nach dem Inkrafttreten der neuen Formulierung von Art. 102 der Gesetzesdekret Nr. 37 von 1966, gegeben durch Art. 40 des Gesetzes Nr. 12.350 von 2010.

⁴⁹⁰ STJ, AgInt no AREsp 1022862/SP, Referent(in): Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, ZWEITER SENAT, Urteil vom 13/06/2017, DJe 21/06/2017.; STJ, AgInt no REsp 1613696/SC, Referent(in): Min. HERMAN BENJAMIN, ZWEITER SENAT, Urteil vom 04/04/2017, DJe 24/04/2017.; STJ, REsp 1618348/MG, Referent(in): Min. HERMAN BENJAMIN, ZWEITER SENAT, Urteil vom 20/09/2016, REPDJe 01/12/2016, DJe 10/10/2016.

Hauptpflicht zielt auf die Zahlung einer Abgabe oder einer Strafe ab, die Mitwirkungspflicht auf die Erbringung positiver oder negativer Leistungen. Wenn der Wortlaut vorsieht, dass „die fällige Steuer gegebenenfalls zu erheben“ ist, wird auf eine andere Möglichkeit hingewiesen, bei der „die Steuer nicht zu erheben ist“, in einem logischen Verweis auf die andere Art von Pflicht, nämlich die Mitwirkungspflicht⁴⁹¹.

V. Verhältnis der Mitwirkungspflichten zum internationalen Steuerrecht

1. Zunehmende Relevanz von Mitwirkungspflichten

Die steuerlichen Mitwirkungspflichten gewinnen bereits seit gewisser Zeit überall auf der Welt an Wichtigkeit, denn sie liefern den Steuerverwaltungen der einzelnen Staaten grundlegende Informationen. 1988 haben der Europäische Rat und die OECD das Übereinkommen über die Gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen⁴⁹² entwickelt, um den beteiligten Staaten die Bereitstellung dieser Informationen zu erleichtern. Danach wurden das Musterabkommen über den Austausch von Steuerinformationen (*Tax Information Exchange Agreement*, TIEA) (2002)⁴⁹³ und der Aktionsplan zur Vermeidung von *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) (2013)⁴⁹⁴ vorgelegt. Diese Zunahme an internationalen Abkommen zeigt aufgrund ihrer Zielsetzungen die Verschiebung des Schwerpunkts in die Richtung des Subjekts (vom Steuerschuldner zu den Staaten)⁴⁹⁵. Es wurde erkannt, dass die Bundesverwaltungen der unterschiedlichen Staaten nach der erfolgreichen Umsetzung eines die Doppelbesteuerung vermeidenden Abkommens mit der Zusammenarbeit mit anderen Staaten rechnen mussten, damit ihre jeweiligen Steuergesetzgebungen effizient angewendet werden konnten. Dies weist vor allem auf einen Paradigmenwechsel bei der Produktherstellung und -vermarktung sowie bei der Erbringung von Dienstleistungen (z.B. wegen der Globalisierung und des Internets) und auf die

⁴⁹¹ Dazu Coêlho, S. 106; Schoueri, Direito tributário, S. 849.

⁴⁹² OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (letzter Zugriff Juni 2019).

⁴⁹³ OECD, Tax Information Exchange Agreements (TIEAs).

⁴⁹⁴ OECD - BEPS, Mission and impact.

⁴⁹⁵ Dazu oben, Einführung.

technischen Verbesserungen bei den Steuerpflichtigen in Bezug auf die Steuerplanung und die Steuerpraktiken hin.

2. Steuerlicher Informationsaustausch und Mitwirkungspflichten

a. Unterschied und Zusammenhang

Der Informationsaustausch unterscheidet sich von Mitwirkungspflichten vor allem durch das Profil der darin verwickelten Parteien und durch die Art ihrer Verhältnisse. Parteien des Informationsaustauschs sind Staaten, also juristische Personen des ausländischen öffentlichen Rechts⁴⁹⁶. Ihr Verhältnis zueinander beruht dementsprechend auf Autonomie und Souveränität. Hierbei besteht die Freiheit, Bestimmungen von internationalen Verträgen anzunehmen oder auszuhandeln, die den Austausch von Steuerinformationen vorsehen. Gleches gilt für die Kündigung von Verträgen, denn es obliegt der Regierung des Vertragsstaates zu beschließen, im Rahmen des Vertragsinstruments zu bleiben oder eben nicht. Somit ergibt sich die Pflicht zum Informationsaustausch aus dem Willen der dabei beteiligten Parteien.

Dagegen zwingen Mitwirkungspflichten den Steuerpflichtigen, also die natürliche oder juristische Person des Privatrechts oder des innerstaatlichen öffentlichen Rechts⁴⁹⁷, dazu, etwas unabhängig von seinem Willen zu tun. Da die Pflicht einer Norm entstammt, ist hier keine Wahl möglich.

Zwischen dem Informationsaustausch und den Mitwirkungspflichten besteht jedoch ein ziemlich enges Verhältnis, weshalb in der vorliegenden Arbeit beide Themen gemeinsam behandelt werden. Ein Großteil der Informationen, die Gegenstand des Austauschs sind, ist durch die Erfüllung von Mitwirkungspflichten einzuholen.

⁴⁹⁶ S. Anhang, Art. 40 und Art. 42 des Gesetzes Nr. 10.406/02.

⁴⁹⁷ Als Beispiel gilt die Normative Weisung RFB Nr. 1.599/15, wonach die Behörden der vollziehenden Gewalt der Bundesländer oder des Bundesdistrikts eine monatliche Erklärung über Guthaben und Schulden in Bezug auf Abgaben des Bundes vorlegen müssen.

b. Normative Verankerung

Der Einzelparagraph des Art. 199 CTN sieht die Möglichkeit vor, dass die Föderative Republik Brasilien Steuerinformationen mit ausländischen Staaten austauschen darf, damit die Steueraufsicht und die Steuererhebung wirksam gestaltet werden. Er lautet wie folgt:

Art. 199 [...]

Einzelparagraph. Das Finanzamt des Bundes kann gemäß den Staatsverträgen, Abkommen oder Vereinbarungen im Interesse der Steuererhebung und deren Überprüfung Informationen mit ausländischen Staaten austauschen.

Hervorzuheben ist, dass der Informationsaustausch lediglich vom Bundesfiskus durchzuführen ist, dem auf Bundesebene die steuerliche Erhebung und Aufsicht zustehen. Der Artikel sieht vor, dass der Informationsaustausch in Übereinstimmung mit einem Vertrag erfolgen muss, der von dem die Informationen erhaltenden Staat ebenfalls zu unterzeichnen ist. Hierdurch wird die Weitergabe von Informationen durch Brasilien ohne eine bestehende, sie rechtfertigende Vereinbarung ausgeschlossen. Es ist auch zu beachten, dass die innerstaatliche Gesetzgebung der Vertragsstaaten andere Beschränkungen mit sich bringen kann⁴⁹⁸, auch wenn ein passender Vertrag mit ihnen geschlossen wurde.

Bezüglich der von Brasilien unterzeichneten Verträge veröffentlichte das Sekretariat des Bundesfinanzamts die Normative Weisung RFB Nr. 1.226/11, deren Art. 1 den folgenden Wortlaut hat: „Die Übertragung von Informationen zur steuerlichen Situation einer in Brasilien oder im Ausland ansässigen natürlichen oder juristischen Person, die im Interesse sowohl der brasilianischen Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung eines anderen Staats, mit dem Brasilien ein Abkommen unterzeichnet hat, um die Doppelbesteuerung und die Steuerhinterziehung in Bezug auf Einkommenssteuern zu vermeiden, als auch der natürlichen der juristischen Person selbst liegt.“

⁴⁹⁸ Dazu unten, D.V.4. Normative Beschränkungen in Bezug auf den Informationsaustausch und auf die Mitwirkungspflichten.

- 3. Von Brasilien geschlossene internationale Abkommen, die einen Informationsaustausch vorsehen
 - a. Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Brasilien hat im Laufe seiner Geschichte 34 internationale Abkommen abgeschlossen, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden⁴⁹⁹. In jedem unterzeichneten Abkommen wird zwischen den Klauseln 24 und 27 der Austausch von Steuerinformationen unter den Unterzeichnern vorgesehen. Da das OECD-Musterabkommen jedem von Brasilien unterzeichneten Abkommen zugrunde liegt⁵⁰⁰ sind alle Artikel ähnlich, weil Brasilien immer dieselben Anpassungen des Musters vornimmt. Als Beispiel dient hier die Klausel 26 des Abkommens mit Russland, die wie folgt lautet⁵⁰¹:

1. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sollen alle Informationen austauschen, die für die Anwendung der in diesem Übereinkommen vorgesehenen Bestimmungen sowie der innerstaatlichen Rechtsvorschriften der jeweiligen Vertragsstaaten in Bezug auf die unter dieses Übereinkommen fallenden Steuern erforderlich sind, sofern die betreffende Besteuerung nicht gegen das Übereinkommen verstößt. Der Informationsaustausch beschränkt sich nicht auf Art. 1. Geheim gehalten werden müssen sowohl alle von einem Vertragsstaat erhaltenen Informationen als auch die von einem Vertragsstaat nach seinem innerstaatlichen Recht erhaltenen Informationen. Diese werden ausschließlich den Personen oder Behörden (einschließlich Gerichten und Verwaltungsbehörden) mitgeteilt, die für die Buchung oder Erhebung der unter dieses Übereinkommen fallenden Steuern, sowie für die Verfolgung von Verstößen gegen diese Steuern oder für die Prüfung der diesbezüglichen Rechtsbehelfe zuständig sind. Diese Informationen dürfen die Personen oder Behörden ausschließlich für die obenerwähnten Zwecke verwenden. Gemäß dem

⁴⁹⁹ *Receita Federal do Brasil*, Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.

⁵⁰⁰ *OECD - Il library*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47 (letzter Zugriff November 2019).

⁵⁰¹ Dazu Dekret Nr. 9.115/17.

innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten dürfen die Informationen in Gerichtsverfahren oder in Gerichtsentscheidungen offenlegt werden.

2. Die in Absatz 1 vorgeschriebenen Bestimmungen sind keinesfalls so auszulegen, als ob sie einen Vertragsstaat dazu verpflichten könnten:

- a) Verwaltungsmaßnahmen zu treffen, die gegen seine eigenen Gesetze und seine Verwaltungspraxis oder gegen die eines anderen Vertragsstaats verstößen;
- b) Informationen zur Verfügung zu stellen, die nicht auf Grundlage seiner eigenen Gesetzgebung und der normalen Verwaltungspraxis des Vertragsstaats oder eines anderen Vertragsstaats einzuholen sind;
- c) Informationen zur Verfügung zu stellen, die Handels-, Geschäfts-, Industrie- oder Berufsgeheimnisse und Geschäftsprozesse sowie Informationen offenlegen, deren Enthüllung der öffentlichen Ordnung ("ordre public") (*sic*) zuwiderlaufen könnte.

b. Zollkooperationsabkommen

Die Zollkontrolle ist für die brasilianischen Steuerinteressen derart wichtig, dass die Verfassung im Art. 237 vorsieht, dass „die für die Verteidigung steuerlicher Interessen erforderliche Überwachung und Kontrolle des auswärtigen Handelns dem Finanzministerium [zustehen]“. Aus diesem Grund sind solche internationalen Pakte ebenfalls zu erwähnen.

(1) Mercosur

Von der Absicht ausgehend, einen gemeinsamen Markt in Lateinamerika zu schaffen⁵⁰², was gemäß Art. 1 des den Mercosur errichtenden Vertrags⁵⁰³, *den freien Verkehr von Gütern, Dienstleistungen und Produktionsfaktoren zwischen den Mitgliedstaaten*

⁵⁰² Dazu oben, C.II.2. Brasilien als Teil des Mercosur.

⁵⁰³ *Mercosul*, Tratado de Assunção para a Constituição de um Mercado Comum, <https://www.mercosur.int/pt-br/documento/tratado-de-assuncao-para-a-constituicao-de-um-mercado-comum/> (letzter Zugriff Juni 2019). S. auch Dekret Nr. 350/91.

*gliedstaaten, unter anderem durch die Abschaffung tarifärer und nichttarifärer Handelshemmnisse und jedwede anderen Maßnahmen gleicher Wirkung umfasst*⁵⁰⁴, gilt der Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten als unabdingbar, sodass die Kontrolle des Personen- und Warenverkehrs sowie die Anwendung der Zoll- und Steuergesetzgebung gewährleistet werden kann. Durch die Entscheidung Nr. 26/06⁵⁰⁵ wurde das Abkommen über die Zusammenarbeit, den Informationsaustausch, die Datenabfrage und die gegenseitige Amtshilfe zwischen den Zollverwaltungen des Mercosur gebilligt, das vorsieht, dass die Zollverwaltungen der Vertragsstaaten gegenseitige Amtshilfe leisten müssen. Darunter werden auch der Informationsaustausch sowie die gegebenenfalls erforderlichen Konsultationen verstanden.

Hinsichtlich der gegenseitigen Amtshilfe wurden durch die Entscheidung Nr. 27 des Rates über den Gemeinsamen Markt zwei wichtige Vorschriften in der Zollordnung des Mercosur gebilligt⁵⁰⁶. Die erste Vorschrift in Art. 7 Abs. 2 lit. i bestimmt, dass die Zollverwaltung berechtigt ist, Informationen von Behörden oder privaten Personen anzufordern. Die zweite Vorschrift in Art. 12 sieht vor, dass die Zollverwaltungen der Vertragsstaaten einander unterstützen sowie Informationen austauschen sollen, damit sie ihre Funktionen erfüllen können.

⁵⁰⁴ Die Übersetzung stammt von *Taalouch, Karim, Der Außenhandel des MERCOSUR: Eine empirische Überprüfung aus integrationstheoretischer Perspektive*, S. 21 und 33, abrufbar auf http://archiv.ub.uni-heidelberg.de/volltextserver/7503/1/Dissertation_Taalouch.pdf (letzter Zugriff Mai 2020).

⁵⁰⁵ Dazu Mercosur/CMC/DEC. Nr. 26/06 und Dekret Nr. 6.870/09.

⁵⁰⁶ Dazu Mercosur/CMC/Dec. Nr. 27/10. Obwohl die Zollordnung des Mercosur durch das gesetzgebende Dekret Nr. 149/18 vom Nationalkongress gebilligt wurde, wurde das Dekret, das ihr Inkrafttreten im brasilianischen Rechtssystem gewährleistet, noch nicht vom Präsidenten der Republik veröffentlicht. Zum Verfahren für das Inkrafttreten von internationalen Verträgen s. oben, C.II.1.b. Verfahren zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge.

(2) Weitere Zollkooperationsabkommen

Brasilien hat mit mindestens 30 Staaten Zollkooperationsabkommen abgeschlossen⁵⁰⁷. Obwohl viele von ihnen die Vermeidung von Zolldelikten als ihr unmittelbares Ziel verstehen, dienen sie ebenfalls dem unmittelbaren Ziel des Austauschs von Steuerinformationen, nämlich der Einhaltung der Rechtsvorschriften des jeweiligen Staates. Ein Beispiel ist Art. 3 Abs. 1, 2 und 3 des mit Indien unterzeichneten Abkommens⁵⁰⁸, der wie folgt lautet:

1. Auf Anfrage sollen sich die beteiligten Zollverwaltungen gegenseitig alle Informationen mitteilen, die dazu beitragen können, die Richtigkeit folgender Angaben sicherzustellen:
 - a) Erhebung von Zöllen, Abgaben, Gebühren oder sonstigen vom Zoll verwalteten Abgaben und vor allem Informationen, die dazu beitragen können, die korrekte Zollbewertung und die zolltarifliche Einstufung von Waren sicherzustellen;
 - b) Umsetzung von Einfuhr- und Ausfuhrverboten und -beschränkungen;
 - c) Anwendung der Regeln in Bezug auf die Herkunft von Waren;
 - d) Verhütung, Ermittlung und Verfolgung von Zollstraftaten sowie von illegalem Handel mit Suchtstoffen und psychotropen Substanzen.
2. Besitzt die ersuchte Verwaltung die angeforderten Informationen nicht, bemüht sie sich je nach den im Hoheitsgebiet der ersuchten Vertragspartei geltenden Rechtsvorschriften, diese Informationen einzuholen.
3. Die ersuchte Verwaltung ergreift die erforderlichen Maßnahmen, um Informationen zu erhalten, als ob sie für ihre eigene Zwecke agiere.

Ebenfalls erwähnenswert ist das 1995 unterzeichnete Interregionale Rahmenabkommen über die Zusammenarbeit zwischen der Europäischen Gemeinschaft und deren Mitgliedstaaten und dem Mercosur und dessen Mitgliedstaaten, das in

⁵⁰⁷ Eine Liste der brasilianischen Zollkooperationsabkommen ist auf folgender Webseite zu finden: *Receita Federal*, Acordos de cooperação aduaneira, <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-de-cooperacao-aduaneira/acordos-de-cooperacao-aduaneira#Mercosul111> (letzter Zugriff Juni 2019).

⁵⁰⁸ Dazu Dekret Nr. 8.363/14.

Brasilien im Jahre 1999 durch Dekret Nr. 3.192/99 in Kraft getreten ist. Art. 7 des Abkommens sieht vor, dass auch der Informationsaustausch durch Zusammenarbeit der Zollbehörden beider Staaten oder zwischen den Zollbehörden der einzelnen Staaten umfasst ist.

c. Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

Nach Angaben der OECD⁵⁰⁹ hatten bis zum 13. Juni 2019 bereits 129 Staaten das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen unterzeichnet. In Brasilien trat das Übereinkommen durch Dekret Nr. 8.842/16 in Kraft.

Im Hinblick auf das Übereinkommen sind drei Punkte anzusprechen. Der erste befasst sich mit dem Umfang (Art. 4). Das Übereinkommen sieht vor, dass die Parteien alle relevanten Informationen zu den ihnen zugeordneten Steuern austauschen. Der zweite Punkt betrifft die Art des Informationsaustauschs (Art. 5, 6 und 7), der sowohl auf Anfrage als auch automatisch oder spontan erfolgen darf. Der dritte Punkt geht über den Informationsaustausch hinaus, indem er die Möglichkeit einer gemeinsamen Initiative zur Steueraufsicht vorsieht, an der alle Parteien teilnehmen. Laut Art. 8 und 9 des Übereinkommens dürfen Kontrollen in unterschiedlichen Staaten gleichzeitig erfolgen. Nach Art. 8 Abs. 2 ist die gleichzeitige Kontrolle dann möglich, wenn die Parteien damit einverstanden sind, *die Steuersituation einer oder mehrerer Personen, die von gemeinsamen oder ähnlichen Interesse sind, in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet gleichzeitig zu überwachen, um den Austausch relevanter Informationen zu ermöglichen*. Eine ausländische Aufsicht liegt gemäß Art. 9 Abs. 1 vor, wenn der ersuchte Staat genehmigt, dass die Behörden, die den ersuchenden Staat vertreten, die Steueraufsicht im ersuchten Staat beobachten.

Es ist wichtig darauf hinzuweisen, dass laut dem Sekretariat des Bundesfinanzamts⁵¹⁰ die Anwendung des Übereinkommens in Bezug auf Argentinien⁵¹¹ ab

⁵⁰⁹ OECD, Exchange of tax information.

⁵¹⁰ Receita Federal do Brasil, Acordo sobre o Intercâmbio de Informações com fins Tributários Relativos a Períodos Anteriores.

⁵¹¹ Dazu oben, D.V.4. Normative Beschränkungen in Bezug auf den Informationsaustausch und auf die Mitwirkungspflichten.

dem 1. Januar 2012 auf Grundlage einer „Vereinbarung“ zwischen den Steuerbehörden von Brasilien und Argentinien rückwirkend gelten sollte. Grund dafür war der letzte Teil des Abs. 6 von Art. 28 des Übereinkommens, der vorsieht, dass *zwei oder mehrere Parteien vereinbaren können, dass das Übereinkommen in seiner durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung hinsichtlich der Amtshilfe auf frühere Geschäftsjahre und auf frühere steuerliche Verpflichtungen zurückwirkt.*

d. Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (TIEAs) und Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)

In Brasilien gelten Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (TIEAs) mit dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland⁵¹², mit der Schweiz⁵¹³ und mit den Vereinigten Staaten von Amerika⁵¹⁴. Die drei Vereinbarungen gehen auf das Musterabkommen der OECD zurück und unterscheiden sich daher in ganz wenigen Punkten. In Bezug auf die Art des Informationsaustauschs sieht das Abkommen mit der Schweiz beispielsweise den Austausch nur auf Anfrage vor (Art. 5), während das Abkommen mit dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland den Informationsaustausch sowohl auf Anfrage und als auch aus spontanen Gründen vorsieht (Art. 5 und 6).

Es gibt noch ein weiteres Abkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, das in Brasilien durch Dekret Nr. 8.506/15 gebilligt wurde und darauf abzielt, „die Einhaltung von Steuervorschriften weltweit zu verbessern sowie den *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)* umzusetzen“. Nach dem einleitenden Text des Abkommens hat es zum Ziel, dass die zuvor zwischen den beiden Vertragsstaaten vereinbarten internationalen Steuervorschriften eingehalten werden, und zwar innerhalb einer wirksamen Infrastruktur, die den Austausch von Informationen ermöglicht.

⁵¹² Dekret Nr 9.815/19

⁵¹³ Dekret Nr 9.814/19

⁵¹⁴ Dekret Nr 8.003/13

Das FATCA ist ein innerstaatliches Gesetz der Vereinigten Staaten, das darauf abzielt, den Finanzinstituten, die Beziehungen zu Steuerpflichtigen des amerikanischen Fiskus unterhalten, Pflichten aufzuerlegen. Nach diesem Gesetz müssen alle im In- oder Ausland⁵¹⁵ ansässigen Finanzinstitute, die in den Vereinigten Staaten Kontoinhaber, Investoren oder Steuerzahler vertreten, dem *Internal Revenue Service (IRS)* Bericht erstatten.

Nach dem Abkommen ist also der brasilianische Fiskus dafür verantwortlich, Informationen über Steuerpflichtige des amerikanischen Fiskus anzufordern und diese an die amerikanische Regierung weiterzuleiten.

e. **Base erosion and profit shifting - BEPS**

Obwohl es sich dabei um keinen internationalen Vertrag, sondern um ein Projekt⁵¹⁶ handelt, das in erster Linie nicht die Einholung steuerlicher Informationen, sondern vielmehr die Vermeidung der Steuerhinterziehung beabsichtigt, beeinflusst das BEPS den Austausch von internationalen Steuerinformationen und daher auch Mitwirkungspflichten, auch wenn es in Staaten wie z.B. Brasilien, die nicht der OECD angehören⁵¹⁷, keine verpflichtende Anwendung findet.

Das von der OECD und den G20 entwickelte BEPS-Projekt umfasst 15 Maßnahmen⁵¹⁸, die darauf abzielen, „Regierungen mit nationalen und internationalen Instrumenten auszustatten, die zur Vermeidung von Steuerhinterziehung beitragen, sowie zur Vermeidung von Strategien, die von multinationalen Unternehmen verwendet werden, um Lücken oder Abweichungen bei den rechtlichen Vorschriften

⁵¹⁵ Zur Art und Weise, wie der US-Fiskus ausländische Finanzinstitute zur Weitergabe von Informationen zwingt, s. *Gurgel, Fátima Regina Maximo Martins, Breves comentários sobre as regras do FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) ante a proteção ao sigilo bancário no Brasil*, <https://seer.agu.gov.br/index.php/EAGU/article/view/1652/1334> (letzter Zugriff Juni 2019), S. 137 ff.

⁵¹⁶ *Gomes, Marcus Lívio*, Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva "Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)", S. 01.

⁵¹⁷ Brasilien ist nicht zur Anwendung verpflichtet, auch wenn es Teil der G20-Gruppe ist. Dazu *Tavares, Diogo Ferraz Lemos; Portela, Durval; Bifano, Elidie Palma; Sanches, Luis Gustavo Carmona; Petrocchi, Rafael Caparzema*, A Ação 2 do Projeto BEPS da OCDE e seus Possíveis Efeitos no Brasil, S. 92.

⁵¹⁸ Dazu *OECD - BEPS*, BEPS Actions, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (letzter Zugriff Juni 2019).

auszunutzen und dadurch Steuerzahlungen zu vermeiden“⁵¹⁹. Aufgrund der Transparenz, die eine der Richtlinien des Projekts ist⁵²⁰, kann gesagt werden, dass zumindest Maßnahmen wie *5 - Harmful tax practices, 11 - BEPS data analysis, 12 - Disclosure of aggressive tax planning und 13 - transfer pricing documentation*⁵²¹ den Informationsaustausch sowie die konsequente Gliederung und den Einsatz von Mitwirkungspflichten erfordern und fördern. In Brasilien zeigt die Unterzeichnung internationaler Verträge die brasilianische Tendenz, sich dem BEPS-Projekt anzuschließen⁵²². Als Beispiel dafür (auch wenn diese Aussage vom politischen Interesse abhängt, das sich alle vier Jahre bei den Präsidentschaftswahlen und bei der Wahl des Nationalkongresses ändern kann) gilt die Veröffentlichung der provisorischen Maßnahme Nr. 685/15⁵²³, deren Art. 7 und 12 die Notwendigkeit vorsehen, dass der Steuerpflichtige Vorjahresumsätze anmelden muss, die zur Unterdrückung, zur Minderung oder zum Aufschub der Steuer führen könnten.

Da diese beiden Artikel vom Nationalkongress letztendlich nicht als Gesetz verabschiedet worden sind, haben sie an Wirksamkeit verloren⁵²⁴. Trotzdem kann gesagt werden, dass sie der BEPS-Maßnahme 12 entsprechen, die sich mit der Identifizierung aggressiver Steuerplanung durch den Steuerzahler befasst.

⁵¹⁹ „Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies used by multinational enterprises that exploit gaps and mismatches in tax rules to avoid paying tax.“ [...] „The BEPS Package provides 15 Actions that equip governments with the domestic and international instruments needed to tackle tax avoidance.“ Dazu *OECD - BEPS, Mission and impact*.

⁵²⁰ Dazu *OECD - BEPS, Tax Transparency*.

⁵²¹ Diese Maßnahmen beschreibt *Schoueri* jeweils wie folgt: Maßnahme 5 - Effektivere Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken durch die Einhaltung der Transparenz und des Inhalts, Maßnahme 11 - Festlegung von Methoden für die Erhebung und Analyse von Daten zu den wirtschaftlichen Phänomenen der Erosion der Steuerbemessungsgrundlagen und der Übertragung von Gewinnen und deren Vermeidung, Maßnahme 12 - Aufforderung an die Steuerzahler, aggressive Steuerplanungssysteme offenzulegen, und Maßnahme 13 - Überprüfung der Dokumentation von Verrechnungspreisen. *Schoueri, O Projeto BEPS*, S. 41, 45 und 46

⁵²² Dazu STF, RE 601314, Referent(in): Min. EDSON FACHIN, Plenum, Urteil vom 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016 S. 35 vom 174.

⁵²³ Zu provisorischen Maßnahmen s. oben, B.VI.1. Die sich aus dem Gesetzgebungsverfahren ergebenden Normen.

⁵²⁴ Dazu Gesetz Nr 13.202/15.

f. Abkommen zwischen Brasilien und Deutschland

Im Rahmen des 1975 zwischen Brasilien und Deutschland unterzeichneten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen- und Kapitalsteuern, das 1976 in Brasilien durch Dekret Nr. 76.988/76 in Kraft trat, sah Art. 27 einen Informationsaustausch vor. Letztendlich wurde das Abkommen von den Vertragsparteien gekündigt; 2006 wurde es in Brasilien aufgehoben⁵²⁵.

Aktuell sind Brasilien und Deutschland Unterzeichner des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen. Daher dürfen sie im Rahmen dieses Übereinkommens Steuerinformationen austauschen⁵²⁶.

4. Normative Beschränkungen in Bezug auf den Informationsaustausch und auf die Mitwirkungspflichten

Die Beschränkungen des Austauschs von internationalen Steuerinformationen sowie die Einführung oder Auferlegung von mit den internationalen Beziehungen zusammenhängenden steuerlichen Mitwirkungspflichten entstammen in Brasilien je nach dem konkreten Fall den in unterzeichneten Abkommen vorhandenen Normen, der innerstaatlichen Gesetzgebung⁵²⁷ sowie der gleichzeitigen Auslegung und Anwendung sowohl dieser Normen als auch der innerstaatlichen Normen des anderen Unterzeichnerstaats oder der anderen Vertragsstaaten. Häufig wird die Interaktion zwischen den Normen in internationalen Abkommen und den innerstaatlichen Normen der jeweiligen Parteien erwähnt. Als Beispiel gilt der Artikel über den Informationsaustausch, der in die Abkommen einbezogen ist, um die Doppelbesteuerung sowie die Steuerhinterziehung zu vermeiden. Dies geschieht, weil zu erwarten ist, dass die Pflicht zum Informationsaustausch nicht so auszulegen ist, dass die Vertragsparteien „Verwaltungsmaßnahmen treffen müssen, die gegen ihre eigene Ge-

⁵²⁵ S. Dekret Nr. 5.654/05.

⁵²⁶ Dazu oben, D.V.3.c. Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

⁵²⁷ Dazu *Tôrres, Héleno, Pluratributação internacional sobre as rendas das empresas*, S. 674.

setzung und Verwaltungspraxis oder die des anderen Vertragsstaats verstößen“⁵²⁸. Als weiteres Beispiel kann Art. 9 Nr. 2 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen angeführt werden, wonach der ersuchte Staat den ersuchenden Staat bei der steuerlichen Kontrolle im Ausland⁵²⁹ über die Verfahren und Bedingungen für die Durchführung dieser Kontrolle unterrichtet. Diese Verfahren und Bedingungen müssen den innerstaatlichen Vorschriften des ersuchten Staates entsprechen.

Im Folgenden werden zwei der unterschiedlichen Beschränkungen behandelt, die in internationalen Verträgen sowie in den Rechtsordnungen der jeweiligen Vertragsparteien vorkommen.

a. Rückwirkungsverbot von internationalen Verträgen

Hierbei stellt sich die Frage, ob die in internationalen Verträgen festgelegten Normen rückwirken dürfen und sich somit auch auf Tatsachen auswirken, die noch vor dem Zeitpunkt entstanden sind, ab dem diese Normen bei den Vertragsparteien Rechtswirkungen hervorrufen können. Erwähnenswert ist u.a. das zwischen Brasilien und Argentinien unterzeichnete „Abkommen über den Austausch von Informationen über Steuern aus vergangenen Perioden“⁵³⁰, das sich auf Art. 28 Abs. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen stützt⁵³¹.

⁵²⁸ Dazu Art. XXVI des zwischen Brasilien und Südkorea abgeschlossenen und durch Dekret Nr. 354/91 gebilligten Übereinkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerhinterziehung.

⁵²⁹ Dazu oben, D.V.3.c. Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

⁵³⁰ Dazu *Receita Federal do Brasil*, Acordo sobre o Intercâmbio de Informações com fins Tributários Relativos a Períodos Anteriores.

⁵³¹ Artikel 28 – Unterzeichnung und Inkrafttreten des Übereinkommens [...] 6. Dieses Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung gilt für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist, oder, wenn es keinen Besteuerungszeitraum gibt, für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Steuerverbindlichkeiten, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres entstehen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Zwei oder mehr Vertragsparteien können in gegenseitigem Einvernehmen vereinbaren, dass das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für die Amtshilfe im Zusammenhang mit früheren Besteuerungszeiträumen oder Steuerverbindlichkeiten gilt.

Obwohl dieses „Abkommen“ zu Steuern aus vergangenen Perioden nicht mehr korrigierbare Fehler in Bezug auf die Kompetenz⁵³² sowie auf die Verfahrensanforderungen⁵³³ für die Anpassung eines internationalen Pakts aufweist, was seine Nichtigkeit verursachen würde, gilt es als Beispiel für eine mögliche Rückwirkung, denn sein Art. II sieht vor, dass das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in Bezug auf Tatsachen Rückwirkung entfalten soll, die zwischen Argentinien und Brasilien ab dem 1. Januar 2012 eingetreten sind. In Brasilien wurde das Übereinkommen sowohl in einem gesetzgebenden Dekret⁵³⁴ als auch in einem vollziehenden Dekret⁵³⁵ genehmigt und verkündet. Beide Dekrete wurden 2016 veröffentlicht.

(1) Abgrenzung des Geltungsbereichs der Vertragsanalyse

Da zwei mögliche Bereiche oder Ebenen für die Analyse von internationalen Verträgen vorhanden sind, nämlich innerstaatlicher Bereich oder innerstaatliche Ebene und internationaler Bereich oder internationale Ebene, ist zumindest im Hinblick auf die Gültigkeit⁵³⁶ solcher Instrumente zu bemerken, dass in diesem Abschnitt nur auf die innerstaatliche Ebene hingewiesen wird.

⁵³² Das vom Bundesfinanzamt als „Vereinbarung“ bezeichnete Dokument besagt, dass die auf dem Dokument vorhandene Unterschrift vom Vertreter dieses Verwaltungsorgans abgegeben wurde, der nicht über die verfassungsrechtliche Kompetenz verfügt, ein derartiges Dokument zu unterschreiben. Deswegen handele es sich um kein vertragliches Instrument irgendeiner Art. Dazu oben, C.II.1.b. Verfahren zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge. Darüber hinaus sieht Art. 28 Abs. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in seinem letzten Teil vor, dass zwei oder mehr Vertragsparteien vereinbaren können, dass das Übereinkommen Rückwirkung entfaltet. Da sie nicht Vertragsparteien sind, dürfen der argentinische und der brasilianische Fiskus diesbezüglich keine Vereinbarung abschließen.

⁵³³ Die brasilianische Verfassung legt fest, dass sowohl die vollziehende als auch die gesetzgebende Gewalt den Bestimmungen der von der Föderativen Republik Brasilien unterzeichneten internationalen Verträge zustimmen müssen. Daher ist es erforderlich, dass sich beide Gewalten in einem bestimmten Verfahren formal äußern, damit das Abkommen durchgesetzt werden kann. Dazu oben, C.II.1.b. Verfahren zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge. In diesem Fall vertritt der brasilianische Bundesfiskus keine der beiden Gewalten und somit fehlen die für die Durchsetzung eines internationalen Vertrags erforderlichen formalen Verfahren und Prozesse.

⁵³⁴ Gesetzgebendes Dekret Nr. 105/16.

⁵³⁵ Dekret Nr. 8.842/16.

⁵³⁶ Zur Gültigkeit s. oben, D.V.4.a(2)(a). Zeitpunkt für die Anwendung des Rückwirkungsverbots.

Nach Lehre⁵³⁷ und Rechtsprechung⁵³⁸ ist die brasilianische innerstaatliche Ebene auf das nationale Rechtssystem, also auf die innerstaatlichen Normen beschränkt. Die Einbeziehung von internationalen Verträgen in diese Ebene, also deren Inkrafttreten, erfordert über die Einbeziehung ihres Wortlautes durch die gesetzgebende Gewalt hinaus die Verkündung oder Veröffentlichung durch ein vom Präsidenten der Republik erlassenes Dekret. Anderes geschieht auf der internationalen Ebene, die sich mit den internationalen Beziehungen zwischen Staaten befasst und wo diese Instrumente mit der Ratifizierung⁵³⁹ oder mit einer anderen, von den Parteien im Vertragstext festgelegten Handlung oder in einem anderen Zeitpunkt in Kraft treten. Das ist z.B. der Fall bei dem Dekret Nr. 5.922/06⁵⁴⁰, das im Einleitungstext⁵⁴¹ vorsieht, dass der Pakt zwischen Brasilien und Südafrika auf internationaler Ebene nach dem Erfolg der in Art. 29 Abs. 1⁵⁴² vorgesehenen Bestimmungen in Kraft getreten ist. Ebenfalls sieht das Dekret Nr. 8.842/16 in seiner Einleitung⁵⁴³ vor,

⁵³⁷ Xavier, Direito tributário, S. 177 ff. S. auch Tiburcio, Carmen, Vigência dos tratados: atividade orquestrada ou acaso? <https://www.conjur.com.br/2013-jul-04/vigencia-interna-internacional-tratados-atividade-orquestrada-ou-acaso#author> (letzter Zugriff Juli 2019).

⁵³⁸ STF, CR 8279 AgR, Referent(in): Min. CELSO DE MELLO, Plenum, Urteil vom 17/06/1998, DJ 10-08-2000 PP-00006 EMENT VOL-01999-01 PP-00042. S. 43.

⁵³⁹ Im brasilianischen Recht erfolgt die Ratifizierung durch den Austausch oder die Hinterlegung des internationalen Vertragsinstruments nach der Veröffentlichung des gesetzgebenden Dekrets, durch das der Vertragstext genehmigt wird. Dazu, oben C.II.1.b. Verfahren zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge, und Rodas, João Grandino, Tratado internacional só é executório no Brasil depois da promulgação e publicação, https://www.conjur.com.br/2015-dez-24/olhar-economico-tratado-executorio-depois-promulgacao#_ftnref1 (letzter Zugriff Juli 2019).

⁵⁴⁰ Das Dekret Nr. 5.922/06 gibt das zwischen den Regierungen der Föderativen Republik Brasilien und der Republik Südafrika unterzeichnete Übereinkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerumgehung in Bezug auf die Einkommenssteuer bekannt.

⁵⁴¹ [...] Da das Übereinkommen am 24. Juli 2006 gemäß Artikel 29 Absatz 1 in internationaler Kraft getreten ist; [...].

⁵⁴² ARTIKEL 29, Inkrafttreten, 1. Jeder Vertragsstaat muss dem anderen über den Abschluss der Verfahren benachrichtigen, die nach seiner Gesetzgebung für das Inkrafttreten des vorliegenden Übereinkommens erforderlich sind. Das Übereinkommen tritt am Tag des Empfangs der letzten dieser Benachrichtigungen in Kraft.

⁵⁴³ [...] Da die brasilianische Regierung am 1. Juni 2016 zusammen mit dem Generalsekretär der Organisation-on für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) die Urkunde zur Ratifizierung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vorbehaltlich des Artikels 30 Absätze 1.b, 1.d und 1.e in einer durch das Protokoll vom 1. Juni 2010 veränderten Fassung abgegeben hat und da das Übereinkommen am 1. Oktober 2016 für die Föderative Republik Brasilien auf ausländischer gesetzlicher Ebene in Kraft tritt; [...]

dass das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen am 1. Oktober 2016 in Kraft trat, auch wenn die Ratifizierung bereits am 1. Juni 2016 erfolgte.

(2) Rückwirkungsverbot und die Anwendung auf Verträge

Das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, das in Brasilien durch Dekret Nr. 7.030/09 in Kraft getreten ist, sieht in Art. 28⁵⁴⁴ zwar die Möglichkeit vor, dass ein Vertrag gelegentlich, wenn auch ausnahmsweise, auf Handlungen, Tatsachen oder Rechtslagen zurückwirken kann, die vor seinem Inkrafttreten durch internationale Verträge eingetreten sind, wie z.B. in Art. 28 Abs. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen⁵⁴⁵. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass in Brasilien das Rückwirkungsverbot auf innerstaatlicher Ebene auf alle internationalen Verträge anzuwenden ist⁵⁴⁶. Diese Aussage hat zwei Hauptgründe.

Der erste Grund bezieht sich auf die Tatsache, dass sich das Rückwirkungsverbot aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip⁵⁴⁷ ergibt, was eine logisch-zeitliche Folge mit sich bringt, indem der Staat eine bestimmte Handlung nur dann vornehmen darf oder soll, wenn es ein diesbezügliches Gesetz gibt. Somit darf eine bestimmte Regel nicht vor ihr Inkrafttreten zurückwirken⁵⁴⁸, bloß weil sie vorher nicht vorhanden war. Als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips mit der Absicht, die Rechtssicherheit zu gewährleisten, wird das Gesetzmäßigkeitsprinzip in nahezu allen demokratischen

⁵⁴⁴ Art. 28 Nichtrückwirkung von Verträgen - Sofern keine abweichende Absicht aus dem Vertrag hervorgeht oder anderweitig festgestellt ist, binden seine Bestimmungen eine Vertragspartei nicht in Bezug auf eine Handlung oder Tatsache, die vor dem Inkrafttreten des Vertrags hinsichtlich der betreffenden Vertragspartei vorgenommen wurde oder eingetreten ist, sowie in Bezug auf eine Lage, die vor dem genannten Zeitpunkt zu bestehen aufgehört hat.

⁵⁴⁵ Dazu oben, D.V.4.a. Rückwirkungsverbot von internationalen Verträgen.

⁵⁴⁶ Zu einer gegensätzlichen Auffassung s. *Almeida/ Stefano Filho*, Troca de informações no âmbito dos acordos de bitributação: a transparência fiscal em face do ordenamento jurídico interno, NOMOS, revista do programa de pós-graduação em direito da UFC 2017, Bd. 37.2, S. 139 ff. (S. 152 ff.).

⁵⁴⁷ Dazu oben, C.I.1.a(2). Rückwirkungsverbot.

⁵⁴⁸ Dazu unten, D.V.4.a(2)(a). Zeitpunkt für die Anwendung des Rückwirkungsverbots.

Rechtsordnungen der Welt beachtet⁵⁴⁹. Es wird davon ausgegangen, dass dies auch für das Rückwirkungsverbot gilt, da es die gleichen Grundlagen und Merkmale aufweist und sich daher ebenfalls auf internationale Verträge anwenden lässt.

Der zweite Grund bezieht sich hingegen auf den hierarchischen Rahmen der Verträge in der nationalen Rechtsordnung, die in Übereinstimmung mit der in der vorliegenden Arbeit vertretenen Auffassung die Gleichheit zwischen innerstaatlichem Recht und internationalen Verträgen⁵⁵⁰ verteidigt. Ausgenommen werden internationale Vertragsinstrumente, die sich mit den Menschenrechten befassen, weil sie als Verfassungsänderungen anerkannt werden, sofern sie vom Nationalkongress⁵⁵¹ im gleichen Gesetzgebungsverfahren wie diese Art von Normen behandelt wurden. Auch wenn die in den Verträgen vorgesehenen Normen spezifisch sind und der der Verfassung untergeordneten Gesetzgebung nicht widersprechen, können sie die Verfassung⁵⁵² nicht außer Kraft setzen, weil diese das Gesetzmäßigkeitsprinzip und das Rückwirkungsverbot als allgemeine Regeln vorsieht. Dadurch können Ausnahmen von diesen Regeln nur diejenigen sein, die in der Verfassung selbst vorkommen; in den Verträgen sind sie hingegen nicht zu finden.

(a) Zeitpunkt für die Anwendung des Rückwirkungsverbots

Laut den internationalen Verträgen beginnt die Anwendung des Rückwirkungsverbots auf innerstaatlicher Ebene⁵⁵³ mit ihrem Inkrafttreten⁵⁵⁴. Dies liegt daran, dass das Verbot in diesem Moment in die Rechtsordnung einbezogen wird. Von

⁵⁴⁹ Uckmar *Uckmar, Victor*, Princípios comuns de direito constitucional tributário, S. 34 bis 39.

⁵⁵⁰ Dazu oben, C.II.1.a. Hierarchischer Rahmen von Verträgen im brasilianischen Rechtssystem.

⁵⁵¹ S. Anhang, Art. 5 § 3 der brasilianischen Verfassung.

⁵⁵² In diesem Sinne STF, Ext 1362, Referent(in): Min. EDSON FACHIN, Referent(in) des Grundsatzurteils: Min. TEORI ZAVASCKI, Plenum, Urteil vom 09/11/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-200 DIVULG 04-09-2017 PUBLIC 05-09-2017 REPÚBLICAÇÃO: DJe-175 DIVULG 24-08-2018 PUBLIC 27-08-2018. S. 119.; STJ, REsp 1272897/PE, Referent(in): Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, ERSTER SENAT, Urteil vom 19/11/2015, DJe 09/12/2015.

⁵⁵³ Dazu oben, D.V.4.a(1). Abgrenzung des Geltungsbereichs der Vertragsanalyse.

⁵⁵⁴ Laut *Reale* ist die „Gültigkeit bzw. die formale Gültigkeit die zwingende Durchsetzbarkeit einer Rechtsnorm, denn dabei hat sie die wesentlichen Anforderungen für ihre Schaffung und Ausarbeitung erfüllt“, *Reale, Miguel*, Lições preliminares de direito, S. 108.

diesem Zeitpunkt an lösen die Vertragsnormen konkrete Wirkungen aus und werden dementsprechend anwendbar.

Nachdem der Vertragstext von der gesetzgebenden Gewalt angenommen und durch ein vom Präsidenten erlassenes Dekret gebilligt wurde, tritt der Vertrag weltweit in Kraft. Dieser Moment kann sowohl bei der Veröffentlichung des Dekrets eintreten, als auch später bestimmt werden, je nach der im Dekret enthaltenen Bestimmung. Sollte der Text zum Inkrafttreten des internationalen Vertrags schweigen, tritt dieser gemäß Art. 1 des Gesetzes zur Normeneinführung im brasilianischen Recht fünfundvierzig Tage nach der Veröffentlichung des Dekrets in Kraft⁵⁵⁵.

(b) Rückwirkungsverbot, austauschbare Informationen und Mitwirkungspflichten

Aufgrund der Hypothese, dass die Behörde der Steuerverwaltung einer Partei eines 2015 in Kraft getretenen internationalen, von Brasilien unterzeichneten Vertrags aufgrund dieses Vertrags 2016 von Brasilien verlangt, dass der brasilianische Fiskus Daten über die 2014 erfolgten Geschäfte eines bestimmten Steuerpflichtigen weiterleitet, ergibt sich folgende Frage: Gilt das Rückwirkungsverbot auch für Informationen, die schon vor Inkrafttreten des internationalen Vertrags vom brasilianischen Fiskus erlangt worden sind?

Es wird davon ausgegangen, dass diese Frage in direktem Zusammenhang mit der Wirksamkeit des Rückwirkungsverbots steht. Wenn dem brasilianischen Fiskus bereits verfügbare Informationen Gegenstand des Austauschs von Steuerinformationen sind und das Rückwirkungsverbot damit auf sie nicht anwendbar ist, wird es nutzlos, denn es lässt sich letztendlich nur auf die formelle und nicht auf die materielle Ebene des Austauschs anwenden. Dies bedeutet, dass lediglich die zeitliche Ebene der Austauschhandlung und nicht die zeitliche Ebene der Informationen berücksichtigt werden kann. Dabei reicht es aus, irgendwann einen Vertrag abzuschließen und dadurch die Austauschhandlung zu formalisieren, um zukünftige oder aus der Vergangenheit stammende Informationen einholen zu dürfen.

⁵⁵⁵ S. Anhang, Art. 1 des Gesetzesdekretes Nr. 4.657/42.

Die Annahme, dass das Rückwirkungsverbot sich lediglich auf die Verwaltungshandlung und nicht auf die Informationen auswirkt, lässt den Hauptgrund für sein Bestehen entfallen, nämlich das Rechtssicherheitsprinzip. Dies hat zur Folge, dass sich die steuerliche Situation eines Steuerpflichtigen, der eine steuerpflichtige Tätigkeit in einem anderen Staat ausübt, irgendwann unabhängig vom Bestehen eines Vertrags verändern kann, indem einfach ein Informationsaustauschvertrag abgeschlossen wird.

Ebenfalls zu beachten ist die Tatsache, dass Steuerinformationen wegen des Steuergeheimnisses⁵⁵⁶, das mit dem Schutz der Privatsphäre⁵⁵⁷ begründet wird, besonders behandelt werden, und dass die Weitergabe von Informationen aufgrund der Tatsachen, die die Anwendung des Rückwirkungsverbots begründen⁵⁵⁸, nur ab dem Inkrafttreten des Vertrags erfolgen darf, genauso wie es bei der Anwendung des Prinzips auf die innerstaatliche Gesetzgebung der Fall ist, wie dies das Ergänzungsgesetz Nr. 105/01 regelt.

Somit kann gesagt werden, dass internationale Verträge in Bezug auf den Informationsaustausch lediglich für künftige Informationen gelten. Diese Anwendung ist weit gefasst und gilt sowohl für zu übermittelnde als auch für zu empfangende Informationen. Folglich schließt dieses Verständnis auch aus, dass dem Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht auferlegt wird, mit der Zielsetzung, Informationen einzuholen, die vor dem Geltungsdatum des Vertrags entstanden sind.

b. Herkunft der im Austausch erhaltenen Informationen

Die Umsetzung von internationalen Verträgen zum Informationsaustausch kann eine Frage in Bezug auf den Empfang von Informationen auf innerstaatlicher Ebene aufwerfen. Diese Frage bezieht sich auf die Herkunft sowie auf die Verfahren, die zur Erlangung der ausgetauschten Daten beitragen. Deutlicher ausgedrückt: Ist es für das brasilianische Recht und demzufolge für die brasilianische

⁵⁵⁶ Dazu oben, C.I.1.e. Steuerrecht, Privatsphäre und Kontrolle, C.I.1.e(2)Behandlung der steuerlich relevanten Informationen und D.II.5. Mitwirkungspflichten und Privatsphäre.

⁵⁵⁷ Dazu *Jobim, Eduardo*, A Troca de Informações no Direito Tributário Internacional, S. 490 ff.

⁵⁵⁸ Dazu oben, D.V.4.a(2). Rückwirkungsverbot und die Anwendung auf Verträge.

Steuerverwaltungsbehörde von Bedeutung, wie die ausgetauschten Informationen erhalten wurden oder woher sie stammen?

Grund dieser Frage ist, dass in der brasilianischen Rechtsordnung die Verwendung von rechtswidrigen Beweismitteln im Verfahrensbereich in Art. 5 Abs. LVI der Verfassung unmittelbar und ausdrücklich verboten ist.

Tatsächlich können die kulturellen, sozialen und rechtlichen Unterschiede zwischen den verschiedenen Staaten Situationen schaffen, die im innerstaatlichen Recht einer der Parteien als legal, im brasilianischem Recht jedoch als illegal gelten. Beispiel hierfür ist der Fall Deutschlands, wo das Bundesverfassungsgericht⁵⁵⁹ es für verfassungsgemäß hielt, dass der Staat Informationen über deutsche Steuerpflichtige erwirbt, obwohl der Verkäufer diese eventuell ohne Zustimmung der Steuerpflichtigen oder der betroffenen Bank erhielt, was in dem Staat, in dem die Informationen erhalten wurden, eine Straftat darstellt⁵⁶⁰. Zu dieser Situation kam es, als ein Bankangestellter in Liechtenstein Daten auf eine CD speicherte und diese an die deutsche Bundesregierung verkaufte. Wenn einige dieser Informationen für den brasilianischen Fiskus relevant sind, können sie gegebenenfalls auf Grundlage eines internationalen Vertrags an ihn weitergeleitet werden. Wenn man berücksichtigt, dass im brasilianischen Recht diese Herangehensweise verboten ist⁵⁶¹, wäre es relevant zu wissen, ob dies bei einer bestimmten Information, die für Brasilien wichtig ist, der Fall gewesen ist?

Gravierendere Fälle, die über die durchschnittlichen demokratischen Einstellungen der westeuropäischen Staaten hinausgehen, sind ebenfalls zu berücksichtigen, nämlich Fälle, die in Staaten vorkommen, in denen die demokratischen Prinzipien

⁵⁵⁹ BVerfG, 2 BvR 2101/09

⁵⁶⁰ Dazu Greco, Troca internacional, S. 182-183

⁵⁶¹ Dazu STF, HC 156157 AgR, Referent(in): Min. ALEXANDRE DE MORAES, erster Senat, Urteil vom 19/11/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-251 DIVULG 23-11-2018 PUBLIC 26-11-2018.; STF, HC 91867, Referent(in): Min. GILMAR MENDES, zweiter Senat, Urteil vom 24/04/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 19-09-2012 PUBLIC 20-09-2012. S. auch Rocha, Sergio André, Troca internacional de informações para fins fiscais, S. 201-206.

pien nicht eingehalten oder anders ausgelegt werden, in Staaten also, die laut *Häberle* keine Verfassungsstaaten⁵⁶² sind. Falls es einen Staat gibt, in dem die Gesetzgebung oder die Gebräuche die Folter erlauben, um Informationen einschließlich Steuerinformationen von bestimmten Personen zu erlangen, stellt sich die Frage, inwiefern diese Steuerinformationen von Brasilien anzunehmen sind?

Nach den in der brasilianischen Verfassung vorgesehenen Richtlinien, die den Schutz der Grundrechte sowie der Grundgarantien des Individuums, einschließlich eines ordnungsgemäßen rechtlichen Verfahrens, vorschreiben, ergibt sich offensichtlich, dass in Brasilien die Herkunft der im Austausch erhaltenen Informationen von Bedeutung ist. Die Art und Weise, wie die Behörde eines anderen Vertragsstaats Informationen einholt, darf nicht ohne Weiteres ignoriert werden, auch wenn sie ordnungsgemäß an den brasilianischen Staat weitergeleitet worden sind.

Anzuerkennen ist jedoch, dass die Bedenken in Bezug auf die Art und Weise, wie bestimmte Informationen durch internationalen Austausch eingeholt worden sind, sowie in Bezug auf deren Herkunft und folglich die daraus resultierende Vorsicht zu einer Ineffizienz des Austauschs führen können, vor allem, weil dies unendliche bürokratischen Verfahren verursachen könnte; dies ist nicht zu rechtfertigen. In Frankreich wurde ein Lösungsweg gefunden, indem ein Berufungsgericht entschied, dass die französischen Steuerbehörden die erhaltenen Informationen verwenden dürfen, sofern sie sich deren illegaler Herkunft nicht bewusst sind⁵⁶³. Somit werden die Rechte und Garantien des Steuerpflichtigen durch die Verwaltungsbehörde nicht vernachlässigt, einschließlich der Möglichkeit, sich in Bezug auf die Herkunft der Informationen zu verteidigen.

⁵⁶² Als Verfassungsstaaten gelten laut *Häberle* die, bei denen „die öffentliche Gewalt gesetzlich verankert und durch materielle und formale Verfassungsgrundsätze begrenzt ist: Grundrechte, sozialer Rechtsstaat, Gewaltenteilung, Unabhängigkeit der Gerichte, indem sie vielfältig kontrolliert und demokratisch legitimiert wird.“ *Häberle, Peter*, *Estado constitucional cooperativo*, S. 06 und 20 ff.

⁵⁶³ *Rocha, Sergio André*, *Troca internacional de informações para fins fiscais*, S. 205-206, unter Hinweis auf *Dubut, Thomas*.

Zweiter Teil. Verfassungsrechtliche Vorgaben und steuerliche Mitwirkungspflichten in Deutschland

Obgleich das Grundgesetz sich nicht ausdrücklich zu den steuerlichen⁵⁶⁴ Mitwirkungspflichten äußert, nennt es Gründe für deren Normierung⁵⁶⁵, insbesondere im Hinblick auf die Grundrechte der Steuerpflichtigen⁵⁶⁶. Die Abgabenordnung selbst sieht in § 88 Abs. 2 vor, dass Art und Umfang der Ermittlungen durch die Steuerbehörde nach den Grundsätzen⁵⁶⁷ der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit festzulegen sind.

Ein weiteres Beispiel für eine verfassungsrechtliche Vorgabe, die auch für Mitwirkungspflichten gilt, ist in Art. 105 GG zu finden, der einen wesentlichen Teil der Gewaltenteilung regelt.

E. Abgrenzungen der steuerlichen Mitwirkungspflichten

I. In Bezug auf das Rechtsgebiet

Da der Begriff „Mitwirkungspflichten“ in der deutschen Rechtsordnung weit verbreitet ist und in verschiedenen Bereichen wie dem Verwaltungsrecht⁵⁶⁸, dem Sozialrecht⁵⁶⁹ und sogar dem Strafprozessrecht⁵⁷⁰ Anwendung findet, ist hervorzuheben, dass er in der vorliegenden Arbeit lediglich im Zusammenhang mit seinem Verhältnis zum Steuerrecht vorkommt. Selbst wenn hier der Begriff „Mitwirkungspflicht“ gelegentlich isoliert verwendet wird, muss dementsprechend klar sein, dass

⁵⁶⁴ Dazu unten, E.I. In Bezug auf das Rechtsgebiet.

⁵⁶⁵ *Jochum, Alexander*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung: Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen, S. 31.

⁵⁶⁶ *Kirchhoff*, Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen: Zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im letzten Jahrzehnt, AöR 2003 (Jahrg. 128), S. 1 – 51 (S. 1, 3).

⁵⁶⁷ Sowohl der Begriff „Prinzip“ als auch der Begriff „Grundsatz“ werden als „princípio“ ins Portugiesische übersetzt, es sei denn, einer dieser Begriffe hat im konkreten Fall eine andere Bedeutung, was im Text oder in einer Fußnote entsprechend erklärt wird. Die Entscheidung für die Verwendung dieses Begriffs im Portugiesischen lehnt sich an *Silvas* Übersetzung an. Dazu *Alexy, Robert*, Teoria dos direitos fundamentais, S. 10.

⁵⁶⁸ Dazu § 118 BBG sowie § 53 BeamStG. 2 BvR 1738/12, Rn. 162.

⁵⁶⁹ Dazu § 60 SGB I. 1 BvR 1909/18 -, Rn. 3.

⁵⁷⁰ Im oben erwähnten Fall und in Verbindung mit anderen Rechten und Pflichten. Dazu § 100b Abs. 3 Satz 2 StPO a.F., § 110 TKG sowie §§ 3, 5 und 7 TKÜV. 2 BvR 2377/16, Rn. 11.

diese, was ihre Subjektivierung und Charakterisierung angeht, implizit als „steuerlich“ einzuordnen ist.

Die steuerliche Mitwirkungspflicht fällt somit in den Anwendungsbereich des Steuerrechts. Anders als im brasilianischen Recht, wo der (in der Gesetzgebung⁵⁷¹ ausdrücklich definierte) Begriff *Steuer* alle Abgabenarten umfasst und sich auf das Steuerpflichtverhältnis konzentriert – was der begrifflichen Bedeutung des Steuerrechts ausreichend entspricht –, werden im deutschen Steuerrecht der Begriff der Steuer sowie der Begriff des Steuerrechts von der Lehre bestimmt. Dies liegt daran, dass der in § 3 Abs. I AO vorgesehene Steuerbegriff in erster Linie für die „Abgrenzung der in den Art. 105 bis 108 GG normierten Steuerhoheiten“ erforderlich sowie für Fragen der Legitimation von Abgaben relevant ist⁵⁷². Jedoch hat er keinen ausreichenden Anwendungsbereich, um die volle Breite des Rechts zu qualifizieren, auf dem er basiert, bloß, weil er sich auf die Definition einer einzigen Art von Abgabe konzentriert, nämlich der Steuer.

Aus diesen Gründen und mit der Absicht, den Anwendungsbereich des Steuerrechts im Rahmen der vorliegenden Arbeit zu bestimmen, wird der in der Lehre entwickelte Begriff verwendet, wonach dieser Bereich des öffentlichen Rechts aus der „Gesamtheit der Rechtsnormen, die Rechte und Pflichten im Steuerrechtsverhältnis⁵⁷³ regeln“⁵⁷⁴, besteht.

II. Begriff

Es gibt im deutschen Recht keinen Rechtsbegriff der steuerlichen Mitwirkungspflicht, da diese im Gesetz nie ausdrücklich bestimmt wird. Es wird jedoch in Gesetzesexten, insbesondere in der Abgabenordnung, auf mehrere Merkmale hingewiesen, die es der Lehre ermöglichen, einen Begriff der Mitwirkungspflichten einzuführen.

⁵⁷¹ Dazu oben, D.I.1. In Bezug auf das Rechtsgebiet.

⁵⁷² Seer in Tipke/Lang, S. 37 Rz. 9.

⁵⁷³ Dazu unten, G.I. Verhältnis hinsichtlich der Mitwirkungspflichten.

⁵⁷⁴ Seer in Tipke/Lang, S. 9 Rz. 26. S. auch Jochum, Alexander, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung: Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen, S. 44 ff.

Reuß versteht die steuerlichen Mitwirkungspflichten als „einem Steuerpflichtigen oder einem Dritten⁵⁷⁵ durch ein Steuergesetz⁵⁷⁶ auferlegte verfahrensmäßige⁵⁷⁷ Handlungs-, Duldungs- oder Unterlassungspflichten⁵⁷⁸, die der Ermittlung und Durchsetzung der Steuerleistungspflicht dienen“⁵⁷⁹. Dieser Begriff stützt sich u.a. auf folgende Bestimmungen: § 90 AO (Mitwirkungspflichten der Beteiligten), Art. 20 Abs. 3 GG (Gesetzmäßigkeitsprinzip), § 85 AO (Besteuerungsgrundsätze), § 78 AO (Beteiligte), § 140 und 149 AO (Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen und Abgabe der Steuererklärungen), §§ 99 und 210 AO (Betreten von Grundstücken und Räumen und Befugnisse der Finanzbehörde), § 154 AO (Kontenwahrheit), § 88 AO (Untersuchungsgrundsatz) und § 38 AO (Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis).

Hinsichtlich des Begriffs ist hervorzuheben, dass Mitwirkungspflichten nicht nur der Ermittlung und Durchsetzung der Steuerleistungspflicht, sondern auch der Ermittlung aller mit Abgaben zusammenhängenden Tatsachen⁵⁸⁰ und daher ebenfalls der Anwendung der jeweils geltenden Steuernormen dienen, egal ob sie der Aufforderung zu einer Leistung dienen oder nicht⁵⁸¹. Anders ausgedrückt gelten Mitwirkungspflichten für alle Verfahren, die mit Abgaben in Zusammenhang stehen⁵⁸². Beispiel dafür ist der Fall einer Steuerbegünstigung⁵⁸³, deren Ermittlung durch die Steuerbehörden zwar dazu dienen kann, diese zu widerrufen, aber eben auch dazu, diese zu gewähren, zu bestätigen oder zu rechtfertigen.

⁵⁷⁵ Dazu unten, G.II.2.a. Steuerpflichtiger und Beteiligter.

⁵⁷⁶ Dazu unten, F.I. Gesetzmäßigkeit.

⁵⁷⁷ Dazu unten, E.III.1. Mitwirkung als Pflicht und G.I. Verhältnis hinsichtlich der Mitwirkungspflichten.

⁵⁷⁸ Dazu unten, E.IV. Gegenstand.

⁵⁷⁹ *Reuß, Andreas*, Grenzen steuerlicher Mitwirkungspflichten. Dargestellt am Beispiel der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, S. 10.

⁵⁸⁰ Dazu § 85 und 88 AO.

⁵⁸¹ Dazu unten, E.VI. Zielsetzung.

⁵⁸² *Söhn in HHSp*, § 90 AO Rz. 9. S. auch BFH v. 11.10.1989 - I R 101/87, BStBl. II 1990, 280 (281) = BFHE 159, 98.

⁵⁸³ Dazu § 51 ff AO.

III. Juristische Natur der steuerlichen Mitwirkungspflichten

Was ihre juristische Natur betrifft, sind steuerliche Mitwirkungspflichten sowohl als Pflicht als auch als Recht und als Instrument zum Schutz der Beteiligten zu verstehen.

1. Mitwirkung als Pflicht

Über die rechtliche Natur von Mitwirkungspflichten wird in der Lehre wenig diskutiert, möglicherweise deswegen, weil die Abgabenordnung selbst vorsieht, dass die betroffene Person zur Mitwirkung verpflichtet ist⁵⁸⁴. Somit ist es eher schwer vorstellbar, dass es sich hierbei um etwas anderes als eine Pflicht handelt.

In Bezug auf die erhöhten Mitwirkungspflichten⁵⁸⁵ wirft *Reuß* die Frage auf, ob diese Verwaltungspflichten oder Verwaltungsobligenheiten darstellen⁵⁸⁶. Der Autor kommt zum Schluss, dass die „Steuerpflichtigen“ nicht dazu verpflichtet sind, an der Ermittlung von steuerlichen Umständen materiell teilzunehmen, sondern lediglich dazu, ihr Wissen über solche Umstände mitzuteilen⁵⁸⁷. Daher seien sie als Pflichten der ersten Art, nämlich als Verwaltungspflichten⁵⁸⁸, einzuordnen.

Die hier angedeutete Begründung gilt für alle steuerlichen Mitwirkungspflichten, denn die Pflicht zur Ermittlung oder Aufklärung von Umständen steht der Verwaltungsbehörde zu, auch wenn das Gesetz diesbezüglich keine Ausnahme vorsieht⁵⁸⁹. Daher lässt sich der Schluss ziehen, dass Mitwirkungspflichten als Pflichten in den Anwendungsbereich des Steuerrechts fallen.

⁵⁸⁴ § 90 (1) Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. [...].

⁵⁸⁵ Dazu unten, E.V. Art der Mitwirkungspflichten.

⁵⁸⁶ *Reuß, Andreas*, Grenzen steuerlicher Mitwirkungspflichten. Dargestellt am Beispiel der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, S. 16 ff.

⁵⁸⁷ *Birk* ist der Meinung, dass „§ 90 AO die Verantwortung für die Ermittlung des Sachverhalts auch in die Hände des Steuerpflichtigen legt“, *Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning*, Steuerrecht, S. 153.

⁵⁸⁸ Ist das Steuerrecht auch Verwaltungsrecht, indem es auch Teil des Verwaltungsrechts ist, sind die steuerlichen Mitwirkungspflichten ebenfalls Verwaltungspflichten. Dazu *Seer in Tipke/Lang*, S. 9 Rz. 27.

⁵⁸⁹ *Söhn in HHSp*, § 90 AO Rz. 36.

Genauer gesagt fallen steuerliche Mitwirkungspflichten in den Anwendungsbereich des steuerlichen Verwaltungsverfahrensrechts. Dies liegt daran, dass die Abgabenordnung sie zunächst in ihre Systematisierung einbezieht. Darüber hinaus sind Mitwirkungspflichten in diese Unterteilung des Steuerrechts einzuordnen, weil sie in direktem Zusammenhang mit dem Begriff des steuerrechtlichen Verwaltungsverfahrens stehen⁵⁹⁰.

2. Mitwirkungspflicht als Recht und Schutzinstrument

Mitwirkungspflichten können sowohl als Pflicht als auch als Recht oder Schutzinstrument zugunsten des Betroffenen bezeichnet werden. Das Recht oder der Schutz bezieht sich nicht auf die Bestimmungen der §§ 101 bis 104 AO (Verweigerungsrechte), wonach bestimmte Personen unter bestimmten Umständen⁵⁹¹ die Mitwirkung bei einer Ermittlung oder Aufklärung von Tatsachen verweigern dürfen, sondern auf die Beschränkung des staatlichen Eingriffs, in diesem Fall vonseiten der Steuerbehörde, auf der Ebene des Verwaltungsverfahrens. Bereits das Bestehen eines Ermittlungsverfahrens zur Aufklärung der Umstände von Handlungen, Tatsachen oder Rechtslagen mit steuerlichen Auswirkungen verweist auf die Förderung oder Verteidigung der Rechte des Betroffenen und garantiert ihm Rechtsicherheit. Wird die Mitwirkungspflicht als Recht oder Schutz verstanden, dann geht es außerdem auch um die Position, in die die beteiligte Person versetzt wird. Daraus ergibt sich die Möglichkeit einer aktiven Verfahrensteilhabe, und zwar mit der Absicht, den staatlichen Ermittlungseingriff beschränken zu können und den Freiraum des Mitwirkenden zu schützen⁵⁹². Die Beachtung dieser Prämisse innerhalb des Verfahrensrahmens führt zu einer Korrelation zwischen Mitwirkungspflichten und Mitwirkungsrechten und stellt die beteiligte Person als verfahrensrechtlichen Gegenstand dar⁵⁹³.

Diese Feststellung zu Mitwirkungspflichten wird dann bestätigt, wenn die Abgabenordnung beispielsweise in § 91 vorsieht, dass die beteiligte Person vor der

⁵⁹⁰ Dazu unten, G.I. Verhältnis hinsichtlich der Mitwirkungspflichten.

⁵⁹¹ *Söhn in HHSp*, § 90 AO Rz. 70.

⁵⁹² Dazu unten, F.III. Freiheit.

⁵⁹³ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1097 Rz. 172.

Veröffentlichung eines Verwaltungsakts, der ihr Recht beeinträchtigt, die Gelegenheit haben muss, sich zu den für die Verwaltungsentscheidung relevanten Tatsachen zu äußern. Ein weiteres Beispiel ist die in § 93 Abs. 1 S. 3 AO vorgesehene Reihenfolge der durchzusetzenden Pflichten. Diese Bestimmung sieht vor, dass andere Personen nur dann zur Auskunft aufgefordert werden, wenn die Aufklärung der Tatsachen durch die Beteiligten selbst erfolglos bleibt⁵⁹⁴.

IV. Gegenstand

Als Gegenstand haben die steuerlichen Mitwirkungspflichten bestimmte Verhaltensweisen, die vom Beteiligten oder von einem Dritten⁵⁹⁵ vor der Steuerverwaltungsbehörde zu befolgen sind. Solche Verhaltensweisen stellen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen⁵⁹⁶ dar, die je nach Situation einzeln oder zusammen vorliegen. Beim Betreten eines Betriebes kann die Steuerbehörde von der beteiligten Person in Übereinstimmung mit §§ 99 und 210 AO beispielsweise die Vorlage von Steuerbüchern und -unterlagen verlangen. Betritt eine Behörde den Betrieb des Steuerpflichtigen, dann ist er zur Duldung verpflichtet. Wenn Unterlagen von ihm verlangt werden, dann ist der Gegenstand der Pflicht eine Handlung.

Da die Mitwirkungspflichten in den Anwendungsbereich des Steuerverwaltungsverfahrens⁵⁹⁷ fallen, sind nicht alle Verhaltensweisen möglicher Gegenstand dieser Pflichten. Die Zahlung einer Abgabe oder einer Geldbuße gilt nicht als ein derartiger Gegenstand, denn die Zahlung stellt ein Verhalten dar, das Gegenstand des Pflichtverhältnisses der Steuerschuld ist. Deswegen ist sie nicht als steuerliches Verfahrensverhältnis einzuordnen⁵⁹⁸.

⁵⁹⁴ *Seer in Tipke/Kruse*, § 93 AO Tz. 17.

⁵⁹⁵ Dazu oben, E.II. Begriff sowie E.III.2. Mitwirkungspflicht als Recht und Schutzinstrument. S. auch § 93 Abs. 1 S. 3 AO.

⁵⁹⁶ Dazu *Söhn in HHSp*, § 90 AO Rz. 16.

⁵⁹⁷ Dazu oben, E.III.1. Mitwirkung als Pflicht.

⁵⁹⁸ *Drüen in Tipke/Kruse*, Vor § 33 AO Tz. 4 bis 6.

V. Art der Mitwirkungspflichten

Aufbauend auf Grecos Auffassung, wonach alle Klassifikationen weder richtig noch falsch sind, sondern entweder nützlich oder nutzlos⁵⁹⁹, werden hier zwei Klassifikationen angenommen, die sich für die vorliegende Arbeit als bedeutsam erweisen. Die erste Klassifizierung unterscheidet zwischen den mittelbaren und den unmittelbaren Mitwirkungspflichten; die zweite zwischen Mitwirkungspflichten und erhöhten Mitwirkungspflichten.

1. Mittelbare und unmittelbare Mitwirkungspflichten

Die Art und Weise, wie die Gesetzgebung eine Pflicht und den Handlungsbedarf durch die Verwaltungsbehörde vorsieht, bilden die Kriterien für die Unterscheidung zwischen unmittelbaren und mittelbaren Mitwirkungspflichten. Legt die normative Vorschrift ein bestimmtes verpflichtendes Verhalten unmittelbar und endgültig fest⁶⁰⁰, dessen Gestaltung seine Identifizierung erlaubt und demzufolge ihre Einhaltung bestimmt, dann handelt es sich um eine unmittelbare Mitwirkungspflicht. Beispiele für diese Art von Pflicht sind §§ 143 und 144 AO, wonach sowohl die Ein- als auch die Auslieferung von Waren in oder aus Geschäftsbetrieben zu registrieren ist. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Pflicht bereits im Gesetz mit allen für ihre Erfüllung erforderlichen Details vorgesehen ist, unabhängig von jeglichen Maßnahmen vonseiten der Steuerbehörde. Das heißt, unabhängig von jeglichem Verwaltungsakt muss die dafür zuständige Person im Einklang mit den jeweiligen Vorschriften die Ein- oder Auslieferung von jeder Ware registrieren lassen, und zwar mit Informationen wie z.B. dem Datum der Wareneinlieferung (§ 143 Abs. 3 S. 1 AO), dem Namen des Lieferanten oder dessen Firma (§ 143 Abs. 3 S. 2 AO) und dem Preis der Ware (§ 143 Abs. 3 S. 2 AO).

Bei mittelbaren Mitwirkungspflichten sieht die Abgabenordnung dagegen vor, dass ein bestimmtes Verhalten des Beteiligten erst dann verpflichtend wird, wenn

⁵⁹⁹ Greco, Marco Aurélio, Contribuições: (uma figura “sui generis”), S. 88, unter Hinweis auf Carrió, Genaro. S. auch oben, D.IV.2.b. Arten von Sanktionen.

⁶⁰⁰ Jochum, Alexander, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung: Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen, S. 40. S. auch Wenzig DStZ 1986, S. 375, 376.

die Steuerbehörde handelt⁶⁰¹. Ein Beispiel einer solchen Pflicht ist in § 97 Abs. 1 AO zu finden, wonach der Beteiligte sowie andere Personen auf Aufforderung der Steuerbehörde Bücher, Aufzeichnungen und weitere damit zusammenhängende Unterlagen zur Einsicht und Analyse vorlegen müssen. In diesem Fall sieht das Gesetz jedoch nicht vor, dass der Beteiligte dazu verpflichtet ist, diese Unterlagen dem aktiven Subjekt regelmäßig einzureichen oder vorzulegen, sondern lediglich im konkreten Fall einer Aufforderung⁶⁰². Die Pflicht zur Vorlage von Unterlagen besteht somit nur dann, wenn dies von der Steuerbehörde ausdrücklich verlangt wird, was möglicherweise nie vorkommen wird. Ein weiteres Beispiel von mittelbaren Mitwirkungspflichten ist in § 99 AO vorgesehen, der die Steuerbehörden dazu ermächtigt, das Eigentum des Ermittelten zu betreten. Die Steuerbehörden werden dies nur dann tun, wenn es erforderlich ist. Dementsprechend muss der Betroffene jegliche Handlung unterlassen, die verhindern könnte, dass das aktive Subjekt seine Aufgabe erfüllt.

2. Mitwirkungspflichten und erhöhte Mitwirkungspflichten

Die erhöhten oder gesteigerten⁶⁰³ Mitwirkungspflichten zeichnen sich, im Gegensatz zu den einfachen Mitwirkungspflichten, dadurch aus, dass von der betroffenen Person die Einhaltung von Verhaltensweisen⁶⁰⁴ zur Aufklärung von Tatsachen oder Umständen verlangt wird, die zwar im Ausland eingetreten sind, aber für das inländische Steuerrecht von Bedeutung sind⁶⁰⁵. In Übereinstimmung mit *Reuß'* Auffassung⁶⁰⁶ lässt sich die erhöhte Mitwirkungspflicht als eine Verfahrenspflicht definieren, die einem Beteiligten mit Auslandsbeziehungen auferlegt wird in der Absicht,

⁶⁰¹ *Dudek, Sonja*, Auskunfts- und Urkundenvorlageersuchen von Finanzbehörden an Kreditinstitute, S. 20.

⁶⁰² Eine ähnliche Situation besteht in Brasilien bei Mitwirkungspflichten zu Steuertatbeständen, die eine eigenartige Methode aufweisen. Dazu oben, D.III.2.c. Die „eigenartige“ Methode des Eintritts einiger Tatbestände von Mitwirkungspflichten.

⁶⁰³ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1.097, Rz.174.

⁶⁰⁴ Dazu oben, E.IV. Gegenstand.

⁶⁰⁵ *Söhn in HHSp*, § 90 AO Rz. 140.

⁶⁰⁶ *Reuß* fasst solche Pflichten folgendermaßen zusammen: „Die „erhöhte Mitwirkungspflicht“ ist, demzufolge die einem Steuerpflichtigen mit Beziehungen zum Ausland auferlegte verfahrensmäßige Handlungspflicht. *Reuß, Andreas*, Grenzen steuerlicher Mitwirkungspflichten. Dargestellt am Beispiel der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, S. 11.

Tatsachen und Umstände aufzuklären oder zu ermitteln, die nicht in den Anwendungsbereich des deutschen Rechts fallen und daher der Kontrolle der üblichen Mitwirkungspflichten entzogen sind.

Aus normativer Sicht stammen die Hauptgründe für die erhöhten Pflichten aus §§ 90 Abs. 2 und 138 Abs. 2 AO und §§ 16 und 17 AStG. Ein mögliches Beispiel ist die Aufforderung, dass ein inländischer Steuerpflichtiger die zuständige Steuerbehörde über den Erwerb oder die Gründung von Betriebsstätten im Ausland unterrichtet (§ 138 Abs. 2 S. 1 AO). Als weiteres Beispiel gilt § 90 Abs. 2 S. 3 AO, der vorsieht, dass dann, wenn es einen objektiven Beweis gibt, dass der Steuerpflichtige eine Beziehung zu einem Finanzinstitut in einem Staat oder an einem Ort hat, in dem der Austausch von Steuerinformationen (z.B. durch internationale Abkommen) nicht zulässig ist, der Steuerpflichtige nicht nur die Richtigkeit der vorgelegten Informationen anerkennen, sondern auch die Steuerbehörde dazu ermächtigen muss, in seinem Namen von diesem Finanzinstitut Informationen anzufordern.

VI. Zielsetzung

Obwohl sie unterschiedliche Funktionen haben, wie z.B. die Unterstützung bei der Prüfung oder Aufklärung des Sachverhalts⁶⁰⁷, die Ausübung von Rechten des Beteiligten im Rahmen des Verfahrens oder sogar die Vermeidung eines übermäßigen Eingriffs in die Handlungsfreiheit⁶⁰⁸, ist Zielsetzung der steuerlichen Mitwirkungspflichten, die vollständige und gerechte⁶⁰⁹ Anwendung von Steuervorschriften zu erleichtern, zu ermöglichen oder zu bestätigen. Das ergibt sich aus der Instrumentalisierung⁶¹⁰ derartiger Pflichten bei der Einholung von Informationen, die zur

⁶⁰⁷ Dazu unten, E.VI.2. Aufklärung des Sachverhalts.

⁶⁰⁸ Dazu oben, E.III.2. Mitwirkungspflicht als Recht und Schutzinstrument.

⁶⁰⁹ Seer ist der Ansicht, dass diese Anwendung für die Außenprüfung gilt, wobei er auf Folgendes hinweist: Die Außenprüfung dient vornehmlich dem Ziel, Steuergerechtigkeit durch gerechte Vollziehung der Steuergesetze zu verwirklichen. S. auch BFH BStBl. 1992, 220 (221). Es wird jedoch angenommen, dass dies die Zielsetzung von allen steuerlichen Mitwirkungspflichten ist und dass die Außenprüfung dagegen umfangreicher und vielleicht sogar wirksamer als die Einzelermittlungsmaßnahmen im Sinne der §§ 93 ff. AO sein kann, so der Autor. Dazu Seer in Tipke/Lang, S. 1.117 R. 225.

⁶¹⁰ Dazu unten, E.VI.1. Mitwirkungspflichten als Mittel.

Aufklärung von für das Steuerrecht relevanten Tatsachen und Umständen beitragen können⁶¹¹.

1. Mitwirkungspflichten als Mittel

Dass Mitwirkungspflichten es den Steuerbehörden ermöglichen, Informationen einzuholen, verleiht ihnen instrumentelle Merkmale in dem Sinne, dass sie ein Mittel zu einem bestimmten Zweck sind. Anhand der zusammengestellten Informationen kann die Steuerbehörde Tatsachen oder Umstände aufklären und somit das Steuerrecht ordnungsgemäß anwenden⁶¹². Durch die Analyse von Protokollen zur Warenein- und -auslieferung (§§ 143 und 144 AO) in Verbindung mit der Steuererklärung (§ 149 AO) sowie mit der Höhe der erhobenen Steuer kann der Fiskus beispielsweise bestätigen, ob die Pflicht zur Zahlung der entsprechenden Abgabe tatsächlich erfüllt worden ist. Gleiches gilt auch für die Gewährung einer Steuervergünstigung an eine Person, die diese Vergünstigung nur dann erhalten darf, wenn sie die gesetzlich festgelegten Merkmale aufweist (§§ 51 ff. AO).

2. Aufklärung des Sachverhalts

Die Aufklärung von Tatsachen oder Umständen stellt zweifellos eine der bedeutendsten Funktionen von Mitwirkungspflichten dar⁶¹³, sodass in die Handlungsfreiheit des Individuums eingriffen werden darf und von ihm die Zusammenarbeit verlangt wird⁶¹⁴. Dies sollte jedoch nicht so verstanden werden, dass der einzige Zweck dieser Pflichten die Aufklärung ist. Die bloße Aufklärung durch die verpflichtende Zusammenarbeit und Einholung von persönlichen Daten eines Bürgers kann einerseits als Eingriff in die Freiheit⁶¹⁵ und als Einbruch in die Privatsphäre des

⁶¹¹ Jochum, Alexander, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung: Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen, S. 73.

⁶¹² Dazu oben, E.VI. Zielsetzung.

⁶¹³ „Das Besteuerungsverfahren ist vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht, weil die Finanzbehörden insb. verpflichtet sind, die Steuern gleichmäßig und nach Maßgabe der Gesetze zu erheben“, Söhn in HHS, § 88 AO Rz. 8.

⁶¹⁴ Seer in Tipke/Kruse, Vor § 85 AO Tz. 5.

⁶¹⁵ Dazu unten, F.III. Freiheit.

Individuums und daher als verfassungswidrig verstanden werden. Andererseits kann sie eben auch als legitimer staatlicher Eingriff in die Handlungsfreiheit verstanden werden, sofern die teilweise Offenlegung der Privatsphäre⁶¹⁶ des Subjekts gegenüber den Steuerbehörden in diesem Fall notwendig ist, um dem öffentlichen Interesse gerecht zu werden, was sich verfassungsrechtlich rechtfertigen lässt. In diesem Fall bestimmt der Zusammenhang zwischen der Aufklärung und dem Zweck der Pflichten⁶¹⁷, ob das staatliche Vorgehen rechtlich gerechtfertigt ist oder nicht. Es ist hervorzuheben, dass dann, wenn die Aufklärung durch Mitwirkungspflichten für die ordnungsgemäße Anwendung der Steuernormen nicht notwendig ist, eine solche Aufklärung als rechtlich nicht gerechtfertigt gilt⁶¹⁸.

3. Volle und angemessene Anwendung der Steuernormen

Die vollständige und angemessene Anwendung der Steuernormen schließt nicht nur die Ausübung des staatlichen Rechts auf den vollen Steueranspruch ein, sondern auch die Einhaltung aller Rechte und Garantien, die dem Betroffenen im Rahmen der Gesetzgebung zur Verfügung gestellt werden. Sie basiert sowohl auf dem Rechtsstaat als auch auf §§ 85 und 88 AO, die sie ausdrücklich begründen. Indem er vorsieht, dass Abgaben in Übereinstimmung mit dem Gesetz in gleicher Weise festzusetzen und durchzusetzen sind, schreibt § 85 AO ebenfalls vor, dass der Fiskus alle gesetzlich vorgesehenen Steueransprüche verlangen muss⁶¹⁹ und dass keine unangemessene Abgabe zu erheben ist⁶²⁰. § 88 Abs. 1 AO begründet dagegen das Neutralitätsgebot⁶²¹, wonach sich die Überwachung und Ermittlung von Tatsachen an die Verfassung und an das Rechtsstaatsprinzip halten müssen. Darunter werden nach § 88 Abs. 2 AO ausdrücklich die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit, der Gleichheit sowie der Verhältnismäßigkeit verstanden.

⁶¹⁶ Dazu unten, F.V.1. Privatsphäre und Mitwirkungspflichten.

⁶¹⁷ Dazu unten, E.VI.4. Zielsetzung als Rechtsgrundlage für die Mitwirkungspflichten.

⁶¹⁸ „Weil die prinzipielle Orientierung der finanzbehördlichen Ermittlungspflicht am "Kontrollbedürfnis" Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung am besten verwirklicht ("verfassungsnäher" ist).“ *Söhn in HHSp*, § 88 AO Rz. 196.

⁶¹⁹ BVerfG 84, 239, 268, 271 = BStBl. 91, 654, 664 f.; BVerfG 110, 94, 112 H. = BStBl. 05, 56, 62 ff.

⁶²⁰ *Seer in Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 6.

⁶²¹ *Seer in Tipke/Kruse*, Vor § 85 AO Tz. 4.

4. Zielsetzung als Rechtsgrundlage für die Mitwirkungspflichten

In Anbetracht dessen, dass das Freiheitsprinzip die Handlungsfreiheit des Individuums umfassend schützt⁶²², sodass jeder staatliche Eingriff auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen muss, und dass die Schaffung dieser gesetzlichen Grundlage⁶²³ sowie die Auslegung oder Anwendung der Norm durch die Verhältnismäßigkeit⁶²⁴ zu begrenzen ist, lässt sich feststellen, dass staatliche Eingriffe in die Privatsphäre lediglich dem öffentlichen Interesse entsprechen und daher nicht übermäßig sein dürfen⁶²⁵. Es ist auf die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts hinzuweisen, dass solche Rechte des Individuums zugleich eine Pflicht des Staates darstellen, und daher auch für Informationen in Bezug auf die Privatsphäre von Personen gelten⁶²⁶.

Die Einführung und Auferlegung von steuerlichen Mitwirkungspflichten rechtfertigt sich also durch deren Zielsetzung⁶²⁷, nämlich die Einholung von Informationen, die für die Aufklärung von Tatsachen oder Umständen von Bedeutung sind, um die ordnungsgemäße Anwendung der steuerlichen Normen⁶²⁸ zu erleichtern, zu ermöglichen oder zu bestätigen. Reichen die Mitwirkungspflichten nicht aus oder dienen sie nicht dieser Zielsetzung, verlieren sie auch ihre Rechtsgrundlage, wodurch sie für die Rechtsordnung unbrauchbar werden und, soweit sie vom Beteiligten verlangt werden, eine bloße Rechtsverletzung darstellen.

Ein Beispiel für die Unangemessenheit ist es, von einem Dritten die Einreichung von Informationen oder Dokumenten zu verlangen, über die er nicht verfügt⁶²⁹. Hier wird weder auf die in § 93 Abs. 1 S. 3 AO festgelegte Anordnung, wo-

⁶²² Dazu unten, F.III. Freiheit.

⁶²³ Hey in Tipke/Lang, S. 107 Rz. 185. S. auch F.I. Gesetzmäßigkeit.

⁶²⁴ Dazu unten, F.IV. Verhältnismäßigkeitssprinzip.

⁶²⁵ BVerfGE 84, 239.

⁶²⁶ BVerfGE 65, 1.

⁶²⁷ BFH Urteil v. 29.10.1986 VII R 82/85, BStBl. II 1988, 359, 362; v. 21.3.2002 VII B 152/01, BStBl. II 2002, 495, 498; BVerfG Beschluss v. 6.4.1989 1 BvR 33/87, HFR 1989, 440, 441. S. auch Lindenthal, Steffen Alexander, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung: unter besonderer Berücksichtigung der Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, S. 9.

⁶²⁸ Dazu oben, E.VI. Zielsetzung.

⁶²⁹ Seer in Tipke/Lang, S. 1.106 Rz. 193. S. auch G.II.2. Beteiligte.

nach andere Personen zur Mitarbeit aufgefordert werden können, wenn die Tatsache nur mit Hilfe des Steuerpflichtigen nicht aufzuklären ist, noch auf das in § 101 ff. AO vorgesehene Verweigerungsrecht hingewiesen, sondern in der Tat auf eine Anforderung, die nicht erfüllt werden kann, weil die vom Fiskus angesprochene Person in keinem Zusammenhang mit den aufzuklärenden steuerlichen Tatsachen stand.

Es gibt Situationen, in denen Mitwirkungspflichten aufgrund des Verlusts ihrer Zielsetzung wegen Zeitablaufs nicht mehr aufzuerlegen sind. Das kommt z.B. bei der Aufbewahrungsfrist vor. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO sieht vor, dass bestimmte Unterlagen so lange aufzubewahren sind, wie sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Das ist auch der Fall bei § 147 Abs. 3 S. 4 i.V.m. § 169 Abs. 2 S. 1 AO, wonach die Aufbewahrungsfrist von der Verjährungsfrist für die Steuerfestsetzung abhängt⁶³⁰. Diese Vorschriften zeigen, dass man darauf verzichten darf, Dokumente nach dem Verlust ihrer Bedeutung für die Besteuerung aufzubewahren. Da die Verjährungsfrist die Anwendung der Steuergesetzgebung in Bezug auf eine oder mehrere Abgaben ausschließt, besteht für den Beteiligten kein Grund, die Dokumente in Bezug auf diese Steuern aufzubewahren.

Die Zielsetzung einer Pflicht ist weder mit ihrer Nichteinhaltung noch mit der Ineffizienz bei der Forderung nach ihrer Einhaltung zu verwechseln. Die Pflicht verliert ihre Zielsetzung nicht, wenn sie nicht erfüllt wird oder wenn die Verwaltungsbehörde sie nicht in effizienter Weise einfordert. Um jedoch nicht in die Erfüllung der Pflicht oder in die Forderung nach ihrer Einhaltung einzutreten, muss der Gesetzgeber auf die Bestimmtheit des Gesetzes sowie auf die Normenklarheit achten, so dass die die Pflicht vorsehende Norm alle für deren Erfüllung erforderlichen Voraussetzungen konkret beschreibt⁶³¹.

⁶³⁰ *Trzaskalik in HHSp*, § 147 AO Rz. 35; *Kuhfus in Kühn/von Wedelstädt*, § 147 AO Rz. 18.

⁶³¹ *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 2 Rz. 52. S. auch BVerfGE 45, 400 [420]; 58, 257 [278]; 62, 169 [183]; 83, 130 [145].

VII. Autonomie hinsichtlich der Steuerpflicht

Im deutschen Recht gibt es in der Nomenklatur kein vergleichbares Problem wie im brasilianischen Recht, in dem die Mitwirkungspflichten (*obrigações acessórias*, also Nebenpflichten genannt⁶³²) mit den Steuerpflichten (*obrigações principais*, also Hauptpflichten genannt) verknüpft sind. Das ist vermutlich der Hauptgrund, warum im deutschen Recht die Frage der Autonomie von Mitwirkungspflichten gegenüber Hauptpflichten keine relevante Rolle spielt. Ein weiterer Grund für die Abschwächung dieser Diskussion ist, dass in der Abgabenordnung klar zwischen dem Steuerschuldverhältnis und dem Steuerverfahrensverhältnis (§§ 33 ff. AO und 78 ff. AO) unterschieden wird. In diesem Sinne erkennen *Drüen* die Unabhängigkeit des Steuerrechtsverhältnisses an, indem sie auf das Verhältnis von Mitwirkungspflichten gegenüber dem Steuerschuldverhältnis hinweisen: „[...] Das Steuerrechtsverhältnis kann bestehen, ohne dass zugleich ein Steuerschuldverhältnis besteht [...]. Ein Gewerbetreibender, der Verluste erwirtschaftet und darum keine ESt schuldet [...], ist gleichwohl verpflichtet, Bücher und Aufzeichnungen zu führen (§§ 140 ff.), Steuererklärungen abzugeben (§§ 149 ff.), Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen (§ 97). Ebenso besteht ein Steuerrechtsverhältnis, wenn ein gesetzlicher Steuertatbestand erfüllt ist, aber eine Befreiungsvorschrift eingreift. [...]“.⁶³³

Es ist jedoch nicht zu vernachlässigen, dass es Fälle gibt, in denen die Abgabenordnung selbst vorsieht, dass eine Mitwirkungspflicht mit einer Steuerpflicht verbunden ist, wie z.B. bei der Verjährung der Aufbewahrungsfrist von Dokumenten, die nämlich solange aufzubewahren sind, wie sie für die Besteuerung relevant sind⁶³⁴. In diesen Fällen, bei denen sich eine Steuerpflicht nicht mehr auf das Rechtssystem auswirken kann, ist die Mitwirkungspflicht automatisch mitbetroffen, denn diese hängt von der rechtlichen Existenz einer bestimmten Steuerpflicht ab.

⁶³² Dazu oben, A. Einführung und D.I.7.b. Relative Autonomie bezüglich der Hauptpflicht.

⁶³³ *Drüen in Tipke/Kruse*, Vor § 33 AO Rz. 6.

⁶³⁴ Dazu oben, E.VI.4. Zielsetzung als Rechtsgrundlage für die Mitwirkungspflichten.

F. Anwendung der Prinzipien auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten

I. Gesetzmäßigkeit

Art. 20 Abs. 3 GG sieht vor, dass die Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung und die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung an Gesetz und Recht gebunden sind. Laut diesem Artikel ist die gesetzgebende Gewalt auf die Ausübung ihrer Funktion innerhalb der durch das Grundgesetz bestimmten Grenzen beschränkt, sodass sie sich nicht nach eigenem Ermessen auf Gründe der Zweckmäßigkeit oder politischen Notwendigkeit o.ä. berufen kann, wenn diese nicht durch die verfassungsmäßige Ordnung zu rechtfertigen sind⁶³⁵. Was die Verwaltung betrifft, so darf sie in die Grundrechte des Bürgers nur auf Grund eines Gesetzes eingreifen⁶³⁶.

Aus dieser Perspektive und auch auf Grundlage des Rechtsstaatsprinzips definiert das Grundgesetz das Gesetzmäßigkeitsprinzip. Im Wesentlichen hat dieses zwei Auswirkungen, nämlich den Vorrang und den Vorbehalt des Gesetzes, das hier als Gesetz im formalen⁶³⁷ und materiellen Sinne verstanden wird. In Übereinstimmung mit dem Vorrang des Gesetzes ist dieses den Verwaltungsvorschriften hierarchisch übergeordnet. Das Gesetz kann also nicht durch eine Rechtsnorm mit einer hierarchisch niedrigeren Stellung wie z.B. einer Rechtsverordnung geändert oder unterdrückt werden. Der Vorbehalt des Gesetzes schränkt das Vorgehen des Staates ein, indem er der öffentlichen Verwaltung das Eingreifen in die Grundrechte des Bürgers, vor allem in die Freiheit und das Eigentum, lediglich nach Maßgabe des Gesetzes erlaubt⁶³⁸. Erwähnenswert ist, dass das Bundesverfassungsgericht der Auffassung ist, dass eine Rechtsnorm formal und materiell im Einklang mit dem Grundgesetz sein muss, um sich an der Verfassungsordnung beteiligen zu dürfen⁶³⁹.

⁶³⁵ BVerfGE 1, 36.

⁶³⁶ *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 20 Rz. 69. S. auch F.III. Freiheit.

⁶³⁷ Dazu unten, F.I.1.a. Gesetz und Rechtsnormen.

⁶³⁸ *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 20 Rz. 69.

⁶³⁹ BVerfG v. 16.1.1957, BVerfGE 6, S. 32, 37; v. 5.11.1980, BVerfGE 55, S. 159, 165; v. 27.1.1983, BVerfGE 63, S. 88, 108.

Die verfassungsrechtliche Definition ist im gesamten Rechtssystem anzuwenden, sodass die Vorgaben des Art. 20 Abs. I GG gleichermaßen auf das Steuerrecht⁶⁴⁰ anzuwenden sind, was das Verwaltungssteuerverfahren und demnach auch die steuerlichen Mitwirkungspflichten einschließt⁶⁴¹. In §§ 85 und 88 sieht die Abgabenordnung ausdrücklich die Anwendung des Gesetzmäßigkeitsprinzips in Bezug auf die Finanzbehörden vor.

1. Quelle der steuerlichen Mitwirkungspflichten

Unter der Annahme, dass Mitwirkungspflichten ein Eingriff in die Handlungsfreiheit des Beteiligten sind⁶⁴² und dass ein solcher Eingriff nur aufgrund eines Gesetzes erfolgen kann, wäre das Gesetz die ursprüngliche Quelle von Mitwirkungspflichten als Rechtsinstrumente, die solche Pflichten einführen, ändern oder aufheben. Weil jedoch Art. 80 GG und § 4 AO die Möglichkeit vorsehen, dass durch Gesetz die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen dazu ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen, ist dieses Thema noch weiter zu entfalten.

a. Gesetz und Rechtsnormen

Da der Begriff Rechtsnorm ziemlich umfangreich ist, weil er „alle Arten von Rechtsquellen und Rechtssätzen“⁶⁴³ umfasst, ist der Schluss zu ziehen, dass gemäß § 4 AO jedes Gesetz eine Rechtsnorm ist, nicht jede Rechtsnorm hingegen ein Gesetz. Dies liegt daran, dass Rechtsnormen unterschiedliche hierarchische Positionen, Entstehungsformen und Zwecke haben⁶⁴⁴. Das Gesetz, das nach dem Grundgesetz die Rechtsnorm ist, die den Volkswillen zum Ausdruck bringt, ist lediglich der Verfassung und dem Verfassungsgesetz⁶⁴⁵ hierarchisch untergeordnet. Es

⁶⁴⁰ Hey in Tipke/Lang, S. 113 Rz. 230.

⁶⁴¹ Dazu oben, E.III.1. Mitwirkung als Pflicht.

⁶⁴² Dazu unten, F.III. Freiheit.

⁶⁴³ Pahlke in Schwarz/Pahlke, § 4 AO Rz. 2-4.

⁶⁴⁴ Zur Rangordnung und Art von Rechtsnormen s. Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Tz. 40 ff.

⁶⁴⁵ Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Tz. 41.

wird im Gesetzgebungsverfahren erlassen, welches an die jeweilige Gewalt gebunden ist (Gesetz im formalen Sinn). Einer seiner Zwecke ist es, die Form der Beschränkung der Handlungsfreiheit des Bürgers in Übereinstimmung mit den durch die Verfassungsordnung auferlegten Grenzen vorzusehen⁶⁴⁶.

b. Rechtsverordnung, Gesetzesvorbehalt und Wesentlichkeit

In Bezug auf die Rechtsverordnungen stellt sich die Frage, ob sie als Quellen von steuerlichen Mitwirkungspflichten einzustufen sind oder, falls nicht, inwiefern sie mit diesen Quellen verbunden sind. Neben den Bestimmungen des Art. 80 GG, nach dem die Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung durch Gesetz erfolgen muss, regelt die Abgabenordnung in bestimmten Fällen Einzelheiten zu Form und Inhalt von Mitwirkungspflichten wie z.B. in § 90 Abs. 3 letzter Satz, § 146a Abs. 3 Nr. 1 und 2 sowie § 150 Abs. 6.

Weil es sich hierbei um eine Einschränkung der Grundrechte des Beteiligten handelt, ist in diesem Fall ebenfalls festzustellen, dass nur ein Gesetz als Quelle für Mitwirkungspflichten in Betracht kommt. Bei der Anwendung des Gesetzesvorbehalts⁶⁴⁷ trifft dies ebenfalls zu. Selbst wenn die gesetzgebende Gewalt am Verfahren zum Erlass einer Rechtsverordnung mitwirkt, handelt es sich bei ihr nicht um ein Gesetz, denn ihr fehlten die formellen Voraussetzungen eines ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahrens⁶⁴⁸.

Rechtsverordnungen spielen jedoch im Rechtssystem eine wichtige Rolle. Für das Steuerrecht dienen sie hauptsächlich der Umsetzung oder Durchsetzung von Gesetzen, was zum Teil auch bedeutet, dass der Gesetzgeber nicht dazu verpflichtet werden kann, technische Informationen in ein Gesetz aufzunehmen⁶⁴⁹. Diese Funktion ist bei steuerlichen Mitwirkungspflichten äußerst bedeutsam, denn es wäre sonst übertrieben vom Gesetzgeber zu erwarten, dass er im Rahmen von komple-

⁶⁴⁶ *Badura, Peter, Staatsrecht: systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland*, S. 360-363 RNr. 1-6.

⁶⁴⁷ Dazu oben, F.I. Gesetzmäßigkeit.

⁶⁴⁸ *Balmes in Kühn/von Wedelstädt*, § 4 AO Rz. 8.

⁶⁴⁹ *Hey in Tipke/Lang*, S. 113 Rz. 230.

xen und vielfältigen Verfahren zur Verabschiedung eines Gesetzes zu einer Mitwirkungspflicht insoweit spezifisch und ausführlich informiert ist, dass über die vom Beteiligten einzureichenden Informationen und Dokumente abgestimmt werden kann. Dies ist beispielsweise bei § 90 Abs. 3 letzter Satz AO der Fall, wonach das Finanzministerium Art, Inhalt und Umfang der vom Steuerzahler auszustellenden oder aufzubewahrenden Beweise bestimmen kann. In diesem Sinne können Rechtsverordnungen gelegentlich auch Quellen von Mitwirkungspflichten sein⁶⁵⁰.

Angesichts der Entwicklung der Auslegung des Prinzips des Vorbehalts des Gesetzes⁶⁵¹ hat das Bundesverfassungsgericht für dessen Anwendung in einer demokratisch-parlamentarischen Staatsverfassung⁶⁵² die Wesentlichkeitstheorie⁶⁵³ angenommen. Diese sieht vor, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Ausübung der Grundrechte alle wesentlichen Entscheidungen treffen muss und diese nicht auf andere Gewalten übertragen darf⁶⁵⁴. In der Tat wird dadurch festgelegt, dass bei der Behandlung von Grundrechten das Gesetz die wesentlichen Beschränkungen vorsehen muss, die es infolgedessen ermöglichen, die Beschränkungen der Anwendung von Vorschriften zu definieren. Diese Theorie findet auch im Steuerrecht Anwendung, indem das Gesetz zumindest „Steuersubjekt, -objekt, -bemessungsgrundlage und Steuersatz“⁶⁵⁵ im Wesentlichen definieren muss, sodass ein verbindliches Steuerschuldverhältnis entstehen kann. Bei Mitwirkungspflichten ist dieselbe Einstellung anzuwenden, denn es handelt sich um Pflichten, die in Grundrechte eingreifen. Das Gesetz muss daher im Wesentlichen alle Elemente vorschreiben, aus denen das Steuerverfahrensverhältnis besteht.

⁶⁵⁰ Über Rechtsquellen im Steuerrecht s. *Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning*, Steuerrecht, S. 54 ff.

⁶⁵¹ BVerfGE 40, 249.

⁶⁵² *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 20 Rz. 69.

⁶⁵³ BVerfGE 49, 89 [BVerfG 08.08.1978 - 2 BvL 8/77]; 61, 275; 77, 231; 80, 132; 95, 267, 307 [BVerfG 08.04.1997 - 1 BvR 48/94]; 83, 130, 142 [BVerfG 27.11.1990 - 1 BvR 402/87]; 116, 24, 58; 98, 218, 251 [BVerfG 14.07.1998 - 1 BvR 1640/97].

⁶⁵⁴ *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 20 Rz. 69.

⁶⁵⁵ *Englisch in Tipke/Lang*, S. 172 Rz. 8. S. auch *Kirchhof, Paul*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 87.

Die Anwendung dieser Theorie auf Mitwirkungspflichten kann sich je nach ihrer Art durch die Anzahl der gesetzlich vorgesehenen wesentlichen Elementen unterscheiden. Eine unmittelbare Pflicht⁶⁵⁶ kann z.B. eine größere Anzahl von wesentlichen Elementen erfordern als eine mittelbare Pflicht, bei der der Steuerprüfer dem Steuerpflichtigen erklärt, wie er vorgehen soll.

c. Bestimmtheit und Klarheit

Gesetzliche Vorschriften sollen bei ihrer Formulierung von Bestimmtheit und Klarheit geprägt werden, damit die Beteiligten konkret erkennen können, an wen jede Vorschrift gerichtet ist und welches Verhalten⁶⁵⁷ vor allem bei Eingriffen in die Freiheit des Individuums⁶⁵⁸ verlangt wird. Darüber hinaus dienen Bestimmtheit und Klarheit sowohl dem Schutz vor einem möglichen Amtsmisbrauch, den die Verwaltungsbehörde bei der Ausübung ihrer Funktion begehen könnte, als auch der gerichtlichen Kontrolle durch die rechtsprechende Gewalt⁶⁵⁹.

Obwohl diese Merkmale in Vorschriften über Mitwirkungspflichten verbindlich und grundlegend sind, gewinnen sie vor allem bei unmittelbaren Mitwirkungspflichten⁶⁶⁰ eine besondere Bedeutung, denn in diesen Fällen erfüllt der Beteiligte die Pflicht zuerst, dann kontrolliert die Steuerbehörde. So stellt er beispielsweise bei der Abgabe seiner Erklärung⁶⁶¹ fest, welche Pflicht nach einem bestimmten Gesetz und gegebenenfalls nach einer bestimmten Rechtsverordnung, in der die erforderlichen technischen Daten genannt sind, zu beachten ist. Macht der Steuerzahler eventuell einen Fehler, dann kann automatisch ein bereits begangener Verstoß vorliegen.

⁶⁵⁶ Dazu oben, E.V.1. Mittelbare und unmittelbare Mitwirkungspflichten.

⁶⁵⁷ *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 2 Rz. 52. S. auch BVerfGE 45, 400 [420]; 58, 257 [278]; 62, 169 [183]; 83, 130 [145].

⁶⁵⁸ BVerfGE 25, 216 [BVerfG 12.02.1969 - 1 BvR 687/62] [227]; 47, 239 [247].

⁶⁵⁹ *Hey in Tipke/Lang*, S. 118 Rz. 243.

⁶⁶⁰ Dazu oben, E.V.1. Mittelbare und unmittelbare Mitwirkungspflichten.

⁶⁶¹ *Wernsmann in HHSp*, § 4 AO Rz. 686.

2. Rückwirkungsverbot

Das Bundesverfassungsgericht führt aus: „Eine Rechtsnorm entfaltet dann Rückwirkung, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs normativ auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm rechtlich existent, das heißt gültig geworden ist“⁶⁶². Anders als im Strafrecht, für das das Grundgesetz in Art. 103 Abs. 2 das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen vorsieht, gibt es im Steuerrecht kein ausdrückliches Rückwirkungsverbot. Auf Grundlage des Rechtsstaatsprinzips, insbesondere der Rechtssicherheit, die sowohl die Verlässlichkeit als auch die Unverbrüchlichkeit des Gesetzes⁶⁶³ umfasst, ist jedoch festzustellen, dass die in Art. 20 GG vorgesehene Gesetzmäßigkeit in dem Rechtsgebiet, das sich mit der Besteuerung einschließlich der Mitwirkungspflichten befasst, auch für das Rückwirkungsverbot sorgt.

Angesichts dessen, dass bestimmte steuerliche Mitwirkungspflichten die Bereitstellung oder Aufklärung von Informationen durch den Beteiligten erfordern, die sich auf innerhalb eines bestimmten Zeitraums auftretende Tatsachen beziehen, wie z.B. die Steuererklärung (§ 149 Abs. 2 AO), ist hervorzuheben, dass die Anwendungsmöglichkeiten echter oder unechter Rückwirkung⁶⁶⁴ auf solche Pflichten analysiert werden können. Genauso wie bei der Besteuerung und bei der traditionellen Aufteilung zwischen den beiden Arten von Rückwirkungen, wäre dann eine echte Rückwirkung gegeben, wenn es eine Rückwirkung von Rechtsfolgen gäbe, was allerdings im Grunde genommen von der Verfassung grundsätzlich nicht zugelassen wird. Was die unechte Rückwirkung betrifft, so hätte sie eine tatbestandliche Rückanknüpfung und wäre somit verfassungskonform⁶⁶⁵. Ein Beispiel für die Anwendung dieser Formen der Rückwirkungsanalyse wäre deren Anwendung auf die Abgabe der Erklärung nach § 149 AO. I.d.R. liegt eine echte Rückwirkung (Rückwirkung von Rechtsfolgen) dann vor, wenn die in Kraft getretene Rechtsnorm die

⁶⁶² BVerfGE 63, 343 [353]; 72, 200 [241]; 97, 67 [78]; BVerfG DStR 10, 1727 [1728 f.].

⁶⁶³ Stern, Klaus. Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 831. S. auch BVerfGE 59, 128 (164); 24, 75 (98); 2 BvR 882/97; 97, 67 (78); 2 BvL 14/02 ua; 127, 1: 2 BvR 748/05 ua; 127, 61; 2 BvL 1/03 ua; 127, 31.

⁶⁶⁴ Mehr über echte und unechte Rückwirkung bei Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Tz. 16. S. auch BVerfGE 63, 343 [353]; 72, 200 [242]; BVerfG DStR 10, 1727 [1728 f.]; BFH BStBL 93, 151; 04, 284 [290]; 11, 272 [276 f.].

⁶⁶⁵ Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning, Steuerrecht, S. 53.

Elemente einer Pflicht ändert, deren Frist bereits abgelaufen ist, d.h. nach Ablauf der Frist für die Abgabe der Erklärung. Wenn dagegen das Gesetz zur Änderung der Mitwirkungspflicht Ende 2018 in Kraft tritt und die Pflicht zur Abgabe einer Erklärung, die Daten für 2018 enthält, erst im Jahr 2019 besteht, dann liegt laut den traditionellen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts eine unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) vor, die nach dem Grundgesetz zulässig ist⁶⁶⁶.

II. Gleichheit

In seinen Bestimmungen zur allgemeinen Anwendung des Gleichheitsprinzips gilt Art. 3 GG ebenfalls für das Steuerrecht⁶⁶⁷, auch weil die Gleichheit eine Grundlage der Justiz ist⁶⁶⁸. Laut Art. 3 GG gilt die Gleichheit für alle Personen, und zwar auch für inländische juristische Personen⁶⁶⁹, wie Art. 19 Abs. 3 GG präzisiert. Obwohl Art. 3 Abs. 1 GG vorsieht, dass vor dem Gesetz alle Menschen gleich sind, ist dieses Prinzip nicht nur bei der Anwendung des Gesetzes, sondern auch bei seiner Formulierung⁶⁷⁰, d.h. seiner Schaffung⁶⁷¹, verbindlich (Art. 1 Abs. 3 GG). Diese Feststellung hat zur Folge, dass sowohl Gesetzgeber als auch die ausführende und die rechtsprechende Gewalt an die Einhaltung⁶⁷² dieses Prinzips gebunden sind. Somit müssen alle Gewalten im Rahmen ihrer Kompetenzen die Gleichheit aller Beteiligten fördern.

1. Gleichbehandlung der Beteiligten

Von der Vermutung ausgehend, dass die ordnungsgemäße Anwendung der Steuernormen die Gleichbehandlung fördert, hat die Erfüllung der Zielsetzung von

⁶⁶⁶ Zu einer zeitgemäßen Auslegung bezüglich der echten und unechten Rückwirkung, s. *Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning*, Steuerrecht, S. 54 ff.

⁶⁶⁷ *Hey in Tipke/Lang*, S. 89 Rz. 110.

⁶⁶⁸ *Sachs, Michael*, Verfassungsrecht II – Grundrechte, S. 279 Rz. 1.

⁶⁶⁹ Dazu BVerfGE 21, 207 [BVerfG 01.03.1967 - 1 BvR 46/66] [263 ff.]; 25, 371; 61, 101; 68, 205.

⁶⁷⁰ *Alexy, Robert*, Teoria dos direitos fundamentais, S. 393 ff.

⁶⁷¹ BVerfGE I, 14 (52).

⁶⁷² *Seer in Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 9; *Epping, Volker*, Grundrechte, S. 393 Rz. 769.

Mitwirkungspflichten die Gleichbehandlung der Beteiligten (§ 90 Abs. 1, § 85 und § 88 Abs. 1, 2 und 3 AO) zur Folge. Zustimmend schreibt *Söhn*: „Gleichheit der Besteuerung verwirklicht sich durch Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, und Gesetzmäßigkeit setzt eine vollständige und zutreffende Feststellung des Sachverhalts für die Rechtsanwendung voraus“⁶⁷³. Ausgehend von der Annahme, dass die Gleichbehandlung nur durch den Vergleich⁶⁷⁴ von Individuen, in diesem Fall der Subjekte, an die sich die verbindliche Norm richtet (sodass sich die Pflicht erfüllen lässt), hergestellt werden kann, handelt es sich um die Analyse der Gleichbehandlung von Personen, die zur Erfüllung von steuerlichen Mitwirkungspflichten verpflichtet sind⁶⁷⁵. Bei der Analyse der Gleichbehandlung dieser Personen sind die Grundlagen, einschließlich der Zielsetzung, für die Einführung oder Auferlegung von Mitwirkungspflichten, insbesondere hinsichtlich ihrer Anzahl und Qualität (Art), zu berücksichtigen.

Werden die Subjekte identifiziert, auf die die Gleichbehandlung anzuwenden ist, gilt die allgemeine Gleichheitsregel, wonach die ungleiche Behandlung von im Wesentlichen gleichen Personen, so wie die gleiche Behandlung von im Wesentlichen ungleichen Personen verboten sind, sofern diesbezüglich keine sachliche Rechtfertigung vorliegt⁶⁷⁶.

2. Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung

Bei ihrer Durchsetzung erfordert die Gleichbehandlung in vielen Fällen eine ungleiche Behandlung von Personen, denn diese sind an sich ungleich⁶⁷⁷. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ist eine Ungleichbehandlung nur bei

⁶⁷³ *Söhn* in *HHSp*, § 88 AO Rz. 207; § 90 AO Rz. 16. S. auch BFH v. 29.10.2009 - VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455 (458) = BFHE 227, 328.

⁶⁷⁴ *Bobbio, Norberto*, Igualdade e liberdade, S. 7.

⁶⁷⁵ *Jochum, Alexander*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung: Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen, S. 33-35.

⁶⁷⁶ *Badura, Peter*, Staatsrecht: systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, S. 98 RNr. 43. S. auch BVerfG-Beschlüsse vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, und vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

⁶⁷⁷ *Epping, Volker*, Grundrechte, S. 397 ff., Rz. 778 ff.

Vorliegen eines Sachgrunds zu rechtfertigen⁶⁷⁸. Aufgrund dieser Auslegung ist das Gericht der Auffassung, dass Art. 3 GG nicht nur die Verknüpfung der Ungleichbehandlung mit einem sachlichen und gerechtfertigten Differenzierungskriterium⁶⁷⁹ verlangt, sondern auch, dass für den Differenzierungsgrad eine interne Verknüpfung zwischen den festgestellten Unterschieden und dem Differenzierungskriterium besteht. Hervorzuheben ist ebenfalls, dass neben der Ungleichbehandlung auch ein kontinuierlicher Prüfungsmaßstab vorhanden sein muss, der sich am Prinzip der Verhältnismäßigkeit orientiert und dessen Inhalt und Grenzen durch die Tatsachen sowie durch die jeweils geltenden Regeln festzulegen sind⁶⁸⁰.

a. Differenzierungskriterien

Das Differenzierungskriterium muss mit dem verwendeten Mittel (nämlich der ungleichen Behandlung)⁶⁸¹ verknüpft sein. Weil das Mittel aufgrund des Verhältnismäßigkeitsprinzips⁶⁸² mit dem Zweck des staatlichen Eingriffs in das Grundrecht

⁶⁷⁸ BVerfGE 1 BvR 1728/12, 1 BvR 1756/12, Beschluss vom 22. Mai 2018.

⁶⁷⁹ Dazu unten, F.II.2.a. Differenzierungskriterien.

⁶⁸⁰ „Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeiterfordernissen reichen können (vgl. BVerfGE 117, 1 [30]; 122, 1 [23]; 126, 400 [416] m.w.N.). Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet nicht nur, dass die Ungleichbehandlung an ein der Art nach sachlich gerechtfertigtes Unterscheidungskriterium anknüpft, sondern verlangt auch für das Maß der Differenzierung einen inneren Zusammenhang zwischen den vorgefundenen Verschiedenheiten und der differenzierenden Regelung, der sich als sachlich vertretbarer Unterscheidungsgesichtspunkt von hinreichendem Gewicht erweist (vgl. BVerfGE 124, 199 [220]). Der Gleichheitssatz ist dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können (vgl. BVerfGE 55, 72 [88]; 88, 87 [97]; 93, 386 [397]; 99, 367 [389]; 105, 73 [110]; 107, 27 [46]; 110, 412 [432]). Dabei gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen (vgl. BVerfGE 75, 108 [157]; 93, 319 [348 f.]; 107, 27 [46]; 126, 400 [416] m.w.N.).“ BVerfGE 129, 49 (68). S. auch BVerfGE 132, 72 (81); 132, 179 (188 f.); 139, 285 (309); 145, 20 (86). Zu Formen der Gleichheitskontrolle durch das Bundesverfassungsgericht s. *Hey in Tipke/Lang*, S. 94 Rz. 124 ff.

⁶⁸¹ Dazu oben, F.II.2. Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung.

⁶⁸² Dazu unten, F.IV. Verhältnismäßigkeitprinzip.

verknüpft sein muss, muss auch das Differenzierungskriterium mittelbar mit dem vorerwähnten Zweck verknüpft sein.

Laut *Epping* muss die Auswahl des Differenzierungskriteriums von einem Oberbegriff ausgehen, der zwei (und wenn möglich keine weiteren) Vergleichsgruppen umfasst und der Situation des Beschriebenen entspricht. Die strenge Wahl des Oberbegriffs offenbart das Differenzierungskriterium⁶⁸³.

Hervorzuheben ist, dass das Grundgesetz in Art. 3 ausdrücklich vorsieht, dass einige persönliche Merkmale oder Entscheidungen nicht als Differenzierungskriterium herangezogen werden dürfen. Dazu gehören Geschlecht, religiöse oder politische Anschauungen und Rasse. Das Verbot der Verwendung dieser Kriterien als Grundlage für eine differenzierte Behandlung der Betroffenen bei Mitwirkungspflichten ist nicht unerwartet, sondern sogar logisch, denn es lässt sich nicht erkennen, inwiefern solche Kriterien zur Aufklärung von Tatsachen oder zur Anwendung von Steuernormen beitragen könnten.

(1) Einige Kriterien

Von der Abgabenordnung selbst wird das Differenzierungskriterium der Führung von Geschäften im Ausland verwendet, die im Rahmen des deutschen Rechts (§ 90 Abs. 2 und 3 AO sowie auch §§ 16 und 17 AStG)⁶⁸⁴ aufzuklären sind. In diesem Fall müssen Personen, die im Ausland Geschäfte gemacht haben, nicht nur die für das inländische Steuerrecht relevanten Tatsachen aufklären, sondern über die weiteren in den jeweiligen Gesetzgebungen vorgesehenen Maßnahmen hinaus alle erforderlichen Unterlagen zum Nachweis vorlegen. Dieses Differenzierungskriterium rechtfertigt sich dadurch, dass das Auftreten von Tatsachen außerhalb des

⁶⁸³ *Epping, Volker*, Grundrechte, S. 398 Rz. 783. Beispiele von Kriterien sind unter F.II.2.a(1). Einige Kriterien zu finden.

⁶⁸⁴ *Jochum, Alexander*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung: Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen, S. 33-35.

Anwendungsbereichs des deutschen Rechts die Aufklärung einschränken oder sogar behindern kann⁶⁸⁵. Die Auferlegung von zusätzlichen qualitativen oder quantitativen Mitwirkungspflichten für diese Steuerpflichtigen oder für weitere interessierte Parteien steht somit im Einklang mit der Rechtsordnung.

Ein weiteres Differenzierungskriterium, das häufig zu Unterschieden bei der Anzahl und Art der Mitwirkungspflichten führt, ist die Tätigkeit des Betroffenen. Diese Unterscheidung erweist sich als wichtig und manchmal sogar als notwendig für die Feststellung, welche rechtlichen Tatsachen aufzuklären sind und wie das zu geschehen hat. Art und Anzahl von Informationen, die von einem Dienstleister verlangt werden, unterscheiden sich beispielsweise von denjenigen, die ein Händler erbringen muss. Nur in Einzelfällen kann z.B. von der Ein- und Auslieferung von Waren eines Dienstleisters gesprochen werden.

(2) Leistungsfähigkeit

Das Leistungsfähigkeitsprinzip bietet ein Kriterium für die steuerliche Differenzierung zur Erreichung der in Art. 3 Abs. 1 GG⁶⁸⁶ vorgesehenen Gleichbehandlung. Dieses Kriterium betrifft die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder die Zahlungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen. Hierbei ist die wichtigste Leitlinie, dass bei der Besteuerung der Steuerzahler mit der höchsten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit den größten Betrag leisten sollte⁶⁸⁷.

Obwohl dieses Prinzip, was die Abgaben auf Einkommen und Vermögen betrifft, ein äußerst wichtiges Kriterium für die steuerliche Gleichbehandlung darstellt, findet es für die Gleichbehandlung von Mitwirkungspflichten kaum oder gar nicht Anwendung. Erstens, weil die Behauptung, dass das Individuum mit der größten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die meisten Mitwirkungspflichten erfüllen oder die meisten Informationen vorlegen sollte, eigentlich nicht zur Anwendung der Gleichbehandlung oder der restaurativen Justiz führt, was prinzipiell die Gleichheit

⁶⁸⁵ BFH v. 7.12.2016 - II R 44/12; v. 25.1.2012 - X B 61/10.

⁶⁸⁶ *Drüen in Tipke/Kruse*, Vor § 3 AO Tz. 43 und 50a.

⁶⁸⁷ *Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning*, Steuerrecht, S. 12.

als Folge haben sollte. Die Mitwirkung in Bezug auf solche Pflichten hat keine wirtschaftliche, sondern eine bloße informative Natur⁶⁸⁸. Hierbei würde ein Zusammenhang zwischen dem Kriterium und dem Zweck der Differenzierung fehlen. Zweitens, weil somit die Effizienz selbst in Bezug auf die Erfüllung der Zielsetzung von Mitwirkungspflichten beeinträchtigt wäre. Die Tatsache, dass ein Subjekt über eine größere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, bedeutet nicht, dass es mehr Informationen vorzulegen oder mehr Tatsachen aufzuklären hat als jemand, der über eine geringere Leistungsfähigkeit verfügt. Wird das folgende Beispiel einer Person betrachtet, die steuerrelevante Handlungen innerhalb Deutschlands vornimmt und deren Einkommen über dem einer anderen Person liegt, die Geschäfte sowohl im In- als auch im Ausland macht, dann wird die letztere erhöhten Mitwirkungspflichten unterworfen, auch wenn sie über eine geringere Leistungsfähigkeit verfügt.

Das Kriterium der Leistungsfähigkeit kann jedoch nicht vollständig ausgeschlossen werden, denn es kann in einigen Fällen ein Differenzierungskriterium darstellen, das Einfluss auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten hat. Dies ist z.B. der Fall bei kleineren Steuerzahldern oder bei solchen mit einer spezifischen Wirtschaftsaktivität, die keine großen Einnahmen erzielen. Unter Berücksichtigung des Kriteriums der geringeren Leistungsfähigkeit kann in diesen Situationen festgelegt werden, dass die Mitwirkungspflichten für diese Personengruppe im Vergleich mit größeren Steuerzahldern verringert oder vereinfacht werden. Es ist jedoch bemerkenswert, dass durch die Verwendung der Leistungsfähigkeit als Differenzierungskriterium der Gesetzgeber⁶⁸⁹ nicht deren Zielsetzung, nämlich die Gleichbehandlung in Bezug auf Mitwirkungspflichten⁶⁹⁰, sondern vielmehr die Erleichterung oder Reduzierung eventueller Kosten sowie der Schwierigkeit ihrer Erfüllung verfolgt, und zwar für diejenigen mit geringerer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Aus diesem Grund ist die Analyse des mit der Anwendung der Leistungsfähigkeit⁶⁹¹ zusammenhängen-

⁶⁸⁸ Dazu oben, E.VI. Zielsetzung.

⁶⁸⁹ Dazu oben, F.I. Gesetzmäßigkeit.

⁶⁹⁰ Dazu oben, E.VI. Zielsetzung.

⁶⁹¹ Dazu unten, F.II.2.b. Verhältnismäßigkeitsprüfung.

den Verhältnismäßigkeitsprinzips so durchzuführen, dass die Pflicht nicht vollständig von ihrer Zielsetzung oder ihren Funktionen getrennt wird⁶⁹², wie z.B. beim Kontrollverlust über die Beaufsichtigung. Dies liegt daran, dass ein überschreitendes Ungleichgewicht bei der Verhältnismäßigkeit einen Verstoß gegen die bei der Besteuerung angewandte Leistungsfähigkeit und demnach gegen die Gleichheit darstellt. Wird z.B. ein Gesetz gebilligt, das vorsieht, dass alle Steuerzahler, die eine autonome Wirtschaftstätigkeit mit einem jährlichen Einkommen von weniger als 120.000 Euro ausüben, von der Ausstellung von Rechnungen sowie von der Abgabe von Steuererklärungen befreit sind, dann wäre die Zielsetzung, die Bürokratie und die Steuerkosten für kleine und mittlere Unternehmen zu senken, auch wenn in Deutschland die zur Erfüllung der Steuerpflichten erforderliche Bürokratie im Vergleich zu Brasilien nicht sehr groß ist⁶⁹³. Übermäßige Schwierigkeiten bei der Kontrolle seitens des Fiskus führen nicht nur zur Unausgewogenheit bei der Gleichbehandlung im Hinblick auf Mitwirkungspflichten, sondern gefährden auch die steuerliche Gleichbehandlung im Sinne von Art. 3 GG und § 88 AO.

b. Verhältnismäßigkeitsprüfung

Um gerechtfertigt zu sein, muss jede ungleiche Behandlung einer Analyse ihrer Verhältnismäßigkeit⁶⁹⁴ unterzogen werden, was folglich auch die Behandlung im Hinblick auf Mitwirkungspflichten einschließt. Bei der Einreichung von Erklärungen sind die vier Voraussetzungen zu analysieren, die die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips im Allgemeinen begründen, nämlich der legitime Zweck, die Geeignetheit⁶⁹⁵, die Erforderlichkeit und die Angemessenheit⁶⁹⁶.

⁶⁹² Dazu oben, E.VI.2. Aufklärung des Sachverhalts.

⁶⁹³ Laut Daten der Weltbank waren 2018 in Deutschland 218 Stunden notwendig, bis die Abgaben vorbereitet und bezahlt worden sind. In Brasilien waren dafür im gleichen Zeitraum 1.958 Stunden notwendig. *The World Bank*, Time to prepare and pay taxes (hours) - Germany, Brazil, <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?locations=DE-BR> (letzter Zugriff September 2019).

⁶⁹⁴ BVerfG v. 06.02.2002, 2 BvL 17/99; 105, 73.

⁶⁹⁵ Bei der Analyse der Verhältnismäßigkeit verwendet *Epping* den Begriff Eignung, um die Funktion der Geeignetheit darzustellen, *Epping, Volker*, Grundrechte, S. 406 Rz. 799.

⁶⁹⁶ Dazu unten, F.IV. Verhältnismäßigkeitsprinzip. Zu Formen der Gleichheitskontrolle durch das Bundesverfassungsgericht s. *Hey in Tipke/Lang*, S. 94 Rz. 124 ff.

Im Fall einer ungleichen Behandlung im Hinblick auf Mitwirkungspflichten ist wichtig anzumerken, dass der Zweck des Beschriebenen mit der Zielsetzung der Pflicht zusammenhängen muss. Wird die Zielsetzung nicht gefördert, dann ist sie zumindest so weit wie möglich beizubehalten, aber auf keinem Fall ganz zu unterdrücken⁶⁹⁷.

III. Freiheit

Art. 2 Abs. 1 GG räumt jedem Menschen das Recht auf die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit ein. Diesbezüglich hat das Bundesverfassungsgericht die Auffassung vertreten, dass der in diesem Artikel vorgesehene Umfang der Freiheit weit auszulegen sei. Somit schützt Art. 2 Abs. 1 GG nicht nur die Persönlichkeit und ihre Entwicklung, sondern die Handlungsfreiheit im umfassenden Sinne⁶⁹⁸. In Übereinstimmung mit Art. 19 Abs. 3 GG gilt er nicht nur für natürliche Personen, sondern auch für inländische juristische Personen⁶⁹⁹. Der Schutz der Handlungsfreiheit beschränkt sich nicht auf die individuellen Werte jedes Individuums, sondern sichert das Recht auf Handlungsfreiheit im Allgemeinen in einer neutralen Form. Zu schützen sind allerdings nur Handlungen, die innerhalb der Grenzen der verfassungsmäßigen Ordnung liegen⁷⁰⁰.

Unter der Perspektive des in Art. 2 Abs. 1 GG vorgesehenen Freiheitsschutzes hat das Bundesverfassungsgericht die Auffassung vertreten, dass nicht nur die allgemeine Handlungsfreiheit zu schützen ist, sondern dass es einen gesetzlichen Mindeststandard für die Freiheit gibt, wonach bestimmte Teile der privaten Lebensgestaltung der Einwirkung jeglicher öffentlichen Behörde unzugänglich sind⁷⁰¹. Diese Anerkennung wurde als „Sphärentheorie“⁷⁰² bezeichnet, denn eine „Sphäre“

⁶⁹⁷ Dazu oben, E.VI. Zielsetzung und E.VI.4. Zielsetzung als Rechtsgrundlage für die Mitwirkungspflichten. Ein Beispiel der teilweisen Reduzierung des Zwecks einer Mitwirkungspflicht auf Basis der Gleichheit ist in F.II.2.a(2). Leistungsfähigkeit, zu finden.

⁶⁹⁸ BVerfGE 6, 36; 8, 328; 49, 23; 70, 115.

⁶⁹⁹ BVerfGE 10, 221; 21, 207 [BVerfG 01.03.1967 - 1 BvR 46/66] [263 ff.]; 25, 371; 61, 101; 68, 205.

⁷⁰⁰ BVerfGE 6, 36; 8, 328. S. auch Ávila, Humberto Bergman, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen, S. 323.

⁷⁰¹ BVerfGE 6, 32 (41).

⁷⁰² Enders in Stern/Becker, Art. 1 GG Rz 55.

des Privatlebens des Bürgers (der sogenannte Kernbereich⁷⁰³) ist unantastbar und ausschließlich ihm zugänglich⁷⁰⁴.

Dementsprechend darf ein staatlicher Eingriff in die Freiheit des Individuums nur bei denjenigen Freiheiten, die nicht unzugänglich sind, und lediglich durch oder auf Grundlage von Gesetzen erfolgen⁷⁰⁵.

1. Kooperationsmaxime und Mitwirkungspflichten als Eingriff in die Handlungsfreiheit

Da steuerrelevante Tatsachen vom Betroffenen oder von mit ihm verbundenen Personen besser aufzuklären sind, wird zwischen dem Betroffenen und den Steuerbehörden eine mitwirkende Arbeitsteilung eingerichtet, die sogenannte Kooperationsmaxime⁷⁰⁶. Dieses Verfahrensverhältnis bei Amtsermittlungen basiert auf dem Dialog mit dem Mitwirkungspflichtigen und wird dialogisch strukturiert⁷⁰⁷. Die vorerwähnte Mitwirkung erfolgt durch Mitwirkungspflichten⁷⁰⁸.

Auch wenn die Mitwirkung des Betroffenen für die Arbeit der Steuerbehörde sowie für die Anwendung der Steuernormen und damit für das öffentliche Interesse von grundlegender Bedeutung ist, ist die Auferlegung von Mitwirkungspflichten dennoch ein staatlicher Eingriff in die Handlungsfreiheit, der innerhalb der gesetzlichen Grenzen durchgeführt werden muss.

⁷⁰³ *Seer in Tipke/Kruse*, § 88 AO Tz. 28. S. *Enders in Stern/Becker*, Art. 1 GG Rz. 55 und 74. S. auch *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 2 Rz. 14.

⁷⁰⁴ Zur Feststellung welche Freiheiten als unzugänglich für die öffentlichen Gewalten erklärt worden sind, s. BVerfGE 27, 1 (6) = DVBI 1969, 739 [BVerfG 16.07.1969 - 1 BvL 19/63]; 32, 373 (378 f.) = DVBI 1972, 383 [BVerfG 08.03.1972 - 2 BvR 28/71]; 34, 238 (245) = DVBI 1973, 359; 80, 367 (373 f.) = DVBI 1990, 220; 109, 279 (313) = DVBI 2004, 557; 113, 348 (390 f.) = DVBI 2005, 1192; BVerfGE 120, 274 (335) = DVBI 2008, 582; BVerfGE 141, 220 (276 f. Rn. 121 f.) = DVBI 2016, 1804.

⁷⁰⁵ Dazu oben, F.I. Gesetzmäßigkeit.

⁷⁰⁶ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1.048 Rz. 4.

⁷⁰⁷ BVerfGE 110, 94 (120-121).

⁷⁰⁸ *Seer in Tipke/Kruse*, § 90 AO Tz. 1.

2. Mitwirkungspflichten, Wirtschaftsfreiheit und Berufsfreiheit

Die Entfaltung der Wirtschaftsfreiheit⁷⁰⁹ sowie die der Berufsfreiheit⁷¹⁰ sind ebenfalls Grundrechte, die durch die deutsche Rechtsordnung geschützt werden.

Die wirtschaftliche Freiheit ist in Art. 2 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich verankert. Eine ihrer Hauptleitlinien ist die Entwicklung der Unternehmensinitiative⁷¹¹. Im Rahmen dieser Freiheit sind beispielsweise die Freiheit im wirtschaftlichen Verkehr und die Vertragsfreiheit⁷¹² sowie die Wettbewerbsfreiheit zu erwähnen⁷¹³.

Art. 12 GG sieht den Schutz der Berufsfreiheit ausdrücklich vor. Das ist ein breiter Begriff, der auch den Arbeitsplatz, die Ausbildungsstätte und die Berufsausübung umfasst, jedoch andere mit dem allgemeinen Begriff verbundene Vorstellungen nicht ausschließt.

Genauso wie Abgaben beeinträchtigen die steuerlichen Mitwirkungspflichten die wirtschaftlichen und beruflichen Freiheiten⁷¹⁴. Daher müssen die sich aus Grundrechten ergebenden Schranken für diese Beeinträchtigungen, z.B. aufgrund der Gesetzmäßigkeit⁷¹⁵ und der Verhältnismäßigkeit⁷¹⁶, beachtet werden.

Bezüglich der Auswirkungen von Abgaben auf die Berufsfreiheit ist die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu berücksichtigen, die besagt, dass rechtliche Normierungen Art. 12 Abs. 1 GG freilich auch dann berühren können, „wenn sie nicht »gezielt« in die Berufsfreiheit eingreifen, sondern in ihrer tatsächlichen Auswirkung geeignet sind, diese zu beeinträchtigen“⁷¹⁷. Diese Beschränkung

⁷⁰⁹ *Badura, Peter*, Staatsrecht: systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, S. 138 RNr. 80.

⁷¹⁰ Dazu *Nolte in Stern/Becker*, Art. 12 GG Rz 105.

⁷¹¹ *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 2 Rz. 43. S. auch BVerfGE 29, 267; 50, 366.

⁷¹² BVerfGE 8, 328; 9, 11; 10, 99; 12, 347; 78, 320; 84, 372.

⁷¹³ BVerfGE 30, 198.

⁷¹⁴ Dazu *Reuß, Andreas*, Grenzen steuerlicher Mitwirkungspflichten. Dargestellt am Beispiel der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, S. 28. S. auch *Schmitz in Schwarz/Pahlke*, § 92 AO Rz. 28.

⁷¹⁵ Dazu oben, F.I. Gesetzmäßigkeit. Besonders zur Berufsfreiheit s. *Jachmann, Monika*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung: sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit, S. 15, Fn. 79.

⁷¹⁶ Dazu unten, F.IV. Verhältnismäßigkeitsprinzip. Zur Anwendung der Verhältnismäßigkeit bei der Berufsfreiheit s. *Epping, Volker*, Grundrechte, S. 208 ff., Rz. 409 ff.

⁷¹⁷ *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 12 Rz. 13. S. BVerfGE 46, 137 f.; 47, 21.

ist für Mitwirkungspflichten und deren Auswirkungen auf die hier behandelten Freiheiten anzuwenden, nicht nur wegen der Verletzung eines Grundrechts, sondern auch, weil eine Mitwirkungspflicht keinen anderen Effekt haben darf, als ihre Zielsetzung⁷¹⁸. Sollte z.B. der Gesetzgeber eine Pflicht festlegen, die für einen bestimmten Beruf oder eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit spezifisch ist, weil ein derartiger Beruf z.B. für unnötig gehalten wird und damit seine Ausübung verringert werden soll, verstößt das Gesetz, das die Pflicht begründet, gegen die Rechtsordnung.

IV. Verhältnismäßigkeitsprinzip

Als Element des Rechtsstaatsprinzips⁷¹⁹ wird die Verhältnismäßigkeit⁷²⁰ vom Bundesverfassungsgericht bei der Kontrolle von staatlichen Handlungen gegenüber den Grundrechten verwendet, indem sie als Parameter für die Form und den Umfang der vom Gesetz vorgesehenen Beschränkungen sowie für die Beschränkung der Ausübung dieser Rechte dient⁷²¹. In diesem Sinne führt *Arndt* aus: „wird durch ein Gesetz in den Schutzbereich eines Grundrechts eingegriffen, ist im Rahmen der Grundrechtsprüfung zunächst nach einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung zu suchen. Die Grenzen dieser Rechtfertigung zieht insbesondere das Verhältnismäßigkeitsprinzip“⁷²². Obgleich das Verhältnismäßigkeitsprinzip früher vorwiegend bei Freiheitsbeschränkungen angewendet worden ist, wird es heute auch bei der Analyse der Gleichheit herangezogen⁷²³.

Damit Begrenzungen oder Beschränkungen der Grundrechte als verfassungsrechtlich unbedenklich gelten, müssen sie der Verhältnismäßigkeit entsprechen,

⁷¹⁸ Dazu oben, E.VI. Zielsetzung und E.VI.4. Zielsetzung als Rechtsgrundlage für die Mitwirkungspflichten.

⁷¹⁹ *Sachs, Michael*, Verfassungsrecht II – Grundrechte, S. 191 Rz. 36. S. auch BVerfG v.14.12.2000, 2 BvR 1741/99; 103, 21; v.05.02.2002, 2 BvR 305/93; 105, 17.

⁷²⁰ Dazu *Drüen*: „Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit des Mittels ist eine Ausformung des Übermaßverbots“, *Drüen in Tipke/Kruse*, § 5 AO Tz. 60-61.

⁷²¹ *Badura, Peter*, Staatsrecht: systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, S. 84 RNr. 26.

⁷²² *Arndt, Hans-Wolfgang; Jenzen, Holger; Fetzer, Thomas*, Allgemeines Steuerrecht, S. 97.

⁷²³ *Hey in Tipke/Lang*, S. 94 Rz. 124 ff.

wobei sie anhand von vier Voraussetzungen⁷²⁴ geprüft werden, die erfüllt sein müssen: legitimer Zweck, Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit⁷²⁵.

Der zu erreichende Zweck darf der Verfassungsordnung nicht widersprechen. Dabei sind der Gesetzestext sowie dessen Auswirkungen⁷²⁶ zu berücksichtigen und nicht die Absicht des Gesetzgebers. Bei Mitwirkungspflichten muss der zu erreichende Zweck die Zielsetzung derartiger Pflichten berücksichtigen⁷²⁷, auch wenn es darum geht, diese Zielsetzung nicht zu unterdrücken⁷²⁸.

Die Geeignetheit hängt mit der Relation zwischen dem verwendeten Mittel und dem verfolgten Zweck zusammen (Zweck-Mittel-Relation)⁷²⁹. Das Mittel muss zu lassen, dass der Zweck erreicht wird. Bei Mitwirkungspflichten wäre es ein ungeeignetes Mittel, von einem Beteiligten eine Handlung zu verlangen, die zu keinen relevanten Informationen für die Anwendung der Steuernormen führt⁷³⁰.

⁷²⁴ Sowohl die Anzahl als auch die Nomenklatur der vorliegenden Voraussetzungen weicht je nach der Auslegung durch den jeweiligen Autor voneinander ab. Dazu *Arndt, Hans-Wolfgang; Jenzen, Holger; Fetzer, Thomas*, Allgemeines Steuerrecht, S. 97-100; *Söhn in HHSp*, § 90 AO Rz. 72 ff.; *Epping, Volker*, Grundrechte, S. 405 ff., Rz. 798 ff.; *Sachs, Michael*, Verfassungsrecht II – Grundrechte, S. 191 ff., Rz. 36 ff.; *Badura, Peter*, Staatsrecht: systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, S. 84 RNr. 26.; *Egner, Thomas*, Internationale Steuerlehre, S. 51.; *Langheineken, Uwe*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, unter besonderer Berücksichtigung der Judikatur zu Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG, S. 9 ff.; *Schemmel, Lothar*, Lenken mit Steuern und Abgaben - große Mängel und Gefahren, S. 102; *Hirschberg, Lothar*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, S. 43 ff.; *Machado, Gabriel D. L.*, Verhältnismäßigkeitsprinzip vs. Willkürverbot: der Streit um den allgemeinen Gleichheitssatz, S. 53 ff.

⁷²⁵ *Arndt, Hans-Wolfgang; Jenzen, Holger; Fetzer, Thomas*, Allgemeines Steuerrecht, S. 97-100.

⁷²⁶ *Sachs, Michael*, Verfassungsrecht II – Grundrechte, S. 191-192 Rz. 37-38.

⁷²⁷ Dazu oben, E.VI. Zielsetzung.

⁷²⁸ Der Zweck der Beschränkung eines Grundrechts mag verfassungsrechtlich sein, auch wenn sie die Zielsetzung einer Mitwirkungspflicht nicht fördert. Deren Unterdrückung findet jedoch ebenfalls Begrenzungen. Diesbezüglich wird in F.II.2.a(2). Leistungsfähigkeit ein Beispiel gegeben. S. auch E.VI.4. Zielsetzung als Rechtsgrundlage für die Mitwirkungspflichten.

⁷²⁹ *Machado, Gabriel D. L.*, Verhältnismäßigkeitsprinzip vs. Willkürverbot: der Streit um den allgemeinen Gleichheitssatz, S. 53.

⁷³⁰ *Söhn in HHSp*, § 90 AO Rz. 76.

Die Erforderlichkeit analysiert die Effizienz sowie die Beeinträchtigung des verwendeten Mittels. Dabei ist das Mittel auszuwählen, das dem Grundrecht den geringsten Schaden zufügt und zugleich den Zweck effektiv erreicht⁷³¹. Übertreten wird die Erforderlichkeit zum Beispiel, wenn die Steuerbehörde vom Beteiligten die Abgabe einer eidesstaatlichen Erklärung verlangt, ohne dass eine der in § 95 Abs. 1 S. 2 AO vorgesehenen Situationen vorliegt, die dies rechtfertigen würden.

Als eine der problematischsten Voraussetzungen der Verhältnismäßigkeit verlangt die Angemessenheit, dass die Beschränkung eines Grundrechts aufgrund des zu erreichenden Ziels zu rechtfertigen ist. Diese Prüfung erfolgt durch einen Vergleich der Relevanz des Ziels mit der auferlegten Beschränkung. Je umfangreicher die Beschränkung, desto relevanter sollte das zu erreichende Ziel sein⁷³². Ein Beispiel ist die Einführung und Auferlegung einer Mitwirkungspflicht, die die wirtschaftliche Existenz des Beteiligten oder sogar seine Menschenwürde gefährden könnte⁷³³. Noch schlimmer wäre es, wenn es sich um Informationen handelt, die wenig zur Aufklärung oder zur Anwendung des Steuerrechts beitragen.

V. Privatsphäre

Obwohl sie in Art. 13 GG in Form der Unverletzlichkeit der Wohnung sowie in Art. 10 GG⁷³⁴ in Form des Schutzes der durch Dritten übermittelten Kommunikation ausdrücklich vorgesehen wird, ist die Privatsphäre weit umfassender, denn sie ergibt sich aus der freien Entfaltung der Persönlichkeit⁷³⁵ (Art. 2 Abs. 1 GG). *Di Fabio* ist der Auffassung, dass [...] „jeder persönliche Lebenssachverhalte betreffende staatliche Informationserhebungs-, Informationsverwertungs- und Datenweitergabeakt (sog. Recht auf informationelle Selbstbestimmung, [...]) sowie die staatliche Verwendung heimlich aufgenommener Gespräche (Recht am eigenen Wort, [...])

⁷³¹ *Sachs, Michael*, Verfassungsrecht II – Grundrechte, S. 193 Rz. 41.

⁷³² *Sachs, Michael*, Verfassungsrecht II – Grundrechte, S. 194 Rz. 43.

⁷³³ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1.106 Rz. 193.

⁷³⁴ *Epping, Volker*, Grundrechte, S. 354 Rz. 689. S. auch BVerfGE 85, 386 (396).

⁷³⁵ *Ávila, Humberto Bergman*, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen, S. 362. Zur freien Entfaltung der Persönlichkeit s. oben, F.III. Freiheit.

oder Lichtbilder (Recht am eigenen Bild, [...]) ohne Willen des Betroffenen an Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG zu messen [ist]“⁷³⁶.

Da sich die Privatsphäre aus der Entfaltung der Persönlichkeit und damit aus der Freiheit ergibt, weist sie Merkmale auf, die denen des vorerwähnten Prinzips ähnlich (manchmal sogar mit ihm identisch) sind. Die Privatsphäre ist beispielsweise ebenfalls eine persönliche Sphäre im Leben des Individuums, in der die Behörden nicht eindringen dürfen⁷³⁷.

1. Privatsphäre und Mitwirkungspflichten

Genauso wie die anderen Bereiche des öffentlichen Rechts ist auch das Steuerrecht mit der Privatsphäre eng verbunden⁷³⁸. Dies liegt daran, dass viele, vielleicht sogar die meisten relevanten steuerpflichtigen Tatsachen innerhalb der Privatsphäre auftreten und dort angesiedelt sind. Da die Aufklärung dieser Tatsachen für die ordnungsgemäße Anwendung der Steuernormen⁷³⁹ von grundlegender Bedeutung ist, sind die steuerlichen Mitwirkungspflichten besonders relevant, denn die Aufklärung von Tatsachen ist eine ihrer Funktionen⁷⁴⁰.

Zu den Beschränkungen, die sich aus einem Eingriff in die Privatsphäre eines Individuums oder mehrerer Individuen durch die Einführung oder Auferlegung von Mitwirkungspflichten ergeben, gehören auch Beschränkungen, die in die Freiheit eingreifen⁷⁴¹, nämlich die Gesetzmäßigkeit und die Verhältnismäßigkeit⁷⁴². Es ist wichtig zu betonen, dass Eingriffe in die Privatsphäre des Individuums lediglich dann erfolgen dürfen, wenn ein rechtfertigender Grund vorliegt. Bei Mitwirkungspflichten ist dieser gegeben, wenn die Zielsetzung einer solchen Pflicht angestrebt

⁷³⁶ *Di Fabio in Maunz/Dürig*, Art. 2 Abs. 1 Rn. 132.

⁷³⁷ Dazu Kernbereich in F.III. Freiheit. S. *Enders in Stern/Becker*, Art. 1 GG Rz. 55. S. auch BVerfGE 6, 32 [BVerfG 16.01.1957 - 1 BvR 253/56] [41]; 10, 55 [59]; 34, 238 [245]; 103, 21 [31].

⁷³⁸ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1 Rz. 3.

⁷³⁹ *Seer in Tipke/Kruse*, § 88 AO Tz. 25.

⁷⁴⁰ Dazu oben, E.VI.2. Aufklärung des Sachverhalts.

⁷⁴¹ Dazu oben, F.V. Privatsphäre.

⁷⁴² Dazu oben, F.III. Freiheit; F.I. Gesetzmäßigkeit und F.IV. Verhältnismäßigkeitsprinzip. S. *Di Fabio in Maunz/Dürig*, Art. 2 Abs. 1 Rn. 157 ff. S. auch BFH v. 28.11.1967 - II 72/63, BStBl. II 1968, 239 [241]; BFH v. 26.4.1985- VI R 68/82, BStBl. II 1985,467 [469].

wird⁷⁴³. Dementsprechend darf z.B. kein Nachweis über Aufwendungen bei der Ertragsbesteuerung verlangt werden, wenn es sich dabei um private Aufwendungen des Subjekts handelt⁷⁴⁴. Ein Beispiel ist auch § 147 AO, wonach Unterlagen, die keine wesentliche Bedeutung für das Steuerrecht haben, vom Betroffenen nicht aufbewahrt werden müssen⁷⁴⁵.

Je umfassender oder tiefgreifender der Eingriff, desto überzeugender muss das Motiv dafür sein⁷⁴⁶. In diesem Sinne unterscheidet § 99 Abs. 1 S. 3 AO Wohnräume von Geschäftsräumen. Die Bestimmung, dass Wohnräume gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden dürfen, beruht auf dem Schutz der Wohnung (Art. 13 GG)⁷⁴⁷. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass dann, wenn ein Wohnraum als Geschäftsräume verwendet wird, sich die Steuerbehörde auf § 99 Abs. 1 Satz 1 AO berufen kann, um gegebenenfalls Wohnräume zu betreten, in denen sich geschäftliche Unterlagen oder Informationen befinden, die für die Anwendung der Steuergesetze relevant sind⁷⁴⁸.

2. Steuergeheimnis

Obwohl es auf der Privatsphäre beruht, hängt das Steuergeheimnis wesentlich stärker mit der Verarbeitung geschützter Daten (siehe Vierter Abschnitt der Abgabenordnung, insbesondere § 30 AO) als mit der Einführung oder Auferlegung von steuerlichen Mitwirkungspflichten zusammen. Daher ist das Steuergeheimnis für geschützte Daten, die von der Verwaltungsbehörde verarbeitet werden, von Bedeutung.

Es sind dennoch zwei Zusammenhänge zwischen dem Steuergeheimnis und den Mitwirkungspflichten hervorzuheben. Der erste bezieht sich auf die Rolle des

⁷⁴³ Dazu oben, E.VI. Zielsetzung.

⁷⁴⁴ *Kiehne, Hans-Erich*, Grundrechte und Steuerordnung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, S. 33 und 34.

⁷⁴⁵ *Kuhfus in Kühn/von Wedelstädt*, § 147 AO Rz. 11-12.

⁷⁴⁶ *Seer in Tipke/Kruse*, § 88 AO Tz. 25.

⁷⁴⁷ BVerfG v. 13.10.1971 - 1 BvR 280/66, BVerfGE 32, 54 [73]; BVerfG v. 3.4.1979 - 1 BvR 994/76, BVerfGE 51, 97 [107]; BVerfG v. 26.5.1993 - 1 BvR 208/93, BVerfGE 89, 1 [12].

⁷⁴⁸ *Schmitz in Schwarz/Pahlke*, § 99 AO Rz. 11-12.

Geheimnisses im systematischen rechtlichen Zusammenhang, welches das Gegenstück zu den Offenbarungs- und Mitwirkungspflichten des Beteiligten bildet. Demnach lässt sich der Schluss ziehen, dass diejenigen, die dem Staat ihre Steuerinformationen offenlegen, dies auch tun, weil sie wissen, dass diese vertraulich behandelt werden und ihre Geschäfte oder ihr Privatleben einem begrenzten Personenkreis in möglichst geringem Umfang bekannt werden⁷⁴⁹. Der zweite Zusammenhang bezieht sich auf die Unmöglichkeit der Weigerung des Betroffenen, seine Mitwirkungspflichten zu erfüllen, und zwar aufgrund der Behauptung, die Auferlegung dieser Pflicht verletze das in § 30 AO vorgesehene Steuergeheimnis⁷⁵⁰. Es liegt daher bei der Auferlegung und Erfüllung einer steuerlichen Mitwirkungspflicht weder eine Verletzung des Steuergeheimnisses noch der Privatsphäre vor, sofern sie im Einklang mit dem Rechtssystem erfolgen.

G. Pflichtverhältnis und Mitwirkungspflichten

I. Verhältnis hinsichtlich der Mitwirkungspflichten

Wie vorher angedeutet, handelt es sich beim Verhältnis zwischen dem Beteiligten und der Steuerbehörde im Zusammenhang mit steuerlichen Mitwirkungspflichten um ein steuerrechtliches Verfahrensverhältnis⁷⁵¹, das als Mittel zur „Verwirklichung des materiellen Steuerrechts“ dient: „es dient [also] sowohl der Konkretisierung des objektiven materiellen Steuerrechts im Einzelfall als auch der Durchsetzung des festgestellten Besteuerungsanspruchs“⁷⁵².

Ein derartiges Verhältnis verwirklicht sich durch den Verwaltungsprozess. Obwohl die Abgabenordnung den Begriff des Verwaltungsverfahrens nicht ausdrücklich festlegt, ist es möglich, aus einigen ihrer Paragraphen wie z.B. §§ 30, 78, 80

⁷⁴⁹ Arndt, Hans-Wolfgang; Jenzen, Holger; Fetzer, Thomas, Allgemeines Steuerrecht, S. 435. S. auch BVerfGE 67,100 [139]; 84,239 [280].

⁷⁵⁰ Drüen in Tipke/Kruse, § 30 AO Tz. 8.

⁷⁵¹ Dazu oben, E.III.1. Mitwirkung als Pflicht.

⁷⁵² Meickmann, Till Valentin, Die Aufklärung und Bewertung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht: Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen und tatsächlichen Rahmenbedingungen gemeinsamer Betriebsprüfungen, S. 39.

ff.⁷⁵³ eine Definition abzuleiten, die eben auch mit dem in § 9 VwVfG⁷⁵⁴ vorgesehenen Begriff des Verwaltungsverfahrens zusammenhängt. So heißt es bei *Söhn*: „Ein Verwaltungsverfahren i.S. der AO (steuerrechtliches Verwaltungsverfahren) ist danach die nach außen wirkende Tätigkeit der Finanzbehörden i.S. des § 6, die auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und den Erlass eines Steuerverwaltungsaktes oder auf den Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrags gerichtet ist; es schließt den Erlass des VA oder den Abschluss des öffentlich-rechtlichen Vertrags ein“⁷⁵⁵. Wichtig ist hervorzuheben, dass der obenerwähnte Begriff umfassend ist und nicht nur steuerliche Mitwirkungspflichten, sondern auch weitere steuerliche Verwaltungsverfahren, wie z.B. das Festsetzungsverfahren, umfasst⁷⁵⁶.

Bestrittene Rechtsverhältnisse, zu denen die Verhältnisse des Steuerverwaltungsprozesses gehören, sollten innerhalb einer angemessenen Zeit⁷⁵⁷ geklärt werden, um wie beim Rechtsstaatsprinzip vorgesehen einen effektiven Rechtsschutz des Bürgers sowie dessen Rechtssicherheit zu gewährleisten⁷⁵⁸.

II. Stellung im Verfahrensverhältnis

Genauso wie andere Steuerrechtsverhältnisse⁷⁵⁹, also Verhältnisse, die auf einer Rechte und Pflichten im Rahmen des Steuerrechts⁷⁶⁰ vorschreibenden Norm beruhen, besteht das Verhältnis bei den Mitwirkungspflichten aus der Beziehung

⁷⁵³ *Dumke in Schwarz/Pahlke*, Vor §§ 78-133 AO Rz. 6.

⁷⁵⁴ Das Verwaltungsverfahren im Sinne dieses Gesetzes ist die nach außen wirkende Tätigkeit der Behörden, die auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und den Erlass eines Verwaltungsaktes oder auf den Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrags gerichtet ist; es schließt den Erlass des Verwaltungsaktes oder den Abschluss des öffentlich-rechtlichen Vertrags ein.

⁷⁵⁵ *Söhn in HHSp*, § 78 AO Rz. 16.

⁷⁵⁶ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1.091 Rz.150.

⁷⁵⁷ BVerfGE 88, 118 [BVerfG 02.03.1993 - 1 BvR 249/92] [124].

⁷⁵⁸ *Hofmann in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 20 Rz. 67.

⁷⁵⁹ Dazu *Drüen in Tipke/Kruse*, Vor § 33 AO Rz. 4.

⁷⁶⁰ *Dumke in Schwarz/Pahlke*, Vor §§ 78-133AO Rz. 4.

zwischen mindestens zwei Rechtssubjekten, die wiederum mindestens zwei Positionen⁷⁶¹ im Verfahrensverhältnis besetzen. Eine dieser Stellungen wird vom Verfahrensträger besetzt⁷⁶², der die Einhaltung von Mitwirkungspflichten verlangt und überwacht. Die andere Stellung wird vom Beteiligten besetzt, der zur Mitwirkung verpflichtet ist⁷⁶³.

Dass bei dem für das Steuerrecht relevante Tatsachen erklärenden Rechtsverhältnis zwei Personen und zwei Stellungen vorhanden sein müssen, hat logische Gründe. Das Grundgesetz sowie die Abgabenordnung bestimmen auch die Definition der beiden Stellungen. Zum einen ist der Träger des Verfahrens zur Ermittlung verpflichtet und zum anderen ist der Beteiligte zur Mitwirkung verpflichtet.

Das Rechtsverhältnis sieht für beide Rechtssubjekte sowohl Rechte als auch Pflichten vor⁷⁶⁴. Einerseits hat der Verfahrensträger zwar das Recht, die Einhaltung einer Mitwirkungspflicht zu verlangen. Er muss jedoch auch die Vorgehensweise ebenso wie die Rechte des Beteiligten respektieren. Andererseits ist der Beteiligte zwar zur Erfüllung der Mitwirkungspflicht verpflichtet. Diese stellt jedoch auch ein Recht dar, indem er zum Ermittlungsverfahren beitragen kann und dadurch den Eingriff der Steuerbehörde in sein Leben einschränken kann⁷⁶⁵. Alle diese Rechte und Pflichten, einschließlich der Stellung im Steuerverwaltungsverfahren, sind gesetzlich festgelegt⁷⁶⁶.

Hervorzuheben ist nämlich auch, dass in der gegenwärtigen Auslegung des Steuerrechts die Stellung des Verfahrensträgers und die des Beteiligten nicht unbedingt auf gegensätzlichen Seiten in Bezug auf das Interesse oder das Ziel stehen

⁷⁶¹ Es kann auch Personen geben, die trotz ihrer Mitwirkung am Verfahren keine dieser zwei Stellungen besetzen, wie z.B. der Sachverständige (§ 96). Dazu *Drüen in Tipke/Kruse*, § 78 AO Rz. 6.

⁷⁶² Dazu unten, G.II.1 Verfahrensträger.

⁷⁶³ Hier wird der Begriff Beteiligter ausschließlich bei steuerlichen Mitwirkungspflichten verwendet. Dazu unten, G.II.2. Beteiligte.

⁷⁶⁴ *Arndt, Hans-Wolfgang; Jenzen, Holger; Fetzer, Thomas*, Allgemeines Steuerrecht, S. 142.

⁷⁶⁵ Dazu oben, E.III.2. Mitwirkungspflicht als Recht und Schutzinstrument.

⁷⁶⁶ Dazu oben, F.I.1. Quelle der steuerlichen Mitwirkungspflichten. Zur Beteiligtenstellung s. auch *Söhn in HHSp*, § 78 AO Rz. 67.

müssen, d.h. sie sind nicht unbedingt Gegner. Es ist der Zweck, steuerliche Tatsachen für die ordnungsgemäße Anwendung von Steuernormen aufzuklären⁷⁶⁷, der beiden Rechtssubjekten, die die beiden Positionen besetzten⁷⁶⁸, Rechte und Pflichten auferlegt und diese im Steuerverwaltungsprozess nicht unbedingt zu Gegnern macht.

1. Verfahrensträger

Im Sinn von § 78 AO ist die Finanzbehörde⁷⁶⁹ die Trägerin des Verwaltungsverfahrens⁷⁷⁰. Die Festlegung der Kompetenz der die Stellung der Verfahrensträgerin einnehmenden Finanzbehörde folgt aus Art. 108 GG sowie aus § 16 AO⁷⁷¹.

2. Beteiligte

Nach § 78 AO gelten Personen, die folgende Funktionen ausüben oder folgende Merkmale aufweisen, als Beteiligte: Antragsteller und Antragsgegner, diejenigen, an die die Finanzbehörde den Verwaltungsakt richten will oder gerichtet hat und diejenigen, mit denen die Finanzbehörde einen öffentlich-rechtlichen Vertrag schließen will oder geschlossen hat. Der Paragraph enthält eine positive und abschließende Aufzählung von Attributen und Situationen, die die Beteiligten auszeichnen⁷⁷². Diese Definition gilt für das Steuerverwaltungsverfahren⁷⁷³ als Ganzes, also nicht nur für das Ermittlungsverfahren oder für die steuerlichen Mitwirkungspflichten, bei denen sich die Pflicht der Beteiligten auf die Mitwirkung am Verfahren beschränkt.

Sofern die Voraussetzungen des § 78 Abs. 1, 2 oder 3 erfüllt sind, entsteht die Stellung des Beteiligten und derjenigen, die sich dadurch auszeichnen, dass sie

⁷⁶⁷ *Söhn* in *HHSp*, § 88 AO Rz. 92.

⁷⁶⁸ BFH v. 15.2.1989 - X R 16/86, BStBl. II 1989, 462 (464) = BFHE 156, 38; FG Bremen EFG 1994, 964 (965). Vgl. auch FG Köln EFG 2004, 386.

⁷⁶⁹ Dazu § 6 AO.

⁷⁷⁰ S. auch *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 78 AO Rz. 12. Zur Stellung des Verfahrensträgers s. oben, G.II. Stellung im Verfahrensverhältnis.

⁷⁷¹ *Seer* in *Tipke/Lang*, S. 1067 Rz. 38 ff.

⁷⁷² *Söhn* in *HHSp*, § 78 AO Rz. 12.

⁷⁷³ BFH v. 28.03.1979, I B 79/78, BStBl. II 1979, 538.

sich in diesem Zustand befinden, unabhängig davon, ob sie die Stellung des Steuerpflichtigen besetzen⁷⁷⁴. In der AO ist beispielsweise in § 93 Abs. 1, § 97 Abs. 1, § 99 Abs. 1 und § 100 Abs. 1 vorgesehen, dass es Personen gibt, die zur Aufklärung von Tatsachen beitragen müssen, die im Rahmen eines fremden Verwaltungsverfahrens ermittelt werden. In der Abgabenordnung werden sie als „andere Personen“ bezeichnet. Diese Personen sind in Bezug auf die aufzuklärenden Tatsachen keine Steuerpflichtigen, aber dennoch nach dem Gesetz zur Mitwirkung verpflichtet. Zu beachten ist, dass die „anderen Personen“ keine Beteiligten am fremden Verwaltungsverfahren sind, sondern gemäß § 78 Abs. 2 AO Beteiligte an ihren eigenen Verwaltungsverfahren, in denen ihnen die Erfüllung ihrer jeweiligen Mitwirkungspflicht auferlegt wird⁷⁷⁵.

a. Steuerpflichtiger und Beteiligter

Laut § 33 AO ist Steuerpflichtiger u.a. derjenige, der eine Steuererklärung abzugeben, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Pflichten zu erfüllen hat. Obwohl dies ein weit gefasster Begriff ist, wird der Steuerpflichtige als Beteiligter bezeichnet, wenn er diese Stellung im Verwaltungsverfahren besetzt⁷⁷⁶. Dieser Unterschied in der Nomenklatur⁷⁷⁷ ist deswegen wichtig, weil sich der Begriff Beteiligter spezifisch auf den Teilnehmer an einem Steuerverwaltungsverfahren bezieht und einen breiteren Anwendungsbereich als der Begriff Steuerpflichtiger hat, denn nicht jeder Beteiligte ist unbedingt ein Steuerpflichtiger⁷⁷⁸. Da steuerliche Mitwirkungspflichten einen verwaltungsverfahrensrechtlichen Charakter aufweisen⁷⁷⁹, erweist sich Beteiligter als der geeignete Begriff für denjenigen, der zur Erfüllung dieser Pflicht verpflichtet ist.

⁷⁷⁴ Söhn in HHSp, § 78 AO Rz. 51; Drüen in Tipke/Kruse, Vor § 33 AO Rz. 10.

⁷⁷⁵ Seer in Tipke/Lang, S. 1092 Rz. 154.

⁷⁷⁶ Klein/Rüsken, AO § 33 Rn. 11.

⁷⁷⁷ Es gibt noch weitere Begriffe, die von der Lehre verwendet werden, wie z.B. Mitwirkungspflichtiger und Mitwirkungsverpflichteter. Der erste Begriff – Mitwirkungspflichtiger – wird von Söhn verwendet, um alle Personen zu bezeichnen, die zum Steuerverwaltungsverfahren beitragen, die allerdings nicht unbedingt Beteiligte sind. Dazu Söhn in HHSp, § 78 AO Rz. 184. Der Begriff „Mitwirkungsverpflichteter“ wird hingegen von Schmitz als Synonym für Beteiligter verwendet. Dazu Schmitz in Schwarz/Pahlke, § 90 AO Rz. 9.

⁷⁷⁸ Dazu oben, G.II.2. Beteiligte

⁷⁷⁹ Dazu oben, E.III.1. Mitwirkungspflicht als Pflicht

b. Beteiligungsfähigkeit

Drüen führt dazu aus „Die Beteiligtenstellung setzt die Beteiligungsfähigkeit, die Beteiligung selbst auch die Handlungsfähigkeit voraus. Beteiligt kann nur sein, wer beteiligungsfähig ist, handeln als Beteiligter kann nur, wer handlungsfähig ist“⁷⁸⁰. Die Beteiligungsfähigkeit ist die Fähigkeit eines Rechtssubjekts, Beteiligter in einem Steuerverwaltungsverfahren⁷⁸¹ zu sein. Beteiligungsfähigkeit ist hingegen die Fähigkeit eines Beteiligten, in einem Verfahren wirksame Handlungen vorzunehmen⁷⁸².

Zusammenfassend sieht § 79 AO vor, dass natürliche Personen, je nach ihrer zivilrechtlichen Fähigkeit, juristische Personen durch ihre Vertreter und Behörden durch ihre Leiter Verfahrenshandlungen vornehmen dürfen. Handlungen, die in Verwaltungsverfahren von Personen vorgenommen werden, die über keine diesbezügliche Fähigkeit verfügen, sowie Verfahrenshandlungen, die gegen sie erlassen werden, sind unwirksam⁷⁸³. In diesem Fall müssen sich die Verwaltungsbehörden an den gesetzlichen Vertreter wenden, der gegebenenfalls von Amts wegen bestellt werden kann, wenn § 81 AO gegeben ist⁷⁸⁴. Das ist z.B. der Fall, wenn ein Minderjähriger⁷⁸⁵ Beteiligter ist und kein Erziehungsberechtigter zur Verfügung steht (§ 81 Abs. 1 AO).

c. Ausländer

Nach Art. 7 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche (EG-BGB) richtet sich die Fähigkeit von Ausländern, Verfahrenshandlungen vorzunehmen, nach dem Recht ihrer jeweiligen Länder. Wenn sie im Ausland geschäftsfähig sind, haben sie somit auch in Deutschland Verfahrensfähigkeit. Verfügen Ausländer in ihrem Heimatland nicht über diese Fähigkeit, gelten sie aufgrund § 79 AO und § 55 ZPO⁷⁸⁶ unter Umständen nach deutschem Recht als geschäftsfähig.

⁷⁸⁰ *Drüen in Tipke/Kruse*, § 79 AO Rz. 1.

⁷⁸¹ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1092 Rz. 155.

⁷⁸² *Fehrenbacher, Oliver, Steuerrecht*, S. 311 Rz. 63.

⁷⁸³ BFH 16.04.1997, XI R 61/94, BStBl. II 1997, 595.

⁷⁸⁴ *Blesinger in Kühn/von Wedelstädt*, § 79 AO Rz. 1.

⁷⁸⁵ Zu einer Ausnahme hinsichtlich der Informationsweitergabe durch Minderjährige in Übereinstimmung mit § 93 AO, s. *Seer in Tipke/Kruse*, § 93 AO Rz. 8.

⁷⁸⁶ *Söhn in HHSp*, § 79 AO Rz. 74 und Rz. 114 ff.

III. Beginn und Ende des Pflichtverhältnisses

1. Beginn des Pflichtverhältnisses

Da sich steuerliche Mitwirkungspflichten aus dem Gesetz ergeben⁷⁸⁷, ist der Zeitpunkt des Beginns des Pflichtverhältnisses ihr Merkmal. Genauso wie bei der Kennzeichnung des Beteiligten im Verfahrensverhältnis⁷⁸⁸ definiert das Gesetz bei jeder Mitwirkungspflicht Situationen und Bedingungen, die für den jeweiligen Beginn des Pflichtverhältnisses notwendig sind. Im Allgemeinen entstehen die Pflicht sowie das sich daraus ergebende Verhältnis auf zwei Arten. Entweder unmittelbar aus dem Gesetz⁷⁸⁹, unabhängig von Handlungen seitens der Verwaltungsbehörde, oder mittelbar, nämlich wenn das Gesetz festlegt, dass die Verwaltungsbehörde vom Beteiligten die Erfüllung seiner Pflicht verlangen kann.

Im ersten Fall legt das Gesetz die von der Handlung der Verwaltungsbehörde unabhängige Pflicht fest. Aus der sogenannten unmittelbaren Mitwirkungspflicht⁷⁹⁰ ergibt sich das Pflichtverhältnis zur Erfüllung der in der gesetzlichen Definition vorgesehenen Voraussetzungen. Ein Beispiel ist die in § 140 AO vorgesehene Pflicht zur Führung von Büchern, die in weiteren für die Besteuerung bedeutsamen Gesetzen vorgesehen sind. Bei Kaufleuten im Sinne von § 1 HGB entstehen die Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung sowie das Pflichtverhältnis mit dem Beginn ihrer Tätigkeit⁷⁹¹. Ein Beispiel für eine mittelbare Pflicht⁷⁹² findet sich in § 97 Abs. 1 AO, wonach das Pflichtverhältnis nur dann entsteht, wenn die Verwaltungsbehörde Dokumente vom Beteiligten oder von anderen Personen verlangt.

2. Ende des Pflichtverhältnisses

Logischerweise endet das Pflichtverhältnis dann, wenn der Beteiligte nicht mehr zu einem zuvor von den Steuerbehörden verlangten Verhalten verpflichtet ist. Dies kann aus verschiedenen Gründen der Fall sein, z.B., weil der Beteiligte die

⁷⁸⁷ Dazu oben, F.I.1.b. Rechtsverordnung, Gesetzesvorbehalt und Wesentlichkeit.

⁷⁸⁸ Dazu oben G.II.2. Beteiligte.

⁷⁸⁹ *Dumke in Schwarz/Pahlke*, Vor §§ 78-133 AO Rz. 4.

⁷⁹⁰ Dazu oben A.V.1. Mittelbare und unmittelbare Mitwirkungspflichten

⁷⁹¹ *Klein/Rätke*, AO § 140 Rn. 24.

⁷⁹² Dazu oben, E.V.1. Mittelbare und unmittelbare Mitwirkungspflichten.

Pflicht bereits erfüllt hat, weil eine endgültige behördliche oder gerichtliche Entscheidung zur Aufhebung der Pflicht ergeht, weil das Gesetz eine gewisse Frist zur Durchsetzung dieser Pflicht vorgesehen hat oder aus jeglichem weiteren Grund, der in Übereinstimmung mit dem Rechtssystem ist. Es wird angenommen, dass i.d.R. eine Unterbrechung der vom Gesetz für das Pflichtverhältnis festgelegten Situationen oder Bedingungen⁷⁹³ nicht das Ende der Pflicht oder des Verhältnisses bedeutet. Eine derartige Unterbrechung bedeutet jedoch die Unmöglichkeit der Auferlegung von neuen Pflichten und infolgedessen auch die Unmöglichkeit von neuen Pflichtverhältnissen, wie im Fall einer Person, die dazu verpflichtet war, ihre Steuererklärung abzugeben, aber dazu nicht mehr in der Lage ist oder unter der Bedingung steht, diese Verpflichtung zu erfüllen. Alle Erklärungen, die diese Person als zur Erklärung Verpflichteter abgeben sollte, sind dann abzugeben, aber wenn die Bedingung entfällt, dürfen neue Erklärungen nicht verlangt werden. Es gibt jedoch Fälle, bei denen die Unterbrechung der Bedingung das Pflichtverhältnis beendet, wie z.B. im Fall einer andauernden Pflicht. Einer dieser Fälle ist die für die Besteuerung bedeutsame Führung von Geschäftsbüchern (§ 140 AO). Solange der Geschäftstreibende seine Tätigkeit ausübt⁷⁹⁴, muss er Bücher führen. Hört er jedoch mit seiner Tätigkeit auf, enden die Pflicht sowie das sich daraus ergebende Verhältnis ebenfalls, auch weil er nichts mehr aufzuschreiben hat.

H. Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten

I. Nichterfüllung

Die Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten ist nicht allein auf ein absichtliches Verhalten oder eine Unterlassung vonseiten des Beteiligten zurückzuführen. Daher wird hier der Begriff „Nichterfüllung“ und nicht Verstoß verwendet⁷⁹⁵. Mitwirkungspflichten können aus weiteren Gründen verletzt werden, z.B., weil der Beteiligte sie nicht erfüllen konnte oder, weil er es nicht verstanden hat, dass er sie erfüllen sollte, wie im Fall von § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, in dem der Beteiligte ein Dokument nicht

⁷⁹³ Dazu oben, G.III.1. Beginn des Pflichtverhältnisses.

⁷⁹⁴ Klein/Rätke, AO § 140 Rn. 25.

⁷⁹⁵ Dazu unten, H.I.3. Verletzung von Mitwirkungspflichten.

aufbewahrt, weil dieses seiner Ansicht nach steuerlich irrelevant ist. Er könnte gegebenenfalls auch der Ansicht sein, dass die Steuerbehörde gegen das Rechtssystem verstößt, indem sie ihm unnötige Pflichten auferlegt oder seine Freiheit verletzt. Es gibt sogar Fälle, in denen die Abgabenordnung selbst ausdrücklich die Möglichkeit vorsieht, dass sich der Beteiligte weigern darf, der Verwaltungsbehörde Auskunft zu erteilen (§ 101 AO)⁷⁹⁶. Jeder Grund für die Nichterfüllung hat seine speziellen Auswirkungen⁷⁹⁷.

1. Verweigerungsrecht

Ebenso wie im Strafrecht ist die Wahrheitsermittlung im Steuerrecht nicht absolut. Anders ausgedrückt, „es gibt keine Wahrheitsermittlung um jeden Preis“⁷⁹⁸. Infolgedessen stößt das steuerliche Ermittlungsverfahren im Hinblick auf die Grundrechte⁷⁹⁹, hier insbesondere auf das Recht auf Wahrung der Intimsphäre⁸⁰⁰, an seine Grenzen. In diesem Sinne erlaubt die Abgabenordnung ausdrücklich und unter bestimmten Bedingungen, dass sich Personen weigern dürfen, der Steuerbehörde Auskunft zu geben. Dieses Vorrecht wird Verweigerungsrecht genannt.

Das Verweigerungsrecht ist in §§ 101 bis 106 AO vorgesehen und, wie vorher angedeutet, auf einige Personen einschließlich der Angehörigen der Beteiligten beschränkt, sofern diese selbst keine Beteiligten sind. Es steht u.a. Trägern von Berufsgeheimnissen zu, wie z.B. Anwälten, Ärzten, Psychologen sowie Dritten, die keine Beteiligten und nicht für Informationen über Beteiligte verantwortlich sind, deren Enthüllung zu strafrechtlichen Folgen führen könnte⁸⁰¹.

I.d.R. darf der Beteiligte die Erfüllung von Mitwirkungspflichten nicht verweigern, es sei denn, es handelt sich um Ausnahmen, wie z.B., dass Informationen aus der Intimsphäre verlangt werden, oder um die in § 106 AO vorgesehene Situation,

⁷⁹⁶ Dazu unten, H.I.1. Verweigerungsrecht.

⁷⁹⁷ *Jochum, Alexander, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung: Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen*, S. 471.

⁷⁹⁸ *Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning, Steuerrecht*, S. 154 Rz. 485.

⁷⁹⁹ Dazu oben F. Anwendung der Prinzipien auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten.

⁸⁰⁰ *Seer in Tipke/Kruse, Vor §§ 101-106 AO* Rz. 1.

⁸⁰¹ *Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning, Steuerrecht*, S. 155 Rz. 486.

dass die Enthüllung von Informationen das öffentliche Interesse beeinträchtigen könnte⁸⁰², oder auch um die Möglichkeit einer Selbstbelastung⁸⁰³.

Die Abgabenordnung sieht in § 101 Abs. 1 S. 2 und § 103 S. 2 vor, dass Familienangehörige und Dritte in den genannten Fällen über das Verweigerungsrecht unterrichtet werden müssen. Andernfalls dürfen die dadurch erhaltenen Informationen nicht verwertet werden⁸⁰⁴.

2. Selbstbelastungsverbot

Das Selbstbelastungsverbot⁸⁰⁵, auch *nemo-tenetur*-Prinzip (*nemo tenetur se ipsum accusare*) genannt, erfasst nach dem Bundesverfassungsgericht das Recht auf informationelle Selbstbestimmung⁸⁰⁶. Das Verbot ist u.a. in Art. 2 GG⁸⁰⁷ verfassungsrechtlich verankert. Hierbei handelt es sich vor allem um eine Freiheit, nämlich um die Freiheit, sich selbst nicht belasten zu müssen.

Die Anwendung des Verbots im Steuerrecht rechtfertigt sich dadurch, dass es Fälle gibt, in denen der Beteiligte in Konflikt mit sich selbst geraten könnte, weil er Steuerinformationen vorlegen müsste, die ihm strafrechtlichen Schaden zufügen könnten. Ein Beispiel dafür ist, dass unter den Informationen, die ein bestimmter Beteiligter der Steuerbehörde vorlegen muss, auch Informationen sind, die darauf hinweisen, dass er eine Straftat begangen hat. Die Situation wird dadurch erschwert, dass die Steuerbehörden zur Einleitung eines Strafverfahrens verpflichtet sind, wenn Tatsachen vorliegen, die den Verdacht auf eine Steuerstraftat nahelegen (§§ 386 I 1, 399 AO)⁸⁰⁸. In diesen Fällen ist *Di Fabio* in Bezug auf eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts folgender Auffassung: „Niemand soll daher in eine

⁸⁰² *Pahlke in Schwarz/Pahlke*, Vor §§ 101-106 AO Rz. 15.

⁸⁰³ *Seer in Tipke/Kruse*, § 90 AO Rz. 11. S. unten, H.I.2. Selbstbelastungsverbot.

⁸⁰⁴ *Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning*, Steuerrecht, S. 155 Rz. 487.

⁸⁰⁵ BVerfGE 56, 37 (41f.); 95, 220 (241); BVerfGE v. 27.04.2010 – 2 BvL 13/07.

⁸⁰⁶ BVerfGE 65, 1 (46); 96, 171 (181).

⁸⁰⁷ *Wolff, Heinrich Amadeus*, Selbstbelastung und Verfahrenstrennung: das Verbot des Zwangs zur aktiven Mitwirkung am eigenen Strafverfahren und seine Ausstrahlungswirkung auf die gesetzlichen Mitwirkungspflichten des Verwaltungsrechts, S. 30.

⁸⁰⁸ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1.293 Rz. 9.

Konfliktlage gebracht werden, in der er sich selbst strafbarer Handlungen oder ähnlicher Verfehlungen bezichtigen muss oder in Versuchung gerät, durch Falschaussagen ein neues Delikt zu begehen, oder wegen seines Schweigens in Gefahr kommt, Zwangsmitteln unterworfen zu werden⁸⁰⁹.

Das Selbstbelastungsverbot ist jedoch nur in mit Straftaten zusammenhängenden Fällen anzuwenden, sodass es nur im Strafverfahren oder Steuerstrafverfahren vorkommen kann. Der Beteiligte kann aufgrund des Selbstbelastungsverbots die Erfüllung einer Mitwirkungspflicht nicht verweigern, wenn die Erfüllung für ihn keine strafrechtlichen Folgen hat⁸¹⁰. § 393 Abs. 1 S. 2 und 3 AO bekräftigt diese Aussage, indem er vorsieht, dass nach der Einleitung eines Strafverfahrens keine weitere Mitwirkung erzwungen werden darf, wenn die Erfüllung der Pflicht strafbare Informationen über die Person enthüllen würde⁸¹¹. Es handelt sich also um eine in der Abgabenordnung vorgesehene und durch verfassungsrechtliche Vorschriften gerechtfertigte Nichterfüllung der steuerlichen Mitwirkungspflichten.

3. Verletzung von Mitwirkungspflichten

Die Verletzung von oder der Verstoß gegen steuerliche Mitwirkungspflichten zeichnen sich dadurch aus, dass die zur Erfüllung der Pflicht verpflichtete Person diese absichtlich oder unabsichtlich, d.h. ohne rechtlichen Grund, nicht erfüllt⁸¹².

Die Verletzung von Mitwirkungspflichten führt i.d.R. zu negativen rechtlichen Auswirkungen auf den Steuerpflichtigen, vor allem wenn Beweise dafür vorliegen,

⁸⁰⁹ *Di Fabio in Maunz/Dürig*, Art. 2 Abs. 1 Rn. 187. S. auch BVerfGE 95, 220 (241).

⁸¹⁰ *Lindenthal, Steffen Alexander*, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung: unter besonderer Berücksichtigung der Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, S. 159-160.

⁸¹¹ BFH v. 28.10.2009 - VIII R 78/05, BStB II 2010, 455 (459) = BFHE 227, 338.

⁸¹² Dazu *Lindenthal, Steffen Alexander*, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung: unter besonderer Berücksichtigung der Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, S. 183.

dass die jeweilige Tatsache mithilfe der unterdrückten Informationen hätte aufgeklärt werden können⁸¹³. Diese negativen Auswirkungen ergeben sich aus dem Verstoß, ungeachtet dessen, ob Sanktionen gegen die Person, die ihrer Pflicht nicht nachkommt, verhängt worden sind.

II. Hauptfolgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten

Zu den rechtlichen Auswirkungen von Verstößen gegen steuerliche Mitwirkungspflichten, die den Verletzer bestrafen sollen, zählt z.B. das Verzögerungsgeld⁸¹⁴. Es gibt jedoch auch weitere Auswirkungen, die in erster Linie die Verwaltungsbehörde in die Lage versetzen sollen, ihre Aufklärungsaufgabe in Bezug auf die steuerlichen Tatsachen erfüllen zu können⁸¹⁵. Die Anwendung der rechtlichen Folgen hängt davon ab, was das Gesetz im jeweiligen Einzelfall vorsieht. Es sind sowohl administrative als auch strafrechtliche Folgen vorgesehen.

1. Sachaufklärung

Da ihr Zweck einer der Gründe für das Bestehen von Mitwirkungspflichten ist, kann gesagt werden, dass ein Verstoß gegen eine dieser Pflichten die Aufklärung sicherlich negativ beeinflusst. Hätte die Pflicht sonst keine Auswirkungen, wäre sie unnötig⁸¹⁶. Dies bedeutet jedoch nicht, dass anstelle der verletzten Pflicht andere gleichwertige Pflichten vorzuschreiben sind, denn wenn sie den notwendigen Informationszugang nicht ermöglichen, sind sie nicht rechtfertigt. Gibt es eine Information, die lediglich dem Beteiligten bekannt ist oder zur Verfügung steht, kann die Auferlegung anderer Pflichten nicht dazu beitragen, das zur Aufklärung Notwendige zu enthüllen. Darüber hinaus würde dadurch die Finanzbehörde gegen das Gesetz verstößen, indem sie unangemessene Pflichten auferlegt. Die Ermittlungsarbeit der Behörde ist daher mit dem Handeln der Beteiligten verbunden. So meint Seer: "Je

⁸¹³ BFH v. 7.11.2001- I R 14/01, BStBl. II 2002,861 =BFHE 197, 287.

⁸¹⁴ Dazu unten, H.II.4. Verzögerungsgeld.

⁸¹⁵ Dazu unten, H.II.3. Schätzung.

⁸¹⁶ Dazu oben, E.VI.4. Zielsetzung als Rechtsgrundlage für die Mitwirkungspflichten.

weniger der Beteiligte (mitwirkend) vorbringt, desto weniger zur Untersuchung veranlassende Anhaltspunkte stehen der Behörde zur Verfügung. Ihre Initiativmöglichkeiten und -pflichten werden eingeschränkt. Insofern besteht eine Wechselwirkung zwischen der Intensität der Mitwirkung und der Aufklärungspflicht der Behörde⁸¹⁷. Bei einem Verstoß gegen eine Pflicht ist diese in Verbindung mit allen anderen Umständen des jeweiligen Einzelfalls frei zu analysieren, sodass festgestellt werden kann, ob die Auferlegung einer anderen Pflicht, wie z.B. die Forderung nach Informationen im Sinne von § 93 AO, gerechtfertigt und angemessen ist⁸¹⁸.

2. Zwangsmittel

Bei der Verletzung einer durch einen Verwaltungsakt auferlegten Mitwirkungspflicht kann die Finanzbehörde die in § 328 AO vorgesehenen Zwangsmittel anwenden, um den Beteiligten zur Erfüllung der jeweiligen Handlung, Unterlassung oder Duldung zu zwingen. Zwangsmittel sind das Zwangsgeld, das die Grenze von 25.000 Euro nicht überschreiten darf (§ 329 AO), die Ersatzvornahme, die der Durchsetzung vertretbarer Handlungen⁸¹⁹ dient (§ 330 AO), und der unmittelbare Zwang, der nach Anwendung und Unwirksamkeit der beiden vorherigen Zwangsmittel erlaubt, dass die Finanzbehörde die der Pflicht (§ 331 AO) unterliegende Handlung unmittelbar erzwingt oder sie selbst vornimmt, wie z.B. einen verschlossenen Raum zu betreten⁸²⁰.

Zwangsmittel, auch Beugemittel genannt, stellen weder Strafen noch Geldbußen dar. Für ihre Auferlegung ist kein Verschulden notwendig, nur die Verletzung von Mitwirkungspflichten⁸²¹. Vor der Einsetzung aller Zwangsmittel muss i.d.R. eine

⁸¹⁷ *Seer in Tipke/Kruse*, § 90 AO Rz. 14. S. BFH v. 28.4.1988 - V R 95, 96/83, BStBl. II 1988,748 [751 f.]; BFH v. 15.2.1989 - X R 16/86, BStBl. II 1989,462 [464 f.]; BFH v. 6.6.2007 - II R 17/06, BStBl. II 2008, 46 [47 f.]. Dazu Gewissheitsgrad der Sachverhaltsaufklärung (Beweismaß) in: *Seer in Tipke/Kruse*, § 88 AO Rz. 41.

⁸¹⁸ *Schmitz in Schwarz/Pahlke*, § 90AO Rz. 28.

⁸¹⁹ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1.157 Rz. 378.

⁸²⁰ *Lemaire in Kühn/von Wedelstädt*, § 331 AO Rz. 3.

⁸²¹ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1.156 und 1.157 Rz. 376. S. auch BFH v. 11.09.1996, VII B 176/94.

entsprechende schriftliche Mitteilung erfolgen (§ 323 Abs. 1 AO). Ebenfalls erwähnenswert ist, dass solche Mittel beim Selbstbelastungsverbot (§ 393 Abs. 1 S. 2 AO) nicht zu verwenden sind.

3. Schätzung

„Bei einer Verletzung der Mitwirkungspflicht sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen“⁸²². § 162 AO ermöglicht es der Finanzbehörde, die Bemessungsgrundlage für die Abgabe zu schätzen, wenn diese nicht ermittelt oder berechnet werden kann. Diese Maßnahme ist für die administrative Tätigkeit zur Durchführung der Festsetzung notwendig, wenn die Aufklärung einer Tatsache unmöglich ist, wozu auch der Fall der Verletzung von Mitwirkungspflichten zählt. Erfüllt der Beteiligte eine Verpflichtung nicht ordnungsgemäß oder überhaupt nicht, so kann eine Schätzung vorgenommen werden. Ebenfalls kann sie bei Vorliegen eines Selbstbelastungsverbots erfolgen. Sie bedarf keiner vorherigen Anwendung von Zwangsmitteln⁸²³. Die Schätzung ist nicht frei und ist unter Berücksichtigung der sonstigen von der Behörde festgestellten Umstände des Einzelfalls (§ 162 Abs. 1 S. 2 AO) durchzuführen.

4. Verzögerungsgeld

Bei Nichterfüllung einiger der in § 146 AO⁸²⁴ vorgesehenen Mitwirkungspflichten sieht sein Abs. 2b die Möglichkeit vor, den Verstoß durch ein Verzögerungsgeld in Höhe von 2.500 bis 250.000 Euro zu sanktionieren⁸²⁵, je nach dem Ermessen der Finanzbehörde. Die Behörde muss jedoch nachweisen, wie und inwieweit der Steuerpflichtige zur Verletzung seiner Mitwirkungspflicht beigetragen hat⁸²⁶.

⁸²² *Söhn in HHSp*, § 90 AO Rz. 71. S. auch BFH v. 19.9.2001 - XI B 6/01, BStBl. II 2002, 4 = BFHE 196, 200; v. 9.12.2004 - III B 83/04.

⁸²³ *Schmitz in Schwarz/Pahlke*, § 90 AO Rz. 30.

⁸²⁴ *Drüen in Tipke/Kruse*, § 146 AO Rz. 50 ff.

⁸²⁵ *Seer in Tipke/Lang*, S. 1.100 Rz. 181.

⁸²⁶ *Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning*, Steuerrecht, S. 90 Rz. 298-299.

5. Ordnungswidrigkeitsrechtliche oder strafrechtliche Folgen

Nach § 379 AO sind bestimmte Verstöße gegen steuerliche Mitwirkungspflichten, die spezifische Auswirkungen auf die Besteuerung haben, wie z.B. die Verkürzung von Steuern (§ 379 Abs. 1 AO), ordnungswidrig⁸²⁷. Die rechtlichen Auswirkungen dieser Verstöße bestehen zusätzlich zur Anwendung strafrechtlicher Sanktionen in Geldbußen, und zwar in Übereinstimmung mit § 17 Abs. 1 OWiG und § 379 Abs. 4, 5, 6 und 7 AO⁸²⁸ in einer Höhe von 5 bis 25.000 Euro.

I. Internationale Verhältnisse

I. Internationale Verhältnisse und innerstaatliches Recht

Der Zusammenhang zwischen dem innerstaatlichen Recht und den internationalen Verhältnissen lässt sich unter zwei Aspekten analysieren. Der erste bezieht sich auf die Durchsetzung internationaler Verhältnisse, sei es durch den Abschluss eines internationalen Vertrags oder durch die Anforderung von Informationen oder Dokumenten von einem ausländischen Staat⁸²⁹. Der zweite bezieht sich auf das bereits erwähnte Verhältnis, das auch vom innerstaatlichen Recht beeinflusst wird. Egal, ob es sich um die Entstehung eines internationalen Verhältnisses oder um die Aufrechterhaltung und Anwendung der aus dieser Bindung entstandenen Normen geht, beeinflusst das innerstaatliche Recht die internationalen Verhältnisse. Hierbei ist jeder Fall im Einzelnen zu analysieren⁸³⁰. Es ist jedoch hervorzuheben, dass bei internationalen Verträgen nicht wie im internationalen Privatrecht von einer Kollision zwischen internen und externen Normen die Rede ist, sondern davon, ob Vertragsnormen die Verwendung innerstaatlicher Normen von Vertragsstaaten ändern oder bestätigen.

⁸²⁷ Drüen in Tipke/Kruse, Vor § 140 AO Rz. 25.

⁸²⁸ Dazu Weyand in Schwarz/Pahlke, § 379 AO Rz. 21.

⁸²⁹ Dazu unten, I.IV. Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe gemäß § 117 AO.

⁸³⁰ Dazu Lehner in Vogel/Lehner/Dürrschmidt, Rz. 4, 64 ff.; Seer in Tipke/Lang, S. 1.128 Rz. 261; Tegtmeyer, Sonja, Zwischenstaatliche informationelle Unterstützung in Steuersachen mit Nicht-EU-Staaten, S. 95.

II. Territorialitätsprinzip und internationale Steuerinformationen

Unabhängig vom verwendeten Begriff des Territorialitätsprinzips, ob im Zusammenhang mit dem allgemeinen Völkerrecht⁸³¹ oder mit der speziell steuerrechtlichen Verwendung des Begriffs⁸³², stellt die Schwierigkeit, steuerrelevante Tatsachen festzustellen oder aufzuklären, die außerhalb der territorialen Grenzen von Staaten auftreten, immer ein interessantes Problem dar. In Deutschland ist das nicht anders, deswegen stellt sich die Frage, wie solche Tatsachen aufzuklären sind⁸³³, denn die Besteuerungshoheit der Staaten ist Teil ihrer territorialen Souveränität und beschränkt sich somit auf ihr Gebiet.

Um das Problem der Aufklärung von Tatsachen zu lösen, die außerhalb der territorialen Grenzen eintreten, können zwei Arten von Maßnahmen ergriffen werden, nämlich nationale und internationale. Nationale Maßnahmen umfassen u.a. erhöhte Mitwirkungspflichten und den Kauf von Steuern-CDs. Was die internationalen Maßnahmen betrifft, kann gesagt werden, dass die Formalisierung von internationalen Verhältnissen mit anderen Staaten durch internationale Übereinkommen oder Abkommen⁸³⁴ zum Austausch von Steuerinformationen sowie durch weitere Verwaltungsmaßnahmen zur Untersuchung steuerrelevanter Tatsachen zu den wichtigsten Maßnahmen zählt.

⁸³¹ Territorialitätsprinzip i.S.d. Völkerrechts bedeutet „die mit dem *genuine link*-Erfordernis umschriebene Voraussetzung des allgemeinen Völkerrechts für die Erstreckung inländischer Normen auf Auslandssachverhalte“. *Lehner in Vogel/Lehner/Dürrschmidt*, Punkt A.IV.1., Rz. 11.

⁸³² In diesem, steuerrechtlichen Sinn bedeutet das Territorialitätsprinzip: „Bezeichnung für die nach den Regeln der beschränkten Steuerpflicht auf Einkünfte aus inländischen Quellen beschränkte Besteuerung“. *Lehner in Vogel/Lehner/Dürrschmidt*, Punkt A.IV.1., Rz. 11.

⁸³³ Dazu *Meickmann, Till Valentin*, Die Aufklärung und Bewertung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht: Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen und tatsächlichen Rahmenbedingungen gemeinsamer Betriebsprüfungen, S. 86.

⁸³⁴ *Meickmann, Till Valentin*, Die Aufklärung und Bewertung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht: Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen und tatsächlichen Rahmenbedingungen gemeinsamer Betriebsprüfungen, S. 111.

III. Internationales Verhältnis und Informationsaustausch

Ab 1919 wurde dem damaligen deutschen Reich die Kompetenz, internationales Abkommen abzuschließen zuerkannt⁸³⁵. Derzeit sind diese Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland zahlreich, es ist sogar die große Anzahl an Doppelbesteuerungsabkommen sowie an anderen Abkommen im Steuerbereich hervorzuheben⁸³⁶. Zu den Verträgen, die zur Aufklärung von steuerlichen Tatsachen dienen, die im territorialen Geltungsbereich anderer Staaten aufgetreten sind, gehören die Bestimmungen zur Amtshilfe innerhalb der Europäischen Union (EU), die Doppelbesteuerungsabkommen, die Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (*Tax Information Exchange Agreements*, TIEA) und das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

1. Europäische Union (EU)

Auf Grundlage von Art. 93 und 94 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) veröffentlichte der EG-Ministerrat am 10. Februar 1975 die Entschließung über Maßnahmen der Gemeinschaft zur Bekämpfung der internationalen Steuerflucht⁸³⁷ und im Jahr 1977 die EU Amtshilfe-Richtlinie⁸³⁸, die in der Folge überarbeitet wurde. Diese Normen sahen vor, dass die Mitgliedsstaaten gegenseitige Amtshilfe leisten sollten, einschließlich des Austauschs von Steuerinformationen, und zwar unabhängig von einem entsprechenden Ersuchen, unter der bloßen Voraussetzung, dass ein Verdacht auf irgendeine Art von Unregelmäßigkeit besteht⁸³⁹.

⁸³⁵ Czakert, Ernst, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe, S. 14.

⁸³⁶ Bundesministerium der Finanzen, Internationales Steuerrecht, https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html (letzter Zugriff November 2019).

⁸³⁷ Rat der Europäischen Union vom 10. Februar 1975, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:31975Y0214\(01\)&from=DE](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:31975Y0214(01)&from=DE) (letzter Zugriff im November 2019).

⁸³⁸ Rat der Europäischen Union vom 19. Dezember 1977.

⁸³⁹ Dazu Möllenbeck, Claus, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, S. 74 und 75.

Derzeit wird die Amtshilfe durch die Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 geregelt, deren Umsetzung in Deutschland durch das Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz - EUAHiG) erfolgt ist. Mit Ausnahme der Zoll- und Verbrauchsteuern gilt die Richtlinie für Abgaben aller Art. Der Zweck dieser Normen bleibt derselbe wie bei der Erlangung von Steuerinformationen, d.h. die Aufklärung von Tatsachen, um dadurch die ordnungsgemäße Anwendung der Steuergesetzgebung der einzelnen Mitgliedstaaten zu ermöglichen.

2. Doppelbesteuerungsabkommen

Deutschland hat im Vergleich zu Brasilien wesentlich mehr Verträge unterzeichnet, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Während Brasilien bis Juni 2019 34 Verträge⁸⁴⁰ unterzeichnete, waren es in Deutschland bis 2012 bereits über 90⁸⁴¹.

Obwohl das Hauptziel der Abkommen die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist, ist in den wichtigsten bestehenden Modellen (OECD-MA, UN-MA und US-MA)⁸⁴² bereits seit gewisser Zeit⁸⁴³ der Austausch von Steuerinformationen zwischen den beiden Vertragsstaaten vorgesehen. I.d.R. folgen die von Deutschland unterzeichneten Abkommen den vorerwähnten Mustern. In den meisten Fällen enthalten sie daher eine Klausel über den Austausch von Steuerinformationen, einschließlich des automatischen Austauschs⁸⁴⁴.

⁸⁴⁰ Dazu oben, D.V.3.a. Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

⁸⁴¹ Müller-Gatermann, Gert, Aktuelle deutsche Abkommenspolitik, Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 2012, Bd. 94 (21), S. 1032 - 1037 (S. 1032).

⁸⁴² Zu den wichtigsten bestehenden Musterabkommen gehört das OECD-Muster: *OECD - ilibrary*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47 (letzter Zugriff November 2019); da Vereinte Nationen (UN): *United Nations (UN)*, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (letzter Zugriff November 2019); und dos United States of America (USA): *IRS-USA*, UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006, <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf> (letzter Zugriff November 2019).

⁸⁴³ Oberson, Xavier, International exchange of information in tax matters: towards global transparency, Punkt 2.01.

⁸⁴⁴ Dazu Engelschalk in Vogel/Lehner/Dürrschmidt, Art. 26 Rz. 58, 86, 113, 125 und 132.

3. Spezifische Abkommen zum Austausch von Steuerinformationen

Es ist auf drei Arten von Abkommen zum Austausch von Steuerinformationen hinzuweisen, an denen Deutschland teilnimmt. Diese sind das Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (TIEA), das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und das FATCA-Abkommen (*Foreign Account Tax Compliance Act*) mit den USA.

Bislang hat Deutschland 15 TIEAs unterzeichnet⁸⁴⁵. Diese Art von Vertrag wird normalerweise dann vereinbart, wenn keine Aussicht darauf besteht, mit dem anderen Vertragsstaat⁸⁴⁶ ein DBA oder ein DBA mit restriktiven Klauseln zu schließen⁸⁴⁷. Beispiele für derartige Verträge sind die Abkommen mit Monaco, den Kaimaninseln und den Bahamas.

Als erster Vertrag dieser Art mit einer derartigen Zielsetzung und dermaßen globalem Geltungsbereich⁸⁴⁸ ist das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen durch das Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen sowie zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 16. Juli 2015⁸⁴⁹ in Kraft getreten⁸⁵⁰.

Das Gesetz zu dem Abkommen vom 31. Mai 2013 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen⁸⁵¹ hat in das deutsche Recht das aus dem FATCA stammende Abkommen eingeführt, das sich mit der US-Politik befasst

⁸⁴⁵ *OECD, Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*.

⁸⁴⁶ *Engelschalk in Vogel/Lehner/Dürrschmidt*, Art. 26. Rz. 11.

⁸⁴⁷ Zur Abkommenspolitik Deutschlands, s. *Brunsbach, Stefan; Endres, Dieter; Lüdicke, Jürgen; Schnitger, Arne*, Deutsche Abkommenspolitik: Trends und Entwicklungen 2011/2012.

⁸⁴⁸ *Czakert, Ernst*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe, S. 43.

⁸⁴⁹ BGBI. 2015 II S. 966 v. 23.7.2015.

⁸⁵⁰ Zu den Unterzeichnerländern sowie zu den Daten der Unterzeichnung s. *OECD, Exchange of tax information*.

⁸⁵¹ BGBI. 2013 II Nr. 29 v. 15.10.2013.

und in dort zur Norm geworden ist mit der Absicht, die Steuerhinterziehung zu verhindern. Dabei liegt der Schwerpunkt auf dem Austausch von Bankinformationen⁸⁵².

IV. Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe gemäß § 117 AO

Nach § 117 AO darf die Steuerbehörde auch ohne verbindliches internationales Recht Steuerinformationen anfordern⁸⁵³ oder austauschen⁸⁵⁴. Dieser Austausch muss unter bestimmten Bedingungen stattfinden und auf deutschem Recht beruhen. Eine dieser Voraussetzungen ist das Erfordernis der Anhörung vom Beteiligten noch vor der Übermittlung von Informationen oder Unterlagen, und zwar in Übereinstimmung mit § 117 Abs. 4 S. 4 und § 91 AO. Als Beispiel für einzuhaltendes Recht gilt das in § 30 AO vorgesehene Steuergeheimnis, wonach die Verwaltungsbehörde bei der Umsetzung der Vorschriften von § 117 AO dessen Beschränkungen beachten muss⁸⁵⁵.

V. BEPS Maßnahmen

Als Mitgliedstaat der OECD ergreift und fördert Deutschland alle nötigen Maßnahmen zur Entwicklung einer Politik zur Vermeidung von *base erosion and profit shifting (BEPs)*⁸⁵⁶. Dies ist zwar kein Abkommen, hilft aber bei der Erhebung von Steuerinformationen, die im Rahmen von Abkommen oder innerstaatlichen Normen auszutauschen sind (z. B. § 117 AO).

⁸⁵² Dazu oben, D.V.3.d. Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (TIEAs) und Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA).

⁸⁵³ Seer in Tipke/Lang, S. 1.128 Rz. 261.

⁸⁵⁴ Engelschalk in Vogel/Lehner/Dürrschmidt, Art. 26 Rz. 23. S. auch Söhn in HHSp, § 117 AO Rz. 17.

⁸⁵⁵ Tegtmeyer, Sonja, Zwischenstaatliche informationelle Unterstützung in Steuersachen mit Nicht-EU-Staaten, S. 123.

⁸⁵⁶ Dazu oben, D.V.3.e. Base erosion and profit shifting - BEPS.

Dritter Teil. Rechtsvergleichende Zusammenfassung

J. Merkmale der Mitwirkungspflichten

Die Gesetzgebung des brasilianischen ebenso wie des deutschen Rechtssystems sieht den Begriff der Mitwirkungspflicht nicht ausdrücklich vor. In beiden Fällen leitet sich der Begriff aus der Auslegung der Merkmale, die in den normativen Texten, die sich mit diesen Pflichten beschäftigen, festgelegt sind, ab. Obgleich im brasilianischen Recht über die Natur der Auferlegung häufig diskutiert wird, denn brasilianische Lehre und Rechtsprechung unterscheiden sich darin, dass es sich entweder um eine Pflicht oder um eine Obliegenheit handelt, kann man den Schluss ziehen, dass es sich in beiden Rechtsordnungen um eine Pflicht handelt. Der Hauptunterschied zwischen ihnen besteht darin, dass im deutschen System die Natur dieser Pflichten Teil des Verfahrensrahmens ist, d.h. die Pflicht ist verfahrensrechtlicher, administrativer und steuerlicher Natur. Diese Unterscheidung zwischen einer materiellen und einer verfahrensrechtlichen Pflicht wird im brasilianischen Recht nicht berücksichtigt, möglicherweise, weil diesbezüglich keine spezifische normative Bestimmung vorhanden ist, sodass die Verwaltungsbehörden, die Lehre und die Rechtsprechung sowohl die Pflicht zur Zahlung der Abgabe als auch die Mitwirkungspflicht gleichbehandeln, als ob sie beide materieller Natur wären. Die Unterscheidung zwischen Pflichten verfahrensrechtlicher und materieller Natur wäre für das brasilianische System jedoch vermutlich sehr nützlich, denn sie könnte z.B. rechtfertigen, warum die Steuergesetzgebung keine erzwingbare⁸⁵⁷ Pflicht zur Erfüllung der Mitwirkungspflicht bei deren Nichterfüllung vorsieht. Hervorzuheben ist, dass sich die brasilianischen Steuerbehörden manchmal mehr auf die Sanktionen als auf die Mitwirkungspflichten selbst konzentrieren⁸⁵⁸.

Der Gegenstand der brasilianischen und der deutschen Mitwirkungspflichten ist derselbe, also eine Aktion des Steuerpflichtigen oder von Beteiligten, die eine Handlung, eine Unterlassung oder eine Duldung sein kann. Ein Merkmal beider Systeme ist, dass diese Aktion, die den Gegenstand bildet, an die Zielsetzung der

⁸⁵⁷ Dazu oben, D.III.1. Überlegungen zu den Besonderheiten von Haupt- und Mitwirkungspflichten.

⁸⁵⁸ Dazu oben, D.IV.2. Sanktionen wegen Verstößen gegen Mitwirkungspflichten.

Pflichten gebunden ist, da sie sonst unnötig wäre. Die steuerlichen Mitwirkungspflichten in beiden Staaten verfolgen eine ähnliche Zielsetzung; sie dienen dazu, die Steuerbehörden zu informieren und steuerrelevante Tatsachen aufzuklären oder zu bestätigen, damit diese die Steuergesetze ihrer jeweiligen Systeme ordnungsgemäß anwenden können. In beiden Systemen führt die Auslegung der diesbezüglichen Gesetzgebung zur Erreichung des Zwecks der Mitwirkungspflichten. Da das deutsche unterverfassungsrechtliche Recht jedoch detaillierter ist, d.h. detailliertere Bestimmungen zu den jeweiligen Pflichten enthält, lässt sich das Ziel in Deutschland leichter erreichen.

Was die Art der Mitwirkungspflichten betrifft, so besteht nach deutschem Recht ein ausdrücklicher Unterschied zwischen den Pflichten bei inländischen und internationalen Tätigkeiten. Für letztere gelten die sogenannten erhöhten Mitwirkungspflichten, die sich durch ein höheres Informations- bzw. Dokumentationserfordernis auszeichnen, vor allem in Bezug auf ihre quantitative, aber eventuell auch auf ihre qualitative Natur. Eine weitere Unterscheidung ergibt sich aufgrund der Notwendigkeit (oder eben des Nichtbestehens einer Notwendigkeit) einer vorausgehenden Handlung seitens der Verwaltungsbehörden. Wenn die Gesetzgebung vorsieht, dass eine Pflicht direkt vom Beteiligten ohne jegliche Handlung der Verwaltungsbehörde erfüllt wird, ist diese Pflicht unmittelbar, wie z.B. bei der Abgabe einer Erklärung. Wenn die Gesetzgebung hingegen vorsieht, dass die Pflicht nur nach Aufforderung durch die Behörde entsteht, dann handelt es sich um eine mittelbare Pflicht, wie z.B. beim Betreten der Geschäftsräume des Beteiligten durch eine Behörde, was auf Basis der Analyse des Fiskus erfolgt⁸⁵⁹. In Brasilien sieht die Gesetzgebung ebenfalls unmittelbare und mittelbare Mitwirkungspflichten vor, die jedoch von der Lehre nur selten untersucht werden. Was die erhöhten Mitwirkungspflichten angeht, so kommen normalerweise bei internationalen Geschäften qualitativ und quantitativ mehr Pflichten vor, obwohl es in Brasilien keine solche Klassifizierung gibt.

⁸⁵⁹ Dazu oben, E.V.1. Mittelbare und unmittelbare Mitwirkungspflichten.

K. Verfassungssystem, Prinzipien und Mitwirkungspflichten

In beiden betrachteten Rechtsordnungen besteht ein verfassungsrechtliches Hierarchiesystem, in dem die Verfassung als übergeordnete Norm die Grundsätze und Prinzipien des Rechtsstaats sowie die Rechte und Garantien der Individuen definiert, die in ihrem Einflussbereich fallen. In Bezug auf die steuerrechtlichen Bestimmungen ist die brasilianische Verfassung sehr ausführlich und definiert die für die Besteuerung geltenden Prinzipien und Beschränkungen häufig doppelt. Beispiel dafür ist der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit, der allgemein in Art. 5 Abs. II CR, aber auch spezifisch für das Steuerrecht in Art. 150 Abs. I CR vorgesehen ist. Ebenfalls vorgeschrieben werden die Steuerkompetenzen jeder politischen Einheit der Föderation sowie die Verteilung der Steuereinnahmen. Das deutsche Grundgesetz ist hingegen knapper und betont vor allem die Abgabenarten und die Einheiten, die für diese Abgaben zuständig sind, sowie das Ziel der Abgabenerhebung. Die Besteuerungsprinzipien ergeben sich aus allgemeinen Regelungen, die für das gesamte System gelten, wie beispielsweise die Gesetzmäßigkeit, die sich aus der Vorschrift des Art. 20 GG ergibt. Trotz dieser Unterschiede zwischen der brasilianischen Verfassung und dem deutschen Grundgesetz werden jeweils Mitwirkungspflichten nicht ausdrücklich vorgesehen.

Zu den in beiden Rechtsordnungen zu findenden Grundsätzen, die bei steuerlichen Mitwirkungspflichten anzuwenden sind, gehören die Gesetzmäßigkeit, die Gleichheit, die Freiheit und die Privatsphäre. Obwohl es sich nach dem Verständnis der deutschen Gerichte und Lehre um ein äußerst wichtiges Prinzip zur Begrenzung staatlicher Maßnahmen handelt, wird die Verhältnismäßigkeit nur bei der Analyse dieses Systems berücksichtigt. Im brasilianischen Abschnitt der vorliegenden Arbeit fehlt dieser Grundsatz, weil sich die Lehre sowie die Rechtsprechung in Brasilien in Bezug auf Mitwirkungspflichten nicht mit ihm befassen. Einer der Hauptgründe dafür ist wahrscheinlich, dass rechtliche Grundsätze in Brasilien autonom betrachtet werden. Es wird beispielsweise ausführlich diskutiert, ob der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit nur unter formalen Gesichtspunkten für Mitwirkungspflichten gelten soll. Obwohl das Thema auf der Tagesordnung des brasilianischen Bundesverfassungsgerichts steht, ist ein Großteil der Lehre der Auffassung, dass Mitwirkungspflichten diesem Grundsatz nicht unterliegen, sodass die Steuerbehörde sie durch untergesetzliche Akte einführen darf. In der vorliegenden Arbeit wird nicht diese Auffassung

vertreten, sondern, dass die vom brasilianischen Rechtssystem geforderte Rechts-sicherheit u.a. vorsieht, dass die Pflicht zur Mitwirkung nur auf Grundlage des Rechts auferlegt wird⁸⁶⁰. Was das Verhältnis zwischen den Grundsätzen betrifft, zeigt sich das deutsche System harmonischer. Die bei der Auferlegung von Mitwirkungspflichten geforderte Gesetzmäßigkeit gilt als Beschränkung für das staatliche Handeln in Bezug auf die Freiheit des Individuums. Die Verhältnismäßigkeit dient ebenfalls diesem Zweck, indem sie sich auf die Analyse von Interventionsmaßnahmen konzentriert. Diese Verbindung zwischen den Grundsätzen erfordert ein rationales, sachlicheres und durchsichtigeres System, damit die Analyse des jeweiligen konkreten Falls auf den drei Grundsätzen Gesetzmäßigkeit, Freiheit und Verhältnismäßigkeit beruht und nicht nur auf der Gesetzmäßigkeit.

Als Folge des Gesetzmäßigkeitsprinzips zielt das Rückwirkungsverbot ebenfalls darauf ab, den Steuerpflichtigen oder Beteiligten Sicherheit zu bringen, sodass die Normen zu Mitwirkungspflichten nur für künftige und nicht für bereits aufgetretenen Tatsachen gelten sollen. Im brasilianischen Recht besteht davon eine Ausnahme, wenn neue Normen vorteilhaftere Sanktionen vorsehen, die dann rückwirken dürfen, sodass der Steuerpflichtige davon profitiert.

Die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen und Beteiligten ist sowohl in Brasilien als auch in Deutschland ein Grundsatz. Als logische Folge lässt sich die Notwendigkeit erkennen, ein Kriterium für die Analyse und Anwendung der Gleichbehandlung zu wählen. Diesbezüglich ist festzustellen, dass in beiden Rechtssystemen, im brasilianischen zumindest in der Lehre, gute Wahlmöglichkeiten im Hinblick auf dieses Kriterium zur Verfügung stehen. Hervorzuheben ist, dass sowohl die brasilianische Verfassung als auch das deutsche Grundgesetz vorschreiben, dass einige Kriterien, wie z.B. Geschlecht oder Rasse, nicht anzuwenden sind, die tatsächlich keinen Bezug zur Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen oder Beteiligten aufweisen. Es gibt jedoch im Rahmen der Verfassungsartikel, die sich mit dem brasilianischen Steuersystem befassen, eine spezifische Bestimmung, die bei der Gewährleistung der Gleichbehandlung vorsieht, dass bei einer differenzierten steuerlichen Behandlung der vom Steuerpflichtigen ausgeübte Beruf oder seine Funktion

⁸⁶⁰ Dazu oben, D.II.1.a. Erfordernis eines Gesetzes zur Einführung, Änderung oder Aufhebung steuerlicher Mitwirkungspflichten.

nicht als Kriterium herangezogen werden dürfen (Art. 150 Abs. II CR). Diese Bestimmung hat lediglich bei Hauptpflichten und nicht bei Mitwirkungspflichten eine logische Grundlage. Denn eine der Differenzierungen, die zur Förderung der Gleichbehandlung dienen, besteht gerade darin, unterschiedliche Mitwirkungspflichten für die jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeiten festzulegen, sodass alle relevanten steuerlichen Tatsachen aufgeklärt werden. Im Grundgesetz ist nichts Vergleichbares vorgesehen.

Mit der Absicht, den Steuerpflichtigen oder den Beteiligten unabhängig von seinem Willen zu einer Handlung zu zwingen, stellen die Mitwirkungspflichten einen Eingriff in die Freiheit des Individuums dar. Aus diesem Grund ist der sowohl in der brasilianischen Verfassung als auch im deutschen Grundgesetz vorgesehene Freiheitsgrundsatz zu beachten. Ausgangspunkt für die Analyse dieses Grundsatzes ist der Zweck der Mitwirkungspflicht. Dient sie nicht der Aufklärung von Tatsachen, sodass die Anwendung der Steuergesetzgebung des jeweiligen Landes ermöglicht oder bestätigt wird, handelt es sich sicherlich um einen unangemessenen staatlichen Eingriff in die individuelle Freiheit. Wie oben erwähnt, ist in Deutschland die Analyse des Eingriffs in die Freiheit durch die gemeinsame Analyse aller Grundsätze weiterentwickelt als in Brasilien. Wichtig ist hervorzuheben, dass die Freiheit im hier behandelten Kontext auch die Wirtschaftsfreiheit sowie die Berufsfreiheit umfasst. Beide Systeme anerkennen, dass der Schutz der Freiheit auch im wirtschaftlichen und beruflichen Bereich gelten soll. Einem Urteil des deutschen Bundesverfassungsgerichts ist zu entnehmen, dass Mitwirkungspflichten diese Freiheiten sogar dann beeinflussen können, wenn sie nicht zu diesem Zweck eingesetzt werden⁸⁶¹. Das brasilianische Recht gibt Anlass zur Besorgnis, weil das Bestehen von durch unterrechtliche normative Handlungen der Verwaltungsbehörden entstandenen Mitwirkungspflichten (in Verbindung mit dem Bestehen einer Steuerkompetenz auf den drei Ebenen Bund, Bundesländer und Kommunen) ein Übermaß an Mitwirkungspflichten verursachen könnte, die sogar verdoppelt werden können, was zweifellos gegen die Freiheit u.a. des Eigentums verstößt⁸⁶².

⁸⁶¹ Dazu oben, F.III.2. Mitwirkungspflichten, Wirtschaftsfreiheit und Berufsfreiheit.

⁸⁶² Dazu oben, D.II.3.d. Mitwirkungspflichten und Verbot der Übermaßbesteuerung.

Gegenstand beider Rechtsordnungen ist der Schutz der Privatsphäre von Individuen, auch wenn diese mit Tatsachen von öffentlichem Interesse verbunden ist. Deswegen muss die staatliche Forderung nach Informationen, die sich innerhalb der Privatsphäre der Individuen befinden, berücksichtigt und mit dem Recht konfrontiert werden, diese nicht entblößen zu müssen. Daher gibt es in beiden Systemen (insbesondere im brasilianischen) Mechanismen und Diskussionen darüber, wer Zugriff auf solche Informationen nach ihrer Ermittlung durch die Steuerbehörden haben darf. Dies bedeutet, dass sowohl die Ermittlung von privaten Informationen als auch die Bewahrung ihrer Vertraulichkeit Gegenstand der Privatsphäre ist. Erneut schafft das deutsche System anscheinend mehr Sicherheit für die Individuen, indem es eine größere Anzahl von normativen Bestimmungen gibt, die sich mit diesem Thema befassen. Darüber hinaus wird die Privatsphäre zusammen mit der Gesetzmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit analysiert. In Brasilien führen der Mangel an ausdrücklichen Normen in diesem Bereich und die fast einseitige Analyse der Privatsphäre ohne Berücksichtigung der weiteren Grundsätze zu einer stärkeren Abstraktion der Anwendung des Grundsatzes und folglich zu einer größeren Rechtsunsicherheit.

L. Pflichtverhältnis und Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten

Wie bereits angedeutet⁸⁶³, wird die steuerliche Mitwirkungspflicht im brasilianischen Recht ähnlich wie die steuerliche Hauptpflicht behandelt. Dies zeigt sich auch an der Art und Weise, wie Gesetzgebung, Lehre und Rechtsprechung mit dem sich aus der Mitwirkungspflicht ergebenden Rechtsverhältnis umgehen, das sich auf die Merkmale der Verfassung und auf die Erfüllung der Pflichten konzentriert. Dabei sind beispielsweise zeitliche und räumliche Aspekte von besonderer Bedeutung. Für das deutsche Recht sind diese Merkmale zwar wichtig, doch liegt der Schwerpunkt vor allem auf der Stellung im Verfahrensverhältnis sowie auf den Auswirkungen der Erfüllung oder Nichterfüllung der Pflichten. Bezüglich des Subjekts und seiner Stellung im Pflichtverhältnis hat der brasilianische Gesetzgeber keine spezifi-

⁸⁶³ Dazu oben, K. Verfassungssystem, Prinzipien und Mitwirkungspflichten.

sche Identifikation zugewiesen, weshalb dieselbe Nomenklatur wie bei der Hauptpflicht verwendet wird. Wenn auf ein Subjekt, das zur Mitwirkung verpflichtet ist, hingewiesen wird, kann die mangelnde Bestimmtheit Zweifel erregen. Nach deutschem Recht trägt die Verwendung des Begriffs Beteiligter (der sowohl den Steuerpflichtigen als auch den Nichtsteuerpflichtigen umfasst) zu einem umfassenderen, jedoch gleichzeitig wissenschaftlicheren Begriff bei, der die Unterscheidung zwischen verschiedenen Subjekten mit unterschiedlichen Pflichten ermöglicht.

In beiden Systemen sind keine Bestimmungen vorgesehen, die sich ausdrücklich mit dem Erlöschen von Mitwirkungspflichten befassen, ähnlich wie dies beispielsweise bei der Hauptpflicht im brasilianischen System der Fall ist, das verschiedene Formen ihres Erlöschens vorsieht. Es gibt jedoch Situationen, die logischerweise zu dem Schluss führen, dass Pflichten erlöschen, wenn diese Situationen eintreten, wie z.B. die Erfüllung sowie die endgültige gerichtliche oder administrative Entscheidung.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen den beiden betrachteten Rechtssystemen ist bei der Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten zu finden. Während in Brasilien jede Nichterfüllung bei der Analyse der entsprechenden Verwaltungsbehörde wahrscheinlich zum Schluss führen würde, dass eine bestimmte Verletzung vorliegt, sieht das deutsche System ausdrücklich vor, wie die Nichterfüllung solcher Pflichten zu rechtfertigen ist. Es wird vermutet, dass dies hauptsächlich auf die Tatsache zurückzuführen ist, dass die deutsche unverfassungsrechtliche Normsetzung detaillierter ist als die brasilianische. Dieser Unterschied ist von erheblicher Bedeutung, denn in Brasilien ist festzustellen, dass Verstöße fast automatisch zu Sanktionen führen, während in Deutschland die Verwaltungsbehörde gesetzlich vorgeschriebene⁸⁶⁴ objektive Gründe hat, um eine Rechtfertigung der Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten zu prüfen und gegebenenfalls zu bejahen.

Was die Sanktionen betrifft, die bei der Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten anzuwenden sind, so sind sie in beiden Systemen ähnlich, und zwar vor allem finanzielle und strafrechtliche Sanktionen. In Brasilien erweist sich eine Anzahl von Sanktionen, sei es wegen der erhobenen Summe der Geldbuße oder wegen der

⁸⁶⁴ Dazu oben, H.I.1. Verweigerungsrecht.

Verhängung von verschiedenen Sanktionen für denselben Verstoß, als missbräuchlich, was bei der Verhängung politischer Sanktionen ebenfalls der Fall ist⁸⁶⁵.

M. Internationaler Bereich

Da beide Staaten souverän sind, greifen sie normalerweise auf internationale Abkommen zurück um Steuerinformationen zu erheben, die außerhalb ihrer territorialen Grenzen liegen. Aus dieser Perspektive ist hervorzuheben, dass in Deutschland eine viel größere Anzahl von internationalen Abkommen besteht als in Brasilien, egal ob es darum geht, Doppelbesteuerung zu vermeiden, Klauseln zum Informationsaustausch aufzustellen oder Abkommen zu einem bestimmten Gegenstand des Informationsaustauschs und zur Steuerprüfung zu schließen. Im deutschen System besteht auch ein in der Gesetzgebung vorgesehener interner Mechanismus, der den Fiskus dazu ermächtigt, Informationen und Steuerbelege von anderen souveränen Staaten ohne Abschluss eines internationalen Vertrags anzufordern. Im brasilianischen Recht gibt es dazu keine entsprechende ausdrückliche Bestimmung.

⁸⁶⁵ Dazu oben, D.IV.2.d(2). Politische Sanktionen.

Anhang - Die zitierten brasilianischen Rechtsvorschriften⁸⁶⁶

I. Brasilianische Verfassung (CR)⁸⁶⁷

Rand- nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Präambel: Wir, die Vertreter des brasilianischen Volks, in der Verfassungsgebenden Versammlung versammelt, um einen demokratischen Staat zu gründen, der dazu bestimmt ist, die Ausübung von individuellen und sozialen Rechten, die Freiheit, die Sicherheit, das Wohl, die Entwicklung, die Gleichheit und die Gerechtigkeit als höchste Werte einer brüderlichen, pluralistischen und vorurteilsfreien Gesellschaft zu sichern, die in der sozialen Harmonie gegründet ist und sich zu der friedlichen Lösung der Kontroversen in der inneren und internationalen Ordnung verpflichtet, erlassen, unter Gottes Schutz, die folgende VERFASSUNG DER BUNDESREPUBLIK BRASILIENS.</p>
2.	<p>Art. 1. Die Bundesrepublik Brasilien, die aus dem unauflöslichen Bund der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen entstand, ist ein demokratischer Rechtsstaat und hat als Grundlagen:</p> <p>I - die Souveränität;</p> <p>[...]</p>
3.	<p>Art. 2. Die unabhängig voneinander und harmonisch nebeneinander bestehenden Gewalten des Bundes sind die gesetzgebende Gewalt, die vollziehende Gewalt und die rechtsprechende Gewalt.</p>
4.	<p>Art. 5. Alle sind vor dem Gesetz gleich, und zwar ohne Unterscheidung irgendeiner Art; Brasilianern und im Lande ansässigen Ausländern wird</p>

⁸⁶⁶ Auf alle in der Arbeit zitierten Rechtsvorschriften kann unter folgender Internetadresse in portugiesischer Sprache zugegriffen werden: *Planalto*, Portal da Legislação, <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/> (letzter Zugriff Mai 2020).

⁸⁶⁷ Viele Artikel der Verfassung wurden ursprünglich von der folgenden Internetseite übernommen: Verfassungen, Verfassungen Brasiliens, <http://www.verfassungen.net/br/verf88-i.htm> (letzter Zugriff Mai 2020).

	<p>die Unverletzlichkeit ihres Rechts auf Leben, Freiheit, Gleichheit, Sicherheit und Eigentum nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewährleistet⁸⁶⁸:</p> <p>[...]</p> <p>II – niemand ist verpflichtet, etwas zu tun oder zu unterlassen, außer auf Grund eines Gesetzes;</p> <p>[...]</p> <p>X – die Intimsphäre, das Privatleben, die Ehre und das Image sind unverletzlich, das Recht auf Entschädigung für Sachschäden oder immaterielle Schäden, die sich aus ihrer Verletzung ergeben, ist gewährleistet;</p> <p>[...]</p> <p>XII - das Brief- und Fernmeldegeheimnis sowie das Geheimnis an Telefonaten und Telefonaten sind unverletzlich, mit Ausnahme in Bezug auf letztere, durch richterliche Anordnung in den vom Gesetz vorgesehenen Fällen und in der vom Gesetz vorgesehenen Art und Weise zum Zweck strafgerichtlicher Ermittlungen und der strafprozessualen Feststellung von Tatsachen; in den Fällen und in der Art aufgrund einer gerichtlichen Anordnung;</p> <p>XIII - die Ausübung jeder Art von Arbeit, Gewerbe oder Beruf ist frei, sofern die vom Gesetz bestimmten beruflichen Qualifikationen berücksichtigt werden;</p> <p>[...]</p> <p>XXII - das Eigentum wird gewährleistet;</p> <p>XXIII - das Eigentum wird seine soziale Funktion beachten;</p> <p>[...]</p> <p>XXXIV - Es wird allen unabhängig von der Zahlung von Gebühren zugesichert:</p> <p>a) Das Petitionsrecht zu den öffentlichen Gewalten zum Schutz der Rechte, wegen Gesetzwidrigkeit oder wegen Missbrauchs der Amtsgewalt;</p>
--	--

⁸⁶⁸ Der Text des Artikels wurde von Ávila übersetzt. Ávila, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen, S. 206.

	<p>b) das Erwirken von Bescheinigungen bei der Behörde, zur Verteidigung von Rechten und zur Aufklärung von Situationen, die persönliche Interessen betreffen;</p> <p>[...]</p> <p>XXXV – das Gesetz schließt die Beurteilung von Rechtsverstößen oder drohenden Einschränkungen von Rechten durch die rechtsprechende Gewalt nicht aus;</p> <p>XXXVI - kein Gesetz darf gegen wohlerworbene Rechte, vollendete Rechtshandlungen und rechtskräftige Urteile verstößen;</p> <p>[...]</p> <p>XL - das Strafgesetz hat keine Rückwirkung, außer um den Angeklagten zu begünstigen;</p> <p>§ 3 Die internationalen Abkommen und Konventionen zu Menschenrechten, welche in jedem Haus des Nationalkongresses in zwei Lesungen und mit drei Fünftel der Stimmen der jeweiligen Mitglieder erlassen werden, sind als Verfassungsnovellen anzusehen.</p> <p>[...]</p> <p>LVI – im Verfahren sind rechtswidrig erlangte Beweise unzulässig;</p>
5.	<p>Art. 14. [...]</p> <p>§ 1 Die Eintragung in das Wählerverzeichnis und die Stimmabgabe sind:</p> <p>I - verpflichtend für alle, die älter als achtzehn Jahre sind;</p> <p>II - fakultativ für:</p> <p>[...]</p> <p>b) diejenigen, die älter als siebzig Jahre sind;</p>
6.	<p>Art. 18. Die politische administrative Organisation der Bundesrepublik Brasilien umfasst den Bund, die Bundesländer, den Bundesdistrikt und die Kommunen, die gemäß dieser Verfassung selbstständig sind.</p>
7.	<p>Art. 21. Es obliegt dem Bund:</p> <p>I - Beziehungen zu auswärtigen Staaten unterhalten und an internationa- len Organisationen teilnehmen;</p> <p>[...]</p>

	XIII – die rechtsprechende Gewalt, die Staatsanwaltschaft des Bundesdistrikts und der Territorien sowie die Pflichtverteidigung in den Territorien zu organisieren und zu unterhalten;
8.	Art. 22. Der Bund hat die ausschließliche Gesetzgebung über: I – Zivilrecht, Handelsrecht, Strafrecht, Prozessrecht, Wahlrecht, Agrarrecht, Seerecht, Luftfahrtrecht, Weltraumrecht und Arbeitsrecht; [...]
9.	Art. 24. Der Bund, die Bundesländer und der Bundesdistrikt haben konkurrierende Gesetzgebung über: I - Steuerrecht, Finanzrecht, Strafvollzugrecht, Wirtschaftsrecht und Baurecht; [...] XI - die Verfahren auf dem Gebiet des Prozessrechts; [...] § 1 Im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung beschränkt sich die Kompetenz des Bundes darauf, allgemeine Normen zu erlassen. § 2 Die Kompetenz des Bundes hinsichtlich allgemeiner Normen schließt die zusätzliche Kompetenz der Bundesländer nicht aus. § 3 Liegt kein Bundesgesetz mit allgemeinen Normen vor, üben die Bundesländer die volle Gesetzgebungskompetenz aus, um ihren Besonderheiten nachzukommen. § 4 Das Inkrafttreten eines Bundesgesetzes über allgemeine Normen setzt die Wirksamkeit eines Landesgesetzes aus soweit sich die beiden Gesetze widersprechen.
10.	Art. 25. Die Bundesländer organisieren sich und regeln sich durch die von ihnen angenommen Verfassungen und Gesetze, unter Berücksichtigung der Prinzipien dieser Verfassung.
11.	Art. 29. Die Kommunen regeln sich durch Organgesetz, das in zwei Lesungen im Abstand von mindestens zehn Tagen verabschiedet und von zwei Dritteln der Mitglieder des Stadtrats angenommen wird; der Stadtrat erlässt das Organgesetz unter Berücksichtigung der in der Verfassung vorgesehenen Bestimmungen.
12.	Art. 30. Es obliegt den Kommunen:

	<p>I - Gesetze über Angelegenheiten von lokalem Interesse zu erlassen; II - die Bundes- und Landesgesetzgebung zu ergänzen, soweit erforderlich; III - ihrer Kompetenz unterliegende Abgaben einzuführen und einzunehmen, sowie die Einnahmen daraus zu verwenden und dementsprechend Bilanzen innerhalb der im Gesetz vorgesehenen Frist zu erstellen und zu veröffentlichen; [...]</p>
13.	<p>Art. 32. Der Bundesdistrikt, der nicht in Kommunen untergliedert werden darf, wird mittels Organgesetz regiert, das in zwei Lesungen im Abstand von mindestens zehn Tagen verabschiedet und von zwei Dritteln der Mitglieder der Legislativkammer angenommen wird; die Legislativkammer erlässt das Organgesetz unter Berücksichtigung der in der Verfassung vorgesehenen Bestimmungen.</p> <p>§ 1 - Dem Bundesdistrikt werden die gesetzgebenden Kompetenzen der Bundesländer und der Kommunen erteilt.</p>
14.	<p>Art. 37. Die mittelbare und unmittelbare öffentliche Verwaltung jedweder Staatsgewalt des Bundes, der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen ist an die Prinzipien der Gesetzmäßigkeit, der Unpersönlichkeit, der Sittlichkeit, der Öffentlichkeit und der Effizienz sowie auch an die folgenden Prinzipien gebunden:</p> <p>[...]</p> <p>XXII – die Steuerverwaltungen des Bundes, der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen, welche wesentliche Tätigkeiten für das Funktionieren des Staats wahrnehmen, die von besonderen Beamten ausgeübt werden, werden vorrangig bei der Zuwendung von Geldmitteln für ihre Tätigkeiten berücksichtigt und arbeiten eng zusammen unter Einschluss von Registern und steuerlichen Auskünften gemäß Gesetzen oder Abkommen.</p>
15.	<p>Art. 47. Vorbehaltlich anderslautender Verfassungsbestimmung werden die Beschlüsse jedes Hauses und seiner Ausschüsse mit Mehrheit der Stimmen gefasst, soweit die absolute Mehrheit der Mitglieder anwesend ist.</p>

16.	<p>Art. 49. Der Nationalkongress hat die ausschließliche Kompetenz:</p> <p>I - endgültig über völkerrechtliche Verträge, Abkommen oder Akte zu beschließen, die Pflichten oder Verpflichtungen zu Lasten des öffentlichen Eigentums verursachen;</p> <p>II - den Präsidenten der Republik zu autorisieren, die folgenden Akte vorzunehmen: Krieg zu erklären, Frieden zu schließen, die Durchreise durch das Hoheitsgebiet oder den vorübergehenden Aufenthalt im Hoheitsgebiet von ausländischen Streitkräften zu erlauben, vorbehaltlich der durch Ergänzungsgesetz vorgesehenen Fälle;</p> <p>III - Reisen des Präsidenten und des Vizepräsidenten ins Ausland zu genehmigen, sofern ihre Abwesenheit fünfzehn Tage überschreitet;</p> <p>IV - den Verteidigungsfall und die Intervention des Bundes zu billigen, den Belagerungszustand zu genehmigen oder diese Maßnahmen auszusetzen;</p> <p>V - die normativen Akte der vollziehenden Gewalt, die das Verordnungsrecht oder die Grenzen der gesetzlichen Delegation überschreiten, außer Kraft zu setzen;</p> <p>VI - seinen Sitz vorübergehend zu ändern;</p> <p>VII - identische Entschädigungen für Bundestagsabgeordnete und Senatoren unter Beachtung der Art. 37, XI, 39, § 4, 150, II, 153, III und 153, § 2, I festzusetzen;</p> <p>VIII – in jedem Haushaltsjahr die Vergütung des Präsidenten und des Vizepräsidenten der Republik sowie der Staatsminister unter Beachtung der Bestimmungen der Art. 37, XI, 39, § 4, 150, II, 153, III, e 153, § 2, I festzusetzen;</p> <p>IX - über die vom Präsidenten der Republik abgelegte Rechenschaft zu urteilen und den Bericht über die Ausführung der Pläne der Regierung zu beurteilen;</p> <p>X - die Akte der vollziehenden Gewalt, einschließlich der Akte der mittelbaren Staatsverwaltung, direkt oder mittels eines seiner Häuser zu kontrollieren und zu überprüfen;</p> <p>XI - über die Wahrung seiner gesetzgebenden Kompetenz angesichts der normativen Befugnis der anderen Gewalten zu wachen;</p>
-----	--

	<p>XII - die Akten hinsichtlich der Konzessionen und der Erneuerungen der Konzessionen der Sendestationen und der Radiosender zu überprüfen;</p> <p>XIII - zwei Drittel der Mitglieder des Bundesrechnungshofes auszuwählen;</p> <p>XIV - Initiativen der vollziehenden Gewalt betreffend nukleare Aktivitäten zu billigen;</p> <p>XV - Referenden zu genehmigen und Plebiszite zu fordern;</p> <p>XVI - in den Indianergebieten den Abbau und die Nutzung der Wasserressourcen und die Forschung sowie den Abbau der Bodenschätze zu genehmigen;</p> <p>XVII - die Veräußerung oder Konzession öffentlicher Flächen, die größer als zweitausendfünfhundert Hektare sind, im Voraus zu billigen.</p>
17.	<p>Art. 59. Das Gesetzgebungsverfahren umfasst die Ausarbeitung von:</p> <p>I – Verfassungsnovellen;</p> <p>II – Ergänzungsgesetzen;</p> <p>III – einfachen Gesetzen;</p> <p>IV – delegierenden Gesetzen;</p> <p>V – provisorischen Maßnahmen;</p> <p>VI – legislativen Dekreten;</p> <p>VII – Resolutionen.</p> <p>[...]</p>
18.	<p>Art. 60. Die Verfassung kann geändert werden auf Vorschlag:</p> <p>I - von mindestens einem Drittel der Mitglieder des Abgeordnetenhauses oder des föderalen Senats;</p> <p>II - des Präsidenten der Republik;</p> <p>§ 4 - Ein Änderungsvorschlag darf nicht beraten werden, wenn er die Abschaffung vorsieht:</p> <p>I – der föderativen Gestalt des Staats;</p> <p>II - der direkten, geheimen, allgemeinen und periodischen Wahlen;</p> <p>III - der Trennung der öffentlichen Gewalten;</p> <p>IV - der individuellen Rechte und Garantien.</p>
19.	Art. 61. Die Initiative für Ergänzungsgesetze und einfache Gesetze obliegt jedem Mitglied oder jeder Kommission des Abgeordnetenhauses,

	<p>des Senats oder des Nationalkongresses, dem Bundespräsidenten, dem Bundesverfassungsgericht, den obersten Gerichten, dem Generalstaatsanwalt der Republik und den Bürgern in der Form und in den Fällen, die von dieser Verfassung vorgesehen sind.</p> <p>[...]</p>
20.	<p>Art. 62. In wichtigen und dringenden Fällen kann der Präsident der Republik provisorische Maßnahmen mit Gesetzeskraft ergreifen, die sofort dem Nationalkongress unterbreitet werden müssen.</p> <p>§ 1 - Untersagt ist der Erlass von provisorischen Maßnahmen über Materien,</p> <p>[...]</p> <p>III - die einem Ergänzungsgesetz vorbehalten sind;</p> <p>[...]</p> <p>§ 2 - Eine provisorische Maßnahme, welche Steuern einführt oder erhöht, ausgenommen die in den Art 153, I, II, IV, V und 154, II vorgesehenen Steuern, wird nur Wirkung im nachfolgenden Steuerjahr haben, falls sie bis zum letzten Tag des Steuerjahrs, in dem sie erlassen worden ist, in ein Gesetz umgewandelt worden ist.</p> <p>§ 3 - Vorbehaltlich der Bestimmungen in den §§ 11 und 12, verlieren die provisorischen Maßnahmen ihre Wirksamkeit ab ihrem Erlass, falls sie nicht innerhalb der gemäß § 7 einmal für denselben Zeitraum verlängerbaren Frist von sechzig Tagen in ein Gesetz umgewandelt werden. Der Nationalkongress soll durch gesetzgebendes Dekret die sich aus ihnen ergebenden Rechtsbeziehungen regeln⁸⁶⁹.</p> <p>[...]</p>
21.	Art. 69. Ergänzungsgesetze werden mit absoluter Mehrheit beschlossen.
22.	<p>Art. 84. Allein der Präsident der Republik hat die Befugnis:</p> <p>[...]</p> <p>IV – Gesetze zu billigen, zu erlassen, bekannt zu geben sowie Verordnungen und Vorschriften für ihre getreue Anwendung zu erlassen;</p>

⁸⁶⁹ Der Text des Artikels wurde von *Ávila* übersetzt, aber einige Wörter von mir geändert. S. *Ávila*, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen, S. 96-98.

	<p>[...]</p> <p>VIII - internationale Abkommen, Verträge und Akte zu schließen, <i>ad referendum</i> des Nationalkongresses;</p>
23.	<p>Art. 87. Die Staatsminister werden unter Brasilianern gewählt, die älter als einundzwanzig Jahre und im Besitz ihrer politischen Rechte sind.</p> <p>Einzelparagraph. Ein Staatsminister hat, zusätzlich zu den anderen in dieser Verfassung und im Gesetz festgelegten Aufgaben, die Befugnis:</p> <p>[...]</p> <p>II – Weisungen zu erteilen zwecks Ausführung von Gesetzen, Verordnungen und Vorschriften;</p>
24.	<p>Art. 102. Das Bundesverfassungsgericht (Supremo Tribunal Federal) ist im Wesentlichen verantwortlich für den Schutz der Verfassung. Ihm obliegt es:</p> <p>[...]</p> <p>§ 3 Im Falle der außerordentlichen Berufung muss die Partei, die Berufung einlegt, im Sinne des Gesetzes die allgemeinen Auswirkungen der im Fall diskutierten verfassungsrechtlichen Fragen veranschaulichen, damit das Gericht die Berufung für zulässig erklären kann. Die Berufung ist nur im Falle der Ablehnung durch mehr als zwei Drittel der Mitglieder des Gerichts zurückzuweisen.</p>
25.	<p>Art. 145. Der Bund, die Bundesländer, der Bundesdistrikt und die Kommunen können die folgenden Abgaben einführen:</p> <p>I - Steuern;</p> <p>II - Gebühren, wegen der Ausübung der Polizeigewalt oder wegen der tatsächlichen oder möglichen Benutzung besonderer und teilbarer öffentlicher Dienste, soweit diese an den Gebührenpflichtigen geleistet oder ihm zur Verfügung gestellt wurden⁸⁷⁰;</p>

⁸⁷⁰ Der Text des Absatzes wurde von Ávila übersetzt. Ávila, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen, S. 85.

	<p>III - Wertzuwachsbeitrag als Gegenleistung für durch öffentliche Bauten bewirkte Wertsteigerung von Immobilien⁸⁷¹.</p> <p>§ 1 Wenn immer möglich, sollen die Steuern einen persönlichen Charakter haben und gemäß der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen gestuft werden, wobei es der Steuerverwaltung überlassen ist, insbesondere um diese Ziele effektiv durchzuführen, das Vermögen, die Erträge und die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Steuerpflichtigen zu ermitteln, sofern die individuellen Rechte respektiert werden und dies auf der Grundlage eines Gesetzes erfolgt.</p> <p>[...]</p>
26.	<p>Art. 146. Es ist Gegenstand des Ergänzungsgesetzes:</p> <p>I - steuerlichen Kompetenzkonflikten zwischen dem Bund, den Bundesländern, dem Bundesdistrikt und den Kommunen vorzubeugen;</p> <p>II - die verfassungsmäßigen Beschränkungen der Steuerkompetenz zu regeln;</p> <p>III - Allgemeine Normen über Steuerrecht zu erlassen, insbesondere für:</p> <p>a) die Bestimmung von Abgaben und ihren Arten sowie der Tatbestände, der Bemessungsgrundlagen und der Steuerpflichtigen der in dieser Verfassung vorgesehenen Steuern;</p> <p>b) Steuerpflicht, Steuerfestsetzung, Steuerschuld, Verjährung und Verfall;</p> <p>c) die angemessene steuerliche Behandlung der von den Genossenschaften ausgeübten genossenschaftlichen Tätigkeit.</p> <p>d) die Bestimmung von unterschiedlicher und privilegierter Behandlung der Mikrounternehmen, Kleinunternehmen, einschließlich besonderer oder vereinfachter Regelungen im Fall der in Art 155 Abs. II vorgesehenen Steuer, der in Art. 195 Abs. I und §§ 12 und 13 vorgesehenen Beiträge und des in Art. 239 erwähnten Beitrags.</p> <p>[...]</p>

⁸⁷¹ Der Text wurde von folgender Internetseite übernommen: *AHK Brasil*, Internationales Steuerrecht Brasilien, http://www.ahkbrasil.com/pdf_public/Internationales%20Steuerrecht%20Brasilien_2012.pdf (letzter Zugriff Oktober 2019). Glücklich bin ich damit nicht. Eigentlich müsste es Wertzuwachsbeiträge als Gegenleistung für die ..

27.	<p>Art. 150. Unbeschadet anderer den Steuerpflichtigen gewährter Garantien ist dem Bund, den Bundesländern, dem Bundesdistrikt und den Kommunen verboten⁸⁷²:</p> <p>I - ohne Gesetz, in welchem dies bestimmt ist, Abgaben zu erheben oder zu erhöhen;</p> <p>II - eine ungleiche Behandlung von Steuerpflichtigen, die sich in gleichwertiger Situation befinden, einzuführen, und zwar unabhängig von der juristischen Bezeichnung der Einkünfte, Titel und Rechte; verboten ist jede Unterscheidung aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit oder der von ihnen ausgeübten Funktionen;</p> <p>III – Abgaben einzufordern:</p> <p>a) In Hinsicht auf Tatbestände, die vor dem Beginn des Inkrafttretens des die Abgaben erhebenden oder erhöhenden Gesetzes eingetreten sind;</p> <p>b) in demselben Haushaltsjahr, in dem das die Abgaben einführende oder erhöhende Gesetz erlassen wurde;</p> <p>c) vor Ablauf von neunzig Tagen ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Gesetzes, das die Abgaben eingeführt oder erhöht hat, vorbehaltlich der Bestimmung in lit. b;</p> <p>IV - Abgaben mit konfiskatorischer Wirkung einzuführen;</p> <p>V - Beschränkungen für den Verkehr von Personen oder Gütern durch zwischenstaatliche oder interkommunale Abgaben einzuführen, mit Ausnahme der Erhebung von Maut für die Benutzung von Straßen, die von der öffentlichen Gewalt unterhalten werden;</p> <p>VI - Steuern einzuführen für:</p> <p>a) Vermögen, Einkommen oder Dienstleistungen von anderen;</p> <p>b) Gotteshäuser aller Religionen;</p> <p>c) Vermögen, Einkommen oder Dienstleistungen der politischen Parteien, einschließlich ihrer Stiftungen, der gewerkschaftlichen Organisationen der Arbeitsnehmer, der nicht gewinnorientierten Einrichtungen für</p>
-----	--

⁸⁷² Großer Teil des Texts des ganzen Artikels wurde von Ávila übersetzt. Ávila, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen, S. 99, 133, 145, 195, 200.

	<p>Erziehung und Sozialhilfe, soweit dabei die gesetzlichen Voraussetzungen beachtet werden;</p> <p>d) Bücher, Zeitungen, Zeitschriften und das für ihren Druck bestimmte Papier.</p> <p>e) in Brasilien hergestellte Ton- und Bildtonträger, die musikalische oder literarisch-musikalische Werke von brasilianischen Autoren und/oder von brasilianischen Autoren interpretierte allgemeine Werke enthalten, sowie Medien oder digitale Dateien, außer im Stadium der gewerblichen Reproduktion visueller Medien, die durch Laser gelesen werden.</p> <p>§ 1 Das Verbot des Abs. III lit. b gilt nicht für die in Art. 148 Abs. I, 153 Abs. I, II, IV und V und 154 Abs. II vorgesehenen Abgaben; das Verbot des Abs. III lit c gilt weder für die in Art. 148 Abs. I, 153 Abs. I, II, III und V und 154 Abs. II vorgesehenen Abgaben, noch für die Festsetzung der Bemessungsgrundlage der in Art. 155 Abs. III und 156 Abs. I vorgesehenen Steuern.</p> <p>§ 2 Das Verbot des Abs. VI lit. a bezieht sich auch auf die von der öffentlichen Gewalt eingerichteten und erhaltenen Körperschaften und Stiftungen in Bezug auf Vermögen, Einnahmen und Dienstleistungen, die mit ihren wesentlichen Zwecken verknüpft sind oder sich von ihnen ableiten.</p> <p>§ 3 Die Verbote der Abs. VI lit. a und des vorherigen Paragraphen gelten nicht für Vermögen, Einnahmen und Dienstleistungen, soweit sie mit der Nutzung wirtschaftlicher Tätigkeiten, die den für Privatunternehmen geltenden Normen unterliegen, in Zusammenhang stehen oder sobald eine Gegenleistung oder die Zahlung von Preisen oder Gebühren durch den Nutzer erfolgt; Kaufwillige werden nicht von der Pflicht, Steuern auf unbewegliche Sachen zu zahlen, befreit.</p> <p>§ 4 Die in Abs. VI lit. b und c genannten Verbote erfassen nur Vermögen, Einnahmen und Dienstleistungen, die mit den wesentlichen Zielsetzungen der dort erwähnten Organisationen zusammenhängen.</p> <p>§ 6 Jegliche Subvention oder Befreiung [scil. von der Steuerpflicht], Herabsetzung der Bemessungsgrundlage, Gewährung eines fingierten steuerlichen Guthabens, einer Amnestie oder eines Nachlasses, der sich auf</p>
--	---

	Steuern, Gebühren oder Beiträge bezieht, darf nur durch spezielle Bundes-, Landes- oder Gemeindegesetze, die die oben aufgezählten Materialien oder die entsprechenden Abgaben oder Beiträge ausschließlich regeln, ohne Beeinträchtigung der Bestimmungen in Art. 155 § 2 Abs. XII gewährt werden.
28.	Art. 151. Es ist dem Bund untersagt: I - Abgaben einzuführen, die nicht im gesamten nationalen Territorium einheitlich sind oder Präferenzen in Bezug auf ein Bundesland, den Bundesdistrikt oder eine Kommune zum Nachteil der jeweils anderen beinhalten, mit Ausnahme der Gewährung von Steuervergünstigungen, die zur Förderung des sozialökonomischen Gleichgewichts zwischen den verschiedenen Regionen des Landes bestimmt sind. ⁸⁷³
29.	Art. 153. Es steht dem Bund zu, Steuern einzuführen für: I - Einfuhr ausländischer Waren; II - Ausfuhr, ins Ausland, von nationalen oder verstaatlichen Waren; III - Einkommen und Gewinne jeder Art; IV - Industrieerzeugnisse; V - Kredit-, Geldwechsel-, Versicherungs- oder Wertpapiergeschäfte; VI - landwirtschaftliche Grundstücke; VII - große Vermögen unter den Bedingungen eines Ergänzungsgesetzes. § 1 Die vollziehende Gewalt kann die Steuersätze der in den Absätzen I, II, IV und V vorgesehenen Steuern unter Berücksichtigung der vom Gesetz bestimmten Voraussetzungen und Beschränkungen ändern. [...] § 4 Die in Abs. VI dieses Artikels vorgesehene Steuer: [...] III – wird von den Kommunen, die diese Option wählen, im Sinne des Gesetzes kontrolliert und eingetrieben, solange es zu keiner Steuerreduktion oder irgendeiner anderen Form von Steuerverzicht kommt.

⁸⁷³ Ein großer Teil dieses Artikels wurde von Ávila übersetzt. Ávila, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen, S. 145.

30.	<p>Art. 154. Der Bund kann einführen:</p> <p>I - durch Ergänzungsgesetz Steuern, die im vorhergehenden Artikel nicht vorgesehen sind, sofern sie nicht kumulativ sind und keinen Tatbestand oder keine Bemessungsgrundlage haben, die für die in dieser Verfassung vorgesehenen Steuern geeignet sind;</p> <p>II - bei drohendem oder eingetretenem äußeren Krieg, Sondersteuern, die von seiner steuerlichen Kompetenz umfasst sind oder auch nicht; diese Steuern werden allmählich abgeschafft, wenn die Ursache für ihre Einführung entfallen ist.</p>
31.	<p>Art. 155. Es steht den Bundesländern und dem Bundesdistrikt zu Steuern einzuführen für:</p> <p>I - Übertragung der Vermögen und Rechte von Todes wegen und durch Schenkung;</p> <p>II - Geschäfte bezüglich des Warenverkehrs und der Transportdienstleistungen zwischen Bundesländern und Kommunen, sowie Kommunikationsdienstleistungen, auch wenn die Geschäfte und Dienstleistungen im Ausland beginnen;</p> <p>III - Eigentum an Kraftfahrzeugen.</p> <p>[...]</p> <p>§ 2 Die in Absatz II vorgesehene Steuer muss folgende Erfordernisse erfüllen:</p> <p>I – sie ist nicht häufig kumulativ, und für jedes Geschäft, das den Austausch von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen betrifft, wird durch den Betrag ausgeglichen, der bei früheren Geschäften mit demselben oder einem anderen Bundesland oder durch den Bundesdistrikt erhoben wurde;</p> <p>[...]</p> <p>XII - es steht dem Ergänzungsgesetz zu:</p> <p>[...]</p> <p>g) die Art und Weise zu regeln, wie in Übereinstimmung mit den Erwägungen der Bundesländer oder des Bundesdistrikts Steuerbefreiungen, -anreize und -vorteile gewährt und widerrufen werden sollen.</p>
32.	Art. 156. Es steht den Kommunen zu Steuern einzuführen für:

	<p>I - städtische Grundstücke und Gebäude;</p> <p>II - Übertragung von Immobilien unter Lebenden, unabhängig von der Benennung, durch entgeltliche Handlung, durch Natur oder durch Verbindung mit einem Grundstück, und von dinglichen Rechten an Immobilien, mit Ausnahme von Garantien, einschließlich Übertragung von Ansprüchen an ihrem Erwerb;</p> <p>III - alle durch Ergänzungsgesetz bestimmten Dienstleistungen, außer denjenigen, die nicht im Art. 155 Abs. II CR enthalten sind.</p>
33.	<p>Art. 158. Den Kommunen stehen zu:</p> <p>[...]</p> <p>II - fünfzig Prozent aller Steuereinnahmen des Bundes bezüglich des Eigentums an auf landwirtschaftlichen Grundstücken errichteten Immobilien, gemäß der in Art. 153, § 4, III vorgesehenen Option;</p> <p>III - fünfzig Prozent aller Steuereinnahmen eines Bundeslands bezüglich des Eigentums an zugelassenen Kraftfahrzeugen, die in den jeweiligen Gebiet angemeldet sind;</p>
34.	<p>Art. 170. Die Wirtschaftsordnung, die auf der Förderung der menschlichen Arbeit und der freien Initiative basiert, hat als Ziel, allen ein würdiges Dasein entsprechend den Gesetzen der sozialen Gerechtigkeit zu gewährleisten; dabei sind die folgenden Prinzipien zu achten:</p> <p>I – nationale Souveränität;</p> <p>II – privates Eigentum;</p> <p>[...]</p> <p>IV – freier Wettbewerb;</p> <p>[...]</p> <p>Einzelparagraph. Unabhängig von einer Genehmigung der Behörden ist die freie Ausübung jeder Wirtschaftstätigkeit für alle gewährleistet, außer in den Fällen, die von dem Gesetz bestimmt sind.</p>
35.	<p>Art. 173. Vorbehaltlich der in dieser Verfassung vorgesehenen Fälle ist die unmittelbare Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten durch den Staat nur gestattet, wenn dies für die Belange der nationalen Sicherheit oder</p>

	<p>eines erheblichen kollektiven Interesses, entsprechend der gesetzlichen Festlegung, notwendig ist.⁸⁷⁴</p> <p>§ 1 Das Gesetz legt den Rechtsstatus der staatlichen Unternehmen, der gemischtwirtschaftlichen Gesellschaften und ihrer Tochtergesellschaften fest, die wirtschaftliche Tätigkeiten zur Herstellung oder Vermarktung von Waren oder Dienstleistungen ausüben; durch Gesetz werden bestimmt:</p> <p>[...]</p> <p>II - die Unterwerfung unter die besonderen rechtlichen Vorschriften für Privatunternehmen, einschließlich der Rechte und Pflichten aufgrund des Zivilrechts, Handelsrechts, Arbeitsrechts und Steuerrechts;</p> <p>[...]</p> <p>§ 2 Staatliche Unternehmen und gemischtwirtschaftliche Gesellschaften genießen keine steuerrechtlichen Vorteile, die sich nicht auch auf Unternehmen im Bereich der Privatwirtschaft erstrecken.</p>
36.	<p>Art. 174. [...]</p> <p>§ 2 Das Gesetz wird das Genossenschaftswesen und andere Arten des Vereinswesens unterstützen und dazu anregen.</p>
37.	<p>Art. 237. Die für die Verteidigung steuerlicher Interessen erforderliche Überwachung und Kontrolle des auswärtigen Handels stehen dem Finanzministerium zu.</p>

II. Landesverfassung von São Paulo

Randnummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 21 - Das Gesetzgebungsverfahren umfasst die Ausarbeitung von:</p> <p>I - Verfassungsnovellen;</p> <p>II - Ergänzungsgesetzen;</p> <p>III - einfachen Gesetzen;</p> <p>IV - legislativen Dekreten;</p> <p>V - Resolutionen.</p>

⁸⁷⁴ Großer Teil des Texts des Artikels wurde von Ávila übersetzt. Ávila, Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen, S. 140.

III. Landesverfassung von Paraná

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 63. Das Gesetzgebungsverfahren umfasst die Ausarbeitung von:</p> <p>I -Verfassungsnovellen;</p> <p>II - Ergänzungsgesetzen;</p> <p>III - einfachen Gesetzen;</p> <p>IV - legislativen Dekreten;</p> <p>V - Resolutionen;</p> <p>VI - delegierenden Gesetzen.</p>

IV. Ergänzungsgesetz Nr. 24/75

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 1 - Die Steuerbefreiung für Geschäfte, die dem Warenverkehr dienen, wird gemäß diesem Gesetz im Einklang mit den Vorschriften der von den Ländern und dem Bundesdistrikt getroffenen und bestätigten Vereinbarungen angewendet oder widerrufen.</p> <p>[...]</p>
2.	<p>Art. 2 - Die in Art. 1 genannten Vereinbarungen werden in von Vertretern der Bundesregierung geleiteten Sitzungen getroffen, zu denen Vertreter aller Länder sowie des Bundesdistrikts einberufen wurden.</p> <p>[...]</p>

V. Ergänzungsgesetz Nr. 105/01

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 5. Unter Einschluss der Periodizität und der Wertgrenzen legt die vollziehende Gewalt die Kriterien fest, wonach die Finanzinstitute den Steuerbehörden des Bundes die Finanzgeschäfte der Nutzer der von ihnen angebotenen Dienstleistungen mitteilen müssen.</p>

	<p>§ 1 Für die Zwecke dieses Artikels werden als Finanzgeschäfte betrachtet:</p> <p>I – direkte und langfristige Einlagen, einschließlich auf Sparkonten;</p> <p>II – Zahlungen in Landeswährung oder durch Scheck;</p> <p>III – Emission von Kreditaufträgen oder ähnlichen Dokumenten;</p> <p>IV – Einlösung von direkten und langfristigen Einlagen, einschließlich auf Sparkonten;</p> <p>V – Darlehensverträge;</p> <p>VI – Einlösung von handelbaren Rechnungszwertschriften, Schuldscheinen oder ähnlichen Wertpapieren;</p> <p>VII – Kauf oder Verkauf von festverzinslichen oder variabel verzinslichen Wertpapieren;</p> <p>VIII – Investitionen in Wachstumsfonds;</p> <p>IX – Kauf von fremden Währungen;</p> <p>X – Umrechnung von fremden Währungen in Landeswährung;</p> <p>XI – Überweisung von Währungen und anderen Werten ins Ausland;</p> <p>XII – Geschäfte mit Gold als Anlagen;</p> <p>XIII - Geschäfte mit Kreditarten;</p> <p>XIV - Leasinggeschäfte; und</p> <p>XV – jegliche weiteren vergleichbaren Geschäfte, die von der brasilianischen Zentralbank, von der Wertpapieraufsichtsbehörde oder von anderen zuständigen Behörden zugelassen werden.</p> <p>§ 2 Die im Einklang mit dem Einleitungsteil des vorliegenden Artikels übergebenen Informationen müssen sich auf Mitteilungen beschränken, die zur Identifizierung des Geschäftsinhabers sowie des gesamten monatlichen Betrags dienen. Das Einfügen jeglichen Elements, das die Identifizierung der Herkunft oder der Natur der beschriebenen Ausgaben ermöglicht, ist ausgeschlossen</p> <p>[...]</p> <p>§ 5 Die in diesem Artikel genannten Informationen unterliegen im Einklang mit der geltenden Gesetzgebung dem Steuergeheimnis.</p>
--	--

2.	<p>Art. 6. Finanzbehörden und -beamte des Bundes, der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen dürfen Dokumente, Bücher und Protokolle von Finanzinstituten (einschließlich derjenigen, die auf Einzahlungen und Finanzinvestitionen beruhen) nur dann prüfen, wenn ein Verwaltungsverfahren eingeleitet wurde oder ein Steuerverfahren im Gange ist und die Untersuchung von der zuständigen Verwaltungsbehörde als unvermeidlich erachtet wird.</p> <p>Einzelparagraph. Das Ergebnis der Prüfungen sowie die in diesem Artikel genannten Informationen und Dokumente unterliegen im Einklang mit der geltenden Gesetzgebung dem Steuergeheimnis.</p>
----	--

VI. Ergänzungsgesetz Nr. 116/03

Randnummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 3. Gilt eine Dienstleistung als geleistet und der daraus fließende Steuerbetrag als geschuldet, dann fungiert als Steueradresse der Ort der Dienstleistung oder, falls dieser nicht vorhanden ist, der Wohnort des Dienstleisters, außer in den in Absatz I bis XXV vorgesehenen Ausnahmen, in denen die Steueradresse die folgende ist:</p> <p>I – die Geschäftssadresse des Dienstleistungsempfängers oder des Dienstleistungsvermittlers oder, falls dieser nicht vorhanden ist, dessen Wohnort nach der Vorschrift des Art. 1 § 1 des vorliegenden Ergänzungsgesetzes;</p> <p>II – die Adresse des Aufstellungsortes von Baugerüsten, Bühnen, Überdachungen und weiteren Strukturen bei den in Unterabschnitt 3.05 der angehängten Liste beschriebenen Dienstleistungen;</p> <p>III – die Baustellen bei in Unterabschnitt 7.02 bzw. 7.19 der angehängten Liste beschriebenen Dienstleistungen;</p>

VII. Gesetz Nr. 4.375/64

Randnummer	Wortlaut der Vorschrift

<p>1. Art 2 [...]</p> <p>§ 2 Frauen sind in Friedenszeiten von dem Militärdienst befreit, ansonsten sind sie gemäß ihrer Eignung dem Interesse der Mobilmachung unterworfen.</p> <p>[...]</p> <p>Art 28. Von der Wehrpflicht sind die folgenden Personen ausgenommen:</p> <p>a) Personen, die jederzeit bei den Auswahl- oder Inspektionsverfahren aufgrund ihrer bleibenden körperlichen oder geistigen Unfähigkeit als unwiderruflich ungeeignet für die Tätigkeit bei den Streitkräften angesehen werden;</p> <p>[...]</p>

VIII. Gesetz Nr. 5.172/66 (brasilianische Abgabenordnung/CTN)

Randnummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 3. Abgabe ist jede obligatorische Geldleistung, die in Geld besteht oder Geldwert hat, die keine Sanktion wegen einer rechtswidrigen Handlung darstellt, die gesetzlich vorgeschrieben und mittels völlig gebundener Verwaltungstätigkeit beigetrieben wird.
2.	Art. 7. Die Steuerkompetenz ist nicht übertragbar, mit Ausnahme der Zuweisung der Aufgaben der Steuererhebung oder -kontrolle oder der Ausführung von Gesetzen, Diensten, administrativen Handlungen oder Entscheidungen in Steuersachen, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts einer anderen gemäß Art. 18 § 3 der Verfassung übertragen werden.
3.	Art. 9 Es ist dem Bund, den Bundesländern, dem Bundesdistrikt und den Kommunen verboten: I - Abgaben ohne jegliche gesetzliche Vorschrift einzuführen oder zu erhöhen, vorbehaltlich der Vorschriften der Art. 21, 26 und 65 in Bezug auf die Erhöhung von Abgaben; [...] IV - Steuern erheben auf: [...]

	c) Vermögen, Einkommen oder Dienste der politischen Parteien, einschließlich ihrer Stiftungen, der gewerkschaftlichen Körperschaften der Arbeitnehmer, der Lehr- und Sozialhilfeeinrichtungen, soweit sie nicht gewinnorientiert sind; die Voraussetzungen, die in Absatz II dieses Kapitels festgesetzt wurden, sind zu beachten;
4.	<p>Art. 14. Was in lit. "c" des Absatzes IV des Artikels 9 festgelegt ist, ist von der Erfüllung der folgenden Voraussetzungen durch die in diesem Artikel genannten Körperschaften abhängig:</p> <p>[...]</p> <p>III - Buchführung für Einnahmen und Ausgaben in Bücher, bei denen die geeigneten Formalitäten für die Sicherstellung ihrer Richtigkeit einhalten werden.</p> <p>[...]</p>
5.	Art. 96. Der Begriff „Steuergesetzgebung“ umfasst die Gesetze, die internationales Abkommen und Konventionen, die Verordnungen und die ergänzenden Normen, die ganz oder teilweise Abgaben und das sich auf sie beziehende rechtliche Verhalten betreffen.
6.	<p>Art. 97. Nur ein Gesetz kann bestimmen:</p> <p>I – Die Einführung oder die Abschaffung von Abgaben;</p> <p>II – Die Erhöhung oder die Senkung von Abgaben, vorbehaltlich der Bestimmungen der Art. 21, 26, 39, 57 und 65;</p> <p>III – Den Tatbestand der steuerlichen Hauptpflicht und ihres Steuerpflichtigen, vorbehaltlich der Bestimmung des Art. 52, § 3, I;</p> <p>IV – Die Festlegung des Steuersatzes oder der Bemessungsgrundlage der Abgabe, vorbehaltlich der Bestimmung der Art. 21, 26, 39, 57 und 65;</p> <p>V – Die Sanktionen für rechtswidrige Handlungen oder Unterlassungen, oder andere Verstöße, die im Gesetz vorgesehen sind;</p> <p>VI – Die Fälle, in den die Steuerschuld ausgeschlossen und unterbrochen wird sowie erlischt, in denen Sanktionen erlassen oder herabgesetzt werden.</p> <p>[...]</p>

7.	Art. 98. Die völkerrechtlichen Abkommen und Konventionen heben die innerstaatliche steuerliche Gesetzgebung auf oder ändern sie und werden von der nachfolgenden Gesetzgebung beachtet.
8.	Art. 102. Die von jedem Bundesland, vom Bundesdistrikt und von den Kommunen gebilligte Steuergesetzgebung gilt allerdings im Bund außerhalb des jeweiligen Gebiets nur dann, wenn bestehende Übereinkommen ihre Geltung außerhalb des jeweiligen Gebiets unmittelbar regeln oder wenn ihre Geltung in diesem oder in anderen vom Bund erlassenen allgemeinen Gesetzen vorgesehen ist.
9.	Art. 105. Die Steuergesetzgebung gilt unverzüglich für künftige und unvollständige Tatbestände, deren Eintreten begonnen hat, aber noch unvollständig im Sinne von Artikel 116 ist.
10.	Art. 106. Ein Gesetz wird auf vergangene Handlungen oder Tatsachen angewendet: I – in jedem Fall, wenn es ausdrücklich der Auslegung dient, wobei die Anwendung von Sanktionen auf die Verletzung der ausgelegten Bestimmungen ausgeschlossen ist; II - auf nicht endgültig abgeurteilte Handlungen: a) wenn das Gesetz bestimmt, dass die Handlung nicht mehr in einem Verstoß besteht. b) wenn das Gesetz bestimmt, dass die Handlung in keinem Verstoß gegen pflichtgemäßes Tun oder Unterlassen besteht, sofern die Handlung nicht betrügerisch ist und keine Nichtzahlung von Abgaben zur Folge hat; c) wenn das Gesetz eine mildere Sanktion als diejenige, die von dem geltenden Gesetz zur Zeit des Begehens der Handlung vorgesehen wurde, verhängt.
11.	Art. 109. Die allgemeinen Prinzipien des Privatrechts dienen zur Überprüfung von Definition, Inhalt und Reichweite von Rechtsinstituten, Begriffen und Formen, nicht aber zur Definition ihrer steuerrechtlichen Auswirkungen.
12.	Art. 110. Das Steuergesetz kann die Definition, den Inhalt und die Reichweite von Rechtsinstituten, die Begriffe und Formen des Privatrechts nicht ändern, die von der Bundesverfassung, den Landesverfassungen

	und den grundlegenden Gesetzen des Bundesdistrikts oder der Kommunen ausdrücklich oder implizit dazu benutzt werden, um die steuerrechtlichen Zuständigkeiten zu bestimmen oder zu begrenzen.
13.	<p>Art. 112. Die Verstöße und Sanktionen festlegende Steuergesetzgebung wird zugunsten des Angeklagten ausgelegt, wenn Zweifel bestehen in Bezug auf:</p> <p>I - die rechtliche Definition von Tatsachen;</p> <p>II - die Natur oder die materiellen Bedingungen der Tatsachen oder die Natur oder Ausweitung ihrer Auswirkungen;</p> <p>III - die Täterschaft sowie die Strafmündigkeit oder Strafbarkeit des Täters;</p> <p>IV - die Natur der anwendbaren Bestrafung oder deren Abstufung.</p>
14.	<p>Art. 113. Die Steuerpflicht ist Haupt- oder Mitwirkungspflicht.</p> <p>§ 1 Die Hauptpflicht entsteht aus der Verwirklichung des Tatbestandes, hat als Gegenstand die Zahlung einer Steuer oder Buße und erlischt zusammen mit der Schuld, die aus ihr folgt.</p> <p>§ 2 Die Mitwirkungspflicht ergibt sich aus der Steuergesetzgebung und hat positive und negative Leistungen im Interesse der Abgabenbeitreibung und -kontrolle zum Gegenstand.</p> <p>§ 3 Bezuglich der Geldbuße verwandelt sich die Mitwirkungspflicht in eine Hauptpflicht, sobald sie nicht eingehalten wird.</p>
15.	Art. 115. Tatbestand der Mitwirkungspflicht ist jegliche Situation, die gemäß der anwendbaren Gesetzgebung die Ausführung oder das Unterlassen von Handlungen vorschreibt, die keine Hauptpflicht darstellen.
16.	Art. 119. Aktives Subjekt der Pflicht ist die zur Forderung ihres Vollzugs berechtigte juristische Person des öffentlichen Rechts.
17.	Art. 120. Die aus der territorialen Aufteilung einer anderen juristischen Person entstehende juristische Person des öffentlichen Rechts ist vorbehaltlich anderweitiger gesetzlicher Regelung deren Recht unterworfen. Deren Steuergesetzgebung wird vor dem Inkrafttreten der spezifisch angepassten Gesetzgebung angewendet.
18.	Art. 121. Steuerpflichtiger der Hauptpflicht ist die zur Steuer- oder Bußgeldzahlung verpflichtete Person.

	<p>Einzelparagraph. Der Steuerpflichtige der Hauptpflicht wird folgendermaßen genannt:</p> <p>I - Steuerschuldner, falls eine persönliche, direkte Beziehung zwischen der Person und dem jeweiligen Steuertatbestand besteht;</p> <p>II - Verantwortlicher, falls dieser kein Steuerschuldner ist und seine Verpflichtung vielmehr als Folge einer im Gesetz vorgesehenen Rechtsvorschrift entstanden ist.</p>
19.	Art. 122. Steuerpflichtiger einer Mitwirkungspflicht ist die zu den gegenstandbezogenen Leistungen verpflichtete Person.
20.	<p>Art. 126. Die passive Steuerkapazität hängt nicht von den folgenden Aspekten ab:</p> <p>I - von der Geschäftsfähigkeit der natürlichen Person;</p> <p>II – davon, ob die natürliche Person zu Maßnahmen verpflichtet ist, die die Durchführung ihrer zivilen, geschäftlichen oder beruflichen Aktivitäten sowie die direkte Führung ihre eigenen Güter und Geschäfte beschränken oder aufheben;</p> <p>III – davon, ob die juristische Person ordnungsgemäß errichtet wurde. Die Existenz einer ökonomischen oder beruflichen Einheit genügt.</p>
21.	Art. 132. Die aus der Fusion, Umwandlung oder Einbeziehung einer anderen juristischen Person resultierende juristische Person des Privatrechts ist für die Abgaben verantwortlich, die von den fusionierten, umgewandelten oder einbezogenen Person am Auflösungstag geschuldet wurden.
22.	<p>Art. 134. Erweist sich der Vollzug der Durchführung einer Hauptpflicht eines Steuerpflichtigen als unmöglich, gelten wegen ihren Interventionen oder Unterlassungen als solidarisch verantwortlich:</p> <p>I - die Eltern, für die Abgaben ihrer minderjährigen Kinder;</p>
23.	Art. 136. Die Verantwortung für Verstöße gegen die Steuergesetzgebung hängt vorbehaltlich anderweitiger gesetzlicher Regelung weder von der Absicht des Agenten oder Verantwortlichen noch von der Wirksamkeit, der Natur oder den Wirkungen seiner Handlungen ab .

24.	<p>Art. 138. Die Haftung für einen Verstoß wird durch Selbstanzeige ausgeschlossen. Die Anzeige muss gegebenenfalls mit der Zahlung der geschuldeten Steuer sowie der jeweiligen Verzugszinsen oder mit der Überweisung des von der Verwaltungsbehörde geschätzten Betrags, falls dieser von einer Schätzung abhängt, verbunden sein.</p> <p>Einzelparagraph. Erfolgt die Selbstanzeige während eines laufendem Verwaltungs- oder Ermittlungsverfahrens im Zusammenhang mit dem Verstoß, wird sie als nicht wirksam angesehen.</p>
25.	<p>Art. 142. Ausschließlich die Verwaltungsbehörde darf die Steuerschuld festsetzen, was hier als Verwaltungsverfahren verstanden wird, wodurch die Behörde das Vorliegen eines zu einer Verpflichtung führenden Steuertatbestands überprüft, die Besteuerungsfrage bestimmt, den zu zahlenden Steuerbetrag schätzt, den Steuerpflichtigen identifiziert und im Bedarfsfall die Anwendung einer angemessenen Sanktion vorschlägt.</p> <p>Einzelparagraph. Die Festsetzung ist verbindlich und obligatorisch, die Androhung liegt in der Verantwortung der Behörde.</p>
26.	<p>Art. 148. Erfolgt die Berechnung der Steuer auf der Basis von oder in Bezug auf den Wert oder Preis von Gütern, Rechten, Dienstleistungen oder Rechtsakten, schätzt die Behörde deren Wert oder Preis in einem regulären Verfahren, wenn die vom Steuerpflichtigen oder vom rechtlich dazu verpflichteten Dritten vorgelegten Erklärungen oder Dokumente lückenhaft oder nicht glaubwürdig sind, vorbehaltlich des Falles eines Widerspruchs oder einer widersprüchlichen behördlichen oder gerichtlichen Einschätzung.</p>
27.	<p>Art. 149. Die Festsetzung wird von der Verwaltungsbehörde in folgenden Fällen durchgeführt und geändert:</p> <p>[...]</p> <p>III - wenn sich die rechtlich verpflichtete Person trotz einer Erklärung in Übereinstimmung mit dem vorherigen Absatz weigert, innerhalb der vorgesehenen Fristen und im Rahmen der Steuergesetzgebung den von der Verwaltungsbehörde erlassenen Aufforderungen nach Aufklärung Folge zu leisten oder ihnen nach Ansicht dieser Behörde nicht zufriedenstellend Folge leistet;</p>

	<p>III - wenn die rechtlich dazu verpflichtete Person, obwohl sie eine Erklärung nach den Bestimmungen des vorherigen Absatzes abgegeben hat, einem von der Verwaltungsbehörde gestellten Klärungsersuchen nicht fristgerecht und in Form der Steuergesetzgebung nach dem Urteil dieser Behörde nachkommt, dies verweigert oder nicht zufriedenstellend tut; [...]</p>
28.	<p>Art. 173. Das Recht des Finanzamtes auf die Eintreibung von Steuerschulden wird 5 (fünf) Jahre nach den folgenden Bezugspunkten aufgehoben:</p> <p>I - erster Tag des folgenden Haushaltjahres, in Bezug auf das Haushalt Jahr, in dem die Festsetzung vorgenommen werden durfte;</p> <p>II - Datum, an dem die Entscheidung, eine vorher vorgenommene Festsetzung wegen eines Formfehlers zu widerrufen, für endgültig erklärt wird.</p> <p>Einzelparagraph. Das im vorliegenden Artikel genannte Recht wird mit dem Ablauf der hier vorgesehenen Frist endgültig aufgehoben. Als Bezugspunkt wird das Datum angesehen, an dem die Festsetzung von Steuerschulden beginnt, nämlich durch Bescheid an dem Steuerpflichtigen über jegliche Vorbereitungsmaßnahme, die er wegen ihrer Festsetzung zwingend treffen muss.</p>
29.	<p>Art. 174. Das Recht, den Rechtsweg zur Vollstreckung von Steuerschulden zu beschreiten, verjährt fünf Jahre nach deren endgültigen Festsetzung.</p> <p>[...]</p>
30.	<p>Art. 175. Die Steuerschuld wird ausgeschlossen durch:</p> <p>I – die Befreiung;</p> <p>II – den Erlass.</p> <p>Einzelparagraph. Der Ausschuss der Steuerschuld befreit nicht von der Erfüllung der Mitwirkungspflichten, die von der Hauptpflicht abhängig sind, deren Steuerschuld ausgeschlossen wird, oder die aus ihr folgen.</p>
31.	<p>Art. 180. Der Erlass umfasst ausschließlich Verstöße, die vor Inkrafttreten des den Erlass gewährenden Gesetzes begangen worden sind, und ist dann nicht anzuwenden:</p>

	I - wenn die Taten im Gesetz als Verbrechen oder Vergehen bezeichnet werden, oder wenn die Taten trotz keiner derartigen Bezeichnung mit Vorsatz, Betrug oder Vortäuschung durch den Steuerpflichtigen oder zu seinen Gunsten durch einen Dritten ausgeführt wurden;
32.	<p>Art. 195. Für die Zwecke der Steuergesetzgebung sind keine Rechtsvorschriften einzuhalten, die das Recht darauf ausschließen bzw. einschränken, Ware, Bücher, Dateien, Dokumente, Folien und geschäftliche oder steuerliche Tätigkeiten von Kaufleuten, Unternehmern oder Herstellern zu untersuchen sowie deren Verpflichtung, diese vorzuzeigen.</p> <p>Einzelparagraph. Die verbindliche kommerzielle und steuerliche Buchführung sowie die Belege für die darin vorgenommenen Buchungen müssen so lange aufbewahrt werden, bis die Steuerschulden aus den Geschäften, auf die sie sich beziehen, verjähren.</p>
33.	<p>Art. 196. Sollte die Verwaltungsbehörde Überprüfungsmaßnahmen einleiten oder durchführen, wird sie die erforderlichen Bedingungen festhalten, um den Beginn des Verfahrens zu dokumentieren, im Einklang mit der anzuwendenden Gesetzgebung, die eine Maximalfrist für ihren Abschluss festlegt.</p> <p>Einzelparagraph. Die im vorliegenden Artikel genannten Bedingungen werden möglichst in einem der vorgelegten Geschäftsbücher festgehalten. Sollten sie dagegen getrennt festgehalten werden, muss eine von der Verwaltungsbehörde beglaubigte Kopie der zu überprüfenden Person übergeben werden.</p>
34.	<p>Art. 197 Nach Aufforderung durch schriftliche Vorladung sind die folgenden Personen oder Institutionen verpflichtet, der Verwaltungsbehörde alle ihnen zur Verfügung stehende Informationen über die Güter, Geschäfte und Aktivitäten von Dritten mitteilen:</p> <p>I - Notare, Beamte und sonstige Amtspersonen;</p> <p>II - Banken, Bankhäuser, Sparkassen und weitere Finanzinstitutionen;</p> <p>III - Vermögensverwaltungsunternehmen;</p> <p>IV - Makler, Auktionare und Zollagenten;</p> <p>V - Inventarisationsbeamte;</p> <p>VI - Justitiare, Kommissionare, Insolvenzverwalter;</p>

	<p>VII - jegliche weiteren Institutionen oder Personen, die im Einklang mit dem Gesetz aufgrund ihrer Stellung, ihres Gewerbes, ihrer Funktion, ihres Dienstes, ihrer Tätigkeit oder ihres Berufs dazu aufgefordert werden. Einzelparagraph. Die Pflicht nach diesem Artikel erstreckt sich nicht auf die Mitteilung von Informationen über Tatsachen, die der Informant aufgrund von Stellung, Gewerbe, Funktion, Dienst, Tätigkeit oder Beruf aufgrund des Gesetzes geheim halten muss.</p>
35.	<p>Art. 198. Unbeschadet der Strafgesetze ist es dem Finanzamt und dessen Beamten verboten, durch die Ausübung ihrer Tätigkeit erlangte Informationen zur wirtschaftlichen oder finanziellen Situation von Steuerpflichtigen und von Dritten sowie zu Natur oder Stand von deren Geschäften oder Aktivitäten zu verbreiten.</p> <p>§ 1 Die Vorschriften dieses Artikels schließen die in Art. 199 vorgesehnen Fälle sowie folgende Fälle aus:</p> <p>I – bei Anforderung einer Justizbehörde im Interesse der Rechtspflege;</p> <p>II – bei Anfrage der Verwaltungsbehörde im Interesse der öffentlichen Verwaltung, sofern die regelmäßige Einleitung eines Verwaltungsverfahrens beim jeweiligen Organ oder bei der jeweiligen Einheit mit der Absicht, den Steuerpflichtigen, auf den sich diese Information bezieht, wegen Ausübung einer Verwaltungsübertretung zu prüfen, nachzuweisen ist.</p> <p>[...]</p> <p>§ 3 Es ist nicht verboten, Informationen in Bezug auf folgende Aspekte zu verbreiten:</p> <p>I – finanzielle Informationen für die Einleitung der Strafverfolgung;</p> <p>II – Eintragungen ausstehenden Forderungen der Staatskasse;</p> <p>III – Teilzahlungen oder Moratorien.</p>
36.	<p>Art. 199. Die Finanzämter des Bundes sowie der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen sollen sich im Einklang mit der im Gesetz oder in Abkommen allgemein oder spezifisch festgelegten Form gegenseitig dabei unterstützen, die jeweiligen Abgaben zu überprüfen und Informationen auszutauschen.</p>

	Einzelparagraph. Das Finanzamt des Bundes kann gemäß Staatsverträgen, Abkommen oder Vereinbarungen im Interesse der Steuereinnahme und deren Überprüfung Informationen mit ausländischen Staaten austauschen.
37.	Art. 200. Die Bundesverwaltungsbehörden dürfen die Hilfe der öffentlichen Gewalt vom Bund, von den Bundesländern und von den Kommunen verlangen und umgekehrt, falls sie während der Ausübung ihrer Funktionen beleidigt oder beschädigt werden oder falls diese Hilfe für die Durchführung einer in der Steuergesetzgebung vorgesehene Maßnahme erforderlich ist, selbst bei einer Tat, die sich im Gesetz nicht als Verbrechen oder Vergehen definieren lässt.

IX. Gesetz Nr. 7.474/86

Randnummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 1. Nach Ablauf seiner Amtszeit kann der ehemalige Präsident der Republik vier Bedienstete für Zwecke der persönlichen Sicherheit und Unterstützung sowie zwei Dienstfahrzeuge mit Fahrern in Anspruch nehmen. Die Kosten werden von der Präsidentschaft selbst getragen.

X. Gesetz Nr. 8.137/90

Randnummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 1. Es stellt ein Verbrechen gegen das Steuerrecht dar, Abgaben, Sozialbeiträge und ähnliche zusätzliche Beiträge durch folgende Maßnahmen zu hinterziehen oder zu kürzen: I - den Finanzbehörden gegenüber Informationen vorzuenthalten oder falsche Aussagen machen; [...]

XI. Gesetz Nr. 8.212/91

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 32-A. Falls der Steuerpflichtige keine Erklärung im Sinne von Absatz IV des Einleitungsteils von Art. 32 des vorliegenden Gesetzes rechtzeitig vorlegt oder diese unrichtig oder unvollständig vorlegt, wird er aufgefordert, diese erneut vorzulegen oder Aufklärung zu leisten sowie folgende Geldbußen zu zahlen:</p> <p>I – R\$ 20,00 (zwanzig Reais) pro Gruppe von 10 (zehn) unrichtigen oder unterlassenen Informationen; und</p> <p>II – 2 % (zwei Prozent) vom Umfang der angegebenen Beiträge pro Kalendermonat oder Monatsteil, auch wenn bei fehlender oder verspäteter Abgabe der Erklärung diese bereits ausbezahlt wurden. Diese Geldbuße beschränkt sich mit Rücksicht auf die in § 3 vorgesehenen Vorschriften des vorliegenden Artikels auf 20 % (zwanzig Prozent).</p>

XII. Gesetz Nr. 8.846/94

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 1 Die Ausstellung von Rechnungen, Quittungen oder ähnlichen Dokumenten, die sich auf den Verkauf von Gütern, auf Dienstleistungen oder auf die Veräußerung beweglicher Vermögensgegenstände beziehen, muss in Übereinstimmung mit der die Einkommensteuer sowie die Steuer von Einnahmen aller Art regelnden Gesetzgebung im tatsächlichen Zeitpunkt der Durchführung des Geschäftes erfolgen.</p>

XIII. Gesetz Nr. 8.981/95

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 88. Bei fehlender oder verspäteter Abgabe der Einkommenssteuererklärung muss die natürliche oder juristische Person:</p>

	<p>I - einen Säumniszuschlag von einem Prozent der Einkommenssteuer pro Monat oder Monatsanteil zahlen, auch wenn diese bereits gezahlt wurde;</p> <p>II - eine Geldbuße von zweihundert bis achttausend Ufirs im Fall einer Erklärung, die dem geschuldeten Steuerbetrag nicht entspricht, zahlen.</p>
--	---

XIV. Gesetz Nr. 8.989/95

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 1 Die in Land gefertigten Personenwagen sind von der Herstellungssteuer befreit, sofern sie mit einem Motor bis zu zweitausend Kubikzentimeter Hubraum ausgerüstet sind, einschließlich des Zugangs zum Kofferraum wenigstens vier Türe haben, mit erneuerbarem Treibstoff oder umkehrbarem Verbrennungssystem betrieben werden, wenn sie von den folgenden Personen erworben werden:</p> <p>[...]</p> <p>III - Arbeitsgenossenschaften, denen eine Konzession oder eine Genehmigung zum öffentlichen Verkehr in der Kategorie Taxi erteilt wurde, sofern die betreffenden Fahrzeuge zu dieser Tätigkeit benutzt werden;</p> <p>IV - Menschen mit körperlicher Behinderung, Sehbehinderung oder schwerer geistiger Behinderung, sowie Autisten, die direkt oder durch ihre Vertreter den Wagen kaufen.</p>

XV. Gesetz Nr. 9.250/95

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 7. Die natürliche Person muss die Umrechnung des zu zahlenden oder zurückzuzahlenden Steuerbetrags bezüglich der innerhalb des Kalenderjahres erworbenen Einkünfte in Reais prüfen, sowie jährlich eine in Übereinstimmung mit dem vom Sekretariat des Bundesfinanzamts erlassenen Modell verfasste Einkommenserklärung bis zum letzten Werktag des Monats April des folgenden Kalenderjahres vorlegen.</p> <p>[...]</p>

	<p>§ 4 Wird die Aufteilung oder Beschaffung von Vermögensgegenständen genehmigt, muss die mit der Inventarisierung beschäftigte Person innerhalb von dreißig Tagen ab dem Verkündungsdatum des Urteils eine Erklärung bezüglich ihrer Einkünfte zwischen dem 1. Januar und dem Genehmigungs- oder Beschaffungsdatum vorlegen.</p> <p>[...]</p>
2.	<p>Art. 8 Die Bemessungsgrundlage des nach einem Kalenderjahr zu zahlenden Steuerbetrags ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den Summen von:</p> <p>I - allen innerhalb des Kalenderjahres erhaltenen Einkünften. Nicht berücksichtigt werden die steuerfreien und nichtsteuerbaren Einkünfte, sowie Einkünfte, für die die Steuer bereits an anderer Quelle abgezogen wird und die der endgültigen Besteuerung unterworfen werden;</p> <p>II - den Abzügen bezüglich:</p> <p>a) der innerhalb des Kalenderjahres an Ärzte, Zahnärzte, Psychologen, Physiotherapeuten, Audiologen, Beschäftigungstherapeuten und Krankenhäuser erfolgten Zahlungen, sowie der Ausgaben für Laboruntersuchungen, Radiologieleistungen, orthopädische Hilfsmittel und Prothesen sowie Zahnersatz;</p> <p>[...]</p> <p>§ 2 Die in Absatz II lit. a vorgesehen Vorschriften:</p> <p>[...]</p> <p>III - beziehen sich ausschließlich auf spezifizierte und bewiesene Zahlungen mit Angabe von Namen, Adresse und Steuernummer (<i>Cadastro de Pessoas Físicas - CPF</i> bzw. <i>Cadastro Geral de Contribuintes - CGC</i>) des Dienstleistungsempfängers. Bei fehlender Dokumentation gilt als Beleg auch der Namensscheck durch den die Zahlung erfolgt ist;</p>
3.	<p>Art. 25. Die natürliche Person soll als integraler Bestandteil der Einkommenserklärung ein detailliertes Verzeichnis von allen ihren beweglichen und unbeweglichen Gütern und Rechten verfassen, die ihr Vermögen sowie das Vermögen ihrer Angehörigen sowohl im Inland als auch im Ausland am 31. Dezember des Kalenderjahres darstellen, sowie auch von den im selben Jahr erworbenen und veräußerten Gütern und Rechten.</p>

XVI. Gesetz Nr. 9.779/99

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 16. Dem Sekretariat des Bundesfinanzamts obliegt es, über die vom ihm verwalteten und auf Steuern und Beiträge bezogenen Mitwirkungspflichten zu bestimmen, wobei es auch Form, Frist und Bedingungen für die Befolgung und den jeweiligen Verantwortlichen festlegt.

XVII. Gesetz Nr. 10.406/02 (Bürgerliches Gesetzbuch/CC)

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 5 Die Minderjährigkeit endet mit dem vollendeten achtzehnten Geburtstag. Fortan ist die Person in der Lage, alle Handlungen des bürgerlichen Lebens vorzunehmen.
2.	Art. 40. Juristische Personen können solche des internen oder des externen öffentlichen Rechts sowie des privaten Rechts sein.
3.	Art. 42. Juristische Personen des externen öffentlichen Rechts sind die ausländischen Staaten sowie alle Personen, die dem internationalen öffentlichen Recht unterliegen.
4.	Art. 45. Die legale Existenz einer juristischen Person des privaten Rechts geht auf den Gründungsakt ihrer jeweiligen Anmeldung zurück, die ggf. eine Genehmigung oder Zustimmung seitens der vollziehenden Gewalt voraussetzt. Alle im Gründungsakt durchgeführten Veränderungen müssen bei der Eintragung mit Randvermerken entsprechend angebracht werden.
5.	Art. 92. Das eigene Gut ist die Hauptsache, sei es materieller Natur oder immaterieller Natur; Nebensache ist dasjenige das vom Vorhandensein der Hauptsache abhängt.
6.	Art. 184. Bei Berücksichtigung der Absicht der Beteiligten wird die teilweise Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts nicht ihrem wirksamen Teil schaden, falls das Rechtsgeschäft trennbar ist; die Ungültigkeit der Hauptpflicht führt zu derjenigen der Nebenpflichten, aber aus deren Ungültigkeit folgt nicht diejenige der Hauptpflicht

XVIII. Gesetz Nr. 10.426/02

Randnummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 8. Die Beamten der Justiz müssen im Einklang mit den Vorschriften des Sekretariats des Bundesfinanzamts (<i>Sekretariat da Recital Federal</i>) durch eine mit magnetischen Mitteln vorgelegte Erklärung über Immobiliengeschäfte (<i>Declaração sobre Operações Imobiliárias- DOI</i>) Auskunft über alle in den ihnen unterstehenden Grundbuchämtern, nämlich in <i>Cartórios de Notas</i> oder <i>Cartórios de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos</i>, verzeichneten, mit Randvermerken versehenen, ausgestellten, immatrikulierten oder eingetragenen Immobiliengeschäfte geben.</p> <p>§ 1 Jedes Immobiliengeschäft erfordert eine DOI-Erklärung, die bis zum letzten Tag des Monats nach der Notiz, dem Vermerk, der Ausstellung, der Matrikel oder Anmeldung des jeweiligen Geschäfts vorgelegt werden muss. Bei unterlassener oder verspäteter Abgabe dieser Erklärung muss der Verantwortliche eine Geldbuße von 0,1 Prozent vom Geschäftswert pro Monat oder pro Monatsanteil entrichten. Diese Geldbuße mit Rücksicht auf die in § 2 Absatz III vorgesehenen Vorschriften auf ein Prozent beschränkt.</p> <p>§ 2 Die in § 1 beschriebene Geldbuße:</p> <p>I - läuft vom Tag nach dem ursprünglichen Fristende für die Abgabe der Erklärung bis zum tatsächlichen Abgabedatum oder bis zur Ausstellung eines Bescheids hinsichtlich des Verstoßes, falls die Abgabe weiter fehlt;</p> <p>II - wird in den folgenden Fällen ermäßigt:</p> <p>a) um 50 Prozent, falls die Erklärung noch vor der Eröffnung jeglichen Amtsverfahrens vorgelegt wird;</p> <p>b) um 75 Prozent, falls die Erklärung binnen der in der Vorladung vorgesehenen Frist vorgelegt wird;</p>

XIX. Gesetz Nr. 10.637/02

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 30. Bei fehlender, ungenauer oder unvollständiger Abgabe der in Art. 5 des Ergänzungsgesetzes Nr. 105 vom 10. Januar 2001 vorgesehenen Erklärung ist die juristische Person folgenden Sanktionen ausgesetzt:</p> <p>[...]</p> <p>II - R\$ 5.000,00 (fünftausend Reais) pro Kalendermonat oder pro Monats- teil bei verspäteter Abgabe einer Erklärung, die für Informationszwecke vorgelegt werden soll, unabhängig von der in Absatz I vorgesehenen Sanktion.</p> <p>[...]</p> <p>§ 3 Falls die juristische Person trotz Ausstellung eines Bescheids hin- sichtlich des Verstoßes keine Erklärung vorlegt, werden ergänzende Be- scheide ausgestellt bis die tatsächliche Abgabe erfolgt.</p>

XX. Gesetz Nr. 11.488/07

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 27. Industrielle Hersteller von Zigaretten, die dem Code 2402.20.00 in der Steuertabelle für Industrieerzeugnissen [<i>Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIP</i>] zuzuordnen sind, sind mit Ausnahme derer die dem Bsp. 01 zugeordnet sind, dazu verpflichtet, Pro- duktionszähler sowie weitere Geräte zu installieren, die die quantitativen Angaben gemäß den vom Sekretariat des Bundesfinanzamts Brasiliens vorgesehenen Formen, Fristen und Bedingungen kontrollieren, aufzeich- nen, aufnehmen und übermitteln.</p>

XXI. Gesetz Nr. 12.741/12

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 1 Steuerbelege oder ähnliche Dokumente, die beim Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen an Verbraucher ausgegeben werden, müssen

	die ungefähre Berechnung des gesamten Betrags der vom Bund, vom Land oder von der Kommune erhobenen Steuern enthalten, deren Vorliegen die jeweiligen Verkaufspreise beeinflusst.
--	---

XXII. Gesetz Nr. 13.097/15

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 49. Die in Art. 32-A des Gesetzes 8.212 vom 24. Juli 1991 vorgesehenen und bis zur Veröffentlichung des vorliegenden Gesetzes verhängten Geldbußen werden erlassen, sofern die in Absatz IV des Einleitungsteils von Art. 32 des Gesetzes Nr. 8.212 vom 24. Juli 1991 genannte Erklärung bis zum letzten Tag des Monats nach dem Fristende vorgelegt worden ist.

XXIII. Provisorische Maßnahme Nr. 2.158-35/01

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 57. Der Steuerpflichtige, der seine in Art. 16 des Gesetzes Nr. 9.779 vom 19. Januar 1999 vorgesehenen Mitwirkungspflichten nicht erfüllt oder diese unrichtig oder nachlässig erfüllt, wird darauf aufgefordert, diese binnen einer vom Sekretariat des Bundesfinanzamts Brasiliens festgelegten Frist zu erfüllen oder diesbezügliche Aufklärungen zu geben sowie folgende Geldbußen zu zahlen: [...] III - wegen der Erfüllung einer Mitwirkungspflicht mit unrichtigen, unvollständigen oder nachlässigen Informationen: a) 3 % (drei Prozent) oder mindestens R\$ 100,00 (hundert Reais) vom Wert der Handels- oder Finanzgeschäfte der juristischen Person oder von Dritten, deren steuerliche Verantwortung der juristischen Person zu steht, bei einer unrichtigen, unvollständigen oder nachlässigen Information;

XXIV. Provisorische Maßnahme Nr. 685/15

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 7 Die im vorhergehenden Kalenderjahr vorgenommenen rechtlichen Handlungen oder Geschäfte, die zur Unterdrückung, zur Minderung oder zum Aufschub von Steuern führen, sind vom Steuerpflichtigen bis zum 30. September eines jeden Jahres beim Sekretariat des Bundesfinanzamts Brasiliens anzumelden, falls:</p> <p>I - die ausgeübten rechtlichen Handlungen oder Geschäfte keine relevanten extraterritorialen Gründe haben;</p> <p>II - die angewendete Form ungewöhnlich ist, ein indirektes Rechtsgeschäft verwendet wird oder eine Klausel vorkommt, die die Auswirkungen eines typischen Vertrags mindestens teilweise aufhebt, oder</p> <p>III - sich der Vertrag mit bestimmten rechtlichen Handlungen oder Geschäften befasst, die in einem normativen Akt des Sekretariats des Bundesfinanzamts vorgesehen sind.</p> <p>Einzelparagraph. Der Steuerpflichtige soll gemäß den bestehenden Vorschriften für jede Gruppe von Geschäften, die zusammen ausgeführt worden sind, eine Erklärung vorlegen.</p> <p>Art. 12. Die Nichteinhaltung der Vorschriften des Art. 7 oder das Vorliegen einer der in Art. 11 erwähnten Situationen kennzeichnet ein vorsätzliches Unterlassen des Steuerpflichtigen zum Zwecke der Hinterziehung der fälligen Steuern oder des Betrugs. Dabei werden zusätzliche Verzugszinsen sowie die in § 1 Art. 44 Gesetz Nr. 9.430 vom 27. Dezember 1996 vorgesehenen Geldbußen erhoben.</p>

XXV. Gesetzesdekret Nr. 4.657/42 (Lei de introdução às normas do direito brasileiro).

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 1 Vorbehaltlich anderweitiger Bestimmungen tritt das Gesetz fünfundvierzig Tage nach seiner offiziellen Veröffentlichung landesweit in Kraft.

XXVI. Gesetzesdekret Nr. 37/66

Randnummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 107. Als Bußgelder werden in den folgenden Fällen verhängt:</p> <p>[...]</p> <p>IV - R\$ 5.000,00 (fünftausend Reais):</p> <p>[...]</p> <p>c) gegenüber demjenigen, der durch jegliches Mittel, ob mittels Unterlassen oder aktivem Tun, Maßnahmen der zollamtlichen Überwachung hemmt, erschwert oder behindert, einschließlich der unterlassenen Rückmeldung auf eine Vorladung in einem Steuerverfahren innerhalb der vorgesehenen Frist;</p>

XXVII. Gesetzesdekret Nr. 1.593/77

Randnummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 1 Die Herstellung von Zigaretten, die in der mit Verordnung Nr. 2.092 vom 10. Dezember 1996 gebilligten Steuertabelle für Industrieerzeugnisse [<i>Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIP</i>] dem Code 2402.20.00 zuzuordnen sind, darf ausschließlich von mit adäquaten industriellen Installationen ausgestatteten Unternehmen durchgeführt werden, die über ein dafür geeignetes Sonderregister beim Sekretariat des Bundesfinanzamts verfügen.</p> <p>[...]</p> <p>§ 2 Jedes Sonderregister wird einzeln für jeden Industriebetrieb zugelassen und hängt auch im Fall der Herstellung von der Installation automatischer Produktionszähler sowie von der Bestätigung der steuerlichen Eignung folgender Personen, gemäß den vom Sekretariat des Bundesfinanzamts Brasiliens vorgesehenen Vorschriften und Bedingungen, ab:</p> <p>I - von der das Sonderregister beantragenden oder zugelassenen juristischen Person;</p> <p>II - von deren Mitgliedern, natürlichen Personen, Direktoren, Leitern, Verwaltern und Vertretern;</p>

	[...]
2.	<p>Art. 2. Das Sonderregister darf jederzeit von der Zulassungsbehörde aufgehoben werden, falls nach der Zulassung eine der folgenden Tatsachen auftritt:</p> <p>I - die Voraussetzungen für die Registerzulassung nicht mehr erfüllt sind;</p> <p>II - Haupt- oder Mitwirkungspflichten in Bezug auf die vom Sekretariat des Bundesfinanzamts verwalteten Steuern oder Beiträge nicht erfüllt werden;</p>

XXVIII. Gesetzesdekret Nr. 1.598/77

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 8-A. Der Steuerpflichtige, der das in Abs. I des Einleitungsteils von Art. 8 vorgesehene Buch nicht binnen der in § 3 festgelegten Frist vorlegt oder dieses ungenau, unrichtig oder lückenhaft vorlegt, wird aufgefordert, folgende Geldbußen zu zahlen:</p> <p>I - 0,25 % (fünfundzwanzig Hundertstel Prozent) vom Nettogewinn vor der Einkommenssteuer der juristischen Person sowie vom Sozialbeitrag auf dem Nettogewinn (<i>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</i>) pro Monat oder Monatsteil während des Zeitraums der Wertermittlung. In Fällen, in denen die juristischen Personen das Buch nicht rechtzeitig oder überhaupt nicht vorlegen, steigt diese Geldbuße auf 10 % (zehn Prozent).</p>

XXIX. Dekret Nr. 4.489/02

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 3 Im Sinne dieses Dekrets gilt als der innerhalb eines Monats bewegte Gesamtbetrag:</p> <p>[...]</p> <p>XII - bei Geschäften mit einer Kreditkarte die vom Inhaber der Karten durchgeführten Gesamtzahlungen sowie die innerhalb eines Monats an die registrierten Betriebe durchgeführten Überweisungen;</p>

2.	Art. 4 Im Sinne der Vorschriften des Art. 3 können Finanzinstitute Informationen über Finanzgeschäfte nicht berücksichtigen, bei denen die gesamten innerhalb eines Monats bewegten Beträge die folgenden Grenzen nicht überschreiten: I - für natürliche Personen 5.000,00 (fünf tausend Reais);
----	--

XXX. Dekret Nr. 8.842/16

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	[...] In Rücksicht auf die Tatsache, dass die brasilianische Regierung am 1. Juni 2016 zusammen mit dem Generalsekretär der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung - OCDE das Ratifizierungsinstrument des Übereinkommens über die Gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, das durch das Protokoll vom 1. Juni 2010 geändert wurde, mit Zurückhaltung in Bezug auf den Art. 30, Absätzen 1b, 1d und 1e hinterlegte und dass das Übereinkommen ab dem 1. Oktober 2016 für die Föderative Republik Brasilien im externen Rechtsbereich in Kraft tritt; [...]

XXXI. Normativen Weisung SRF Nr. 304/03

Rand-nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	Art. 1 Die Erklärung mit Informationen zu Immobilienaktivitäten (Dimob) muss von juristischen Personen und gleichgestellten Einheiten abgegeben werden, die die folgenden Tätigkeiten ausüben oder die folgenden Merkmale haben: I – Vermarktung von Immobilien, die zu diesem Zweck gebaut, parzelliert oder durch Bauträger vertrieben werden; II – Erwerb, Veräußerung oder Vermietung von Immobilien vermitteln; III – gegründet wurden, um das Eigentum ihrer Miteigentümer oder Gesellschafter zu bauen, zu verwalten, zu vermieten oder zu veräußern.

XXXII. Normativen Weisung SRF Nr. 695/06

Rand- nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 4. Die Folgenden müssen die DCTF halbjährlich einreichen:</p> <p>[...]</p> <p>III – die Behörden der direkten Verwaltung der Bundesländer, des Bundesdistrikts und der Kommunen.</p>

XXXIII. Normative Weisung RFB Nr. 1.599/15

Rand- nummer	Wortlaut der Vorschrift
1.	<p>Art. 5 Die DCTF ist bis zum 15. (fünfzehnten) Werktag des 2. (zweiten) Monats nach dem Eintritt der Steuertatbestände vorzulegen.</p> <p>§ 1º Die im Einleitungsteil vorgesehene Bestimmung gilt auch bei Insolvenz, Eingliederung, Fusion sowie vollständiger oder teilweiser Abspaltung.</p>