

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
----------------------------	-----

1. Teil

Finanzbehördliche Mitwirkungsverpflichtungsakte im gesetzlichen System, in Rechtsprechung und Literatur

A. Einleitung.....	1
I. Ausgangsbetrachtung, Motivation für diese Arbeit.....	1
II. Allgemeine rechtliche Vorüberlegungen.....	2
1. Auftrag der Abgabenordnung an die Finanzbehörden.....	2
2. Die Mitwirkung im System des Amtsermittlungsgrundsatzes.....	3
a) Frage nach der rechtlichen Qualität.....	3
b) Lösungsansätze.....	3
c) Folgen der Ansätze.....	3
B. Rechtsgrundlagen finanzbehördlicher Mitwirkungsverlangen und die Einordnung der Mitwirkungspflichten in das steuerverfahrensrechtliche System.....	5
I. Sachverhaltserforschung in den Händen der Finanzbehörde.....	5
II. Mitwirkungspflichten des Beteiligten und Dritter.....	5
1. Allgemeine Mitwirkungspflicht.....	5
a) Allgemeine Mitwirkungspflicht der am Verfahren Beteiligten....	5
b) Allgemeine Mitwirkungspflicht der am Verfahren nicht Beteiligten.....	6
aa) Missglückter Wortlaut.....	7
bb) Auskunftspflicht erst auf Verlangen der Behörde.....	7
cc) Zusammenschau mit § 97 Abs. 1 S. 1 AO.....	8
dd) Ergebnis.....	9
2. Die gesetzliche Konkretisierung der allgemeinen Mitwirkungspflicht des Beteiligten.....	9
a) Offene und geschlossene Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen.....	9
b) Offene Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen.....	11
c) Das Verhältnis zwischen offenen und geschlossenen Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen.....	12
III. Umfang der Mitwirkungspflichten.....	12
IV. Zusammenfassung.....	13

1. Sachverhaltsermittlung von Amts wegen.....	13
2. Mitwirkung als Beweismittel zur Sachverhaltsermittlung.....	13
3. Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen.....	13
4. Aufforderung zur Mitwirkung, Nachkonkretisierung und Überwachung.....	14
 C. Ausgangsfälle.....	15
 D. Die finanzgerichtliche Rechtsprechung und die herrschende Literaturmeinung.....	18
I. Kurzüberblick.....	18
II. Rechtsprechung und Literatur im Einzelnen.....	19
1. Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 28.04.1999, EFG 1999, 745.....	19
a) Das Auskunftsverlangen zur Haftung als Verwaltungsakt.....	20
b) Abgrenzung zur § 160 AO und zum Außenprüfermitwirkungsverlangen.....	20
2. Das Auskunftsersuchen gem. §§ 90, 93 AO	21
a) Rechtsprechung.....	21
b) Literatur.....	22
c) Bedenken.....	22
3. Das Verlangen nach Empfängerbenennung (§ 160 AO).....	23
a) Das Empfängerbenennungsverlangen nach höchstrichterlicher Finanzrechtsprechung.....	23
aa) Kein Verwaltungsakt mangels Regelung.....	23
bb) Kein Verwaltungsakt mangels Erzwingbarkeit.....	23
cc) Rechtsschutzmöglichkeit.....	24
b) Das Empfängerbenennungsverlangen nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und der Literatur	24
c) Bedenken.....	24
4. Das Auskunftsverlangen eines Außenprüfers im Rahmen einer Außenprüfung.....	26
a) Allgemeines zur Außenprüfung (§§ 193 ff. AO).....	26
b) Kein Verwaltungsakt.....	26
aa) Fehlende Regelung.....	26
bb) Fehlende Erzwingbarkeit.....	27
c) Die Ausnahme: Das Außenprüfermitwirkungsverlangen als Verwaltungsakt	27
d) Literatur	28
e) Rechtsschutzmöglichkeit	29
f) Bedenken	29
5. Verwertungsverbotslehre des Bundesfinanzhofs	30

6. Falllösung nach der Rechtsprechung.....	31
a) Lösung der unter C. dargestellten Fälle nach der Rechtsprechung.....	31
b) Kritische Betrachtung zur Auffassung der Rechtsprechung anhand der gefundenen Lösungen zu den unter C. dargestellten Fällen.....	31
aa) Fall 1.....	31
bb) Fall 2.....	33
cc) Fall 3.....	33
dd) Fall 4.....	34
ee) Fälle 1, 2 und 4.....	35

2. Teil

Untersuchung der finanzbehördlichen Mitwirkungsverlangen im Hinblick auf ihre rechtliche Qualität

A. Rechtsdogmatische Untersuchung.....	37
I. Verwaltungsaktbegriff gem. § 118 S. 1 AO.....	37
1. Historische Vorüberlegung.....	37
2. Funktionale Vorüberlegungen.....	37
II. Sonstige Formen staatlichen Handelns.....	38
III. Das finanzbehördliche Mitwirkungsverlangen.....	38
1. Hoheitliche Maßnahme.....	38
a) Definition.....	38
b) Mitwirkungsverlangen als hoheitliche Maßnahme.....	39
aa) Mitwirkungsverlangen gegenüber am Verfahren Beteiligten....	39
bb) Mitwirkungsverlangen gegenüber dem am Verfahren nicht Beteiligten.....	40
2. Behörde.....	40
a) Definition.....	40
b) Finanzbehördliche Mitwirkungsverlangen.....	40
3. Gebiet des Öffentlichen Rechts.....	40
a) Definition.....	40
b) Öffentlich-rechtlicher Charakter des Mitwirkungsverlangens.....	41
4. Regelung.....	41
a) Definition.....	41
aa) Änderung oder Feststellung von Rechten und Pflichten des Betroffenen.....	41
bb) Unmittelbarer Eingriff in die Rechtsposition des Betroffenen...	41
cc) Setzung einer Rechtsfolge.....	42
dd) Vergleich der Rechtslagen vor und nach der Maßnahme.....	43

ee) Fehlen einer Regelung führt zu schlicht-hoheitlichem Verwaltungshandeln.....	44
ff) Maßgeblichkeit des äußereren Erscheinungsbilds.....	46
gg) Ermessensentscheidung und Subsumtion.....	46
b) Regelungscharakter des Mitwirkungsverlangens.....	46
aa) Regelung für die Beteiligten.....	47
(1) Offene Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen.....	47
(2) Geschlossene Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen....	49
(a) Individuelle Konkretheit.....	49
(b) Bloße Mitwirkungserinnerungsfunktion.....	50
(c) Keine feststellende Regelung.....	51
(d) Verdeutlichung an der Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung.....	54
(e) Keine Regelung aufgrund Subsumtion oder Ermessensausübung.....	55
(aa) Verwaltungsaktunabhängige Subsumtion.....	55
(bb) Verwaltungsaktunabhängiges Ermessen.....	56
(f) Ausnahme: Annahme einer Regelung bei erkennbarem Regelungswillen der Behörde	57
(3) Ergebnis.....	58
bb) Regelungscharakter des an Dritte gerichteten Mitwirkungsverlangens.....	59
(1) Keine allgemeine, gesetzlich normierte Mitwirkungspflicht Dritter.....	59
(2) Regelungscharakter einer Aufforderung zur Mitwirkung.....	60
(a) Regelung aufgrund finalen Eingriffs in die Rechtsposition des Dritten.....	60
(b) Regelung wegen zu beachtender Nachrangigkeit drittbezogener Mitwirkungsverlangen.....	61
(c) Fehlende Relevanz des Eingriffs in Rechte des Beteiligten.....	62
(aa) Bejahung des Eingriffs in Rechte des Beteiligten.....	62
(bb) Fehlende Finalität des Eingriffs gegenüber dem Beteiligten.....	62
(cc) Nachträgliche Anhörung des Beteiligten.....	63
(d) Zusammenfassung.....	63
5. Einzelfall.....	64
a) Definition.....	64
b) Mitwirkungsverlangen als Einzelfallregelung.....	64
6. Unmittelbare Außenwirkung.....	65

a) Definition.....	65
b) Außenwirkung des Mitwirkungsverlangens.....	65
7. Zwischenergebnis.....	66
a) Finanzbehördliche Mitwirkungsverlangen an Beteiligte aufgrund geschlossener Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen.....	66
b) Finanzbehördliche Mitwirkungsverlangen an Beteiligte aufgrund offener Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen.....	66
c) Finanzbehördliche Mitwirkungsverlangen gegenüber Dritten.....	66
IV. Teleologische Reduktion des Verwaltungsaktbegriffs durch Zweckbestimmung.....	67
1. Ausgangspunkt.....	68
a) Übertragbarkeit der Aussage des § 9 VwVfG.....	68
aa) Planwidrige Gesetzeslücke.....	69
bb) Ähnlichkeit der zugrunde liegenden Sachverhalte.....	70
cc) Ergebnis: analoge Anwendbarkeit des § 9 VwVfG.....	71
b) Verwaltungsakt als Zweckschöpfung.....	71
2. Nichtregelnde Maßnahme im Vorbereitungsstadium.....	72
a) Normalfall: nichtregelnde Vorbereitungshandlung.....	72
b) Ausnahmefall: regelnde Vorbereitungshandlung.....	74
3. Das gegen den Beteiligten gerichtete, sich auf offene Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen stützende finanzbehördliche Mitwirkungsverlangen.....	75
a) Grundfall: Das Mitwirkungsverlangen als nichtregelnde Vorbereitungshandlung.....	75
b) Ausnahme: Das Mitwirkungsverlangen mit Regelungscharakter.....	76
4. Zusammenfassung.....	77
 B. Sonderfall: § 160 AO.....	79
I. Sinn und Zweck des Benennungsverlangens nach § 160 Abs. 1 AO....	79
II. Stellung des § 160 AO im Gesetz.....	80
1. Beweislastregel.....	80
2. § 160 als eine Art Gefährdungshaftungsregel.....	81
3. Allgemeine Vorschriften als Rechtsgrund für Benennungsverlangen.....	81
III. Folgen.....	82
1. Rechtsgrundlage des Benennungsverlangens.....	82
2. Regelungscharakter des Benennungsverlangens und Konsequenz: erzwingbarer Verwaltungsakt.....	82

3. Teil

Rechtsschutz

A. Rechtsschutz der Beteiligten und Dritter.....	85
I. Verfassungsrechtliche Einbettung und gesetzliche Grundlagen.....	85
1. Verfassungsrechtliche Absicherung des Rechtsschutzes.....	85
2. Verwaltungsbehördlicher Rechtsschutz durch Vorverfahren.....	86
3. Gerichtlicher Rechtsschutz nach der Finanzgerichtsordnung.....	86
II. Rechtsschutz gegen finanzbehördliche Mitwirkungsverlangen.....	87
 B. Einschränkung der gerichtlichen Überprüfbarkeit finanzbehördlicher Mitwirkungsverlangen.....	88
I. Sinn und Zweck von § 44 a VwGO.....	89
II. Anwendbarkeit des § 44 a VwGO außerhalb des allgemeinen Ver- waltungsprozessrechts.....	90
1. Planwidrige Gesetzeslücke und vergleichbare Verfahrenssituati- on.....	90
2. Kein sachlicher Grund für unterschiedliche prozessrechtliche Be- handlung.....	92
3. Ergebnis.....	92
III. Rechtsgedanke des § 44 a VwGO gilt auch für Einspruchsverfah- ren.....	93
IV. Erste Ausnahme gerichtlicher Nichtüberprüfbarkeit von Verfah- renshandlungen: § 44 a S. 2 Alt. 1 VwGO.....	93
1. Mitwirkungsverlangen gegen den Beteiligten aufgrund geschlosse- ner Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen.....	94
a) Keine Ermächtigungsgrundlage.....	94
b) Kein materiell-rechtlicher Regelungsgehalt.....	95
2. Mitwirkungsverlangen gegen den Beteiligten aufgrund offener Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen.....	96
a) Offene Mitwirkungspflichtkonkretisierungsnormen als Ermächti- gungsgrundlage für den Erlass von Verwaltungsakten.....	96
b) Wille des Gesetzgebers.....	97
c) Ergebnis.....	97
V. Zweite Ausnahme gerichtlicher Nichtüberprüfbarkeit von Verfah- renshandlungen: § 44 a S. 2 Alt. 2 VwGO.....	97
1. Anfechtungsbefugnis des Steuerpflichtigen.....	98
a) Erfordernis der Möglichkeit der Verletzung in einem subjektiv- öffentlichen Recht.....	98
b) Herkunft subjektiv-öffentlicher Rechte	98

c) Öffentlich-rechtliche Schutzworschriften zugunsten des beteiligten Steuerpflichtigen.....	99
aa) § 93 Abs. 1 S. 3 AO.....	99
bb) § 30 Abs. 1 - 3 AO.....	100
(1) § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO.....	100
(2) § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO.....	100
d) Ergebnis zur Anfechtungsbefugnis des Steuerpflichtigen.....	101
2. Anfechtungsfrist.....	101
3. Ergebnis.....	102
a) Für Beteiligte.....	102
b) Für Dritte.....	103

4. Teil

Praktikabilität der Untersuchungsergebnisse und Gegenüberstellung mit den Lösungen der Rechtsprechung und Literatur unter Einbeziehung der Ausgangsfälle, abschließende Betrachtungen

A. Praktikabilität und Folgen der Ansicht der Rechtsprechung.....	105
I. Einzelfallkasuistik.....	105
II. Erfordernis klarer Strukturen.....	106
III. Folgen für die Verwaltungsverfahren.....	106
1. Probleme zum Ausgangsfall 1 „Haftungsprüfung“.....	107
a) Bekanntgabe.....	107
b) Rechtsschutz.....	107
c) Verkomplizierung durch Differenzierung in Auskunftsertsuchen und Anhörung.....	108
2. Probleme bei Mitwirkungsverlangen des Außenprüfers.....	108
IV. Zusammenfassung.....	109
V. Hinweis für die Praxis.....	110
B. Praktikabilität und Folgen der Ansichten in der Literatur.....	111
I. Allgemeines.....	111
II. Das Mitwirkungsverlangen im Rahmen einer Außenprüfung.....	111
1. Erste Ansicht: Im Regelfall keine Verwaltungsakte.....	111
a) Kritik: Regelnde, aber ausschließlich vorbereitende Maßnahme.....	112
aa) Konkretisierungserfordernis durch den Außenprüfer.....	112
bb) Außenprüfungsverlangen als vorbereitende Maßnahme.....	112
b) Zweifel an der Literaturansicht wegen Vergleichs von § 200 Abs. 1 S. 2 AO mit §§ 93 Abs. 1 S. 1; 97 Abs. 1 S. 1 AO.....	113

2. Zweite Ansicht: Außenprüfermitwirkungsverlangen als Verwaltungsakte.....	113
a) Dogmatische Einwände.....	113
b) Praktikabilitätseinwände.....	113
III. Ergebnis.....	115
 C. Praktikabilität und Folgen der hier gefundenen Lösung	115
I. Unterscheidungskriterien.....	115
1. Mitwirkungsverlangen an Dritte.....	115
2. Mitwirkungsverlangen an Beteiligte.....	116
3. Erfordernis: Normenbestimmung.....	116
4. Sonderfall: Empfängerbenennungsverlangen gem. § 160 Abs. 1 S. 1 AO.....	116
II. Aus der Sicht der Betroffenen.....	117
III. Lösung der Ausgangsfälle.....	117
1. Ausgangsfall 1.....	118
2. Ausgangsfall 2.....	118
3. Ausgangsfall 3.....	119
4. Ausgangsfall 4.....	120
IV. Schaubild.....	121
 D. Zusammenfassung, abschließende Betrachtungen	123
 Literaturverzeichnis	125