

Inhalt

1. Kapitel: Eine Bestandsaufnahme zu den verschiedenen Maßnahmen der Außenprüfung.....	1
A. Einleitung: Die Außenprüfung in ihrem verfassungsrechtlichen und fiskalischen Stellenwert	1
B. Die gesetzlichen Rahmenbedingungen der Außenprüfung: Verfahrensrechtliche Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	8
I. Die Zerteilung von Mitwirkungspflichten kraft Gesetzes und konkretisierungsbedürftigen Mitwirkungspflichten	8
II. Die allgemeinen Mitwirkungspflichten innerhalb der Abgabenordnung als Ausgangspunkt der speziellen außenprüfungsrechtlichen Mitwirkungsvorschrift des § 200 Abs. 1 AO	9
1. Die Generalnorm des § 90 AO.....	9
a) Inhalt und Abgrenzung zu vergleichbaren Vorschriften	9
b) Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten	11
2. Mitwirkungspflichten nach den §§ 93 f. AO	13
3. Die Vorlage von Urkunden nach § 97 AO.....	16
4. Das Benennungsverfahren nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO	17
a) Der Inhalt des Benennungsverfahrens	18
b) Das Benennungsverfahren als zweistufige Ermessensvorschrift	20
aa) 1. Stufe: Das „Ob“ des Benennungsverfahrens	20
bb) 2. Stufe: Das „Wie“ des Abzugs	21
C. Chronologie der Außenprüfungsmaßnahmen im Verlauf ihrer Anordnung ..	23
I. Maßnahmen im Vorfeld der Außenprüfung	23
1. Der Prüfungsauftrag auf der Grundlage des Prüfungsgeschäftsplans	23

2. Die Prüfungsanordnung: Der zentrale Verwaltungsakt zum Auftakt der Prüfung.....	24
a) Sachlicher und temporärer Umfang der Prüfung.....	24
b) Die substanzielle Bedeutung der Prüfungsanordnung.....	28
aa) Mittelbare Wirkungen der Prüfungsanordnung	28
bb) Bedeutung für die Mitwirkungsverlangen nach § 200 Abs. 1 AO	31
3. Weitere Beteiligte an der Außenprüfung und die Beauftragung anderer Finanzbehörden.....	31
a) Anordnung der Teilnahme von obersten Landesfinanzbehörden und Gemeindebediensteten als Prüfungsbeteiligte	31
b) Mitwirkung des Bundeszentralamtes für Steuern	33
c) Die Auftrags-Außenprüfung	33
II. Maßnahmen während der Prüfungsphase.....	34
1. Dogmatik und Terminologie der Prüfungsmaßnahmen und ihrer Untergliederungen.....	34
a) Prüfungsmaßnahmen	35
b) Verwaltungsakte	35
c) Realakte.....	37
d) Vorbereitungsmaßnahmen und -handlungen.....	38
e) Prüfungshandlungen	40
2. Auskunft- und Mitwirkungsverlangen im Prozess der Außenprüfung	42
a) Die außenprüfungsrechtliche Mitwirkungsvorschrift des § 200 Abs. 1 AO	42
aa) Der Inhalt der außenprüfungsrechtlichen Mitwirkungsvorschrift ..	42
bb) Modalitäten des Auskunftersuchens im Rahmen einer Außenprüfung	44

cc) Auskunftsbeglehen an (benannte) Betriebsangehörige und Dritte .	45
dd) Auskunft- und Mitwirkungsverweigerungsrechte des Steuerpflichtigen und dritter Personen	46
b) Der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO als modifizierte Mitwirkungsvorschrift	46
aa) Die drei verschiedenen Zugriffsformen	48
bb) Die doppelte Ermessensentscheidung beim Datenzugriff.....	49
III. Abschließende Maßnahmen der Außenprüfung	49
1. Schlussbesprechung und Prüfungsbericht.....	49
2. Die Mitteilung ergebnisloser Prüfung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO.....	51
3. Die verbindliche Zusage aufgrund einer Außenprüfung (§ 204 ff. AO).....	52
D. Dichotomie der Handlungskategorien von außenprüfungsrechtlichen Maßnahmen.....	54
I. Maßnahmen der Außenprüfung mit Verwaltungsaktqualität	54
1. Die Prüfungsanordnung	54
2. Beginn, Abbruch und Wiederaufnahme der Außenprüfung.....	56
a) Die Festlegung des Prüfungsbeginns.....	56
b) Der Abbruch und die Wiederaufnahme der Außenprüfung	58
3. Die Bestimmung des Prüfungsortes.....	59
4. Rechtsnatur von Teilnahmeanordnungen und der Beauftragung anderer Finanzbehörden mit der Außenprüfung	61
5. Der Datenzugriff nach §§ 147 Abs. 6 AO	62
a) Rechtsnatur der Mitwirkungsaufforderungen im Datenzugriffsrecht.....	62
b) Effekte durch die Neuregelungen im Jahressteuergesetz 2009	63

aa) Das Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO n. F.) in seiner intendierten Anwendungsform	64
bb) Das Verzögerungsgeld im Vergleich zu den konventionellen Sanktionsmaßnahmen	65
cc) Mögliche Rückschlüsse auf die Rechtsnatur der sonstigen Mitwirkungsverlangen	67
6. Die Zusage aufgrund der Außenprüfung nach §§ 204 ff. AO	69
II. Maßnahmen der Außenprüfung ohne Verwaltungsaktqualität	69
1. Prüfungsgeschäftsplan und Prüfungsauftrag	69
2. Die Schlussbesprechung	70
3. Der Prüfungsbericht	70
III. Maßnahmen der Außenprüfung mit umstrittener Rechtsnatur	72
1. Die Prüferbenennung	72
a) Die inkongruente Rechtsprechung zur Rechtsnatur der Prüferbenennung	72
b) Die Argumentation in der Literatur: Diskussion der vorgebrachten Argumente	74
c) Die zweistufige Ermessensausübung des Prüfers: Rückschlüsse für die Rechtsnatur der Prüferbenennung	75
2. Die Mitteilung ergebnisloser Prüfung (§ 202 Abs. 1 Satz 3 AO)	77
3. Sonstige Mitwirkungs- und Auskunftsverlangen nach § 200 Abs. 1 AO	78
a) Skizzierung der Rechtsprechung im Wandel	79
aa) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.1.1984 – IV R 96/81	79
bb) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.2.1984 – IV R 154/82	80
cc) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.4.1984 – IV R 244/83	80
dd) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.8.1985 – I R 188/82	81
ee) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.9.1985 – VIII R 371/83	81

ff) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.11.1998 – VIII R 3/98.....	83
(1) Die Verwaltungsaktmerkmale des Mitwirkungsverlangens nach § 200 Abs. 1 AO.....	83
(2) Widerspruch zur Rechtsprechung der anderen Senate des Bundesfinanzhofs?.....	84
b) Zusammenfassung der Rechtsprechungsentwicklung zu den Mitwirkungsverlangen innerhalb der Außenprüfung	85
aa) Die Rechtsprechung des IV. Senats des Bundesfinanzhofs als Ausgangspunkt.....	85
bb) Kehrtwende durch den VIII. Senat im Jahre 1998	87
cc) Jüngere Tendenzen der Rechtsprechung im Abgrenzungsgefüge ..	88
4. Das Benennungsverlangen nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO	90
a) Skizzierung der Rechtsprechung im Wandel.....	90
b) Meinungsstand in der Literatur zur Rechtsnatur des Benennungsverlangens nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO.....	92
c) Fazit: Die Parallelität zu den außenprüfungsrechtlichen Mitwirkungsverlangen nach Maßgabe des § 200 AO	94
2. Kapitel: Konsequenzen aus der Rechtsprechungsentwicklung.....	95
A. Die Handlungsformentypologie und ihre Auswirkungen für den Rechtsschutz.....	95
I. Die verschiedenen Rechtsbehelfsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen	95
1. Das Klageartensystem der Finanzgerichtsordnung.....	96
a) Die Anfechtungs- und Fortsetzungsfeststellungsklage.....	96
b) Die allgemeine Leistungsklage.....	98
c) Die Feststellungsklage	99
2. Der förmliche außergerichtliche Rechtsbehelf des Einspruchs	102
3. Nichtförmliche außergerichtliche Rechtsbehelfe.....	103

a) Gegenvorstellung	104
b) Sach- und Dienstaufsichtsbeschwerde	105
4. Vorläufiger Rechtsschutz	106
a) Aussetzung der Vollziehung	107
b) Einstweilige Anordnung	108
II. Folgen einer fehlerhaften Qualifikation der Rechtsnatur bei der behördlichen Maßnahme	109
1. Die verschiedenen „Rechtsschutzkanäle“ bei den außenprüfungsrechtlichen Maßnahmen	109
2. Die Schätzung als Sanktionsmöglichkeit durch die Finanzbehörde	111
a) Die Schätzung im Einzelfall	112
b) Verhältnismäßigkeit der Schätzung	114
3. Die Vollstreckung als Maßnahme zur Durchsetzung von Verwaltungsakten: Konsequenzen einer fehlerhaften Rechtsschutzstrategie	115
III. Der unerfüllte Konzeptionalisierungsauftrag der steuerrechtlichen Beweis- und Beweisverwertungsverbote	116
1. Fundament und Herleitung des Instituts der Verwertungsverbote	116
2. Regelungslücke in der Abgabenordnung und Rekurs auf andere Rechtsgebiete	118
3. Formelle und materiell-rechtliche Verwertungsverbote: Gegenläufige und sich überschneidende Tendenzen	120
a) Historischer Abriss: Das traditionelle formelle Verwertungs- verbot und Elemente des materiellen Verwertungsverbots	121
b) Das materiell-rechtliche Verwertungsverbot	128
c) Einstufiges und zweistufiges Verfahren	129
4. Umfang und Fernwirkung von Verwertungsverboten	131

5. Verwertungsverbote in der Praxis unter Berücksichtigung der Rechtsprechung	133
a) Wiederholungsprüfungen und restriktive Fernwirkung: das (formelle) Verwertungsverbot als „stumpfes Schwert“	134
b) Die Zweiteilung von Form- und Ordnungsvorschriften im Gegensatz zu sonstigen Vorschriften im Zuge des materiellen Verwertungsverbots	135
6. Fazit: Verwertungsverbote als erleichternde Orientierungshilfe für den Steuerpflichtigen im Abgrenzungsgefüge?	136
IV. Das behördliche Ermessen der Formenwahl bei Mitwirkungs- verlangen – implizierte Willkür gegenüber dem rechtsschutzsuchenden Steuerpflichtigen?	138
B. Ein möglicher Transfer der Vorschrift des § 44a VwGO in das Recht der Außenprüfung?	142
I. § 44a VwGO in seinem originären Anwendungsfeld	142
1. Inhalt und Historie des § 44a VwGO	142
2. Funktion und rechtsdogmatische Einordnung	143
3. Der Konflikt mit dem Gebot des effektiven Rechtsschutzes: (kodifizierte) Einschränkungen zu § 44a VwGO	145
II. Systemimmanente Problematik des § 44a VwGO	147
III. Die Übertragung des § 44a VwGO in das Steuerrecht im Wege einer Analogie oder durch Anwendung eines allgemeinen Rechtsgedankens ..	151
1. Die Notwendigkeit gesetzlicher Lückenfüllung durch Analogien	151
2. Die Voraussetzungen einer Analogie	152
3. § 44a VwGO als Beispielfall für das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis	153
4. Rekurs zum sozialgerichtlichen Verfahrensrecht	154

5. Terminologische Ausgangspunkte für die Adaption des § 44a VwGO innewohnenden Rechtsprinzips in das Außenprüfungsrecht ...	155
a) Der Topos der Verfahrenshandlung beim Erlass von außenprüfungsrechtlichen Mitwirkungsverlangen und die zeitliche Fixierung der Eckpfeiler „Verfahrenshandlung“ und „Sachentscheidung“	155
b) Punktuelle gerichtliche Bestimmungen für die Schlüsselbegriffe „Verfahrenshandlung“ und „Sachentscheidung“	161
6. Ergebnis eines möglichen Transfers der Norm des § 44a VwGO in das Außenprüfungsrecht	163
C. Zusammenfassung des zweiten Kapitels	166
3. Kapitel: Lösungsansätze zur Qualifikation der Rechtsnatur sonstiger Mitwirkungsverlangen	167
A. Verhaltensregeln in der Außenprüfung unter Geltung des bisherigen Abgrenzungsdisputs	167
I. Der Dialog mit der Finanzbehörde: prophylaktische Maßnahmen	167
II. Das Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung zur Überwindung einer erschwerten Sachverhaltsermittlung	168
B. Bisherige Differenzierungsansätze zur Qualifikation der Rechtsnatur sonstiger Mitwirkungsverlangen	173
I. Argumentation anhand (vermeintlicher) Merkmale oder Voraussetzungen des Verwaltungsaktes	173
1. Das Kriterium der Erzwingbarkeit erkennbar durch Zwangsmittelhinweise und Rechtsbehelfsbelehrungen	173
a) Darstellung des Abgrenzungsansatzes	173

b) Kritische Auseinandersetzung mit dem auch in der Literatur aufgegriffenen Ansatz der Rechtsprechung des VIII. Senats	176
aa) Die Vollstreckbarkeit als konstitutives Merkmal: Relevanz einer Rechtsbehelfsbelehrung	176
bb) Kritische Auseinandersetzung mit den nicht selbstständig anfechtbaren Vorbereitungsmaßnahme	179
cc) Konturenlose Definition der nicht selbstständig anfechtbaren Vorbereitungsmaßnahmen	179
dd) Der Einwand der Treuwidrigkeit während des Rechtsschutzverfahrens.....	181
2. Fehlende Rechtsgrundlage für den Erlass eines Verwaltungsaktes.....	183
3. Die Ermessensfehlerhaftigkeit einer zwangsweisen Durchsetzung des Mitwirkungsverlangens	184
II. Der Rechtsgedanke des § 160 AO als Ausgangspunkt: Abgrenzung zwischen steuererhöhenden und steuermindernden Umständen	185
1. Darstellung des Abgrenzungsansatzes	185
2. Fehlinterpretation der Rechtsprechung des VIII. Senats und Neutralität der behördlichen Ermittlungsziele.....	187
III. Klassifikation der Handlungskategorien nach äußerlich erkennbaren Kriterien der Maßnahme	189
1. Darstellung der Abgrenzungsfacetten.....	189
2. Kritik an der Einteilung anhand äußerer Merkmale der Maßnahme	192
IV. Pauschale Sichtweisen zur Rechtsnatur der Mitwirkungsverlangen	194
1. Der Konkretisierungsgedanke bei § 200 Abs. 1 AO.....	195
2. Abgrenzung an Hand des Gebots eines effektiven Rechtsschutzes.....	196
V. Zusammenfassung der Differenzierungsansätze von Rechtsprechung und Literatur.....	197

C. Eckpfeiler einer neuen Abgrenzungsdogmatik: § 118 Satz 1 AO als Fixpunkt für die Bestimmung der Rechtsnatur einer außenprüfungsrechtlichen Maßnahme	198
I. Die Funktionen des Verwaltungsaktes und seine Singularität innerhalb der behördlichen Handlungsformen.....	199
II. Essenz der Rechtsprechung: Das im Abgrenzungsgefüge problematische Verwaltungsaktmerkmal der Regelungswirkung	201
III. Diskussion der Konsequenzen einer den Verwaltungsakt zentrierenden Sichtweise.....	205
1. Der Verwaltungsakt – ein antiquiertes und anachronistisches Handlungsinstrument?	205
2. Renaissance des Verwaltungsaktes.....	207
3. Rechtsschutzverkürzung und Ineffektivität des Rechtsschutzes bei Vorliegen eines Verwaltungsaktes.....	211
4. Fehlende Durchschlagskraft der Argumentation gegen den verwaltungsaktzentrierten Ansatz.....	212
IV. Die Rechtsweggarantie und das inkorporierte Gebot des effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG).....	213
1. Voraussetzungen eines effektiven Rechtsschutzes	213
2. Die Effektivität des Rechtsschutzes und ihre Konkretisierung durch die betroffenen Grundrechte	215
3. Verfassungsrechtliche Direktiven für das steuerrechtliche Verfahren.....	217
4. Insbesondere: Das Postulat eines zeitnahen Rechtsschutzes	223
5. Die Außenprüfung als Dauerzustand: exemplarische Fälle.....	226
V. Die praxisorientierte Basis einer verwaltungsaktzentrierten Sichtweise.....	229

1. Spannungsverhältnis zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzeffizienz.....	229
2. Parallellauf von Mitwirkungsverlangen in der Außenprüfung und im konventionellen Besteuerungsverfahren.....	232
VI. Konsequenzen der Abgrenzungsdogmatik für das Benennungs- verfahren nach § 160 AO	234
1. Die Rechtsnatur des Benennungsverfahrens.....	234
a) Die Regelungswirkung bei § 160 Abs. 1 Satz 1 AO	234
b) Vergleich mit der allgemeinen Mitwirkungspflicht des § 93 Abs. 1 AO	237
2. Ergebnis für die Rechtsnatur des Benennungsverlangens in Konsequenz der gefundenen Abgrenzungsdogmatik	238
4. Kapitel: Wesentliche Ergebnisse und Ausblick	239
Literaturverzeichnis.....	247