



Oldenbourgs Steuerfachbücher

Steuerliche Außenprüfung

(Betriebsprüfung)
Steuerfahndung
Steueraufsicht

Von
Prof. Dr. iur. utr. Heinz Mösbauer

unter Mitwirkung von
Dr. Theresia Mösbauer

2., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

© 2005 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
www.oldenbourg.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Gesamtherstellung: Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH, Bad Langensalza

ISBN 3-486-57856-1

Vorwort

Dieses Studien- und Handbuch bezweckt, dem juristischen und wirtschaftswissenschaftlichen Nachwuchs, aber auch dem bereits in der Praxis mit Problemen der steuerlichen Außenprüfung, Steuerfahndung und Steueraufsicht, befaßten Praktiker, die spezifischen Schwerpunkte dieser so komplexen, schwierigen und dogmatisch defizitären Rechtsmaterie – problemorientiert – nahe zu bringen. Komplex und schwierig ist die Rechtsmaterie deshalb, weil die drei Rechtsbereiche häufig ineinander übergehen können, bevor es der Steuerpflichtige überhaupt bemerkt.

Die überwiegend hochqualifizierten Angehörigen der Prüfdienste (BP, Steufa, Aufsicht) der Finanzverwaltungen zeichnen sich regelmäßig sowohl durch profunde Kenntnisse des formellen und materiellen, allgemeinen und besonderen Steuerrechts als auch des Straf- und Strafprozeßrechts aus. Nur auf Grund dieser Qualifikation sind sie auch imstande, die Fehlgriffe im Rahmen der Besteuerung, sowie die regelmäßig intelligent-raffiniert angelegten Steuergestaltungen – korrigierend – zu erfassen.

Die Folge: Immer weniger Prüfer „erwirtschaften“ immer mehr „Mehrsteuern“. Nach den Berichten des Bundesfinanzministeriums überstiegen allein die Außenprüfungsergebnisse der vergangenen Jahre pro Jahr die 10-Milliarden-DM – Mehrsteuer-Grenze; ohne die Ergebnisse der Sonderprüfungen, der Steuerfahndung und der Steueraufsicht. Und dies in einem Staat, in dem nach zutreffenden Feststellungen der Deutschen Bundesbank die Gesamtbelastung durch Steuern und Sozialabgaben für Privatpersonen und Unternehmen, bereits über 40 Prozent des Sozialprodukts beträgt.

Die mit dem – verlegerisch – vorgegebenen Umfang zugleich vorgegebene Stoff- und Themenauswahl erfolgte wiederum nach subjektiven Erfahrungen, gesammelt während einer über 35-jährigen einschlägigen Tätigkeit in den Bereichen von Wissenschaft und Forschung, Finanzverwaltungs- und Beratungspraxis.

Auf diese subjektiven Erfahrungen gehen auch die unterschiedliche Gewichtung der Probleme, die Auswahl der Literatur sowie die Darstellungsmodalitäten zurück.

Wer gleichwohl – vermeintlich – Wichtiges vermißt, mag selbst zur Feder greifen und so zur Vervollständigung einer weiteren – dritten – Auflage dieses Werkes beitragen. Ihm wird mein Dank gelten.

Mein Dank gilt ferner all jenen – Rechtsanwälten und Steuerberatern, aber auch Unternehmern – die meinen Rat gesucht und mich schließlich dazu bewogen haben, die Erfahrungen einer rechts- und steuerberatenden Gutachtenpraxis in dieses Werk einzubringen.

Schließlich gilt mein Dank auch cand. med. Ulrike Mösbauer und stud. iur. Christopher Mösbauer, die bei der technischen Erstellung des Manuskripts unverzichtbare Hilfe geleistet haben.

Heinz Mösbauer

Inhaltsverzeichnis

Steuerliche Außenprüfung, Steuerfahndung, Steueraufsicht

Einführung	1
Teil I	
Die steuerliche Außenprüfung	3
A. Allgemeine Vorbemerkungen zur Außenprüfung	4
§ 1 Begriff, Wesen und Art der Außenprüfung im Steuerrecht	4
I. Begriff der Außenprüfung	4
II. Wesen der Außenprüfung	5
1. Gesetzgeberisch erklärter Zweck des Ermittlungsverfahrens	5
2. Gesetzgeberisch erklärter Zweck der Außenprüfung	5
III. Art der Außenprüfung	8
§ 2 Allgemeine Außenprüfungen – Besondere Außenprüfungen	9
I. Allgemeine Außenprüfungen	9
1. Die uneingeschränkte Zulässigkeit der Außenprüfung	10
2. Die eingeschränkte Zulässigkeit der Außenprüfung	10
II. Besondere Außenprüfungen	10
1. Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung	11
a) Der Sonderprüfungstatbestand	11
aa) Rechtliche Modalitäten	11
aaa) Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung	
- eine spezifische Form der Außenprüfung	11
bbb) Auswirkungen von Sonderprüfungen auf die Steuerfestsetzungen	16
bb) Örtliche Modalitäten	16
cc) Zeitliche Modalitäten	17
aaa) Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, die Voranmeldungszeiträume	
betreffen	18
bbb) Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, die die Jahresumsatzsteuer	
betreffen	20
dd) Unmittelbare und mittelbare Auswirkungen	21
b) Die Finanzbehörde als Berechtigte	22
c) Kriterien für die Veranlassung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen	23
2. Die Lohnsteuer-Außenprüfung	29
a) Der Sonderprüfungstatbestand	29
aa) Rechtliche Modalitäten	29
bb) Abschließende Prüfung	30

cc) Umfang der Prüfung	31
dd) Überwachungsfunktion der Prüfung	32
b) Die Finanzbehörde als Berechtigte	33
aa) Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts	33
bb) Mitwirkungspflicht des Arbeitgebers	33
cc) Mitwirkungspflicht der Arbeitnehmer	33
dd) Die konkrete Berechtigung der Finanzbehörde	33
B. Die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde vor dem Beginn einer Außenprüfung	35
§ 3 Zulässigkeit einer Außenprüfung	35
I. Zulässigkeit einer Außenprüfung allgemein	35
1. §193 AO als Rechtsgrundlage	35
2. Die beiden Gruppen der potentiellen Aufsichtsadressaten	35
II. Zulässigkeit bei Unternehmen	37
1. Zulässigkeit ohne Einschränkung	37
2. Aufgabe des Unternehmens	38
a) Außenprüfung bei noch tätigen Unternehmern	38
b) Außenprüfung bei früheren Unternehmern	38
c) Außenprüfung bei Erben früherer Unternehmer	39
d) Außenprüfung bei Erbeseben früherer Unternehmer	39
3. Außenprüfung bei einem Testamentsvollstrecker	39
III. Zulässigkeit bei „anderen“ Steuerpflichtigen	39
1. Zulässigkeit mit Einschränkung	39
2. Die Fälle des §193 Abs.2 Nr.1 AO	39
a) Voraussetzung der Außenprüfung	39
b) Umfang der Außenprüfung	40
3. Die Fälle des §193 Abs.2 Nr.2 AO	40
a) Voraussetzungen der Außenprüfung	40
b) Das Aufklärungsbedürfnis	40
c) Die Unzweckmäßigkeit einer Prüfung an Amtsstelle	41
aa) Das gesetzliche Regelungsdefizit	41
bb) Die Regel-Ausnahme-Relation	41
cc) Der Mißbrauch durch die Finanzverwaltung	42
IV. Ermessen	42
1. Entschließungsermessen	42
2. Auswahlermessen	43
a) Der Gesichtspunkt der sog. „faktischen Unmöglichkeit“	43
b) Keine echte Abwägung öffentlicher und privater Interessen	43
c) Reine Zweckmäßigkeitsüberlegungen	44
d) Fragen des Verfahrens	44
e) Vermutung gegen Ermessensmißbrauch	44

f) Grundsätzliche Unbeachtlichkeit privater Interessen	45
g) Gleichheit der Lastenzuteilung	45
h) Gesichtspunkt des Zufalls	45
i) Keine zeitliche Vorhersehbarkeit von Außenprüfungen	46
3. Kein Anspruch auf Durchführung einer Außenprüfung	46
4. Das besondere Interesse an einer Prüfung	47
V. Außenprüfung bei Ehegatten	47
1. Zwei gesonderte Außenprüfungen	47
2. Keine Ausdehnung der Außenprüfung auf den anderen Ehegatten	48
3. Rechtsprechung contra Verwaltungspraxis	49
VI. Außenprüfung nach vorbehaltloser Steuerfestsetzung?	49
1. Zulässigkeit einer Außenprüfung	49
2. Rechtlich verbindliche Wirkung vorbehaltloser Bescheide	49
3. Abschließende Prüfung als Ziel jeder Außenprüfung	49
VII. Außenprüfung zur Feststellung von Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung	50
1. Ablauf der Festsetzungsfrist	50
2. Die verlängerten Festsetzungsfristen	50
3. Feststellung von Steuerstraftaten durch Außenprüfung	50
VIII. Rechte der Gemeinden und des Bundesamtes für Finanzen	51
1. Teilnahmerecht der Gemeinden	51
2. Mitwirkungsrecht des Bundesamtes für Finanzen	52
IX. Unzulässigkeit einer Außenprüfung	52
1. Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle	52
2. Feststellung des Vorliegens der Zulässigkeitsvoraussetzungen	52
3. Außenprüfung bei einem Testamentsvollstrecker	52
4. Zweckmäßigkeit von Prüfungen an Amtsstelle	52
5. Besondere Begründung für die „Sonderbehandlung“	53
6. Außenprüfung bei Eheleuten	53
7. Ausdehnung in Verbindung mit der Hauptprüfung	53
8. Erforschung der Verhältnisse anderer Personen	53
9. Ermittlung von Steuerstraftaten	54
10. Irrelevanz oder Verwertungsverbot	54
11. Festsetzungsverjährung und Änderungssperre	54
12. Prüfungshandlungen deutscher Amtsträger im Ausland	54
a) Prüfungsaufgabe	54
b) Prüfungsbefugnis	55
c) Zwischenstaatliche Abkommen	55
d) Einzelfallregelung kraft fallweisen Verzichts auf Territorialhoheit	55
e) Einzelfallregelung kraft fallweiser Einwilligung des Steuerpflichtigen	55

13. Erledigung zwischenstaatlicher Amtshilfeersuchen	56
a) Auskunftsaustausch in Steuersachen	56
b) Steuerliche Spontanauskünfte	56
c) Generalnorm §117 AO	56
d) EG-Amtshilfegesetz	57
e) Bilaterale Abkommen	58
f) Anhörung inländischer Beteiligter	58
§ 4 Sachlicher und zeitlicher Umfang einer Außenprüfung	59
I. Sachlicher und zeitlicher Umfang allgemein	59
1. Sachlicher Umfang	59
2. Zeitlicher Umfang	59
II. Sachlicher Umfang im einzelnen	60
1. Der unbegrenzte sachliche Prüfungsumfang	60
2. Die Prüfungspraxis der Finanzverwaltung	60
3. Zweckmäßigkeit und Aufklärungsbedürftigkeit	61
III. Ausdehnung einer Außenprüfung auf steuerliche Verhältnisse von Gesellschaftern und Mitgliedern	63
1. Die Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse von Gesellschaftern einer Personengesellschaft	63
2. Einschränkung der Überprüfung	63
a) „Personengesellschaften“	63
b) „insoweit“	63
3. Wegfall der Einschränkung	63
4. Die „steuerlichen“ Verhältnisse	64
5. Ausdehnung der Außenprüfung	64
6. Voraussetzung für die Ausdehnung	64
IV. Kontrollmitteilungen	65
1. Rechtsgrundlage	65
2. Auswertung von steuerrelevanten Verhältnissen anderer	65
3. Außenprüfung keine Ausforschungsprüfung	66
4. Verbot von Kontrollmitteilungen durch den „Bankenerlaß“ / §30a AO	66
5. Uneingeschränkte Verwertung	70
6. Kontrollmitteilungen im einzelnen	70
a) Fertigung von Kontrollmitteilungen	70
b) Erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich relevante Sachverhalte	71
c) Grunderwerbsteuerrechtlich relevante Sachverhalte	71
d) Bewertungsrechtlich relevante Sachverhalte	73
e) Sonstige steuerrechtlich relevante Sachverhalte	73
7. Kontrollmitteilung und Ausschluß der Straffreiheit bei Selbstanzeige nach §371 Abs.2 Nr.2 AO	74
V. Zeitlicher Umfang im einzelnen	74

1. Gesetzliche Grenze des zeitlichen Prüfungsumfangs	74
2. Beschränkung des zeitlichen Prüfungsumfangs durch Verwaltungsvorschrift	74
3. Überschreiten des dreijährigen Prüfungszeitraums	75
4. Anschlußprüfung bei Großbetrieben	76
VI. Einordnung der Steuerpflichtigen in Größenklassen (Groß-, Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe)	76
1. Rechtsgrundlage der Einordnung	76
2. Abgrenzungsmerkmale der Einordnung	77
3. Folgen der Einordnung	77
VII. Unzulässiger Umfang der Außenprüfung	78
1. Sachlicher Umfang	78
2. Zeitlicher Umfang	79
3. Überschreitung des angeordneten Prüfungsumfangs	79
§ 5 Zuständigkeiten	79
I. Zuständige Finanzbehörde	79
1. Sachliche Zuständigkeit	79
a) Rechtliche Regelung	79
b) Bundesfinanzbehörden	80
c) Landesfinanzbehörden	80
2. Örtliche Zuständigkeit	81
II. Beauftragte Finanzbehörde	82
1. Auftragsprüfung	82
2. Veranlagende Außenprüfung	84
§ 6 Die Prüfungsanordnung	84
I. Qualifikation der Prüfungsanordnung	84
1. Sachlicher und zeitlicher Umfang der Außenprüfung	84
a) Sachlicher Umfang	86
b) Zeitlicher Umfang	86
2. Schriftliche Begründung der Prüfungsanordnung	86
a) Notwendigkeit der Begründung	86
b) Entbehrlichkeit der Begründung	87
aa) Gesetzesverständnis	88
bb) Entstehungsgeschichte	88
cc) Rechtsprechung	88
aaa) Routineprüfung	88
bbb) Anlaßprüfung	89
3. Sicheinstellen auf die Außenprüfung	89

II.	Konsequenzen des Prüfungsumfangs	91
1.	Bedeutung des Prüfungsumfangs	91
a)	Ablaufhemmung	91
aa)	Beginn	91
bb)	Beginn hinausgeschoben	93
b)	Sperrwirkung für die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden	94
aa)	Änderungssperre	94
bb)	Änderungssperre bei Steuerdelikten Dritter	95
cc)	Änderungssperre auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen	96
dd)	Durchbrechung der Änderungssperre im Einzelfall	97
c)	Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts	98
d)	Sperrwirkung für Selbstanzeigen	98
e)	Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	99
2.	Erweiterung und Ergänzung des Prüfungsumfangs	99
a)	Ursprüngliche Prüfungsanordnung	99
b)	Ergänzungsanordnung	99
3.	Verkürzung des Prüfungszeitraums	101
III.	Form der Prüfungsanordnung	101
1.	Schriftform	101
2.	Rechtsbehelfsbelehrung	102
3.	Merkblatt	103
4.	Mündliche Vorabsprachen	104
IV.	Zuständigkeit für die Erteilung der Prüfungsanordnung	104
1.	Sachliche Zuständigkeit	104
a)	Für die Erteilung einer Prüfungsanordnung	104
b)	Für die Durchführung von Außenprüfungen	104
c)	Bei Übertragung der Durchführung auf eine andere Finanzbehörde	104
2.	Örtliche Zuständigkeit	105
3.	Funktionelle Zuständigkeit	105
a)	...eine Frage der Organisationsverteilung?	105
b)	...eine Frage der Entscheidungsbefugnis	105
V.	Begründung	106
1.	Schriftliche Begründung	106
2.	Mündliche Begründung	106
3.	Begründung in den Fällen des §193 Abs.1 AO	106
4.	Begründung in den Fällen des §193 Abs.2 Nr.2 AO	106
5.	Begründung bei nachträglicher Erweiterung oder Ergänzung	107
VI.	Rechtsbehelfsbelehrung	107
1.	Rechtslage bis 1.1.1987	107
2.	Rechtslage seit dem 1.1.1987	107
VII.	Prüfungsanordnungen gegen Ehegatten	108

1. Gesonderte Prüfungsanordnungen	108
2. Ausweichen auf Einzelermittlungen	109
VIII. Wiederholungsprüfungen	109
1. Zulässigkeit von Wiederholungsprüfungen	109
2. Anforderungen an eine Wiederholungsprüfung	110
3. Zweitprüfung	110
IX. Zwangsmittel	110
1. Zwangsmittel allgemein	110
2. Zwangsgeld	110
3. Ersatzvornahme	110
4. Unmittelbarer Zwang	110
X. Prüfungsauftrag – Prüfungsanmeldung	111
1. Prüfungsauftrag	111
2. Prüfungsanmeldung	111
XI. Fehlerhafte Prüfungsanordnungen	111
1. Nichtige Prüfungsanordnungen	111
a) Mündliche Prüfungsanordnung	111
b) Unklare Adressierung	111
c) Fehlen von Mindestanforderungen	112
d) Nichtige Prüfungsanordnung	112
2. Zeitpunkt für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung	112
3. Rechtswidrige Prüfungsanordnung	113
4. Verwirkung des Anfechtungsrechts	113
§ 7 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung	113
I. Die Bekanntgabe	113
1. Bekanntgabe als Wirksamkeitsvoraussetzung	113
2. Erfordernisse der Bekanntgabe	114
a) Zugang	114
b) Bekanntgabewille	115
c) Behördlicher Akt	115
d) Schriftform	115
3. Bekanntgabefiktion	115
a) Drei-Tages-Frist	115
b) Monatsfrist	115
4. Durchbrechung der Bekanntgabefiktion	115
5. Zugang	115
6. Adressaten der Bekanntgabe in besonderen Fällen	117
a) Personengesellschaften mit Einkünften i.S. des §193 Abs.1 AO	117
b) Voll beendigte KG	118

c) Gelöschte GmbH	119
d) Voll beendete Gesellschaft des bürgerlichen Rechts	120
e) Gesamtrechtsnachfolge in Erbfällen und Umwandlungen	120
II. Zeitliche Anforderungen an die Bekanntgabe	121
1. Bekanntgabe „angemessene Zeit“ vor Beginn der Prüfung	121
2. Bekanntgabe mit Beginn der Prüfung	121
a) Gefährdung des Prüfungszwecks	121
b) Verzicht auf Einhaltung der Frist	122
c) Rechtzeitige Bekanntgabe	122
3. Bekanntgabe des Namens des Prüfers	123
4. Bekanntgabe des voraussichtlichen Prüfungsbeginns	123
5. Erweiternde Bekanntgabe	124
III. Verlegung des Prüfungsbeginns auf Antrag des Steuerpflichtigen	125
1. Der Antrag des Steuerpflichtigen	125
2. Zeitliche Grenze der Antragstellung	125
3. Gefährdung des Prüfungszwecks	125
4. Der Einfluß der Verlegung auf die Verjährung	125
5. Ermessensspielraum der Finanzbehörde	125
6. Glaubhaftmachung von wichtigen Verlegungsgründen	126
IV. Anordnung der Außenprüfung nach § 5 BpO 2000	126
1. Bindung der Verwaltung	126
2. Hinweise auf die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen	126
3. Unterrichtung von der abgekürzten Außenprüfung	127
4. Rechtzeitige Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung	127
V. Bekanntgabe der unwesentlichen Bestandteile der Prüfungsanordnung	127
1. Unwesentliche Bestandteile der Prüfungsanordnung	127
2. Antrag auf Datenänderung	127
3. Voraussichtlicher Prüfungsbeginn	127
4. Ausschluß oder Ablehnung des Prüfers	128
§ 8 Beginn der Außenprüfung	128
I. Erscheinen in Prüfungsabsicht	128
1. Erscheinen	128
a) Tatbestandsmäßigkeit	128
b) Physisches Erscheinen	129
c) Erscheinen in „Prüfungsabsicht“	129
d) Finalität des Erscheinens	129
e) Erscheinen bei Konzernen und sonstigen zusammenhängenden Unternehmen	129
2. Erscheinen und Ablaufhemmung nach § 171 AO	130
a) Voraussetzungen der Ablaufhemmung	130

b) Umfang der Ablaufhemmung	131
3. Erscheinen und Selbstanzeige nach §371 AO	131
4. Beginn einer Prüfung	131
5. Scheinhandlungen	133
II. Ausweispflicht	134
1. Unverzügliche Ausweispflicht	134
2. Sinn der Ausweispflicht	135
3. Ausweispflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen	135
III. Schriftliche Fixierung des Prüfungsbeginns	135
1. Fixierung des „Beginns“ der Außenprüfung	135
a) Fixierungsgebot	135
b) Bedeutung der Fixierung	136
aa) Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist	136
bb) Außenprüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist	136
cc) Außenprüfung nach Ablauf der Festsetzungsfrist	136
dd) Beginn der Festsetzungsfrist	136
ee) Dauer der Festsetzungsfrist	136
ff) Hemmung der Festsetzungsfrist	137
gg) Antrag auf Verlegung des Beginns der Außenprüfung	137
hh) Ausschluß der Ablaufhemmung der Verjährung	137
ii) Beschränkung der Dauer der Ablaufhemmung	138
2. Keine Fixierung des „Erscheinens“ des Außenprüfers	138
§ 9 Ausschluß einer strafbefreienden Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung	
- wegen Erscheinens eines Außenprüfers -	140
I. Strafbefreiende Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung	140
1. Steuerhinterziehung	140
a) Unrichtige oder unvollständige Angaben	140
b) Pflichtwidriges Unterlassen von Angaben	140
c) Pflichtwidriges Unterlassen von Steuerzeichen	140
2. Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung	140
II. Sperre für die strafbefreiende Selbstanzeige	141
1. Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung	141
a) Bedeutung der Sperre	141
b) Amtsträger der Finanzbehörde	142
c) Erscheinen der Amtsträger	142
d) Erfordernis der Prüfungsabsicht	144
2. Wirkung des Erscheinens des Amtsträgers	145
a) Sperrwirkung	145
b) Persönlicher Umfang der Sperrwirkung	145
c) Sachlicher Umfang der Sperrwirkung	146
III. Ende der Sperrwirkung	146

1. Vorübergehende Sperrwirkung	146
2. Wiederaufleben des Selbstanzeigerechts	146
3. Prüfung mit oder ohne Mehrergebnis	147
a) Prüfung mit Mehrergebnis	147
b) Prüfung ohne Mehrergebnis	147
§ 10 Abgekürzte Außenprüfung	149
I. Voraussetzungen	149
1. Außenprüfung in regelmäßigen Zeitabständen nicht erforderlich	149
2. Ausnahme vom Regelfall	149
3. Entschließungs- und Auswahlmessen	150
II. Effiziente Durchführung des Besteuerungs- bzw. Festsetzungsverfahrens	150
III. Besonderheiten der abgekürzten Außenprüfung	151
1. Anordnung einer abgekürzten Außenprüfung	151
2. Beschränkung auf die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen	151
3. Kein Verwertungsverbot bei Erweiterung der Prüfung	152
4. Keine Schlußbesprechung	152
5. Keine Übersendung des Prüfungsberichts vor seiner Auswertung	152
6. Folgen der abgekürzten Außenprüfung	153
IV. Übergang zur „normalen“ Außenprüfung	153
1. Erweitertes rechtliches Gehör	153
2. Erweiterung der Prüfungsanordnung	153
C. Die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde während einer Außenprüfung	154
§ 11 Rechte und Pflichten hinsichtlich der Bereitstellung der technischen Voraussetzungen	154
I. Rechtliche Regelung	154
1. §200 AO als lex specialis	154
2. Passive Duldungspflichten – aktive Mitwirkungspflichten	154
II. Bereitstellung geeigneter Räume	156
1. Bestimmung des Prüfungsortes	156
a) Zuweisung eines Prüfungsraumes	156
b) Kein Recht auf separaten Raum	156
2. Geeigneter Raum	157
a) Der Begriff Raum	157
b) Qualifizierung als „geeignet“	157
3. Rechtsbehelf gegen die Bestimmung des Prüfungsortes	157

4. Unentgeltlichkeit der Bereitstellung	157
5. Geschäftsräume	157
a) Prüfung in den Geschäftsräumen	157
b) Prüfung während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit	158
c) Gemischt genutzte Räume	159
6. Wohnräume	159
a) Die Alternative: Wohnung – Amtsstelle	159
b) Wahlrecht des Steuerpflichtigen	159
7. Räume an Amtsstelle	160
8. Räume des Steuerberaters	160
a) Antrag des Steuerpflichtigen	160
b) Einverständnis des Steuerpflichtigen, des Steuerberaters und des Prüfers	160
9. Zulässigkeit des Eingriffs in die geschäftliche und private Sphäre	161
a) Bindung der Steuergesetze an die Grundrechte und die verfassungsmäßige Ordnung	161
b) Geschäftsräume	162
c) Privatwohnung	163
d) Gemischt genutzte Räume	163
e) Grundrechtseingriffe durch Außenprüfung?	164
III. Bereitstellung eines geeigneten Arbeitsplatzes	164
IV. Bereitstellung der erforderlichen Hilfsmittel	165
1. Begriffsabgrenzung	165
2. Technische Hilfsmittel	165
a) Hilfsmittel	165
b) Annehmlichkeiten	165
3. Hilfsmittel bei EDV-gespeicherten Unterlagen	166
V. Die Berechtigung zum Betreten und Besichtigen von Grundstücken und Betriebsräumen	167
1. Betriebsbesichtigung und Augenscheineinnahme	167
2. Betriebsbesichtigung	167
a) Erreichen des Prüfungsziels	167
b) Rechtliches Gehör und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	168
aa) Rechtliches Gehör	168
bb) Gleichmäßigkeit der Besteuerung	168
c) Ermöglichen der Betriebsbesichtigung	168
d) Hinzuziehung des Betriebsinhabers oder seines Beauftragten	168
e) Hinzuziehung eines Sachverständigen	169
f) Besichtigung von Grundstücken und Betriebsräumen	169
aa) Grundstücke und Betriebsräume	169
bb) Betriebsbesichtigung in mehreren Akten	169
cc) Betriebsbesichtigung und Beweiserhebung	169
dd) Betriebsbesichtigung und Geheimhaltungsinteresse	169
3. Sonstige Augenscheineinnahme	170
a) Zulässigkeit der Augenscheineinnahme	170
b) Anordnung der Augenscheineinnahme	170
c) Hinzuziehung von Sachverständigen	170

d) „Aktenskundigmachen“ der Ergebnisse einer Augenscheineinnahme	170
e) Einspruch gegen die Anordnung einer Augenscheineinnahme	170
4. Zeitliche Begrenzung der Betriebsbesichtigung und der sonstigen Augenscheineinnahme	170
a) Die übliche Geschäfts- oder Arbeitszeit	171
b) Buchhaltungsräume – Produktionsräume	171
c) Gleitende Arbeitszeiten	171
d) Arbeitszeiten der Finanzbehörde	171
§ 12 Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	172
I. Die überwiegend aktiven Mitwirkungspflichten	172
II. Die Konkretisierung der Mitwirkungspflichten	172
III. Die Vorlage von (Geschäfts-) Urkunden	172
1. Subsidiarität zur Auskunft	172
2. Keine Subsidiarität zur Auskunft	173
IV. Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und anderen Urkunden	173
1. Vorlagepflicht	173
a) Geschäftsunterlagen	173
aa) Eigentliche Geschäftsunterlagen	173
bb) Private Unterlagen	175
cc) Statistisches Material	175
dd) Auskunftsverweigerungsrecht	176
b) Aufsichtsrats- und Vorstandsprotokolle	176
2. Vorlageverlangen	176
a) Umfang	176
b) Vorlagepflicht	176
c) Vorlagerecht	176
d) Vorlageort	176
e) Vorlagezeitraum	177
f) Entfernung der Urkunden vom Prüfungsort	177
g) Keine prüfungsspezifische Aufbereitung der Urkunden	177
3. Die zum Verständnis erforderlichen Erläuterungen	177
V. Erteilung von Auskünften	178
1. Auskunftserteilung allgemein	178
a) Mitteilung von Wissen	178
b) Verantwortung für die Sachaufklärung	179
c) Aufklärungsinteresse – Vertrauensschutzinteresse	179
d) Gesetzliche Beschränkung der persönlichen Freiheit	179
e) Formfreiheit von Auskünften	179
f) Mündlichkeit des Auskunftersuchens	179
g) Beibringung notwendiger Unterlagen	179
h) Das Auskunftsverlangen	179

2. Auskunftserteilung durch den Steuerpflichtigen	180
a) Originäre Auskunftspflicht	180
b) Derivative Auskunftspflicht	180
c) Aufklärungslast	181
d) Formfreie Auskunftersuchen	181
e) Allgemeine Unterstützungspflicht	181
f) Ende der spezifischen Mitwirkungspflicht	181
g) Fortdauer der allgemeinen Mitwirkungspflicht	181
3. Auskunftserteilung durch vom Steuerpflichtigen benannte Personen	181
a) Benennung von Auskunftspersonen	181
b) Mehrheit von Auskunftspersonen	182
c) Andere Personen als Auskunftspersonen	182
d) Recht auf Anwesenheit bei Befragungen	182
4. Auskunftserteilung durch andere Betriebsangehörige	182
a) „Andere“ Betriebsangehörige	182
b) Subsidiarität der Befragung „anderer“	182
5. Auskunftserteilung durch sonstige, dritte Personen	183
a) Die lex generalis des §93 Abs.1 Satz 3 AO	183
b) Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen	183
c) Schriftlichkeit des Auskunftersuchens	183
d) Auskunftserteilung durch den Steuerberater	183
aa) Der Steuerberater als sonstige dritte Person	183
bb) Wahrung der Belange des Mandanten	183
cc) Verfahrensmäßige Rechtsstellung und bürgerlich-rechtlicher Pflichtenkreis	184
dd) Der Steuerberater als bevollmächtigter Vertreter	184
ee) Der Steuerberater als Auskunftsperson	185
ff) Der Steuerberater als Beistand	185
gg) Der Steuerberater als dritte Person	185
e) Auskunftserteilung durch Angehörige	185
aa) Angehörige als sog. dritte Personen	185
bb) Angehörige als andere Betriebsangehörige	185
cc) Die Personen der §§34,35 AO	186
6. Auskunftserteilung durch Banken	186
a) Die Banken als sog. Dritte	186
b) Schutz von Bankkunden	186
c) Einzelauskunftersuchen	186
d) Bankgeheimnis kein Berufsgeheimnis	186
e) Sammelauskunftersuchen	187
f) Prüfung von CpD-Konten	187

VI. Auskunftsverweigerungsrechte 188

1. Voraussetzungen eines Verweigerungsrechts	188
a) Qualifikation des Auskunftsverlangens	188
b) Notwendigkeit	188
c) Verhältnismäßigkeit	188
d) Erfüllbarkeit	188
e) Zumutbarkeit	188
f) Auskunftsverweigerungsrecht	188
g) Vorlageverweigerungsrecht	188

2.	Verweigerungsrecht des Steuerpflichtigen	188
a)	Der Steuerpflichtige als Verweigerungsberechtigter	188
b)	Schätzung von Besteuerungsgrundlagen	189
c)	Anwendung von Zwangsmitteln	189
3.	Verweigerungsrecht von Angehörigen eines Beteiligten	189
a)	Die Angehörigen als Verweigerungsberechtigte	189
b)	Beteiligte im Außenprüfungsverfahren	189
c)	Angehörige eines Beteiligten	189
d)	Wahlrecht zur Auskunftsverweigerung	190
aa)	Zweck des Wahlrechts	190
bb)	Keine Angabe von Gründen	190
cc)	Verwertungsrecht	190
dd)	Recht, die Beeidigung zu verweigern	190
4.	Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse	190
a)	Der Begriff „Geheimnis“	190
b)	Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse	191
c)	Berufsgeheimnisse	191
d)	Auskunftsverweigerungsrecht der Geistlichen	191
aa)	Geistliche	191
bb)	Hilfspersonen	192
cc)	Verschwiegenheitspflicht	192
e)	Auskunftsverweigerungsrecht der Mitglieder von Gesetzgebungsorganen	192
f)	Auskunftsverweigerungsrecht der Mitglieder bestimmter qualifizierter Berufsgruppen	192
aa)	Die Verweigerungsberechtigten	192
bb)	Das Verweigerungsrecht	192
cc)	Schutz des Vertrauensverhältnisses	192
dd)	Verweigerungsrecht nach Beendigung der Berufstätigkeit	193
ee)	Schutz des Beratungsgeheimnisses	193
g)	Auskunftsverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk	193
aa)	Die Verweigerungsberechtigten	193
bb)	Schutz des Vertrauensverhältnisses	193
cc)	Beschränkung auf redaktionellen Teil	193
§ 13	Der Einfluß von Kontrollmitteilungen auf die Rechtsstellung des Steuer- pflichtigen	194
I.	Fertigung von Kontrollmitteilungen	194
1.	Feststellung von Verhältnissen Dritter	194
2.	Kontrollmitteilungen über steuerlich relevante Verhältnisse	195
3.	Kontrollmitteilungen über unerlaubte Hilfeleistung in Steuersachen	196
4.	Auswertung von Kontrollmitteilungen	196
5.	Typische Geschäftsvorfälle für Kontrollmitteilungen	197
6.	Gefahr einer Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung	198
7.	Änderung von Steuerfestsetzungen	198
8.	Verhinderung der Auswertung	199
9.	„Selbstbindung der Finanzverwaltung“	199
10.	Kontrollmitteilungen als Nebenprodukt von Außenprüfungen	199
II.	Voraussetzungen einer Kontrollmitteilung	200

1. Entschließungs- und Auswahlmessen des Prüfers	200
2. Schutz des Steuergeheimnisses	200
3. Bindung der Kontrollmitteilungen	201
III. Kontrollmitteilungen und Schutz von Bankkunden	201
1. Keine Mitteilung von Konten	201
2. Einschränkung durch Bankenerlaß	203
3. Einschränkung durch §30a AO	203
4. Legitimationsprüfung nach §154 Abs.2 AO	204
5. Sicherung der formalen Kontenwahrheit	205
a) Pflicht zur Kontenwahrheit	205
b) Prüfungspflicht des Kontenführers	206
aa) Gewißheit über die Person des Verfügungsberechtigten	206
bb) Die Legitimationspflichtigen	206
cc) Abwicklung von Geschäftsvorfällen über CpD-Konten	206
dd) Der Verfügungsberechtigte	207
ee) Verfügungsberechtigung bei Verträgen zugunsten Dritter	207
ff) Errichtung eines Gemeinschaftskontos	207
gg) Die Legitimationsprüfung	207
hh) Prüfen – Festhalten – Sichern	208
ii) Zweck der Legitimationsprüfung	208
jj) Name und Anschrift des Kontoinhabers	208
c) Exkurs – Herausgabeverbot und Zuwiderhandlung	208
IV. Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit Kontrollmitteilungen	211
1. Kontrollmitteilungen über steuerlich relevante Verhältnisse Dritter	211
a) Anfertigung von Kontrollmitteilungen	211
b) Zweck der Kontrollmitteilungen	211
c) Inhalt der Kontrollmitteilungen	212
2. Feststellungen, die die Verhältnisse dritter Personen betreffen	212
a) Grundsätzliche Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen	212
b) Qualifizierung der Kontrollmitteilungen	212
c) Schranken für die Kontrollmitteilungen	214
d) Auskunftsverweigerungsrecht	214
3. Feststellungen, die zwar die Verhältnisse des Steuerpflichtigen betreffen, die aber für eine andere Steuerart als die geprüfte relevant sind	215
a) Der einengende Wortlaut des §194 Abs.3 AO	215
b) Die erweiternde Auslegung des §194 Abs.3 AO	215
§ 14 Prüfungsgrundsätze	216
I. Durchführung der Prüfung	216
1. Pflichtgemäßes Ermessen	216
2. Modalitäten der Prüfung	216
3. Kriterien der Prüfung	216
a) Betriebsgröße	216

b) Prüfungsauftrag	216
c) Prüfungsmethode	216
4. Prüfungsgrundsätze allgemein	216
II. Untersuchungsgrundsatz	216
1. Besteuerungsgrundsätze	216
2. Untersuchungsgrundsatz	216
3. Beweismittel	217
4. Prüfungsgrundsätze im einzelnen	217
a) Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse	217
b) Tatsächliche und rechtliche Verhältnisse	217
c) Prüfung zugunsten und zuungunsten	217
d) Stichprobenweise Prüfung	217
e) Prüfungsmethode	218
f) „Tatsächliche Verständigung“	218
aa) Voraussetzungen	218
aaa) Schwierig zu ermittelnde tatsächliche Umstände	218
bbb) Offensichtlich unzutreffendes Ergebnis	220
ccc) Mitwirkung eines entscheidungsbefugten Amtsträgers	222
bb) Form	222
cc) Rechtsgrundlagen	224
dd) Bindungswirkung	225
III. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel	230
1. Keine gesetzliche Regelung	230
2. Das Verhältnis Arbeitsaufwand / Prüfungsergebnis	230
3. Zweck des Grundsatzes	230
4. Rechtsbehelf gegen Prüfungstätigkeit	230
IV. Informationsanspruch des Steuerpflichtigen	230
1. Unterrichtung des Steuerpflichtigen	230
2. Überleitung in ein Steuerstrafverfahren	231
3. Nachholung des Rechts auf Gehör	231
4. Unterrichtung und Verfahrensökonomie	231
5. Umfang des Informationsanspruchs	231
a) Informationsanspruch und Recht auf Gehör	231
b) Zeitlicher und gegenständlicher Umfang	232
c) Form der Unterrichtung	232
d) Unterrichtung über die möglichen steuerlichen Auswirkungen	232
§ 15 Verdacht einer Steuerstraftat	233
I. Unverzügliche Unterrichtung der für die Ermittlung von Straftaten zuständigen Finanzbehörde	233
II. Unterbrechung der Prüfungsermittlungen	234
1. Verdacht gegen den Steuerpflichtigen	234

2. Unterbrechung der Ermittlungen	234
3. Voraussetzungen der Unterbrechung	234
4. Verdacht gegen andere Personen als den Steuerpflichtigen	234
5. Vager Verdacht gegen den Steuerpflichtigen	235
III. Umfang der Unterbrechung	235
1. Unterbrechung „hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht“	235
2. Das Verständnis des engen Tatbegriffs	235
3. Das Verständnis des weiten Tatbegriffs	236
4. Bedenken gegen die Zulässigkeit der begrenzten Fortsetzung der Außenprüfung	236
IV. Fortsetzung der Ermittlungen	237
1. Fortsetzung der Ermittlungen vor der Mitteilung der Einleitung	237
2. Mitteilung der Einleitung als Voraussetzung der Fortsetzung der Ermittlungen	237
a) Bedeutung der Mitteilung der Einleitung	237
b) Zeitpunkt der Mitteilung der Einleitung	238
c) Die zur Mitteilung Verpflichteten	238
3. Belehrung nach §393 Abs.1 Satz 4 AO	239
a) Gegenstand der Belehrung	238
b) Zeitpunkt der Belehrung	240
c) Form der Belehrung	241
D. Die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde nach Abschluß einer Außenprüfung	242
§ 16 Die Schlußbesprechung	242
I. Das Recht auf Schlußbesprechung	242
1. Erforderlichkeit	242
2. Verzichtbarkeit	243
3. Abhaltung einer Schlußbesprechung	243
II. Zweck der Schlußbesprechung	243
III. Unterrichtung des Steuerpflichtigen	244
IV. Ort der Schlußbesprechung	245
V. Teilnehmer der Schlußbesprechung	245
1. Steuerpflichtige	245
2. Gesellschafter von Personengesellschaften	246
3. Vertreter der Finanzverwaltung	246
4. Bundesamt für Finanzen	246
5. Gemeinden	246

VI.	Verzicht auf die Schlußbesprechung	246
VII.	Die Vorbereitungsfunktion der Schlußbesprechung	246
VIII.	Hinweis auf mögliches Strafverfahren	248
§ 17	Der Außenprüfungsbericht	250
I.	Ergehen eines Prüfungsberichts	250
II.	Inhalt des Prüfungsberichts	251
III.	Übersendung des Prüfungsberichts	252
IV.	Zweck des Prüfungsberichts	252
	1. Nach außen wirkende Aufgabe	252
	2. Innerdienstliche Aufgabe	252
V.	Übersendung des Prüfungsberichts vor seiner Auswertung	253
VI.	Zur rechtlichen Qualifizierung des Prüfungsberichts	254
VII.	Teil-Prüfungsbericht	255
VIII.	Übersendung der schriftlichen Mitteilung	256
§ 18	Rechtsfolgen, die nach Abschluß einer Außenprüfung eintreten	257
I.	Rechtsfolgen allgemein	257
	1. Arten der Rechtsfolgen	257
	a) Rechtsfolgen, die mit Beginn einer Außenprüfung eintreten	257
	b) Rechtsfolgen, die sich nach Abschluß einer Außenprüfung ergeben	257
	2. Anknüpfungspunkte der Rechtsfolgen	257
II.	Rechtsfolgen im einzelnen	257
	1. Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung nach §164 Abs.3 Satz 3 AO	257
	a) Änderung von Vorbehalts-Bescheiden	257
	b) Entfallen der Vorbehaltswirkung	257
	c) Aufhebung des Vorbehalts	258
	d) Endgültiger Änderungsbescheid	258
	2. Eingeschränkte Korrekturmöglichkeiten bei endgültigen Steuerbescheiden nach §173 Abs.2 AO	258
	a) Grundsätzliche Zulässigkeit von Wiederholungsprüfungen	258
	b) Gefahr eines Ermessensfehlgebrauchs	258
	c) Anordnung einer Zweitprüfung	258
	d) Gegenstand der Zweitprüfung	259
	e) Änderungssperre	259

f) Kein Rechtsschutz durch Änderungssperre	260
3. Erteilung einer verbindlichen Zusage nach §204 AO	260
a) Verbindliche Zusage	260
b) Zweck der verbindlichen Zusage	262
c) Antrag auf verbindliche Zusage	263
d) Ablehnung des Antrags	265
e) Voraussetzungen für eine Zusage	266
f) Form der Zusage	267
aa) Schriftform	268
bb) Kennzeichnung als verbindlich	268
g) Inhalt der Zusage	268
h) Bindungswirkung	269
i) Außerkrafttreten, Aufhebung oder Änderung der Zusage	271
j) Mißbrauch der Verbindlichkeit	272
k) Verbindliche Zusage – verbindliche Auskunft	272
l) Erteilung einer verbindlichen Auskunft „außerhalb“ der §§204 ff. AO, des Art. 12 ZK und des §42e EStG	274
aa) Verfahrensrechtliche Voraussetzungen	275
aaa) Zuständigkeit	275
bbb) Darstellung des Sachverhalts	277
ccc) Besonderes steuerliches Interesse	277
ddd) Konkret formulierte Rechtsfrage	278
eee) Formerfordernis	278
bb) Rechtsbehelfe	279
aaa) Ablehnung des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft / Zusage	279
bbb) Erteilung einer verbindlichen Auskunft / Zusage	279
cc) Bindungswirkung	280
dd) Vertrauen auf jahrzehntelange (rechtswidrige) Veranlagungspraxis? 280	
E. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der steuerlichen Außenprüfung	282
§ 19 Rechtsschutz gegen Maßnahmen der steuerlichen Außenprüfung	282
I. Außergerichtlicher und gerichtlicher Rechtsschutz	282
1. Das öffentlich-rechtliche Verhältnis Staat / Individuum	282
a) Das öffentlich-rechtliche Verhältnis als Dauerrechtsverhältnis	282
b) Das konkret spezielle öffentlich-rechtliche Individualrechtsverhältnis als Konkretisierungsform des Dauerrechtsverhältnisses	282
c) Das Steuerpflichtverhältnis	282
d) Parallelität steuerrechtlicher Beziehungen	283
2. Individualrechtsschutz und Verwaltungskontrolle	284
a) Lückenloser verfahrens- und materiellrechtlicher Rechtsschutz	284
b) Grundentscheidung über die Stellung der Rechtsprechung zur Verwaltung ..	285
c) Wertung des Rechtsschutzbegehrens	285
3. Individualrechtsschutz und Gesamtrechtsordnung	286
a) Schutz vor ungesetzlichem Zwang	286
b) Partizipation an der Verbindlichkeit und verpflichtenden Kraft der Gesamtrechtsordnung	286
c) Zum repressiven Charakter des Rechtsschutzes	287

4.	Verwirklichung des Individualrechtsschutzes	287
a)	Bindung der Beteiligten	288
b)	Die beschränkte Prüfungsbefugnis	288
c)	Rechtsfrieden durch Rechtsschutzgewährung	289
d)	Das Rechtsschutzbegehren als äußere Form des vom Kläger angestrebten Sicherheitszieles	289
e)	Außerordentliche und ordentliche Rechtsbehelfe	289
II.	Die außerordentlichen Rechtsbehelfe	290
1.	Arten außerordentlicher Rechtsbehelfe	290
a)	Gegenvorstellung, Sachaufsichtsbeschwerde und Dienstaufsichtsbeschwerde	290
b)	Formfreiheit	291
c)	Keine Fristgebundenheit	291
d)	Das Recht, einen außerordentlichen Rechtsbehelf einzulegen	291
e)	Rechtsbehelfsobjekt	291
f)	Kein Suspensiveffekt	291
g)	Antrag auf Aussetzung der Vollziehung	291
h)	Anfechtbare Maßnahmen	291
aa)	Der Prüfungsauftrag	292
bb)	Die vorbereitenden Handlungen für die Außenprüfung	292
cc)	Die Auskünfte	292
dd)	Das Verhalten des Prüfers an sich	292
ee)	Die Schlußbesprechung nach §201 AO	292
ff)	Der Prüfungsbericht nach §202 AO	292
2.	Gegenvorstellung	292
a)	Adressat der Gegenvorstellung	292
b)	Art der Einwendungen	292
c)	Konsequenzen der Gegenvorstellung	292
3.	Dienstaufsichtsbeschwerde	292
a)	Adressat der Dienstaufsichtsbeschwerde	292
b)	Dienstaufsichtsbeschwerde – Sachaufsichtsbeschwerde	293
aa)	Die Dienstaufsichtsbeschwerde	293
bb)	Die Sachaufsichtsbeschwerde	293
c)	Anlaß für die Dienstaufsichtsbeschwerde	293
III.	Die ordentlichen Rechtsbehelfe allgemein	293
IV.	Die ordentlichen außergerichtlichen Rechtsbehelfe im einzelnen	295
1.	Einspruch	295
a)	Statthaftigkeit	295
aa)	§347 Abs.1 Nr.1 AO	295
bb)	Umdeutung eines unstatthaften Rechtsbehelfs	297
cc)	Unrichtige Bezeichnung des Rechtsbehelfs	297
dd)	Nichtbezeichnung des Rechtsbehelfs	297
ee)	Antrag auf „schlichte Änderung“	299
b)	Einspruchsbefugnis	299
aa)	§350 AO	299
bb)	Geltendmachung der Rechtsverletzung	300

cc)	Geltendmachung der Verletzung von Rechten	300
dd)	Geltendmachung der Verletzung eigener Rechte	301
ee)	Geltendmachung der Rechtsverletzung	301
ff)	Geltendmachung der Rechtsverletzung durch einen Verwaltungsakt	301
c)	Einlegung des Einspruchs	302
aa)	Formen des Einspruchs	302
bb)	Ort der Anbringung	303
cc)	Mangel der Form	303
d)	Einspruchsfrist	304
aa)	§355 Abs.1 Satz 1 AO	304
bb)	Vorliegen der Rechtsbehelfsbelehrung	305
cc)	Unterbliebene oder unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung	305
dd)	Mangel der Fristwahrung	306
ee)	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	306
e)	Rechtsschutzbegehren	307
f)	Wiederaufrollung des Verfahrens	308
g)	Entscheidung über den Einspruch	308
aa)	Einspruchsentscheidung – Abhilfeentscheidung	308
bb)	Einspruchsentscheidung	309
cc)	Abhilfeentscheidung	311
dd)	Auswirkungen eines Zuständigkeitswechsels auf das Rechtsbehelfs- Verfahren	312
aaa)	Durch Maßnahmen des Steuerpflichtigen	312
bbb)	Durch Maßnahmen der Finanzbehörden	312
h)	Wirkungen des Einspruchs	313
aa)	Erhebung der Abgabe – kein Suspensiveffekt	313
bb)	Aussetzung der Vollziehung	313
cc)	Stundung	315
2.	Beschwerde	317
a)	Statthaftigkeit	317
aa)	§349 Abs.1 Satz 1 AO a.F.	317

V. Die ordentlichen gerichtlichen Rechtsbehelfe allgemein 318

1.	Der Weg zum Finanzgericht	318
2.	Rechtsschutzbegehren	320

VI. Die Klage 320

1.	Allgemeine Zulässigkeitsvoraussetzungen	320
a)	...bzgl. der Klage	320
aa)	Ordnungsmäßigkeit der Klageerhebung	320
bb)	Wirksame gewillkürte Bevollmächtigung	322
cc)	Postulationsfähigkeit	324
b)	...bzgl. des Gerichts	324
aa)	Örtliche Zuständigkeit	324
bb)	Sachliche Zuständigkeit	325
cc)	Sog. perpetuatio fori	325
dd)	Verweisung	325
c)	...bzgl. der Beteiligten	325
aa)	Beteiligtenfähigkeit	325

aaa) Beteiligte am Verfahren	325
aaaa) Kläger	326
bbbb) Beklagter	326
cccc) Beigeladener	326
dddd) Beigetreter	326
bbb) Existenz der Beteiligten	326
ccc) Keine gesetzliche Regelung	326
aaaa) Natürliche und juristische Personen	326
bbbb) (Personen-) Vereinigungen	326
cccc) Behörden	326
bb) Verfahrenshandlungsfähigkeit	327
aaa) Begriff der Verfahrenshandlungsfähigkeit	327
bbb) Die Geschäftsfähigen	327
ccc) Die als geschäftsfähig Anerkannten	327
ddd) Gesetzliche Vertretung Prozeßunfähiger und juristischer Personen	327
d) ...bzgl. des Gegenstandes des Klagebegehrens	327
aa) Keine entgegenstehende Rechtshängigkeit	327
bb) Keine entgegenstehende Rechtskraft	327
cc) Zulässigkeit des Finanzgerichtswegs	328
dd) Rechtsschutz – Bedürfnis	328
ee) Kein Verbrauch durch Rücknahme der Klage	329
aaa) Rücknahme der Klage	329
bbb) Rücknahme mit Einwilligung des Beklagten	329
ccc) Verlust der Klage	329
ddd) Einstellung durch Beschluß	329
ff) Kein Verbrauch durch Verzicht auf die Klage	329
aaa) Klageverzicht	329
bbb) Unzulässigkeit der Klage	329
ccc) Erklärung des Verzichts	329
2. Besondere Zulässigkeitsvoraussetzungen	329
a) Die jeweils erhobene Klageart	329
aa) Anfechtungs- und Verpflichtungsklage	330
bb) Allgemeine Leistungsklage	330
cc) Feststellungsklage	330
b) Anfechtungs- und Verpflichtungsklage	330
aa) Anfechtungsklage	330
aaa) Gegenstand	330
bbb) Klagebefugnis	330
ccc) Vorverfahren	331
ddd) Klagefrist	331
bb) Verpflichtungsklage	332
aaa) Versagungsgegenklage	332
bbb) Untätigkeitsklage	332
c) Allgemeine Leistungsklage	332
d) Feststellungsklage	332
3. Sprungklage	333
a) Statthaftigkeit	333
b) Anfechtungsklage und Verpflichtungsklage als Sprungklage	333
c) Der Steuerbescheid und die verbindliche Zusage als Verwaltungsakte der in §347 AO bezeichneten Art	334

d) Bezeichnung als „Sprungklage“	334
e) Erhebung der Sprungklage	334
f) Zustimmung der zuständigen Behörde	335
aa) Zuständige Behörde	335
bb) Zustimmung	335
cc) Zustimmungsfrist	335
g) Behandlung der Sprungklage als Einspruch	336
h) Abgabe der Sprungklage an die Finanzbehörde	337
4. Vorläufiger Rechtsschutz	338
a) Vorläufiger Rechtsschutz allgemein	338
b) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung	338
c) Antrag auf einstweilige Anordnung	340
5. Revision	340
a) Zulässigkeit	340
aa) Statthaftigkeit	340
aaa) Die „vier“ Fälle der Statthaftigkeit	340
bbb) Streitwertrevision	341
ccc) Zulassungsrevision	341
aaaa) Grundsatzrevision	341
bbbb) Divergenzrevision	341
cccc) (Allgemeine) Verfahrensrevision	341
dddd) Nichtzulassungsbeschwerde	342
eeee) Entscheidung des BFH	342
ddd) Verfahrensrevision	343
aaaa) Unvorschriftsmäßige Besetzung des erkennenden Gerichts	343
bbbb) Mitwirkung eines ausgeschlossenen oder abgelehnten Richters	343
cccc) Versagung des rechtlichen Gehörs	343
dddd) Unzutreffende Vertretung eines Beteiligten im Verfahren	343
eeee) Verletzung der Vorschriften über die Öffentlichkeit des Verfahrens	343
ffff) Fehlen von Entscheidungsgründen	343
eee) Revision in Zolltarifsachen	343
bb) Frist	343
cc) Form	343
aaa) Schriftliche Einlegung	343
bbb) Erhebung zur Niederschrift	343
ccc) Vertretungszwang	344
dd) Ort der Einlegung	344
ee) Inhalt	344
ff) Begründung	344
aaa) Inhalt	344
bbb) Frist	345
ccc) Empfangsbehörde	345
b) Begründetheit	345
aa) Verletzung von Bundesrecht	345
bb) Kausalität	345
aaa) Absolute Revisionsgründe	345
aaaa) Unvorschriftsmäßige Besetzung des erkennenden	

	Gerichts	345
bbbb)	Mitwirkung eines ausgeschlossenen oder abgelehnten Richters	346
cccc)	Nichtgewährung rechtlichen Gehörs für einen Beteiligten	346
dddd)	Unzutreffende Vertretung eines Beteiligten im Verfahren	346
eeee)	Verletzung der Vorschriften über die Öffentlichkeit des Verfahrens	346
ffff)	Fehlen von Entscheidungsgründen	346
bbb)	Relative Revisionsgründe	346
c)	Entscheidung über die Revision	346
aa)	Unzulässige Revision	346
bb)	Zulässige Revision	346
aaa)	Unbegründete Revision	346
bbb)	Begründete Revision	347
aaaa)	Entscheidung in der Sache selbst	347
bbbb)	Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung	347
cc)	Kosten	347
6.	Beschwerde	347
a)	Zulässigkeit	348
aa)	Statthaftigkeit	348
aaa)	Die zwei Fälle der Statthaftigkeit	348
bbb)	Entscheidungen des Finanzgerichts, die nicht Urteile oder Gerichtsbescheide sind	348
ccc)	Entscheidungen des Vorsitzenden oder Berichterstatters des Finanzgerichts	348
bb)	Frist	348
aaa)	Einlegung beim Finanzgericht	348
bbb)	Einlegung beim BFH	348
cc)	Form	348
aaa)	Schriftliche Einlegung	348
bbb)	Einlegung zur Niederschrift	348
ccc)	Eingang beim BFH	349
ddd)	Vertretungszwang	349
dd)	Ort der Einlegung	349
aaa)	Finanzgericht	349
bbb)	Bundesfinanzhof	349
b)	Entscheidung über die Beschwerde	349
aa)	Abhilfe	349
bb)	Vorlage	349
cc)	Kosten	349

Teil II

Die Steuerfahndung (Zollfahndung)	350
---	-----

§ 20 Die Steuerfahndung (Zollfahndung)	351
--	-----

I.	Zweck der Steuerfahndung (Zollfahndung)	351
1.	Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten	351
a)	Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten	351
b)	Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	351
c)	Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle	351
2.	Problematik der gleichrangigen Parallelität von Besteuerungs- und Strafverfahren	352
II.	Anlaß der Steuerfahndung (Zollfahndung)	354
§ 21	Organisation der Steuerfahndung (Zollfahndung)	356
I.	Die unterschiedliche Organisation von Steuer- und Zollfahndung	356
II.	Organisationsgewalt der Länder	356
1.	Die Steuerfahndungsstelle als unselbständige Dienststelle des Finanzamts	356
2.	Die Steuerfahndungsstelle als Dienststelle eines selbständigen Finanzamts für Steuerfahndung und Prüfungsdienste	357
3.	Die Steuerfahndungsstelle als Außenstelle der Oberfinanzdirektion	357
4.	Die Steuerfahndungsstellen – unselbständige Dienststellen der Landesfinanzbehörden	357
5.	Informationszentrale für den Steuerfahndungsdienst	358
6.	Informationszentrale Ausland	358
III.	Organisationsgewalt des Bundes	359
§ 22	Aufgaben der Steuerfahndung (Zollfahndung)	360
I.	Aufgaben der Steuerfahndung (Zollfahndung) allgemein	360
1.	Gegenständlicher Aufgabenbereich	360
a)	Originäre Aufgaben	360
b)	Derivative Aufgaben	360
aa)	Aufgabenwahrnehmung auf Ersuchen	360
bb)	Aufgabenwahrnehmung kraft Delegation	360
c)	Allgemeine Aufgaben – Sonderaufgaben	360
2.	Räumlicher Aufgabenbereich	363
a)	Inländisches Staatsgebiet	363
b)	Ausländisches Staatsgebiet	364
II.	Aufgaben der Steuerfahndung (Zollfahndung) im einzelnen	365
1.	Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten	365
a)	Erforschungspflicht	365
b)	Erforschungspflicht / Verfolgungspflicht	365
aa)	Legalitätsprinzip – Opportunitätsprinzip	365
bb)	Vorfelddermittlungen	366
cc)	Pflichten anderer Stellen	366
2.	Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit der Erforschung	

von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten	366
a) Ermittlungsparallelität	366
b) Kritik an den Methoden der Steuerfahndung (Zollfahndung)	368
3. Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle	369
a) Steueraufsichtliche Aufgabenstellung	369
b) Fehlen eines konkreten Anfangsverdachts	370
c) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit der Erforschung von Steuerstraftaten	371
d) Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist	371
e) Auseinandersetzung um die Institutionalisierung einer Steueraufsicht	372
4. Sonstige Aufgaben der Steuerfahndung (Zollfahndung)	373
a) Steuerliche Ermittlungsaufgaben auf Ersuchen	373
aa) Ermittlungszuständigkeit	373
bb) Ermittlungszuständigkeit und Ermittlungsbefugnis	373
cc) Problematik der Betrauung von Fahndern mit Aufgaben der Außenprüfung	373
b) Sonst übertragene Aufgaben	374
§ 23 Befugnisse der Steuerfahndung (Zollfahndung)	375
I. Die Befugnisse im Strafverfahren wegen Steuerstraftaten	375
II. Die Befugnisse im Bußgeldverfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten	377
III. Die Ermittlungsbefugnisse im Besteuerungsverfahren	377
1. Die steuerlichen Ermittlungsbefugnisse	377
2. Parallelität von Besteuerungsverfahren und Steuerstraßverfahren	377
a) Steuerliche / steuerstrafrechtliche Ermittlungsbefugnisse	377
b) Einschränkung der Beweismittel-Reihenfolge	378
c) Zulässigkeit auch mündlicher Auskunftersuchen	378
d) Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden durch Dritte	378
e) Ort der Vorlage	379
f) Auskunfts- und Vorlageersuchen an Kreditinstitute	379
g) Mitwirkungs-, Auskunfts- und Vorlagepflichten des Steuerpflichtigen	379
IV. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Steuerfahndung (Zollfahndung)	381
1. Besteuerungsverfahren	381
2. Steuerstraßverfahren	381
§ 24 Aufgaben und Befugnisse der Finanzämter (Hauptzollämter)	384
I. Steuerliche Auswertung des Fahndungsberichts	384
II. Zwei Schlußberichte über einen Sachverhalt – ein für einen Rechtsstaat unhaltbarer Zustand	384
Teil III	
Die Steueraufsicht	385

§ 25	Steueraufsicht in besonderen Fällen (§§ 209 ff. AO)	386
I.	Der Sonderregelungsbereich	386
	1. Steueraufsichtliche Befugnisse als rechtliches Dürfen oder Müssen	386
	2. Das rechtliche Dürfen	386
	3. Das rechtliche Müssen	386
	4. Ermächtigungskatalog der im Rahmen der Steueraufsicht zu erfüllenden Pflichten	386
II.	Rechtfertigung der Sonderregelung	387
	1. Rechtliche Verflechtung von belasteter Ware und belastender Abgabe	387
	2. Überwachung der wirtschaftlichen Betätigung im Interesse einer quantitativen und qualitativen Erfassung der Steuerfälle	388
	3. Steueraufsicht als laufende Überwachung	388
	4. Die in dem Wesen der Zölle und Verbrauchsteuern begründete aufsichtliche Notwendigkeit	388
III.	Gegenstand der Sonderregelung	389
§ 26	Die Nachschau-Befugnis	390
I.	Der Befugnistatbestand	390
	1. Der – scheinbar allgemeine – Befugnistatbestand	390
	2. Bindung an den Bereich der Zölle und Verbrauchsteuern	390
II.	Die Befugnisse im einzelnen	390
	1. Die Befugnis zur Nachschau	390
	a) Die Befugnis zum Betreten von Grundstücken und Räumen	390
	b) Die Berechtigten	391
	c) Die Verpflichteten	392
	d) Das Recht zur Nachschau als die allgemein formulierte Berechtigung zum Betreten	392
	e) Die Zweckbindung des Rechts zum Betreten	393
	f) Beschränkung auf branchenspezifische Geschäfts- und Arbeitszeiten	393
	g) Übergang von der Steueraufsicht zur Außenprüfung	394
	2. Die Befugnis zur Verdachts-Nachschau	395
	a) Konkreter Verdacht	395
	b) Gefahr im Verzug	395
	3. Die Befugnis, Schiffe und andere Fahrzeuge anzuhalten	395
	4. Die Nachschau im Bereich der Bundeswehr	396
III.	Wesen der Nachschau	396
	1. Die Nachschau als Mittel zur Erreichung des Aufsichtszweckes	396
	2. Kernelemente der Nachschau-Befugnis	396
	a) Besondere gesetzliche Vorschrift	396

b) Erlaubter Zweck	396
c) Kenntlichmachung im Gesetz	396
d) Erforderlichkeit	396
3. Das Verhältnis der Nachschau zu Art.13 Abs.1 GG	396
4. Das Verhältnis der Nachschau zu Art.12 GG	397
§ 27 Besondere Aufsichtsmaßnahmen	399
I. Rechtskräftige Bestrafung wegen Zoll- oder Verbrauchsteuerhinterziehung ...	399
1. Zoll- und Verbrauchsteuerhinterziehung	399
2. Rechtskräftige Bestrafung	399
a) Strafverbüßung	399
b) Straftilgung	399
3. Tatsächlich vorhandener bestimmender und gestaltender Einfluß des Bestraften	399
4. Geeignetheit und Erforderlichkeit der Mittel	400
a) Besondere Aufsichtsmaßnahmen	400
b) Allgemeine Aufsichtsmaßnahmen	400
c) Rechtsschutz	401
II. Sicherstellung im Aufsichtsweg	401
1. Der Befugnistatbestand	401
2. Sicherstellen als Entziehen der Verfügungsberechtigung	402
3. Überführung der sichergestellten Sachen in das Eigentum des Bundes	402
§ 28 Mitwirkungs- und Hilfspflichten des Betroffenen	404
I. Der Verpflichtungstatbestand	404
1. Die aktiven steuerlichen Mitwirkungs- und Hilfspflichten	404
a) Persönliche Erfüllung	404
b) Erfüllung durch Beauftragte	404
c) Haftung des Beauftragten	405
2. Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und anderen Urkunden	405
3. Erteilung von Auskünften	406
a) Auskunftsverlangen	406
aa) Individualität	406
bb) Rechtfertigung	406
cc) Zweckgebundenheit und Zweckbegrenzung	406
b) Form der Auskunft	407
aa) Form i.e.S.	408
bb) Umfang und Häufigkeit	408
cc) Unentgeltlichkeit	408
c) Auskunft und Anzeige	408
aa) Behördliches Auskunftsverlangen	408
bb) Mitteilung über Wissen von Tatsachen	408
cc) Keine Verfahrenshandlung	409
4. Das Verhältnis der §§ 86-92 AO zum Verpflichtungstatbestand	409

II.	Der Verpflichtungstatbestand und seine gegenständliche Bindung.....	409
§ 29	Die Bestellung von Steuerhilfspersonen.....	410
	Stichwortverzeichnis	411

Einführung

Die Ordnung des formellen Verhältnisses zwischen dem privat wirtschaftenden Individuum und der an den Leistungen und Erträgen dieses Wirtschaftens partizipierenden Staatsgewalt auf dem Gebiet des **Steuerrechts** bedarf speziell für die nachfolgend dargestellten Rechtsbereiche „**Steuerliche Außenprüfung**“, „**Steuerfahndung**“ und „**Steueraufsicht**“ rechtlicher Kodifikationen, die durch den Gedanken der rationalen Erfassung der Folgerichtigkeit steuerrechtlicher Wertungszusammenhänge geprägt sei und genau abgegrenzte Befugnisse für die Finanzbehörden enthalten müssen. Die Abgrenzung der administrativen Befugnisse erfolgt durch objektives Recht.¹ Es ist Befugnisnorm und Schranke zugleich für die dem Individuum gegenüber zu treffenden hoheitlichen Maßnahmen. Gegen sie sind dem das Sozial- und Wirtschaftsleben mitgestaltenden Individuum, als dem potentiell Betroffenen, subjektive Rechte an die Hand zu geben, die über die überwiegend **repressiven** Rechtsbehelfe und Rechtsmittel hinaus **präventiv** Beeinträchtigungen und Verletzungen von individuellen Rechtspositionen, wie z.B. des Privateigentums, der Berufs- und Gewerbefreiheit sowie der anderen Garantien des privatautonomen Wirtschaftens, entgegenzuwirken vermögen. Denn, wenn schon, worauf **Papier**² zutreffend verweist, der **Rechts- und Sozialstaat** des Grundgesetzes notwendigerweise zugleich ein **Steuerstaat** ist und die staatliche Besteuerungsgewalt demgemäß den rechtsstaatlichen Freiheitsgarantien komplementär³ ist, dann muß sich der durch die kompetenzrechtlichen Vorschriften der Finanzverfassung (Art. 105 ff. GG) verfassungsrechtlich legitimierte Besteuerungseingriff i.w.S. auch in die grundrechtlichen Schrankenregelungen der Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Art. 12 Abs. 1 Satz 2 und Art. 2 Abs. 1 GG einfügen. Das Bundesverfassungsgericht⁴ bestätigt dieses Ergebnis mit der Feststellung, mit der Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG sei die **Wahrung eines individuellen Freiheitsraumes** im vermögensrechtlichen Bereich und damit einer eigenverantwortlichen Lebensgestaltung des einzelnen intendiert.

Damit werden zugleich die individualisierenden Akte⁵ der staatlichen steuerlichen Außenprüfung, der Steuerfahndung und der Steueraufsicht in die rechtsstaatlichen Schranken

¹ Vgl. dazu **Mösbauer**, Das Steuerrecht – Auf der Suche nach dem System, DStR 1975, S. 680 ff.; ferner **Mösbauer**, Steuerliche Außenprüfung, Steueraufsicht und Steuerfahndung – im Spiegel staatlichen Autoritätsschwundes, StBp 2004, S. 1. Im Ergebnis ebenso argumentiert **Buciek**, Bindende Erklärungen der Finanzverwaltung, DStZ 1999, S. 389, wenn er feststellt, das Handeln der Finanzverwaltung, sei es im Rahmen der Steuerfestsetzung oder im Steuererhebungsverfahren, vollziehe sich im allgemeinen in **gesetzlich vorgegebenen** Verfahrensabschnitten: Ob eine Steuer festgesetzt oder erlassen, beigetrieben oder gestundet, ob eine Besteuerungsgrundlage gesondert festgestellt oder eine Außenprüfung angeordnet wird: in allen diesen Fällen geht es um eine behördliche Entscheidung, die die Rechtsposition des Bürgers unmittelbar verändert und in diesem Sinne eine „verfügende“ Wirkung hat. Und erst mit dieser Entscheidung legt sich die Behörde fest.

² **Papier**, Grundgesetz und Wirtschaftsordnung, in: Benda / Maihofer / Vogel (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts, 1983, S. 645; so auch **Papier**, Grundgesetz und Wirtschaftsordnung, in: Benda / Maihofer / Vogel (Hrsg.) Handbuch des Verfassungsrechts, 2. Aufl., 1994, S. 842 (RdNr. 94). Zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen der Besteuerung vgl. noch **Birk**, Steuerrecht, 7. Aufl., 2004, S. 30 ff., RdNr. 101 ff., m. weit. Lit. Hinw.; **F. Kirchhof**, Grundriß des Steuer- und Abgabenrechts, 2. Aufl., 2001, S. 25 ff., RdNr. 53 ff.

³ Dazu **Isensee**, Steuerstaat als Staatsform, in: Hamburg, Deutschland, Europa, Festschrift für H. P. Ipsen zum 70. Geburtstag, 1979, S. 409 ff.; **Friauf**, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, S. 480 ff..

⁴ Vgl. dazu z.B. BVerfG, BVerfGE 50, 290 ff., bes. 339. Ferner **Kirchhof / von Arnim**, Besteuerung und Eigentum, in: VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff.; 286 ff.; **Friauf**, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, S. 480 ff.; **Schmidt-Bleibtreu / Schäfer**, Besteuerung und Eigentum, DÖV 1980, S. 489 ff.. Vgl. noch **Schneeloch**, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1, 4. Aufl., 2003, S. 6 – 22 (zum Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland) und S. 452 – 463 (zu den Prinzipien des Steuerrechts).

⁵ Zur Differenzierung und Qualifizierung öffentlich-rechtlicher Handlungsformen der Verwaltung vgl. **Krause**, Rechtsformen des Verwaltungshandelns, 1974, S. 1 ff.; ferner **Tettinger**, Rechtsanwendung und gerichtliche Kontrolle im Wirtschaftsverwaltungsrecht, 1980, S. 273 ff..

dienender Funktion verwiesen. Denn noch immer ist der Staat um des Menschen willen da, nicht der Mensch um des Staates willen⁶. Gleichwohl bleibt die Wirkkraft der Freiheitsrechte gegenüber der staatlichen Finanzgewalt außerhalb des Verwaltungsverfahrenrechts relativ gering. Anderes gilt für das Steuerprüfungs- (§§ 193 – 207 AO), -fahndungs- (§ 208 AO) und -aufsichtsverfahren (§§ 209 – 217 AO), für die die grundrechtlichen Eingriffsschranken „Verhältnismäßigkeitsprinzip“ und „Übermaßverbot“ ihre uneingeschränkt wichtige Bedeutung haben; ungeachtet der Tatsache, ob sich das administrative procedere auf den Bereich der Finanz- oder der Ordnungssteuern⁷ bezieht.⁸

⁶ Vgl. hierfür Art. 1 Abs. 1 des Herrenchiemsee-Entwurfs.

⁷ Vgl. dazu schon **Friauf**, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Grundgesetz, 1973, S. 26 ff.; **Knies**, Steuerzweck und Steuerbegriff, 1976, S. 123 ff.; **Bodenheim**, Der Zweck der Steuer, 1979, S. 1 ff.; **Papier**, Besteuerung und Eigentum, DVBl. 1980, S. 787 ff.

⁸ Zu den Grundanforderungen des Gleichheitssatzes, der Freiheitsrechte und der Rechtssicherheit an das Besteuerungsverfahren vgl. **Puhl**, Besteuerungsverfahren und Verfassung, DStR 1991, S. 1141 ff. und 1173 ff.; **Bayer**, Steuerlehre – Steuerverfassung, Steuergesetz, Steuergericht – 1997, RdNr. 30, 31, 896, 1555; **Lang**, in: Tipke / Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 4 RdNr. 209 ff.; **Birk**, Steuerrecht, 7. Aufl., 2004, S. 57 ff., RdNr. 166 a – 178 b; **Mösbauer**, Steuerliche Außenprüfung, Steueraufsicht und Steuerfahndung – im Spiegel staatlichen Autoritätsschwundes, WPg 2005, S. 499 – 503.

Teil I

Die steuerliche Außenprüfung

A. Allgemeine Vorbemerkungen zur Außenprüfung

§ 1 Begriff, Wesen und Art der Außenprüfung im Steuerrecht

I. Begriff der Außenprüfung

Die Außenprüfung findet ihre gesetzliche Regelung in den §§ 193 – 207 AO. Der **Begriff** Außenprüfung umfaßt danach alle unter einer entsprechenden Prüfungsanordnung¹ durchgeführten **Sachverhalts-Ermittlungen** einer Finanzbehörde, die auf eine umfassende Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte gerichtet sind.

Der gesetzliche Begriff „**Außenprüfung**“ steht heute für den üblichen Begriff „**Betriebsprüfung**“. Daß der Gesetzgeber der AO an Stelle des früheren Begriffs „Betriebsprüfung“ den Begriff „Außenprüfung“ gesetzt hat, verdeutlicht, daß die Prüfung nicht nur steuerliche Verhältnisse von **Betrieben**, sondern u.U. auch von **Privatpersonen** mit steuerlich bedeutsamen Einkommens- oder Vermögensverhältnissen erfassen sollte.

Die Finanzverwaltung glaubt gleichwohl, den eingebürgerten Begriff Betriebsprüfung beibehalten zu müssen, was sich z.B. auch in der Bezeichnung der „Allgemeinen Verwaltungsvorschrift“² für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung – (BpO 2000)“ vom 15.3.2000³ manifestiert.

Ein solches *procedere* begegnet aber im Hinblick auf Art. 20 Abs. 3 Halbs. 2 GG erheblichen rechtlichen Bedenken. Denn als vollziehende Gewalt ist die Finanzverwaltung, gleich der Rechtsprechung, an die gesetzlichen Vorschriften der §§ 193 – 207 AO – auch begrifflich – gebunden. Dies gilt auch unter dem Gesichtspunkt, daß mit der Verwaltungsvorschrift der „BpO 2000“ vorrangig die Durchführung der Außenprüfung bei Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und Freiberuflern geregelt werden sollte⁴. Doch ist auch eine solche organisatorische Abgrenzung der Betriebsprüfung als „allgemeine Außenprüfung“ von den anderen Außenprüfungen als „besonderen Außenprüfungen“⁵ an das Gesetz – die AO – und die dort gesetzgeberisch vorgegebenen Begriffe gebunden.

II. Wesen der Außenprüfung

1. Gesetzgeberisch erklärter Zweck des Ermittlungsverfahrens

¹ Vgl. dazu **Mösbauer**, Materiell-rechtliche Folgerungen der Anordnung einer steuerrechtlichen Außenprüfung, StBp 1998, S. 127 ff.; **Mösbauer**, Zeitliche Anforderungen an die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung, StBp 2000, S. 65 ff.; **Mösbauer**, Die abgekürzte Außenprüfung – Beschränkung von Rechtsansprüchen zugunsten der Verfahrensbeschleunigung, StBp 2001, S. 309 ff..

² Sie hat ihre Rechtsgrundlage in Art. 108 Abs. 7 GG. Danach kann die Bundesregierung allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen, und zwar mit Zustimmung des Bundesrates, soweit die Außenprüfungen den Landesfinanzbehörden und dem Bundesamt für Finanzen obliegen. Vgl. dazu auch § 1 Abs. 1 BpO 2000.

³ BStBl. 2000 I, 368. Vgl. auch **Birk**, Steuerrecht, 7. Aufl., 2004, S. 142, RdNr. 442.

⁴ Vgl. dazu § 2 Abs. 2 BpO 2000.

⁵ Z.B. Umsatzsteuer – Sonderprüfung; Lohnsteuer – Außenprüfung. Vgl. in diesem Zusammenhang BFH, Urteil vom 14.11.1986 – VI R 214 / 83 – BStBl. 1987 II, 198; **Mösbauer**, in: Koch / Scholtz, AO, 5. Aufl., 1996, § 193 AO, Anm. 7. Vgl. auch § 1 Abs. 2 BpO 2000. Zur Umsatzsteuer-Sonderprüfung vgl. **Mösbauer**, Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung – eine spezifische Form der Außenprüfung, UVR 2002, S. 333; zur Lohnsteuer-Außenprüfung vgl. **Mösbauer**, Die Überlassung von Werks- und Dienstwohnungen an Arbeitnehmer als typische Zweifelsfrage der Lohnsteuer-Außenprüfung, StBp 2002, S. 81.

Gesetzgeberisch erklärter **Zweck** des steuerlichen **Ermittlungsverfahrens** nach §§ 134 bis 154 AO⁶ ist die, nach § 85 AO gesetzmäßige und gleichmäßige Erfassung und Sicherstellung der jeweils zutreffenden Besteuerungsgrundlagen⁷ für die Durchführung der Besteuerung.⁸ Zur Erreichung dieses Zweckes hat der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen eine Reihe von Pflichten auferlegt; in Kenntnis administrativen Verhaltens aber auch zahlreiche Rechte eingeräumt.⁹

Ob in concreto eine **Einzelermittlungsmaßnahme**¹⁰ oder eine Ermittlungsmaßnahme im Rahmen einer Außenprüfung vorliegt, entscheidet sich daran, wie sich das Tätigwerden der Finanzbehörde aus der Sicht des Betroffenen¹¹ in entsprechender Anwendung der zu § 133 BGB entwickelten Rechtsgrundsätze darstellt.¹² Entscheidend ist nach zutreffender Feststellung des BFH¹³, wie der Steuerpflichtige nach den ihm bekannten Umständen den Gehalt der Ermittlungsmaßnahme unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte.

2. Gesetzgeberisch erklärter Zweck der Außenprüfung

Auch die **Außenprüfung** dient nach § 194 Abs. 1 Satz 1 AO der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen.¹⁴ Damit ist gesetzgeberisch die richtige Ermittlung und

⁶ Dazu vgl. Mösbauer, in: Koch / Scholtz, AO, 5. Aufl., 1996, §§ 134 ff. AO; Mösbauer, Grenzen der Buchführungs- und Abschlußpflicht bestimmter Steuerpflichtiger nach § 141 AO, DB 1995, S. 397 ff.; Mösbauer, Derivative und originäre steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gewerblicher Unternehmer, DStZ 1996, S. 722 ff.; Mösbauer, Zur steuerlichen Buchführungspflicht gewerblicher Unternehmer nach § 140 AO, DB 1996, S. 2582 ff.; Mösbauer, Beginn, Ende und Übergang der steuerlichen Buchführungspflichten gewerblicher Unternehmer, DStZ 1997, S. 201 ff.; Mösbauer, Die Anforderungen an die Beschaffenheit einer steuerlichen Buchführung nach § 145 Abs. 1 AO, DB 1999, S. 1876 ff.; Mösbauer, Die an die Buchführung und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen zu stellenden Anforderungen, DB 2002, S. 498 ff.; Mösbauer, Der – erweiterte – Zugriff der Außenprüfung auf die elektronischen Datenverarbeitungssysteme des zu prüfenden Unternehmens, in: Schröder / Muus (Hrsg.), Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung 2002, Liefg. 1 / 02 (April 2002), Kz. 3575 (S. 1 – 10).

⁷ Auf diese „zutreffenden Besteuerungsgrundlagen“ wird zunehmend dadurch eingewirkt, daß Einkünfte oder wesentliche Teile davon in das niedrigbesteuernde Ausland verlagert werden. Dazu vgl. Mösbauer, Die Beteiligungsbesteuerung bei Übertragung bestimmter Einkunftsquellen ins niedrigbesteuernde Ausland, BB 1998, S. 817 ff.; Mösbauer, Verlagerung von bestehender oder zukünftiger Steuersubstanz in niedrigbesteuerndes Ausland, DStZ 1998, S. 706 ff.

⁸ S. dazu Mösbauer, in: Koch / Scholtz, AO, 5. Aufl., 1996, §§ 134 ff. AO, und vor § 193 AO, Rzn. 1 ff.

⁹ Vgl. dazu Mösbauer, Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen bei der Durchführung der Besteuerung, StB 1984, S. 66 ff.; Mösbauer, Zum Umfang der Mitwirkungspflichten der Beteiligten und anderer Personen im Besteuerungsverfahren, DB 1985, S. 410 ff.; Mösbauer, Grenzen der Buchführungs- und Abschlußpflicht bestimmter Steuerpflichtiger nach § 141 AO, DB 1995, S. 397 ff.; Mösbauer, Derivative und originäre steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gewerblicher Unternehmer nach § 140 AO, DB 1996, S. 2582 ff.; Mösbauer, Beginn, Ende und Übergang der steuerlichen Buchführungspflichten gewerblicher Unternehmer, DStZ 1997, S. 201 ff.; Mösbauer, Die Anforderungen an die Beschaffenheit einer steuerlichen Buchführung nach § 145 Abs. 1 AO, DB 1999, S. 1876 ff.; Mösbauer, Die an die Buchführung und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen zu stellenden Anforderungen, DB 2002, S. 498 ff.; Mösbauer, Der – erweiterte – Zugriff der Außenprüfung auf die elektronischen Datenverarbeitungssysteme des zu prüfenden Unternehmens, in: Schröder / Muus (Hrsg.), Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung 2002, Liefg. 1 / 02 (April 2002), Kz. 3575 (S. 1 – 10).

¹⁰ Vgl. dazu auch AEAO (i.d.F. BMF – Schr. v. 14.2.2000 – BStBl. 2000 I, S. 190, ber. S. 495 / BMF – Schr. v. 14.1.2002 – BStBl. 2002 I, S. 64) zu § 85 AO.

¹¹ Eine Einzelermittlungsmaßnahme liegt z.B. dann vor, wenn ein Veranlagungsbeamter zum Zwecke der **Überprüfung** der in der Einkommensteuererklärung gemachten Angaben über ein häusliches Arbeitszimmer bei dem Steuerpflichtigen **erscheint**. So auch Birk, Steuerrecht, 7. Aufl., 2004, S. 142 f., RdNr. 442.

¹² BFH, Urteil vom 2.2.1994 – I R 57 / 93 – BStBl. 1994 II, 377, 378.

¹³ BFH, Beschluß vom 25.8.1981 – VII B 3 / 81 – BStBl. 1982 II, 34; BFH, Urteil vom 28.11.1985 – IV R 178 / 83 – BStBl. 1986, II, 293; BFH, Urteil vom 19.6.1979 – VII R 27 / 77 – BStBl. 1980 II, 31.

¹⁴ Er läßt aber die Regelungen über die Beweiserhebung im Besteuerungsverfahren nach §§ 88 ff. AO unberührt. Zum Zweck vgl. auch § 2 Abs. 1 Satz 1 BpO 2000; § 194 Abs. 1 Satz 1 AO.

Würdigung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte¹⁵ gemeint, nicht etwa auf eine auf die Erzielung von Mehrsteuern ausgerichtete Ermittlung. Dazu gehört aber die bei der Praxis des Außenprüfungsdienstes nicht selten vermißte Erkenntnis, daß die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer relevant sind, nach § 199 Abs. 1 Alt. 1 AO **auch zugunsten** des Steuerpflichtigen zu prüfen sind. Um solcher rechtswidriger Tendenz administrativen Vorgehens im Interesse gebotenen rechtmäßigen Verhaltens entgegenzuwirken, wies z.B. FinMin. NW bereits in seinem Erlaß¹⁶ vom 17.5.1978 darauf hin, daß alles zu vermeiden sei, was auch nur den Anschein erwecken könnte, daß ein Angehöriger des Außenprüfungsdienstes nicht mit der erforderlichen Objektivität vorgeht. Mißt man aber die Realität an der Ermessensausübung bei der Anordnung und Durchführung von Prüfungsmaßnahmen sowie an der Beachtung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit des Mittels und des geringstmöglichen Eingriffs, so läßt sich bundesweit konstatieren, daß die Mehrergebnisse der Außenprüfungen solange nicht lediglich Folgewirkungen der Außenprüfung sein werden, wie sie Karrieredeterminanten für die fachliche Beurteilung der Außenprüfer sind.

Nach § 194 Abs. 1 Satz 2 AO obliegt die Bestimmung des sachlichen und zeitlichen Umfangs der Außenprüfung dem pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Sie kann auch bestimmen, ob sie die Prüfungspunkte und die im Interesse einer Verfahrensbeschleunigung zu setzenden Schwerpunkte¹⁷ bereits in der Prüfungsanordnung abgrenzen will. Sie kann nach § 194 Abs. 1 Sätze 3 und 4 und Abs. 2 AO unter gewissen Voraussetzungen die Außenprüfung beim Steuerpflichtigen und bei einer Gesellschaft auch auf die steuerlichen Verhältnisse von Gesellschaftern von Personen- und Kapitalgesellschaften, von Mitgliedern von Genossenschaften und anderen Personenvereinigungen (z.B. Vereine), von Betriebsangehörigen oder Mitgliedern von Überwachungsorganen (z.B. Aufsichtsräte) ausdehnen. Da § 194 Abs. 2 AO anders als z.B. § 194 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO keine Einschränkung hinsichtlich des Prüfungsumfangs enthält, wird davon auszugehen sein, daß die Prüfung die gesamten steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter oder Mitglieder erfassen darf, sofern eine solche Feststellung zweckmäßig ist.

Allerdings bedarf es des Verwaltungsaktes einer besonderen Prüfungsanordnung nach §§ 196, 197 Abs. 1 AO, denn nur sie stellt die unmittelbare ermächtigende und verpflichtende Rechtsgrundlage für die Außenprüfung dar.¹⁸ Vergleicht man die mit § 193 AO vom Gesetzgeber den Finanzbehörden eingeräumte Berechtigung und den gleichinhaltlichen Auftrag zur Durchführung von Außenprüfungen sowie deren Zweck nach § 194 Abs. 1 Satz 1 AO¹⁹ z.B. mit dem Zweck der besonderen Steueraufsicht²⁰ über Zölle und Verbrauchsteuern, so läßt sich ein wesentlicher Unterschied nicht übersehen: Während die Steueraufsicht in besonderen Fällen der **laufenden** Kontrolle von Unternehmen, die den Tatbestand des § 209 AO erfüllen, dient, obliegt der Außenprüfung, ihrem Wesen nach überwiegend die –

¹⁵ Die Ermittlung beschränkt sich nicht nur auf die unternehmerischen Einkünfte, sondern erfaßt auch andere Einkünfte wie z.B. solche aus Kapitalvermögen, ferner Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen.

¹⁶ Erl. FinMin. NW vom 17.5.1978 – S. 1401 – 5 – VA 1.

¹⁷ Vgl. dazu § 5 BpO 2000.

¹⁸ Zur Wirksamkeit der Prüfungsanordnung vgl. BFH, Urteil vom 10.4.1987 – III R 202 / 83 –, BStBl. 1988 II, 165 ff.. Zur Prüfungsanordnung eines mit der Durchführung einer Außenprüfung beauftragten Finanzamtes vgl. BFH, Urteil vom 10.12.1987 – IV R 77 / 86 –, BStBl. 1988 II, 322 ff.; ferner Mösbauer, Zeitliche Anforderungen an die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung, StBp 2000, S. 65 ff..

¹⁹ Er ist nicht identisch mit dem Zweck sog. **Liquiditätsprüfungen**, durch die z.B. festgestellt werden soll, ob die Voraussetzungen für vom Steuerpflichtigen beantragte Billigkeitsmaßnahmen, wie Stundung oder Erlaß, vorliegen. Wesensverschieden ist auch der Zweck sog. **Richtsatzprüfungen**.

²⁰ Dazu vgl. schon Paulick, in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO / FGO, 7. Aufl., 1951 / 79, § 209 AO Rz. 2; ferner Mösbauer, Steueraufsicht im Bereich der Zölle und Verbrauchsteuern, DB 1980, S. 1506 ff.; Mösbauer, Befugnisgrenzen der finanzbehördlichen Steueraufsicht (§§ 209 ff. AO), DStZ 1988, S. 267 ff.; Mösbauer, Staatsaufsicht über die Wirtschaft, 1990, §§ 27 – 29 (S. 531 ff.); ferner Rüskens, in: Klein, AO, 6. Aufl., 1998, § 209 AO, Anm. 1.

regelmäßig **nicht laufende**²¹ – Ermittlung der regelmäßig²² sämtlichen steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen.²³

Der Vergleich zeigt also, daß die Außenprüfung ihre besondere Bedeutung im Besteuerungsverfahren hat, das noch dazu in der Praxis „das Schwergewicht der finanzamtlichen Prüfung zunehmend auf die Außenprüfung verlagert“²⁴. Die Außenprüfung ist damit, ihrem Wesen nach, ein besonderes Verfahren der - überwachenden²⁵ – Sachaufklärung. Über ein bloßes Aufklären der steuerlichen Verhältnisse hinaus, kommt der Außenprüfung aber zugleich auch eine wesentliche **steueraufsichtliche** Funktion zu, nämlich die, die Besteuerung vorzubereiten, zu sichern und schließlich nachzuprüfen. Es kann daher Zwank nur zugestimmt werden, wenn er feststellt, daß die Außenprüfung für die Verwaltung „die effektivste“²⁶ und daher wichtigste **Kontrollmaßnahme** der FinVerw.“ darstellt. Diese Realität zeigt, daß das Rechtsinstitut Außenprüfung daher schon seinem Wesen nach einer isolierten Betrachtung nicht zugänglich sein kann.

In diesem öffentlichen Interesse ist es auch begründet, daß der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen kein Recht auf Durchführung einer Außenprüfung eingeräumt, sondern sie dem finanzbehördlichen Entschlusses²⁷ und Auswahlermessen²⁸ anheimgestellt hat.

Auf die steueraufsichtliche Funktion der Außenprüfung verweist auch die durch § 194 Abs. 3 AO gesetzlich erstmals geregelte Befugnis der Finanzbehörden, **Kontrollmitteilungen**

²¹ Vgl. z.B. nur den zeitlichen Umfang der Außenprüfung nach § 4 BpO 2000. Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 BpO 2000 soll nur bei Großbetrieben der Prüfungszeitraum an den vorhergehenden Prüfungszeitraum anschließen. Zum Steueraufsichtsverfahren vgl. auch AEAO zu § 85 AO, Nr. 1.

²² Nur **ausnahmsweise** kann das berechtigte Interesse des Steuerpflichtigen Vorrang genießen und ein Verwertungsverbot begründen. Vgl. dazu FG Baden – Württemberg / Stuttgart, Urteil vom 23.6.1993 – 9 K 112 / 89 – EFG 1994, 75. Diese Ausnahme weist nach, daß es bei der grundlegenden und einschneidenden Bedeutung für den Staat, die Volkswirtschaft, die Unternehmen und sonst für jeden einzelnen ein wesentliches Gebot der Gerechtigkeit ist, daß der Staat die gesetzlich vorgesehene Besteuerung auch gegenüber jedermann gleichmäßig durchzusetzen versucht und dadurch ungleiche Behandlung und Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten einzelner möglichst verhindert (BFH, Urteil vom 29.10.1986 – VII R 82 / 85 – BStBl. 1988 II, 359). Zum Prinzip einer möglichst gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen vgl. BVerfG, Urteil vom 27.6.1991 – 2 BvR 1493 / 89 – BStBl. 1991 II, 654.

²³ Vgl. dazu schon **Paulick**, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 3. Aufl., 1977, Rz. 1082; **Seer**, in: **Tipke / Lang**, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 22, Rzn. 224 ff., 253 ff., 258.

²⁴ So schon **Klein / Orlopp**, AO, 2. Aufl., § 193 AO, Anm. 1; so auch **Zwank**, in: **Koch**, Abgabenordnung, 2. Aufl., 1979, Vorbem. zu §§ 193 – 207 AO, Rz. 3; **Zwank**, in: **Koch**, AO, 3. Aufl., 1986, Vorbem. zu §§ 193 – 207 AO, Rz. 3.

Diese Tendenz spiegelt sich auch in der Rechtsprechung des BFH wieder. So ist nach BFH, Urteil vom 4.11.1987 – II R 102 / 85 –, BStBl. 1988 II, 113 ff. die Anordnung einer Außenprüfung auch zulässig, soweit ausschließlich festgestellt werden soll, ob und inwieweit Steuerbeträge hinterzogen oder leichtfertig verkürzt worden sind. Eine sich insoweit gegenseitig ausschließende Zuständigkeit von Außenprüfung und Steuerfahndung besteht nicht.

²⁵ So im Ergebnis auch BFH, Urteil vom 28.8.1987 – III R 189 / 84 –, BStBl. 1988 II, 2f.; ferner § 2 Abs. 1 Satz 1 BpO 2000; **Birk**, Steuerrecht, 7. Aufl., 2004, S. 142 ff., RdNm. 441 ff..

²⁶ **Zwank** verwechselt aber wohl die Begriffe „effektiv“ und „effizient“. Aus der Tatsache, daß er in: **Koch**, AO, 2. Aufl., 1979, Vorbem. zu §§ 193 – 207 AO, Rz. 1, noch von „wirksam“ sprach, diesen Begriff in der 3. Aufl. aber durch „effektiv“ ersetzt, ist zu entnehmen, daß er nur „effizient“ gemeint haben kann.

²⁷ Die Finanzbehörde entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob ... eine Außenprüfung durchgeführt wird. So auch § 2 Abs. 3 Satz 1 BpO 2000. Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige eine baldige Außenprüfung begehrt. So ausdrücklich § 2 Abs. 3 Satz 2 BpO 2000.

²⁸ Die Betätigung des Auswahlermessens steht unter dem Vorbehalt gesetzmäßiger gleichmäßiger Besteuerung (§§ 85, 199 Abs. 1 AO). Zutreffend wies daher **Tipke**, Steuerrecht, 10. Aufl., 1985, § 18, 4.1 (S. 579), darauf hin, daß die Ablehnung einer Außenprüfung mit der Begründung, die Prüfung werde voraussichtlich nicht zu Steuernachforderungen, sondern zu Steuererstattungen führen, wegen §§ 85, 88 Abs. 2, 199 Abs. 1 AO mangels Aufgabenkonformität ermessensfehlerhaft wäre. Gleichmäßige Besteuerung erfordert aber auch sog. Stichprobenprüfungen. Das mögen jene Finanzverwaltungen zur Kenntnis nehmen, die sich bei der Auswahl der nach § 193 Abs. 1 AO zu prüfenden Unternehmer mehr vom fiskalischen Prinzip als vom Prinzip der gesetzmäßigen, gleichmäßigen Besteuerung leiten lassen. Vgl. dazu auch **Wenzig**, Das pflichtgemäße Ermessen bei der Auswahl zur Außenprüfung, StuW 1982, S. 321 ff..

hinsichtlich der Verhältnisse „anderer als der in § 194 Abs. 1 AO genannten Personen“²⁹ oder hinsichtlich festgestellter unerlaubter Hilfeleistung in Steuersachen erstellen zu dürfen. Die Finanzbehörden können auf derartige Kontrollmaßnahmen im Interesse einer ordnungsgemäßen Besteuerung nicht verzichten. Trotz der verständlicherweise sehr großen Versuchung der Finanzverwaltung kann es aber nicht zulässig sein, eine Außenprüfung mit dem Ziel durchzuführen, die Verhältnisse Dritter zu prüfen. Denn die Außenprüfung dient nach § 194 Abs. 1 Satz 1 AO der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse eines **bestimmten** Steuerpflichtigen, nicht aber der Beschaffung von Kontrollmaterial.

III. Art der Außenprüfung

Die Außenprüfung gewinnt im Steuerrecht immer mehr an Bedeutung³⁰. Die zu erfassenden Sachverhalte werden immer vielschichtiger und damit komplizierter. Kaum ein größerer Steuerfall wird heutzutage als endgültig geklärt und erledigt angesehen, bevor nicht noch eine Außenprüfung stattgefunden hat, und die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen festgestellt und rechtlich bewertet sind.³¹

Der Grundsatz der Finanzverwaltung: „erst ermitteln, dann festsetzen“ wird qua via zur Ausnahme; die Steuerfestsetzung nach §§ 164, 165 AO gewinnt im Hinblick auf die Ermittlung durch Außenprüfung³² Regelcharakter.

„Angesichts d(ies)er herausragenden Bedeutung der Außenprüfung³³ für den Steuerpflichtigen und die Verwaltung ist es von großer Wichtigkeit, daß das Verfahren der Durchführung einer Außenprüfung klar und ausreichend geregelt ist.“³⁴ Dies setzt voraus, daß die **Rechte und Pflichten** der am Außenprüfungsverfahren **Beteiligten** genau determiniert sind. Eine solche Determinierung erfordert, daß das Außenprüfungsverfahren, mehr als bisher, auch verfassungs- und allgemein verwaltungsverfahrenrechtlichen Erkenntnissen zugänglich gemacht wird, die die Außenprüfung erkennbar jener verfahrensrechtlichen Position zuweisen, die ihr nach der Systematik der AO zukommt oder zumindest zukommen sollte.

Die schlechten Voraussetzungen für eine solche Zuweisung liegen ohne Zweifel in den verstreuten Vorschriften der AO begründet. Und sie sind sicher auch die Ursache dafür, daß die Wissenschaft seit langem ihr besonderes Interesse mehr systematischen Fragen des materiellen Steuerrechts statt solchen des **Verwaltungsverfahrensrechts** zuwendet. Gleichwohl stellt das Außenprüfungsverfahren ein besonders formell eingeleitetes Verwaltungsverfahren dar, das der Beeinflussung durch allgemeine angeblich „nur auslegende“ Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden nicht bedarf. Zu Recht begegnete

²⁹ ... und wegen des Sinngehalts des § 194 Abs. 3 AO wohl auch hinsichtlich der Verhältnisse anderer als der in § 194 Abs. 2 AO genannten Personen ...

³⁰ Dieser Bedeutungszuwachs führt in der Praxis dazu, daß – trotz des Zwangs zur Begrenzung der Personalausgaben – die Finanzverwaltungen zunehmend um eine „vernünftige **Verstärkung des Außendienstes**“ bemüht sind. Denn nur dadurch ist jenes Maß an Steuergerechtigkeit erreichbar, das für die Sicherung der Steuereinnahmen und der Steuermoral unabdingbar ist. Vgl. in diesem Zusammenhang **Heine**, Zur aktuellen Situation der Prüfungsdienste der Finanzverwaltung, Stbg 1998, S. 241.

³¹ Zur Kontrollfunktion der Außenprüfung vgl. **Kühn / Hofmann**, AO / FGO, 17. Aufl., 1995, § 194 AO, Anm. 2; ferner Bundesrechnungshof, BT-Drucks. 10 / 2223, Tz. 54; **Mösbauer**, in: Koch / Scholtz, AO, 5. Aufl., 1996, § 193 AO, Anm. 1; so auch § 2 Abs. 1 Satz 1 BpO 2000.

³² Nun wird die Außenprüfung vom Steuerpflichtigen regelmäßig als lästig empfunden. Gleichwohl sollte nicht übersehen werden, daß sie letzten Endes auch dazu beiträgt, Zweifelsfragen für den Steuerpflichtigen zu klären und Verbesserungen im Rechnungswesen und in der Buchführung zu bewirken.

³³ Ebenso **Schick**, Das Rechtsinstitut Außenprüfung – Grundstrukturen und tragende Prinzipien, DStR 1980, S. 275.

³⁴ **Zwank**, in: Koch, Abgabenordnung, 3. Aufl., 1986, Vorbem. zu §§ 193 – 207 AO, Rz. 2.

Schick³⁵ solchen Regelungen mit kritischem Mißtrauen, da speziell die Finanzverwaltung immer wieder versucht, trotz neuer gesetzlicher Regelungen am gewachsenen Rechtszustand festzuhalten oder unter Berufung auf Zweckmäßigkeitsgründe sich vom Gesetz zu entfernen. Beweise hierfür sind das Beharren der Finanzverwaltung auf eigener gesetzlicher Terminologie³⁶ sowie eigenen gesetzwidrigen Organisationsregelungen³⁷.

Dieses procedere macht es – trotz der Regelung des § 2 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 – in besonderer Weise erforderlich, der Finanzverwaltung für die Anordnung und Durchführung des Prüfungsverfahrens die Bedeutung des **verfassungsrechtlichen Übermaßverbotes** für die Festlegung von Zeitpunkt und Zeitdauer³⁸ der Prüfung, die Bestimmung der Prüferzahl und das Mitwirkungsverlangen gegenüber dem Steuerpflichtigen entgegenzuhalten.

Zutreffend verweist Schick auch darauf, daß wegen des mit der Außenprüfung notwendigerweise verbundenen weitgehenden Eindringens in die persönliche Sphäre des Steuerpflichtigen und wegen der Durchführung der Prüfung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen die Behörde – auch über die ausdrücklich geregelten Fälle der Gewährung rechtlichen Gehörs³⁹ hinaus – sich grundsätzlich mit dem Steuerpflichtigen hinsichtlich Prüfungszeit⁴⁰ des vom Steuerpflichtigen bereitzuhaltenden Raumes oder Arbeitsplatzes etc.⁴¹ abzustimmen hat. Letztlich hat sie die maßgeblichen Verfahrensschritte, allerdings einseitig, festzulegen; denn sie ist „Herrin des Prüfungsverfahrens“ und hat als solche die Verfahrensleitung. Wird beim Steuerpflichtigen geprüft, so bleibt dessen Hausrecht allerdings grundsätzlich aufrechterhalten. Dies hat zur Folge, daß das Betreten der Privatwohnung des Steuerpflichtigen zum Zwecke der Prüfung gegen den Willen des Steuerpflichtigen im Hinblick auf Art. 13 GG unzulässig ist. In den Geschäftsräumen ist eine Außenprüfung aber grundsätzlich zulässig.

Die Art dieser Ermittlungen durch Außenprüfungen bestimmt zugleich auch die Art der Außenprüfung, nämlich als **allgemeine Außenprüfung** oder als **besondere Außenprüfung**⁴², als **unbeschränkte** oder als auf die wesentlichen Grundlagen beschränkte – sog. **abgekürzte**⁴³ – **Außenprüfung**; als **uneingeschränkt zulässige** oder als nur **eingeschränkt zulässige Außenprüfung**.⁴⁴

§ 2 Allgemeine Außenprüfungen – Besondere Außenprüfungen

I. Allgemeine Außenprüfungen

³⁵ Schick, Das Rechtsinstitut Außenprüfung – Grundstrukturen und tragende Prinzipien, DStR 1980, S. 276.

³⁶ So verwenden z.B. die Finanzverwaltungen den Begriff „Betriebsprüfung“ trotz des entgegenstehenden Gesetzeswortlauts z.B. der §§ 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202 und 203 AO gleich wohl weiter.

³⁷ Vgl. z.B. nur die „Gnofä“.

³⁸ Vgl. dazu mangels gesetzlicher Regelung den nur für die Verwaltung unmittelbar verbindlichen § 4 BpO 2000.

³⁹ Vgl. dazu z.B. Mösbauer, Der Informationsanspruch des Steuerpflichtigen bei der Durchführung einer steuerlichen Außenprüfung, StBp 2001, S. 217 ff.

⁴⁰ Vgl. dazu z.B. Mösbauer, Zeitliche Anforderungen an die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung, StBp 2000, S. 65 ff..

⁴¹ Vgl. z.B. Mösbauer, Zum Umfang der Mitwirkungspflicht des Arbeitgebers bei der Lohnsteuer-Außenprüfung, DB 1998, S. 1303 ff..

⁴² Vgl. z.B. Mösbauer, Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung – eine spezifische Form der Außenprüfung, UVR 2002, S. 333 ff..

⁴³ ... nach § 203 AO. Sie erfüllt alle Kriterien einer Außenprüfung. Auf sie sind auch alle Vorschriften der §§ 193 ff. AO anwendbar, mit Ausnahme des § 201 Abs. 1 AO und § 202 Abs. 2 AO. Vgl. dazu Mösbauer, Die abgekürzte Außenprüfung, StBp 2001, S. 309 ff..

⁴⁴ Vgl. dazu Köhler, Prüfung durch „bewußte Auswahl“ oder durch „Zufallsauswahl“, StBp 2002, S. 68 ff..

1. Die uneingeschränkte Zulässigkeit der Außenprüfung

Nach der Ermächtigungs- und Auftragsnorm des § 193 Abs. 1 AO¹ ist eine Außenprüfung **uneingeschränkt zulässig** bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder die freiberuflich tätig sind. Sie gelten ex ante als prüfungsbedürftig.

Ist ein Betriebsinhaber verstorben, ist die Anordnung der Außenprüfung auch gegenüber dem Erben zulässig.

Besondere Voraussetzungen, wie z.B. bei der nur **eingeschränkt zulässigen** Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 AO müssen nicht vorliegen².

Das gesetzgeberische Motiv der Regelung des § 193 Abs. 1 AO ist darin begründet, daß bei den in Abs. 1 genannten Steuerpflichtigen die steuerlichen Verhältnisse regelmäßig nur auf Grund der geführten Bücher³ und Aufzeichnungen überprüft und ermittelt werden können.⁴ Können sich aus solchen Ermittlungen keine steuerlichen Folgen ergeben, z.B. weil die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist (§§ 169 ff. AO), ist die Durchführung einer Außenprüfung unzulässig. Denn die **Außenprüfung ist nicht Selbstzweck**.⁵

2. Die eingeschränkte Zulässigkeit der Außenprüfung

Während bei den Steuerpflichtigen des § 193 Abs. 1 AO eine Außenprüfung **ohne** besondere Einschränkungen und Voraussetzungen zulässig ist, kann bei denen des § 193 Abs. 2 AO eine Außenprüfung nur unter den **Einschränkungen**⁶ des § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO und den **Voraussetzungen**⁷ des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO stattfinden.

Konkret bedeutet das, daß bei den in § 193 Abs. 2 AO genannten „anderen“ Steuerpflichtigen eine Außenprüfung nur zulässig ist, **soweit** sie die Verpflichtung dieser Steuerpflichtigen betrifft, für Rechnung eines anderen Steuern zu entrichten oder einzubehalten und abzuführen (§ 193 Abs. 2 Nr. 1 AO) oder **wenn** die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts, z.B. wegen umfangreicher und vielgestaltiger Einkünfte, nicht zweckmäßig ist (§ 193 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Haben Ehegatten Zusammenveranlagung beantragt, so ist eine Außenprüfung wohl nur gegen den Steuerpflichtigen zulässig, bei dem die spezifischen Voraussetzungen vorliegen. Stillschweigende Bevollmächtigung ist kein Surrogat für die fehlenden Voraussetzungen der Außenprüfung.

II. Besondere Außenprüfungen

¹ Vgl. auch § 2 Abs. 2 BpO 2000. Vgl. dazu auch Mösbauer, Zur Begründung der Anordnung einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO, DB 1993, S. 67; dazu Tipke, in: Tipke / Kruse, AO / FGO, vor § 193 AO.

² Vgl. aber in diesem Zusammenhang die Außenprüfung von Konzernen und sonstigen zusammenhängenden Unternehmen nach §§ 13 ff. BpO 2000.

³ Die Zulässigkeit einer Außenprüfung setzt jedoch keine Buchführungspflicht voraus; denn Freiberufler sind, wie § 141 AO zeigt, ohnehin nicht buchführungspflichtig. Vgl. dazu Mösbauer, Grenzen der Buchführungs- und Abschlußpflicht bestimmter Steuerpflichtiger nach § 141 AO, DB 1995, S. 397 ff.

⁴ Vgl. dazu auch Bundesrechnungshof, BT-Drucks. 10 / 2223, Tz. 54. Er ist der Auffassung, daß eine zutreffende Feststellung der gesetzlichen Besteuerungsgrundlagen insbesondere bei Gewinnermittlern i.d.R. **nicht** durch den **Innendienst** der Finanzämter sichergestellt werden kann.

⁵ So im Ergebnis auch § 2 Abs. 1 Satz 1 BpO 2000: Zweck ... ist die Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen (§§ 85, 199 Abs. 1 AO).

⁶ ... soweit ...

⁷ ... wenn ...

1. Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung⁸

a) Der Sonderprüfungstatbestand⁹

aa) Rechtliche Modalitäten

aaa) Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung – eine spezifische Form der Außenprüfung¹⁰

Die **Umsatzsteuer-Sonderprüfung**¹¹ ist, wie die **Lohnsteuer-Außenprüfung**, eine spezifische¹² Form der Außenprüfung. Sie wird zeitnah und unabhängig vom Turnus der allgemeinen Betriebsprüfung und von der Größe des Betriebes durchgeführt und dient der Überprüfung, ob die Umsatzsteuerschuld richtig errechnet wurde. Durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung soll insbesondere erreicht werden, daß steuerpflichtige Leistungen **sachlich** und **zeitlich** zutreffend besteuert¹³, Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen nicht zu

⁸ Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung hat deshalb besondere Relevanz, da die Umsatzsteuer – einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer – mit einem jährlichen Durchschnittsaufkommen von 288 Mrd. DM bisher eine der ergiebigsten Steuern ist. Sie erbringt fast ein Drittel des gesamten Steueraufkommens. Vgl. dazu BMF (Hrsg.), Finanzbericht 2001, Tabelle 12, S. 262. Die Umsatzsteuer ist nach Art. 106 Abs. 3, 4 und 7 GG eine Gemeinschaftssteuer. Ihr Aufkommen steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu. Die Anteile werden durch Bundesgesetz, mit Zustimmung des Bundesrates, festgesetzt. Von dem Länderanteil fließt den Gemeinden und Gemeindeverbänden insgesamt ein von der Landesgesetzgebung zu bestimmender Hundertsatz zu. Die Steuerverteilung erfolgt nach dem FAG vom 23.6.1993 – BGBl. 1993 I, S. 944 / 977 i.d.F.d.G. vom 20.12.2001 – BGBl. 2001 I, S. 3955 und nach dem FAG vom 20.12.2001 – BGBl. 2001 I, S. 3955 (Dieses FAG ist als Art. 5 des Solidarpaktfortführungsgesetzes vom 20. 12. 2001 verkündet worden. Es tritt m.W.v. 1. 1. 2005 in Kraft).

Ein Teil des Umsatzsteueraufkommens fließt nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c des Beschlusses des Rates über das System der Eigenmittel vom 31. 10. 1994 vorweg in den Haushalt der EG.

⁹ Vgl. dazu **Mösbauer**, Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung – eine spezifische Form der Außenprüfung, UVR 2002, S. 333 ff..

¹⁰ Dazu **Mösbauer**, Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung – eine spezifische Form der Außenprüfung, UVR 2002, S. 333 ff.; BMF, Schreiben betr. Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen vom 7.11.2002 – IV B2 – S 7420a – 4 / 02 – BStBl. 2002 I, S. 1366, Abschn. III Abs. 1 Satz 2: Bei der Anwendung der Regelungen zum **Datenzugriff** und zur Prüfbarkeit **digitaler Unterlagen** sind die §§ 146 Abs. 5, 147 Abs. 2, 5, 6, 200 Abs. 1 AO und § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG sowie das BMF-Schreiben vom 16.7.2001 – BStBl. 2001 I, S. 415 zu beachten.

¹¹ Vgl. dazu BFH, Urteil vom 11.11.1987 – X R 54 / 82 –, BStBl. 1988 II, 306 ff.; BFH, Urteil vom 28.10.1992 – X R 117 / 89 – BStBl. 1993 II, 261; ferner BMF, Schreiben vom 16.5.1994 – IV C 4 – S 7420a – 1 / 94 – abgedr. in: Hartmann / Metznermacher, UStG, A 1418; ergänzend auch **Hentschel**, Die strafrechtliche Beurteilung der Verwendung von Scheinrechnungen im Besteuerungsverfahren, StBp 2000, S. 260 ff.; **Weimann / Eichmann**, Umsatzsteuer-(-Sonder)prüfungen, 2003, S.1 ff..

¹² Sie wird einzelfallbezogen, nie zufällig, sondern je nach Notwendigkeit (Abschn. 232 Abs. 2 Nr. 1 – 12 UStR 2000), als Erst- oder Bedarfsprüfung, durchgeführt. Dies führt dazu, daß sie den Unternehmer regelmäßig scheinbar völlig überraschend ereilt. Von der mehr oder weniger regelmäßigen Außenprüfung unterscheidet sich die Umsatzsteuer-Sonderprüfung ferner durch ihre Prüfungsschwerpunkte, ihre Prüfungskriterien und das Prüfungsverfahren (Abschn. 232 UStR 2000). Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung können auch lohnsteuerrechtliche Sachverhalte mitgeprüft werden, soweit ein Bezug zum Umsatzsteuerrecht besteht. Vgl. auch **Welte**, Umsatzsteuer-Sonderprüfungen – Verfahrensrechtliche Aspekte und Prüfungsschwerpunkte im Bereich des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs, DSWR 1995, S. 145 – 149.

Vgl. in diesem Zusammenhang auch § 1 Abs. 2 BpO 2000.

¹³ Ob dies geschieht, ist anhand einer logischen **Schlüssigkeitsprüfung** der erklärten Besteuerungsgrundlagen festzustellen. Die Prüfer beschränken sich also bei einem Vorsteuerüberhang **nicht** mit der **belegmäßigen** Überprüfung der geltend gemachten Vorsteuern. Sie prüfen auch, ob vielleicht **steuerfreie** Umsätze getätigt oder unverhältnismäßig hohe Leistungen in Form von **Anlagevermögen** oder **Warenbestand** dem Unternehmen zugeführt wurden. Eine Prüfung der Personenkonto der Buchführung kann bei nicht ausgeglichenen Salden Hinweise auf **nicht erfaßte Geschäftsvorfälle** erbringen. Überzahlte Kundenkonten sprechen für fehlende Ausgangsrechnungen, unbezahlte Verbindlichkeiten für nicht vorgenommene Vorsteuerberichtigungen.

Unrecht in Anspruch genommen werden und keine Vorsteuerbeträge unberechtigt abgezogen oder vergütet werden.¹⁴

Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung hat sich daher in erster Linie auf Sachverhalte zu erstrecken, die zu **endgültigen Steuerausfällen**, zu **unberechtigten Steuererstattungen / -vergütungen** oder zu **nicht unbedeutenden Umsatzverlagerungen** führen können. Zur Sicherung des Steueraufkommens sind Umsatzsteuer-Sonderprüfungen aber auch dann durchzuführen, wenn die Prüfung der Umsatzsteuer im Einzelfall **kein Mehrergebnis** erwarten läßt oder die Feststellungen voraussichtlich nur für die **Besteuerung Dritter** von Bedeutung sein können (z.B. in grenz- und länderübergreifenden Fällen).¹⁵

Auf die Umsatzsteuer-Sonderprüfung sind die Vorschriften der §§ 193 bis 203 AO weiterhin uneingeschränkt anwendbar. Die §§ 5 bis 12, 20 bis 24, 29 und 30 BpO 2000 sind, mit Ausnahme des § 5 Abs. 4 Satz 2 BpO 2000, sinngemäß anzuwenden (§ 1 Abs. 2 BpO 2000).¹⁶ Jedoch erforderte der Wegfall von Warenkontrollen an den Binnengrenzen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft (EG) ab 1.1.1993 auch im Bereich der Umsatzsteuer-Sonderprüfung neue Regelungen.¹⁷

Im automatisierten Umsatzsteuer Voranmeldungs- und Vorauszahlungs-Verfahren (UVV-Verfahren) und im automatisierten Verfahren zur Berechnung / Festsetzung der Jahresumsatzsteuer (USt-Verfahren) werden automationsgestützt Hinweismitteilungen¹⁸ ausgegeben, die Umsatzsteuer-Sonderprüfungen **anregen**. Diese Hinweise sind bei der Bearbeitung von USt-Voranmeldungen, USt-Erklärungen für das Kalenderjahr und Kontrollmitteilungen **auszuwerten**. Wird ein Fall – vordruckmäßig – zur Umsatzsteuer-Prüfung vorgeschlagen bzw. **gemeldet**, so überprüft der Hauptsachgebietsleiter „Umsatzsteuer“ diesen Fall auf seine **Prüfungswürdigkeit** und seine **Dringlichkeit**. Werden diese bejaht, so erfolgt eine **Weiterleitung** des Falles an das zuständige **Prüfungsfinanzamt**. Fälle des eigenen Amtes werden an die **Umsatzsteuer-Prüfungsstelle** weitergeleitet. Nicht

¹⁴ So zutreffend BMF, Schreiben betr. Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen vom 7.11.2002 – IV B 2 – S 7420a – 4 / 02 – BStBl. 2002 I, S. 1366, Abschn. I Abs. 1 und Abschn. III Abs. 6.

¹⁵ So zutreffend BMF, Schreiben betr. Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen vom 7.11.2002 – IV B 2 – S 7420a – 4 / 02 – BStBl. 2002 I, S. 1366, Abschn. III Abs. 1 Sätze 4 und 5.

¹⁶ Anders als bei der Lohnsteueraußenprüfung, die in § 42 f EStG eine Regelung erfahren hat, gibt es bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung im UStG keine besondere Regelung. Lediglich Abschn. 232 UStR 2000 enthält Regelungen für die **Vorbereitung** und **Durchführung** von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen. Sie nehmen aber überwiegend Bezug auf BMF, Schreiben betr. Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen vom 7.11.2002 – IV B 2 – S 7420a – 4 / 02 – BStBl. 2002 I, S. 1366.

Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist streng zu trennen von der **Umsatzsteuer-Nachschau** des § 27 b UStG, die erst mit Wirkung vom 1.1.2002 durch das Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und anderer Steuern – Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz / StVBG – vom 19.12.2001 – BGBl. 2001 I, S. 3922 in das UStG eingefügt worden ist; vgl. auch BMF, Schreiben vom 23.12.2002 – IV B 2 – S 7420 – 415 / 02 – BStBl. 2002 I, S. 1447; vgl. noch **Pump**, Abgrenzung Unternehmer gem. § 2 UStG und Arbeitnehmer, StBp 2000, S. 271 ff..

¹⁷ Vgl. in diesem Zusammenhang die neuen Möglichkeiten der Finanzämter zur **Direktabfrage** der innergemeinschaftlichen Geschäfte durch das Dialogsystem „USLO“ (Umsatz-Steuer-Länder-Online). Ferner das Verfahren „ZAUBER“ (Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuer-Betrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen); dazu vgl. OFD Koblenz, Verfügung vom 9.4.2001 – S 7420 A – St 44 5 / ZD 16 42, UR 2001, S. 416. Außerdem Informationsquelle ZIVED (Zentrale Informations-Vermittlung aus externen Datenbanken). Vgl. auch Analyseprogramm WinIDEA und MIAS (Mehrwertsteuer-Information-Austausch-System). Vgl. dazu **Porzner**, Austausch von Angehörigen des höheren Dienstes der öffentlichen Verwaltung zwischen Frankreich und der Bundesrepublik Deutschland, StBp 2000, S. 75; nunmehr noch BMF, Schreiben betr. Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen vom 7.11.2002 – IV B 2 – S 7420a – 4 / 02 – BStBl. 2002 I, S. 1366. Danach – Abschn. III Abs. 7 – sind die gemeinschaftsrechtlichen Informationsmöglichkeiten für die zwischenstaatliche Amtshilfe im Besteuerungsverfahren zu nutzen (**Informationen** gemäß Art. 4 Abs. 2 und 3 der EWG-VO Nr. 218 / 92 des Rates vom 27.1.1992 – Zusammenarbeits-VO und **Einzelankunftersuchen** gemäß Art. 5 dieser VO). Ggf. sind auch **Spontanauskünfte** nach § 2 Abs. 2 EG-AHG zu fertigen und nach § 1b EG-AHG ausländische Bedienstete von Mitgliedstaaten hinzuzuziehen.

¹⁸ Die Meldungen der prüfungswürdigen Fälle zur Umsatzsteuer-Prüfung erfolgen vordruckmäßig.