

# Das finanzbehördliche Mitwirkungsverlangen nach der Abgabenordnung - Qualifizierung und Rechtsfolgen

Bearbeitet von  
Mirko Schulz

1. Auflage 2010. Taschenbuch. 150 S. Paperback  
ISBN 978 3 631 59916 7  
Format (B x L): 14,8 x 21 cm  
Gewicht: 200 g

[Steuern > Steuerverfahrensrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

# 1. Teil

## Finanzbehördliche Mitwirkungsverpflichtungsakte im gesetzlichen System, in Rechtsprechung und Literatur

### A. Einleitung

#### I. Ausgangsbetrachtung, Motivation für diese Arbeit

Bei meiner Tätigkeit im Finanzamt kam und kommt es wiederholt vor, dass Steuerpflichtige gegen Schreiben des Finanzamts, deren Ziel es ist, den jeweiligen Sachverhalt mit ihrer Hilfe aufzuklären, Einspruch einlegen. Dabei ist dann zu entscheiden, ob überhaupt ein tauglicher Einspruchsgegenstand, also ein Verwaltungsakt (§§ 347, 118 AO) vorliegt oder nicht. Natürlich ging und geht die Tendenz in der finanzbehördlichen Praxis dahin, das Vorliegen eines Verwaltungsakts zu verneinen, was die Begründetheitsprüfung im Rahmen der Einspruchsbearbeitung erübrigt und den eh schon überlasteten Finanzbehörden zugute kommt. Zumal der Bürger ja gegen die im Nachgang noch zu erlassende Sachentscheidung vorgehen kann.

Andererseits wendet sich die Finanzbehörde an Bürger mit der Bitte, Auskünfte zu bestimmten Sachverhalten zu erteilen oder Unterlagen beizubringen. Wenn es gerade auf die Auskunft oder die Unterlagen ankommt, dann fragt es sich auch hier, ob ein Verwaltungsakt vorliegt. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil das Finanzamt nur Verwaltungsakte mit Mitteln der §§ 328 ff. AO zwangsweise durchsetzen kann. Natürlich versucht die Verwaltungspraxis hier, um die Erzwingbarkeit herzustellen, regelmäßig das Vorliegen eines Verwaltungsakts zu bejahen.

Das scheint jedoch nicht logisch und einzig vom Ziel her begründet zu sein, so dass sich die Frage stellt, ob sich die unterschiedlichen Ergebnisse begründen lassen, ob und wie die unterschiedliche Handhabung zu rechtfertigen ist. Zumal Literatur wie auch Rechtsprechung überwiegend davon ausgehen, dass es sich bei finanzbehördlichen Mitwirkungsverlangen um Verwaltungsakte handeln soll.<sup>1</sup> Ein einheitliches Bild vermitteln jedoch weder Rechtsprechung und Litera-

---

1 BFH-Urt. v. 5.4.1984, IV R 244/83, BStBl. 1984 II, 790; BFH-Urt. v. 23.10.1990, VIII R 1/86, BStBl. 1991 II, 277; BFH-Urt. v. 11.10.1989, I R 101/87, BStBl. 1990 II, 281; FG d. Landes Brandenburg, EFG 1996, 1107; FG München, EFG 1997, 42; FG Düsseldorf, EFG 1978, 108; FG Hamburg, EFG 1979, 66; FG Baden-Württemberg, EFG 1994, 580 (581); *Tipke/Kruse*, AO, § 88 Tz. 18, § 90 Tz. 2, 4, § 93 Tz. 21, 34, § 118 Tz. 16, § 160 Tz. 7, vor § 193 Tz. 33, 34, § 200 Tz. 6; *Gräber/von Groll*, FGO, 6. Auflage, 2006, vor § 40 Rz. 34; *Pahlke/Koenig/Pahlke*, AO, 2004, § 118 Rz. 29 und § 347 Rz. 11; *Pahlke/Koenig/Wünsch*, AO, § 92 Rz. 18.

tur, die gelieferten Begründungen sind meist pauschaler Art und scheinen nur das für den konkreten Fall für gerecht gefundene Ergebnis begründen zu wollen, was letztlich aus rechtsdogmatischen Gründen nicht zu überzeugen vermag.

Es geht also um die Frage, ob und ggf. wann Auskunftersuchen an Bürger Verwaltungsakte darstellen und welche Konsequenzen sich hieran anschließen. Dies soll Gegenstand dieser Arbeit sein.

## **II. Allgemeine rechtliche Vorüberlegungen**

### **1. Auftrag der Abgabenordnung an die Finanzbehörden**

Neben dem Amtsprinzip (§ 86 S. 1 AO) statuiert § 88 AO für die Finanzbehörden den Untersuchungsgrundsatz. Das heißt, die Finanzbehörden haben von Amts wegen die Verfahren einzuleiten sowie den Sachverhalt vollumfänglich aufzuklären und dabei sämtliche Umstände zu berücksichtigen, die steuererhöhenden wie auch die steuermindernden (§ 88 Abs. 2 AO). Gem. § 88 Abs. 1 S. 2 AO bestimmt die Finanzbehörde Art und Umfang der Ermittlungen. Zur Sachverhaltsermittlung (also das Was) bedient sich die Finanzbehörde gem. § 92 AO der in ihr Ermessen gestellten Beweismittel (das Wie). § 92 S. 2 AO enthält dabei eine nicht abschließende Aufzählung an möglichen Beweismitteln. An der Sachverhaltsermittlung haben die am Verfahren Beteiligten (§ 78 AO) mitzuwirken (§ 90 Abs. 1 AO = allgemeine Mitwirkungspflicht). Das Gesetz gestaltet in weiteren Vorschriften die Mitwirkungspflichten näher aus. Neben besonderen Pflichten in verschiedenen Einzelsteuergesetzen (vgl. z. B. §§ 18, 22 UStG, 25 Abs. 3, 41 a Abs. 1 EStG) beinhaltet die Abgabenordnung unter anderem:

- Mitwirkungspflichten bei der Personenstands- und Betriebsaufnahme (§ 135 AO),
- Anzeigepflichten (§§ 137 ff. AO),
- Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§§ 140 ff. AO),
- Erklärungspflichten (§§ 149 ff. AO i. V. m. Vorschriften der Einzelsteuergesetze),
- Auskunfts- und Vorlagepflichten (§§ 93, 97, 100, 154 Abs. 2 S. 2 AO),
- Aufklärungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO),
- Aufzeichnungspflichten (§ 90 Abs. 3 S. 1 AO),
- sonstige Mitwirkungs- und Duldungspflichten (§§ 193 ff. AO).

Der der Finanzbehörde auferlegte Untersuchungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten begrenzt<sup>2</sup> bzw. beschränkt.<sup>3</sup> Die Mitwirkungspflichten dienen dem Ziel, durch die Inpflichtnahme Privater, die Ermittlung steuerrelevanter Tatbestände zu fördern und so für eine wirkungsvolle sowie gleich- und gesetzmäßige Erhebung von Steuerschulden zu sorgen.<sup>4</sup>

## 2. Die Mitwirkung im System des Amtsermittlungsgrundsatzes

### a) Frage nach der rechtlichen Qualität

Wie bereits ausgeführt, ist Teil der Mitwirkung unter anderem die Pflicht des Beteiligten zur Erteilung von Auskünften (§§ 90 Abs. 1 S. 1, 93 Abs. 1 S. 1 Alt. 1, 200 Abs. 1 S. 2 AO) oder zur Vorlage von Urkunden (§§ 90 Abs. 1 S. 1, 97 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 AO).<sup>5</sup> Darüber hinaus kann die Finanzbehörde auch Dritte, also am Verfahren nicht Beteiligte anhören und um Auskunft oder um Vorlage von Unterlagen ersuchen (§§ 92 S. 2 Nr. 1 Alt. 2, Nr. 3; 93 Abs. 1 S. 1 Alt. 2, 97 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AO).

Dabei drängt sich die Frage auf, welche rechtliche Qualität ein derartiges Mitwirkungsverlangen der Finanzbehörde hat. Denn regelmäßig will die Behörde ja die Auskunft bzw. die Unterlagen nicht der bloßen Information wegen, sondern zur Durchführung eines Verwaltungsverfahrens in Steuersachen (§ 86 AO). D. h., sie braucht die Information, um eine rechtmäßige Verwaltungsentscheidung treffen zu können.

### b) Lösungsansätze

Denkbar sind zwei Ansätze. Zunächst kann man bereits in einer konkreten Aufforderung der Finanzbehörde an einen Bürger zur Mitwirkung einen Verwaltungsakt sehen, wenn man die Voraussetzungen, die § 118 AO an einen Verwaltungsakt stellt, als erfüllt ansehen würde. Eine entsprechende Aufforderung ließe sich jedoch auch als Vorbereitungshandlung im Sinne einer Sachverhaltsaufklärungsmaßnahme ohne Regelungscharakter verstehen, die den Erlass eines dem materiellen Recht gemäßen Verwaltungsakts erst ermöglichen soll. Dann würde es sich lediglich um einen Realakt handeln.

---

2 Helmschrott/Schaeberle, AO, 13. Auflage, 2006, S. 146; Klein/Brockmeyer, AO, 9. Auflage 2006, § 90 Rz. 1; BFH-Urt. v. 17.1.1956, I 242/54 U, BStBl. 1956 III, 68 f.

3 Tipke/Kruse, AO, § 90 Tz. 11.

4 BVerfG-Beschluss v. 15.11.2000, 1 BvR 1213/00, BFH/NV, Beilage 2001, 67.

5 vgl. II. 1.

### c) Folgen der Ansätze

Die Einordnung hat weitreichende Konsequenzen. Ordnet man z. B. ein Auskunftsverlangen als Verwaltungsakt ein, wären zum Beispiel die §§ 91, 119 ff. AO zu beachten, die Anforderungen an die formelle Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts stellen. So wäre daran zu denken, den Beteiligten vor Erlass des Mitwirkungsverlangens als belastenden Verwaltungsakt anzuhören (§ 91 Abs. 1 AO). Zudem müssten die in §§ 119 ff. AO normierten Erfordernisse zu Bestimmtheit, Inhalt und Begründung von Verwaltungsakten Berücksichtigung finden. Ebenso ist zu bedenken, dass das Mitwirkungsverlangen nur dann gem. §§ 328 ff. AO zwangsweise durchsetzbar wäre, wenn man es als Verwaltungsakt qualifizieren würde.

Entsprechend der zu findenden qualitativen Einordnung stellt sich weiterhin die Frage, welche Rechtsschutzmöglichkeiten gegen Mitwirkungsverlangen bestehen und welche sonstigen Auswirkungen sich durch die rechtliche Qualifizierung des Mitwirkungsverlangens ergeben würden.