

Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht

**Zulässigkeit und Grenzen der Delegation richterlicher
Sachaufklärung auf nichtrichterliche Personen**

Von

Roman Matthias Seer



Duncker & Humblot · Berlin

Inhaltsverzeichnis

Einleitung und Gang der Untersuchung	23
--------------------------------------------	----

1. Kapitel

Die historische Entwicklung des Zusammenwirkens von Finanzgerichten und Prüfungsbeamten bis heute	26
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

A. Weimarer Republik	26
I. Bildung und Ausgestaltung der Finanzgerichte	26
II. Der Aufbau eines Prüfungsdienstes in der Reichsfinanzverwaltung	29
III. Der Einsatz von Prüfungsbeamten im Finanzgerichtsverfahren	31
B. Nationalsozialismus	33
I. Schicksal der Finanzgerichte	33
II. Ausbau des Prüfungsdienstes	34
C. Von der Nachkriegszeit bis zur Gegenwart	34
I. Wiederaufbau der Finanzgerichte	34
II. Entwicklung des Prüfungsdienstes in der Finanzverwaltung	36
III. Prüfungsbeamte im Finanzgerichtsverfahren	38
1. Entwicklung nach dem 2. Weltkrieg	38
2. Heutiger Einsatzbereich der gerichtseigenen Prüfungsbeamten	40
a) Schätzungsfälle	40
b) Einzelne Bilanz- und Buchführungsfeststellungen	43
c) Ortsbesichtigungen	45
d) Sog. „interne Aufträge“	45

2. Kapitel

Die Befugnis der Finanzgerichte zur Buchprüfung	47
A. Rechtsgrundlagen für eine finanzrichterliche Buchprüfung	47
I. Problemstellung	47
II. Verweisungen der §§ 76 Abs.1 Satz 4, 85 Satz 2 FGO auf § 97 Abs.3 i.V.m. Abs. 1 AO	49
1. Zweck der beiden Verweisungen	49
2. Systematische Stellung der beiden Verweisungen	51
a) Verhältnis des § 76 Abs.1 Satz 4 FGO zu § 85 Satz 2 FGO	51
b) Verhältnis der beiden Vorschriften zu § 82 FGO	54
3. Regelungsgehalt des in bezug genommenen § 97 AO für die finanzrichterliche Buchprüfung	56
a) Die finanzrichterliche Buchprüfung als Teil der Beweiserhebung	56
b) Buchprüfung als Form des Urkundenbeweises i.S.d. § 97 Abs.3 AO	58
aa) Urkundenbegriff des § 97 AO	58
bb) Buchprüfung: keine bloße Augenscheinseinnahme i.S.d. § 98 AO	60
cc) Bedeutung des § 97 Abs.3 AO	61
III. Unanwendbarkeit der Vorschriften der §§ 193 ff. AO über die Außenprüfung im Finanzgerichtsprozeß	63
1. Abgrenzung der Buchprüfung i.S.d. § 97 Abs.3 AO als Einzelermittlungsmaßnahme von der Außenprüfung i.S.d. §§ 193 ff. AO	63
a) Merkmal „außerhalb der Amtsstelle“	63
b) Merkmal „umfassende und besonders intensive Sachaufklärung“	64
c) Merkmal „fehlende Bindung an ein Beweisthema“	66
2. Aussagen der Rechtsprechung zum zulässigen Umfang einer finanzrichterlichen Buchprüfung	69
3. Stellungnahmen in der Literatur zum zulässigen Umfang einer finanzrichterlichen Buchprüfung	70
4. Eigene Ansicht	71
a) Fehlende Verweisung der FGO auf die §§ 193 ff. AO	71

b)	Außenprüfung ist kein Beweismittel i.S.d. § 81 FGO	72
c)	Einschränkung des finanzgerichtlichen Ermittlungsprogrammes	73
aa)	Begrenzung durch den Streitgegenstand	73
bb)	Begrenzung durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten	75
cc)	Bindung der finanzgerichtlichen Sachverhaltsaufklärung an ein konkretes Beweisthema	76
IV.	Ergebnis	79
B.	Wege zur Vermeidung einer im Einzelfall umfangreichen finanzgerichtlichen Buchprüfung	80
I.	Erforderlichkeit umfangreicher Buchprüfungen in Schätzungsfällen	80
II.	Die Kassation n. § 100 Abs.2 Satz 2 FGO als Weg zur Vermeidung einer umfassenden finanzgerichtlichen Buchprüfung	83
1.	Verhältnis des § 100 Abs.1 Satz 1 zu § 100 Abs.2 Satz 1 und 2 FGO	83
2.	Das Merkmal des „wesentlichen Verfahrensmangels“ in Schätzungsfällen	85
a)	Ermittlungspflichtverletzung des Finanzamtes als beachtlicher wesentlicher Verfahrensmangel	85
b)	„Schätzungsautomatismus“ des Finanzamtes als Verletzung seiner Ermittlungspflicht	87
aa)	Verhältnis der finanzbehördlichen Sachaufklärungspflicht zur Schätzungsbefugnis	87
bb)	Unterscheidung zwischen endgültigen und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehenden Schätzungsbescheiden	90
cc)	Feststellungslast	96
c)	Zwischenergebnis	98
III.	Anregung einer parallel zum Finanzgerichtsprozeß erfolgenden finanzbehördlichen Außenprüfung	99
1.	Zulässigkeit finanzbehördlicher Außenprüfungen während des Finanzgerichtsprozesses n. § 76 Abs.3 FGO	99
2.	Prozessuales Verhalten während der finanzbehördlichen Außenprüfung	105

3. Reaktionen des Finanzgerichts im Falle der Mißachtung seiner Anregung durch das Finanzamt	106
a) Einschränkung der finanzgerichtlichen Sachaufklärungspflicht bei Schätzungsbescheiden unter dem Vorbehalt der Nachprüfung	107
b) Kassation des Schätzungsbescheides und der Einspruchsentscheidung n. § 100 Abs.2 Satz 2 FGO	111
IV. Würdigung der Ergebnisse unter dem Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie	114

3. Kapitel

Rechtsstellung der Prüfungsbeamten in ihren verschiedenen Einsatzbereichen innerhalb des finanzgerichtlichen Verfahrens	119
A. Einordnung des Prüfungsbeamten als Beweismittel oder bloß justizinterner Richtergehilfe	119
I. Trennung zwischen der nur vorbereitenden Sachaufklärung und der Beweiserhebung	119
II. Unterscheidung nach den verschiedenen Einsatzbereichen der Prüfungsbeamten	121
1. Buchprüfungshandlungen	121
2. Ortsbesichtigungen	125
3. „Interne Aufträge“	125
B. Abgrenzung der in Frage kommenden Beweismittelarten	126
I. Abgrenzung Zeuge/Sachverständiger	126
1. Kriterium der besonderen Sachkunde	128
2. Kriterium der Gegenwärtigkeit der Wahrnehmung	129
3. Kriterium der Ersetzbarkeit	130
4. Kriterium der Funktionalität	132
II. Augenscheinsgehilfe	135
III. Zwischenergebnis.....	139

C. Einordnung der Figur des Prüfungsbeamten unter die verschiedenen Beweismittel	140
I. Buchprüfungshandlungen	140
1. Rechtsprechung	140
2. Literatur	141
a) Rudloff, u.a.	142
b) Tipke, Suhr	143
c) Ziemer/Birkholz	143
d) Immesberger	143
3. Eigene Stellungnahme	145
a) Anwendung der unter B. entwickelten Abgrenzungskriterien ...	145
b) Vereinbarkeit mit der dienstrechtlichen Stellung der Prüfungsbeamten	149
aa) Gerichtseigene Prüfungsbeamte in der Rolle von institutionellen Gerichtssachverständigen	149
bb) Finanzbehördliche Prüfungsbeamte	151
4. Ergebnis	152
II. Ortsbesichtigungen	152
III. „Interne Aufträge“	155

4. Kapitel

Schranken der Sachaufklärungsdelegation des Finanzgerichts auf Prüfungsbeamte 158

A. Begrenzung der Sachaufklärungsdelegation durch das Gebot des gesetzlichen Richters und den Gewaltenteilungsgrundsatz	158
I. Vereinbarkeit des Einsatzes von Prüfungsbeamten mit dem Gebot des gesetzlichen Richters nach Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG	158
1. Problemstellung	158
2. Auffassungen in der Literatur zur Vereinbarkeit des Einsatzes von Prüfungsbeamten mit dem Gebot des gesetzlichen Richters	159
3. Eigene Stellungnahme	160
a) Einsatz der Prüfungsbeamten im Bereich der Beweiserhebung .	160

b)	Einsatz der Prüfungsbeamten im Bereich der vorbereitenden Sachaufklärung	163
II.	Bindung der Sachaufklärung durch den Prüfungsbeamten an einen gerichtlichen Auftrag	165
1.	Der gerichtliche Auftrag als Ausprägung des Gebotes des gesetzlichen Richters	165
2.	Formalisierung des gerichtlichen Auftrages in einem Beweisbeschluß	166
a)	Erfordernis eines förmlichen Beweisbeschlusses	166
aa)	Unzureichend: einfache Verfügung n. § 79 FGO	166
bb)	Verweisung des § 82 FGO auf §§ 358, 358a ZPO	167
(1)	Sinngemäße Anwendung des § 358 ZPO	167
(2)	Sinngemäße Anwendung des § 358a ZPO	168
b)	Inhaltliche Konkretisierung des förmlichen Beweisbeschlusses	171
aa)	Sinngemäße Anwendung des § 359 Nr.1 ZPO: Angabe eines konkreten Beweisthemas	171
bb)	Erhöhte Anforderungen durch sinngemäße Anwendung des § 404a ZPO	174
3.	Der Vollzug des Beweisbeschlusses durch den Prüfungsbeamten ...	177
a)	Verbot der Ermittlung saldierungsfähiger Sachverhalte	178
b)	Verbot der Durchführung von Erörterungsgesprächen mit den Beteiligten	180
aa)	Die Erörterung des Streitstoffes als richterliche Aufgabe	181
bb)	Die Unzulässigkeit von „Vergleichsverhandlungen“ der Prüfungsbeamten	182
cc)	Die Unzulässigkeit der von Prüfungsbeamten abgehaltenen „Schlußbesprechungen“	183
III.	Beachtung des Gewaltenteilungsgrundsatzes durch Anwendung der Ablehnungsvorschriften auf die Prüfungsbeamten	187
1.	Rechtfertigung der Ablehnbarkeit des Prüfungsbeamten in seiner Funktion als Sachverständiger/Augenscheinsgehilfe	187
2.	Die Ablehnbarkeit finanzbehördlicher Prüfungsbeamter	189
a)	Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur und deren Beurteilung	189

b) Eigene Lösung	190
aa) Keine generelle Unzulässigkeit der Beauftragung finanz- behördlicher Prüfungsbeamter	190
bb) Die Ablehnungsgründe im einzelnen	191
(1) § 41 Nr.1 u. 4 ZPO	191
(2) § 51 Abs.2 FGO	191
(3) § 51 Abs.3 FGO	193
(4) §§ 51 Abs.1 Satz 1 FGO, 42 Abs.2 ZPO	196
3. Die Ablehnbarkeit gerichtseigener Prüfungsbeamter	199
a) § 51 Abs.2 FGO	200
b) § 51 Abs.3 FGO	200
c) §§ 51 Abs.1 Satz 1 FGO, 42 Abs.2 ZPO	201
4. Ergebnisse	202
 B. Begrenzung der Sachaufklärungsdelegation durch den Grundsatz der Unmit- telbarkeit der Beweisaufnahme	 202
I. Inhalt des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme im Finanzgerichtsprozeß	 202
1. Herkunft des Unmittelbarkeitsgrundsatzes	203
2. Unterscheidung zwischen formeller und materieller Unmittelbar- keit	206
a) Geltung des Prinzips der formellen Unmittelbarkeit der Be- weisaufnahme im Finanzgerichtsprozeß	207
b) Geltung des Prinzips der materiellen Unmittelbarkeit der Be- weisaufnahme im Finanzgerichtsprozeß	212
aa) Inhalt des materiellen Unmittelbarkeitsgrundsatzes im Strafprozeß	212
bb) Streit über die Anwendbarkeit des materiellen Unmittel- barkeitsgrundsatzes im Zivilprozeß	215
cc) Rechtfertigung der Geltung des materiellen Unmittelbar- keitsgrundsatzes im Finanzgerichtsprozeß	216
3. Zwischenergebnis	223

II.	Vereinbarkeit der finanzgerichtlichen Beauftragung von Prüfungsbeamten in ihren unterschiedlichen Einsatzbereichen mit dem Unmittelbarkeitsgrundsatz	224
	1. Rechtsprechung	224
	2. Literatur	225
	a) Immesberger, Grimm	225
	b) Herrschende Meinung	226
	3. Eigener Lösungsansatz	227
	a) Unbegrenzte Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der formellen Unmittelbarkeit	227
	aa) Vornahme von Buchprüfungshandlungen	227
	bb) Vornahme von Ortsbesichtigungen	230
	cc) Erledigung sog. „interner Aufträge“	231
	b) Begrenzte Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der materiellen Unmittelbarkeit	231
	aa) Vornahme von Buchprüfungshandlungen	231
	bb) Vornahme von Ortsbesichtigungen	241
	cc) Erledigung sog. „interner Aufträge“	243
	4. Ergebnisse	243
III.	Begrenzung der Sachaufklärungsdelegation durch den materiellen Unmittelbarkeitsgrundsatz bei der Buchprüfung im einzelnen	244
	1. Abgrenzung sog. Befundtatsachen von sog. Zusatztatsachen	244
	2. Buchführungsfeststellungen	247
	a) Eigenschaft als sog. Befundtatsachen	247
	b) Einräumung eines Antragsrechts auf Durchführung des gerichtlichen Urkundenbeweises zur Sicherung des Unmittelbarkeitsprinzips	249
	3. Betriebsbesichtigungen	250
	a) Betriebsbesichtigung als Vorgang informatorischer Materialsammlung	250
	b) Einräumung eines Antragsrechts auf Durchführung des richterlichen Augenscheins zur Sicherung des Unmittelbarkeitsprinzips	252
	4. Befragung der Beteiligten	253
	a) Abgrenzung nach dem Zweck der Befragung	253

b) Aussagen der Beteiligten gegenüber dem Prüfungsbeamten als bloßer Parteivortrag	255
5. Befragung Dritter	258
a) Eigenschaft als sog. Zusatztatsachen	258
b) Keine Rechtfertigung durch den Zweck einer „Materialsamm- lung“	259
6. Ergebnisse	262
Zusammenfassung der Ergebnisse	264
Anlage 1: Umfrageergebnisse: Der Einsatz von Buchprüfern durch deutsche Finanzgerichte	272
Anlage 2: Umfrageergebnisse: Der Einsatzbereich gerichtseigener Prüfer	272
Anlage 3: Umfrageergebnisse: Der Verfahrensablauf bei der Sachaufklärung durch gerichtseigene Prüfer	274
Rechtsprechung, Finanzverwaltung und sonstige Quellen.....	276
Literaturverzeichnis	284

