Beweismittel

die Finanzbehörde hat den Sachverhalt aufzuklären und hat nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen die erforderlichen zu erheben iund zugunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen die Beweismittel zu erschöpfen, Paragraf 92 Satz 1 AO. Aus §§ 85, 88 AO ergibt sich für die Finanzbehörden das Recht und zugleich die Pflicht zur Ermittlung des Sachverhalts. Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen, Art 3 I GG, und zu erheben und den für die Besteuerung relevanten Sachverhalt sowohl zulasten als auch zugunsten des Beteiligten von Amts wegen zu ermitteln. Die Befugnis zur Beweiserhebung folgt somit bereits aus § 88 AO. § 92 AO nennt sodann die Mittel der Beweiserhebung und bestimmt, auf welche Art und Weise die Finanzbehörde Beweis zu erheben hat. § 92 AO lautet wie folgt wörtlich:

„§ 92 AO
Beweismittel

1Die Finanzbehörde bedient sich der Beweismittel, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält. 2Sie kann insbesondere

	1.	Auskünfte jeder Art von den Beteiligten und anderen Personen einholen,
	2.	Sachverständige zuziehen,
	3.	Urkunden und Akten beiziehen,
	4.	den Augenschein einnehmen.“

Hierbei wird meist ein wichtiges Beweismittel übersehen, das aber gerade in Fällen der Beweisnot überragende Bedeutung hat: die eidliche Vernehmung des Steuerpflichtigen. Paragraf 94 AO lautet insoweit wie folgt wörtlich:

„§ 95 AO
Versicherung an Eides statt

(1) 1Die Finanzbehörde kann den Beteiligten auffordern, dass er die Richtigkeit von Tatsachen, die er behauptet, an Eides statt versichert. 2Eine Versicherung an Eides statt soll nur gefordert werden, wenn andere Mittel zur Erforschung der Wahrheit nicht vorhanden sind, zu keinem Ergebnis geführt haben oder einen

unverhältnismäßigen Aufwand erfordern. 3Von eidesunfähigen Personen im Sinne des § 393 der Zivilprozessordnung darf eine eidesstattliche Versicherung nicht verlangt werden.
(2) 1Die Versicherung an Eides statt wird von der Finanzbehörde zur Niederschrift aufgenommen. 2Zur Aufnahme sind der Behördenleiter, sein ständiger Vertreter sowie Angehörige des öffentlichen Dienstes befugt, welche die Befähigung zum Richteramt haben oder die Voraussetzungen des § 110 Satz 1 des Deutschen Richtergesetzes erfüllen. 3Andere Angehörige des öffentlichen Dienstes kann der Behördenleiter oder sein ständiger Vertreter hierzu allgemein oder im Einzelfall schriftlich ermächtigen.
(3) 1Die Angaben, deren Richtigkeit versichert werden soll, sind schriftlich festzustellen und dem Beteiligten mindestens eine Woche vor Aufnahme der Versicherung mitzuteilen. 2Die Versicherung besteht darin, dass der Beteiligte unter Wiederholung der behaupteten Tatsachen erklärt: "Ich versichere an Eides statt, dass ich nach bestem Wissen die reine Wahrheit gesagt und nichts verschwiegen habe". 3Bevollmächtigte und Beistände des Beteiligten sind berechtigt, an der Aufnahme der Versicherung an Eides statt teilzunehmen.
(4) 1Vor der Aufnahme der Versicherung an Eides statt ist der Beteiligte über die Bedeutung der eidesstattlichen Versicherung und die strafrechtlichen Folgen einer unrichtigen oder unvollständigen eidesstattlichen Versicherung zu belehren. 2Die Belehrung ist in der Niederschrift zu vermerken.
(5) 1Die Niederschrift hat ferner die Namen der anwesenden Personen sowie den Ort und den Tag der Niederschrift zu enthalten. 2Die Niederschrift ist dem Beteiligten, der die eidesstattliche Versicherung abgibt, zur Genehmigung vorzulesen oder auf Verlangen zur Durchsicht vorzulegen. 3Die erteilte Genehmigung ist zu vermerken und von dem Beteiligten zu unterschreiben. 4Die Niederschrift ist sodann von dem Amtsträger, der die Versicherung an Eides statt aufgenommen hat, sowie von dem Schriftführer zu unterschreiben.
(6) Die Versicherung an Eides statt kann nicht nach § 328 erzwungen werden."

Daneben kann auch die Aussage eines Zeugen durch eine eidliche Vernehmung zur Herbeiführung einer Wahrheitsgemäßen Aussage oder wegen der überragenden Bedeutung der Aussage (unwahrscheinlicher Sachverhalt, einziger Zeuge) gewählt oder angeboten werden. Der Zeuge kann dann von dem ersuchten Finanzrichter, in dessen Finanzgerichtsbezirk der Zeuge wohnt, eidlich vernommen werden. § 94 AO lautet für die

eidliche Vernehmung eines Zeugen (nicht des beteiligten Steuerpflichtigen) wie folgt wörtlich:

„§ 94 AO
Eidliche Vernehmung

(1) 1Hält die Finanzbehörde mit Rücksicht auf die Bedeutung der Auskunft oder zur Herbeiführung einer wahrheitsgemäßen Auskunft die Beeidigung einer anderen Person als eines Beteiligten für geboten, so kann sie das für den Wohnsitz oder den Aufenthaltsort der zu beeidigenden Person zuständige Finanzgericht um die eidliche Vernehmung ersuchen. 2Befindet sich der Wohnsitz oder der Aufenthaltsort der zu beeidigenden Person nicht am Sitz eines Finanzgerichts oder eines besonders errichteten Senats, so kann auch das zuständige Amtsgericht um die eidliche Vernehmung ersucht werden.
(2) 1In dem Ersuchen hat die Finanzbehörde den Gegenstand der Vernehmung sowie die Namen und Anschriften der Beteiligten anzugeben. 2Das Gericht hat die Beteiligten und die ersuchende Finanzbehörde von den Terminen zu benachrichtigen. 3Die Beteiligten und die ersuchende Finanzbehörde sind berechtigt, während der Vernehmung Fragen zu stellen.
(3) Das Gericht entscheidet über die Rechtmäßigkeit der Verweigerung des Zeugnisses oder der Eidesleistung."

Nach Paragraf 94 AO ist zur Abnahme eines Eides nur das Finanzgericht oder das Amtsgericht befugt. Die eigentliche Vernehmung nach Paragraf 94 ist nur für andere Personen als die Beteiligten vorgesehen. Der Steuerpflichtige selbst kann also nicht nach Paragraf 94 AO eidlich vernommen werden. Dafür ist der Weg nach Paragraf 95 a Euro vorgesehen.

Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss sogar die Versicherung an Eides statt nach Paragraf 95 A auch vor der eigentlichen Vernehmung einer Auskunftsperson nach Paragraf 94 AO vorgenommen werden. Deswegen ist auch hier die Reihenfolge so gewählt, dass zuerst die Versicherung an Eides statt des Steuerpflichtigen nach Paragraf 95 AO und dann die eidliche Vernehmung des Zeugen nach Paragraf 94 AO abgebildet ist.

Der Beteiligte steuerpflichtige hat allerdings keinen Anspruch darauf, dass ihm Gelegenheit zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung gegeben wird (BFH BStBl 1956 III, 68). Er kann somit auch keine eigenen Antrag bei dem Finanzgericht auf Abnahme einer Eidesstattlichen Versicherung stellen. Die Ablehnung eines entsprechenden Angebots des Beteiligten Steuerpflichtigen kann aber unter Umständen ermessensfehlerhaft sein oder aber ein Verstoß gegen die gesetzliche Aufklärungsverpflichtung (vgl. Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, § 95, RN 1)

Entsprechend dem Untersuchungsgrundsatz bestimmt die Finanzbehörde, ob ein Beweis zu erheben ist bzw. welches Beweismittel hierfür zu wählen ist. Die Entscheidung ist nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen, § 5 AO. Hier ist also ein sachgerechtes Entschließung-und Auswahlermessen durch die Behörde vorzunehmen, das wenn auch eingeschränkt gerichtlich überprüfbar ist. Die Finanzbehörde darf sich nur solcher Beweismittel bedienen, die zur Ermittlung des Sachverhaltes objektiv erforderlich udn geeignet ein sind. Voraussetzung ist, dass sich das einzelne Beweismittel auf einen konkreten, möglicherweise steuerlich erheblichen Sachverhalt bezieht und konkrete Umstände oder allgemeine Erfahrungen für eine Steuerpflicht im Einzelfall sprechen. Die Tatsache, dass Steuergesetze nicht immer beachtet werden, stellt keine allgemeine Erfahrung in diesem Sinne dar. Es ist daher nicht zulässig, ohne konkrete Veranlassung ins Blaue hinein Sachverhalte auszuforschen oder eine Rasterfahndung zu veranlassen, ob überhaupt steuerlich erhebliche Sachverhalte gegeben sind (BFH BStBl 1997 II, 499, BFH BStBl 2000 II, 643).

Auch wenn das behördliche Ermessen nur eingeschränkt nach § 102 FGO überprüfbar ist, zeigt nachstehender Fall hinsichtlich einer fehlerhaften Ermessensentscheidung in Form Eines Ermessensausfalls oder einer Ermessensunterschreitung, wie aufgrund fehlerhaft dargestellter (und ggf. Nie vorhandener Ermessenserwägungen) ein Prüfung des betätigten Auswahl- und Entschließungsermessens aus Sicht des BFH am Beispiel eines Haftungsbescheides zu erfolgen hat (BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl. 2004 II S. 579):

„Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die streitbefangenen Haftungsbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Vorinstanz hat zu Recht erkannt, dass das FA sein Ermessen (§ 191 Abs. 1 i.V.m. § 5 AO 1977) nicht ordnungsgemäß ausgeübt hat.
1. a) Das FA hat die Kläger als faktische Geschäftsführer der inzwischen wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Handelsregister gelöschten GmbH wegen Nichtabführung von Lohnsteuer, Kirchenlohnsteuer und Solidaritätszuschlag der GmbH nebst Säumniszuschlägen nach § 69 i.V.m. § 35 AO 1977 als Haftungsschuldner in Anspruch genommen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweigliedrig (vgl. BFH-Urteil vom 13. April 1978 V R 109/75, BFHE 125, 126, BStBl II 1978, 508, und Senatsurteil vom 4. Oktober 1988 VII R 53/85, BFH/NV 1989, 274, 275). Das FA hat zunächst zu prüfen, ob in der Person oder den Personen, die es heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift erfüllt sind. Dabei handelt es sich um eine vom Gericht in vollem Umfang überprüfbare Rechtsentscheidung. Daran schließt sich die nach § 191 Abs. 1 AO 1977 zu treffende Ermessensentscheidung des FA an, ob und wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 Satz 1 FGO auf Ermessensfehler (Ermessensüberschreitung, Ermessensfehlgebrauch) überprüfbar.
Das FG hat im Streitfall bei der Überprüfung der angefochtenen Haftungsbescheide die vom FA getroffene Rechtsentscheidung, dass die

Kläger als faktische Geschäftsführer der GmbH den Haftungstatbestand des § 69 i.V.m. § 35 AO 1977 erfüllt hätten, in Zweifel gezogen. Es konnte jedoch die Entscheidung darüber, ob im Streitfall die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschriften erfüllt sind, letztlich offen lassen. Zu Recht hat die Vorinstanz die Haftungsbescheide in der Form der Einspruchsentscheidungen insgesamt aufgehoben, weil aus den Haftungsbescheiden nicht ersichtlich ist, dass das FA sein (Auswahl-)Ermessen ordnungsgemäß ausgeübt hat. Eine Begründung hinsichtlich der ebenfalls in Betracht kommenden Haftungsinanspruchnahme der als Geschäftsführerin eingetragenen M enthalten die Haftungsbescheide in der Form der Einspruchsentscheidungen nicht.
b) Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, kommt neben einer Haftung der faktischen Geschäftsführer gemäß § 69 i.V.m. § 35 AO 1977 auch eine Inanspruchnahme der nominell bestellten Geschäftsführerin gemäß § 69 i.V.m. § 34 AO 1977 in Betracht.
Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats stellt die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer, Kirchenlohnsteuer sowie des Solidaritätszuschlags zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten (§ 38 Abs. 3, § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG -) regelmäßig eine - wenn nicht vorsätzliche - zumindest grob fahrlässige Verletzung der Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers i.S. der §§ 34, 69 AO 1977 dar (so z.B. Senatsurteil vom 29. Mai 1990 VII R 81/89, BFH/NV 1991, 283). Zahlungsschwierigkeiten oder Zahlungsunfähigkeit der GmbH ändern nach dieser Rechtsprechung weder etwas an jener Pflicht des GmbH-Geschäftsführers, noch schließen sie sein Verschulden bei Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH aus (Senatsbeschluss vom 21. Dezember 1998 VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745, m.w.N.). Vielmehr ergibt sich die Haftung schon aus der nominellen Bestellung zum Geschäftsführer und ohne Rücksicht darauf, ob die Geschäftsführung auch tatsächlich ausgeübt werden kann und ob sie ausgeübt werden soll (vgl. Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 8. Aufl., § 69 Rz. 56, m.w.N.). Der GmbH-Geschäftsführer kann sich nicht damit entschuldigen, dass er von der ordnungsgemäßen Führung der Geschäfte ferngehalten wird und die Geschäfte tatsächlich von einem anderen geführt worden sind. Auch eine lediglich nominell zum Geschäftsführer bestellte Person könnte sich nicht damit entlasten, dass sie keine Möglichkeit gehabt habe, ihre rechtliche Stellung als Geschäftsführer innerhalb der Gesellschaft zu verwirklichen und die steuerlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Ist der Geschäftsführer nicht in der Lage, sich innerhalb der Gesellschaft durchzusetzen und seiner Rechtsstellung gemäß zu handeln, so muss er als Geschäftsführer zurücktreten und darf nicht im Rechtsverkehr den Eindruck erwecken, als sorge er für die ordnungsgemäße Abwicklung der Geschäfte (vgl. Senatsurteile vom 16. Juli 1985 VII R 185/82, BFH/NV 1987, 210, und vom 23. März 1993 VII R 38/92, BFHE 171, 10, BStBl II 1993, 581, m.w.N.).
Nach diesen Grundsätzen kommt eine Inanspruchnahme der M allein aus dem Umstand, dass sie in den streitgegenständlichen Zeiträumen nominell bestellte Geschäftsführerin der GmbH war und für die Anmeldung und Abführung der

fälligen Abgaben Sorge zu tragen hatte, neben einer Haftung der faktischen Geschäftsführer in Betracht. Auch wenn M - wie das FA meint - lediglich als "Strohfrau" anzusehen sein sollte und die Kläger die tatsächliche Geschäftsführung ausgeübt haben sollten, wäre sie nicht von vorneherein von der Inhaftungnahme ausgeschlossen (vgl. Senatsbeschluss vom 13. Februar 1996 VII B 245/95, BFH/NV 1996, 657). Vielmehr haftet sie gemäß § 44 Abs. 1 AO 1977 zusammen mit den in Anspruch genommenen Klägern gegenüber der Finanzbehörde als Gesamtschuldnerin (vgl. BFH-Urteil in BFHE 200, 200, BStBl II 2003, 160).
c) Danach musste das FA in seine Ermessenserwägungen auch die mögliche Inanspruchnahme der formell bestellten Geschäftsführerin einbeziehen. Wegen der Befugnis und Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lassen (§ 102 Satz 1 FGO), muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Haftungsbescheid begründet werden (vgl. § 121 Abs. 1 AO 1977). Dabei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen - die Abwägung des Für und Wider der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners - aus der Entscheidung erkennbar sein (Senatsurteile vom 3. Februar 1981 VII R 86/78, BFHE 133, 1, BStBl II 1981, 493, und vom 30. April 1987 VII R 48/84, BFHE 149, 511, BStBl II 1988, 170). Die Behörde muss insbesondere zum Ausdruck bringen, warum sie den Haftungsschuldner anstatt des Steuerschuldners oder anstelle anderer ebenfalls für die Haftung in Betracht kommender Personen in Anspruch nimmt - Auswahlermessen - (vgl. Senatsurteil vom 29. September 1987 VII R 54/84, BFHE 151, 111, BStBl II 1988, 176).
Das FA hat in den angefochtenen Haftungsbescheiden i.d.F. der Einspruchsentscheidungen nicht begründet, warum es nur die Kläger als faktische Geschäftsführer anstatt der nominell bestellten Geschäftsführerin in Anspruch genommen hat (Ermessensunterschreitung). Zur hinreichenden Darlegung des Auswahlermessens genügt es zwar, wenn sich aus dem Bescheid ergibt, dass neben dem Betroffenen andere Haftungsschuldner in Anspruch genommen worden sind (Senatsurteil vom 22. September 1992 VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215) oder - wenn sie gleichrangig nebeneinander stehen - dass sie in Anspruch genommen werden könnten. In die Ermessenserwägungen sind dabei sämtliche Personen einzubeziehen, die nach den Haftungsvorschriften für dieselben Steuern haften. § 191 Abs. 1 AO 1977 als eine allgemeine den Erlass von Haftungsbescheiden regelnde Verfahrensvorschrift betrifft nämlich alle Haftungsvorschriften, wobei unter den einzelnen Haftungstatbeständen grundsätzlich keine Rangordnung besteht (BFH-Urteil in BFHE 200, 200, BStBl II 2003, 160, m.w.N.).
Aus der Begründung der Haftungsbescheide ist nicht ersichtlich, dass das FA die formelle Geschäftsführerin in seine Ermessenserwägungen einbezogen hat. Zwar könnte eine Darlegung der Beweggründe des FA, warum aus seiner Sicht eine Inanspruchnahme der nominell bestellten Geschäftsführerin neben den faktischen Geschäftsführern nicht in Frage kam, darin gesehen werden, dass das FA die nominell bestellte Geschäftsführerin im Rahmen der Begründung der faktischen Geschäftsführerstellung der Kläger als "Strohfrau"

bezeichnet hat. Damit ist jedoch die Ausübung des gebotenen Auswahlermessens der Behörde nicht deutlich gemacht worden. Es fehlt jegliche Aussage dazu, dass aus der Sicht des FA eine mögliche Inanspruchnahme der nominell bestellten Geschäftsführerin tatsächlich in Betracht gezogen wurde. Die Aussage des FA in den Haftungsbescheiden, "dass aus mehreren - ausgeführten - Gründen zu folgern sei, dass Frau M als 'Strohfrau' eingesetzt war und tatsächlich Sie und Ihre Frau die Geschäfte der GmbH führten", lässt vielmehr darauf schließen, dass das FA Ermessenserwägungen hinsichtlich einer Inanspruchnahme auch der M gar nicht für erforderlich hielt. Auch daraus, dass die M in den Haftungsbescheiden als Geschäftsführerin der GmbH aufgeführt worden ist, ist nicht erkennbar, dass dem FA die mögliche Inanspruchnahme der M bewusst war und dass es bei seiner Ermessensentscheidung, wen es hinsichtlich der fälligen Abgaben der GmbH in Haftung nehmen wollte, diese Möglichkeit überhaupt in Betracht gezogen hat. Der Senat pflichtet daher der Vorinstanz bei, dass es den Haftungsbescheiden an einer nachvollziehbaren Darstellung der Ermessenserwägungen, die zur Inanspruchnahme (nur) der Kläger geführt haben, fehlt und deshalb nicht auszuschließen ist, dass das FA in seine Auswahl nicht einbezogen hat, dass neben den Klägern als faktischen Geschäftsführern i.S. der §§ 69 i.V.m. 35 AO 1977 auch die nominell bestellte Geschäftsführerin gemäß §§ 69 i.V.m. 34 AO 1977 hätte in Anspruch genommen werden können.
Eine besondere Begründung des Auswahlermessens könnte entbehrlich sein, wenn andere Personen als der Inanspruchgenommene als Haftungsschuldner nicht in Betracht kommen (vgl. Klein/Rüsken, a.a.O., § 191 Rz. 70). Diese Einschränkung der Begründungspflicht gilt jedoch nur dann, wenn erkennbar ist, dass das FA eine entsprechende Ermessensentscheidung getroffen hat. Daran fehlt es hier. Wie oben ausgeführt, lassen die Haftungsbescheide nicht erkennen, dass das FA die Möglichkeit einer Haftungsinanspruchnahme der M neben den Klägern in Betracht gezogen hat.
2. Die in der mündlichen Verhandlung von dem Vertreter des FA abgegebene Erklärung, die nominell bestellte Geschäftsführerin sollte nicht in Anspruch genommen werden, weil sie lediglich als Strohfrau anzusehen sei, war verspätet. Sie kann deshalb nicht mehr berücksichtigt werden.
a) Nach § 102 Satz 2 FGO i.d.F. des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 - StÄndG 2001 -) vom 20. Dezember 2001 (BGBl 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) kann die Finanzbehörde ihre Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsaktes bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergänzen. Mit der durch das StÄndG 2001 zum 23. Dezember 2001 eingefügten Neuregelung wurde die Vorschrift des § 102 FGO an § 114 Satz 2 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO), welcher bereits zum 1. Januar 1997 in Kraft getreten ist, angeglichen (vgl. BTDrucks 14/6877, 31). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) setzt jene Vorschrift voraus, dass bereits vorher, bei der behördlichen Entscheidung, schon "Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsaktes" angestellt worden sind, das Ermessen also betätigt worden ist. § 114 Satz 2 VwGO

schaffe die prozessualen Voraussetzungen lediglich dafür, dass defizitäre Ermessenserwägungen ergänzt werden, nicht hingegen, dass das Ermessen erstmals ausgeübt oder die Gründe einer Ermessensausübung (komplett oder doch in ihrem Wesensgehalt) ausgewechselt werden (BVerwG-Beschluss vom 14. Januar 1999 6 B 133.98, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1999, 2912; vgl. auch Kopp/ Schenke, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 13. Aufl., § 114 Rz. 50). Der erkennende Senat schließt sich für die Auslegung des § 102 Satz 2 FGO dieser Rechtsprechung an.
Demnach gestattet die Vorschrift des § 102 Satz 2 FGO es der Finanzbehörde nur, bereits an- oder dargestellte Ermessenserwägungen zu vertiefen, zu verbreitern oder zu verdeutlichen. Nicht dagegen ist sie befugt, Ermessenerwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen, die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen (so auch Urteile des FG Münster vom 3. September 2002 7 K 1547/02 AO, EFG 2002, 1028; des FG Baden-Württemberg vom 17. September 2002 4 K 495/01, EFG 2003, 64; des FG Düsseldorf vom 20. Januar 2003 17 K 6995/96 H (L), juris; des FG Rheinland-Pfalz vom 24. Februar 2003 5 K 2441/01, EFG 2003, 823; des FG Hamburg vom 7. August 2003 VII 124/00, EFG 2004, 74; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 5. Aufl., § 102 Rz. 20; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 102 FGO Rz. 67; von Wedel in Schwarz, Finanzgerichtsordnung, 2. Aufl., § 102 Rz. 52; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl., § 102 FGO Tz. 12). Eine Heilung der behördlichen Entscheidung bei fehlerhaftem Entschließungs- oder Auswahlermessen, Über- oder Unterschreitung des Ermessens sowie bei erheblichen Mängeln in der Sachverhaltsermittlung ist im Wege einer Ergänzung nach § 102 Satz 2 FGO nicht möglich.
Für eine derartige Auslegung des § 102 Satz 2 FGO sprechen auch Wortlaut und Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift. Nach dem Wort- und Sinnverständnis bedeutet "ergänzen" weder nachholen noch nachbessern, sondern vervollständigen oder hinzufügen (vgl. Duden, Das Bedeutungswörterbuch, 2. Aufl., S. 230). Dieses Verständnis entspricht auch der Entstehungsgeschichte. In der Gesetzesbegründung zu § 114 VwGO (BTDrucks 13/3993, 13), auf die die Gesetzesbegründung zu § 102 FGO verweist (BTDrucks 14/6877, 31) heißt es: "Ein (völliges) Auswechseln der bisherigen Begründung oder eine erstmalige Begründung der Ermessensentscheidung unterfällt nicht der neuen Regelung des § 114 Satz 2 VwGO." Schließlich würde bei einer extensiven Auslegung des Begriffs "ergänzen" das aus der Systematik der Ermessensentscheidung und ihrer eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfbarkeit entwickelte Regelwerk der verschärften Begründungspflicht weitgehend funktionslos werden. Angesichts der weitgehenden Spielräume, die der Finanzbehörde bei Ermessensentscheidungen zugestanden werden, ist, zumal das Verbot ersetzender richterlicher Ermessensausübung weiter besteht, die Einhaltung des für sie entwickelten Regelwerks für den Rechtsschutz und den Rechtsfrieden unverzichtbar.

b) Im Streitfall enthalten - wie ausgeführt - weder die angefochtenen Haftungsbescheide noch die ihnen folgenden Einspruchsentscheidungen Ausführungen, aus denen erkennbar wird, dass das FA eine Inhaftungnahme der nominell bestellten Geschäftsführerin in Erwägung gezogen hat und sich der Auswahlmöglichkeit bewusst gewesen ist. Mithin geht auch aus den behördlichen Entscheidungen in keiner Weise hervor, dass das FA seine Entscheidung unter Beachtung seines Auswahlermessens getroffen hat. Dieses Defizit kann im finanzgerichtlichen Verfahren von der Finanzbehörde nicht geheilt werden. Bei der vom FA erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem FG abgegebenen Erklärung, dass die formelle Geschäftsführerin überhaupt nicht in Haftung genommen werden soll, handelt es sich nicht nur um eine Ergänzung der Ermessenserwägungen i.S. des § 102 Satz 2 FGO, sondern um deren nicht zulässige Nachholung.
3. Die fehlende Ausübung des Auswahlermessens kann auch nicht gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO 1977 geheilt werden. Unabhängig von der Frage, in welchem Verhältnis die vorgenannte Vorschrift zu § 102 Satz 2 FGO steht, findet § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO 1977 im Streitfall schon deswegen keine Anwendung, weil die angefochtenen Haftungsbescheide wegen der mangelnden Ausübung des Auswahlermessens rechtswidrig sind. Eine fehlende Ermessensausübung stellt jedoch nicht nur einen Begründungsmangel i.S. des § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 dar."

Quelle: BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl. 2004 II S. 579, Vorinstanz: FG Hamburg vom 14. August 2002 V 248/98 (EFG 2003, 202)

Die Aufzählung der Beweismittel in § 92 AO ist nicht erschöpfend. Die Behörde kann Akten beiziehen, Auskünfte von Dritten und Ämtern anfordern, Kontrollmaterial aus anderen Akten anderer Steuerpflichtiger extra durch die Anordnung von dortigen ggf. abgekürzten Betriebsprüfungen sich organisieren und Akten aus dem eigenen Amt oder anderen Ämtern oder Behörden (Bauakten, Gewerbe-Anmeldungen oder Einwohnermeldeamtsanfragen) beiziehen und in Augenschein nehmen.

Informationsmöglichkeiten der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung ist nicht einfach nur ein Bürohochhaus, bei dem man Steuererklräungen einwirft oder elektronisch dorthin übermittelt. Das Finanzamt ist ein riesiger Arbeitgeber, mit vielen Abteilungem, mit denen der „normale" Steuerpflichtige nie Kontrakt bekommt und manch anderer auch nie Kontakt haben möchte, insbesondere nicht mit der Steuerfahndung oder der Vollstreckungsstelle. Es ist aber vor allem eine gut vernetzte Behörde … mit „100.000" Informationsmöglichkeiten, der Möglichkeit eines automatisierten Kontenabrufs, Kontrollmitteilungen, Auskunftsersuchen, Spontanauskünften usw.
Internetrecherchen, Aktenvermerke und Belege (in jedem Finanzamt gibt es ein Beleg-Sammelkörbchen) sind neben Datenbanken, die nicht nur die Verwaltung, sondern auch der Zoll haben, wichtige Informationsquellen. Bei der Finanzverwaltung gibt es z.B. folgende Datenbanken:

- **Umsatzsteuer-EG („USEG")**
  Nach unionsrechtlichen Vorgaben hat jeder EU-Mitgliedstaat im Rahmen des innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens über das europäische Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem („MIAS") Daten vorzuhalten. Diese vorgehaltenen Daten werden in der Datenbank „USEG" abgespeichert.
- Über das Verfahren „USLO" (Umsatzsteuer Länder Online) haben die Landesfinanzbehörden sodann zum einen die Möglichkeit, auf die in der „USEG"-Datenbank gespeicherten Daten zuzugreifen. Zum anderen können sie so auf die von anderen EU-Mitgliedstaaten – ebenfalls für Zwecke des innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens („MIAS") – vorgehaltenen Daten zugreifen.
- **Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuer-Betrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen (Datenbank „ZAUBER")**
  Hier erfassen die Finanzämter Sachverhalte, die sie als Betrugssachverhalte im Bereich Umsatzsteuer ansehen. Da wird die vermeintliche Scheinfirma oder die Firma oder der Inhaber, gegen den ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren läuft, entzaubert. Letztlich steht da nur drin, gegen wen wegen was von wem unter welchem Az. Ermittelt wird. Natürlich gilt die Unschuldsvermutung bis zu einer rechtskräftigen Verurteilung.
- **Länderumfassende Namensauskunft („LUNA")**
  Mittels dieses Verfahrens können bestimmte (umsatz-)steuerlich relevante Daten bundesweit abgerufen wurden, insbesondere welcher Steuerpflichtige bei welchem FA unter welcher Steuer-Nr. Und ID-Nummer mit welcher Anschrift registriert ist. So kann beispielsweise einer Mehrfachregistrierung eines Unternehmers vorgebeugt werden. Echte „Abtaucher" findet man darüber nicht. Aber jemand, der umzieht und bei einam anderen Finanzamt wieder sie meldet und Erklärungen oder Anmeldungen einreicht, kann so gefunden werden - neben etwaigen EMA-Abfragen. Wenn aber jemand unbekannt oder mit Zieladresse „Kroatien" abtaucht, und sich bei seinem neuen Wohnsitzfinanzamt nicht meldet, so natürlich nicht zu finden.
- **Informations-System der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen („ISI")**
  Die Datenbank ISI enthält – nach Ländern geordnet – alle gesammelten Arbeitsergebnisse und Informationen der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA). Die IZA unterstützt die Finanzämter durch Hinweise, archiviert zentral alle Unterlagen, die steuerlich relevant sein könnten und stellt auch eigene Ermittlungen an. Im Fokus stehen vor allem Briefkastengesellschaften. Ohne allzu viel echte Ermittlungen sind die Berichte der IZA meist erschreckend dünn. Im Mittelpunkt steht meist, ob die Firma einen Eintrag im TElefon- oder Branchenbuch hat und über einen Festnetzanschluss verfügt.
- Zur Informationsgewinnung bedient sich die IZA insbesondere auch der durch den Zoll gesammelten Daten, an die der Zoll bei Ein- und Ausfuhr gelangt. Der Zoll speichert diese Daten in der Datenbank „ATLAS" (Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklungs-System). Noch gelangen die Steuerbehörden an die in „ATLAS" gespeicherten Informationen nur dann, wenn sie – zeitaufwändig – eine Anfrage über das Bundeszentralamt für Steuern stellen. Um diesen Zeitaufwand zu minimieren, arbeitet man derzeit an einer direkten Online-Zugriffsmöglichkeit für die Steuerbehörden auf die in „ATLAS" gespeicherten Daten. Dieses neue Online-

Verfahren trägt den Namen „OZEAN" (Online-Zugriff der Finanzverwaltung auf Ein-/Ausfuhr-Daten).

Neben den vorstehend genannten Datenbanken stellen die Landesfinanzbehörden ihren Bediensteten weitere auch in Datenbanken hinterlegte Informationen, die für die automationsgestützte Durchführung des Besteue- rungsverfahrens auch betreffend der Umsatzsteuer erforderlich sind, zur Verfügung. Diese werden allerdings in der parlamentarischen Antwort durch die Bundesregierung nicht näher benannt oder erläutert. Insgesamt seien die Datenbanken jedoch ein hilfreiches Instrument zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs.

In ihrer Antwort (BT-Drucks. 18/568) weist die Bundesregierung darauf hin, dass entsprechende Datenbanken nur auf Bundesebene, aber nicht EU- Ebene existieren.

Quelle: PStR 06/2014, S. 139.

Der Zoll hat ähnliche Datenbanken. Die heißen anders, dienen aber ebenfalls der Verbrechensbekämpfung. Ob ein Abgleich mit den Daten und Erkenntnissen der Finanzverwaltung stattfindet, ist nicht bekannt. Ob Firmen, die sich Ex Kult ihren Kunden und bei denen die Verfahren eingestellt wurden oder die Geschäfts freigesprochen wurden, aus der Liste gelöscht werden, ist ebenfalls nicht bekannt. Ob jemand gegen kontrolliert, ob dort Firmennamen zurecht eingetragen sind, ist ebenfalls nicht bekannt. Die Firmen die dort eingetragen werden, werden jedenfalls von der Eintragung sowie auch von einer eventuellen Löschung nicht benachrichtigt. Ob Auskunft vom Finanzamt oder Zollamt nach der DSGVO erteilt werden würde, ist ebenfalls nicht bekannt.

Automatisierter Kontenabruf

Der **automatisierte Kontenabruf** von Stammdaten inländischer Konten oder Depots darf grundsätzlich erfolgen durch das Bundeszentralamt für Steuern auf Ersuchen des zuständigen Finanzamts gemäß § 93 Abs. 7 AO oder durch das Bundeszentralamt für Steuern auf Ersuchen durch Sozialbehörden gemäß § 93 Abs. 8 AO.

Kontenbewegungen, Namen von Einzahlern oder Überweisenden auf dieses Konto oder Zahlungsempfängern von diesem Konto oder Kontenstände und rern Verlauf können auf diesem Weg nicht ermittelt werden. Nur die Existenz (Eröffnungs- und ggf. Schließungstag) eines Kontos, die Kontonummer und der wahre, legitimierte Inhaber können erfragt werden. Die Finanzverwaltung kann nach § 93 Abs. 7 AO bei den Kreditinstituten über das Bundeszentralamt für Steuern folgende Bestandsdaten zu Konten- und Depotverbindungen abrufen:

- - die Nummer eines Kontos, das der Verpflichtung zur Legitimationsprüfung i. S. d. § 154 Abs. 2 Satz 1 unterliegt, oder eines Depots,

- - der Tag der Errichtung und der Tag der Auflösung des Kontos oder Depots,

- - der Name, sowie bei natürlichen Personen der Tag der Geburt, des Inhabers

und eines Verfügungsberechtigten sowie

- der Name und die Anschrift eines abweichend wirtschaftlich Berechtigten (§ 8 Abs. 1 GwG) erfragen.

Die Verpflichtung der Kreditinstitute, Daten für einen Kontenabruf durch das Bundeszentralamt für Steuern bereitzuhalten, ergibt sich unmittelbar aus § 93b AO i. V. m. § 24c KWG und bedarf daher keines separaten Verwaltungsaktes. Fraglich ist, ob der Kontenabruf ein Verwaltungsakt ist (= ja) und wer dagegen Einspruch einlegen kann: die Bank als unmittelbar Betroffene oder der Kunde als mittelbar betroffener (Drittbetroffener). Nach der hier vertretenen Aufassung können beide (unmittelbnar und mittelbar Betroffener, also Bank und Kunde) Einspruch einlegen.

Hier beginnen die Probleme: ist der automatisierte Kontenabruf ein Verwaltungsakt im Sinnn des § 118 AO oder bloß schlichtes Verwaltungshandeln. Es ist natürlich ein Verwaltungsakt, da ein Bearbeiter für einen konkreten Steuerpflichtigen den Abruf zu Überprüfungszwecken startet. Zudem muss jeder öffentlich-rechtliche Eingriff gerichtlich überprüfbar sein, arg ex. Art 19 IV GG. Dass der Eingriff elektronisch durch ein vorgefertigte maschinelles Schreiben bei der BAFin erfolgt, spielt dabei keine Rolle. Nicht auf die Form, sondern auf den Inhalt kommt es an und der regelt im Außenverhältnis, vom Finanzamt gegenüber der BAFin einen Einzelfall mit rechtlich bindende Wirkung, nämlich das

Auskunftsverlangen hinsichtlich sämtlicher Konten eines bestimmten Steuerpflichtigen. Bedarf auch keines weiteren Umsetzungsaktes, da mit der Kundenanforderungen unmittelbar die Daten verlangt werden.

Diesbezüglich kommt also ein Einspruchsverfahren gemäß §§ 347 f. AO vor der Finanzbehörde in Betracht. Aber durch wen? Ob die BAFin eine Beschwer hat? Ob die einzlen Bank eine Beschwer hat, die zudem gar nicht Adressat ist? Und ob der Kunde eine Beschwer hat, der von alledem nichts mitbekommt, um dessen Daten es bloß geht und der aber nicht Adressat des Kontenabrufs ist?

Und wenn der Kunde das endlich später erfährt (etwa im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens oder in Form von geeänderten Steuerbescheiden), ob dann die Fortsetzungsfeststellungsklage zur Feststellung einer etwaigen Rechtswidrigkeit der Maßnahme die richtige Klageart ist? Und ob der Kontenabruf das mildeste Mittel der Verwaltung vor dem Hintergrund des Übermaßverbots war?

Das Bundesministerium für Finanzen meint, es handele sich bei dem automatisierten Kontenabrufverfahren um schlichtes Verwaltungshandeln ohne Verwaltungsaktcharakter und ohne separate gerichtliche Überprüfungsmöglichkeit, so dass die Frage der Rechtmäßigkeit aus Sicht des BMF inzident in einem Verfahren gegen einen Steuerbescheid oder sonstigen Verwaltungsakt, für den der Kontenabruf diente oder dienen

Fraglich ist, ob dieser Ansicht ohne weiteres zu folgen ist, weil bereits im Rahmen einer erforderlichen Beschwer gemäß § 350 AO für ein Einspruchsverfahren der entsprechend Betroffene durch den Ausspruch des Tenors des Verwaltungsaktes beschwert sein muss (vgl. Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 350 Tz 10; BFH-Urteil in BStBl. 74, 522), welche jedoch wenn man nur auf die wirtschaftliche Belastung abstellte, nicht in dem automatisierten Kontenabruf liegt, sondern erst mit einer dadurch erhöht festgesetzten Steuerlast einhergeht. Anders wenn man ein Recht auf inforamtionelle Selbstbestimmung der eigenen Daten sieht (das Grundrecht auf

informationelle Selbstbestimmung wurde vom BVerfG aus dem Art 1, 2 GG heraus entwickelt und ist heute ein anerkanntes Grundrecht, vgl. BVerfGE 65,1: „unter den Bedingungen der modernen Datenverarbeitung wird der Schutz des Einzelnen gegen unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner persönlichen Daten von dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG umfaßt. Das Grundrecht gewährleistet insoweit die Befugnis des Einzelnen, grundsätzlich selbst über die Preisgabe und Verwendung seiner persönlichen Daten zu bestimmen.“). Diesbezüglich wird zu Recht zu bedenken gegeben, dass in den Fällen, in denen das auf den Kontenabruf folgende Auskunftsersuchen die Angaben des Steuerpflichtigen bestätigt und damit zu keiner Steuererhöhung führt, mangels Beschwer der Kontenabruf damit auch nicht überprüft werden könnte, wenn man die Beschwer nur in nachteilig geänderten Steuerbescheiden aufgrund des Kontenabrufs erblicken wollte (zu Recht: von Wedelstädt: Kontenabruf, 118, 122) - oder wenn der Abruf für mehrere Informationen verwendet wird und unklar bleibt, für welchen Verwaltungsakt sich der Abruf wie auswirkt oder der Steuerpflichtige zunächst nichts von dem Kontenabruf erfährt. Dann wäre er nach Auffassung des BMF dauerhaft rechtsschutzlos gestellt, was im Hinblick auf Art 19 IV GG einem die Fußnägel hochklappen lässt.

Weiter problematisch ist an dieser Stelle, dass die Besteuerungsgrundlagen der Finanzbehörde nicht durch den automatisierten Kontenabruf, sondern erst durch das darauf folgende Auskunftsersuchen an das Kreditinstitut gemäß § 93 Absatz 1 Satz 1 AO bekannt wird und die eigentliche Bescher weder in dem Abruf noch in der Auskunftserteilkung, sondern in der Auswertung also Umsetzung und Bekanntgabe des nachteilig geänderten Bescheides gegenüber dem betroffenen Steuerpflichtigen liegt… also in dem Änderungsbescheid selbst. Also doch nur inzidente Anrgiffsmöglichkeit erste gegen deb Änderungsbescheid?

Eine weitere Ansicht in der Literatur schließt sich der Meinung des Bundesministeriums für Finanzen, wie diese in dem AEAO zu § 93, Nr. 2.9 dargelegt ist, an, in dem die Überprü fung des automatisierten

Kontenabrufs dem Rechtsschutzverfahren über den Steuerbescheid vorbehalten bleiben soll (Cöster/Intemann, 1249, 1253).

Nach § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 AO ist ein Kontenabruf zulässig, wenn er zur Erhebung (einschließlich der Vollstreckung) von bundesgesetzlich geregelten Steuern, mit hin auch von Landessteuern, die durch Bundesgesetz geregelt sind, erforderlich ist. Bei der Geltendmachung von Haftungsansprüchen ist ein Kontenabruf nach § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 nur zur Erhebung (ein schließlich der Vollstreckung) von Haftungsansprüchen zulässig, nicht zur Vorbereitung der Festsetzung eines Haftungsanspruchs.

Nach § 93 b AO kann die Finanzverwaltung Kontodaten abrufen. § 93 b AO lautet wie folgt wörtlich:

„§ 93b AO
Automatisierter Abruf von Kontoinformationen

(1) Kreditinstitute haben das nach § 24c Absatz 1 des Kreditwesengesetzes zu führende Dateisystem auch für Abrufe nach § 93 Absatz 7 und 8 zu führen.
(1a) 1Kreditinstitute haben für Kontenabrufersuchen nach § 93 Absatz 7 oder 8 zusätzlich zu den in § 24c Absatz 1 des Kreditwesengesetzes bezeichneten Daten für jeden Verfügungsberechtigten und jeden wirtschaftlich Berechtigten im Sinne des Geldwäschegesetzes auch die Adressen sowie die in § 154 Absatz 2a bezeichneten Daten zu speichern. 2§ 154 Absatz 2d und Artikel 97 § 26 Absatz 5 Nummer 3 und 4 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung bleiben unberührt.
(2) 1Das Bundeszentralamt für Steuern darf in den Fällen des § 93 Absatz 7 und 8 auf Ersuchen bei den Kreditinstituten einzelne Daten aus den nach den Absätzen 1 und 1a zu führenden Dateisystemen im automatisierten Verfahren abrufen und sie an den Ersuchenden übermitteln. 2Die Identifikationsnummer nach § 139b eines Verfügungsberechtigten oder eines wirtschaftlich Berechtigten darf das Bundeszentralamt für Steuern nur Finanzbehörden mitteilen.
(3) Die Verantwortung für die Zulässigkeit des Datenabrufs und der Datenübermittlung trägt der Ersuchende.

(4) § 24c Abs. 1 Satz 2 bis 6, Abs. 4 bis 8 des Kreditwesengesetzes gilt entsprechend."

Fassung aufgrund des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 (BGBl. I S. 2541), in Kraft getreten am 25.05.2018

Der Abruf ist nur im Rahmen des § 93 Abs. 7 AO zulässig, der wie folgt wörtlich lautet:

„7) 1Ein automatisierter Abruf von Kontoinformationen nach § 93b ist nur zulässig, soweit

	1.	der Steuerpflichtige eine Steuerfestsetzung nach § 32d Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes beantragt oder
	2.	*(weggefallen)*

und der Abruf in diesen Fällen zur Festsetzung der Einkommensteuer erforderlich ist oder er erforderlich ist

	3.	zur Feststellung von Einkünften nach den §§ 20 und 23 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in Veranlagungszeiträumen bis einschließlich des Jahres 2008 oder
	4.	zur Erhebung von bundesgesetzlich geregelten Steuern oder Rückforderungsansprüchen bundesgesetzlich geregelter Steuererstattungen und Steuervergütungen oder
	4a.	zur Ermittlung, in welchen Fällen ein inländischer Steuerpflichtiger im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 Verfügungsberechtigter oder wirtschaftlich Berechtigter im Sinne des Geldwäschegesetzes eines Kontos oder Depots einer natürlichen Person, Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Sitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes ist, oder
	4b.	zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 208 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3

oder

	5.	der Steuerpflichtige zustimmt.

2In diesen Fällen darf die Finanzbehörde oder in den Fällen des § 1 Abs. 2 die Gemeinde das Bundeszentralamt für Steuern ersuchen, bei den Kreditinstituten einzelne Daten aus den nach § 93b Absatz 1 und 1a zu führenden Dateisystemen abzurufen; in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 bis 4b darf ein Abrufersuchen nur dann erfolgen, wenn ein Auskunftsersuchen an den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel geführt hat oder keinen Erfolg verspricht."

Hinzuweisen ist auf die Absätze 9 und 10 des § 93 AO, die wie folgt lauten:

„(9) 1Vor einem Abrufersuchen nach Absatz 7 oder Absatz 8 ist der Betroffene auf die Möglichkeit eines Kontenabrufs hinzuweisen; dies kann auch durch ausdrücklichen Hinweis in amtlichen Vordrucken und Merkblättern geschehen. 2Nach Durchführung eines Kontenabrufs ist der Betroffene vom Ersuchenden über die Durchführung zu benachrichtigen. 3Ein Hinweis nach Satz 1 erster Halbsatz und eine Benachrichtigung nach Satz 2 unterbleiben, soweit die Voraussetzungen des § 32b Absatz 1 vorliegen oder die Information der betroffenen Person gesetzlich ausgeschlossen ist. 4§ 32c Absatz 5 ist entsprechend anzuwenden. 5In den Fällen des Absatzes 8 gilt Satz 4 entsprechend, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. 6Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden in den Fällen des Absatzes 8 Satz 1 Nummer 2 oder 3 oder soweit dies bundesgesetzlich ausdrücklich bestimmt ist.
(10) Ein Abrufersuchen nach Absatz 7 oder Absatz 8 und dessen Ergebnis sind vom Ersuchenden zu dokumentieren."

Internationaler Informationsaustausch

Das BMF äußert sich mit Schreiben vom 10. November 2015 zur Anwendung der Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement - TIEA) in Ergänzung der BMF-Schreiben vom 25. Mai 2012 - IV B 6 - S 1320/07/10004 - (BStBl I S. 599) und vom 16. November 2006 - IV B 1 - S 1320 - 66/06 - (BStBl I S. 698) für die Anwendung der Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch die nachfolgenden Grundsätze (IV B 6 - S 1301/11/10002 2015/0811184):

„Allgemeines

Die von Deutschland geschlossenen Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement - TIEA) bieten die Möglichkeit, behördliche Unterstützung durch Informationsaustausch auf Ersuchen im Einzelfall für Zwecke des Besteuerungsverfahrens oder des Steuerstraf- und Bußgeldverfahrens in Anspruch zu nehmen. Ein spontaner oder automatischer

Informationsaustausch ist in diesen Abkommen nicht vorgesehen. Der Inhalt und Aufbau der Abkommen entsprechen weitgehend dem OECD-Muster- abkommen für Informationsaustausch in Steuersachen aus dem Jahr 2002.
Amtshilfe wird auf Ersuchen durch Übermittlung von steuerlich voraussichtlich erheblichen Informationen regelmäßig für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Umsatzsteuer, Versicherungsteuer, Erbschaftsteuer und die darauf erhobe- nen Zuschläge gewährt. Einzelheiten sind in der Übersicht (Anlage 1) enthalten. Darüber hinaus sieht eine Reihe von Abkommen die Möglichkeit vor, dass Bedienstete der ersuchenden Vertragspartei in das Gebiet der ersuchten Vertragspartei einreisen und mit Zustimmung der von dem Ersuchen betroffenen Personen diesen Fragen stellen und Dokumente einsehen können. Zudem dürfen ausländische Bedienstete mit Zustimmung der ersuchten Vertrags- partei bei steuerlichen Außenprüfungen anwesend sein.

Die TIEAs stellen zugleich auch bilaterale Verträge auf dem Gebiet der justiziellen Rechts- hilfe in Steuerstrafsachen dar. Insoweit gelten auch die Grundsätze der justiziellen Rechts- hilfe. Die Rechtshilfe, die nach diesen Abkommen gewährt wird, ist auf die Übermittlung von Informationen, die der Förderung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens dienen, beschränkt („Informationsrechtshilfe"). Dabei schließt die Rechtshilfe die Beschaffung der erbetenen Informationen durch die ersuchte Vertragspartei ein. Die ersuchte Vertragspartei bestimmt, inwieweit sie zur Aufklärung des strafrechtlich relevanten Sachverhalts straf- prozessuale Maßnahmen, wie z. B. Durchsuchungen oder Zeugenvernehmungen anwendet.
Die nachfolgenden Ausführungen berühren nicht die Möglichkeiten, Rechtshilfe auf der Grundlage anderer Abkommen oder vertragslose Rechtshilfe in Anspruch zu nehmen.
Amtshilfe für Zwecke des Besteuerungsverfahrens
Für den Amtshilfeweg gelten die im BMF-Schreiben vom 25. Mai 2012
- IV B 6 - S 1320/07/10004 - (BStBl I S. 599) festgelegten Grundsätze sowie die Dienstweg-regelungen der Länder.

Die Anforderungen an ein Auskunftsersuchen nach TIEA, insbesondere an Form und Inhalt, sind in dem Artikel 5 des OECD-Musterabkommens für Informationsaustausch in Steuer- sachen entsprechenden Bestimmungen der jeweiligen Abkommen definiert (siehe Texte der Abkommen auf http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html).

Für Auskunftsersuchen nach den Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch ist das Standardformblatt, das im wesentlichem dem von der OECD entwickelten Standardform- blatt entspricht, zu verwenden (Anlage 2). Das Standardformblatt erfüllt sämtliche Form- erfordernisse und abzugebende Erklärungen. Der dem Ersuchen zugrunde liegende Sach- verhalt ist ausführlich und umfassend darzustellen. Auf die Verwendung komplizierter Fach- ausdrücke und von Gesetzeszitaten sollte jedoch verzichtet werden. Hierdurch werden unter anderem zu Verzögerungen führende Rückfragen der zuständigen Behörden der anderen Vertragspartei vermieden. Fragen sind so detailliert wie möglich zu stellen. Sollen zum Beispiel Kontoinformationen über einen Steuerpflichtigen angefordert werden, sollten auch die gemeinsam mit Dritten geführten Konten und sämtliche Konten, für die der Steuerpflichtige Zeichnungsberechtigter oder Endbegünstigter ist, abgefragt werden. Weitere Beispiele für Fragen für die Formulierung von Ersuchen bezogen auf bestimmte Sachverhalte sind auf dem KTZ-Server erhältlich (http://wiki.ktz.testa-de.net/cgi- bin/twiki/view/TIEA/WebStartseite).
Um Auskünfte für das Besteuerungsverfahren kann nur für Besteuerungszeiträume ersucht werden, die am Tag oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Abkommens beginnen. Wenn es keine Besteuerungszeiträume gibt, sind die Abkommen für Steuerbeträge anwendbar, die am oder ab dem Tag des Inkrafttretens entstehen. Es kann aber auch um Informationen er- sucht werden, die in der Zeit vor dem Inkrafttreten und der erstmaligen Anwendung des Abkommens angefallen sind, sofern die erbetenen Informationen sich auf Besteuerungs- zeiträume beziehen bzw. für diese

relevant sind, für die das Abkommen zeitlich anwendbar ist. Die nach diesen Abkommen erhaltenen Informationen dürfen auch für Besteuerungs- zeiträume verwendet werden, die vor dem Tag des Inkrafttretens liegen.

Amtshilfe und Steuerstrafverfahren

Die Steuerfahndung kann im Zusammenhang mit Steuerstraftaten und Steuerordnungs-widrigkeiten sowohl im Steuerstraf- als auch im Besteuerungsverfahren tätig werden.
Ein anhängiges Steuerstrafverfahren sperrt nicht den Amtshilfeweg. Ob der Amtshilfeweg oder der Rechtshilfeweg beschritten wird, richtet sich nach den folgenden Grundsätzen.
Haben sich erste Anhaltspunkte für die Begehung einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit zu einem Anfangsverdacht verdichtet und ist daher ein Steuerstraf- oder Buß- geldverfahren eingeleitet worden, ist der Rechtshilfeweg zu beschreiten, wenn das Steuerstrafverfahren gefördert werden soll. Dies gilt auch dann, wenn im Zusammenhang mit dem steuerstrafrechtlichen bzw. bußgeldrechtlichen Ermittlungsverfahren die Besteuerungs- grundlagen ermittelt werden sollen (BFH vom 6. Februar 2001 VII B 277/0, BStBl II 2001, 306). Die so erlangten Auskünfte können unmittelbar im Besteuerungsverfahren verwendet werden.
Die Finanzbehörden können nach den TIEAs auch nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens unter Beachtung des § 393 AO (i. V. m. §§ 77 Abs. 1, 1 Abs. 3 IRG) um Informationen im Wege der Amtshilfe ersuchen, wenn mit der im Ersuchen begehrten Auskunft das Besteuerungsverfahren gefördert werden soll, insbesondere durch die Feststellung der steuerlich relevanten Sachverhalte und Besteuerungsgrundlagen. Nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens kann damit nur im Wege der Amtshilfe um die Erteilung von Auskünften ersucht werden, soweit/sofern die Ermittlungsmaßnahme objektiv nicht der Verfolgung der Steuerstraftat dient.

Für Verfahrensabschnitte vor Einleitung des Steuerstrafverfahrens (z. B. Vorfeldermittlungen der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO) kann um zwischenstaatliche Unterstützung durch Informationsaustausch nur auf dem Amtshilfeweg ersucht werden (siehe auch AStBV (St) 2014 Nr. 12), d. h. über das Bundeszentralamt für Steuern.
Amtshilfeersuchen für Zeiträume vor dem Inkrafttreten der Abkommen zwecks Feststellung der Besteuerungsgrundlagen soweit Steuern hinterzogen wurden

In Fällen, in denen davon auszugehen ist, dass Steuern hinterzogen wurden und die Besteu-erungsgrundlagen im Wege der Amtshilfe ermittelt werden sollen (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO), kann das Ersuchen, da es sich auf eine „Steuerstrafsache" im Sinne der Abkommen bezieht, auch für Zeiträume vor dem Inkrafttreten der Abkommen gestellt werden (Ausnahmen: Ab- kommen mit Liechtenstein, Bermuda und Bahamas). Dies sind insbesondere Fälle, in denen ein Steuerstrafverfahren aufgrund von Strafverfolgungshindernissen nicht mehr betrieben werden kann, jedoch die Besteuerungsgrundlagen im Hinblick auf die noch mögliche Steuer- festsetzung ermittelt werden sollen (BFH vom 29.Oktober 1986, I B 28/86, BStBl II 1987, 440; BFH vom 16. Dezember 1997, VII B 45-97, BStBl II 1998, 231).
Rechtshilfe im Steuerstraf- und Bußgeldverfahren

Nach den TIEAs kann um Rechtshilfe zur Förderung des Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens ersucht werden. Rechtshilfe wird nach den TIEAs durch Übermittlung von Informationen gewährt, die der Förderung des Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens dienen („Informations- rechtshilfe"). Wie sich der ersuchte Staat die erbetenen Informationen verschafft, hängt vom dortigen innerstaatlichen Recht ab.

Das Ersuchen ist durch die zuständigen Stellen der Finanzverwaltung auf dem jeweils vorge-sehenen Dienstweg an das Bundesamt für Justiz als Bewilligungsbehörde zu leiten (§ 74 Abs. 2 IRG i. V. m. Nr. 5 Buchst. c Zuständigkeitsvereinbarung 20041, Nrn. 7, 30, 127 RiVASt). Die jeweils einschlägigen Landesbestimmungen über die Ausübung der Befugnisse für die Rechtshilfe in

strafrechtlichen Angelegenheiten und über den Geschäftsweg bei Erstellung von Ersuchen sind zu beachten.

1 Vereinbarung zwischen der Bundesregierung und den Landesregierungen über die Zuständigkeit im Rechtshilfeverkehr mit dem Ausland in strafrechtlichen Angelegenheiten vom 28. April 2004 (BAnz. Nr. 100 vom 29. Mai 2005, S. 11494).

Führen die Finanzbehörden das Ermittlungsverfahren selbständig durch (§ 399 Abs. 1 AO i. V. m. § 386 Abs. 2 AO) und leiten sie das Ersuchen dem Bundesamt für Justiz direkt zu, soll gegenüber dem Bundesamt für Justiz eine für dieses Land zuständige Finanzbehörde festgelegt werden.
Die erforderlichen Übersetzungen sind von der Behörde zu beschaffen, die das dem Ersuchen zugrunde liegende Verfahren betreibt (Nr. 14 RiVASt). Ersuchen können auch für Zeiträume gestellt werden, die vor dem Inkrafttreten des TIEAs liegen. Dies gilt jedoch nicht für die Abkommen mit Liechtenstein, Bermuda und Bahamas. Um Auskünfte im Wege der Rechts- hilfe kann die zuständige Liechtensteinische Behörde nur für Zeiträume beginnend ab dem 1. Januar 2010, die zuständige Behörde Bermudas für Zeiträume ab dem 1. Januar 2013 und die zuständige Behörde Bahamas für Zeiträume ab dem 1. Januar 2012 ersucht werden. Alle nach den Abkommen erhaltenen Auskünfte können auch für die Beurteilung von Zeiträumen herangezogen werden, die vor dem Inkrafttreten oder der erstmaligen Anwendung des Ab- kommens liegen.

Anwesenheit in- oder ausländischer Bediensteter bei Ermittlungshandlungen im anderen Vertragsstaat im Wege der Amtshilfe

Die von Deutschland geschlossenen Abkommen über den Informationsaustausch in Steuer- sachen sehen entsprechend Art. 6 Abs. 1 OECD-Musterabkommen über den Informations- austausch die Möglichkeit vor, dass Bedienstete der ersuchenden Vertragspartei in das Gebiet der ersuchten Vertragspartei einreisen und dort zur besseren Kommunikation mit dem Ziel einer leichteren und schnelleren Sachverhaltsaufklärung bestimmte eigenständige Ermitt- lungshandlungen vornehmen können. Danach dürfen Bedienstete der ersuchenden Vertrags- partei im Hoheitsgebiet der ersuchten Vertragspartei Beteiligte mit deren Zustimmung befra- gen und Unterlagen prüfen. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Vorgehensweise nach dem Recht der ersuchten Vertragspartei zulässig ist und die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei die Einreise zum Zwecke der vorgenannten Ermittlungshandlungen gestattet hat.

Wird ein solches Ersuchen an die deutsche Steuerverwaltung gerichtet, wird das Bundes- zentralamt für Steuern in Absprache mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde die betroffenen inländischen Beteiligten unterrichten und um Abgabe einer schriftlichen Einwil- ligungserklärung bitten. Diese Einwilligungserklärung kann inhaltlich begrenzt werden. Weitere Voraussetzung ist die Zustimmung des Bundeszentralamtes für Steuern und der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde, die Ermittlungshandlungen der ausländischen Bediensteten zu dulden. Die Zustimmung wird nur unter der Bedingung erteilt, dass inlän- dische Bedienstete während der gesamten Dauer der Befragung und der Einsichtnahme der Unterlagen anwesend sind.

Darüber hinaus kann die Anwesenheit ausländischer Bediensteter bei den für die Informa- tionsbeschaffung relevanten Abschnitten steuerlicher Prüfungshandlungen gestattet werden. Hierzu zählen insbesondere steuerliche Außenprüfungen, Inaugenscheinnahme und Befragun- gen von Personen. Diese Anwesenheit ist jedoch nicht als Vornahme von Prüfungshandlungen zu verstehen. Der hinzugezogene ausländische Bedienstete darf lediglich während der relevanten Abschnitte der Prüfungshandlungen anwesend sein und Beweismittel, die ihm durch Vermittlung der Vertreter der ersuchten Vertragspartei zugängig gemacht werden, selbst würdigen. § 117 Abs.4 AO ist zu beachten. Erforderlich hierfür ist ebenso die Zustim- mung des Bundeszentralamtes für Steuern und der zuständigen obersten Landesfinanz- behörde.

Will die deutsche Finanzbehörde, dass Bedienstete ihrer Verwaltung bei Ermittlungs- handlungen der ersuchten Behörde im Ausland anwesend sind, ist ein entsprechendes Ersuchen dem Bundeszentralamt für Steuern auf dem Dienstweg zuzuleiten. Das Bundes- zentralamt für Steuern koordiniert das weitere Verfahren.

Anwesenheit in- oder ausländischer Bediensteter zum Zwecke der Strafverfolgung

Soll durch die Anwesenheit in- oder ausländischer Bediensteter, insbesondere Angehörige der Steuerfahndung das Strafverfahren gefördert werden, kann dies nicht auf die in Artikel 6 des OECD-Musterabkommens für Informationsaustausch in Steuersachen entsprechenden Bestimmungen der Abkommen gestützt werden. Es sind die übrigen Regelungen über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen zu beachten und gegebenenfalls das Einvernehmen innerhalb der Bundesregierung herzustellen."

Spontanauskünfte

Neben dem Auskunftsersuchen und dem automatischen Informationsaustausch gibt es den spontanen Auskunftsverkehr. Alle drei Auskunftsformen stehen im Rang gleich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Je nach Sachverhalt kommt eine Kombination in Betracht, beispielsweise kann auf eine Ersuchensauskunft die begehrte Information und im Rahmen einer Spontanauskunft eine darüber hinausgehende Information erteilt werden. Es ist lediglich zu prüfen, ob für die zu erteilende Information jeweils eine Rechtsgrundlage i. S. d. § 117 Abs. 2 AO gegeben ist.

i§ 117 AO lautet wie folgt wörtlich:

„§ 117 AO
Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen

(1) Die Finanzbehörden können zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen.
(2) Die Finanzbehörden können zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe auf Grund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, innerstaatlich anwendbarer Rechtsakte der Europäischen Union sowie des EU-Amtshilfegesetzes leisten.
(3) 1Die Finanzbehörden können nach pflichtgemäßem Ermessen zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe auf Ersuchen auch in anderen Fällen leisten, wenn

	1.	die Gegenseitigkeit verbürgt ist,

	2.	der ersuchende Staat gewährleistet, dass die übermittelten Auskünfte und Unterlagen nur für Zwecke seines Besteuerungs- oder Steuerstrafverfahrens (einschließlich Ordnungswidrigkeitenverfahren) verwendet werden, und dass die übermittelten Auskünfte und Unterlagen nur solchen Personen, Behörden oder Gerichten zugänglich gemacht werden, die mit der Bearbeitung der Steuersache oder Verfolgung der Steuerstraftat befasst sind,
	3.	der ersuchende Staat zusichert, dass er bereit ist, bei den Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen eine mögliche Doppelbesteuerung im Verständigungswege durch eine sachgerechte Abgrenzung der Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden und
	4.	die Erledigung des Ersuchens die Souveränität, die Sicherheit, die öffentliche Ordnung oder andere wesentliche Interessen des Bundes oder seiner Gebietskörperschaften nicht beeinträchtigt und keine Gefahr besteht, dass dem inländischen Beteiligten ein mit dem Zweck der Rechts- und Amtshilfe nicht zu vereinbarender Schaden entsteht, falls ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren, das auf Grund des Ersuchens offenbart werden soll, preisgegeben wird.

2Soweit die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe Steuern betrifft, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, entscheidet das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesbehörde.
(4) 1Bei der Durchführung der Rechts- und Amtshilfe richten sich die Befugnisse der Finanzbehörden sowie die Rechte und Pflichten der Beteiligten und anderer Personen nach den für Steuern im Sinne von § 1 Abs. 1 geltenden Vorschriften. 2§ 114 findet entsprechende Anwendung. 3Bei der Übermittlung von Auskünften und Unterlagen gilt für inländische Beteiligte § 91 entsprechend; soweit die Rechts- und Amtshilfe Steuern betrifft, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, hat eine Anhörung des inländischen Beteiligten abweichend von § 91 Abs. 1 stets stattzufinden, es sei denn, die Umsatzsteuer ist betroffen, es findet ein Informationsaustausch auf Grund des EU-Amtshilfegesetzes statt oder es liegt eine Ausnahme nach § 91 Abs. 2 oder 3 vor.
(5) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Förderung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates völkerrechtliche

Vereinbarungen über die gegenseitige Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiete des Zollwesens in Kraft zu setzen, wenn sich die darin übernommenen Verpflichtungen im Rahmen der nach diesem Gesetz zulässigen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe halten.

Fassung aufgrund des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz - AmtshilfeRLUmsG) vom 26.06.2013 (BGBl. I S. 1809), in Kraft getreten am 01.01.2013"

Eine Spontanauskunft liegt, im Gegensatz zu einer Ersuchensauskunft, vor, wenn der übermittelnde Staat dem empfangenden Staat steuerliche Informationen überlässt, um deren Erteilung er nicht konkret ersucht hatte. Die Erteilung einer solchen Auskunft liegt dem Grunde nach allein im Ermessen des übermittelnden Staates. Eine Übermittlung
erfolgt nur dann, wenn zu vermuten ist, dass die Auskünfte für die Festsetzung der Steuern im anderen Staat voraussichtlich erheblich sein können. Davon ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Bundesrepublik im Rahmen einer bilateralen Vereinbarung zugunsten des empfangenden Staates auf das Besteuerungsrecht verzichtet hat. Eine Spontanauskunft kommt daher insbesondere dann in Betracht, wenn die ernstliche Möglichkeit besteht, dass ein bestimmter Vorgang zu einem abkommensrechtlichen Besteuerungsrecht des empfangenden Staates führt und dass die dortigen Behörden ohne die Auskunft von dem Vorgang keine Kenntnis erhalten. Vor der Erteilung der Spontanauskunft hat die Finanzbehörde zu prüfen, ob eine Rechtsgrundlage für die Erteilung einer Spontanauskunft vorliegt und ob ein entsprechender Grund für die Erteilung gegeben ist. Schließlich hat sie die für die Erteilung erforderlichen Verfahrensvorschriften zu beachten. Insbesondere ist der Betroffene vor Erteilung einer Spontanauskunft grundsätzlich anzuhören.
Rechtsgrundlage für die Erteilung kann zum einen Art. 26 OECD-MA sein, sofern sich das bilaterale DBA an dem Musterabkommen orientiert. Das Versenden von Kontrollmaterial ohne Ersuchen ist in den Abkommen zwar nicht ausdrücklich vorgesehen. Solche und andere Spontanauskünfte werden in den Abkommen aber auch nicht ausgeschlossen und werden beim Vorliegen einer großen Auskunftsklausel oder unter den Voraussetzungen der §§ 8 u. 9 EUAHiG deshalb als zulässig angesehen. Es ist darauf hinzuweisen, dass auch der Wortlaut des § 117 AO in Abs. 1 u. 2 im Gegensatz zu Abs. 3 kein Ersuchen voraussetzt. Die für die Spontanauskunft erforderliche, im Gesetz aber nicht mehr ausdrücklich genannte Gegenseitigkeit ist bei allen EU-Staaten gem. §§ 8 u. 9 EUAHiG vorausgesetzt, außerhalb der EU-Staaten nach Mitteilung des BMF zurzeit nur mit Staaten mit Großer Amtshilfeklausel gegeben. Spontanauskünfte sind nicht zulässig, wenn das BMF festgestellt hat, dass keine Gegenseitigkeit gegeben ist.

Von der Spontanauskunft abzugrenzen ist das Auskunftsersuchen (§ 2 Abs. 1 EG-AmtshilfeG). Ausreichend dafür ist, dass die Auskünfte für die inländische Steuerfestsetzung „erheblich sein können“. Die Erheblichkeit muss sich in einer ex-ante-Betrachtung schlüssig ergeben.

Die Erteilung automatischer Auskünfte (§ 2 Abs. 3 EG-AmtshilfeG) – z.B. bei der Überlassung ausländischer Arbeitnehmer – ist unabhängig von Anzeichen für eine fehlerhafte oder unvollständige Steuerfestsetzung.

Der Auskunftserteilung können Informationshilfeverbote (§ 3 Abs. 1 EG-AmtshilfeG) oder Informationshilfeverweigerungsrechte (§ 3 Abs. 2 EG-AmtshilfeG) entgegenstehen.

Bei den Auskünften handelt es sich nicht um Verwaltungsakte – Einspruch und Anfechtungsklage sind nicht zulässig. In Betracht kommt aber eine vorbeugende Unterlassungsklage oder der Erlass einer einstweiligen Anordnung. Auskunftsersuchen.

Manchmal „drohen“ die Betriebsprüfer mit Spontanauskünften: zweifelt der Prüfer die Zinszahlungen für ein Darlehen an, das die in Italien lebende Tochter angeblich dem Unternehmen ihres Vaters in Deutschland gewährt hat, genügt es manchmal schon, wenn der Betriebsprüfer die Möglichkeit einer Spontanauskunft der Zinszahlungen an die italienischen Behörden anspricht … denn wenn das Darlehen echt war, müssten die Zinseinkünfte in Italien von der Tochter erklärt worden sein … ist das Darlehen nur vorgeschoben um die Mittelherkunft plausibel zu machen und so eine Rechtfertigung für das eingezahlte Schwarzgeld zu haben, fliegt das an der Stelle auf, weil die Tochter garantiert keine fiktiven nicht erhaltenen Zinseinkünfte damals für ein erst später vorgeschobenes Darlehen beim Finanzamt erklärte …

Beweisanträge

An Beweisanträge der Beteilgten und deren Berater ist die Finanzbehörde nicht gebunden, § 88 abs. 1 Satz 2 AO. Das meint aber nicht, dass die Behörde die Beweisanträge einfach unberücksichtigt lasse darf. Das meint nur, dass der Steuerpflichtige nicht die Beweisanträge allein vorgeben darf und damit dem Umfang der Beweisaufnahme beschränken oder vorgeben darf. Die Behörde darf auch weitere, andere Beweismittel erheben. Deswegen aber muss die auch die des Steuerpflichtigen erheben. Diese darf sie nicht außenvorlassen, weil die zu einem für den Steuerpflichtigen günstigeren Ergebnis kommen oder dem Wunschergebnis der Verwaltung widersprechen. Es sind also natürlich die angebotenen (steuerlich relevanten) Beweisangebote zu erheben - die Verwaltung aber darauf nicht beschränkt und darf weitere Erkenntisquellen suchen, um die Wahrheit zu ermitteln und die richtigen Besteuerungsgrundlagen zusammenzutragen.

Die Aufzählung der Beweismittel in § 92 AO ist nicht erschöpfend. Die Behörde kann Steuerakten und Behördenakten (Bauakten, Gewerbeakten ec.) anderer (Finanz-)Behörden beiziehen, Auskünfte von Dritten und Ämtern anfordern, Kontrollmaterial aus anderen Akten anderer Steuerpflichtiger extra durch die Anordnung von dortigen ggf. abgekürzten Betriebsprüfungen sich organisieren und Akten aus dem eigenen Amt oder anderen Ämtern oder Behörden (Bauakten, Gewerbe-Anmeldungen oder Einwohnermeldeamtsanfragen) beiziehen und in Augenschein nehmen. Entsprechend können sich auch hierauf Beweisanträge und Beweisermittlungsanträge und Beweisanregungen beziehen. Auch Anträge zur Gegenverprobung etwa ganz bestimmter Verprobungsmethoden sind zulässig, wobei die Behörde ihre Aufklärungspflichten verletzt, wenn sie hier verfahrenserhebliche Beweisanträge nicht erhebt. Ein Rechtsanspruch auf diese oder jene Beweiserhebung oder Gegenverprobung hat der Steuerpflichtige nicht. Die Durchführung bestimmter Ermittlungsschritte ist nicht isoliert einklagbar.

Umgekehrt aber verletzt die Behörde ihre Ermittlungs- und Aufklärungspflichten, wenn sie sachgerechten Anträgen nicht nachkommt. Steuerlich haben solche Pflichtverletzungen keine Folgen, führen also nicht zu Verwertungsverboten oder Verfahrenshindernissen. Aber die Behörde kann natürlich Beweisverderber analog § 444 ZPO sein, wenn die in ihrer Sphäre liegende Akten nicht beizieht oder Ermittlungen nicht vornimmt. Wenn sie also z.B, behauptet, eine Firma sein eine Scheinfirma gewesen und hätte auch keine Mitarbeiter gehabt und ermittelt nicht bei der DRV, welche Mitarbeiter gemeldet waren, der Steuerpflichtige z.B. beantragt die Mitarbeiter ausfindig zu machen und zu befragen zum Beweis der Tatsache, dass die Arbeiten von der angeblichen Scheinfirma mit deren Mitarbeitern ausgeführt wurden, könnten die Beweismittel untergehen, wenn das FA nicht bei der DRV nachfragt, das diese die Daten nach 4 Jahren löscht. Und es kommen natürlich bei solchen Aufklärungspflichtverletzungen Amtshaftungsansprüche nach § 839 GBG i.V.m. Art 34 GG in Betracht.
Also sind die Beweisanträge im Steuerrecht zumindest im Einspruchsverfahren ein stumpfes Schwert? Könnte man auf den ersten Blick meinen ... weil kein klagbarer Anspruch auf Durchführung der Ermittlungen besteht, aber letztlich möchte keiner Pflichtverletzungen und Verletzungen seiner eigenen Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten begehen und je mehr vorgetragen und unter Beweis gestellt wird, um so mehr muss die Behörde mitwirken und aufklären. Denn die Mitwirkungspflichten bestehen nicht nur beim steuerpflichtigen, sondern auch bei der Behörde: gemeinsam muss der Sachverhalt aufgeklärt werden - und der muss mehr machen, in dessen Sphäre der Sachverhalt sich ereignete und wer mehr aufklären kann muss dies auch tun (sog. Sphärentheorie). Und die Rechtsnachteile als Beweisverderber bis hin zu einer Beweislastumkehr sich doch schon eine starkes scharfes Schwert.

Verböserungsmöglichkeit

Der Einspruch kann auch nach Hinten losgehen: Gewollt ist natürlich vom Steuerpflichtigen natürlich eine Vebesserung seiner Position. Manchmal entdeckt das Finanzamt aber auch im Einspruchsverfahren Sachverhalte, die nicht oder jedenfalls nicht vollständig oder falsch ausgewertet wurden. Da kann es diese Fehler aufgreifen und weil der Einspruch den Verwaltungsakt geschmeidig und formbar hält, noch formen und die Fehler beseitigen. Das kann es jedenfalls bis zur Höhe der sich für den Steuerpflichtigen für ihn positiven Änderungen. Wenn aber die gegenzusetzenden Folgen höger sind als die beantragten Änderungen zu seinen Gunsten kann es die sog. Verbserung androchen, also mitteilen, dass bei Aufrechterhaltung des Einspruchs der bislang übersehene oder anders bahendelte Teilkomplex nun komplett ausgewertet wird und damit im Ergebnis sich die Position des Steuerpflichtigen im Verhältnis zu vor dem Einspruch verschlechtert. Diese Verböserungsmöglochkeit steht in § 367 Abs. 2 Satz 2 AO und lautet wie folgt wörtlich:

„Der Verwaltungsakt kann auch zum Nachteil des Einspruchsführers geändert werden, wenn dieser auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben worden ist, sich hierzu zu äußern."

Auf die Gefahr einer Verböserung muss vorher schriftlich hingewiesen werden.

Der Steuerpflichtige muss eine angemessene Frist gesetzt erhalten, binnen der er sich die Sach- und Rechtslage überlegen und den

Einspruch ggf. zurücknehmen kann. Er muss jedenfaslls eine Gelegenheit zur Stellungnahme vor der Verböserung erhalten und das FA muss klar und eindeutig den Sachverhalt darlegen, weswegen es verbösern will, damit der Steuerpflichtige die sach- und Rechtslage insoweit prüfen kann (bfh bstbl 1984 ii, 177).

Mit der rechtzeitigen Rücknahme des Einspruchs wird der alte, angefochtene Bescheid bestandskräftig und eine Verböserung scheidet aus.

Der steuerpflichtige kann allerdings auch, wenn er die verböserung als unzutreffend ansieht, das verfahren weiterführen und dann nach erlass der Einspruchsentscheidung mit der verböserung den Klageweg beschreiten: vielleicht folgt das FG dem steuerpflichtigen vollständig oder jedenfalls mehr als das FA.

Der fehlende Hinweis zur verböserung führt nicht zu einer Nichtigkeit (BFH BStBl 1980 II, 154). Nach Erhebung der Anfechtungsklage kann zur Heilung des Fehlers die Einspruchsentscheidung isoliert aufgehoben werden und die Sache an das FA zur erneuten Entscheidung zurückverwiesen werden, § 100 Abs. 3 FGO. Die Zurückverweisung kann aber unterbleiben, wennd das FA sowieso etwa aufgrund anderer Korrekturvorschriften (etwa: Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 AO) den Bescheid korrigieren konnte. Denn dann konnte sowieso auch ohne den Verböserungshinweise zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden.