

**„Das Auskunftersuchen an Dritte nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO
vor dem Hintergrund der Beurteilung, wann eine
Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten nicht zum Ergebnis führt“**

Diplomarbeit

**an der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung**

**vorgelegt von
Jannik Fiedler
aus Dresden**

Meißen, 14.03.2022

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Einleitung	1
2 Definition	2
2.1 Auskunft	2
2.2 Auskunftsformen	3
2.3 Dritte	3
3 Voraussetzungen	5
3.1 Subsidiarität	5
3.1.1 Sachverhaltsaufklärung führte nicht zum Erfolg.....	6
3.1.2 Sachverhaltsaufklärung verspricht keinen Erfolg	6
3.2 Erforderlichkeit bzw. Notwendigkeit.....	7
3.3 Geeignetheit.....	9
3.4 Möglichkeit der Pflichterfüllung	9
3.5 Verhältnismäßigkeit.....	10
3.6 Zumutbarkeit	10
3.7 Formale Voraussetzungen	11
4 Zweck der Subsidiarität	13
4.1 Informationelle Selbstbestimmung.....	13
4.2 Schädigung der Reputation.....	14
4.3 Ersparung vermeidbaren Aufwands für Dritte	15
5 Anwendung von Auskunftersuchen an Dritte	16
5.1 Anwendungsbereich.....	16
5.2 Mögliche Auskunftspflichtige	17
5.3 Auswahl des Auskunftspflichtigen	18
6 Beurteilung, ob eine Sachverhaltsaufklärung nicht zum Erfolg führen wird	19
6.1 Begriff der vorweggenommenen Beweisführung	19
6.2 Erfahrungswerte als Indizien für die Prognose	21
6.2.1 Mitwirkung des Steuerpflichtigen	21
6.2.2 Anhaltspunkte für Zweifel an der Richtigkeit.....	22
6.3 Unmöglichkeit der Pflichterfüllung des Beteiligten	24
6.3.1 Abwesenheit	24
6.3.2 Geschäftsunfähigkeit.....	24
6.3.3 Schwere Erkrankung des Beteiligten	26
6.4 Atypischer Fall des unbekanntem Steuerpflichtigen	26

6.4.1	Erlass eines Steuerbescheides	28
6.4.2	Verbot der unzulässigen Hilfeleistung	30
7	Beurteilung, ob eine Sachverhaltsaufklärung nicht zum Erfolg führte	31
7.1	Gescheiterte Versuche zur Sachverhaltsaufklärung	31
7.2	Glaubwürdigkeit der bisher eingeholten Beweismittel.....	32
7.3	Benötigter Umfang zur Durchführung einer repräsentativen Beurteilung	34
7.4	Keine Mitwirkung des Steuerpflichtigen	36
8	Abgrenzung zu einer bloßen Verzögerung	38
9	Folgen eines zu Unrecht gestellten Auskunftersuchens an Dritte	39
10	Fazit.....	40
	Literaturverzeichnis	V
	Verzeichnis der Rechtsvorschriften	VI
	Verzeichnis der Rechtsprechung.....	VII
	Eidesstattliche Erklärung	VIII

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
ggf.	gegebenenfalls
Nr.	Nummer
Rz.	Randziffer
sog.	sogenannt

1 Einleitung

Die eigenen steuerlichen Verhältnisse haben andere, unbeteiligte Personen grundsätzlich nicht zu interessieren. Zurecht gilt das Steuergeheimnis nach § 30 AO, welches die steuerlichen Verhältnisse des Beteiligten schützen soll, als goldene Regel der Finanzverwaltung. Nichtbeteiligte Personen sollten demnach grundsätzlich nicht in fremde Besteuerungsverfahren involviert werden.

Entsprechend relevant ist die Regelung des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO, welche festlegt, dass die Finanzverwaltung nur ausnahmsweise, nämlich in Fällen, in denen eine Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten selbst nicht zum Ergebnis führt, Dritte zu einer Auskunft auffordern darf. Ein solches Auskunftersuchen an Dritte kann der Finanzbehörde als eines der möglichen Mittel dienen, bislang nicht vollständig geklärte Sachverhalte ergründen zu können. Durch die Auskunft Dritter ist sie dabei nicht alleinig auf das Mitwirken des Beteiligten und dessen Aussagen angewiesen, sondern hat die Möglichkeit, mehrere verschiedene Informationsquellen heranzuziehen.

Bei einem Auskunftersuchen an Dritte werden Nichtbeteiligte in die Ermittlungen eines fremden Besteuerungsverfahrens einbezogen, was regelmäßig sowohl für den Beteiligten als auch für den herangezogenen Dritten Unannehmlichkeiten und Aufwand bedeuten kann. Die Beschränkung für solche Ersuchen, also dass eine Sachverhaltsaufklärung beim vorrangig zu befragenden Beteiligten nicht zum Ergebnis führt, gilt es daher von der Finanzverwaltung explizit einzuhalten. Eine Sachverhaltsermittlung führt beim Beteiligten zu keinem Erfolg, wenn dieser keinen weiteren Beitrag mehr zur Sachverhaltsaufklärung leisten kann oder will. Inwieweit dem Beteiligten Mittel und Wille, zu einer Sachverhaltsaufklärung beizutragen, zur Verfügung stehen, weiß dabei der Steuerpflichtige selbst am besten.

Da jedoch der Finanzbehörde die Entscheidung obliegt, ob und wann eine erfolgreiche Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe des Beteiligten vorliegt, stellt sich die Frage, wann diese von einer etwaigen Erfolglosigkeit ausgehen kann und demnach Dritte zur Sachverhaltsermittlung heranziehen darf. Dies gilt es zu erörtern, um unrechtmäßige Auskunftersuchen an Außenstehende und die daraus resultierenden Unannehmlichkeiten sowohl für den Beteiligten selbst als auch für Dritte zu vermeiden.

2 Definition

Nach § 92 Satz 1 AO darf sich das Finanzamt all jener Beweismittel bedienen, welche es im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens für eine Sachverhaltsermittlung als erforderlich ansieht, so auch die in § 92 Satz 2 Nr. 1 AO aufgeführte Auskunft nichtbeteiligter Personen.¹ Gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO kann mittels eines solchen Auskunftersuchens an Dritte von anderen Personen als Beteiligten verlangt werden, Auskünfte über einen steuerlich relevanten Sachverhalt zu erteilen. Ein solches Auskunftersuchen stellt einen Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO dar.² Wirksam wird dieser durch eine formgerechten Bekanntgabe an den Auskunftspflichtigen.³

Die Auskunftspflicht Nichtbeteiligter gilt wie auch die prozessuale Zeugenpflicht als allgemeine Staatsbürgerpflicht und ist verfassungsrechtlich unbedenklich.⁴

2.1 Auskunft

Auskünfte sind erfragte Informationen bzw. aufklärende Mitteilungen über bestimmte Sachverhalte. Die Auskunft nach § 92 Nr. 1 AO stellt ein Instrument der Finanzbehörde zur Sachverhaltsaufklärung dar.⁵ In der Rechtsprechung gilt die Auskunft als eines der bedeutendsten in § 92 AO aufgeführten Beweismittel.⁶ Die zur Auskunft aufgeforderten Personen, sog. Auskunftspflichtige, haben dabei der Finanzbehörde die Tatsachen mitzuteilen, welche sie aus ihrer eigenen Wahrnehmung kennen.⁷ Der Tatsachenbegriff umfasst alles, was Merkmal eines steuergesetzlichen Sachverhalts sein kann, also sämtliche materiellen und immateriellen Vorgänge, welche sinnlich wahrgenommen werden.⁸ Dieser Tatsachenbegriff umfasst sowohl vergangene als auch gegenwärtige Ereignisse.⁹ Merkmal bzw. Teilstück eines steuergesetzlichen Tatbestands ist nur das, was für eine Sachverhaltsfeststellung unmittelbar oder mittelbar, wie beispielsweise Indizien, erheblich ist.¹⁰ Keine Tatsachen, weshalb die Person keine Auskunftspflicht trifft, sind Vermutun-

¹ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.2000, VII R 73/98 Rz. 16.

² Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 22.

³ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 30.

⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.2000, VII R 73/98 Rz. 17.

⁵ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 6.

⁶ Vgl. Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, § 93 AO Rz. 1.

⁷ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 6.

⁸ Vgl. AEAO zu § 173 Nr. 1.1.

⁹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 6.

¹⁰ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 6.

gen und Werturteile sowie Schätzungen und Schlussfolgerungen, wohingegen Angaben, die als Grundlage einer Schätzung dienen, Gegenstand einer Auskunft sein können.¹¹

Erteilt ist eine Auskunft grundsätzlich durch die Beantwortung von Fragen. Zudem kann sowohl die Fertigung von entsprechenden Listen oder Übersichten sowie auch die Vorlage von Unterlagen, beispielsweise Kontoauszügen, zur Auskunftserteilung führen.¹² Die Erteilung hat durch den Auskunftspflichtigen wahrheitsgemäß und vollständig, soweit seine Kenntnis reicht, zu erfolgen.¹³

Bei der Auskunftserteilung eines Dritten hat weder der Beteiligte noch ein eventueller Bevollmächtigter ein Anwesenheitsrecht.¹⁴

2.2 Auskunftsformen

In § 93 AO wird die Form des Auskunftersuchens nicht festgelegt, weshalb grundsätzlich sowohl schriftliche, elektronische, mündliche und fernmündliche als auch innerhalb anderer Ermittlungsformen ergehende Auskunftersuchen möglich sind.¹⁵ Dabei werden diese Auskunftsformen grundsätzlich gleichrangig behandelt, d.h. dass gesetzlich keine Subsidiarität dieser Auskunftsarten untereinander vorgeschrieben ist.¹⁶

2.3 Dritte

Der Begriff „Dritte“ umfasst sämtliche andere Personen, welche nicht nach § 78 AO Beteiligte sind bzw. für Beteiligte auftreten.¹⁷ Dritte sind demnach Auskunftspflichtige, welche im entsprechenden Verwaltungsverfahren keine Beteiligtenstellung gemäß § 78 AO innehaben und auch nicht zum Personenkreis der den Beteiligten gleichgestellten Personen gehören, also für einen Beteiligten, beispielsweise nach §§ 34, 35, 81 AO, Auskunft geben.¹⁸ Demzufolge sind Dritte diejenigen Personen, welche für ein Besteuerungsverfahren eines Fremden um Auskunft gebeten werden.¹⁹

¹¹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 7.

¹² Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 8.

¹³ Vgl. Niewerth in Lippross/Seibel, § 93 AO Rz. 13.

¹⁴ Vgl. Niewerth in Lippross/Seibel, § 93 AO Rz. 15.

¹⁵ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 23.

¹⁶ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 41.

¹⁷ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 7.

¹⁸ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 20.

¹⁹ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 19.

Auskunftspflichtige Dritte können dabei sowohl natürliche als auch juristische Personen des privaten und auch öffentlichen Rechts sein, sowie unter anderem nicht-rechtsfähige Personenvereinigungen, Vermögensmassen, Banken und Behörden.²⁰ Bei nicht natürlichen Personen wird die Auskunft durch deren gesetzliche Vertreter oder auch besondere Beauftragte, sowie Leiter oder Mitglieder erteilt.²¹

²⁰ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 20.

²¹ Vgl. Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, § 93 AO Rz. 3.

3 Voraussetzungen

Gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO sollen andere Personen als Beteiligte erst zur Auskunftserteilung verpflichtet werden, wenn eine Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten selbst nicht zum Ziel führte bzw. keinen Erfolg verspricht.²² Die Auskunftspflicht anderer Personen ist demzufolge subsidiär gegenüber der Pflicht der Beteiligten zur Auskunftserteilung.²³ Bevor ein Auskunftersuchen an einen Dritten rechtmäßig ist, ist demnach von der Finanzbehörde festzustellen, dass die Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten nicht zum Ziel führte bzw. führen wird.²⁴ Der Begriff der Sachverhaltsaufklärung umfasst dabei die Tätigkeiten der Behörde zur Ausschöpfung von Unklarheiten eines Sachverhaltes.

Die Finanzbehörde darf Auskünfte von Dritten zudem nur verlangen, sofern die folgenden Voraussetzungen simultan vorliegen.²⁵ Es muss ein hinreichender Anlass, also eine Erforderlichkeit, für die Ermittlungen bestehen, das Auskunftsverlangen muss zur Sachverhaltsaufklärung sowohl notwendig als auch geeignet sein, die Pflichterfüllung des Betroffenen muss möglich und dessen Inanspruchnahme erforderlich, zumutbar und verhältnismäßig sein.²⁶

3.1 Subsidiarität

Mittels § 93 Abs. 1 Satz 3 AO wird eine Reihenfolge für auskunftspflichtige Personen vorgegeben.²⁷ An andere Personen als Beteiligte darf ausdrücklich erst ein Auskunftersuchen gestellt werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe des Beteiligten tatsächlich nicht zum Ziel führt oder aber keinen Erfolg verspricht.²⁸ Entsprechend besteht im Beweisverfahren zwischen dem Beteiligten und Dritten ein deutliches Vor- und Nachrangigkeitsverhältnis.²⁹ Grundsätzlich haben die Beteiligten daher ein Erstbefragungsrecht.³⁰ Vorrangig muss versucht werden, durch Zuhilfenahme des Beteiligten zu einer gehaltvollen Sachverhaltsaufklärung zu kommen.³¹ Sofern diese ergebnislos verläuft oder ein ergebnisloser Verlauf anzunehmen ist, ist die Möglichkeit des Auskunftersuchens an Dritte gegeben.³²

²² Vgl. § 93 Abs. 1 Satz 3 AO.

²³ Vgl. Klein/Rätke, § 93 AO Rz. 15.

²⁴ Vgl. Klein/Rätke, § 93 AO Rz. 15.

²⁵ Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 61.

²⁶ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 9.

²⁷ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 17.

²⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 17.

²⁹ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 16.

³⁰ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 16.

³¹ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 16.

³² Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 16.

Für ein rechtmäßiges Auskunftersuchen an Nichtbeteiligte ist daher grundsätzlich die, ggf. voraussichtliche, Erfolglosigkeit der Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe des Beteiligten, essenziell.³³ Ein Auskunftersuchen im Sinne des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO ist demnach begründet, wenn objektiv betrachtet, der Beteiligte selbst nicht in der Lage ist, den Sachverhalt aufzuklären, ihm eine weitergehende Mitwirkung nicht mehr zugemutet werden kann oder er seine Mitwirkungspflicht durch Verweigerung der Beweiserbringung verletzt.³⁴

Nur wenn das Ziel des jeweiligen Verfahrens nicht bzw. nicht weiter mit Hilfe des jeweiligen Beteiligten erreicht werden kann, ist es der Finanzverwaltung erlaubt, Dritte zur Auskunft heranzuziehen.³⁵ Dabei gibt es gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO einerseits den Fall, dass die Sachverhaltsaufklärung nicht zum Ziel führte und andererseits den Fall, dass sie keinen Erfolg verspricht. Der Begriff der Sachverhaltsaufklärung bezieht sich dabei sowohl auf die Auskunftserteilung als auch die Vorlage von Belegen und Urkunden.³⁶

3.1.1 Sachverhaltsaufklärung führte nicht zum Erfolg

Dass eine Sachverhaltsermittlung nicht zum Erfolg führte, kann grundsätzlich angenommen werden, wenn der Sachverhalt mittels Auskünfte des Beteiligten nicht aufgeklärt werden konnte. Dies bedeutet, dass bereits ein unternommener Versuch zur Sachverhaltsaufklärung mit tatsächlicher Erfolglosigkeit vorliegt, sei es beispielsweise durch untaugliche, nicht ausreichende oder gänzlich verweigerte Auskünfte.³⁷

3.1.2 Sachverhaltsaufklärung verspricht keinen Erfolg

Eine Sachverhaltsaufklärung verspricht keinen Erfolg, sofern nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls oder gemäß den bisherigen Erfahrungen der Finanzbehörde vom Beteiligten keine Sachaufklärung zu erwarten ist, also beispielsweise keine Kenntnis des Steuerpflichtigen über den Sachverhalt anzunehmen ist oder die Richtigkeit der vom Beteiligten einzuholenden Auskunft bezweifelt wird.³⁸

³³ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 17.

³⁴ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 18.

³⁵ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 84.

³⁶ Vgl. Klein/Rätke. § 93 AO Rz. 16.

³⁷ Vgl. Klein/Rätke. § 93 AO Rz. 16.

³⁸ Vgl. Klein/Rätke. § 93 AO Rz. 16.

3.2 Erforderlichkeit bzw. Notwendigkeit

Für ein rechtmäßiges Auskunftersuchen ist es essenziell, dass die ersuchte Information zur Ermittlung bedeutsamer Steuersachverhalte notwendig ist, da § 93 Abs. 1 Satz 1 AO die ausdrückliche Regelung beinhaltet, dass die Auskünfte „zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlich [...]“ sein müssen.³⁹ Es bedarf demnach eines hinreichenden Anlasses, damit ein Tätigwerden der Finanzbehörde gerechtfertigt ist.⁴⁰ Erforderlich ist ein Auskunftersuchen nur, wenn die Behörde erfahrungsgemäß von einer Kontrollbedürftigkeit ausgeht.⁴¹ Es muss die Möglichkeit bestehen, dass durch das Ersuchen eine steuererhebliche Tatsache zum Vorschein gebracht wird, welche der Pflicht des Finanzamts, den für die Besteuerung ausschlaggebenden Sachverhalt aufzuklären, zu Dienen vermag.⁴² Die Erforschung eines für die Besteuerung irrelevanten Sachverhalts gehört entsprechend nicht zu den Aufgaben der Finanzverwaltung.⁴³

Steuererheblich sind alle jene Tatsachen, welche sich auf die Besteuerung auswirken, also sowohl steuerbegründende als auch steuermindernde und steuerbefreiende Tatsachen.⁴⁴ Erheblichkeit ist dabei nicht mit Gewichtigkeit gleichzusetzen.⁴⁵ Steuererheblich ist daher grundsätzlich jede Tatsache, welche das Verwaltungsverfahren beeinflussen kann.⁴⁶ Entsprechend ist bei der Frage, ob Erheblichkeit vorliegt, nicht das erzielbare steuerliche Ergebnis maßgebend, sondern, ob der Ermittlungsgegenstand möglicherweise in irgendeiner Form ein steuerliches Ergebnis beeinflussen könnte.⁴⁷

Ob eine solche Beeinflussung denkbar ist, ist mittels vorweggenommener Beweiswürdigung aus Sicht der Behörde zu prognostizieren.⁴⁸ Die Anforderungen an eine solche Prognoseentscheidung sind dabei nicht allzu hoch anzusetzen.⁴⁹ Demzufolge ist es ausreichend, wenn eine steuerliche Bedeutung ernsthaft in Betracht kommt.⁵⁰ Dass erhebliche Tatsachen aus einem eventuellen Auskunftersuchen hervorgehen, muss lediglich möglich sein.⁵¹ Es darf dabei jedoch grundsätzlich im

³⁹ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 14.

⁴⁰ Vgl. Klein/Rätke, § 93 AO Rz. 6

⁴¹ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 15.

⁴² Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 9.

⁴³ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 9.

⁴⁴ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 22.

⁴⁵ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 10.

⁴⁶ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 10.

⁴⁷ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 20.

⁴⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 15.

⁴⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14, Rz 41.

⁵⁰ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 15.

⁵¹ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14, Rz. 41.

Zeitpunkt der Auskunft noch unklar sein, inwieweit der Vorgang tatsächlich steuerbar ist.⁵² Entsprechend ist es unschädlich, wenn beispielsweise zum Zeitpunkt des Auskunftersuchens noch zweifelhaft ist, ob die Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid oder eine Steuerschuld überhaupt vorliegen.⁵³ Hingegen sind Ermittlungen „ins Blaue hinein“, also aufgrund beliebiger Stichproben, unzulässig.⁵⁴ Selbiges gilt für Rasterfahndungen, Ausforschungsdurchsuchungen und ähnliche zufällige Ermittlungsmaßnahmen.⁵⁵ Die allgemeine, nach der Lebenserfahrung bemessene Vermutung, dass nicht selten Steuern verkürzt werden oder Einnahmen nicht erklärt werden, genügt demnach nicht, um etwaige Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörde als hinreichend veranlasst anzusehen. Vielmehr ist Voraussetzung eines Auskunftersuchens ein über die allgemeine Lebenserfahrung hinausgehender Anhaltspunkt für aufklärungsbedürftige Sachverhalte.⁵⁶ Nur in Fällen, in welchen klar und eindeutig feststeht, dass jegliche Anhaltspunkte für eine Steuererheblichkeit fehlen, sind Auskunftersuchen rechtswidrig.⁵⁷

Ebenso ist Erforderlichkeit zu verneinen, wenn ein Sachverhalt nicht bzw. nicht mehr steuerrechtlich erheblich ist.⁵⁸ Dies ist beispielsweise der Fall, wenn von vornherein zweifelsfrei feststeht, dass kein Steueranspruch besteht.⁵⁹ Eine Anfrage, die sich auf einen bereits erlassenen, nicht mehr änderbaren Verwaltungsakt bezieht, ist daher ebenso wenig notwendig wie die Einholung einer Auskunft bezüglich eines aufgrund bereits eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr festsetzbaren Steueranspruchs.⁶⁰ Hingegen spricht alleinig das Eintreten der Strafverfolgungsverjährung, nicht aber der Festsetzungsverjährung, nicht gegen eine Steuererheblichkeit.⁶¹

Offenkundige, allgemein bekannte, sowie unstrittige und auch verbindlich festgestellte Tatsachen bedürfen dementsprechend keiner weiteren Aufklärung.⁶² Insofern besteht kein Ermittlungsbedarf der Behörde.⁶³

⁵² Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 69.

⁵³ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 10

⁵⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 04.10.2006, VIII R 53/04 Rz. 23.

⁵⁵ Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 69.

⁵⁶ Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 69.

⁵⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz. 41.

⁵⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 15.

⁵⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 18.03.1987, II R 25/86 Rz. 14.

⁶⁰ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 64.

⁶¹ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 23.

⁶² Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 64.

⁶³ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 25.

3.3 Geeignetheit

Um zu prüfen, ob die Einholung einer entsprechenden Auskunft geeignet ist, ist sich vorweg die Frage zu stellen, inwieweit diese für die jeweilige Sachverhaltsaufklärung hilfreich sein könnte.⁶⁴ Kann die Sachverhaltsaufklärung durch die Auskunft voraussichtlich nicht gefördert werden, fehlt es entsprechend an der Geeignetheit.⁶⁵

Ein Beispiel für ein geeignetes Auskunftsersuchen an Dritte im Rahmen der Vollstreckung ist das Ersuchen bei Stromanbietern oder anderen Zahlungsempfängern des Vollstreckungsschuldners, welche die Stromlieferung bzw. Erbringung vergleichbarer Leistungen an den Beteiligten noch nicht eingestellt haben, um möglicherweise verschwiegene Bankverbindungen bzw. Konten mit noch pfändbaren Guthaben aufzudecken.⁶⁶

3.4 Möglichkeit der Pflichterfüllung

Für den Befragten muss die Pflichterfüllung sowohl objektiv als auch subjektiv möglich sein.⁶⁷ Eine Auskunft ist objektiv nicht möglich, wenn etwas allgemein unbekannt ist, was entsprechend die Auskunftsperson selbst ebenfalls nicht kennen kann. Hingegen bezieht sich die subjektive Unmöglichkeit lediglich auf die befragte Person. Subjektive Unmöglichkeit liegt demnach vor, wenn die Auskunftsperson etwas selbst nicht weiß und daher der Behörde nicht mitteilen kann.⁶⁸ Eine Person kann aufgrund subjektiver Unmöglichkeit beispielsweise nicht mitteilen, weshalb er oder sie unter ungünstigeren Konditionen arbeitet als andere Angestellte, da Personen über die Geschäftspolitik der Konkurrenz regelmäßig keine Kenntnis haben.⁶⁹ Subjektive Unmöglichkeit liegt jedoch nicht nur bei Unwissenheit des Auskunftspflichtigen sondern ebenfalls bei Unmöglichkeit der Auskunftserteilung vor. Weitere Beispiele für subjektive Unmöglichkeiten sind unter anderem die Aufforderung zur schriftlichen Auskunftserteilung an einen Analphabeten oder die mündliche Erteilung an Amtsstelle für einen Inhaftierten oder einen im Krankenhaus behandelten Kranken.

⁶⁴ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 61.

⁶⁵ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 61.

⁶⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 22.02.2000, VII R 73/98 Rz. 23.

⁶⁷ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 62.

⁶⁸ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 62.

⁶⁹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 62.

3.5 Verhältnismäßigkeit

Ein Auskunftersuchen ist grundsätzlich verhältnismäßig, wenn dieses ein angemessenes Mittel zur Sachverhaltsaufklärung und der damit verbundenen materielleren Wahrheitsfindung darstellt.⁷⁰ Angemessenheit liegt vor, wenn kein offenkundiges Missverhältnis zwischen dem Aufwand der auskunftspflichtigen Person und dem durch die Auskunft zu erwartenden Ergebnis vorliegt.⁷¹ Dabei muss das Auskunftersuchen unter gerechter Abwägung des Allgemeininteresses an der Sachaufklärung einerseits und der Auswirkungen auf den Verpflichteten andererseits ergehen.⁷² Eine Person darf entsprechend nicht zu Auskünften herangezogen werden, welche sie, gemessen am verfolgten Zweck der Auskunft, unverhältnismäßig belasten.⁷³ Der Auskunftspflichtige kann dabei grundsätzlich auch anfallende finanzielle Nachteile, solange verhältnismäßig, in Kauf zu nehmen haben.⁷⁴ Verhältnismäßigkeit ist jedoch entsprechend zu verneinen, wenn die Schwere des Eingriffs außer Verhältnis zu den möglichen Erkenntnissen steht.⁷⁵ Anhaltspunkte für solche Diskrepanzen sind beispielsweise ein weiter Anreiseweg für eine mündliche Auskunft an Amtsstelle oder die Aufforderung einer schreibungsgewandten Person zur schriftlichen Auskunft.⁷⁶

3.6 Zumutbarkeit

Bei der Frage der Zumutbarkeit gilt der Grundsatz, dass die Zumutbarkeit Dritter regelmäßig nicht so weit geht, wie die des Beteiligten selbst.⁷⁷ Inwiefern die Auskunftserteilung erträglich ist, kommt auf den jeweiligen Einzelfall an. Ausschlaggebend ist dabei unter anderem der Umfang der Anfrage, beispielsweise die Anzahl der Fragen und der damit verbundene Kosten- und Zeitaufwand.⁷⁸ So kann etwa eine Auskunft über einen Vorgang, welcher sich auf mehrere zurückliegende Jahre bezieht, unzumutbar sein.⁷⁹ Unzumutbar ist es grundsätzlich auch, wenn sich Auskunftspflichtige erst Auskünfte über andere steuererhebliche Tatsachen beschaffen müssen, um selbst eine Auskunftserteilung zu ermöglichen.⁸⁰ So ist ein Auskunftersuchen unzulässig, wenn der Nichtbeteiligte diesem nur nachkommen

⁷⁰ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO, Rz. 68.

⁷¹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO, Rz. 68.

⁷² Vgl. Schmitz in Schwarz § 93 AO Rz. 26.

⁷³ Vgl. Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, § 93 AO, Rz. 4.

⁷⁴ Vgl. Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, § 93 AO, Rz. 4.

⁷⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz. 51.

⁷⁶ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 69.

⁷⁷ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 71.

⁷⁸ Vgl. Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30.08.2018, 9 K 9099/17 Rz. 44.

⁷⁹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 72.

⁸⁰ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 75.

kann, indem er sich Unterlagen verschaffen muss, welche sich bislang noch nicht in seinem Besitz befinden oder er sich anderweitig erkundigen muss.⁸¹ Absatz 3 Satz 2 von § 93 AO impliziert, dass es sich bei den ersuchten Auskünften um eigenes Wissen des Adressaten handeln muss.⁸² Daher ist es grundsätzlich unzumutbar für andere Personen, erst Ermittlungen vornehmen zu müssen, um dem Auskunftsbeghären entsprechen zu können.⁸³ Unzumutbar wäre eine Auskunft auch, wenn sich der Auskunftspflichtige durch die Angaben selbst gravierend schädige, beispielsweise durch erhebliche finanzielle Nachteile.⁸⁴ Jedoch ist regelmäßig nicht davon auszugehen, dass alleinig mit der Auskunftserteilung größere Einnahmeausfälle zu erwarten sind und das Auskunftersuchen daher unzumutbar sei, beispielsweise weil potenzielle Auftraggeber das Vertrauen in den Auskunftspflichtigen verlieren würden.⁸⁵ Bei einer Auskunftserteilung eines Verlegers über die Identität einzelner Inserenten mag zwar das Verhältnis zu den jeweiligen Personen belastet werden, die zukünftigen Einnahmeausfälle durch potenziell ausbleibende Inserate sind jedoch als verhältnismäßig gering zu veranschlagen.⁸⁶

Keine Unzumutbarkeit liegt hingegen vor, wenn sich der Beteiligte selbst, ohne gezwungen zu werden, in eine Notlage begeben hat.⁸⁷ So haben Personen beispielsweise grundsätzlich Auskünfte über den Namen des Darlehensgebers zu erteilen, auch wenn diese den Darlehensgebern ehrenwörtlich versprochen haben, ihren Namen anderen nicht zu nennen.⁸⁸ Solche privatvertragliche Geheimhaltungspflichten stehen einer Auskunftspflicht nicht entgegen.⁸⁹

3.7 Formale Voraussetzungen

Eine bestimmte Form ist für Auskunftersuchen gesetzlich nicht vorgegeben.⁹⁰ Demnach können diese grundsätzlich sowohl schriftlich, elektronisch oder telefonisch sowie mündlich an Amtsstelle gestellt werden.⁹¹ Auch Auskunftsverlangen, welche in Form von Fragebögen gestellt werden, sind nicht ausgeschlossen.⁹² Auf Verlangen des jeweiligen Auskunftspflichtigen ist das Auskunftersuchen jedoch

⁸¹ Vgl. Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, § 93 AO Rz. 8.

⁸² Vgl. Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, § 93 AO Rz. 8.

⁸³ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 21.

⁸⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.2000, VII R 73/98 Rz. 9.

⁸⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 29.10.1986, VII R 82/85 Rz. 35.

⁸⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 29.10.1986, VII R 82/85 Rz. 35.

⁸⁷ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 16.

⁸⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 16.

⁸⁹ Vgl. Niewerth in Lippross/Seibel, § 93 AO Rz. 3.

⁹⁰ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 22.

⁹¹ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 22.

⁹² Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 10.

gemäß § 93 Abs. 2 Satz 2 AO schriftlich zu erlassen.⁹³ Dies dient in erster Linie dem Interesse und dem Schutz von Auskunftspersonen, da hier die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme besser durch den Auskunftspflichtigen geprüft werden kann.⁹⁴ Wird diesem Verlangen nicht entsprochen, ist das Ersuchen entsprechend nichtig.⁹⁵

Gemäß § 119 Abs. 1 AO müssen Auskunftersuchen inhaltlich zureichend bestimmt sein.⁹⁶ Anzugeben sind dabei nach § 93 Abs. 2 Satz 1 AO das Beweisthema, also eine Erläuterung, worüber eine Auskunft erteilt werden soll, sowie die Steuersache, d.h. für wessen Besteuerung die Auskunft eingeholt wird.⁹⁷ Bei einem Auskunftersuchen an Dritte muss zudem zusätzlich der Hinweis erteilt werden, dass eine Inanspruchnahme des Beteiligten selbst nicht zum Erfolg führte bzw. keinen Erfolg verspricht.⁹⁸ Ein Auskunftersuchen an Dritte ist regelmäßig verfahrensfehlerhaft, wenn nicht zumindest substantiierte Hinweise gegeben werden, dass die Sachverhaltsaufklärung durch den Beteiligten tatsächlich oder voraussichtlich keinen Erfolg erzielt.⁹⁹ Dabei muss zur Einhaltung des Steuergeheimnisses gemäß § 30 AO eine ausgiebige Sachverhaltsschilderung soweit möglich unterbleiben.¹⁰⁰ Wenn erst mit Hilfe eines Auskunftersuchens ein bislang unbekannter Beteiligter ermittelt werden soll, sind hingegen Hinweise auf die anzunehmende Erfolglosigkeit nicht erforderlich.¹⁰¹ Zudem besteht grundsätzlich keine Verpflichtung der Behörde, den Beteiligten über ein an Nichtbeteiligte gestelltes Auskunftersuchen vorab zu informieren.¹⁰² Dies sollte jedoch geschehen, wenn dabei nicht die Gefährdung des Ermittlungszwecks zu befürchten ist, damit der Beteiligte gegebenenfalls selbst noch eine Auskunft erteilen kann.¹⁰³

Auch wenn dies nicht gesetzlich festgelegt wird, ist es regelmäßig zweckmäßig, für die Auskunftserteilung eine angemessene Frist zu setzen.¹⁰⁴

⁹³ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 22.

⁹⁴ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 21.

⁹⁵ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 22.

⁹⁶ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 23.

⁹⁷ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 23.

⁹⁸ Vgl. Ax, 6.13 Auskünfte (§ 93 AO) Rz. 1016.

⁹⁹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 91.

¹⁰⁰ Vgl. Ax, 6.13 Auskünfte (§ 93 AO) Rz. 1016.

¹⁰¹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 91.

¹⁰² Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 30.

¹⁰³ Vgl. Niewerth in Lippross/Seibel, § 93 AO Rz. 4.

¹⁰⁴ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 25.

4 Zweck der Subsidiarität

Die in § 93 Abs. 1 Satz 3 AO geregelte Subsidiarität entspricht dem allgemeinen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit indem zunächst eine Inanspruchnahme des Beteiligten zu prüfen ist, welche für den Beteiligten selbst und auch für Unbeteiligte regelmäßig den einfacheren sowie auch den weniger belastenden Eingriff bedeutet.¹⁰⁵ Durch diese Beschränkung sollen sowohl für den Beteiligten als auch für Dritte etwaige vermeidbare Unannehmlichkeiten aller Art verhindert werden.¹⁰⁶ In der Rechtsprechung ist dabei häufig vom sogenannten „doppelten Zweck des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO“ die Rede.¹⁰⁷ Die Vorschrift dient dabei sowohl dem Interesse des Beteiligten als auch dem Interesse auskunftspflichtiger Dritter.¹⁰⁸ Einerseits soll vermieden werden, dass Nichtbeteiligte einen Einblick in steuerlich relevante Verhältnisse des Steuerpflichtigen erhalten.¹⁰⁹ Der Steuerpflichtige soll demnach vor Offenbarung seiner steuerlichen Verhältnisse geschützt werden. Andererseits soll auch Dritten vermeidbarer Aufwand sowie potenzielle, mit der Auskunft anfallende Mühen und mögliche Probleme erspart werden.¹¹⁰

4.1 Informationelle Selbstbestimmung

Grundsätzlich ergibt sich aus den Artikeln 1 Abs. 1 und 2 Abs. 1 des Grundgesetzes, dass jede einzelne Person selbst entscheiden kann, wann und inwieweit sie persönliche Lebenssachverhalte offenbart.¹¹¹ Bei einem an Dritte gerichteten Auskunftersuchen werden jedoch in der Regel Personen in fremde Besteuerungsverfahren involviert und Informationen ohne Zustimmung des Beteiligten weitergegeben.¹¹²

Ein Verstoß gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung sieht das Bundesverfassungsgericht jedoch vorrangig bei Verfahren mit automatischer Datenverarbeitung, da hier grundsätzlich die Gefahr bestünde, dass Bürger nicht mehr nachvollziehen können, wann welche Person welche Informationen über sie erfährt.¹¹³ Entsprechend lässt sich die Schlussfolgerung ziehen, dass bei Auskunftersuchen der Finanzbehörde, welche dem Steuergeheimnis nach §§ 30, 31

¹⁰⁵ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 16.

¹⁰⁶ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 17.

¹⁰⁷ BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz. 44.

¹⁰⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 17.

¹⁰⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14, Rz. 44.

¹¹⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14, Rz. 49.

¹¹¹ Vgl. BFH, Urteil vom 29.10.1986, VII R 82/85 Rz. 39

¹¹² Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 17.

¹¹³ Vgl. BFH, Urteil vom 29.10.1986, VII R 82/85 Rz. 39

AO unterliegt, gerade keine Gefahr auf nicht nachvollziehbare Verbreitung von Informationen über den Beteiligten besteht.¹¹⁴ Die Auskunft darf lediglich zum Zwecke der Besteuerung sowie Durchsetzung der Steuerforderung verwendet werden.¹¹⁵ Die Beschränkung von Auskunftersuchen an Dritte durch das Wort „wenn“ ist also gemäß des Zwecks der Vorschrift um „und soweit“ zu ergänzen.¹¹⁶

Der Grundsatz der Subsidiarität dient jedoch dem Beteiligten insoweit auch selbst, dass Nichtbeteiligte möglichst keine Informationen über seine steuerlichen Verhältnisse erfahren.¹¹⁷ Zur Wahrung des Steuergeheimnisses müssen sich daher die Ausführungen im Auskunftersuchen an Nichtbeteiligte auf das Notwendigste beschränken.¹¹⁸ Die Ausführungen im Auskunftersuchen dürfen die Intimsphäre von Auskunftspflichtigen nicht tangieren, keine Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnisse offenbaren und stellen keine Bloßstellung des Beteiligten in der Öffentlichkeit dar.¹¹⁹ Darüber hinaus muss der Beteiligte hinnehmen, dass im überwiegenden Allgemeininteresse sein Anrecht auf informationelle Selbstbestimmung eingeschränkt wird, zumal diese Einschränkung aufgrund der der Normenklarheit entsprechenden gesetzlichen Regelung des § 93 AO erfolgt.¹²⁰

4.2 Schädigung der Reputation

Bei Auskunftersuchen an Dritte besteht das Risiko, dass der geschäftliche Ruf des Beteiligten Schaden nehmen kann.¹²¹ Ein an Dritte gestelltes Auskunftersuchen erweckt einerseits den Eindruck, dass das Finanzamt den jeweiligen Sachverhalt als nicht korrekt und damit prüfungswürdig ansieht. Es liegt grundsätzlich im Interesse des Unternehmers, dass beispielsweise Geschäftspartner nichts über solche Überprüfungen erfahren.¹²² Dadurch könnten Zweifel an der Zuverlässigkeit des Beteiligten im gewerblichen Verkehr aufkommen.¹²³ Es soll vermieden werden, dass Geschäftspartner den Eindruck bekommen, der Unternehmer vernachlässige steuerliche Pflichten, beispielsweise durch Nichterklärung von Provisionserlösen.¹²⁴

¹¹⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 29.10.1986, VII R 82/85 Rz. 39

¹¹⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.2000, VII R 73/98 Rz. 17.

¹¹⁶ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 17.

¹¹⁷ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 82.

¹¹⁸ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 20.

¹¹⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 22.02.2000, VII R 73/98 Rz. 17.

¹²⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 29.10.1986, VII R 82/85 Rz. 40

¹²¹ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 17.

¹²² Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz. 49.

¹²³ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 17.

¹²⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz. 49.

Andererseits beinhalten Auskunftersuchen an Dritte den implizierten Vorwurf, dass die Auskunft anderer Personen notwendig sei, da der Beteiligte selbst im Besteuerungsverfahren nicht bzw. nicht ausreichend mitwirkt.¹²⁵ Ein Auskunftersuchen kann demnach bei Dritten Verwunderung auslösen, warum der Beteiligte beispielsweise nicht selbst dem Finanzamt die nötigen Informationen preisgibt.¹²⁶ Dies stellt den Beteiligten unter Umständen als faul oder unkooperativ dar.

4.3 Ersparung vermeidbaren Aufwands für Dritte

Die Regelung der Subsidiarität dient zugleich als Verhinderung einer vermeidbaren Inanspruchnahme von nichtbeteiligten Auskunftspersonen.¹²⁷ Durch das Subsidiaritätsprinzip sollen Dritten Unannehmlichkeiten aller Art erspart werden, zumindest so lange nicht geklärt ist, inwieweit der Beteiligte selbst zur Sachverhaltsaufklärung beiträgt.¹²⁸ Dass Dritte nur in etwaigen Ausnahmefällen in fremde Besteuerungsverfahren hineingezogen werden sollen, liegt auch im Interesse des jeweiligen Dritten, welchem einerseits Mühe, Zeit und Kosten erspart bleiben.¹²⁹ Andererseits wird dadurch auch das Risiko vermieden, dass der Auskunftsperson Nachteile und Unannehmlichkeiten, beispielsweise zwischenmenschlicher Natur, durch die Auskunftserteilung erwachsen.¹³⁰

¹²⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 17.

¹²⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz. 6.

¹²⁷ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 82.

¹²⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 17.

¹²⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz. 49.

¹³⁰ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 82.

5 Anwendung von Auskunftersuchen an Dritte

5.1 Anwendungsbereich

Die Vorschrift des § 93 Abs. Satz 3 AO gilt als allgemeine Beweismittelvorschrift grundsätzlich in allen Bereichen des steuerlichen Verwaltungsverfahrens.¹³¹ Entsprechend Anwendung findet § 93 AO folglich im Steuerermittlungsverfahren, im Steuerfestsetzungsverfahren, im Steuererhebungs- und Vollstreckungsverfahren sowie im Haftungsverfahren und im außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren.¹³² Dabei werden Auskunftersuchen vorwiegend im Festsetzungsverfahren angewandt.¹³³

Dies gilt nur insoweit der Anwendungsbereich des § 93 AO nicht durch etwaige Spezialvorschriften eingeschränkt wird.¹³⁴ Solche Sondervorschriften enthält die AO beispielsweise für die Außenprüfung (vgl. § 200 Abs. 1 AO), die Steuerfahndung (vgl. § 208 Abs. 1 AO), die Steueraufsicht in besonderen Fällen (vgl. § 211 AO) sowie die in § 316 AO geregelte Erklärungspflicht des Drittschuldners innerhalb eines Vollstreckungsverfahrens.¹³⁵ Dabei gehen diese Sondervorschriften dem Auskunftersuchen nach § 93 AO vor.¹³⁶

Von § 93 AO nicht umfasst sind Auskünfte, welche sich lediglich auf ausländische Steueransprüche beziehen, da Auskunftersuchen, welche sich auf § 93 AO stützen, entsprechend auch Steueransprüche betreffen müssen, auf welche die Vorschriften der AO Anwendung finden.¹³⁷ Soweit nicht völkerrechtliche Verträge wie beispielsweise Doppelbesteuerungsabkommen etwas anderes anordnen, gilt § 93 AO grundsätzlich lediglich für inländische Steuern.¹³⁸ Ebenso nicht anwendbar ist § 93 AO gemäß § 385 in Verbindung mit § 393 Abs. 1 AO im Steuerstrafverfahren.¹³⁹ Entsprechend kann sich die Steuerfahndung lediglich auf § 93 AO berufen, soweit sie im Besteuerungsverfahren Ermittlungen anstellt.¹⁴⁰

¹³¹ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 18.

¹³² Vgl. Eich, AO-StB 2004, 18.

¹³³ Vgl. Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, § 93 AO Rz. 2.

¹³⁴ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 3.

¹³⁵ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 18.

¹³⁶ Vgl. Klein/Rätke, § 93 AO Rz. 2.

¹³⁷ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 18.

¹³⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 4.

¹³⁹ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 18.

¹⁴⁰ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 3.

5.2 Mögliche Auskunftspflichtige

Auskunftspflichtig sind grundsätzlich deutsche Staatsangehörige sowie sich im Inland aufhaltende Ausländer und Staatenlose.¹⁴¹ Eingeschränkt wird die Auskunftspflicht deutscher Staatsangehörige jedoch durch den sogenannten formellen Territorialitätsgrundsatz.¹⁴² Demnach dürfen deutsche Staatsangehörige von deutschen Finanzbehörden nicht in Anspruch genommen werden, sofern sie sich im Ausland aufhalten, da die Finanzbehörden in diesen Gebieten keine Staatsgewalt haben.¹⁴³ In der Regel ist folglich jede Person auskunftspflichtig, für die das deutsche Recht gilt.¹⁴⁴

Auch Behörden sind grundsätzlich gemäß § 93 Abs. 1 Satz 2 AO auskunftspflichtig.¹⁴⁵ Dies gilt nur soweit die Auskunftspflicht nicht durch speziellere Gesetze untersagt wird, beispielsweise durch ausdrückliche Anordnung, dass § 93 AO nicht gilt.¹⁴⁶ Exemplarisch sind dabei die Vorschriften des § 24 Abs. 3 Arbeitssicherstellungsgesetz, in welchem die Anwendung des § 93 AO unterbunden wird, § 21 Abs. 2 Wertpapierhandelsgesetz, welcher die Regelung des § 93 AO einschränkt und § 16 Abs. 1 Satz 4 Bundesstatistikgesetz, welches Geheimhaltung anordnet, zu nennen.¹⁴⁷

Sofern natürliche Personen als Dritte von der Finanzbehörde um Auskunft gebeten werden, ist die Handlungsfähigkeit dieser im Sinne des § 79 AO keine Voraussetzung. Lediglich muss gewährleistet sein, dass der Auskunftspflichtige sowohl körperlich als auch geistig in der Lage ist, das Begehren des Finanzamts zu erfüllen. Demnach besteht kein generelles Verwertungsverbot der Informationen aus einer Auskunft, wenn eine fehlende Handlungsfähigkeit unbeachtet bleibt.¹⁴⁸ Hingegen setzt ein Auskunftersuchen an einen Beteiligten immer dessen Handlungsfähigkeit voraus.¹⁴⁹

¹⁴¹ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 10.

¹⁴² Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 10.

¹⁴³ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 10.

¹⁴⁴ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 22.

¹⁴⁵ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 12.

¹⁴⁶ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 12.

¹⁴⁷ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 12.

¹⁴⁸ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 12.

¹⁴⁹ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 13.

5.3 Auswahl des Auskunftspflichtigen

Sofern die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Dritten gegeben sind, ergibt sich aus § 93 Abs. 1 Satz 3 AO grundsätzlich keine Reihenfolge, welcher potenzielle Auskunftspflichtige aus einer Auswahl von mehreren auskunftspflichtigen Dritten zur Auskunft zu ersuchen ist.¹⁵⁰ Welcher von mehreren Dritten vom Finanzamt um Auskunft ersucht werden darf, ist daher grundsätzlich nicht vorgeschrieben.¹⁵¹ Auch kann das Finanzamt mehrere Personen, ggf. auch gleichzeitig, zur Auskunft auffordern.¹⁵² Gegen die Inanspruchnahme eines Dritten spricht demzufolge grundsätzlich nicht, dass das Finanzamt zunächst andere Nichtbeteiligte um Auskunft hätte ersuchen können.¹⁵³ Auch mehrere Personen können gleichzeitig um Auskunft angehalten werden, ohne dass diese die Auskunft alleinig aus dem Grund verweigern können, dass die Finanzbehörde andere Nichtbeteiligte um Auskunft ersuchen könnte bzw. dies auch tatsächlich vorgenommen hat.¹⁵⁴

Liegen sämtliche Voraussetzung für eine subsidiäre Inanspruchnahme Dritter nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO vor und kommen mehrere Nichtbeteiligte als mögliche Auskunftspflichtige in Betracht, obliegt der Finanzbehörde ein Auswahlermessen bezüglich der schlussendlichen Heranziehung eines der Nichtbeteiligten.¹⁵⁵ Diese Ermessensentscheidung ist allein durch den allgemeingültigen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit begrenzt.¹⁵⁶ Regelmäßig ist davon auszugehen, dass eine Inanspruchnahme jedem Auskunftspflichtigen in etwa die gleiche Menge an Unannehmlichkeiten bereiten wird.¹⁵⁷

¹⁵⁰ Vgl. Klein/Rätke, § 93 AO Rz. 19.

¹⁵¹ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 17.

¹⁵² Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.2000, VII R 73/98 Rz. 26.

¹⁵³ Vgl. AEAO zu § 93 Nr. 1.2.5.

¹⁵⁴ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 17.

¹⁵⁵ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 21.

¹⁵⁶ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 21.

¹⁵⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 22.02.2000, VII R 73/98 Rz. 28.

6 Beurteilung, ob eine Sachverhaltsaufklärung nicht zum Erfolg führen wird

Keinen Erfolg verspricht eine Sachverhaltsermittlung mit Hilfe des Beteiligten, wenn nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls oder aufgrund von mit dem Beteiligten gesammelten Erfahrungswerten eine durch den Beteiligten herbeigeführte erfolgreiche Sachverhaltsaufklärung, zumindest mit großer Wahrscheinlichkeit, nicht abzusehen ist.¹⁵⁸ Die Sachverhaltsaufklärung kann dabei aus persönlichen oder sachlichen Gründen nicht zum Erfolg führen.¹⁵⁹ Exemplarisch werden dabei in der Rechtsprechung diejenigen Fälle aufgeführt, in welchen der Beteiligte nicht mitwirken kann bzw. will oder aber unglaubwürdig, unzuverlässig oder gar querulatorisch sei.¹⁶⁰ Hingegen reicht eine bloße Verzögerung nicht aus, um festzustellen, dass die Sachverhaltsermittlung nicht zum Erfolg führen wird.¹⁶¹ Inwieweit einer dieser Fälle oder ein vergleichbarer Fall vorliegt, in welchem die Sachverhaltsaufklärung voraussichtlich nicht zum Erfolg führen wird, ist mittels vorweggenommener Beweisführung im Rahmen einer Prognoseentscheidung zu ermitteln.¹⁶² Eine Erfolglosigkeit der Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten ist erst dann anzunehmen, wenn die Finanzbehörde bei dieser Prognoseentscheidung offenkundig zu dem Ergebnis kommen darf, dass die Mitwirkung des eigentlich vorrangig zu fragenden Beteiligten nicht zum Ziel führt.¹⁶³

6.1 Begriff der vorweggenommenen Beweisführung

Die Prognoseentscheidung, ob eine Sachaufklärung mit Hilfe des Beteiligten Erfolg verspricht, gilt es mittels sog. vorweggenommener Beweiswürdigung zu erörtern.¹⁶⁴ Diese Entscheidung, inwieweit die Sachverhaltsaufklärung durch den Beteiligten unmöglich ist, entscheidet die Finanzbehörde und nicht der Beteiligte selbst oder der auskunftspflichtige Dritte.¹⁶⁵ Um eine sachgerechte Prognoseentscheidung bezüglich der Erfolgsaussichten vornehmen zu können, muss der steuererhebliche Sachverhalt klar umrissen werden, so dass Mitwirkungsverhalten und Mitwirkungsergebnis des Beteiligten eingeschätzt werden können.¹⁶⁶

¹⁵⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 20.

¹⁵⁹ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 20.

¹⁶⁰ Vgl. Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30.08.2018, 9 K 9099/17 Rz. 40.

¹⁶¹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 88.

¹⁶² Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 20.

¹⁶³ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 25.

¹⁶⁴ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 20.

¹⁶⁵ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 89.

¹⁶⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 26.

Hierfür muss zwingend klar sein, welches Ziel durch die Sachaufklärung der Finanzbehörde bezweckt wird und inwieweit die Aufklärung des Sachverhaltes zum Zeitpunkt der Prognoseentscheidung für den Beteiligten steuererheblich war.¹⁶⁷ Entsprechend hat die Behörde einerseits den Ermittlungszweck und andererseits das potenzielle Ermittlungsergebnis soweit zu umreißen, dass eine Einschätzung der Erfolgsaussichten für die Mitwirkung des Beteiligten realistisch erfolgen kann.¹⁶⁸ Sofern die Finanzbehörde aufgrund konkreter Tatsachen anzunehmen hat, dass durch die Mitwirkung des Beteiligten das Ziel der Sachaufklärung wohl erfolglos bleiben wird, kann ein Auskunftersuchen an Dritte ergehen.¹⁶⁹ Die tatsächliche Erfolglosigkeit der jeweiligen Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe des Beteiligten selbst muss einerseits nicht zwingend feststehen, darf jedoch andererseits nicht mit hinreichender Sicherheit vorweg ausgeschlossen sein.¹⁷⁰ Hingegen nicht ausreichend ist es, wenn das Fazit, die Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten führe nicht zum Erfolg, lediglich nicht willkürlich erfolgt.¹⁷¹ Demnach ist ein Auskunftersuchen an Dritte auch dann zulässig, wenn die Behörde nicht einmal einen Versuch unternommen hat, den Beteiligten zur Mitwirkung anzuhalten, sofern sie davon ausgehen kann, dass eine Sachverhaltsaufklärung lediglich mit Hilfe des Beteiligten voraussichtlich nicht zum Erfolg führt.¹⁷²

Nicht eindeutig geregelt ist, inwieweit das Ergebnis der Prognose zu dokumentieren ist. Unumstritten gilt jedoch, dass die Umstände, welche die Behörden zum Entschluss gebracht haben, eine Befragung des Beteiligten selbst verspräche keinen Erfolg, zweckmäßig aktenkundig zu vermerken sind.¹⁷³ Demnach muss auch im Nachhinein nachvollziehbar sein, warum eine Befragung des Beteiligten selbst übersprungen wurde, also weshalb dieser zu den einzelnen, im Auskunftersuchen an Dritte aufgeführten Punkten nicht vorab angehört wurde.¹⁷⁴

Bei der Prognoseentscheidung der Finanzbehörde können sowohl die bisherigen Erfahrungen mit dem Beteiligten selbst als auch dessen aktuelle Lebensumstände, aus welchen sich ggf. eine Unmöglichkeit der Pflichterfüllung ergibt, einbezogen werden.

¹⁶⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 24.

¹⁶⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 26.

¹⁶⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz. 52.

¹⁷⁰ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 90.

¹⁷¹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 90.

¹⁷² Vgl. BFH, Urteil vom 30.03.1989, VII R 89/88 Rz. 12.

¹⁷³ Vgl. Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, § 93 AO Rz. 4.

¹⁷⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 28.

6.2 Erfahrungswerte als Indizien für die Prognose

Bei der vorweggenommenen Prüfung der Beweistauglichkeit des Beteiligten dient vorwiegend das Verhalten des Steuerpflichtigen in bisherigen Besteuerungsverfahren als Anhaltspunkt.¹⁷⁵ Wenn beispielsweise amtsbekannt ist, dass der Beteiligte entweder nicht fähig oder nicht willens ist, notwendige Auskunftersuchen zu beantworten, begründet dies die Notwendigkeit einer Inanspruchnahme Dritter.¹⁷⁶ Trotzdem gilt in der Rechtsprechung, dass es nicht notwendig ist, dass bereits in früheren Jahren die Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe des Beteiligten erfolglos war.¹⁷⁷

Sofern das bisherige Verhalten des Beteiligten als Anhaltspunkt der vorweggenommenen Beweiswürdigung dient, muss dieses offenkundig darauf schließen, dass seine Mitwirkung für eine Sachverhaltsaufklärung erfolglos bleiben wird oder er gar nicht erst mitwirken wird.¹⁷⁸

6.2.1 Mitwirkung des Steuerpflichtigen

Das bisherige Mitwirkungsverhalten in vorhergehenden Besteuerungsverfahren kann ein Indiz für entsprechende Erfolgchancen im jetzigen Verfahren darstellen. Sofern sich der Steuerpflichtige weigern wird, zur Sachverhaltsermittlung beizutragen, hat das Finanzamt regelmäßig keine andere Möglichkeit, als Dritte um Auskunft zu ersuchen, um die notwendigen Informationen zu beschaffen.¹⁷⁹ Hat sich der Steuerpflichtige daher in bisherigen Verfahren durchgängig geweigert, dem Finanzamt zuzuarbeiten, kann unter Umständen davon ausgegangen werden, dass ebendies auch im jetzigen Verfahren passieren wird. Ein Beispiel hierfür wären sog. Reichsbürger, welche die Mitwirkung mit der Finanzbehörde bisher aus dem Grund verweigerten, dass sie den deutschen Staat und dessen Organe nicht anerkennen.

Wiederum spricht gegen die direkte Inanspruchnahme Dritter grundsätzlich ein stetiges und umfassendes Mitwirken zur Sachverhaltsaufklärung des Steuerpflichtigen in bisherigen Verfahren.¹⁸⁰ Dies gilt nur, solange das stetige Mitwirken auch gehaltvolle, wahrheitsgemäße Informationen hervorgebracht hat.

¹⁷⁵ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 19.

¹⁷⁶ Vgl. Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, § 93 AO Rz. 4.

¹⁷⁷ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 89.

¹⁷⁸ Vgl. Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30.08.2018, 9 K 9099/17 Rz. 78.

¹⁷⁹ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 65.

¹⁸⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 9.

6.2.2 Anhaltspunkte für Zweifel an der Richtigkeit

Den Angaben des Steuerpflichtigen ist grundsätzlich Glauben zu schenken, jedoch ist die Auskunftspflicht des Beteiligten nicht bereits durch eine Erklärungsabgabe erschöpft.¹⁸¹ Die Finanzbehörde hat insbesondere bei lückenhaften, widersprüchlichen oder in sonstiger Weise nicht plausiblen Steuererklärungen des Steuerpflichtigen Auskünfte nach § 93 AO einzuholen.¹⁸² Umgekehrt setzt § 93 AO jedoch nicht voraus, dass bereits eine Steuererklärung abgegeben wurde, sondern nur, dass gemäß der Einschätzung des Finanzamts ein Kontrollbedürftigkeit besteht.¹⁸³ Anhaltspunkt für eine solche Kontrollbedürftigkeit ist grundsätzlich jede steuerverstrickte, nicht nachvollziehbare Tatsache. Maßgebend können dabei sowohl konkrete Momente als auch allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörde sein.¹⁸⁴ Dass etwas nicht nachvollziehbar ist, ergibt sich entsprechend einerseits aus Abweichungen zu allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und andererseits aus Lücken, die es für eine vollumfängliche Erfassung des Sachverhalts zu schließen gilt.

Solche Problemfelder bezüglich der Abweichung zu allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen können der Finanzbehörde beispielsweise durch die Anwendung von Geldverkehrsrechnungen auffallen.¹⁸⁵ Auch eine nicht plausible Vorsteuerverprobung, also ein höherer Vorsteuerertrag als der, welcher sich rechnerisch aus den vorsteuerbelasteten Betriebsausgaben ergebe, ein nicht nachvollziehbarer externer oder interner Betriebsvermögensvergleich oder ähnliche auffällige Ungereimtheiten kann das Finanzamt zum Anlass nehmen, dahingehend Ermittlungen anzustellen.¹⁸⁶ Besonders bei einem Fehlbetrag in der Geldverkehrsrechnung können Untersuchungen, ob ggf. weitere Konten des Beteiligten unterhalten werden, welche womöglich Zahlungseingänge verzeichnen, die bislang nicht erklärte steuerpflichtige Einnahmen darstellen, zielführend sein.¹⁸⁷ Die Geldverkehrsrechnung basiert auf dem Grundsatz, dass man nur so viel Geld ausgeben kann, wie einem zur Verfügung steht, wobei die Geldmittel an zwei verschiedenen Stichtagen aufgegriffen werden und mittels der für die Zwischenzeit erklärbaren Einnahmen und Ausgaben überprüft wird, ob das Kapital am zweiten Stichtag nachvollziehbar ist oder ggf. ungeklärte Überschüsse an verbrauchtem Geld vorliegen.¹⁸⁸ Es besteht

¹⁸¹ Vgl. AEAO zu § 88 Nr. 6.

¹⁸² Vgl. Seer in Tipke/Kruse § 93 AO Rz. 5.

¹⁸³ Vgl. Seer in Tipke/Kruse § 93 AO Rz. 5.

¹⁸⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 04.10.2006, VIII R 53/04, Rz. 50.

¹⁸⁵ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 54.

¹⁸⁶ Vgl. Böhm in Methoden der Betriebsprüfung, Seite 1.

¹⁸⁷ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 54.

¹⁸⁸ Vgl. Böhm in Geldverkehrsrechnung, Seite 1.

der triftige Verdacht, dass die bisherigen Informationen des Beteiligten nicht richtig oder zumindest nicht vollständig sein könnten, sofern eine solche Berechnung nicht aufgeht. Dass in diesen Fällen regelmäßig davon ausgegangen werden kann, dass eine darüber hinausgehende Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe des Beteiligten nicht zum Erfolg führen wird, ergibt sich daraus, dass der Steuerpflichtige seine Angaben in der Steuererklärung gemäß § 88 Abs. 2 AO nach bestem Wissen und Gewissen, also sowohl richtig als auch vollständig, machen muss. Sofern unbewusst Angaben unvollständig oder fehlerhaft erklärt wurden, ist eine weitergehende Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen selbst mangels anzunehmender Kenntnis auch weiterhin nicht erfolgversprechend. Falls bewusst falsche Angaben erklärt oder Tatsachen gar nicht mitgeteilt wurden, sind die Angaben des Steuerpflichtigen als nicht zuverlässig zu werten, sodass auch in diesem Fall mit keinem Erfolg für eine weitere Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten zu rechnen ist. Der Bezug auf Erfahrungswerte umfasst jedoch auch branchenspezifische Erfahrungen, beispielsweise die Erkenntnis, dass steuerliche Unregelmäßigkeiten besonders häufig bei privaten Musikkapellen auftreten.¹⁸⁹

Auch andere Erklärungen können herangezogen werden, durch welche widersprüchliche Aussagen des Beteiligten zum Vorschein kommen könnten, beispielsweise ein Abgleich der Einkommensteuer- mit der Umsatzsteuererklärung von Unternehmen. Früher diente zudem die Vermögenssteuererklärung als möglicher Abgleich, beispielsweise, wenn nicht nachvollziehbare Entnahmen mit vermeintlichen Barreserven erklärt wurden und diese, sofern sie überhaupt existierten, ggf. pflichtwidrig nicht oder nicht vollständig erklärt worden sind.¹⁹⁰

Besteht die Möglichkeit, dass die erklärten Betriebseinnahmen fehlerhaft sind, wäre für eine Sachverhaltsaufklärung dabei beispielsweise förderlich, beim Kreditinstitut sämtliche vom Beteiligten geführten Konten sowie Abschriften von Kontoauszügen innerhalb eines bestimmten Zeitraums anzufordern, welche bisher dem Finanzamt unbekanntes Zahlungsverhalten beinhalten könnten, um nennenswerte Geldeingänge sowie deren Herkunft überprüfen zu können.¹⁹¹ Sofern es bezüglich der Betriebsausgaben Ungereimtheiten gibt, kann beispielsweise bei den jeweiligen Rechnungsstellern die tatsächliche Geschäftsabwicklung überprüft werden, entweder durch direktes Ersuchen beim Geschäftspartner selbst oder durch Anfertigung von Kontrollmaterial an das zuständige Finanzamt.

¹⁸⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 04.10.2006, VIII R 53/04 Rz. 58.

¹⁹⁰ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 59.

¹⁹¹ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 54

6.3 Unmöglichkeit der Pflichterfüllung des Beteiligten

Auch in Fällen, in denen der Beteiligte eindeutig keine Möglichkeit für eine Mitwirkung besitzt, können direkt Dritte zur Auskunftserteilung ersucht werden.¹⁹² Dies betrifft diejenigen Fälle, in welchen der Steuerpflichtige keinen Fortschritt zur Sachverhaltsaufklärung beitragen könnte, wenn ein Auskunftersuchen an diesen gestellt werden würde.

6.3.1 Abwesenheit

Grundsätzlich gilt, dass eine Sachverhaltsaufklärung keinen Erfolg verspricht, wenn sich der Beteiligte aufgrund von Abwesenheit nicht zu den Unklarheiten äußern oder Belege vorlegen kann.¹⁹³ Einerseits bedeutet dies, dass eine Befragung des Steuerpflichtigen erfolglos sein wird, wenn dieser nicht auffindbar ist.¹⁹⁴ Andererseits besteht auch die Möglichkeit, dass zwar der Aufenthaltsort des Beteiligten bekannt ist, er jedoch keine Mitwirkung zur Sachverhaltsaufklärung leisten kann, weil er sich eben an diesem Ort, beispielsweise in stationärer Behandlung oder in der Justizvollzugsanstalt, befindet.¹⁹⁵ Sind Beteiligte wegen einer Auswärtstätigkeit, aufgrund von Urlaub oder aus ähnlichen Gründen vorübergehend nicht erreichbar, gilt grundsätzlich, dass sie weiterhin ihre steuerlichen Pflichten erfüllen müssen, indem sie beispielsweise eine andere Person beauftragen, bei längerer Abwesenheit ihre Post entgegenzunehmen und ggf. Informationen weiterzuleiten. Unter Umständen kann danach durch elektronische oder telefonische Rückmeldung das Anliegen der Finanzbehörde geklärt werden. Ist der Steuerpflichtige unbekannt verzogen, ist in der Regel selbst diese Möglichkeit nicht gegeben. Sollte bekanntermaßen keine zuverlässige Erreichbarkeit des Beteiligten gewährleistet sein, kann die Behörde davon ausgehen, dass ein Auskunftersuchen nicht beantwortet werden würde und daher erfolglos verläuft. Solche Informationen kann das Finanzamt ggf. auch von anderen amtsinternen Stellen, beispielsweise der Vollstreckungsstelle, oder von externen Behörden erfahren.

6.3.2 Geschäftsungewandtheit

Ebenfalls keine Aussicht auf Erfolg verspricht eine Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen bezüglich Themen, über welche der Steuerpflichtige keine Kenntnisse hat und folglich keinen Beitrag zur Beseitigung von Unklarheiten leisten

¹⁹² Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 88.

¹⁹³ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 88.

¹⁹⁴ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 16.

¹⁹⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 30.03.1989, VII R 89/88 Rz. 15.

kann.¹⁹⁶ Der Beteiligte muss daher beispielsweise vollständige Geschäftswandtheit haben.¹⁹⁷ Auch wenn der Beteiligte aller Wahrscheinlichkeit nach nicht über notwendige Kenntnisse zu einem bestimmten Sachverhalt verfügt, kann er entsprechend die erforderliche Auskunft nicht erteilen.¹⁹⁸ Fraglich ist hierbei jedoch, wann von Seiten der Finanzbehörde mit hinreichender Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, relevante Informationen beizusteuern.

Einerseits kann dies aus dem bisherigen Verhalten des Beteiligten hervorgehen. Am offenkundigsten ist ein solcher Fall, wenn der Beteiligte selbst, beispielsweise in den freien Formulierungen zur Steuererklärung, den Hinweis darauf gibt, dass er sich über die genaue steuerliche Behandlung eines bestimmten Sachverhalts unklar ist und das Finanzamt daher um Klärung bittet.

Dass eine erfolgreiche Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten mangels dessen Kenntnis nicht zu erwarten ist, kann andererseits auch auf ein Verschulden des Dritten zurückzuführen sein. So können von Dritten ausgestellte, in hohem Maße missverständliche Bescheinigungen, zum Beispiel über gezahlte oder ausgeführte Leistungen zur Vorlage bei Behörden, ein direkt an Dritte gewandtes Auskunftsersuchen rechtfertigen.¹⁹⁹ Ein direkter Anhaltspunkt für die Annahme, dass eine Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen nicht zum Erfolg führen wird, kann daher ein Beleg sein, welcher sowohl für die Finanzbehörde selbst als auch für den Beteiligten nicht nachvollziehbar erscheinen kann.²⁰⁰ Sofern in solchen Fällen nur der jeweilige Dritte, also der Aussteller der Belege, Klarstellung gebieten kann, rechtfertigt dies die Annahme, die Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten selbst führe nicht zum Erfolg.²⁰¹ Inwieweit die Behörde jedoch davon ausgehen kann, dass auch der Beteiligte etwaige Bescheinigungen, Urkunden oder sonstige Belege als missverständlich erachtet, kommt abermals auf den jeweiligen Einzelfall an. So wären beispielsweise die falsche Verwendung von Fachbegriffen, fehlende Angaben über den Sachverhalt sowie auch gravierende Schreib- oder sonstige Tippfehler, welche eine Entschlüsselung des eigentlich Gemeinten verhindern, mögliche Fallkonstellationen, welche die Annahme, dass eine Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten nicht zum Ziel führen wird, rechtfertigen.

¹⁹⁶ Vgl. Klein/Rätke, § 93 AO Rz. 16.

¹⁹⁷ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 88.

¹⁹⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 7.

¹⁹⁹ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 89.

²⁰⁰ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 89.

²⁰¹ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 20.

6.3.3 Schwere Erkrankung des Beteiligten

Ist der Steuerpflichtige so schwer erkrankt, dass ihm eine zeitnahe Mitwirkung nicht möglich ist, beispielsweise aufgrund stationärer Behandlung, ist es offenkundig, dass eine Sachverhaltsaufklärung mit seiner Hilfe nicht zielführend sein wird.²⁰² Dabei ist die Abgrenzung zu einer bloßen Verzögerung zu beachten. Zu eruieren ist, wann der Steuerpflichtige voraussichtlich wieder genesen ist, zumindest so weit, um eine Mitwirkung zur Sachverhaltsaufklärung zu gewährleisten. Sofern eine Heilung in zeitnaher Zukunft nicht abzusehen ist oder gänzlich ungewiss ist, bedeutet dies, dass die Krankheit so schwerwiegend ist, dass eine Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe des Beteiligten zu einem angemessenen Zeitpunkt nicht zu erwarten ist. Anhaltspunkt hierfür kann die, für die Rückantwort eines Auskunftersuchens theoretisch zu gewährende angemessene Frist sein und die entsprechende Prognose, ob der Steuerpflichtige innerhalb dieser Frist auf das Auskunftersuchen antworten könnte.²⁰³

6.4 Atypischer Fall des unbekanntem Steuerpflichtigen

Um die Voraussetzung eines Auskunftersuchens an Dritte zu gewährleisten, insbesondere um den Aspekt der Subsidiarität zu beachten, muss zuerst eine erfolglose Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten durchgeführt worden oder deren Erfolglosigkeit zurecht prognostiziert sein.²⁰⁴ Damit ein Dritter zur Sachverhaltsaufklärung aufgefordert werden kann und Subsidiarität gewährleistet wird, müssen demnach zumindest ein Beteiligter und ein Dritter vorhanden sein.²⁰⁵ Die Subsidiaritätsregelung im Sinne des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO kann daher grundsätzlich nur in Fällen eingehalten werden, in denen der Beteiligte selbst feststeht.²⁰⁶ Wird ein Auskunftersuchen jedoch beabsichtigt, um die Identität des Beteiligten selbst überhaupt zu ermitteln, kann dies einen atypischen Fall und somit eine Ausnahme zum Subsidiaritätsprinzip darstellen.²⁰⁷ Dabei dürfen Dritte ausnahmsweise um Auskunft ersucht werden, obwohl die gesetzliche Tatbestandsvoraussetzungen der Subsidiarität nicht erfüllt ist.²⁰⁸

²⁰² Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 88.

²⁰³ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 25.

²⁰⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 22.

²⁰⁵ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 79.

²⁰⁶ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 21.

²⁰⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz 46.

²⁰⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 22.

Die Abweichung vom Subsidiaritätsprinzip ist möglich, da § 93 Abs. 1 Satz 3 AO als Sollvorschrift konzipiert ist.²⁰⁹ „Soll“ bedeutet in diesen Fällen grundsätzlich „muss“, sodass die Behörde in der Regel nach dem Wortlaut des § 93 AO verfahren und demnach auch die Regelung der Subsidiarität einhalten muss.²¹⁰ Eine Abweichung von dieser gesetzlichen Regelung bleibt jedoch in Ausnahmefällen möglich.²¹¹ Sofern Umstände vorliegen, aufgrund welcher der vorliegende Fall als atypisch einzustufen ist, ist es der Behörde erlaubt, anders zu verfahren als es im Gesetz eigentlich vorgesehen ist.²¹² In solch atypischen Fällen darf die Finanzbehörde demnach vom Grundsatz der Subsidiarität abweichen.²¹³

Zudem gilt dies als dem doppelten Zweck des § 93 AO gemäß und damit als vertretbar.²¹⁴ Einem Dritten sollen die mit der Erteilung von Auskünften verbundenen Unannehmlichkeiten erspart werden, solange unklar ist, ob der Sachverhalt mit Hilfe des Beteiligten selbst aufgeklärt werden kann. Zudem sollen die steuerlichen Verhältnisse einer Person nicht preisgegeben werden, sofern dies vermeidbar ist. Da eine Auskunft über die Identität des Beteiligten allein keine weiteren Unannehmlichkeiten mit sich bringt und diese Anforderung auch keine steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen preisgibt, ist der doppelte Zweck des § 93 AO gewahrt.²¹⁵ Entsprechend können sich unbeteiligte Dritte erst auf eine nachrangige Inanspruchnahme ihrerseits aufgrund der geltenden Subsidiarität berufen, wenn mindestens ein vorhandener Beteiligter der Finanzbehörde bekannt ist.²¹⁶

Geht es also um die Ermittlung eines unbekanntem Steuerpflichtigen, kann sich die Finanzbehörde regelmäßig direkt an Dritte wenden, um überhaupt den Beteiligten identifizieren zu können. Für die Finanzbehörde unbekannt ist ein Beteiligter, wenn dem Finanzamt nicht alle für eine eindeutige Identifizierung nötigen Informationen vorliegen. Beteiligter ist in diesem Sinne derjenige, an welchen das Finanzamt ggf. einen Verwaltungsakt richten will.²¹⁷ Im Folgenden werden dabei zwei Verwaltungsakte beleuchtet: der Erlass eines Steuerbescheides und das Verbot der unbefugten Hilfeleistung. Dabei stellt das Auskunftersuchen grundsätzlich ein verhältnismäßiges und zweckmäßiges Mittel der Finanzbehörde dar. Das Interesse

²⁰⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz 42.

²¹⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 21.

²¹¹ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 20.

²¹² Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18 Rz. 21.

²¹³ Vgl. BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14 Rz. 42.

²¹⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 27.10.1981, VII R 2/80 Rz. 20.

²¹⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 27.10.1981, VII R 2/80 Rz. 20.

²¹⁶ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 19.

²¹⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 07.08.1990, VII R 42/80 Rz. 21.

der Allgemeinheit liegt bei dem Erlass eines Steuerbescheides darin, die gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten, während ein Verbot der unbefugten Hilfeleistung andere vor unzuverlässiger steuerlicher Beratung schützen soll.²¹⁸

6.4.1 Erlass eines Steuerbescheides

Ein atypischer Fall und damit eine Ausnahme vom Subsidiaritätsprinzip liegt vor, wenn das Finanzamt den Inhaltsadressaten eines potenziellen Steuerbescheides ermittelt. Beispielsweise liegen dem Finanzamt dabei Hinweise auf eine mögliche Einkunftserzielung vor, deren Versteuerung es zu überprüfen gilt, zum Beispiel durch Sichtung von Zeitungsannoncen, wo Annoncierende oftmals unter unvollständigem Namen und ohne Adresse auftreten.²¹⁹ Den Behörden ist es dabei regelmäßig nicht möglich, alleinig mittels der im Vermittlungsportal ersichtlichen Informationen die Auskünfte einzuholen, welche sie für eine Durchführung des Besteuerungsverfahrens benötigen.²²⁰ Werden in einer Annonce Leistungen angeboten, welche als Einkünfte zu versteuern wären, darf sich das Finanzamt direkt an den Zeitungsverlag wenden, ohne selbst vorher eine Sachverhaltsermittlung beim Annoncierenden durchführen zu müssen, beispielsweise durch Anschreiben unter Chiffre.²²¹ Das vom Verhalten der Privatperson abhängige vorherige Anschreiben des Annoncierenden ist der hoheitlichen Aufklärungstätigkeit der Finanzbehörde nicht zumutbar.²²² Dies wäre zwar eine potenzielle Möglichkeit für eine Identifizierung des Beteiligten, jedoch gilt auch hier, dass die Finanzbehörde nicht so lange auf die Inanspruchnahme Dritter verzichten muss, bis alle Möglichkeiten erschöpft sind, den Steuerpflichtigen selbst dazu zu veranlassen, Auskunft über seine Person zu geben.²²³ Grundsätzlich ist anzunehmen, dass es der Behörde zwar durch einen entsprechenden Rechercheaufwand potenziell möglich ist, auf die Identität des jeweiligen Annoncierenden schließen zu können, dies jedoch unter Beachtung von Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten einen nicht zu verlangenden Ermittlungsaufwand darstellt und daher keine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips vorliegt.²²⁴

Konkreter umfassen solche Inserate vorwiegend die Vermittlung von Unterkünften, aus denen grundsätzlich die Erzielung von Vermietungseinkünften resultiert. Es

²¹⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 07.08.1990, VII R 106/89 Rz. 17.

²¹⁹ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 21.

²²⁰ Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 78.

²²¹ Vgl. BFH, Urteil vom 07.08.1990, VII R 106/89 Rz. 19.

²²² Vgl. BFH, Urteil vom 27.10.1981, VII R 2/80 Rz. 21.

²²³ Vgl. BFH, Urteil vom 27.10.1981, VII R 2/80 Rz. 20.

²²⁴ Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 100.

entspricht regelmäßig dem Geschäftsmodell, dass Beherbergungsbetreiber dabei nicht unter dem vollständigen Namen auftreten, sondern häufig lediglich ihren Vornamen angeben.²²⁵ Auch die Lage des Vermietungsobjektes wird in der Regel nur grob im Portal angegeben, beispielsweise durch Benennung des Stadtteils, ggf. auch durch Angabe der Straße, jedoch ohne Hausnummer. Zwar lässt sich in solchen Portalen zumeist gezielt nach Unterkünften in einem bestimmten Umkreis suchen, diese Suchfunktion geht jedoch nicht so weit, dass dadurch eine Ermittlung des Besitzers möglich wäre. Dass lediglich ungefähre Angaben über Vermieter und Vermietungsobjekt preisgegeben werden, dient in erster Linie dem Datenschutz der potenziellen Gastgeber, wobei nur Gäste sowohl den vollständigen Namen als auch die genauen Adressdaten des Beherbergungsbetreibers erfahren, wenn deren Buchungsanfrage vom Annoncierenden angenommen wird, während sich die allgemein zugänglichen Informationen auf der Webseite auf einen Vornamen und die ungefähre Lage des Objektes auf einer Karte beschränken. Es bedarf jedoch einer Feststellung der Identität des Vermieters sowie der tatsächlichen Belegung, um feststellen zu können, ob ggf. eine Steuerverkürzung vorliegt.²²⁶ Dabei ist es auch nicht zu beanstanden, wenn die Anfrage mehrere potenzielle Vermieter umfasst und dabei lediglich so konkret ist, dass beispielsweise alle Betreiber von Unterkünften in einem bestimmten Radius, ausgenommen Hotels, benannt werden sollen.²²⁷ Da der BFH bereits entschied, dass die Finanzbehörde nicht selbst unter Chiffre zwei unbekannte Inserenten anschreiben müsse, ist erst recht kein eigenes Anschreiben bei einer Vielzahl von unbekanntem Vermietern nötig.²²⁸

Eine Möglichkeit, um vorab ein Auskunftersuchen beim Beteiligten gewähren zu können, wäre eine zwar direkte Kontaktaufnahme mit dem Verlag oder der Webseite, jedoch nur damit dieser Dritte als Vermittler zwischen den Beteiligten und dem Finanzamt agiert, indem er beispielsweise Schreiben des Finanzamts an die Annoncierenden weiterleitet.²²⁹ Jedoch sei dies nicht notwendig, um ein rechtmäßiges Auskunftersuchen an Dritte zu gewährleisten, da dabei ein Erfolg der Sachverhaltsaufklärung von der Mitwirkung des jeweiligen Beteiligten abhängen würde, ein direktes Auskunftersuchen beim Dritten hingegen erfolgsversprechender wäre.²³⁰ Wenn Dritte zur Identifizierung Beteiligter angefragt werden, stellt eine

²²⁵ Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 78.

²²⁶ Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 78.

²²⁷ Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 82.

²²⁸ Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 80.

²²⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 27.10.1981, VII R 2/80 Rz. 22.

²³⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 27.10.1981, VII R 2/80 Rz. 22.

Weiterleitung des Schreibens als vermeintlich unmittelbare Anfrage beim Beteiligten selbst eher einen Umweg gegenüber einem direkten Auskunftersuchen beim Nichtbeteiligten, beispielsweise dem Verlag, dar.²³¹

Demnach gilt, dass der direkten Inanspruchnahme eines Dritten keine rechtlichen Bedenken entgegenstehen, wenn die Identität eines noch unbekanntem Beteiligten erst mittels Auskunftersuchen festgestellt werden soll und entsprechende Aufklärungsmaßnahmen unter der Zuhilfenahme des Steuerpflichtigen selbst nicht durchführbar wären.²³² Dient die Auskunft gerade zur Feststellung eines Beteiligten, kann eine wortwörtliche Anwendung des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO nicht zum angestrebten Ziel führen und wäre somit sinnwidrig.²³³

6.4.2 Verbot der unzulässigen Hilfeleistung

Da den Finanzbehörden durch das Steuerberatungsgesetz auch die Überwachung des Verbotes von unzulässiger Hilfeleistung in Steuersachen übertragen worden ist, hat die Finanzbehörde grundsätzlich auch Ermittlungen dahingehend zu veranlassen.²³⁴ Das Finanzamt kann daher nach § 7 des Steuerberatungsgesetzes die Hilfeleistung in Steuersachen untersagen.²³⁵ Dies stellt einen Verwaltungsakt nach § 118 AO dar. Eine der wenigen Möglichkeiten, derer sich das Finanzamt dabei bedienen kann, ist das Anstellen von Ermittlungen bei Personen, welche ihre Hilfe zur Buchführung öffentlich, beispielsweise in Anzeigen, anbieten.²³⁶ Typischerweise lassen sich auch aus den Angaben in diesen Annoncen allein nicht ausreichend Informationen entnehmen, um auf die Identität der Person schließen zu können. Ergeben sich nicht genug Anhaltspunkte für eine solche Identifizierung, liegt ein unbekannter Beteiligter vor, welcher Inhaltsadressat des Verbotes nach § 7 des Steuerberatungsgesetzes wäre. In einer Vielzahl von Fällen können daher solche Inserate und eine damit verbundene Verletzung des Buchführungsprivilegs durch ein Auskunftersuchen an den Verleger überprüft werden.²³⁷

²³¹ Vgl. BFH, Urteil vom 27.10.1981, VII R 2/80 Rz. 22.

²³² Vgl. VG Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16 Rz. 98.

²³³ Vgl. BFH, Urteil vom 26.08.1990, VII R 42/80 Rz. 21.

²³⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 07.08.1990, VII R 106/89 Rz. 14.

²³⁵ Vgl. § 7 StBerG

²³⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 07.08.1990, VII R 106/89 Rz. 14.

²³⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 07.08.1990, VII R 106/89 Rz. 14.

7 Beurteilung, ob eine Sachverhaltsaufklärung nicht zum Erfolg führte

Eine Sachverhaltsaufklärung hat beim Beteiligten nicht zum Erfolg geführt, sofern diese nicht gelungen ist, also der Sachverhalt nicht bzw. nicht abschließend aufgeklärt werden konnte.²³⁸ Dabei müssen die bisherigen Mittel nicht ausgereicht haben, um den Sachverhalt erschöpfend zu erschließen.²³⁹ Dies impliziert, dass zumindest ein Versuch zur Sachverhaltsaufklärung bereits unternommen worden sein muss.²⁴⁰

7.1 Gescheiterte Versuche zur Sachverhaltsaufklärung

Eine Sachverhaltsaufklärung ist grundsätzlich gescheitert, wenn die Möglichkeiten des Beteiligten zur Aufklärung des Sachverhaltes erschöpft sind. Dabei hat die Finanzbehörde jedenfalls zunächst zu versuchen, den steuerlich relevanten Sachverhalt durch Inanspruchnahme des Beteiligten selbst aufzuklären, um zu dem Ergebnis kommen zu können, dass eben dieser Versuch zur Sachverhaltsaufklärung erfolglos blieb.²⁴¹

So führte eine Sachverhaltsaufklärung beispielsweise nicht zum Erfolg, wenn private Bankbelege, welche mangels Aufbewahrungspflicht nicht vom Beteiligten zurückgelegt wurden, nicht vorgelegt werden können.²⁴² In solchen Fällen kann es entsprechend zielführend sein, Dritte um Auskunft zu beten. Private Urkunden fallen grundsätzlich nicht unter § 147 AO und sind somit für den Beteiligten selbst nicht aufbewahrungspflichtig. Jedoch ergibt sich aus dieser fehlenden Pflicht des Steuerpflichtigen nicht die Schlussfolgerung zu seinem Schutz, keine steuerlichen Folgen aus diesen Dokumenten abzuleiten und daher etwaige Beweise nicht über Dritte beschaffen zu dürfen, welche aufgrund der geschäftlichen Beziehungen zum Steuerpflichtigen etwaige oder gleichgeeignete Unterlagen besitzen.²⁴³ So kann beispielsweise eine Bank um Vorlage privater Kontoauszüge des Beteiligten ersucht und zur Vorlage verpflichtet werden.²⁴⁴ Demzufolge kann gerade in Fällen, in welchen der Beteiligte zulässigerweise aufgrund fehlender Verpflichtungen keine Belege vorlegen kann, ein Auskunftersuchen an Dritte sinnvoll sein.

²³⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 19.

²³⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 22.02.2000, VII R 73/98 Rz. 24.

²⁴⁰ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 19.

²⁴¹ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 19.

²⁴² Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 19.

²⁴³ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 50.

²⁴⁴ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 50.

Sofern der Beteiligte die Kontoauszüge nicht aufbewahrt sondern vernichtet hat, ist er objektiv nicht in der Lage, nachvollziehbar über etwaige Kontenbewegungen Auskunft zu geben, solange er sich nicht selbst dazu bereit erklärt, die Unterlagen eigenhändig von Dritten zu besorgen, um sie dem Finanzamt vorzulegen.²⁴⁵ Das Finanzamt kann danach zurecht davon ausgehen, eine Sachverhaltsaufklärung durch Beteiligte versprache insoweit keinen Erfolg.²⁴⁶ Ein Auskunftersuchen beim Kreditinstitut ist danach zielführend, da dieses aufgrund der vorliegenden Möglichkeiten der EDV ohne nennenswerte Schwierigkeiten sämtliche geführte Konten und deren Bewegungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums aufzeigen und das ausgedruckte Abfrageergebnis dem Finanzamt vorlegen kann.²⁴⁷

7.2 Glaubwürdigkeit der bisher eingeholten Beweismittel

Auch hinsichtlich der Frage, ob die vom Steuerpflichtigen erbrachten Informationen glaubwürdig und vollständig sind, ist von der Finanzbehörde auf Erfahrungswerte zurückzugreifen und Vergleiche sind zu ziehen. So kann der Steuerpflichtige zwar grundsätzlich mitgewirkt haben und auf Fragen der Finanzbehörde eingegangen sein, die erbrachten Informationen jedoch Anlass für Zweifel geben. Sofern die Informationen des Beteiligten als unglaubwürdig, unvollständig oder generell unzuverlässig zu werten sind, kann die Sachverhaltsaufklärung als erfolglos angesehen werden.²⁴⁸ Zwar setzt die Anforderung von Auskünften nicht voraus, dass die vorliegende Steuererklärung lückenhaft ist oder anderweitig zu Zweifeln Anlass gibt, sie stellt jedoch ein entscheidendes Indiz für nicht zum Erfolg führende Sachverhaltsaufklärungen beim Beteiligten dar.²⁴⁹

Dabei ist regelmäßig eine Betrachtung des Gesamtfalls notwendig, um ein repräsentatives Urteil über die Glaubwürdigkeit des Sachverhalts fällen zu können. Liegen beispielsweise hohe ungebundene Entnahmen aus einem Betrieb vor, jedoch keine entsprechenden Erträge aus der Anlage von Kapitalvermögen, kann dies Anlass dazu geben, weitere Ermittlungen anzustellen.²⁵⁰ Solche ungebundene Entnahmen sind jene, welche nicht zur Tilgung der Einkommensteuer verwendet werden.²⁵¹ Eine Überprüfung, inwieweit sich angesammeltes Vermögen gebildet

²⁴⁵ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 59.

²⁴⁶ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 59.

²⁴⁷ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 66.

²⁴⁸ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 88.

²⁴⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86 Rz. 17.

²⁵⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86 Rz. 18

²⁵¹ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86 Rz. 18.

hat, kann einer Aufdeckung eines Guthabens dienen, aus welchem vermögenssteuerliche Auswirkungen resultieren oder welches zu steuerpflichtigen Einkünften führt, beispielsweise zu bisher nicht erklärten Zinserträgen.²⁵² Hierbei sind alle Lebensumstände des Beteiligten zu beleuchten, beispielsweise die Anzahl der Kinder.²⁵³ Auch ein aufwendiger Lebensstil kann höhere Privatentnahmen und entsprechend geringere Geldanlagen erklären.²⁵⁴ Sofern ein solch hoher privater Verbrauch jedoch nicht festgestellt wird, sondern lediglich als Möglichkeit denkbar ist, wird ein Auskunftersuchen nicht ausgeschlossen.²⁵⁵ Da nur die Möglichkeit der Feststellung steuererheblicher Tatsachen gegeben sein muss, ist dies für ein rechtmäßiges Auskunftersuchen ausreichend.²⁵⁶ Grundsätzlich schlüssige Aufklärungen des Beteiligten bedeuten demnach nicht automatisch, dass keine weiteren Auskünfte von Nichtbeteiligten eingeholt werden können, insbesondere wenn es sich lediglich um Behauptungen handelt. Legt der Beteiligte beispielsweise Bescheinigungen des Kreditinstituts vor, aus welchen Jahresendbestände und geringe Soll- und Habenzinsen erkennbar sind, können weiterhin Kontenbewegungen, aus welchen Erkenntnisse über andere Vermögensbildungen oder relevante Zahlungen ersichtlich wären, verborgen bleiben.²⁵⁷

Einer erhöhten Glaubwürdigkeit sind grundsätzlich Aussagen des Beteiligten zuzuschreiben, wenn diese eidesstattlich versichert werden. Gemäß § 95 Abs. 1 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde den Beteiligten dazu auffordern, die von ihm behaupteten Tatsachen an Eides statt zu versichern. Dabei soll dies grundsätzlich nur gefordert werden, wenn andere Mittel zur Sachverhaltsaufklärung zu keinem Ergebnis führten.²⁵⁸ Entsprechend wird die eidesstattliche Versicherung nach herrschender Meinung im Rahmen einer für das Beweisverfahren verhältnismäßigen Prüfungsreihenfolge als weniger mildes Mittel als das Auskunftersuchen an Dritte aufgelistet.²⁵⁹ Sofern eine eidesstattliche Versicherung des Beteiligten trotzdem abgegeben wird, bevor Dritte zur Auskunft herangezogen werden, können die dabei erklärten Angaben nichtsdestotrotz unvollständig oder ungenau erscheinen und weitere Maßnahmen des Finanzamts rechtfertigen.²⁶⁰

²⁵² Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 54.

²⁵³ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86 Rz. 18.

²⁵⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86 Rz. 19.

²⁵⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86 Rz. 19.

²⁵⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86 Rz. 17.

²⁵⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86 Rz. 22.

²⁵⁸ Vgl. § 95 Abs. 1 Satz 2 AO.

²⁵⁹ Vgl. Schmitz in Schwarz § 93 AO Rz. 27.

²⁶⁰ Vgl. Brummer, Anmerkungen zu § 93 Rz. 2.

7.3 Benötigter Umfang zur Durchführung einer repräsentativen Beurteilung

Führten die bisherigen Maßnahmen der Finanzbehörde nicht zum Erfolg der Sachverhaltsaufklärung, können Dritte subsidiär zur Auskunft aufgefordert werden.²⁶¹ Dies bedeutet jedoch nicht, dass so lange ein Auskunftersuchen an Dritte unterbleiben muss, bis die Finanzbehörde alle nur erdenklichen Möglichkeiten zur Sachverhaltsaufklärung ausgeschöpft hat.²⁶² Damit ein Auskunftersuchen an Dritte rechtmäßig ist, bedarf es demnach nicht zuvor jedem, der Finanzverwaltung möglichen anderen Mittel, um den Beteiligten zu einer erschöpfenden Auskunft über die fraglichen Vermögensverhältnisse oder Vertragsbeziehungen zu veranlassen.²⁶³ Vielmehr ist im Einzelfall zu überprüfen, ob ein anderes Vorgehen zweifellos Vorrang vor einer Inanspruchnahme Dritter verdienen würde.²⁶⁴ Fraglich ist demnach, ab wann von einem ausreichenden Umfang an Ermittlungsversuchen ausgegangen werden kann, um repräsentativ ein Scheitern der Sachverhaltsaufklärung zu schlussfolgern.

Das Finanzamt darf sich gemäß § 92 Satz 1 AO bei seinen Ermittlungen derjenigen Beweismittel bedienen, welche sie im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens als erforderlich ansieht.²⁶⁵ Für das Beweisverfahren gibt es laut herrschender Meinung eine verhältnismäßige Prüfungsreihenfolge, wobei die vorrangige Inanspruchnahme des Beteiligten durch Abgabe der Steuererklärung, weitere Auskünfte und die Vorlage von Unterlagen sowie schließlich die Einnahme des Augenscheins an der Einrichtung des Beteiligten regelmäßig die am wenigsten belastenden und somit die naheliegendste Mittel zur Sachverhaltsaufklärung darstellen.²⁶⁶ Erst danach wird die Auskunft Dritter, die Vorlage von Unterlagen durch diese sowie die Einnahme des Augenscheins an Einrichtungen Nichtbeteiligter aufgeführt.²⁶⁷ Daraus lässt sich ableiten, dass die Finanzbehörde zumindest eine Befragung des Steuerpflichtigen und, sofern zweckdienlich, die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen veranlassen muss, sofern sie beides nicht von vornherein als erfolglos einzuschätzen hat. Sollten die dadurch in Erfahrung gebrachten Informationen nicht für eine erschöpfende Sachverhaltsaufklärung ausreichen, können laut der, in der herrschenden Meinung vertretenen Rangfolge, regelmäßig Dritte befragt

²⁶¹ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 19.

²⁶² Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 87.

²⁶³ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 87.

²⁶⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 30.03.1989, VII R 89/88 Rz. 14.

²⁶⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.2000, VII R 73/98 Rz. 16.

²⁶⁶ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 27.

²⁶⁷ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 27.

werden. Dasselbe gilt für grundsätzlich ausreichende, aber unglaubwürdige Informationen.²⁶⁸ Dass dabei zuvor nochmals versucht werden muss, mit Hilfe des Beteiligten selbst den Sachverhalt aufzuklären, indem ihm weiterhin bestehende Unklarheiten verdeutlicht oder Lücken aufgezeigt werden, ist grundsätzlich nicht vorgesehen. Abschließend genannt wird daraufhin die eidesstattliche Versicherung des Beteiligten und schließlich die eidliche Vernehmung eines Dritten.²⁶⁹ Folglich bedarf es insbesondere einer eidesstattlichen Versicherung des Beteiligten nicht, um Dritte um Auskunft zu ersuchen.²⁷⁰ Ebenfalls keine Voraussetzung für die Inanspruchnahme Dritter ist ein vorausgegangenes Zwangsmittelverfahren gegen den Beteiligten.²⁷¹ Auch hier gilt regelmäßig, dass ein Auskunftersuchen an Dritte das mildere Mittel darstellt.²⁷²

Bezüglich möglicher Fallkonstellationen im Bereich der Vollstreckung lässt sich festhalten, dass das Finanzamt das Gebot der Subsidiarität eingehalten hat, wenn es vor etwaigen Auskunftersuchen an Zahlungsempfänger des Vollstreckungsschuldners mehrere Pfändungsversuche beim Schuldner, also dem Beteiligten, beispielsweise die Pfändung des Arbeitslohnes, sowie eine Ladung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung veranlasst.²⁷³ Auch hier gilt, dass die Finanzbehörde nicht zu weiteren Aufklärungsversuchen, insbesondere die tatsächliche Abnahme einer eidesstattlichen Versicherung, verpflichtet ist.²⁷⁴ Es müssen nicht alle erdenkbaren Möglichkeiten für eine Veranlassung des Beteiligten zur Auskunftserteilung erschöpft sein, um ein Auskunftersuchen an Dritte zu rechtfertigen.²⁷⁵ Schon die Ladung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung ist grundsätzlich für einen verhältnismäßigen Versuch zur Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten selbst nicht erforderlich und gilt in der Rechtsprechung grundsätzlich als weniger mildes Mittel als ein an Dritte gerichtetes Auskunftsverlangen.²⁷⁶ Jedoch stellt die Tatsache, dass einer Einladung zur eidesstattlichen Versicherung, als eine der möglichen Aufklärungsmöglichkeiten der Finanzbehörde, nicht nachgegangen wurde, nichtsdestotrotz ein Indiz für einen gescheiterten Versuch zur Sachverhaltsaufklärung dar. Wenn weder etwaige Vollstreckungsversuche gegen den Vollstreckungsschuldner, noch die Ladung zur Abgabe einer Versicherung an

²⁶⁸ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 88.

²⁶⁹ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 27.

²⁷⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 22.02.2000, VII R 73/98 Rz. 19.

²⁷¹ Vgl. Eich, AO-StB 2004, 19.

²⁷² Vgl. Eich, AO-StB 2004, 19.

²⁷³ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.2000, VII R 73/98 Rz. 19.

²⁷⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.2000, VII R 73/98 Rz. 19.

²⁷⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.2000, VII R 73/98 Rz. 19.

²⁷⁶ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 27.

Eides statt, als drastischstes Mittel für eine Sachverhaltsaufklärung, zur vollständigen Kenntnis des Finanzamts über sämtliche tatsächlich vorhandenen Konten führt, kann unumstritten ein Auskunftersuchen an Dritte ergehen, wenn eine weitere Sachverhaltsaufklärung erforderlich ist, beispielsweise, weil ein entsprechender Verdacht besteht, dass weitere Konten vorhanden sind und die übrigen Voraussetzungen für ein Auskunftersuchen an Dritte simultan vorliegen.²⁷⁷

7.4 Keine Mitwirkung des Steuerpflichtigen

Der Versuch der Sachverhaltsaufklärung ist ebenso gescheitert, wenn die Ermittlungen der Finanzbehörde aufgrund fehlender Mitwirkung des Beteiligten nicht vorgebracht werden können. Sofern feststeht, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht durch Verweigerung der Beweiserbringung verletzt, ist eine Inanspruchnahme Dritter gerechtfertigt.²⁷⁸ In diesem Fall ist jedoch im Rahmen des Ermessens der Finanzbehörde zu prüfen, ob anstelle der Beweisverpflichtung Nichtbeteiligter eher eine Entscheidung gemäß den Regelungen des verminderten Beweismaßes getroffen werden kann.²⁷⁹

Falls sich der Beteiligte weigert, angeforderte Unterlagen vorzulegen, kann die Finanzbehörde schlussfolgern, dass weitere Bemühungen um eine Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe des Beteiligten nicht zum Erfolg führen werden.²⁸⁰ Eine solche Weigerung kann darin bestehen, dass der Steuerpflichtige mitteilt, dass eine Zusammenarbeit nicht erfolgen wird, weil er beispielsweise keine steuerliche Relevanz darin sieht oder aber laut eigener Aussage nicht über die notwendigen Informationen oder Unterlagen verfügt. Dasselbe gilt für den Fall, dass der Steuerpflichtige kundgibt, sich nicht erinnern und deshalb nicht mitwirken zu können.²⁸¹ Ebenso stellt das bewusste Ignorieren des Begehrens der Finanzbehörde eine Weigerung zur Mitwirkung dar. Wenn der Beteiligte somit nicht zur Mitwirkung bereit ist, sei es durch explizite Weigerung oder schlichtweg durch Unterlassen einer Rückantwort, wird daraus erkennbar, dass die Aufklärung des Sachverhaltes beim Beteiligten keinen Erfolg verspricht.²⁸²

Liegt eine Weigerung vor, kann dies regelmäßig die Vermutung bestärken, dass der Beteiligte der Finanzbehörde bewusst Informationen vorenthalten will und

²⁷⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 22.02.2000, VII R 73/98 Rz. 24.

²⁷⁸ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 18.

²⁷⁹ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 18.

²⁸⁰ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 59.

²⁸¹ Vgl. BFH, Urteil vom 04.10.2006, VIII R 53/04 Rz. 2.

²⁸² Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 70.

steuerlich relevante Vorfälle bisher dem Finanzamt nicht bekannt sind.²⁸³ Weitere Ermittlungen beim Steuerpflichtigen selbst, welcher eine Offenbarung nicht beabsichtigt, wären dabei nicht zielführend.

Eine weitere Möglichkeit, um den Beteiligten zu einer Mitwirkung zu bewegen, sind Zwangsmittel nach § 328ff. AO. Da ein Auskunftersuchen an Dritte gemäß BFH-Urteil vom 30. März 1989, VII R 89/88 Rz. 12 auch rechtmäßig sein kann, wenn die Finanzbehörde gar keine Ermittlungsversuche beim Beteiligten selbst unternommen hat, lässt sich daraus schließen, dass Entsprechendes erst recht für die zwangsweise Durchsetzung der Aufforderung zur Mitwirkung durch eine Inanspruchnahme von Zwangsmitteln gilt.²⁸⁴ In diesen Fällen erweist sich das Auskunftersuchen regelmäßig als milderer Mittel und eine Androhung von Zwangsmitteln stellt keinen notwendigen Zwischenschritt vor einem Auskunftsverlangen Dritter dar.²⁸⁵

²⁸³ Vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91 Rz. 67.

²⁸⁴ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 89.

²⁸⁵ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 20.

8 Abgrenzung zu einer bloßen Verzögerung

Nichtbeteiligte dürfen nicht alleinig aus dem Grund befragt werden, um die Sachverhaltsaufklärung zu beschleunigen.²⁸⁶ Der Versuch der Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe des Beteiligten darf folglich nicht allein deshalb übersprungen werden, um den Fortschritt der Sachverhaltsermittlung schneller vorantreiben zu können.²⁸⁷ Kann ein Beteiligter aufgrund einer Erkrankung einem Auskunftsverlangen der Finanzbehörde nicht entsprechend, kann es sich dabei um einen vorübergehenden Zustand bis zur Heilung handeln. Ähnlich verhält es sich bei einer vorübergehenden Abwesenheit, bei welcher erst mit Rückkehr ein Auskunftersuchen beantwortet werden könnte. In diesen Fällen ist abzugrenzen, bis wann lediglich eine Verzögerung der Beantwortung des Auskunftersuchens vorliegt und ab wann tatsächliche Erfolglosigkeit eines gestellten Auskunftersuchens angenommen werden kann.

Ein wichtiges Indiz dafür, ob ein Versuch zur Sachverhaltsaufklärung Erfolg verspricht, ist, inwieweit absehbar ist, dass der Beteiligte die zeitnahe Möglichkeit für eine Pflichterfüllung hat. Abzustellen ist in diesen Fällen wohl auf die regelmäßig zu gewährende Frist, welche dem Beteiligten bei einem Auskunftersuchen eingeräumt werden würde und ob diese eingehalten werden könnte.²⁸⁸ Dadurch soll vermieden werden, dass bei einer lediglich kurzzeitigen Verhinderung direkt Dritte zur Auskunft ersucht werden und damit sowohl dem Beteiligten als auch dem auskunftspflichtigen Dritten vermeidbare Unannehmlichkeiten erspart bleiben. Entsprechend ist bei langzeitiger Abwesenheit oder nicht vorhandenen Informationen über den Verbleib des Beteiligten nach Ablauf der theoretischen, zur Beantwortung des Auskunftersuchens gesetzten Frist, ein Erfolg einer weiteren Sachverhaltsaufklärung nicht anzunehmen. Würde die Finanzbehörde unter diesen Umständen den Beteiligten um Auskunft ersuchen, so dass sie innerhalb der gesetzten Frist keine Rückantwort erhalten würde, wäre festzustellen, dass der Beteiligte nicht mitwirkt und mit dieser Begründung ein Auskunftersuchen an Dritte zu rechtfertigen.²⁸⁹

²⁸⁶ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 19.

²⁸⁷ Vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 88.

²⁸⁸ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 25.

²⁸⁹ Vgl. Schmitz in Schwarz, § 93 AO Rz. 18.

9 Folgen eines zu Unrecht gestellten Auskunftersuchens an Dritte

Stellt sich das Auskunftersuchen der Finanzbehörde als rechtswidrig heraus, dürfen die durch die Auskunft bekannt gewordenen Erkenntnisse nicht verwertet und die sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen somit nicht gezogen werden.²⁹⁰ Jedoch trifft ein solches Verwertungsverbot nur ein, sofern in einem erfolgreichen Rechtsbehelfsverfahren festgestellt wird, dass die Finanzbehörde bei ihrem Auskunftsverlangen rechtswidrig gehandelt hat.²⁹¹ Ein Auskunftersuchen kann, da es sich um einen Verwaltungsakt handelt, durch den Inhaltsadressat mittels Einspruch angefochten werden.²⁹² Zusätzlich kann bei einem Auskunftersuchen an Dritte auch der Beteiligte selbst Einspruch einlegen.²⁹³ Ist somit die Rechtsgrundlage der Finanzbehörde für die Ermittlung entfallen, darf eine steuerliche Auswertung demnach nicht erfolgen.²⁹⁴ Damit ist die Verwertung des Festgestellten gegenüber dem Steuerpflichtigen selbst zwar nicht zulässig, ein solches Verwertungsverbot gilt gegenüber Dritten jedoch nicht.²⁹⁵ Wurde die fristgemäße Feststellung der Rechtswidrigkeit hingegen versäumt, dürfen die bekannt gewordenen Tatsachen endgültig berücksichtigt werden. Ein Erlass gemäß § 227 Abs. 1 AO kommt diesbezüglich zu einem späteren Zeitpunkt ebenfalls nicht in Betracht.²⁹⁶

Um die Vollstreckung eines Auskunftersuchens zu verhindern, kann der Auskunftspflichtige mit dem Einspruch einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gemäß § 361 AO oder ggf. nach § 69 FGO stellen.²⁹⁷

Auch wenn das Auskunftersuchen als rechtswidrig erklärt bzw. aufgehoben wurde, kann die Finanzbehörde erneut eine, diesmal verfahrensrechtlich jedoch nicht zu beanstandende Maßnahme einleiten.²⁹⁸ Die Finanzbehörde ist demnach nicht gehindert, ein erneutes Auskunftersuchen an Dritte zu richten, sofern die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen.²⁹⁹

²⁹⁰ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 35.

²⁹¹ Vgl. Niewerth in Lippross/Seibel, § 93 AO Rz. 36.

²⁹² Vgl. Klein/Rätke, § 93 AO Rz. 22.

²⁹³ Vgl. Klein/Rätke, § 93 AO Rz. 22.

²⁹⁴ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 35.

²⁹⁵ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 35.

²⁹⁶ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 36.

²⁹⁷ Vgl. Klein/Rätke, § 93 AO Rz. 22.

²⁹⁸ Vgl. Meier in Pump, § 93 AO Rz. 37.

²⁹⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86 Rz. 23.

10 Fazit

Die Finanzbehörde hat der Einschränkung des § 93 Absatz 1 Satz 3 AO zu folgen und Dritte nur um Auskunft zu ersuchen, wenn eine Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten selbst nicht zum Erfolg führt. Es ist nicht in jedem Fall möglich, die Anforderungen an ein Auskunftersuchen an Dritte so genau zu definieren, dass sich ein entsprechendes Handlungskonzept für alle denkbaren Fälle ergibt. Jedoch gibt es gewisse Kriterien, welche bei der Prognoseentscheidung der Finanzbehörde zu beachten sind. So lassen sich bestimmte Problemfelder kategorisieren und Anhaltspunkte bestimmen, an denen abgeleitet werden kann, ob eine Sachverhaltsaufklärung Erfolg verspricht. Wichtige Indizien bilden dabei das Mitwirkungsverhalten und die bislang eingeholten Informationen des Beteiligten, ebenso wie dessen generelle Lebensumstände. Entsprechend wichtig ist der Bezug zu Erfahrungswerten, einerseits zum Zwecke einer Sensibilisierung für Ungereimtheiten, andererseits für die Einschätzung der Verhältnismäßigkeit und der Zeitspanne einer angemessenen Frist. Auch ein Bewusstsein für atypische Fälle kann in einigen Fällen helfen, die Prognoseentscheidung zu erleichtern.

In jedem Einzelfall sind dabei einerseits das Allgemeininteresse an einer flächendeckenden Unterbindung von Steuerverkürzungen und andererseits das individuelle Interesse des jeweiligen Betroffenen, weitestgehend von staatlichen Eingriffen verschont zu bleiben, gegeneinander abzuwägen. In beiderseitigem Interesse des Beteiligten und etwaiger Dritter ist es essenziell, Auskunftersuchen an Nichtbeteiligte nur zu stellen, sofern diese notwendig sind. Innerhalb der Finanzverwaltung sollte daher das Bewusstsein für Problematiken im Zusammenhang mit der Beurteilung, unter welchen Umständen eine Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten nicht zum Ergebnis führt, sensibilisiert werden.

Literaturverzeichnis

- Ax, Rolf u.a.:* Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Band 4, 21. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2017
- Böhm, Andreas:* Methoden der Betriebsprüfung, in: boehmanwaltskanzlei.de, 31.05.2016, URL: <https://boehmanwaltskanzlei.de/aussenpruefung/-betriebspruefung/pruefungsmethoden-bei-betriebspruefung>, letzter Zugriff: 28.01.2022 17:34 Uhr
- Böhm, Andreas:* Geldverkehrsrechnung, in: boehmanwaltskanzlei.de, 31.05.2016, URL: <https://boehmanwaltskanzlei.de/aussenpruefung/-betriebspruefung/geldverkehrsrechnung>, letzter Zugriff: 28.01.2022 18:05 Uhr
- Brummer, Karl u.a.:* Wolfs Steuer-Leitfäden: Abgabenordnung mit aktualisiertem Anwendungserlass, 12. Auflage, Bayreuth: Leitfadenverlag Sudholt, 2010
- Eich, Hans Dieter:* Auskunftersuchen an Dritte, Die Subsidiarität der Inanspruchnahme wirft viele Fragen auf, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2004
- Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin (Hrsg.):* Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 266. Lieferung, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2021
- Klein, Franz:* Abgabenordnung Kommentar, 12. Auflage, München: C. H. Beck, 2014
- Kühn, Rolf / von Wedelstädt, Alexander (Hrsg.):* Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, 21. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2015
- Lippross, Otto-Gerd / Seibel, Wolfgang (Hrsg.):* Basiskommentar Steuerrecht, 125. Lieferung, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2021
- Pump, Hermann / Lohmeyer, Heinz (Hrsg.):* Steuerschuldrecht und allgemeine Verfahrensvorschriften §§ 1-154 AO Band 2, 24. Auflage, München: Hermann Luchterhand Verlag, 1999
- Schwarz, Bernhard (Hrsg.):* Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 128. Lieferung, München: C. H. Beck, 2008
- Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm:* Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 166. Lieferung, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2021

Verzeichnis der Rechtsvorschriften

Gesetze

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. 2002 I S. 3866; ber. BGBl. 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 15 des Gesetzes vom 18.12.2018 (BGBl. I S. 2639)

Arbeitssicherstellungsgesetz (ASG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 09.07.1968 (BGBl. 1968 I S. 787)

Bundesstatistikgesetz (BStatG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 22.01.1987 (BGBl. 1987 I S. 462)

Finanzgerichtsordnung (FGO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.03.2001 (BGBl. I S. 442), zuletzt geändert durch Gesetz vom 05.10.2021 (BGBl. I S. 4607) m.W.v. 01.01.2022

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.05.1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch Gesetz vom 29.09.2020 (BGBl. I S. 2048) m.W.v. 01.01.2021

Steuerberatungsgesetz (StBerG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.11.1975 (BGBl. I S. 2735), zuletzt geändert durch Gesetz vom 10.08.2021 (BGBl. I S. 3415) m.W.v. 01.10.2021

Wertpapierhandelsgesetz (WpHG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 09.09.1998 (BGBl. I S. 2708), zuletzt geändert durch Gesetz vom 09.07.2021 (BGBl. I S. 2570) m.W.v. 16.08.2021

Verwaltungsanweisungen

Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO): BMF-Schreiben vom 31.01.2014 (BStBl. I S. 290), zuletzt geändert durch das BFM-Schreiben vom 20.12.2019 (BStBl. 2020 I S. 59)

Verzeichnis der Rechtsprechung

- BFH, Urteil vom 26.08.1980, VII R 42/80, BFHE 131, 187, BStBl. II 1980, 699-701
- BFH, Urteil vom 27.10.1981, VII R 2/80, BFHE 135, 231, BStBl. II 1982, 141-145
- BFH, Urteil vom 29.10.1986, VII R 82/85, BFHE 148, 108, BStBl. II 1988, 359
- BFH, Urteil vom 18.03.1987, II R 35/86, BFHE 149, 267, BStBl. II 1987, 419
- BFH, Urteil vom 30.03.1989, VII R 89/88, BFHE 156, 88, BStBl. II 1989, 537
- BFH, Urteil vom 07.08.1990, VII R 106,89, BFHE 161, 423, BStBl. II 1990, 1010
- BFH, Urteil vom 23.10.1990, VIII R 1/86, BFHE 162, 539, BStBl. II 1991, 277
- BFH, Urteil vom 22.02.2000, VII R 73/98, BFHE 191, 211, BStBl. II 2000, 366
- BFH, Urteil vom 04.10.2006, VIII R 53/04, BFHE 215, 12, BStBl. II 2007, 227
- BFH, Urteil vom 29.07.2015, X R 4/14, BFHE 251, 112, BStBl. II 2016, 135
- BFH, Urteil vom 28.10.2020, X R 37/18, BFHE 271, 28
- FG, Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.1993, 4 K 1392/91
- FG, Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30.08.2018, 9 K 9099/16
- VG, Verwaltungsgericht Freiburg, Urteil vom 05.04.2017, 4 K 3505/16

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit eigenständig und ohne fremde Hilfe angefertigt habe. Textpassagen, die wörtlich oder dem Sinn nach auf Publikationen oder Vorträgen anderer Autoren beruhen, sind als solche kenntlich gemacht.

Die Arbeit wurde bisher keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit sind identisch.

Meißen, 14.03.2022

Name (Unterschrift)