

Schriften zum Steuerrecht

Band 43

Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht

Zulässigkeit und Grenzen der Delegation richterlicher
Sachaufklärung auf nichtrichterliche Personen

Von

Roman Matthias Seer



Duncker & Humblot · Berlin

ROMAN MATTHIAS SEER

**Der Einsatz von Prüfungsbeamten
durch das Finanzgericht**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 43

Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht

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

Von

Roman Matthias Seer



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Seer, Roman Matthias:

Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht :
Zulässigkeit und Grenzen der Delegation richterlicher
Sachaufklärung auf nichtrichterliche Personen / von Roman
Matthias Seer. – Berlin : Duncker und Humblot, 1993
(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 43)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1992

ISBN 3-428-07676-1

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1993 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Fotoprint: Werner Hildebrand, Berlin 65

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-07676-1

Meiner lieben Frau Sabine

Vorwort

Mit dieser von mir betreuten Schrift hat die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität zu Köln den Verfasser im Sommersemester 1992 promoviert. Ihm erkannte die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft auf ihrer Jahrestagung im September 1992 den Albert-Hensel-Preis zu. Als Mitherausgeber der „Schriften zum Steuerrecht“ freuen wir uns, das Werk in dieser Schriftenreihe veröffentlichen zu können.

In Steuerprozessen agiert eine Person, die die Finanzgerichtsordnung mit keiner Silbe erwähnt: der gerichtseigene Prüfungsbeamte. In der vorliegenden Schrift macht der Verfasser die forensische Tätigkeit des Prüfungsbeamten nicht nur zum Gegenstand seiner Untersuchung, um die rechtliche Zulässigkeit des Einsatzes von Prüfungsbeamten bei der gerichtlichen Sachaufklärung umfassend zu klären. Er durchdringt dabei auch Grundfragen des Prozeßrechts, so daß der wissenschaftliche Ertrag dieser Arbeit über das Thema weit hinausreicht.

Zunächst arbeitet der Verfasser die verfahrensrechtlichen Unterschiede zwischen der finanzbehördlichen Buchprüfung und der finanzgerichtlichen Sachaufklärung präzise heraus. Dabei gelangt er zu einer überzeugenden Aufgabenverteilung zwischen Finanzbehörde und Finanzgericht. In diesem Zusammenhang zeigt der Verfasser Lösungsmöglichkeiten auf, wie Finanzgerichte die ihnen an sich wesensfremde Durchführung umfassender Buchprüfungen vermeiden können. Daran anschließend klärt er – nach den jeweiligen Tätigkeitsbereichen differenzierend – die Rechtsstellung der Prüfungsbeamten.

Die praktischen Ergebnisse der Arbeit werden mit bemerkenswerter wissenschaftlicher Kreativität fundiert, indem schwierige prozessuale Grundfragen thematisiert werden. So beschäftigt sich der Verfasser u.a. grundlegend mit dem Gebot des gesetzlichen Richters und dem Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme. Dabei bildet den Kern der Arbeit die Frage, ob und inwieweit das Finanzgericht die ihm obliegende Sachaufklärung auf nichtrichterliche Personen delegieren darf. Die schlüssig entwickelten Antworten auf diese Frage leitet der Verfasser aber nicht nur aus verfassungskräftigen Postulaten ab. Er arbeitet vielmehr auch deren einfachgesetzliche Konkretisierungen heraus und weist dadurch detailliert die Grenzen der Befugnis zur

Sachaufklärung nach. Eindrucksvoll sind auch die Ausführungen zum bisher für den Finanzgerichtsprozeß weitgehend vernachlässigten Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme. In einer Grundlegung wird zunächst beleuchtet, welchen Inhalt der Unmittelbarkeitsgrundsatz hat und ob er im Steuerprozeß überhaupt Geltung beanspruchen kann. Sodann entwickelt der Verfasser für die einzelnen, durch Umfrage (siehe Anlage 2 dieser Schrift) ermittelten Einsatzgebiete die Grenzen der Delegation richterlicher Sachaufklärung.

Die Arbeit besticht nicht nur durch ihre theoretische Überzeugungskraft, sondern auch durch den Wirklichkeitsbezug, den Impetus, praktisch verwertbare Ergebnisse zu erzielen. Sie macht deutlich, daß das Steuerrecht Teil der Jurisprudenz ist und daß die stiefmütterliche Behandlung des Steuerrechts in der juristischen Ausbildung der rechtsstaatlichen und praktischen Bedeutung des Steuerrechts für das Verhältnis zwischen Staat und Bürger völlig unangemessen ist. Schließlich danke ich sehr herzlich meinem Kollegen Hanns Prütting, daß er die Dissertation mitbegutachtet und damit den Brückenschlag zum allgemeinen Prozeßrecht gefestigt hat.

Köln, im November 1992

Prof. Dr. Joachim Lang

Inhaltsverzeichnis

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

1. Kapitel

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

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

2. Kapitel

Die Befugnis der Finanzgerichte zur Buchprüfung 47

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

Inhaltsverzeichnis	11
b) Außenprüfung ist kein Beweismittel i.S.d. § 81 FGO	72
c) Einschränkung des finanzgerichtlichen Ermittlungsprogrammes	73
aa) Begrenzung durch den Streitgegenstand	73
bb) Begrenzung durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten	75
cc) Bindung der finanzgerichtlichen Sachverhaltsaufklärung an ein konkretes Beweisthema	76
IV. Ergebnis	79
B. Wege zur Vermeidung einer im Einzelfall umfangreichen finanzgerichtlichen Buchprüfung	80
I. Erforderlichkeit umfangreicher Buchprüfungen in Schätzungsfällen	80
II. Die Kassation n. § 100 Abs.2 Satz 2 FGO als Weg zur Vermeidung einer umfassenden finanzgerichtlichen Buchprüfung	83
1. Verhältnis des § 100 Abs.1 Satz 1 zu § 100 Abs.2 Satz 1 und 2 FGO	83
2. Das Merkmal des „wesentlichen Verfahrensmangels“ in Schätzungsfällen	85
a) Ermittlungspflichtverletzung des Finanzamtes als beachtlicher wesentlicher Verfahrensmangel	85
b) „Schätzungsautomatismus“ des Finanzamtes als Verletzung seiner Ermittlungspflicht	87
aa) Verhältnis der finanzbehördlichen Sachaufklärungspflicht zur Schätzungsbefugnis	87
bb) Unterscheidung zwischen endgültigen und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehenden Schätzungsbescheiden	90
cc) Feststellungslast	96
c) Zwischenergebnis	98
III. Anregung einer parallel zum Finanzgerichtsprozeß erfolgenden finanzbehördlichen Außenprüfung	99
1. Zulässigkeit finanzbehördlicher Außenprüfungen während des Finanzgerichtsprozesses n. § 76 Abs.3 FGO	99
2. Prozessuales Verhalten während der finanzbehördlichen Außenprüfung	105

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

3. Kapitel

Rechtsstellung der Prüfungsbeamten in ihren verschiedenen Einsatzbereichen innerhalb des finanzgerichtlichen Verfahrens 119

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

C. Einordnung der Figur des Prüfungsbeamten unter die verschiedenen Beweismittel 140

 I. Buchprüfungshandlungen 140

 1. Rechtsprechung 140

 2. Literatur 141

 a) Rudloff, u.a. 142

 b) Tipke, Suhr 143

 c) Ziemer/Birkholz 143

 d) Immesberger 143

 3. Eigene Stellungnahme 145

 a) Anwendung der unter B. entwickelten Abgrenzungskriterien ... 145

 b) Vereinbarkeit mit der dienstrechtlichen Stellung der Prüfungsbeamten 149

 aa) Gerichtseigene Prüfungsbeamte in der Rolle von institutionellen Gerichtssachverständigen 149

 bb) Finanzbehördliche Prüfungsbeamte 151

 4. Ergebnis 152

 II. Ortsbesichtigungen 152

 III. „Interne Aufträge“ 155

4. Kapitel

**Schranken der Sachaufklärungsdelegation
des Finanzgerichts auf Prüfungsbeamte**

A. Begrenzung der Sachaufklärungsdelegation durch das Gebot des gesetzlichen Richters und den Gewaltenteilungsgrundsatz 158

 I. Vereinbarkeit des Einsatzes von Prüfungsbeamten mit dem Gebot des gesetzlichen Richters nach Art.101 Abs.1 Satz 2 GG 158

 1. Problemstellung 158

 2. Auffassungen in der Literatur zur Vereinbarkeit des Einsatzes von Prüfungsbeamten mit dem Gebot des gesetzlichen Richters 159

 3. Eigene Stellungnahme 160

 a) Einsatz der Prüfungsbeamten im Bereich der Beweiserhebung . 160

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

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

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

Inhaltsverzeichnis

17

b) Aussagen der Beteiligten gegenüber dem Prüfungsbeamten als bloßer Parteivortrag	255
5. Befragung Dritter	258
a) Eigenschaft als sog. Zusatztatsachen	258
b) Keine Rechtfertigung durch den Zweck einer „Materialsammlung“	259
6. Ergebnisse	262
Zusammenfassung der Ergebnisse	264
Anlage 1: Umfrageergebnisse: Der Einsatz von Buchprüfern durch deutsche Finanzgerichte	271
Anlage 2: Umfrageergebnisse: Der Einsatzbereich gerichtseigener Prüfer	272
Anlage 3: Umfrageergebnisse: Der Verfahrensablauf bei der Sachaufklärung durch gerichtseigene Prüfer	274
Rechtsprechung, Finanzverwaltung und sonstige Quellen	276
Literaturverzeichnis	284

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz/Absätze
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
a.E.	am Ende
allg.	allgemeiner
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AP	Arbeitsrechtliche Praxis, Nachschlagewerk des Bundesarbeitsgerichts
AO	Abgabenordnung
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
Art.	Artikel
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBG	Bundesbeamtengesetz
Bd.	Band
Begr.	Begründung
Beschl.	Beschluß
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
Bl.	Blatt
BMF	Bundesminister der Finanzen/Bundesministerium der Finanzen
Bp	Betriebsprüfung
BpO (St)	Betriebsprüfungsordnung (Steuer)
BRAGO	Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte
BStBl.I, II, III	Bundessteuerblatt Teil I, II, III

BT	Bundestag
Buchholz	Sammel- und Nachschlagewerk der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, hrsg. von K. Buchholz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CPO	Civilprozeßordnung
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DRiG	Deutsches Richtergesetz
DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ(A)	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe A)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
Entw.	Entwurf
Erl.	Erläuterung
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
f.	folgend
FA	Finanzamt
Fa.	Firma
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung

FGGO	Vorläufige Geschäftsordnung des Reichsfinanzministers für die Finanzgerichte vom 15.2.1922
FinMin	Finanzminister
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
Fußn.	Fußnote
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
gem.	gemäß
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GNOFÄ	Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens
GrS	Großer Senat
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
Habil.	Habilitationsschrift
HansOLG	Hanseatisches Oberlandesgericht
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne der/des
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenschrift (Zeitschr.)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
LM	Lindenmaier-Möhring, Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)

n.	nach
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr(n).	Nummer(n)
NRW	Nordrhein-Westfalen
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PKW	Personenkraftwagen
preuß.	preußisch(e/en)
RAO	Reichsabgabenordnung
RdF	Reichsminister der Finanzen
Rdn.	Randnummer(n)
Reg.Entw.	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBl.(I)	Reichsgesetzblatt (Teil I)
RGSt	Ämtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	Ämtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Satz/Seite
SGG	Sozialgerichtsgesetz
sinngem.	sinngemäß(e)
sog.	sogenannt(e/en)
Sp.	Spalte
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozeßordnung
StRK	Steuer-Rechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

StV	Strafverteidiger (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer(n)
u.	und
u.a.	und andere/unter anderem
u.ä.	und ähnliche(s)
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom/von
Verw.Arch.	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
Vfg.	Verfügung
VG	Verwaltungsgericht
VGFG-EntlG	Gesetz zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VOBl.	Verordnungsblatt
VOBl. brit. Zone	Verordnungsblatt für die britische Zone
Vorb./Vorbem.	Vorbemerkung
VRS	Verkehrsrechts-Sammlung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WP	Wirtschaftsprüfer
z.B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZSEG	Gesetz über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft (Zeitschrift)
Zweitbearb.	Zweitbearbeitung
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozeß (Zeitschrift)

Einleitung und Gang der Untersuchung

Eine Reihe deutscher Finanzgerichte verfügen über eine Person, die die Finanzgerichtsordnung mit keiner Silbe erwähnt: den gerichtseigenen Prüfungsbeamten.¹ Der Umstand, daß diese unter den Finanzgerichten verbreitete Figur keine gesetzliche Regelung erhalten hat, weckt eine natürliche Neugierde nach ihrer Zulässigkeit. Zwar ist die Frage der Zulässigkeit des Einsatzes gerichtseigener Prüfungsbeamter schon einmal früher aufgeworfen und kontrovers erörtert worden.² Jedoch liegen diese Stellungnahmen bereits einige Zeit zurück und behandeln die Thematik nur in recht knapper Weise, so daß eine vertiefte Untersuchung des finanzgerichtlichen Einsatzes gerichtseigener Prüfungsbeamter bis heute aussteht. Mit dieser Arbeit soll erstmalig in rechtstat-sächlicher Hinsicht der Wirkungskreis gerichtseigener Prüfungsbeamter aufgezeigt und einer ausführlichen rechtlichen Prüfung unterzogen werden.

Eine in 1990 bei den deutschen Finanzgerichten vom Verfasser durchgeführte Umfrage³ zeigt, daß der Einsatz von Prüfungsbeamten durch Finanzgerichte sich nicht auf gerichtseigene Prüfer beschränkt, sondern zum Teil auch finanzbehördliche Prüfungsbeamte betrifft. Da zudem das Phänomen des gerichtseigenen Prüfungsbeamten ohne die Einbeziehung finanzbehördlicher Prüfer nicht ganz deutlich gemacht werden kann, ist das Thema entsprechend verbreitert und „Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht“ genannt worden. Die Umfragen ließen erkennen, daß die Beauftragung von Prüfungsbeamten durch die Finanzgerichte einmal historische Wurzeln hat⁴, zum anderen aber auch eine Erscheinung jüngeren Datums ist.⁵

¹ Die Finanzgerichte, bei denen ein gerichtseigener Prüfungsbeamter beschäftigt ist, sind in der Anlage 1 aufgeführt.

² Siehe den Streit zwischen *Immesberger*, FR 1969, S.398 ff.; *Grimm*, BB 1975, S.1528 ff., einerseits und *Rudloff*, FR 1968, S.367 ff.; *ders.*, FR 1969, S.399 f.; *Suhr*, StBp. 1976, S.173 ff., andererseits.

³ Ausgewertet in Anlage 1.

⁴ *Klauser*, in *Schröder/Muuss*, Fach 8030, S.5, erklärt die Institution des gerichtseigenen Prüfungsbeamten *allein* aus der Reichsabgabenordnung.

⁵ Dies beweist der in der Nachkriegszeit erfolgte Ausbau der Einrichtung des gerichtseigenen Prüfers in den Bundesländern Nordrhein-Westfalen, Hessen und Bayern, vgl. Anlage 1.

Um den Hintergrund für den Einsatz finanzbehördlicher Prüfungsbeamter im finanzgerichtlichen Verfahren und die Beweggründe für die Installierung gerichtseigener Prüfer aufzuhellen, werden im ersten Kapitel zunächst die rechtshistorischen Zusammenhänge der Finanzgerichte und des Prüfungswesens dargestellt. Diese rechtshistorische Ableitung des Betätigungsfeldes der Prüfungsbeamten beginnt mit der Errichtung der Finanzgerichte zu Beginn der Weimarer Republik und endet mit der rechtstatsächlichen Untersuchung des heutigen Einsatzbereiches gerichtseigener Prüfungsbeamter.⁶ Die Umfrageergebnisse sollen neben einer Beschreibung des heutigen Aufgabengebietes gerichtseigener Prüfungsbeamter die rechtstatsächliche Basis für die weiter in der Arbeit behandelten Problemfelder bilden.

Der den Umfrageergebnissen zu entnehmende hauptsächliche Tätigkeitsbereich gerichtseigener Prüfungsbeamter liegt in der Durchführung von Buchprüfungen unterschiedlicher Art⁷ und führt zu der im zweiten Kapitel erörterten – der Behandlung des Prüfungsbeamten vorgelagerten – allgemeinen Fragestellung, inwieweit die Finanzgerichte überhaupt selbst Buchprüfungen durchführen dürfen. Es wird dort untersucht, wodurch sich der gerichtliche Prüfungsumfang von dem eines finanzbehördlichen Außenprüfers unterscheidet und welche Konsequenzen daraus für den Umfang finanzgerichtlicher Buchprüfungen zu ziehen sind. Dabei soll besonders das Verhältnis zwischen finanzbehördlicher und gerichtlicher Sachaufklärung verdeutlicht werden. In diesem Zusammenhang stellt sich exemplarisch das praxisrelevante Problem, ob das Finanzgericht in Schätzungsfällen bei erstmaliger im Prozeß erfolgender Vorlage der Steuererklärung/Gewinnermittlung gezwungen ist, eine umfassende Buchprüfung nach Art einer Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen. Es werden hierzu Verfahrensalternativen für die Finanzgerichte entwickelt, wie sie die ihnen an sich wesensfremde Durchführung umfassender Buchprüfungen vermeiden können.

Das dritte Kapitel wendet sich der rechtlichen Einordnung der Prüfungsbeamten zu. Dort wird – differenzierend nach den sich aus den Umfragen ergebenden Einsatzbereichen gerichtseigener Prüfungsbeamter – untersucht, in welcher Rechtsstellung sich ein Prüfungsbeamter in dem jeweiligen Tätigkeitsfeld befindet. Diese vorangestellte Einordnung hat eine erhebliche Bedeu-

⁶ Siehe dazu die auf Befragung der gerichtseigenen Prüfungsbeamten basierenden Umfrageergebnisse zum Einsatzbereich gerichtseigener Prüfer (Anlage 2) und zum Verfahrensablauf bei der Sachaufklärung (Anlage 3).

⁷ Vgl. Anlage 2, Rubrik „Buchprüfungen“.

tung für die weitere Prüfung, ob der finanzgerichtliche Einsatz von Prüfungsbeamten überhaupt zulässig ist.

Dieses Problem wird im vierten Kapitel behandelt. Es stellt sich dort die – auch über den Prüfungsbeamten hinaus interessante – Kernfrage, ob und inwieweit das Finanzgericht die ihm obliegende Sachaufklärung auf eine nicht-richterliche Person – den Prüfungsbeamten – delegieren darf. Gegen diese Befugnis werden in der Literatur zwei Grundsätze angeführt⁸: das Gebot des gesetzlichen Richters und der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme. Diese beiden Grundsätze bilden die beiden Hauptgliederungspunkte für das vierte Kapitel. Neben der grundgesetzlichen Bedeutung des Gebots des gesetzlichen Richters werden dessen einfachgesetzliche, verfahrensrechtliche Ausprägungen offengelegt und in ihren begrenzenden Wirkungen auf die Befugnis zur Sachaufklärungsdelegation herausgearbeitet.

Einen Schwerpunkt des vierten Kapitels nimmt die Behandlung des für den Finanzgerichtsprozeß bisher kaum untersuchten⁹ Unmittelbarkeitsgrundsatzes ein. In einer Grundlegung wird zunächst beleuchtet, welchen Inhalt der Unmittelbarkeitsgrundsatz besitzt und ob er im Finanzgerichtsprozeß überhaupt Geltung beanspruchen kann. Insoweit versteht sich die Darstellung – über das Problem des zulässigen Tätigkeitsfeldes der Prüfungsbeamten hinausgehend – als Beitrag zur Klärung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes für das finanzgerichtliche Verfahren. Darauf aufbauend werden anschließend die aus dem Unmittelbarkeitsgrundsatz resultierenden Grenzen der Delegation richterlicher Sachaufklärung auf Prüfungsbeamte für die aus den Umfrageergebnissen entnommenen, konkreten Einsatzgebiete entwickelt.

⁸ Insbesondere von *Immesberger*, FR 1969, S.398 ff., u. v. *Grimm*, BB 1975, S.1528 ff.

⁹ Eine Ausnahme bildet der Aufsatz von *Grube*, DStR 1972, S.522 ff.