



Titel:	Recht der Gemeinden auf Teilnahme an einer Außenprüfung – Möglichkeiten und Grenzen der kommunalen Prüfungsteilnahme unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung
Autor:	Bahn, Finanzwirt LL.B. Daniel
Behörde / Gericht:	
Datum:	01.10.2020
Aktenzeichen:	
Gesetz:	
Typ:	Aufsätze
Kategorien:	Abgabenordnung, Gewerbesteuer
Rechtsstand:	
Dokumentnummer:	20006014 ebenso Heft 10/2020, Seite 298

Recht der Gemeinden auf Teilnahme an einer Außenprüfung – Möglichkeiten und Grenzen der kommunalen Prüfungsteilnahme unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung

I. Einleitung

II. Nur örtliche Prüfungsteilnahme

III. Prüfungsanordnung

1. Zuständigkeit

2. Rechtsmittel

IV. Teilnahmerecht vs. Prüfungsrecht

V. Steuergeheimnis

1. Bestandteil des Verwaltungsverfahrens in Steuersachen

2. Amtsträger

3. Interkommunale Zusammenarbeit

4. Realsteuerrelevanz

5. Konkurrenz- und Wettbewerbsverhältnisse

VI. Duldungspflicht

VII. Fazit

Recht der Gemeinden auf Teilnahme an einer Außenprüfung – Möglichkeiten und Grenzen der kommunalen Prüfungsteilnahme unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung

- von Finw. Daniel Bahn LLB, Bad Kissingen -*

Auf Veranlassung der Gemeinde ist das Finanzamt angehalten, einem kommunalen Amtsträger die Teilnahme an einer Außenprüfung im Gemeindegebiet zu ermöglichen. Die Befugnis, diese Anordnung gegenüber dem Steuerpflichtigen zu treffen, obliegt ausschließlich dem Finanzamt. Die Finanzbehörde muss dabei die Wahrung des Steuergeheimnisses sicherstellen. Zum einen gewinnt dieses Recht an Bedeutung wegen der hohen Bedeutung der Realsteuern für die Kommunalhaushalte und der großen Erkenntnisgewinne der Außenprüfungen. Zudem könnte die Möglichkeit auch im Rahmen der Grundsteuerreform mehr in den Fokus rücken.

I. Einleitung

Die direkte Beteiligung am Festsetzungsverfahren der Messbescheide ist im Regelfall für die Kommunen

nicht vorgesehen.¹ Ebenfalls bestehen gegen die Festsetzung des Messbetrags grundsätzlich auch keine Rechtsmittel.² Gem. § 21 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 FVG steht den Gemeinden jedoch hinsichtlich der Realsteuern ein Auskunfts- und Akteneinsichtsrecht gegenüber der Landesfinanzbehörde zu. Darüber hinaus werden sie auch ermächtigt, an Außenprüfungen teilzunehmen, soweit der Steuerpflichtige in der Gemeinde eine Betriebsstätte unterhält oder Grundbesitz hat und die Außenprüfungen im Gemeindebezirk erfolgen. Damit sind der Kommune zentrale Werkzeuge an die Hand gegeben, um Einfluss auf die Messbetragsfestsetzung nehmen zu können. Bei den Realsteuern entstehen aufgrund des Auseinanderfallens von Verwaltungs- und Ertragshoheit regelmäßig Interessensdisparitäten und die Teilnahme eines Gemeindebediensteten wirkt sich positiv auf die Prüfungsqualität und -tiefe aus.³

Mit Urteil vom 23.01.2020⁴ hat sich der BFH zuletzt zu den Ausgestaltungsfragen der gemeindlichen Teilnahme an einer Außenprüfung geäußert. Dieser Beitrag soll die Möglichkeiten und Grenzen unter Berücksichtigung dieses Urteils zusammenfassen und die offen gebliebenen Fragen und Diskrepanzen aufdecken.

II. Nur örtliche Prüfungsteilnahme

Bereits in § 21 Abs. 3 Satz 2 FVG ist eine Problemstellung enthalten, denn die Gemeinde ist nur zur Teilnahme berechtigt, wenn Steuerpflichtige »in der Gemeinde eine Betriebsstätte unterhalten oder Grundbesitz haben und die Außenprüfungen im Gemeindebezirk erfolgen«. Daraus ergibt sich, dass eine Prüfungsteilnahme ausgeschlossen ist, wenn sich im Gemeindegebiet zwar eine große Produktionsstätte befindet, die Prüfung aber am Sitz des Unternehmens in einer anderen Gemeinde stattfindet. Die Außenprüfung muss also zumindest auch in dieser Betriebsstätte auf Gemeindegrund stattfinden.⁵ Bei der Möglichkeit der Teilnahme von Landesbediensteten an Außenprüfungen des Bundes wird diese örtliche Beschränkung im Übrigen nicht vorgenommen.⁶

Diese Beschränkung mag auf den ersten Blick einleuchten, soll sie doch für eine Beteiligung nur der jeweils betroffenen Gemeinden sorgen.⁷ Allerdings erstrecken sich Firmen häufig über das Gebiet mehrerer Gemeinden, die im Rahmen der Zerlegung direkt betroffen wären. Bei einer Prüfung am Sitz der Geschäftsleitung ohne die einzelnen Produktions- oder Verkaufsstätten bleibt also nur einer Kommune die Möglichkeit der Teilnahme. Diese muss nicht einmal notwendigerweise den größten Anteil an einer Zerlegung innehaben. Die Gesetzesauslegung über den Wortlaut hinaus scheidet jedoch aus, weshalb es am Gesetzgeber wäre, diese Beschränkung zu überdenken. So könnte allen an der Zerlegung beteiligten Kommunen das Recht zur Prüfungsteilnahme gewährt werden. Obwohl das in der Theorie zu Prüfungen mit vielen Gemeindebediensteten führen könnte, heißt es dies für die Praxis nicht. Denn nur Gemeinden mit gewichtigen Betriebsstätten wären wohl überhaupt an einer Teilnahme interessiert. Die Möglichkeit zur Prüfungsteilnahme außerhalb des Gemeindebezirks könnte man zudem gesetzlich an der Relevanz der Betriebsstätte (z.B. nach Lohnsummen) festmachen.

III. Prüfungsanordnung

Erstinstanzlich wurde vom Steuerpflichtigen vorgetragen, die Gemeinde sei sachlich für den Erlass der Prüfungsanordnung zuständig, was auch aus Rechtsschutzgründen zu befürworten sei.⁸

1. Zuständigkeit

Die Gemeinden sind nicht berechtigt, die Teilnahme eines Bediensteten an einer Außenprüfung selbst anzuordnen, sondern sie müssen ihre Teilnahme über das formell zuständige Finanzamt erwirken.⁹ Das Teilnahmerecht aus § 21 Abs. 3 FVG macht die Gemeinde gegenüber der Finanzverwaltung geltend. Diese wiederum ist verpflichtet, die Teilnahme entsprechend in ihrer Prüfungsanordnung bzw. mit separater Verfügung dem Steuerpflichtigen bekanntzugeben.¹⁰ Das Finanzamt hat auch grundsätzlich keinen Entscheidungsspielraum beim Einräumen der gemeindlichen Prüfungsteilnahme, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen den § 21 Abs. 3 FVG vorliegen. Lediglich in Fällen, in denen von vornherein eine Verletzung des Steuergeheimnisses durch die Gemeinde eklatant wäre, ist an eine Ablehnung der Teilnahmeanordnung seitens des Finanzamts zu denken.¹¹

2. Rechtsmittel

Die Teilnahmeanordnung ergeht (ggf. gemeinsam mit einer Prüfungsanordnung) als eigenständiger

Verwaltungsakt direkt aus den §§ 196, 197 AO i.V.m. § 21 Abs. 3 FVG; einer analogen Anwendung bedarf es nicht.¹² Sofern der Steuerpflichtige Einwände gegen die Teilnahme der Gemeinde bzw. eines speziellen Gemeindebediensteten erheben möchte, ist dies im Einspruchsverfahren gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen. Allerdings stellt die Mitteilung der Person, die im Namen der Gemeinde teilnehmen soll, keinen eigenen anfechtbaren Verwaltungsakt dar.¹³ Damit bliebe dem Steuerpflichtigen selbst bei Besorgnis der Befangenheit (§ 83 AO) im Regelfall kein Rechtsmittel gegen die Prüfungsanordnung, er müsste den Erlass der Folgebescheide abwarten und dagegen Einspruch einlegen.¹⁴

Sofern der Steuerpflichtige sich gegen die Verletzung des Steuergeheimnisses absichern möchte und deshalb Einwendungen gegen die Person des Gemeindebediensteten erhebt, wäre das Rechtsschutzziel mit einem Einspruch gegen die Folgebescheide wirkungslos, da bereits während der Prüfung die Steuergeheimnisverletzung vollendet wäre. Diese Befürchtungen gehen deutlich über die bloße Besorgnis der Befangenheit hinaus. In solchen Fällen müssen eine gerichtliche Überprüfung und damit auch der vorhergehende Einspruchsweg zulässig sein.¹⁵ Ob eine Ablehnung des gemeindlichen Prüfers aus analoger Anwendung des § 42 ZPO iVm § 51 Abs. 3 FGO in Betracht kommt, hat der BFH offen gelassen.¹⁶ In Anbetracht eines zu erwartenden schwerwiegenden Rechtsverstoßes gegen das Steuergeheimnis scheint dies jedoch ein geeigneter Prüfungsmaßstab zu sein.¹⁷

IV. Teilnahmerecht vs. Prüfungsrecht

Dem Gemeindebediensteten werden nur die Teilnahme und ein Informationsanspruch gegen den Prüfer zuteil, ein eigenes Prüfungsrecht scheidet nach hM aus.¹⁸ Die Teilnahme umfasst dabei die komplette Prüfung einschließlich der Schlussbesprechung.¹⁹ Ein eigenes Prüfungsrecht wäre auch aus der Sache heraus schwierig umzusetzen, weil das Finanzamt im Gewerbesteuermessbescheid verbindlich über die Besteuerungsgrundlagen zu entscheiden hat. Nichtsdestotrotz wird der gemeindliche Teilnehmer in eigener Regie die ihm zugänglichen Sachverhalte überprüfen und entsprechend mit dem Prüfer kommunizieren. Diese zulässige Einflussnahme auf den Prüfungsverlauf kann der Prüfer auch kaum ignorieren und wird auf die aufgeworfenen Fragen eingehen müssen.²⁰ Ohne weitere Sachverhaltsaufklärung offenkundige Fehler sind stets zu berichtigen.²¹ Faber/Figatowski sehen den Finanzbeamten aus der Bindung an Recht und Gesetz gem. Art. 20 Abs. 3 GG angesichts gemeindlicher Hinweise sogar in der Pflicht entsprechende Ermittlungen aufzunehmen.²² Auch hinsichtlich der Sinnhaftigkeit der kommunalen Teilnahme ist das nicht von der Hand zu weisen, denn eine stumme Beobachterposition wäre wirkungslos. Mit § 21 Abs. 3 FVG sollen die Gemeinden ihre eigenen Interessen im Besteuerungsverfahren wahren können.²³ Dabei muss der Prüfer jedoch nicht jedem Einzeldetail nachgehen, sondern darf risikoorientierte Prüfungsansätze²⁴ verfolgen. Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige auch freiwillig gegenüber dem gemeindlichen Prüfer mitwirken und so eine weitergehende Prüfung ermöglichen.²⁵ Dies dürfte in der Praxis eine nicht zu unterschätzende Informationsquelle sein. Der Begriff der »beobachtenden Anwesenheit«²⁶ greift daher zu kurz.²⁷ Aus Sicht des Autors wäre die Bezeichnung »Prüfungsbegleitung mit Hinweisrecht« treffender.

V. Steuergeheimnis

Die Weitergabe der Besteuerungsgrundlagen in Form von Messbescheiden an die Gemeinden ist im Rahmen des § 30 Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 AO eine zulässige Offenbarung.²⁸ Darüber hinaus eröffnet auch der Auskunfts- und Teilnahmeanspruch aus § 21 FVG selbst eine Offenbarungsmöglichkeit nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO. Daraus ergibt sich aber ebenfalls die Beschränkung der Informationsweitergabe auf Daten, »soweit sie der Durchführung eines [Besteuerungs-]Verfahrens« dienen.²⁹

1. Bestandteil des Verwaltungsverfahrens in Steuersachen

Der BFH hatte bereits zuvor festgestellt³⁰, dass die Einräumung des Beteiligungsrechts Bestandteil des Verwaltungsverfahrens im Rahmen der Steuerfestsetzung ist und bestätigte dies im aktuellen Urteil. Die Durchbrechung des Steuergeheimnisses setzt einen unmittelbaren funktionalen Zusammenhang zwischen der Offenbarung und der Verfahrensdurchführung voraus.³¹ In diesem Zusammenhang muss jedoch kritisch betrachtet werden, dass die Kommunen auch ein Interesse an der Teilnahmemöglichkeit haben können, das nicht aus dem Besteuerungsverfahren rührt. Dies muss zunächst nicht einmal nach außen ersichtlich sein, etwa wenn der kommunale Teilnehmer neben dem gemeindlichen Steueramt noch Aufgaben des Ordnungsamts innehat. Die institutionelle Trennung des gemeindlichen Prüfers von anderen Aufgaben in der

Verwaltung, die insbesondere *Härtwig* vorschlägt³², ist der zentrale Ansatz zur Wahrung der Rechtssätze aus § 30 AO. Auch in der Praxis ergibt sich diese Trennung in der Regel bereits aus der Sache: Denn entweder ist die Gemeinde zu klein, um einen eigenen dauerhaften Prüfer zu beschäftigen und greift damit auf die interkommunale Zusammenarbeit zurück, oder die Größe der Kommunalverwaltung lässt einen Spezialisten nur für das Gebiet zu. Die gelegentliche Teilnahme eines Mitarbeiters des kommunalen Steueramts dürfte bereits wegen der fehlenden fachlichen Eignung ausscheiden.³³

2. Amtsträger

Die Beschränkung der Prüfungsteilnahme auf einen Amtsträger der Gemeinde ist zu Recht herrschende Meinung; die Teilnahme durch externe Steuerberater oder Rechtsanwälte scheidet damit aus.³⁴ Der BFH betont nun in seinem aktuellen Urteil, dass dadurch der Schutz des Steuergeheimnisses durchgehend gewährt werden kann, da auch der Amtsträger der Gemeinde demselben unterliegt. Das ist folgerichtig und stützt die grundsätzliche Offenbarungsmöglichkeit gegenüber der Gemeinde. Der Steuerpflichtige muss schließlich auch bei der kommunalen Steuerbehörde grundsätzlich von der gleichen effektiven Wahrung seiner schutzwürdigen Daten ausgehen können. Zwar erhält der Gemeindebedienstete im Rahmen der Akteneinsicht oder Teilnahme an der Außenprüfung tiefergehende Informationen als bei der Mitteilung des bloßen Messbetrags. Allerdings muss der Bürger auch im Rahmen der Festsetzung von Beiträgen und Steuern, die vollständig durch die Kommunen ermittelt werden, auf den Schutz durch das Steuergeheimnis vertrauen, da dieses über die jeweiligen Verweisungen der Kommunalabgabengesetze³⁵ entsprechend Anwendung findet. Die Beschränkung auf den Amtsträger ist ein zentrales Argument für die tiefgehende Einsichtnahme der Kommune in den Besteuerungsvorgang. Wie auch der BFH klarstellt, ist grundsätzlich von einem gesetzeskonformen Verhalten von ebendiesen auszugehen.³⁶ Lediglich wenn die Beziehungen zwischen Gemeinde und Steuerpflichtigen über das Steuerrechtsverhältnis hinausgehen, also Vertrags- oder Wettbewerbsbeziehungen untereinander bestehen, ist eine weitere Interessensabwägung notwendig.³⁷

3. Interkommunale Zusammenarbeit

In diesem Zusammenhang muss auch die Zulässigkeit von Kooperationsmodellen zwischen mehreren Kommunen überprüft werden. Aus der genannten Problematik der Rentabilität und der notwendigen fachlichen Kompetenz des gemeindlichen Prüfers ist ein interkommunaler Zusammenschluss vorteilhaft.³⁸ Der Bundesrat wollte im Rahmen der Zollkodex- Anpassung, die Möglichkeit der Amtshilfe in § 21 FVG aufnehmen lassen.³⁹ Der Vorschlag ist jedoch nicht umgesetzt worden. Für die Zusammenarbeit bleibt die Zweckvereinbarung⁴⁰ als geeignetes Mittel: Hierbei kann eine Gemeinde einer anderen ihre originäre Aufgabe übertragen, soweit keine Gründe des öffentlichen Wohls entgegenstehen oder die Vereinbarung den gesetzlichen Vorschriften nicht entspricht.⁴¹ Die Zulässigkeit der Nutzung dieser Möglichkeit für Zwecke des § 21 FVG wird in der Literatur bejaht.⁴² Eine gerichtliche Befassung mit der Problematik ist derzeit nicht ersichtlich. Hinsichtlich der örtlichen Beschränkung aus § 21 FVG auf das Gemeindegebiet ergeben sich keine Bedenken, wenn ein regionaler Radius gewahrt bleibt, denn das läuft nicht dem Zweck der gesetzlichen Ortsbeschränkung entgegen.⁴³

Dem gemeinsamen Prüfer entsteht jedoch bei der Teilnahme für die eine Kommune unter Umständen Wissen, das einer anderen (Kooperations-)Kommune dienlich ist. Hier ist darauf zu achten, dass dieses Wissen eben nicht bedingungslos offenbart werden darf. Daraus allgemein die Möglichkeit eines gemeinsamen Prüfers abzulehnen wäre jedoch zu weit gegriffen. Schließlich gibt es auch innerhalb der staatlichen Finanzverwaltung die Möglichkeit der Auftragsprüfung (§ 195 Satz 2 AO), bei der ebenfalls entsprechende eigendienliche Kenntnisse erlangt werden können. Zudem ist auf die zulässige innerdienstliche Kommunikation zu verweisen, die es auch unterschiedlichen Finanzbehörden (also auch den kommunalen) gestattet, Kontrollmaterial (§ 194 Abs. 3 AO) auszutauschen.⁴⁴ Damit bleibt die (unter 5.1 dargestellte) institutionelle Trennung zur Wahrung des Steuergeheimnisses ausreichend.

4. Realsteuerrelevanz

Das Informationsrecht der Gemeinde beschränkt sich auf realsteuerrelevante Inhalte.⁴⁵ Das Finanzamt muss daher prüfen, welche Vorgänge und Akten es dem kommunalen Prüfer zugänglich macht, ggf. müssen Schwärzungen vorgenommen werden.⁴⁶ Dabei ist nicht auf die formellen Inhalte abzustellen, also etwa die bloße Zurverfügungstellung der Gewerbesteuerakte, sondern es ist eine inhaltliche Prüfung durchzuführen.⁴⁷

Der anzulegende Maßstab an die Realsteuerrelevanz darf nicht zu eng gefasst sein, um nicht den gesetzgeberischen Willen zu § 21 FVG zu unterlaufen.⁴⁸ Den Gemeinden wird lediglich auf dieser Grundlage die Einflussnahme auf das Messbetragsverfahren gewährt.⁴⁹ Auch aus der Praxis kann sich nichts anderes ergeben: Oftmals sind auch für die Gewerbesteuer relevante Sachverhalte in anderen Steuerakten enthalten. Zudem macht die zunehmende Digitalisierung eine »Trennung nach Aktendeckel« ohnehin immer schwieriger. Das offenbarende Finanzamt muss sich also inhaltlich mit der Sache auseinandersetzen. Dabei kommen neben den Hinzurechnungs- und Kürzungsbeträgen ganz klar die Gewinnermittlungen und Jahresabschlüsse als wichtigste Informationsquellen in Betracht. Aber auch andere Sachverhalte, wie gerade die Abgrenzungsproblematik der Einkunftsarten, müssen der Gemeinde eröffnet werden.⁵⁰ Im Zweifel hat der kommunale Amtsträger sein berechtigtes Interesse darzulegen.⁵¹

Bei der Prüfungsteilnahme stellt sich darüber hinaus die Frage, inwieweit eine Einsicht in die Vorgänge der Prüfung selbst zulässig ist. Der Gemeindebedienstete hat zwar selbst kein aktives Prüfungsrecht, darf aber die Prüfung vollumfänglich begleiten.⁵² Sofern also der Betriebsprüfer zB eine Kalkulation durchführt, wird dem kommunalen Teilnehmer diese Information ebenfalls zuteil. Da es hier zumeist um die Ermittlung des Gewinns und damit der Grundlage des Gewerbeertrags geht, kann von einer weitgehenden Offenbarungspflicht ausgegangen werden.⁵³ Insbesondere bei bargeldintensiven Betrieben wird folgerichtig auch ein entsprechendes berechtigtes Interesse an der Feststellung der Höhe der Umsätze bestehen. Der vom BFH geforderte funktionale Zusammenhang der Offenbarung zur Verfahrensdurchführung⁵⁴ ist auch hierbei regelmäßig gewährt. Eine allgemeine Einsicht in die Prüferhandakte ist jedoch zu verneinen, vor allem um das Steuergeheimnis Dritter zu schützen.⁵⁵

5. Konkurrenz- und Wettbewerbsverhältnisse

Besonders verhält sich das Teilnahmerecht, wenn der Steuerpflichtige und die Kommune sich nicht nur im Besteuerungsverfahren, sondern auch auf dem freien Markt gegenüberstehen. Die Wettbewerbsbeziehungen können darüber hinaus auch bei nachgeordneten Organisationseinheiten (zB Beteiligungsgesellschaften) bestehen.⁵⁶ Zudem ergeben sich bereits Bedenken, wenn zwischen Steuerpflichtigem und Kommune lediglich ein anderweitiges Vertragsverhältnis besteht.⁵⁷ In diesen Fällen kann das umfassende Informations- und Akteneinsichtsrecht trotz Realsteuerrelevanz einzuschränken sein.⁵⁸

Im Grundsatz ist dem zuzustimmen: Die Wahrung des Steuergeheimnisses wiegt im Zweifel schwerer als das kommunale Beteiligungsrecht.⁵⁹ Sofern die Erkenntnisse aus der kommunalen Teilhabe wahrscheinlich (auch) außersteuerlich verwendet werden sollen, insbesondere im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit, ist bereits seitens des Finanzamts eine Beschränkung der Rechte aus § 21 FVG zu prüfen.⁶⁰ Auf der anderen Seite ist zu beachten, dass durch eine einseitige Abwägung die Rechte der Gemeinden ausgehöhlt werden, denn in vielen Fällen werden Vertrags- oder Wettbewerbsverhältnisse bestehen oder zumindest zu vermuten sein. Auch hier ist die institutionelle Funktionstrennung Grundvoraussetzung für jede weitere Interessensabwägung.⁶¹ Durch eine strikte organisatorische Trennung und die Beschränkung auf eigene Amtsträger erhält das Steuergeheimnis seinen verlängerten Schutz.⁶² Auch bei der staatlichen Verwaltung wird der Schutz über die organisatorische Trennung sichergestellt. Die von Krumm vorgeschlagene Lösung über die Heranziehung des Maßstabs der Besorgnis aus § 42 ZPO iVm § 51 Abs. 3 FGO⁶³, die einen objektivierenden Charakter in die Abwägung legt, ist mE angemessen. Sofern bereits bekannt ist, dass der kommunale Prüfungsteilnehmer auch in anderen Funktionen gegenüber dem Steuerpflichtigen auftritt und seine Erkenntnisse aus der Prüfung hierzu ausnutzen kann, muss eine Ablehnung der Person bereits vorab möglich sein. Ist eine solche Trennung seitens der Gemeinde nicht möglich, kann bei tiefgehenden außersteuerlichen Beziehungen eine Prüfungsteilnahme zu versagen sein. Die Ämtertrennung kann bei einer zu kleinen Verwaltungseinheit problematisch werden, womit in größeren regionalen Kooperationen sogar Vorteile zur Sicherung des Steuergeheimnisses liegen.⁶⁴ Im Übrigen ist die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs zu prüfen.⁶⁵ Eine Offenbarung wäre unbefugt, wenn dem Steuerpflichtigen Nachteile erwachsen, die in einem groben Missverhältnis zu dem angestrebten steuerlichen Ziel stehen.⁶⁶ So kann die Tiefe der Information zur Wahrung der Geschäftsgeheimnisse des Steuerpflichtigen im Einzelfall zu beschränken sein, wenn daraus keine erheblichen Erkenntnisse für den Messbetrag zu erwarten sind. Diese Informationsbeschränkung⁶⁷ sorgt neben der institutionellen Ämtertrennung für den notwendigen Präventivschutz des Steuergeheimnisses in Vertrags- und Wettbewerbssituationen.

Sofern trotz institutioneller Trennung und Informationsbeschränkung die Einhaltung des Steuergeheimnisses

nicht gewährleistet werden kann, muss die Prüfungsteilnahme der Gemeinde vollständig versagt werden. Die vom BFH angeführten straf- und zivilrechtlichen Mittel⁶⁸ wirken nicht präventiv und wären damit ungeeignet den Schutz, den § 30 AO gewährt, zu garantieren. Die zum Teil beschriebene »Schutzlosigkeit gegenüber der Eingriffsverwaltung« ist damit auch unter dem aktuellen BFH-Urteil nicht zu erkennen.⁶⁹

VI. Duldungspflicht

Der Gemeindebedienstete erhält ein vom Betriebsprüfer abgeleitetes und nur mit diesem gemeinsam ausübbares Betretungsrecht aus § 21 Abs. 3 FVG iVm § 200 Abs. 3 Satz 2 AO.⁷⁰ Daraus ergibt sich eine Duldungspflicht für den Steuerpflichtigen, der die Anwesenheit des kommunalen Begleiters akzeptieren muss.⁷¹ Der Gemeindebedienstete hat sich wie der Prüfer auszuweisen, es steht ihm jedoch kein Recht auf einen entsprechenden Arbeitsplatz zu.⁷² Daraus darf aber freilich nicht folgen, dass ihm die Teilnahme durch einen nicht geeigneten Raum oder ähnliche Beschränkungen faktisch unmöglich gemacht wird. Der Gemeindebedienstete ist an die Anwesenheit des Betriebsprüfers gebunden, isolierte Betretungsrechte ergeben sich nicht. Mögliche anderweitige (originäre) Betretungsrechte sind davon jedoch nicht tangiert.

VII. Fazit

Das in § 21 FVG verankerte Informationsrecht der Kommunen ist das zentrale Mittel der Beteiligung im Messbetragsfestsetzungsverfahren. Insbesondere die Möglichkeit der Teilnahme an einer Außenprüfung ist dabei ein nicht zu unterschätzendes Instrument zur Sicherstellung der gemeindlichen Interessen.

Der Erlass der Prüfungsanordnung muss vom zuständigen Finanzamt erfolgen, das auch die Teilnahme eines gemeindlichen Prüfers als eigenständigen Verwaltungsakt (mit-)erlässt. Dem Steuerpflichtigen bleibt der Einspruchsweg. Dabei muss zum präventiven Schutz des Steuergeheimnisses in erheblichen Fällen auch ein Ausschluss der Gemeinde bzw. der konkreten Person sowie eine Informationsbeschränkung im Rechtsweg überprüfbar bleiben.

Als wichtigste Maßnahme zur Sicherstellung des Steuergeheimnisses ist die institutionelle Trennung des teilnehmenden Gemeindebediensteten von den übrigen kommunalen Bereichen zu nennen. Damit und durch die Beschränkung auf kommunale Amtsträger ist auch sichergestellt, dass trotz einer notwendig weitgehenden Auslegung des Realsteuerbezugs keine unzulässige Verwertung der offenbarten Erkenntnisse stattfindet. Sofern ein Vertrags- oder Wettbewerbsverhältnis zwischen Kommune und Steuerpflichtigem besteht, ist darüber hinaus die Tiefe der weitergegebenen Information zu prüfen und ggf. zu beschränken. Eine vollständige Versagung des Teilnahmerechts kann jedoch nur in seltenen Ausnahmefällen bei besonders weitgehenden außersteuerlichen Verflechtungen in Betracht kommen.

Die örtliche Beschränkung des Teilnahmerechts verkennt zum Teil die gewachsenen Firmenstrukturen, die gerade nicht an einer Gemeindegrenze enden. Auch für eine klare Regelung der interkommunalen Zusammenarbeit wäre eine Gesetzesanpassung angebracht.

* Finw. Daniel Bahn, LL.B. ist Leiter des Steuerechtdienstes der Großen Kreisstadt Bad Kissingen sowie als freiberuflicher Autor und Referent tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Meinung des Verfassers wieder.

1 *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1368).

2 BFH, Urteil vom 21.07.1999 - I R 111/98, BFH/NV 2000, 346; *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1368 f.).

3 *Faber/Figatowski*, KommJur 2013, 212 (213).

4 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361.

5 FG Köln, Urteil vom 12.10.2012 - 13 V 2802/12, EFG 2013, 237; *Krumm* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lfg. 04.2020, FVG § 21 Rn. 2b.

6 Siehe dazu die ausdrückliche Regelung in § 21 Abs. 3 Satz 2 FVG: »Die Gemeinden sind jedoch abweichend von Absatz 2 nur dann berechtigt,...«.

7 *Suck*, DStZ 2009, 402 (403).

- 8 FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2018 - 1 K 2190/17 AO, EFG 2018, 609.
- 9 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 18; BVerwG, Urteil vom 27.01.1995 - 8 C 30/92, NVwZ 1995, 1203.
- 10 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 22.
- 11 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 36.
- 12 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 22; aA BVerwG, Urteil vom 27.01.1995 - 8 C 30/92, NVwZ 1995, 1203; Weber in: GewStG-eKommentar, Fassung vom 01.01.2015, § 1 Steuerberechtigte Rn. 25.
- 13 So für den Prüfer des Finanzamts zutreffend: *Intemann* in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014 § 197 Rn. 35.
- 14 BFH, Beschluss vom 07.05.1981 - IV B 60/80, BStBl. II 1981, 634.
- 15 Vgl. BFH, Urteil vom 29.04.2002 - IV B 2/02, DStR 2002, 1393.
- 16 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 45.
- 17 S. dazu 5.5.
- 18 Siehe *Schmieszek* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lfg. 04.2020, FVG § 21 Rn. 16 mwN.
- 19 *Weber*, (Fn. 12) Rn. 25.
- 20 *Krumm*, (Fn. 5) Rn. 2b; *Habighorst*, FR 2019, 839 (847); *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1371).
- 21 *Suck*, DStZ 2009, 402 (405); *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1371).
- 22 *Faber/Figatowski*, KommJur 2013, 212 (214).
- 23 *Härtwig*, FR 2018, 871 (872 f.).
- 24 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 04.2020, AO § 88 Rn. 68.
- 25 *Suck*, DStZ 2009, 402 (404); *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1371); *Weber* (Fn. 12) Rn. 25; aA: *von Wedelstädt* in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 153. Lieferung, FVG § 21 Rn. 6.
- 26 BVerwG, Urteil vom 27.01.1995 - 8 C 30/92, NVwZ 1995, 1203 (1204).
- 27 So auch: *Faber/Figatowski* KommJur 2013, 212 (214).
- 28 BFH, Urteil vom 25.11.2015 - I R 85/13, DStRE 2016, 630.
- 29 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 30.
- 30 BFH, Beschluss vom 04.05.2017 - IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009.
- 31 BFH, Urteil vom 10.02.1987 - VII R 77/84, BStBl II 1987, 545; *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 04.2020, AO § 30 Rn. 63.
- 32 *Härtwig*, FR 2018, 871 (875 ff.).
- 33 Zur Personalproblematik: *Suck*, DStZ 2009, 402 (405); *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1372).
- 34 FG Düsseldorf, Urteil vom 11.09.1998 - 18 K 3888/96 AO, EFG 1998, 1555 (1556); FinMin. NW vom 20.06.1996, DB 1996, 1446 f.; *Suck*, DStZ 2009, 402 (405); *Drüen*, DÖV 2012, 493 (498); *Faber/Figatowski*, KommJur 2013, 212 (215); *Krumm*, (Fn. 5) Rn. 2c; (Fn. 18) Rn. 17.
- 35 Für Bayern etwa: Art. 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. c BayKAG.
- 36 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 32 ff.
- 37 BFH, Beschluss vom 04.05.2017 - IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009; *Härtwig*, FR 2018, 871 (874); s. dazu 5.5.
- 38 *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1372).
- 39 BR-Drs. 432/14, 5.
- 40 Für Bayern siehe Art. 7 ff. BayKommZG.

- 41 Vgl. Art. 12 Abs. 2 BayKommZG.
- 42 *Faber/Figatowski*, KommJur 2013, 212 (215 f.); *Krumm*, (Fn. 5) Rn. 2c; *Härtwig*, FR 2018, 871 (874).
- 43 *Faber/Figatowski*, KommJur 2013, 212 (215).
- 44 Zur Zulässigkeit: BFH, Urteil vom 23.07.1986 - I R 306/82, BStBl II 1987, 92.
- 45 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 30; *Drüen*, DÖV 2012, 493 (497); *Härtwig*, FR 2018, 871 (872 f.).
- 46 *Krumm*, (Fn. 5) Rn. 2a.
- 47 *Härtwig*, FR 2018, 871 (872 f.); *Krumm*, (Fn. 5) Rn. 2a; zu enge Auffassung: *Suck*, DStZ 2009, 402 (406).
- 48 *Härtwig*, FR 2018, 871 (873); *Schmieszek*, (Fn. 18) Rn. 17a.
- 49 *Bahn*, NWB 2016, 1367.
- 50 *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1368); *Härtwig*, FR 2018, 871 (873).
- 51 *Suck*, DStZ 2009, 402 (406); *Faber/Figatowski*, KommJur 2013, 212 (214).
- 52 FM NRW vom 20.06.1996 - S 0403 - 7 - V C 5, DB 1996, 1446.
- 53 AA: *Härtwig*, FR 2018, 871 (875).
- 54 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 31.
- 55 Zur Problematik der »Hinweisgeber«: BFH, Urteil vom 25.07.1994 - X B 333/93, DStR 1994, 1653.
- 56 BFH, Beschluss vom 04.05.2017 - IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009.
- 57 *Härtwig*, FR 2018, 871 (874); *Krumm* (Fn. 5) Rn. 2a.
- 58 BFH, Beschluss vom 04.05.2017 - IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009.
- 59 So auch: *Suck*, DStZ 2009, 402 (406).
- 60 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 36.
- 61 BFH, Beschluss vom 04.05.2017 - IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009, aA: FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2018 - 1 K 2190/17 AO, EFG 2018, 609, welchem die bloße Amtsträgereigenschaft genügt.
- 62 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 30.
- 63 *Krumm*, (Fn. 5) Rn. 2a.
- 64 *Härtwig*, FR 2018, 871 (877).
- 65 BFH, Beschluss vom 07.07.2008 - II B 9/07, BFH/NV 2008, 1811.
- 66 *Drüen*, (Fn. 31) Rn. 26.
- 67 *Härtwig*, FR 2018, 871 (875).
- 68 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 35.
- 69 *Strahl*, NWB 2020, 1978 (1979).
- 70 BFH, Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BeckRS 2020, 13361, Rn. 43.
- 71 *Schmieszek*, (Fn. 18) Rn. 10.
- 72 *Krumm*, (Fn. 5) Rn. 2c.