BUNDESFINANZHOF Urteil vom 8.4.2008, VIII R 61/06

Zulässigkeit einer Außenprüfung bei zur Verschwiegenheit verpflichteten und zur Auskunftsverweigerung berechtigten Berufsträgern - Keine vorbeugende Unterlassungsklage gegen die Anfertigung von mandantenbezogenen Kontrollmitteilungen vor Beginn der Außenprüfung

Leitsätze

1. Auch gegen gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtete und zur Verweigerung von Auskünften berechtigte Personen, wie Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, kann eine Außenprüfung angeordnet werden .

2. Die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung wird nicht durch die spätere Form der Durchführung der Außenprüfung beeinträcht igt .

3. Für eine vorbeugende Unterlassungsklage gegen die Finanzbehörde, sich bereits vor Beginn der Außenprüfung zu verpflichte n, keine mandantenbezogenen Kopien oder Kontrollmitteilungen anzufertigen, fehlt in aller Regel das erforderliche besondere Rechtsschutzbedürfnis .

4. Die Finanzbehörde muss im Einzelfall im Rahmen pflichtgemäßer Ermessensausübung über die Anfertigung von Kontrollmitteil ungen entscheiden und den Steuerpflichtigen (Berufsträger) rechtzeitig von einer entsprechenden Absicht informieren. Dem Steuerpflichtigen wird dadurch die Möglichkeit eröffnet, sich mit den gesetzlich eingeräumten Rechtsbehelfen im konkreten Fall gegen die Umsetzung zur Wehr zu setzen .

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsbeistand selbständig tätig. Am 2 2. Mai 2002 ordnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bei ihm eine Außenprüfung wegen Einkommen- und Umsatzsteuer für die Veranlagungszeiträume 1998 bis 1999 a n. Der Anordnung lag ein Auftrag des an sich zuständigen FA D vom 5. September 2001 zugrunde. Der Kläger legte gegen die Anordnung im Hinblick auf die berufliche Versch wiegenheitspflicht und das sich daraus ableitende Auskunftsverweigerungsrecht Einspruch ein. Er bat um eine schriftliche, verbindliche Bestätigung seitens der Betriebsprüfun g, dass diese keine Kopien und Kontrollmitteilungen fertigen werde. Solange eine solche Zusage nicht vorliege, halte er die Durchführung der Betriebsprüfung für unzulässig. Den Einspru ch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 2. Oktober 2003 als unbegründet zurück.

3 Die gegen die Prüfungsanordnung gerichtete Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen.

4 Dagegen richtet sich die vom IV. Senat mit Beschluss vom 6. Juli 2006 IV B 88/05 zugelassene Revision des Klägers, mit der er eine Verletzung materiellen Rechts rügt.

5 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG, die angefochtene Prüfungsanordnung und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben,

6 hilfsweise,

7 unter Aufhebung des Urteils des FG Düsseldorf und der Einspruchsentscheidung des FA vom 2. Oktober 2003 das FA zu verpflich ten, bei der Durchführung der Betriebsprüfung gemäß Anordnung vom 22. Mai 2002 keine mandantenbezogenen Kopien oder Kontrollmitteilungen zu fertigen.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

10 Das FG hat zu Recht den Hauptantrag als unbegründet und --im Ergebnis ebenfalls zutreffend-- den Hilfsantrag als unzulässig abgewiesen.

11 Die angefochtene Prüfungsanordnung ist rechtmäßig.

12 1. Nach § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) ist u.a. bei Steuerpflichtigen, die freiberuflich tätig sind, eine Außenprüfun g zulässig. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass diese Vorschrift im Streitfall eingreift, da der Kläger als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsbeistand Einkün fte aus selbstständiger Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt. Dazu bedarf es deshalb keiner weiteren Ausführungen.

13 2. Die Befugnis des FA zur Anordnung einer Außenprüfung wird nicht dadurch eingeschränkt, dass der Kläger Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ist. Zwar ist ein Steuerberater zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 57 Abs. 1 des Steuerberatungsgesetzes) und er darf im Besteuerungsverfahren Auskünfte über Umstände verweigern, die ihm in seiner Eigenschaft als Steuerberater bekannt geworden sind (§ 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO). Jedoch sind Rechtsprechung und Schrifttum in der Ver gangenheit stets einhellig davon ausgegangen, dass die Anordnung einer Betriebsprüfung auch gegenüber Personen zulässig ist, die Berufsgeheimnisse wahren müssen (Urteil des Bunde sfinanzhofs --BFH-- vom 26. Februar 2004 IV R 50/01, BFHE 205, 234, 241, BStBl II 2004, 502, 504; BFH-Beschlüsse vom 27. November 1996 IV B 5/96, BFH/NV 1997, 274; vom 11. Deze mber 1957 II 100/53 U, BFHE 66, 225, BStBl III 1958, 86; Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 193 AO Rz 14; Eckhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp --, § 193 AO Rz 26; Gosch in Beermann/Gosch, AO, § 193 Rz 58, m.w.N.; insoweit auch Jahn, Steueranwaltsmagazin 2007, 18; Göpfert, Der Betrieb --DB-- 2006, 581). Diese Handhab ung wird nicht zuletzt durch das Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung (§ 85 AO) gerechtfertigt, dessen Befolgung beeinträchtigt werden könnte, wenn sich Angehörige bestimmter Berufs gruppen unter Berufung auf eine bestehende Verschwiegenheitspflicht generell der Überprüfung ihrer im Besteuerungsverfahren gemachten Angaben entziehen könnten. Der S enat hält sie nicht zuletzt unter diesem Gesichtspunkt für rechtmäßig.

14 3. Eine abweichende Beurteilung ergibt sich nicht daraus, dass die Finanzverwaltung seit dem Jahr 2000 nicht mehr allgemein darauf verzichtet, anlässlich von Außenprüfungen bei zur Berufsverschwiegenheit verpflichteten Personen Kontrollmitteilungen (§ 194 Abs. 3 AO) zu fertigen. Ein solcher Verzicht war im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 24. September 1987 (BStBl I 1987, 664, 704) ausgesprochen worden, während die Neufassung dieses Erlasses vom 14. Februar 2000 (BStBl I 2000, 190, 247) und die ihm nachfolgende Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung (BpO 2000) vom 15. März 2000 (BStBl I 2000, 368) eine entsprechend e Selbstbeschränkung der Verwaltung nicht mehr vorsehen. Der Senat vermag indessen der Ansicht des Klägers, im Gefolge dieser Änderung müsse die Zulässigkeit von Außenprüfungen bei dem genannten Personenkreis neu überdacht werden, nicht zu folgen.

15 Denn die Frage, ob eine Außenprüfung überhaupt angeordnet werden darf, ist von der Frage nach der Rechtmäßigkeit einzelner Maßnahmen im Zuge der Prüfung zu unterscheiden (BFH-Urteil vom 10. November 1998 VIII R 3/98, BFHE 187, 386, BStBl II 1999, 199, m.w.N.). Das gilt auch insoweit, als es d arum geht, ob anlässlich einer Prüfung Kontrollmitteilungen gefertigt werden dürfen. Deshalb würde selbst dann, wenn man im Zusammenhang mit der Prüfung bei einem Steuerberater die An fertigung von Kontrollmitteilungen generell für unzulässig hielte, daraus nicht die Unzulässigkeit der Prüfung selbst folgen. Vielmehr können diesen Gesichtspunkt betreffende Einwend ungen allenfalls in der Weise geltend gemacht werden, dass --ggf. gerichtlicher-- Rechtsschutz gegen die Anfertigung einer Kontrollmitteilung gesucht wird (BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 VIII R 53/04, BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227; ggf. im Wege einer einstweiligen Anordnung gemäß § 114 FGO, dazu BFH-Beschluss vom 28. Oktober 1997 VII B 40/97, BFH/NV 1998, 424; ebens o Bilsdorfer, Neue Wirtschafts-Briefe, Fach 17, S. 1655 (15/2000); Apitz, Die Steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 2001, 57, 59; vgl. auch Gosch in Beermann/Gosch, a.a.O., § 194 R z 266; Eckhoff in HHSp, § 194 AO Rz 266; Klein/Rüsken, 9. Aufl., § 194 Rz 33; Pahlke/Koenig/Intemann, Abgabenordnung, § 194 Rz 69).

16 Vor diesem Hintergrund muss im Streitfall nicht auf die Überlegungen des Klägers dazu eingegangen werden, dass ein Verzicht auf Kontrollmitteilungen entweder verfassungsrechtlich oder im Hinblick auf die einfachgesetzlichen Regelungen zur Verschwiegenheitspflicht geboten sei (vgl. dazu auch Gosch in Beerma nn/Gosch, a.a.O., § 194 Rz 246; Eckhoff in HHSp, § 194 AO Rz 245, m.w.N.; Pahlke/Koenig/Intemann, a.a.O., § 194 Rz 61; v. Wedelstädt in: Kühn /von Wedelstädt, 18. Aufl., AO, § 194 R z 19; Papperitz, DB 2001, 1217, 1221; v. Wedelstädt, Der AO-Steuerberater --AOStB-- 2005, 238, 240; offengelassen von Burchert, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprü fer --INF-- 2000, 293, 298). Denn selbst wenn man ihnen folgen würde, könnte sich daraus eine Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung nicht ergeben. Die Rechte des Klägers und sein er Mandanten werden dadurch hinreichend gewahrt, dass der Kläger rechtzeitig vor der Fertigung einer Kontrollmitteilung informiert --nicht indes belehrt (vgl. v. Wedelstädt, AOStB 2 005, 13, 15)-- werden muss (vgl. dazu Klingelhöfer, StBp 2002, 1, 4; Eckhoff in HHSp, § 194 AO Rz 202, m.w.N.) und daraufhin die Umsetzung dieses Vorhabens mit den hierfür zur Verfügung stehen den Mitteln (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFH/NV 1998, 424; Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 194 AO Rz 33, m.w.N.) verhindern kann. Schon die Prüfung als solche für unzulässig zu erachten, ist deshalb zu diesem Zweck nicht erforderlich; das gilt umso mehr, als völlig offen ist, ob der Verlauf der Prüfung zur Fertigung von Kontrollmitteilungen im Hinblick auf Mandante n des Klägers Anlass geben könnte.

17 4. Ebenso kann die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung nicht daraus abgeleitet werden, dass das FA im Verlauf der Prüfun g Hinweise darauf erhalten könnte, welche Mandanten von dem Kläger betreut werden. Zwar weist der Kläger zu Recht darauf hin, dass sich das in § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO best immte Auskunftsverweigerungsrecht u.a. auf die Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung erstreckt (BFH-Urteil vom 14. Mai 2002 IX R 31/00, BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712). Richtig ist ferner, dass eine zur Berufsverschwiegenheit verpflichtete Person der Finanzbehörde die Einsicht in alle Daten verweigern darf, auf die sich ihr Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 AO erstreckt (BFH-Beschluss in BFHE 66, 225, BStBl III 1958, 86). Diese Grundsätze greifen jedoch zum einen nicht im Hinblick auf diejen igen Mandanten ein, die auf eine Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben; ein solcher Verzicht wird in aller Regel dort angenommen werden können, wo der Kläger an der Erstellung von Steuererklärungen seiner Mandanten mitgewirkt und dies der Finanzbehörde gegenüber kenntlich gemacht hat. Erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat hat der Kläger hier zu geltend gemacht, er übe eine reine Beratungspraxis aus, ohne Steuererklärungen zu erstellen und dadurch mit den Finanzbehörden in Kontakt zu treten. Zum anderen --und vor allem-- kann das Recht zur Verweigerung von Auskünften ebenfalls nur die Mitwirkungspflicht des Klägers im Rahmen der Außenprüfung, nicht aber die Zulässigkeit der Prüfung selbst beschränk en. Dem entsprechend hat schon in der Vergangenheit die Rechtsprechung keine Veranlassung gesehen, Außenprüfungen bei rechts- oder steuerberatenden Personen unter diesem Gesichtsp unkt generell für unzulässig zu erklären. Daran hält der erkennende Senat in Übereinstimmung mit dem I. Senat (BFH-Beschluss vom 24. August 2006 I S 4/06, BFH/NV 2006, 2034) fest.

18 5. Eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Prüfungsanordnung ergibt sich schließlich nicht daraus, dass der Kläger durch ei ne Verweigerung von Auskünften über seine Mandate in die Gefahr geraten könnte, mit den Rechtsfolgen des § 160 AO konfrontiert zu werden (vgl. ebenfalls Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O ., § 194 AO Rz 35; Eckhoff in HHSp, § 194 AO Rz 147). Denn auch hier gilt, dass eine auf § 160 AO gestützte Aufforderung eine Maßnahme darstellt, deren Zulässigkeit auf den hierfür z ur Verfügung stehenden Wegen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20. April 1988 I R 67/84, BFHE 154, 5, BStBl II 1988, 927) eigenständig einer Überprüfung zugeführt werden kann. Deshalb besteh t keine Veranlassung, jegliche Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse des Klägers unter diesem Gesichtspunkt für unzulässig zu erachten. Abgesehen davon entfaltet in dem hier inter essierenden Bereich § 160 Abs. 2 AO eine gewisse Schutzwirkung zu Gunsten des Klägers, durch die seinen berechtigten Interessen in ausreichendem Maße Rechnung getragen ist.

19 6. Schließlich beruft sich der Kläger ohne Erfolg darauf, dass das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) den Zugriff auf Daten bei Berufsgeheimnisträgern besonderen verfassungsrechtlichen Grenzen unterworfen hat (BVerfG-Beschluss vom 12. April 2005 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29). Denn in der einschlägigen En tscheidung ging es um die Sicherstellung und Beschlagnahme des gesamten Datenbestandes eines Rechtsanwalts und Steuerberaters, eine Maßnahme, deren Intensität diejenige einer Prüfungsanordnung deutlich übersteigt. Zudem geht das BVerfG in jener Entscheidung erklärtermaßen davon aus, dass der Zugriff auf "geschützte" Daten nicht schlechthin u nzulässig ist, sondern nur durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit begrenzt wird. Dieser Grundsatz ist im Streitfall, in dem das FA mit der angefochtenen Prüfungsanordnun g ein legitimes Interesse verfolgt und nicht übermäßig in Rechte des Klägers eingreift, zweifelsfrei gewahrt.

20 7. Das FG hat auch den Hilfsantrag zu Recht als unzulässig abgewiesen. Ein Rechtsschutzbedürfnis für eine generelle Verpfli chtung des Finanzamts, eine Betriebsprüfung gesetzmäßig, nämlich unter Beachtung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht des Klägers, durchzuführen, besteht nicht. Ohne jeglichen konkreten Anlass für die Annahme eines gegenteiligen Verhaltens des Finanzamts würde insoweit lediglich die aus Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) folgende Verpflichtung des Finanzamts festgestellt, nach Gesetz und Recht tätig zu werden.

21 Soweit der Kläger den Hilfsantrag in der mündlichen Verhandlung dahin gehend konkretisiert hat, dass das FA verpflichtet we rden soll, bereits im Vorfeld der Außenprüfung generell auf mandantenbezogene Kopien und Kontrollmitteilungen zu verzichten, fehlt es für ein derartiges Klagebegehren an den dafür in der Rechtsprechung geforderten besonderen Sachentscheidungsvoraussetzungen.

22 Die Fertigung von Kontrollmitteilungen stellt ein schlicht hoheitliches Handeln und nicht einen Verwaltungsakt dar, so dass ein Rechtsschutz dagegen durch eine allgemeine Leistungsklage gemäß § 40 Abs. 1 I. Alternative FGO in Betracht kommt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227; BFH-Beschluss in BFH/NV 1998, 424; FG Berlin, Urteil vom 18. Februar 1983 III 659, 660/81, Entscheidungen der Finanzgerichte 1984, 33; v. Wedelstädt, AOStB 2005, 238, 242; Tipke in Tipke/Kruse, a.a .O., § 194 AO Rz 33 und 34; Gosch in Beermann/Gosch, a.a.O., § 194 Rz 267; Pahlke/Koenig/Intemann, a.a.O., § 194 Rz 69).

23 Eine solche vorbeugende Unterlassungsklage ist jedoch nur --ausnahmsweise-- dann zulässig, wenn substantiiert und in sich s chlüssig dargetan wird, durch ein bestimmtes, künftig zu erwartendes Handeln einer Behörde in eigenen Rechten verletzt zu sein, und dass ein Abwarten der tatsächlichen Rechtsverlet zung unzumutbar sei, weil die Rechtsverletzung dann nicht oder nur schwerlich wiedergutzumachen sei (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 I R 25/92, BFHE 172, 488, BStBl II 1994, 210, m. w.N.).

24 Diesen Anforderungen entspricht der Vortrag des Klägers im finanzgerichtlichen Verfahren nicht.

25 Der I. Senat des BFH hat im Beschluss in BFH/NV 2006, 2034 bereits zutreffend ausgeführt, zur Wahrung der Rechte des Kläger s zur Auskunftsverweigerung und Verschwiegenheit sei zu verlangen, dass der geprüfte Berufsträger rechtzeitig vor der Fertigung von Kontrollmitteilungen informiert wird, damit er die Umsetzung dieses Vorhabens mit den dafür verfügbaren Rechtsbehelfen verhindern kann.

26 Indes hat der Kläger weder im Einspruchs- noch im Klageverfahren konkrete Anhaltspunkte dafür vorgetragen, dass das FA über haupt Kontrollmitteilungen im Verlauf der bei ihm durchzuführenden Außenprüfung anfertigen wolle.

27 Ob und ggf. nach Maßgabe welcher Voraussetzungen der nach § 147 Abs. 6 AO zulässige Datenzugriff der Finanzbehörden im Rahm en von Außenprüfungen zum Schutz der Verpflichtung zur Wahrung der gesetzlich bestimmten Verschwiegenheitspflichten von Berufsträgern und der ihnen zustehenden Auskunftsverwe igerungsrechte zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse nach § 102 AO von Verfassungs wegen einzuschränken wäre, ist nicht in diesem Verfahren zu entscheiden. Au ch die Aufforderungen, dem Prüfer Einsicht in die gespeicherten Daten zu gewähren, das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung nutzen zu können, die Daten nach Verfahren der Fi nanzbehörde aufzubereiten oder ihr auf einem Datenträger zur Verfügung zu stellen, sind jeweils gesonderte Verwaltungsakte, die mit dem Einspruch angegriffen werden kön nen (vgl. auch BFH-Beschluss vom 26. September 2007 I B 53, 54/07, BFH/NV 2008, 133, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, zur Beachtung der sich aus dem Verhältnismäßigkeits grundsatz ergebenden Grenze). Im Übrigen ist die Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG und § 85 AO bei Gesetzesvollzug an Gesetz und Recht gebunden und hat auch bei der Ausübun g des ihr zustehenden Ermessens den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigen (vgl. auch § 5 AO). Dieser Grundsatz ist mit Verfassungsrang ausgestattet und bei der Auslegung und Anwendung der Normen des einfachen Rechts zu beachten (so schon BVerfG-Beschluss vom 9. November 1976 2 BvL 1/76, BVerfGE 43, 101, 106; BFH-Beschluss vom 25. Oktobe r 2007 VIII B 41/07, BFH/NV 2008, 189, m.w.N.).