

Betriebsprüfer dürfen nicht ins Blaue hinein ermitteln

Betriebsprüfer haben nicht das Recht, sich zu Beginn der Prüfung bei einer Bank Kontoauszüge von Kunden vorlegen zu lassen, bei denen sie Unregelmäßigkeiten vermuten (hier: Anlagen in Luxemburg betreffend). Nur wenn bei einer konkreten und im Aufgabenbereich des Prüfers liegenden Tätigkeit ein Anlass auftaucht, eine Kontrollmitteilung zu schreiben, ist ein Nachhaken erlaubt. Ohne einen solchen Anlass darf die Bank sich sperren.

Quelle: Wolfgang Büser

Umfang der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei einer Aussenprüfung ; Aussenprüfung zur Ermittlung von steuerlichen Verhältnissen Dritter

Gericht: BFH

Datum: 04.11.2003

Aktenzeichen: VII R 28/01

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2003, 11912

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Köln - 07.11.2000 - AZ: 9 K 8038/97

Rechtsgrundlagen:

§ 200 Abs. 1 S. 2 AO 1977

§ 194 Abs. 1 S. 1 AO 1977

Fundstellen:

BFHE 204, 15 - 20

AO-StB 2004, 121 (Volltext mit amtl. LS)

BB 2004, 591-593 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2004, 549-551 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 1032-1034 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2004, 634-635 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2004, XII Heft 11 (Kurzinformation)

DStR 2004, 452-454 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2004, 432

DStZ 2004, 214 (Kurzinformation)

GStB 2004, 17

INF 2004, 241
JuS 2004, 643 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
KÖSDI 2004, 14128 (Kurzinformation)
NJW 2004, 1479-1480 (Volltext mit red./amtl. LS)
NWB 2004, 816
NWB 2005, 4260
NWB 2005, 3298-3299 (Kurzinformation)
PStR 2004, 106
RdW 2004, 462-464 (Volltext)
SJ 2004, 11-12
stak 2004
StB 2004, 125
StBp 2013, 171
StBW 2004, 5
SteuerStud 2004, 559-560
StuB 2004, 275
StuB 2004, 283
WM 2004, 1429-1431 (Volltext mit amtl. LS)
WuB 2004, 809-811
ZBB 2004, 253
ZBB 2004, 252 (amtl. Leitsatz)
ZIP 2004, 702-704 (Volltext mit amtl. LS)

BFH, 04.11.2003 - VII R 28/01

Amtlicher Leitsatz:

1. Zwischen einer Außenprüfung und der Feststellung steuerrelevanter Verhältnisse dritter Personen muss ein sachlicher Zusammenhang in der Weise bestehen, dass bei einer konkreten und im Aufgabenbereich des Prüfers liegenden Tätigkeit ein Anlass auftaucht, solche Feststellungen zu treffen. Fehlt es an einer solchen konkreten Prüfungstätigkeit, die den Anlass für die Feststellung der Verhältnisse Dritter bieten muss, handelt der Prüfer außerhalb der ihm durch den Prüfungsauftrag verliehenen Befugnisse.
2. Diese Grundsätze gelten auch für ein Mitwirkungsverlangen, das darauf gerichtet ist, unabhängig von einer konkreten Prüfungstätigkeit ausschließlich die steuerlichen

Verhältnisse Dritter festzustellen. Ein derartiges Mitwirkungsverlangen ist rechtswidrig.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Bank. Das Finanzamt für Großbetriebsprüfung, dessen Zuständigkeit zwischenzeitlich auf den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Finanzamt --FA--) übergegangen ist, ordnete mit Bescheid vom September 1996 die Durchführung einer Außenprüfung bei der Klägerin an, die sich auf alle für sie bedeutsamen Steuerarten in den Besteuerungszeiträumen 1991 bis 1995 beziehen sollte. Die im Rahmen dieser Außenprüfung getroffenen Feststellungen wurden in einem Zwischenbericht festgehalten.

2 Am Tag des Prüfungsbeginns (15. Oktober 1996) forderte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung die Klägerin schriftlich mit Rechtsmittelbelehrung auf, die Auszüge für das Giroausgangskonto für den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 30. Juni 1994 "für Kontrollmitteilungszwecke" nach § 194 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO 1977) vorzulegen. Bei dem Giroausgangskonto der Klägerin handelt es sich um ein betriebsinternes Verrechnungskonto, über das alle Transaktionen abgewickelt werden, bei denen eine andere (auch ausländische) Bank angesprochen wird. Auf den Einspruch der Klägerin hin wurde ihr die Absicht mitgeteilt, über folgende Buchungssachverhalte stichprobenweise Kontrollmaterial anzufertigen:

"a)

Bareinzahlung - Giroausgangskonto

b)

Bareinzahlung - Giroausgangskonto - Festgeldkonto

c)

Legitimiertes Konto - Giroausgangskonto - Konto der inländischen Bank (z.B. in Luxemburg) oder der ausländischen Banktochter bei der inländischen Bank

d)

Festgeldkonto - Giroausgangskonto - Barauszahlung."

3 Das Finanzgericht (FG) wies die von der Klägerin nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage ab. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, das auf § 200 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 gestützte Vorlageverlangen bedürfe als Ermessensentscheidung keiner besonderen Begründung, weil bereits aus der Prüfungsanordnung ersichtlich sei, dass mit entsprechenden Maßnahmen gerechnet werden müsse. Das Mitwirkungsverlangen sei auch nicht unverhältnismäßig. Es sei weder ersichtlich noch von der Klägerin geltend gemacht worden, dass die Vorlage von Geschäftsunterlagen gefordert werde, die objektiv unter keinem möglichen Gesichtspunkt steuerliche Bedeutung für sie haben könnten. Die vom FA mitgeteilte Absicht, aus den vorzulegenden Unterlagen Kontrollmitteilungen zu fertigen, berühre nicht die Rechtmäßigkeit des Vorlageverlangens. Hierbei handele es sich lediglich um einen Hinweis auf die nach § 194 Abs. 3 AO 1977 mögliche Auswertung der Kontoauszüge. Die beabsichtigte Anfertigung von Kontrollmitteilungen stehe überdies in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der Außenprüfung. Die Außenprüfung sei noch nicht abgeschlossen. Der sachliche Zusammenhang mit der Außenprüfung folge aus der Berechtigung des Prüfers, die gesamte Buchführung der Klägerin einzusehen und auszuwerten. Dieser sachliche Zusammenhang bleibe selbst dann bestehen, wenn die auszuwertenden Konten und Geschäftsunterlagen für die Besteuerung der Klägerin im Ergebnis belanglos sein sollten. Die Auswertung der Konten und Geschäftsunterlagen für Kontrollmitteilungszwecke sei zulässig, wenn unter Berücksichtigung der dem Prüfer erkennbaren Umstände und seiner Erfahrung gerade in diesem Bereich Steuerverkürzungen der von der Mitteilung Betroffenen nicht ausgeschlossen werden könnten. Nach § 194 Abs. 3 AO 1977 müsse

nicht zusätzlich ein hinreichender oder besonderer Anlass für die beabsichtigte Fertigung von Kontrollmitteilungen bestehen oder vom FA dargelegt werden.

- 4 § 194 Abs. 3 AO 1977 werde auch nicht durch § 30a Abs. 3 AO 1977 eingeschränkt, weil bei dem Giroausgangskonto eine kundenbezogene Identitätsprüfung im Zusammenhang mit den über dieses Konto abgewickelten Geschäftsvorfällen unterbleibe. Es könne offen bleiben, ob für die von der Klägerin geltend gemachten Buchungssachverhalte der Schutzbereich des § 30a Abs. 3 AO 1977 auszudehnen sei. Entsprechende Buchungen seien nicht bekannt geworden. Die nicht geschützten Buchungen auf dem Konto könnten zudem Gegenstand von Kontrollmitteilungen sein. Die angegriffene Verfügung sei auch nicht auf Ermittlungen "ins Blaue hinein", auf die Einleitung einer Rasterfahndung oder ähnliche unrechtmäßige Ermittlungsmaßnahmen gerichtet. Die noch nicht abgeschlossene Außenprüfung stelle den rechtfertigenden Anlass für die beabsichtigten Kontrollmitteilungen dar. Falls das FA das Konto im Rahmen einer unzulässigen Rasterfahndung verwerten sollte, stehe der Klägerin oder betroffenen Dritten ausreichender Rechtsschutz zur Verfügung, ein Verwertungsverbot durchzusetzen. Das FA werde auch nicht in einem Bereich tätig, für den nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO 1977 allein die Steuerfahndung zuständig sei, sondern halte sich in dem ihm gesetzlich zugewiesenen Aufgabenbereich der Kontrolle nach § 194 Abs. 3 AO 1977.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie geltend macht, das FA beabsichtige, ohne sachlichen Zusammenhang mit der Feststellung sie betreffender Besteuerungsgrundlagen gezielt nach Kontrollmaterial für die Besteuerung Dritter zu suchen. Nach § 194 Abs. 3 AO 1977 dürfe die Ermittlung der Verhältnisse Dritter jedoch nicht eigentlicher Zweck einer Außenprüfung oder Anlass für einzelne Prüfungshandlungen sein. Es bestehe kein hinreichender Anlass für die beabsichtigte Anfertigung von Kontrollmitteilungen. Das FA wolle vielmehr erst durch die Suche nach möglicherweise auffälligen Sachverhalten geeignetes Kontrollmaterial finden. Im Gegensatz zur Steuerfahndung sei es auch nicht Aufgabe der Außenprüfung, unbekannte Steuerfälle aufzudecken und zu ermitteln. Die beabsichtigte Anfertigung von Kontrollmitteilungen verstoße zudem gegen § 30a Abs. 3 AO 1977. Der Schutzbereich dieser Bestimmung umfasse bankinterne Zwischenkonten, weil bei den zu prüfenden Buchungsvorgängen ein legitimationsgeprüftes Kundenkonto Teil einer Buchungskette sei.
- 6 Das FA trägt vor, die Klägerin werde durch die beabsichtigte Anfertigung von Kontrollmitteilungen erst beschwert, wenn hierüber eine Entscheidung getroffen worden sei. Im Übrigen seien die Voraussetzungen für die Annahme eines hinreichenden Anlasses für die Auswertung von Kontrollmitteilungen gering. Es reiche aus, wenn bei dem Bankkunden eine Steuerpflicht bestehen könne. Üblicherweise hebe ein Bankkunde den Geldbetrag, den er nach Luxemburg transferieren wolle, von seinem legitimationsgeprüften Konto in bar ab und zahle ihn auf ein Zahlscheinkonto ein. Hierbei handele es sich um ein bankinternes Zwischenkonto, das regelmäßig als Unterkonto des Giroausgangskontos geführt werde. Alsdann werde der Geldbetrag nach Luxemburg transferiert, ohne dass dem Bankkunden eine direkte Überweisung über sein legitimationsgeprüftes Konto nachzuweisen sei. Da nur ein Zwischenkonto für einen eingeschränkten Zeitraum sowie eine begrenzte Zahl von Sachverhalten betroffen sei und in erster Linie geprüft werden solle, ob die Klägerin ihre Verpflichtungen nach § 154 AO 1977 erfüllt habe, handele es sich nicht um Ermittlungen ins Blaue hinein oder eine unzulässige Rasterfahndung. § 30a Abs. 3 AO 1977 sei im Streitfall nicht anwendbar, weil es sich bei dem Giroausgangskonto nicht um ein legitimationsgeprüftes Konto handele. Eine erweiternde Auslegung des § 30a Abs. 3 AO 1977 sei unzulässig.

7 II.

Die Revision der Klägerin ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Verfügung des Finanzamts für Großbetriebsprüfung vom 15. Oktober 1996 sowie der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verstößt gegen Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) und ist auch im Ergebnis unrichtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Anders als das FG meint, ist die Verfügung vom 15. Oktober 1996 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100

8

1.

Gemäß § 200 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 hat der Steuerpflichtige bei einer Außenprüfung u.a. Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) (vgl. Senatsurteil vom 15. September 1992 VII R 66/91 , BFH/NV 1993, 76, 77; Senatsbeschluss vom 11. September 1996 VII B 176/94 , BFH/NV 1997, 166, 169) hat die Finanzbehörde bei einer Außenprüfung nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob und in welcher Form sie die Mitwirkung des Steuerpflichtigen nach § 200 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 in Anspruch nimmt. Diese Vorschrift modifiziert und ergänzt die allgemeinen Vorschriften über die Mitwirkung der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren (§§ 90 ff. AO 1977). Wie dort (§ 90 Abs. 1 Satz 3 AO 1977) richtet sich der Umfang der Mitwirkungspflichten bei einer Außenprüfung nach den Umständen des Einzelfalles. Grenzen einer Inanspruchnahme auf Grund der Mitwirkungspflicht ergeben sich daraus, dass die Mitwirkung ein der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens unterliegendes Aufklärungs- oder Beweismittel ist. Entsprechend § 92 Satz 1 AO 1977 hat die Finanzbehörde auch im Rahmen des § 200 AO 1977 nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob und in welcher Form sie die Mitwirkung des Steuerpflichtigen in Anspruch nimmt. Dabei darf eine Mitwirkung nur verlangt werden, soweit sie zur Feststellung des steuererheblichen Sachverhalts notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar ist (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 1993, 76, 77, und Senatsbeschluss in BFH/NV 1997, 166, 169).

9

Im Streitfall kann dahin stehen, ob das Finanzamt für Großbetriebsprüfung von dem ihm hiernach eingeräumten Ermessen fehlerfrei Gebrauch gemacht hat, denn das Mitwirkungsverlangen erweist sich bereits deshalb als rechtswidrig, weil es nicht auch der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse der Klägerin dienen soll, sondern ausschließlich auf die Ermittlung von Tatsachen gerichtet ist, welche die steuerlichen Verhältnisse Dritter betreffen. Derartige Ermittlungen liegen außerhalb des durch die Prüfungsanordnung festgelegten Prüfungsauftrags, der sich nur auf die Feststellung der steuerlichen Verhältnisse der Klägerin bezieht.

10

a)

Nach § 194 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 dient die Außenprüfung grundsätzlich der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Der Verfügung vom 15. Oktober 1997 und der Begründung der Einspruchsentscheidung lässt sich indes nicht entnehmen und es ist auch sonst nicht erkennbar, dass das Mitwirkungsverlangen auf die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse der Klägerin (§ 193 Abs. 1 Satz 1 AO 1977), insbesondere --wie vom FA im Revisionsverfahren behauptet-- auf die Einhaltung der sie nach § 154 AO 1977 treffenden Verpflichtungen zur Kontenwahrheit abzielt. Zweck des Mitwirkungsverlangens ist es vielmehr ausschließlich, auf der Grundlage der vorzulegenden Kontoauszüge Erkenntnisse für die Besteuerung anderer Personen zu gewinnen, um Kontrollmitteilungen nach § 194 Abs. 3 AO 1977 anzufertigen. Entgegen der vom FG vertretenen Auffassung handelt es sich deshalb nicht nur um einen bloßen Hinweis auf die nach § 194 Abs. 3 AO 1977 mögliche Auswertung der Kontoauszüge.

11

Gemäß § 194 Abs. 3 Alternative 1 AO 1977 ist die Auswertung von anlässlich einer Außenprüfung festgestellten Verhältnissen Dritter insoweit zulässig, als die Kenntnis dieser Feststellungen für deren Besteuerung von Bedeutung ist. Das Wort "anlässlich" verlangt mehr als einen bloß zeitlichen Zusammenhang zwischen der Außenprüfung und der Feststellung steuerrelevanter Verhältnisse Dritter. Zwischen Außenprüfung und Feststellung steuerrelevanter Verhältnisse dritter Personen muss auch ein sachlicher Zusammenhang in der Weise bestehen, dass bei einer konkreten und im Aufgabenbereich des Prüfers liegenden Tätigkeit ein Anlass auftaucht, der den Prüfer veranlasst, solche Feststellungen zu treffen. Dies muss kein besonderer Anlass sein, etwa ein solcher, der zwingend den Verdacht einer Steuerverkürzung des Dritten erweckt. Es genügt vielmehr, dass die vom Prüfer einzusehenden Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen Hinweise auf die Verhältnisse dritter Personen zu geben vermögen, die bei objektiver Betrachtung für deren Besteuerung von Bedeutung sein können (vgl. Senatsbeschluss vom 2. August 2001 VII B 290/99 , BFHE 196, 4, 8 f.,

- 12** Wenn der VIII. Senat des BFH insoweit einen hinreichend begründeten Anlass für solche Feststellungen und die daraus zu ziehenden Folgerungen (z.B. Erstellen von Kontrollmitteilungen) verlangt (vgl. Urteil vom 18. Februar 1997 VIII R 33/95, BFHE 183, 45, 61, BStBl II 1997, 499, 506), so ist diese Einschränkung des § 194 Abs. 3 AO 1977 in erster Linie Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsprinzips, das für jegliches Tätigwerden der staatlichen Organe zunächst das Überschreiten einer Erheblichkeitsschwelle, mithin einen hinreichenden Anlass, voraussetzt (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 196, 4, 9, BStBl II 2001, 665, 667).
- 13** Fehlt es an dieser konkreten Prüfungstätigkeit, die nach § 194 Abs. 3 AO 1977 den Anlass für die Feststellung der Verhältnisse Dritter bieten muss, handelt der Prüfer außerhalb der ihm durch den Prüfungsauftrag verliehenen Befugnisse. Eine solche unmittelbar und ausschließlich auf die steuerlichen Verhältnisse Dritter gerichtete Prüfungshandlung wird von § 194 Abs. 3 AO 1977 nicht gedeckt und ist daher rechtswidrig (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28. März 2003 3 K 240/98, Entscheidungen der Finanzgerichte 2003, 1140, 1141). Entsprechendes hat für ein Mitwirkungsverlangen zu gelten, mit dem derartige Ermittlungen durchgeführt werden sollen.
- 14** b)

Im Streitfall wurde der Klägerin das Mitwirkungsverlangen bereits am Tag des Prüfungsbeginns bekannt gegeben, ohne dass die Prüferin überhaupt mit einer konkreten Prüfungstätigkeit begonnen hatte. In Ermangelung entsprechender Prüfungshandlungen konnte für die Prüferin kein durch die bisherigen Ergebnisse der Außenprüfung veranlasster Grund bestehen, die Verhältnisse der Kunden der Klägerin zu prüfen. Dies verdeutlicht, dass entgegen § 194 Abs. 3 AO 1977 nicht die im Rahmen der noch gar nicht begonnenen Außenprüfung zu treffenden Feststellungen Anlass für das Mitwirkungsverlangen waren, sondern im Gegenteil die Außenprüfung dazu genutzt werden sollte, um zielgerichtet steuerliche Verhältnisse Dritter festzustellen und so erst einen Anlass für Ermittlungshandlungen zu schaffen. Ein derartiges Mitwirkungsverlangen liegt jedoch außerhalb der durch einen Prüfungsauftrag verliehenen Befugnisse, der sich nur auf die Feststellung der steuerlichen Verhältnisse eines Kreditinstituts bezieht. Ob die Prüferin, ohne dadurch Rechte der Klägerin zu verletzen, zugleich Aufgaben der Finanzbehörde nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO 1977 und die der Finanzbehörde insoweit verliehenen Befugnisse hätte wahrnehmen können, ist nicht zu entscheiden; denn das Gericht kann die angefochtene Verfügung nicht auf Grund von Ermessensvorschriften aufrecht erhalten, auf die sie nicht gestützt ist.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.