

**Nur wenn der "Zahler" nicht auskunftsbereit ist, darf's "über Land" gehen...**

Steht ein gewerblich tätiger Steuerzahler im Verdacht, von von ihm belieferten Firmen neben den offiziellen Rechnungsbeträgen "Ausgleichszahlungen" erhalten zu haben, so darf das Finanzamt sich nicht ohne Wissen des Steuerzahlers an solche Firmen wenden. Es hat sich zunächst mit ihm in Verbindung zu setzen und darf erst dann anderweitig recherchieren, wenn es "aufgrund konkret nachweisbarer Tatsachen als zwingend ansieht, dass der Versuch der Sachverhaltsaufklärung durch den Beteiligten erfolglos bleiben wird". Der Steuerzahler ist in solchen Fällen "erste Anlaufstation".

Quelle: Wolfgang Büser

**Zulässigkeit eines Auskunftersuchens an Dritte**

<b>Gericht:</b> BFH	<b>Entscheidungsform:</b> Urteil
<b>Datum:</b> 29.07.2015	<b>Referenz:</b> JurionRS 2015, 31975
<b>Aktenzeichen:</b> X R 4/14	<b>ECLI:</b> [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Sachsen-Anhalt - 13.03.2013 - AZ: 3 K 34/09

**Rechtsgrundlagen:**

GG Art. 2 Abs. 1

AO § 93 Abs. 1 Satz 1 , Abs. 1 Satz 3 , § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 , Abs. 1 Satz 3

FGO § 100 Abs. 1 Satz 4 , § 102 Satz 1

**Fundstellen:**

BFHE 251, 112 - 119

AO-StB 2016, 4

BC 2016, 2

BFH/NV 2016, 258-261

BFH/PR 2016, 85

BStBl II 2016, 135-139

DB 2015, 11 (Pressemitteilung)

DB 2015, 2913-2915

DB 2015, 7

DSB 2016, 17

DSB 2016, 45  
DStR 2015, 10  
DStR 2015, 2846-2849  
DStRE 2016, 119  
DStZ 2016, 13-14  
finanzen.steuern kompakt 2016, 5-6  
FR 2016, 588  
GK 2016, 171-176  
HFR 2016, 89-92  
KÖSDI 2016, 19644  
KSR direkt 2016, 9  
NJW 2016, 10  
NVwZ-RR 2016, 315-317  
NWB 2015, 3805-3806  
NWB direkt 2015, 1431-1432  
NZG 2016, 7  
PStR 2016, 31  
RDV 2016, 99-100  
StB 2016, 5  
SteuK 2016, 69  
STFA 2016, 27  
StuB 2016, 121  
StX 2015, 795-796  
Ubg 2016, 47  
wistra 2016, 4-5  
WPg 2016, 47  
ZAP EN-Nr. 84/2016  
ZAP 2016, 65-66  
ZD 2016, 11

---

**BFH, 29.07.2015 - X R 4/14**

**Amtlicher Leitsatz:**

Die Finanzbehörde darf sich erst dann unmittelbar an andere Personen als den Beteiligten (sog. Dritte) wenden, wenn sie es im Rahmen einer vorweggenommenen Beweiswürdigung aufgrund konkret nachweisbarer Tatsachen als zwingend ansieht, dass der Versuch der Sachverhaltsaufklärung durch den Beteiligten erfolglos bleiben wird.

**Tenor:**

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 13. März 2013 3 K 34/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

**Gründe**

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 2 In der Zeit vom 17. Dezember 2007 bis zum 29. Juni 2010 führte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) eine steuerliche Außenprüfung beim Kläger durch, die sich auf die Einkommensteuern, Umsatzsteuern und Gewerbesteuerermessbeträge 2002 bis 2004 erstreckte.
- 3 Eine Außenprüfung für die Vorjahre hatte zu einer Erhöhung der Erlöse um 8.530,69 DM geführt. Grundlage hierfür war eine Kontrollmitteilung, in der von einer "Ausgleichszahlung" bzw. "Bonuszahlung" einer Geschäftspartnerin des Klägers, der A, die Rede war. Ein entsprechendes Klageverfahren wegen Umsatzsteuer wurde beim Finanzgericht (FG) unter dem Aktenzeichen 3 K 923/07 geführt.
- 4 Am 16. Oktober 2008 richtete das FA für die Streitjahre ein Auskunftersuchen betreffend Provisionszahlungen an die A. Diese antwortete am 21. Oktober 2008, dem Kläger in den Jahren 2003 und 2004 insgesamt drei "Ausgleichszahlungen" geleistet zu haben.
- 5 Am 22. Oktober 2008 richtete das FA —ohne den Kläger hierzu vorab um Auskunft gebeten zu haben— das im vorliegenden Verfahren streitgegenständliche Auskunftersuchen an die B, einer weiteren Geschäftspartnerin des Klägers. Es wies hinsichtlich der Auskunftspflicht auf § 93 der Abgabenordnung (AO) hin und führte weiter aus: "in der o.g. Steuersache ist die Sachaufklärung mit den Beteiligten nicht möglich." Ausweislich eines Vermerks des FA bezweckte dieses zweite Auskunftersuchen, "die Prüfung zu vervollständigen", indem auch der zweite Lieferant um Auskunft gebeten werde.
- 6 Mit Schreiben vom 24. Oktober 2008 erklärte die B dem FA, sie habe mit dem Kläger reine Handelsgeschäfte betrieben, für die dieser entsprechende Wiederverkaufsrabatte erhalten habe. Provisionszahlungen seien weder vereinbart noch geleistet worden. Am selben Tage richtete sie ein Schreiben an den Kläger, in dem sie ihre Verwunderung über das Auskunftersuchen zum Ausdruck brachte. Sie verstehe nicht, warum der Kläger dem FA nicht mitteile, von der B niemals Provisionen erhalten zu haben.
- 7 Am 27. Oktober 2008 legte der Kläger Einspruch gegen das an die B gerichtete Auskunftersuchen ein.

- 8 Nach einem Gespräch zwischen den Beteiligten stellte das FA mit Schreiben vom 25. November 2008 den Sachverhalt gegenüber der B klar. Den vom Kläger aufrechterhaltenen Einspruch verwarf das FA mit Entscheidung vom 23. Dezember 2008 als unzulässig.
- 9 Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung vor dem FG vorgetragen, im Zuge einer aktuell laufenden steuerlichen Außenprüfung seien nach seinem Erkenntnisstand Auskunftersuchen zu ausländischen Sachverhalten ergangen, ohne dass er zuvor gehört oder befragt worden sei. Die Vertreter des FA konnten in der mündlichen Verhandlung hierzu keine Auskunft geben und erklärten, dass sie sich zu der zukünftigen Praxis bei Auskunftersuchen nicht äußern wollten. Ausgenommen hiervon seien solche gegenüber der B, an die keine weiteren Auskunftersuchen ergehen sollten, soweit diese Provisionserlöse betreffen.
- 10 Die am 8. Januar 2009 erhobene Fortsetzungsfeststellungsklage hatte Erfolg.
- 11 Das FG ging davon aus, die Fortsetzungsfeststellungsklage sei zulässig, da Wiederholungsgefahr drohe. Der Kläger exportiere und importiere weiterhin Waren und müsse bei Außenprüfungen auch künftig mit Auskunftersuchen rechnen, ohne dass er vorab zu dem jeweiligen Sachverhalt befragt werde. Dies ergebe sich aus dem Verhalten bzw. den Erklärungen der Vertreter des FA in der mündlichen Verhandlung.
- 12 Ein Rehabilitationsinteresse des Klägers vermochte das FG dagegen aufgrund der Klarstellung im Schreiben des FA an die B nicht (mehr) zu erkennen.
- 13 Das Auskunftersuchen sei ermessensfehlerhaft gewesen, da es gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen habe. Soweit Prüfungsfeststellungen —wie im Streitfall— zu der Annahme des FA Anlass gäben, ein Steuerpflichtiger habe Einnahmen nicht erklärt, führe dies nicht per se dazu, dass das FA zwecks weiterer Ermittlungen sogleich Dritte um Auskunft ersuchen könne. Es komme vielmehr auf die Qualität und Quantität der festgestellten nicht erklärten Betriebseinnahmen an, etwa ihren erheblichen Umfang, die ggf. auch eine Vielzahl von Geschäftsbeziehungen betreffen.
- 14 Im konkreten Fall lägen keine Auffälligkeiten hinsichtlich der Geschäftsbeziehung zur B vor, auch habe es sich bei den Provisionen des anderen Geschäftspartners um einen einmaligen Vorgang gehandelt. Der Umfang dieser Provisionen sei gering gewesen. Ein atypischer Streitfall i.S. des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO könne nicht angenommen werden.
- 15 Mit der Revision rügt das FA, das FG habe gegen materielles Recht verstoßen.
- 16 Das FA habe die Vorgaben des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO eingehalten. Es habe konkrete Hinweise auf nicht vollständig erklärte Betriebseinnahmen gegeben. Zusätzlich zu der einschlägigen Kontrollmitteilung anlässlich der Betriebsprüfung in den Vorjahren habe eine konkrete Auskunft der A zu Provisionserlösen in der laufenden Betriebsprüfung vorgelegen. Eine anlasslose Ermittlung oder eine solche "ins Blaue hinein" lägen nicht vor.
- 17 Der Prüfer habe im Rahmen seiner Prognose durchaus die Antwort des Klägers vorwegnehmen dürfen und von einer voraussichtlichen Erfolglosigkeit einer solchen Anfrage ausgehen können. Die Antwort des Klägers abzuwarten und sich anschließend trotzdem an den Dritten zu wenden, sei eine leere Formalie und verletze den Grundgedanken des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO. Diese Vorschrift solle in erster Linie den Dritten vor unnötigen Anfragen der Finanzverwaltung und dem damit verbundenen Aufwand schützen, auch wenn der Steuerpflichtige ein schützenswertes Interesse daran habe, dass seine steuerlichen Verhältnisse geheim blieben. Ein Selbstzweck sei die Reihenfolge der Befragung gerade nicht.
- 18 Die Kritik des Klägers an der Begründung des Auskunftersuchens übersehe, dass dieses gegenüber dem Dritten ergehe und die möglichst weitgehende Geheimhaltung der steuerlichen Verhältnisse des Klägers gewährleiste.

- 19 Vorliegend überschreite das FG seine Befugnisse nach § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) , wenn es die Verhältnismäßigkeit verneine.
- 20 Das Gebot des fairen Verfahrens werde nicht verletzt. Es existiere keine Pflicht zur Vorabinformation wie beim Kontenabruf nach § 93 Abs. 9 AO .
- 21 Das FA beantragt,  
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 22 Der Kläger beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 23 Ein plausibler Anlass zur Befragung der B habe nicht vorgelegen. Dieser sei auch nicht aufgrund der diversen Auskünfte der A konstruierbar.  
II.
- 24 Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen ( § 126 Abs. 2 FGO ).
- 25 1. Die Klage ist zulässig. Der Kläger hat ein berechtigtes Interesse an der Feststellung, dass das streitige Auskunftersuchen des FA rechtswidrig gewesen ist.
- 26 a) Im Streitfall haben die Prüfer Auskunft über Provisionen verlangt. Ein solches Auskunftersuchen ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt i.S. des § 118 Satz 1 AO (vgl. zum Auskunftersuchen als Verwaltungsakt z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 5. April 1984 IV R 244/83 , BFHE 140, 518, BStBl II 1984, 790 [BFH 05.04.1984 - IV R 244/83] , [BFH 05.04.1984 - IV R 244/83] m.w.N.). Aufgrund der am 29. Oktober 2008 von der B erteilten Auskunft hat sich dieser Verwaltungsakt vor der Klageerhebung erledigt.
- 27 b) In einem solchen Fall kann, wie im Streitfall geschehen, beim FG gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO eine Fortsetzungsfeststellungsklage mit dem Begehren erhoben werden, festzustellen, dass der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist. Das hierfür erforderliche Feststellungsinteresse wird von der Rechtsprechung (u.a.) dann bejaht, wenn eine hinreichend konkrete Wiederholungsgefahr besteht ( Senatsurteil vom 22. August 2012 X R 36/09 , BFHE 239, 203, BStBl II 2014, 109 [BFH 22.08.2012 - X R 36/09] , [BFH 22.08.2012 - X R 36/09] unter II.1.b).
- 28 Diese ist im Streitfall gegeben, weil —wie schon das FG nach Würdigung der Umstände festgestellt hat— das FA nicht ausschließen wollte, auch künftig —wie z.B. in der während der mündlichen Verhandlung im Klageverfahren stattfindenden Betriebsprüfung— wiederum Auskunftersuchen an Dritte zu richten, ohne dass der Kläger vorher zu dem Sachverhalt befragt werde.
- 29 2. Das FG hat die Klage zu Recht im Rahmen seiner Prüfungskompetenz nach § 102 FGO als begründet angesehen. Das Auskunftersuchen des FA an die B ist rechtswidrig gewesen.
- 30 a) Vorliegend hat das FG den Ermessensgebrauch des FA anhand des Zwecks des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO überprüft und im Rahmen seiner Prüfungskompetenz aus § 102 FGO gehandelt.
- 31 Es hat lediglich die fehlerfreie Ermessensausübung durch das FA kontrolliert und nicht etwa nach einer besseren, zweckmäßigeren oder sachgerechteren Lösung gesucht (Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 102 Rz 1).

b) Zu Recht geht das FG davon aus, das FA habe von seinem Ermessen in einer dem Zweck des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht.

- 33** aa) Nach § 93 Abs. 1 AO haben Beteiligte und andere Personen der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Im Rahmen ihrer Verpflichtung, den maßgebenden Sachverhalt zur Durchsetzung materiell-rechtlich begründeter Steueransprüche aufzuklären ( §§ 85 , 88 AO ), darf sich die Finanzbehörde derjenigen Beweismittel bedienen, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält ( § 92 Satz 1 AO ). Zu diesen Beweismitteln zählen auch Auskünfte anderer Personen als der Beteiligten im Besteuerungsverfahren ( § 92 Satz 2 Nr. 1 AO ). Die rechtliche Befugnis zu solchen Auskunftsverlangen ergibt sich aus § 93 Abs. 1 Satz 1 AO (vgl. hierzu und auch zum Nachfolgenden: BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 VIII R 53/04 , BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227 [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] ).
- 34** Die Inanspruchnahme dieser Befugnisse verstößt grundsätzlich nicht gegen verfassungsrechtliche Grundsätze ( BFH-Urteil vom 22. Februar 2000 VII R 73/98 , BFHE 191, 211, BStBl II 2000, 366 [BFH 22.02.2000 - VII R 73/98] , [BFH 22.02.2000 - VII R 73/98] m.w.N.; dazu Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts —BVerfG— vom 15. November 2000 1 BvR 1213/00 , BStBl II 2002, 142).
- 35** bb) Für ihr Tätigwerden bedürfen die Finanzbehörden indes eines hinreichenden Anlasses. Ermittlungen "ins Blaue hinein" sind unzulässig (BFH-Urteil in BFHE 215, 12 [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] , [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] BStBl II 2007, 227 [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] , [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] m.w.N.).
- 36** (1) Die Finanzämter sind —ungeachtet der besonderen Aufgabenzuweisung an die Fahndungsstellen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 AO— nach § 208 Abs. 3 AO nicht gehindert, in derselben Sache wie die Fahndung tätig zu werden oder sich sogar bestimmte Ermittlungen vorzubehalten. Sie können z.B. eine Außenprüfung anordnen oder selbst Einzelermittlungen gemäß § 88 Abs. 1 AO durchführen (BFH-Urteil in BFHE 215, 12 [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] , [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] BStBl II 2007, 227 [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] , [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] unter II.2.b; zur Abgrenzung vgl. BFH-Urteil vom 25. November 1997 VIII R 4/94 , BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461 [BFH 25.11.1997 - VIII R 4/94] , [BFH 25.11.1997 - VIII R 4/94] m.w.N.).
- 37** Die Finanzbehörden dürfen das nach ihrer Auffassung zweckmäßigste Mittel für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen auswählen und zwar auch im Hinblick auf eine mögliche Steuerstraftat. Dies gilt gleichermaßen, wenn nicht zu erwarten ist, dass der Steuerpflichtige den steuerlich erheblichen Sachverhalt offenlegt. Auch in einem solchen Fall besteht regelmäßig kein zwingender Anlass, die Verwaltung von vornherein ausschließlich auf den Einsatz der Steuerfahndung zu verweisen (vgl. hierzu und zum Nachstehenden: BFH-Urteil in BFHE 215, 12 [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] , [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] BStBl II 2007, 227 [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] , [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] m.w.N.).
- 38** (2) Ein hinreichender Anlass liegt nicht erst vor, wenn ein begründeter Verdacht dafür besteht, dass steuerrechtliche Unregelmäßigkeiten gegeben sind. Vielmehr genügt es, wenn aufgrund konkreter Umstände oder aufgrund allgemeiner Erfahrung ein Auskunftersuchen angezeigt ist.
- 39** Danach dürfen Auskünfte von anderen Personen schon dann eingeholt werden, wenn die Finanzbehörde im Rahmen ihrer Tätigkeit —sei es aufgrund konkreter Momente, sei es aufgrund allgemeiner Erfahrung— zu dem Ergebnis gelangt ist, die Auskünfte könnten zur Aufdeckung steuererheblicher Tatsachen führen (ferner BVerfG-Urteil vom 9. März 2004 2 BvL 17/02 , BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56 [BVerfG 09.03.2004 - 2 BvL 17/02] , [BVerfG 09.03.2004 - 2 BvL 17/02] unter C.III.3.a ee der Gründe).

**40**

Zu den steuerlich erheblichen Tatsachen zählt alles, was die finanzbehördlichen Entscheidungen in einem steuerrechtlichen Verwaltungsverfahren beeinflussen kann (vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler —HHSp—, § 93 AO Rz 10).

- 41** Die in diesem Sinne erheblichen, mitzuteilenden "Tatsachen" müssen lediglich im Rahmen einer Prognoseentscheidung möglich sein ( BFH-Urteil vom 29. Oktober 1986 VII R 82/85 , BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359 [BFH 29.10.1986 - VII R 82/85] , [BFH 29.10.1986 - VII R 82/85] ständige Rechtsprechung). Die Finanzbehörde hat hierüber im Wege einer vorweggenommenen Beweiswürdigung zu befinden ( BFH-Urteile vom 18. Februar 1997 VIII R 33/95 , BFHE 183, 45, BStBl II 1997, 499 [BFH 18.02.1997 - VIII R 33/95] ; vom 30. März 1989 VII R 89/88 , BFHE 156, 88, BStBl II 1989, 537 [BFH 30.03.1989 - VII R 89/88] , [BFH 30.03.1989 - VII R 89/88] ständige Rechtsprechung). Im Interesse der gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung und zur Verwirklichung des verfassungsrechtlich gebotenen Verifikationsprinzips sind die Anforderungen an diese Prognoseentscheidung nicht zu hoch anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1990 VIII R 1/86 , BFHE 162, 539, BStBl II 1991, 277 [BFH 23.10.1990 - VIII R 1/86] ). Insbesondere darf noch unklar sein, ob der Vorgang steuerbar ist und ob er im Ergebnis zu einer Steuerpflicht führt. § 93 Abs. 1 AO ist nicht auf die Fälle beschränkt, in denen Anhaltspunkte vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass möglicherweise eine Steuerschuld entstanden oder die Steuer verkürzt worden ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 162, 539, BStBl II 1991, 277 [BFH 23.10.1990 - VIII R 1/86] ). Nur dann, wenn klar und eindeutig jeglicher Anhaltspunkt für die Steuererheblichkeit fehlt, ist das Auskunftsverlangen rechtswidrig (weiterführend, auch zur Prognoseentscheidung: BFH-Urteil in BFHE 215, 12 [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] , [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] BStBl II 2007, 227 [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] , [BFH 04.10.2006 - VIII R 53/04] unter II.2.b, m.w.N.).
- 42** cc) Nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO sollen andere Personen als die Beteiligten erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht. Durch die Ausgestaltung der Norm als Sollvorschrift kommt zum Ausdruck, dass die Behörde in der Regel nach ihr verfahren muss (BFH-Urteil in BFHE 156, 88 [BFH 30.03.1989 - VII R 89/88] , [BFH 30.03.1989 - VII R 89/88] BStBl II 1989, 537 [BFH 30.03.1989 - VII R 89/88] ). Dieses Subsidiaritätsprinzip ist eine spezielle Ausprägung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (so auch Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 93 AO Rz 17). Nur in atypischen Fällen darf die Finanzbehörde hiervon abweichen, wobei am Zweck der Vorschrift zu messen ist, ob ein solcher atypischer Fall vorliegt ( BFH-Urteil vom 24. Oktober 1989 VII R 1/87 , BFHE 158, 502, BStBl II 1990, 198 [BFH 24.10.1989 - VII R 1/87] , [BFH 24.10.1989 - VII R 1/87] unter II.2.b, m.w.N.).
- 43** Unterstrichen wird dies auch im Vergleich zu den Befugnissen der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO . Aufgabe der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den Fällen von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten. Nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ist es daneben Aufgabe der Steuerfahndung, unbekannte Steuerfälle aufzudecken und zu ermitteln. In beiden Fällen gelten gemäß § 208 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 AO die Einschränkungen des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO nicht (so auch ausdrücklich BFH-Urteil in BFHE 148, 108 [BFH 29.10.1986 - VII R 82/85] , [BFH 29.10.1986 - VII R 82/85] BStBl II 1988, 359 [BFH 29.10.1986 - VII R 82/85] , [BFH 29.10.1986 - VII R 82/85] unter II.4.c; ebenso jüngst BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 II R 15/12 , BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225 [BFH 16.05.2013 - II R 15/12] , [BFH 16.05.2013 - II R 15/12] unter II.1.b). Folglich gilt außerhalb der Tätigkeit der Steuerfahndung die besondere Herangehensweise bei Auskunftersuchen an Dritte: Vor dem Auskunftersuchen an Dritte ist im Regelfall der Steuerpflichtige zu befragen.
- 44** Hierdurch wird auch dem doppelten Zweck des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO entsprochen. Danach soll zum einen vermieden werden, dass Nichtbeteiligte Einblick in die steuerlich relevanten Verhältnisse der Beteiligten erhalten, zum anderen sollen dem Dritten die mit der Auskunft verbundenen Mühen erspart werden (so Schuster in HHSp, § 93 AO Rz 82; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 93 AO Rz 17; Eich, Der AO-Steuer-Berater 2004, 18, 20).

**45**

dd) Atypische Fälle im Zusammenhang mit § 93 Abs. 1 Satz 3 AO hat die bisherige BFH-Rechtsprechung vereinzelt angenommen.

**46** Ausnahmen vom sog. Subsidiaritätsprinzip hat die bisherige BFH-Rechtsprechung dann angenommen, wenn

der  
Beteiligte  
unbekannt  
ist (z.B.  
BFH-Urteil  
in BFHE  
215, 12  
[BFH  
04.10.2006  
- VIII R  
53/04] ,  
[BFH  
04.10.2006  
- VIII R  
53/04]  
BStBl II  
2007, 227  
[BFH  
04.10.2006  
- VIII R  
53/04] )  
oder  
der  
Beteiligte  
nicht  
mitwirkt  
(z.B.  
BFH-Urteil  
in BFHE  
156, 88  
[BFH  
30.03.1989  
- VII R  
89/88] ,  
[BFH  
30.03.1989  
- VII R  
89/88]  
BStBl II  
1989, 537  
[BFH  
30.03.1989  
- VII R  
89/88] ).

**47** Kein solch atypischer Fall lag dem Streitfall zugrunde. Weder war die Identität des Beteiligten (Klägers) unbekannt noch hat der Beteiligte (Kläger) die Mitwirkung verweigert.

**48** ee) Der Senat vermag im Streitfall auch keinen weiteren atypischen Fall zu erkennen.

**49**



Es liegt im Interesse des Klägers, dass Dritte jedenfalls zunächst nichts über eine laufende Betriebsprüfung und —aus Sicht der Prüfer— möglicherweise nicht erklärte Provisionserlöse erfahren. Er hat ein Anrecht darauf, dass seine Reputation nicht beschädigt wird und seine Geschäftspartner nicht den Eindruck bekommen, er vernachlässige seine steuerlichen Pflichten. Dies ist Ausdruck seines Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung. Zudem entspricht es den Interessen der Dritten, nur in Ausnahmefällen in fremde Besteuerungsverfahren einbezogen zu werden.

- 50** Etwas anderes könnte nur gelten, wenn von vornherein feststeht, dass der Beteiligte entweder nicht mitwirken wird oder —was vorliegend allein relevant erscheint— die Erfolglosigkeit seiner Mitwirkung offenkundig ist. Auf letztes kann eine Finanzbehörde aufgrund des bisherigen Verhaltens des Beteiligten bei konkreten nachweisbaren Fakten im Rahmen einer vorweggenommenen Beweiswürdigung schließen. Nicht ausreichend ist es, eine solche Beweiswürdigung schon dann als vertretbar zu werten, wenn sie (nur) nicht willkürlich erfolgte (so aber Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 93 AO Rz 20).
- 51** Ermächtigt eine Norm wie § 93 Abs. 1 AO zu Eingriffen in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, so muss dieser —auch im engeren Sinne— verhältnismäßig sein. Dies bedeutet, die Schwere des Eingriffs darf bei einer Gesamtabwägung nicht außer Verhältnis zu dem Gewicht der ihn rechtfertigenden Gründe stehen (vgl. nur BVerfG-Beschluss vom 29. September 2013 2 BvR 939/13 , wistra 2014, 16 , unter II.1., m.w.N., ständige Rechtsprechung). Dabei muss beachtet werden, welche Möglichkeiten der Grundrechtsträger hat, eine eventuelle Grundrechtsbeeinträchtigung oder jedenfalls weitere Folgen des Eingriffs abwehren zu können. Wird eine Maßnahme heimlich durchgeführt, so ist es dem Betroffenen faktisch verwehrt, sich gegen sie im Voraus zur Wehr zu setzen (so schon BVerfG-Beschluss vom 13. Juni 2007 1 BvR 1550/03 , 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168, unter C.I.3.d cc (1)).
- 52** Folglich muss die Finanzbehörde es im Rahmen der vorweggenommenen Beweiswürdigung aufgrund konkreter Tatsachen als zwingend ansehen, dass die Mitwirkung des Beteiligten erfolglos bleiben wird.
- 53** Im Streitfall konnte die Finanzbehörde im Rahmen der vorweggenommenen Beweiswürdigung nicht aufgrund konkreter Tatsachen davon ausgehen, dass die Mitwirkung des Klägers erfolglos bleiben wird.
- 54** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO .

---

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.