Urteil vom 23. Januar 2020, III R 9/18

Regelung des Rechts auf Teilnahme einer Gemeinde an Außenprüfung des Finanzamts gegenüber Gewerbesteuerpflichtigen

ECLI:DE:BFH:2020:U.230120.IIIR9.18.0

BFH III. Senat

FVG § 2 Abs 1 Nr 4, FVG § 21 Abs 3, FVG § 21 Abs 2, AO § 3 Abs 2, AO § 5, AO § 30 Abs 2 Nr 1 Buchst a, AO § 30 Abs 4 Nr 1, AO § 193, AO § 196, AO § 197, AO § 200, GG Art 13 Abs 1, GG Art 19 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 18. Januar 2018, Az: 1 K 2190/17 AO

Leitsätze

1. Die Gemeinden sind nicht dazu ermächtigt, gegenüber Gewerbesteuerpflichtigen die Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung des Finanzamts anzuordnen (Anschluss an BVerwG-Urteil vom 27.01.1995 - 8 C 30/92, BVerwGE 97, 357).

2. Das Finanzamt räumt im Rahmen seiner Anordnung der Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO i.V.m. § 21 Abs. 3 FVG der Gemeinde ihr Recht zur Teilnahme an dieser Außenprüfung ein.

3. Da es sich bei der Regelung des Rechts auf Teilnahme an der Außenprüfung um einen gegenüber dem Steuerpflichtigen eigenständigen Verwaltungsakt handelt, kann der Steuerpflichtige im Rahmen der Anfechtung dieser Anordnung alle Einwendungen geltend machen.

4. Die Finanzbehörde muss zur Wahrung des Steuergeheimnisses im Einzelnen sorgfältig prüfen, ob die Offenbarung bestimmter Informationen der Durchführung des Verfahrens dient und verhältnismäßig ist.

5. Das Recht eines Gemeindebediensteten, die Geschäftsräume des Steuerpflichtigen zu betreten, beruht auf der verfassungsrechtlichen Anforderungen genügenden gesetzlichen Grundlage des § 200 Abs. 3 Satz 2 AO i.V.m. § 21 Abs. 3 FVG.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19.01.2018 - 1 K 2190/17 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Teilnahme eines Gemeindebediensteten an einer u.a. die Gewerbesteuer umfassenden Außenprüfung.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Rechtsnachfolgerin der Holding alt mit ehemaligem Sitz in X. Die Holding alt wurde zum 16.12.2015 grenzüberschreitend zur Aufnahme auf die Holding Neu mit Sitz im EU-Ausland verschmolzen und übernahm den Namen der Holding alt. In der steuerlichen Schlussbilanz der Holding alt zum .....2015 wurden die übergehenden Wirtschaftsgüter (die von der Holding alt gehaltenen Beteiligungen) mit den gemeinen Werten angesetzt, was zu einem Jahresüberschuss von rd. ... Mrd. € führte. Diesen erklärte die Klägerin in der Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung als Rechtsnachfolgerin; er führte im Körperschaftssteuerbescheid

2015 vom 28.02.2017 zu einer Körperschaftsteuerfestsetzung von rd. ... Mio. € sowie zur Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrages in Höhe von rd. ... Mio. €.

3 Die Klägerin beantragte daraufhin als Gesamtrechtsnachfolgerin der Holding alt bei der Stadt X die Heraufsetzung der Gewerbesteuervorauszahlungen für 2015 (vor Beginn des Zinslaufs nach § 233a der Abgabenordnung --AO--). Die Klägerin und die Stadt X verständigten sich dahingehend, dass im Hinblick auf eine bevorstehende Außenprüfung zunächst weder eine Gewerbesteuerfestsetzung für 2015 noch eine Festsetzung von Vorauszahlungen vorgenommen werde, die Klägerin jedoch bis zum .....2017 eine freiwillige Zahlung in Höhe von rd. ... Mio. € an die Stadt X leisten werde. Die Zahlung wurde am .....2017 der Stadt X gutgeschrieben.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 27.04.2017 die Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung bei der Klägerin u.a. für die Gewerbesteuer 2012 bis 2015. Prüfungsbeginn sollte der 22.06.2017 sein. Die Betriebsprüfungsanordnung enthielt zugleich eine Mitteilung, dass die Stadt X von ihrem Recht auf Teilnahme an der Außenprüfung nach § 21 Abs. 1 des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) Gebrauch mache. Weiter heißt es in dem mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehenen Schreiben:

> "Mit der Teilnahme erhält die Stadt X die Möglichkeit, ihre Beteiligungsrechte im Zusammenhang mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für Zwecke der Gewerbesteuer geltend zu machen.
> Das gemeindliche Teilnahmerecht nach § 21 Abs. 3 FVG stellt eine Befugnis im Verhältnis der Gemeinden zur Finanzverwaltung dar. Es beschränkt sich auf die Anwesenheit eines Gemeindebediensteten, der --abgesehen von einem ihm zustehenden Betretungsrecht und möglichen freiwilligen Mitwirkungsakten des Steuerpflichtigen-- lediglich Informations- und Auskunftsrechte gegenüber dem Prüfer der Finanzverwaltung besitzt. Der Gemeindebedienstete darf grundsätzlich nicht selbst als Prüfer auftreten und keine Prüfungshandlungen und Ermittlungen der in § 200 AO genannten Art vornehmen; er besitzt mithin keine aktiven Mitwirkungsrechte gegenüber dem Steuerpflichtigen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27.01.1995, 8 C 30.92)."

5 Gegen die Regelung der Teilnahme eines Gemeindebediensteten legte die Klägerin Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 19.07.2017 als unbegründet zurückgewiesen wurde.

6 Zur Begründung ihrer Klage vertrat die Klägerin die Auffassung, dass das FA für die Regelung der Teilnahme eines Gemeindebediensteten sachlich nicht zuständig sei. Darüber hinaus sei die Anordnung materiell rechtswidrig, da bereits dem Steuergeheimnis unterliegende Informationen über die Gewerbesteuernachzahlung aus dem Rathaus an die Presse gelangt seien. Der von der Gemeinde vorgesehene Prüfer ... sei zudem nicht Mitarbeiter des Referats Finanzen/Stadtkämmerei, sondern Leiter des Referats .... Schließlich sei mit dem Beschluss des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf vom 17.01.2017 – 10 V 3186/16 A (AO) (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 543) davon auszugehen, dass es keine gesetzliche Grundlage für die Teilnahmeanordnung eines Gemeindebediensteten gebe.

7 Das FG wies die Klage mit seinem in EFG 2018, 609 veröffentlichten Urteil ab.

8 Mit der dagegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht.

9 Zum einen gebe es für die Teilnahme eines Gemeindebediensteten bei einer Betriebsprüfung keine ausreichende Ermächtigungsgrundlage. § 21 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 FVG stelle eine rein innerorganisatorische Vorschrift dar (Hinweis auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 27.01.1995 – 8 C 30/92, BVerwGE 97, 357). Schon das Dulden einer hoheitlichen Handlung und erst recht die Gewährung des Zugangs eines Staatsvertreters zu den nichtöffentlichen Geschäftsräumen eines privaten Steuerpflichtigen seien wesentliche Eingriffe des Staates gegenüber seinen Bürgern, die gemäß Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage erforderten.

10 Darüber hinaus handele es sich bei den Gemeinden weder um Bundes- noch Landesfinanzbehörden, wie dies von §§ 1 und 2 FVG definiert werde. Die fehlende Tauglichkeit des § 21 Abs. 3 FVG als Ermächtigungsgrundlage könne auch nicht durch eine analoge Anwendung der §§ 196, 197 AO überwunden werden. So habe schon der 10. Senat des FG Düsseldorf in seinem Beschluss in EFG 2017, 543 entschieden, dass es aus Gründen des Vorbehalts des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG) einer ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage für die die Klägerin belastende Regelung einer Teilnahme bedürfe. Eine Analogie sei nicht möglich, wenn es sich dabei um eine den Steuerpflichtigen belastende Rechtsfortbildung handele. Der analogen Anwendung stehe auch Art. 108 Abs. 2 GG entgegen, nach der die Verwaltungshoheit bei den Ländern verbliebe.

11 Sofern eine ausreichende Ermächtigungsgrundlage vorliege, könne aber nur die zuständige Gemeinde eine Teilnahme anordnen. Auch aus Rechtsschutzgesichtspunkten sei es sinnvoll, dass sich der durch die Anordnung belastete Steuerpflichtige (Duldungspflicht) unmittelbar mit der für die Belastung verantwortlichen Behörde auseinandersetzen könne.

12 Schließlich sei im vorliegenden Verfahren aufgrund seiner Besonderheiten jedenfalls eine Einschränkung des Teilnahmerechts der Gemeinde aus Gründen des Steuergeheimnisses erforderlich und geboten. Das FG habe zu Unrecht entschieden, dass eine Einschränkung des Teilnahmerechts aus Gründen des Steuergeheimnisses nur in Konstellationen wie der vom Bundesfinanzhof (BFH) in seiner Entscheidung vom 04.05.2017 - IV B 10/17 (BFH/NV 2017, 1009) entschiedenen möglich sein könne. Eine Verwertung von sensiblen Steuerdaten des Unternehmens, etwa seiner Preiskalkulation oder seiner Bonität, liege nicht nur in den Fällen vor, in denen sich der Steuerpflichtige und die Gemeinde als wirtschaftliche Konkurrenten gegenüber stünden, sondern auch bei der Verwendung dieses Wissens durch Vertreter der Gemeinde im gemeindlichen Konkurrenzbetrieb. Gerade in dem hier vorliegenden Fall, in dem es schon zu Verletzungen des Steuergeheimnisses gekommen sei, sei eine präventive Einschränkung des Teilnahmerechts der Gemeinde geboten. Aufgrund der hier vorliegenden eindeutigen Verletzungen des Steuergeheimnisses sei es erforderlich, den Ausschluss der Gemeinde und nicht nur die Verhinderung der Teilnahme einer bestimmten Person an der Außenprüfung zu erreichen.

13 Entgegen der Ansicht des FG bedürfe es im konkreten Fall auch einer Abwägung der schutzwürdigen Interessen der Klägerin mit den Teilnahme- und Informationsinteressen der Stadt X, die aufgrund der geschehenen Verletzungen des Steuergeheimnisses durch die Gemeinde zu Gunsten der Klägerin ausfiele.

14 Weiter habe das FG bisher nicht gewürdigt, dass die Regelung der Teilnahme eines Gemeindebediensteten wegen fehlender Begründung der Ermessensentscheidung der Gemeinde rechtswidrig sei. § 21 Abs. 3 FVG räume der Gemeinde das Recht aber nicht die Pflicht zur Teilnahme an der jeweiligen Außenprüfung ein und stelle die Entscheidung über die Teilnahme somit in das Ermessen der Gemeinde. Entsprechende Ausführungen, aus denen sich die Ermessenserwägungen der Gemeinde ergäben, lägen nicht vor. Im vorliegenden Fall liege zudem ein besonderer Umstand --negative Berichterstattung im Zusammenhang mit der Steuerzahlung der Klägerin und dem Verstoß gegen das Steuergeheimnis durch Gemeindevertreter-- vor, so dass nach dem Beschluss des BFH vom 12.08.2002 - X B 210/01 (BFH/NV 2003, 3) eine weiter gehende Begründung erforderlich gewesen sei. Die zeitlich nachfolgende Prüfungsanordnung vom 27.04.2017 hätte daher zum einen erkennen lassen müssen, dass die Gemeinde ihr Ermessen erkannt habe. Zum anderen hätte die Gemeinde den Umstand, dass bereits ein Verstoß gegen das Steuergeheimnis vorliege, in ihre Interessenabwägung einbeziehen müssen.

15 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 19.01.2018 – 1 K 2190/17 AO aufzuheben und die Prüfungsanordnung des FA vom 27.04.2017 insoweit aufzuheben, als sie die Anordnung der Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung regelt.

16 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die in der Prüfungsanordnung vom 27.04.2017 geregelte Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung rechtmäßig ist.

18 1. Das FA war für den Erlass eines Verwaltungsakts, der das Beteiligungsrecht der Gemeinde gegenüber dem Steuerpflichtigen (Klägerin) i.S. einer Duldungspflicht regelt, formell zuständig.

19 a) Gemäß § 21 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 FVG sind die Gemeinden hinsichtlich der Realsteuern (Gewerbe- und Grundsteuern: § 3 Abs. 2 AO, Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG), die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, berechtigt, durch Gemeindebedienstete an Außenprüfungen teilzunehmen, die durch die Landesfinanzbehörden durchgeführt werden.

20 Aus dem Wortlaut des § 21 Abs. 3 FVG ergibt sich kein eigenes Prüfungsrecht der Gemeinden. Sie haben nur das Recht, an einer vom FA angeordneten (§ 196 AO) Außenprüfung teilzunehmen, soweit die Realsteuern betroffen sind und der Steuerpflichtige in der Gemeinde eine Betriebsstätte unterhält oder Grundbesitz hat und die Außenprüfung im Gemeindebezirk erfolgen soll (§ 21 Abs. 3 Sätze 1 und 2 FVG). Sowohl die gesetzessystematische Stellung der Vorschrift im Normzusammenhang des FVG als auch die Entstehungsgeschichte sprechen nicht für einen nach außen wirkenden, gegen den Bürger gerichteten Anspruch, sondern weisen das Teilnahmerecht der Gemeinde vielmehr als eine interne Befugnis im Verhältnis der Gemeinde zur staatlichen Finanzverwaltung aus. Insoweit schließt sich der Senat der Auffassung des BVerwG in seinem Urteil in BVerwGE 97, 357 (Rz 16 ff.) an.

21 Soweit sich das Teilnahmerecht daher im Rahmen "fremder" Steuerverwaltung (der Landesfinanzverwaltung) entfaltet, sind die Gemeinden nicht ermächtigt, die Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung des FA anzuordnen (BVerwG-Urteil in BVerwGE 97, 357; so auch die herrschende Meinung in der Literatur: von Wedelstädt in Gosch, FVG § 21 Rz 7; Schmieszek in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 21 FVG Rz 7, m.w.N.; Krumm in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 21 FVG Rz 2b; App/Klos, Kommunale Steuerzeitschrift --KStZ-- 1996, 84, 85 f.; Buse, Der AO-Steuer-Berater 2008, 190, 194; Suck, Deutsche Steuer-Zeitung 2009, 402, 404; Drüen, Die öffentliche Verwaltung --DÖV-- 2012, 493; Westermann/Beuschel, Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2014, 217, 218; Bahn, Neue Wirtschafts-Briefe 2016, 1367, 1370; Pieske-Kontny, KStZ 2018, 147, 148; a.A. FG Düsseldorf, Beschluss in EFG 2017, 543).

22 b) Das FA hat das Recht, die Teilnahme einer Gemeinde im Rahmen der Anordnung der Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO zu regeln. Wenn die Gemeinde das ihr durch ein formell und materiell wirksames Gesetz eingeräumte Teilnahmerecht, welches zu ihrem verfassungsrechtlich geschützten Selbstverwaltungsrecht (Art. 28 Abs. 2 GG) gehört, einfordern möchte, kann sie dies gegenüber der Finanzverwaltung geltend machen. Die Finanzverwaltung ist dann verpflichtet, durch eine entsprechende, dem Steuerpflichtigen bekanntzugebende Regelung der Teilnahme im Rahmen der Prüfungsanordnung oder in einer separaten Verfügung dem Beteiligungsrecht der Gemeinde im Zusammenhang mit der Ermittlung der Gewerbesteuer Geltung zu verschaffen. Die gesetzliche Grundlage für diese Regelung findet sich in einer direkten Anwendung der §§ 196, 197 AO i.V.m. § 21 Abs. 3 FVG. Einer analogen Anwendung bedarf es nicht (so auch Krumm in Tipke/Kruse, a.a.O., § 21 FVG Rz 2b; Schmieszek in HHSp, § 21 FVG Rz 8; Habighorst, Finanz-Rundschau --FR-- 2019, 839, 846, 847).

23 c) Entgegen der Ansicht der Klägerin erfordert die Teilnahmeregelung gemäß Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG auch kein Landesgesetz. Zwar ist es richtig, dass das FVG als Bundesgesetz den Gemeinden von Verfassungs wegen kein eigenes nach außen wirkendes, die Durchführung von Außenprüfungen und damit die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen betreffendes Recht gegenüber dem Steuerpflichtigen geben kann (BVerwG-Urteil in BVerwGE 97, 357, Rz 16). § 21 Abs. 3 Satz 1 FVG räumt den Gemeinden ein solches aber auch nicht ein. Die Norm gewährt den Gemeinden keine Verfahrensbeteiligung, sondern vermittelt lediglich interne Befugnisse im Verhältnis zur staatlichen Finanzverwaltung (Drüen, DÖV 2012, 493, 494). Die Gemeinde darf keine eigenen Prüfungshandlungen vornehmen. Die Verwaltungshoheit und damit auch die Außenprüfungskompetenz verbleibt bei der Finanzbehörde.

24 2. Die weiteren Voraussetzungen des § 21 Abs. 3 Sätze 1 und 2 FVG liegen ebenfalls vor.

25 Das FA ist die für die Außenprüfung zuständige Landesfinanzbehörde (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 FVG i.V.m. §§ 1, 20, 21 Satz 1 Nr. 1 Buchst. f FA-ZVO NRW, GV NRW 2013, 350). Die Außenprüfung wurde u.a. für die Gewerbesteuer 2012 bis 2015 als Realsteuer (§ 3 Abs. 2 AO) angeordnet. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hatte ihren Sitz in X, die Außenprüfung findet bei einer Konzerngesellschaft der Klägerin ebenfalls in X statt.

26 Nach alledem greift der Einwand der Klägerin, die Teilnahmeregelung verstoße gegen den Gesetzesvorbehalt, nicht.

27 3. Da es sich bei der Regelung des Rechts auf Teilnahme an der Außenprüfung um einen gegenüber dem Steuerpflichtigen eigenständigen Verwaltungsakt handelt (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 1009; vgl. BFH-Urteil vom 13.02.1990 - VIII R 188/85, BFHE 160, 115, BStBl II 1990, 582; Drüen, DÖV 2012, 493, 495; Krumm in Tipke/Kruse, a.a.O., § 21 FVG Rz 2b; Schmieszek in HHSp, § 21 FVG Rz 8), der dem Steuerpflichtigen die Duldung der Teilnahme der Gemeinde an der Außenprüfung auferlegt, kann der Steuerpflichtige im Rahmen der Anfechtung alle Einwendungen geltend machen, insbesondere solche, die sich aus über den Rahmen der Befugnis hinausgehenden Pflichten ergeben.

28 a) Soweit die Klägerin die Verletzung des Steuergeheimnisses durch die Teilnahmeregelung geltend macht, hat das

FG zu Recht entschieden, dass der Schutz des Steuergeheimnisses im vorliegenden Fall einer Teilnahmebefugnis der Gemeinde nicht entgegensteht.

29 Soweit die einschlägigen Normen die Beteiligungsrechte der Gemeinde regeln, sind die darin vorgesehenen Schutzmechanismen ausreichend, um auch die Geheimhaltungsinteressen des Steuerpflichtigen zu schützen, soweit sich die Beteiligten (Steuerpflichtiger und Gemeinde) --wie hier-- nicht als Konkurrenten gegenüberstehen.

30 aa) Die Einräumung des Beteiligungsrechts an der Außenprüfung ist Bestandteil des Verwaltungsverfahrens zur Festsetzung der Gewerbesteuer. Aus § 21 Abs. 3 FVG ergibt sich eine Pflicht des Finanzamtes gegenüber der Gemeinde, die ihr zustehenden Informationen, soweit die Realsteuer betroffen ist, mitzuteilen. Insoweit ist die Offenbarung der zur Durchführung des Verfahrens erforderlichen Kenntnisse über Verhältnisse des Steuerpflichtigen nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO gegenüber der Gemeinde zulässig (Schmieszek in HHSp, § 21 FVG Rz 17a). Der Gemeindebedienstete unterliegt als Amtsträger (§ 7 Nr. 1 --Beamter-- und § 7 Nr. 2 AO) gemäß §§ 1 Abs. 2, 30 Abs. 1 und Abs. 2 AO dem Steuergeheimnis. Eine Offenbarung gegenüber Personen, die nicht Amtsträger sind, ist unzulässig (FG Düsseldorf, Urteil vom 11.09.1998 - 18 K 3888/96 AO, EFG 1998, 1555). Diese Beschränkung auf Amtsträger gewährleistet einen "verlängerten Schutz des Steuergeheimnisses" (Drüen, DÖV 2012, 493, 499), denn die Verletzung ist --worauf das FG zu Recht hinweist-- dienstrechtlich und strafrechtlich sanktioniert (vgl. § 355 des Strafgesetzbuchs --StGB--, § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Beamtenstatusgesetzes, §§ 5 ff. des Disziplinargesetzes NRW).

31 bb) Darüber hinaus muss das FA selbst dafür Sorge tragen, dass nur solche Informationen der Gemeinde mitgeteilt werden, die in Bezug auf die für den Gewerbeertrag i.S. des § 7 des Gewerbesteuergesetzes bedeutsamen Tatsachen Bedeutung haben. Nur wenn die "Realsteuerrelevanz" gegeben ist, steht das Steuergeheimnis einer Offenbarung nicht entgegen (Krumm in Tipke/Kruse, a.a.O., § 21 FVG Rz 2a). Die Wahrung des Steuergeheimnisses ist sicherzustellen und als Schranke zu beachten (Drüen, DÖV 2012, 493, 497). Der Finanzbehörde obliegt daher während der Außenprüfung eine sorgfältige Prüfung im Einzelnen, ob die Offenbarung bestimmter Informationen der Durchführung des Verfahrens "dient" (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO). Die Durchbrechung des Steuergeheimnisses gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 AO setzt einen unmittelbaren funktionalen Zusammenhang zwischen der Offenbarung und der Verfahrensdurchführung voraus (BFH-Urteil vom 10.02.1987 - VII R 77/84, BFHE 149, 387, BStBl II 1987, 545). Zudem hat die Offenbarung den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsprinzips zu genügen (BFH-Beschluss vom 07.07.2008 - II B 9/07, BFH/NV 2008, 1811; Alber in HHSp, § 30 AO Rz 153; Härtwig, FR 2019, 871, 874). Das Recht zur Offenbarung der im Besteuerungsverfahren vom FA erlangten Kenntnisse gegenüber der Gemeinde darf nur dem Zweck dienen, der Gemeinde eine wirksame Durchsetzung ihres Steueranspruchs zu ermöglichen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 1009, Rz 20).

32 Hingegen schließt allein der Umstand, dass es bei einer Offenbarung von Informationen durch den dem Steuergeheimnis unterliegenden Gemeindebediensteten zu einer Verletzung des Steuergeheimnisses kommen kann, die den Gemeinden zustehenden Informations- und Teilnahmerechte nicht von vornherein aus. Anderenfalls käme es zu einer Aushöhlung des gesetzlich verankerten Teilnahmerechts der Gemeinde, da die Möglichkeit einer Verletzung des Steuergeheimnisses immer bestehen kann. Grundsätzlich ist aber davon auszugehen, dass sich sowohl der Betriebsprüfer als auch der Gemeindebedienstete, die als Amtsträger an Gesetz und Recht gebunden sind (Art. 20 Abs. 3 GG), gesetzeskonform verhalten.

33 Der Senat teilt insoweit auch die Auffassung der Vorentscheidung, dass der Gesetzgeber die Abwägung mit den schutzwürdigen Interessen des Steuerpflichtigen mit § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO und § 21 Abs. 3 FVG grundsätzlich abschließend vorgenommen hat (so auch Krumm in Tipke/Kruse, a.a.O., § 21 FVG Rz 2a; Drüen, DÖV 2012, 493, 497; Härtwig, FR 2019, 871, 874), mithin keine "offene" Abwägung im Einzelfall vorgesehen ist (vgl. BVerwG-Urteil vom 29.08.2019 - 7 C 33/17, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2020, 84, Rz 12 zu § 30 Abs. 4 Nr. 5).

34 cc) Der IV. Senat des BFH hat in seinem Beschluss in BFH/NV 2017, 1009 eine konkrete Interessenabwägung in denjenigen Fällen gefordert, in denen die Gemeinde und der Steuerpflichtige in einem Konkurrenz- oder Wettbewerbsverhältnis stehen. Ein solcher Fall liegt indessen hier nicht vor. Das Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und der Klägerin beschränkt sich auf Rechtsbeziehungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner. Es ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass preisgegebene oder erhaltene Erkenntnisse für eine wirtschaftliche Tätigkeit oder für andere außersteuerliche Interessen der Gemeinde von Bedeutung sein könnten.

35 dd) Die Klägerin hat zwar auf die ihrer Meinung nach bereits erfolgte Verletzung des Steuergeheimnisses durch die Gemeinde hingewiesen. Das FG hat allerdings für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass kein Zusammenhang zwischen der Preisgabe gewisser Informationen und der Regelung zur Teilnahmebefugnis der

Gemeinde durch das FA bestand. Selbst wenn es außerhalb des Teilnahmerechts der Gemeinde zu einer Verletzung des Steuergeheimnisses durch irgendeinen (politischen) Vertreter der Stadt X gekommen sein sollte, rechtfertigen zukünftig zu erwartende weitere Verletzungen des Steuergeheimnisses durch einzelne Gemeindevertreter nicht den Ausschluss der Gemeinde insgesamt. Der vollständige Ausschluss ist weder eine geeignete Präventivmaßnahme noch im Gesetz angelegt. Vielmehr hat der Steuerpflichtige neben dem besonderen strafrechtlichen Schutz des Steuergeheimnisses (§ 355 StGB) einen Unterlassungsanspruch aus § 30 AO i.V.m. § 1004 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) analog und gegebenenfalls einen Schadensersatzanspruch nach Art. 34 GG i.V.m. § 839 BGB (Alber in HHSp, § 30 AO Rz 6, m.w.N.).

36 Grundsätzlich ist es auch nicht Aufgabe des Finanzamtes, die Einhaltung des Steuergeheimnisses bei der Gemeinde zu gewährleisten. Wenn es allerdings für das FA nach den Umständen des Einzelfalls offensichtlich erkennbar wird, dass die Einhaltung des Steuergeheimnisses bei der Gemeinde nicht gewährleistet ist, könnte die Finanzbehörde gehalten sein, einen Nachrichtenaustausch gegenüber der Gemeinde von vornherein zu unterlassen, da insoweit eine Offenbarung über den zur Erreichung des steuerlichen Zwecks erforderlichen Umfang hinausgeht und insoweit nicht verhältnismäßig wäre. Das führt aber noch nicht zur Rechtswidrigkeit der Teilnahmeanordnung an sich.

37 b) Die Regelung der Teilnahme der Gemeinde ist auch nicht wegen mangelnder Begründung rechtsfehlerhaft. Bei Teilnahmeregelungen, die auf § 21 Abs. 3 FVG beruhen, genügt typischerweise der Hinweis auf diese Vorschrift als Begründung.

38 Gemäß § 121 Abs. 1 AO ist ein schriftlicher Verwaltungsakt schriftlich zu begründen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist. Einer Begründung bedarf es nach § 121 Abs. 2 Nr. 2 AO u.a. nicht, soweit dem Inhaltsadressaten die Sach- und Rechtslage auch ohne Begründung ohne weiteres erkennbar ist.

39 Ein solcher Fall liegt hier vor.

40 Im Übrigen handelt es sich bei dem Auskunfts- und Teilnahmerecht der Gemeinde nach § 21 Abs. 3 FVG um eine Kompetenz i.S. einer internen Befugnis der Gemeinde im Verhältnis zur staatlichen Finanzverwaltung, die keiner Darlegung von Ermessenserwägungen gegenüber dem Steuerpflichtigen bedarf. § 5 AO ist insoweit nicht anwendbar.

41 c) Entgegen der Ansicht der Klägerin gründet das Recht des Gemeindebediensteten, Geschäftsräume der Klägerin zu betreten, auf einer gesetzlichen Ermächtigung. Denn das Betretungsrecht eines von der Gemeinde bestimmten Amtsträgers stellt zwar einen Eingriff in den Schutzbereich des der Klägerin zustehenden Grundrechts auf Unverletzlichkeit ihrer Wohnung aus Art. 13 Abs. 1 GG dar. Der Eingriff ist aber gerechtfertigt. Denn Art. 13 Abs. 1 GG ist nach Art. 19 Abs. 3 GG auf die Klägerin als GmbH zwar anwendbar und umfasst auch Arbeits-, Betriebs- und Geschäftsräume (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 15.03.2007 – 1 BvR 2138/05, DÖV 2007, 607, Rz 26, m.w.N.). Der grundrechtliche Schutz ist bei Geschäftsräumen allerdings schwächer ausgeprägt als bei Privaträumen (Beschluss des BVerfG vom 13.10.1971 – 1 BvR 280/66, BVerfGE 32, 54). So verstoßen nach ständiger Rechtsprechung Rechte zum Betreten von Betriebsräumen nicht gegen Art. 13 Abs. 1 GG, wenn sie auf einer besonderen gesetzlichen Grundlage beruhen, das Betreten einem erlaubtem Zweck dient und für dessen Erreichung erforderlich ist, das Gesetz Zweck, Gegenstand und Umfang des Betretens erkennen lässt und das Betreten auf Zeiten beschränkt wird, in denen die Räume normalerweise für die betriebliche Nutzung zur Verfügung stehen (Beschluss des BVerfG vom 10.04.2008 – 1 BvR 848/08, Neue Juristische Wochenschrift 2008, 2426, m.w.N.). § 200 Abs. 3 Satz 2 AO i.V.m. § 21 Abs. 3 FVG stellt eine diesen Anforderungen genügende gesetzliche Grundlage für das Betretungsrecht dar (BFH-Urteil vom 20.10.1988 – IV R 104/86, BFHE 155, 4, BStBl II 1989, 180).

42 Denn § 200 Abs. 3 Satz 2 AO berechtigt die Prüfer ausdrücklich, Grundstücke und Betriebsräume zu betreten und zu besichtigen.

43 Soweit das FA in der Betriebsprüfungsanordnung dem (noch zu benennenden) Gemeindebediensteten im Rahmen der Teilnahmeregelung ein Betretungsrecht ("abgesehen von einem ihm zustehenden Betretungsrecht") hinsichtlich der Geschäfts- und Büroräume der Klägerin zuerkennt, ist die gesetzliche Grundlage dafür § 21 Abs. 3 FVG i.V.m. § 200 Abs. 3 Satz 2 AO. Denn bei dem Betretungsrecht der Gemeindebediensteten handelt es sich nicht um ein isoliertes Betretungsrecht, sondern nur um ein vom Betriebsprüfer abgeleitetes und nur mit ihm zusammen ausübbares Betretungsrecht. § 200 Abs. 3 Satz 2 AO i.V.m. § 21 Abs. 3 FVG ist dahingehend erweiternd auszulegen, dass der Begriff Prüfer auch den Gemeindevertreter miterfasst, wenn die Gemeinde ihr Teilnahmerecht nach § 21 FVG wahrnimmt. Der Begriff der Teilnahme bedeutet "Teilnahme vor Ort", also beim Steuerpflichtigen (Klaus/Genge, Gemeindehaushalt 1995, 1, 4). Die in § 200 AO geregelte Mitwirkungspflicht wird durch § 21 FVG insoweit ergänzt,

als sich daraus eine Duldungspflicht für den Steuerpflichtigen hinsichtlich der sonstigen Teilnehmer ergibt (Schmieszek in HHSp, § 21 FVG Rz 10). Den Gemeindebediensteten steht daher im Ergebnis das passive Recht zur beobachtenden Anwesenheit zu (Drüen, DÖV 2012, 493, 495; Urteil des BVerwG in BVerwGE 97, 357, Rz 18; von Wedelstädt in Gosch, FVG § 21 Rz 5).

44 d) Das in § 21 Abs. 3 FVG i.V.m. § 200 Abs. 3 AO ausgesprochene und auf Gemeindebedienstete erweiterte Betretungsrecht verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

45 Das Betretungsrecht ist geeignet und erforderlich, um die Rechte der Gemeinden im Bereich der Realsteuern zu sichern. Darüber hinaus ist es auch verhältnismäßig im engeren Sinne. Es beschränkt sich räumlich auf die Geschäftsräume der Klägerin, zeitlich auf die üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeiten (§ 200 Abs. 3 Satz 1 AO) und inhaltlich auf einen beobachtenden Status. Zudem muss der Steuerpflichtige nur einem namentlich benannten Gemeindebediensteten ein Betretungsrecht im Rahmen dieser Beschränkungen gestatten. Der Steuerpflichtige ist gegenüber einem Prüfer, dessen Name ihm nicht bekannt gegeben wurde, nicht zur Mitwirkung verpflichtet (vgl. Schallmoser in HHSp, § 197 AO Rz 24). Ob im Einzelfall der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz den Steuerpflichtigen berechtigt, den benannten Gemeindebediensteten wegen Besorgnis der Befangenheit (vgl. § 42 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 51 Abs. 3 FGO) ablehnen zu können, weil ein schwerwiegendes und rechtswidriges Fehlverhalten des Amtsträgers im Vorfeld oder im Verlaufe der Außenprüfung vorliegt oder auch im weiteren Verlaufe der Außenprüfung mit schweren Rechtsverletzungen gegenüber dem Steuerpflichtigen zu rechnen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 29.05.2012 - IV B 70/11, BFH/NV 2012, 1412; Krumm in Tipke/Kruse, a.a.O., § 21 FVG Rz 2a; Schmieszek in HHSp, § 21 FVG Rz 17a), kann mangels Entscheidungserheblichkeit im Streitfall dahingestellt bleiben.

46 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de