Beschluss vom 30. März 2021, VII B 62/20

Einstweiliger Rechtsschutz gegen Verfahrenshandlungen - Verbindung von Einspruchsverfahren nicht isoliert angreifbar - Steuergeheimnis bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung

ECLI:DE:BFH:2021:B.300321.VIIB62.20.0

BFH VII. Senat

GG Art 19 Abs 4 S 1, AO § 30 Abs 2 Nr 1 Buchst a, AO § 30 Abs 2 Nr 1 Buchst b, AO § 30 Abs 4 Nr 1, FGO § 114, FGO § 128 Abs 2, FGO § 128 Abs 3, VwGO § 44a, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO §§ 355ff, AO § 355

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 01. März 2020, Az: 7 V 1191/19

Leitsätze

1. Die Verbindung von Einspruchsverfahren stellt eine Verfahrenshandlung dar, die grundsätzlich nicht isoliert angefochten werden kann. Auf die Frage, ob die Verbindung als Verwaltungsakt einzuordnen ist oder nicht, kommt es insoweit nicht an.

2. Das Steuergeheimnis steht der Offenbarung steuerlicher Verhältnisse eines Beteiligten im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen regelmäßig auch dann nicht entgegen, wenn bereits streitig ist, ob überhaupt die Voraussetzungen für die Durchführung eines solchen Feststellungsverfahrens (hier: Vorliegen einer GbR) gegeben sind.

Tenor

Die Beschwerde des Antragstellers gegen den Beschluss des Hessischen Finanzgerichts vom 02.03.2020 - 7 V 1191/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) wendet sich im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Verbindung zweier Einspruchsverfahren mit der Begründung, dass die Verbindung zu einer rechtswidrigen Weitergabe von Informationen führe, die dem Steuergeheimnis unterliegen.

2 Der Antragsteller ist Rechtsanwalt und Steuerberater. Im Zuge steuerstrafrechtlicher Ermittlungen wegen des Verdachts der Vereinnahmung zusätzlicher Erfolgshonorare durch den Antragsteller und einen weiteren Rechtsanwalt (B) gelangte der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) auf der Grundlage eines Berichts der zuständigen Oberfinanzdirektion (OFD) vom 25.07.2017 zu der Auffassung, dass sich der Antragsteller und B neben ihrer anwaltlichen Tätigkeit als Partner einer Sozietät in den Jahren 2006 bis 2010 zu einer Mitunternehmerschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) zusammengeschlossen und in dieser Gestalt zusätzliche Leistungen an Dritte erbracht hätten, die ihnen gesondert vergütet worden seien. Das FA erließ daher am 23.08.2017 für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2010 im Wege der Einzelbekanntgabe entsprechende Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und rechnete in diesen die Erfolgshonorare dem Antragsteller und dem B als Gesellschafter der --inzwischen beendeten-- GbR jeweils hälftig zu.

3 Sowohl der Antragsteller als auch B legten gegen sämtliche Feststellungsbescheide Einsprüche ein und bestritten die Existenz einer GbR. Einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) der Feststellungsbescheide des

Antragstellers lehnte das FA ab. Dagegen gewährte das Finanzgericht (FG) auf einen entsprechenden Antrag nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hin mit Beschluss vom 24.01.2019 - 6 V 385/18 die AdV der Feststellungsbescheide und führte hierzu aus, die vom FA beigebrachten präsenten Beweismittel genügten nach summarischer Prüfung nicht für die Annahme einer eigenständigen GbR, die neben der regulären Rechtsanwaltstätigkeit betrieben worden wäre.

4 Bereits mit Schreiben vom 27.10.2017 teilte das FA dem Antragsteller mit, dass es beabsichtige, zu seinem Einspruchsverfahren den B hinzuzuziehen, und dass B einen Antrag auf Akteneinsicht gestellt habe. Der Antragsteller erwiderte, da B seinerseits Einspruch gegen den Feststellungsbescheid eingelegt habe, gebe es keinen Grund für eine Hinzuziehung; es sei zu befürchten, dass B die Hinzuziehung und die beabsichtigte Akteneinsichtnahme vor allem dazu benutzen werde, Verhältnisse, die ansonsten dem Schutz des Steuergeheimnisses unterlägen, Dritten zu offenbaren.

5 Mit Aktenvermerk vom 23.01.2018 verfügte daraufhin das FA die Verbindung der beiden Einspruchsverfahren und teilte dies dem Antragsteller mit Schreiben vom 19.02.2018 mit. Das Schreiben enthielt keine Rechtsbehelfsbelehrung. Ebenfalls mitgeteilt wurde dem Antragsteller, man habe dem B Akteneinsicht zunächst in der Weise gewährt, dass man ihm Kopien des OFD-Berichts und des Einspruchsschreibens des Antragstellers überlassen habe, dass jedoch in diesen Kopien sämtliche Passagen geschwärzt worden seien, die ausschließlich die persönlichen Verhältnisse des Antragstellers beträfen.

6 Gegen die Verbindung der Einspruchsverfahren legte der Antragsteller am 04.03.2018 Einspruch ein und beantragte zugleich AdV.

7 Das FA lehnte den AdV-Antrag mit der Begründung ab, bei der Verbindung der Einspruchsverfahren handele es sich um eine verfahrensleitende Verfügung, die nach dem allgemeinen Rechtsgedanken, der sowohl § 128 Abs. 2 FGO als auch § 44a der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) zugrunde liege, einer eigenständigen Anfechtung entzogen sei. Könne wie im vorliegenden Fall in Bezug auf das Bestehen oder Nichtbestehen einer GbR nur eine einheitliche Entscheidung ergehen, sei eine Verbindung erforderlich; das Ermessen der Behörde sei insoweit "auf Null" reduziert.

8 Den gegen die Verbindung gerichteten Einspruch des Antragstellers verwarf das FA mit Entscheidung vom 30.07.2019 als unzulässig. Über die Einsprüche gegen die Feststellungsbescheide hat das FA bislang noch nicht entschieden.

9 Der Antragsteller hat am 12.08.2019 beim FG beantragt, das FA im Wege einer einstweiligen Anordnung gemäß § 114 FGO zu verpflichten, "eine Weitergabe von dem Steuergeheimnis unterliegenden Informationen durch Verbindung" der Einspruchsverfahren gegen die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2010 "an Dritte, insbesondere an den vermeintlichen Mitgesellschafter ... oder dessen Rechtsberater, hinsichtlich einer (nichtexistenten) GbR" bis zum Abschluss des Hauptverfahrens zu unterlassen.

10 Mit Klage vom 02.09.2019 hat der Antragsteller zudem die Aufhebung der mit Schreiben vom 19.02.2018 mitgeteilten Verbindung der Einspruchsverfahren und hilfsweise die Unterlassung der Weitergabe von Informationen, die dem Steuergeheimnis unterliegen, "durch Verbindung der Einspruchsverfahren" an B oder dessen Rechtsberater beantragt (Az. 7 K 1304/19).

11 Das FG hat den Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung mit Beschluss vom 02.03.2020 als unzulässig verworfen und zur Begründung ausgeführt, dass die Verbindung der beiden Einspruchsverfahren einen anfechtbaren Verwaltungsakt darstelle, gegen den einstweiliger Rechtsschutz nur im Wege einer AdV erlangt werden könne. Soweit daneben noch Raum sei für einen auf die Untersagung der Weitergabe einzelner Informationen gerichteten Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung, sei dieser nicht hinreichend bestimmt und somit ebenfalls unzulässig.

12 Dagegen wendet sich der Antragsteller mit der vorliegenden, vom FG zugelassenen Beschwerde. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, B habe sich im Zusammenhang mit den steuerstrafrechtlichen Ermittlungen bereiterklärt, der Staatsanwaltschaft Auskunft über die Vermögensverhältnisse des Antragstellers zu geben. Es bestehe daher die Gefahr, dass B sein Akteneinsichtsrecht aufgrund der Verbindung der Einspruchsverfahren vor allem dazu benutzen werde, Verhältnisse in Bezug auf ihn, die ansonsten dem Schutz des Steuergeheimnisses unterlägen, Dritten gegenüber zu offenbaren.

13 Nach Form und Inhalt sei die Verbindung der Einspruchsverfahren kein Verwaltungsakt gewesen, sodass der von ihm gestellte Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung zulässig sei. Der Antrag sei auch begründet, da sich ein Anordnungsanspruch aus seinem subjektiven öffentlichen Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses ergebe, das bei der Verbindung von Einspruchsverfahren auch dann zu beachten sei, wenn es sich bei den Einspruchsführern um mehrere Gesellschafter derselben Personengesellschaft handle. Der Anordnungsgrund ergebe sich daraus, dass bei einer Verbindung der Einspruchsverfahren und einer dadurch möglichen Akteneinsichtnahme des B sein grundgesetzlich geschütztes Recht auf informationelle Selbstbestimmung endgültig und unheilbar verletzt würde. Dem stünde die Vornahme von Schwärzungen durch das FA nicht entgegen; denn diese Vorgehensweise sei für ihn nicht kontrollierbar.

14 Ungeachtet dessen fehle es an den Voraussetzungen für eine Verbindung der Einspruchsverfahren; eine GbR, die neben der Rechtsanwaltssozietät, über die der Antragsteller und B ohnehin bereits als Partner verbunden gewesen seien, betrieben worden wäre, habe tatsächlich nicht existiert. Dies ergebe sich auch aus der Zeugenaussage des B in dem Strafverfahren vor dem Landgericht (LG) (Az. XY); zum Beweis seien die Akten dieses Verfahrens beizuziehen. Selbst wenn man aber die Existenz einer solchen GbR unterstelle, sei für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2010 zwischenzeitlich Festsetzungsverjährung eingetreten, da eine Steuerhinterziehung mangels Vorsatzes nicht angenommen werden könne. Schließlich habe das FA bei der Entscheidung über die Verbindung das erforderliche Ermessen nicht ausgeübt.

15 Der Antragsteller beantragt,
unter Aufhebung des Beschlusses des FG vom 02.03.2020 den Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung gemäß § 114 FGO als zulässig zu erachten und das FA einstweilig zu verpflichten, eine Weitergabe von dem Steuergeheimnis unterliegenden Informationen an Dritte, insbesondere an den vermeintlichen Mitgesellschafter oder dessen Rechtsberater, durch die rechtswidrige Verbindung der Einspruchsverfahren gegen die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2010 hinsichtlich der (nicht-existenten) GbR bis zum Abschluss des Hauptverfahrens zu unterlassen.

16 Das FA beantragt,
die Beschwerde zurückzuweisen.

17 Das FA verweist zunächst darauf, dass über die Einsprüche gegen die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erst dann entschieden werden könne, wenn dem B die beantragte Akteneinsicht in die Feststellungsakten der Mitunternehmerschaft gewährt worden sei; denn erst dann könne B seinen verfassungsrechtlich gewährleisteten Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) wahrnehmen. Die den Antragsteller betreffenden steuerlichen Verhältnisse seien ohnehin nur insoweit zu den Steuerakten der GbR und zum Einspruchsverfahren genommen worden, wie dies dem jeweiligen Verfahren diene. Dementsprechend seien auch der OFD-Bericht vom 25.07.2017 und die Einspruchsbegründung des Antragstellers dem B nur in geschwärzter Form zur Verfügung gestellt worden. An dieser Verfahrensweise werde das FA auch weiterhin festhalten. Ob es sich bei der Verbindung zweier Einspruchsverfahren um einen Verwaltungsakt handle, könne offengelassen werden; denn jedenfalls sei diese Verbindung als Verfahrenshandlung nicht anfechtbar.

18 Ungeachtet dessen bestehe aber auch kein Anordnungsanspruch. Die Verbindung der Einspruchsverfahren sei bei einer einheitlichen Feststellung nach § 352 der Abgabenordnung (AO) Folge der kumulativen Einspruchsbefugnis der Feststellungsbeteiligten und unterliege den gleichen Voraussetzungen wie eine notwendige Hinzuziehung gemäß § 360 Abs. 3 Satz 1 AO. Diese Voraussetzungen seien hier erfüllt, weshalb die Offenbarung der in den Feststellungsakten und den Schriftsätzen des Antragstellers enthaltenen Verhältnisse gegenüber B der Durchführung des Rechtsbehelfsverfahrens i.S. von § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO diene.

19 Auf die Frage, ob zwischen dem Antragsteller und B tatsächlich eine GbR bestehe und ob dem Antragsteller eine Steuerhinterziehung nachgewiesen werden könne, komme es in dem vorliegenden Verfahren nicht an; dies könne erst im Hauptsacheverfahren gegen die Feststellungsbescheide geklärt werden. Ungeachtet dessen sei auf der Grundlage umfangreicher Ermittlungen und eines zweiten OFD-Berichts vom 10.07.2019 davon auszugehen, dass die GbR bestanden habe und dass eine Steuerhinterziehung in Bezug auf die streitgegenständlichen Beträge gegeben sei.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat den Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung im Ergebnis zu Recht als unzulässig verworfen.

21 1. Der Senat entscheidet über die nach § 128 Abs. 3 FGO zulässige Beschwerde durch Beschluss ohne mündliche Verhandlung (§§ 132, 90 Abs. 1 Satz 2 FGO); denn eine solche ist weder zur weiteren Aufhellung des Sachverhalts noch zur Klärung der unterschiedlichen Rechtsstandpunkte der Beteiligten erforderlich. Allein wegen der grundsätzlichen Bedeutung, die das FG der Sache beimisst, ist die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung nicht geboten (vgl. auch Senatsbeschluss vom 14.04.2008 - VII B 226/07, BFH/NV 2008, 1295).

22 2. Der Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung ist bereits deshalb unzulässig, weil er sich gegen eine nicht selbstständig anfechtbare Verfahrenshandlung richtet. Auf die Frage, ob die Entscheidung über die Verbindung von Einspruchsverfahren einen Verwaltungsakt darstellt, kommt es nicht an.

23 a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass sich der Antragsteller mit seinem Begehren auf vorläufigen Rechtschutz gegen die Verbindung der Einspruchsverfahren wendet.

24 Zwar ließe sich das Begehren des Antragstellers auch so verstehen, dass es ihm in erster Linie darum geht, eine Weitergabe bestimmter Informationen durch das FA vorläufig zu unterbinden (s. dazu auch unten: II.3.). Das Rechtsschutzziel des Antragstellers wäre in diesem Fall auf ein schlichtes Verwaltungshandeln in Form einer Unterlassung gerichtet; vorläufiger Rechtsschutz wäre nach Maßgabe des § 114 FGO zu gewähren (vgl. auch Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.09.2000 - I B 17/00, BFHE 192, 260, BStBl II 2000, 648, unter II.4.b aa; Senatsbeschluss vom 28.10.1997 - VII B 40/97, BFH/NV 1998, 424, unter II.1.b; Loose in Tipke/Kruse, § 114 FGO Rz 20, m.w.N.).

25 Tatsächlich geht es dem Antragsteller aber darum, die Verbindung der Einspruchsverfahren wieder rückgängig zu machen. Das ergibt sich bereits aus der Formulierung des Antrags, mit dem sich der Antragsteller ausdrücklich gegen eine Weitergabe von Informationen "durch die rechtswidrige Verbindung der Einspruchsverfahren" wendet, und wird durch die Begründung dieses Antrags bestätigt, mit der vor allem geltend gemacht wird, dass die Verbindung der Einspruchsverfahren rechtswidrig bzw. unzulässig gewesen sei. Dementsprechend ist auch die von dem Antragsteller am 02.09.2019 erhobene Klage (Az. 7 K 1304/19) im Hauptantrag auf die Aufhebung der Verbindung der Einspruchsverfahren gerichtet.

26 b) Die Verbindung der Einspruchsverfahren ist als Verfahrenshandlung nicht selbstständig anfechtbar.

27 aa) Die Verbindung von Einspruchsverfahren ist eine Verfahrenshandlung.

28 Verfahrenshandlungen sind Maßnahmen, die beispielsweise dem Erlass eines Verwaltungsakts vorausgehen und nach ihrem objektiven Erklärungsinhalt (noch) keine materiell-rechtliche Regelung treffen, sondern diese erst vorbereiten; sie sind geeignet, das Verwaltungsverfahren zu fördern, können es aber nicht abschließen (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 118 AO Rz 177, m.w.N.; ebenso für das allgemeine Verwaltungsverfahren: Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 09.05.2019 - 4 VR 1/19, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2019, 1357, Rz 17, m.w.N.).

29 Zwar enthält die AO keine ausdrücklichen Regelungen über die Verbindung von Einspruchsverfahren; doch ist eine solche nach allgemeiner Auffassung gleichwohl möglich (vgl. BFH-Urteil vom 31.05.1978 - I R 76/76, BFHE 125, 332, BStBl II 1978, 600, unter I.; s.a. Thürmer in HHSp, § 73 FGO Rz 7, m.w.N.; Seer in Tipke/Kruse, § 367 AO Rz 50; Brandis in Tipke/Kruse, § 73 FGO Rz 1; Klein/Rätke, AO, 15. Aufl., § 367 Rz 32). Sie ist in den Fällen, in denen --wie im Streitfall-- mehrere Feststellungsbeteiligte Einspruch erheben, regelmäßig auch geboten, da in diesem Fall eine Entscheidung über die Rechtsbehelfe grundsätzlich nur einheitlich ergehen kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 125, 332, BStBl II 1978, 600, unter I.; ebenso BFH-Beschluss vom 12.04.2018 - X B 144, 145/17, BFH/NV 2018, 966, Rz 32; s.a. Werth in Gosch, AO § 352 Rz 39). Die Verbindung der Einspruchsverfahren ersetzt in diesem Fall die Hinzuziehung eines der Beteiligten zum Einspruchsverfahren des anderen (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2008 - IV R 82/06, BFH/NV 2009, 581, unter II.1.a.; s.a. Siegers in HHSp, § 352 AO Rz 282, und Tappe in HHSp, § 353 AO Rz 82).

30 bb) Verfahrenshandlungen sind grundsätzlich nicht selbstständig anfechtbar. Dies folgt aus dem allgemeinen

Rechtsgedanken, der sowohl § 128 Abs. 2 FGO als auch § 44a VwGO zugrunde liegt, und gilt gleichermaßen auch für das Verwaltungsverfahren nach der AO.

31 (1) Gemäß § 128 Abs. 2 FGO können im finanzgerichtlichen Verfahren neben prozessleitenden Verfügungen und Aufklärungsanordnung etc. Beschlüsse über Verbindung und Trennung von Verfahren nicht mit der Beschwerde angefochten werden. Selbst eine Überprüfung und Abhilfe durch den BFH im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens gegen die Endentscheidung des FG scheidet regelmäßig aus (vgl. § 124 Abs. 2 i.V.m. § 128 Abs. 2 FGO; s.a. BFH-Beschluss vom 04.11.2009 - V S 18/09 (PKH), BFH/NV 2010, 228, unter II.2.b, m.w.N.).

32 Eine Ausnahme lässt die höchstrichterliche Rechtsprechung nur dann zu, wenn sich nach entsprechender Rüge eines Beteiligten ergibt, dass die Vornahme oder das Unterlassen der Verbindung oder Trennung willkürlich gewesen --also ohne sachlichen Grund erfolgt-- ist oder dass ein Beteiligter durch die Verbindung oder Trennung prozessual in der Wahrnehmung seiner Rechte behindert wurde (vgl. etwa BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2018, 966, Rz 30; vom 27.04.2012 - III B 241/11, BFH/NV 2012, 1322, Rz 6, und vom 13.05.2011 - V B 60/10, BFH/NV 2011, 1886, Rz 8, jeweils m.w.N.; BFH-Urteil vom 27.09.1994 - VIII R 36/89, BFHE 176, 289, BStBl II 1995, 353, unter C.II.3.; s.a. Thürmer in HHSp, § 73 FGO Rz 42; Brandis in Tipke/Kruse, § 73 FGO Rz 13).

33 Aber auch in diesem Fall ist § 128 Abs. 2 FGO zu beachten, mit der Folge, dass die Verbindung regelmäßig nicht isoliert angegriffen werden kann. Eine entsprechende Überprüfung erfolgt gegebenenfalls erst im Rechtsmittelverfahren gegen die Endentscheidung des FG, also im Rahmen einer gegen diese Entscheidung gerichteten Nichtzulassungsbeschwerde (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2018, 966; in BFH/NV 2012, 1322, und in BFH/NV 2011, 1886) oder einer Revision (vgl. BFH-Beschluss vom 08.11.2005 - VIII R 2/96, BFH/NV 2006, 573, unter 2.b, und BFH-Urteil in BFHE 176, 289, BStBl II 1995, 353).

34 (2) In ähnlicher Weise bestimmt § 44a Satz 1 VwGO, dass Rechtsbehelfe gegen behördliche Verfahrenshandlungen nur gleichzeitig mit den gegen die Sachentscheidung zulässigen Rechtsbehelfen geltend gemacht werden können. Dies gilt nach § 44a Satz 2 VwGO nur dann nicht, wenn behördliche Verfahrenshandlungen vollstreckt werden können oder gegen einen Nichtbeteiligten ergehen.

35 Aus der Gegenüberstellung der in dieser Regelung verwendeten Begriffe "Verfahrenshandlung" und "Sachentscheidung" folgert das BVerwG, dass der Ausschluss selbstständiger Rechtsbehelfe alle behördlichen Maßnahmen erfasst, die Teil eines konkreten Verwaltungsverfahrens sind, ohne selbst Sachentscheidung zu sein, ohne also ihrerseits in materielle Rechtspositionen einzugreifen, und dass es insoweit unerheblich ist, welche Rechtsform diese vorbereitende Maßnahme hat, ob es sich also um einen Verwaltungsakt handelt oder aber um einen Realakt (s. BVerwG-Urteil vom 06.11.2019 - 4 A 2/19, juris, Rz 11, und BVerwG-Beschluss in NVwZ 2019, 1357, Rz 17).

36 Dies gilt dem BVerwG zufolge auch in den Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nach §§ 80, 80a VwGO oder nach § 123 VwGO, da in einem Eilverfahren nicht weitergehender Rechtsschutz erlangt werden kann als im Klageverfahren; entsprechende Anträge sind demzufolge regelmäßig, soweit nicht ein Ausnahmefall nach § 44a Satz 2 VwGO vorliegt, unzulässig (s. BVerwG-Beschlüsse vom 14.03.2019 - 2 VR 5/18, BVerwGE 165, 65, NVwZ 2020, 312, Rz 19, und in NVwZ 2019, 1357, Rz 16, jeweils m.w.N.).

37 (3) Der BFH wiederum hat bereits in anderem Zusammenhang auf § 44a VwGO zurückgegriffen und darauf verwiesen, dass die darin enthaltene Regelung eine Ausprägung des allgemeinen Grundsatzes darstellt, nach dem Verfahrenshandlungen nicht selbstständig angefochten werden können, solange das Verwaltungsverfahren noch nicht abgeschlossen ist (BFH-Urteil vom 11.04.2012 - I R 63/11, BFHE 237, 29, BStBl II 2012, 539, Rz 14, m.w.N., zu § 364a AO; ähnlich bereits BFH-Urteil vom 10.11.1998 - VIII R 3/98, BFHE 187, 386, BStBl II 1999, 199, unter 1.c, zu der schriftlichen Aufklärungsanordnung eines Außenprüfers).

38 (4) Das entspricht im Übrigen auch der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (s. Urteil vom 24.11.2004 - B 3 KR 16/03 R, juris, Rz 19, m.w.N.).

39 cc) Ausgehend von diesen Überlegungen kann auch im Verwaltungsverfahren nach der AO die Verbindung von Einspruchsverfahren als Verfahrenshandlung, die das eigentliche Verwaltungsverfahren noch nicht abschließt, vom Grundsatz her weder mit einer isolierten Klage noch --wie hier-- im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes angefochten werden. Darauf, ob die Verbindung als Verwaltungsakt einzuordnen ist oder nicht, kommt es insoweit nicht an.

40 Selbst dann, wenn vorgebracht wird, die Vornahme oder das Unterlassen einer Verbindung oder Trennung seien willkürlich oder würden einen Beteiligten in der Wahrnehmung seiner Rechte behindern, kann eine entsprechende Überprüfung regelmäßig erst im Rechtsmittelverfahren gegen die Endentscheidung des FA erfolgen.

41 c) Aus der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG und den Regelungen über die Wahrung des Steuergeheimnisses in § 30 AO lässt sich für den Streitfall kein anderes Ergebnis herleiten.

42 aa) Das Grundrecht des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG garantiert jedermann effektiven Rechtsschutz bei möglichen Verletzungen seiner Rechte durch die öffentliche Gewalt. Damit wird sowohl der Zugang zu den Gerichten als auch die Wirksamkeit des Rechtsschutzes gewährleistet. Der Bürger hat einen Anspruch auf eine möglichst wirksame gerichtliche Kontrolle in allen ihm von der Prozessordnung zur Verfügung gestellten Instanzen. Dieser Anspruch garantiert nicht nur formal die Möglichkeit, die Gerichte anzurufen, sondern gebietet auch die Effektivität des damit verbundenen Rechtsschutzes; das bedeutet, gewährleistet wird ein Anspruch auf eine wirksame gerichtliche Kontrolle (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 26.01.2021 - 2 BvR 676/20, juris, Rz 30, und vom 19.01.2021 - 1 BvR 2671/20, NVwZ-Rechtsprechungs-Report 2021, 385, Rz 23, jeweils m.w.N.). Das Maß dessen, was wirkungsvoller Rechtsschutz ist, bestimmt sich entscheidend auch nach dem sachlichen Gehalt des als verletzt behaupteten Rechts (Einstweilige Anordnung des BVerfG vom 09.02.2021 - 2 BvQ 8/21, Bayrische Verwaltungsblätter 2021, 340, Rz 5, und BVerfG-Beschluss vom 04.05.2018 - 2 BvR 632/18, NVwZ 2018, 1390, Rz 37, jeweils m.w.N.), im Streitfall also des Rechts auf Wahrung des Steuergeheimnisses.

43 Im Hinblick auf die Gewährung vorläufigen Rechtschutzes sind die Gerichte nach Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG zudem verpflichtet, bei ihrer Entscheidungsfindung auch diejenigen Folgen zu erwägen, die mit der Versagung des vorläufigen Rechtsschutzes verbunden sind. Je schwerer die sich daraus ergebenden Belastungen wiegen, je geringer die Wahrscheinlichkeit ist, dass diese Belastungen im Falle des Obsiegens in der Hauptsache rückgängig gemacht werden können, umso weniger darf das Interesse an einer vorläufigen Regelung oder Sicherung der geltend gemachten Rechtsposition zurückgestellt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.07.2011 - 1 BvR 1616/11, Das Recht im Amt 2012, 29, unter II.2.c, m.w.N.; s.a. BVerwG-Beschluss in BVerwGE 165, 65, NVwZ 2020, 312, Rz 22 ff.).

44 bb) Im Streitfall erfordert der Schutz des Steuergeheimnisses keinen isolierten vorläufigen Rechtsschutz gegen die Verbindung der Einspruchsverfahren.

45 (1) Gemäß § 30 Abs. 1 AO haben Amtsträger das Steuergeheimnis zu wahren.

46 Ein Amtsträger verletzt nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO das Steuergeheimnis, wenn er personenbezogene Daten eines anderen, die ihm in einem Verwaltungsverfahren, einem Rechnungsprüfungsverfahren oder einem gerichtlichen Verfahren in Steuersachen bekannt geworden sind, unbefugt offenbart oder verwertet. Dasselbe gilt nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO für personenbezogene Daten, die dem Amtsträger in einem Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder in einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerrechtsordnungswidrigkeit bekannt geworden sind.

47 Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung oder Verwertung geschützter Daten (unter anderem) zulässig, soweit sie der Durchführung eines Verfahrens i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b dient.

48 (2) Hiervon ausgehend steht das Steuergeheimnis einer einheitlichen und gesonderten Feststellung grundsätzlich nicht entgegen.

49 Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Offenbarung der für die Feststellung relevanten Verhältnisse gegenüber den Gesellschaftern einer Personengesellschaft generell zulässig, soweit diese Verhältnisse Gegenstand der Feststellung sind; denn die Offenbarung dient in solchen Fällen der Durchführung eines Verfahrens i.S. von § 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO (vgl. BFH-Urteil vom 27.08.1997 - XI R 72/96, BFHE 183, 376, BStBl II 1997, 750, unter II.3., m.w.N.; s.a. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.3.b bb, m.w.N., und BFH-Beschluss vom 11.01.2001 - VIII B 83/00, BFH/NV 2001, 578, unter 3.b). Lediglich Verhältnisse, die geeignet sind, über die gesamthänderische Verbundenheit hinaus etwas über die Persönlichkeits- oder Vermögensbereiche der Gesellschafter auszusagen, fallen unter das Steuergeheimnis (vgl. BFH-Urteile vom 29.04.1993 - IV R 107/92, BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666, unter 2.d, m.w.N., und vom 11.12.1980 - IV R 127/78, BFHE 132, 383, BStBl II 1981, 457, unter 2.; BFH-Beschluss vom 25.05.2004 - IV B 110/02, juris, unter 3.; s.a. Drüen in Tipke/Kruse, § 30 AO Rz 17, m.w.N.; Alber in HHSp, § 30 AO Rz 74; Tormöhlen in Gosch, AO § 30 Rz 44; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 30 Rz 45a).

50 Ist allerdings bereits streitig, ob überhaupt die Voraussetzungen für die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung vorliegen, bleibt bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung über die Feststellungsbescheide ebenso unklar, ob und in welchem Umfang eine Offenbarung der steuerlichen Verhältnisse der --tatsächlichen oder vermeintlichen-- Mitgesellschafter tatsächlich erforderlich gewesen ist. Auch haben in einem solchen Fall, anders als bei dem Gewinnfeststellungsverfahren einer unstreitig bestehenden Gesellschaft, die --vermeintlichen oder tatsächlichen-- Gesellschafter das Risiko des wechselseitigen Bekanntwerdens ihrer Verhältnisse möglicherweise gerade nicht durch die bewusste Entscheidung, sich an der Gesellschaft zu beteiligten, selbst auf sich genommen (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.3.b bb, m.w.N.).

51 Ungeachtet dessen muss es aber auch unter diesen besonderen Umständen möglich sein, das Feststellungsverfahren durchzuführen und unter Wahrung der verfahrensrechtlichen Rechte aller Beteiligten --z.B. des Rechts auf Akteneinsicht-- abzuschließen, um eben genau diese Frage zu klären (zum Ordnungszweck des Feststellungsverfahrens vgl. insoweit auch BFH-Beschluss in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.3.b cc). Daraus folgt aber, dass der Schutz des Steuergeheimnisses nach § 30 AO hier nicht in der Weise wirken kann, dass er der Durchführung des bereits dem Grunde nach streitigen Feststellungsverfahrens von vornherein entgegensteht.

52 Das wiederum bedeutet für den Eilrechtsschutz, dass ein solcher als Ausnahme zu den oben (unter 2.b) dargelegten Regeln nur dann geboten ist, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass das FA im Begriff ist, im Rahmen des Feststellungsverfahrens willkürlich steuerliche Verhältnisse eines Feststellungsbeteiligten preiszugeben, und dass diese Freigabe von dem Zweck der Durchführung des Feststellungsverfahrens offensichtlich nicht mehr gedeckt ist. Dies muss der Steuerpflichtige, der den vorläufigen Rechtsschutz begehrt, substantiiert darlegen.

53 (3) Im Streitfall fehlt es an einer solchen substantiierten Darlegung.

54 Nach dem Vortrag des Antragstellers ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass das FA beabsichtigte, in willkürlicher Weise dem B Verhältnisse zu offenbaren, die geeignet sind, über die im Feststellungsverfahren zu klärende gesamthänderische Verbundenheit hinaus etwas über den Persönlichkeits- oder Vermögensbereich des Antragstellers auszusagen.

55 Auch der Umstand, dass das FG mit Beschluss vom 24.01.2019 - 6 V 385/18 ernstliche Zweifel an der Existenz einer GbR zwischen dem Antragsteller und B geäußert und die Vollziehung der streitigen Feststellungsbescheide vorläufig ausgesetzt hat, macht die Verbindung der Einspruchsverfahren nicht willkürlich. Vielmehr wird gerade auch dadurch die Notwendigkeit deutlich, eben diese Frage im Rahmen des dafür vorgesehenen Feststellungsverfahrens abschließend zu klären. Es ist nicht Aufgabe des vorliegenden Zwischenverfahrens, diese Klärung vorwegzunehmen. Die Prüfung durch den beschließenden Senat beschränkt sich insoweit allein auf die Frage, ob die Durchführung eines Verfahrens über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Hinblick auf § 30 AO offensichtlich missbräuchlich ist. Das ist nach der hier gebotenen summarischen Prüfung nicht der Fall.

56 Soweit der Antragsteller behauptet, es bestehe die Gefahr, dass B sein Akteneinsichtsrecht aufgrund der Verbindung der Einspruchsverfahren vor allem dazu benutzen werde, Verhältnisse in Bezug auf ihn, die ansonsten dem Schutz des Steuergeheimnisses unterlägen, Dritten gegenüber zu offenbaren und insbesondere der Staatsanwaltschaft Auskunft über seine Vermögensverhältnisse zu geben, ist dies zum einen nicht belegt und zum anderen als Vorwurf noch nicht einmal schlüssig. Der beschließende Senat vermag nicht zu erkennen, welche Kenntnisse B im Rahmen des Einspruchs- und Klageverfahrens erlangen könnte, die das FA nicht ohnehin nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO für die Durchführung eines Straf- und Bußgeldverfahrens zu offenbaren berechtigt wäre. Auch hierzu hätte der Antragsteller substantiiert vortragen müssen.

57 3. Aus den genannten Gründen wäre die Beschwerde nach der hier gebotenen summarischen Prüfung letztlich auch dann unbegründet, wenn man das Begehren des Antragstellers dahingehend verstünde, dass es ihm in erster Linie darum gehe, eine Weitergabe bestimmter Informationen durch das FA vorläufig zu unterbinden. Auch für diesen Fall fehlte es an der substantiierten Darlegung von Umständen, aus denen darauf geschlossen werden könnte, dass das FA im Begriff ist, im Rahmen des Feststellungsverfahrens willkürlich steuerliche Verhältnisse des Antragstellers preiszugeben, die von dem Zweck der Durchführung des Feststellungsverfahrens offensichtlich nicht mehr gedeckt sind.

58 4. Der Antrag des Antragstellers, die Akten des LG, Az. XY, bzw. die darin enthaltenen Protokolle über die Zeugenvernehmung beizuziehen, war abzulehnen. Nach den dargelegten Grundsätzen konnte der Inhalt dieser Akten für die Entscheidung des Senats unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt erheblich sein.

59 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de