Urteil vom 12. Juli 2022, VIII R 8/19

Unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Flankenschutzprüfer

ECLI:DE:BFH:2022:U.120722.VIIIR8.19.0

BFH VIII. Senat

AO § 5, AO § 88 Abs 1, AO § 92 S 1, AO § 99, AO § 208 Abs 1 S 1, FGO § 41 Abs 1, GG Art 13 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Münster, 11. Juli 2018, Az: 9 K 2384/17

Leitsätze

1. Die unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Beamten der Steuerfahndung als sog. Flankenschutzprüfer zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen zu einem häuslichen Arbeitszimmer im Besteuerungsverfahren ist wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz rechtswidrig, wenn der Steuerpflichtige bei der Aufklärung des Sachverhalts mitwirkt.

2. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige der Ortsbesichtigung zustimmt und deshalb kein schwerer Grundrechtseingriff in Art. 13 Abs. 1 GG vorliegt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.07.2018 - 9 K 2384/17 aufgehoben.

Es wird festgestellt, dass die Ortsbesichtigung seitens des Beklagten am 11.05.2017 rechtswidrig war.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die unangekündigte Besichtigung eines Arbeitszimmers in der Wohnung der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) durch einen Beamten der Steuerfahndung rechtswidrig war.

2 Die Klägerin war angestellte Geschäftsführerin eines Restaurants und als selbständige Unternehmensberaterin tätig. Für das Streitjahr 2015 machte sie bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit erstmals Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 567,12 € geltend. Ihr Steuerberater reichte auf Nachfrage des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Skizze der Wohnung ein. Der Skizze war zu entnehmen, dass zur Wohnung ein Zimmer gehörte, das maschinenschriftlich mit "SCHLAFEN" bezeichnet wurde. Diese Bezeichnung war durchgestrichen und handschriftlich durch "ARBEIT" ersetzt worden. Keiner der übrigen Räume war als Schlafzimmer bezeichnet worden.

3 Das FA veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß und berücksichtigte die für das Arbeitszimmer geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von 567,12 €. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Da der Sachbearbeiter des FA die Skizze für klärungsbedürftig hielt (handschriftlich war auf der Skizze vermerkt: "Wo wird stattdessen geschlafen?"), schaltete er mit Schreiben vom 02.05.2017 den hausinternen "Flankenschutzprüfer" ein. In einem Vermerk an diesen führte er aus: "Die Steuerpflichtige erklärt für VL 2015 erstmalig ein Arbeitszimmer in der Wohnung 'X-Weg, Z'. Laut eingereichter Skizze (s. Anlage) wird das Schlafzimmer als Arbeitszimmer genutzt, geschlafen werden müsste demnach im Wohn-

/Esszimmer. Bitte um Besichtigung durch Flankenschutz, da erstmalig. Veranlagung 2015 erfolgt unter VdN". Bei dem Flankenschutzprüfer handelte es sich um einen Beamten der Steuerfahndung.

4 Der Steuerfahnder erschien am 11.05.2017 unangekündigt in der Privatwohnung der Klägerin, um zu prüfen, ob das Arbeitszimmer wie angegeben vorhanden war. Er traf die Klägerin an, wies sich durch Vorlage seines Dienstausweises aus und betrat, da die Klägerin der Besichtigung unter Hinweis auf die Überprüfung im Besteuerungsverfahren nicht widersprach, die Wohnung. Der Beamte stellte fest, dass die Angaben der Klägerin in der Steuererklärung den Tatsachen entsprachen und das Arbeitszimmer existierte; abweichend von dem Wohnungsgrundriss laut Skizze verfügte die von der Klägerin angemietete Wohnung über zwei weitere Räume, von denen einer als Schlafzimmer genutzt wurde. In seinem Vermerk an den Veranlagungsbezirk wies der Steuerfahnder darauf hin, dass die Klägerin demnächst in die gegenüberliegende Wohnung ziehen werde und abzuwarten sei, welche Raumaufteilung sich dann ergebe. Gegen die Besichtigung legte die Klägerin Einspruch ein. Dieser wurde durch Einspruchsentscheidung vom 04.07.2017 als unzulässig verworfen.

5 Die von der Klägerin erhobene Klage auf Feststellung, dass die Besichtigung vom 11.05.2017 rechtswidrig war, wurde vom Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1847 mitgeteilten Gründen als unzulässig abgewiesen.

6 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt. Die Klage sei zulässig, da ein Feststellungsinteresse bestehe. Die Klägerin habe ein Rehabilitationsinteresse, weil durch die Maßnahme ihr berufliches Ansehen gefährdet worden sei. Ein Feststellungsinteresse sei auch infolge eines schwerwiegenden Grundrechtseingriffs zu bejahen. Zudem sei eine Wiederholungsgefahr für Maßnahmen des Flankenschutzes gegeben. Die Maßnahme sei auch unverhältnismäßig, da die Fragen des FA zur Skizze der Wohnung durch ein mündliches oder schriftliches Auskunftsersuchen an den steuerlichen Berater der Klägerin hätten geklärt werden können. Eine Beauftragung der Steuerfahndung mit der Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse vor Ort sei im Streitfall nicht erforderlich gewesen.

7 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Münster vom 11.07.2018 - 9 K 2384/17 aufzuheben und festzustellen, dass die Ortsbesichtigung vom 11.05.2017 rechtswidrig war.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Es fehle an einem Feststellungsinteresse. Eine Wiederholungsgefahr sei nicht gegeben. Anlass für die Ortsbesichtigung sei gewesen, dass die Angaben der Klägerin nicht schlüssig gewesen seien. Wäre sogleich die richtige Wohnungsskizze eingereicht worden, wäre keine Ortsbesichtigung erforderlich gewesen. Konkrete Anhaltspunkte für eine Wiederholung einer derartigen Maßnahme des FA gegenüber der Klägerin seien weder ersichtlich noch vorgetragen. Darüber hinaus sei die Ortsbesichtigung nicht nur geeignet gewesen, den Sachverhalt aufzuklären, es habe sich auch um das effizienteste Mittel gehandelt. Zusätzliche Auskunftsersuchen hätten das Besteuerungsverfahren unnötig verzögert und zu weiteren Missverständnissen führen können. Zudem hätte die Klägerin dem Steuerfahnder den Zutritt in die Wohnung verweigern können. Es sei davon auszugehen, dass ihr das Recht, den Zutritt zu verweigern, bekannt gewesen sei.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 1. Das FG hat die Klage zu Unrecht mangels Feststellungsinteresses als unzulässig abgewiesen.

12 a) Statthafte Klageart ist die Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 Alternative 1 FGO. Das FG hat das Handeln des FA in Form des Betretens der Wohnung der Klägerin zur Besichtigung des Arbeitszimmers durch den Mitarbeiter des Flankenschutzes zu Recht als Realakt bzw. schlichtes Verwaltungshandeln eingeordnet (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.05.2010 - VIII B 71/09, BFH/NV 2010, 1415, Rz 11 f.).

13 b) Die Klägerin hat ein berechtigtes Interesse an der begehrten Feststellung, dass die Ortsbesichtigung rechtswidrig

war. Das FG hat zwar rechtsfehlerfrei sowohl ein Rehabilitationsinteresse (unten aa) als auch ein Feststellungsinteresse aufgrund eines tiefgreifenden Grundrechtseingriffs (unten bb) verneint, jedoch liegt --entgegen seiner Auffassung-- eine konkrete Wiederholungsgefahr hinsichtlich des Vorgehens des FA vor (unten cc). Das FG hat folglich die Klage unzutreffend als unzulässig abgewiesen. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben.

14 aa) "Berechtigtes Interesse" ist jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art. Die begehrte Feststellung muss geeignet sein, in einem dieser Bereiche zu einer Positionsverbesserung des Klägers zu führen (vgl. BFH-Urteil vom 04.12.2012 - VIII R 5/10, BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220). Der BFH prüft ohne Bindung an die Auffassung des FG, ob das berechtigte Interesse i.S. des § 41 Abs. 1 FGO als Voraussetzung für ein Sachurteil des FG vorliegt; insbesondere kann der BFH hierzu eigene Feststellungen anhand der im Revisionsverfahren vorgelegten Akten treffen (vgl. BFH-Urteil vom 10.02.2010 - XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450, Rz 20, m.w.N.).

15 bb) Danach ist ein Feststellungsinteresse aus Gründen der Rehabilitation nicht gegeben. Der BFH hat ein solches Interesse anerkannt, wenn aufgrund eines erheblichen Eingriffs in die Persönlichkeitssphäre des Steuerpflichtigen dessen Rehabilitierung durch die Feststellung der Rechtswidrigkeit des Vorgehens der Behörde als geboten erscheint. Zwar kann dies insbesondere dann der Fall sein, wenn das Handeln des FA den unberechtigten Vorwurf der Steuerhinterziehung zum Ausdruck bringt (BFH-Urteile vom 27.01.2004 - VII R 54/02, BFH/NV 2004, 797, unter II.2. [Rz 11]; in BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220). Für ein Rehabilitationsinteresse genügt es indes nicht, dass aufgrund der Maßnahme des FA lediglich eine abstrakte Gefahr besteht, dass das berufliche Ansehen des Steuerpflichtigen gefährdet wird. Erforderlich ist vielmehr eine Außenwirkung gegenüber Dritten, an der es vorliegend fehlt, da weder der Arbeitgeber der Klägerin noch sonstige Dritte bei der Besichtigung des Arbeitszimmers anwesend waren und vom Besuch des FA unmittelbar erfahren haben. Es besteht somit lediglich das ideelle Bedürfnis der Klägerin nach einer Rehabilitation. Dies vermag das Feststellungsinteresse jedoch nicht zu begründen.

16 cc) Es besteht auch kein Feststellungsinteresse infolge eines tiefgreifenden Grundrechtseingriffs.

17 aaa) Ein Feststellungsinteresse aufgrund eines tiefgreifenden Grundrechtseingriffs ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes in den Fällen gegeben, in denen die direkte Belastung durch den angegriffenen Hoheitsakt sich nach dem typischen Verlauf auf eine Zeitspanne beschränkt, in welcher der Betroffene eine gerichtliche Entscheidung kaum erlangen kann. Von besonderem Gewicht sind insbesondere Grundrechtseingriffe, die das Grundgesetz (GG) unter den Richtervorbehalt gestellt hat (BVerfG-Beschluss vom 18.09.2008 - 2 BvR 683/08, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2008, 2027; BFH-Urteil vom 29.07.2003 - VII R 39, 43/02, BFHE 202, 411, BStBl II 2003, 828; BFH-Beschluss vom 06.07.2001 - III B 58/00, BFH/NV 2001, 1530).

18 bbb) Ein solcher schwerwiegender Grundrechtseingriff ist vorliegend jedoch nicht gegeben. Zwar schützt Art. 13 Abs. 1 GG die Unverletzlichkeit der Wohnung. An einem schwerwiegenden Eingriff fehlt es jedoch, wenn das Betreten der Wohnung vom Willen des Berechtigten gedeckt ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1415; Herdegen in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hg.), BK, Art. 13 Rz 44; Leibholz/Rinck, GG, Art. 13 Rz 12; G. Hermes in: H. Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 3. Aufl. 2013, Art. 13 Rz 111; G. Gornig in von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl., Art. 13 Rz 44; Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 17. Aufl., Art. 13 Rz 10). Dies war nach den Feststellungen des FG vorliegend der Fall, da die Klägerin den Steuerfahnder zur Besichtigung des häuslichen Arbeitszimmers freiwillig in die Wohnung eingelassen hatte.

19 ccc) Ein schwerer Grundrechtseingriff ergibt sich auch nicht daraus, dass sich die Klägerin durch das unangekündigte Erscheinen des Finanzbeamten "überrumpelt" fühlte (Klein/Rätke, AO, 15. Aufl., § 99 Rz 8; anderer Ansicht Seer in Tipke/Kruse, § 99 AO Rz 16; ähnlich Fischer, juris PraxisReport Steuerrecht 5/2019 Anm. 2). Das Grundrecht des Art. 13 Abs. 1 GG schützt nicht die irrtumsfreie Willensbildung. Irrtümer im Willensbildungsprozess entwerten das Einverständnis erst dann, wenn es durch eine Täuschung staatlicher Organe erschlichen worden ist, die gerade auf das Verschaffen des Wohnungszutritts gerichtet ist, oder auf einer Drohung beruht (Herdegen in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hg.), BK, Art. 13 Rz 45; vgl. BVerfG-Beschluss vom 25.10.2011 - 2 BvR 979/10, BVerfGK 19, 140, Rz 21). Im vorliegenden Fall hatte der Steuerfahnder nach den Feststellungen des FG die Klägerin jedoch weder bedroht noch sie über seine Person und den Zweck seines Besuchs im Unklaren gelassen. Er wies sich unstreitig durch Vorlage seines Dienstausweises als Steuerfahnder aus und betrat, da die Klägerin der Besichtigung unter Hinweis auf die Überprüfung im Besteuerungsverfahren nicht widersprach, die Wohnung. Damit war der Klägerin der Sachverhalt bekannt und sie war nicht im Irrtum, dass sie einen Steuerfahnder zur Kontrolle des

häuslichen Arbeitszimmers in ihre Wohnung ließ. Das Betreten der Wohnung erfolgte nicht gegen ihren Willen. Zudem sieht weder das GG noch § 99 AO eine Belehrungspflicht in Bezug auf das Recht, staatlichen Organen den Zutritt zur Wohnung verweigern zu können, vor (s. hierzu Seer in Tipke/Kruse, § 99 AO Rz 16; Klein/Werth, a.a.O., § 287 Rz 6; Kottmann, Die öffentliche Verwaltung 1980, 899, die sich für eine solche Belehrungspflicht aussprechen).

20 dd) Es liegt aber ein Feststellungsinteresse infolge einer Wiederholungsgefahr vor.

21 aaa) Ein Feststellungsinteresse wird von der Rechtsprechung u.a. dann bejaht, wenn eine hinreichend konkrete Wiederholungsgefahr vorliegt (z.B. BFH-Urteil vom 29.07.2015 - X R 4/14, BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, Rz 27, m.w.N.). Dabei muss ein konkreter Anlass für die Annahme bestehen, die Finanzbehörde werde die für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zukunft wiederholen (BFH-Beschluss vom 19.04.2016 - II B 66/15, BFH/NV 2016, 1059, Rz 5).

22 bbb) Dies ist vorliegend der Fall. Eine Wiederholungsgefahr bestand aufgrund des Vermerks des Steuerfahnders an den Veranlagungsbezirk, dass die Klägerin demnächst in die gegenüberliegende Wohnung ziehen werde und abzuwarten sei, welche Raumaufteilung sich dann ergebe. Aufgrund dieses Hinweises war nicht auszuschließen, dass das FA infolge des Umzugs der Klägerin in die gegenüberliegende Wohnung erneut am tatsächlichen Vorhandensein eines Arbeitszimmers zweifelt und den Flankenschutzprüfer mit der Aufklärung des Sachverhalts in der (neuen) Wohnung der Klägerin beauftragt.

23 ccc) Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass das FA bei erneuter Prüfung des Arbeitszimmers auf andere Weise vorgegangen wäre. Denn das FA hat die unangekündigte Ortsbesichtigung als "effektivste Methode" bezeichnet, um Unklarheiten aufgrund der eingereichten Skizze zu klären (vgl. Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 11.07.2018). Da die Sach- und Rechtslage nicht vollkommen identisch sein muss und die begründete Annahme genügt, dass unter im Wesentlichen unveränderten tatsächlichen und rechtlichen Umständen gleichartig gehandelt wird (vgl. BFH-Urteile vom 28.06.2000 - X R 24/95, BFHE 192, 32, BStBl II 2000, 514, unter II.1.b.; vom 16.12.1971 - IV R 221/67, BFHE 103, 555, BStBl II 1972, 182; s. auch Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 100 Rz 89), ist vorliegend eine hinreichend konkrete Wiederholungsgefahr zu bejahen.

24 ddd) Außerdem dürfen die Anforderungen an eine hinreichend konkrete Wiederholungsgefahr im Streitfall unter dem Gesichtspunkt der Gewährung eines effektiven und möglichst lückenlosen richterlichen Rechtsschutzes gegen Akte der öffentlichen Gewalt nicht zu hoch angesetzt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 02.05.1984 - 2 BvR 1413/83, BVerfGE 67, 43). Denn es war für die Klägerin nicht erkennbar, ob das FA am tatsächlichen Vorhandensein eines Arbeitszimmers wieder "Zweifel hegen werde" und sie sich folglich mit einer vorbeugenden Unterlassungsklage als Unterfall der allgemeinen Leistungsklage gegen eine erneute unangekündigte Ortsbesichtigung des FA zur Wehr setzen müsste.

25 eee) Das Feststellungsinteresse der Klägerin ist nicht deshalb zu verneinen, weil zu befürchten wäre, dass sich die Klägerin auf ein pflichtwidriges Handeln gegenüber dem FA einrichtet (s. hierzu BFH-Beschluss vom 30.10.2007 - VIII B 198/06, BFH/NV 2008, 238, unter II.2.). Auch wenn die Angaben der Klägerin in der Skizze aus der Sicht des FA nicht schlüssig gewesen sein mögen, hat die Klägerin bei der Abgabe ihrer Steuererklärung wahrheitsgemäße Angaben gemacht. Es ist nicht ersichtlich, dass sie künftig pflichtwidrig handeln würde.

26 2. Die Revision ist auch in der Sache begründet. Der Klage wird stattgegeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden.

27 a) Wird vom FG eine Klage zu Unrecht als unzulässig abgewiesen, kommt ein Durcherkennen nur ausnahmsweise dann in Betracht, wenn die Klage nach den vom FG getroffenen Feststellungen zweifelsfrei begründet ist und vollständig ausgeschlossen ist, dass einer der Beteiligten durch einen weiteren Vortrag die Sachentscheidung noch beeinflussen könnte (vgl. BFH-Urteile vom 04.07.2007 - VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53, unter II.3.b, m.w.N., und vom 09.11.2005 - I R 10/05, BFH/NV 2006, 750, unter II.5.).

28 b) Dies ist vorliegend der Fall, da der Sachverhalt vom FG lückenlos festgestellt wurde und beide Beteiligte im Revisionsverfahren ihre Argumente umfassend vorgetragen haben. Es ist für den Senat nicht ersichtlich, dass bei einer Zurückverweisung an das FG einer der Beteiligten durch einen weiteren Vortrag die Sachentscheidung noch beeinflussen könnte.

29 3. Danach ist festzustellen, dass die unangekündigte Ortsbesichtigung in der Wohnung der Klägerin durch den

Steuerfahnder am 11.05.2017 rechtswidrig war; diese verletzte den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, da gleich geeignete, mildere Mittel (weiteres schriftliches Auskunftsersuchen, Ortsbesichtigung nach vorheriger Benachrichtigung oder Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers durch einen Mitarbeiter der Veranlagungsstelle) zur Verfügung gestanden hätten.

30 a) Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt nach § 88 Abs. 1 AO von Amts wegen. Sie bedient sich dabei gemäß § 92 Satz 1 AO der Beweismittel, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält. Die Finanzbehörden dürfen grundsätzlich das nach ihrer Auffassung zweckmäßigste Mittel für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen auswählen, und zwar auch im Hinblick auf eine mögliche Steuerstraftat (BFH-Urteile vom 04.10.2006 - VIII R 53/04, BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227, unter II.2.b, und in BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, Rz 37). Bei der Ausübung des Auswahlermessens gemäß § 92 Satz 1 AO ist jedoch zu berücksichtigen, ob zu erwarten ist, dass der Steuerpflichtige den steuerlich erheblichen Sachverhalt auf Nachfrage freiwillig offenlegt (s. hierzu Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 92 AO Rz 28). Zudem ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten, nach dem das eingesetzte Mittel zur Ermittlung des Sachverhalts geeignet und erforderlich sein muss, um den erstrebten Zweck zu erreichen. Das Mittel ist geeignet, wenn mit seiner Hilfe der gewünschte Erfolg gefördert werden kann; es ist erforderlich, wenn nicht ein anderes, gleich wirksames, aber weniger fühlbar einschränkendes Mittel hätte gewählt werden können. Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne (Zweck-Mittel-Verhältnis) darf ein an sich geeignetes und erforderliches Mittel zur Durchsetzung von Allgemeininteressen nicht angewandt werden, wenn die davon ausgehenden Grundrechtsbeeinträchtigungen schwerer wiegen als die durchzusetzenden Interessen (BFH-Urteil in BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220, m.w.N.).

31 b) Zwar war das FA nach § 92 Satz 2 Nr. 4 i.V.m. § 99 AO grundsätzlich berechtigt, zur Einnahme des Augenscheins die Wohnräume der Klägerin mit deren Einverständnis zu betreten, um aufzuklären, ob das von ihr geltend gemachte Arbeitszimmer tatsächlich existierte. Die Maßnahme war auch zur Aufklärung des Sachverhalts geeignet (aa); sie war jedoch weder erforderlich (bb) noch verhältnismäßig im engeren Sinne (cc) und daher rechtswidrig.

32 aa) Die Ermittlungsmaßnahme in Form des unangekündigten Betretens der Wohnung der Klägerin durch den Steuerfahnder zur Besichtigung des häuslichen Arbeitszimmers war grundsätzlich geeignet, den Sachverhalt in Bezug auf die geltend gemachten Betriebsausgaben weiter aufzuklären. Die Klägerin hat in die Besichtigung ihrer Wohnung auch eingewilligt, so dass der Steuerfahnder diese --ohne eine gerichtliche Anordnung-- betreten konnte.

33 bb) Die Maßnahme war jedoch nicht erforderlich, da dem FA ein milderes und ebenso geeignetes Mittel zur Verfügung gestanden hätte. Angesichts des in Art. 13 Abs. 1 GG verbürgten Schutzes der Unverletzlichkeit der Wohnung als eines Teils der Privatsphäre wäre eine Ortsbesichtigung i.S. von § 99 AO erst dann erforderlich gewesen, wenn die Unklarheiten durch weitere Auskünfte der Klägerin nicht mehr hätten sachgerecht aufgeklärt werden können (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 24. Januar 2008 - 11 K 3182/05 Gr,BG, juris; Roser in Gosch, AO § 99 Rz 2; Schuster in HHSp, § 99 AO Rz 36). Dies war vorliegend nicht der Fall. Das FA hätte die Unklarheiten in Bezug auf die Wohnungsskizze zunächst durch eine weitere Nachfrage bei der Klägerin bzw. ihrem steuerlichen Berater klären können. Das Vorbringen des FA, dass ein neuerliches Auskunftsersuchen zu weiteren Missverständnissen hätte führen können, hält der Senat nicht für überzeugend, da die Klägerin im Besteuerungsverfahren bei der Aufklärung des Sachverhalts pflichtgemäß mitgewirkt hatte und keine begründeten Zweifel an ihrer steuerlichen Zuverlässigkeit bestanden.

34 cc) Die unangekündigte Ortsbesichtigung in der Wohnung der Klägerin durch den Steuerfahnder als Flankenschutzprüfer war auch deshalb rechtswidrig, weil das FA bei seiner Ermessensentscheidung sowohl in Bezug auf die Auswahl der Aufklärungsmaßnahme als auch auf deren Durchführung den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne (Zweck-Mittel-Verhältnis) verletzt hat. Das FA hat bei seiner Ermessensentscheidung die Tragweite des Grundrechtsschutzes der Unverletzlichkeit der Wohnung nach Art. 13 Abs. 1 GG verkannt, so dass die Ermittlungsmaßnahme unangemessen war.

35 aaa) Das FA hat nicht ausreichend beachtet, in welchem Umfang es bei seinen Ermessenserwägungen hinsichtlich der Auswahl der Maßnahme zur Ermittlung des Sachverhalts den Schutz der Wohnung nach Art. 13 Abs. 1 GG zu berücksichtigen hat. Das Eindringen staatlicher Organe in die Wohnung des Steuerpflichtigen bedeutet regelmäßig einen Eingriff in die persönliche Lebenssphäre des Betroffenen. Das Recht, "in Ruhe gelassen zu werden", soll gerade in den Wohnräumen gesichert sein (BVerfG-Beschluss vom 05.05.1987 - 1 BvR 1113/85, BVerfGE 75, 318, Rz 29). Dies gilt, wie das BVerfG in seinem Beschluss vom 06.07.2010 - 2 BvL 13/09 (BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, Rz 47) ausgeführt hat, auch für das häusliche Arbeitszimmer in der Wohnung des Steuerpflichtigen. Nach

den Ausführungen des BVerfG ist die Überprüfung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes durch Art. 13 GG "wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich". Daher muss es zur Feststellung der häuslichen Verhältnisse im Allgemeinen genügen, aus dem äußeren Anschein die erforderlichen Folgerungen zu ziehen (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.1966 - VI 92/64, BFHE 85, 18, BStBl III 1966, 219). Diesem Zweck dient die pauschalierte Begrenzung des Aufwandsabzugs für ein häusliches Arbeitszimmer in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes. Sie soll den Steuerpflichtigen vor der besonders belastenden Besichtigung des Arbeitszimmers in der Wohnung bewahren und die objektiv gegebene, staatlich jedoch nicht beobachtbare Möglichkeit privater Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers pauschal berücksichtigen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, Rz 47).

36 Die Finanzbehörde kann von diesem allgemeinen Grundsatz bei der Auswahl ihrer Ermittlungsmaßnahme nicht deshalb entbunden werden, weil der Betroffene --wie im vorliegenden Fall die Klägerin-- später in die rechtswidrige Durchführung der Ortsbesichtigung eingewilligt hat. Es liegt dann zwar kein schwerer Grundrechtseingriff vor (s. hierzu unter II.1.b cc). Dennoch wurde das Ermessen bei der Auswahl der Ermittlungsmaßnahme wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz rechtswidrig ausgeübt. Dies gilt zumindest dann, wenn der Steuerpflichtige --wie im vorliegenden Fall die Klägerin-- bereit ist, an der Aufklärung des Sachverhalts durch die Vorlage von Plänen und ggf. anderer Beweismittel wie Fotografien mitzuwirken, und nicht der konkrete Verdacht einer Steuerhinterziehung besteht.

37 bbb) Die Ermittlungsmaßnahme war auch deshalb unverhältnismäßig, weil der Klägerin vor der Ortsbesichtigung kein rechtliches Gehör gewährt wurde und sie nicht die Gelegenheit hatte, andere, sie weniger belastende Modalitäten der Durchführung anzubieten (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 75, 318). Der Gesetzgeber hat in § 99 Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich geregelt, dass vor dem Betreten von Grundstücken und Räumen die betroffenen Personen angemessene Zeit vorher benachrichtigt werden sollen. Zwar kann eine Benachrichtigung ausnahmsweise unterbleiben, wenn anderenfalls der Zweck der Maßnahme gefährdet oder gar vereitelt würde, z.B. weil das Besichtigungsobjekt verändert oder weggeschafft werden könnte (z.B. Seer in Tipke/Kruse, § 99 AO Rz 13; Roser in Gosch, AO § 99 Rz 28; Schuster in HHSp, § 99 AO Rz 29). Diese Gefahr darf aber als vom Gesetz geregelte Ausnahme nicht ohne Weiteres unterstellt werden. Es darf nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen pauschal angenommen werden, dass eine vorherige Benachrichtigung generell dazu benutzt wird, das häusliche Arbeitszimmer noch entsprechend herzurichten und die Spuren bisheriger Nutzung als Wohnraum zu vernichten (so jedoch Rößler, Betriebs-Berater 1994, 1753). Anderenfalls liefe § 99 Abs. 1 Satz 2 AO weitgehend leer. Es ist deshalb zu verlangen, dass im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür vorliegen müssen, der Kontrollzweck könnte durch die Benachrichtigung über die Besichtigung des häuslichen Arbeitszimmers gefährdet oder vereitelt werden (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 99 AO Rz 13; im Ergebnis auch Klein/Rätke, a.a.O., § 99 Rz 6). Solche Anhaltspunkte hat das FA im Streitfall weder bei der Auswahl des Mittels dargelegt, noch sind sie anderweitig vorgetragen worden.

38 ccc) Ein weiterer Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im engeren Sinne liegt darin, dass die Ortsbesichtigung von einem Beamten der Steuerfahndung und nicht von einem Mitarbeiter der Veranlagungsstelle durchgeführt wurde. Auch wenn der Steuerfahnder bei der Ortsbesichtigung darauf hingewiesen hat, dass er nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und nicht zur Erforschung einer Steuerstraftat nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO tätig wurde, ist der Einsatz eines Beamten der Steuerfahndung zur Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers als belastender anzusehen, als wenn die Besichtigung durch einen Beamten des Innendienstes durchgeführt worden wäre. Denn ein rechtsunkundiger Steuerpflichtiger, dem die Unterscheidung der doppelfunktionalen Aufgabenbereiche der Steuerfahndung nicht bekannt ist, wird bei dem Erscheinen eines Steuerfahnders an der Haustür in der Regel eher geneigt sein, zur Vermeidung weiterer Unannehmlichkeiten in das Betreten seiner Wohnung einzuwilligen. Zudem ist nicht auszuschließen, dass bei einer Ermittlung durch einen Steuerfahnder gegenüber (zufällig) anwesenden Dritten (z.B. Besuchern, Nachbarn) in der privaten Umgebung des Steuerpflichtigen der Eindruck vermittelt werden könnte, dass beim Steuerpflichtigen strafrechtlich ermittelt wird. Dadurch kann das persönliche Ansehen des Steuerpflichtigen gefährdet werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220; Tormöhlen in HHSp, § 208 AO Rz 152).

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de