
Datum: 15.12.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 2933/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:1215.8K2933.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage um die Rechtmäßigkeit eines Auskunftersuchens des Beklagten. 1 2
- Der Kläger - ... - war in den Jahren 1990 bis 2000 Mitinhaber des S "Q", deren Geschäftsführer der Sohn des Klägers war. Dieser betrieb den S ab März 2000 gemeinsam mit Herrn O. Seit dem Jahr 1995 hatte der S Umsatzsteuerjahreserklärungen abgegeben, die zu Vorsteuererstattungen geführt hatten; für die Jahre 1998 und 1999 reichte der S keine Umsatzsteuererklärungen ein. 3
- Der Kläger erzielte Einnahmen aus einer Tätigkeit für ... E (folgend nur: E) ... Diese hatte er in den Einkommensteuererklärungen in Höhe von 15.233 DM für 1997, 20.793 DM für 1998, 10.871 DM für 1999, 19.297 DM für 2000 und 21.647 DM für 2001 erklärt. 4
- Anlässlich von Ermittlungen bei Herrn O wurde dem Beklagten bekannt, dass der Kläger von der GbR Q im Jahr 1999 insgesamt 230.000 DM erhalten hatte. Ferner ergab sich aus den Steuerakten des Klägers, dass er im Jahr 1997 eine vermietete Eigentumswohnung für 210.000 DM verkauft hatte, für die er keine Schuldzinsen geltend gemacht hatte. Schließlich ging der Beklagte aufgrund eines bestehenden Telefonanschlusses des Klägers auf Teneriffa davon aus, dass er dort Eigentümer einer Immobilie sein könnte. 5

Aufgrund dieser Erkenntnisse beantragte die Staatsanwaltschaft beim Amtsgericht ... die Durchsuchung bei verschiedenen Banken, beim Kläger persönlich und beim E. Mit Beschlüssen vom 4. November 2002 erließ das Amtsgericht ... entsprechende Durchsuchungsbeschlüsse (Az.: ...) und führte hierzu aus, es bestünden hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass sich der Kläger als Gesellschafter der GbR G und O – S "Q" – der Steuerverkürzung zugunsten der GbR in noch festzustellender Höhe schuldig gemacht habe. Aus den bereits im Verfahren gegen den Beschuldigten O wegen eigener Steuerhinterziehung erhobenen Unterlagen des E sei erkennbar, dass die GbR auch in den Jahren 1998 und 1999 Umsätze aus Teilnahmen an ...veranstaltungen erzielt habe. Zumindest hinsichtlich der in den Jahren 1998 und 1999 erzielten Umsätze - ...gewinne - sei die GbR verpflichtet gewesen, die entsprechenden Umsatzsteuererklärungen abzugeben. Es bestünden auch hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass sich der Beschuldigte der Einkommensteuerverkürzung in noch festzustellender Höhe schuldig gemacht habe. Der Verbleib von Vermögenswerten von zumindest 440.000 DM sei bisher ungeklärt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Beschlusses zum Aktenzeichen ... (Bl. 13 f. d.A. 8 V 7399/06) Bezug genommen.

Der Steuerfahnder ... suchte hierauf mit ORR ... und einer Fahndungsprüferin am 12. November 2002 die Wohnung des Klägers auf. Nach dem Inhalt des Vermerks hierzu vom 15. November 2002 konnte der Kläger bei dieser Gelegenheit durch die Vorlage von diversen Unterlagen im Wesentlichen schlüssig darlegen, dass er den Verkaufserlös aus der Eigentumswohnung für den Erwerb einer Immobilie auf Teneriffa und die Zahlung der GbR Q für die Renovierung der im Jahr 1999 bezogenen Wohnung in ... verwendet habe. Hierauf beschlossen die Vertreter des Beklagten, den Durchsuchungsbeschluss nicht zu vollziehen. Der Kläger hatte bei dieser Gelegenheit der Steuerfahndung diverse Unterlagen - u.a. auch Unterlagen zu den vom Kläger erzielten Nebeneinnahmen beim E - freiwillig überlassen und auch die Einsichtnahme in ein Bankschließfach freiwillig gewährt. Wegen der weiteren Einzelheiten zum Verlauf dieses Aufsuchens der Wohnung des Klägers wird auf den Inhalt des Vermerks vom 15. November 2002 und auf die eidesstattliche Versicherung der Ehefrau des Klägers vom 3. Juli 2006 Bezug genommen (Bl. 65 d.A. 8 V 2730/06).

Eine erste Sichtung der freiwillig überlassenen Unterlagen führte u.a. zu geringfügigen Differenzen zwischen den erklärten Einnahmen des Klägers aus seiner nebenberuflichen Tätigkeit als ... beim E in der Größenordnung zwischen rund - 600 DM (zu Ungunsten des Klägers) und 4.900 DM. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf eine Aufstellung laut Schreiben der Steuerfahndung an das Finanzamt L vom 19. Januar 2006 (Bl. 627 der Steuerfahndungsakte) Bezug genommen. Mit Schreiben vom 19. November 2002 forderte der Beklagte daher den Kläger u.a. auf, hinsichtlich der Konten beim E Bescheinigungen vorzulegen, welche Konten auf den klägerischen Namen für welche Zeiträume geführt worden seien sowie um Angaben zu möglichen Bevollmächtigungen für andere Konten. Daneben erbat er Ertragnisaufstellungen aus Geschäftsbeziehungen des Klägers zu verschiedenen Banken, u.a. für die C-Bank.

Dem kam der Kläger in der Folgezeit nicht nach, sondern legte - nunmehr vertreten durch den Rechtsanwalt ... – gegen die Durchsuchungsbeschlüsse Beschwerde ein. Das Landgericht ... hob hierauf mit Beschluss vom 13. Mai 2003 die Beschlüsse des Amtsgerichts ... vom 4. November 2002 mangels des Vorliegens eines Anfangsverdachts auf. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Beschlusses (Bl.17-19 d.A. 8 V 739/06) Bezug genommen.

Die dennoch weitergeführten Ermittlungen gegen den Kläger führten am 3. November 2004 zur Einstellung des Verfahrens gemäß § 170 Abs. 2 StPO. In der entsprechenden Verfügung des Staatsanwalts heißt es hierzu, – soweit hier von Belang – soweit gegen den Kläger der Vorwurf der Einkommensteuerhinterziehung bezüglich der Zeiträume 1997 bis 2001 bestehe, da sich Abweichungen bezüglich der Einnahmen des Beschuldigten aus seiner Tätigkeit für E sowie als ... ergeben hätten, habe sich der Kläger dahin eingelassen, dass bezüglich dieser Unterlagen ein Verwertungsverbot bestünde und zudem es sich lediglich um Erfassungsirrtümer handeln könne, da er ohne Steuerberater seit 30 Jahren unbeanstandet seine Nebentätigkeiten versteuere und nicht ausschließe, dass er sich zu seinen Lasten geirrt haben könne. Im Hinblick auf das bisher untadelige Verhalten des Klägers und seine Lebensleistung als ... könnten mangels weiterer Beweismittel Zweifel am vorsätzlichen Verhalten des Klägers nicht überwunden werden. Allerdings sei nicht auszuschließen, dass der Kläger leichtfertig i.S. des § 378 AO gehandelt habe.

Soweit sich der Verdacht ergebe, dass es sich bei dem vom Kläger mit betriebenen S "Q" um eine Geschäftstätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht handle, so dass ein anteiliger Gewinn bei der Einkommensteuer des Klägers hätte Berücksichtigung finden müssen, könne dem Kläger nicht widerlegt werden, er habe, gestützt auf eine frühere Feststellung des Finanzamts L, das Betreiben des S sei als Liebhaberei anzusehen, die Gewinne und Verluste für steuerlich unbeachtlich gehalten. 11

Bezüglich des Verdachts der Umsatzsteuerhinterziehung könne nicht ausgeschlossen werden, dass der Kläger geglaubt habe, dem Finanzamt entstünde kein Schaden, weil er geglaubt habe, der S verzichte zumindest zeitweise auf Rückerstattungen. 12

Mit der Verfügung übersandte der Staatsanwalt die Akten an das Finanzamt für Steuerstrafsachen – Straf- und Bußgeldstelle – (StraBuSt) mit der Bitte um Kenntnisnahme bezüglich der Verfahrenseinstellung gemäß § 170 Abs. 2 StPO sowie weiterer Veranlassung gemäß § 378 AO. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Verfügung Bezug genommen (Bl. 20 - 24 d.A. 8 V 739/06). 13

Mit Schreiben vom 5. Januar 2005 teilte die StraBuSt dem Rechtsanwalt des Klägers mit, es sei geprüft worden, ob dem Kläger eine leichtfertige Steuerverkürzung i.S. des § 378 AO vorgeworfen werden könne. Die Prüfung habe zum Ergebnis geführt, dass dies nicht der Fall sei (Bl. 24 d.A. 8 V 739/06). 14

In der Folgezeit wurde der Beklagte in Bezug auf den Kläger im steuerlichen Ermittlungsverfahren weiterhin tätig. Von der E1-Bank forderte er im Februar 2005 u.a. Ertragnisaufstellungen und Kontoverdichtungen für den Zeitraum 1997 bis 2000 an. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf Bl. 28 d.A. 8 V 739/06 Bezug genommen. 15

Im März 2005 erhob der Kläger gegen dieses Vorgehen Dienstaufsichtsbeschwerde und wandte sich in einem Brief persönlich an den damaligen Finanzminister des Landes NRW ... Nachdem dieser Brief über die OFD Düsseldorf ? ... ? beantwortet worden war, teilte der Beklagte dem Kläger mit Schreiben vom 7. Oktober 2005 mit, es treffe zwar zu, dass das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren gemäß 170 Abs. 2 StPO eingestellt und auch ein Ordnungswidrigkeitsverfahren wegen leichtfertiger Steuerverkürzung nicht eingeleitet worden sei. Diese Entscheidungen seien allerdings alleine zum Strafverfahren und nicht zum steuerlichen Ermittlungsverfahren getroffen worden. Gemäß § 393 Abs. 1 Satz 1 AO sei das Schicksal beider Verfahren voneinander unabhängig. Das Auskunftersuchen unmittelbar gegenüber der E1-Bank sei gerechtfertigt gewesen, weil angesichts der bisherigen Einlassungen davon ausgegangen habe werden müssen, dass eine weitere Mitwirkung des 16

Klägers nicht erfolge. Der Kläger werde nunmehr erneut aufgefordert, die bereits im November 2004 angeforderten Unterlagen hinsichtlich der C-Bank vorzulegen, nämlich Bescheinigungen, welche Konten auf den Namen des Klägers geführt werden und wurden und ggf. Ertragnisaufstellungen für die Zeiträume der Kontenführung für alle Konten vorzulegen. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Schreibens Bezug genommen (Bl. 33 f d.A. 8 V 739/06).

Nachdem der Kläger von einer anlässlich einer Besprechung mit dem Oberfinanzpräsidenten ... getroffenen Vereinbarung, Unterlagen bezüglich der C-Bank beizubringen, mit Schreiben vom 28. November 2005 wieder abgerückt war, beantragte er im Februar 2006 im Wege der einstweiligen Anordnung, dem Beklagten zu untersagen, steuerliche Auskünfte bei der C-Bank betreffend seine Person einzuholen. 17

Diesen Antrag lehnte das Finanzgericht Köln mit Beschluss vom 7. April 2006 ab (Az.: 8 V 739/06) und führte hierzu im Wesentlichen aus, wenn dem Beklagten mit der Einstellung des Steuerstraßverfahrens gemäß § 170 Abs. 2 StPO Ermittlungsmöglichkeiten gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verwehrt seien, stünden ihm die Ermittlungsmöglichkeiten nach Nr. 3 der Vorschrift zu. Nachdem der Kläger im Jahr 1997 21 Mio. Peseten nach Spanien transferiert habe, dort aber nachweislich lediglich 14 Mio. Peseten für den Erwerb einer Immobilie aufgewandt habe, bestehe auch hinreichender Anlass zur Aufklärung des Verbleibs der Differenz. Aufforderungen seitens des Gerichts, der Kläger möge seine Behauptungen hierzu, er habe die erworbene Immobilie mit erheblichen Aufwand ausstatten und möblieren müssen, durch die Vorlage von Belegen nachzuweisen, sei der Kläger nicht nachgekommen. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Beschlusses (Bl. 99 bis 114 d.A. 8 V 739/06) Bezug genommen. 18

Der nachfolgende Antrag des Klägers, nachträglich die Beschwerde gegen diesen Beschluss zuzulassen, blieb ebenso erfolglos, wie die gleichzeitig erhobene Anhörungsrüge und Gegenvorstellung sowie der Tenorberichtigungs- und Tenoreränzungsantrag. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Beschlusses des Finanzgerichts Köln vom 22. Mai 2006 (Az.: 8 V 739/06, Bl. 145 ff. der dortigen Akte) Bezug genommen. Auch die nachfolgende Verfassungsbeschwerde des Klägers beim Bundesverfassungsgericht – verbunden mit einem Eilantrag – (Az.: ...) blieb mit Nichtannahmebeschluss vom 22. Juni 2006 erfolglos. 19

Am 7. Juni 2006 richtete der Beklagte das hier streitgegenständliche Auskunftersuchen an das E. Darin heißt es, in dem im Betreff genannten steuerlichen Ermittlungsverfahren werde das E gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO i.V.m. §§ 93, 97 AO aufgefordert, die folgenden Fragen wahrheitsgemäß und erschöpfend schriftlich zu beantworten bzw. die nachfolgend näher bezeichneten Unterlagen zu übersenden: 20

- Welche Konten bzw. welche Verrechnungskonten wurden in den Jahren 1998 bis 2001 für Herrn Dr. G geführt? 21
- Für die festgestellten Geschäftsbeziehungen bitte ich Sie, die entsprechenden Kontoverdichtungen zu übersenden.

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Auskunftersuchens (Bl. 15 f. d.A. 8 V 2730/06) Bezug genommen. 22

Den hiergegen eingelegten Einspruch vom 20. Juni 2006 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2006 als unbegründet zurück. Darin führte er aus, er sei 23

gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO grundsätzlich zuständig für die Ermittlung steuerlicher Sachverhalte. Die Norm erfasse auch die Ermittlung unbekannter steuerlicher Sachverhalte. Gehe man mit dem Kläger davon aus, dass hinsichtlich der Erkenntnisse aus den am 12. November 2002 freiwillig überlassenen Unterlagen ein Verwertungsverbot bestehe, müsse der Sachverhalt konsequenterweise als unbekannt angesehen werden. Für das Auskunftersuchen bestehe auch ein hinreichender Anlass. Aus den freiwillig überlassenen Unterlagen ergebe sich nämlich eine Diskrepanz zu den erklärten Beträgen, die einer Aufklärung bedürfe. Das Verwertungsverbot entfalte keine Fernwirkung in der Weise, dass die erhaltenen Erkenntnisse nicht als Anlass benutzt werden könnten, nunmehr auf verfahrensrechtlich zulässiger Weise den relevanten Sachverhalt zu ermitteln.

Das Auskunftersuchen sei auch ermessensgerecht. Es sei geeignet, die Höhe der Nebeneinnahmen des Klägers aus der Tätigkeit für das E festzustellen. Es sei auch notwendig, weil der Kläger nicht zur Mitwirkung bereit sei. Verhältnismäßig sei es, weil nicht "ins Blaue hinein" ermittelt werde, sondern Auskünfte von der einzig denkbaren Auskunftsperson erbeten würden. 24

Auch die vom Kläger behaupteten relativ geringen steuerlichen Auswirkungen stünden dem nicht entgegen. Diese ließen sich erst nach der Feststellung der tatsächlichen Höhe der Einnahmen bzw. Einkünfte beurteilen. Diese unterlägen entgegen der Auffassung des Klägers auch nicht dem Durchschnitts- sondern dem Spitzensteuersatz. Soweit die vergleichsweise Geringfügigkeit zu der gesamten Steuerlast geltend gemacht werde, sei nicht ersichtlich, dass die Höhe dessen, was steuerlich unermittelbar zu bleiben habe, mit der Höhe des Einkommens oder der Steuer des Steuerbürgers zu steigen habe. 25

Das Erteilen der Auskunft sei für das E auch zumutbar, weil der Aufwand hierfür überschaubar sein dürfte, zumal hierfür eine Kostenerstattung erfolge. Das Auskunftersuchen sei auch nicht etwa rechtswidrig, weil dessen Ergebnis steuerlich nicht ausgewertet werden könne. Insbesondere sei die Festsetzungsfrist für die Jahre ab 1998 noch nicht abgelaufen, weil deren Ablauf gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gehemmt gewesen sei. Mit Schreiben vom 19. November 2002 habe er mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen begonnen, indem er den Kläger im steuerlichen Ermittlungsverfahren gebeten hatte, die Bescheinigung vorzulegen, welche Konten beim E auf seinen Namen geführt würden. Dass sich das Strafverfahren hierauf nicht bezogen habe, sei daraus erkennbar gewesen, dass während des gesamten Verfahrens keine Erweiterung erfolgt sei. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 26

Das Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung des Auskunftersuchens erklärten die Beteiligten übereinstimmend für erledigt, nachdem das E bereits vor Ablauf der für die Erteilung der Auskünfte gesetzten Frist die erbetene Auskunft erteilt hatte. Die erteilte Auskunft bestätigt die vom Beklagten ermittelten Differenzen zwischen erklärten und tatsächlichen Nebeneinnahmen des Klägers bei E; weitere Erkenntnisse ergeben sich aus der Auskunft nicht. 27

Der Kläger hat am 19. Juli 2006 die vorliegende Klage erhoben. 28

Zur Zulässigkeit der Fortsetzungsfeststellungsklage macht er geltend, er habe ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des Auskunftersuchens, weil er ein Verwertungsverbot hinsichtlich der erteilten Auskunft nur geltend machen könne, wenn die Rechtswidrigkeit der zugrundeliegenden Ermittlungsmaßnahme zuvor in dem dafür vorgesehenen Verfahren festgestellt werde. Darüber hinaus diene die 29

Fortsetzungsfeststellungsklage auch dem berechtigten Interesse des Betroffenen, eine gewisse Genugtuung für erlittenes Unrecht zu erlangen.

Zur Begründetheit der Klage bezieht er sich zunächst auf seine Ausführungen im Verfahren 8 V 2730/06. Dort hatte er geltend gemacht, es fehle bereits an der Zuständigkeit des Beklagten nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO, weil er die steuerlichen Ermittlungen nach Abschluss des Steuerstraß- und Bußgeldverfahrens bereits im Januar 2006 an das Finanzamt L abgegeben habe. In einer Mitteilung der OFD ... habe es geheißen: "Hinsichtlich der bisher getroffenen Feststellungen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit ist eine Zwischenmitteilung an das Finanzamt L erfolgt, die dort ausgewertet werden wird." Deswegen habe im April 2006 eine Besprechung im Finanzamt L mit dem Ergebnis stattgefunden, dass seitens seiner – des Klägers – Person wegen der Nebeneinkünfte aus seiner freiberuflichen Tätigkeit beim E nichts veranlasst werden müsse. Für weitere Maßnahmen in dieser Sache sei daher ausschließlich das Finanzamt L zuständig gewesen.

Auch habe keine Zuständigkeit des Beklagten für weitere Ermittlungen gemäß § 208 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 AO mehr bestanden. Verfahrensgegenstand des Steuerstraß- und Ermittlungsverfahrens seien in zeitlicher Hinsicht der Ermittlungszeitraum 1997 bis 2001 und in gegen- ständlicher Hinsicht die steuerstraßrechtlichen Vorwürfe der vorsätzlichen Umsatzsteuerverkürzung im S "Q" 1998 und 1999 und Einkommensteuerverkürzung 1997 bis 2001 wegen nicht versteuerter Kapitaleinkünfte sowie die Steuerordnungswidrigkeitsvorwürfe der leichtfertigen Einkommensteuerverkürzung wegen zu Unrecht geltend gemachter außergewöhnlicher Belastungen für den studierenden Sohn ..., wegen zu hoher Freistellungsaufträge und wegen Differenzen bei den deklarierten Nebeneinnahmen aus der Tätigkeit beim E gewesen. Nachdem die Ermittlungen gemäß § 201 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO mit der Einstellung des Verfahrens gemäß § 170 Abs. 2 StPO und mit der Mitteilung, ein Ordnungswidrigkeitsverfahren werde nicht eingeleitet, beendet gewesen seien, habe eine Zuständigkeit des Beklagten nach § 208 Abs. 1 Satz 1 AO unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt und hinsichtlich keines Vorwurfs mehr bestanden. Dies habe auch das Finanzgericht Köln im Beschluss vom 7. April 2006 so erkannt, wenn es dort heiße, ein Tätigwerden der Steuerfahndung nach den Vorschriften des § 208 Abs.1 Satz 1 Nr. 1 und 2 komme nicht in Betracht, wenn das Steuerstraßverfahren nach §170 Abs. 2 StPO eingestellt worden sei, und – so sei für den vorliegenden Fall zu ergänzen – der Verdacht der leichtfertigen Steuerordnungswidrigkeit fallen gelassen und dies dem Betroffenen mitgeteilt worden sei.

Auch liege kein Fall des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO vor, weil im hier streitigen Auskunftersuchen sowohl der Steuerschuldner als auch der Steuerfall bekannt gewesen sei. Hinzu komme, dass die mit dem Auskunftersuchen abgefragten Kontounterlagen dem Beklagten bereits vollständig vorgelegen hätten und der Steuerfall hinsichtlich seiner Grundlagen bereits vollständig ausermittelt gewesen sei.

Das Auskunftersuchen sei auch in materieller Hinsicht rechtswidrig, weil hinsichtlich der Erkenntnisse des Beklagten zu möglichen Abrechnungsfehlern bei seinen Nebeneinnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit beim E ein Verwertungsverbot bestehe. Bei dem Durchsuchungstermin am 12. November 2002 habe der Ermittler des Beklagten diejenigen Aktenordner bezeichnet, die er habe mitnehmen wollen, darunter auch die Kontoauszüge über sein Verrechnungskonto ... beim E. Als er – der Kläger – sich gegen die Herausgabe entrüstet habe, sei er darauf hingewiesen worden, dass im Falle einer Weigerung die Unterlagen aufgrund des Durchsuchungsbeschlusses mitgenommen würden. Daraufhin habe er die Unterlagen überlassen. Nachdem das Landgericht ... sämtliche

Durchsuchungsbeschlüsse aufgehoben habe, stammten die Erkenntnisse des Beklagten zu den Nebeneinnahmen aus einer rechtswidrigen Ermittlungsmaßnahme. Dies führe zu einem Verwertungsverbot dergestalt, dass der Beklagte sich so zu verhalten habe, als gäbe es die aus dem Durchsuchungstermin vom 12.11.2002 gewonnenen Erkenntnisse nicht.

Auch lägen die Voraussetzungen des § 93 AO nicht vor. Das Auskunftersuchen sei eine Ermessensentscheidung; danach müsse es insbesondere erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar sein und dürfe nicht gegen das Willkür- und Übermaßverbot verstoßen. 34

Das Auskunftersuchen sei bereits nicht erforderlich, weil sämtliche Kontoauszüge betreffend das Verrechnungskonto ... beim E dem Beklagten bereits vorgelegen hätten und ausgewertet worden seien. Es gebe keinerlei Hinweise dafür, dass die Kontoauszüge unvollständig gewesen seien oder zusätzliche Erkenntnisse hätten gewonnen werden müssen. 35

Es sei auch unverhältnismäßig, weil die Differenzen für die Jahre 1998 bis 2001 lediglich rund 3.600 € betragen hätten, wobei er für diesen Zeitraum Einkommensteuer in Höhe von 216.000 € gezahlt habe. Der Beklagte ermittle deswegen aus Anlass einer Abweichung im Bereich von 6,7 Promille. 36

Das Auskunftersuchen verstoße auch gegen das Willkür- und Übermaßverbot, weil es sachfremde Motive des Ermittlers des Beklagten offen zutage treten lasse. Nachdem das Finanzamt L im April 2006 erklärt habe, er – der Kläger – müsse hinsichtlich der Nebeneinnahmen nichts veranlassen, sei der Beklagte hieran nach dem Grundsatz der Einheit der Verwaltung gebunden gewesen. Dem Beklagten hätte es vor dem Auskunftersuchen oblegen, ihn – den Kläger – von einer entsprechenden Absicht in Kenntnis zu setzen, damit die Rechtmäßigkeit eines solchen Vorgehens zuvor gerichtlich hätte geklärt werden können. Der treuwidrige Eingriff sei nicht nur eine durch nichts zu rechtfertigende Rücksichtslosigkeit in Bezug auf seinen – des Klägers – Ruf, sondern mache deutlich, dass der Steuerfahnder des Beklagten in seinem mit rationalen Motiven nicht mehr zu erklärenden Feldzug gegen seine – des Klägers – Person jeder Maßstab abhanden gekommen sei und ihm auch der Ruf der ... wohlfeil sei. 37

Ergänzend macht er mit der Klageschrift geltend, der Versuch des Beklagten in der Einspruchsentscheidung, seine erneuten Ermittlungen betreffend die Nebeneinnahmen zu Grundlagenermittlungen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO umzufunktionieren, könne nicht gelingen. Denn die Vorschrift normiere die Voraussetzungen eines Fahndungsbeginns, setze also eine neue Zielrichtung voraus, entweder in Bezug auf eine bisher unbekannte Person oder einen bisher unbekannten Steuerfall oder zumindest einen bisher unbekannten steuerlichen Sachverhalt. Nichts von dem habe hier vorgelegen, weil der Steuerfall bekannt und der steuerliche Sachverhalt ausermittelt gewesen sei. Wenn der Beklagte geltend mache, ein Verwertungsverbot führe zur Annahme, der Steuerfall sei unbekannt, müsse er sich konsequenterweise auch so behandeln lassen, als hätte er von den Diskrepanzen zwischen deklarierten und tatsächlichen Nebeneinnahmen keine Kenntnis. Dann aber hätte er ohne konkreten Anhaltspunkt "ins Blaue hinein" ermittelt. 38

Soweit der Beklagte geltend macht, ein Verwertungsverbot entfalte keine Fernwirkung, sei diese Frage lebhaft umstritten. Unabhängig von dem eingenommenen Standpunkt hierzu gelte, dass die mittelbare Verwertung nur durch rechtmäßige Ermittlungsmaßnahmen erfolgen dürfe. Das sei nicht der Fall, weil die Voraussetzungen des § 93 AO nicht vorgelegen hätten. Eine mittelbare Verwertung sei jedenfalls auch dann ausgeschlossen, wenn die Erstbeschaffung gegen wesentliche Rechte des Betroffenen, etwa Grundrechte, verstoßen habe oder eine Informationsbeschaffung durch Täuschung, z.B. des Vortäuschens der 39

Erzwingbarkeit, erfolgt sei. So habe der Fall hier gelegen: Die Durchsuchung sei ein rechtswidriger Eingriff in seine durch Artikel 13 und Artikel 1 und 2 GG geschützte Privat- und Persönlichkeitssphäre gewesen. Auch habe sich der Durchsuchungsbeschluss ausschließlich auf die Vorwürfe der Umsatzsteuerverkürzung im S "Q" und der Ertragssteuerverkürzung bezogen. Es habe keine Ermittlungs- und Durchsuchungsberechtigung wegen der Nebeneinkünfte gegeben. Dies habe er – der Kläger – nicht gewusst, weil ihm der Durchsuchungsbeschluss weder gezeigt noch ausgehändigt worden sei. Deswegen habe der Fahnder, der dies gewusst habe, die Herausgabe der E-Kontoauszüge nicht verlangen dürfen, erst recht nicht durch den Hinweis auf die Erzwingbarkeit der Herausgabe wegen des ihm vorliegenden Durchsuchungsbeschlusses.

Soweit der Beklagte geltend mache, die Voraussetzungen des § 93 AO hätten vorgelegen, weil langjährige Versuche der Sachverhaltsermittlung bei ihm – dem Kläger – nicht zum Erfolg geführt hätten, gelte, dass seine Mitwirkung weder erforderlich noch möglich gewesen sei. Seit der Durchsuchung sei der Beklagte im Besitz der Kontounterlagen betreffend den E gewesen. Mehr habe es nicht gegeben, mehr habe der Beklagte auch nicht durch die Auskunft des E vom 3. Juli 2006 bekommen. 40

Soweit die Verhältnismäßigkeit des Auskunftersuchens betroffen sei, gelte selbstverständlich, dass der Steuerpflichtige "jeden Pfennig" zu deklarieren habe. Die Relation der Höhe der Abweichungen zur gezahlten Steuer spiele aber sehr wohl eine Rolle, wenn es darum gehe, mit welchen Mitteln die Steuerbehörden tätig werden dürfte und zwar erst recht, wenn anerkanntermaßen nicht einmal leichtfertiges Handeln vorliege. Für das Einschreiten der Steuerfahndung und die von ihr einzusetzenden Mittel gebe es auch eine betragsmäßige Erheblichkeitsschwelle, die hier nicht annähernd erreicht sei. Mag das Auskunftersuchen gegenüber dem E auch zumutbar gewesen sein, für ihn – den Kläger – war es das nicht. 41

Der Kläger beantragt, 42

festzustellen, dass das Auskunftsverlangen des Beklagten an E vom 7. Juni 2006 rechtswidrig ist, 43

hilfsweise die Revision zuzulassen. 44

Der Beklagte beantragt, 45

die Klage abzuweisen, 46

hilfsweise die Revision zuzulassen. 47

Er hält die Klage bereits für unzulässig, weil das besondere Feststellungsinteresse für eine Fortsetzungsfeststellungsklage nicht vorliege. Für die Steuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 gelte dies bereits schon deshalb, weil diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stünden. Unter Zugrundelegung der BFH-Entscheidungen in BStBl II 1996, 232 und BStBl II 1998, 461 sei er an der Verwertung der durch die Auskunft erhaltenen Kenntnisse nicht gehindert. Auch die Verwertung für die Jahre 1998 und 2001 müsse zulässig sein. Die in den genannten Entscheidungen aufgeführte Problematik der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung spiele hier nämlich keine Rolle, weil die Steuerfahndung für die Prüfung gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO keiner Prüfungsanordnung bedürfe. Die entsprechenden Ermittlungen habe er – für den Kläger erkennbar – mit dem Schreiben vom 19. November 2002 begonnen. 48

Das Feststellungsinteresse lasse sich auch nicht aus der BFH-Entscheidung vom 29. Juli 2003 VII R 39, 43/02 herleiten. Dort habe der BFH ein Feststellungsinteresse wegen des erheblichen Eingriffs in die Persönlichkeitsrechte des Klägers durch den Bruch des Steuergeheimnisses bejaht. Das Steuergeheimnis sei hier aber naturgemäß nicht betroffen, weil der Auskunftspflichtige nur über ihm bekannte Sachverhalte Auskunft zu geben habe. Das Auskunftersuchen habe auch keinen diskriminierenden oder ehrverletzenden Charakter, weil mit ihm keine Aussage verbunden sei, der Steuerpflichtige habe unrichtige Steuererklärungen abgegeben. Hier habe er ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich um Ermittlungen im Besteuerungsverfahren handle.	49
In materieller Hinsicht gelte, dass die vom Finanzgericht Köln im Verfahren 8 V 739/06 angestellten Erwägungen auch hier Geltung beanspruchten, mögen sie auch zu einem anderen Teilaspekt des Falles ergangen sein.	50
Wenn der Kläger behaupte, er habe dem Schreiben vom 19. November 2002 nicht entnehmen können, dass sich die Ermittlungen auch auf Einnahmen aus dem E bezogen hätten, überrasche dies angesichts des eindeutigen Inhalts des Schreibens.	51
Soweit der Kläger allerdings meine, der hier in Rede stehender Sachverhalt sei Gegenstand strafrechtlicher Ermittlungen geworden, sei dies nicht der Fall gewesen. Auf Einnahmen aus dem E hätten sich strafrechtliche Ermittlungen nie bezogen; insoweit hätten lediglich steuerliche Ermittlungen stattgefunden. Aber selbst wenn strafrechtliche Ermittlungen erfolgt sein sollten und das entsprechende Strafverfahren eingestellt worden sei, so wären die steuerlichen Ermittlungen unabhängig hiervon fortgeführt worden.	52
Soweit der Kläger behaupte, seine – des Beklagten – Ermittlungen seien abgeschlossen und der Fall an das Finanzamt L abgegeben worden, erwähne der Kläger nicht, dass er darauf hingewiesen worden sei, das steuerliche Ermittlungsverfahren werde fortgeführt.	53
Dem Kläger könne auch nicht gefolgt werden, soweit er davon ausgehe, die zunächst erlangten Erkenntnisse dürften nicht verwertet werden. Es habe kein gravierender Rechtsverstoß vorgelegen, weil die beantragten Durchsuchungsbeschlüsse des Amtsgerichts vorgelegen hätten. Auf deren Rechtmäßigkeit habe er – der Beklagte – vertrauen dürfen.	54
Zu beachten sei auch, dass es sich bei der Auskunft seitens des E um ein anderes Beweismittel handle, als die vom Kläger überlassenen Unterlagen. Das Auskunftersuchen sei auch erforderlich gewesen, weil davon hätte ausgegangen werden müssen, dass der Kläger die Verwertung der Erkenntnisse aus den überlassenen Unterlagen angreifen würde. Es sei daher notwendig gewesen, die Erkenntnisse in verfahrensrechtlich verwertbarer Weise zu erlangen.	55
Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf den Inhalt des klägerischen Schriftsatzes vom 15. November 2006 (Bl. 92 ff. d.A.) und auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 15. Dezember 2009 Bezug genommen.	56
<u>Entscheidungsgründe</u>	57
Die zulässige Klage ist unbegründet.	58
1.	59
Gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO – hebt das Finanzgericht, soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig ist und den Kläger in seinen Rechten	60

verletzt, diesen und eine etwaige Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf. Hat sich dabei der Verwaltungsakt vorher durch Zurücknahme oder anders erledigt, so spricht das Gericht auf Antrag durch Urteil aus, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat (sog. Fortsetzungsfeststellungsklage).

"Berechtigtes Interesse" i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ist jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art. Dieses kann sich daraus ergeben, dass die Feststellung der Rechtswidrigkeit die Voraussetzung für den Eintritt einer vom Kläger erstrebten weiteren Rechtsfolge ist, oder dass ein konkreter Anlass für die Annahme besteht, das Finanzamt werde die vom Kläger für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zukunft wiederholen. Es kann auch unter dem Gesichtspunkt der Rehabilitierung sowie deshalb bestehen, weil die begehrte Feststellung voraussichtlich in einem beabsichtigten und nicht völlig aussichtslosen Schadensersatzprozess erheblich sein wird. Die Voraussetzungen hierfür sind substantiiert darzulegen (BFH Urteil vom 12. Januar 1995 IV R 83/92, BStBl II 1995, 488). Ein solches besonderes Feststellungsinteresse kommt insbesondere nach einem erledigten Auskunftersuchen in Betracht, wenn aus der Rechtswidrigkeit des Auskunftersuchens ein Verwertungsverbot hinsichtlich der erteilten Auskünfte geltend gemacht werden soll (vergl. Finanzgericht - FG - Münster, Urteil vom 8. November 1999 4 K 154/98 E EFG 2000, 319). Bei einem erledigtem Auskunftersuchen hat der BFH allerdings nicht ohne weiteres das Vorliegen eines besonderen Feststellungsinteresses angenommen. In seinem Beschluss vom 16. Februar 2009 (VII B 175/08, BFH/NV 2009, 1128) hat er die Auffassung des FG Münster in seiner Entscheidung vom 4. Juli 2008 11 K 387/07, Juris bestätigt, dass ein besonderes Feststellungsinteresse zwar bestehe, wenn der Steuerpflichtige beabsichtige, sich auf ein Verbot der Verwertung der aufgrund der Maßnahme getroffenen Feststellung zu berufen, dies jedoch nicht gelte, wenn ein Verwertungsverbot offensichtlich ausscheide. Im dortigen Fall schied ein solches Verwertungsverbot aufgrund der Rechtsprechung des BFH, wonach die Verwertung von im Rahmen einer Außenprüfung ermittelten Tatsachen bei erstmaligen Steuerfestsetzungen oder bei Änderung eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Steuerbescheids vor Ablauf der Festsetzungsfrist auch bei Verfahrensmängeln zulässig ist, aus.

61

Dieser Gedanke liegt offensichtlich auch der Argumentation des Beklagten zugrunde, wenn er von der Unzulässigkeit der Klage ausgeht, weil er wegen des bestehenden Vorbehalts der Nachprüfung bei der Einkommensteuer 1999 und 2000 eine grundsätzliche Verwertbarkeit der Erkenntnisse aus dem Auskunftersuchen annimmt. Dabei verkennt er allerdings, dass der BFH zwischen "einfachen" Verwertungsverböten und qualifiziert materiellen Verwertungsverböten unterscheidet. Ein Verwertungsverbot der letztgenannten Art kommt in Betracht, wenn die Ermittlung der Tatsachen einen verfassungsrechtlich geschützten Bereich des Steuerpflichtigen verletzt. Die so ermittelten Tatsachen sind schlechthin und ohne Ausnahme unverwertbar; der Verstoß kann nicht durch zulässige, erneute Ermittlungsmaßnahmen geheilt werden (vergl. BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190; ebenso: FG Münster, Urteil vom 4. Juli 2008 11 K 387/07, Juris).

62

Ausgehend hiervon ist das für die Fortsetzungsfeststellungsklage notwendige besondere Feststellungsinteresse hier zu bejahen, weil sich der Kläger auf ein qualifiziert materielles Verwertungsverbot aus den anlässlich des Erscheinens der Steuerfahndung in seiner Wohnung am 12. November 2002 gewonnenen Erkenntnissen beruft. Denn er hat in diesem Zusammenhang die Verletzung u.a. des Artikels 13 des Grundgesetzes - GG - (Unverletzlichkeit der Wohnung) gerügt, der tatsächlich auch – mag es auch nicht zu einer

63

Durchsuchung gekommen sein - tangiert ist. Deswegen kommt ein qualifiziert materielles Verwertungsverbot jedenfalls in Betracht; das alleine reicht für die Annahme des besonderen Feststellungsinteresses aus.

2. 64

Die Klage ist jedoch unbegründet. 65

Das inzwischen durch Erteilung der Auskunft erledigte Auskunftersuchen war rechtmäßig und verletzte den Kläger nicht in seinen Rechten. Der Beklagte war nicht gehindert, das streitgegenständliche Auskunftersuchen an das E zu stellen. 66

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist zwischen der Aufgabenzuweisung für die Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 der Abgabenordnung - AO -, im Rahmen von Prüfungen unbekannte Steuerquellen aufzudecken und den zur Erfüllung dieser Aufgaben verliehenen Befugnisse zu unterscheiden (BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190). 67

a. 68

Der Beklagte hat hier seine Befugnis für das Auskunftersuchen ausdrücklich auf die Vorschrift des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO gestützt. Nach dieser Vorschrift ist Aufgabe der Steuerfahndung die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle. Soweit der Kläger geltend macht, diese Vorschrift komme nicht mehr zur Anwendung, wenn der Sachverhalt, hinsichtlich dessen ermittelt wird, bereits Gegenstand von Ermittlungen gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO war und das Verfahren insoweit gemäß § 170 Abs. 2 StPO eingestellt worden und es auch nicht zur Einleitung eines Bußgeldverfahrens gekommen ist, folgt der Senat dem nicht. Denn es existiert keine Sperrwirkungen dergestalt, dass abgeschlossene strafverfahrensrechtliche Ermittlungen gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO weitergehende steuerverfahrensrechtliche Tätigkeiten der Steuerfahndung in Bezug auf den untersuchten Sachverhalt nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ausschliessen. Zwar ist dem Kläger zuzugeben, dass es sich bei den Maßnahmen gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO um sog. "Vorfeldermittlungen" handelt, die ggf. zu einen Anfangsverdacht für eine Straftat führen und dann weitere Ermittlungen gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO rechtfertigen (vergl. dazu Kock in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 208 AO Rz. 32). Um solche Vorfeldermittlungen kann es sich aber auch dann handeln, wenn die bisherigen strafverfahrensrechtlichen Ermittlungen keinen strafrechtlichen oder ordnungswidrigen Tatbestand bestätigt haben. So wäre es auch vorliegend denkbar gewesen, dass der Kläger neben den deklarierten Einnahmen aus dem vorgefundenen Konto beim E weitere Einnahmen erzielt hat, die auf anderen - bisher unbekannten - Konten gebucht waren und die der Kläger ggf. gar nicht deklariert hatte. Hätte sich ein solcher Sachverhalt herausgestellt, hätte dieser ggf. einen Anfangsverdacht für eine bisher gar nicht bekannt gewesene Straftat begründen können. Dass das Auskunftersuchen in diese Richtung ging, ergibt sich aus dessen Inhalt selbst, weil dort nach verschiedenen Konten bzw. Verrechnungskonten gefragt wird. Der Beklagte hat dies entsprechend in der mündlichen Verhandlung vom 15. Dezember 2009 als eine der Zielrichtungen des Auskunftersuchens bezeichnet. 69

Im Übrigen existiert die vom Kläger geltend gemachte Sperrwirkung der Ermittlungen gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO für weitere Vorfeldermittlungen auf der Grundlage des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO bereits deshalb nicht, weil nach den strafprozessual geltenden Grundsätzen die Einstellung des Verfahrens gemäß § 170 Abs. 2 StPO keinen Strafklageverbrauch bewirkt. Entsprechend gilt, dass ein Vertrauensschutz auf den Bestand 70

der Einstellungsverfügung nicht besteht. Ein abgeschlossenes Ermittlungsverfahren kann vielmehr jederzeit wieder aufgenommen werden, wenn Anlass dazu besteht (Meyer-Goßner, StPO, 51. Auflage, § 170 Rz. 9 m.w.N.).

Weil deswegen keine Sperrwirkung des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO zu Lasten weiterer Ermittlungen gemäß Nr. 3 der Vorschrift besteht, muss sich der Senat nicht mit der Frage beschäftigen, ob die Höhe der Nebeneinnahmen des Klägers beim E bereits Gegenstand strafverfahrensrechtlicher Ermittlungen war, mag hierfür auch entgegen der Auffassung des Beklagten sprechen, dass dieser Sachverhalt - soweit er jedenfalls die bereits aufgedeckten Differenzen bei den Nebeneinnahmen betraf - Gegenstand der staatsanwaltlichen Einstellungsverfügung war. 71

Dem Tätigwerden des Beklagten steht auch nicht der Einwand des Klägers entgegen, der Fall sei bereits an das Finanzamt L abgegeben worden, so dass keine Zuständigkeit des Beklagten mehr bestanden habe. Abgesehen davon, dass dieser Vortrag die tatsächlichen Vorgänge nur verzerrt wiedergibt, weil dem Kläger von dem Beklagten fortwährend bedeutet worden ist, dass die steuerverfahrensrechtlichen Tätigkeiten der Steuerfahndung fortgesetzt würden, entspricht es der – zutreffenden – Rechtsprechung des BFH, dass die Finanzämter nicht daran gehindert sind, in derselben Sache tätig zu werden, wie die Steuerfahndung (BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190). 72

Kommt als Grundlage für das Auskunftersuchen deshalb die Vorschrift des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO in Betracht, ist auch das konkrete Tätigwerden des Beklagten von der Vorschrift gedeckt. Nach der Rechtsprechung des BFH gilt insoweit allerdings, dass die Aufgabenerfüllung nach der genannten Vorschrift erst dann einzusetzen hat, wenn für ein Tätigwerden ein hinreichender Anlass besteht. Ein solcher liegt vor, wenn aufgrund konkreter Anhaltspunkte oder aufgrund allgemeiner Erfahrung die Möglichkeit einer Steuerverkürzung in Betracht kommt und daher eine Anordnung bestimmter Art angezeigt ist. Ermittlungen "ins Blaue hinein", Rasterfahndungen, Ausforschungsdurchsuchungen oder ähnliche Ermittlungsmaßnahmen sind unzulässig (vergl. dazu BFH-Beschluss vom 21. März 2002 VII B 152/01, BStBl II 2002, 495). 73

Dies zugrundegelegt geht der Beklagte zu Recht davon aus, dass bereits die ihm aus den vom Kläger überlassenen Unterlagen bekanntgewordenen Differenzen, mögen sie auch geringfügig gewesen sein, Anlass zur Prüfung boten, ob der Kläger seine Nebeneinnahmen zutreffend und vollständig erklärt hat. Denn es handelte sich um Nebeneinnahmen des Klägers, hinsichtlich derer kein Steuerabzug vorgenommen war und hinsichtlich derer die Finanzverwaltung deshalb auf zutreffende Angaben des Klägers angewiesen war. Nachdem sich die Erklärung des Klägers insoweit nicht als einwandfrei herausgestellt hatte, war es angebracht, die Nebeneinnahmen des Klägers in Bezug auf das E einer genaueren Überprüfung zu unterziehen. Das gilt auch vor dem Hintergrund, dass der Kläger neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit noch vielseitig tätig war und es deswegen nicht auszuschließen war, dass er neben seiner Tätigkeit als ... noch anderweitig für das E tätig war und deshalb möglicherweise weitere Einnahmen erzielt hatte, die er möglicherweise nicht deklariert hatte. 74

Zu Unrecht wendet der Kläger hiergegen ein, wegen der Rechtswidrigkeit der Durchsuchungsbeschlüsse müsse der Beklagte sich so behandeln lassen, als seien ihm die Differenzen zwischen erklärten und tatsächlichen Nebeneinnahmen in Bezug auf das E nicht bekannt. Das wäre nämlich nur der Fall, wenn aus der Rechtswidrigkeit der Durchsuchungsbeschlüsse ein Verwertungsverbot resultierte, dass sog. "Fernwirkung" dergestalt entfaltete, dass dem Beklagten insoweit auch jede weitere Ermittlungsmaßnahme 75

unter Ausnutzung der Erkenntnisse aus der "Durchsuchung" am 12. November 2002 untersagt wäre. Das ist nach Auffassung des Senats indes nicht der Fall:

Der Senat ist insoweit bereits der Auffassung, dass sich aus der Aufhebung der Durchsuchungsbeschlüsse durch das Landgericht kein Verwertungsverbot ergibt. In der strafrechtlichen Rechtsprechung resultiert aus der Missachtung des Richtervorbehalts bei einer durchgeführten Wohnungsdurchsuchung bereits nicht zwingend ein Verwertungsverbot. Insoweit gilt die sog. "Abwägungslehre", wonach im Einzelfall das Interesse des Staates an der Tataufklärung gegen das Individualinteresse des Bürgers an der Bewahrung seiner Rechtsgüter abzuwägen ist. Der Schweregrad des Verstoßes ist ebenso zu beachten wie der Umstand, dass die Strafverfolgungsbehörden einschließlich der Gerichte verpflichtet sind, Straftaten so weit wie möglich aufzuklären (vergl. dazu etwa OLG Hamm, Beschluss vom 19. Oktober 2006 3 Ss 363/06, NStZ 2007, 355 m.w.N.). Diese Grundsätze sind nach Auffassung des Senats ebenso im Steuerrecht anwendbar. Denn auch in diesem Bereich geht es um die Abwägung zwischen den Individualinteressen von Steuerpflichtigen, nicht auf Grund verfahrensfehlerhafter Ermittlungsmaßnahmen mit einer materiell-rechtlich an sich zutreffenden Steuer belastet zu werden und der Pflicht des Staates, eine gesetzmäßige und gleichmäßige Steuerfestsetzung zu gewährleisten (BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190). Bei der Abwägung dieser Interessenlage folgt aus der Aufhebung der Durchsuchungsbeschlüsse kein Verwertungsverbot:

76

Dabei ist zu beachten, dass mit dem Aufsuchen des Klägers in seiner Wohnung am 12. November 2002 zwar der Schutzbereich des Artikels 13 Abs.1 GG berührt ist. Nach dieser Vorschrift ist die Wohnung unverletzlich. Bereits das Betreten der Wohnung tangiert den Schutzbereich des Grundrechts (Jarras in Jarras/Pieroth, GG, 9. Auflage, Artikel 13 Rz. 7). Das gilt zwar dann nicht, wenn der Grundrechtsinhaber mit dem Betreten der Wohnung einverstanden ist (Jarras in Jarras/Pieroth, GG, 9. Auflage, Artikel 13 Rz. 10). Von einem solchen Einverständnis geht der Senat indes zu Gunsten des Klägers nicht aus, wenn die Steuerfahndung bei einem Steuerpflichtigen mit Durchsuchungsbeschlüssen erscheint und zur Durchführung von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen Einlass begehrt, mag sie auch zunächst von den Durchsuchungsbeschlüssen keinen Gebrauch machen. Denn in dieser Situation wird der Steuerpflichtige nur nolens volens das Betreten der Wohnung gestatten, um eine Eskalation der Situation zu vermeiden.

77

Andererseits ist hier aber zu berücksichtigen, dass es unstreitig jedenfalls nicht zu einer Durchsuchung der Wohnung i. S. des Artikels 13 Abs. 2 GG gekommen ist. Durchsuchung in diesem Sinne ist nämlich das ziel- und zweckgerichtete Suchen staatlicher Organe nach Personen oder Sachen oder zur Ermittlung eines Sachverhalts, um etwas aufzuspüren, was der Inhaber der Wohnung von sich aus nicht offenlegen oder herausgeben will (Jarras in Jarras/Pieroth, GG, 9. Auflage, Artikel 13 Rz. 14). Dass dies hier nicht der Fall war, ergibt sich aus dem Vermerk der Steuerfahndung vom 15. November 2002 zum Aufsuchen des Klägers drei Tage zuvor. Danach hat der Kläger sofort mit der Steuerfahndung in einer Art und Weise kooperiert, die sie veranlasst hat, von den Durchsuchungsbeschlüssen keinen Gebrauch zu machen, so dass die Durchsuchungsbeschlüsse dem Kläger auch nicht ausgehändigt wurden. Mag dies auch unter dem "Zwang" der Existenz der Durchsuchungsbeschlüsse erfolgt sein, wobei der Kläger wohlwissend nur deshalb kooperiert hat, weil die Steuerfahndung sonst von den Durchsuchungsbeschlüssen Gebrauch gemacht hätte, lässt dies die Tatsache unverändert, dass von einer Durchsuchung i.S. des Artikels 13 Abs. 2 GG nicht die Rede sein kann. Aus derselben Erwägung lässt sich auch nicht in Abrede stellen, dass die Herausgabe der Unterlagen freiwillig erfolgte, mag auch sie unter dem "Zwang" der existierenden Durchsuchungsbeschlüsse erfolgt sein.

78

Ist damit der Schutzbereich des Artikels 13 GG zwar tangiert, aber nicht schwerwiegend beeinträchtigt, ist zusätzlich festzustellen, dass die Steuerfahndung nicht etwa eigenmächtig ohne Durchsuchungsbeschlüsse agiert hat (so aber in dem der Entscheidung des OLG Hamm vom 19. Oktober 2006, 3 Ss 363/06, NStZ 2007, 355 zugrundeliegenden Fall), sondern richterliche Durchsuchungsbeschlüsse des Amtsgerichts ... vorlagen, in deren Rechtmäßigkeit die Steuerfahndung am 12. November 2002 noch ohne weiteres vertrauen durfte. 79

Der Senat teilt auch nicht den Ansatz des Klägers, die Steuerfahndung sei unter Täuschung seiner Person über die Möglichkeit der ihr zustehenden Befugnisse tätig geworden. Soweit der Kläger eine derartige Täuschung für sich reklamiert, weil die vorliegenden Durchsuchungsbeschlüsse den Beklagten nicht berechtigt hätten, in Bezug auf die Nebeneinnahmen des Klägers aus dem E zu ermitteln, folgt der Senat ihm nicht. Dem Kläger ist zwar zuzugeben, dass sich der Tatvorwurf gegen ihn ausweislich der Durchsuchungsbeschlüsse in erster Linie auf eine Steuerverkürzung in Bezug auf seine Beteiligung an der GbR Q und auf eine Einkommensteuerverkürzung wegen des ungeklärten Verbleibs von Vermögenswerten in Höhe von 440.000 DM bezog. In den Durchsuchungsbeschlüssen sind jedoch als Straftaten bezeichnet die Umsatzsteuerverkürzung 1998 und 1999 sowie die Einkommensteuerverkürzung 1999 bis 2001. War es deswegen dem Beklagten gestattet, im Zusammenhang mit diesen Steuerarten zu ermitteln, bezog sich seine Befugnis zur Ermittlung dabei auch speziell auf die Unterlagen des E in diesem Zeitraum. Eine Verbindung des seinerzeit noch angenommenen Anfangsverdachts auch mit dem E ergibt sich nämlich aus dem Durchsuchungsbeschluss selbst. Denn dort heißt es: "Aus den bereits im Verfahren gegen den Beschuldigten O wegen eigener Steuerhinterziehung erhobenen Unterlagen des E ist erkennbar ...". Angesichts dessen dem Beklagten vorzuhalten, Unterlagen betreffend das E seien vom Durchsuchungsbeschluss nicht mit umfasst, hält der Senat nicht für zutreffend. 80

Soweit der Kläger für sich beansprucht, das Aufsuchen seiner Wohnung am 12. November 2002 durch den Beklagten habe ihn in seiner Privat- und Persönlichkeitssphäre verletzt (Artikel 1 und 2 GG), ergibt sich hieraus nichts anderes. Denn zum einen gilt, dass der Schutz der Privatsphäre in der Wohnung vornehmlich in den Schutzbereich des Artikels 13 GG fällt (Jarras in Jarras/Pieroth, GG, 9. Auflage, Artikel 13 Rz. 2); soweit sich der Kläger in seiner Ehre verletzt sieht, weil ihm als ... Straftaten der Steuerhinterziehung zur Last gelegt wurden, ergibt sich nichts anderes. Denn unberechtigt einer Steuerstraftat bezichtigt zu werden, ist ein Risiko, dem sich jeder Bürger ausgesetzt sieht, mag er in herausgehobener oder weniger herausgehobener Position im Gemeinwesen tätig sein. Speziell einen ... einer Steuerhinterziehung zu bezichtigen bedingt angesichts der Tatsache, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung verbreitet in allen Bevölkerungsschichten vorzufinden ist, deshalb keinen qualifizierten Eingriff in dessen Persönlichkeitsrecht, mag dieser Vorwurf sich in der Person des Klägers letztlich auch nicht bestätigt haben. 81

Aber selbst wenn man entgegen den obigen Ausführungen ein Verwertungsverbot bezüglich der Ermittlungen des Beklagten am 12. November 2002 annähme, käme ihm nach Auffassung des Senats jedenfalls keine Fernwirkung zu. 82

Der BFH geht – für den Senat zutreffend – davon aus, dass eine Fernwirkung von Verwertungsverböten allenfalls in Betracht kommt bei qualifizierten, grundrechtsrelevanten Verfahrensverstößen. Fehle es an einem derart schwerwiegenden Verfahrensmangel, sei es gerechtfertigt, eine Fernwirkung eventueller Verwertungsverböte auch auf spätere, rechtmäßig erlangte Ermittlungsergebnisse zu verneinen (BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 83

VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190). Der Senat versteht diesen Ansatz dabei dahin – und nur so verstanden hält er ihn auch für zutreffend - dass alleine die Tatsache, dass eine verfahrensfehlerhafte Maßnahme den Schutzbereich eines Grundrechts tangiert, nicht bereits zu einem schwerwiegenden Verfahrensmangel im o.g. Sinne führt. Sonst würden Verfahrensfehler im Zusammenhang mit Wohnungsdurchsuchungen generell zu einem Verwertungsverbot mit Fernwirkung führen; dies ist mit dem Gebot der Abwägung der Individualinteressen des Steuerpflichtigen mit dem öffentlichen Interesse an der gleichmäßigen Steuererhebung nicht zu vereinbaren. Vielmehr ist auch bei Verfahrensfehlern mit Verletzung des Schutzbereichs eines Grundrechts die Intensität des Verfahrensverstosses unter Berücksichtigung der Schwere des Grundrechtseingriffs zu untersuchen. Unter Zugrundelegung dieses Ansatzes liegt mit den obigen Ausführungen jedenfalls kein derart schwerwiegender Verfahrensverstoß vor, der ein Verwertungsverbot mit Fernwirkung rechtfertigte.

b. 84

War deswegen das Auskunftersuchen des Beklagten von der Aufgabenzuweisung an die Steuerfahndung gedeckt, hielt sie sich auch im Rahmen der der Steuerfahndung zur Erfüllung dieser Aufgaben eingeräumten Befugnisse: Gemäß § 208 Abs. 1 Satz 2 AO haben die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen und die Zollfahndungsämter außer den Befugnissen nach § 404 Satz 2 erster Halbsatz AO auch die Ermittlungsbefugnisse, die den Finanzämtern (Hauptzollämtern) zustehen. Nach Satz 3 der Vorschrift gelten in den Fällen der Nummern 2 und 3 u.a. die Einschränkung des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO nicht. 85

Gemäß § 93 Abs. 1 Satz 1 AO haben die Beteiligten und andere Personen der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Bei der Norm handelt es sich um eine allgemeine Beweismittelvorschrift, von der nach pflichtgemäßem Ermessen Gebrauch zu machen ist. Es ist deshalb der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten: Auskunft kann deshalb nur verlangt werden, wenn die Pflichterfüllung für den Betroffenen möglich und seine Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist (vergl. Klein/Brockmeyer, AO, 10. Auflage, § 93 Rz 6). 86

Ausgehend von diesen Grundsätzen vermag der Senat keinen Ermessenfehler des Beklagten erkennen, soweit er den E um Auskunft nach § 93 Abs. 1 AO ersucht hat. 87

Dass das Auskunftersuchen erforderlich war, ergibt sich aus der Tatsache, dass der Kläger, der sich anlässlich des Erscheinens der Steuerfahndung am 12. November 2002 noch als kooperativ gezeigt hat, in der Folgezeit jegliche Zusammenarbeit verweigerte und es stattdessen vorzog, jedes erdenkliche Rechtsmittel zur Behinderung des Beklagten zu ergreifen. Insbesondere hat er sich seitdem auch hinsichtlich der Frage der Klärung der Höhe der Nebeneinnahmen aus der Tätigkeit für das E auf ein Verwertungsverbot berufen und demzufolge jegliche Aufklärung von seiner Seite aus verweigert. Der Beklagte geht daher zu Recht davon aus, dass ein Auskunftersuchen gegenüber dem E die einzige Möglichkeit war, um insoweit den Sachverhalt vollständig zu ermitteln. 88

Zu Unrecht wendet der Kläger hiergegen ein, das Auskunftersuchen sei nicht erforderlich gewesen, weil dem Beklagten der entsprechende Aktenordner bereits vorgelegen und ihm deshalb der gesamte Sachverhalt bereits bekannt gewesen sei. Dabei verkennt er nämlich wiederum die Zielrichtung des Auskunftersuchens, das sich nicht darauf beschränkte, die bereits aufgedeckten Differenzen zu verifizieren, sondern – neben dem Motiv, die bisherigen Erkenntnisse verfahrensrechtlich abzusichern – zu gewährleisten, dass der Kläger nicht 89

zusätzlich zu den bereits bekannten Einnahmen nicht noch weitere Einnahmen erzielt hatte, die bisher noch gar nicht deklariert worden waren. Das ergibt sich aus der Anfrage über die Existenz mehrerer Konten bzw. Verrechnungskonten.

Das dem E zumutbare Auskunftersuchen - Einwendungen hiergegen sind jedenfalls seitens des E nicht erhoben worden – war auch verhältnismäßig. Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang geltend macht, es verstoße gegen das Übermaßverbot und das Willkürverbot, teilt der Senat diese Auffassung nicht: 90

Nicht mit Erfolg kann der Kläger geltend machen, die relativ geringfügigen Abweichungen zwischen den erklärten und den vom Prüfer festgestellten Differenzen ließen das Auskunftersuchen als unverhältnismäßig erscheinen. Dabei verkennt er nämlich wiederum die Zielrichtung des Auskunftersuchens, das ggf. geeignet gewesen wäre, weitere bisher gar nicht vom Kläger deklarierte Nebeneinnahmen - in unbekannter Höhe - aufzudecken. 91

Der Senat vermag dem Prüfer des Beklagten auch kein willkürliches Verhalten vorzuwerfen. Der Kläger leitet dies aus der Tatsache her, die Tätigkeiten des Prüfers seien trotz der Tatsache, dass das Strafverfahren eingestellt war und auch die StraBuSt kein Ordnungswidrigkeitsverfahren eingeleitet hatte, nur mit dessen Drang zu erklären, ihn – den Kläger – persönlich zu verfolgen. Der Kläger mag dies so empfinden. In der Tat ist die Vorgehensweise des Steuerfahnders des Beklagten in seiner Hartnäckigkeit bemerkenswert. Dem Kläger ist es auch zuzugeben, dass mit der Einstellung des Verfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO und dem Nichttätigwerden der StraBuSt die Einstellung auch jeder weiteren Tätigkeit der Steuerfahndung gerechtfertigt oder sogar erwartet hätte werden können. Es ist aber in objektiver Hinsicht auch feststellbar, dass trotz der Einstellung des Verfahrens Teilfragen offengeblieben waren. Nach wie vor ungeklärt waren die Frage des Verbleibs von Teilen der nach Spanien transferierten Vermögenswerte und die Frage der tatsächlich erzielten Höhe der Nebeneinnahmen beim E. Angesichts der umgekehrten Hartnäckigkeit des Klägers, insoweit jegliche weitere Ermittlungen des Beklagten zu unterbinden, ist durchaus verständlich, dass der Beklagte insoweit auf eine endgültige Klärung drängte, um auszuschließen, dass der Kläger insoweit "etwas zu verbergen" hatte. Angesichts dessen ist für den Senat nicht erkennbar, dass der Fahnder lediglich aus persönlicher Aversion gegen den Kläger das Auskunftersuchen veranlasst hat. Soweit der Kläger in seinem Brief an den Minister ... behauptet hat, der Steuerfahnder habe seinem Sohn im Originalton gesagt, "Machen Sie Ihrem Vater doch mal klar, dass er aufhören soll, solchen Wind zu machen", hat der Fahnder dies in einer dienstlichen Äußerung in Abrede gestellt. Auch die angebliche Äußerung des Behördenleiters des Beklagten ... "Ihr Mandant ist wohl einer, der erwartet, dass man ihm einen roten Teppich ausrollt" hat sich nicht bestätigt. Angesichts dessen hält der Senat auch dieses Vorbringen des Klägers - bei allem Verständnis für seine Verärgerung angesichts der tatsächlichen Vorgehensweise des Steuerfahnders – nicht für geeignet, ein willkürliches Verhalten des Beklagten anzunehmen. 92

3. 93

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1. 94

4. 95

Die Revision war zur Klärung der Frage, wann ein zu einem Verwertungsverbot mit Fernwirkung führender qualifizierter, grundrechtsrelevanter Verfahrensverstoß vorliegt, gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 96
