
Datum: 11.07.2018
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2384/17
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2018:0711.9K2384.17.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

- Tatbestand 1
- Zu entscheiden ist über die Rechtmäßigkeit einer in der Wohnung der Klägerin durchgeführten Ortsbesichtigung. 2
- Die Klägerin leitete im Streitjahr 2015 eine A-Filiale in B und war daneben als Unternehmensberaterin tätig. Im Rahmen der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit machte sie für 2015 erstmals Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Auf Nachfrage des Beklagten (des Finanzamts –FA--) reichte die jetzige Prozessbevollmächtigte für die Klägerin u.a. eine Skizze der Wohnung ein. Zu dieser gehörte ein Zimmer, das maschinenschriftlich mit „Schlafen“ bezeichnet wurde. Diese Benennung war allerdings durchgestrichen und handschriftlich durch „ARBEIT“ ersetzt worden. Keiner der übrigen Räume war als Schlafzimmer bezeichnet. Auf die in der Bilanzakte Band 2015 befindliche Skizze wird i.Ü. Bezug genommen. 3
- Der Beklagte veranlagte die Klägerin erklärungsgemäß mit der Erläuterung „Die Kosten für das Arbeitszimmer bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit wurden lt. der eingereichten Aufstellung berücksichtigt.“ Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Da ihm die Skizze klärungsbedürftig erschien, schaltete der Sachbearbeiter (Herr C) mit Schreiben vom 4

2.5.2017 den hausinternen Flankenschutz zur Überprüfung ein.

Der Mitarbeiter des Flankenschutzes (Herr D), ein Beamter der Steuerfahndung, erschien am 11.5.2017 unangekündigt bei der Klägerin, um sich ein Bild über das Vorhandensein und den Zustand des häuslichen Arbeitszimmers zu machen. Der Beamte traf die Klägerin an, wies sich durch Vorlage seines Dienstaussweises aus und betrat, da die Klägerin unstreitig der Besichtigung unter Hinweis auf die Überprüfung im Besteuerungsverfahren nicht widersprach, die Wohnung. Dort stellte er fest, dass ein häusliches Arbeitszimmer tatsächlich vorhanden war. Abweichend von dem Wohnungsgrundriss laut Bauzeichnung verfügte die von der Klägerin angemietete Wohnung tatsächlich über zwei weitere Räume (Bad und Küche). Der im Plan als Küche bezeichnete Raum --so der Flankenschützer-- werde nach den Angaben der Klägerin als Schlafzimmer genutzt. Der Flankenschützer führte ausdrücklich an, dass sich die Klägerin nicht erklären könne, warum die steuerliche Beratung eine unrichtige Bezeichnung der Wohnung vorgenommen habe. 5

Der Vermerk des Flankenschützers vom 15.5.2017 endet mit dem Hinweis an den Veranlagungsbezirk, dass die Klägerin demnächst in die gegenüberliegende Wohnung ziehen werde und abzuwarten sei, welche Raumaufteilung sich dann ergebe. Diese Absicht ist von dem Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich bestätigt worden, ohne dass er allerdings hat angeben können, wann der Umzug genau erfolgt ist. 6

Gegen die Ortsbesichtigung legte die Klägerin am 19.5.2017 (durch ihre Prozessbevollmächtigte) Einspruch ein, der durch Einspruchsentscheidung vom 4.7.2017 als unzulässig verworfen wurde. Zur Begründung führte das FA aus, die Ortsbesichtigung sei abgeschlossen und erledigt. Dagegen eingelegten Rechtsmitteln fehle es an einer fortbestehenden Beschwerde; sie seien ebenfalls erledigt. 7

Mit der daraufhin erhobenen Klage begehrt die Klägerin die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Ortsbesichtigung. 8

Sie trägt vor, die Ortsbesichtigung stelle einen Verwaltungsakt dar, der sich mit der Beendigung der Besichtigung und damit vor Klageerhebung erledigt habe. Gleichwohl sei eine Fortsetzungsfeststellungsklage zulässig, weil ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Ortsbesichtigung bestehe. Die Klägerin meint, eine solche Wiederholungsgefahr sei jedenfalls deshalb gegeben, weil sie im Rahmen der jährlich abzugebenden Einkommensteuererklärung erneut Kosten für das Arbeitszimmer geltend machen werde und dann eine erneute Ortsbesichtigung zu befürchten sei (Hinweis auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.4.2006, BFH/NV 2006, 1534). Dies gelte erst recht wegen des bereits damals beabsichtigten Umzugs in eine andere Wohnung. 9

Die unangekündigte Ortsbesichtigung sei rechtswidrig, weil sie unverhältnismäßig gewesen sei. Hierzu trägt die Klägerin durch ihre Prozessbevollmächtigte vor, zwar werde die Richtigkeit des Besichtigungsprotokolls nicht bestritten. Durch das Auftreten als Steuerfahndung (Vorstellung mit dem Dienstaussweis) werde jedoch eine Drucksituation aufgebaut, und zwar selbst dann wenn der Steuerfahnder erläutere, dass er im Veranlagungsverfahren tätig sei. Für einen Laien seien diese Unterschiede nicht ohne Weiteres erkennbar. Im Ergebnis sei deshalb ihr gegenüber der Eindruck erweckt worden, es werde gegen sie wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ermittelt. Hierdurch sei ihr Ansehen erheblich gefährdet worden. Eine nochmalige Nachfrage durch die Veranlagungsstelle bei der bereits im Veranlagungsverfahren beratend tätigen Prozessbevollmächtigten sei ein gleich geeignetes, aber milderer Mittel gewesen. 10

Der Steuerfahnder als Mitglied des Flankenschutzes sei im vorliegenden Fall nicht zuständig gewesen. Für die Zuständigkeit der Steuerfahndung maßgebend sei § 208 AO, wobei im vorliegenden Fall nur § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 2 Nr. 1 AO anwendbar sei. § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO setze einen hinreichenden Anlass für eine Steuerverkürzung voraus. Dieser liege jedoch gerade nicht vor, da der Flankenschutzfahnder nicht wegen einer möglichen Steuerverkürzung, sondern auf Bitten bzw. Initiative des Festsetzungsfinanzamts tätig geworden sei (Hinweis auf Anders, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 1779).

§ 208 Abs. 2 Nr. 1 AO setze einen Antrag des Festsetzungsfinanzamts voraus, Ermittlungen für das Besteuerungsverfahren durchzuführen. Die Entscheidung für einen solchen Antrag sei eine Ermessensentscheidung, bei der das Gebot des geringsten Eingriffs zu beachten sei. Im vorliegenden Fall sei das Übermaßverbot offenbar nicht beachtet worden. 12

Daneben müsse ein sachlicher Grund bestehen, warum die Ermittlungsmaßnahme nicht durch das Festsetzungsfinanzamt durchgeführt werde; die Beweislast hierfür trage das FA. Ausweislich des Akteninhalts sei eine Ermessensentscheidung nicht erfolgt. Im außergerichtlichen Verfahren seien keine Ermessenserwägungen vorgetragen worden. Eine Heilung sei auch nicht mehr möglich; es sei ausgeschlossen, erstmals im finanzgerichtlichen Verfahren Ermessenserwägungen anzustellen. 13

Die Klägerin meint ferner, es liege keine Ermächtigungsgrundlage für den Kontrollbesuch vor. Zu denken sei insbesondere an § 99 Abs. 1 AO, der aber eine vorherige Benachrichtigung des Steuerpflichtigen voraussetze, an der es im vorliegenden Fall fehle. Diese Benachrichtigung sei unverzichtbar. 14

Zu berücksichtigen sei darüber hinaus, dass Wohnräume betreten worden seien, was gemäß § 99 Abs. 1 Satz 3 AO nur bei einer dringenden Gefahr für die Sicherheit und Ordnung zulässig sei. Die Klägerin räumt zwar ein, es sei im vorliegenden Fall vordergründig nicht gegen ihren Willen die Wohnung betreten worden; eine Einwilligung sei aber unwirksam, wenn sie durch Täuschung oder Drohung erlangt worden sei. Offensichtlich gehe es beim Flankenschutz darum, den falschen Eindruck zu erwecken, dass der Steuerpflichtige keine andere Wahl habe, als den Beamten einzulassen, da er es mit der Steuerfahndung zu tun habe. Daher liege eine täuschungsähnliche Überrumpelungssituation vor. 15

Die Klägerin trägt vor, aufgrund des Vorhaltes des Dienstausweises nicht verstanden zu haben, dass es sich nicht um eine Maßnahme der Steuerfahndung handle. Sie sei nach dem Besuch sehr aufgeregt gewesen und habe ihren Berater angerufen. Allein durch das Auftreten eines Steuerfahnders sei für sie eine Drucksituation entstanden. Aufgrund dieser Umstände liege ein schwerer Grundrechtseingriff vor (Art. 13 des Grundgesetzes --GG--). Darüber hinaus sei Art. 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) verletzt. Wegen des schweren Grundrechtseingriffs liege ein ausreichendes Feststellungsinteresse vor. 16

Die Klägerin beantragt, 17

festzustellen, dass die Ortsbesichtigung vom 11.5.2017 rechtswidrig war, 18

hilfsweise die Revision zuzulassen. 19

Das FA beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Die Fortsetzungsfeststellungsklage sei unzulässig.	22
Das FA meint, die Ortsbesichtigung stelle keinen Verwaltungsakt dar. Es handele sich vielmehr um einen Realakt, der faktisch in die Rechte des Steuerpflichtigen eingreife. Die Besichtigung von Privaträumen eines Steuerpflichtigen stelle ein schlichtes Verwaltungshandeln dar, das der Vorbereitung einer sich anschließenden Verwaltungshandlung diene.	23
Das FA ist der Auffassung, es habe sein Ermessen zutreffend ausgeübt. Im vorliegenden Fall sei die Klägerin im Rahmen der Veranlagung aufgefordert worden, einen Fragebogen zum Arbeitszimmer auszufüllen und eine Wohnungsskizze einzureichen. Die eingereichte Skizze sei aber unschlüssig gewesen, so dass weiter habe ermittelt werden müssen. Eine unangekündigte Ortsbesichtigung stelle ein geeignetes und ermessensgerechtes Mittel dar. Nicht zwingend erforderlich sei es gewesen, die Maßnahme vorher schriftlich anzukündigen; sie sei auch nicht erfolgt, um eine Vereitelung ausschließen zu können.	24
Es fehle an einem Fortsetzungsfeststellungsinteresse. Die Klägerin könne ihre Rechte durch eine Anfechtung des nachfolgenden Steuerbescheides verfolgen. Insbesondere das auf ein Verwertungsverbot hinauslaufende Rechtsschutzbegehren lasse sich im Wege des Einspruchs und der Anfechtungsklage durchsetzen. Einer vorherigen selbständigen Klage gegen die Ermittlungsmaßnahme bedürfe es nicht.	25
Im vorliegenden Fall sei das Vorhandensein eines häuslichen Arbeitszimmers i.S. der Klägerin durch die Flankenschutzmaßnahme festgestellt worden. Eine Wiederholungsgefahr bestehe nicht. Es bestehe kein Anlass, die Ortsbesichtigung in absehbarer Zukunft zu wiederholen. Durch die Klage könne die Position der Klägerin nicht verbessert werden.	26
Die Feststellung der Rechtswidrigkeit könne auch nicht dazu führen, dass die Klägerin zu einer günstigeren Einkommensteuerfestsetzung gelange. Das Arbeitszimmer und die damit verbundenen Aufwendungen seien, wie von der Klägerin erklärt, anerkannt worden.	27
In dem Verfahren ist am 11.7.2018 mit den Beteiligten mündlich verhandelt worden. Wegen der Einzelheiten der mündlichen Verhandlung wird auf den Inhalt des Protokolls Bezug genommen.	28
Entscheidungsgründe	29
Die Klage ist unzulässig. Zwar ist die Klage als Feststellungsklage gemäß § 41 FGO statthaft; es fehlt im vorliegenden Fall jedoch an dem notwendigen Feststellungsinteresse.	30
I. Die vorliegende Klage ist als Feststellungsklage, durch die das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses begehrt werden kann (§ 41 Abs. 1 Halbsatz 1 Alternative 1 FGO), statthaft.	31
1. Unter dem Begriff des Rechtsverhältnisses ist eine bestimmte, aus einem konkreten Sachverhalt resultierende, auf Grund von Rechtsnormen geordnete rechtliche Beziehung zwischen Personen oder zwischen Personen und Sachen zu verstehen (statt aller von Beckerath in Gosch, § 41 FGO Rz. 30, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH). Das zu klärende Rechtsverhältnis besteht im vorliegenden Fall zwischen der Klägerin und dem FA; die Klägerin möchte die Frage geklärt wissen, ob sie aufgrund öffentlich-rechtlicher Normen gehalten war, den Besuch des Steuerfahndungsbeamten zur Verifizierung des geltend gemachten häuslichen Arbeitszimmers zu dulden.	32

2. Im vorliegenden Fall ist die Feststellungsklage auch nicht gemäß § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO subsidiär, weil die Klägerin ihre Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können. Unter den Begriff der Gestaltungs- oder Leistungsklage fällt zwar auch die Fortsetzungsfeststellungsklage nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO als ein Unterfall der Anfechtungsklage (erledigter Verwaltungsakt; vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 40 FGO Rz. 5). Im vorliegenden Fall ist jedoch nicht die Rechtmäßigkeit eines --erledigten-- Verwaltungsakts i.S. des § 118 Satz 1 AO streitig, sondern die Rechtmäßigkeit eines bloßen Realakts. Das Betreten der Wohnung von Steuerpflichtigen zu Ermittlungsmaßnahmen erfüllt nicht die Voraussetzungen eines Verwaltungsakts (Bartone in Gosch, § 347 AO Rz. 53; Güroff in Gosch, § 118 AO Rz. 10.3; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 99 AO Rz. 16; gebilligt durch BFH-Beschluss vom 3.5.2010 VIII B 71/09, BFH/NV 2010, 1415). Es fehlt an der Regelung. Das bloße Betreten ist tatsächlicher Natur, solange dem Steuerpflichtigen kein bestimmtes Verhalten (Tun, Dulden oder Unterlassen) aufgegeben wird (Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 25.2.2009 – 2 K 1386/08, juris, nachgehend: BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1415). So liegt auch der vorliegende Fall. Der --wie hier-- unangekündigt erscheinende Finanzbeamte hat von Gesetzes wegen keine Zutrittsberechtigung; das Betreten der Wohnung kann von dem Steuerpflichtigen verweigert werden, dem m.a.W. kein Tun, Dulden oder Unterlassen auferlegt wird (Prowatke, Betriebs-Berater --BB-- 2010, 2156, 2157).

Dies ist anders zu beurteilen, wenn ein Betreten von Grundstücken und Räumen i.S. des § 99 Abs. 1 Satz 1 AO vorliegt, das zuvor durch Erlass eines Duldungsbescheides gegenüber dem Steuerpflichtigen angeordnet werden muss (Roser in Gosch, § 99 AO Rz. 16). Zwar mag es zutreffen, dass § 99 Abs. 1 AO eine Rechtsgrundlage für einen Kontrollbesuch darstellen kann (hierzu Anders, DStR 2012, 1779, 1782 f.; Beyer, Der AO-Steuer-Berater --AO-StB-- 2013, 159, 162; Beyer, Neue Wirtschafts-Briefe 2013, 1733, 1736 f.). Gleichwohl entbindet dies nicht von der Frage, ob erstens im konkreten Fall der Erlass eines zur Duldung verpflichtenden Bescheides notwendig war und ob es zweitens dazu auch gekommen ist. Nach dem von den Beteiligten unterbreiteten Sachverhalt und nach Lage der Akten ist der Steuerfahnder unangekündigt bei der Klägerin erschienen und hat --nachdem er sich ausgewiesen hat-- mit deren Einverständnis die Wohnung betreten, um in das häusliche Arbeitszimmer zu gelangen. Angesichts dieser Sachlage war das FA nicht darauf angewiesen, durch Erlass eines Verwaltungsaktes die Duldung der Klägerin zu erzwingen. Es bestehen auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass das FA prophylaktisch einen entsprechenden Verwaltungsakt erlassen hat, weil es davon ausgegangen wäre, dass seitens der Klägerin Widerstand zu erwarten war. Die Klägerin selbst trägt vor, dass das Verhalten des FA vielmehr darauf ausgerichtet war, mittels einer täuschungsähnlichen Überrumpelungssituation Zutritt zu erlangen.

II. Es fehlt im vorliegenden Fall indes an dem für eine Feststellungsklage notwendigen Feststellungsinteresse (vgl. § 41 Abs. 1 Halbsatz 2 FGO).

1. Ein berechtigtes Interesse liegt in jedem konkreten, vernünftigerweise anzuerkennenden schutzwürdigen Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art. Voraussetzung ist aber des Weiteren, dass die begehrte Feststellung zu einer Verbesserung der Position des Rechtsschutzsuchenden führt, wobei dies von diesem substantiiert darzulegen ist (BFH-Urteil vom 29.7.2003 VII R 39, 43/02, BFHE 202, 411, BStBl II 2003, 828; von Beckerath in Gosch, § 41 FGO Rz. 66). Ferner kann ein Feststellungsinteresse unabhängig von einer solchen Verbesserung der Position des Klägers in Fällen tiefgreifender Grundrechtseingriffe in Betracht gezogen werden, vor allem bei Anordnungen, die das Grundgesetz dem Richter vorbehalten hat (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15.7.1998 – 2 BvR 446/98,

2. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Die Klägerin hat weder substantiiert dargelegt, dass die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Ortsbesichtigung durch den Steuerfahnder ihre Position verbessern kann, noch, dass dieser Besuch einen derart schwerwiegenden Grundrechtseingriff darstellt, dass eine derartige Feststellung geboten ist. 37

a) Zwar macht sie geltend, sie werde in Zukunft erneut Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer geltend machen, so dass eine Wiederholungsgefahr drohe. Diesem Vorbringen ist jedoch nicht zu folgen. Denn eine Wiederholungsgefahr liegt nur vor, wenn ein konkreter Anlass für die Annahme besteht, die Finanzbehörde werde die vom Kläger für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zeit wiederholen (BFH-Beschluss vom 19.4.2016 II B 66/15, BFH/NV 2016, 1059). Derartige konkrete Anhaltspunkte hat die Klägerin nicht substantiiert genug vorgetragen; allein der Hinweis auf in den kommenden Veranlagungszeiträumen geltend gemachte Aufwendungen reicht hierfür nicht aus, zumal nach der vorliegenden Einkommensteuerakte, die auch den bisherigen Schriftverkehr zum Veranlagungszeitraum 2016 enthält, nicht erkennbar wird, dass erneut eine Frage zum häuslichen Arbeitszimmer zu klären wäre. Unter dem 19.3.2018 hat das FA an den Prozessbevollmächtigten vielmehr ein Schreiben zur „abschließenden Bearbeitung der vorgenannten Steuererklärung“ übersandt, dessen Inhalt keinerlei Bezug zum häuslichen Arbeitszimmer erkennen lässt. 38

Es war zudem nicht der Umstand, dass die als Unternehmensberaterin tätige Klägerin überhaupt Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend machte, die das FA zu der Ortsbesichtigung veranlasst hat. Ebenso wenig war es die Höhe der Aufwendungen. Vielmehr war es der Umstand, dass dem FA die eingereichte Skizze der Wohnung unschlüssig erschien und daher --veranlasst durch die Sphäre der Klägerin-- ein unmittelbarer Kontrollbedarf bestand. Nachdem diese Zweifel durch die erfolgte Ortsbesichtigung beseitigt werden konnten, besteht jedenfalls solange kein konkreter Anlass für eine neue Ortsbesichtigung, als das FA an dem Fortbestehen oder der Höhe der geltend gemachten Aufwendungen keinen erneuten Zweifel hegen muss. Momentan stellt dies keine konkrete, sondern nur eine abstrakt denkbare Möglichkeit dar, die für das Vorliegen einer Wiederholungsgefahr nicht ausreichend ist. 39

Gegen die konkrete Gefahr einer Wiederholung spricht ferner, dass die Klägerin bei der Ortsbesichtigung am 11.5.2017 bereits erklärt hat, demnächst in die gegenüberliegende Wohnung ziehen zu wollen. Zwar hat der Flankenschützer ausgeführt, es bleibe offen, welcher Zuschnitt sich dann ergebe. Das bedeutet aber nicht zwingend, dass der Flankenschützer ein weiteres Mal ausrücken wird, zumal die Ortsbesichtigung vom 11.5.2017 maßgebend durch die unplausible Skizze der Klägerin hervorgerufen worden ist. Selbst wenn dies aber geschehen würde, wäre dies nicht die Wiederholung einer konkreten Maßnahme aufgrund der gleichen Situation, sondern müsste auf einer veränderten Tatsachengrundlage beruhen. 40

b) Aus dem Vortrag der Klägerin ergibt sich auch kein Rehabilitationsinteresse, das ein Feststellungsinteresse zu begründen vermag. Voraussetzung hierfür ist ein erheblicher Eingriff in die Persönlichkeitssphäre, der etwa vorliegt, wenn der Vorwurf der Steuerhinterziehung erhoben worden wäre (BFH-Urteile vom 27.7.1994 II R 109/91, BFH/NV 1995, 322, und vom 4.12.2012 VIII R 5/10, BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220; BFH-Beschluss vom 15.5.2002 I B 8/02, I S 13/01, BFH/NV 2002, 1317). Im vorliegenden Fall mag zwar ein Beamter der Steuerfahndung tätig geworden sein; hiermit ist allerdings nicht zugleich der Vorwurf der Steuerhinterziehung verknüpft. Neben der Erforschung von Steuerstraftaten und 41

Steuerordnungswidrigkeiten und den damit in Zusammenhang stehenden Besteuerungsgrundlagen (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO) ist die Steuerfahndung auch zuständig für steuerliche Ermittlungen einschließlich der Außenprüfung auf Ersuchen der zuständigen Finanzbehörde (§ 208 Abs. 2 Nr. 1 AO; hierzu im Zusammenhang mit dem Flankenschutz Anders, DStR 2012, 1779, 1781 f.; Beyer, AO-StB 2013, 159, 161). Aufgrund dieser „janusköpfigen Doppelzuständigkeit“ (Anders, DStR 2012, 1779, 1780; Rüping, DStR 2002, 2020, 2023) ist nicht mit jedem Besuch der Steuerfahndung der Vorwurf der Steuerhinterziehung verbunden und war es im vorliegenden Fall auch nicht.

Es ist auch nicht vorgetragen worden oder anderweitig ersichtlich, dass der Besuch objektiv einen diskriminierenden Vorwurf oder eine diskriminierende Bewertung enthalten oder erweckt haben könnte, der für ein Rehabilitationsinteresse notwendig ist (vgl. BFH-Urteil vom 5.3.2013 VII R 24/11, BFH/NV 2013, 1423), zumal nicht vorgetragen worden ist, dass --wie beispielsweise bei einem Auskunftersuchen an Dritte (hierzu BFH-Urteil in BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220)-- Dritte von der Ermittlungsmaßnahme des Flankenschutzes Kenntnis erlangt haben könnten, so dass ihnen gegenüber ein Bedürfnis für eine Richtigstellung bestehen könnte. 42

c) Soweit schließlich ein Feststellungsinteresse auf den Gesichtspunkt eines schwerwiegenden Grundrechtseingriffs gestützt werden kann, hat die Klägerin im vorliegenden Fall nichts Hinreichendes dargetan. 43

aa) Dies beruht auf der Überlegung, dass Art. 13 GG das Selbstbestimmungsrecht des Wohnungsinhabers schützt und dieser daher auf sein Grundrecht gegenüber dem Staat wirksam verzichten kann (Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 26.10.2004 – 3Z BR 160/04, Bayerische Verwaltungsblätter 2004, 348), soweit dieser eine Zustimmung nicht durch Täuschung oder Drohung erwirkt hat (Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 3.8.2011 – 1 S 1391/11, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht – Rechtsprechungsreport 2011, 815; Anders, DStR 2012, 1779, 1783). Im vorliegenden Fall hat die Klägerin den Flankenschützer freiwillig in ihre Wohnung eingelassen, damit dieser sich dort von dem Vorhandensein des häuslichen Arbeitszimmers überzeugen konnte. 44

Der Senat übersieht nicht, dass in der Literatur teilweise vertreten wird, in Überrumpelungsfällen, in denen Steuerpflichtige nicht eigens über ihr Grundrecht aus Art. 13 GG belehrt werden oder in denen Anhaltspunkte für einen Irrtum des Steuerpflichtigen bestehen, müsse ein Feststellungsinteresse bejaht werden (in diesem Sinne Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 99 AO Rz. 16; a.A. möglicherweise Prowatke, BB 2010, 2156, 2157). Die Klägerin hat aber im vorliegenden Fall keine hinreichenden Umstände erläutert, aus denen geschlossen werden könnte, dass aufgrund einer solchen Situation der Grundrechtsverzicht im Streitfall unwirksam sein könnte. Vorgetragen worden ist allein, dass der Flankenschützer unangekündigt bei der Klägerin erschienen ist. Dies ergibt sich auch aus dessen Bericht. Allerdings rechtfertigt das allein keine Überrumpelungssituation. Vielmehr hat der Flankenschützer unstreitig seinen Dienstausweis vorgezeigt und auf das Besteuerungsverfahren sowie den konkreten Zweck seines Besuchs (Inspektion des häuslichen Arbeitszimmers) hingewiesen. Bevor er die Wohnung betreten hat, hat er das Einverständnis der Klägerin abgewartet. Auch wenn die Klägerin geltend gemacht hat, wegen des Dienstausweises der Steuerfahndung sei ihr nicht hinreichend klar gewesen, dass es eigentlich nur um das Besteuerungsverfahren gehe, genügt dies noch nicht für einen Irrtum, der die Wirksamkeit der Einwilligung berühren könnte. Denn die Klägerin hat hierdurch nicht zum Ausdruck gebracht, dass sie aufgrund dieser Umstände irrtümlich davon ausgegangen 45

sei, den Flankenschützer in ihre Wohnung lassen zu müssen und keine andere Wahl mehr zu haben. Es ist auch nicht vorgebracht worden, dass der Flankenschützer durch sein Auftreten einen entsprechenden Irrtum hervorgerufen oder gefördert haben könnte. Ebenso hat die Klägerin nicht geltend gemacht, dass der Flankenschützer durch sein Auftreten ihre freie Willensbildung ausgeschlossen haben könnte.

Soweit der Prozessbevollmächtigte in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, die Klägerin habe ihn unmittelbar nach der Ortsbesichtigung angerufen und sei ihm aufgeregt erschienen, sagt dies über die Wirksamkeit der Einwilligung nichts aus. Allein die Situation der Ortsbesichtigung mag als belastend empfunden worden sein; ferner mag die Klägerin überrascht gewesen sein, dass ein Flankenschützer ohne Ankündigung ihre Angaben überprüfen will, obwohl sie eher damit rechnen konnte, dass ihr steuerlicher Berater ihre Mitwirkungspflichten sorgfältig erfüllt und nicht --aufgrund weiter aufklärungsbedürftiger Angaben-- unangekündigte Ortsbesichtigungen bei ihr verursacht. Dass die Klägerin derart aufgeregt war, dass sie die Situation nicht mehr zu beherrschen in der Lage war und die freie Willensbildung ausgeschlossen war, geht aus dem Sachvortrag der Klägerin indes nicht ansatzweise hervor. Außerdem erscheint Ersteres im Streitfall auch fernliegend. Denn der Flankenschützer hat bei seinem Besuch die als Filialleiterin und selbständige Unternehmensberaterin tätige und damit geschäftsgewandte Klägerin persönlich angetroffen, die über den in ihrer eigenen Steuererklärung geltend gemachten Sachverhalt zumindest dem Grunde nach informiert war und den Hintergrund der Nachfrage von daher durchaus zutreffend einordnen konnte.

46

bb) Auch die in der mündlichen Verhandlung von der Klägerin vorgetragene Auffassung, Art. 8 EMRK sei im vorliegenden Fall schwerwiegend verletzt, führt zu keiner abweichenden Beurteilung.

47

Jede Person hat gemäß Art. 8 Abs. 1 EMRK das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung und ihrer Korrespondenz. Hierbei ist der Begriff der Wohnung weit auszulegen und kann im Einzelfall auch Geschäftsräume umfassen (Kemper in Plückebaum/Malitzky, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, § 27b Rz. 53). Eine Behörde darf in die Ausübung dieses Rechts nur eingreifen, soweit der Eingriff gesetzlich vorgesehen und in einer demokratischen Gesellschaft notwendig ist für die nationale oder öffentliche Sicherheit, für das wirtschaftliche Wohl des Landes, zur Aufrechterhaltung der Ordnung, zur Verhütung von Straftaten, zum Schutz der Gesundheit oder der Moral oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer (Art. 8 Abs. 2 EMRK).

48

Entgegen der Auffassung der Klägerin fehlt es --wie schon bei Art. 13 GG-- an einem Eingriff. Denn auch insoweit liegt ein wirksamer Rechtsverzicht vor. Dieser ist auch bei den Rechten der Menschenrechtskonvention möglich, soweit er freiwillig und eindeutig erfolgt und öffentlichen Interessen nicht widerspricht (vgl. Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 21.2.1990 – 11855/85, 15/1988/159/215, Håkansson und Stureson/Schweden, Europäische Grundrechte Zeitschrift 1992, 5 Rz. 66). Das ist im vorliegenden Fall hinreichend klar dadurch geschehen, dass die Klägerin den Flankenschützer in die Wohnung eingelassen hat. An der Freiwilligkeit bestehen auch hier keine Zweifel. Ebenso wenig lassen sich öffentliche Interessen ausmachen, die einer Wirksamkeit des Verzichts entgegenstehen könnten.

49

3. Mangels des erforderlichen Feststellungsinteresses bedarf es keiner Erwägungen des Senats zu den zu beachtenden rechtlichen Grenzen bei unangekündigten Besuchen des Steuerpflichtigen im Rahmen des Flankenschutzes.

50

III. Die Kostenfolge ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

IV. Die Revision war nicht gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. Insbesondere hat der Senat 52
bei der Prüfung des Feststellungsinteresses nur die durch den BFH geklärten allgemeinen
Grundsätze angewandt.

... ...

53