

NIEDERSÄCHSISCHES FINANZGERICHT



IM NAMEN DES VOLKES URTEIL

8 K 78/12

In dem Rechtsstreit

der GmbH & Co. KG vertreten durch die persönlich haftende
Gesellschafterin H,

vertreten durch

1. den Herrn als Geschäftsführer der GmbH,
2. den Herrn als Geschäftsführer der GmbH,

Klägerin,

Proz.-Bev.: Dr. Rechtsanwälte, 10969 Berlin

gegen

Finanzamt für Fahndung und Strafsachen
Beklagter,

Beklagter,

wegen Auskunftersuchen nach § 93 AO

hat das Niedersächsische Finanzgericht - 8. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung
vom 27. August 2013 durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht
den Richter am Finanzgericht
den Richter am Finanzgericht
den ehrenamtlichen Richter
den ehrenamtlichen Richter

Beamter
Techn. Ang.

für Recht erkannt:

in der Vergangenheit geschalteten Anzeigen und der allgemeinen Erfahrung der Finanzbehörde, des Bundesrechnungshofes und des Niedersächsischen Landesrechnungshofes, wonach Vollzugsdefizite bei der Besteuerung von Einnahmen und Einkünften bei Betrieben und Personen des Rotlichtmilieus bestünden, gebe es einen hinreichende Anhaltspunkte für weitere Ermittlungen. Das Auskunftersuchen erstreckte sich nur auf solche Anzeigen, in denen sexuelle Dienstleistungen in der jeweiligen Rubrik „Kontakte“ beworben würden (Einspruchsentscheidung Seite 4 unter 2., a). Das Auskunftersuchen sei zur Sachverhaltsaufklärung auch geeignet und notwendig gewesen und die Pflichterfüllung für die Klägerin möglich und ihre Inanspruchnahme geeignet, erforderlich und zumutbar gewesen. Ein „erhebliches Risiko des Verlusts von Folgeaufträgen“ bestehe nicht. Schließlich sei nicht ersichtlich, dass technische Gründe einer Auskunftserteilung entgegenstünden. Eine Selektion der Anzeigen sei ohne weiteres möglich, da bei der Auftragsannahme für jede Annonce ein Rubrikschlüssel vergeben werde. In den Druckausgaben der Zeitung „Kreisblatt“ finde man z.B. in der Rubrik „Kontakte“ ausschließlich Angebote aus dem Rotlichtbereich (Einspruchsentscheidung Seite 4 unter 2a). Der im Internet veröffentlichten Anzeigen-Preisliste der Zeitung „Sonntag“ sei zudem zu entnehmen, dass für Kontaktanzeigen und Anzeigen im Bereich „Telefonerotik“ abweichende höhere Preise verlangt werden als bei der Rubrik „Kontakte“.

Hiergegen richtet sich nunmehr die Klage. Die Klägerin ist nach wie vor der Auffassung, dass Auskunftersuchen sei rechtswidrig.

Die vom Beklagten vorgenommene Konkretisierung auf „solche Anzeigen, in denen erkennbar Prostituierte ihre Dienstleistungen anbieten oder Betriebe des Rotlichtmilieus beworben werden“, genüge rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht. Insoweit bleibe unklar, unter welchen Voraussetzungen eine Anzeige „mit Betrieben und Personen des Rotlichtmilieus im Zusammenhang“ stehe. Das Auskunftersuchen des Beklagten gehe in seinem Tenor zudem über die Rubrik „Kontakte“ hinaus. Die allenfalls ansatzweise umrissenen Kriterien des Beklagten zur Erfassung des Anzeigenkunden seien zu unbestimmt. Es bleibe unklar, auf welches konkrete Waren- oder Dienstleistungsangebot das Auskunftersuchen abziele. Auch nach den Inhalten der zum Teil verklausuliert verfassten Anzeigen liege für unbeteiligte Dritte regelmäßig nicht auf der Hand, welches konkrete Angebot beworben werden solle. Die Klägerin wehre sich dagegen, sämtlichen Kunden in der genannten Rubrik Kontakte „Kontakte“ und anderen Rubriken rechtswidrige Steuerverkürzungsabsicht zu unterstellen.

Es sei zudem für die Klägerin unmöglich, sämtliche Anzeigen danach zu selektieren, ob tatsächlich ein Bezug zum Rotlichtmilieu bestehe, oder ob die Anzeigenaufgeber lediglich persönliche Neigungen verfolgten und nicht erwerbswirtschaftlich handeln. Wie sich anhand des „des Monats April 2012 beispielhaft zeige, seien hier auch Anzeigen vorhanden, die gerade nicht eindeutig auf gewerblichen Sex hindeuteten, etwa die Anzeige für „Fernöstliche Massage“ sowie die Anzeige „Super-Service“ und die Werbeaussage „“ (vgl. Schriftsatz vom 30.5.2012, GA Bl. 43 mit weiteren Einzelheiten), zumal nicht ausgeschlossen werden könne, dass Anzeigen einer Rubrik versehentlich in einer anderen Rubrik veröffentlicht werden.

Das Erfragen sämtlicher Auftraggeber für eine nicht näher eingegrenzte Anzahl abgedruckter Anzeigen in Verlagserzeugnissen der Klägerin über einen Zeitraum von insge-

wünschten Auskunftersuchens zu verwenden. Dass in dieser Rubrik medizinische Massagen angeboten oder gewöhnliche Gaststätten beworben würden, wie von der Klägerin vorgetragen, sei unglaublich. Die von der Klägerin in Bezug genommenen „fernöstlichen Massagen“ wiesen einen hinreichenden Bezug zu entgeltlich angebotenen sexuellen Dienstleistungen auf. Ebenso stehe die Anzeige mit der Überschrift „Super-Service“ sowie die mit der Bezeichnung „...!“ in einem eindeutigen Zusammenhang zu derartigen sexuellen Dienstleistungen.

Das Auskunftersuchen sei auch notwendig zur Ermittlung der handelnden Personen. Allein die Angabe der Telefonnummer einer Anzeige sei nicht ausreichend, um Dienstleister und dahinter stehende Personen zu ermitteln. Entsprechende Anfragen bei der Bundesnetzagentur bzw. den Telekommunikationsunternehmen ließen i.d.R. keine Rückschlüsse auf die verantwortlichen Personen zu, da Anzeigen nach den bisherigen Erfahrungen auch von den die Dienste anbietenden Personen, vielfach aber auch durch die „hinter den Prostituierten handelnden Personen“ erfolgten (Einspruchsentscheidung Bl. 6).

Schließlich sei auch ein unverhältnismäßig hoher Aufwand der Klägerin bei der Auskunftserteilung nicht ersichtlich. Aufgrund der Exportfunktion nach Excel seien die Angaben problemlos und ohne viel Aufwand in eine Datei exportierbar. Die Klägerin benutzte für die Anzeigenverwaltung das Programm „JKK fließ“, welches eine Exportfunktion nach Excel anbiete. Der Leiter der Geschäftskundenabteilung des ...es, Herr ..., habe zudem angegeben, die Zahl der Anzeigen aus dem Rotlichtbereich betrage lediglich ca. 3-5 für die Ausgaben Montag bis Samstag und ca. 8 für die Sonntagsausgabe. Überdies könnte die Klägerin etwaige Aufwendungen ggf. gem. § 107 AO in Rechnung stellen.

Der Vertreter des Beklagten hat im Verlauf der mündlichen Verhandlung sein Auskunftersuchen dergestalt eingeschränkt, dass eine Auskunft nicht zu erteilen ist für Betriebe, deren Anschriften sich aus den Anzeigen ergebe (vgl. Sitzungsprotokoll).

Zu den weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie die Steuerakten verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Das von dem Beklagten an die Klägerin gerichtete Auskunftersuchen in der im Rahmen der mündlichen Verhandlung geänderten Fassung ist rechtmäßig. Das FAFuSt hat im Rahmen der ihm zustehenden Befugnisse gehandelt und das ihm zustehende Ermessen fehlerfrei ausgeübt.

1. Nach § 68 FGO ist Gegenstand des Verfahrens das Auskunftersuchen in der geänderten Fassung nach Einschränkung in der mündlichen Verhandlung, dass eine Auskunft nicht zu erteilen sei, soweit Betriebe mit Anschrift genannt werden. Das Auskunftersuchen ist nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert worden, so dass das geänderte Ersuchen als neuer Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens wird.

c) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den hier zu entscheidenden Fall ergibt sich, dass das FAFuSt hinreichenden Anlass zur Einholung der Auskünfte bei der Klägerin hatte. Ein hinreichendes Moment für ein Tätigwerden des FAFuSt ergab sich aus der Zusammenschau der diesem zur Kenntnis gelangten Umstände und Fakten im Zusammenhang mit den vorhandenen Erfahrungswerten im Zusammenhang mit dem Rotlichtmilieu. Insoweit war ein Verdachtsgrad erreicht, der –wie bereits der Große Senat des BFH zu § 201 AO (in der bis 1977 geltenden Fassung) entschieden hat (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 13. 2.1968 GrS 5/67, BStBl II 1968, 365)– sog. Vorfeldermittlungen mindestens rechtfertigt, wenn nicht gar gebietet, um die vom Gesetzgeber mit der Aufgabenstellung in § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO beabsichtigte möglichst lückenlose Verhinderung von Steuerverkürzungen zu gewährleisten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein hinreichender Anlass für Ermittlungen der Steuerfahndung zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle nach den §§ 93, 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO auch dann vorliegen kann, wenn bei Betriebsprüfungen Steuerverkürzungen aufgedeckt worden sind, die durch bestimmte für die Berufsgruppe typische Geschäftsabläufe begünstigt worden sind. Da im Rotlichtbereich erzielte Einnahmen kaum für die Finanzverwaltung erkennbar sind und - wie aus diversen Streitfällen auch gerichtsbekannt ist - oftmals nicht erklärt werden, liegen diese Voraussetzungen vor. Sogar eine (relativ) geringe Anzahl bereits festgestellter Steuerverkürzungen steht der Aufnahme von Vorfeldermittlungen nicht entgegen (vgl. BFH v. 5.10.2006 VII R 63/05, BStBl. II 2007, 155). Denn der Anlass für das Auskunftsverlangen ergab sich im Streitfall primär aus einem die Möglichkeit einer Steuerverkürzung begünstigenden Geschäftsablauf, aber auch vor dem Hintergrund, dass im Rotlichtmilieu bekanntermaßen in einer Vielzahl von Fällen keine ordnungsmäßige Versteuerung erfolgt. Es überschreitet auch nicht die Grenzen des dem FAFuSt bei der gebotenen vorweggenommenen Beweiswürdigung eingeräumten Ermessens, aus den in der Vergangenheit aufgedeckten Fälle zu schließen, dass zur Aufklärung weiterer Hinterziehungen über die einzelfallbezogene Betriebsprüfung hinausgehende Ermittlungen geboten sind.

d) Aufgrund der vorliegenden Erkenntnisse des FAFuSt sind die Ermittlungsmaßnahmen auch nicht als Rasterfahndung oder Ermittlung ins Blaue zu qualifizieren. Dem steht die (möglicher Weise) größere Zahl der von den Ermittlungsmaßnahmen betroffenen Personen nicht entgegen. Denn, wie ausgeführt, liegen hinsichtlich der im Rotlichtbereich tätigen Personen hinreichende Anhaltspunkte für ein statistisch relevantes und mehr als nur unerhebliches Nichtbefolgen der steuerlichen Erklärungspflichten vor. Eine unzulässige Rasterfahndung kann zwar auch vorliegen, wenn das FAFuSt aufgrund strafrechtlicher Ermittlungshandlungen unabhängig von der Höhe der festgestellten Beträge oder von sonstigen Besonderheiten Vorgänge auf ihre steuerlich korrekte Erfassung prüft. Im Streitfall verfügte das FAFuSt indes, wie ausgeführt, auch unter Berücksichtigung etwaiger regionaler Unterschiede über Erkenntnisse, die den Verdacht begründeten, dass in erheblichem Umfang erzielte Einnahmen nicht versteuert worden sind.

4. Dem FAFuSt stehen die in Anspruch genommenen Befugnisse auch zu.

a) Nach § 208 Abs. 1 Satz 2 AO stehen das FAFuSt in steuerverfahrensrechtlicher Hinsicht grundsätzlich die Ermittlungsbefugnisse zu, die die FÄ im Besteuerungsverfahren haben. Wie die FÄ kann daher auch das FAFuSt zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen die Beweiserhebungs- und Ermittlungsbefugnisse der §§ 93 ff. AO in Anspruch nehmen, wobei das FAFuSt bei seiner Aufgabenerfüllung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

derung (sowie der Klageerwiderung) - lediglich auf die Rubrik „Kontakte“ bezog (Einspruchsentscheidung Seite 4 unter a sowie Schriftsatz vom 11.6.2012, GA Bl. 50) und in dieser Rubrik nach Überzeugung des Senats und soweit ersichtlich ausschließlich gewerbliche Gesuche mit Bezug zu entgeltlichen sexuellen Dienstleistungen enthalten waren, bedarf es einer zeitaufwändigen Selektion in schwierigen Abgrenzungsfällen indes grundsätzlich nicht. Die ergänzenden Ausführungen in der Einspruchsentscheidung sind bei Auslegung des Auskunftersuchens nach dem Verständnis eines „objektiven Empfängerhorizonts“ (§§ 133, 157 BGB entsprechend) zu berücksichtigen. Danach ergab sich indes die Eingrenzung des Auskunftersuchens auf die jeweilige Rubrik „Kontakte“

Eine Aufgabe privater Annoncen oder Anzeigen, die keinen Zusammenhang mit sexuellen Dienstleistungen aufwiesen, war für den Senat aus den vorliegenden Annoncen auch anhand der von der Klägerin genannten Gegenbeispiele nicht erkennbar (vgl. auch Schriftsatz des Beklagten v. 16.7.2012, GA Bl. 52 f.). Zudem bezog sich das Ersuchen entgegen der geäußerten Ansicht der Klägerin nicht auf etwaige Annoncen aus dem Bereich der „Telefonerotik“.

Das Auskunftersuchen ließ nach seiner Konkretisierung im Einspruchsbescheid keinen Spielraum für weitere Deutungen zu. Vielmehr geht der Senat davon aus, dass grundsätzlich die Angaben für sämtliche Auftraggeber der Klägerin in der Rubrik „Kontakte“ zu machen waren. Durch den Zusatz „soweit die Anzeigen mit Betrieben und Personen des Rotlichtmilieus im Zusammenhang stehen“ war auch eindeutig, dass, soweit ausnahmsweise in der Rubrik private Annoncen enthalten sein sollten, diese nicht vom Auskunftsverlangen umfasst sein sollten. Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang, ob Anzeigen bei anderen Zeitungen (z.B. GA Bl. 41) eindeutig dem Rotlichtmilieu zuzuordnen sind, da die Anzeigen in der besagten Rubrik „Kontakte“ zur Überzeugung des Senats hinreichend eindeutig im Zusammenhang mit sexuellen entgeltlichen Dienstleistungen stehen. Im Übrigen wäre dem Geheimhaltsinteresse etwaiger privater Kontaktgesuche, soweit diese im Ausnahmefall enthalten sein sollten, auch dann hinreichend genüge getan, wenn der Beklagte einzelne Gesuche aussondert, die erkennbar in keinem Zusammenhang zu sexuellen Dienstleistungen stehen, soweit die Klägerin diese im Einzelfall nicht aussondert.

cc) Zudem und unabhängig von den obigen Erwägungen (unter aa) und bb) kann eine Auskunft auch mündlich eingeholt werden. Die Form der Auskunftserteilung ist nicht gesetzlich vorgeschrieben; sie kann schriftlich, elektronisch, mündlich oder fernmündlich erfolgen (§ 93 Abs. 4 S. 1). Die Form richtet sich in erster Linie nach der Art der Auskunft und der Bedeutung für das Steuerverfahren. Vor diesem Hintergrund war ergänzend zu berücksichtigen, dass der Mitarbeiter der Steuerfahndung : das Auskunftersuchen das Auskunftersuchen mündlich mit einem Mitarbeiter der Klägerin abgesprochen hatte.

dd) Das Auskunftersuchen ist zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, die Auskunft ist für die Klägerin möglich und ihre Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar. Es kann dahinstehen, welche dieser Modalitäten rechtliche Grenzen für das Auskunftsverlangen nach § 93 AO sind und welche das Finanzamt lediglich im Rahmen einer Ermessensentscheidung zu berücksichtigen hat (BFH-Urteile vom 22.2.2000 VII R 73/98, BStBl II 2000, 366; vom 24.10.1989 VII R 1/87, BStBl II 1990,

auch andere Personen um Auskunft ersuchen könne (BFH-Urteile vom 22.2.2000 VII R 73/98, BStBl II 2000, 366; vom 26.8.1980 VII R 42/80, BStBl II 1980, 699).

Eine Beschränkung dieses Auskunftersuchens, dahingehend, dass nur Anzeigen abgefragt werden, bei denen Anschlussinhaber von Telefonnummern über eine Anfrage bei der Bundesnetzagentur bzw. den Telekommunikationsunternehmen nicht ermittelt werden konnte, würde kein milderer Mittel für die Klägerin darstellen. In diesem Falle hätte die Klägerin einen nicht unbeachtlichen Mehraufwand, weil sie anhand der Auftragsnummern im Einzelfall prüfen müsste. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass Anschlussinhaber und Anzeigenaufgeber nicht identisch sein müssen.

(3) Das Auskunftersuchen war unter Berücksichtigung aller Umstände nicht unverhältnismäßig im engen Sinne oder unzumutbar (vgl. zu diesen Kriterien etwa Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schuster, AO/FGO, § 93 AO Rz. 72). Im Rahmen der Prüfung der Zumutbarkeit und Verhältnismäßigkeit des Auskunftersuchens sind insbesondere die geschäftlichen Interessen der Klägerin zu berücksichtigen und die durch die Ermittlungstätigkeit des FA zu wahren Rechtsgüter der Allgemeinheit abzuwägen (vgl. BFH-Urteile in BStBl II 1988, 359, unter II.4.e, 5.a, und in BStBl II 1987, 484, unter 3.b; BFH-Beschluss in BStBl II 2002, 495, unter II.2.c bb). Bei dieser Abwägung ist auch zu berücksichtigen, dass die Daten, die die Klägerin dem FA aufgrund des Auskunftersuchens übermittelt, dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) unterliegen und daher die von der Abfrage betroffenen Anzeigenaufgeber durch die Offenbarung der Daten gegenüber dem FAFuSt im Regelfall abgesehen von den möglichen steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Folgen nicht belastet werden. Das etwaige Vertrauen der betroffenen Nutzer darauf, dass aufgrund der durch die Verwendung von Pseudonymen weitgehend gewährleisteten Anonymität der Anzeigenaufgeber Steuern gefahrlos verkürzt werden könnten, ist nicht schutzwürdig (BFH v. 16.5.2013 II R 15/12, Juris).

Unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalles ist das (in der mündlichen Verhandlung abgeänderte) Auskunftersuchen rechtmäßig. Die Klägerin benutzte für die Anzeigenverwaltung das Programm „JKK fließ“, welches eine Exportfunktion zu Excel anbietet. Vor diesem Hintergrund kann die Klägerin die Angaben ohne größeren Aufwand machen, zumal der Beklagte Hilfestellung angeboten hat (Einspruchsentscheidung Seite 5). Auch unter Berücksichtigung des durch das Vertragsverhältnis zwischen der Klägerin und den Anzeigenaufgebern geschaffenen Vertrauensverhältnisses wertet der Senat das Interesse des Staates an einer Ermittlung möglicher Steuerverkürzungen höher als das Geheimhaltungsinteresse der Klägerin, zumal das FAFuSt nach eigenem Bekunden in der mündlichen Verhandlung gleichmäßig entsprechende Auskunftersuchen gegenüber sämtlichen Verlagen im regionalen Einzugsbereich der Klägerin erlassen hat.

Das Ersuchen war auch rechtmäßig, soweit es auf zukünftige Zeiträume (ca. November 2011 bis Ende 2012) gerichtet war. Auch insoweit ist es bestimmt, geeignet, erforderlich und angemessen. Wenn die Art der Annoncen in der Rubrik „Kontakte“ sich im besagten Zeitraum geändert hätte, wäre das Ersuchen ebenso wie für die Vergangenheit sachgerecht gewesen, da die vom Beklagten vorzunehmende Prognose für die zukünftigen Zeiträume zum Zeitpunkt des Erlasses des Auskunftersuchens anzustellen ist. In diesem Falle wäre durch Auslegung nach dem objektiven Empfängerhorizont (§§ 133, 157 BGB entsprechend) zu ermitteln, ob das Ersuchen sich auf die geänderte Rubrik bezieht.

päischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des vierten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.