

Urteil vom 24. Februar 2010, II R 57/08

Vorrang eines Auskunftersuchens gemäß § 93 AO gegenüber Vorlageverlangen nach § 97 AO

BFH II. Senat

AO § 93, AO § 97 Abs 2 S 1

vorgehend FG Köln, 12. August 2008, Az: 4 K 4618/07

Leitsätze

Das FA darf im Besteuerungsverfahren eines Bankkunden von der Bank im Regelfall erst dann die Vorlage von Kontoauszügen als Urkunden i.S. von § 97 AO verlangen, wenn die Bank eine zuvor geforderte Auskunft über das Konto nach § 93 AO nicht erteilt hat, wenn die Auskunft unzureichend ist oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen .

Tatbestand

I.

- 1** Im Rahmen einer Außenprüfung forderte der Betriebsprüfer von A die Vorlage von Auszügen für das von ihr bei der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer Bank, unterhaltene Konto, um prüfen zu können, ob A aufgrund regelmäßiger Abhebungen von dem Konto genügend Mittel zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts zur Verfügung gestanden hatten. Andernfalls waren nach Ansicht des Prüfers Hinzuschätzungen zu den von A erklärten steuerpflichtigen Einnahmen vorzunehmen.
- 2** Da A die Kontoauszüge nach ihren Angaben nicht aufbewahrt hatte, verlangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von der Klägerin mit Verfügung vom 29. Juni 2007 gemäß § 97 Abs. 1 bis 3 der Abgabenordnung (AO) die Vorlage der Kontoauszüge für den Zeitraum August 2002 bis September 2004 in lesbar gemachter Form und führte aus, A sei einem Vorlageverlangen nicht nachgekommen. Eine Sachverhaltsaufklärung sei deshalb unmöglich.
- 3** Die Klägerin lehnte die begehrte Vorlage unter Verweis auf § 97 Abs. 2 Satz 1 AO und ein bisher fehlendes Auskunftersuchen nach § 93 AO ab.
- 4** Zur Begründung der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage brachte die Klägerin vor, das FA habe das in § 97 Abs. 2 Satz 1 AO zum Ausdruck kommende Rangverhältnis zwischen den unterschiedlichen Formen des Eingriffs nicht eingehalten, obwohl insoweit kein Ermessen bestehe. Der Wortlaut der Norm gebe eine klare Reihenfolge der Beweismittel vor, wonach zunächst ein Auskunftersuchen zu stellen sei. Auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit führe nicht zu einem Vorrang des Vorlageersuchens, da das FA mit einem Auskunftersuchen genau diejenigen Informationen und Unterlagen erhalte, die es benötige. Das FA könne die vorgeschriebene Reihenfolge der Einholung von Beweismitteln nicht außer Acht lassen, um aus rein fiskalischen Motiven der Kostentragungspflicht bei Auskunftersuchen zu entgehen.
- 5** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1760 veröffentlichtem Urteil als unbegründet ab. Das FA habe ermessensfehlerfrei die Vorlage der angeforderten Kontoauszüge verlangt. Die Aufforderung vom 29. Juni 2007 stelle sich als isoliertes Vorlageersuchen dar, weil das FA Kontoauszüge für ein bestimmtes Konto und einen klar eingegrenzten Zeitraum verlangt habe. Die angeforderten Kontoauszüge seien für die Besteuerung anderer Personen als der Klägerin benötigt worden und erforderlich gewesen, weil zur Erstellung einer Geldverkehrsrechnung und zur Klärung, ob A über die erklärten Einnahmen hinaus weitere Einnahmen zuzurechnen seien, nur die Anforderung von Kontoauszügen und deren Prüfung geeignet gewesen sei.
- 6** Mit ihrer Revision macht die Klägerin die Verletzung des § 97 Abs. 2 Satz 1 AO geltend.

- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie das Vorlageverlangen vom 29. Juni 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. November 2007 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie des angegriffenen Vorlageverlangens in Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt § 97 Abs. 2 Satz 1 AO. Entgegen der Auffassung des FG ist das Vorlageverlangen des FA ermessensfehlerhaft i.S. des § 102 Satz 1 FGO und somit rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten.
- 10 1. Dem FG ist zunächst darin zu folgen, dass das FA im Streitfall durch sein Schreiben vom 29. Juni 2007 ein Vorlageersuchen i.S. des § 97 Abs. 1 Satz 1 AO an die Klägerin gerichtet hat. Danach kann die Finanzbehörde von den Beteiligten und anderen Personen die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden zur Einsicht und Prüfung verlangen. Sie hat dabei nach den Vorgaben des Satzes 2 der Vorschrift anzugeben, ob die Urkunden für die Besteuerung des zur Vorlage Aufgeforderten oder anderer Personen benötigt werden. Ein reines Vorlageverlangen i.S. des § 97 AO liegt (nur) dann vor, wenn keinerlei eigenes Wissen des in Anspruch Genommenen --als Vorfrage der Vorlage von Urkunden-- abgefragt bzw. darauf (unausgesprochen) zurückgegriffen werden muss. Die begehrte Urkundenvorlage darf auch nicht inzident einer Auskunft gleichkommen, wie sie in anderen Verfahren ein Zeuge bekundet (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. März 1987 VII R 113/84, BFHE 149, 143, BStBl II 1988, 163; vom 8. August 2006 VII R 29/05, BFHE 214, 97, BStBl II 2007, 80). Hat das FA --wie im Streitfall-- die vorzulegenden Unterlagen durch Nennung des betroffenen Kontos sowie des Vorlagezeitraums so konkret und eindeutig benannt, dass sich die geforderte Tätigkeit des Vorlageverpflichteten auf rein mechanische Hilfstätigkeiten wie das Heraussuchen und Lesbarmachen der angeforderten Unterlagen beschränkt, so liegt ein Vorlageverlangen i.S. des § 97 Abs. 1 Satz 1 AO vor (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 97, BStBl II 2007, 80).
- 11 2. Entgegen der Annahme des FG verstößt das streitbefangene Vorlageverlangen allerdings gegen § 97 Abs. 2 Satz 1 AO. Danach soll die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden in der Regel erst dann verlangt werden, wenn der Vorlagepflichtige eine Auskunft nicht erteilt hat, die Auskunft unzureichend ist oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen.
- 12 a) § 97 Abs. 2 Satz 1 AO dient der Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Die Finanzbehörden müssen einen Sachverhalt in erster Linie durch die Einholung von Auskünften aufklären. Das Vorlageverlangen ist lediglich hilfsweise zulässig, weil Aufklärungsmaßnahmen Eingriffscharakter haben und deshalb unter mehreren Alternativen das mildeste Mittel auszuwählen ist. Der Gesetzgeber ist insoweit in § 97 Abs. 2 Satz 1 AO in Ausgestaltung des verfassungsrechtlich verankerten Grundsatzes der Erforderlichkeit davon ausgegangen, dass die Verpflichtung zur Auskunftserteilung nach § 93 AO regelmäßig das weniger belastende Mittel als die Verpflichtung zur Vorlage von Urkunden ist (vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/ Spitaler --HHSp--, § 97 AO Rz 18). Diese Annahme beruht --wie § 107 Satz 1 AO zeigt-- nicht etwa auf einem vom Gesetzgeber unterstellten geringeren kostenmäßigen Aufwand der um Auskunft ersuchten Person, sondern auf der Vorstellung, dass ein Auskunftsersuchen mit Blick auf die Preisgabe persönlicher oder personenbezogener Daten weniger stark in die Persönlichkeitssphäre der um Auskunft ersuchten Person eingreift als ein Herausgabeverlangen.
- 13 b) Entsprechend den vorgenannten Erwägungen hat der Gesetzgeber § 97 Abs. 2 Satz 1 AO als Sollvorschrift abgefasst, weshalb die Finanzbehörde in der Regel nach ihr verfahren muss und nur in atypischen Fällen von ihr abweichen darf. Dabei ist am Zweck der Vorschrift zu messen, ob ein atypischer Fall vorliegt (vgl. BFH-Urteile vom 27. Oktober 1981 VII R 2/80, BFHE 134, 231, 235, BStBl II 1982, 141; vom 24. Oktober 1989 VII R 1/87, BFHE 158, 502, BStBl II 1990, 198). Die Vorlage von Urkunden ohne vorheriges Auskunftsersuchen kann gefordert werden, wenn das Vorliegen steuerrelevanter Tatsachen nur durch die Vorlage eines Schriftstückes beweisbar oder eine Auskunft zur Wahrheitsfindung untauglich ist. Da es sich bei der Subsidiaritätsklausel in § 97 Abs. 2 Satz 1 AO um eine Vorschrift im Interesse und zugunsten des Vorlagepflichtigen handelt, berechtigt allerdings allein die Tatsache, dass die Vorlage einer Urkunde in der Sache das geeignetste Aufklärungsmittel ist, die Finanzbehörde nicht dazu,

von vornherein von einem Auskunftsersuchen abzusehen und sofort die Urkundenvorlage zu verlangen (Schuster in HHSp, § 97 AO Rz 18). Dies stellt --entgegen der Annahme des FG-- keine "Förmelei" dar, sondern ergibt sich aus dem Schutzcharakter des § 97 Abs. 2 Satz 1 AO. Es ist deshalb Aufgabe des FA, das Vorliegen eines atypischen und das unmittelbare Vorlageverlangen rechtfertigenden Falles darzulegen.

- 14** c) Im Streitfall liegt kein atypischer Fall i.S. des § 97 Abs. 2 Satz 1 AO vor, der das unmittelbare Vorlageverlangen des FA rechtfertigen könnte. Das FA hat die Vornahme von Zuschätzungen bei der Besteuerung der A als erforderlich angesehen, wenn A nicht aufgrund regelmäßiger Abhebungen von dem Konto bei der Klägerin genügend Mittel zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts zur Verfügung gestanden hätten. Der aufzuklärende Sachverhalt ist danach nicht so gelagert, dass es um die Sichtung solcher steuererheblicher Kontenbewegungen gegangen wäre, die nicht durch eine Auskunft klärbar gewesen wären. Vielmehr wäre es dem FA möglich gewesen, die Klägerin im Wege eines Auskunftsverlangens dazu aufzufordern, zur Frage regelmäßiger Abhebungen Stellung zu nehmen. Insoweit hätte die Frage, ob A in dem entsprechenden Zeitraum regelmäßige Barabhebungen von dem Konto vorgenommen hat und welche Höhe diese ggf. aufgewiesen haben, zur Aufklärung des Sachverhalts ausgereicht. Es wäre der Klägerin unter Heranziehung ihrer Kontounterlagen möglich gewesen, diese Fragen zu beantworten.
- 15** d) Es ist nicht erkennbar, dass bei der Klägerin mit unzureichenden oder unrichtigen Angaben in einer Auskunft zu rechnen gewesen wäre (vgl. zur entsprechenden Richtigkeitsannahme Klein/Brockmeyer, AO, 9. Aufl., § 107 Rz 3). Im Übrigen wäre es an der Klägerin gewesen, darüber zu entscheiden, ob sie das Auskunftsverlangen ggf. freiwillig durch die Vorlage von Kontoauszügen beantworten wolle.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de