

# Urteil vom 14. April 2021, X R 25/19

**Umstellung einer vorbeugenden Unterlassungsklage in eine Feststellungsklage; Androhung eines Auskunftersuchens nach § 93 Abs. 1 AO**

ECLI:DE:BFH:2021:U.140421.XR25.19.0

BFH X. Senat

AO § 93 Abs 1 S 1, AO § 93 Abs 1 S 3, AO § 162 Abs 2 S 2, FGO § 41 Abs 1, FGO § 41 Abs 2 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 100 Abs 1 S 4, FGO § 114, AO § 118 S 1, AO § 200 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. March 2019, Az: 9 K 9069/18

## Leitsätze

1. Eine vorbeugende Unterlassungsklage kann nach ihrer Erledigung als Feststellungsklage zulässig bleiben, wenn es prozessökonomisch sinnvoll ist, die maßgebliche Rechtsfrage in dem bereits anhängigen und aufwändig betriebenen Verfahren zu klären. Der Kläger ist trotz Schaffung vollendeter Tatsachen in dem noch nicht rechtskräftig entschiedenen Verfahren zu halten.
2. Gegen die Androhung eines Auskunftersuchens an Dritte gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO ist sowohl eine vorbeugende Unterlassungsklage als auch einstweiliger Rechtsschutz nach § 114 FGO möglich.
3. Ein Auskunftersuchen der Finanzbehörde gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO ist bereits möglich, wenn es aufgrund konkreter Umstände angezeigt ist, weitere Auskünfte auch bei Dritten einzuholen.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14.03.2019 - 9 K 9069/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt eine Apotheke. Neben Erlösen, die sie über die GmbH (Rezeptabrechnungsstelle) abrechnete, überwies Kunden Beträge auf ihr Bankkonto. Darüber hinaus erzielte die Klägerin Bareinnahmen aus Rezeptzuzahlungen und dem freien Verkauf von Waren.
- 2 Im Rahmen einer 2017 begonnenen Außenprüfung für die Jahre 2013 bis 2015 führte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) eine Verprobung der Rohgewinnsätze für die Freiwahl- und Sichtwahlartikel durch. Dabei stellte die Prüferin Differenzen für die Jahre 2014 und 2015 fest, die u.a. aus den von ihr lediglich geschätzten Werten für die Aufteilung der Umsätze aus den Kassenrezepten (verschreibungspflichtig/nicht verschreibungspflichtig) herrühren könnten. Das FA forderte die Klägerin deshalb zur Vorlage der Daten der Rezeptabrechnungsstelle für jedes einzelne Rezept in digitaler Form auf. Da die Klägerin dieser Aufforderung nicht nachgekommen war, wiederholte das FA seine Aufforderung und kündigte an, die einzelnen Rezepte unmittelbar bei der Rezeptabrechnungsstelle anzufordern, wenn die Klägerin die Unterlagen nicht vorlege. Auch dieser wiederholten Aufforderung ist die Klägerin nicht nachgekommen.
- 3 Sie stellte beim Finanzgericht (FG) einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung zur Feststellung der Unzulässigkeit des angekündigten Auskunftersuchens an die Rezeptabrechnungsstelle. Diesen verwarf das FG als

unzulässig. Das beabsichtigte Auskunftersuchen an die Rezeptabrechnungsstelle stelle einen Verwaltungsakt dar, gegen den sich die Klägerin durch Einlegung eines Einspruchs wenden könne, so dass sie des einstweiligen Rechtsschutzes gemäß § 114 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht bedürfe. Auch könne das FG keine Untersagungsanordnung aussprechen, da dies eine endgültige Regelung darstelle.

- 4 Die Klägerin erhob daraufhin Sprungklage "wegen Androhung eines Auskunftersuchens bei einem Dritten". Weil das FA seine Zustimmung hierzu verweigert hatte, wurde die Sprungklage als Einspruch behandelt. Das FA verwarf diesen als unzulässig, da kein Verwaltungsakt vorliege. Die hiergegen erhobene Klage wegen des "beabsichtigten Auskunftersuchens" sah das FG zwar als zulässig an, da es sich um eine vorbeugende Unterlassungsklage handele. Die Klage sei aber unbegründet (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 1430).
- 5 Während des Revisionsverfahrens hat das FA das angekündigte Auskunftersuchen an die Rezeptabrechnungsstelle versandt; diese hat dem FA zwischenzeitlich einen Datenträger übermittelt.
- 6 Die Klägerin macht im Rahmen des Revisionsverfahrens die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensmängel geltend. Aufgrund der zwischenzeitlich eingeholten Auskünfte sei die Klage auf eine Fortsetzungsfeststellungsklage umzustellen. Dies müsse auch bei einer vorbeugenden Unterlassungsklage möglich sein, da ansonsten das FA, obwohl das FG die Revision zugelassen habe, eine endgültige gerichtliche Entscheidung verhindern könne. Das Feststellungsinteresse ergebe sich bereits aus der Qualifikation des Gewerbebetriebs der Klägerin als Großbetrieb und der damit verbundenen Prüfungsdichte. Das Auskunftersuchen sei, da die Buchführung nur unwesentliche Mängel aufweise, ebenso wie die Schätzung unzulässig gewesen. Die Differenzen seien allein Folge eines fehlerhaften Aufbaus der Kalkulation, der falschen Würdigung der Dateien und der mangelnden Kenntnisse des FA bezüglich der für Apotheken geltenden Abrechnungsvorschriften. Unstreitig seien sämtliche von der Rezeptabrechnungsstelle an die Klägerin geflossene Zahlungen in der Buchführung erfasst worden. Darüber hinaus komme der vom FA begehrten Aufteilung nach rezeptpflichtigen und nicht rezeptpflichtigen Medikamenten keine Relevanz für die Besteuerungsgrundlagen der Klägerin zu. Auch lasse sich die vom FA errechnete Differenz durch das beabsichtigte Auskunftersuchen nicht beseitigen. Dies habe sich im Übrigen im weiteren Verlauf der Prüfung nach der Übermittlung des Datenträgers durch die Rezeptabrechnungsstelle bestätigt.
- 7 Gerügt wird auch ein Verstoß des FG gegen dessen Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 FGO, da die benannten Zeugen nicht zu dem von der Klägerin bezeichneten Thema vernommen worden seien.
- 8 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und festzustellen, dass die Androhung eines Auskunftersuchens bei der Rezeptabrechnungsstelle rechtswidrig war.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Da das FA das entsprechende Auskunftersuchen inzwischen an die Rezeptabrechnungsstelle gestellt habe, sei die vorbeugende Unterlassungsklage unzulässig geworden. Durch diese Einholung des angedrohten Auskunftersuchens habe sich das Klageverfahren erledigt. Da die Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO auf Verwaltungsakte beschränkt sei, komme sie bei der vorliegenden Unterlassungsklage nicht in Frage.
- 11 Das FA sei im Übrigen gemäß § 93 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) berechtigt gewesen, ein schriftliches Auskunftersuchen an die Rezeptabrechnungsstelle zu richten. Da die Rohgewinne I und II in allen Prüfungsjahren unterhalb der veröffentlichten Richtsätze gelegen hätten und von Jahr zu Jahr gesunken seien, sei ein Anlass für Ermittlungen der Prüferin vorhanden gewesen. Erst durch die Verprobung der Rohgewinnaufschlagsätze für die Freiwahl- und Sichtwahlartikel anhand der angeforderten Rezeptdaten lasse sich nachprüfen, ob deren Umsätze vollständig erfasst worden seien.
- 12 Das FA sei auch nicht erst bei feststehenden Buchführungsmängeln zur Einholung der Auskünfte bei Dritten berechtigt. Es genüge vielmehr, wenn aufgrund konkreter Umstände oder allgemeiner Erfahrungen ein Auskunftersuchen angezeigt sei.

## Entscheidungsgründe

- 13** Die zulässige Revision der Klägerin ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 14** 1. Die Revision ist zulässig. Zwar hat sich die zulässigerweise erhobene vorbeugende Unterlassungsklage (unter a) während des Revisionsverfahrens durch das zwischenzeitlich tatsächlich umgesetzte Ersuchen erledigt. Dies führt allerdings nicht zum Wegfall des Rechtsschutzbedürfnisses und damit zur Unzulässigkeit der Revision. Vielmehr ist die Klägerin berechtigt, ihr Klagebegehren, die Rechtswidrigkeit der Androhung des Auskunftersuchens feststellen zu lassen, im Wege einer allgemeinen Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 FGO weiterzuverfolgen (unten b).
- 15** a) Die bloße Androhung des Auskunftersuchens als Vorbereitungshandlung ist --anders als das (nachfolgende) Auskunftersuchen gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO (vgl. zur Eigenschaft als Verwaltungsakt insoweit nur Senatsurteil vom 29.07.2015 - X R 4/14, BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, Rz 26, m.w.N.)-- schon mangels Erzwingbarkeit der Maßnahme nach den Vorschriften der §§ 328 ff. AO (vgl. nur Senatsurteil vom 16.11.2011 - X R 18/09, BFHE 235, 452, BStBl II 2012, 129, Rz 18, m.w.N.) kein Verwaltungsakt. Daher konnte die Klägerin nur im Wege einer vorbeugenden Unterlassungsklage als Unterfall der allgemeinen Leistungsklage gerichtlichen Rechtsschutz erlangen. Sie konnte weder darauf verwiesen werden, gegen das Auskunftersuchen oder gegen die Steuerbescheide, die Erkenntnisse des Auskunftersuchens beinhalten, vorzugehen (so aber FG Düsseldorf, Urteil vom 25.04.2007 - 7 K 4756/06, EFG 2007, 1536, für den Fall einer Klage gegen einen durchgeführten Kontenabruf nach § 93 Abs. 7 AO), noch war die vorbeugende Unterlassungsklage wegen doppelter Rechtshängigkeit unzulässig. Da das FA der vorher erhobenen Sprungklage, die den identischen Streitgegenstand umfasste, nicht zugestimmt hatte, endete die Rechtshängigkeit der Sprungklage und verlor vor der Erhebung der Unterlassungsklage ihren Charakter als Klage (vgl. hierzu auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.11.2016 - I R 1/15, BFHE 256, 195, BStBl II 2017, 720, Rz 12).
- 16** b) Aufgrund des zwischenzeitlich vollzogenen Auskunftersuchens des FA hat sich die vorbeugende Unterlassungsklage der Klägerin zwar erledigt, sie kann ihr Begehren aber als Feststellungsklage weiterverfolgen.
- 17** aa) Anders als eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage ist die Unterlassungsklage als Unterfall einer Leistungsklage nach ihrer Erledigung nicht in eine Fortsetzungsfeststellungsklage umstellbar. Denn die Fortsetzungsfeststellungsklage ist ein Unterfall der Anfechtungsklage (BFH-Urteil vom 02.06.1987 - VIII R 192/83, BFH/NV 1988, 104, unter I.2.a, m.w.N.), der analog auf den Fall der Verpflichtungsklage ausgedehnt wird (BFH-Urteil vom 12.06.1996 - II R 71/94, BFH/NV 1996, 873, unter II.1., m.w.N.). In beiden Fällen verlangt die Fortsetzungsfeststellungsklage somit das Vorliegen eines Verwaltungsakts, der bei der Androhung eines Auskunftersuchens gerade (noch) nicht gegeben ist (vgl. oben unter II.1.a). Auch ist das zwischenzeitlich durchgeführte Auskunftersuchen und damit der (nachfolgende) Verwaltungsakt (vgl. hierzu nur Senatsurteil in BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, Rz 26) in einem separaten Verwaltungsverfahren erlassen worden. Er kann schon deshalb nicht Gegenstand des streitgegenständlichen Klageverfahrens nach § 68 Satz 1 i.V.m. § 127 FGO werden.
- 18** bb) Vorliegend ist die vorbeugende Unterlassungsklage jedoch in eine Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 FGO übergegangen. Denn das Klageinteresse ist so zu verstehen, dass die Klägerin stets (auch) die Feststellung begehrte, die Rechtmäßigkeit eines vom FA geplanten Auskunftersuchens im Hinblick auf ihr Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und ihr Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses nachträglich gerichtlich überprüfen zu lassen. Die Feststellungsklage scheidet nicht daran, dass die Klägerin ihr Prozessziel auf anderem Weg schneller, einfacher und billiger erreichen kann (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 10.02.1987 - VII R 77/84, BFHE 149, 387, BStBl II 1987, 545, unter B.I.2., m.w.N.). Eine solche Möglichkeit ist hier gerade nicht (mehr) gegeben. Weder muss sich die Klägerin auf eine neue Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO in Bezug auf das Auskunftersuchen verweisen lassen noch kann es relevant sein, dass sie bereits im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Androhung des Auskunftersuchens vorgegangen ist.
- 19** (1) Der Übergang von einer Leistungsklage zur Feststellungsklage stellt keine nach § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO im Revisionsverfahren unzulässige Klageänderung dar, da es sich lediglich um eine Einschränkung der allgemeinen Leistungsklage handelt (vgl. BFH-Urteil vom 18.01.2012 - II R 49/10, BFHE 235, 151, BStBl II 2012, 168, Rz 16, m.w.N.).
- 20** (2) Die Feststellungsklage ist gemäß § 41 Abs. 1 FGO zulässig. Es besteht weiterhin ein Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin. Gerade mittels einer Feststellungsklage kann die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat. Um die Feststellung des Bestehens eines Rechtsverhältnisses in diesem

Sinn geht es auch, wenn --wie hier-- die Rechtswidrigkeit von Verwaltungshandeln, das keinen Verwaltungsakt darstellt (§ 118 Satz 1 AO), gegenüber dem Betroffenen festgestellt werden soll (vgl. nur BFH-Urteil vom 29.04.2008 - I R 79/07, BFH/NV 2008, 1807, unter II.1.).

- 21** (3) Der Zulässigkeit der Feststellungsklage steht § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO nicht entgegen.
- 22** (a) Hiernach kann zwar die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können. § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO ist aber ebenso wie die vergleichbare Regelung des § 43 Abs. 2 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) ihrem Zweck entsprechend einschränkend auszulegen und anzuwenden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 29.04.1997 - 1 C 2/95, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1997, 2534, unter 4., m.w.N., zu § 43 Abs. 2 Satz 1 VwGO). Droht keine Umgehung der für Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen geltenden Bestimmungen über Fristen und Vorverfahren, steht § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO der Feststellungsklage ebenso wenig entgegen wie in Fällen, in denen diese den effektiveren Rechtsschutz bietet. Kann die zwischen den Beteiligten streitige Frage sachgerecht und dem Rechtsschutzinteresse des Rechtsmittelführers voll Rechnung tragend durch das Feststellungsurteil geklärt werden, verbietet es sich, diesen auf eine (neue) Fortsetzungsfeststellungsklage zu verweisen.
- 23** (b) Vorliegend werden die besonderen Sachentscheidungsvoraussetzungen, die für Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen gelten, durch die Umstellung der als allgemeine Leistungsklage (in Form der vorbeugenden Unterlassungsklage) erhobenen Klage in eine allgemeine Feststellungsklage nicht unterlaufen. Denn auch die Zulässigkeit der allgemeinen Leistungsklage ist weder von einer Klagefrist noch von der Durchführung eines Vorverfahrens abhängig.
- 24** Die materiell-rechtliche Rechtsfrage --die Rechtswidrigkeit des (angedrohten) Auskunftersuchens-- ist zudem dieselbe, welche die Klägerin sowohl mit ihrer vorbeugenden Unterlassungsklage als auch mit der daraus erwachsenen Feststellungsklage klären will.
- 25** (4) Ebenso ist das erforderliche Feststellungsinteresse und damit ein Rechtsschutzinteresse der Klägerin vorliegend gegeben. Zum einen besteht neben der Wiederholungsgefahr ein Rehabilitationsinteresse. Darüber hinaus ist es prozessökonomisch wenig verständlich, warum die maßgebliche Rechtsfrage nicht im bereits anhängigen und aufwändig betriebenen Verfahren geklärt werden soll. Wie im Fall einer Fortsetzungsfeststellungsklage gilt, dass "eine Partei nicht ohne Not um die Früchte des bisherigen Prozesses gebracht werden darf, insbesondere dann nicht, wenn das Verfahren unter entsprechendem Aufwand einen bestimmten Stand erreicht hat und sich mit der Erledigung des ursprünglichen Antrages die Frage stellt, ob dieser Aufwand nutzlos gewesen sein soll und der Kläger der (häufig nicht auf sein Verhalten zurückgehenden) Erledigung wegen in diesem Verfahren leer ausgehen muss" (so schon BVerwG-Urteil vom 18.04.1986 - 8 C 84/84 - Buchholz 310 § 161 VwGO Nr. 69 S. 9 (13 f.) unter Hinweis auf das BVerwG-Urteil vom 28.04.1967 - IV C 163.65 - Buchholz 310 § 113 VwGO Nr. 36 S. 64 (66)).
- 26** Gerade im vorliegenden Fall, in dem allein das FA durch Schaffung vollendeter Tatsachen trotz einer noch nicht rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung die nachträgliche Unzulässigkeit der Klage und damit das Hinausdrängen der Klägerin aus dem schon seit längerer Zeit betriebenen Verfahren bewirken würde, muss sichergestellt sein, dass das Verfahren beendet werden kann. Dies ist aufgrund des Feststellungsantrags als "Minus" zum Leistungsantrag möglich.
- 27** (5) Das Feststellungsinteresse bzw. das Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin ist im Streitfall nicht deswegen zu verneinen, weil sie bereits im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Androhung des Auskunftersuchens vorgegangen ist und das FG diesen Weg rechtsfehlerhaft als nicht eröffnet angesehen hat.
- 28** (a) Besteht für einen Steuerpflichtigen die Möglichkeit, eine vorbeugende Unterlassungsklage zu erheben, wenn er von dem beabsichtigten Auskunftersuchen nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO in Kenntnis gesetzt worden ist, ist konsequenterweise der einstweilige Rechtsschutz nach § 114 FGO, und zwar auch vor Erhebung der Unterlassungsklage, möglich. Denn mit einem solchen Antrag kann der Betroffene erreichen, dass die Finanzbehörde vorläufig, und zwar bis zur Entscheidung über die Hauptsache, an der Durchführung des Auskunftersuchens gehindert wird (ebenso, wenn auch im Fall des Kontenabrufs nach § 93 Abs. 7 AO: Loose, EFG 2007, 1537; Maidorn, NJW 2006, 3752, 3756; Cöster/Intemann, Deutsches Steuerrecht 2005, 1249, 1250; v. Wedelstädt, AO-Steuer-Berater 2006, 118, 121). Für einen derartigen Antrag nach § 114 FGO wird regelmäßig ein Rechtsschutzbedürfnis bestehen, da ansonsten durch das Auskunftersuchen möglicherweise endgültig und unheilbar das Grundrecht des Steuerpflichtigen auf informationelle Selbstbestimmung verletzt würde.

- 29** (b) Die Klägerin hatte sich bereits vor ihrer vorbeugenden Unterlassungsklage um einstweiligen Rechtsschutz beim FG bemüht. Dass ihr Antrag gemäß § 114 FGO erfolglos blieb, kann indes nicht dazu führen, eine spätere Feststellungsklage in Bezug auf die Hauptsache unter prozessökonomischen Gründen als nicht mehr zulässig anzusehen. Dies gilt unabhängig davon, ob das FG rechtsfehlerhaft einen solchen Antrag nach § 114 FGO abgelehnt oder die Beschwerde nach § 128 Abs. 3 FGO nicht zugelassen hat. Denn entscheidend ist, dass auch weiterhin --wie vorstehend bereits dargelegt-- ein Interesse der Klägerin an der Feststellung der Rechtmäßigkeit des (vollzogenen) Auskunftersuchens nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO besteht.
- 30** 2. Die Revision ist unbegründet. Die Androhung des Auskunftersuchens war rechtmäßig.
- 31** Zutreffend hat das FG bereits in seinem Beschluss vom 08.01.2018 - 9 V 9166/17 erkannt, dass das streitige Auskunftersuchen unter Beachtung der vom Senat in seinem Urteil in BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, Rz 38 ff. dargelegten Grundsätze nicht rechtsfehlerhaft ist.
- 32** a) Die Klägerin hatte dem FA im Rahmen der Außenprüfung die angeforderten Daten der Rezeptabrechnungsstelle für jedes einzelne Rezept vorzulegen. Diese Daten sind für die Besteuerung erheblich, da sie aus Sicht des FA erforderlich waren, um die Kalkulationsdifferenzen aufzuklären.
- 33** aa) Die Art und der Umfang der Ermittlungen der Finanzbehörden richten sich gemäß § 88 Abs. 2 Satz 1 AO nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden.
- 34** Aus diesem Grunde hindert die bloße Behauptung der Klägerin, die Zahlungen der Rezeptabrechnungsstelle seien vollständig erfasst, die Finanzbehörde nicht, eine Kalkulation vorzunehmen und sich (daneben) insbesondere sämtliche Zahlungen bescheinigen zu lassen. Denn schon aufgrund des verfassungsrechtlich gebotenen Verifikationsprinzips (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, unter C.I.2.) müssen die Finanzbehörden in der Lage sein, Angaben des Steuerpflichtigen effektiv auf ihre Richtigkeit überprüfen zu können (Senatsbeschluss vom 20.06.2011 - X B 234/10, BFH/NV 2011, 1829, Rz 6). Der Steuerpflichtige hat gemäß § 93 Abs. 1 Satz 1 AO die für die Kalkulation aus Sicht der Finanzbehörde notwendigen Auskünfte zu erteilen. Diese Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ergibt sich im Rahmen der Außenprüfung aus § 200 Abs. 1 Satz 2 AO.
- 35** bb) Das FA durfte im Streitfall im Rahmen seiner Außenprüfung zu der Einschätzung gelangen, die Auskünfte könnten zur Aufdeckung steuererheblicher Tatsachen führen. Es reicht aus, dass steuerlich erhebliche Tatsachen betroffen sind, die die finanzbehördlichen Entscheidungen in einem steuerrechtlichen Verwaltungsverfahren beeinflussen können (vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz 10). Die in diesem Sinne erheblichen, mitzuteilenden "Tatsachen" müssen lediglich im Rahmen einer Prognoseentscheidung der Finanzbehörde möglich sein (BFH-Urteil vom 29.10.1986 - VII R 82/85, BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, unter II.3.a, ständige Rechtsprechung). Davon zu unterscheiden sind Einwendungen des Steuerpflichtigen gegen die Schätzung. Sie lassen das Recht des FA, nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO weitere Auskünfte auch bei Dritten einzuholen, unberührt.
- 36** cc) Vorliegend ergibt sich bereits aus den vom FA im Rahmen der Prüfung festgestellten Kalkulationsdifferenzen, dass die Daten zu den einzelnen Rezepten einer weitergehenden Überprüfung bedurften. Soweit die Klägerin behauptet, diese Daten hätten dem FA während der Außenprüfung in anderer Form bereits vorgelegen, ist sie --unabhängig davon, ob sich bereits deshalb die Vorlage der angeforderten Rezeptdaten erübrigt hätte-- einen Nachweis für die Richtigkeit dieser Behauptung schuldig geblieben.
- 37** dd) Ein hinreichender Anlass für ein solches Auskunftersuchen liegt auch --anders als es die Klägerin annimmt-- nicht erst vor, wenn ein begründeter Verdacht dafür besteht, dass steuerrechtliche Unregelmäßigkeiten gegeben sind. Es genügt vielmehr, wenn anhand konkreter Umstände --hier die Ungenauigkeiten der Ergebnisse der bisherigen Verprobung, die auf dem lediglich geschätzten Verhältnis zwischen rezept- und nichtrezeptpflichtigen Medikamenten beruht-- ein Auskunftersuchen angezeigt ist. Abzustellen ist insoweit allein auf den Zeitpunkt des Auskunftersuchens. Sollte sich, wie von der Klägerin lediglich behauptet, im weiteren Verfahren herausgestellt haben, dass die Rezeptdaten die Ungenauigkeiten des Verprobungsergebnisses nicht aufgeklärt hätten, ist dies deshalb im vorliegenden Verfahren ohne Bedeutung.
- 38** b) Da die Klägerin sich weigerte, dem FA die geforderten Daten zur Verfügung zu stellen, obwohl sie dazu gemäß § 93 Abs. 1 AO i.V.m. § 200 Abs. 1 Satz 2 AO verpflichtet gewesen ist, durfte sich das FA gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO an die Rezeptabrechnungsstelle als Dritte wenden.

- 39** aa) Die fehlende Mitwirkung der Klägerin ist vom FG festgestellt worden. Da die Klägerin dies nicht mit Verfahrensrügen angegriffen hat, ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO an diese Feststellung gebunden.
- 40** bb) Wegen der fehlenden Mitwirkung der Klägerin war das FA berechtigt, sich gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO an die Rezeptabrechnungsstelle als andere Person zu wenden. Dies unterscheidet den vorliegenden Sachverhalt von demjenigen, der dem Senatsurteil vom 28.10.2020 - X R 37/18 (BFHE 271, 28, BFH/NV 2021, 365) zugrunde lag. Dort hatte sich das Finanzamt ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen unmittelbar an die andere Person gewandt. Ob insoweit die Voraussetzungen des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO beachtet worden waren, hatte der Senat mangels geeigneter Feststellungen des FG nicht überprüfen können.
- 41** 3. Die von der Klägerin erhobene Verfahrensrüge, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt, da es die von ihr benannten Zeugen nicht vernommen habe, hat der Senat geprüft. Sie ist jedenfalls mangels Erheblichkeit einer solchen Zeugeneinvernahme für die Beurteilung der Richtigkeit des Auskunftersuchens unbegründet. Der Senat sieht insoweit von einer weitergehenden Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 42** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)