BFH v. 16.05.2013 - II R 15/12 BStBl 2014 II S. 225

Sammelauskunftsersuchen der Steuerfahndung zu Daten der Nutzer einer Internethandelsplattform

Leitsatz

Die Beantwortung eines Sammelauskunftsersuchens der Steuerfahndung zu Daten der Nutzer einer Internethandelsplattform kann nicht wegen einer privatrechtlich vereinbarten Geheimhaltung dieser Daten abgelehnt werden.

Gesetz(e):

GG Art. 1 Abs. 1GG Art. 3 Abs. 1GG Art. 20 Abs. 3AO § 24AO § 30aAO § 93AO § 97AO § 208 Abs. 1FGO § 118 Abs. 2

Instanzenzug:

Niedersächsisches FG vom 23. Februar 2012 5 K 397/10 (EFG 2012, 1222) BFH II R 15/12 (Verfahrensverlauf) BFH - II R 15/12, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

(Vorbemerkung: Der Tatbestand wurde zur Wahrung des Steuergeheimnisses gekürzt)

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, hatte früher eine Internethandelsplattform für Drittanbieter in Deutschland betrieben. Nachdem sie deren Betrieb auf ihre in Luxemburg ansässige Schwestergesellschaft (S) übertragen hatte, verpflichtete sie sich dieser gegenüber zu umfangreichen Datenverarbeitungsleistungen auf der Grundlage luxemburgischen Rechts, insbesondere der Luxemburger Datenschutzbestimmungen. Sie verpflichtete sich in diesem Zusammenhang, die erfassten personenbezogenen Daten ausschließlich gemäß den Weisungen der S und nur im Einklang mit den Gesetzen von Luxemburg zu verarbeiten, sie der S auf Anfrage zugänglich zu machen und sie ohne Zustimmung der S oder der Betroffenen in keinem Fall an Dritte weiterzugeben. Bei einer Kündigung des Datenverarbeitungsvertrags hat die Klägerin auf schriftlichen Antrag der S die Nutzung der personenbezogenen Daten zu beenden und die umgehende und sichere Rückgabe aller der S gehörenden personenbezogenen Daten sowie sämtlicher Kopien der sich in ihrem Besitz oder ihrer Kontrolle befindlichen personenbezogenen Daten zu veranlassen. Die Muttergesellschaft der Klägerin und der S ist M.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt für Fahndung und Strafsachen Hannover —FA—) bat die Klägerin mit dem am 10. Mai 2010 abgesandten Ersuchen in den Besteuerungsverfahren namentlich nicht bekannter Verkäufer beim Internethandelshaus Xy um bestimmte Auskünfte und Übersendung entsprechender Unterlagen. Im Einzelnen hat das Auskunftsersuchen folgenden Inhalt:

3 „Welche Nutzer von Xy mit Wohn- oder Firmen- bzw. Geschäftssitz in Niedersachen haben in der Zeit vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2009 für mehr als 17.500 Euro pro Jahr Verkäufe über Xy getätigt?

4 Zu den betroffenen Nutzern benötige ich folgende Angaben:

5 1. Name, Vorname, Geburtsdatum (soweit vorhanden) und Anschrift;

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

6 bei Gesellschaften zusätzlich Bezeichnung der Gesellschaft, und —soweit vorhanden— Name, Vorname und das Geburtsdatum der Gesellschafter, Telefon und E-Mail-Adresse.

7 2. Weitere Xy-Teilnehmernamen (Pseudonyme)

8 3. Bankverbindung/Kreditkartennummer, Einzelaufstellungen der Verkäufe der jeweiligen o.a. Nutzer mit mindestens folgenden Angaben:

9 a) Xy-Mitgliedsname

10 b) Datum des Verkaufs bzw. Auktionsende

11 c) Artikelbezeichnung

12 d) Verkaufspreis bzw. Höchstgebot

13 e) Artikelnummer

14 f) Anzahl der verkauften Artikel pro Angebot."

15 Zur Begründung führte das FA u.a. aus, das in Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) normierte Rechtsstaatsprinzip verpflichte die Finanzbehörden, Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (Art. 3 GG, § 85 der Abgabenordnung —AO—). Dazu gehöre u.a. auch die Aufgabe der Steuerfahndung, unbekannte Steuerfälle zu ermitteln (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO).

16 Im Rahmen umfangreicher Internetermittlungen der Steuerverwaltung sei festgestellt worden, dass Nutzer von Internet-Plattformen, bei denen diese die Möglichkeit hätten, Wirtschaftsgüter unter Pseudonymen zum Verkauf anzubieten, ihre steuerlichen Pflichten nicht immer ordnungsgemäß erfüllten. Im Vertrauen auf die durch Pseudonyme geschaffene relative Anonymität der Verkaufstätigkeiten erklärten viele Nutzer ihre an sich steuerpflichtigen Verkaufserlöse nicht oder nicht vollständig. Die bisherigen Internetermittlungen hätten zu nicht unbedeutenden Steuernachzahlungen geführt. Aus den bei den Finanzämtern gemeinsam mit den jeweiligen Steuererklärungen eingereichten steuerlichen Gewinnermittlungen ließen sich die Verkaufstätigkeiten in der Regel nicht erkennen. Um weitere entsprechende Fälle überprüfen zu können, müssten die notwendigen Informationen bei Dritten erhoben werden. Das Auskunftsersuchen sei sachgerecht, da die notwendigen Daten bei der Klägerin vorgehalten würden und abgefragt werden könnten. Die betroffenen Nutzer der Plattform der Klägerin könnten nicht befragt werden, da sie unbekannt seien und erst durch das Auskunftsersuchen ermittelt werden könnten.

17 Die Voraussetzungen für ein Sammelauskunftsersuchen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO seien somit erfüllt. Die Erteilung der Auskünfte sei der Klägerin möglich und zumutbar. Mit der Festlegung der Grenze von 17.500 € pro Jahr sei sichergestellt, dass Bagatellfälle ausgeschlossen seien. Das Auskunfts- und Vorlageersuchen ergehe aufgrund der §§ 93, 97 i.V.m. § 208 AO. Ein Auskunftsverweigerungsrecht bestehe nur in den Fällen der §§ 101, 103 und 104 AO. Der Erfüllung des Auskunftsersuchens stünden keine Datenschutzvorschriften entgegen. Das Telemediengesetz (TMG) gelte nach seinem § 1 Abs. 2 nicht für den Bereich der Besteuerung.

18 Der Einspruch blieb erfolglos. Das FA führte im „Einspruchsbescheid" vom 8. Oktober 2010 aus, die Auskunftserteilung sei der Klägerin nicht unmöglich, wie sich aus ihrem bisherigen Auskunftsverhalten und bestimmten Angaben auf ihrer Internetseite ergebe. Interne Richtlinien der Klägerin könnten der Herausgabe von Daten an die deutschen Finanzbehörden nicht entgegenstehen. Das FA habe seine Ermittlungsbefugnisse nicht überschritten und sei für die Ermittlungen örtlich zuständig. Eigene Ermittlungen der Finanzbehörden im Internet seien nicht zielführend.

19 Mit der Klage brachte die Klägerin vor, das Sammelauskunftsersuchen sei nichtig, weil sie die verlangten Auskünfte nicht erteilen könne. Allein S verfüge als Betreiberin der Internethandelsplattform über die Verkäuferdaten. Sie, die Klägerin, sei lediglich eine Servicegesellschaft für S, für die

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sie Dienstleistungen erbringe. Es treffe zwar zu, dass S ihr in der Vergangenheit Daten zur Beantwortung einzelner, konkreter Auskunftsersuchen deutscher Finanzbehörden übermittelt habe. Hierbei habe es sich aber jeweils um Einzelermittlungen der Finanzämter gegen bereits namentlich oder zumindest durch Pseudonym bekannte Nutzer gehandelt. Das Sammelauskunftsersuchen vom Mai 2010 sprenge den engen Rahmen der bisherigen Ersuchen jedoch bei weitem. Da das Auskunftsersuchen angesichts seines Umfangs den internen Richtlinien der S zur Herausgabe von Daten an deutsche Finanzämter nicht entspreche, gebe S hierzu keine Daten an sie —die Klägerin— weiter. S sei im Interesse ihrer Kunden, die sie nicht durch eventuelle Pressemeldungen über den Umfang der übermittelten Daten aufschrecken und dann verlieren wolle, zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten mit ihren Kunden sowie einer Einbuße von Marktanteilen nicht bereit, ohne vorherige gerichtliche Klärung der Frage, welche Daten der Betreiber einer Internet-Plattform im Rahmen eines Sammelauskunftsersuchens nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO an die Finanzbehörden herausgeben müsse, hierzu Auskünfte an das FA zu geben. Sie, die Klägerin, habe als Schwestergesellschaft keine gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten auf S, so dass es ihr rechtlich objektiv unmöglich sei, die verlangten Daten an das FA zu übermitteln. Sie habe auch keine tatsächliche Möglichkeit, die verlangten Informationen und Daten, über die nur S verfüge, zu beschaffen.

20 Das Auskunftsersuchen sei zudem auch gemäß § 125 Abs. 1 AO nichtig, da es an einem besonders schwerwiegenden und offenkundigen Fehler leide. Es dürfe zunächst nur um die Gewinnung von Erkenntnissen über die Identität von Personen gehen, die Steuertatbestände verwirklicht haben könnten. Soweit diese Identität geklärt sei, sei jedes auf weiter gehende Auskünfte gerichtete Verlangen unzulässig. Die im Auskunftsersuchen unter 3. angeforderten Auskünfte seien danach von keiner Ermächtigungsgrundlage gedeckt, da sie auf die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen gerichtet seien. Außerdem werde der Subsidiaritätsgrundsatz nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO nicht beachtet. Ab Kenntnis der Identität des Steuerpflichtigen müsse sich die Finanzverwaltung zunächst wieder an diesen wenden.

21 Zumindest sei das Auskunftsersuchen aus den genannten Gründen rechtswidrig. Es sei auch kein hinreichender Anlass für ein Tätigwerden der Steuerfahndung gegeben. Es lägen keine auf allgemeiner Erfahrung beruhenden Hinweise auf Steuerverkürzungen der Xy-Kunden vor. Darüber hinaus sei aufgrund der sehr weiten Fassung des Auskunftsersuchens das Übermaßverbot verletzt. Zudem fehle es an der örtlichen Zuständigkeit des FA für ganz Niedersachsen.

22 Hinsichtlich der Nennung der hinter den Pseudonymen stehenden Personen sei das Auskunftsersuchen nicht erforderlich, da das FA diese selbst mit einem der Finanzverwaltung zur Verfügung stehenden Webcrawler (Xpider) ermitteln könne. Anschließend könne sich die Finanzverwaltung auf der Website www.xy.de bei einem von dem Nutzer angebotenen Artikel das sog. Verkäuferprofil mit Firmenadresse sowie E-Mail-Adresse des Verkäufers anzeigen lassen, da die Großkunden nach den Teilnahmebedingungen von Xy zur Hinterlegung dieser Angaben verpflichtet seien.

23 Die erbetene Auskunft zu Bankverbindungen und Kreditkartennummern bewege sich ebenfalls nicht innerhalb der allgemeinen rechtsstaatlichen Grenzen und sei deswegen rechtswidrig. Dies ergebe sich aus § 30a Abs. 5 Satz 2 AO.

24 Auf die Aufklärungsverfügung des Finanzgerichts (FG) vom 11. März 2011 führte die Klägerin aus, die vom FA verlangten Daten stünden ihr tatsächlich nicht zur Verfügung. Sie lägen auf Servern im Ausland, die nicht ihr gehörten, von ihr nicht gepflegt und auch nicht verwaltet würden. Einzelne, genau definierte Datenverarbeitungsmöglichkeiten bzw. Zugriffsrechte auf die Daten, die ihren Mitarbeitern zweckbezogen für ihre jeweiligen operativen Tätigkeiten hätten, begründeten nicht ihre Verfügungsmacht über die Daten. Der Zugriff auf den Datenbestand im Zusammenhang mit der Internethandelsplattform sei passwortgesteuert bzw. codiert. Er müsse daher durch einen externen Administrator der Datenbank zugelassen (freigeschaltet) werden. Sie —die Klägerin— kön-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ne deshalb nicht frei über die Daten verfügen. Sie sei in den Jahren 2007 bis 2009 zu keinem Zeitpunkt für die Verarbeitung der Daten (d.h. die Datenerhebung, -speicherung und -verwaltung) verantwortlich und mit den Daten lediglich partiell im Rahmen der beschriebenen Auftragsdatenverarbeitung befasst gewesen. Es gehe nicht um die Technik des Zugriffs, sondern um dessen inhaltliche Voraussetzungen. Aus der technisch gegebenen Zugriffsmöglichkeit auf die Daten könne nicht auf die Verpflichtung zu deren Herausgabe geschlossen werden. Unabhängig von der technischen Zugriffsmöglichkeit auf die Daten stünden ihr diese deshalb nicht zur Verfügung i.S. des § 93 Abs. 3 Satz 2 AO, weil sie nach dem Datenverarbeitungsvertrag vom 1. Mai 2006 die von ihr verarbeiteten personenbezogenen Daten ohne ausdrückliches Verlangen der S oder Zustimmung der Betroffenen nicht an Dritte weitergeben dürfe. Dritte seien dabei auch die Finanzbehörden. Diese vertragliche Regelung sei für die Finanzbehörden ebenfalls verbindlich. Ein Anspruch auf Herausgabe der Daten gegen S stehe ihr nicht zu.

25 Das FG hob durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1222 veröffentlichte Urteil das Auskunftsersuchen und den „Einspruchsbescheid" mit der Begründung auf, die Erteilung der vom FA geforderten Auskunft sei der Klägerin in tatsächlicher Hinsicht unmöglich. Sie verfüge über keinen eigenen Zugriff auf die in den USA und in Indien befindlichen Server, auf denen die zur Auskunftserteilung benötigten Daten gespeichert seien. Sie besitze weder Administratorenrechte noch Einzelberechtigungen zum Zugriff auf diese Daten. Dies habe sie dem FG schlüssig dargelegt. Anhaltspunkte dafür, dass sie entgegen ihrer Sachdarstellung tatsächlich über eigene Zugriffsrechte verfüge, bestünden nicht. In den Jahren 2007 bis 2009 habe S und nicht die Klägerin das Drittanbietergeschäft über die Xy.de-Plattformen betrieben. Die Klägerin habe S gegenüber nur Dienstleistungen erbracht. Einen rechtlichen Anspruch gegen S als Betreiberin des Drittanbietergeschäfts oder eine andere zum Xy-Konzern gehörende ausländische Kapitalgesellschaft auf Herausgabe der Daten, auf Erteilung einer Auskunft oder auf Verschaffung einer Berechtigung zum Zugriff auf die elektronischen Speichermedien habe die Klägerin nicht. Auch über gesellschaftsrechtliche Einflussmöglichkeiten könne die Klägerin die angeforderten Daten nicht beschaffen. Es sei daher nicht entscheidungserheblich, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO im Übrigen gegeben seien, ob insbesondere ein hinreichender Anlass für das Ausbringen des Sammelauskunftsersuchens bestanden habe. Das FA werde sich gegebenenfalls unter Inanspruchnahme von Amtshilfe Luxemburgs mit einem Auskunftsersuchen an S zu wenden haben.

26 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass die Klägerin keinen Zugriff auf die zur Auskunftserteilung benötigten Daten habe. Unstreitig sei lediglich, dass die Daten sich auf Servern in den USA und in Indien befänden. Dies schließe aber einen Zugriff der Klägerin auf die Daten nicht aus. Die Klägerin könne die im Datenverarbeitungsvertrag vom 1. Mai 2006 vereinbarten umfangreichen Dienstleistungen ohne einen umfassenden Datenzugriff nicht erbringen. Sie sei daher in der Lage, die geforderten Auskünfte zu erteilen. Ein Verfahrensfehler liege darin, dass das FG die Klägerin nicht zu einer Erklärung dazu aufgefordert habe, dass die mit S geschlossenen Verträge lange vor deren Unterzeichnung in Kraft getreten sein sollen.

27 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

28 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

29 Das FG habe zutreffend ausgeführt, dass ihr keine eigenen *Zugriffsrechte* auf die im Ausland gespeicherten Daten zustünden. Dem FG sei es für die tatsächlichen Zugriffsmöglichkeiten ausdrücklich um die hierfür erforderlichen rechtlichen Befugnisse im Sinne von Administratorenrechten bzw. Einzelberechtigungen zum rechtlich vermittelten Zugriff auf das Serversystem gegangen, in welchem die für die Auskünfte erforderlichen Daten gespeichert seien. Aus den von ihr, der Klägerin, aufgrund des Datenverarbeitungsvertrags vom 1. Mai 2006 zu erbringenden Leistungen lasse

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sich keine umfassende Befugnis zum jederzeitigen uneingeschränkten Zugriff auf die Daten ableiten. Die Erledigung von Auskunftsersuchen der Finanzämter sei nicht Gegenstand der von ihr zu erbringenden Dienstleistungen und durch die vertraglichen Regelungen über den Datenabruf, die Datenverwendung und die Datenweitergabe ausgeschlossen. Hinsichtlich der Sachaufklärungsrüge sei nach § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 295 Abs. 1 der Zivilprozessordnung Rügeverlust eingetreten.

II.

30 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat auf der Grundlage der von ihm getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) zu Unrecht angenommen, dass das Auskunftsersuchen rechtswidrig sei, weil der Klägerin die Erteilung der erbetenen Auskünfte nicht möglich sei.

31 1. Nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO haben auch andere Personen als die Beteiligten eines Steuerverwaltungsverfahrens der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen.

32 a) Bei der Einholung von Auskünften anderer Personen als der Beteiligten am Besteuerungsverfahren handelt es sich nach § 92 Satz 2 Nr. 1 AO um ein Beweismittel, dessen sich die Finanzbehörde gemäß § 92 Satz 1 AO bedienen kann, soweit sie es nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält.

33 aa) Die Einholung der Auskünfte anderer Personen dient der Erfüllung der sich aus § 85 AO ergebenden Pflichten der Finanzbehörden. Die Finanzbehörden haben nach dieser Vorschrift die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden.

34 bb) Diese Besteuerungsgrundsätze dienen nicht nur dem fiskalischen Interesse an der Sicherung des Steueraufkommens. Ihnen kommt vielmehr im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG) verfassungsrechtliche Bedeutung zu (Urteil des Bundesverfassungsgerichts —BVerfG— vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, unter C.I.1., II.2.c; Beschluss des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BStBl II 2013, 317, Rz 61; BFH-Urteil vom 18. Januar 2012 II R 49/10, BFHE 235, 151, BStBl II 2012, 168, Rz 47). Die steuerliche Belastungsgleichheit, die durch Art. 3 Abs. 1 GG auch grundrechtlich gewährleistet wird, ist ein Allgemeingut von herausgehobener Bedeutung (BVerfG-Beschluss vom 13. Juni 2007 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.3.d bb). Bei der grundlegenden und einschneidenden Bedeutung der Besteuerung für den Staat, die Volkswirtschaft, die Einzelwirtschaften und für jeden Bürger ist es ein wesentliches Gebot der Gerechtigkeit, dass der Staat die gesetzlich vorgesehene Besteuerung auch gegenüber jedermann gleichmäßig durchzusetzen versucht und dadurch Ungleichbehandlungen und Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten Einzelner möglichst verhindert. Diese Aufgabe hat u.a. die Steuerfahndung wahrzunehmen (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1986 VII R 82/85, BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, unter II.2.b aa).

35 cc) Der Gesetzgeber ist demgemäß von Verfassungs wegen verpflichtet, zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes dieses in ein normatives Umfeld einzubetten, das die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen gewährleistet, insbesondere auch durch die Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip (BVerfG-Urteil in BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, unter C.I.2.; BVerfG-Beschluss vom 9. März 2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.). Der —auch strafrechtlich sanktionierte (§ 370 AO) — Steueranspruch des Staates begründet sich aus dem Umstand, dass der Betroffene am staatlichen Leben teilnimmt, ihm insbesondere Schutz, Ordnung und Leistungen der staatlichen Ge-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

meinschaft zugutekommen. Ihm darf daher ein Anteil an den finanziellen Lasten zur Aufrechterhaltung des staatlichen Lebens auferlegt werden. Die Bemessung dieses Lastenanteils nach Maßstäben verhältnismäßiger Gleichheit erfordert die Angabe von Daten, die eine solche Gleichheit der Besteuerung ermöglichen. Das überwiegende Allgemeininteresse an der Offenlegung steuerlich erheblicher Angaben rechtfertigt daher Eingriffe in den durch Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 und Art. 14 GG verbürgten grundrechtlichen Datenschutz, und zwar insbesondere, wenn es um Vorgänge des marktoffenbaren Erwerbs ohne besonderen persönlichkeitsgeprägten Gehalt geht (BVerfG-Urteil in BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, unter C.II.2.c). Die im Steuerrecht verankerten Auskunfts- und Anzeigepflichten sowie die Ermächtigung zur Ausschreibung von Kontrollmitteilungen (§§ 93 Abs. 1, 194 Abs. 3, 208 Abs. 1 AO) genügen den Anforderungen des grundrechtlich verbürgten Datenschutzes. Sie sind gesetzlich hinreichend bestimmt und entsprechen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (BVerfG-Urteil in BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, unter C.II.2.c).

36 dd) Die Auskunftspflicht anderer Personen nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO ist wie die prozessuale Zeugenpflicht eine allgemeine Staatsbürgerpflicht und ebenfalls verfassungsrechtlich unbedenklich. Sie ist Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung und verstößt insbesondere nicht gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Einschränkungen des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung sind im überwiegenden Allgemeininteresse hinzunehmen, sofern diese Beschränkung auf einer gesetzlichen Grundlage beruht, aus der sich ihre Voraussetzungen und der Umfang der Beschränkungen klar und für den Bürger erkennbar ergeben, und die damit dem rechtsstaatlichen Gebot der Normenklarheit entspricht. Eine solche Regelung enthält § 93 Abs. 1 Satz 1 AO, der mit ausreichender Deutlichkeit besagt, dass Dritte unter den dort genannten Voraussetzungen zur Erteilung von Auskünften an die Finanzbehörde verpflichtet sind (BFH-Urteil vom 22. Februar 2000 VII R 73/98, BFHE 191, 211, BStBl II 2000, 366).

37 Dabei bildet die gesetzliche Ausgestaltung des Steuergeheimnisses gemäß § 30 AO und § 355 des Strafgesetzbuchs grundsätzlich das den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügende Gegenstück zu den Offenbarungspflichten im Besteuerungsverfahren (BVerfG-Urteil in BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, unter C.II.2.c; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.).

38 ee) Die Finanzbehörde darf allerdings eine Auskunft von Personen, die nicht am Besteuerungsverfahren beteiligt sind, nur verlangen, wenn sie zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, die Pflichterfüllung für den Betroffenen möglich und seine Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist (BFH-Urteil in BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, unter II.4.). Bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit der Auskunftserteilung ist der hohe Stellenwert des Interesses der Allgemeinheit an einer möglichst lückenlosen Verhinderung von Steuerverkürzungen zu berücksichtigen (vgl. oben II.1.a bb und cc).

39 ff) Die Auskünfte nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO sind gemäß § 93 Abs. 3 Satz 1 AO wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Auskunftspflichtige, die nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben können, haben gemäß § 93 Abs. 3 Satz 2 AO Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden, die ihnen zur Verfügung stehen, einzusehen und, soweit nötig, Aufzeichnungen daraus zu entnehmen. Diese Unterlagen brauchen nicht in Papierform verkörpert zu sein. Die Vorschrift gilt vielmehr auch für elektronisch gespeicherte Daten. Insoweit gilt für die von § 93 Abs. 3 Satz 2 AO verwendeten Begriffe nichts anderes wie für die damit übereinstimmenden Begriffe in § 97 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 AO (vgl. dazu Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler —HHSp—, § 97 AO Rz 5; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 97 AO Rz 2; Roser in Beermann/Gosch, AO § 97 Rz 7; Pahlke/Koenig/Wünsch, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 97 Rz 3; Klein/Rätke, AO, 11. Aufl., § 97 Rz 8).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

40 gg) Nur solche Unterlagen stehen dem Auskunftspflichtigen i.S. des § 93 Abs. 3 Satz 2 AO zur Verfügung, die sich in seiner Verfügungsmacht befinden oder hinsichtlich derer er einen Herausgabeanspruch hat (BFH-Beschluss vom 13. August 2002 VII B 267/01, BFH/NV 2003, 63).

41 Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden, die sich im Herrschaftsbereich des Auskunftspflichtigen befinden, stehen ihm nicht allein deshalb nicht zur Verfügung i.S. des § 93 Abs. 3 Satz 2 AO, weil sich der Auskunftspflichtige in einem zivilrechtlichen Vertrag gegenüber einem Dritten zu deren Geheimhaltung verpflichtet hat. Die Pflicht zur Beantwortung von Auskunftsersuchen der Finanzbehörden nach dieser Vorschrift kann durch zivilrechtliche Verträge nicht wirksam ausgeschlossen oder beschränkt werden. Sie unterliegt nicht der Disposition Privater. Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte bedürfen einer gesetzlichen Grundlage, wie sie §§ 101, 102, 103 und 104 AO enthalten. Diese gesetzlichen Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte können nicht durch privatrechtliche Vereinbarungen erweitert werden.

42 Das von der Klägerin angeführte BFH-Urteil vom 28. Juni 2007 II R 21/05 (BFHE 217, 254, BStBl II 2007, 669) betrifft die tatbestandlichen Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und nicht die Auslegung und Anwendung des § 93 AO und ist daher im vorliegenden Zusammenhang nicht von Bedeutung.

43 hh) Diese Grundsätze gelten auch für elektronisch gespeicherte, Dritte betreffende Daten, auf die der Auskunftspflichtige berechtigterweise zugreifen kann. Die in §§ 11 bis 15a TMG enthaltenen Vorschriften über den Datenschutz gelten nach § 1 Abs. 2 TMG nicht für den Bereich der Besteuerung. Zivilrechtliche Vereinbarungen, nach denen diese Daten geheim zu halten sind, führen nicht dazu, dass sie dem Auskunftspflichtigen nicht i.S. des § 93 Abs. 3 Satz 2 AO zur Verfügung stehen. Die Rechtmäßigkeit eines Auskunftsersuchens hängt in einem solchen Fall nicht davon ab, dass der Auskunftsverpflichtete im Verhältnis zu seinen Vertragspartnern berechtigt ist, auf die Daten, in die er zur Erfüllung seiner vertraglich vereinbarten Aufgaben oder Pflichten Einsicht nehmen kann und darf, gerade auch zur Erteilung von Auskünften an Finanzbehörden gemäß § 93 Abs. 1 Satz 1 AO zuzugreifen. Vielmehr muss er die ihm eröffneten Möglichkeiten zum Zugriff auf die Daten auch zur Erfüllung von Auskunftsersuchen von Finanzbehörden nutzen, soweit diese Auskunftsersuchen im Übrigen rechtmäßig, also insbesondere erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar sind.

44 b) Auskunftsersuchen nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO, auch Sammelauskunftsersuchen der hier vorliegenden Art, darf auch die Steuerfahndungsstelle zur Ermittlung eines Sachverhalts im Rahmen ihres Aufgabenbereichs ausbringen. Zu diesem Aufgabenbereich gehört nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Satz 2 AO; BFH-Urteil vom 16. Januar 2009 VII R 25/08, BFHE 224, 201, BStBl II 2009, 582). § 93 Abs. 1 Satz 3 AO, wonach andere Personen als die Beteiligten erst dann zur Auskunft angehalten werden sollen, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht, gilt gemäß § 208 Abs. 1 Satz 3 AO nicht, wenn die Steuerfahndung im Rahmen ihrer Aufgaben nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 AO tätig wird, also bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den in § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bezeichneten Fällen (Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten) und bei der Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (vgl. BFH-Urteil vom 24. März 1987 VII R 30/86, BFHE 149, 404, BStBl II 1987, 484, unter 2.). Wie sich aus dem Wortlaut dieser Vorschriften ergibt, beschränkt sich die Tätigkeit der Steuerfahndung nicht auf die Ermittlung (möglicher) Steuerpflichtiger. Sie erstreckt sich vielmehr auch auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei bisher unbekannten steuerlichen Sachverhalten (BFH-Beschluss vom 21. März 2002 VII B 152/01, BFHE 198, 42, BStBl II 2002, 495, unter II.2.b aa, c aa, m.w.N.).

45 2. Das FG hat aus den von ihm getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) zu Unrecht geschlossen, dass das Auskunftsersuchen des FA vom 10. Mai 2010 deshalb rechtswidrig sei, weil die Kläge-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

rin die erbetenen Auskünfte aus tatsächlichen Gründen nicht erteilen könne, da sie keine eigenen Zugriffsrechte auf die zur Beantwortung des Auskunftsersuchens erforderlichen elektronisch gespeicherten Daten habe und ihr diese deshalb nicht i.S. des § 93 Abs. 3 Satz 2 AO zur Verfügung stünden.

46 a) Wie sich aus dem Gesamtzusammenhang der Entscheidungsgründe, insbesondere auch aus der Bezugnahme auf das Vorbringen der Klägerin ergibt, hat das FG nicht in tatsächlicher Hinsicht festgestellt, dass die Klägerin aus technischen Gründen nicht auf die Daten zugreifen könne. Die Vorentscheidung ist vielmehr dahingehend zu verstehen, dass das FG die Möglichkeit der Klägerin, auf die Daten zuzugreifen, wegen der vereinbarten Geheimhaltungspflichten verneint hat. Dabei handelt es sich nicht um eine tatsächliche Feststellung, sondern um eine im Revisionsverfahren uneingeschränkt zu überprüfende Rechtsansicht.

47 Hätte jedoch das FG in tatsächlicher Hinsicht festgestellt, dass die Klägerin aus technischen Gründen nicht auf die Daten zugreifen könne, wäre diese Feststellung für den BFH nicht nach § 118 Abs. 2 FGO verbindlich. Die Feststellungen des FG wären dann nämlich in sich widersprüchlich, lückenhaft und unklar (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, unter II.2., m.w.N.). Das FG hat nämlich nicht festgestellt und es ist auch nicht erkennbar, wie die Klägerin ohne technische Zugriffsmöglichkeit auf die Daten in der Lage gewesen sein soll, die ihr nach dem Datenverarbeitungsvertrag vom 1. Mai 2006 obliegenden umfassenden, auf die verarbeiteten Daten bezogenen Aufgaben zu erfüllen. Der Datenverarbeitungsvertrag geht zudem in seinem Wortlaut davon aus, dass Mitarbeiter der Klägerin Zugriff auf die personenbezogenen Daten haben. Da die Klägerin als juristische Person keine tatsächlichen Handlungen ausführen kann, sind ihr die Zugriffsmöglichkeiten ihrer Geschäftsführer und Mitarbeiter zuzurechnen. Die im Datenverarbeitungsvertrag von der Klägerin übernommene Verpflichtung, die personenbezogenen Daten der S auf Anfrage zugänglich zu machen, deutet ebenfalls darauf hin, dass nicht S, sondern die Klägerin selbst über die technischen Zugriffsmöglichkeiten auf die Daten verfügt. Auch die vertraglichen Regelungen über die Rechtsfolgen der Kündigung des Datenverarbeitungsvertrags sprechen dafür, dass die Klägerin die personenbezogenen Daten selbst nutzt und sich diese in ihrem Besitz oder ihrer Kontrolle befinden. Andernfalls könnte die Klägerin die Nutzung der Daten nicht beenden und sie auch nicht an S zurückgeben.

48 Dass die Daten auf ausländischen Servern gespeichert sind, steht der Auskunftserteilung an das FA in technischer Hinsicht nicht entgegen, soweit die Klägerin auf die Daten im Rahmen der ihr nach dem Datenverarbeitungsvertrag obliegenden Aufgaben und Pflichten zugreifen kann.

49 b) Die Rechtsansicht des FG, die vom FA angeforderten Daten stünden der Klägerin wegen der mit M und S sowie deren Kunden vereinbarten Geheimhaltungspflichten nicht zur Verfügung, ist unzutreffend. Diese Geheimhaltungspflichten entfalten gegenüber der Finanzverwaltung keine Wirkung und brauchen daher von der Klägerin insoweit nicht beachtet zu werden. Die personenbezogenen Daten, auf die die Klägerin im Rahmen der Erfüllung der ihr nach dem Datenverarbeitungsvertrag vom 1. Mai 2006 obliegenden Aufgaben und Pflichten zugreifen kann, stehen ihr demgemäß zur Auskunftserteilung i.S. des § 93 Abs. 3 Satz 2 AO zur Verfügung.

50 3. Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.

51 a) Das FG hat noch keine Feststellungen zu den technischen Möglichkeiten der Klägerin zum Datenzugriff im Rahmen der ihr nach dem Datenverarbeitungsvertrag vom 1. Mai 2006 obliegenden Aufgaben und Pflichten und bezogen auf die Jahre 2007 bis 2009 getroffen. Diese Feststellungen wird es nunmehr unter Mitwirkung der Klägerin (§ 76 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO) zu treffen haben. Dabei wird insbesondere auch von Interesse sein, ob und gegebenenfalls welche tatsächlichen Änderungen im Einzelnen sich bei der Abwicklung der Geschäfte der Drittanbieter einschließlich des Vorhaltens und des Betriebs der dazu erforderlichen Datenverarbeitungs-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

anlagen im Xy-Konzern dadurch ergeben haben, dass die Klägerin die Website www.Xy.de nicht mehr selbst betreibt, und wann die Änderungen eingetreten sind.

52 b) Das FG hat ferner noch keine hinreichenden Feststellungen getroffen, um beurteilen zu können, ob die Voraussetzungen für ein Sammelauskunftsersuchen erfüllt sind.

53 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss für Nachforschungen sowohl nach unbekannten Steuerpflichtigen als auch nach bisher unbekannten steuerlichen Sachverhalten ein hinreichender Anlass bestehen. Ein solcher liegt vor, wenn aufgrund konkreter Anhaltspunkte (z.B. wegen der Besonderheit des Objektes oder der Höhe des Wertes) oder aufgrund allgemeiner Erfahrung (auch konkreter Erfahrungen für bestimmte Gebiete) 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. Für ein berechtigtes Auskunftsverlangen ist aber ausreichend, dass die Steuerfahndung im Rahmen einer Prognoseentscheidung im Wege vorweggenommener Beweiswürdigung nach pflichtgemäßem Ermessen zu dem Ergebnis gelangt, dass die Auskunft zu steuererheblichen Tatsachen zu führen vermag (BFH-Urteile vom 5. Oktober 2006 VII R 63/05, BFHE 215, 40, BStBl II 2007, 155, und in BFHE 224, 201, BStBl II 2009, 582; BFH-Beschluss in BFHE 198, 42, BStBl II 2002, 495, unter II.2.b aa; vgl. auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.2.c bb).

54 Die allgemeine, in jedwedem Zusammenhang nach der Lebenserfahrung gerechtfertigte Vermutung, dass Steuern nicht selten verkürzt und steuerpflichtige Einnahmen oder Umsätze nicht erklärt werden —insbesondere wenn die Entdeckungswahrscheinlichkeit gering ist—, genügt in diesem Zusammenhang nicht, um die Ermittlungsmaßnahmen des FA als „hinreichend veranlasst" und nicht als Ausforschung „ins Blaue hinein" erscheinen zu lassen. Vielmehr ist eine über die bloße allgemeine Lebenserfahrung hinausgehende, erhöhte Entdeckungswahrscheinlichkeit Voraussetzung eines Sammelauskunftsersuchens. Es müssen also hinreichende, konkrete Anhaltspunkte bestehen, welche die Aufdeckung steuererheblicher Tatsachen in besonderem Maße wahrscheinlich erscheinen lassen (BFH-Urteil in BFHE 224, 201, BStBl II 2009, 582).

55 bb) Das FG wird festzustellen haben, ob die Voraussetzungen zutreffen, von denen das FA im Auskunftsersuchen vom 10. Mai 2010 und im „Einspruchsbescheid" vom 8. Oktober 2010 hinsichtlich des Anlasses des Auskunftsersuchens ausgegangen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 149, 404, BStBl II 1987, 484, unter 3.). Es wird dabei insbesondere auch die voraussichtlichen Auswirkungen der auf der Internethandelsplattform vorgesehenen Verwendung von Pseudonymen auf die Bereitschaft, zutreffende Steuererklärungen abzugeben, zu berücksichtigen haben. Ferner wird das FG zu beachten haben, dass der BFH inzwischen die Voraussetzungen geklärt hat, unter denen die Veräußerung von Gegenständen auf einer Internet-Auktions-Plattform der Umsatzsteuer unterliegt. Nach dem BFH-Urteil vom 26. April 2012 V R 2/11 (BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634) kann der Verkauf einer Vielzahl von Gegenständen über die Internetplattform „ebay" eine der Umsatzsteuer unterliegende (nachhaltige) unternehmerische Tätigkeit sein. Die Beurteilung als nachhaltig hängt nicht von einer bereits beim Einkauf vorhandenen Wiederverkaufsabsicht ab. Bei der laufenden Veräußerung von Gegenständen in erheblichem Umfang liegt keine nur private Vermögensverwaltung vor, wenn der Verkäufer aktive Schritte zum Vertrieb der Gegenstände unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender. Es kommt nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige einen privaten oder einen gewerblichen Zugang zu der Internetplattform gewählt hat.

56 cc) Die vom FA zur Beschränkung des Auskunftsersuchens gewählte Umsatzgrenze von 17.500 € pro Jahr erscheint deshalb sachgerecht, weil nach § 19 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes ein Kleinunternehmer gegeben ist, wenn der maßgebliche Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalender-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

jahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Die Umsatzgrenze von 50.000 € hat keine eigene Bedeutung, wenn der Jahresumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr bereits die Grenze von 17.500 € überstiegen hat (vgl. dazu im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, Rz 41). Die vom FA gewählte Erheblichkeitsschwelle darf sich schon aus Gründen der Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit an dem vom Gesetz vorgesehenen „Erheblichkeitswert" orientieren (BFH-Beschluss in BFHE 198, 42, BStBl II 2002, 495, unter II.2.b cc).

57 c) Kommt das FG auf der Grundlage der nachzuholenden Feststellungen zu dem Ergebnis, dass für das Sammelauskunftsersuchen ein hinreichender Anlass bestand, wird ferner zu prüfen sein, ob das Sammelauskunftsersuchen dem Grunde nach und hinsichtlich des Umfangs der angeforderten Daten erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist.

58 aa) Gerade bei sog. Vorfeldermittlungen gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ist zu berücksichtigen, ob der durch ein Sammelauskunftsersuchen ausgelöste Ermittlungsaufwand bei der Auskunftsperson in einem angemessenen Verhältnis zu der Bedeutung der Angelegenheit steht, insbesondere zu dem von den Ermittlungen zu erwartenden fiskalischen Ertrag; anderenfalls wäre der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletzt, der nicht nur verlangt, dass Auskunftsersuchen geeignet sind, das von der Finanzbehörde (rechtmäßig) festgelegte Ziel zu erreichen, und das die Belange des Auskunftspflichtigen am besten schonende Mittel zur Erreichung dieses Ziels zu wählen, sondern dass solche Ersuchen auch verhältnismäßig im engeren Sinne sind, also dem Auskunftspflichtigen auch unter Berücksichtigung der betroffenen Belange der Allgemeinheit nichts Unzumutbares abverlangt wird (BFH-Urteil in BFHE 224, 201, BStBl II 2009, 582).

59 bb) Das FG wird auch insoweit die erforderlichen Feststellungen nachzuholen haben. Dabei wird auch dem Vorbringen der Klägerin nachzugehen sein, das FA könne die angeforderten Daten selbst im Internet ermitteln. Dabei wird es zum einen darauf ankommen, ob es sich dabei um legale Möglichkeiten handelt. Zum anderen ist zu beachten, dass die von der Klägerin angesprochene Möglichkeit manueller Einzelabfragen hinsichtlich der einzelnen Nutzer der Internethandelsplattform durch das FA wegen der hohen Zahl der Abfragen im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung kein praktikables alternatives Mittel zur Sachverhaltsermittlung ist (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.3.c). Ein Auskunftsersuchen der Steuerfahndung wäre im Regelfall nur dann als nicht notwendig bzw. als unverhältnismäßig und unzumutbar zu werten, wenn die Steuerfahndung von einem Dritten Auskünfte fordern würde, die sie auf andere Weise einfacher und ohne größere Belastung Dritter erlangen könnte (BFH-Urteil in BFHE 149, 404, BStBl II 1987, 484, unter 2.). Wie der BFH bereits entschieden hat, kann die Steuerfahndung von einer Tageszeitung die Benennung der Inserenten von zwei Chiffre-Anzeigen fordern, ohne sich zunächst selbst über Chiffre an die unbekannten Inserenten zu wenden (BFH-Urteil in BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, unter II.4.c). Die Klägerin kann das FA somit erst recht nicht auf eine Vielzahl von Einzelabfragen verweisen.

60 Im Rahmen der Prüfung der Zumutbarkeit und Verhältnismäßigkeit des Auskunftsersuchens werden auch die geschäftlichen Interessen der Klägerin zu berücksichtigen und gegen die durch die Ermittlungstätigkeit des FA zu wahrenden Rechtsgüter der Allgemeinheit (oben II.1.a bb und cc) abzuwägen sein (vgl. BFH-Urteile in BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, unter II.4.e, 5.a, und in BFHE 149, 404, BStBl II 1987, 484, unter 3.b; BFH-Beschluss in BFHE 198, 42, BStBl II 2002, 495, unter II.2.c bb). Bei dieser Abwägung wird auch zu bedenken sein, dass die Daten, die die Klägerin dem FA aufgrund des Auskunftsersuchens übermittelt, dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) unterliegen und daher die von der Abfrage betroffenen Nutzer der Internethandelsplattform durch die Offenbarung der Daten gegenüber dem FA 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 gewährleiste-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ten Anonymität der Verkaufsvorgänge Steuern gefahrlos verkürzt werden könnten, ist nicht schutzwürdig.

61 d) Im Hinblick auf die Abfrage der Konto- und Kreditkartendaten durch das FA beruft sich die Klägerin zu Unrecht auf § 30a AO. Zum einen gilt diese Vorschrift nur in Bezug auf die Kunden von Kreditinstituten bzw. —so die Überschrift— von Bankkunden. Zum anderen hat § 30a AO auch in Bezug auf Kreditinstitute seine Bedeutung weitgehend verloren. § 30a Abs. 3 AO, wonach die Guthabenkonten oder Depots, bei deren Errichtung eine Legitimationsprüfung nach § 154 Abs. 2 AO vorgenommen worden ist, anlässlich der Außenprüfung bei einem Kreditinstitut nicht zwecks Nachprüfung der ordnungsgemäßen Versteuerung festgestellt oder abgeschrieben werden dürfen und die Ausschreibung von Kontrollmitteilungen insoweit unterbleiben soll, ist nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 9. Dezember 2008 VII R 47/07, BFHE 224, 1, BStBl II 2009, 509) dahingehend auszulegen, dass bezüglich legitimationsgeprüfter Guthabenkonten und Depots Kontrollmitteilungen rechtmäßig sind, sofern im Einzelfall ein hinreichender Anlass für die Annahme besteht, dass weitere Ermittlungen zur Aufdeckung steuererheblicher Tatsachen führen können. Bei der Beurteilung, was im Rahmen des § 30a Abs. 3 AO als hinreichender Anlass anzuerkennen ist, sind die zum Auskunftsersuchen i.S. von § 93 Abs. 1 AO oder für ein Tätigwerden der Steuerfahndungsbehörden zur Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO) geltenden Grundsätze für einen „hinreichenden Anlass" —letztlich das Verbot von Ermittlungen „ins Blaue hinein"— heranzuziehen. Dies gilt nicht nur bei strafrechtlich veranlassten Ermittlungen, sondern auch bei typisch steuerrechtlichen Ermittlungen zur Gewinnung von Prüfmaterial für die Veranlagung. Wie der BFH bereits im Beschluss in BFHE 198, 42, BStBl II 2002, 495 (unter II.2.c cc, m.w.N.) ausgeführt hat, dürfen die Finanzbehörden bei Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 93 Abs. 1, 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO Auskünfte —auch Sammelauskünfte— über Konten bei den Kreditinstituten einholen.

62 Die Bedeutung des § 30a AO wird ferner durch die Regelungen über die Kapitalertragsteuer (§§ 43 bis 45d des Einkommensteuergesetzes) und über den automatisierten Abruf von Kontoinformationen (§ 93 Abs. 7 bis 10 und § 93b AO) weiter eingeschränkt.

63 Wie das BVerfG im Übrigen bereits entschieden hat, haben die vom FA angeforderten Daten bezüglich der Bankverbindung bzw. Kreditkarten im Hinblick auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung keine besondere Persönlichkeitsrelevanz. Die Kenntnis der Finanzbehörden von diesen Daten hat für sich genommen noch kein besonderes Gewicht für Privatheit oder Entscheidungsfreiheit des Betroffenen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.3.d cc (2)). Sie kann zwar das Risiko weiterer Ermittlungsmaßnahmen begründen. Dieses Risiko stellt aber angesichts der verfolgten Gemeinwohlbelange unter der Voraussetzung, dass das Auskunftsersuchen im Übrigen rechtmäßig ist, keine unangemessene Belastung für die Nutzer der Internethandelsplattform dar (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.3.d cc (3)).

64 4. Die örtliche Zuständigkeit des FA folgt aus § 24 AO. Ergibt sich die örtliche Zuständigkeit nicht aus anderen Vorschriften, so ist nach § 24 AO die Finanzbehörde zuständig, in deren Bezirk der Anlass für die Amtshandlung hervortritt.

65 a) Der Anlass für die Amtshandlung tritt dort hervor, wo eine sachlich zuständige Finanzbehörde aufgrund konkreter Anhaltspunkte erkennt, dass ein hoheitliches Tätigwerden in Betracht kommt (Sunder-Plassmann in HHSp, § 24 AO Rz 11; Schmieszek in Beermann/Gosch, AO § 24 Rz 13; Pahlke/Koenig/Wünsch, a.a.O., § 24 Rz 5).

66 b) § 24 AO ist insbesondere bei sog. Vorfeldermittlungen durch die Steuerfahndung anwendbar, bei denen weder ein bestimmtes Steuerschuldverhältnis noch ein bestimmter Beteiligter feststeht (Sunder-Plassmann in HHSp, § 24 AO Rz 12 f.; Kruse in Tipke/Kruse, a.a.O., § 24 AO Rz 2; Schmieszek, a.a.O., AO § 24 Rz 5; Pahlke/Koenig/Wünsch, a.a.O., § 24 Rz 6; Klein/Rätke, a.a.O., § 24 Rz 3).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Dies ist auch bei Auskunftsersuchen von Steuerfahndungsbehörden der vorliegenden Art der Fall. Der Geschäftssitz des Auskunftspflichtigen spielt in einem solchen Fall keine Rolle (BFH-Urteil vom 17. März 1992 VII R 122/91, BFH/NV 1992, 791; Klein/Rätke, a.a.O.).

67 c) Das FA war danach für das Auskunftsersuchen an die Klägerin örtlich zuständig; denn es erkannte, dass ein hoheitliches Tätigwerden in Betracht kommt. Ob das Auskunftsersuchen im Übrigen rechtmäßig ist, ist keine Frage der örtlichen Zuständigkeit, sondern der materiell-rechtlichen Überprüfung des Ersuchens.

68 Da sich die örtliche Zuständigkeit des FA unmittelbar aus § 24 AO ergibt, ist es unerheblich, dass das FA nach § 4 i.V.m. Anlage 4 der Verordnung über Zuständigkeiten der Finanzbehörden vom 14. Dezember 2005 (Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt 2005, 411) nur für einen Teil der niedersächsischen Finanzämter örtlich zuständig ist.

69 5. Da die Sache bereits aus anderen Gründen an das FG zurückzuverweisen ist, kommt es auf die Verfahrensrüge des FA nicht an.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BFH 29.10.2019 - IX R 10/18
FG 27.11.2018 - 1 K 488/17
BFH 16.11.2016 - II R 29/13
FG Köln 22.9.2016 - 13 K 66/13
BFH 12.5.2016 - II R 17/14
FG Schleswig-Holstein 12.10.2015 - 2 V 95/15
BFH 29.7.2015 - X R 4/14
FG Niedersachsen 30.6.2015 - 9 K 343/14
FG Niedersachsen 27.8.2013 - 8 K 78/12
FG Niedersachsen 27.8.2013 - 8 K 55/12
FG Niedersachsen 23.2.2012 - 5 K 397/10

Fundstelle(n):
AO-StB 2013 S. 265 Nr. 9
BB 2013 S. 1685 Nr. 29
BB 2013 S. 2081 Nr. 35
BFH/NV 2013 S. 1277 Nr. 8
BFH/PR 2013 S. 371 Nr. 10
BStBl II 2014 S. 225 Nr. 5
DB 2013 S. 16 Nr. 28
DB 2013 S. 1827 Nr. 33
DB 2013 S. 8 Nr. 28
DStR 2013 S. 11 Nr. 28
DStRE 2013 S. 1068 Nr. 17
DStZ 2013 S. 614 Nr. 17
HFR 2013 S. 670 Nr. 8
IStR 2013 S. 794 Nr. 20
KSR direkt 2013 S. 9 Nr. 8
NWB-Eilnachricht Nr. 29/2013 S. 2286
NWB-Eilnachricht Nr. 30/2013 S. 2360
StB 2013 S. 263 Nr. 8
StBW 2013 S. 676 Nr. 15
StBW 2013 S. 743 Nr. 16
StuB-Bilanzreport Nr. 16/2013 S. 635

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

wistra 2013 S. 5 Nr. 8
NWB YAAAE-40092

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.