

## BUNDESFINANZHOF Urteil vom 28.10.2009, VIII R 78/05

Vorlagepflichten eines Berufsgeheimnisträgers (Rechtsanwalt, Steuerberater) im Rahmen einer ihn betreffenden Außenprüfung - Begründung der Anforderung der Vorlage von Unterlagen zur Prüfung - Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren - Bestellung eines Prozesspflegers für die Mandanten eines Berufsgeheimnisträgers - Richterablehnung - Entscheidung über rechtsmissbräuchliches Ablehnungsgesuch

### Leitsätze

1. Lässt sich der Regelungsgehalt eines Verlangens zur Vorlage von Unterlagen auch nicht durch Auslegung unter Berücksichtigung der dem Adressaten bekannten Umstände hinreichend klar ermitteln, ist das Verlangen rechtswidrig und nicht nach §§ 328 ff. AO vollstreckbar .
2. Ein Vorlageverlangen ist in der Regel übermäßig und damit rechtswidrig, wenn es sich auf Unterlagen richtet, deren Existenz beim Steuerpflichtigen ihrer Art nach nicht erwartet werden kann .
3. Vorlageverweigerungsrechte aus § 104 Abs. 1 AO bestehen auch in der beim Berufsgeheimnisträger (Rechtsanwalt, Steuerberater usw.) selbst stattfindenden Außenprüfung, jedoch kann das FA grundsätzlich die Vorlage der zur Prüfung erforderlich erscheinenden Unterlagen in neutralisierter Form verlangen .

### Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte in den Streitjahren als Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar Einkünfte aus selbständiger Arbeit; im Laufe des Jahres 2005 stellte er seine freiberufliche Tätigkeit ein.
- 2 Am 10. Mai 1999 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) eine --im Juli 2001 bestandskräftig gewordene-- Prüfungsanordnung gemäß § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) gegen den Kläger betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 1995 bis 1997 und Vermögensteuer 1995 und 1996.
- 3 Da der Kläger die Unterlagen nicht vorlegte, die nach Auffassung des FA für die Durchführung der Prüfung erforderlich waren, forderte das FA ihn mit Verfügung vom 18. März 2002 auf, die darin näher bezeichneten Unterlagen zu einem bestimmten Termin vorzulegen (Bescheid 1). Es wies den Kläger darauf hin, dass dieser das Recht habe, die mandantenbezogenen Daten, die seiner Verschwiegenheitspflicht unterliegen, zu schwärzen. Gleichzeitig drohte es dem Kläger für den Fall der Nichtbeachtung die Festsetzung von Zwangsgeldern in Höhe von insgesamt 8.900 EUR an, gegliedert nach Art der verschiedenen Unterlagen (u.a. Ausgangsrechnungen, Eingangsrechnungen, Kontoauszüge, Kassenberichte, Unterlagen über die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und Zeiträumen.
- 4 Dem hiergegen fristgerecht eingelegten Einspruch entsprach das FA in einer Verfügung vom 24. April 2002 nur insoweit, als es die Zwangsgeldandrohung bezüglich der Vorlage der Buchführung für die Streitjahre (1995 bis 1997) betraf. Im Übrigen blieben die Vorlageverlangen und die Zwangsgeldandrohung vom 18. März 2002 bestehen. Gleichzeitig forderte das FA den Kläger unter Hinweis auf §§ 200, 97 AO mit Fristsetzung auf, für die Streitjahre detaillierte Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben sowie Aufzeichnungen über die durchlaufenden Posten und über Umbuchungen vorzulegen. Auch insoweit drohte das FA für den Fall der Nichtbeachtung Zwangsgelder an (Bescheid 2).
- 5 Da der Kläger den Vorlageverlangen nicht entsprach, setzte das FA nach Ablauf der jeweils gesetzten Fristen die androhten Zwangsgelder in zwei getrennten Bescheiden vom 24. April 2002 und vom 29. Mai 2002 fest (Bescheid 3 korrespondierend mit Bescheid 1, Bescheid 4 korrespondierend mit Bescheid 2), wobei es hinter den in der Verfügung vom 18. März 2002 (Bescheid 1) androhten Beträgen zurück blieb. In beiden Fällen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein.
- 6 Die festgesetzten Zwangsgelder wurden am 3. und 7. Juli 2002 durch Pfändung getilgt.
- 7 Die Einsprüche gegen die Bescheide 1 bis 4 und die Klage hatten keinen Erfolg, wobei das FA in den Kopfbögen der Einspruchsentscheidungen nur die Androhung und Festsetzung der Zwangsgelder aufführte, nicht hingegen die Vorlageverlangen. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 1402 veröffentlichten Gründen ab. Es verwarf im Urteil ein vom Kläger gegen den Vorsitzenden sowie den Berichterstatter des FG-Senats gestelltes Ablehnungsgesuch als rechtsmissbräuchlich.
- 8 Mit seiner dagegen gerichteten Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 9 Er beantragt, das angefochtene Urteil des FG Münster vom 25. Juli 2003 11 K 3622/02 AO sowie die Bescheide vom 18. März 2002 und 24. April 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2002 und den Bescheid vom 29. Mai 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2002 aufzuheben.

10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 1. Das Urteil des FG leidet nicht unter den vom Kläger geltend gemachten Verfahrensmängeln.

13 a) Das erkennende Gericht war ordnungsgemäß besetzt; ein Verfahrensfehler i.S. von § 119 Nr. 1 FGO ist nicht zu verzeichnen.

14 Zu Recht hat das FG entschieden, dass das Ablehnungsgesuch des Klägers mangels ausreichender Substantiierung rechtsmissbräuchlich war. Eine Richterablehnung kann grundsätzlich nicht mit der vom Kläger erhobenen Rüge rechtsfehlerhafter Entscheidungen in einem vorhergehenden Aussetzungsverfahren oder der Rüge von Verfahrensfehlern --selbst wenn sie vorliegen-- begründet werden (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. September 1994 II B 70/94, BFH/NV 1995, 414; vom 30. August 1995 XI B 114/95, BFH/NV 1996, 225; vom 27. März 1997 XI B 190/96, BFH/NV 1997, 780; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 51 Rz 32 und 36). Über das rechtsmissbräuchliche Ablehnungsgesuch des Klägers konnte das FG in den Gründen des Urteils unter Beteiligung der vom Kläger abgelehnten Richter und ohne deren vorherige dienstliche Äußerung entscheiden (BFH-Beschlüsse vom 12. Mai 2003 V B 252/02, BFH/NV 2003, 1285; vom 27. März 1992 VIII B 31/91, BFH/NV 1992, 619; s. auch Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Februar 1960 2 BvR 36/60, BVerfGE 11, 1, 3).

15 b) Ein Vertretungsmangel i.S. von § 119 Nr. 4 FGO liegt nicht vor. Die Bestellung eines Prozesspflegers für die Mandanten des Klägers, deren Daten er mit der Vorlageverweigerung schützen will, kommt nicht in Betracht. Voraussetzung einer derartigen Bestellung wäre die Beteiligung der Mandanten am finanzgerichtlichen Verfahren gemäß § 57 FGO. Daran fehlt es im Streitfall, da sie weder einfach noch notwendig beizuladen waren (§ 60 Abs. 1 und 3 FGO).

16 2. Das Aufhebungsbegehren des Klägers richtete sich ursprünglich, wie auch im erstinstanzlichen Verfahren, nicht nur gegen die Zwangsgelder, sondern auch und insbesondere gegen die zu Grunde liegenden Verfügungen, mit denen die Vorlage von Unterlagen verlangt wurde. Diese Vorlageverlangen sind Verwaltungsakte (s. etwa die BFH-Beschlüsse vom 4. April 2005 VII B 305/04, BFH/NV 2005, 1226; vom 21. Mai 2001 VII B 296/00, juris; vgl. ferner Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 AO Rz 16, m.w.N.; abgrenzend Senatsurteil vom 10. November 1998 VIII R 3/98, BFHE 187, 386, BStBl II 1999, 199, betreffend unselbständige Vorbereitungsmaßnahmen, die ausschließlich der Ermittlung steuermindernder Umstände dienen und nicht erzwingbar sind). Das FG hat das Klagebegehren in erster Instanz in seinem Umfang verkannt, wenn es davon spricht, dass diese Vorlageverlangen nicht unmittelbarer Streitgegenstand seien.

17 Hingegen ist der Antrag des Klägers im Revisionsverfahren dahin auszulegen, dass er nur noch die Aufhebung der Zwangsgeldandrohungen und -festsetzungen begehrt, da der Regelungsgehalt der Vorlageverlangen sich aufgrund der Beschlagnahme aller einschlägigen Unterlagen des Klägers durch die Finanzverwaltung im Juli 2003 erschöpft hat. Die Rechtmäßigkeit der Vorlageverlangen ist nur noch als Vorfrage für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Zwangsgeldandrohungen und -festsetzungen von Bedeutung.

18 3. Die Androhung und Festsetzung der Zwangsgelder war zum Teil rechtswidrig. Im Umfange der Rechtswidrigkeit sind die angefochtenen Bescheide aufzuheben, in denen jeweils die einzelnen Vorlageverlangen, Androhungen und Festsetzungen als selbstständige Verwaltungsakte äußerlich zusammengefasst waren.

19 Die Rechtswidrigkeit eines Teils der Zwangsgeldandrohungen und -festsetzungen folgt aus der Rechtswidrigkeit des jeweiligen Vorlageverlangens, und zwar insbesondere wegen dessen Unbestimmtheit oder Unverhältnismäßigkeit.

20 a) Mit Einwendungen gegen die Prüfungsanordnung kann der Kläger nicht mehr gehört werden, da bereits rechtskräftig entschieden ist, dass diese rechtmäßig war. Weil durch die Prüfungsanordnung auch die Beteiligten des Prüfungsverfahrens bestimmt waren, folgt daraus die Zuständigkeit des FA zur Durchführung einzelner Prüfungsmaßnahmen, so auch zu der Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen.

21 b) Im Rahmen der angeordneten Prüfung durfte das FA grundsätzlich auch die Vorlage von Unterlagen vom Kläger verlangen. Seine Tätigkeit als Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar stand einer Prüfung nicht entgegen. Die Außenprüfung ist auch bei Personen zulässig, die Berufsgeheimnisse wahren müssen (s. zuletzt Senatsurteil vom 8. April 2008 VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579, m.w.N.); auch der von einer Außenprüfung betroffene Berufsgeheimnisträger muss deshalb grundsätzlich nach § 200 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO bei der Ermittlung der für die Besteuerung erheblichen Sachverhalte mitwirken. Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, ggf. Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen und die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Auskünfte zu erteilen (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO). § 200 Abs. 1 AO bestimmt die Mitwirkungspflichten für das Außenprüfungsverfahren als speziellere Vorschrift gegenüber den allgemeinen Vorschriften über die Mitwirkungs- und Vorlagepflichten nach § 90 Abs. 1 Satz 1 und § 97 AO (vgl. Eckhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz 52 f.). Grenzen einer Inanspruchnahme aufgrund der Mitwirkungspflicht ergeben sich daraus,

dass die Finanzbehörde im Rahmen ihrer gesetzlichen Pflicht zur Sachverhaltsermittlung (§ 88 Abs. 1 AO) nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden hat, ob und in welcher Form sie die Mitwirkung des Steuerpflichtigen in Anspruch nimmt.

- 22 Die Ermessensentscheidung des FA ist nach § 102 Satz 1 FGO vom Gericht daraufhin zu überprüfen, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder vom Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist. Eine Mitwirkung darf nur verlangt werden, soweit sie zur Feststellung des steuererheblichen Sachverhalts notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. September 1992 VII R 66/91, BFH/NV 1993, 76, und BFH-Beschlüsse vom 11. September 1996 VII B 176/94, BFH/NV 1997, 166, 169; in BFH/NV 2005, 1226). Der Umfang der Ermittlungspflicht des FA wie auch der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bestimmt sich jeweils nach den Umständen des Einzelfalles (§§ 88 Abs. 1 Satz 3, 90 Abs. 1 Satz 3, 200 AO).
- 23 c) Unter Beachtung dieser Grundsätze waren die Aufforderungen zur Vorlage der "Kassenbücher bzw. Kassenberichte" im Bescheid 1 und der "Aufzeichnungen über die durchlaufenden Posten und die Unterlagen über die Umbuchungen" im Bescheid 2 rechtswidrig.
- 24 Der Kläger war nicht buchführungspflichtig; § 141 AO findet auf die freien Berufe keine Anwendung (s. auch Klein/Rätke, AO, 9. Aufl., § 141 Rz 1, 10). Er hat seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt. Er war deshalb weder verpflichtet, ein Kassenbuch zu führen oder Kassenberichte zu erstellen noch Umbuchungen vorzunehmen und aufzuzeichnen. Zudem ist nicht ersichtlich, dass die den Kläger treffenden Aufzeichnungspflichten nach § 22 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) eine Aufzeichnung durchlaufender Posten (§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG) gebieten. Dass er freiwillig Bücher geführt hätte, ist nicht festgestellt. Geht man angesichts dessen davon aus, dass die genannten Vorlageverlangen sich auf etwas objektiv nicht Vorhandenes richteten, waren sie nichtig gemäß § 125 Abs. 2 Nr. 2 AO (BFH-Beschluss vom 20. November 1990 IV R 80/90, BFH/NV 1991, 609; Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 125 AO Rz 27). Für den Fall, dass der Kläger Kassenbücher, Kassenberichte sowie Aufzeichnungen über durchlaufende Posten und Umbuchungen freiwillig geführt haben sollte, war deren mit der Androhung von Zwangsgeldern verbundene Anforderung unverhältnismäßig, solange aus anderen angeforderten Unterlagen (Ausgangsrechnungen, Eingangsrechnungen, Kontoauszüge, Belege zu den baren Geschäftsvorfällen, detaillierte Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben) nach Art und Umfang ausreichende Erkenntnisse zu erwarten waren und die Existenz weiterer freiwillig geführter Buchführungsunterlagen nicht festgestellt war. Trotz des einschränkungslosen Wortlauts des § 200 Abs. 1 Satz 2 AO beschränken sich Vorlagepflicht des Steuerpflichtigen und Vorlageanspruch des FA regelmäßig auf die typischerweise erwartbaren Unterlagen. Dies schließt nicht aus, dass, wenn die Existenz typischerweise nicht zu erwartender Unterlagen bekannt ist, die besonderen Umstände im Einzelfall die Vorlage dieser Unterlagen gebieten könnten.
- 25 Die Rechtswidrigkeit der zuvor genannten Vorlageverlangen hat die Rechtswidrigkeit der darauf gegründeten Zwangsgeldandrohungen zur Folge und diese wiederum die Rechtswidrigkeit der entsprechenden Zwangsgeldfestsetzungen. Dabei ergreift die Rechtswidrigkeit der Verlangen im Bescheid 2 zur Vorlage der Aufzeichnungen über Umbuchungen und durchlaufende Posten die zugehörigen Zwangsgeldandrohungen "in Höhe von je 750 EUR für 1995, 1996 u. 1997, insgesamt 2.250 EUR" und die entsprechenden Zwangsgeldfestsetzungen in vollem Umfang, weil diese Androhungen und Festsetzungen auch andere Unterlagen betrafen ("detaillierte Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben"), ohne dass es insoweit einen unlösbaren sachlichen Bezug gegeben hätte. Damit entsprach der Bescheid nicht dem Gebot des § 332 Abs. 2 Satz 2 AO, wonach die Androhung eines Zwangsmittels für jede einzelne Verpflichtung getrennt zu ergehen hat. Bei der vorgenommenen Verknüpfung in einem Bescheid ließ sich nicht erkennen, welcher Teil des jeweiligen Jahresbetrages auf welches Vorlageverlangen entfallen sollte. FG und BFH sind nicht befugt, diesen Fehler durch die Ausübung gerichtlichen Ermessens zu beseitigen (vgl. Gräber/von Groll, a.a.O., § 102 Rz 14, m.w.N.).
- 26 d) Das Vorlageverlangen zu "Unterlagen über das steuerpflichtige Vermögen zum 31.12.1994 und 31.12.1995" war zu unbestimmt, um erfüllbar zu sein (vgl. Urteile des Reichsfinanzhofs vom 14. Dezember 1921 III A 222, RStBl 1922, 132, 133; vom 20. April 1923 VI. A. 22/23, Steuer und Wirtschaft 1923 Nr. 629; Söhn in HHSp, § 90 AO Rz 82). Wie der Regelungsgehalt eines Verwaltungsaktes zu verstehen ist, bestimmt sich danach, wie der Adressat den Inhalt nach dessen objektivem Sinngehalt unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen durfte (vgl. Senatsurteil vom 29. August 2001 VIII R 1/01, BFH/NV 2002, 465 --"objektiver Verständnishorizont"--, m.w.N.; Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 124 AO Rz 15, m.w.N.). Dabei können dem Adressaten bekannte Umstände mit zu berücksichtigen sein. Hätte der Kläger Vermögensteuererklärungen auf den 1. Januar 1995 oder 1. Januar 1996 abgegeben, hätte der Bezug des Verlangens auf den Nachweis der dort erklärten aktiven und passiven Vermögenspositionen nach Art und Höhe zumindest nahe gelegen. Ausweislich der beigezogenen Vermögensteuerakten fehlt es jedoch an solchen Steuererklärungen.
- 27 4. Im Übrigen waren die Vorlageverlangen rechtmäßig.
- 28 a) Bei freiberuflich tätigen Steuerpflichtigen wie dem Kläger ist eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO ohne weitere Voraussetzungen zulässig. Bei Prüfungsanordnungen, die auf § 193 Abs. 1 AO beruhen, genügt in der Regel der Hinweis auf die Vorschrift als Begründung der Außenprüfung (s. BFH-Urteil vom 2. Oktober 1991 X R 89/89, BFHE 166, 105, 111, BStBl II 1992, 220, 223). Ist die Prüfung --wie hier-- bestandskräftig angeordnet, bedarf auch die Anforderung der Vorlage von Unterlagen zur Prüfung, hinsichtlich derer den Steuerpflichtigen nach § 200 Abs. 1 Satz 2 AO eine

Vorlagepflicht trifft, grundsätzlich keiner weiteren Begründung; jedenfalls genügt der Hinweis auf die Vorschrift, wie er hier in den Einspruchsentscheidungen erfolgt ist. Der Streitfall weist keine Besonderheiten auf, die eine andere Beurteilung erforderten. Dies gilt auch hinsichtlich der geltend gemachten Vorlageverweigerungsrechte (s. dazu unter II.4.g der Gründe dieses Urteils).

- 29 b) Die übrigen Vorlageverlangen waren ausreichend bestimmt.
- 30 aa) Die Forderung der Vorlage von "Eingangsrechnungen" und "Ausgangsrechnungen" ist eindeutig. Gründe für ein Übermaß des Verlangens sind nicht vorgetragen und auch nicht ersichtlich. In gleicher Weise gilt dies für die "Belege zu den baren Geschäftsvorfällen", denn der Kläger hat die Existenz solcher Belege selbst erwähnt. Zwar sind derartige Barzahlungsbelege in unterschiedlicher Art denkbar, wie Quittungsdurchschriften, Kassenbons, Zahlungsvermerke auf Ausgangsrechnungen o.ä. Gerade wegen der unterschiedlichen Möglichkeiten war das FA aber nicht gehalten, ohne nähere Kenntnis die Art der Belege zu konkretisieren, sondern konnte es dem Kläger überlassen, die ihm bekannten einschlägigen Belege herauszusuchen. Ein ernstlicher Zweifel darüber, was das FA von ihm begehrte, konnte beim Kläger insoweit nicht entstehen.
- 31 bb) Auch das Verlangen von "Kontoauszügen" war noch hinreichend bestimmt. Nach Auffassung des Senats war unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls eine nähere Konkretisierung auch insoweit nicht geboten. Da die einkommensteuerlichen Verhältnisse des Klägers insgesamt zur Prüfung anstanden, der Kläger im Rahmen der Außenprüfung keine Kontounterlagen vorgelegt hatte und ersichtlich auch nicht gewillt war, solche Unterlagen vorzulegen, war zur Inhaltsbestimmung des Verwaltungsakts eine Unterscheidung in betriebliche oder private Konten oder eine Beschränkung auf eine Gruppe von Konten oder einzelne Konten nicht erforderlich.
- 32 cc) Schließlich hält der Senat auch die Anforderungen von "Unterlagen über die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" und "Unterlagen über die Einkünfte aus Kapitalvermögen" für noch hinreichend bestimmt im Hinblick darauf, dass der Kläger für die Streitjahre in seinen Einkommensteuererklärungen entsprechende Einkünfte angegeben hatte. Insoweit erfährt das beide Male weitgefasste Vorlageverlangen bei Anlegen eines objektiven Maßstabs eine Konkretisierung durch den Sachzusammenhang mit den abgegebenen Erklärungen. Es ging dem FA offensichtlich darum, die Richtigkeit der abgegebenen Erklärungen anhand von Unterlagen über Einnahmen und Ausgaben nachprüfen zu können. Aus der Sicht eines objektiven Betrachters hätte es dem Verlangen entsprochen, zumindest die wesentlichen Positionen an Einnahmen und Werbungskosten durch die dem Kläger bekannten Belege nachzuweisen.
- 33 c) Da der Kläger die Vorlage von Unterlagen zuvor umfassend verweigert hatte, kann der Versuch des FA, über umfängliche Vorlageverlangen eine sachliche Prüfungsbasis zu schaffen, im konkreten Einzelfall nicht als unangemessen oder unverhältnismäßig angesehen werden. Das FA war nicht gehalten, die Steuererklärungen des Klägers prüfungslos zu akzeptieren (s. dazu unter II.3.b der Gründe dieses Urteils) oder sich statt des Bemühens um Sachaufklärung auf die Möglichkeit einer (ergänzenden) Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO verweisen zu lassen (vgl. BFH-Urteil vom 23. August 1994 VII R 143/92, BFHE 175, 309, 317, BStBl II 1995, 194, 198). Die Offenlegung steuererheblicher Vorgänge aus der Sphäre des Beteiligten, über die nur er Bescheid weiß oder doch am besten Bescheid weiß, ist im Allgemeinen zumutbar (Söhn in HHSp, § 90 AO Rz 106). Der Steuerpflichtige ist primärer Wissensträger und hat die größte Beweishäufigkeit; ohne die verschiedenen Mitwirkungspflichten müsste eine gleichmäßige Durchsetzung der Steueransprüche nach Maßgabe der Gesetze scheitern (Söhn in HHSp, § 90 AO Rz 24).
- 34 Entgegen dem pauschalen Einwand des Klägers ist nicht ersichtlich, mit welchen "milderen" Mitteln das FA die Sachaufklärung im Rahmen der Außenprüfung hätte betreiben können und sollen.
- 35 d) Die Rechtmäßigkeit der übrigen Vorlageverlangen wird nicht dadurch berührt, dass sie sich auch auf solche Unterlagen bezogen, für die keine Aufbewahrungspflichten bestanden, die also freiwillig aufbewahrt wurden (Eckhoff in HHSp, § 200 AO Rz 81; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 93 AO Rz 19; vgl. schon Beschluss des Großen Senats des BFH vom 13. Februar 1968 GrS 5/67, BFHE 91, 351, BStBl II 1968, 365 zu § 195 der Reichsabgabenordnung; a.A. Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 200 AO Rz 10; Drüen, Steuerberater-Jahrbuch 2006/2007, 273, 285 ff.). Dieses Gesetzesverständnis folgt dem Wortlaut des § 200 Abs. 1 Satz 2 AO, der keine Einschränkungen enthält, insbesondere keine Akzessorietät zu Aufbewahrungspflichten herstellt, wie dies etwa in § 147 Abs. 6 AO der Fall ist (vgl. dazu Senatsurteil vom 24. Juni 2009 VIII R 80/06, BFHE 225, 302). Der Ermittlung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen dient die Anforderung von Urkunden auch dann, wenn keine entsprechende Aufbewahrungspflicht besteht, diese Urkunden aber vorhanden sind und folglich vorgelegt werden können (Eckhoff in HHSp, § 200 AO Rz 81). Dabei geht es nicht um eine unangemessene Benachteiligung des überobligationsmäßig aufbewahrenden Steuerpflichtigen, sondern um die Ermöglichung der Auswertung des Vorhandenen im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.
- 36 e) Die Rechtmäßigkeit der übrigen Vorlageverlangen wie auch der darauf gegründeten Zwangsgeldfestsetzungen wird nicht dadurch berührt, dass dem Kläger zu einem späteren Zeitpunkt infolge der Beschlagnahme der Unterlagen deren Vorlage subjektiv unmöglich geworden ist.
- 37 f) Auch der Umstand der nachfolgenden Einleitung eines Steuerstrafverfahrens stellt die Beurteilung der Vorlageverlangen nicht infrage. Die Einleitung des Strafverfahrens war dem FG offensichtlich nicht bekannt und ist als neuer Tatsachenvortrag im Revisionsverfahren gemäß § 118 Abs. 2 FGO nicht zu berücksichtigen (ständige Rechtsprechung, s. aus jüngerer Zeit BFH-Urteil vom 25. Januar 2005 I R 52/03, BFHE 209, 5, BStBl II 2005, 514;

Gräber/Ruban, a.a.O., § 118 Rz 36, mit zahlreichen Nachweisen). Im Übrigen entbindet das Strafverfahren den Steuerpflichtigen nicht von der Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren (Klein/Jäger, a.a.O., § 393 Rz 1), seine Mitwirkung kann nur nicht erzwungen werden. Im Streitfall ist das Zwangsmittelverbot nach § 393 Abs. 1 Satz 2 AO aber unerheblich, da die gegenüber dem Kläger angedrohten Zwangsgelder im Zeitpunkt der Einleitung des Strafverfahrens bereits vollzogen waren.

- 38 Die vom Kläger befürwortete entsprechende Anwendung des § 393 AO im Hinblick auf eine von ihm behauptete Verletzung von Privatgeheimnissen (§ 203 des Strafgesetzbuchs) im Falle einer Befolgung der Vorlageverlangen kommt nicht in Betracht, da eine Gesetzeslücke nicht ersichtlich ist.
- 39 g) Das FA war nicht gehalten, von seinen Vorlageverlangen und deren Durchsetzung im Hinblick auf die vom Kläger geltend gemachten Verweigerungsrechte aus §§ 102, 104 AO Abstand zu nehmen.
- 40 aa) Nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO können u.a. Rechtsanwälte, Notare und Steuerberater die Auskunft über das Verweigern, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut oder bekannt geworden ist. Nach § 104 Abs. 1 Satz 1 AO können diejenigen Personen, die die Auskunft verweigern dürfen, auch die Vorlage von Urkunden verweigern. Dabei besteht allerdings kein umfassendes Verweigerungsrecht, sondern nur ein jeweils auf die einzelne Unterlage bezogenes.
- 41 bb) Hingegen leitet der Kläger aus seiner Eigenschaft als Berufsgeheimnisträger ab, dass er nicht verpflichtet sei, irgendwelche Unterlagen vorzulegen. Er hat den Vorlageverlangen des FA in keinem einzigen Punkt entsprochen. Diese Auffassung ist nicht in Einklang zu bringen mit der Rechtsprechung des BFH, dass eine Betriebsprüfung auch gegenüber Personen zulässig ist, die Berufsgeheimnisse wahren müssen (s. unter II.3.b der Gründe dieses Urteils); wäre der Steuerpflichtige befugt, jedwede Unterlagen zurückzuhalten und insoweit nicht an der Prüfung mitzuwirken, würde eine Außenprüfung faktisch vereitelt.
- 42 cc) Von vornherein nicht in Betracht kommen Verweigerungsrechte nach § 104 AO, soweit es um die Vorlage von Unterlagen geht, durch die nichts offenbart wird, was dem Kläger in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt, Notar oder Steuerberater anvertraut worden oder bekannt geworden ist. Das betrifft vor allem die Unterlagen über die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, sowie Kontoauszüge, die keine betrieblichen Vorgänge ausweisen. Es ist auch nicht ersichtlich, dass die angeforderten Eingangsberechnungen mandantenbezogene Informationen enthalten könnten, die der beruflichen Verschwiegenheitspflicht des Klägers unterliegen.
- 43 dd) Hingegen gibt es angeforderte Unterlagen, wie etwa die Ausgangsberechnungen, bei denen davon auszugehen ist, dass ihnen regelmäßig die Identität des Mandanten wie auch die Tatsache seiner Beratung zu entnehmen ist. Nach neuerer Rechtsprechung des BFH unterfallen auch diese Angaben dem Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO (BFH-Urteile vom 14. Mai 2002 IX R 31/00, BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712; in BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579; BFH-Beschluss vom 24. August 2006 I S 4/06, BFH/NV 2006, 2034; a.A. Klein/ Brockmeyer, a.a.O., § 102 Rz 3, § 104 Rz 2). Dabei hat der BFH die Rechtsprechungsgrundsätze zu dem mit § 102 AO weitestgehend gleich gestalteten § 53 Abs. 1 der Strafprozessordnung zur Bestimmung des Umfangs des Verweigerungsrechts herangezogen (s. BFH-Urteil in BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712). Für ein Vorlageverlangen bedeutet dies, dass trotz der dem Grunde nach bestehenden Vorlagepflicht die zur Berufsverschwiegenheit verpflichtete Person der Finanzbehörde grundsätzlich die Einsicht in alle Daten verweigern darf, auf die sich ihr Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 AO erstreckt (BFH-Urteil in BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579; BFH-Beschluss vom 11. Dezember 1957 II 100/53 U, BFHE 66, 225, BStBl III 1958, 86), und die mandantenbezogenen Informationen zurückhalten darf.
- 44 Diesem Grundsatz steht das BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 IV R 50/01 (BFHE 205, 234, BStBl II 2004, 502) nicht entgegen, da es einen besonders gelagerten Sachverhalt betrifft. Nach dieser Entscheidung dürfen Rechtsanwälte die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht verweigern. Vor dem Hintergrund, dass die Angaben zum Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung materiell-rechtliche Tatbestandsvoraussetzung für den Abzug der Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben sind (ständige Rechtsprechung, s. BFH-Urteile in BFHE 205, 234, BStBl II 2004, 502; vom 1. September 1998 VIII R 46/93, BFH/NV 1999, 596, jeweils m.w.N. ), ist der BFH dort von einer konkludenten Einwilligung des Bewirteten in die Offenbarung ausgegangen.
- 45 Auch der Umstand, dass es im Streitfall um die eigenen steuerlichen Belange des Berufsgeheimnisträgers geht, führt insoweit zu keiner Ausnahme vom Mitwirkungsverweigerungsrecht. Das Gesetz schützt das Vertrauensverhältnis zwischen Rechtsanwalt oder Steuerberater und seinem Mandanten (BFH-Urteil in BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712). Für den Schutz des Vertrauensverhältnisses oder seine Gefährdung macht es keinen Unterschied, in welchem Steuerrechtsverhältnis es zu einer Offenbarung der mandantenbezogenen Informationen gegenüber der Finanzverwaltung kommt. § 102 AO gilt deshalb für eigene und fremde Steuersachen des Berufsträgers (h.M., s. v.Wedelstädt, Der AO-Steuer-Berater 2005, 13, 14; Schuster in HHSp, § 102 AO Rz 47; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 102 AO Rz 3; Klein/ Brockmeyer, a.a.O., §§ 102 Rz 1, 104 Rz 2; Göpfert, Der Betrieb, 2006, 581).
- 46 Jedoch gilt das Verweigerungsrecht nicht für Mandanten, die auf eine Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben; ein solcher Verzicht ist in aller Regel dort anzunehmen, wo der Berufsträger an der Erstellung von Steuererklärungen seiner Mandanten mitgewirkt und dies der Finanzbehörde gegenüber kenntlich gemacht hat (s. BFH-Urteil in BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579; BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 2034; Christ, Die Information über Steuer und Wirtschaft 2003, 36, 39). Kein Verweigerungsrecht besteht zudem, soweit der Kläger nach seinen eigenen Angaben für eine Reihe von

Mandanten Klageverfahren beim FG und Amtshaftungsprozesse gegen das FA geführt und in Sachen von Mandanten Dienstaufsichtsbeschwerden beim FA erhoben hat, da auch insoweit die Identität der Mandanten und ein Beratungsverhältnis bereits offenkundig ist.

- 47 ee) Nach diesen Maßstäben ist für den Streitfall davon auszugehen, dass nur ein überschaubarer Teil der vom FA angeforderten Unterlagen von den Vorlageverweigerungsrechten aus § 104 AO betroffen war.
- 48 Insoweit hat das FG die Vorgehensweise des FA zutreffend deshalb als rechtmäßig beurteilt, weil das FA sein Vorlageverlangen dahin beschränkt hatte, dass die Vorlage unter Wahrung der berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht des Klägers, das heißt in neutralisierter Form, zu erfolgen habe. Der Senat folgt dem FG auch insoweit, als es die im Bescheid 1 angeführte Möglichkeit einer Schwärzung nur als Beispiel dafür angesehen hat, wie mandantenbezogene Daten, die der Verschwiegenheitspflicht unterliegen, geschützt werden könnten. Indem das FA auf "das Recht" zur Schwärzung mandantenbezogener Daten hingewiesen hat, hat es keine Regelung getroffen, wonach nur diese --vom Kläger für technisch ungenügend erachtete-- Form der Wahrung des Geheimhaltungsinteresses möglich und zulässig gewesen wäre. Dies hätte sich bei verständiger Würdigung auch dem sach- und fachkundigen Kläger erschließen müssen. Zu Recht hat deshalb das FG auch erkannt, dass angesichts der größeren Sachnähe des Klägers nähere Angaben des FA über die Art, wie das Geheimhaltungsinteresse beim Kläger gewahrt werden konnte, nicht erforderlich waren.

Siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 16/10 vom 17.2.2010](#)