

Sammelauskunftsersuchen an ein Presseunternehmen - Grundrechtsschutz nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG - Anwendung des § 68 FGO bei geänderter Ermessensentscheidung - inhaltliche Bestimmtheit eines Auskunftsersuchens

Leitsätze

1. Ein Sammelauskunftsersuchen der Steuerfahndung, das an ein Presseunternehmen wegen Übermittlung von Personen- und Auftragsdaten zu Anzeigenauftraggebern einer bestimmten Anzeigenrubrik gerichtet ist, kann auch unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedeutung des Anzeigenteils für das Presseerzeugnis mit Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG vereinbar sein. Dies gilt jedenfalls dann, wenn relativ wenige Anzeigen von dem Auskunftsersuchen betroffen und die Anzeigen nicht bedeutsam für die öffentliche Meinungsbildung sind.
2. Die in die Zukunft gerichtete Verpflichtung, laufende Auskünfte zu erteilen, bedarf einer besonderen Begründung der Ermessensentscheidung.
3. Wird ein Auskunftsersuchen während des Klageverfahrens geändert, ist für die gerichtliche Kontrolle auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt des Erlasses des geänderten Bescheids abzustellen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 27. August 2013 8 K 78/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gibt u.a. eine Tageszeitung sowie ein sonntags erscheinendes Anzeigenblatt heraus. Dort findet sich im Anzeigenteil jeweils eine Rubrik "Kontakte". Die Klägerin nutzt für die Verwaltung und Verarbeitung der Anzeigen eine Verlagssoftware, die eine Exportfunktion über Excel anbietet.
- 2 Mit Bescheid vom 21. Oktober 2011 bat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Klägerin unter Hinweis auf § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) um die Übersendung folgender Unterlagen:
 1. Eine Aufstellung mit Personen- und Auftragsdaten aller Anzeigenauftraggeber für den Zeitraum 1. Januar 2011 bis dato und
 2. ab dato bis 31. Dezember 2012 zusätzlich zu den vorstehenden Angaben den Anzeigentext, soweit die Anzeigen mit Betrieben und Personen des Rotlichtmilieus im Zusammenhang stehen.
- 3 Die Aufstellung zu 2. sollte jeweils nach Ablauf eines Monats, letztmalig zum 31. Dezember 2012 übersandt werden. Das FA erklärte sich bereit, vor Ort technische Unterstützung durch Gestellung eines Informatikers zu leisten, soweit dies erforderlich und gewünscht sei.

- 4 Das FA begründete sein Auskunftsbegehren damit, dass der Bundesrechnungshof (BRH) und der Niedersächsische Landesrechnungshof Vollzugsdefizite bei der Besteuerung von Einnahmen und Einkünften von Betrieben und Personen des Rotlichtmilieus festgestellt hatten. Bisher durchgeführte Ermittlungen der Steuerverwaltung zu Auftraggebern von Annoncen, in denen sexuelle Dienstleistungen angeboten worden seien, hätten nicht unerhebliche Steuernachzahlungen ergeben.
- 5 Der Einspruch blieb erfolglos. Das FA führte in seiner Einspruchsentscheidung vom 7. März 2012 aus, dass sich das Auskunftersuchen nur auf solche Anzeigen erstrecke, in denen sexuelle Dienstleistungen in der jeweiligen Rubrik "Kontakte" beworben würden.
- 6 In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) am 27. August 2013 schränkte das FA das Auskunftersuchen dahingehend ein, dass keine Auskunft verlangt wird für Betriebe, die dem Rotlichtmilieu zuzurechnen sind, soweit sich aus den Anzeigen die Anschrift der Betriebe ergibt.
- 7 Das FG wies die Klage mit der Begründung ab, aufgrund der vorhandenen Erfahrungswerte im Zusammenhang mit dem Rotlichtmilieu bestehe ein hinreichender Anlass für das Auskunftersuchen. Zudem sei das Auskunftersuchen hinreichend bestimmt, nachdem es durch das FA in der Einspruchsentscheidung auf die Rubrik "Kontakte" eingegrenzt worden sei. Die Pressefreiheit nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes (GG) werde durch das Auskunftersuchen nicht verletzt, da es sich bei §§ 93, 208 AO um die Pressefreiheit einschränkende, allgemeine Gesetze handle. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 99 veröffentlicht.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung von § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO sowie von Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, das Auskunftersuchen des FA vom 21. Oktober 2011, die Einspruchsentscheidung vom 7. März 2012 und den Änderungsbescheid vom 27. August 2013 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass das Sammelauskunftersuchen des FA rechtmäßig ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt.
- 12 1. Gegenstand des Verfahrens ist der in der mündlichen Verhandlung vom FA mündlich erlassene und vom FG protokollierte Änderungsbescheid vom 27. August 2013 (§ 68 Satz 1 FGO).
- 13 a) Nach § 68 Satz 1 FGO wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder

ersetzt wird. Im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift, nach Möglichkeit ein erneutes Verfahren zu vermeiden, sind die Begriffe "Änderung" und "Ersetzung" weit auszulegen. Die beiden Verwaltungsakte müssen lediglich einen --zumindest teilweise-- identischen Regelungsbereich haben, damit es zu einem Austausch des Verfahrensgegenstandes kommen kann (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 2014 X B 113/14, BFH/NV 2015, 510, Rz 18, m.w.N.).

- 14 § 68 Satz 1 FGO greift auch ein, wenn der ersetzte Bescheid eine Ermessensentscheidung zum Gegenstand hat. § 68 Satz 1 FGO erlaubt die vollständige Ersetzung des angefochtenen Bescheids und enthält --anders als § 102 Satz 2 FGO-- im Hinblick auf die Ermessensausübung keine Einschränkung (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2008 I R 29/08, BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539, unter II.2.c und II.2.d). Bei einer geänderten Ermessensentscheidung liegt es typischerweise ebenfalls im Interesse des Klägers, dass die streitigen Sach- und Rechtsfragen im bereits anhängigen Verfahren geklärt werden (vgl. Gräber/ Herbert, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 68 Rz 10). Entsprechendes gilt, wenn die Finanzbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren ein Auskunftersuchen abändert, das auf die Erteilung von Auskünften für zukünftige, inzwischen aber abgelaufene Zeiträume gerichtet war und insoweit keine gesonderten Ermessenserwägungen enthielt. Auch in diesem Fall entspricht es dem Interesse des Klägers, eine abschließende Klärung der Streitsache herbeizuführen, ohne ein erneutes Vorverfahren (gegen den Änderungsbescheid) durchführen zu müssen.
- 15 b) Nach diesen Grundsätzen ist der in der mündlichen Verhandlung vom 27. August 2013 vom FA erlassene Bescheid Gegenstand des Verfahrens geworden. Das FA schränkte das Auskunftersuchen vom 21. Oktober 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. März 2012 inhaltlich dahingehend ein, dass für Betriebe, die dem Rotlichtmilieu zuzurechnen sind, keine Auskunft verlangt wird, soweit sich bereits aus den Anzeigen die Anschrift der Betriebe ergibt. Es liegt eine Änderung des Ausgangsbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung vor, wobei die ursprünglichen Ermessenserwägungen übernommen wurden.
- 16 2. Finanzbehörden dürfen unter bestimmten Voraussetzungen Sammelauskunftersuchen an andere Personen als die am Steuerverfahren Beteiligten richten.
- 17 a) Nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO haben andere Personen als die am Steuerverfahren Beteiligten der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Allerdings sollen sie nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (Subsidiaritätsgrundsatz, vgl. Klein/Rätke, AO, 13. Aufl., § 93 Rz 15; Koenig/Wünsch, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 93 Rz 8).
- 18 b) Die Entscheidung, Auskünfte anderer Personen als der Beteiligten am Besteuerungsverfahren einzuholen, ist eine von der Finanzbehörde nach § 92 Satz 1 i.V.m. § 92 Satz 2 Nr. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung, die von den Finanzgerichten gemäß § 102 FGO nur eingeschränkt überprüfbar ist. Nach § 102 Satz 1 FGO ist die gerichtliche Prüfung darauf beschränkt, ob die Finanzbehörde den für die Ermessensausübung maßgeblichen Sachverhalt vollständig ermittelt hat, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten worden sind (sog. Ermessensüberschreitung), ob die Finanzbehörde von ihrem Ermessen in einer dem Zweck der (Ermessens-)Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht (sog. Ermessensfehlgebrauch) oder ein ihr zustehendes Ermessen nicht ausgeübt hat (sog. Ermessensunterschreitung), oder ob die Behörde die verfassungsrechtlichen Schranken der

Ermessensbetätigung, insbesondere also den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, missachtet hat (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 2014 IV R 17/14, BFH/NV 2014, 1507, Rz 25, m.w.N.).

- 19 Für die gerichtliche Kontrolle ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung zugrunde zu legen. Maßgeblicher Zeitpunkt ist daher regelmäßig der Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung. Ist, wie auch im Streitfall, nach Erlass der Einspruchsentscheidung ein geänderter Bescheid erlassen worden, der gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, ist für die gerichtliche Kontrolle auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt des Erlasses dieses geänderten Bescheids abzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1507, Rz 26, m.w.N.).
- 20 c) Die Einholung der Auskünfte anderer Personen dient der sich aus § 85 AO ergebenden Pflicht der Finanzbehörden, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Die Finanzbehörden haben insbesondere sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden (BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 II R 15/12, BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 32 und 33).
- 21 d) Die Auskunftspflicht anderer Personen nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO ist wie die prozessuale Zeugenpflicht eine allgemeine Staatsbürgerpflicht und verfassungsrechtlich --ebenso wie die Auskunftspflicht der Beteiligten-- unbedenklich. Sie ist Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung und verstößt insbesondere nicht gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 36, m.w.N.). 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 (vgl. Urteile des Bundesverfassungsgerichts -- BVerfG-- vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, unter C.II.2.c, und vom 9. März 2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.; BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 37).
- 22 e) Das Auskunftersuchen muss als Verwaltungsakt gemäß § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Dies setzt voraus, dass es den Willen der Behörde vollständig und unmissverständlich wiedergibt, so dass der Adressat erkennen kann, was von ihm verlangt wird (vgl. Klein/Ratschow, a.a.O., § 119 Rz 34). Nach § 93 Abs. 2 Satz 1 AO muss das Finanzamt in dem Auskunftersuchen angeben, worüber Auskunft erteilt werden soll (Beweisthema) und ob die Auskunft für die Besteuerung des Auskunftspflichtigen oder für die Besteuerung anderer Personen angefordert wird (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 119 AO Rz 76). Aus dem Auskunftersuchen muss zweifelsfrei hervorgehen, auf welchen Sachverhalt es sich bezieht (vgl. Schuster in HHSp, § 93 AO Rz 33).
- 23 Ein Verwaltungsakt, der inhaltlich nicht hinreichend bestimmt ist, weil auch durch Auslegung nicht geklärt werden kann, wie er zu verstehen ist, ist jedenfalls rechtswidrig (vgl. Söhn in HHSp, § 119 AO Rz 196). Nichtig ist er dann, wenn er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist, § 125 Abs. 1 AO (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30. September 2015 II R 31/13, BFHE 250, 505; Söhn in HHSp, § 119 AO Rz 196). Während ein nur rechtswidriger Verwaltungsakt noch im Einspruchsverfahren geheilt werden kann (vgl. Söhn in HHSp, § 119 AO Rz 206), ist dies bei einem nichtigen Verwaltungsakt ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 26. März 1991 VIII R 210/85, BFH/NV 1992, 73, unter II.2.; Koenig/Fritsch, a.a.O., § 119 Rz 21).

- 24 f) Die Finanzbehörde darf eine Auskunft von Personen, die nicht am Besteuerungsverfahren beteiligt sind, nur verlangen, wenn ein hinreichender Anlass für Ermittlungen besteht und das Auskunftersuchen zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, die Pflichterfüllung für den Betroffenen möglich und seine Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1986 VII R 82/85, BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359). Ein Auskunftsanspruch gegen dritte Personen besteht nicht, wenn Auskunftsverweigerungsrechte (§§ 101 ff. AO) in Anspruch genommen werden können (Schuster in HHSp, § 93 AO Rz 12; Koenig/Wünsch, a.a.O., § 93 Rz 7).
- 25 g) Nach der Rechtsprechung des BFH sind auch Sammelauskunftersuchen zulässig, bei denen der Adressat über eine noch unbekannt Anzahl von Geschäftsvorfällen Auskunft erteilen soll (vgl. BFH-Urteil vom 5. Oktober 2006 VII R 63/05, BFHE 215, 40, BStBl II 2007, 155, unter II.B.2., m.w.N.; Schuster in HHSp, § 93 AO Rz 11; Klein/Rätke, a.a.O., § 93 Rz 9; Koenig/ Wünsch, a.a.O., § 93 Rz 12). Voraussetzung ist, dass ein hinreichender Anlass für die Ermittlungen besteht und das Sammelauskunftersuchen dem Grunde nach und hinsichtlich des Umfangs der angeforderten Daten erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist (BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 54 und 57).
- 26 h) Auskunftersuchen nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO einschließlich der Sammelauskunftersuchen kann die Steuerfahndungsstelle zur Ermittlung eines Sachverhalts im Rahmen ihres Aufgabenbereichs ausbringen (§ 208 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 93 Abs. 1 Satz 1 AO). Zu diesem Aufgabenbereich gehört nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle. § 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. 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 unbekanntem steuerlichen Sachverhalten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 44, m.w.N.).
- 27 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setzen Vorfeldermittlungen der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO einen unterhalb des strafrechtlichen Anfangsverdachts liegenden hinreichenden Anlass voraus. Ein solcher liegt vor, wenn aufgrund konkreter Anhaltspunkte oder aufgrund allgemeiner Erfahrung 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 53, m.w.N.).
- 28 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 54, m.w.N.).

- 29 3. Nach diesen Grundsätzen ist das Sammelauskunftsersuchen des FA rechtmäßig.
- 30 a) Das Sammelauskunftsersuchen ist hinreichend bestimmt i.S. des § 119 Abs. 1 AO.
- 31 aa) Für die Bestimmtheit eines Verwaltungsaktes ist auf dessen Inhalt abzustellen (Klein/Ratschow, a.a.O., § 119 Rz 5). Im Streitfall ist hierfür das Sammelauskunftsersuchen vom 27. August 2013 maßgeblich, das inhaltlich auf den Ausgangsbescheid vom 21. Oktober 2011 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 7. März 2012 Bezug nimmt.
- 32 bb) Das Sammelauskunftsersuchen konnte in der Einspruchsentscheidung vom 7. März 2012 konkretisiert werden, da das ursprüngliche Auskunftsersuchen nicht von Anfang an nichtig i.S. des § 125 Abs. 1 AO war. Zwar war das Sammelauskunftsersuchen in seiner ursprünglichen Fassung vom 21. Oktober 2011 sehr weit gefasst. Das FA bat darin um Übersendung von Personen- und Auftragsdaten aller Anzeigenauftraggeber, soweit die Anzeigen "mit Betrieben und Personen des Rotlichtmilieus im Zusammenhang stehen". Jedoch ergibt sich aus den im Auskunftsersuchen enthaltenen Ausführungen, dass es der Ermittlung von Personen dient, die sexuelle Dienstleistungen anbieten. Ein zur Nichtigkeit des Bescheids nach § 125 Abs. 1 AO führender, besonders schwerwiegender Fehler liegt deshalb nicht vor. Das FA stellte in seiner Einspruchsentscheidung vom 7. März 2012 klar, dass sich das Auskunftsersuchen lediglich auf alle Anzeigen in der jeweiligen Rubrik "Kontakte" der Tageszeitung und des Anzeigenblattes der Klägerin bezieht. Die Rubrik "Kontakte" enthält ausschließlich gewerbliche Gesuche mit Bezug zu entgeltlichen sexuellen Dienstleistungen. Damit lässt das Sammelauskunftsersuchen keinen Spielraum für weitere Deutungen zu.
- 33 b) Das Sammelauskunftsersuchen ist zudem ausreichend begründet (§ 121 AO).
- 34 Maßgeblich für die Überprüfung der Ermessensentscheidung ist die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1507, Rz 26; Gräber/Stapperfend, a.a.O., § 102 Rz 13), hier mithin beim Erlass des Änderungsbescheids in der mündlichen Verhandlung am 27. August 2013. Zu diesem Zeitpunkt betraf das Auskunftsersuchen nur einen zurückliegenden Zeitraum. Für diesen sind die im Bescheid vom 21. Oktober 2011 getroffenen und im Änderungsbescheid vom 27. August 2013 übernommenen Ermessenserwägungen ausreichend. Das ursprüngliche Auskunftsersuchen in Gestalt der Einspruchsentscheidung enthält Ermessenserwägungen des FA, da es die Belange der Steuerfahndung einerseits (Aufdeckung von Vollzugsdefiziten im Bereich des Rotlichtmilieus) und die Belange der Klägerin andererseits (wirtschaftliche Beeinträchtigung der Klägerin, Grundrechtsschutz nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG etc.) gegenüberstellt. Wegen des ergangenen Änderungsbescheids vom 27. August 2013 ist das Sammelauskunftsersuchen nicht deshalb wegen eines Verstoßes gegen § 121 AO rechtswidrig, weil es i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 7. März 2012 nicht wie erforderlich (vgl. unten II.3.d cc (1)) eine Begründung der Ermessensentscheidung enthielt, die Auskunft auch für künftige Zeiträume zu erteilen.

- 35 c) Für das Sammelauskunftersuchen bestand auch ein hinreichender Anlass (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 54 und 57).
- 36 Ein hinreichender Anlass ergibt sich im Streitfall zum einen aus den Erfahrungswerten des FA, dass bisherige Ermittlungen zu Auftraggebern von Annoncen, in denen sexuelle Dienstleistungen angeboten wurden, zu nicht unerheblichen Steuernachzahlungen geführt hatten, und zum anderen aus der Feststellung von Vollzugsdefiziten bei der Besteuerung von Einnahmen und Einkünften von Betrieben und Personen des Rotlichtmilieus durch den BRH und den Niedersächsischen Landesrechnungshof. Das FA ermittelte nicht "ins Blaue hinein".
- 37 Aus dem BFH-Urteil in BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359 zur Rechtmäßigkeit eines Auskunftersuchens bezüglich zweier Immobilien-Chiffreanzeigen (Grundvermögen in Nizza und auf Teneriffa) einer Tageszeitung ergibt sich --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nichts anderes. Dort hat der BFH entschieden, dass das Finanzamt nicht "ins Blaue hinein" vorgegangen war, da es eine Auswahl unter den Chiffre-Anzeigen getroffen und nicht etwa die Klägerin im dortigen Verfahren unterschiedslos nach den Auftraggebern sämtlicher in der fraglichen Zeitungsausgabe abgedruckten Immobilien-Chiffre-Anzeigen gefragt hatte (BFH-Urteil in BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, unter II.4.d). Auch im Streitfall hat das FA eine Auswahlentscheidung getroffen, da es seine Anfrage bezüglich der zwei Verlagszeugnisse der Klägerin auf die Rubrik "Kontakte" beschränkte. Zudem ist für die Ermittlungsbefugnis nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO maßgeblich, worauf sich der hinreichende Anlass bezieht. Dies ist unterschiedslos der gesamte gewerbliche Bereich des Rotlichtmilieus. Die statistisch relevanten Erfahrungswerte des ermittelnden FA, des BRH und des Niedersächsischen Landesrechnungshofs beschränken sich nicht auf das Angebot bestimmter sexueller Dienstleistungen. Insbesondere war eine Differenzierung wie bei Immobilienanzeigen, etwa nach dem Preis der angebotenen Leistung und dem Leistungsort (teure Immobilienangebote für Immobilien im Ausland) schon mangels Angaben in den Anzeigen nicht möglich und wäre zudem nicht sachgerecht gewesen. Es ist vom BFH anerkannt, dass sich der hinreichende Anlass für Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung auch auf eine gesamte Berufsgruppe erstrecken kann, nämlich bei Vorliegen eines die Möglichkeit einer Steuerverkürzung begünstigenden Geschäftsablaufs (BFH-Urteil in BFHE 215, 40, BStBl II 2007, 155, unter II.B.1.b; Klein/ Rüsken, a.a.O., § 208 Rz 41a).
- 38 d) Das Sammelauskunftersuchen ist zudem verhältnismäßig.
- 39 aa) Es ist geeignet, mögliche Steuerverkürzungen aufzudecken. Die Klägerin kann die Auskunft erteilen, da sie Zugriff auf die verlangten Daten hat.
- 40 bb) Da dem FA keine anderen Aufklärungsmittel zur Verfügung stehen, ist das Sammelauskunftersuchen auch notwendig. Insbesondere konnte das FA nicht darauf verwiesen werden, sich zunächst selbst an die Anzeigenauftraggeber zu wenden. Wie der BFH bereits entschieden hat, kann die Steuerfahndung von einer Tageszeitung die Benennung der Inserenten zweier Chiffre-Anzeigen fordern, ohne sich zunächst selbst über Chiffre an die unbekanntenen Inserenten zu wenden (BFH-Urteil in BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, unter II.4.c). Das gilt erst recht bei einer Vielzahl von sonst erforderlichen Einzelanfragen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 59).
- 41 cc) Das FA hat zudem den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne (Zweck-Mittel-Verhältnis) und der Zumutbarkeit gewahrt.

- 42 (1) Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz erfordert gerade bei Vorfeldermittlungen gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO, dass 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 58).
- 43 Besonders strenge Maßstäbe gelten für Auskunftersuchen, die eine in die Zukunft gerichtete Verpflichtung enthalten, laufende Auskünfte zu erteilen, da eine solche Verpflichtung für die Auskunftsperson regelmäßig mit einem besonders hohen Arbeitsaufwand verbunden ist. Die in die Zukunft gerichtete Verpflichtung, laufende Auskünfte zu erteilen, ist grundsätzlich eher unzumutbar als die Erteilung einer einmaligen Auskunft für vergangene Zeiträume (vgl. BFH-Urteil vom 22. November 1951 IV 337/50 U, BFHE 56, 65, BStBl III 1952, 27; Schuster in HHSp, § 93 AO Rz 73). Die in die Zukunft gerichtete Verpflichtung, laufende Auskünfte zu erteilen, ist jedenfalls dann unverhältnismäßig, wenn der Aufwand des Auskunftspflichtigen im Verhältnis zum "Aufklärungsertrag" überproportional ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 56, 65, BStBl III 1952, 27; Schuster in HHSp, § 93 AO Rz 69). Wird ein Auskunftersuchen ohne jede Einschränkung in Bezug auf Zeit und Umfang gestellt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass dieses mit Recht und Billigkeit unvereinbar ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 56, 65, BStBl III 1952, 27). Je länger der zukünftige Zeitraum ist (etwa ein bis zwei Veranlagungszeiträume), für den Auskünfte verlangt werden, desto höher sind die Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit des Auskunftersuchens. Je kürzer der zukünftige Zeitraum ist (etwa nur wenige Monate), desto geringer sind die Anforderungen. Ob Auskunftersuchen, die eine in die Zukunft gerichtete Verpflichtung enthalten, laufende Auskünfte zu erteilen, verhältnismäßig und damit zumutbar sind, ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalls im Rahmen einer Abwägungsentscheidung zu ermitteln.
- 44 Handelt es sich um Vorfeldermittlungen der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO, genügt es nicht, dass die Steuerfahndung im Rahmen einer allgemeinen Prognoseentscheidung zu dem Ergebnis gelangt, dass die in die Zukunft gerichtete Verpflichtung, laufende Auskünfte zu erteilen, zu steuererheblichen Tatsachen führen kann. Vielmehr ist ein besonderes Ermittlungsbedürfnis erforderlich, etwa ein besonders hoher zu erwartender fiskalischer Ertrag aufgrund statistisch relevanter Erfahrungswerte des ermittelnden Finanzamts bezüglich einer bestimmten Berufsgruppe oder aufgrund entsprechender Feststellungen des BRH oder eines Landesrechnungshofs.
- 45 Die in die Zukunft gerichtete Verpflichtung, laufende Auskünfte zu erteilen, ist vom Finanzamt im Auskunftersuchen --unter Berücksichtigung des § 30 AO-- besonders zu begründen. Eine auf die Erteilung einer einmaligen Auskunft gerichtete Begründung ist nicht ausreichend. Das Finanzamt hat insbesondere darzulegen, woraus sich ein besonderes Ermittlungsbedürfnis hinsichtlich der in die Zukunft gerichteten Verpflichtung, laufende Auskünfte zu erteilen, ergibt, dass eine einmalige Abfrage nicht den gleichen Ermittlungserfolg gewährleisten würde, ob und inwieweit vom Finanzamt technische Unterstützung geleistet werden kann, soweit dies erforderlich und gewünscht ist, und weshalb es dem Finanzamt nicht möglich ist, durch eigene Ermittlungen die gewünschten Informationen in dem künftigen Zeitraum zu erlangen.
- 46 Der besondere Verhältnismäßigkeitsmaßstab für Auskunftersuchen, die eine in die Zukunft gerichtete Verpflichtung enthalten, laufende Auskünfte zu erteilen, ist jedoch im Streitfall nicht relevant. Wie bereits ausgeführt wurde (oben II.3.b), ist für die Überprüfung der Ermessensentscheidung die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheids vom 27. August 2013 maßgebend. Zu diesem Zeitpunkt bezog sich das Auskunftersuchen ausschließlich auf einen zurückliegenden Zeitraum. Hinsichtlich dieses

Zeitraums ist der mit der Sammelauskunft verbundene Arbeitsaufwand aufgrund der von der Klägerin für die Verwaltung der Anzeigen verwendeten Verlagssoftware mit Excel-Exportfunktion und der durch das FA angebotenen technischen Unterstützung als gering einzustufen und der Klägerin daher zumutbar.

- 47 (2) Des Weiteren erfordert der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, dass die von dem Auskunftersuchen ausgehenden Grundrechtsbeeinträchtigungen nicht schwerer wiegen als die durchzusetzenden Allgemeininteressen (vgl. BFH-Urteil vom 4. Dezember 2012 VIII R 5/10, BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220, Rz 25, m.w.N.). Richtet sich ein Sammelauskunftersuchen darauf, die Identität von Geschäftspartnern zu offenbaren, ist grundsätzlich auch das wirtschaftliche Interesse des Auskunftspflichtigen am Fortbestand seines Geschäftsbetriebs zu berücksichtigen. Mögliche wirtschaftliche Einbußen des Steuerpflichtigen durch Ausbleiben von Inserenten, Kunden oder Geschäftspartnern führen jedoch nicht von vornherein zur Unzulässigkeit eines Sammelauskunftersuchens, sondern sind im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung gegenüber den mit den Ermittlungen des Finanzamts verfolgten Interessen der Allgemeinheit abzuwägen. Das Vertrauen von Geschäftspartnern, durch Verwendung von Pseudonymen Steuern gefahrlos verkürzen zu können, ist nicht schutzwürdig (BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 60, m.w.N.; Klein/Rüsken, a.a.O., § 208 Rz 43a). 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 (BFH-Urteil in BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 38).
- 48 Ist ein Sammelauskunftersuchen des FA --wie im Streitfall-- darauf gerichtet, die Identität von Geschäftspartnern zu offenbaren, ist zudem zu berücksichtigen, dass die angeforderten Daten dem Steuergeheimnis nach § 30 AO unterliegen. Daher werden die Anzeigenauftraggeber durch die Abfrage der Daten --abgesehen von den möglichen steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Folgen-- in der Regel gerade nicht belastet.
- 49 Danach überwiegt im Streitfall das Allgemeininteresse an der Aufdeckung von Steuerverkürzungen im Bereich des Rotlichtmilieus.
- 50 e) Entgegen der Ansicht der Klägerin verstößt das Sammelauskunftersuchen nicht gegen die grundrechtlich geschützte Pressefreiheit (Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG).
- 51 aa) Nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG wird die Pressefreiheit gewährleistet. Aufgabe der für die freiheitlich demokratische Grundordnung konstituierenden Pressefreiheit (BVerfG-Urteil vom 12. März 2003 1 BvR 330/96, 1 BvR 348/99, BVerfGE 107, 299; Jarass/Piero, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 14. Aufl., Art. 5 Rz 31) ist es, umfassende Informationen zu ermöglichen, die Vielfalt der bestehenden Meinungen wiederzugeben und selbst Meinungen zu bilden und zu vertreten (BVerfG-Beschluss vom 6. November 1979 1 BvR 81/76, BVerfGE 52, 283; Jarass/Piero, a.a.O., Art. 5 Rz 31). Die Pressefreiheit kommt allen zur Verbreitung an einen unbestimmten Personenkreis geeigneten und bestimmten Druckerzeugnissen zugute (BVerfG-Beschluss vom 8. Oktober 1996 1 BvR 1183/90, BVerfGE 95, 28, B.I.1.c; Jarass/Piero, a.a.O., Art. 5 Rz 34). Der Schutzbereich der Pressefreiheit umfasst dabei grundsätzlich auch den Anzeigenteil von Presseerzeugnissen. Auch der Anzeigenteil dient der Kommunikationsaufgabe der Presse (Information über die in den Anzeigen enthaltenen wirtschaftlichen Möglichkeiten oder die in ihnen zum Ausdruck kommenden Meinungen) und ist bedeutsam für den Erhalt der wirtschaftlichen Grundlage der Presse als wesentliche Voraussetzung ihrer Unabhängigkeit (BVerfG-Beschluss vom 10. Mai 1983 1 BvR 385/82, BVerfGE 64, 108, unter

- 52 bb) Die konkrete Reichweite des Grundrechtsschutzes ergibt sich jedoch erst unter Berücksichtigung der durch die "allgemeinen Gesetze" i.S. des Art. 5 Abs. 2 GG gezogenen Schranken, die ihrerseits im Lichte des Grundrechts auszulegen sind. Die Regelung in § 93 Abs. 1 Satz 1, § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO i.V.m. § 102 Abs. 1 Nr. 4 AO, wonach das Auskunftsverweigerungsrecht von Presseangehörigen nur für den redaktionellen Teil, nicht jedoch hinsichtlich des Anzeigenteils gilt, ist ein die Pressefreiheit einschränkendes, "allgemeines Gesetz" i.S. des Art. 5 Abs. 2 GG. Für den nichtredaktionellen Bereich, insbesondere den Anzeigenteil, verbleibt es bei der gemäß § 93 Abs. 1 Satz 1, § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO grundsätzlich uneingeschränkten Auskunftspflicht der Presseangehörigen gegenüber der Steuerfahndung (vgl. BVerfG-Kammerbeschluss in HFR 1989, 440). Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Regelung bestehen nicht, da im Rahmen der allgemeinen, rechtsstaatlichen Grenzen, die den Mitwirkungspflichten nach der AO gezogen sind, sich im Einzelfall unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips ein Auskunftsverweigerungsrecht auch unmittelbar aus Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG ergeben kann (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 64, 108, unter B.I.3.; BVerfG-Kammerbeschluss in HFR 1989, 440). Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass es sich um Anzeigen handelt, die aufgrund ihrer Bedeutung für die öffentliche Meinungsbildung oder ihrer Kontrollfunktion in besonderem Maße des Schutzes durch das Grundrecht der Pressefreiheit bedürfen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 64, 108, unter B.I.3.; BVerfG-Kammerbeschluss in HFR 1989, 440). Für diesen Fall ist im Rahmen einer Abwägung zu entscheiden, ob dem grundrechtlich geschützten Geheimhaltungsinteresse des Einzelnen oder dem gesetzlichen Untersuchungsauftrag der Ermittlungsbehörden der Vorrang zukommt. Eine verfassungsrechtliche Begrenzung der Auskunftspflicht außerhalb der verfahrensrechtlichen Normen des einfachen Rechts kommt allerdings nur äußerst selten, etwa bei der Verfolgung bloßer Bagatelldelikte oder Ordnungswidrigkeiten von geringer Bedeutung, in Betracht (BVerfG-Kammerbeschluss in HFR 1989, 440).
- 53 Für die Anzeigen der Rubrik "Kontakte" musste die Auskunftspflicht nicht eingeschränkt werden. Diese Anzeigen, in denen entgeltliche sexuelle Dienstleistungen angeboten werden, leisten weder einen Beitrag zur öffentlichen Meinungsbildung noch stehen sie mit der Kontrollfunktion der Presse im Zusammenhang.
- 54 cc) Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich keine andere Beurteilung aus dem Umstand, dass es sich bei dem Auskunftersuchen des FA um ein Sammelauskunftersuchen handelt und die Anzeigen für den Erhalt der wirtschaftlichen Grundlage des Presseunternehmens von Bedeutung sein können. Zwar betrafen die bisher vom BFH entschiedenen Fälle zu Chiffreanzeigen stets Auskünfte zu bestimmten, einzelnen Anzeigen (vgl. BFH-Urteile vom 26. August 1980 VII R 42/80, BFHE 131, 187, BStBl II 1980, 699; vom 27. Oktober 1981 VII R 2/80, BFHE 134, 231, BStBl II 1982, 141; in BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, und vom 7. August 1990 VII R 106/89, BFHE 161, 423, BStBl II 1990, 1010). In Bezug auf Sammelauskunftersuchen ergibt sich jedoch keine andere Beurteilung. Der Schutz des Anzeigenteils einer Zeitung nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG ist nach der Rechtsprechung des BVerfG vom Inhalt der Anzeigen abhängig, nicht jedoch von der Anzahl der betroffenen Anzeigenauftraggeber (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 64, 108; BVerfG-Kammerbeschluss in HFR 1989, 440). Die wirtschaftliche Bedeutung des Anzeigenteils für das Presseerzeugnis ist zwar im Rahmen der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen, führt aber im Streitfall nicht zur Rechtswidrigkeit des Auskunftersuchens, da mit der Rubrik "Kontakte" nur relativ wenige Anzeigen betroffen sind. Die wirtschaftliche Bedeutung dieser Anzeigen ist daher --wie auch die Klägerin eingeräumt hat-- eher gering. Der Grundrechtsschutz nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG

wird dadurch nicht verletzt.

55 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.