



- 19 6. Schließlich beruft sich der Kläger ohne Erfolg darauf, dass das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) den Zugriff auf Daten bei Berufsgeheimnisträgern besonderen verfassungsrechtlichen Grenzen unterworfen hat (BVerfG-Beschluss vom 12. April 2005 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29). Denn in der einschlägigen Entscheidung ging es um die Sicherstellung und Beschlagnahme des gesamten Datenbestandes eines Rechtsanwalts und Steuerberaters, eine Maßnahme, deren Intensität diejenige einer Prüfungsanordnung deutlich übersteigt. Zudem geht das BVerfG in jener Entscheidung erklärtermaßen davon aus, dass der Zugriff auf "geschützte" Daten nicht schlechthin unzulässig ist, sondern nur durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit begrenzt wird. Dieser Grundsatz ist im Streitfall, in dem das FA mit der angefochtenen Prüfungsanordnung ein legitimes Interesse verfolgt und nicht übermäßig in Rechte des Klägers eingreift, zweifelsfrei gewahrt.
- 20 7. Das FG hat auch den Hilfsantrag zu Recht als unzulässig abgewiesen. Ein Rechtsschutzbedürfnis für eine generelle Verpflichtung des Finanzamts, eine Betriebsprüfung gesetzmäßig, nämlich unter Beachtung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht des Klägers, durchzuführen, besteht nicht. Ohne jeglichen konkreten Anlass für die Annahme eines gegenteiligen Verhaltens des Finanzamts würde insoweit lediglich die aus Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) folgende Verpflichtung des Finanzamts festgestellt, nach Gesetz und Recht tätig zu werden.
- 21 Soweit der Kläger den Hilfsantrag in der mündlichen Verhandlung dahin gehend konkretisiert hat, dass das FA verpflichtet werden soll, bereits im Vorfeld der Außenprüfung generell auf mandantenbezogene Kopien und Kontrollmitteilungen zu verzichten, fehlt es für ein derartiges Klagebegehren an den dafür in der Rechtsprechung geforderten besonderen Sachentscheidungsvoraussetzungen.
- 22 Die Fertigung von Kontrollmitteilungen stellt ein schlicht hoheitliches Handeln und nicht einen Verwaltungsakt dar, so dass ein Rechtsschutz dagegen durch eine allgemeine Leistungsklage gemäß § 40 Abs. 1 i. Alternative FGO in Betracht kommt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227; BFH-Beschluss in BFH/NV 1998, 424; FG Berlin, Urteil vom 18. Februar 1983 III 659, 660/81, Entscheidungen der Finanzgerichte 1984, 33; v. Wedelstädt, AOSB 2005, 238, 242; Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 194 AO Rz 33 und 34; Gosch in Beermann/Gosch, a.a.O., § 194 Rz 267; Pahlke/Koenig/Intemann, a.a.O., § 194 Rz 69).
- 23 Eine solche vorbeugende Unterlassungsklage ist jedoch nur –ausnahmsweise– dann zulässig, wenn substantiiert und in sich schlüssig dargetan wird, durch ein bestimmtes, künftig zu erwartendes Handeln einer Behörde in eigenen Rechten verletzt zu sein, und dass ein Abwarten der tatsächlichen Rechtsverletzung unzumutbar sei, weil die Rechtsverletzung dann nicht oder nur schwerlich wiedergutzumachen sei (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 I R 25/92, BFHE 172, 488, BStBl II 1994, 210, m.w.N.).
- 24 Diesen Anforderungen entspricht der Vortrag des Klägers im finanzgerichtlichen Verfahren nicht.
- 25 Der I. Senat des BFH hat im Beschluss in BFH/NV 2006, 2034 bereits zutreffend ausgeführt, zur Wahrung der Rechte des Klägers zur Auskunftsverweigerung und Verschwiegenheit sei zu verlangen, dass der geprüfte Berufsträger rechtzeitig vor der Fertigung von Kontrollmitteilungen informiert wird, damit er die Umsetzung dieses Vorhabens mit den dafür verfügbaren Rechtsbehelfen verhindern kann.
- 26 Indes hat der Kläger weder im Einspruchs- noch im Klageverfahren konkrete Anhaltspunkte dafür vorgetragen, dass das FA überhaupt Kontrollmitteilungen im Verlauf der bei ihm durchzuführenden Außenprüfung anfertigen wolle.
- 27 Ob und ggf. nach Maßgabe welcher Voraussetzungen der nach § 147 Abs. 6 AO zulässige Datenzugriff der Finanzbehörden im Rahmen von Außenprüfungen zum Schutz der Verpflichtung zur Wahrung der gesetzlich bestimmten Verschwiegenheitspflichten von Berufsträgern und der ihnen zustehenden Auskunftsverweigerungsrechte zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse nach § 102 AO von Verfassungen wegen einzuschränken wäre, ist nicht in diesem Verfahren zu entscheiden. Auch die Aufforderungen, dem Prüfer Einsicht in die gespeicherten Daten zu gewähren, das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung nutzen zu können, die Daten nach Verfahren der Finanzbehörde aufzubereiten oder ihr auf einem Datenträger zur Verfügung zu stellen, sind jeweils gesonderte Verwaltungsakte, die mit dem Einspruch angegriffen werden können (vgl. auch BFH-Beschluss vom 26. September 2007 I B 53, 54/07, BFH/NV 2008, 133, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, zur Beachtung der sich aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ergebenden Grenze). Im Übrigen ist die Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG und § 85 AO bei Gesetzesvollzug an Gesetz und Recht gebunden und hat auch bei der Ausübung des ihr zustehenden Ermessens den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigen (vgl. auch § 5 AO). Dieser Grundsatz ist mit Verfassungsrang ausgestattet und bei der Auslegung und Anwendung der Normen des einfachen Rechts zu beachten (so schon BVerfG-Beschluss vom 9. November 1976 2 BvL 1/76, BVerfGE 43, 101, 106; BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2007 VIII B 41/07, BFH/NV 2008, 189, m.w.N.).