

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

---

# Abgabenordnung

## Teil H

### Die Außenprüfung

#### §§ 193 ff AO

**Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2010**

## Inhaltsverzeichnis

H. Die Außenprüfung; §§ 193 ff AO	.....1
1. Allgemeines	..1
2. Zulässigkeit der Außenprüfung, § 193 AO	.....1
2.1 Steuerpflichtige	.....1
2.2 Personenkreis des § 193 I AO	.....2
2.3 Personenkreis des § 193 II AO	.....3
2.4 Prüfungsanordnung gegenüber Ehegatten	.....4
3. Umfang der Außenprüfung, § 194 AO.....	5
3.1 Subjektiv: geprüfte Person	.....5
3.2 Sachlicher Umfang, § 194 I 2 AO	.....5
3.3 Zeitlicher Umfang, § 194 I 2 AO	.....6
4. Die Prüfungsanordnung, §§ 196, 197 AO, § 5 BpO.....	7
4.1 Allgemeines	.....7
4.2 Inhalt der Prüfungsanordnung	.....7
4.3 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, § 197 AO	.....9
4.4 Einspruch	.....10
4.5 Rechtsfolgen einer rechtswidrigen Prüfungsanordnung	.....10
5. Durchführung der Außenprüfung, §§ 198 ff AO.....	11
5.1. § 198 AO: Ausweispflicht	.....11
5.2. § 198 AO: Vermerk	.....11
5.3. Ort der Außenprüfung: § 200 II AO, § 6 BpO	.....12
5.4 Prüfungsgrundsätze	.....12
5.5 Kontrollmitteilung § 194 III, § 9 BpO	.....12
5.6 Mitwirkungspflichten des Stpfl. § 200 AO, § 8 BpO	.....13
5.7 Zusammenfassung zum Verwertungsverbot	.....13
5.8 Schlussbesprechung, § 201 AO, § 11 BpO	.....14
6. Prüfungsbericht, § 202 AO, § 12 BpO.....	15
7. Die abgekürzte Außenprüfung, § 203 AO.....	15
8. Verbindliche Zusage, §§ 204 ff AO.....	16
8.1 Voraussetzungen	.....16
8.2 Form und Inhalt: § 205 I und II AO	.....16
8.3 Bindungswirkung	.....16
8.4 Außerkrafttreten der Zusage	.....16
8.5 Rechtsbehelfe	.....17
8.6 Verbindliche Zusage außerhalb der Außenprüfung	.....17

## H. Die Außenprüfung; §§ 193 ff AO

### 1. Allgemeines

⇒ **Rechtsgrundlagen:** §§ 193 ff AO, Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) vom 15.3.2000

**Außenprüfung i.S.d. AO** ist die **besonders angeordnete** Prüfung der steuerlichen Verhältnisse

⇒ **§ 2 I BpO:** Zweck der Außenprüfung ist die Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte, um die **Gleichmäßigkeit** der Besteuerung sicherzustellen (**§§ 85, 199 Abs. 1 AO**), da am „grünen Tisch“ nicht alle relevanten Sachverhalte aufgeklärt werden können.

⇒ Die Außenprüfung ist auch zulässig, soweit ausschließlich Steuerhinterziehung ermittelt werden soll, AEAO Nr. 2 zu § 193.

⇒ Die Außenprüfung ist abzugrenzen von anderen Ermittlungsmaßnahmen des FA, die gem. §§ 93 ff **ohne** förmliche **Prüfungsanordnung**, sondern auf Grund anderer Verwaltungsakte durchgeführt werden. Prüfer muss, will er außerhalb der Prüfungsanordnung durch Einzelermittlungsmaßnahmen ermitteln, dies für den Stpfl. deutlich machen; AEAO Nr. 6 zu § 193.

**Aber:** Handlungen eines Prüfers erfolgen i.d.R. im Rahmen einer Außenprüfung, wenn dies für Stpfl. erkennbar und später eine Prüfungsanordnung erlassen wird, BFH, BStBl. 1994, 374.

Eine sog. **betriebsnahe Veranlagung (ohne Prüfungsanordnung)** ist keine Außenprüfung, BFH BStBl. 2000, 306

Erteilt ein Stpfl. einem Außenprüfer zu einem isolierten Sachverhalt außerhalb des Prüfungszeitraums in Kenntnis der insoweit fehlenden Prüfungsanordnung eine Auskunft und wird diese später durch Änderung des entspr. Steuerbescheides ausgewertet, so liegt eine **zulässige Einzelermittlungsmaßnahme** vor, so dass kein Verwertungsverbot besteht, Nds. FG, EFG 2002, 1139.

⇒ Nach § 27 b III UStG kann das FA jedoch bei entsprechender Veranlassung von der **Nachschau ohne Prüfungsanordnung zur Außenprüfung der USt** nach § 193 übergehen.

**Rechtsfolgen** bei einer **wirksamen** (ggf. auch rechtswidrigen) förmlichen Außenprüfung:

§ 164 III	(Aufhebung des VdN)	§ 171 IV	(Ablaufhemmung)
§ 173 II	(Änderungssperre)	§ 204	(verbindliche Zusage)

### 2. Zulässigkeit der Außenprüfung, § 193 AO

Bei der Zulässigkeit der Außenprüfung geht es um die Frage, bei welchen Personen unter welchen Voraussetzungen eine Außenprüfung i.S.d. AO stattfinden darf?

⇒ **Klausurhinweis:** Sie haben also im Rahmen des § 193 zu prüfen, ob die Prüfungsanordnung rechtmäßig ist, ob sie also u.a. gegenüber dem Stpfl. angeordnet werden durfte. Ist dies nicht der Fall, ist die Prüfungsanordnung **rechtswidrig**.

#### 2.1 Steuerpflichtige

⇒ Eine Außenprüfung darf nur bei Stpfl. stattfinden = Personen, die dem FA **bekannt** sind (bei Unbekanntem wird die **Steuerfahndung** eingesetzt).

→ **Aber:** Es muss nicht feststehen, dass diese Personen tatsächlich Steuerschuldner sind. Also ist Prüfungsanordnung gegen **potentielle** Steuerschuldner zulässig = **rechtmäßig**.

## 2.2 Personenkreis des § 193 I AO

Bei dem Personenkreis des § 193 I gibt es **keine** besonderen sachlichen Zulässigkeitsvoraussetzungen; die **allgemeine Prüfungsbedürftigkeit** und damit die Zulässigkeit der Außenprüfung wird unterstellt, so dass von daher die Prüfungsanordnung jedenfalls rechtmäßig ist.

### ◆ Personen des § 193 I:

- Stpfl. (natürliche und juristische Personen) mit gewerblichen, freiberuflichen oder LuF- Betrieben
- Personengesellschaften, § 194 I 3, obwohl diese selbst nicht steuerpflichtig sind
- Freiberufler: nur Freiberufler nach § 18 I Nr. 1 EStG, nicht Selbständige nach Nr. 2 + 3 EStG

### ◆ Einzelheiten:

- ⇒ Es muss grundsätzlich feststehen oder es müssen **konkrete Anhaltspunkte** dafür bestehen, dass der Stpfl. als Unternehmer im o.g. Sinne im **Prüfungszeitraum** (nicht im Jahr der Durchführung der Außenprüfung) tätig **ist** bzw. tätig **gewesen ist**; siehe BFH BStBl. 1991, 278; AEO Nr. 4 zu § 193.
  - Der Stpfl. kann also nicht die Außenprüfung gem. § 193 I dadurch umgehen, dass er behauptet, er habe nur V+V-Einkünfte und keine gewerblichen Einkünfte. Das FA wird dennoch nach § 193 I prüfen, wenn konkrete Anhaltspunkte für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte bestehen, AEO Nr. 4 zu § 193.
  - Eine Personengesellschaft kann auch nach ihrer handelsrechtlichen Vollbeendigung (Löschung im Handelsregister) noch geprüft werden, da sie steuerlich solange bestehen bleibt, als noch Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bestehen, AEO Nr. 4 zu § 193.
  - Eine Außenprüfung ist auch **nach Aufgabe / Verkauf** des Betriebs oder nach **Tod** des Unternehmers für die Zeit seiner Tätigkeit möglich, denn während des Prüfungszeitraums waren ja die Voraussetzungen des § 193 I erfüllt.  
Die Außenprüfung wird in diesem Fall gem. **§ 193 I** gegenüber dem / den Erben angeordnet, auch wenn diese gar nicht im Prüfungszeitraum unternehmerisch tätig gewesen sind, so BFH BStBl. 1990, 2 (str.: a.A.: Prüfung beim Erben gem. § 193 II Nr. 2).
  - **anders**: Keine Außenprüfung nach § 193 I bei **nachträglichen** betrieblichen Einkünften i.S.d. § 24 EStG, da dann im zu prüfenden Zeitraum kein Betrieb mehr vorhanden war, z.B. bei verpachtetem Gewerbebetrieb.
  - Außenprüfung auch zulässig bei Personen, die der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen (Ärzte, Anwälte, Steuerberater). Lediglich bei Anfertigung von Kontrollmitteilungen muss dies vorher angekündigt werden, damit der Stpfl. sich ggf. hiergegen zur Wehr setzen kann, BFH 8.4.2008, VIII R 61/06.

- **Fall:** Die Eheleute X sind bei einem Autounfall im Dezember 05 ums Leben gekommen. Erbe ist ihr Sohn. Das FA ordnet im Juni 06 eine Prüfung gegenüber dem Sohn an hinsichtlich der ESt 03 bis 05 der Eheleute: Der Ehemann hat eine Arztpraxis gehabt, die er kurz vor seinem Tod veräußert hat. Bei der Ehefrau bestehen konkrete Anhaltspunkte, dass sie mehr als 3 Grundstücke veräußert hat, also einen gewerblichen Grundstückshandel hatte. Bisher waren nur Vermietungseinkünfte erklärt worden. Die ESt-Bescheide der zu prüfenden Jahre sind endgültig. Ist die Prüfungsanordnung rechtmäßig ?

Die Prüfungsanordnung gegenüber dem Erben ist nach BFH rechtmäßig, da die Rechtsvorgänger zum Personenkreis des § 193 I gehören: Der Vater war im Prüfungszeitraum 03 – 05 freiberuflich tätig; unerheblich ist, dass er zwischenzeitlich seine Praxis veräußert hat bzw. verstorben ist. Bei der Mutter steht zwar nicht fest, ob sie gewerblich tätig war, es bestehen hierfür jedoch konkrete **Anhaltspunkte**, so dass auch sie zum Personenkreis des § 193 I gehört. Die Prüfungsanordnung richtet sich bei zwischenzeitlichem Tod an den Erben. Unerheblich ist, dass die zu prüfenden ESt-Bescheide endgültig sind und nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen.

- ⇒ Die Außenprüfung ist sowohl **vor** Erlass eines **erstmaligen** Steuerbescheides als auch nach einem **endgültigem Bescheid** zulässig, da das FA bei endgültigem StB nicht auf eine anschließende Außenprüfung verzichtet, BFH BStBl. 1985, 700; 1986, 36; AEO Nr. 1 zu § 193.
- ⇒ Außenprüfung auch bei **verjährten Steuern**, wenn Anhaltspunkte für hinterzogene Steuern bestehen; BFH, BStBl. 1986, 433; BFH NV 1988, 550. Die Verjährung ist nämlich erst im **Steuerfestsetzungsverfahren** zu prüfen; AEO Nr. 1 zu § 193.
- ⇒ Die Anordnung einer Außenprüfung ist auch dann zulässig, wenn gleichzeitig ein Verfahren wegen **Steuerhinterziehung** durchgeführt wird, AEO Nr. 2 zu § 193.

#### ◆ **Auswahlermessen**

⇒ Da faktisch nicht alle Unternehmer geprüft werden können, hat das FA bei der Auswahl ein **AUSWAHLERMESSEN**

Sie **müssen** in der **Klausur immer** auf dieses **Ermessen** eingehen: I.d.R. ist die Prüfungsanordnung ermessensfehlerfrei, dennoch müssen Sie auf **Ermessen** eingehen.

⇒ **Kriterien für Auswahlermessen**

- Fehlervermutungen, z.B. auf Grund der Vergangenheit bzw. der letzten Außenprüfung.
- Häufigere Prüfungen bei Großbetrieben
- Auswahl nach Zufallsprinzip (auch Los), BFH BStBl. 1989, 4: Gruppeneinteilung in Klein- und Mittelbetriebe
- Besonderer Anlass (Aufgabe, Verkauf, Erbfolge, besondere Geschäfte etc.)

➤ **Fall:** A erhält Prüfungsanordnung, er wendet ein, dies sei ermessensfehlerhaft, da sein Konkurrent B innerhalb der letzten 10 Jahre überhaupt noch nicht, er aber jetzt schon das zweite mal innerhalb kurzer Zeit geprüft werden soll.

Es liegt **kein Ermessensfehler** vor, da kein Anspruch auf Gleichheit im Unrecht besteht. Außerdem ist es nicht ermessensfehlerhaft, Stpfl. aus **prophylaktischen** Gründen häufiger zu prüfen als andere Stpfl., damit sich niemand auf einen prüfungsfreien Zeiträume einstellen kann.

#### **Beispiele für ermessensfehlerfreie Auswahlentscheidungen:**

- Prüfungsanordnung gerade für A ist ermessensfehlerfrei, da gem. § 193 I bei gewerblichen Einkünften die Prüfungsbedürftigkeit unterstellt werden kann
- ..., da die Mehrsteuern der letzten Außenprüfung es rechtfertigen, den Stpfl. erneut zu prüfen, um die Richtigkeit der Steuererklärungen zu kontrollieren
- ..., da die Außenprüfung der Sicherung einer vollständigen und richtigen Besteuerung dient
- ..., da die wiederholte Prüfung innerhalb kurzer Zeit aus prophylaktischen Gründen erforderlich ist
- ..., da ein besonderer Anlass besteht (s.o., auch: hohe Verluste, niedrige Gewinne, hohe Vorsteuerbeträge )

⇒ Da das FA ein **Auswahlermessen** hat, hat der Stpfl. keinen **Rechtsanspruch** auf Durchführung einer Außenprüfung. Siehe AOAE § 193 Nr. 1 und § 2 III BpO: „Die Finanzbehörde entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob und wann eine Außenprüfung durchgeführt wird. Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige eine baldige Außenprüfung begehrt“.

Stpfl. kann Außenprüfung beantragen, er hat dann Anspruch auf **ermessensfehlerfreie** Entscheidung.

Fehlerhaft wäre z.B. die Ablehnung mit der Begründung, dass mit Erstattungen zu rechnen sei, da das gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit verstoßen würde.

## **2.3 Personenkreis des § 193 II AO**

⇒ **Der Außenprüfung unterliegen außerdem nach**

#### • **§ 193 II Nr. 1:**

Stpfl., die für **andere** Steuern zu entrichten, einzubehalten und abzuführen haben:

LSt durch Arbeitgeber, KapESt, VersichSt (meist liegt zugleich **§ 193 I** vor, der vorgeht.)

→ § 193 II Nr. 1 hat in folgenden Fällen eigenständige Bedeutung:

**Nichtunternehmer** (Arbeitnehmer, Rentner etc.) beschäftigt lohnstpfl. Putzfrau, Gärtner etc. Auch hier wird Prüfungsbedürftigkeit unterstellt, das FA hat Auswahlermessen

#### • **§ 193 II Nr. 2:**

Personen, die nicht unternehmerische Einkünfte haben, sondern solche aus § 2 I Nr. 4 - 7 EStG; siehe auch AEAO Nr. 5 zu § 193.

→ Personen, bei denen nicht feststeht bzw. keine Anhaltspunkte vorliegen, ob sie gewerbliche Einkünfte haben

→ Gemeinnützige Körperschaften

Bei diesem Personenkreis müssen **besondere Zulässigkeitsvoraussetzungen** vorliegen:

### **1. Voraussetzung**

**Konkretes** Bedürfnis zur Aufklärung. Es brauchen aber keine konkreten Anhaltspunkte vorzuliegen (Verdacht auf Mehrergebnisse), aber FA muss **prüfen** und **darlegen**, warum dieses konkrete Bedürfnis im **Einzelfall** gegeben ist:

- z.B. ist die Prüfung wegen des Umfangs bzw. der Vielgestaltigkeit der Einkünfte zur Sicherstellung der richtigen Besteuerung notwendig; komplizierte Auslandssachverhalte
- Die Prüfung ist wegen Verdachts der unvollständigen Steuererklärung notwendig.
- BFH 26.7.2007, DB 2007, 2354: Zulässigkeit der Prüfung bei Nichtunternehmer, der bei hohen Einkünften (Einkunfts-millionär) nur geringe Kapitaleinkünfte erklärt und hierbei eine Vielzahl von Belegen zu prüfen ist. Die Prüfung kann dann an Amtsstelle vorgenommen werden.

### **2. Voraussetzung**

Die Prüfung an **Amtsstelle**, d.h. auf Grund von Einzelermittlungen, ist nach Art und (zeitlichen) Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht **zweckmäßig** (umfangreiche Unterlagen beim Stpfl, wiederholte Rückfragen). Effektiver ist eine Prüfung im Rahmen einer formellen Außenprüfung.

Auch das Vorliegen dieser Voraussetzung muss vom FA in der Prüfungsanordnung dargetan sein. Die erforderliche Begründung kann nachgeholt werden, § 126 I Nr. 2.

Die entsprechende Ermessensentscheidung kann vom FG auf Ermessensfehler überprüft werden.

In Klausur: Diese beiden **Voraussetzungen und das Ermessen genau erörtern**

Nur wenn sie erfüllt sind, ist Prüfungsanordnung **rechtmäßig**.

- **Fall:** Der Stpfl. A ist Eigentümer von 10 Miethäusern und Inhaber von zahlreichen Aktien, die er auch in großem Umfang innerhalb eines Jahres nach Anschaffung mit Gewinn oder Verlust veräußert. Ansonsten ist er als Arbeitnehmer tätig. Ist eine Prüfungsanordnung rechtmäßig ?

A unterliegt nicht der Prüfung nach § 193 I, da er keine entsprechenden Tätigkeiten ausübt.

Auch die Voraussetzungen des § 193 II Nr. 2 sind nicht erfüllt: Zwar bedürfen die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung, jedoch hat er weder vielgestaltige Einkünfte noch ist eine Prüfung im Rahmen einer Außenprüfung erforderlich bzw. zweckmäßig, da die steuerlich relevanten Sachverhalte ohne weiteres auch an **Amts Stelle** ermittelt werden können, indem der Stpfl. die (10) Akten seiner Miethäuser und die Unterlagen für seine Kapitaleinkünfte bzw. Veräußerungsgeschäfte an Amts Stelle vorlegt.

Anders kann es sein bei z.B. 100 Häusern, da es zweckmäßiger erscheint, 100 Aktenordner vor Ort zu prüfen.

## **2.4 Prüfungsanordnung gegenüber Ehegatten**

Ordnet das FA die Außenprüfung gegenüber Eheleuten an, sind die Voraussetzungen des § 193 (193 I, II Nr. 1, Nr. 2) für jeden Ehegatten **getrennt prüfen**, da trotz Zusammenveranlagung zwei Steuerfälle vorliegen. Die Prüfungsanordnung für den einen Ehepartner nach § 193 I rechtfertigt nicht ohne weiteres eine Prüfungsanordnung für den anderen nach § 193 II Nr. 2, auch nicht aus Zweckmäßigkeitsgründen; die Prüfungsanordnung wäre dann rechtswidrig.

Die Außenprüfung bei dem nichtunternehmerisch tätigen Ehepartner ist nur zulässig, wenn bei ihm, isoliert betrachtet, § 193 II Nr. 2 erfüllt ist; BFH BStBl. 1987, 664,666. Nur dann ist die Prüfungsanordnung gegenüber Ehepartner rechtmäßig.

### 3. Umfang der Außenprüfung, § 194 AO

#### 3.1 Subjektiv: geprüfte Person

a) Es dürfen nur die Verhältnisse **des Steuerpflichtigen**, **nicht** die Verhältnisse **Dritter** geprüft werden. Diesbezüglich kann Kontrollmitteilung [KM] nach § 194 III erstellt werden.

b) **Personengesellschaft** § 194 I 3:

Prüfungssubjekt ist die Gesellschaft, im Rahmen der Prüfung der Gesellschaft ist aber **auch** die Prüfung der Verhältnisse der Gesellschafter zulässig, wenn dies für den Feststellungsbescheid von **Bedeutung** ist (Sonder-BE und -BA, Sonder-BV; Veräußerungsgewinne aus Verkauf von Anteilen)

Für die Gesellschafter ist **insoweit** keine eigenständige Prüfungsanordnung erforderlich bzw. zulässig, da die Gesellschafter selbst nicht Gewerbetreibende etc. sind.

c) **Gesellschafter von Personengesellschaften**, § 194 II :

§ 194 II erlaubt die **selbständige Außenprüfung** der **Gesellschafter** mit **eigener Prüfungsanordnung** im Rahmen der Außenprüfung der Gesellschaft, d.h. Prüfung der Gesellschaft und der Gesellschafter durch denselben Prüfer; es liegen aber praktisch **zwei** Prüfungen vor.

Voraussetzung für eine solche Außenprüfung nach § 194 II beim **Gesellschafter**:

- **§ 193 II Nr. 2**, wenn z.B. andere Einkunftsarten, SA und agB geprüft werden sollen, die nichts unmittelbar mit der Gesellschaft zu tun haben, BFH BStBl. 1987, 248.

Zweckmäßigkeit ist z.B. gegeben bei erheblichen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, Vermeidung einer besonderen Außenprüfung beim Gesellschafter.

Diese Prüfung **nicht** mit § 193 I begründen, da Gesellschafter mit der Beteiligung keinen eigenen Betrieb hat, sondern mit **§ 193 II Nr. 2**, dessen Voraussetzungen (s.o.) vorliegen müssen.

- **§ 193 I**: Hat Gesellschafter einen eigenen Betrieb neben der Beteiligung, ist die Verbindung der Außenprüfung des Einzelunternehmers mit der der Gesellschaft meist nicht zweckmäßig. Dann ggf. völlig eigenständige Prüfung nach § 193 I.

- **Fall**: A ist Gesellschafter der X-OHG. Er hat der OHG ein Grundstück vermietet. Außerdem betreibt er einen Großhandel als Einzelunternehmer. In diesem Rahmen betreibt er auch Geschäfte mit der OHG. Das FA will seine Mitunternehmereinkünfte, seine Einkünfte aus der Grundstücksvermietung und seine Einkünfte als Einzelunternehmer prüfen. Wie hat das FA vorzugehen ?

Da die Mitunternehmereinkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden, ist Prüfungssubjekt die OHG, so dass ihr gegenüber die Prüfung angeordnet werden muss, was nach § 194 I 3 zulässig ist.

Diese Prüfung umfasst auch den Sonderbereich, also die Vermietung des Grundstücks an die OHG, § 194 I 3. Hinsichtlich seines Einzelunternehmens unterliegt A als Gewerbetreibender der Prüfung nach § 193 I. Diese Prüfung muss gesondert angeordnet werden. Gem. § 194 II können beide Prüfungen (nicht die Prüfungsanordnungen) technisch zusammengefasst werden, so dass nur ein Prüfer die Verhältnisse sowohl der OHG als auch des Einzelunternehmens prüft. Dies erscheint hier wegen der Geschäftsbeziehungen zwischen A und der OHG auch zweckmäßig.

d) **Steuerliche Verhältnisse anderer** § 194 I 4:

z.B. lohnsteuerliche Verhältnisse der ArbN bei LSt- Außenprüfung des ArbG

#### 3.2 Sachlicher Umfang, § 194 I 2 AO

⇒ Geprüft werden dürfen **eine** oder **mehrere** Steuerarten:

nur ESt, oder: ESt, GewSt (einschl. Zerlegung), USt.

Es muss aber ein **Zusammenhang** zwischen der Steuerart und dem Betrieb bestehen, wenn Außenprüfung gem. § 193 I durchgeführt werden soll.

Keine Prüfungsanordnung nach § 193 I, sondern, wenn überhaupt, nur § 193 II Nr. 2 bei Prüfung der privaten ErbSt oder der Grunderwerbsteuer bei privatem Grundstück.

- ⇒ Wenn **Est** geprüft wird, können allerdings auch **nicht betriebliche** Einkünfte, SA, agB etc. geprüft werden, da der ganze Steuerfall (z.B. Est 05) zu prüfen ist; AEAO Nr. 1 zu § 194; BFH BStBl. 1986,437 (in Literatur streitig).
- ⇒ Wird z.B. die gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 180 I Nr. 2 b geprüft (Einzelunternehmer mit Betriebssitz in anderer Gemeinde als Wohnsitz), dürfen nicht die anderen Einkunftsarten geprüft werden, sondern nur die gewerblichen Einkünfte.
- ⇒ Bei Personengesellschaften werden auch die Verhältnisse der Gesellschafter geprüft, soweit sie unmittelbar mit der Gesellschaft zusammenhängen, z.B. der sog. Sonderbereich, Spendenabzug.
- ⇒ Die Anordnung der Prüfung nur **einzelner** Sachverhalte / Besteuerungsgrundlagen ist zulässig: bestimmte Einkunftsart, bestimmte berufliche oder private Aufwendungen, Vorsteuer, Exportumsätze, LSt, KapEst.  
In diesen Fällen Sperrwirkung des § 173 II nur für die **geprüften Sachverhalte**.
- ⇒ auch bei sachlichem Umfang ist die **Ermessensausübung** zu prüfen  
Fehlerhaft wäre z.B.  
die Prüfung nur der gewerbliche Einkünfte, da bei V+V mit Minderergebnis gerechnet wird.  
die Prüfung in Raten: erst § 15-Einkünfte, später § 21-Einkünfte, etc.
- ⇒ Nicht zulässig sind sog. **Richtsatzprüfungen** bei einem Unternehmer, um bei diesem Daten zum Vergleich mit branchengleichen Betrieben zu erhalten, FG Berlin, EFG 2002, 586

### 3.3 Zeitlicher Umfang, § 194 I 2 AO

- ⇒ Die Prüfung kann einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen: nur 04 oder 04 und 05.  
Einzelheiten: §§ 3 i.V.m. 4 BpO: **Selbstbindung** des Ermessens durch die Verwaltung:
  - Bei einer Prüfung nach § 193 II ist § 4 BpO nicht anwendbar, also keine **zeitliche** Begrenzung; BFH BStBl. 1995, 291.
  - Bei **Großbetrieben** und **Konzernen** soll (nicht muss) eine **Anschlussprüfung** durchgeführt werden, so dass kein prüfungsfreies Jahr verbleibt, § 4 II BpO. Um diese Anschlussprüfung zu erreichen, ist auch die Prüfung von mehr als 3 Jahren zulässig. § 4 II BpO ist verfassungsgemäß, BFH BStBl. 2002, 269, auch wenn durch die Größenklassen die Prüfungshäufigkeit bei den einzelnen Klassen unterschiedlich groß ist.
  - Bei **anderen Betrieben** (Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe) werden grundsätzlich nur **drei** zusammenhängende Besteuerungszeiträume geprüft; § 4 III BpO. Eine Anschlussprüfung ist allerdings auch bei diesen Betrieben möglich (aus prophylaktischen Gründen); s.u.
    - **Bsp.:** Soll im Jahre 10 eine Außenprüfung angeordnet werden, kann die Prüfungsanordnung z.B. die Jahre 07 – 09 oder die Jahre 06 – 08 umfassen, gleich, ob Erklärungen abgegeben worden sind oder nicht oder ob Steuerbescheide vorliegen.
  - Ob ein Betrieb ein Groß-, Mittel- oder Kleinbetrieb ist, richtet sich nach dem BMF-Schreiben zur Einordnung in Größenklassen, zuletzt v. 21.9.2006, BStBl. 2006 I, 530.
- ⇒ Durch (ermessensfehlerfreie) Zufallsauswahl (z.B. Los) kann es auch bei Mittelbetrieben etc. zu häufigeren Prüfungen kommen, u.U. sogar zu einer **Anschlussprüfung**:  
Dies ist auch ermessensfehlerfrei, da niemand damit rechnen können soll, prüfungsfreie Zeiträume zu haben (prophylaktische Wirkung der Prüfung). Es darf nur nicht **willkürlich** aus Schikanegründen zu einer Anschlussprüfung kommen. Auch wenn eine Anschlussprüfung angeordnet wird, muss dies **nicht gesondert begründet** werden, BFH, BStBl. 1992, 274: Die Begründung mit § 193 I reicht aus; s.a. BFH/NV 2003, 3.
- ⇒ Durchbrechung der Grundregel ( 3 Jahre): § 4 III 2 BpO:  
Es können auch mehr als drei Jahre geprüft werden,
  - bei Verdacht einer Steuerstraftat in den früheren Jahren
  - wenn mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen oder -erstattungen zu rechnen (kein fester Betrag; maßgebend ist der Einzelfall:  
Einige FG- Urteile: Mehr als 3 Jahre können geprüft werden, wenn mit Mehrergebnissen zwischen 300 € und 500 € je Steuerart / -jahr zu rechnen ist;  
BFH BStBl. 1988, 857: bei Mittelbetrieben, wenn **insgesamt** mit mehr als 1.500 € / Jahr Mehrsteuern (aus den geprüften Steuerarten) zu rechnen ist.

Die Ausdehnung des Prüfungszeitraums über drei Jahre hinaus ist also zulässig, wenn konkrete Anhaltspunkte für solche Mehrsteuern bestehen. Werden diese erst während der Prüfung vermutet, wird die Prüfung **erweitert durch eine gesonderte Prüfungsanordnung**. Diese Prüfungserweiterung ist bis zum Versenden des Prüfberichts, also auch noch nach Abschluss der eigentlichen Prüfungshandlungen möglich, FG Köln m.w.N., EFG 2002, 953.

- wenn z.B. die Prüfung weiter zurückliegender Verlust- Entstehungsjahre erforderlich ist, auch wenn der Verlust gesondert festgestellt wurde, BFH BStBl. 1995, 496; AEAO Nr. 4 zu § 194
- BFH 28.6.2000, BFH NV 2000, 1447: Finanzamt muss die Prüfung im Erweiterungszeitraum nicht auf den Sachverhalt beschränken, der Grund für die Erweiterung des Prüfungszeitraums war. Vielmehr darf das Finanzamt die Prüfung generell für den Besteuerungszeitraum anordnen, in dem der betreffende Sachverhalt verwirklicht wurde.

⇒ Auch wenn die Prüfung nicht über 3 Jahre hinaus ausgedehnt wird, können aus einzelnen erlangten Sachverhaltskenntnissen für die früheren Jahre die entsprechenden steuerlichen Schlussfolgerungen gezogen werden. Diese Kenntnisse sind dann im Rahmen von Einzelermittlungsmaßnahmen erlangt worden.

- **Bsp.:** Prüfer stellt für den Prüfungszeitraum fest, dass Kapitaleinnahmen nicht erfasst worden. Er ermittelt, dass auch in den Jahren vor dem Prüfungszeitraum entsprechende Einnahmen erzielt worden sind. Diese können gem. § 164 II oder § 173 I Nr. 1 erfasst werden.

## 4. Die Prüfungsanordnung, §§ 196, 197 AO, § 5 BpO

### 4.1 Allgemeines

Aus § 196 ergibt sich, dass **keine Außenprüfung** vorliegt, wenn nicht eine entsprechende wirksame **Prüfungsanordnung** vorliegt (= VA = Duldung der Außenprüfung im angeordneten Umfang).

Also: **Keine Außenprüfung ohne Prüfungsanordnung**.

Es ist eine **Ermessensentscheidung** des FA, ob die Außenprüfung angeordnet wird und welchen Umfang sie haben soll.

**Form:** schriftlich, Unterschrift (nicht Stempel), da kein formularmäßiger Bescheid i.S.d. § 119 III, da Ermessensentscheidung. **Formularmäßig** nur bei gebundenen VA. Auch elektronisch mit Signatur, § 87 a IV. Allerdings ist nicht unterschriebene Prüfungsanordnung **nicht** nichtig.

**Achtung:** Mündliche Prüfungsanordnung ist **unwirksam**

- ⇒ **Ausnahme:** § 27 b III UStG: Bei USt- Nachschau kann bei entsprechender Veranlassung ohne Prüfungsanordnung zur Außenprüfung nach § 193 übergegangen werden, allerdings beschränkt auf die USt, so dass es sich praktisch um eine USt- Sonderprüfung handelt.
- ⇒ Der Stpfl. ist auf den Übergang schriftlich hinzuweisen, § 27 b III 3: Festlegung des Prüfungszeitraums und -umfangs. Dies ist ein VA, der mit Einspruch angefochten werden kann, s. BMF 22.12.2002, BStBl. 2002 I, 1448.

### 4.2 Inhalt der Prüfungsanordnung

#### 4.2.1 Bezeichnung des zu prüfenden Stpfl.

- ⇒ Der zu prüfende Stpfl. muss genau bezeichnet sein.
- ⇒ Bei Prüfungsanordnung gegenüber einer Personengesellschaft wird die **Gesellschaft** in der Prüfungsanordnung als **Adressat** bezeichnet; so die Praxis, obwohl eigentlich die Gesellschafter die Betroffenen sind.
- **Fall:** Bei Außenprüfung eines Einzelunternehmers stellt sich heraus, dass er das Gewerbe mit mehreren gemeinsam betreibt:  
Sichere Methode: Erweiterung der Prüfungsanordnung auf die anderen Gesellschafter bzw. die Gesellschaft, so dass letztlich dann die Gesellschaft geprüft wird. (Gewinn und Betriebssteuern)

Der BFH BStBl. 1984, 512 hat für den Gewinnfeststellungsbescheid entschieden: Die Feststellung, dass der angebliche Einzelunternehmer noch Mitunternehmer hatte, bedeutet die Feststellung der Verhältnisse Dritter, die gem. § 194 III bei diesen durch Erlass eines einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheides ausgewertet werden können.

Dies wird wohl auch für Betriebssteuern gelten müssen, wenn die Mitunternehmerschaft bei Erlass der Prüfungsanordnung nicht erkennbar war.

Verwertungsverbot nur, wenn der Unternehmer gegen Prüfungsanordnung wegen der angeblichen Mitunternehmerschaft erfolgreich vorgeht.

- **Fall:** FA will neben der Feststellungserklärung der Gesellschaft auch die ESt-Erklärungen der Gesellschafter prüfen.

Rechtsgrundlage hierfür ist § 194 II. Dies erfordert jedoch eine **eigenständige** Prüfungsanordnung, die nur rechtmäßig ist, wenn die Voraussetzungen des § 193 I oder § 193 II Nr. 2 erfüllt sind.

- ⇒ BFH 13.10.2005, BStBl 2006, 404 Geht das Vermögen einer zweigliedrigen Personengesellschaft beim Ausscheiden eines der beiden Gesellschafter auf den verbleibenden Gesellschafter über, ist eine Prüfungsanordnung, die an die erloschene Personengesellschaft adressiert ist, nicht infolge Unbestimmtheit nichtig, wenn der das Geschäft als Einzelunternehmer fortführende Gesellschafter weiterhin unter der Firma der Gesellschaft auftritt und (andererseits) beim FA darauf hinweist, dass das Unternehmen ab dem Zeitpunkt des Formwechsels eine "Scheingesellschaft" darstellt.

- ⇒ **Bei Ehegatten** muss eigentlich gegen jeden eine **getrennte** Prüfungsanordnung ergehen (2 Prüfungsanordnungen)

aber: BFH BStBl. 1989, 257: diese **beiden** Anordnungen können in **einer** Verfügung **zusammengefasst** werden

Rechtsgrundlage hierfür ist **nicht** § 155 III (nur bei inhaltsgleichen Steuerbescheiden). Aber es besteht der allgemeine Grundsatz, wonach mehrere VAe in einer Verfügung zusammengefasst werden können, wenn dadurch nicht das **Bestimmtheitsgebot** des § 119 verletzt wird.

**Aber:** Gegen den anderen Ehegatten darf natürlich nur **dann** eine Prüfungsanordnung ergehen, wenn er die Voraussetzungen des **§ 193 I oder II** erfüllt. Dies muss bei einer zusammengefassten Prüfungsanordnung eindeutig aus der Prüfungsanordnung bzw. seiner **Begründung** hervorgehen:

- **Bsp.:** Die Prüfungsanordnung für den Ehemann wird auf § 193 I gestützt, die für die Ehefrau auf § 193 II Nr. 2, da....

**Achtung: Adressierung** (= Bezeichnung der Betroffenen) muss getrennt erfolgen. **Also:** Herr A, Frau A.

**Aber:** BFH BStBl. 1990, 612: Inhaltlich bestimmt ist folgende Prüfungsanordnung: Herrn und Frau Elsa O., Möbeleinzelhandel: Durch Auslegung ergebe sich, wer gemeint sei, nämlich die Ehefrau, da nur diese eindeutig das Gewerbe betreibe.

- ⇒ **Schlussfolgerung für Klausur** bei zusammengefasster Prüfungsanordnung gegen Eheleute

1. feststellen, dass zusammengefasste Prüfungsanordnung nach BFH zulässig ist
2. prüfen, ob getrennte Adressierung, also Bezeichnung der beiden Stpfl. vorliegt
3. prüfen, ob jeweils bei jedem Ehegatten die Voraussetzungen des § 193 I oder II vorliegen, BFH BStBl. 1985, 435.

#### 4.2.2 Bezeichnung des Prüfungsumfangs

Die Prüfungsanordnung muss den **sachlichen** und **zeitlichen** Umfang der Außenprüfung **genau** angeben. Bei Rechtswidrigkeit Anfechtung mit Einspruch.

- ⇒ Je Steuerart und Prüfungsjahr /-stichtag liegt ein selbständiger VA vor, der jeweils auf seine Rechtmäßigkeit geprüft werden muss
- ⇒ Auch die Einschränkung oder die **Erweiterung** einer Prüfungsanordnung ist jeweils ein selbständiger VA.
- ⇒ Von dem genau bezeichneten Inhalt der Prüfungsanordnung hängen ab:
- der **Umfang** der **Ablaufhemmung** gem. § 171 IV nach Beginn der Außenprüfung
  - der **Ausschluss** der **Selbstanzeige**, § 371, nach Erscheinen des Prüfers

### 4.2.3 Bekanntgabe des voraussichtlichen Prüfungsbeginns, Bekanntgabe des Namens des Prüfers, des Prüfungsorts

- ⇒ Mit der eigentlichen Prüfungsanordnung wird gem. § 5 III BpO i.d.R. verbunden:
- Festlegung des **Prüfungsbeginns** (ohne Uhrzeit) eigenständiger VA, also mit **Einspruch anfechtbar**  
Nach § 197 II kann aus **wichtigen** Gründen der Antrag auf Verlegung des Prüfungsbeginns gestellt werden, s.a. § 5 V BpO. Die antragsbedingte Verschiebung über die Festsetzungsfrist hinaus hindert nicht die Ablaufhemmung nach § 171 IV, und zwar auch dann nicht, wenn die Prüfungsanordnung **erfolglos** angefochten wurde.
  - Benennung des **Prüfers** (BFH BStBl. 1987, 408)  
Nach h.M. und BFH NV 1995, 758 **kein VA**, also **nicht** anfechtbar. Aber Ablehnung wegen Befangenheit nach § 83 AO möglich. In **Ausnahmefällen** könnte es allerdings sein, dass Einspruch gegen Prüferbenennung zulässig ist, wenn über die Besorgnis der Befangenheit hinaus mit einer Verletzung der Rechte des Stpfl. zu rechnen ist (Weitergabe von Informationen an die Polizei), die nicht durch spätere Rechtsbehelfe rückgängig gemacht werden kann; BFH Aussetzungsbeschluss v. 29.4.2002, BStBl. 2002, 507.  
Nur der **Benannte** darf prüfen, anderem Prüfer kann Zutritt verweigert werden.
  - Benennung des **Prüfungsortes** (BFH BStBl. 1989, 446): selbständig anfechtbarer VA, wenn ein anderer als der gesetzlich vorgesehene Ort (im Betrieb des Stpfl.) genannt ist  
Einzelheiten zum Prüfungsort s.u. 5.3

### 4.2.4 Angabe der Begründung, § 121 AO, § 5 II BpO

- ⇒ bei § 193 I und bei § 193 II Nr. 1 **reicht** als Begründung der **Hinweis auf § 193 I**, wenn die unternehmerische Tätigkeit feststeht; AEAO Nr. 1 zu § 196.  
Ist dies nicht der Fall, muss als Begründung angegeben werden, dass z.B. konkrete Anhaltspunkte für eine gewerbliche Tätigkeit im Prüfungszeitraum vorliegen und dies überprüft werden soll.
- ⇒ bei § 193 II Nr. 2: Es ist **genaue** Begründung für das Vorliegen der Voraussetzungen erforderlich
- ⇒ bei zeitlicher Erweiterung der Außenprüfung (mehr als 3 Jahre) müssen die **Gründe** hierfür angeführt werden; das Gleiche gilt, wenn eine Wiederholungsprüfung für einen bereits geprüften Zeitraum angeordnet wird, AEAO Nr. 4 zu § 194.
- ⇒ **keine besondere Begründung** ist erforderlich, wenn vom **"üblichen"** Prüfungsturnus abgewichen wird, z.B. wenn nur **ein** prüfungsfreies Jahr vorliegt oder gar Anschlussprüfung bei Mittel- oder Kleinbetrieb durchgeführt werden soll; siehe BFH BStBl. 1992, 220, 274
- ⇒ bei **Ablehnung** einer **beantragten** Außenprüfung müssen die Ermessensgründe hierfür dargestellt werden
- ⇒ Bei **Fehlen** der erforderlichen **Begründung** ist die Nachholung bis zum Ende des Einspruchsverfahrens möglich, und zwar auch mündlich durch den Prüfer; BFH BStBl. 1983, 621, BFH/NV 2002, 1013

### 4.2.5 Einspruchsbelehrung:

Fehlt die nach § 356 I erforderliche Einspruchsbelehrung, kann der Einspruch gem. § 356 II noch innerhalb **eines** Jahres eingelegt werden.

## 4.3 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, § 197 AO, AEAO zu § 197

- ⇒ Bekanntgabe an **Stpfl.** bzw. (z.B. bei Minderjährigkeit oder bei Kapitalgesellschaften) an dessen bzw. deren **gesetzlichen Vertreter**
- ⇒ bei **Eheleuten** kann **eine** Ausfertigung an die **gemeinsame Anschrift** übermittelt werden, § 122 VII, jedoch soll das FA die getrennte Bekanntgabe bevorzugen, AEAO Nr. 3 zu § 197.
- ⇒ Bei Prüfung des **Erblassers (Gesamtrechtsnachfolge)** ist die PA an den Rechtsnachfolger bekannt zu geben mit dem Hinweis auf die Gesamtrechtsnachfolge, AEAO Nr. 2.2 + Nr. 8 zu § 197.
- ⇒ Bei Umwandlungen von Gesellschaften mit **Gesamtrechtsnachfolge** ist die PA ebenfalls an den Rechtsnachfolger bekannt zu geben, die PA hinsichtlich der einheitlichen Gewinnfeststellung bei Personengesellschaften allerdings an die ehemaligen Gesellschafter, AEAO Nr. 5.7.3 zu § 197.

- ⇒ bei **gewerblichen** etc. **Personengesellschaften** [GbR (s. BFH BStBl. 1990, 272); OHG; KG]:  
Bekanntgabe an die **Gesellschaft**, auch bei Prüfung der Gesellschafter gem. § 194 I 3, auch **nach** Auflösung der Gesellschaft, also bei Prüfung im Liquidationsstadium; AEAO Nr. 5 zu § 197.  
bei § 194 II: Bekanntgabe an die betroffenen Gesellschafter
- ⇒ bei GbR mit **Überschusseinkünften**: Soweit **GbR Steuerschuldnerin** ist (z.B. USt), ist die Prüfungsanordnung an die **Gesellschaft** zu richten; soweit die **Einkünfte** geprüft werden sollen, ist an jeden Gesellschafter eine eigene Prüfungsanordnung zu richten und diesem bekannt zu geben, AEAO Nr. 5.2.2 zu § 197.
- ⇒ bei atypisch stiller Gesellschaft erfolgt hinsichtlich der **Betriebssteuern und** der **Gewinnfeststellung** die Bekanntgabe an den **Inhaber** des Handelsgeschäfts, und zwar auch bei einer GmbH & Still, BFH BStBl. 2000, 376. (Einschränkend AEAO 5.5 zu § 197: hinsichtlich der Gewinnfeststellung ist dies nur bei stiller Beteiligung an **Personengesellschaft** möglich; bei GmbH & Still getrennte Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an die GmbH und den still Beteiligten)
- ⇒ Die Bekanntgabe soll **angemessene Zeit** vor Beginn der Außenprüfung erfolgen:
- § 5 IV BpO: Großbetriebe i.d.R. 1 Monat, Mittelbetriebe i.d.R. 14 Tage, u.U. längere Zeit  
Praxis: formlose Unterrichtung über Prüfungsplan, dann 1 Monat nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bzw. Absprache des Termins.  
Also einheitlich: 1 Monat nach Bekanntgabe, damit bis zum Prüfungsbeginn auch die Einspruchsfrist abgelaufen ist.
  - Der **Verzicht** auf die Einhaltung der angemessenen Frist durch Stpfl. ist möglich, § 197 I 2.
  - Kürzere Frist ist möglich, wenn bei angemessener Frist der Prüfungszweck gefährdet ist (Gefahr der Verschleierung, Urkundenbeseitigung): Bekanntgabe bei Beginn der Prüfung (muss!)
  - Kein Grund für kürzere Frist: plötzlich freie Kapazität des Prüfers oder drohende Festsetzungsverjährung.
  - Bei Verstoß gegen angemessene Frist gilt: Duldet der Stpfl. den Beginn der Außenprüfung, ist hierin ein **stillschweigender Verzicht** zu sehen.  
Bei unangemessen kurzer Frist besteht keine Duldungspflicht.
  - Erfolgt die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung erst nach Abschluss der Prüfung, ist die Prüfungsanordnung **nichtig**, da dann vom Stpfl. etwas Unmögliches verlangt wird (FG Berlin)

#### 4.4 Einspruch

- ⇒ Der **Einspruch** gegen die Prüfungsanordnung ist gem. § 347 I Nr.1 zulässig. Es könnten folgende Einwendungen erhoben werden;
- Die Voraussetzungen des § 193 sind nicht erfüllt
  - gegen sachlichen und zeitlichen Umfang (Ermessensfehler ?)
  - gegen Zeitpunkt des Beginns, den Ort der Außenprüfung, ggf. gegen den Prüfer
  - gegen Erweiterung oder Einschränkung der Prüfungsanordnung
- ⇒ Die **Aussetzung** der **Vollziehung** einer Prüfungsanordnung ist möglich, § 361 (die Prüfung darf dann nicht begonnen werden)
- ⇒ Das Einspruchsrecht ist **nicht verwirkt**, wenn sich Stpfl. auf Beginn der Außenprüfung eingelassen hat und dann (während der Einspruchsfrist) rechtzeitig Einspruch einlegt, BFH BStBl. 1986, 435.

#### 4.5 Rechtsfolgen einer rechtswidrigen Prüfungsanordnung

##### Grundsatz:

Rechtswidrig erlangte Kenntnisse führen **nicht** zu einem **Verwertungsverbot**, BFH BStBl. 1984, 285

##### Ausnahme:

Ein **Verwertungsverbot** für die bei der Prüfung erlangten Kenntnisse besteht, wenn die Prüfungsanordnung vom FA oder FG wegen Rechtswidrigkeit **aufgehoben** wird: dann ist die **Verwertung** dieser Kenntnisse **unzulässig**; AEAO Nr. 2 zu § 196.

Das **Gleiche** gilt bei **nichtiger** Prüfungsanordnung oder **fehlender** Prüfungsanordnung, da dann keine anfechtbare Prüfungsanordnung vorliegt.

**Aber:** Die bei einer Ap ermittelten Tatsachen unterliegen keinem Verwertungsverbot, wenn die Änderung eines Vorbehaltbescheides gem. § 164 II erfolgen kann, BFH 4.10.2006, BStBl. 2007, 227.

Sind bereits Steuerbescheide auf Grund der (rechtswidrig) durchgeführten Außenprüfung ergangen, **müssen** neben der Prüfungsanordnung auch die **Steuerbescheide angefochten** werden, um das **Verwertungsverbot** nach Aufhebung der Prüfungsanordnung tatsächlich **durchsetzen** zu können.

- **Fall:** Bei der für 03 – 05 angeordneten Prüfung stellt der Prüfer relevante Vorgänge in 02 durch Prüfungshandlungen fest, so dass auch der Bescheid 02 gem. § 164 II geändert wird. Die Erweiterung des Prüfungszeitraums auf 02 durch eine Prüfungsanordnung ist nicht erfolgt. Besteht ein Verwertungsverbot ?

BFH BStBl. 1998, 461: Bei einer erstmaligen Veranlagung oder einer Änderung nach § 164 II besteht kein Verwertungsverbot, wenn die Sachverhalte durch Prüfungshandlungen ermittelt worden sind, und zwar auch ohne Vorliegen einer entsprechenden erweiterten Prüfungsanordnung, wenn diese aber nach § 4 BpO ohne weiteres hätte erlassen werden können, da hier das Interesse an der richtigen Steuerfestsetzung Vorrang hat vor dem Interesse an einem formal ordnungsgemäßen Verfahren. Hier besteht also trotz Fehlens einer Prüfungsanordnung kein Verwertungsverbot. Etwas anders würde gelten bei der Änderung von endgültigen Steuerbescheiden. So auch BFH 26.1.2006, DB 2006, 763 für Feststellungsbescheide.

**Problem:** Kann dann die Prüfungsanordnung bzw. Außenprüfung (rechtmäßig) wiederholt werden, wenn die erste Prüfungsanordnung wegen formeller Rechtswidrigkeit aufgehoben worden ist ?

Nach hM ist dies möglich, so BFH BStBl. 1989, 180; 1990, 2; AEO Nr. 3 zu § 196; aber streitig.

Es muss aber jedenfalls neuer Prüfer eigenständig prüfen, AEO Nr. 3 zu § 196

**Andere** Auffassung: Durch die Bejahung einer Wiederholungsmöglichkeit wird das Verwertungsverbot unterlaufen. Die AO sieht keine Zweitprüfung vor, da der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht bereits nachgekommen ist. Die Wiederholung würde sich nur in Scheinhandlung erschöpfen.

- ⇒ Wird eine Prüfungsanordnung angefochten, aber dennoch die Prüfung durchgeführt, ist nach Abschluss der Prüfung der Antrag beim FG auf Aufhebung der Prüfungsanordnung (**Anfechtungsklage**) unzulässig. Der Stpfl. muss dann eine sog. **Fortsetzungsfeststellungsklage** erheben mit dem Ziel, die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung festzustellen, um das Verwertungsverbot zu erreichen. Der Antrag auf Aufhebung wird i.d.R. dahingehend umgedeutet.

## 5. Durchführung der Außenprüfung, §§ 198 ff AO

Bei der Durchführung der Außenprüfung haben das FA und der Stpfl. folgende **Rechte** bzw. **Pflichten**:

### 5.1. § 198 AO: Ausweispflicht

- Der Prüfer muss vor Beginn der eigentlichen Prüfung auch ohne besondere Aufforderung seinen **Prüferausweis** vorlegen (nicht Personalausweis)  
ohne Vorlage des Ausweises beim ersten Erscheinen hat der Prüfer kein Zutrittsrecht

### 5.2. § 198 AO: Vermerk

- Vermerk über **Beginn** (Datum, Uhrzeit) der Außenprüfung in den Akten, da hierdurch die **Ablaufhemmung** gem. § 171 IV in Gang gesetzt wird und spätestens dann eine strafbefreiende **Selbstanzeige** nicht mehr möglich ist.
- Der Beginn liegt nur vor bei einem ernsthaften Beginn, z.B.:  
Einführungsbesprechungen, Betriebsbesichtigungen, Belegprüfung
- kein ernsthafter Beginn: Aktenstudium und Vorbereitung der Außenprüfung im FA (anders AEO Nr. 1 zu § 198 unter Berufung auf BFH BStBl. 1980, 409)

### 5.3. Ort der Außenprüfung: § 200 II AO, § 6 BpO

- **Grundsatz:** Die Außenprüfung hat grundsätzlich in den **Geschäftsräumen** des **Stpfl.** zu erfolgen. Kein Verstoß gegen Art. 13 GG, da der Geschäftsraum nicht so wie die private Wohnung geschützt ist, BFH BStBl. 1989 180; AEAO Nr. 2 zu § 200
- § 200 II 2: Der Stpfl. muss geeigneten Arbeitsraum zur Verfügung stellen. Es besteht aber keine Pflicht, bei Fehlen eines geeigneten Raums einen solchen anzumieten.  
Nur wenn kein geeigneter Geschäftsraum vorhanden ist, kann die Prüfung im Wohnraum oder im FA oder im Büro des Steuerberaters durchgeführt werden.  
Aber: Es besteht kein Zwang, im Wohnraum prüfen zu lassen, Art. 13; dann Prüfung im FA, ggfs. Außenprüfung beim Steuerberater, aber kein Recht hierauf. FA muss über Antrag, beim Steuerberater zu prüfen, **pflichtgemäß** entscheiden. Siehe auch BFH BStBl. 1989, 265.
- Eine Ap nach § 193 II Nr. 2 kann auch im FA durchgeführt werden, wenn der Stpfl. weder über Geschäftsräume noch über einen inländischen Wohnsitz verfügt, BFH 26.7.2007, DB 2007, 2354.

### 5.4 Prüfungsgrundsätze

#### 5.4.1 Prüfung zugunsten und zuungunsten, § 199 I, 88 II AO

- ⇒ Gesetzmäßigkeitsprinzip. Zulässig ist die Bildung von Prüfungsschwerpunkten, § 7 BpO.  
Die Befragung von Betriebsangehörigen richtet sich nach § 200 I 3 und 4.
- ⇒ Die Aufforderung, Auskünfte zu erteilen und Urkunden vorzulegen, ist jeweils ein VA und damit selbständig anfechtbar (BFH BStBl. 1986, 2: nur bei Auskünften, die zu höheren Steuern führen sollen; Urteil mit dieser Differenzierung nicht überzeugend)

#### 5.4.2 Fortlaufende Unterrichtung, § 199 II AO

- ⇒ Zur Vorbereitung der Schlussbesprechung, aber auch bei abgekürzter Außenprüfung ist der Stpfl. fortlaufend über die Prüfungsergebnisse zu unterrichten. Hierdurch Steigerung der Effektivität der Prüfung, Schutz vor Überraschungen. Bei Verletzung des § 199 II tritt allerdings keine Rechtsfolge ein.

#### 5.4.3 Verdacht einer Steuerstraftat, § 201 II AO, § 10 BpO

Bei Verdacht einer Steuerstraftat ist die zuständige Stelle (Straf- und Bußsachenstelle = Strabu) hierüber **unverzüglich** zu unterrichten. Die Prüfung ist zu unterbrechen, **soweit** der Verdacht reicht.

Die Prüfung soll erst **nach** Einleitung des Strafverfahrens wieder aufgenommen werden.

Dann besteht zwar volle Mitwirkungspflicht des Stpfl., aber diese Mitwirkung kann nicht erzwungen werden, § 393. Bei Verweigerung der Mitwirkung im Hinblick auf das Strafverfahren kann das FA bzw. der Prüfer allerdings entsprechende negative Schlüsse ziehen.

Bei Verletzung der in 5.4.1 – 5.4.3 genannten Pflichten liegen lediglich Verfahrensfehler vor, die nach § 127 unbeachtlich sind bzw. keine für das FA negative Rechtsfolgen haben.

### 5.5 Kontrollmitteilung § 194 III, § 9 BpO

- ⇒ § 194 III erlaubt die Anfertigung einer Kontrollmitteilung (KM). Sie dient der Kontrolle der steuerlichen Verhältnisse Dritter. Sie ist nach der Neufassung der BpO offensichtlich auch zulässig bei Dritten, die ein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 haben, da die BpO keine Einschränkungen mehr enthält.
  - **Bsp:** Beim Stpfl. werden BA festgestellt. Durch Erstellung einer KM an das FA des Zahlungsempfängers ist die Kontrolle möglich, ob dieser die Einnahme versteuert hat.  
Auch KM z.B. an das FA des Käufers eines teuren PKW oder Schiffes: Woher hat Käufer das Geld, evtl. aus Schwarzeinnahmen? (umgekehrte KM)
- ⇒ Erhält ein FA eine KM, wertet es diese aus, meist bei einer eigenen Außenprüfung des Dritten.
- ⇒ KM auch ohne konkreten Anhaltspunkt der Nichtversteuerung zulässig. KM über alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die evtl. beim Dritten steuerlich bedeutsam sein könnten.
- ⇒ Jedoch Einschränkung durch BFH 4.11.2003, BStBl. 2004, 1032: Die Sachverhalte, über die eine KM erstellt werden soll, müssen für den zu prüfenden Stpfl. relevant sein; dies ist nicht der Fall, wenn eine Bank zur Mitteilung ihres internen Verrechnungskontos aufgefordert wird, nur um die Überweisungen an die Bankkunden festzustellen zwecks Erstellung einer entspr. KM.

- ⇒ KM dürfen nicht ausgewertet werden (Verwertungsverbot), wenn die Außenprüfung, bei der die KM erstellt wurde, lediglich angeordnet wurde, um die Besteuerung Dritter zu kontrollieren (Außenprüfung bei Saalvermietern, um die Einnahmen von Tanzkapellen zu prüfen); Nds. FG, 22.6.2004; Revisionsverfahren anhängig.
- ⇒ Die Erstellung der KM ist **kein Verwaltungsakt** gegenüber dem Geprüften oder dem Dritten, also **nicht anfechtbar**.

## 5.6 Mitwirkungspflichten des Stpfl. § 200 AO, § 8 BpO

- ⇒ § 200 I 1 : § 90 I: **allgemeine** Pflicht zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung
- ⇒ § 200 I 2 : **Konkrete** Pflicht: Auskünfte zu erteilen, Urkunden vorzulegen
- ⇒ § 93 II 2 und 97 II gelten nicht:
  - keine Schriftform des Auskunftersuchens,
  - keine Reihenfolge: erst Auskunft, dann Urkunde
    - sondern: Urkunden (Bücher etc.) können **sofort** verlangt werden.
    - Stpfl. muss aber nicht selbst Nachkalkulation erstellen.
- ⇒ § 200 I 3: Auskunft grundsätzlich vom **Stpfl.** oder seinem hierzu **Beauftragten** (Buchhalter, kfm. Leiter, Steuerberater). Die Beauftragung befreit den Stpfl. selbst nicht von seiner eigenen Auskunftspflicht, § 8 I 2 BpO.
- ⇒ **Grundsatz: keine** Fragen an **andere Betriebsangehörige** (= Dritte)
  - anders:** Stpfl. oder Beauftragter können oder wollen keine Auskunft erteilen; dann sind Fragen an Betriebsangehörige (ArbN, mithelfende Familienmitglieder) zulässig.
- ⇒ § 200 III räumt dem FA das Recht zur Betriebsbesichtigung ( nicht der Wohnräume) ein.
- ⇒ § 200 II : Der Stpfl. **muss** einen **geeigneten** Arbeitsraum für Prüfer und die **notwendigen** Hilfsmittel zur Verfügung stellen: Datensichtgerät für EDV und Rechnerpersonal, nicht: Telefon, Schreibmaschine, Fotokopiergerät.
- ⇒ § 147 VI: Zugriffsrecht auf die gespeicherten Daten, die ab dem 1.1.2002 gespeichert werden. Bei älteren Speicherungen nur, soweit der Zugriff noch zumutbar ist. Einzelheiten: BMF 16.7.2001, BStBl. 2001 I, 415.
- ⇒ **Keine** Mitwirkungspflicht bei Prüfung einer **Bank**, wenn mit der Erteilung der Auskunft lediglich die steuerlichen Verhältnisse der Bankkunden festgestellt werden sollen, BFH 4.11.2003, DStR 2004, 1032.

## 5.7 Zusammenfassung zum Verwertungsverbot

### 1. Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung

Sie allein führt nach BFH BStBl. 1984, 285 **nicht** zu einem Verwertungsverbot der dabei erlangten Tatsachenkenntnisse. Es gilt vielmehr ein **zweistufiges Verfahren**:

- a) Das Verwertungsverbot besteht nur, wenn der Stpfl. die Prüfungsanordnung **erfolgreich** angefochten hat oder eine Aufhebung durch das FA oder die OFD (BFH BStBl. 1985, 579) erreicht hat.  
Nach BFH ist aber eine wiederholende Prüfung zulässig.
- b) Sind die entspr. Steuerbescheide bereits ergangen, so ist **zusätzlich** hiergegen Einspruch einzulegen, um die gezogenen Rechtsfolgen zu beseitigen.

### 2. Nichtigkeit oder Fehlen der Prüfungsanordnung

Da dann kein anfechtbarer VA vorliegt, kann die Rechtswidrigkeit der erlangten Kenntnisse im **Einspruchsverfahren** gegen die darauf beruhenden Änderungsbescheide geltend gemacht werden. BFH BStBl. 1985, 165.

Bei Fehlen einer Prüfungsanordnung gilt das Gleiche; BFH BStBl. 1986, 2

**Ausnahme** kein Verwertungsverbot bei Fehlen einer Prüfungsanordnung: Bei der Prüfung eines Einzelunternehmers stellt sich heraus, dass an seinem Unternehmen weitere Mitunternehmer beteiligt sind (s.o.: Punkt 4.2.1). Ebenso nicht bei fehlender Prüfungserweiterung, s.o. BFH 22.2.2006, BStBl. 2006, 400: Die Verwertung von Prüfungsfeststellungen, die **ohne** wirksame Prüfungsanordnung getroffen worden sind, ist **nicht** generell **unzulässig**. Das gilt jedenfalls dann, wenn die Feststellungen im Rahmen eines **erstmaligen** Steuerbescheids oder einer **Änderung** gemäß **§ 164 II AO** verwertet werden

### 3. Sonstige Ermittlungsmaßnahmen

Im Rahmen einer ordnungsmäßigen Außenprüfung werden für andere Veranlagungszeiträume steuerlich relevante Tatsachen festgestellt.

Solange sich die Maßnahmen auf Einzelmaßnahmen beschränken und keine intensive Buchprüfung etc. durchgeführt wird für die Jahre, für die keine Prüfungsanordnung vorliegt, handelt es sich nicht um eine Prüfungsanordnung, sondern um zulässige **Einzelmaßnahmen** im Rahmen der normalen Sachverhaltsermittlung. Diese können auch vom Prüfer für nicht angeordnete Zeiträume durchgeführt werden, BFH 1984,790. Sind die einzelnen Ermittlungsmaßnahmen, gleich ob innerhalb oder außerhalb einer Außenprüfung, **anfechtbare VAe** (Regelfall, z.B. Auskunftersuchen), dann muss dieser VA **erfolgreich** angegriffen werden, um ein Verwertungsverbot zu erreichen. Außerdem muss ein dennoch ergehender Änderungsbescheid angegriffen werden.

Werden Ermittlungsmaßnahmen **rechtswidrig** bei **Dritten** durchgeführt, braucht der geprüfte Stpfl. selbst keinen Einspruch hiergegen einzulegen, da er die Beschwer lediglich als Drittbetroffener geltend machen könnte.

Sein Einspruch wäre zwar zulässig, aber er braucht ihn in diesen Fällen nicht einzulegen, da sich die Ermittlungsmaßnahme **nicht gegen ihn richtet** und er im **Regelfall** hiervon auch **keine Kenntnis** hat. Insoweit besteht ein Verwertungsverbot, das im Einspruchsverfahren gegen die Änderungsbescheide, in denen diese Kenntnisse verwertet werden, geltend gemacht werden muss.

Noch nicht geklärt ist, ob ein Verwertungsverbot besteht, wenn eine Ap durchgeführt bzw. angeordnet wird, obwohl bereits ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet worden ist und der Stpfl. hierüber nicht belehrt worden ist; s. Aufsatz in DStZ 2006, 295.

### 4. Folgen des Verwertungsverbots

Erlangte Tatsachenkenntnisse dürfen nicht verwertet werden.

➤ **Fall:** *In einer Außenprüfung prüft Prüfer Verträge, die bereits dem FA vorlagen und kommt zu einer Auslegung, die eine Änderung der Steuerbescheide zur Folge hat. Stpfl. macht nunmehr die Nichtigkeit der Prüfungsanordnung geltend.*

FG Köln: Selbst wenn die Prüfungsanordnung nichtig ist, kann der Steuerbescheid geändert werden, da das evtl. Verwertungsverbot nicht zum Verbot einer Änderung wegen anderer Rechtsansichten führt.

Wenn ein Verwertungsverbot besteht, dann tritt durch die begonnene Prüfung auch keine Ablaufhemmung nach § 171 IV ein.

Das gleiche gilt, wenn Prüfung am 30.12. kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist beginnt und dann die Festlegung des Prüfungsbeginns wegen zu kurzer Frist für rechtswidrig erklärt wird; BFH BStBl. 1987, 408

Auch wenn die Prüfungsanordnung gegenüber einem Arbeitgeber (LSt-Prüfung) für rechtswidrig erklärt wird, können bei den Arbeitnehmern die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen gezogen werden, also keine Fernwirkung des Verwertungsverbots.

Bei zeitraumübergreifenden Sachverhalten (gewerbliche Grundstückshandel) können für verwertungsfreie Zeiten auch Umstände berücksichtigt werden, die aus verwertungsverbotbefangenen Jahren stammen. BFH BStBl. 1987, 284 (lesen!); s.a. BFH BStBl. 1990, 2.

## 5.8 Schlussbesprechung, § 201 AO, § 11 BpO

⇒ **Ziel** der Schlussbesprechung ist es, strittige Sachverhalte und deren rechtliche Behandlung zu erörtern (Gewährung des rechtlichen Gehörs durch ein Rechtsgespräch).

Klärung der Standpunkte, Beseitigung von Missverständnissen, Nach BFH BStBl. 1985, 354 ist auch die Verständigung über Streitfragen in tatsächlich Hinsicht zulässig; Einzelheiten AEAO Nr. 5 zu § 201.

⇒ Wird in der Schlussbesprechung Einigung erzielt über Sachverhalte, liegt i.d.R. eine sog. **tatsächliche Verständigung** vor, die für die Beteiligten, auch den Stpfl. bindend ist, wenn das FA durch Sachgebietsleiter vertreten war. Im Einspruch kann dann diese Einigung nicht mehr in Frage gestellt werden durch Geltendmachung neuer Gesichtspunkte.

⇒ **Grundsatz:** Eine Schlussbesprechung **muss** stattfinden

- ⇒ **Ausnahme:**
- Eine Schlussbesprechung ist nicht notwendig, wenn keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen festgestellt worden ist.
  - Sie ist nicht notwendig bei **Verzicht** des Stpfl. ( sie kann dennoch stattfinden)
- ⇒ Der Verfahrensfehler der unterbliebenen notwendigen Schlussbesprechung wird geheilt durch die spätere Möglichkeit der Stellungnahme zum Bp-Bericht; FG Ba-Wü, EFG 97, 779
- ⇒ Bei einer **abgekürzten** Außenprüfung gilt nach § 203 II 3 der § 201 I nicht, also keine Schlussbesprechung.
- ⇒ Hinweis auf evtl. gesonderte strafrechtliche Würdigung, § 201 II, falls Möglichkeit einer strafrechtlichen Verfolgung besteht, auch wenn noch kein konkreter Verdacht einer Steuerhinterziehung besteht.
- ⇒ Rechtsfolge der Schlussbesprechung: § 171 IV: Beginn der ursprünglich ablaufgehemmten Festsetzungsfrist

## 6. Prüfungsbericht, § 202 AO, § 12 BpO

- ⇒ Grundsatz: Prüfungsbericht muss angefertigt werden
- ⇒ **Ausnahme** : kein Prüfungsbericht, wenn keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen; dann bloße Mitteilung gem. § 202 I 3:  
Diese Mitteilung ist **kein VA**, da sie lediglich wie ein Bericht bzw. eine Mitteilung über tatsächlichen Vorgang angesehen wird, BFH BStBl. 1988, 168
- ⇒ Sinn des Bp-Berichts ist es, die tatsächlichen Grundlagen für die Änderung von Steuerbescheiden und Feststellungsbescheiden darzustellen und dem Stpfl. hierdurch rechtliches Gehör zu gewähren  
Veranlagungsstelle kann aber vom Bericht abweichen, vorher muss aber der Versuch der Abstimmung mit der Bp erfolgen, § 12 II BpO.
- ⇒ Der Prüfungsbericht ist **kein anfechtbarer VA**, da er keine verbindlichen Regelungen und keine Zusagen enthält.
- ⇒ **Rechtsfolgen des Prüfungsberichts**
- Mit dem Bericht ist die Außenprüfung abgeschlossen, damit besteht Anspruch auf Aufhebung des Vorbehalts, wenn es nicht zu einer Änderung der Steuer kommt.
  - Änderungsbescheide können nicht mehr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen, da nunmehr eine abschließende Prüfung i.S.d. § 164 I erfolgt ist.
  - Die auf Grund der Außenprüfung geänderten oder unverändert gelassenen Bescheide können nicht mehr gem. § 173 I Nr. 1 oder 2 zuungunsten oder zugunsten geändert werden, § 173 II.

## 7. Die abgekürzte Außenprüfung, § 203 AO

Bei der abgekürzten Außenprüfung handelt es sich um eine Sonderform der Außenprüfung, die aber eine vollgültige Außenprüfung darstellt mit den Rechtsfolgen wie bei normaler Außenprüfung: § 164 III, § 173 II  
Für die Zulässigkeit ist § 193 maßgebend.

Eine Prüfungsanordnung und ein Prüfungsbericht sind erforderlich; der Bericht braucht aber nicht **vor** seiner Auswertung zugesandt zu werden, sondern erst zusammen mit den geänderten Bescheiden, § 203 II 2.

Prüfungsanordnung ausdrücklich: abgekürzte Außenprüfung gem. § 203

Eine Schlussbesprechung ist nicht erforderlich, sondern nur der Hinweis auf die Änderungen.

Die Prüfung hat sich auf die **wesentlichen Besteuerungsgrundlagen** zu beschränken

Die Vorschrift ist völlig unklar und unbestimmt, sie hat keine große praktische Bedeutung.

## 8. Verbindliche Zusage, §§ 204 ff AO, AEAO zu § 204

### 8.1 Voraussetzungen

- Ein für die **Vergangenheit** bei einer **Außenprüfung** ( auch abgekürzt) **geprüfter Sachverhalt** ist im **Bp-Bericht** dargestellt
  - konkreter abgegrenzter Sachverhalt der Vergangenheit ( nicht geplanter Sachverhalt )
  - dieser muss auch in **Zukunft** auftreten können:
    - Sachverhalte mit Dauerwirkung oder wiederkehrende Sachverhalte  
z.B. Gesellschaftsverträge, Steuerfreiheit bestimmter Vorgänge, Gewinnverteilung, Leasingverträge
  - konkrete **tatsächliche** Prüfung und **Darstellung** dergestalt, dass sie Entscheidungsgrundlage sein kann; wenn kein Bp-Bericht: Darstellung des Sachverhalts in der Zusage
- Es besteht ein Bedürfnis an der Zusage bzw. ein **Zusageinteresse**
  - zur **wirtschaftlichen Disposition** in der **Zukunft**, wenn von gewisser wirtschaftl. Bedeutung
  - nur bei **rechtlich zweifelhafter** Lage bzw. bei Beurteilungsspielraum, z.B. Nutzungsdauer eines WG
  - **Bindung** auch dann, wenn der Stpfl. seine Dispositionen schon vor der Zusage getroffen hat, EFG 96, 403 (gegen BFH BStBl. 90, 274)
- **Antrag** des Stpfl. (bei PersGes.: Antrag der betroffenen Gesellschafter), auch vor Beginn der Außenprüfung möglich und sinnvoll, da Prüfer dann zweckentsprechend prüfen kann.  
Antrag lange Zeit nach Außenprüfung ist Antrag auf allgemeine Zusage.
- **Rechtsfolge**: FA **soll** verbindliche Zusage geben über künftige steuerliche Behandlung = Ermessensentscheidung, aber eingeschränkt zugunsten des Stpfl.

### 8.2 Form und Inhalt: § 205 I und II AO

### 8.3 Bindungswirkung

⇒ Folgen einer verbindlichen Zusage: § 206:

**Bindungswirkung**, wenn Deckungsgleichheit des im Bp-Bericht dargestellten Sachverhalts mit dem späteren wirklichen Sachverhalt in wesentlichen Punkten besteht, die Formvorschriften der Zusage eingehalten sind und wenn die Zusage als verbindlich bezeichnet wurde, § 205 I  
Keine Bindungswirkung bei Verstoß gegen geltendes Recht, der vom Stpfl. erkannt worden ist oder erkannt werden kann, § 206 II; BFH BStBl. 2002, 714.

### 8.4 Außerkrafttreten der Zusage

#### 8.4.1 automatisch, § 207 I AO

- ⇒ Eine ausdrückliche Aufhebung ist nicht notwendig, sondern nur informatorischer Hinweis auf das Außerkrafttreten der Zusage (kein VA):
- Rechtsvorschriften (Gesetz, VO) ändern sich
    - nicht bei Änderung von Verwaltungsvorschriften oder der Rechtsprechung
  - Zeitliche Beschränkung der Zusage läuft ab, § 205 II Nr. 3
    - für vorher verwirklichten Sachverhalt verbleibt es bei Zusage

#### 8.4.2 Aufhebung oder Änderung, § 207 II, III AO

- ⇒ Die Aufhebung oder Änderung der Zusage ist nur mit **Wirkung** für die **Zukunft** möglich bei
- **Änderung der Rspr.** oder **Verwaltungsauffassung**  
= Ermessensentscheidung: nur bei sachgerechten Gründen  
Das Interesse des Stpfl. an der Aufrechterhaltung der Zusage ist zu berücksichtigen.
  - **Wegfall des Zusageinteresses**
- ⇒ Die Aufhebung oder Änderung der Zusage ist auch mit Wirkung für die Vergangenheit gem. § 207 III möglich bei **Zustimmung** des Stpfl. oder gem. § 130 II Nr. 1 oder Nr. 2

## 8.5 Rechtsbehelfe

⇒ Die Zusage ist ein **Verwaltungsakt**. Die Ablehnung der Zusage ist also Ablehnung eines VAes, hiergegen ist Einspruch gem. § 347 I Nr. 1 statthaft.

## 8.6 Verbindliche Zusage außerhalb der Außenprüfung, § 89 II AO

Die verbindliche Zusage ist nunmehr ausdrücklich in § 89 II AO geregelt. Zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung wurde auf Grund der Ermächtigung in § 89 II AO die Steuer-Auskunftsverordnung v. 30.11.2007 erlassen. Weitere Einzelheiten sind mit BMF-Schreiben v. 11.12.2007 im ergänzten AEAO Nr. 3 zu § 89 AO geregelt.

- § 1 der VO verlangt folgende Voraussetzungen für Form und Inhalt des Auskunftsantrags:
  - Schriftlicher Antrag beim zuständigen FA unter Nennung des bzw. der Antragsteller(s), der bzw. die ein eigenes steuerrechtliches Interesse an der Auskunft haben müssen.
  - Ausführliche und vollständige Schilderung des **künftigen** (also nicht bereits abgeschlossenen) Sachverhalts
  - Darlegung des Rechtsproblems unter Angabe des eigenen Rechtsstandpunkts und Stellung einer **konkreten** Rechtsfrage.
  - Es muss das besondere steuerliche Interesse an der Auskunft dargelegt werden im Hinblick auf erhebliche steuerliche Auswirkungen der geplanten Sachverhaltsgestaltung
  - Es muss versichert werden, dass keine diesbezügliche Auskunft bei einem anderen FA verlangt worden ist und dass alle für die Erteilung der Auskunft und die Beurteilung erforderlichen Angaben gemacht wurden und der Wahrheit entsprechen.
  - Der Gegenstandswert muss bezeichnet werden zur Gebührenberechnung.
- § 2 der VO (Rechtsfolge)
  - Auch **außerhalb** der Außenprüfung **kann** (Ermessen) das FA (und das Bundeszentralamt für Steuern) verbindliche Auskünfte erteilen
  - Eine Auskunft soll nicht erteilt werden, wenn es lediglich um eine steuersparende Gestaltung geht
  - Die Auskunft ist nur verbindlich, wenn der verwirklichte mit dem vorgetragenen Sachverhalt übereinstimmt und von einem Bediensteten mit abschließendem Zeichnungsrecht erteilt worden ist (i.d.R. Sachgebietsleiter) und nicht dem geltenden Recht widerspricht, § 2 I 2
  - Die Auskunft kann unter bestimmten Umständen mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden, wenn sich z.B. die erteilte Auskunft als unrichtig oder ermessensfehlerhaft herausstellt.
  - Die Bindung entfällt bei Änderung oder Wegfall der zugrundegelegten Rechtsnormen, § 2 II.

⇒ Gem. § 89 III – V sind diese Auskünfte gebührenpflichtig. Die verbindliche Auskunft kann bis zur Bezahlung der Gebühr zurückgestellt werden. Die Gebühr richtet sich nach dem Gerichtskostengesetz und hängen ab von der Höhe des Gegenstandswerts, also der von der Auskunft abhängigen Steuerhöhe. Der Gegenstandswert beträgt mindestens 5.000 €. Ist er nicht zu bestimmen, richtet sich die Gebühr nach Zeitaufwand (50 € je angefangene halbe Stunde). In der Literatur wird die Verfassungsmäßigkeit der Gebührenpflicht bezweifelt (s. z.B. DStZ 2007, 421; DB 2007, 2334).

⇒ Da – entgegen bisheriger Rechtslage – die verbindliche Auskunft ein VA ist, kann gegen die erteilte Auskunft oder die Ablehnung einer Auskunft **Einspruch** eingelegt werden, vor allem, wenn sie nicht den Vorstellungen des Antragstellers entspricht.

Im Klausurfall sollten Sie die Einzelheiten der VO und des AEAO nachgelesen, um die Voraussetzungen für eine verbindliche Auskunft zu prüfen.

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

---

# Abgabenordnung

Teil H

Übungsfälle

**Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2010**

## A. Fragen

1. Warum heißt es "Außenprüfung" und nicht Betriebsprüfung ?
2. Bei welchen Stpfl. ist die Durchführung einer Außenprüfung zulässig ?
3. Welche Bedeutung und Aufgaben hat die steuerliche Außenprüfung ?
4. Muss der Prüfer Sachverhalte auch zugunsten ermitteln ?
5. Hat der Stpfl. einen Rechtsanspruch auf Durchführung einer Außenprüfung ?
6. Welchen sachlichen Umfang hat eine Außenprüfung und was kann der Prüfer jeweils prüfen ?
7. Welchen zeitlichen Umfang hat die Außenprüfung bei Großbetrieben und Konzernen ?
8. Welchen zeitlichen Umfang hat die Außenprüfung bei anderen Betrieben ?
9. Kann die Prüfung auch auf mehr als 3 Veranlagungszeiträume ausgedehnt werden ?  
Wenn ja, was ist hierbei formal zu beachten?
10. Dürfen festgestellte Sachverhalte durch Kontrollmaterial bei anderen Stpfl. ausgewertet werden ?
11. Welche Mitwirkungspflichten hat der Stpfl. während einer Außenprüfung ?
12. Welche Folgen haben Verletzungen dieser Mitwirkungspflichten ?
13. Darf der Prüfer Betriebsangehörige um Auskunft ersuchen ?
14. Was hat der Prüfer zu tun, wenn sich der Verdacht einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit ergibt ?
15. Hat der Stpfl. einen Anspruch auf Durchführung einer Schlussbesprechung ?

## B. Übungsfälle

### Fall 1:

FA ordnete für die ESt der Jahre 05 und 06 eine Außenprüfung an. Diese ergab, dass der Stpfl. bisher nicht berücksichtigte Einnahmen aus § 22 EStG (Aufwandsentschädigung) hatte. Im Bp- Bericht war ferner angegeben, dass nach den Ermittlungen des Prüfers der Stpfl. diese Art der Einnahmen auch in 03 und 04 hatte. Das FA änderte entsprechend die ESt-Bescheide 03 - 06.

Durfte das FA die Steuerbescheide ändern, wenn die Voraussetzungen des § 173 I Nr. 1 gegeben sind?

### Fall 2:

Das FA begründet seine Prüfungsanordnung gegen die Eheleute X wie folgt: "Die Prüfungsanordnung gegen Herrn X stützt sich auf § 193 I, die Prüfungsanordnung gegen Frau X auf § 193 II Nr. 2. Angesichts der Prüfung bei Herrn X erscheint die Prüfung bei Frau X mit ihren vielgestaltigen Einkünften aus Miethäusern und Kapital zweckmäßig."

Ist die Prüfungsanordnung rechtmäßig, wenn Herr X ein Gewerbe betreibt und Frau X 10 Miethäuser und 80 verschiedene Aktien und festverzinsliche Wertpapiere hat ?

### Fall 3 :

Das FA ordnet gegen die OHG X eine Außenprüfung für die Jahre 01 - 03 an und gibt die Prüfungsanordnung in 09 ordnungsgemäß bekannt. Die entspr. Steuer- und Feststellungserklärungen 01 - 03 waren bis Ende 04 alle abgegeben. Die OHG war zum 31.12.03 aufgelöst worden. Es bestehen keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass Einnahmen vorsätzlich oder grob fahrlässig nicht erklärt wurden, ausgeschlossen ist dies aber auch nicht.

Ist die Prüfungsanordnung rechtmäßig ?

### Fall 4 :

Das FA prüft aufgrund einer ordnungsgemäßen Prüfungsanordnung die Jahre 03 - 05, u.a. die ESt. Während der Prüfung überprüft der Prüfer auch die Buchführung 01 und 02 und kommt auch für diese Jahre zu Mehrergebnissen, die durch Änderungsbescheide auch erfasst werden. Der Stpfl. ist von den Änderungsbescheiden völlig überrascht, da die Jahre 01 und 02 in der Schlussbesprechung gar nicht angesprochen worden sind und fragt, was er unternehmen soll.

### Fall 5 :

Der 17-jährige A betreibt mit Zustimmung seiner Eltern und des Vormundschaftsgerichts ein Kleinstgewerbe. An wen muss die Prüfungsanordnung bekannt gegeben werden, wenn das FA den A hinsichtlich ESt, USt und GewSt prüfen will ?

**Fall 6 :**

Der Unternehmer A ist am 5. Juli 06 verstorben und hat seinen Bruder Z als Alleinerben eingesetzt. Z hat den Betrieb zunächst selbst weitergeführt, ab dem 1.1.07 aber an X verpachtet und sucht nun einen Käufer. Er hat die Aufgabe des Gewerbebetriebs allerdings noch nicht erklärt, hat also nach wie vor Einkünfte aus § 15 EStG.

Wen kann das FA aufgrund welcher Vorschriften für welche Zeiträume prüfen ? Wie erfolgt die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ?

**Fall 7 :**

V hat mehrere Bürogebäude an Gewerbetreibende vermietet und zur USt optiert. Auf welche Vorschrift müsste das FA die Prüfungsanordnung stützen?

**Fall 8:**

Der Prüfer kommt bei einer ordnungsgemäß angeordneten Außenprüfung für 03-05 nicht zu Mehrergebnissen. Das FA erweitert daher die Prüfung durch ordnungsgemäß bekannt gegebene Prüfungsanordnung auf die Jahre 01 und 02. Ist dies zulässig ?

**Fall 9:**

Die Eheleute Adam und Eva Huhn wohnen im eigenen Mehrfamilienhaus in Köln, Kleinstr. 4. Sie hatten für die Jahre 10 - 13 gemeinsam unterschriebene ESt- Erklärungen abgegeben; beide haben auch alle erforderlichen USt-Erklärungen für die Jahre 10 - 13 abgegeben. Beide wurden zur ESt zusammen veranlagt. Alle Steuerbescheide sind, soweit sie die ESt betreffen, endgültig.

Eva betreibt eine eigene Anwaltspraxis im o.g. Haus. Adam ist bei Eva angestellter Bürovorsteher. Außerdem erstellt er, unabhängig von seiner Angestelltentätigkeit, rechtliche Gutachten in Vollstreckungs- und Insolvenzfällen, und zwar schon seit Jahren. Seine Tätigkeit ist der eines Rechtsanwalts ähnlich. Ferner ist er Eigentümer von drei Mietwohngrundstücken, zu denen auch das o.g. Grundstück in der Kleinstr. 4 gehört. Adam hatte außerdem in 11 geerbt und pflichtgemäß eine ErbSt- Erklärung eingereicht.

Adam Huhn erklärt folgende Einkünfte:	10	11	12	13
Eink. aus § 19	40.000	45.000	50.000	51.000
Eink. aus § 18	400	4.200	-	-
Eink. aus § 21	7.000	7.500	./ 45.000	28.000

Adam hatte auf Rückfrage mitgeteilt, dass er seine freiberufliche Tätigkeit Ende 11 eingestellt habe.

Am 9.8.14 fanden die Eheleute folgendes Schreiben vor:

FA Köln-Altstadt (Steuer-Nr.) Datum 7.8.14

Herrn und Frau Adam und Eva Huhn Adresse

Betr.: Anordnung einer steuerlichen Betriebsprüfung

Sehr geehrte Frau, sehr geehrter Herr Huhn !

Auf Grund des § 193 I AO ordne ich an, dass bei Ihnen eine steuerliche Betriebsprüfung vorgenommen wird.

Prüfende Stelle: FA Köln Altstadt, Prüfer: StOI Meier

Voraussichtlicher Prüfungsbeginn: 14.9.14

Geprüft werden die folgenden Steuern für nachstehende Zeiträume:

Umsatzsteuer 10 bis 12

Einkommensteuer 10 bis 12

Erbschaftsteuer 11 des Herrn Huhn

Unterschrift (ordnungsgemäße) Rechtsbehelfsbelehrung

**Aufgabe:** Prüfen Sie, ob **Adam** Huhn ( nicht Eva) verpflichtet ist, die Außenprüfung zu dulden. Erörtern Sie alle Voraussetzungen.

Gehen Sie im Rahmen der Prüfung auch auf folgende Fragen ein:

1. Ist die Prüfungsanordnung gegen **Adam** rechtmäßig, auch wenn er keinerlei Unterlagen oder Aufzeichnungen über seine Einkünfte hat?
2. Ist die Prüfungsanordnung rechtmäßig, obwohl er nur sehr geringe Einkünfte aus Gutachterstätigkeit und keine vielgestaltigen Einkünfte hat?
3. Welche Konsequenzen ergeben sich daraus, dass bei Kollegen, die in vergleichbaren Verhältnissen leben, noch nie eine Außenprüfung stattfand?
4. Kann hinsichtlich der ErbSt eine Prüfung angeordnet werden?
5. Kann die Prüfung der USt angeordnet werden; was kann hinsichtlich der ESt geprüft werden?

**Fall 10:**

Der Stpfl. Hans Hahn betrieb in den Jahren 01 bis 06 in X einen Einzelhandel mit Möbeln. Der Betrieb war als Mittelbetrieb eingestuft und bisher nicht geprüft worden. Nach seiner Heirat in 06 gab er den Betrieb zum 31.12.06 auf und arbeitet seitdem als Arbeitnehmer im Betrieb seines Schwiegervaters.

Seine ESt-Erklärung 07 ist am 30.5.08 beim FA eingegangen. In ihr hat er u.a. nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, da überraschenderweise bereits abgeschriebene Forderungen in 07 doch noch eingegangen sind.

Am 4.9.08 erhielt er folgendes Schreiben vom FA:

FA X-Stadt (Steuer-Nr.) 1.9.08

Herrn Hans Hahn

Adresse

Sehr geehrter Herr Hahn !

Hiermit ordne ich bei Ihnen eine steuerliche Betriebsprüfung an. Sie wird vom FA X-Stadt durch Herrn StI Neu durchgeführt und voraussichtlich am 11.9.08 beginnen.

Geprüft werden: USt, ESt, jeweils für die Jahre 05 - 07 und GewSt für die Jahre 05-06

Zur Durchführung der Prüfung sind ein geeigneter Arbeitsraum sowie die erforderlichen Hilfsmittel unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Unterschrift (des zuständigen Beamten).

Am 7.9.08 geht beim FA ein Schreiben des Hans Hahn ein:

"Ihre Prüfungsanordnung vom 1.9.08 hat mich völlig überrascht. Die Anordnung ist mir unverständlich, da ich nicht mehr unternehmerisch tätig bin, so dass ich auch nicht mehr der Bp unterliege.

Eine Außenprüfung ist auch nur zulässig, wenn Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen, was aber bei mir nicht der Fall ist, da ich meinen stl. Pflichten immer nachgekommen bin. Die Prüfungsanordnung ist weder dem Umfang noch der Form und dem Verfahren nach durch das Gesetz gedeckt. Sie verstößt auch gegen den Gleichheitsgrundsatz, da es eine Reihe von ähnlichen Betrieben gibt, die schon zehn und mehr Jahre nicht geprüft worden sind. Die Prüfung ist auch deshalb nicht durchführbar, da ich keine Geschäftsräume mehr habe.

**Aufgabe:** Prüfen Sie, ob die Prüfungsanordnung des FA vom 1.9.08 rechtmäßig ist. Gehen Sie hierbei auf die Einwendungen des Hans Hahn ein. Die tatsächlichen Ausführungen von ihm sind zutreffend.

### Fall 11 :

Beantworten Sie kurz, aber erschöpfend unter Angabe der gesetzlichen Grundlagen die folgenden Fragen zur Außenprüfung:

- Welche Rechtsfolgen ergeben sich nach Durchführung einer Außenprüfung ?
- Der Stpfl. gab zum 31.12.06 seinen Schreinereibetrieb auf aus Altersgründen. Ist eine Außenprüfung in 07 noch für die Jahre 04-06 zulässig? Kann auch das Jahr 07 im Hinblick auf evtl. nachträgliche Betriebseinnahmen geprüft werden?
- Was hat das FA zu beachten, wenn es beim Stpfl. eine Außenprüfung gem. § 193 II Nr. 2 durchführen will?
- Das FA hat eine Außenprüfung bei einer OHG angeordnet. Kann es auch die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter der OHG und der Ehegatten dieser Gesellschafter mit in die Prüfung einbeziehen ?
- Das FA hat beim Rentner R eine Außenprüfung gem. § 193 II Nr. 1 angeordnet. R beschäftigt eine Haushaltshilfe, einen Gärtner und einen Chauffeur. Darf das FA im Rahmen der Außenprüfung auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit prüfen ?
- Beschreiben Sie kurz die wesentlichen Unterschiede zwischen einer abgekürzten und einer "großen" Außenprüfung.
- Das FA setzt den Prüfungsbeginn in einer am 4.12.06 ordnungsgemäß bekannt gegebenen Prüfungsanordnung auf den 11.12.06 fest. Der Stpfl. bittet aus näher bezeichneten Gründen um Verschiebung des Prüfungsbeginns auf den 5.1.07. Das FA beginnt mit der Prüfung antragsgemäß am 5.1.07.

Gegen die nach Ablauf der normalen Festsetzungsfrist erlassenen Änderungsbescheide trägt der Stpfl. vor, die Ablaufhemmung des § 171 IV greife nicht, da die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nicht angemessene Zeit vor dem beabsichtigten Prüfungsbeginn erfolgt sei. Hat der Stpfl. recht?

Wie wäre es, wenn der Stpfl. den Prüfungsbeginn erfolglos angefochten hätte (erfolglos, da z.B. das FG einen berechtigten Grund für die Nichteinhaltung der regelmäßigen 14-Tagesfrist annahm) und deshalb die Außenprüfung wegen des Einspruchsverfahrens und der damit verbundenen Aussetzung der Vollziehung erst am 5.3.07 begonnen hätte?

### Fall 12:

Eine BGB-Gesellschaft hat mit Feststellungserklärungen 03 bis einschl. 05 gewerbliche Einkünfte und mit Feststellungserklärungen 06 - 08 solche aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Im August 09 ordnete das FA eine Außenprüfung bei der BGB-Gesellschaft für die Jahre 03 bis 05 an, und zwar für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, GewSt, USt.

Zugleich wurde die Prüfung gegen die aus den Klägern bestehende "Hausgemeinschaft" hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung für die Jahre 06 - 08 angeordnet. Eine ausführliche und richtige Begründung für die Aufklärungsbedürftigkeit und die Zweckmäßigkeit einer Außenprüfung wurde erteilt.

Die Gesellschafter wenden sich gegen die Prüfungsanordnung für die Jahre 03-08, da hierdurch § 4 III BpO verletzt sei.

Konnte das FA die Prüfungsanordnung für die Jahre 03 - 08 erlassen ?

**Fall 13:**

17 Bauherren haben sich in der F-Bauherrengemeinschaft (F-BHG) zusammengeschlossen, die je ein Reihenhaus-Baugrundstück erwarben, auf denen Reihenhäuser errichtet werden sollten.

Sie schlossen mit der Steuerberatungs- GmbH X einen Treuhandvertrag, wonach die GmbH die Treugeber bei der Geltendmachung und Durchsetzung ihrer steuerlichen Rechte unterstützen und diese bei der Erfüllung ihrer Pflichten gegenüber dem FA vertreten sollte, u.a. auch bei der Entgegennahme von Prüfungsanordnungen und sonstigen VAen.

Das FA ordnete "bei der F-BHG, bestehend aus den in der Anlage aufgeführten Bauherren" die stl. Prüfung gem. § 193 II Nr. 2 AO an. Die Prüfungsanordnung wurde an die GmbH gerichtet. Das FA schrieb am Schluss der Prüfungsanordnung: "Die Prüfungsanordnung ergeht an Sie als Treuhänder und Steuerberater". Die gem. § 193 II Nr. 2 erforderliche Begründung wurde gegeben.

Es heißt dann weiter: "Der Bevollmächtigte hat eine Durchschrift dieser Prüfungsanordnung erhalten". Aus dem weiteren Verfahren ergibt sich, dass das FA die Prüfung bei der Steuerberatungs- GmbH X durchführen will

**Aufgabe:** Wird ein Einspruch gegen diese Prüfungsanordnung durch die GmbH Erfolg haben?  
(Nicht zu untersuchen ist, ob die Prüfungsanordnung gegenüber der F-BHG wirksam geworden ist)

**Fall 14:**

Das FA ordnete ordnungsgemäß eine Außenprüfung u.a. für das Jahr 09 an. Die entspr. Steuererklärung war in 11 eingegangen. Die Prüfung begann am 19.7.13 und wurde unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen und erst im Jahre 15 wieder aufgenommen. Die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Änderungsbescheide ergingen im Jahre 16.

**Aufgabe:** Sind die Änderungsbescheide innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen ?

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

---

# Abgabenordnung

Teil H

Lösungen zu  
den Übungsfällen

**Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2010**

## A. Antworten auf die Fragen

1. Außenprüfungen finden nicht nur bei Stpfl. mit Betrieben statt, sondern können auch bei anderen Stpfl. stattfinden. Der Begriff Außenprüfung ist daher umfassender als der der Betriebsprüfung.
2. § 193 I: Stpfl. mit gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Einkünften  
§ 193 II Nr.1: Stpfl., die für Rechnung eines anderen Steuern einzubehalten und abzuführen haben, z.B. ArbG von privat Beschäftigten, wenn sie nicht schon unter § 193 I fallen  
§ 193 II Nr.2: Stpfl. mit anderen Einkunftsarten, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und Prüfung an Amts Stelle nicht zweckmäßig ist. Dies ist vor allem bei Stpfl. mit umfangreichen und komplizierten stl. Verhältnissen der Fall. Diese Prüfungsanordnung muss **besonders begründet** werden.
3. a) Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit Schutz der ehrlichen Stpfl.  
b) Sicherung des Steueraufkommens
4. ja, nach § 199 I und § 88 II
5. Nein, aber er hat Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung über seinen Antrag auf Durchführung einer Außenprüfung.
6. § 194 I 2: Der sachliche Umfang ist abhängig vom pflichtgemäßen Ermessen des FA:  
eine oder mehrere Steuerarten  
beschränkt auf bestimmte Sachverhalte  
Erstreckt sich die Außenprüfung z.B. auf die ESt, können nach der Rspr. des BFH auch die nicht betrieblichen einkommensteuerlichen Verhältnisse geprüft werden.  
Bei der Außenprüfung bei einer Personengesellschaft erstreckt sich die Prüfung auch auf die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter insoweit, als diese für die einheitlichen Feststellungen relevant sind (z.B. Sonderbereich, Spenden)  
Bei Zweckmäßigkeit kann die Prüfung der Gesellschafter durch eine eigene Prüfungsanordnung mit einbezogen werden, § 194 II. Diese Prüfungsanordnung muss aber auf § 193 II Nr. 2 gestützt werden, sofern der Gesellschafter nicht selbst unter § 193 I fällt.
7. Der Prüfungszeitraum soll sich an den vorhergehenden Prüfungszeitraum anschließen, § 4 II BpO (Anschlussprüfung). Es können also auch mehr als 3 Jahre geprüft werden.
8. Der Prüfungszeitraum soll grundsätzlich nur maximal 3 zusammenhängende Veranlagungszeiträume betreffen. Unerheblich ist, ob für die zu prüfenden Jahre bereits Steuererklärungen abgegeben worden sind. Natürlich kann die Prüfung auch für z.B. nur 2 Jahre angeordnet werden.
9. Ja, wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht ohne Erweiterung des Prüfungszeitraums festgestellt werden können, wenn mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen zu rechnen ist (ab 500 € pro Steuerart und -jahr bei Kleinbetrieben, ab 1.500 € insgesamt bei Mittelbetrieben)  
Das Gleiche gilt bei nicht unerheblichen Steuererstattungen  
Die Ausdehnung bedarf einer gesonderten Prüfungsanordnung, in der die Ausdehnung des Prüfungszeitraums zu begründen ist. Die Begründung kann nachgeholt werden.
10. Ja, § 194 III, nach Rspr. auch, soweit Auskunftsverweigerungsrecht besteht.
11. Nach § 200 besteht eine umfassende, über die allgem. Mitwirkungspflicht des § 90 hinausgehende Mitwirkungspflicht. Er muss Auskünfte erteilen, Urkunden vorlegen ohne Einhaltung der in § 93 ff. festgelegten **Reihenfolge**. Duldung der Prüfung in den Geschäftsräumen des Stpfl  
Bereitstellung eines geeigneten Raums während der üblichen Geschäftszeit. Bereitstellung von Computern, Lesegeräten etc., um elektronische Daten zu lesen. Ggf. auch Programmabläufe.  
Der Stpfl. kann Hilfspersonen einschalten, die nicht Steuerberater sein müssen.
12. FA kann die Pflichterfüllung erzwingen gem. §§ 328 ff AO (Zwangsgeldverfahren), wenn nicht die Gefahr besteht, sich wegen einer Steuerstraftat etc. zu belasten, § 393 I 2.  
Es kann ggf. die Besteuerungsgrundlagen schätzen, wenn der Stpfl. auf die Folgen aufmerksam gemacht worden ist. Dies gilt auch bei Unterlassung der Mitwirkung im Falle des § 393 I 2.
13. Ja, wenn er vorher vom Stpfl. oder einer benannten Auskunftsperson keine geeigneten Auskünfte erhalten hat. Er muss aber vorher den Stpfl. darauf hinweisen und Benennung evtl. weiterer Auskunftspersonen verlangen, § 200 I 3; § 8 II BpO.

14. Er hat die zuständige Stelle (Straf- und Bußsachenstelle) unverzüglich zu unterrichten und die Prüfung solange einzustellen, bis die Einleitung eines Strafverfahrens mitgeteilt worden ist, § 397 AO. Dann ist der Stpfl. zu belehren, dass er zwar weiter zur Mitwirkung verpflichtet ist (Folge bei fehlender Mitwirkung: ggf. Schätzung), dass diese aber nicht erzwungen werden kann. § 10 BpO.

Besteht die Möglichkeit, dass aufgrund der Feststellungen ein Strafverfahren durchzuführen ist, soll der Stpfl. auf diese Möglichkeit hingewiesen werden, § 201 II AO.

15. Ja, § 201 I AO, es sei denn, die Prüfung führt zu keiner Veränderung der Besteuerungsgrundlagen oder der Stpfl. verzichtet hierauf

## B. Lösungen zu den Fällen

### Fall 1 :

Es geht hier um die Abgrenzung einer Außenprüfung (§§ 193 ff) von sonstigen Ermittlungsmaßnahmen (§§ 88 ff). Als Außenprüfung müssen alle auf Grund einer Prüfungsanordnung durchgeführten Ermittlungen angesehen werden. Die Aufklärung der Einnahmen in 03 und 04 mag zwar im Rahmen einer umfassenden Prüfung erfolgt sein, da ihr jedoch keine Prüfungsanordnung zugrunde lag, liegt keine Maßnahme der Außenprüfung vor. Man kann auch nicht von einer rechtswidrigen Außenprüfung sprechen.

Dennoch sind die Ermittlungsmaßnahmen des FA nicht rechtswidrig, da das FA schon wegen des Gesetzmäßigkeitsprinzips zusätzliche **Einzelermittlungen** für noch offene Veranlagungen durchführen kann, wenn das FA auf den fehlenden Zusammenhang mit der Außenprüfung hinweist.

Die Ermittlungsergebnisse dürfen zwar nicht im Bp- Bericht erscheinen, dies hat aber keinen Einfluss auf die Rechtmäßigkeit der getroffenen Einzelermittlungsmaßnahme. Das FA darf also die Bescheide 03 und 04 berichtigen.

### Fall 2 :

Eine auf § 193 II Nr. 2 gestützte Prüfungsanordnung muss begründet werden. Die Begründung muss ergeben, dass die gewünschte Aufklärung durch Einzelermittlungen nicht erreicht werden kann. Hierzu genügt nicht der Hinweis, dass beim Ehegatten des Stpfl. ohnehin eine Außenprüfung stattfindet. Die Prüfungsanordnung, die gegen Eheleute zwar zusammengefasst werden darf, muss aber gesondert für jeden Ehegatten auf ihre Rechtmäßigkeit hin untersucht werden.

Die Vielgestaltigkeit der Einkünfte kann zwar ein Prüfungsgrund gem. § 193 II Nr. 2 sein. Ob dies hier vorliegt, erscheint fraglich. Hinzukommen muss aber, dass eine Prüfung an Amtsstelle nicht zweckmäßig ist. Diese Zweckmäßigkeit ergibt sich aber nicht daraus, dass gerade beim Ehepartner eine Außenprüfung stattfindet. Ansonsten ist für die Zweckmäßigkeit in der Begründung nichts dargetan, abgesehen davon, dass die Unterlagen von 10 Häusern sicher an Amts Stelle geprüft werden können. Die Prüfungsanordnung gegenüber der Ehefrau ist daher rechtswidrig. Gegenüber Herrn X ist sie rechtmäßig, da er ein Gewerbe betreibt. Einer besonderen Begründung bedarf es insoweit nicht, es reicht der Hinweis auf § 193 I.

### Fall 3 :

Die normale F-Frist für die Bescheide 01-03 war spätestens in 09 bereits abgelaufen. Nach BFH, BStBl. 1988, 113 lässt sich die Frage der Verjährung und anderer Hindernisse erst beim Erlass von Änderungsbescheiden zuverlässig beurteilen, wenn der Sachverhalt durch die Außenprüfung geklärt ist. Einer Prüfungsanordnung steht daher nicht entgegen, dass die Steueransprüche der zu prüfenden Zeiträume möglicherweise bereits verjährt sind. Wenn allerdings die Verjährung eindeutig feststeht, ist die Prüfungsanordnung ermessensfehlerhaft. Dies ist aber hier nicht der Fall, da es möglich ist, dass bei der Außenprüfung eine Steuerrückzahlung aufgedeckt wird.

### Fall 4 :

Hier liegt im Hinblick auf die Jahre 01 und 02 eine rechtswidrige Außenprüfung vor, da der Prüfungszeitraum nicht durch eine Prüfungsanordnung erweitert worden ist. Die Verwertung von rechtswidrig erlangten Kenntnissen in einer Außenprüfung kann nur dadurch verhindert werden, dass die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung festgestellt wird. Da hier aber keine Prüfungsanordnung erlassen worden ist, kann der Stpfl. die Rechtswidrigkeit der Prüfungserweiterung nur mit einem Einspruch gegen die auf Grund der Außenprüfung erlassenen Änderungsbescheide 01 und 02 geltend machen.

Liegt also kein selbständig anfechtbarer VA vor, kann und muss die Rechtswidrigkeit einer Prüfungsmaßnahme erst im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden.

**Hinweis:** Wäre die Prüfungsanordnung auf die Jahre 01 und 02 erweitert worden, hätte der Stpfl. diese Prüfungsanordnung (erfolgreich) anfechten müssen, um ein Verwertungsverbot zu erreichen.

**Fall 5 :**

A ist gemäß § 112 BGB für diejenigen Rechtsgeschäfte unbeschränkt geschäftsfähig, die der Geschäftsbetrieb mit sich bringt. Steuerlich erstreckt sich die damit gem. § 79 AO verbundene Handlungsfähigkeit auf die GewSt und die USt, nicht aber auf die ESt, da hierbei auch evtl. andere Einkunftsarten, SA etc. zu erklären sind. Die Prüfungsanordnung hinsichtlich der GewSt und der USt ist daher dem Minderjährigen als Adressaten bekannt zu geben. Die Prüfungsanordnung hinsichtlich der ESt muss dagegen den Eltern als Adressaten bekannt gegeben werden.

**Fall 6 :**

Das FA kann gegen den bereits verstorbenen A keine Prüfungsanordnung mehr erlassen, wohl aber gegen den Gesamtrechtsnachfolger Z, der gem. § 45 alle Rechte und Pflichten übernimmt. Die Prüfungsanordnung stützt sich auf § 193 I, soweit Zeiträume bis zum 5.7.06 geprüft werden sollen, da bis dahin A, dessen Verhältnisse geprüft werden sollen, einen Gewerbebetrieb hatte. Die Prüfungsanordnung ist an den „Z als Rechtsnachfolger des A“ zu richten und bekannt zu geben ( so BFH).

Zwischen dem 5.7.06 und dem 31.12.06 hat Z den Betrieb selbst als Gewerbetreibender geführt, so dass gegen ihn die Prüfungsanordnung gem. § 193 I ergehen kann.

Nach dem 1.1.07 hat Z zwar noch gewerbliche Einkünfte (trotz Verpachtung wegen fehlender Betriebsaufbaubeerklärung), er hat aber selbst keinen Gewerbebetrieb mehr i.S.d. § 193 I. Eine Prüfungsanordnung für 07 könnte also nur auf § 193 II Nr. 2 gestützt werden, sie müsste entsprechend ausführlich begründet werden.

**Hinweis:** Anders BFH BStBl. 1990, 272, wonach eine GbR, die ihr Unternehmen verpachtet, weiterhin einen Gewerbebetrieb hat, also der Außenprüfung gem. § 193 I unterliegt, wenn die GbR - Gesellschafter zugleich Gesellschafter eines damit verbundenen Unternehmens sind.

Gegen den Pächter kann die Prüfungsanordnung auf Grund des § 193 I für die Zeit ab 1.1.07 ergehen.

**Fall 7 :**

V ist zwar Unternehmer i.S.d. UStG, jedoch kein Gewerbetreibender, Freiberufler oder Landwirt i.S.d. EStG. Die Prüfungsanordnung kann daher nur auf § 193 II Nr. 2 i.V.m. § 194 I 1 + 2 beruhen, nicht aber auf § 193 I.

Unabhängig davon ist eine USt-Nachschau gem. § 27 b UStG möglich, ohne dass diese vorher angekündigt werden muss.

**Fall 8 :**

Gem. § 4 III BpO darf die Außenprüfung grundsätzlich nur 3 zusammenhängende Veranlagungszeiträume umfassen. Dies ist hier für die Jahre 03 – 05 erfolgt.

Eine Erweiterung, auch nach bereits begonnener Außenprüfung, ist grundsätzlich zulässig, aber nur, wenn u.a. mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen zu rechnen ist, § 4 III 2 BpO. Dies ist der Fall, wenn sie wahrscheinlich sind, weil z.B. bereits die Prüfung des ursprünglich angeordneten Prüfungszeitraums nicht unerhebliche Steuernachforderungen ergeben haben und deshalb zu erwarten ist, dass sich ähnliche Ergebnisse auch in den davor liegenden Besteuerungszeiträumen einstellen werden.

Diese Voraussetzungen liegen hier eindeutig nicht vor, da schon die bisherige Prüfung zu keinen Mehrergebnissen geführt hat und auch keine Anhaltspunkte vorliegen, dass damit für frühere Zeiträume zu rechnen ist.

**Fall 9 :**

Adam ist zur Duldung der Außenprüfung nur verpflichtet, wenn eine wirksame Prüfungsanordnung ergangen ist. Dies ist der Fall, da ein befugter Amtsträger eine Prüfungsanordnung erlassen hat und diese auch wirksam bekannt gegeben hat, da bei Eheleuten auch eine zusammengefasste Anordnung ergehen kann. Nichtigkeitsgründe sind nicht erkennbar.

Es ist jedoch die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung(en) zu überprüfen:

**Überprüfung der Prüfungsanordnung für 10 und 11:**

Die Prüfungsanordnung gegen die Person des Adam Huhn muss zulässig sein. Dies ist der Fall, da er in 10 und 11 eine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 I Nr. 1 (ähnlicher Beruf) ausgeübt hat.

Ob er hierüber Aufzeichnungen hat, ist unerheblich, da § 193 diese Voraussetzung nicht aufstellt. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 200, der lediglich die Durchführung der Außenprüfung regelt.

Ebenso ist die geringe Höhe seiner Einkünfte aus § 18 unerheblich. Auch bei Kleinstbetrieben muss das FA seiner Ermittlungspflicht genügen, u.U. durch eine Außenprüfung. Die Endgültigkeit der StB steht der Außenprüfung ebenso nicht entgegen, da das FA mit der Endgültigkeitserklärung nicht auf eine Außenprüfung verzichtet.

Da die Finanzverwaltung nicht alle durch eine Außenprüfung prüfen kann, in denen dies nach § 193 zulässig wäre, muss sie nach pflichtgemäßem Ermessen die Stpfl. auswählen. Hier bestehen keine Anhaltspunkte für eine sachwidrige Erwägung des FA.

Der sachliche Umfang der Prüfungsanordnung ist nach § 194 I 1 + 2 fehlerfrei. Das FA kann die Prüfung auf die Steuerarten erstrecken, für die die betrieblichen Verhältnisse des Stpfl. Bedeutung haben können. Dies ist auch bei der USt der Fall, nicht aber hinsichtlich der ErbSt. Insoweit ist die Prüfungsanordnung also rechtswidrig, da das Finanzamt auch keinen besonderen Grund i.S.d. § 193 II Nr. 2 AO genannt hat.

Die Prüfung braucht sich aber nicht auf die betrieblichen Verhältnisse zu beschränken, da Ziel der Außenprüfung die Ermittlung der Steuerschulden innerhalb der geprüften Steuerarten ist. Es können daher die stl. relevanten privaten Sachverhalte im Rahmen der angeordneten Steuerarten überprüft werden.

**Überprüfung der Prüfungsanordnung für 12:**

Die Prüfungsanordnung für die genannten Steuerarten für das Jahr 12 lässt sich nicht auf § 193 I stützen, da der Stpfl. für dieses Jahr keine freiberufliche Einkünfte angegeben hat und damit nicht feststeht, dass er noch freiberuflich tätig gewesen ist. Es liegen auch keine konkreten Anhaltspunkte hierfür vor. (**Anmerkung:** Vermutet das FA, dass Adam weiter freiberuflich tätig ist, kann die Prüfungsanordnung auf § 193 I gestützt werden.)

Es reicht auch nicht, dass das FA für denselben Zeitraum bei der Ehefrau eine Außenprüfung nach § 193 I durchführt. Auch im Falle der Zusammenveranlagung müssen die Prüfungsvoraussetzungen jeweils in der Person des zu prüfenden Ehegatten erfüllt sein.

Die Prüfungsanordnung ist jedoch nach § 193 II Nr. 2 rechtmäßig, da

a) die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen.

Aufklärungsbedürfnis: Hat der Stpfl. tatsächlich keine freiberuflichen Einkünfte mehr, nachdem er sie jahrelang bezogen hat? Aufklärungsbedürfnis besteht aber jedenfalls auch wegen der plötzlich hohen Verluste aus Vermietung.

b) die Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist.

Auch wenn der Stpfl. keine umfangreichen und vielgestaltigen Einkünfte hat, wird hierdurch eine Außenprüfung nicht ausgeschlossen, wenn eine Prüfung an Amtsstelle nicht zweckmäßig ist. Aber dann muss in besonderer Weise der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachtet werden: da bei dem Stpfl. ohnehin eine Außenprüfung für 10 und 11 stattfindet, bedeutet die Ausdehnung der Außenprüfung auf 12 für ihn keine unzumutbare Mehrbelastung.

Auch der sachliche Umfang (ESt und USt) für 12 ist nicht zu beanstanden.

**Einheitliche Überprüfung der Prüfungsanordnung für die Jahre 10 bis 12:**

1. Der zeitliche Umfang der Außenprüfung (Jahre 10 – 12) ist rechtmäßig, da nicht mehr als 3 zusammenhängende Veranlagungszeiträume geprüft werden, § 4 III 2 BpO. Unerheblich ist nach der Neufassung der BpO, dass bereits die Steuererklärungen für 13 vorliegen.
2. Die Prüfungsanordnung enthält keinen Fristfehler, da zwischen Bekanntgabe und beabsichtigtem Prüfungsbeginn (= VA) mehr als 2 Wochen liegen.
3. Die Prüfungsanordnung ist fehlerhaft, soweit sie für 12 die falsche Begründung nennt, § 121. Dieser Mangel ist jedoch gem. § 126 I Nr. 2 heilbar.
4. Die Prüfungsanordnung ist formfehlerfrei ergangen: Schriftlich, Nennung der Behörde, Unterschrift des Amtsträgers, Rechtsbehelfsbelehrung.
5. Auch die Zusammenfassung der Prüfungsanordnung gegen beide Eheleute ist fehlerfrei, da das FA ein einheitliches Prüfungsverfahren durchführen wollte
6. Die Eheleute sind als Betroffene genau bezeichnet.
7. Zum Wirksamwerden der Prüfungsanordnung gehört die ordnungsgemäße Bekanntgabe. Grundsätzlich ist die Prüfungsanordnung jedem Ehegatten getrennt bekannt zu geben. Gem. § 122 VII brauchen jedoch Verwaltungsakte, die Ehegatten betreffen, nur einmal unter der gemeinsamen Anschrift bekannt gegeben zu werden, was hier geschehen ist.

**Ergebnis:** Die Prüfungsanordnung ist wirksam, Adam Huhn muss die Außenprüfung dulden.

**Fall 10 :**

Die Prüfungsanordnung vom 1.9.08 ist rechtmäßig, wenn das FA die Vorschriften über die Zulässigkeit, den Umfang der Außenprüfung und die Form- und Verfahrensvorschriften und schließlich die Grundsätze pflichtgemäßer Ermessensausübung gem. § 5 beachtet hat.

**Zulässigkeit der Außenprüfung**

Gem. § 193 I ist eine Außenprüfung zulässig bei Stpfl., die unter anderem einen gewerbl. Betrieb unterhalten bzw. im angeordneten Prüfungszeitraum unterhalten haben. Der Stpfl. war Gewerbetreibender bis einschl. 06, nicht mehr in 07, auch wenn er nachträgliche Einkünfte aus § 15, § 24 EStG bezog.

Die Anordnung der Außenprüfung kann sich also nur hinsichtlich der Jahre 05 und 06 auf § 193 I stützen. Für das Jahr 07 ergibt sich die Zulässigkeit aus § 193 II Nr. 2: Ein Aufklärungsbedürfnis ist insoweit zu bejahen, als festgestellt werden soll, ob auch die nachträglichen Einkünfte in der richtigen Höhe erklärt worden sind (andere Ansicht vertretbar). Eine Prüfung an Amtsstelle erscheint nicht zweckmäßig, da ohnehin die Jahre 05 und 06 geprüft werden.

Die Prüfungsanordnung erscheint auch ermessensfehlerfrei, da gerade eine Betriebsaufgabe eine Reihe steuerlicher Fragen aufwirft, die im allgemeinen nur durch eine Außenprüfung geklärt werden können. Eine Außenprüfung ist auch nicht davon abhängig, dass der Verdacht einer Steuerhinterziehung besteht, da sich eine solche Beschränkung nicht aus § 193 ergibt.

**Umfang der Außenprüfung**

Der persönliche und sachliche Umfang der Außenprüfung ergibt sich für Einzelunternehmer aus § 194 I 1, 2. Danach ist sowohl die Prüfung aller steuerlichen Verhältnisse des Stpfl. als auch die Einbeziehung mehrerer Steuerarten zulässig. Hinsichtlich des zeitlichen Umfangs hat sich das FA an die Ermessensrichtlinien des § 4 III 2 BpO gehalten, da sich die Prüfung auf 3 zusammenhängende Besteuerungszeiträume beschränkt.

**Form und Verfahren**

Die Zuständigkeit des FA X-Stadt ergibt sich aus § 195. Die Schriftform des § 196 ist gewahrt. Es liegt aber ein Verstoß gegen § 197 vor, da die Prüfungsanordnung dem Stpfl. nicht angemessene Zeit vor dem beabsichtigten Prüfungsbeginn bekannt gegeben worden ist. Angemessen sind im Regelfall zwei Wochen, Gründe für ein Absehen von dieser Regel sind nicht ersichtlich. Da der Stpfl. von der Prüfungsanordnung "überrascht" wurde, hat folglich auch keine vorherige formlose Unterrichtung stattgefunden.

Ein weiterer Verfahrensfehler liegt darin, dass die Prüfungsanordnung nicht ausreichend begründet worden ist, § 121, da sich aus ihr nicht die Rechtsgrundlage (§ 193 I oder II Nr. 2) ergibt. Ihre Angabe ist bei einem so schwerwiegenden Eingriff, wie ihn die Außenprüfung darstellt, erforderlich, um dem Stpfl. eine ausreichende Überprüfung zu ermöglichen.

Die Bestimmung des Prüfungsbeginns (eigener VA) ist daher wegen Verstoßes gegen § 197 I, die Prüfungsanordnung wegen Verstoßes gegen § 121 I rechtswidrig, allerdings kann der Begründungsmangel durch Nachholung geheilt werden.

Dagegen führt das Fehlen der Rechtsbehelfsbelehrung, die zwar ausdrücklich vorgeschrieben ist, nicht zur Fehlerhaftigkeit, § 356 I. Allerdings beträgt in diesem Falle die Einspruchsfrist nicht 1 Monat, sondern 1 Jahr, § 356 II.

**Ermessen**

Ein Ermessensfehler des FA ist nicht ersichtlich.

Der Gleichheitsgrundsatz ist nicht verletzt, auch wenn andere Gewerbetreibende über einen noch längeren Zeitraum nicht geprüft worden sind. Wer nach dem Gesetz behandelt wird, kann nicht verlangen, dass das Gesetz bei ihm nicht angewendet wird, nur weil andere nicht gleichermaßen belastet sind. Anhaltspunkte für eine willkürliche Auswahl des Stpfl. liegen nicht vor, im Gegenteil erscheint bei einer Betriebsaufgabe eine zeitnahe Prüfung des Stpfl. angesichts der schwierigen steuerlichen Probleme auch in seinem Interesse sachgerecht.

Schließlich ist der Einwand des Stpfl., er habe keinen geeigneten Geschäftsraum, unerheblich, da die Außenprüfung gem. § 200 II auch im Wohnraum durchgeführt werden kann (allerdings nur bei Einverständnis des Stpfl.), ggf. im Büro des Steuerberaters, notfalls auch an Amtsstelle.

**Fall 11 :**

a) Folgen nach Durchführung der Außenprüfung

1. Nach einer Außenprüfung ist gem. § 164 III der VdN aufzuheben.
2. Die Außenprüfung löst die Änderungssperre des § 173 II aus, soweit die Prüfungsanordnung reicht, so dass Änderungsbescheide, die auf Grund der Außenprüfung ergangen sind, grundsätzlich nicht mehr nach § 173 I geändert werden können, wenn nicht der Fall der Steuerhinterziehung gegeben ist. Es kommt nicht darauf an, was der Prüfer tatsächlich geprüft hat, maßgebend für den Umfang der Änderungssperre ist allein die Prüfungsanordnung.
3. Die Ablaufhemmung nach § 171 IV tritt ein, soweit die Prüfungsanordnung reicht und die Prüfung tatsächlich durchgeführt worden ist. Vor Ablauf der normalen Frist muss allerdings nur insgesamt ernsthaft mit der Außenprüfung begonnen worden sein, nicht erforderlich ist, dass jede angeordnete Steuerart und jeder Zeitraum / Zeitpunkt bereits vorher geprüft oder angeprüft worden sind. So reicht z.B. eine Betriebsbesichtigung, in der sich der Prüfer einen allgemeinen Überblick verschafft.
4. Nur nach einer Außenprüfung kann eine verbindliche Zusage i.S.d. § 204 erteilt werden. (**Hinweis:** Außerhalb der Außenprüfung kann eine (kostenpflichtige) verbindliche Auskunft gem. § 89 II verlangt bzw. erteilt werden.)
5. Gem. § 371 II Nr. 1 ist eine Selbstanzeige nicht mehr möglich, wenn ein Amtsträger u.a. zur Außenprüfung erschienen ist.

b) Auch bei zwischenzeitlicher Betriebsaufgabe ist eine Außenprüfung nach § 193 I zulässig, wenn sie sich auf einen Zeitraum bezieht, in dem der Betrieb noch bestand, BFH BStBl. 1984, 815. Besteht dagegen im **Prüfungszeitraum** der Betrieb nicht mehr, kann die Prüfungsanordnung zur Überprüfung evtl. nachträglicher gewerblicher Einkünfte nur auf § 193 II Nr. 2 gestützt werden.

c) Die Außenprüfung gem. § 193 II Nr. 2 setzt ein Aufklärungsbedürfnis voraus, das dann anzunehmen ist, wenn Anhaltspunkte bestehen, die es nach den Erfahrungen des FA als möglich erscheinen lassen, dass der Stpfl. die erforderliche Steuererklärungen nicht, unvollständig oder unrichtig abgegeben hat. Die Sachverhaltsaufklärung an Amtsstelle muss im übrigen unzweckmäßig sein. Zu beachten ist, dass das FA dem Stpfl. das Vorliegen dieser Voraussetzungen in der Prüfungsanordnung begründen muss.

d) Die Prüfung der sonstigen steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter, die nicht unmittelbar mit der Beteiligung zusammenhängen wie z.B. der gesamte Sonderbereich, können auf Grund einer gesonderten Prüfungsanordnung in die Prüfung bei der Gesellschaft einbezogen werden gem. § 194 II, wenn dies zweckmäßig erscheint, vor allem bei enger wirtschaftlicher Verzahnung des Gesellschafters mit der Gesellschaft (umfangreicher Zahlungsverkehr).

Allerdings reicht § 194 II nicht als Rechtsgrundlage für eine Prüfungsanordnung aus. Hinzukommen muss vielmehr noch, dass bei dem Gesellschafter mindestens die Voraussetzungen des § 193 II Nr. 2 erfüllt sind.

Die Ehegatten der Gesellschafter können auf keinen Fall gem. § 194 II in die Prüfung der Gesellschafter mit einbezogen werden. Sie können nur in einer eigenständigen Prüfung geprüft werden, wenn die Voraussetzungen des § 193 I oder § 193 II Nr. 2 vorliegen.

e) Der sachliche Umfang einer Außenprüfung wird durch die Zulässigkeit derselben begrenzt. Bei R ist die vorgenommene Außenprüfung gem. § 193 II Nr. 1 zulässig, da er bezüglich seines Personals zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet ist. Eine Ausdehnung der Außenprüfung auf seine Kapitaleinkünfte wäre durch § 193 II Nr. 1 nicht gedeckt. Dazu müsste § 193 II Nr. 2 erfüllt sein, was i.d.R. nicht der Fall ist.

f) Die abgekürzte Außenprüfung gem. § 203 hat sich auf die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen zu beschränken. Es findet keine Schlussbesprechung statt. Auch auf Antrag der Stpfl. muss der Bp-Bericht nicht vorher übersandt werden, er muss aber spätestens mit dem StB übersandt werden. Die abgekürzte Außenprüfung soll in allen geeigneten Fällen bei Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben durchgeführt werden. Ansonsten löst sie die gleichen Rechtsfolgen wie die große Außenprüfung aus.

g) Die Festlegung des Prüfungsbeginns ist ein eigenständiger VA, der bei Rechtswidrigkeit auch gesondert angefochten werden muss, BFH BStBl. 1989, 76. Da der Stpfl. die Festlegung nicht innerhalb der Einspruchsfrist angefochten hat, ist sie bestandskräftig, auch wenn durch diese Festlegung die angemessene Frist zwischen Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und Beginn der Prüfung nicht eingehalten worden ist. Da der Stpfl. unabhängig davon einen Antrag auf Verschiebung des Beginns aus persönlichen Gründen gestellt hat, greift die Ablaufhemmung des § 171 IV.

Leitsatz des BFH: Die Hemmung der Festsetzungsfrist durch den Antrag des Stpfl., den Beginn der Außenprüfung hinauszuschieben, wird nicht dadurch gehindert, dass der voraussichtliche Prüfungsbeginn nicht angemessene Zeit vor Beginn bekannt gegeben worden ist.

Wenn der Stpfl. sachlich unbegründet den Prüfungsbeginn anfechtet und durch einen Aussetzungsantrag die Verschiebung des tatsächlichen Beginns erreicht, obwohl die Festlegung des Prüfungsbeginns rechtmäßig war, dann ist er gleich **dem** Stpfl. zu behandeln, der auch ohne Anfechtung einen Antrag auf Verschiebung der Außenprüfung beantragt hat. BFH BStBl. 1989, 483.

#### Fall 12 :

Gem. § 4 III BpO darf der Prüfungszeitraum grundsätzlich nur 3 zusammenhängende Jahre umfassen. Dies ist hier geschehen, zumal der Prüfungszeitraum nur die Jahre umfasst, in denen die BGB-Gesellschaft gewerblich tätig war. Dass die Prüfung erst einige Jahre später erfolgt, ist unerheblich.

Da die Vermietungseinkünfte der BGB-Gesellschaft nur unter den Voraussetzungen des § 193 II Nr. 2 geprüft werden können, die hier lt. Sachverhalt vorliegen, gilt § 4 III BpO nicht, da dieser sich nur auf Betriebsprüfungen nach § 193 I bezieht.

#### Fall 13

Die Prüfungsanordnung ist an den Stpfl. zu richten, der die Prüfung zu dulden verpflichtet ist (Inhaltsadressat). Von diesem zu trennen ist der Bekanntgabeempfänger. Nach § 197 I i.V.m. § 122 kann der VA auch einem Bevollmächtigten des Inhaltsadressaten bekannt gegeben werden. Wird die Prüfungsanordnung einer Person bekannt gegeben, die weder Inhaltsadressat noch Bevollmächtigter ist, so wirkt die Bekanntgabe nicht gegenüber dem Inhaltsadressaten.

In der Prüfungsanordnung ordnete das FA die Prüfung "bei der F-BHG" an, die BHG sollte also Inhaltsadressat sein. Sie soll die auf § 193 II Nr. 2 gestützte Prüfung dulden. Eine Duldungsverpflichtung der GmbH ist in dem VA nicht geregelt. Die Prüfung kann daher nicht "bei der GmbH" durchgeführt werden, da ihr gegenüber eine Duldungspflicht nicht geregelt wurde.

Zwar wurde die Prüfungsanordnung der GmbH bekannt gegeben, damit ist sie aber nicht Inhaltsadressat.

Zwar heißt es in der Begründung der Prüfungsanordnung, diese ergehe an die Antragstellerin als Treuhänder der F-BHG. Jedoch ergibt sich aus diesem Hinweis nicht die Anordnung, dass die Außenprüfung gem. der VO zu § 180 II "bei" der GmbH durchgeführt werden soll.

Da aber der entsprechende Hinweis nur in der Begründung der Prüfungsanordnung enthalten ist, kann die unklare Begründung den an sich objektiv klaren und eindeutigen Verfügungssatz (Anordnung der Außenprüfung "bei der F-BHG") nicht in sein Gegenteil verkehren, dass dieser Satz dahin interpretiert wird, die Prüfung sei bei der GmbH angeordnet worden. Dies gilt auch dann, wenn die GmbH geglaubt haben sollte, es sei eine Prüfung bei ihr selbst angeordnet worden (da sie ja Einspruch einlegen will). Wegen der Ablaufhemmung des § 171 IV muss eindeutig klar sein, gegen wen sich die Prüfungsanordnung richtet.

Wird nämlich die Prüfung "nur" bei dem Treuhänder durchgeführt, ist zweifelhaft, ob der Beginn einer solchen Prüfung die Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist auch gegenüber den Bauherren auslöst.

#### Fall 14:

Die 4-jährige F-Frist begann mit Ablauf des Jahres 11 und endete folglich am 31.12.15. Der in 16 bekannt gegebene Änderungsbescheid ist jedoch wegen der Ablaufhemmung des § 171 IV nicht nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen, da vor dem 31.12.15 mit einer Außenprüfung begonnen worden ist. Der Ausnahmefall des § 171 IV 2 liegt nicht vor. Hiernach tritt die Ablaufhemmung nicht ein, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als 6 Monaten aus von der Finanzbehörde zu

vertretenden Gründen unterbrochen wird. Hier ist jedoch die Außenprüfung innerhalb der normalen Festsetzungsfrist fortgesetzt worden.

Ebenso wie das FA, das eine Außenprüfung nach ihrem Beginn für einen längeren Zeitraum unterbrochen hat, kann innerhalb der Festsetzungsfrist mit einer neuen Prüfung beginnen kann, um die Ablaufhemmung wieder herbeizuführen, kann es auch die Prüfung fortsetzen, ohne dass es entgegen anderer Meinung in der Literatur einer erneuten Prüfungsanordnung bedarf. Das FA kann bei der Fortsetzung der Prüfung auf die bisherige Anordnung zurückgreifen, da die Ablaufhemmung des § 171 IV nur an den Beginn der Prüfung anknüpft, nicht aber an eine (erneute) Prüfungsanordnung. Diese verfällt nicht innerhalb der normalen Festsetzungsfrist. Dies ergibt sich auch daraus, dass § 171 IV auch dann greift, wenn nach Erlass der Anordnung mehr als 6 Monate verstreichen, wenn nur die Prüfung vor Ablauf der regulären F-Frist beginnt. § 171 IV 2 soll nur verhindern, dass das FA lediglich pro forma mit der Prüfung beginnt, um sie dann für längere Zeit (bis zur Zeit nach Ablauf der regulären F-Frist) zu unterbrechen. (BFH 13.2.2003, BStBl. 2003, 552).