NWB Nr. 45 vom 08.11.2024 - NWB WAAAJ-78153

S. 3120

Praxisrelevante Rechtsprechung zur Außenprüfung

Die wichtigsten Gerichtsentscheidungen im Jahr 2023

Konstantin Weber *

Im Jahr 2023 ist eine Reihe von Gerichtsentscheidungen im Bereich der Außenprüfung ergangen. Im nachfolgenden Beitrag sollen in kompakter Form schwerpunktmäßig die Themenfelder herausgegriffen werden, die eine besondere Praxisrelevanz aufweisen.

Beyer, Außenprüfung: Ein Leitfaden, Grundlagen, NWB FAAAE-82166

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

I. Zulässigkeit der Außenprüfung nach dem Tod des Geschäftsinhabers (§ 193 AO)

Eine Außenprüfung ist nach § 193 Abs. 1 AO zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, die freiberuflich tätig sind und bei Steuerpflichtigen i. S. des § 147a AO.

S. 3121

Nach dem Urteil des Hessischen FG v. 10.5.2023 - 8 K 816/20 (NWB YAAAJ-61267) eröffnet § 193 Abs. 1 AO die grundsätzlich voraussetzungslose Möglichkeit, die steuerlichen Verhältnisse eines früheren Unternehmers auch nach dessen Tod zu prüfen. Die Erben haben eine solche Außenprüfung zu dulden.

Hessisches FG, Urteil v. 10.5.2023 - 8 K 816/20, NWB YAAAJ-61267

Die Kläger in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt sind zu je $^1/_2$ Erben ihres verstorbenen Vaters, der bis zu seinem Tod ein Bauunternehmen betrieb. Das Unternehmen wurde von den Klägern nicht weitergeführt. Aufgrund einer für mehrere zurückliegende Jahre durchgeführten Außenprüfung erließ das Finanzamt geänderte Einkommensteuerbescheide. Dagegen gingen die Kläger nach dem Abschluss des erfolglosen Einspruchsverfahrens finanzgerichtlich vor. Sie führten aus, dass eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO nur bei dem Steuerpflichtigen zulässig sei, der einen gewerblichen Betrieb unterhält. Dies sei vorliegend nur bei ihrem Vater bis zu dessen Tod der Fall gewesen. Die Kläger hätten das Einzelunternehmen des Vaters nach dessen Tod jedoch nicht weitergeführt, sondern aufgelöst und mithilfe des Steuerberaters beendet. Da das Einzelunternehmen nicht mehr unterhalten werde, sei eine Außenprüfung somit unzulässig.

Prüfungsanordnung gegenüber den Erben des verstorbenen Unternehmers

Nach dem Wortlaut des § 193 Abs. 1 AO kann die Außenprüfung zwar nur bei Steuerpflichtigen durchgeführt werden, die noch im Zeitpunkt der Prüfung einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder freiberuflich tätig sind. Das entspricht aber nicht dem Zweck der Vorschrift, welche die steuerlichen Verhältnisse von Unternehmern für besonders prüfungsbedürftig hält. Deshalb muss es die Möglichkeit geben, die steuerlichen Verhältnisse früherer Unternehmer auch dann nach § 193 Abs. 1 AO zu prüfen, wenn sie ihren Betrieb veräußert oder aufgegeben haben. Gleiches gilt beim Tod des Unternehmers für dessen Erben (BFH, Beschluss v. 15.6.2022 - X B 87/21, NWB IAAAJ-21623).

Zweck der Vorschrift

* Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Konstantin Weber ist Inhaber der WEBER RECHT & STEUERN KANZLEI mit Kanzleisitz in Karlsruhe, www.weberlaw.de

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

Übergang der steuerlichen Pflichten auf die Erben

Auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger geht die Steuerschuld des Erblassers und damit auch die Verpflichtung aus Steuernachforderungen über (§ 45 Abs. 1 AO). Soweit die Steuerschuld auf der unternehmerischen Betätigung des Erblassers beruht, kann bei dem Erben auch eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO stattfinden. Dies hat der BFH bereits mit Urteil v. 9.5.1978 - VII R 96/75 (BStBl 1978 II S. 501) mit dem Hinweis entschieden, dass der Erbe Steuerschuldner geworden sei und die aus dieser Stellung erwachsenen Pflichten erfüllen müsse. Hierzu gehöre auch die Duldung einer Außenprüfung.

Ausgehend von dem reinen Wortlaut der Vorschrift sei es zwar zutreffend, dass die Kläger – anders als ihr Vater – die Voraussetzungen nach § 193 Abs. 1 AO nicht persönlich erfüllen, da sie das Unternehmen des Vaters nach dessen Tod selbst nicht fortgeführt und somit keinen gewerblichen Betrieb unterhalten haben. Allerdings gehe der Anwendungsbereich der Vorschrift über den reinen Wortlaut hinaus und eine Außenprüfung sei mithin auch dann zulässig, wenn das Unternehmen veräußert, aufgegeben, handelsrechtlich beendet oder liquidiert wurde sowie auch dann, wenn der Unternehmer verstorben ist (BFH, Beschluss v. 15.6.2022 - X B 87/21, NWB IAAAJ-21623; sowie Urteil v. 9.5.1978 - VII R 96/75, BStBl 1978 II S. 501; und v. 24.8.1989 - IV R 65/88, BStBl 1990 II S. 2).

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH und der herrschenden Auffassung im Schrifttum tritt der (oder treten die) Gesamtrechtsnachfolger – vorliegend also die Kläger – über den Wortlaut der Vorschrift hinaus in die gesamte materiell-rechtliche und verfahrensrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers – vorliegend des Vaters – ein. Dementsprechend gehen nicht nur Forderungen und Schulden über, sondern alle steuerlich relevanten Umstände, die in der Person des Rechtsvorgängers eingetreten waren, und wirken diese grundsätzlich auch für und gegen den Gesamtrechtsnachfolger. Dies betrifft auch die Pflicht zur Duldung einer Außenprüfung als formalisiertes
S. 3122 Verfahren zur Ermittlung steuerlich erheblicher Sachverhalte (Hessisches FG, Urteil v. 10.5.2023 - 8 K 816/20, NWB YAAAJ-61267; nicht rechtskräftig, da Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH unter dem Aktenzeichen X B 73/23 anhängig ist).

II. Zulässigkeit der Außenprüfung: Durchführung der Außenprüfung und Bestimmung des Außenprüfers (§§ 193, 194 AO)

FG Münster, Urteil v. 27.4.2023 - 1 K 2091/22 AO, NWB YAAAJ-42193 Außenprüfungen bei Gewerbetreibenden grds. unbeschränkt zulässig

In dem vom FG Münster mit Urteil v. 27.4.2023 - 1 K 2091/22 AO (NWB YAAAJ-42193) entschiedenen Fall war die Rechtmäßigkeit der Anordnung einer Anschlussprüfung sowie die Festlegung eines bestimmten Außenprüfers streitig.

Nach § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung u. a. bei Steuerpflichtigen zulässig, die einen gewerblichen Betrieb unterhalten. Der sachliche Umfang der angeordneten Prüfung wird in dem durch § 194 Abs. 1 Satz 2 AO vorgegebenen Rahmen definiert. Die Außenprüfung kann beim Steuerpflichtigen mehrere Steuerarten und mehrere Besteuerungszeiträume umfassen. Weitere Anforderungen enthält die Norm nicht. Es handelt sich um eine tatbestandlich voraussetzungslose Prüfungsermächtigung. Im Rahmen des § 193 Abs. 1 AO sind nach den Feststellungen des Finanzgerichts Außenprüfungen daher in den Grenzen des Verhältnismäßigkeitsprinzips und des Willkürverbots grundsätzlich unbeschränkt zulässig.

Keine Beschränkung der Häufigkeit von Außenprüfungen

Weder der AO noch der BpO ist zu entnehmen, dass Außenprüfungen nur in einem bestimmten Turnus oder mit zeitlichen Abständen erfolgen dürfen (BFH, Urteil v. 15.6.2016 - III R 8/15, BStBl 2017 II S. 25, Rz. 17). Die Häufigkeit von Außenprüfungen wird auf der Tatbestandsseite von § 193 Abs. 1, § 194 Abs. 1 Satz 2 AO nicht beschränkt. Ebenso wenig ist den Vorschriften zu entnehmen, dass Außenprüfungen nur mit zeitlichen Abständen durchgeführt werden dürfen. Der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung gebietet es, dass das Finanzamt in jedem Veranlagungszeitraum die

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

Besteuerungsgrundlagen erneut prüft und rechtlich würdigt (BFH, Urteil v. 13.4.2010 - VIII R 27/08, NWB UAAAD-52051, Rz. 30).

Bestimmung des Außenprüfers

Die Bestimmung der Prüfer für eine Betriebsprüfung ist kein anfechtbarer Verwaltungsakt i. S. des § 118 AO. Dem steht § 197 Abs.1 AO nicht entgegen, der vorschreibt, dass dem Steuerpflichtigen außer der nach § 196 AO als Verwaltungsakt ergangenen Prüfungsanordnung auch die Namen der Prüfer bekanntzugeben sind. Aus dieser Verpflichtung für das Finanzamt folgt nicht, dass die Bestimmung des Prüfers ein Verwaltungsakt ist. Denn diese Vorschrift sagt nichts über die Rechtsnatur der dem Beteiligten bekanntzugebenden Entscheidung des Finanzamts über die Person der beauftragten Prüfer aus (BFH, Beschluss v. 15.5.2009 - IV B 3/09, NWB BAAAD-26227, m. w. N.).

Mitwirkung eines befangenen Amtsträgers

Die Mitwirkung eines nicht unparteiischen Amtsträgers im Steuerfestsetzungs- und Einspruchsverfahren ist jedoch ein Verfahrensfehler, der im Rechtsbehelfsverfahren zur Aufhebung des Verwaltungsakts führt, es sei denn (§ 127 AO), dass in der Sache selbst keine andere Entscheidung hätte getroffen werden können (BFH, Urteil v. 7.5.1981 - IV B 60/80, BStBl 1981 II S. 634, Rz. 15, m. w. N.).

Recht auf gerichtliche Überprüfung der Festlegung des Außenprüfers

Die fehlende Anfechtbarkeit von Rechtshandlungen schließt es nicht aus, dem Steuerpflichtigen ein Recht auf gerichtliche Überprüfung der Festlegung des Prüfers zuzugestehen, wenn – über die bloße Besorgnis der Befangenheit hinaus – zu befürchten ist, dass der Prüfer Rechte des Steuerpflichtigen verletzen wird, ohne dass diese Rechtsverletzung durch spätere Rechtsbehelfe rückgängig gemacht werden könnte. Eine solche Rechtsverletzung ist u. a. dann zu befürchten, wenn der Prüfer in einer vorangegangenen Prüfung unberechtigterweise Prüfungsfeststellungen an eine Strafverfolgungsbehörde weitergegeben hat mit dem Hinweis, hieraus könnten sich Anhaltspunkte für ein strafbares Verhalten des Steuerpflichtigen ergeben (BFH, Urteil v. 29.4.2002 - IV B 2/02, BStBl 2002 II S. 507, Rz. 29; FG Münster, Urteil v. 27.4.2023 - 1 K 2091/22 AO, NWB YAAAJ-42193).

S. 3123

III. Zur Rechtmäßigkeit des Erlasses einer Prüfungsanordnung gegenüber einem Berufsgeheimnisträger

Die Rechtmäßigkeit der Anordnung einer Außenprüfung gegenüber einem Berufsgeheimnisträger war Gegenstand des BFH-Beschlusses v. 30.6.2023 - VIII B 13/22 (NWB JAAAJ-43893).

Anordnung einer Außenprüfung auch zulässig gegenüber Personen, die Berufsgeheimnisse wahren müssen

Der BFH stellt klar: Es ist in der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass auch gegen gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtete und zur Verweigerung von Auskünften berechtigte Personen, wie Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, eine Außenprüfung angeordnet werden kann, weil die Frage der Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung von der Frage nach der Rechtmäßigkeit einzelner Vorlageverlangen im Zuge der Außenprüfung zu unterscheiden ist (BFH, Beschluss v. 30.6.2023 - VIII B 13/22, NWB JAAAJ-43893, Rz. 6). Die Anordnung einer Außenprüfung gegenüber einem Berufsgeheimnisträger sei daher per se weder unverhältnismäßig noch willkürlich (BFH, Urteil v. 8.4.2008 - VIII R 61/06, BStBl 2009 II S. 579, Rz. 15, 17; ebenso BFH-Beschluss v. 24.8.2006 - I S 4/06, NWB KAAAC-16478, II.3 und II.5).

Nur Mitwirkungspflicht, nicht Zulässigkeit der Prüfung

Das Recht zur Verweigerung von Auskünften gem. § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO könne danach nur die Mitwirkungspflicht der Klägerin als Berufsgeheimnisträgerin im Rahmen der Außenprüfung, nicht aber die Zulässigkeit der Prüfung selbst beschränken. Dies wird vom BFH insbesondere mit dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung (§ 85 AO) begründet, dessen Befolgung beeinträchtigt werden könnte, wenn sich Angehörige bestimmter in § 193 Abs. 1 AO benannter Berufsgruppen unter Berufung auf eine Verschwiegenheitspflicht der Überprüfung ihrer im Besteuerungsverfahren gemachten Angaben generell entziehen könnten (BFH, Urteil v. 8.4.2008 - VIII R 61/06, BStBl 2009 II S. 579, Rz. 13; Beschluss v. 24.8.2006 - I S 4/06, NWB KAAAC-16478, II.3).

Eigenständige Anfechtung des konkreten Vorlageverlangens

Die Frage, in welchem Umfang ein Berufsgeheimnisträger Unterlagen mit mandantenbezogenen Angaben vorlegen und ggf. schwärzen muss und ob es sich bei einem Vorlageverlangen in der Au-

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

ßenprüfung zu mandantenbezogenen Unterlagen um eine verhältnismäßige Prüfungshandlung handelt, sei durch die verfahrensrechtlich eigenständige Anfechtung des konkreten Vorlageverlangens zu klären (BFH, Urteil v. 28.10.2009 - VIII R 78/05, BStBl 2010 II S. 455, Rz. 21, 22, Rz. 40 bis 46; Beschluss v. 30.6.2023 - VIII B 13/22, NWB JAAAJ-43893, Rz. 6).

IV. Zuständigkeit für die Außenprüfung im Fall des Steuerabzugs nach § 50a EStG

Keine sachliche Zuständigkeit des BZSt für Außenprüfung zum Steuerabzug

Die sachliche Zuständigkeit des BZSt für die Antragsveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger und die Durchführung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 EStG erstreckt sich nach dem BFH-Urteil v. 20.12.2023 - I R 21/21 (NWB PAAAJ-64786) nicht auf die Außenprüfung. Das BZSt ist zwar für die Antragsveranlagung und den Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger zuständig, nicht aber für den Erlass einer Prüfungsanordnung.

BFH, Urteil v. 20.12.2023 - I R 21/21, NWB PAAAJ-64786

Zwischen den Parteien war streitig, ob das zuständige Finanzamt oder aber das BZSt für die Anordnung der Außenprüfung betreffend den Steuerabzug nach § 50a EStG zuständig ist.

Eine KG, die eine Konzertdirektion in X (Inland) betreibt, veranstaltet dort das jährlich stattfindende Musik-Festival. Dafür engagiert sie ausländische Künstler, Künstlergruppen und Produktionsgesellschaften, die beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 3 bzw. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG erzielen. Mit diesen Einkünften unterliegen die betreffenden Künstlergruppen bzw. Produktionsgesellschaften dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Klägerin nahm diesen Abzug vor und übermittelte Meldungen in elektronischer Form an das gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG i. V. mit § 73e Satz 2 EStDV für den Steuerabzug zuständige BZSt.

S. 3124

Ritzkat, Steuerabzugsverfahren § 50a EStG, infoCenter, NWB RAAAC-47095

Das zuständige Finanzamt hat gegen die KG eine Prüfungsanordnung wegen einer Lohnsteuer-Außenprüfung erlassen. Die Prüfung sollte sich auch auf den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG beziehen. Das BZSt hatte zuvor die Übersendung von Kontrollmaterial angeregt und darum gebeten, im Rahmen von Außenprüfungen (Lohnsteuer-Außenprüfung, Außenprüfung) den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG in die Prüfung einzubeziehen. Das BZSt hatte dabei auch ausgeführt, dass dazu die Erteilung eines Prüfauftrags nicht erforderlich sei, da die sachliche Zuständigkeit für Außenprüfungen bei den Ländern verblieben sei.

Gegen die Prüfungsanordnung legte die KG Einspruch mit der Begründung ein, dass ein örtliches Finanzamt nach Übertragung der Kompetenzen für den Steuerabzug gem. § 50a EStG auf das BZSt für Prüfungen im Kontext des § 50a EStG nicht zuständig sei. Nach dem erfolglosen Einspruchsverfahren legte die KG die Klage gegen die Prüfungsanordnung ein.

Die Klage beim Niedersächsischen FG hatte Erfolg. Das Finanzgericht führt aus, dass nicht das Finanzamt, sondern das BZSt für die Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a EStG im Rahmen einer Außenprüfung sachlich zuständig sei. Die vom Finanzamt erlassene Prüfungsanordnung sei deshalb nichtig (Niedersächsisches FG, Urteil v. 10.3.2021 - 7 K 1/21, NWB BAAAH-82102). Dagegen wendet sich das Finanzamt mit seiner Revision. Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und die Klage abgewiesen (BFH, Urteil v. 20.12.2023 - I R 21/21, NWB PAAAJ-64786). Die streitige Prüfungsanordnung sei rechtmäßig. Insbesondere sei das Finanzamt für deren Erlass auch insoweit sachlich zuständig gewesen, als es um die Prüfung des Steuerabzugs gem. § 50a Abs. 1 EStG geht.

Sachliche Zuständigkeit des BZSt

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG hat das BZSt u. a. die Aufgabe, die Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG und § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG sowie das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 1 EStG, einschließlich des Erlasses von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung, durchzuführen. Nach der Rechtsprechung des BFH beschränke sich die sachliche Zu-

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

ständigkeit des BZSt im Sinne einer funktionalen Aufgabenteilung auf die positiv-rechtlich im FVG enumerativ angeordneten Anwendungsfälle, im Übrigen bleibe es bei der Zuständigkeit des Finanzamts (BFH, Urteil v. 11.1.2012 - I R 25/10, NWB PAAAE-06584; v. 26.6.2013 - I R 48/12, BStBl 2014 II S. 367). Nach diesen Maßgaben sei mit der erfolgten Übertragung der in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG genannten Aufgaben keine sachliche Zuständigkeit des BZSt für die Durchführung von Außenprüfungen bei beschränkt Steuerpflichtigen bzw. inländischen Steuerabzugsverpflichteten begründet worden (BFH, Urteil v. 20.12.2023 - I R 21/21, NWB PAAAJ-64786, Rz. 18).

V. Reichweite des Datenzugriffsrechts der Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung (§ 147 AO)

FG Hamburg, Urteil v. 23.3.2023 - 2 K 172/19, NWB PAAAJ-44688

Sind die Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen (§ 147 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 AO). Die Finanzbehörde kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen in einem maschinell auswertbaren Format zur Verfügung gestellt werden (§ 147 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 AO).

Befugnis nur in Bezug auf aufbewahrungspflichtige Unterlagen

S. 3125

Nach dem Urteil des FG Hamburg v. 23.3.2023 - 2 K 172/19 (NWB PAAAJ-44688) stehen der Finanzverwaltung die Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO nur in Bezug auf solche Unterlagen zu, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat. § 147 Abs. 6 Satz 1 AO nehme ausdrücklich und eindeutig auf „die Unterlagen nach Absatz 1“ Bezug. Deswegen könne daraus nicht abgeleitet werden, dass ein Recht auf Einsichtnahme in sämtliche im Unternehmen gespeicherten Daten zulässig sei. Eine Erweiterung der Prüfungsbefugnisse könne auch nach dem Willen des Gesetzgebers nicht begründet werden (vgl. BT-Drucks. 14/2683 S. 130). Dieses Verständnis der Vorschrift schließe es bereits grundsätzlich aus, dass die Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 AO Einsicht in Unterlagen verlangen kann, die zwar vorhanden sind, aber vom Steuerpflichtigen nicht aufbewahrt werden müssen (BFH, Urteil v. 24.6.2009 - VIII R 80/06, BStBl 2010 II S. 452, m. w. N.).

E-Mails als Handelsbriefe

Handelsbriefe i. S. des § 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO i. V. mit § 257 Abs. 2, § 343 HGB sind nicht auf eine bestimmte Form beschränkt, sodass auch E-Mails Handelsbriefe sein können. Schriftstücke betreffen ein Handelsgeschäft i. S. der §§ 343 ff. HGB, wenn sie seine Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung zum Gegenstand haben.

Die im Rahmen eines Vertragsverhältnisses, welches seinerseits als Handelsgeschäft i. S. des § 343 HGB qualifiziert, zu erbringenden Erfüllungsgeschäfte wie die Auskunftserteilung oder Serviceleistungen betreffen die Durchführung dieses Handelsgeschäfts und qualifizieren ebenfalls als Handelsgeschäfte. Sind derartige Erfüllungsgeschäfte in einem Schriftstück verkörpert, unterliegen diese der Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO.

Kein Anspruch auf Vorlage eines elektronischen Gesamtjournals

Das Finanzgericht stellt klar, dass kein Anspruch der Finanzverwaltung auf Vorlage eines elektronischen Gesamtjournals, welches nach den Vorgaben der Finanzverwaltung Informationen zu jeder einzelnen empfangenen bzw. versandten E-Mail des Steuerpflichtigen enthalten soll, besteht. Die Aufforderung zur Vorlage eines Gesamtjournals, in dem auch nicht nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtige E-Mails aufgelistet bzw. nach den Vorgaben der Finanzverwaltung dargestellt werden sollen, überschreite die Befugnisse der Finanzverwaltung aus § 147 Abs. 6 AO und sei damit rechtswidrig.

Mustereinspruch NWB KAAAJ-66616

Eine allgemein formulierte Aufforderung zur Vorlage von elektronischen Unterlagen „en bloc“ könne, unter Berücksichtigung des Erstqualifikationsrechts des Steuerpflichtigen, sowohl dem Bestimmtheitsgebot des § 119 AO genügen als auch von dem Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 AO gedeckt bzw. verhältnismäßig sein (FG Hamburg, Urteil v. 23.3.2023 - 2

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

K 172/19, NWB PAAAJ-44688; nicht rechtskräftig, da Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen XI R 15/23 anhängig ist).

VI. Ablaufhemmung wegen Außenprüfung und Unterbrechung der Außenprüfung (§ 171 AO)

Hemmung der Festsetzungsfrist

Wird vor Ablauf der Feststellungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, läuft die Feststellungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall des Hinausschiebens der Außenprüfung erstrecken sollte, gem. § 171 Abs. 4 Satz 1 AO u. a. nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide (Feststellungsbescheide) unanfechtbar geworden sind.

Rückwirkender Wegfall der Ablaufhemmung

Nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO tritt die Ablaufhemmung nach Satz 1 nicht ein, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat. Diese Rechtsfolge wird auch damit umschrieben, dass die Ablaufhemmung rückwirkend entfällt (BFH, Urteil v. 17.6.1998 - IX R 65/95, BStBl 1999 II S. 4). Die Bestimmung will einer missbräuchlichen Ausnutzung der Möglichkeit der Ablaufhemmung durch die Finanzverwaltung entgegentreten; Außenprüfungen sollen nicht pro forma begonnen werden, um den Ablauf der Festsetzungsfrist hinauszuschieben. Die Finanzbehörde soll demnach die in § 171 Abs. 4 Satz 1 AO bestimmte Rechtsfolge nicht durch lediglich formelle Prüfungshandlungen oder Scheinhandlungen, die zu keinem ernsthaften tatsächlichen Beginn einer Außenprüfung führen, eintreten lassen können (BFH, Urteil v. 17.3.2010 - IV R 54/07, BStBl 2011 II S. 7).

S. 3126

FG München, Urteil v. 1.8.2023 - 12 K 1177/23, NWB SAAAJ-61269

Das FG München stellt klar, dass die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO nur eintritt, wenn ernsthaft mit der Prüfung begonnen wurde (FG München, Urteil v. 1.8.2023 - 12 K 1177/23, NWB SAAAJ-61269). Der die Ablaufhemmung bewirkende Beginn der Außenprüfung setze deshalb voraus, dass eine förmliche Prüfungsanordnung erlassen wurde und – wenn auch nur stichprobenweise – tatsächlich Prüfungshandlungen für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume vorgenommen wurden. Dies setze Maßnahmen voraus, die für den Steuerpflichtigen als Prüfungshandlungen erkennbar sind und geeignet erscheinen, sein Vertrauen in den Ablauf der Verjährungsfrist zu beseitigen (BFH, Urteil v. 24.4.2003 - VII R 3/02, BStBl 2003 II S. 739); dies sei erst dann der Fall, wenn der Betriebsprüfer nach der Übergabe oder Übersendung der Prüfungsanordnung Handlungen zur Ermittlung des Steuerfalls vornimmt.

Für den Steuerpflichtigen als Prüfungshandlungen erkennbare Maßnahmen

Als Prüfungshandlungen kommen insoweit das informative Gespräch, das Verlangen nach Belegen und Unterlagen oder Auskünften, ggf. auch von Dritten, in Betracht (BFH, Urteil v. 26.4.2017 - I R 76/15, BStBl 2017 II S. 1159, Rz. 22). Wird nur zum Schein mit einer Prüfung begonnen, ist diese Handlung auch dann nicht geeignet, den Fristablauf zu hemmen, wenn der Prüfer nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist, aber innerhalb der Frist des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO ernsthaft in die Prüfung des Steuerfalls eintritt.

Unterbrechung unmittelbar nach Beginn der Außenprüfung

Die Sechsmonatsfrist des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO greift nur ein, wenn die Außenprüfung unmittelbar nach dem Beginn unterbrochen wurde. Wird die Prüfung erst zu einem späteren Zeitpunkt unterbrochen, wird dadurch die mit dem Prüfungsbeginn ausgelöste Ablaufhemmung nicht berührt; das gilt auch dann, wenn die Prüfung für einen längeren Zeitraum unterbrochen wird. Ob eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen worden ist, ist grundsätzlich nach den Verhältnissen im Einzelfall zu beurteilen. Dabei sind neben dem zeitlichen Umfang der bereits durchgeführten Prüfungsmaßnahmen alle Umstände zu berücksichtigen, die Aufschluss über die Gewichtigkeit der Prüfungshandlungen vor der Unterbrechung geben. Unabhängig vom Zeitaufwand ist eine Unterbrechung unmittelbar nach Beginn der Prüfung dann anzunehmen, wenn der Prüfer über Vorbereitungshandlungen, allgemeine Informationen über die betrieblichen Verhält-

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

nisse, das Rechnungswesen und die Buchführung und/oder die Sichtung der Unterlagen des zu prüfenden Steuerfalls bzw. ein allgemeines Aktenstudium nicht hinausgekommen ist (BFH, Urteil v. 24.4.2003 - VII R 3/02, BStBl 2003 II S. 739).

Ermittlungsergebnisse

Eine Außenprüfung ist danach nur dann nicht mehr unmittelbar nach Beginn unterbrochen, wenn die Prüfungshandlungen von Umfang und Zeitaufwand gemessen an dem gesamten Prüfungsstoff erhebliches Gewicht erreicht oder erste verwertbare Ergebnisse erbracht haben (BFH, Urteil v. 24.4.2003 - VII R 3/02, BStBl 2003 II S. 739; v. 26.4.2017 - I R 76/15, BStBl 2017 II S. 1159, Rz. 25). Letzteres bedeutet allerdings nicht, dass die ermittelten Ergebnisse geeignet sein müssen, unmittelbar als Besteuerungsgrundlage Eingang in einen Steuer- oder Feststellungsbescheid zu finden; ausreichend ist vielmehr, dass Ermittlungsergebnisse vorliegen, an die bei der Wiederaufnahme der Prüfung angeknüpft werden kann (BFH, Urteil v. 26.4.2017 - I R 76/15, BStBl 2017 II S. 1159).

Rechtsbehelfsverfahren

Die Unterbrechung der Außenprüfung durch einen Rechtsbehelf ist vom Finanzamt nicht zu vertreten, wenn der mit dem Rechtsbehelf angefochtene Verwaltungsakt einen hinreichenden sachlichen Zusammenhang mit dem Gegenstand der Außenprüfung hat. Dies ist nach den Ausführungen des Finanzgerichts dann anzunehmen, wenn das Ergebnis des Rechtsbehelfsverfahrens den Ablauf der Außenprüfung beeinflussen kann. Erlässt das Finanzamt einen Änderungsbescheid aufgrund der Betriebsprüfung nach der Einspruchsentscheidung, aber vor Abschluss des Klageverfahrens, spricht dies gegen einen hinreichenden Zusammenhang mit der Außenprüfung (FG München, Urteil v. 1.8.2023 - 12 K 1177/23, NWB SAAAJ-61269).

S. 3127

Die Frist des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO wird nur in Lauf gesetzt, wenn die Prüfung aus Gründen unterbrochen wurde, die in der Sphäre der Finanzverwaltung liegen (z. B. Arbeitsüberlastung, Krankheit, Versetzung oder anderweitiger Arbeitseinsatz des Prüfers); auf ein Verschulden der Finanzbehörde kommt es nicht an; das Gesetz spricht nur von einem Vertretenmüssen. Insoweit ist die Regelung das Gegenstück zum Hinausschieben des Prüfungsbeginns auf Antrag des Steuerpflichtigen. Steuerpflichtiger und Finanzbehörde sollen demnach die in § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 1 AO bestimmte Rechtsfolge weder verhindern noch durch lediglich formelle Prüfungshandlungen oder Scheinhandlungen, die zu keinem ernsthaften tatsächlichen Beginn einer Außenprüfung führen, eintreten lassen können (BFH, Urteil v. 17.3.2010 - IV R 54/07, BStBl 2011 II S. 7).

Von der Finanzbehörde zu vertretende Unterbrechungsgründe

Die Finanzverwaltung hat insbesondere zu vertreten: fehlende Prüfungskapazität, Fehlstellen im Prüfungsdienst, anderweitigen Einsatz des Prüfers, Abordnung zum Lehrgang, Versetzung, Urlaub, Krankheit, Kuraufenthalt des Prüfers. Die Finanzverwaltung hat es aber nicht zu vertreten, wenn die Prüfung aus Gründen unterbrochen wird, die in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegen (z. B. Urlaub oder Krankheit des Steuerpflichtigen selbst, seiner Beauftragten oder Bevollmächtigten; Arbeitsüberlastung, Betriebsverlegung; FG München, Urteil v. 1.8.2023 - 12 K 1177/23, NWB SAAAJ-61269).

Hinweis:

Zur Neufassung des § 171 Abs. 4 AO durch das sog. DAC 7-Umsetzungsgesetz s. Baum, NWB 7/2023 S. 460, 465.

VII. Verwertungsverbot im Rahmen einer Außenprüfung bei einem Berufsgeheimnisträger (§ 194 AO)

FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 27.2.2023 - 7 K 7160/21, NWB UAAAJ-40878

Die Klägerin in dem der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg zugrunde liegenden Sachverhalt – eine Rechtsanwaltskanzlei – wurde einer Außenprüfung unterzogen. Dabei wurden auch die Be-

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

lege zu Fremdgeldkonten gesichtet. Die Durchführung der Außenprüfung gegenüber einem Berufsgeheimnisträger ist an sich rechtlich zulässig (BFH, Urteil v. 8.4.2008 - VIII R 61/06, BStBl 2009 II S. 579). Klärungsbedürftig war dagegen die Verwertungsbefugnis der im Rahmen der Außenprüfung bei dem Berufsgeheimnisträger festgestellten Verhältnisse von dessen Mandanten (FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 27.2.2023 - 7 K 7160/21, NWB UAAAJ-40878).

Vorlage in neutralisierter Form

Das Finanzgericht stellt zunächst klar, dass die insoweit bestehenden Vorlageverweigerungsrechte der Berufsgeheimnisträger aus § 104 Abs. 1 AO zwar auch in der beim Berufsgeheimnisträger (Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer usw.) selbst stattfindenden Außenprüfung bestehen, jedoch könne das Finanzamt grundsätzlich die Vorlage der zur Prüfung erforderlich erscheinenden Unterlagen in neutralisierter Form (z. B. durch Schwärzung mandantenbezogener Daten) verlangen (BFH, Urteil v. 28.10.2009 - VIII R 78/05, BStBl 2010 II S. 455).

Anfertigung von Kontrollmitteilungen

Auf der anderen Seite können aber die bei den Berufsgeheimnisträgern festgestellten Verhältnisse nach § 194 Abs. 3 AO in einem mandatsbezogenen Besteuerungsverfahren nicht ausgewertet werten. Dies gilt laut Finanzgericht zumindest dann, wenn die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen (Berufsträger) über die Absicht, Kontrollmitteilungen zu fertigen, nicht rechtzeitig informiert. Dem Steuerpflichtigen wird dadurch nicht die Möglichkeit eröffnet, sich mit den gesetzlich eingeräumten Rechtsbehelfen im konkreten Fall gegen die Umsetzung zur Wehr zu setzen (BFH, Urteil v. 8.4.2008 - VIII R 61/06, BStBl 2009 II S. 579). Dies ist umstritten, denn die wohl herrschende Literaturauffassung geht noch weiter und verneint überhaupt in solchen Fällen die Fertigung von Kontrollmitteilungen aus rechtsstaatlichen Gründen (vgl. z. B. Intemann in Koenig, AO, 5. Aufl. 2024, § 194 Rz. 61; FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 27.2.2023 - 7 K 7160/21, NWB UAAAJ-40878).

S. 3128

VIII. Beteiligung eines Gesellschafters an einer Außenprüfung bei der GbR – Abschluss einer Außenprüfung durch Zusendung des Prüfungsberichts (§ 202 AO)

Rücknahme der Verfügung der Beteiligung an der Außenprüfung

Das FG Köln hatte zu klären, ob die Klägerin (Gesamtrechtsnachfolgerin der bis zu ihrem Tod an der GbR beteiligten Mutter) an einer bei einer GbR durchgeführten und zwischenzeitlich beendeten Betriebsprüfung zu beteiligen war. Nach dem Urteil des FG Köln v. 11.12.2023 - 11 K 1415/20 (NWB VAAAJ-60124) stellt die Rücknahme der Beteiligung eines Gesellschafters an der bei einer GbR durchgeführten Betriebsprüfung einen Verwaltungsakt nach § 118 AO dar.

Die Rücknahmeverfügung hatte sich erledigt. Nach § 124 Abs. 2 AO bleibt ein Verwaltungsakt wirksam, solange und soweit er nicht zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben oder durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt ist. Ob sich ein Verwaltungsakt auf andere Weise erledigt hat, richtet sich nach dessen Regelungsinhalt. Voraussetzung dafür ist, dass die von dem Verwaltungsakt ausgehende Beeinträchtigung durch die Erschöpfung des Regelungsgehalts entfallen ist.

Der Regelungsgehalt der Rücknahmeverfügung (Nichtbeteiligung an der Betriebsprüfung) ist erledigt, sobald die Betriebsprüfung abgeschlossen und eine Beteiligung an dieser Prüfung daher nicht mehr möglich ist. Eine Außenprüfung ist abgeschlossen, wenn die prüfende Behörde den Abschluss ausdrücklich oder konkludent erklärt; in der Regel kann die Außenprüfung mit der Zusendung des Prüfungsberichts (§ 202 Abs. 1 AO) als abgeschlossen angesehen werden (BFH, Beschluss v. 6.10.2015 - V B 23/15, NWB DAAAF-07651; FG Köln, Urteil v. 11.12.2023 - 11 K 1415/20, NWB VAAAJ-60124).

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

IX. Folgen der tatsächlichen Verständigung nach einer Außenprüfung beim ehemaligen Alleingesellschafter

FG Düsseldorf, Urteil v. 18.12.2023 - 8 K 868/23, NWB KAAAJ-70575

Sachverhalt

In dem vom FG Düsseldorf entschiedenen Streitfall ging der Kläger gegen den mittlerweile unanfechtbar gewordenen Einkommensteuerbescheid 2019 des zuständigen Finanzamts (Beklagter) im Rahmen der Änderungsvorschriften nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO finanzgerichtlich vor.

Der Kläger (K) gründete auf eigene Rechnung eine GmbH. Er wurde als alleiniger Gesellschafter der GmbH eingetragen. Zum alleinigen Geschäftsführer wurde eine andere Person (G) bestellt. Im Jahr 2019 war K bei der GmbH als Taxifahrer angestellt. Im Jahr 2021 wurde eine andere Person (X) alleiniger Inhaber aller Gesellschaftsanteile. X wurde auch alleiniger Nachfolgegeschäftsführer der GmbH. Aufgrund der Prüfungsanordnung führte das zuständige Finanzamt im Jahr 2020/2021 eine Außenprüfung bei der GmbH für die Jahre 2017 bis 2019 durch.

Aufgrund verschiedener materieller Mängel der Buchführung schlossen die GmbH, vertreten durch X, und das zuständige Finanzamt im Jahr 2021 eine tatsächliche Verständigung. Im Betriebsprüfungsbericht wurde K als alleiniger Gesellschafter im Prüfungszeitraum 2019 benannt. Der Betriebsprüfungsbericht lautet auszugsweise wie folgt:

> „Hinsichtlich der Höhe der Hinzuschätzung ist die materielle Richtigkeit der Buchführung zu beurteilen, siehe § 158 AO: Die Nachkalkulation der Umsätze hat zu solch erheblichen Differenzen geführt, dass die Buchführung auch materiell nicht zugrunde gelegt werden kann. Es ergab sich eine Differenz in Höhe von 165.850 € (brutto). Davon betragen die nicht erklärten Umsätze ca. netto 155.000 € und Umsatzsteuer 7 % 10.850 €. Im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung einigte man sich auf die o. g. Differenz. Da es im Prüfungszeitraum nur einen Gesellschafter (K) gegeben hat, stellen diese nicht erklärten (kalkulierten) Mehrumsätze (brutto) verdeckte Gewinnausschüttungen dar."

S. 3129

Es wurde diesbezüglich eine Kontrollmitteilung an den Beklagten übermittelt. Darin wurde ausgeführt, dass K von der GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 165.850 € im Jahr 2019 in bar erhalten habe. Der Beklagte berücksichtigte bei K u. a. Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 165.850 €, die nach § 20 Abs. 1 Satz 2, § 32d Abs. 1 EStG besteuert wurden.

Berufung auf Strohmanneigenschaft

Im Finanzgerichtsverfahren beruft sich K widersprüchlich auf seine bloße Strohmanneigenschaft als Gesellschafter, die er formal innegehabt habe, und führt aus, dass X der De-Facto-Alleingesellschafter gewesen sei. Die Klage des K wurde abgewiesen. Eine angebliche Strohmanneigenschaft des Klägers sei wegen seines widersprüchlichen Vortrags gerichtlich nicht feststellbar gewesen.

Das FG Düsseldorf führte u. a. aus, dass die Zurechnung eines Mehrgewinns nach einer Betriebsprüfung bei einer GmbH zum Alleingesellschafter jedenfalls im Grundsatz der Rechtsprechung entspreche (BFH, Beschluss v. 2.6.2006 - I B 41/05, NWB SAAAB-91007; Urteil v. 19.6.2007 - VIII R 34/06, NWB LAAAC-61531).

Gegenstand der tatsächlichen Verständigung bei der GmbH war allein die Höhe der Hinzuschätzung bei Umsätzen der GmbH. Ausgehend von der eindeutigen Gesetzeslage habe der Beklagte die verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) dem Kläger als alleinigen Gesellschafter rechtlich zutreffend zugerechnet. Die persönliche Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen richte sich für das Streitjahr 2019 nach § 20 Abs. 5 EStG. Anteilseigner i. S. des § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG sei derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an dem Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 im Zeitpunkt der Ausschüttung zuzurechnen seien (BFH, Urteil v. 4.5.2022 - I R 19/18, NWB PAAAJ-22568, Rz. 12). Auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfungen im

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

Rahmen der tatsächlichen Verständigung stehe fest, dass die GmbH tatsächlich höhere Umsätze erzielt habe und die entsprechenden Erträge zum Ende des Jahres 2019 nicht mehr im Vermögen der GmbH vorhanden gewesen seien. Nach § 39 Abs. 1 AO seien Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen, damit dem zivilrechtlichen Eigentümer oder Inhaber des Wirtschaftsguts.

Fazit

Der Zulässigkeitskomplex im Zusammenhang mit der Außenprüfung ist ein stetiger Streitgegenstand bei Finanzgerichtsverfahren. Außerdem ist die rechtliche Stellung der Berufsgeheimnisträger im Rahmen der Außenprüfung von besonderer gerichtlicher Relevanz.

AUTOR

Konstantin Weber,
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht. Er ist Inhaber der WEBER | RECHT & STEUERN KANZLEI (www.weberlaw.de) mit Sitz in Karlsruhe und Tätigkeitschwerpunkten im Steuerstreitrecht, Steuerstrafrecht, Umsatzsteuerrecht, Wirtschaftsstrafrecht sowie Haftungsrecht.

Fundstelle(n):
NWB 2024 Seite 3120 - 3129
NWB WAAAJ-78153

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