

**„Die Tatbestände der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO
im Blickwinkel der aktuellen Rechtsprechung“**

D i p l o m a r b e i t

an der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen

Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung

vorgelegt von

Pauline Otto

aus Leipzig

Meißen, 12. April 2021

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	IV
1 Einleitung	1
2 Der Begriff der Außenprüfung	3
3 Die Prüfungsanordnung.....	5
3.1 Bedeutung der Prüfungsanordnung	5
3.2 Form der Prüfungsanordnung	6
3.3 Inhalt der Prüfungsanordnung	8
3.3.1 Sachlicher Prüfungsumfang.....	8
3.3.2 Persönlicher Prüfungsumfang	8
3.3.3 Zeitlicher Prüfungsumfang	9
3.3.4 Rechtsbehelfsbelehrung.....	10
3.4 Begründung der Prüfungsanordnung	11
3.5 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung	12
3.6 Verwertungsverbote	13
3.6.1 Qualifiziertes materielles Verwertungsverbot	13
3.6.2 Formelles Verwertungsverbot	13
3.7 Rechtsfolgen einer rechtmäßigen Prüfungsanordnung bzw. wirksamen Außenprüfung	15
4 Umfang der Ablaufhemmung.....	16
4.1 Sachlicher Umfang	16
4.2 Persönlicher Umfang	17
4.2.1 Allgemeines	17
4.2.2 Ehegatten / Dritte.....	18
4.2.3 Steuerschuldner und Entrichtungspflichtiger	18
4.2.4 Personengesellschaften	19
4.2.5 Kapitalgesellschaften und Haftungsschuldner.....	20

4.2.6	Rechtsnachfolger	20
4.2.7	Konzerne.....	20
5	Beginn der Außenprüfung - § 171 Abs. 4 S. 1 1. Alternative AO	21
6	Antrag des Stpfl. auf Prüfungsaufschub - § 171 Abs. 4 S. 1 2. Alternative AO.....	24
7	Unterbrechung der Außenprüfung gem. § 171 Abs. 4 S. 2 AO	29
8	Dauer der Ablaufhemmung.....	33
8.1	Unanfechtbarkeit der aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Bescheide	33
8.2	Die Begrenzung der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 S. 3 AO	34
8.2.1	Die Schlussbesprechung	37
8.2.2	Die letzte Ermittlungshandlung.....	40
8.3	Mitteilung i.S.d. § 202 Abs. 1 S. 3 AO	41
9	Schluss.....	42
	Verzeichnis der Gesetze.....	V
	Literaturverzeichnis	VI
	Rechtsprechungsverzeichnis	VIII
	Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	XIV
	Eidesstattliche Erklärung	XV

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	an anderem Ort
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ber.	berichtigt
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BFHE	Bundesfinanzhof-Entscheidung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts
BvR	Aktenzeichen für Verfahren über Verfassungsbeschwerden beim Bundesverfassungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
Dr.	Doktor
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
ggf.	gegebenenfalls
grds.	grundsätzlich
HHSp.	Hübschmann/Hepp/Spitaler
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
lt.	laut

Nr.	Nummer
NV	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
Rz.	Randziffer
Rzn.	Randziffern
S.	Satz / Seite
StB	Steuerberatung
Stpfl.	Steuerpflichtiger
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
u.Ä.	und Ähnliches
VdN	Vorbehalt der Nachprüfung
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

In den §§ 169 – 171 der Abgabenordnung ist die Festsetzungsverjährung geregelt. Sie dient dem Rechtsfrieden, befindet sich jedoch auch im Spannungsverhältnis zwischen den beiden konkurrierenden Rechtsstaatsprinzipien der Rechtssicherheit und der rechtmäßigen Besteuerung. Einerseits dient der Eintritt der Verjährung dem Vertrauensschutz des Stpfl., dass lange zurückliegende Sachverhalte aufgrund des Gebots der Belastungsklarheit und -vorhersehbarkeit keiner weiteren Besteuerung unterzogen werden, andererseits ist es aufgrund des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtmäßigkeit der Verwaltungshandlungen notwendig, einen längeren Zeitraum für die richtige Steuerfestsetzung, auch bei weiter zurückliegenden Steuerfällen zu gewährleisten. Diese beiden gegenläufigen Interessen müssen durch den Gesetzgeber in dem ihm zustehenden Gestaltungsspielraum zu einem angemessenen Ausgleich gebracht werden.¹

§ 171 AO regelt in 17 Absätzen die Ablaufhemmungstatbestände. Diese sorgen für eine Ruhenszeit bzw. zu einem Hinausschieben der Verjährung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt, wenn aus bestimmten Gründen eine endgültige Steuerfestsetzung während der Festsetzungsfrist nicht möglich ist.² Sollte die Festsetzungsfrist jedoch bereits abgelaufen sein, kann es nicht mehr zum Eintritt einer Ablaufhemmung kommen, da der Steueranspruch bereits erloschen ist.³ Die Festsetzungsfrist kann aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben weder aufgehoben werden, noch wieder aufleben.⁴

Im Rahmen meiner Diplomarbeit werde ich mich ausschließlich mit den Tatbeständen des § 171 Abs. 4 AO auseinandersetzen. Die Vorschrift beinhaltet die Ablaufhemmung im Zusammenhang mit einer Außenprüfung und ist daher äußerst praxisrelevant. Sie wird neben dem Gesetzestext vor allem durch die Entscheidungen höchstrichterlicher Rechtsprechung konkretisiert. Zur Verdeutlichung der Problematik des Absatzes 4 zunächst ein einführendes Beispiel: A ist Inhaber eines Autohauses. Die Einkommen-

¹ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel, AO-Kommentar, Stand: 26.07.2020 (NWB Datenbank), Rz. 1 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung - Kommentar, 163.

Lieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Stand: 10.2020, Rz. 1b zu § 171 AO; BVerfG, Beschluss vom 05. März 2013 – 1 BvR 2457/08 –, BVerfGE 133, 143-163

² Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 2 zu § 171 AO

³ § 47 AO

⁴ BFH, Beschluss vom 14. Januar 2010 – IV B 103/08 –, juris; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 1 zu § 171 AO

und Umsatzsteuererklärung 1998 hatte A im Mai 1999, die des Jahres 1999 im Mai 2001 und die Erklärungen des Jahres 2000 hatte A im Juni 2002 beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Mit Prüfungsanordnung vom November 2003 ordnete die zuständige Betriebsprüfungsstelle bei A eine Außenprüfung hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 an. Mit der Außenprüfung wurde Betriebsprüfer B betraut. B hatte wegen der Vereinbarung des Prüfungsbeginns bereits im Oktober 2003 mit A telefonischen Kontakt aufgenommen. Der Prüfungsbeginn war zunächst vereinbarungsgemäß für den 10.12.2003 vorgesehen. Auf die ausdrückliche mündliche Bitte des A Anfang Dezember hin verschob B vereinbarungsgemäß den Prüfungsbeginn auf den 01.04.2004. Zwischen April und Juni 2004 führte B an 15 Tagen Prüfungsmaßnahmen in den Geschäftsräumen des A durch. Mit Schreiben vom Juni 2004 erstellte B einen Fragenkatalog und forderte den A auf, schriftliche Unterlagen zu verschiedenen Prüfungspunkten vorzulegen. Mit Schreiben vom August 2004 nahm A zu den aufgeworfenen Fragen Stellung und legte aber nur einen Teil der Unterlagen vor. Eine Reaktion des B hierauf erfolgte zunächst nicht, in der Betriebsprüfungshandakte hatte B jedoch handschriftlich vermerkt, dass er im August 2006 über jene Prüfungspunkte mit den zuständigen Innendienstsachbearbeitern inhaltlich gesprochen und von diesen im weiteren Verlauf der Prüfung Unterlagen zur Auswertung erhalten hatte. Außerdem enthält die Prüferhandakte Vermerke des B vom August 2006, März 2007 und Januar 2008, welche umfangreiche prüfungsfallbezogene telefonische sowie schriftliche Kontakte mit der Steuerfahndung ausweisen und den Austausch von Kontrollmaterial belegen. Über diese Maßnahmen informierte der B den A nicht. Im Oktober 2009 meldete sich B bei A an, um die Modalitäten einer Anschlussprüfung zu besprechen, welche jedoch nach einem Einspruch des A gegen die Prüfungsanordnung nicht durchgeführt wurde. Mit Schreiben vom Juli 2011 teilte B dem A mit, dass die Betriebsprüfung nicht habe abgeschlossen werden können, da der A unstreitig auf die Fragen nur lückenhaft Auskunft erteilt und Unterlagen nicht vorgelegt habe. Zugleich forderte B den A nochmals unter ausführlicher Darlegung seiner Rechtsauffassung auf, zu allen noch offenen Sachverhalten Unterlagen vorzulegen. Auf Antrag des A fand im März 2012 in den Räumlichkeiten des A eine Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 statt. Der Betriebsprüfungsbericht des B datiert vom April 2014. In dem Bericht hat B auch zulasten des A Feststellungen verarbeitet, die er anlässlich des Informationsaustausches mit der Veranlagung und der Steuerfahndung

geschlussfolgert hat. Er wurde im April 2015 vom zuständigen Finanzamt ausgewertet. Änderungsbescheide für die Prüfungsjahre ergingen ebenfalls im April 2015. Fraglich dürfte hier sein, ob die Jahre 1998-2000 im Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide bereits festsetzungsverjährt waren.

Im Folgenden werde ich die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 171 Abs. 4 AO unter Heranziehung der aktuellen Rechtsprechung erörtern und insbesondere dessen praktische Bedeutung darstellen.

2 Der Begriff der Außenprüfung

Der Begriff der Außenprüfung ergibt sich insbesondere aus den §§ 193 ff. AO und ist von den Einzelermittlungsmaßnahmen i.S.d. § 88 AO abzugrenzen.

Als Außenprüfung gilt daher eine besonders angeordnete, in der Regel umfassende und für den Stpfl. als solche erkennbare Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Besteuerung und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind. Die Ermittlungen müssen den Steuerfall in seiner Gesamtheit betreffen, sowie darauf gerichtet sein, eine abschließende Entscheidung des Steuerfalls zu ermöglichen, sodass der Steueranspruch richtig festgesetzt wird und später nicht nochmals Ermittlungen angestellt werden müssen.⁵

Eine Außenprüfung erfordert stets besonders qualifizierte Ermittlungshandlungen, die für den Stpfl. als Ermittlungshandlungen erkennbar sind und die wegen ihres besonderen Gewichts geeignet erscheinen, das Vertrauen des Stpfl. in den Ablauf der Festsetzungsfrist zu beseitigen.⁶

Für die Hemmung des Fristablaufs ist die Rechtmäßigkeit der einzelnen Prüfungshandlungen unerheblich, auch rechtswidrige, aber wirksame Prüfungshandlungen hemmen den Fristablauf, solange sie nicht erfolgreich angefochten wurden.⁷

⁵ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 32 zu §171 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 134 zu §171 AO

⁶ Banniza in HHSp, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar, 260. Lieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Stand 10.2020, Rz. 77 zu §171 AO und BFH, Urteil vom 24. April 2003 – VII R 3/02 –, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, juris

⁷ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz.77 zu §171 AO und BFH, Urteil vom 02. Februar 1994 – I R 57/93 –, BFHE 173, 487, BStBl II 1994, 377, juris

Eine Außenprüfung kann gemäß § 194 Abs. 1 S. 2 AO eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungsabschnitte umfassen, sie darf sich aber auch auf bestimmte Sachverhalte beschränken, sodass auch die Prüfung eines bestimmten Sachverhalts eine Außenprüfung i.S.d. § 171 Abs. 4 AO darstellen kann.⁸ Beispielsweise kann Gegenstand der Außenprüfung auch die Frage sein, ob der Stpfl. einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Gewerbebetrieb unterhält⁹ oder ob der Stpfl. einen Gewerbebetrieb unterhält oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.¹⁰

Voraussetzung für die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO ist nicht, dass die Außenprüfung im Ergebnis zu einer abweichenden Steuerfestsetzung führt, auch erfolglose Außenprüfungen hemmen den Fristablauf. Deutlich wird dies durch die Bezugnahme in § 171 Abs. 4 S. 1 AO auf § 202 Abs. 1 S. 3 AO.¹¹

Zu den Außenprüfungen zählen daher neben der Betriebsprüfung z.B. die Sonderprüfungen, wie Umsatzsteuer-Sonderprüfung, Lohnsteuer-Außenprüfung oder die Prüfung des Steuerabzugs gemäß § 50a EStG. Auch die Ermittlungen der Steuerfahndungsstellen auf Ersuchen der zuständigen Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung gehören zu den Außenprüfungen i.S.d. Absatzes 4, nicht jedoch die eigentliche Steuerfahndung, für welche die spezielle Regelung des § 171 Abs. 5 AO gilt.¹² Keine Außenprüfungen i.S.d. § 171 Abs. 4 AO sind z.B. die Umsatzsteuer- bzw. Lohnsteuer-Nachschau, die Richtsatzprüfung, Kontrollen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit sowie Prüfungen, die sich nicht auf Steueransprüche beziehen, wie beispielsweise die Außenwirtschaftsprüfung. Wenn die Finanzbehörde jedoch nach § 210 Abs. 4 AO, § 42g Abs. 4 EStG oder § 27b Abs. 3 UStG von einer Nachschau zu einer Außenprüfung übergeht, tritt die Ablaufhemmung mit Bekanntgabe der Übergangsanordnung ein.¹³

Schlussendlich ist die Entscheidung, ob eine Ermittlungshandlung als Ermittlung im Rahmen einer Außenprüfung oder als sonstige Ermittlungsmaßnahme einzustufen ist,

⁸ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz.32 zu §171 AO, §194 Abs. 1 S.1 AO

⁹ BFH, Urteil vom 05. November 1981 – IV R 179/79 –, BFHE 134, 395, BStBl II 1982, 208-211, juris

¹⁰ BFH, Urteil vom 23. Oktober 1990 – VIII R 45/88 –, BFHE 163, 98, BStBl II 1991, 278, juris; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz.32 zu §171 AO

¹¹ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 77 zu §171 AO, BFH, Urteil vom 13. Mai 1993 – IV R 1/91 –, BFHE 172, 97, BStBl II 1993, 828 und BFH, Urteil vom 11. April 1990 – I R 167/86 –, BFHE 160, 504, BStBl II 1990, 772, juris

¹² Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 79 zu §171 AO

¹³ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 80 zu §171 AO

durch Auslegung zu ermitteln. Entscheidend ist, wie sich das Tätigwerden der Finanzbehörde aus der Sicht des Stpfl. in entsprechender Anwendung der zu § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuches entwickelten Rechtsgrundsätze darstellt. Maßgebend für die Abgrenzung ist, wie der Stpfl. nach den ihm bekannten Umständen den Gehalt der Ermittlungsmaßnahme unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte.¹⁴

Laut Banniza in HHSp. sei von einer solchen qualifizierten Prüfungshandlung auszugehen, wenn der Außenprüfer Maßnahmen zur Ermittlung des Steuerfalls ergreife, und zwar auch dann, wenn sie nur auf die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren u.Ä. gerichtet seien.¹⁵ Webel hingegen argumentiert, dass es für das Eingreifen der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO beispielsweise nicht ausreiche, wenn im Rahmen des Steuerermittlungsverfahrens beim Stpfl. lediglich Geschäftsunterlagen eingesehen oder anderweitige einzelne Ermittlungsmaßnahmen durchgeführt würden.¹⁶ Meines Erachtens ist bereits von einer qualifizierten Ermittlungshandlung auszugehen, wenn der Prüfer Unterlagen zur Einsicht anfordert, da es vor allem dem Stpfl. suggeriert, dass der Prüfer sich bereits mit dem Steuerfall beschäftigt hat.

3 Die Prüfungsanordnung

3.1 Bedeutung der Prüfungsanordnung

Die Prüfungsanordnung ist die materiell-rechtliche Grundlage der Außenprüfung und ist damit für das Vorliegen der Außenprüfung konstitutiv.¹⁷

Die Prüfungsanordnung dient der formellen Einleitung des Außenprüfungsverfahrens und bildet die Rechtsgrundlage für die einzelnen Prüfungshandlungen, weil durch sie der Umfang der Außenprüfung und damit die Reichweite des zulässigen Eingriffs in die Rechte des Stpfl. festgelegt wird.

Da durch die Prüfungsanordnung der persönliche (welcher Stpfl.), der sachliche (welche Steuerarten bzw. Sachverhalte?) und der zeitliche (welcher

¹⁴ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 78 zu §171 AO; BFH, Urteil vom 06. Juli 1999 – VIII R 17/97 –, BFHE 189, 302, BStBl II 2000, 306, juris; BFH, Urteil vom 02. Februar 1994 – I R 57/93 –, BFHE 173, 487, BStBl II 1994, 377, juris

¹⁵ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 78 zu §171 AO

¹⁶ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel, a.a.O., Rz. 135 zu § 171 AO

¹⁷ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 138 zu § 171 AO

Besteuerungszeitraum?) Umfang festgelegt wird, mithin der Rahmen der Außenprüfung, dient sie als formalisierte Grundlage vor allem der Rechtssicherheit, da an eine Außenprüfung zahlreiche Rechtsfolgen geknüpft sind. Sie dient aber auch dem Schutz des Stpfl., da er wissen muss, worauf sich die Außenprüfung bezieht und ihm hierdurch die Möglichkeit gegeben wird, sich angemessen auf die Außenprüfung vorzubereiten.¹⁸ Der Stpfl. muss die ihm auferlegten Mitwirkungspflichten des § 200 AO erfüllen, mithin Auskünfte erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und Urkunden zur Einsicht vorlegen und die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen abgeben.¹⁹ Mit der Prüfungsanordnung wird dem Stpfl. aufgegeben, die Außenprüfung zu dulden.²⁰

3.2 Form der Prüfungsanordnung

Die Prüfungsanordnung ist ein schriftlicher Verwaltungsakt i.S.d. § 118 AO, der das Prüfungsverfahren einleitet und von der für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörde erlassen wird.²¹ Gemäß § 196 AO ist die schriftliche Form zwingend einzuhalten, eine mündliche Prüfungsanordnung ist wegen des schwerwiegenden Formmangels nichtig.²²

Weiterhin muss die Prüfungsanordnung gemäß § 119 Abs. 3 S. 1 AO die zu erlassende Behörde erkennen lassen, anderenfalls wäre sie nichtig.²³ Fehlt hingegen die Unterschrift oder die Namenswiedergabe des Behördenleiters, seines Vertreters oder Beauftragten führt dies nicht zur Nichtigkeit der Prüfungsanordnung.²⁴ Jedoch macht eine fehlende Unterschrift die Prüfungsanordnung rechtswidrig und damit anfechtbar. Eine Heilung gemäß § 126 AO kommt nicht in Betracht, da die Nachholung einer Unterschrift zu einem Neuerlass des Verwaltungsakts führen würde. Der Formfehler ist jedoch von § 127 AO erfasst und damit unbeachtlich.²⁵

¹⁸ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rzn. 6, 7 zu § 196 AO; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 1 zu § 196 AO; Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 1 zu § 196 AO

¹⁹ § 200 Abs. 1 S. 1, 2 AO; Wenzig in Außenprüfung Betriebsprüfung, S. 62, 76

²⁰ Wenzig in Außenprüfung Betriebsprüfung a.a.O., S. 62; BFH, Beschluss vom 04. Februar 1988 – V R 57/83 –, BFHE 152, 217, BStBl II 1988, 413, juris; Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 1 zu § 196 AO

²¹ § 195 AO; § 118 AO

²² § 125 Abs. 1 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 27 zu § 196 AO; Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 40 zu § 196 AO; BFH, Urteil vom 18. Oktober 1988 – VII R 123/85 –, BFHE 154, 446, BStBl II 1989, 76, juris

²³ § 125 Abs. 2 Nr. 1 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 27 zu § 196 AO

²⁴ § 119 Abs. 3 S. 2 AO; § 125 AO

²⁵ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 28 zu § 196 AO

Die im Gesetz angeordnete Schriftform wird auch durch die elektronische Form gewahrt, sofern das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wird und das qualifizierte Zertifikat der erlassenden Behörde enthält.²⁶ Eine Bekanntgabe der Prüfungsanordnung per einfacher, ungesicherter E-Mail wäre daher unwirksam.²⁷

Die Prüfungsanordnung ist ein sogenannter Sammel-Verwaltungsakt, da in ihr eine Vielzahl von selbstständigen Verwaltungsakten enthalten sind.²⁸ Zu diesen selbstständigen Verwaltungsakten gehören z.B. die Angabe des Prüfungsbeginns,²⁹ der Ort, an dem die Außenprüfung stattfinden soll,³⁰ jede zu prüfende Steuerart bzw. jeder zu prüfende Sachverhalt und der zu prüfende Besteuerungszeitraum.³¹ Diese eigenständigen Verwaltungsakte können hinsichtlich ihres jeweiligen Regelungsgehalts unterschiedliche Rechtsfolgen auslösen und werden mit der Prüfungsanordnung lediglich papiermäßig verbunden. Sollte für ein in der Prüfungsanordnung enthaltenen, selbstständigen Verwaltungsakt die Rechtswidrigkeit festgestellt worden sein, muss dies folglich keine Auswirkung auf die gesamte Prüfungsanordnung haben. Dies ist ein großer Vorteil, denn wenn der Stpfl. beispielsweise nur den Prüfungsort anfecht, müssen nicht alle anderen Regelungen in der Prüfungsanordnung offengehalten werden, sondern nur diese Teilregelung, über die dann im Rechtsbehelfsverfahren entschieden wird.³²

Gegen die Bestimmung des Prüfers ist grundsätzlich kein Rechtsbehelf gegeben, so der BFH.³³ Auch die negative Entscheidung über einen Prüfer-Ablehnungsgesuch sei kein Verwaltungsakt.³⁴ Allerdings ist dies in der Literatur umstritten. Seer in Tipke/Kruse argumentiert beispielsweise, dass die Prüferbenennung Außenwirkung habe, da sie den Stpfl. in seinem Recht verletzen könne, von einem unbefangenen Amtsträger geprüft zu werden. Er spricht sich also entgegen der Auffassung des BFH

²⁶ § 87a Abs. 4 AO; § 119 Abs. 3 S. 3 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 29 zu § 196 AO

²⁷ Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 15b zu § 196 AO

²⁸ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 11 zu § 196 AO; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 5 zu § 196 AO; Rolf Kühn/Alexander von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung-Kommentar, 22. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2018, Rz. 2 zu § 196 AO

²⁹ BFH, Urteil vom 18. Dezember 1986 – I R 49/83 –, BFHE 149, 104, BStBl II 1987, 408, juris

³⁰ BFH, Urteil vom 24. Februar 1989 – III R 36/88 –, BFHE 156, 54, BStBl II 1989, 445, juris

³¹ AEAO Nr. 1 zu § 196 AO

³² Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rzn. 11, 12 zu § 196 AO

³³ BFH, Beschluss vom 15. Mai 2009 – IV B 3/09 –, BFH/NV, S. 1401, juris; AEAO Nr. 1 zu § 196 AO

³⁴ BFH, Beschluss vom 29. Mai 2012 – IV B 70/11 –, juris; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 40 zu § 196 AO

für das Vorliegen eines Verwaltungsakts aus.³⁵ Auch Schallmoser spricht hinsichtlich der Benennung des Prüfers von einem selbstständigen Verwaltungsakt.³⁶

3.3 Inhalt der Prüfungsanordnung

3.3.1 Sachlicher Prüfungsumfang

Der Inhalt der Prüfungsanordnung muss hinreichend bestimmt sein.³⁷ Mit ihr wird der persönliche, sachliche und zeitliche Umfang der Außenprüfung durch pflichtgemäßes Ermessen der Finanzbehörde festgelegt.³⁸ Die Prüfungsanordnung hat gemäß § 5 Abs. 2 S. 1 BpO die Rechtsgrundlagen der Außenprüfung, die zu prüfenden Steuerarten, Steuervergütungen, Prämien, Zulagen, ggf. bestimmte zu prüfende Sachverhalte sowie den Prüfungszeitraum zu enthalten. Ihr sind Hinweise auf die wesentlichen Rechte und Pflichten des Stpfl. bei der Außenprüfung beizufügen.³⁹ Die Mitteilung über den Prüfungsbeginn, den Namen des Prüfers sowie die Festlegung des Prüfungsorts können mit der Prüfungsanordnung verbunden werden.⁴⁰

3.3.2 Persönlicher Prüfungsumfang

Erforderlich ist weiterhin die Angabe des Inhaltsadressaten, mithin bei welchem Stpfl. die Außenprüfung durchgeführt werden soll.⁴¹ Prüfungssubjekt und damit Inhaltsadressat ist derjenige, gegen den sich die Außenprüfung richtet und der diese im in der Prüfungsanordnung angegebenen Umfang dulden soll und an ihr mitwirken soll. Ohne eine eindeutige Angabe des Inhaltsadressaten ist die Prüfungsanordnung mangels Bestimmtheit nichtig, es sei denn, bestehende Zweifel an der Bestimmung des Prüfungssubjekts können durch Auslegung behoben werden.⁴² Beispielsweise sind Fehler in der Anschrift (Berufsbezeichnung, Wohnort, Straße, Hausnummer usw.) unschädlich, solange kein Zweifel an der Identität des Adressaten auftritt. Auch im Falle der Namensgleichheit von Vater und Sohn, die zudem dieselbe Anschrift haben, ist auf die im Verwaltungsakt geregelten Maßnahmen abzustellen. Führt der Vater beispielsweise ein Einzelunternehmen und der Sohn ist lediglich Schüler, und wird in

³⁵ Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 40 zu § 196 AO

³⁶ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 60 zu § 196 AO

³⁷ § 119 Abs. 1 AO

³⁸ Ausübung des sogenannten Auswahlermessens, § 196 und § 194 AO; § 4 Abs. 1 BpO

³⁹ § 5 Abs. 2 S. 2 BpO

⁴⁰ § 5 Abs. 2 S. 3 und Abs. 3 BpO; AEAO Nr. 1 zu § 196 AO

⁴¹ sogenannter Bestimmtheitsgrundsatz; § 122 Abs. 1 S. 1 AO

⁴² Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 34 zu § 196 AO; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 21 zu § 196 AO; Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 5 zu § 196 AO

der Prüfungsanordnung nur der Name und die Anschrift des Vaters aufgeführt, so ist trotzdem klar, wer Inhaltsadressat der Anordnung einer Außenprüfung sein soll. Es besteht insoweit kein Zweifel, an wen die Prüfungsanordnung gerichtet ist, eine nicht genaue Bezeichnung ist hier unschädlich.⁴³

Sofern eine Außenprüfung bei einer Personengesellschaft angeordnet werden soll, die Stpfl. i.S.d. § 193 AO ist, also Gewinneinkünfte erzielt, ist die Gesellschaft selbst Inhaltsadressat der Prüfungsanordnung, nicht der einzelne Gesellschafter.⁴⁴ Handelt es sich jedoch um eine Personengesellschaft, die beispielsweise lediglich Vermietungseinkünfte erzielt, so ist die Prüfungsanordnung an die einzelnen Gesellschafter zu richten, nicht an die Gesellschaft.⁴⁵

Kapitalgesellschaften sind Stpfl. i.S.d. § 193 AO und daher Inhaltsadressat, eine Prüfungsanordnung ist an die Gesellschaft zu richten.⁴⁶

Prüfungsanordnungen gegen nicht oder nicht mehr existierende Steuersubjekte sind nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nichtig, § 125 Abs. 1 AO und können folglich keine Ablaufhemmung i.S.d. § 171 Abs. 4 AO bewirken.⁴⁷

3.3.3 Zeitlicher Prüfungsumfang

In der Prüfungsanordnung soll auch der zeitliche Umfang festgelegt werden, mithin welche Besteuerungszeiträume geprüft werden sollen. Hier ist grundsätzlich die Angabe der Veranlagungs- oder Feststellungszeiträume erforderlich. Der BFH hat allerdings entschieden, dass es auch ausreicht, wenn die Prüfung für den „nicht verjährten Zeitraum“ angeordnet werde.⁴⁸

⁴³ BFH, Beschluss vom 29. Juni 1988 – IV B 70/88 –, juris

⁴⁴ BFH, Urteil vom 16. November 1989 – IV R 29/89 –, BFHE 159, 28, BStBl II 1990, 272, juris; BFH, Urteil vom 01. Oktober 1992 – IV R 60/91 –, BFHE 169, 294, BStBl II 1993, 82, juris; BFH, Urteil vom 16. März 1993 – XI R 42/90 –, juris; BFH, Beschluss vom 19. Februar 1996 – VIII B 4/95 –, juris; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 41 zu § 196 AO; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 24 zu § 196 AO

⁴⁵ BFH, Urteil vom 18. Oktober 1994 – IX R 128/92 –, BFHE 176, 298, BStBl II 1995, 291, juris; BFH, Urteil vom 08. März 1988 – VIII R 220/85 –, juris; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 42 zu § 196 AO

⁴⁶ BFH, Urteil vom 11. Dezember 1991 – I R 66/90 –, BFHE 166, 490, BStBl II 1992, 595, juris; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 47 zu § 196 AO

⁴⁷ Seer in Tipke/Kruse Rz. 22 zu § 196 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 34 zu § 196 AO; BFH, Urteil vom 13. Oktober 2016 – IV R 20/14 –, juris; BFH, Urteil vom 25. April 2006 – VIII R 46/02 –, juris

⁴⁸ BFH, Urteil vom 03. Dezember 1985 – VII R 17/84 –, BFHE 145, 492, BStBl II 1986, 439, juris; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 51 zu § 196 AO

Die Finanzbehörde bestimmt den zeitlichen Umfang der Außenprüfung grundsätzlich nach pflichtgemäßem Ermessen. Es gibt jedoch konkrete Vorgaben in der Betriebsprüfungsordnung,⁴⁹ wonach Großbetriebe und Konzerne anschlussgeprüft werden sollen, d.h. eine lückenlose Prüfung aller Besteuerungszeiträume⁵⁰ und bei den übrigen Betrieben (Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe) der Prüfungszeitraum regelmäßig nicht mehr als 3 Besteuerungszeiträume umfassen sollte.⁵¹

Sollte sich während der Außenprüfung der Bedarf ergeben, den Prüfungszeitraum auszudehnen, muss eine Erweiterungsanordnung erlassen werden, welche hinreichend begründet werden muss. Eine Begründung könnte beispielsweise auf den bisherigen Prüfungsfeststellungen beruhen, die Anlass zu einer Ausdehnung gegeben haben und die dem Stpfl. auch durch laufende Unterrichtungen bekannt sind. Der BFH hat z.B. entschieden, dass die Begründung einer Erweiterungsanordnung nur mit dem Verweis auf § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO im Hinblick auf § 121 Abs. 2 Nr. 2 AO ausnahmsweise ausreiche, wenn die Finanzbehörde dem Stpfl. die Gründe für die Erwartung nicht unerheblicher Änderungen der Besteuerungsgrundlagen bereits zuvor im Rahmen einer Besprechung mitgeteilt habe.⁵² Die Erweiterungsanordnung ist ein selbstständiger Verwaltungsakt und damit gesondert anfechtbar, in ihr liegt kein Widerruf der ursprünglichen Prüfungsanordnung nach § 131 AO.⁵³

3.3.4 Rechtsbehelfsbelehrung

Gemäß § 196 AO ist die Prüfungsanordnung zwingend mit einer Rechtsbehelfsbelehrung nach § 356 AO zu versehen, d.h. welcher Rechtsbehelf gegen die Prüfungsanordnung statthaft ist und innerhalb welcher Frist bei welcher Behörde der Rechtsbehelf einzulegen ist. Da mehrere Verwaltungsakte in einer Prüfungsanordnung verbunden werden, sollte in der Rechtsbehelfsbelehrung darauf hingewiesen werden, dass die jeweiligen Teilanordnungen wie Steuerart, Besteuerungszeitraum, Prüfungsbeginn oder Prüfungsort gesondert angefochten werden können.⁵⁴

⁴⁹ mangels Vorgaben in der AO

⁵⁰ § 4 Abs. 2 BpO

⁵¹ § 4 Abs. 3 S. 1 BpO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 52 zu § 196 AO

⁵² BFH, Urteil vom 16. September 2014 – X R 30/13 –, juris

⁵³ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 53 zu § 196 AO; Seer in Tipke/Kruse Rz. 30 zu § 196 AO; Wenzig in Außenprüfung Betriebsprüfung a.a.O., S. 86

⁵⁴ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rzn. 61, 62 zu § 196 AO; Seer in Tipke/Kruse Rz. 31a zu § 196 AO

Bei einer fehlenden bzw. fehlerhaften Rechtsbehelfsbelehrung ist die Prüfungsanordnung nicht rechtswidrig, allerdings wird die Rechtsbehelfsfrist von einem Monat ab Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nicht in Gang gesetzt. Der Stpfl. kann die Prüfungsanordnung noch binnen eines Jahres anfechten.⁵⁵

3.4 Begründung der Prüfungsanordnung

Gemäß § 121 Abs. 1 AO ist ein schriftlicher Verwaltungsakt zu begründen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist. So sollte auch die Prüfungsanordnung grundsätzlich mit einer schriftlichen Begründung versehen werden, vor allem in den Fällen einer Anlassprüfung, denn hier waren Ermessensentscheidungen⁵⁶ ausschlaggebend. Anlassprüfungen werden durchgeführt, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung durch den Außendienst bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig wäre.⁵⁷ Dies ist beispielsweise der Fall, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Stpfl. seine Steuererklärung nicht, nicht vollständig oder mit unrichtigem Inhalt abgegeben hat⁵⁸ oder zur Überprüfung der Herkunft erheblicher Geldmittel bzw. ungeklärtem Vermögenszuwachs.⁵⁹ Ein weiterer Grund für eine Anlassprüfung könnte z.B. bei Stpfl. mit umfangreichen und vielgestaltigen Überschusseinkünften vorliegen.⁶⁰ In jenen Fällen muss die Finanzbehörde begründen, weshalb eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig wäre und dass maßgebliche Verhältnisse der Aufklärung bedürfen, mithin die gesetzlichen Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO erfüllt sind.⁶¹

Bei einer allgemeinen, turnusmäßig durchgeführten Außenprüfung i.S.d. § 193 Abs. 1 AO, also Außenprüfungen bei Stpfl., die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder freiberufliche Einkünfte haben, genüge als Begründung der

⁵⁵ § 356 Abs. 1 und 2 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 63 zu § 196 AO

⁵⁶ Ausübung des sogenannten Entschließungsermessens

⁵⁷ § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO

⁵⁸ BFH, Urteil vom 05. November 1981 – IV R 179/79 –, BFHE 134, 395, BStBl II 1982, 208-211, juris

⁵⁹ BFH, Urteil vom 17. November 1992 – VIII R 25/89 –, BFHE 169, 305, BStBl II 1993, 146, juris; Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 24 zu § 196 AO

⁶⁰ AEAO Nr. 5 zu § 193 AO

⁶¹ AEAO Nr. 5 zu § 193 AO; Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 24 zu § 196 AO

Prüfungsanordnung diese Rechtsgrundlage.⁶² Auch Prüfungsanordnungen bei Stpfl., die nur aufgrund einer Zufallsauswahl geprüft werden, bedürfen keiner besonderen Begründung.⁶³

Eine mangelnde Begründung der Prüfungsanordnung führt zur Rechtswidrigkeit, nicht zur Nichtigkeit.⁶⁴ Der Begründungsmangel kann gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO geheilt werden, beispielsweise durch Nachholung im Einspruchsverfahren oder indem der Prüfer dem Stpfl. die Gründe für die Anordnung der Prüfung mündlich mitteilt.⁶⁵ Sollte der Stpfl. aufgrund der mangelnden Begründung die rechtzeitige Anfechtung des rechtswidrigen Verwaltungsakts versäumen, so gilt die Versäumung gemäß § 126 Abs. 3 S. 1 AO als nicht verschuldet, sodass Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand gewährt werden kann.⁶⁶

3.5 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung

Die Notwendigkeit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ergibt sich aus § 122 und § 124 AO, denn nur durch eine wirksame Bekanntgabe kann sie ihre Rechtswirkungen entfalten.

Die Prüfungsanordnung sowie der voraussichtliche Prüfungsbeginn und die Namen der Prüfer sind dem Stpfl. gemäß § 197 AO angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekannt zu geben, lt. § 5 Abs. 4 BpO ist bei Großbetrieben 4 Wochen und in allen anderen Fällen 2 Wochen vorher als angemessen anzusehen. Diese Fristen sollen dem Stpfl. ermöglichen, sich auf die Prüfung vorzubereiten und mit zumutbarem Aufwand auf die Prüfung einzustellen, um insbesondere die gesteigerten Mitwirkungspflichten zu erfüllen.⁶⁷ Der Stpfl. kann gemäß § 197 Abs. 1 S. 2 AO auf die Einhaltung dieser Fristen verzichten.⁶⁸

Werden die in § 197 Abs. 1 S. 1 AO aufgeführten Verwaltungsentscheidungen (Prüfungsanordnung, Namen der Prüfer und voraussichtlicher Prüfungsbeginn) nicht angemessene Zeit vor Prüfungsbeginn bekanntgegeben, sind sie rechtswidrig. Der

⁶² AEAO Nr. 4 zu § 193 AO; BFH, Urteil vom 28. April 1983 – IV R 255/82 –, BFHE 138, 407, BStBl II 1983, 621, juris; BFH, Urteil vom 03. Dezember 1985 – VII R 17/84 –, BFHE 145, 492, BStBl II 1986, 439, juris; Seer in Tipke/Kruse Rz. 16 zu § 196 AO

⁶³ Seer in Tipke/Kruse Rz. 16 zu § 196 AO

⁶⁴ BFH, Urteil vom 14. März 1990 – X R 104/88 –, BFHE 160, 207, BStBl II 1990, 612, juris

⁶⁵ Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 27 zu § 196 AO; BFH, Urteil vom 28. April 1983 – IV R 255/82 –, BFHE 138, 407, BStBl II 1983, 621, juris

⁶⁶ § 110 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 68 zu § 196 AO

⁶⁷ § 200 AO

⁶⁸ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rzn. 26, 30 zu § 197 AO

Stpfl. muss gegen die rechtswidrige Terminbestimmung in Einspruch gehen. Ein Verwertungsverbot ergibt sich daraus nicht.⁶⁹

3.6 Verwertungsverbote

3.6.1 Qualifiziertes materielles Verwertungsverbot

Werden Beweismittel oder ermittelte Tatsachen unter der Verletzung von Grundrechten oder in strafbarer Weise von der Finanzbehörde erlangt, liegt ein sogenanntes qualifiziertes materielles Verwertungsverbot vor. In diesem Fall sind die ermittelten Tatsachen bzw. Beweismittel ohne Ausnahme unverwertbar. Ein solcher Verstoß kann auch nicht geheilt werden durch erneute, zulässige Ermittlungsmaßnahmen. Denkbar ist ein solches Verwertungsverbot beispielsweise bei einer ermessenswidrigen Prüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO, bei der die Voraussetzungen der §§ 193, 194 AO nicht gegeben waren, wenn unerlaubt Unterlagen weggenommen wurden oder Räume ohne richterlichen Durchsuchungsbeschluss durchsucht wurden.⁷⁰

3.6.2 Formelles Verwertungsverbot

Ein formelles Verwertungsverbot ist beispielsweise bei einer nichtigen, unwirksamen oder gar fehlenden Prüfungsanordnung gegeben. Die auf einer nichtigen Prüfungsanordnung beruhenden Prüfungsfeststellungen dürfen nicht im Rahmen von Änderungsbescheiden verwertet werden. Der Stpfl. kann dieses Verwertungsverbot in dem sogenannten „einstufigen Verfahren“ geltend machen, indem er einen Rechtsbehelf gegen den Änderungsbescheid einlegt. Einer Aufhebung der Prüfungsanordnung durch die Finanzbehörde oder das Gericht bedarf es insoweit nicht. Gleiches gilt, wenn eine Prüfungsanordnung gänzlich fehlt.⁷¹

Ist eine Prüfungsanordnung rechtswidrig, so muss der Stpfl. gegen die Rechtswidrigkeit im Rechtsbehelfsverfahren vorgehen. Nur wenn die Rechtswidrigkeit durch das Gericht festgestellt wurde bzw. die Prüfungsanordnung daraufhin aufgehoben wurde, kommt es zu einem Verwertungsverbot der

⁶⁹ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 34 zu § 197 AO; von Wedelstädt in Kühn/von Wedelstädt AO/FGO a.a.O., Rz. 3 zu § 197 AO

⁷⁰ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rzn. 105, 106 zu § 196 AO; von Wedelstädt in Kühn/von Wedelstädt, AO/FGO a.a.O., Rzn. 15, 16 zu § 196 AO

⁷¹ BFH, Beschluss vom 04. Oktober 1991 – VIII B 93/90 –, BFHE 165, 339, BStBl II 1992, 59, juris; BFH, Urteil vom 20. Februar 1990 – IX R 83/88 –, BFHE 160, 391, BStBl II 1990, 789, juris; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 108 zu § 196 AO, Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 32 zu § 196 AO

Prüfungsfeststellungen. Dies ist das sogenannte „zweistufige Verfahren“.⁷² Werden die Ergebnisse dennoch verwertet, muss der Stpfl. die Änderungsbescheide mit einem weiteren Rechtsbehelf anfechten, um das Verwertungsverbot durchzusetzen.⁷³ Lt. BFH-Rechtsprechung besitzt jenes Verwertungsverbot jedoch keine Fernwirkung, folglich kann die Finanzbehörde eine Wiederholungsprüfung anordnen und eine neue, nunmehr rechtmäßige Prüfungsanordnung erlassen. Der Stpfl. besitze lediglich einen Anspruch darauf, dass die Finanzbehörde ihre Erkenntnisse in einem rechtmäßigen Verfahren gewinnt. Wird der Verfahrensfehler beseitigt, erleidet er keine Rechtseinbuße.⁷⁴

Die Rechtsprechung hat die Reichweite des formellen Verwertungsverbots dahingehend eingeschränkt, dass es im Falle der Erstveranlagung und im Falle der Änderung eines unter Vorbehalt stehenden Steuerbescheids gemäß § 164 Abs. 2 AO nicht gilt, unter Hinweis auf den Rechtsgedanken des § 127 AO.⁷⁵ Die Finanzbehörde hätte bei der Erstveranlagung oder der Überprüfung des Vorbehalts der Nachprüfung den Sachverhalt sowieso ermitteln müssen, einer förmlichen Prüfungsanordnung bedürfe es insoweit nicht.⁷⁶ Der BFH führt unter Hinweis auf § 127 AO aus, das Interesse an einer materiell-rechtlich gesetzmäßigen und gleichmäßigen Steuerfestsetzung habe Vorrang vor dem Interesse an einem formal ordnungsgemäßen Verfahren.⁷⁷

Der Umfang des Verwertungsverbots ist demzufolge auf die Ermittlungsergebnisse beschränkt, die das Finanzamt unmittelbar durch die fehlerhafte Ermittlungsmaßnahme erlangt hat (Kausalität).⁷⁸

⁷² BFH, Urteil vom 27. Juli 1983 – I R 210/79 –, BFHE 139, 221, BStBl II 1984, 285, juris; BFH, Urteil vom 07. Juni 1973 – V R 64/72 –, BFHE 109, 500, BStBl II 1973, 716, juris; BFH, Beschluss vom 30. November 1987 – VIII B 3/87 –, BFHE 151, 354, BStBl II 1988, 183, juris; BFH, Beschluss vom 25. März 2009 – VIII B 210/08 –, juris

⁷³ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 109 zu § 196 AO; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 32 zu § 196 AO; von Wedelstädt in Kühn/von Wedelstädt AO/FGO a.a.O., Rzn. 23, 25 zu § 196 AO

⁷⁴ Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 33 zu § 196 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 113 zu § 196 AO; Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 50 zu § 196 AO; v. Wedelstädt in Kühn/v. Wedelstädt AO/FGO a.a.O., Rz. 30 zu § 196 AO; BFH, Urteil vom 07. November 1985 – IV R 6/85 –, BFHE 145, 23, BStBl II 1986, 435, juris; BFH, Urteil vom 20. Oktober 1988 – IV R 104/86 –, BFHE 155, 4, BStBl II 1989, 180, juris

⁷⁵ BFH, Urteil vom 13. Dezember 1995 – XI R 43-45/89 –, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232, juris

⁷⁶ §§ 85, 88 AO; Rz. 12 des BFH, Urteil vom 10. Mai 1991 – V R 51/90 –, BFHE 164, 495, BStBl II 1991, 825, juris

⁷⁷ BFH, Urteil vom 25. November 1997 – VIII R 4/94 –, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461, juris; BFH, Urteil vom 04. Oktober 2006 – VIII R 53/04 –, BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 22, juris; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 34 zu § 196 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 111 zu § 196 AO; Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 47 zu § 196 AO

⁷⁸ von Wedelstädt in Kühn/von Wedelstädt AO/FGO a.a.O., Rz. 19 zu § 196 AO

3.7 Rechtsfolgen einer rechtmäßigen Prüfungsanordnung bzw. wirksamen Außenprüfung

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen und eine wirksame Prüfungsanordnung erlassen bzw. deren Beginn auf Antrag des Stpfl. hinausgeschoben, so tritt die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO ein. Die Festsetzungsverjährung ist danach so lange gehemmt, bis die aufgrund der Außenprüfung ergangenen Änderungsbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO drei Monate vergangen sind. Diese Regelung soll sicherstellen, dass die Finanzbehörde die Ergebnisse der Außenprüfung steuerlich auswerten kann, ohne durch die Verjährung daran gehindert zu werden.⁷⁹

Weiterhin muss nach einer abgeschlossenen Außenprüfung der Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 S. 3 AO aufgehoben werden. Die Aufhebung des Vorbehalts steht einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich, d.h. der Bescheid erwächst in materieller Bestandskraft und kann nur noch nach den §§ 172 ff. AO geändert oder aufgehoben werden.⁸⁰

Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, dürfen wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nur geändert oder aufgehoben werden, wenn eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) vorliegt. Es handelt sich um eine sogenannte Änderungssperre, die vor allem dem Rechtsfrieden nach einer abgeschlossenen Außenprüfung dient und für den Stpfl. eine abschließende Entscheidung des Steuerfalls darstellt.⁸¹

Durch wirksame Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bzw. durch Erscheinen des Prüfers am Prüfungsort erlischt das Recht des Stpfl. auf Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. a, c und e AO.⁸²

⁷⁹ § 171 Abs. 4 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 130 zu § 196 AO

⁸⁰ § 164 Abs. 3 S. 2 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 122 zu § 196 AO

⁸¹ § 173 Abs. 2 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 138 zu § 196 AO

⁸² von Wedelstädt in Kühn/von Wedelstädt AO/FGO a.a.O., Rz. 22 zu § 193 AO

4 Umfang der Ablaufhemmung

4.1 Sachlicher Umfang

Der sachliche Umfang der Ablaufhemmung wird zum einen durch die Prüfungsanordnung (§ 196 AO), zum anderen durch die tatsächlichen Prüfungshandlungen des Prüfers bestimmt. Die Prüfungsanordnung bildet dabei den äußersten Rahmen für den Umfang der Ablaufhemmung.⁸³

Die Ablaufhemmung kann folglich nur insoweit eintreten, wie die zu prüfenden Steuerarten und Besteuerungszeiträume in der Prüfungsanordnung ausdrücklich bezeichnet werden. Ist die Prüfungsanordnung nur auf einzelne, abgetrennte Sachverhalte beschränkt, kann auch nur in diesem Umfang die verjährungshemmende Wirkung eintreten. Hat der Prüfer Steuerarten bzw. Besteuerungszeiträume geprüft, die nicht in der Prüfungsanordnung enthalten waren, kann hinsichtlich dessen keine Ablaufhemmung eintreten. Dies gilt auch dann, wenn die Überschreitung des Prüfungsauftrages für den Stpfl. klar erkennbar war oder dieser sich nicht gegen die Prüfung gewehrt hat. Es hat zudem keinerlei Auswirkungen auf den Umfang der Ablaufhemmung, wenn in der Prüfungsanordnung der Hinweis enthalten ist, der Prüfer „habe auch auf Tatbestände zu achten, die für andere Steuerarten von Bedeutung sein könnten“. Hiermit wollte der Gesetzgeber vor allem Unklarheiten hinsichtlich der Ablaufhemmung vermeiden.⁸⁴

Neben dem Erlass einer förmlichen, wirksamen Prüfungsanordnung bedarf es für den Eintritt der Ablaufhemmung gemäß Absatz 4 noch einer weiteren Voraussetzung. Die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten bzw. Besteuerungszeiträume müssen durch den Prüfer – zumindest stichprobenweise – tatsächlich geprüft worden sein. Sinn und Zweck des § 171 Abs. 4 AO ist nämlich, die Ergebnisse der tatsächlich durchgeführten Außenprüfung zu sichern und entsprechend verwerten zu können. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH und der herrschenden Literaturmeinung entfielen die Ablaufhemmung sogar rückwirkend, sobald der tatsächliche Umfang der getätigten Prüfungshandlungen feststeht und der Prüfer nicht alle in der Prüfungsanordnung aufgeführten Steuerarten oder Besteuerungszeiträume geprüft hat.

⁸³ Banniza in HHSp. a.a.O. Rz. 106 zu § 171 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 168 zu § 171 AO

⁸⁴ Banniza in HHSp. a.a.O. Rz. 106 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 12. Juli 1978 – II R 13/75 –, BFHE 126, 121, BStBl II 1979, 250-251, juris

Hinsichtlich der nicht geprüften Steuerarten bzw. Besteuerungszeiträume ist die Festsetzungsfrist daher nicht gehemmt.⁸⁵

Die Tatsache, dass nur für die tatsächlich geprüften Steuerarten und Besteuerungszeiträume die Ablaufhemmung eintritt, wirkt in der Praxis schwerwiegende Probleme auf, da es hinsichtlich des tatsächlichen Prüfungsumfangs zu erheblichen Beweisschwierigkeiten kommen kann. Man müsste nach Abschluss der Außenprüfung unter Hinzuziehung der gesamten Handakte des Prüfers überprüfen, was durch ihn tatsächlich, zumindest stichprobenweise geprüft wurde. Dies könnte dazu führen, dass der Stpfl. zunächst nicht nachvollziehen kann, ob das Handeln des Prüfers rechtmäßig ist und er aufgrund dessen nicht die für sich günstigsten Tatsachen erwirken kann. Es sei deshalb wichtig, dass der Prüfer seine Prüfungshandlungen in seinen Arbeitsbögen dokumentiert.⁸⁶

Soll der Prüfungsumfang einer Außenprüfung über die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten oder Besteuerungszeiträume hinausgehen, also der Prüfungsumfang erweitert werden, so ist eine Ergänzung der Prüfungsanordnung erforderlich. Voraussetzung für den Eintritt der Ablaufhemmung ist, dass im Zeitpunkt des Erlasses der erweiterten Prüfungsanordnung die Festsetzungsfrist für jene Steueransprüche noch nicht abgelaufen war und vor dem Fristablauf tatsächlich mit der Prüfung begonnen wurde. Sollten vorstehend genannte Voraussetzungen erfüllt sein, ist es unschädlich, wenn der Prüfer bereits vor Erlass der erweiterten Prüfungsanordnung mit der Prüfung der neu einbezogenen Steuern beginnt.⁸⁷

4.2 Persönlicher Umfang

4.2.1 Allgemeines

Der persönliche Umfang der Ablaufhemmung wird ebenso wie der sachliche Umfang durch die Prüfungsanordnung definiert. Folglich wirkt die Ablaufhemmung nur gegenüber den in der Prüfungsanordnung bezeichneten Adressaten (zumeist der Inhaltsadressat).⁸⁸

⁸⁵ Banniza in HHSp. a.a.O. Rzn. 106, 109 zu § 171 AO, Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 170 zu § 171 AO

⁸⁶ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 170 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 48 zu § 171 AO; FG Düsseldorf, Urteil vom 24. November 1998 – 8 K 424/96 AO –, juris

⁸⁷ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 171 zu § 171 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 108 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 02. Februar 1994 – I R 57/93 –, BFHE 173, 487, BStBl II 1994, 377

⁸⁸ Banniza in HHSp a.a.O., Rz. 114 zu § 171 AO

4.2.2 Ehegatten / Dritte

Außenprüfungen, die bei einem Dritten ausgeführt werden und nicht beim Stpfl. selbst, hemmen den Ablauf der Festsetzungsfrist gegenüber dem Stpfl. nicht, da er nicht Adressat der Außenprüfung ist. Selbst wenn im Rahmen der Außenprüfung bei einem Dritten Feststellungen getroffen werden, die sich auf den Stpfl. beziehen, wird der Fristablauf beim Stpfl. nicht gehemmt. Dies gilt auch, wenn Kontrollmitteilungen über etwaige Ergebnisse der Außenprüfung gefertigt werden.⁸⁹

Wird die Außenprüfung bei einem Ehegatten allein durchgeführt, kann nicht automatisch verjährungshemmende Wirkung beim anderen Ehegatten eintreten, da es sich bei Ehegatten um zwei selbstständige Steuersubjekte handelt. Auch wenn die Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, ist die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen. Der BFH betont deutlich, dass es inkonsequent sei, die verjährungshemmende Wirkung einer allein gegenüber einem der Ehegatten durchgeführten Außenprüfung auf den anderen Ehegatten mit der Begründung zu erstrecken, dass beide Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.⁹⁰ Eine verjährungshemmende Wirkung gegenüber beiden Ehegatten würde demzufolge lediglich gelten, wenn gegenüber beiden Ehegatten eine Prüfungsanordnung erlassen würde.⁹¹

4.2.3 Steuerschuldner und Entrichtungspflichtiger

Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung ist nur der Arbeitgeber Adressat der Prüfungsanordnung, denn das Lohnsteuer-Abzugsverfahren des Arbeitgebers und das Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers betreffen zwei voneinander verschiedene Steuerrechtsverhältnisse.⁹² Sinn und Zweck der Lohnsteuer-Außenprüfung soll die Überprüfung der zutreffenden Einbehaltung und ordnungsgemäßen Abführung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber sein. Im Zuge dessen werden zwar die steuerlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers (= Schuldner der

⁸⁹ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel, Rz. 173 zu § 171 AO

⁹⁰ BFH, Urteil vom 25. April 2006 – X R 42/05 –, BFHE 212, 421, BStBl II 2007, 220, juris, und Banniza in HHSp a.a.O., Rz. 114 zu § 171 AO

⁹¹ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 173 zu § 171 AO

⁹² Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 57 zu § 171 AO

Lohnsteuer) mitgeprüft,⁹³ jedoch wirkt die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO nur gegenüber dem Entrichtungspflichtigen, nicht gegenüber dem Steuerschuldner.⁹⁴

Um dem Bedürfnis in der Berufspraxis gerecht zu werden, eine gewisse Gleichbehandlung beim Steuerschuldner und Entrichtungspflichtigen herbeizuführen, hat der Gesetzgeber den § 171 Abs. 15 AO eingeführt. Dieser stellt sicher, dass eine durch die Außenprüfung eintretende Ablaufhemmung gegenüber dem Entrichtungspflichtigen auch zu einer entsprechenden Ablaufhemmung beim Steuerschuldner führt.⁹⁵

4.2.4 Personengesellschaften

Bei der Außenprüfung von Personengesellschaften, deren Prüfungsgegenstand die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ist, wirkt die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO nur auf die Feststellungsfrist für den Grundlagenbescheid, nicht aber auf die Festsetzungsfrist für die Folgebescheide der einzelnen Gesellschafter. Für die Einkommensteuerbescheide der Gesellschafter stellt der § 171 Abs. 10 AO sicher, dass die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von 2 Jahren nach Bekanntgabe des aufgrund der Außenprüfung geänderten Gewinnfeststellungsbescheids endet, insofern dem Grundlagenbescheid Bindungswirkung zukommt.⁹⁶ Folglich wirkt die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO gegenüber den Gesellschaftern nur mittelbar über § 171 Abs. 10 AO. Daran ändert auch § 194 Abs. 1 S. 3 AO nichts, welcher zwar Feststellungen in der Sphäre der Gesellschafter ermöglicht, die für die gesonderte Feststellung der Einkünfte bedeutsam sind, der jedoch nicht den Umfang der Außenprüfung generell auf die Gesellschafter ausdehnt.⁹⁷

Etwas anderes würde gelten, wenn der Gesellschafter neben der Personengesellschaft selbst Adressat der Prüfungsanordnung wäre und sich die Außenprüfung auf seine steuerlichen Verhältnisse beziehen würde. In diesem Fall fänden 2 selbstständige, parallele Außenprüfungen statt. Für den Gesellschafter greift dann unmittelbar die Ablaufhemmung des Absatzes 4 in Bezug auf seinen Einkommensteuerbescheid. Die

⁹³ § 194 Abs. 1 S. 4 AO

⁹⁴ BFH, Urteil vom 15. Dezember 1989 – VI R 151/86 –, BFHE 159, 296, BStBl II 1990, 526, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 116 zu § 171 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 175 zu § 171 AO

⁹⁵ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 175 zu § 171 AO

⁹⁶ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 59 zu § 171 AO

⁹⁷ BFH, Urteil vom 04. April 1989 – VIII R 265/84 –, BFHE 156, 371, BStBl II 1989, 593, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 118 zu § 171 AO

Außenprüfung bei diesem Gesellschafter führt jedoch nicht zu einer Ablaufhemmung bei den anderen Gesellschaftern.⁹⁸

4.2.5 Kapitalgesellschaften und Haftungsschuldner

Eine Außenprüfung bei einer Kapitalgesellschaft hemmt nicht den Fristablauf gegen deren gesetzlichen Vertreter aufgrund einer möglichen Inanspruchnahme als Haftungsschuldner i.S.d. § 34 i.V.m. § 69 AO. Die Haftung des gesetzlichen Vertreters unterliegt einer besonderen Verjährungsvorschrift, welche im § 191 Abs. 4 AO geregelt ist. Zudem ist der gesetzliche Vertreter bei einer Außenprüfung der Kapitalgesellschaft kein Inhaltsadressat der Prüfungsanordnung, sodass die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO für ihn nicht greift.⁹⁹

Ebenso führt die Außenprüfung bei einem Haftungsschuldner weder zur Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist gegenüber dem Steuerschuldner, noch gegenüber eines anderen Haftungsschuldners.¹⁰⁰

4.2.6 Rechtsnachfolger

Im Falle der Gesamtrechtsnachfolge tritt der Rechtsnachfolger vollumfänglich in die Stellung des Rechtsvorgängers ein. Folglich wirkt die beim Rechtsvorgänger eingetretene Ablaufhemmung auch gegen den Rechtsnachfolger.¹⁰¹

4.2.7 Konzerne

Als sogenannte Konzernprüfung wird nur die organisatorische Zusammenfassung einzelner selbstständiger Außenprüfungen bezeichnet.¹⁰²

Bei einem Unternehmen, welches zu einem Konzern gehört, ist Stpfl. sowie Adressat der Prüfungsanordnung grundsätzlich das einzelne Unternehmen und nicht der Konzern als solcher. Die Außenprüfung bei einem einzelnen Konzernunternehmen

⁹⁸ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 60 zu § 171 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 118 zu § 171 AO

⁹⁹ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 117 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 58 zu § 171 AO

¹⁰⁰ BFH, Urteil vom 22. Oktober 1986 – I R 107/82 –, BFHE 148, 507, BStBl II 1987, 293, juris; BFH, Urteil vom 08. Dezember 1981 – VII R 105/78 –, BFHE 134, 532, BStBl II 1982, 226-229, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 117 zu § 171 AO

¹⁰¹ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 119 zu § 171 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O. Rz. 180 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 20. Juli 1988 – I R 81/84 –, BFH/NV 1989, 78, juris

¹⁰² Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 56 zu § 171 AO

hemmt daher nicht den Ablauf der Festsetzungsfrist für die übrigen Konzernunternehmen.¹⁰³

5 Beginn der Außenprüfung - § 171 Abs. 4 S. 1 1. Alternative AO

Voraussetzung für den Eintritt der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO ist neben der Bekanntgabe einer wirksamen Prüfungsanordnung stets der ernsthafte Beginn der Außenprüfung.

Ein ernsthafter Prüfungsbeginn ist anzunehmen, wenn der Prüfer konkrete Handlungen zur Ermittlung der in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume aufnimmt bzw. wenn der Prüfer in die sachliche Prüfung in einem Umfang eingetreten ist, der im Verhältnis zur Gesamtheit der zu prüfenden Sachverhalte von Gewicht ist.¹⁰⁴ Es ist nicht erforderlich, dass die ersten Prüfungshandlungen bereits zu verwertbaren Ergebnissen führen oder dass durch sie tatsächlich neue Tatsachen aufgedeckt werden. Aus § 171 Abs. 4 S. 1 2. HS i.V.m. § 202 Abs. 1 S. 3 AO ergibt sich deutlich, dass auch erfolglose Prüfungshandlungen den Fristablauf hemmen.¹⁰⁵

Die Prüfungshandlungen müssen für den Stpfl. nach den ihm bekannten Umständen als solche erkennbar sowie geeignet sein, sein Vertrauen in den Ablauf der Festsetzungsfrist zu beseitigen.¹⁰⁶

Im Zweifel kann davon ausgegangen werden, dass die Maßnahmen des Außenprüfers am Prüfungsort solche zur Ermittlung des Steuerfalls sind.¹⁰⁷ Zu jenen Prüfungshandlungen gehören beispielsweise informative Gespräche mit den Auskunftspersonen (Stpfl., Steuerberater oder ggf. auch Dritte) wie explizite Nachfragen zu Wirtschaftsgütern des Betriebs oder zu einzelnen Bilanzposten, das Verlangen von Unterlagen und Belegen, die Entgegennahme der CD mit den Buchführungsunterlagen des Stpfl.,¹⁰⁸ eine Betriebsbesichtigung oder die Aufnahme

¹⁰³ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 115 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 11. Oktober 1983 – VIII R 11/82 –, BFHE 139, 496, BStBl II 1984, 125, juris

¹⁰⁴ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 37 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 08. Juli 2009 – XI R 64/07 –, BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4, juris

¹⁰⁵ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 88 zu § 171 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 142 zu § 171 AO

¹⁰⁶ BFH, Urteil vom 24. April 2003 – VII R 3/02 –, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 88 zu § 171 AO, Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 138 zu § 171 AO

¹⁰⁷ Buse, AO-StB 2012, 50-55 [51]

¹⁰⁸ BFH, Urteil vom 26. April 2017 – I R 76/15 –, BFHE 258, 210, BStBl II 2017, 1159, juris

des Aktenstudiums am Prüfungsort.¹⁰⁹ Eine Betriebsbesichtigung gilt jedoch nur als ernsthafter Prüfungsbeginn, sofern beispielsweise für den Betrieb relevante Wirtschaftsgüter besichtigt werden. Sogenannte „Grüß-Gott-Prüfungen“ reichen für die Annahme eines ernsthaften Prüfungsbeginns nicht aus.

Bloße Vorbereitungshandlungen wie die Feststellung der Prüfungswürdigkeit eines Falles oder die Kontaktaufnahme mit dem Stpfl. oder dessen Bevollmächtigten zur Abstimmung des Prüfungsbeginns reichen für den Eintritt der Ablaufhemmung nicht aus. Ebenso wenig führt die Übergabe der Prüfungsanordnung zum Beginn der Außenprüfung, es müssen tatsächliche -zumindest stichprobenweise- Prüfungshandlungen folgen.¹¹⁰ Diese müssen sich jedoch nicht auf alle zu prüfenden Steuerarten und Besteuerungszeiträume beziehen. Auch wenn nur ein Prüfungsjahr bzw. eine Steuerart geprüft wird, tritt die Ablaufhemmung zunächst für alle von der Prüfungsanordnung umfassten Steuerarten und Zeiträume ein.¹¹¹

Auf die Rechtmäßigkeit einer Prüfungshandlung kommt es nicht an. Auch rechtswidrige Prüfungshandlungen lösen die Ablaufhemmung aus, solange sie nicht erfolgreich angefochten wurden.¹¹²

Auch Prüfungshandlungen im Innendienst können für einen ernsthaften Beginn der Außenprüfung ausreichend sein.¹¹³ Das Aktenstudium sollte jedoch der Prüfung konkreter Verhältnisse des zu prüfenden Betriebs dienen und anhand der Prüfungsakten nachvollziehbar sein.¹¹⁴ Die pauschale Behauptung des Prüfers, er habe sich an Amtsstelle mit den Akten befasst, genügt nicht.¹¹⁵ Vielmehr sollte der Beginn der Prüfung im Interesse der Rechtssicherheit in geeigneter Weise gegenüber dem Stpfl. kenntlich gemacht werden, beispielweise durch Erscheinen des Prüfers am Prüfungsort und entsprechende Bezugnahme auf den Inhalt der Akten.¹¹⁶ Gemäß § 198 AO ist der Beginn der Prüfung unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu

¹⁰⁹ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 88 zu § 171 AO, Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 37 zu § 171 AO

¹¹⁰ BFH, Urteil vom 24. April 2003 – VII R 3/02 –, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 88 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 38 zu § 171 AO

¹¹¹ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 141 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 26. April 2017 – I R 76/15 –, BFHE 258, 210, BStBl II 2017, 1159, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 91 zu § 171 AO

¹¹² BFH, Urteil vom 02. Februar 1994 – I R 57/93 –, BFHE 173, 487, BStBl II 1994, 377, juris; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 37 zu § 171 AO

¹¹³ Zaumseil, AO-StB 2010, 47-51 [49]

¹¹⁴ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 139 zu § 171 AO

¹¹⁵ BFH, Urteil vom 24. April 2003 – VII R 3/02 –, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, Rz. 18, juris

¹¹⁶ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 37 zu § 171 AO

machen, was jedoch kein verbindlicher Beginn i.S.d. § 171 Abs. 4 AO ist, er kann widerlegt werden.¹¹⁷

Ein Aktenstudium, welches der Prüfer noch vor dem in der Prüfungsanordnung genannten Prüfungstermin durchführt, gehört zu den Vorbereitungshandlungen der Prüfung und führt daher nicht zur Ablaufhemmung. In jenen Fällen, in denen der BFH das Aktenstudium hat ausreichen lassen, lag das Aktenstudium terminlich nicht vor dem in der Prüfungsanordnung festgelegten Prüfungsbeginn.¹¹⁸

Scheinhandlungen des Prüfers, die lediglich den Zweck haben, die Ablaufhemmung herbeizuführen, hemmen den Ablauf der Festsetzungsfrist nicht.¹¹⁹ Da die Zielvorgaben der Finanzverwaltung an die Betriebsprüfer hinsichtlich der Anzahl der zu prüfenden Betriebe immer weiter ansteigen, könnte die Finanzbehörde kurz vor Ende der regulären Festsetzungsfrist Maßnahmen ergreifen, die allein den Zweck hätten, den Ablauf der Frist nach § 171 Abs. 4 AO zu hemmen. Daher ist der ernsthafte Beginn der Außenprüfung sorgfältig von etwaigen Scheinhandlungen abzugrenzen.¹²⁰

Die Abgrenzung dürfte in der Praxis jedoch schwierig sein, da hierfür keine eindeutigen Abgrenzungskriterien existieren. Eine Scheinhandlung liegt beispielsweise vor, wenn der Sachgebietsleiter, welcher die Prüfung anordnet und der Prüfer von vornherein die Absicht haben, die Prüfung in Kürze zu unterbrechen oder wenn der Prüfer die Außenprüfung kurz nach ihrem Beginn abbricht, um die Prüfung eines anderen Unternehmens aufzunehmen oder wenn er vor Ablauf der Festsetzungsfrist gleichzeitig die Prüfung von mehreren, selbstständigen Konzernunternehmen beginnt. In diesem Fall kann er nur die Prüfung eines Unternehmens ernsthaft beginnen.¹²¹ Weiterhin hat das FG Düsseldorf entschieden, dass das Erscheinen des Betriebsprüfers wenige Tage vor Ablauf der Festsetzungsfrist am Prüfungsort zu einem 5-minütigem Gespräch mit nicht eindeutig feststellbarem Inhalt kein ernsthafter Prüfungsbeginn, mithin eine Scheinhandlung darstellt. Auch das Anfordern von Unterlagen kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist wurde als Scheinhandlung eingestuft, wenn der Prüfer wegen organisatorischen Gründen noch

¹¹⁷ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 88 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 37 zu § 171 AO

¹¹⁸ Werner Ruscheinsky in Steuer-Seminar 4/2020, S. 123; BFH, Urteil vom 08. Juli 2009 – XI R 64/07 –, BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4, juris; BFH, Urteil vom 07. August 1980 – II R 119/77 –, BFHE 131, 437, BStBl II 1981, 409-411, juris

¹¹⁹ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 39 zu § 171 AO; Zaumseil, AO-StB 2010, 47-51 [48]

¹²⁰ Drüen, AO-StB 2001, 194-196, [195]

¹²¹ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 39 zu § 171 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 89 zu § 171 AO

nicht in der Lage ist, ernsthaft mit der Prüfung zu beginnen und die Anforderung der Unterlagen für längere Zeit die einzige tatsächliche Prüfungshandlung bleibt.¹²²

Eine Scheinhandlung ist hingegen nicht anzunehmen, wenn der Prüfer die bereits begonnene Prüfung aus unvorhersehbaren Gründen wie z.B. aufgrund plötzlicher Erkrankung unterbrechen muss und sie später wieder aufnimmt.¹²³

Um einem sogenannten pro-forma-Beginn entgegenzuwirken, gibt es den § 171 Abs. 4 S. 2 AO, welcher regelt, dass die Ablaufhemmung nicht eintritt, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für mehr als 6 Monate aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat.¹²⁴

6 Antrag des Stpfl. auf Prüfungsaufschub - § 171 Abs. 4 S. 1 2. Alternative AO

Auch der Antrag des Stpfl. auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns i.S.d. § 197 Abs. 2 AO löst die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO aus. Maßgebend für den Eintritt der Ablaufhemmung ist der Tag des Eingangs des Antrags bei der Finanzbehörde,¹²⁵ nicht hingegen der Tag der Entscheidung über den Prüfungsaufschub und auch nicht der Tag, an dem die Entscheidung dem Stpfl. bekannt gegeben wird. Als Antragseingang gilt im Falle der postalischen Zusendung der Poststempel der Finanzbehörde, im Falle des elektronischen Eingangs das Datum der Übermittlung. Der Antrag sollte frühestens ab Bekanntgabe des bereits festgelegten Prüfungsbeginns und spätestens bis zum Beginn der Außenprüfung gestellt werden.¹²⁶ Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist ab dem Tage des Antragseingangs bei der Finanzbehörde gehemmt.¹²⁷

Der Antrag kann formlos¹²⁸ gestellt werden, auch eine mündlich geäußerte Bitte, den Prüfungsbeginn hinauszuschieben, kann den Ablauf der Verjährungsfrist hemmen. Voraussetzung hierfür ist, dass der Antrag erkennbar darauf gerichtet ist, die Außenprüfung möge zu dem von der Finanzbehörde festgelegten Zeitpunkt

¹²² Drüen, AO-StB 2001, 194-196, [195]; FG Düsseldorf, Urteil vom 24. November 1998 – 8 K 424/96 AO –, juris

¹²³ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 89 zu § 171 AO

¹²⁴ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 89 zu § 171 AO, Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 39 zu § 171 AO

¹²⁵ BFH, Beschluss vom 26. Juni 2012 – IX B 129/11 –, BFH/NV 2012, 1643, juris; BFH, Urteil vom 17. März 2010 – IV R 54/07 –, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7, juris

¹²⁶ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 45 zu § 197 AO

¹²⁷ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 40 zu § 171 AO

¹²⁸ BFH, Beschluss vom 11. Mai 2011 – VIII B 70/10 –, BFH/NV 2011, 1475, juris

unterbleiben und zu einem späteren Termin durchgeführt werden.¹²⁹ Allerdings ist aus Beweisgründen eine schriftliche Antragstellung vorzuziehen, da die Finanzbehörde im Zweifel nachweisen muss, dass und ggf. wann ein Antrag des Stpfl. gestellt wurde bzw. dass der Stpfl. mit der Verlegung des Prüfungsbeginns ausdrücklich einverstanden war.¹³⁰

Der Antrag auf Hinausschieben der Außenprüfung kann auch durch eine Vereinbarung zwischen Stpfl. und Prüfer erfolgen, in welcher der Prüfungsbeginn einvernehmlich hinausgeschoben werden soll.¹³¹ Problematisch für die Ablaufhemmung könnte es jedoch sein, wenn nicht das Anliegen des Stpfl. kausal für das Hinausschieben der Prüfung war, sondern auch der Prüfer aus in der Sphäre der Finanzbehörde liegenden Gründen den Prüfungsbeginn hinauschieben wollte, insoweit würde eine überholende Kausalität der Finanzverwaltung vorliegen und die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO nicht eingreifen.¹³²

Weiterhin genügt es nicht, dass der Stpfl., ohne einen entsprechenden Antrag gestellt zu haben, allein durch sein Verhalten Anlass zu einer Verschiebung der Außenprüfung gegeben hat. Unter Umständen könne das Verhalten des Stpfl. allerdings als konkludenter Antrag auf Prüfungsaufschub gewertet werden.¹³³ Dies ist beispielsweise durch das FG Münster entschieden wurden. In jenem Streitfall hatte der Stpfl. Einspruch gegen die Prüfungsanordnung eingelegt sowie dessen Aussetzung der Vollziehung beantragt. Der Stpfl. hatte den Beginn der Prüfung nachdrücklich davon abhängig gemacht, dass eine bindende gerichtliche Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung vorliegt sowie eine Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung. Weiterhin hatte der Stpfl. im Telefonat betont, er wolle sich mit allen rechtlichen Mitteln gegen den Beginn der Betriebsprüfung wehren. Das FG Münster entschied, dass dies bei verständiger Auslegung nur als konkludenter Antrag auf Prüfungsaufschub gewertet werden könne. Bestätigt werde das Aufschubbegehren des Klägers auch durch den Inhalt des

¹²⁹ BFH, Urteil vom 11. Oktober 1983 – VIII R 11/82 –, BFHE 139, 496, BStBl II 1984, 125, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rzn. 93, 94 zu § 171 AO

¹³⁰ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 44 zu § 197 AO; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 14 zu § 197 AO

¹³¹ BFH, Beschluss vom 25. Oktober 2005 – VIII B 290/04 –, BFH/NV 2006, 242, juris; FG Münster, Urteil vom 6. Juni 2016 – 13 K 460/14, EFG 2016, 1489; Günther, AO-StB 2020, 61-64, Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 94 zu § 171 AO

¹³² Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 43 zu § 197 AO

¹³³ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 154 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 11. Oktober 1983 – VIII R 11/82 –, BFHE 139, 496, BStBl II 1984, 125, juris

Telefonats, in dem er sinngemäß zum Ausdruck gebracht hat, sich mit allen rechtlichen Mitteln gegen den Beginn der Betriebsprüfung zu wehren. Hiermit verdeutliche der Kläger unmissverständlich, den beabsichtigten Beginn der Betriebsprüfung nicht in Kauf nehmen zu wollen.¹³⁴

Die Anfechtung der Prüfungsanordnung allein kann hingegen nicht als konkludenter Antrag auf Prüfungsaufschub gewertet werden, da sie sich gegen die Rechtmäßigkeit der Außenprüfung an sich richtet und nicht auf ein Hinausschieben der Prüfung abzielt. Die Anfechtung führt auch nicht zum Wegfall der Ablaufhemmung, da sie keine aufschiebende Wirkung entfaltet. Die Finanzbehörde muss trotz dessen mit der Prüfung beginnen, um den Ablauf der Festsetzungsfrist zu verhindern.¹³⁵

Wird neben der Anfechtung auch die Aussetzung der Vollziehung beantragt, so sei darin in der Regel ein Antrag auf Prüfungsaufschub zu sehen. Anderenfalls wäre es dem Stpfl. möglich, eine mit einem Verschiebungsantrag verbundene Ablaufhemmung zu umgehen, indem der durch die Anfechtung und Aussetzung der Vollziehung den Beginn der Außenprüfung hinauszögert. Damit bestünde eine Ungerechtigkeit gegenüber demjenigen, der einen Antrag auf Prüfungsaufschub stellt. Aufgrund dessen sei davon auszugehen, dass der Aussetzungsantrag grundsätzlich das Begehren einschließt, die Prüfung hinauszuschieben.¹³⁶

Entscheidend für den Eintritt der Ablaufhemmung ist, dass der Antrag des Stpfl. für das Hinausschieben des Prüfungsbeginns kausal gewesen ist.¹³⁷ Diese Tatbestandsvoraussetzung ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut, wonach die Ablaufhemmung nur eintritt, wenn die Finanzbehörde den Beginn der Prüfung „auf Antrag des Stpfl.“ hinausschiebt.¹³⁸ Hinsichtlich der erforderlichen Kausalität eines Antrags nach § 171 Abs. 4 Satz 1 2. Alternative AO ist auf den Tag des Antragsübergangs abzustellen, welcher der maßgebliche Zeitpunkt für den Eintritt der Ablaufhemmung ist.¹³⁹ Liegt keine Ursächlichkeit des Antrags des Stpfl. vor, sondern

¹³⁴ FG Münster, Urteil vom 26. März 2010 – 4 K 3303/08 E, U, EFG 2010, S. 1004, juris

¹³⁵ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 96 zu § 171 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 159 zu § 171 AO; FG Münster, Urteil vom 26. März 2010 – 4 K 3303/08 E, U –, juris

¹³⁶ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 96 zu § 171 AO; BFH, Beschluss vom 15. Mai 2007 – I B 10/07 –, BFH/NV 2007, 1624, juris; BFH, Beschluss vom 25. Februar 2015 – I B 66/14 –, BFH/NV 2015, 803, juris

¹³⁷ BFH, Urteil vom 01. Februar 2012 – I R 18/11 –, BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400, juris; BFH, Urteil vom 17. März 2010 – IV R 54/07 –, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7, juris; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 40 zu § 171 AO

¹³⁸ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 95 zu § 171 AO

¹³⁹ BFH, Urteil vom 17. März 2010 – IV R 54/07 –, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7, juris

Belange der Finanzbehörde bzw. Gründe aus der Sphäre der Finanzbehörde, läuft die Festsetzungsfrist ungeachtet des Antrags ab.¹⁴⁰ Gründe aus der Sphäre der Finanzbehörde können beispielsweise Arbeitsüberlastung der Prüfer oder die Abordnung eines Prüfers auf einen Lehrgang kurz vor dem Termin des Prüfungsbeginns sein. Folglich greift die Ablaufhemmung auch nicht ein, wenn die Finanzbehörde von sich aus den Prüfungsbeginn hinausschiebt.¹⁴¹

Bei der Antragstellung ist es unerheblich, ob dem Stpfl. die verjährungshemmende Wirkung seines Antrags bewusst bzw. bekannt ist.¹⁴² Es ist auch ohne Bedeutung, ob der Stpfl. gewichtige Gründe für seinen Antrag glaubhaft macht.¹⁴³ Der Antrag des Stpfl. muss sich aber auf genau bestimmbare Prüfungsgegenstände beziehen.¹⁴⁴

Die inhaltlichen Anforderungen an den Antrag auf Verschiebung des Prüfungsbeginns sind folglich gering. Es bedarf keiner Angabe eines taggenauen Datums, auf den der Prüfungsbeginn verschoben werden soll. Ausreichend ist hier beispielsweise ein Verschiebungswunsch auf „Mitte Mai 2020“. Der Antrag ist ebenso zulässig, wenn er überhaupt keine zeitliche Vorgabe enthält, sondern auf einen konkreten Umstand abstellt, beispielsweise bei einem anhängigen Rechtsbehelfs- oder Strafverfahren, welches Einfluss auf die Außenprüfung hat.¹⁴⁵

Stellt der Stpfl. einen Antrag auf zeitlich befristetes Hinausschieben des Beginns der Außenprüfung, muss die Finanzbehörde innerhalb von 2 Jahren nach Eingang des Antrags mit der Prüfung beginnen, ansonsten entfällt die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 1 2. Alt. AO rückwirkend. Diese 2-Jahres-Frist soll sich aus dem allgemeinen Rechtsgedanken des § 171 Abs. 8 S. 2 AO und des § 171 Abs. 10 AO ergeben, wonach der Finanzbehörde im Falle des Wegfalls eines außerhalb ihrer Sphäre eintretenden Hindernisses 2 Jahre für ein weiteres Tätigwerden eingeräumt werden.¹⁴⁶ Lässt die Finanzbehörde diese Frist ungenutzt verstreichen, haben Vertrauensschutz und

¹⁴⁰ AEO NR. 3.3 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 01. Februar 2012 – I R 18/11 –, BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400, juris

¹⁴¹ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 155 zu § 171 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 95 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 41 zu § 171 AO

¹⁴² Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 40 zu § 171 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 94 zu § 171 AO

¹⁴³ entgegen § 197 Abs. 2 AO; Rz. 15 des BFH, Urteil vom 01. Februar 2012 – I R 18/11 –, BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 93 zu § 171 AO

¹⁴⁴ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 40 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 09. Mai 1985 – IV R 111/82 –, BFH/NV 1985, 10, juris

¹⁴⁵ AEO Nr. 3.3 zu § 171 AO und AEO Nr. 11 zu § 197 AO und § 197 Abs. 2 AO; BFH, Urteil vom 1. Februar 2012, I R 18/11, BStBl. II S. 400, juris

¹⁴⁶ AEO Nr. 3.3.1 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 17. März 2010 – IV R 54/07 –, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 97 zu § 171 AO

Rechtsfrieden einen höheren Rang als die Gleichmäßigkeit der Steuerfestsetzung i.S.d. § 85 AO.¹⁴⁷ Wird innerhalb der 2 Jahre ein weiterer Verschiebungsantrag durch den Stpfl. gestellt, beginnt die 2-Jahres-Frist erneut.¹⁴⁸

Die Ablaufhemmung entfällt hingegen nicht, wenn der Stpfl. einen Antrag auf unbefristetes Hinausschieben gestellt hat, der Antrag mithin keine zeitliche Vorgabe enthielt bzw. zeitlich unbestimmt war.¹⁴⁹ Beispielsweise aufgrund laufender Rechtsbehelfsverfahren oder weil der Stpfl. beantragt hat, den Abschluss einer noch andauernden Vor-Betriebsprüfung abzuwarten, kann die Finanzbehörde faktisch daran gehindert sein, den Prüfungsfall bereits bei Antragsstellung neu in die Prüfungspläne aufzunehmen. In diesen Fällen endet die Festsetzungsfrist mit Ablauf von 2 Jahren, nachdem der Hinderungsgrund beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erlangt hat, sofern nicht zuvor mit der Prüfung begonnen wurde.¹⁵⁰

Eine weitere Voraussetzung für einen wirksamen Antrag auf Prüfungsaufschub ist, dass der ursprüngliche Prüfungsbeginn durch die Finanzbehörde in einer Weise festgelegt wurde, die die Voraussetzungen an einen Verwaltungsakt erfüllen.¹⁵¹ Die bloße Terminankündigung oder das Unterbreiten mehrerer Terminvorschläge würden für die Festlegung eines Prüfungstermins nicht ausreichen. Informelle Absprachen seien zwar üblich und zulässig, es handele sich aber nicht um den in § 197 Abs. 1 Satz 1 AO für die Festlegung des Prüfungsbeginns vorgesehenen Verwaltungsakt, so der BFH.¹⁵²

Banniza betont, dass es hierfür erforderlich sei, dass der selbstständige Verwaltungsakt, mit dem der Prüfungsbeginn festgelegt wird, auch rechtmäßig ist. Wäre dieser rechtswidrig, so müsse der Stpfl. die Gelegenheit haben, diesen anzufechten und dessen Aussetzung der Vollziehung zu beantragen, ohne dass dies als Antrag auf Prüfungsaufschub gewertet werde. Ansonsten könne die Finanzbehörde den Ablauf der Festsetzungsfrist verhindern, indem sie wenige Tage vor Fristablauf

¹⁴⁷ Thomas Scheel in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1/2013, S. 21

¹⁴⁸ Günther, AO-StB 2020, 61-64 [62]; BFH, Urteil vom 19. Mai 2016 – X R 14/15 –, BFHE 254, 193, BStBl II 2017, 97, juris

¹⁴⁹ AEO Nr. 3.3.2 zu § 171 AO

¹⁵⁰ AEO Nr. 3.3.2 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 01. Februar 2012 – I R 18/11 –, BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 98 zu § 171 AO, Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 43 zu § 171 AO

¹⁵¹ BFH, Urteil vom 19. Mai 2016 – X R 14/15 –, BFHE 254, 193, BStBl II 2017, 97, juris; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 40 zu § 171 AO

¹⁵² AEO Nr. 10 zu § 197 AO; BFH, Urteil vom 19. Mai 2016 – X R 14/15 –, BFHE 254, 193, BStBl II 2017, 97, juris; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 156 zu § 171 AO

eine Prüfungsanordnung mit einer rechtswidrigen Terminbestimmung erlässt.¹⁵³ Webel und Drüen hingegen argumentieren, es sei ohne Bedeutung, ob die Festlegung des Prüfungsbeginns durch die Finanzbehörde rechtmäßig sei oder nicht, sie müsse lediglich wirksam sein. Der Stpfl. müsse sich gegen einen rechtswidrigen Prüfungsbeginn im Rechtsbehelfsverfahren wenden, sodass dieser keine Rechtswirkung entfalte und folglich keine Ablaufhemmung auslöse.¹⁵⁴ Der BFH hat sich hierzu ebenfalls geäußert und trägt vor, es sei falsch, die Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Prüfungsbeginns zur Voraussetzung für eine wirksame Ablaufhemmung i.S.d. § 171 Abs. 4 S. 1 AO zu machen. Weder dem Wortlaut, noch dem Sinn und Zweck der genannten Vorschrift sei ein solches Bedingungsverhältnis zu entnehmen.¹⁵⁵

Meines Erachtens kann aus dem Gesetzeswortlaut nicht automatisch geschlussfolgert werden, dass die Festlegung des Prüfungsbeginns rechtmäßig sein muss. Wichtig ist, dass der Verwaltungsakt Wirksamkeit entfaltet und das ist auch bei einem rechtswidrigen Prüfungstermin der Fall. Solange der Stpfl. den Prüfungsbeginn nicht erfolgreich mit dem Einspruch anfechtet, bleibt der Verwaltungsakt wirksam. Man könnte hier auch eine Parallele zur Prüfungsanordnung ziehen. Diese muss ebenfalls lediglich wirksam sein, nicht rechtmäßig. Auch eine rechtswidrige Prüfungsanordnung entfaltet ihre Rechtswirkung, solange sie nicht wirksam angefochten wird.

7 Unterbrechung der Außenprüfung gem. § 171 Abs. 4 S. 2 AO

Wird eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als 6 Monaten aus Gründen unterbrochen, die die Finanzbehörde zu vertreten hat, entfällt die Ablaufhemmung rückwirkend wieder.¹⁵⁶

Sinn und Zweck dieser Regelung soll sein, dass die Finanzbehörde nicht pro forma vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Vielzahl von Prüfungen beginnt, die sie aber nicht in absehbarer Zeit zu Ende führen kann. Folglich soll hierdurch eine

¹⁵³ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 96 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 44 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 10. April 2003 – IV R 30/01 –, BFHE 202, 206, BStBl II 2003, 827, juris

¹⁵⁴ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 159 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 40 zu § 171 AO

¹⁵⁵ BFH, Urteil vom 18. Oktober 1988 – VII R 123/85 –, BFHE 154, 446, BStBl II 1989, 76, Rz.7, juris

¹⁵⁶ § 171 Abs. 4 S. 2 AO; AEO Nr. 3.5 zu § 171 AO

missbräuchliche Ausnutzung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO verhindert werden.¹⁵⁷

Die Vorschrift des § 171 Abs. 4 S. 2 AO setzt einen ernsthaften Beginn der Außenprüfung und damit qualifizierte Prüfungshandlungen voraus. Wird lediglich zum Schein mit einer Prüfung begonnen, sind die entsprechenden Prüfungshandlungen nicht geeignet, den Ablauf der Festsetzungsfrist zu hemmen.¹⁵⁸

Liegt demnach ein ernsthafter Prüfungsbeginn vor, so greift § 171 Abs. 4 S. 2 AO nur ein, wenn die Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen wurde. Dies ist grundsätzlich nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu beurteilen. Dabei ist neben den zu prüfenden Sachverhalten, auch auf den zeitlichen Umfang und die Gewichtigkeit der bereits durchgeführten Prüfungshandlungen und die voraussichtliche Prüfungsdauer abzustellen.¹⁵⁹

Folglich ist eine Unterbrechung unmittelbar nach dem Prüfungsbeginn dann anzunehmen, unabhängig vom Zeitaufwand, wenn der Prüfer über Vorbereitungshandlungen (wie die Kontaktaufnahme mit dem Steuerpflichtigen oder dessen Vertreter zur Absprache des Prüfungsbeginns und der Prüfungsdauer), allgemeine Informationen über die betrieblichen Verhältnisse, das Rechnungswesen und die Buchführung, die Sichtung der Unterlagen des zu prüfenden Steuerfalls bzw. über ein allgemeines Aktenstudium nicht hinausgekommen ist.¹⁶⁰

Eine Außenprüfung ist hingegen nicht mehr unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen, wenn die bereits vorgenommenen Prüfungshandlungen von Umfang und Zeitaufwand, gemessen an dem gesamten Prüfungsstoff, erhebliches Gewicht erreicht oder erste verwertbare Ergebnisse erbracht haben.¹⁶¹ Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Prüfer neben einem intensiven Aktenstudium und dem Einlesen des Datenträgers mit den Buchführungsunterlagen, bereits vom Stpfl. angeforderte Belege,

¹⁵⁷ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 144 zu § 171 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 99 zu § 171 AO; BT-Drucks. 7/4292, 33; Rz. 18 des BFH, Urteil vom 17. März 2010 – IV R 54/07 –, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7, juris

¹⁵⁸ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 144 zu § 171 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 100 zu § 171 AO

¹⁵⁹ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 101 zu § 171 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 145 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 45 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 26. Juni 2014 – IV R 51/11 –, BFH/NV 2014, 1716, juris

¹⁶⁰ Steinhauß, AO-StB 2020, 405-406 [405]; BFH, Urteil vom 18. Februar 2009 – V R 82/07 –, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, juris; BFH, Urteil vom 24. April 2003 – VII R 3/02 –, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, juris

¹⁶¹ BFH, Urteil vom 24. April 2003 – VII R 3/02 –, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, juris

Unterlagen und Rechnungen geprüft und ausgewertet hat, Berechnungen vorgenommen hat und seine Feststellungen in der Prüferakte dokumentiert hat. Dabei ist es ausreichend, wenn Ermittlungsergebnisse vorliegen, an die bei der Wiederaufnahme der Prüfung angeknüpft werden kann. Es ist nicht erforderlich, dass die ermittelten Ergebnisse geeignet sein müssen, unmittelbar als Besteuerungsgrundlagen Eingang in einen Steuer- oder Feststellungsbescheid zu finden.¹⁶²

Der Umfang der Prüfungshandlungen ist folglich nicht an der Gesamtdauer der Außenprüfung zu messen, sondern im Verhältnis zum Prüfungsstoff zu beurteilen. Zwar kommt dabei auch dem Zeitmoment eine gewisse Bedeutung zu. Eine - absolute oder relative - zeitliche Mindestanforderung an die Dauer der Prüfung vom Beginn bis zur Unterbrechung besteht jedoch nicht.¹⁶³

Sind beispielsweise für die Prüfung eines Kleinbetriebs 3 Tage erforderlich, könnte die Prüfung als unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen worden sein, wenn nur wenige Stunden lang geprüft wurde. Bei der Prüfung von Großbetrieben hingegen, die auf mehrere Wochen, Monate oder Jahre angelegt ist, würden entsprechend längere Zeiträume als „unmittelbar“ gelten. So kann es bei einer auf Jahre angelegten Großbetriebsprüfung noch als unmittelbar gelten, wenn bereits mehrere Wochen geprüft wurde, jedoch noch keine verwertbaren Ergebnisse erzielt wurden.¹⁶⁴

Als Unterbrechung i.S.d. § 171 Abs. 4 S. 2 AO gilt nicht, wenn bei der Prüfung zunächst nur qualifizierte Prüfungshandlungen erfolgen, die nur ein bestimmtes Jahr des zu prüfenden Zeitraums betreffen. Dies erscheint gerecht, da nie alle Besteuerungszeiträume bzw. Steuerarten gleichzeitig durch die Finanzbehörde geprüft werden könnten.¹⁶⁵

Wird eine Prüfung später als „unmittelbar“ nach ihrem Beginn unterbrochen, wird die eingetretene Ablaufhemmung hierdurch nicht berührt. Dies gilt auch dann, wenn die Prüfung für einen längeren Zeitraum unterbrochen wird. Auch eine zehnjährige

¹⁶² BFH, Urteil vom 26. Juni 2014 – IV R 51/11 –, BFH/NV 2014, 1716, juris; BFH, Urteil vom 26. April 2017 – I R 76/15 –, BFHE 258, 210, BStBl II 2017, 1159, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 101 zu § 171 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rzn. 145, 146 zu § 171 AO

¹⁶³ BFH, Urteil vom 26. Juni 2014 – IV R 51/11 –, BFH/NV 2014, 1716, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 101 zu § 171 AO

¹⁶⁴ so Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 45 zu § 171 AO; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 30. September 2004 – 1 K 1502/03 –, EFG 2006, 78, juris

¹⁶⁵ Günther, AO-StB 2020, 61-64 [63]; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 45 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 26. April 2017 – I R 76/15 –, BFHE 258, 210, BStBl II 2017, 1159, juris

Unterbrechung der Außenprüfung führt nach der BFH-Rechtsprechung nicht zu einer Verwirkung des Steueranspruchs.¹⁶⁶

Eine weitere Voraussetzung für den Beginn des Fristlaufs von 6 Monaten ist, dass die Prüfung aus Gründen unterbrochen wurde, die in der Sphäre der Finanzbehörde liegen. Der Gesetzeswortlaut spricht dabei lediglich von einem Vertretenmüssen, auf ein Verschulden der Finanzbehörde kommt es nicht an. Insoweit bildet die Regelung des § 171 Abs. 4 S. 2 AO das Gegenstück zum Antrag des Stpfl. auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns.¹⁶⁷ Gründe für eine Unterbrechung, die die Finanzbehörde zu vertreten hat, sind beispielsweise Arbeitsüberlastung, Urlaub, Krankheit, Versetzung oder anderweitiger Arbeitseinsatz des Prüfers, fehlende Prüfungskapazität oder Fehlstellen im Prüfungsdienst.

Dagegen hat die Finanzverwaltung Gründe, die aus der Sphäre des Stpfl. stammen, wie beispielsweise Krankheit, Urlaub o.Ä. des Stpfl. oder seiner Bevollmächtigten oder anderweitige Verhinderungen des Stpfl. wegen Umzug, Betriebsverlegung, Umstellung der Buchführung, Brand, Hochwasser, Ernte, Weihnachts- oder Saisongeschäft usw. nicht zu vertreten.¹⁶⁸

Sollte eine Prüfung aus Gründen unterbrochen worden sein, die die Finanzbehörde zu vertreten hatte, kann die Prüfung aber aus vom Stpfl. zu vertretenden Gründen erst nach Ablauf der 6-Monats-Frist wieder aufgenommen werden, bleibt die Ablaufhemmung bestehen, sofern die Finanzbehörde dem Stpfl. gegenüber noch vor Ablauf der 6-Monats-Frist deutlich gemacht hat, dass sie zur rechtzeitigen Wiederaufnahme der Prüfung in der Lage ist.¹⁶⁹

Die Beendigung einer Prüfungsunterbrechung und damit die Wiederaufnahme einer unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochenen Außenprüfung wird nur durch qualifizierte Prüfungshandlungen bewirkt, also durch solche, die der Stpfl. als eine Fortsetzung der Außenprüfung wahrnehmen kann. Dazu gehören das Erscheinen des Prüfers am Prüfungsort, die Weiterführung der Prüfung, konkretes Anfordern von Unterlagen, Verträgen usw. und – sofern der Prüfungsfall eine Weiterbearbeitung an

¹⁶⁶ BFH, Beschluss vom 21. Januar 2015 – VIII B 112/13 –, BFH/NV 2015, 800, juris; BFH, Urteil vom 24. Oktober 2006 – I R 90/05 –, BFH/NV 2007, 849, juris; AO-StB 2020, 63; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 45 zu § 171 AO

¹⁶⁷ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 46 zu § 171 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 102 zu § 171 AO

¹⁶⁸ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 46 zu § 171 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 102 zu § 171 AO

¹⁶⁹ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 102 zu § 171 AO; FG des Saarlandes, Urteil vom 27. Mai 2008 – 2 K 2115/04 –, EFG 2008, 1763, juris

Amtsstelle ermöglicht – nachvollziehbare, in den Akten dokumentierte Handlungen zur Aufklärung, Ermittlung oder Auswertung der im Prüfungsverlauf bekannt gewordenen Sachverhalte.¹⁷⁰

Es reicht für eine Erhaltung der Ablaufhemmung nicht aus, wenn die Finanzbehörde innerhalb der 6-Monats-Frist lediglich unbedeutende Prüfungshandlungen durchführen lässt.¹⁷¹

8 Dauer der Ablaufhemmung

8.1 Unanfechtbarkeit der aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Bescheide

Das Ende der Festsetzungsfrist tritt nicht ein, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Bescheide (Steuer-, Feststellungs- und Messbetragsbescheide)¹⁷² unanfechtbar geworden sind. Unerheblich dabei ist, ob es sich bei dem Bescheid um einen erstmaligen oder um einen geänderten bzw. berichtigten Bescheid handelt.¹⁷³

Unanfechtbarkeit eines Steuerbescheides bedeutet, dass dessen Rechtsbehelfsfrist abgelaufen ist, ohne dass ein Rechtsbehelf eingelegt wurde oder wenn über einen Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden wurde.¹⁷⁴ Unanfechtbarkeit tritt ein, wenn die Entscheidung über die Anfechtung weder im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren noch im gerichtlichen Verfahren vor dem FG oder dem BFH weiter angefochten werden kann.¹⁷⁵ Maßgeblich ist die formelle Bestandskraft bzw. Rechtskraft der Entscheidung. Die Unanfechtbarkeit als formelle Bestandskraft ist unabhängig vom Vorhandensein materieller Bestandskraft, es kommt daher nicht darauf an, ob die Steuerfestsetzung nach den §§ 164 f., 172 ff. AO noch geändert werden kann.¹⁷⁶ Unanfechtbarkeit ist auch dann zu bejahen, wenn ein aufgrund der

¹⁷⁰ AEO Nr. 3.5 Abs. 5 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 24. April 2003 – VII R 3/02 –, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, juris

¹⁷¹ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 47 zu § 171 AO

¹⁷² Folgebescheide sind keine aufgrund einer Außenprüfung zu erlassenden Bescheide

¹⁷³ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 187 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 30. März 2011 – I R 41/10 –, BFH/NV 2011, 1285, juris

¹⁷⁴ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 189 zu § 171 AO

¹⁷⁵ BFH, Urteil vom 15. Dezember 1999 – XI R 75/97 –, BFH/NV 2000, 1067, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 64 zu § 171 AO

¹⁷⁶ BFH, Urteil vom 19. Dezember 1985 – V R 167/82 –, BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 64 zu § 171 AO

Außenprüfung erlassener Bescheid durch die Finanzbehörde oder das Finanzgericht aufgehoben wurde.¹⁷⁷

Ist der aufgrund der Außenprüfung zu erlassende Steuerbescheid nichtig, folglich unwirksam, kann er keine Beendigung der Ablaufhemmung herbeiführen. Grund dafür ist, dass ein nichtiger Bescheid keinerlei Rechtswirkung entfaltet und daher nicht in Bestandskraft erwachsen kann.¹⁷⁸

Ergeht aufgrund eines Teilprüfungsberichts (=Zwischenbericht über die bisherigen Prüfungsfeststellungen) ein vorläufiger Änderungsbescheid, in welchem die bisherigen Ergebnisse der Außenprüfung ausgewertet werden, so führt dies nicht zum Ende der Ablaufhemmung. Ziel des Absatzes § 171 Abs. 4 AO soll es sein, der Finanzbehörde ausreichend Möglichkeit zu geben, die Ergebnisse nach einer abgeschlossenen Außenprüfung auszuwerten, ohne durch den Eintritt der Verjährung verhindert zu werden. Dies ist ein klares Indiz dafür, dass die Ablaufhemmung bis zum endgültigen Abschluss der Außenprüfung bestehen bleiben sollte. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass es für den Stpfl. bei Erlass der Bescheide aufgrund des Teilprüfungsberichts klar erkennbar ist, dass die Außenprüfung noch nicht beendet ist. Beispielsweise kann dies durch einen ausdrücklichen Hinweis im Bescheid sowie durch das Setzen des VdN's erfolgen.¹⁷⁹

8.2 Die Begrenzung der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 S. 3 AO

Da der § 171 Abs. 4 AO in seiner ursprünglichen Fassung keine Regelungen dazu enthielt, innerhalb welcher Frist die Außenprüfung zu beenden und die Steuerbescheide zu erlassen sind, hat der Gesetzgeber dem Absatz 4 mit Wirkung ab dem 1.1.1987 einen Satz 3 angefügt.¹⁸⁰ Hiernach endet die Festsetzungsfrist spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahrs, in welchem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahrs, in welchem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 AO genannten Fristen verstrichen sind.¹⁸¹

¹⁷⁷ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 189 zu § 171 AO

¹⁷⁸ § 124 Abs. 3 AO; § 125 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 124 zu § 171 AO

¹⁷⁹ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 125 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 61 zu § 171 AO; FG Hessen, Urteil vom 10. Dezember 2002 – 4 K 2214/99 –, EFG 2003, 747, juris; § 164 AO

¹⁸⁰ BT-Drucksache 10/1636, 43 f.; HHSp, Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 74 zu § 171 AO

¹⁸¹ § 171 Abs. 4 S. 3 AO; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 74 zu § 171 AO

Sinn und Zweck der Einführung des Satzes 3 soll sein, zugunsten des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit eine zeitgerechte Auswertung der Prüfungsfeststellungen durch den Erlass entsprechender Änderungsbescheide zu erzwingen.¹⁸² Ohne eine entsprechende Regelung hätten Änderungsbescheide auch noch viele Jahre nach Abschluss der Außenprüfung ergehen können, was mit dem Zweck der Verjährungsvorschriften, innerhalb eines überschaubaren Zeitraums Klarheit über den Bestand der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zu schaffen, nicht vereinbar wäre.¹⁸³ Das folgende Beispiel soll dies verdeutlichen:

Der Stpfl. gibt seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 im Jahr 2007 ab. Diese wird zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Im Zeitraum vom 20.12.2011-08.01.2012 fand eine zulässige Außenprüfung statt, welche zu diversen Feststellungen führte. Eine Schlussbesprechung fand am 15.01.2012 statt. Die Finanzbehörde blieb seit dem Abschluss der Außenprüfung untätig und erließ keinen geänderten Bescheid. Ohne die Regelung des § 171 Abs. 4 S. 3 AO hätte die Finanzbehörde unbegrenzt Zeit, die Prüfungsfeststellungen auszuwerten und einen Änderungsbescheid zu erlassen. Die Festsetzungsfrist läuft aufgrund der eingetretenen Ablaufhemmung nicht ab, bis die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Bescheide unanfechtbar geworden sind. Die Finanzbehörde könnte z.B. auch noch im Jahr 2029 einen Änderungsbescheid erlassen, ohne durch den Eintritt der Verjährung daran gehindert zu sein. Die Vorschrift des § 171 Abs. 4 S. 3 AO setzt der Finanzbehörde jedoch eine Frist, in welcher die Änderungsbescheide erlassen werden müssen. In diesem Beispiel müsste die Finanzbehörde die Prüfungsfeststellungen bis Ende 2016 auswerten, folglich mit Ablauf des 4. Jahres nach dem Stattfinden der Schlussbesprechung.¹⁸⁴

Die in § 171 Abs. 4 S. 3 AO genannte Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Schlussbesprechung oder die letzten Ermittlungshandlungen stattgefunden haben. Ab diesem Zeitpunkt beginnen die Fristen des § 169 Abs. 2 AO erneut zu laufen.¹⁸⁵

Durch den Verweis der Vorschrift auf die Festsetzungsfristen des § 169 Abs. 2 AO wird die Frage aufgeworfen, ob es sich hier nur um die regulären Festsetzungsfristen von 4 Jahren bei Besitz- und Verkehrssteuern und 1 Jahr bei Verbrauchsteuern handelt,

¹⁸² BFH, Urteil vom 08. Juli 2009 – XI R 64/07 –, BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4

¹⁸³ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 126 zu § 171 AO

¹⁸⁴ Thomas Scheel in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1/2013, S. 20

¹⁸⁵ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 63 zu § 171 AO; Rüsken in Klein, Rz. 70 zu § 171 AO

oder ob auch die verlängerten Festsetzungsfristen inbegriffen sind. Banniza in HHSp betont deutlich, dass sich der Verweis nur auf die regulären Festsetzungsfristen i.S.d. § 169 Abs. 2 S. 1 AO beziehe und nicht auch auf die verlängerten Festsetzungsfristen aufgrund von Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung i.S.d. § 169 Abs. 2 S. 2 AO. Als Begründung führt er an, dass für die Auswertung der Feststellungen einer Außenprüfung eine Verlängerung der Frist auf 5 bzw. 10 Jahre nicht erforderlich sei, da die zeitaufwändigeren Ermittlungen bereits bei der Außenprüfung selber erfolgt seien. Die Vorschrift des § 169 Abs. 2 S. 2 AO Sorge dafür, dass die vorsätzlich oder leichtfertig verkürzten Steuern innerhalb der verlängerten Festsetzungsfrist durch die Finanzbehörde geltend gemacht werden können und es sei deshalb nicht ersichtlich, weshalb die Auswertung der Feststellungen der Außenprüfung bei Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung nicht ebenfalls innerhalb der regulären Festsetzungsfrist möglich sein solle.¹⁸⁶

Drüen in Tipke/Kruse stimmt dem zu, auch er formuliert, dass es sich bei der Verweisung auf § 169 Abs. 2 AO nur um die Frist nach § 169 Abs. 2 S. 1 AO handeln könne, die Fristen nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO seien nicht gerechtfertigt, weil vor der Schlussbesprechung oder der Mitteilung gemäß § 202 Abs. 1 S. 3 AO die notwendigen Ermittlungen durchgeführt sein müssten und die Änderungsbescheide ergehen könnten. Insoweit bedürfe es einer teleologischen Reduktion.¹⁸⁷

Auch Cöster in Pahlke/Koenig schließt sich Banniza und Drüen an, die Finanzbehörde müsse die notwendigen Ermittlungen bereits im Rahmen der Außenprüfung durchgeführt haben, sodass die Ergebnisse auch bei einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung problemlos innerhalb der regulären Festsetzungsfristen des § 169 Abs. 2 S. 1 AO ausgewertet werden könnten. Im Übrigen seien die Fristen des § 169 Abs. 2 S.1 AO ohnehin selbst für komplizierte Steuerfälle, bei denen die Verarbeitung der Prüfungsergebnisse geraume Zeit in Anspruch nehmen könne, sehr großzügig bemessen.¹⁸⁸

Anderer Auffassung ist Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel sowie Rüsken in Klein. Sie argumentieren, dass sich die Verweisung nach ihrem klaren Wortlaut auf alle in § 169 Abs. 2 AO genannten Fristen beziehe, sodass nach dem Willen des Gesetzgebers auch

¹⁸⁶ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 131 zu § 171 AO

¹⁸⁷ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 63 zu § 171 AO

¹⁸⁸ Cöster in Pahlke/Koenig a.a.O., Rz. 102 zu § 171 AO

die verlängerten Festsetzungsfristen bei Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung zu beachten seien. Dies möge zwar unter teleologischen Gesichtspunkten zweifelhaft sein, für eine einschränkende Auslegung, lediglich auf die regulären Festsetzungsfristen, würden sich aus der Norm des § 171 Abs. 4 S. 3 AO jedoch keinerlei Anhaltspunkte ergeben.¹⁸⁹

Meines Erachtens haben Banniza, Drüen und Cöster die überzeugenderen Argumente auf ihrer Seite. Zwar beschränkt sich der Gesetzgeber durch den Verweis in § 171 Abs. 4 S. 3 AO auf § 169 Abs. 2 AO nicht auf den S. 1, sondern bezieht sich auf den Abs. 2 allgemein, jedoch gibt es keinerlei Grund dafür, weshalb die Finanzbehörde nach abgeschlossener Außenprüfung noch 5 bzw. 10 Jahre dafür Zeit haben sollte, die Prüfungsfeststellungen auszuwerten. Die reguläre Festsetzungsfrist wird bei vollendeter Steuerhinterziehung auf 10 Jahre und bei leichtfertiger Steuerverkürzung auf 5 Jahre verlängert, sodass der Finanzverwaltung genügend Zeit bleibt, auch während der Außenprüfung alle wichtigen Ermittlungen durchzuführen und relevanten Feststellungen zu treffen. Mit Abschluss der Außenprüfung sollten alle notwendigen Ermittlungen beendet sein und die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen feststehen, sodass die entsprechenden Änderungsbescheide auch innerhalb der regulären Festsetzungsfrist von 4 Jahren nach der Schlussbesprechung oder letzten Ermittlungshandlung erlassen werden können. Eine Verlängerung der Frist für die Auswertung der Prüfungsfeststellungen auf 5 bzw. 10 Jahre ist meines Erachtens nicht gerechtfertigt und zudem nicht mit dem im § 171 Abs. 4 S. 3 AO verankerten Grundsatz des Rechtsfriedens vereinbar.

8.2.1 Die Schlussbesprechung

Die in § 201 AO geregelte Schlussbesprechung ist eine formalisierte Besprechung über das Ergebnis der Außenprüfung, in welcher insbesondere strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen erörtert werden sollen.¹⁹⁰ Vor jenem Hintergrund muss sie im Zusammenhang mit der Unterrichtungspflicht einerseits (§ 199 Abs. 2 AO) und dem Prüfungsbericht (§ 202 AO) andererseits als besonders ausgeprägte Form des rechtlichen Gehörs angesehen werden. Sie dient aufgrund des Rechts auf Gehör vor

¹⁸⁹ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 193 zu § 171 AO; Rüsken in Klein a.a.O., Rz. 70 zu § 171 AO

¹⁹⁰ § 201 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 195 zu § 171 AO

allem dem Schutz des Stpfl. und soll den Beteiligten signalisieren, dass die Außenprüfung nun abgeschlossen ist.¹⁹¹ Die Schlussbesprechung hat insoweit Befriedigungsfunktion,¹⁹² da sie zeitlich auf die Durchführung der Prüfungshandlungen folgt und sich schwerpunktmäßig auf Fragen bezieht, die im Rahmen der Prüfung noch strittig geblieben sind. Die Beteiligten erhalten die Möglichkeit, hinsichtlich der streitigen Aspekte ihre gegensätzlichen Auffassungen vorzutragen und wohlmöglich die gegnerische Seite von der Richtigkeit ihrer Auffassung zu überzeugen. Damit soll das legitime Ziel verfolgt werden, die strittigen Fragen bereits im Rahmen der Schlussbesprechung zu erledigen, wodurch auch ein eventuelles Einspruchsverfahren entlastet werden kann, was aus verwaltungsökonomischer Sicht sehr vorteilhaft ist. Weiterhin bietet die Schlussbesprechung die Möglichkeit, dem Stpfl. Hinweise auf ein richtiges steuerliches Verhalten zu geben und ihm zu helfen, Fehler in der Zukunft zu vermeiden.¹⁹³

In der Schlussbesprechung werden die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse i.S.d. § 199 Abs. 1 AO, die sich im Rahmen der Prüfung ergeben haben, erörtert.¹⁹⁴ Als Schlussbesprechung gelten daher nicht die Zwischenbesprechungen i.S.d. § 199 Abs. 2 AO, Besprechungen, die die Schlussbesprechung vorbereiten oder die sogenannte Arbeitsbesprechung.¹⁹⁵

Die Beurteilung, ob eine Schlussbesprechung i.S.d. § 201 Abs. 1 S. 1 AO stattgefunden hat, ist nach materiellen Gesichtspunkten vorzunehmen. Maßgeblich ist hierbei die Beendigung des von der Finanzbehörde zuletzt angesetzten Termins.¹⁹⁶

Gemäß § 201 Abs. 1 S. 1 AO ist die Finanzbehörde verpflichtet, von Amts wegen eine Schlussbesprechung durchzuführen, der Stpfl. hat demzufolge einen einklagbaren Rechtsanspruch auf Durchführung einer Schlussbesprechung.¹⁹⁷ Im Ausnahmefall kann jedoch auf eine Schlussbesprechung verzichtet werden, beispielsweise wenn sich nach dem Ergebnis der Außenprüfung keine Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

¹⁹¹ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 127 zu § 171 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 5 zu § 201 AO

¹⁹² Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 5 zu § 201 AO; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. April 2012 – 12 K 12041/10 –, juris

¹⁹³ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rzn. 12, 14, 15 zu § 201 AO

¹⁹⁴ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 10 zu § 201 AO; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 1 zu § 201 AO

¹⁹⁵ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 10 zu § 201 AO

¹⁹⁶ Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 63 zu § 171 AO

¹⁹⁷ BFH, Urteil vom 16. Dezember 1987 – I R 66/84 –, BFH/NV 1988, 319, juris; FG Köln, Urteil vom 22. Februar 2000 – 14 K 3004/99 –, EFG 2000, 775, juris

ergeben haben, es also bei den Ergebnissen der überprüften Steuererklärungen bzw. Bescheide verbleibt.¹⁹⁸

Auch der Stpfl. kann von seinem Recht Gebrauch machen, auf die Schlussbesprechung zu verzichten. Die Verzichtserklärung des Stpfl. kann formlos, also auch mündlich erfolgen, muss jedoch hinreichend klar sein und sich eindeutig auf die Schlussbesprechung beziehen. Kommt beispielsweise eine Terminabsprache zwischen Stpfl. und Finanzbehörde nicht zustande und lädt die Finanzbehörde den Stpfl. daraufhin schriftlich zur Schlussbesprechung an Amtsstelle ein und weist ihn gleichzeitig darauf hin, dass die Nichtwahrnehmung des Termins ohne Angaben von Gründen als Verzicht i.S.d. § 201 Abs. 1 S. 1 AO gelte, kann das Nichterscheinen des Stpfl. als konkludenter Verzicht gewertet werden.¹⁹⁹

Verzichtet der Steuerpflichtige wirksam auf die Durchführung einer Schlussbesprechung, um damit beispielsweise den sicheren Ablauf der Festsetzungsfrist herbeizuführen, darf die Finanzbehörde eine solche auch nicht mehr durchführen.²⁰⁰ Ist beispielsweise seit der letzten Ermittlungshandlung im Rahmen der Außenprüfung und dem Verzicht auf die Schlussbesprechung bereits die in § 171 Abs. 4 S. 3 i.V.m. § 169 Abs. 2 S.1 AO geregelte reguläre Festsetzungsfrist von 4 Jahren vergangen, kann mit der Verzichtserklärung unmittelbar die Verjährung eintreten. Für den Stpfl. kann ein solcher Verzicht daher durchaus sinnvoll sein.²⁰¹

Unterbleibt eine Schlussbesprechung unzulässigerweise, liegt hierin ein Verfahrensfehler, der jedoch gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 3 durch Nachholung geheilt werden kann.²⁰²

Findet eine Schlussbesprechung nicht statt, kann daraus kein Verwertungsverbot hergeleitet werden. Ein Unterlassen der Schlussbesprechung führt auch nicht zu einer Fehlerhaftigkeit der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide.²⁰³

Hat eine Schlussbesprechung stattgefunden, in welcher sich herausstellt, dass der Sachverhalt noch nicht hinreichend ermittelt wurde und sind deshalb noch weitere

¹⁹⁸ Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rzn. 20, 21 zu § 201 AO; Seer in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 1 zu § 201 AO

¹⁹⁹ AEAO Nr. 3 zu § 201 AO; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 21 zu § 201 AO

²⁰⁰ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 197 zu § 171 AO; BFH, Beschluss vom 20. Oktober 2015 – IV B 80/14 –, BFH/NV 2016, 168, juris; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 63 zu § 171 AO

²⁰¹ Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 197 zu § 171 AO

²⁰² Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 22 zu § 201 AO

²⁰³ AEAO Nr. 4 zu § 201 AO; BFH, Beschluss vom 15. Dezember 1997 – X B 182/96 –, BFH/NV 1998, 811, juris; Schallmoser in HHSp. a.a.O., Rz. 22 zu § 201 AO

Ermittlungshandlungen im Rahmen der Außenprüfung erforderlich, so ist § 171 Abs. 4 S. 3 AO erneut anwendbar. Dies ist z.B. der Fall, wenn der Stpfl. bei der Schlussbesprechung neue Unterlagen vorlegt und neue Tatsachen vorbringt, die neue Ermittlungshandlungen notwendig machen. Die Frist beginnt in diesem Fall mit Ablauf des Kalenderjahrs, in welchem die erneute Schlussbesprechung stattgefunden hat oder, falls diese unterblieben ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs in welchem die letzte der weiteren Ermittlungshandlungen stattgefunden hat.²⁰⁴

8.2.2 Die letzte Ermittlungshandlung

Der Zeitpunkt der letzten Ermittlungshandlung ist für die Berechnung der Frist nur von Bedeutung, wenn keine Schlussbesprechung stattgefunden hat.²⁰⁵ Das Bundesverfassungsgericht hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen, dass die Schlussbesprechung auch dann für das Ende der Ablaufhemmung maßgeblich ist, wenn seit der letzten Ermittlungshandlung bereits mehr als 4 Jahre vergangen sind.²⁰⁶

Als letzte Ermittlungshandlungen des Prüfers gelten nur solche Maßnahmen, die auf eine umfassende Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen sowie die Feststellung von noch nicht bekannten Sachverhaltselementen gerichtet sind. Darunter fallen beispielsweise die Anforderung von Unterlagen, die Aufforderung an den Stpfl. zur Mitwirkung oder die Auswertung von nachgereichten Unterlagen des Stpfl. Letzte Ermittlungen können auch sonstige Handlungen im Innendienst sein, sofern sie anhand der Prüferakte nachvollzogen werden können.²⁰⁷

Nicht zu den - den Ablauf der Festsetzungsfrist hinausschiebenden - letzten Ermittlungshandlungen zählt das Erstellen des Prüfungsberichts, da hier lediglich die Ergebnisse der vorausgegangenen Prüfungshandlungen dargestellt werden. Ebenfalls nicht als letzte Ermittlungshandlung zu qualifizieren ist die erneute rechtliche Würdigung von bereits ermittelten Tatsachen sowie die Schlussbesprechung.²⁰⁸

²⁰⁴ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 129 zu § 171 AO; Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 198 zu § 171 AO

²⁰⁵ Rz. 74 des BFH, Urteil vom 20. Juli 2005 – X R 74/01 –, juris und Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 127 zu § 171 AO

²⁰⁶ BFH, Urteil vom 20. Juli 2005 – X R 74/01 –, juris; BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 21. Juli 2016 – 1 BvR 3092/15 –, juris; Holger Hütt in Steuer-Seminar 11/2016, Kapitel 134, S. 351

²⁰⁷ BFH, Urteil vom 26. Juni 2014 – IV R 51/11 –, BFH/NV 2014, S. 1716, juris; BFH, Urteil vom 28. Juni 2011 – VIII R 6/09 –, BFH/NV 2011 S. 1830, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 128 zu § 171 AO

²⁰⁸ BFH, Urteil vom 08. Juli 2009 – XI R 64/07 –, BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4, juris; BFH, Urteil vom 26. Juni 2014 – IV R 51/11 –, BFH/NV 2014, 1716, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 128 zu § 171 AO

Aufgrund der systematischen Parallele zur Durchführung einer Schlussbesprechung, die ebenfalls nach dieser Vorschrift die Festsetzungsfrist neu in Gang setzt, ist ferner erforderlich, dass der Zeitpunkt der letzten Ermittlungshandlungen im Interesse der verjährungsrechtlichen Rechtssicherheit eindeutig feststeht. Die objektive Beweislast trägt das Finanzamt.²⁰⁹

8.3 Mitteilung i.S.d. § 202 Abs. 1 S. 3 AO

Sollte die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt haben, so ergeht hierüber eine besondere Mitteilung i.S.d. § 202 Abs. 1 S. 3 AO.²¹⁰ Diese Mitteilung muss nicht mittels eines gesonderten Schreibens erfolgen, es genügt ein ausdrücklicher Hinweis im Prüfungsbericht.²¹¹ Die Ablaufhemmung endet im Falle einer Mitteilung i.S.d. § 202 Abs. 1 S. 3 AO drei Monate nach deren Bekanntgabe. Dem Stpfl. soll somit ausreichend Möglichkeit gegeben werden, Änderungsanträge zu seinen Gunsten zu stellen, insbesondere Anträge gemäß § 164 Abs. 2 S. 2 AO. Eine Antragstellung des Stpfl. bewirkt sodann eine Ablaufhemmung i.S.d. § 171 Abs. 3 AO.²¹²

²⁰⁹ BFH, Urteil vom 28. Juni 2011 – VIII R 6/09 –, BFH/NV 2011, 1830, juris; Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 128 zu § 171 AO

²¹⁰ § 171 Abs. 4 S. 1 2. HS AO

²¹¹ Banniza in HHSp. a.a.O., Rz. 122 zu § 171 AO; BFH, Urteil vom 19. Januar 2010 – X R 30/09 –, BFH/NV 2010, 1234, juris

²¹² Webel in Zugmaier/Nöcker/Webel a.a.O., Rz. 190 zu § 171 AO; Drüen in Tipke/Kruse a.a.O., Rz. 65 zu § 171 AO, § 171 Abs. 4 S. 1 2. HS AO

9 Schluss

Die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO hat verjährungsrechtlich besonders für die tägliche Praxis in der Finanzverwaltung, aber auch für die Steuerberatung und die Stpfl. eine erhebliche Bedeutung. Sie regelt, wann im Zusammenhang mit einer Außenprüfung Verjährung und damit Rechtsfrieden für den Stpfl. und die Finanzverwaltung eintritt.

Die Ablaufhemmung des Absatzes 4 greift ein, sofern vor Ablauf der Festsetzungsfrist ernsthaft mit einer Prüfung begonnen wurde oder deren Beginn auf Antrag des Stpfl. hinausgeschoben wurde. Die Problematik des ernsthaften Prüfungsbeginns ist allgegenwärtig und auch über all die Jahre häufiger Streitgegenstand in der Rechtsprechung gewesen. Grund hierfür dürfte sein, dass es keine klaren Abgrenzungsmerkmale gibt, sondern die Umstände stets nach dem Einzelfall zu beurteilen sind. So kann beispielsweise ein Aktenstudium des Prüfers je nach Sachlage sowohl als Vorbereitungshandlung qualifiziert werden, als auch als ernsthafter Prüfungsbeginn gelten. Auch Scheinhandlungen der Finanzverwaltung, die lediglich den Zweck haben, die Ablaufhemmung herbeizuführen, müssen sorgfältig von einem ernsthaften Prüfungsbeginn abgegrenzt werden. Aus Sicht des Stpfl. dürfte die Beweisführung hier jedoch schwierig sein, da im Nachhinein meist nur die Aufzeichnungen bzw. Anmerkungen in der Handakte des Prüfers vorliegen und sich die Finanzverwaltung vermutlich nicht freiwillig eine Scheinhandlung eingesteht.

Um eine missbräuchliche Ausnutzung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO und einen sogenannten pro-forma-Beginn der Finanzverwaltung zu verhindern, wurde die Regelung des § 171 Abs. 4 S. 2 eingeführt. Hiernach tritt die Ablaufhemmung nicht ein, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als 6 Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzverwaltung zu vertreten hat. Allerdings regelt der S. 2 nur den Ausnahmefall. Die Entscheidung, wann eine Prüfung in den Fällen fortzusetzen ist, in denen die Finanzbehörde die Prüfung nicht unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen hat, die Sonderregelung des § 171 Abs. 4 S. 2 AO also nicht gilt, steht noch aus. Dies führt eindeutig zu einer Begünstigung der Finanzverwaltung und zu einer unangemessenen Benachteiligung des Stpfl.

Im Falle der Nachholung einer Prüfung, die aufgrund eines Antrags des Stpfl. verschoben wurde, ist bereits, mittels Gesetzesanalogie, die 2-Jahres-Frist eingeführt worden. Eine vergleichbare Regelung müsste auch für die Fortsetzung einer nicht

unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochenen Prüfung gelten, sodass auch hier irgendwann ein Interessenausgleich zwischen Finanzverwaltung und Stpfl. zustande kommen kann.²¹³

Der ab 01.01.1987 durch den Gesetzgeber eingeführte § 171 Abs. 4 S. 3 AO bildet den äußersten zeitlichen Rahmen, in welchem die Außenprüfung abzuschließen ist und die Änderungsbescheide zu erlassen sind. Der S. 3 stellt dabei auf den Zeitpunkt der Schlussbesprechung ab oder, sofern diese unterblieben ist, auf den Zeitpunkt der letzten Ermittlungshandlung. Mit Ablauf des Kalenderjahrs, in welchem jener Zeitpunkt lag, beginnt die reguläre Festsetzungsfrist von 4 Jahren zu laufen. Dies ist die Frist, in der die Finanzbehörde die Prüfungsfeststellungen auswerten und Änderungsbescheide erlassen muss. Insoweit bildet die Regelung einen fairen Ausgleich zwischen Rechtssicherheit des Stpfl. und dem Grundsatz der rechtmäßigen Besteuerung.

Meines Erachtens lässt der Gesetzeswortlaut des § 171 Abs. 4 AO teils noch erheblichen Auslegungsspielraum zu. Es bedarf insoweit der Hinzuziehung zahlreicher Urteile höchstrichterlicher Rechtsprechung, um die Vorschrift hinreichend zu konkretisieren. Jedoch haben auch die Entscheidungen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs ihre Grenzen und sind nicht auf alle Sachverhalte anwendbar. Es stehen noch notwendige Entscheidungen aus, wie eine Frist zur Fortsetzung der Prüfung, wenn die Finanzbehörde diese nicht unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen hat. Diese Problematik spiegelt sich insbesondere in meinem Eingangsbeispiel wider, wo aufgrund des § 171 Abs. 4 AO trotz mehrjähriger Prüfungspause im Jahre des Erlasses der Änderungsbescheide 2015 noch keine Festsetzungsverjährung für die Veranlagungszeiträume 1998-2000 eingetreten war.

Schlussendlich ist jedoch festzuhalten, dass die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO ihren Sinn und Zweck erfüllt, der Finanzverwaltung ausreichend Möglichkeit zu geben, die Prüfungsfeststellungen einer abgeschlossenen Außenprüfung steuerlich auszuwerten, Änderungsbescheide zu erlassen oder Steuerbescheide aufzuheben, ohne durch den Eintritt der Verjährung daran gehindert zu sein.

²¹³ Thomas Scheel in: Die steuerliche Betriebsprüfung 2013, S. 21

Verzeichnis der Gesetze

1. Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. 2002 I S. 3866; ber. BGBl. 2003 I S. 61 = BStBl 2002 I S. 1056), zuletzt geändert durch Artikel 15 des Gesetzes zur Umsetzung des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 18.12.2018 (BGBl. I S. 2639).

2. Das Bürgerliche Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl. I S. 2909 und 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Mietrechtsanpassungsgesetzes vom 18.12.2018 und Artikel 4d des Qualifizierungschancengesetzes vom 18.12.2018 (BGBl. I S. 2651).

3. Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3862, BStBl I S. 1346) unter Berücksichtigung der Änderungen durch Artikel 1 und 2 des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21.12.2019 (BGBl. I S. 2886, BStBl I S. 138).

4. Das Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 21.02.2005 (BGBl. 2005 I S. 386, BStBl. 2005 I S. 505) zuletzt geändert durch: das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019 (BGBl. 2019 I S. 2875, BStBl. 2020 I S. 127)

Literaturverzeichnis

Buse, Johannes W.: Einzelermittlungen eines Außenprüfers, Aufsatz in: AO-StB 2012, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 50-55.

Drüen, Klaus-Dieter: Außenprüfung und Festsetzungsverjährung, Aufsatz in: AO-StB 2001, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 194-196.

Hübschmann/Hepp/Spitaler: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar, 260. Lieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Stand 10.2020.

Hütt, Holger: Maßgeblichkeit der Schlussbesprechung für Ablaufhemmung wegen Außenprüfungsbeginn, Steuer-Seminar 11/2016, Erich-Fleischer-Verlag, Kapitel 134, S. 351-352.

Günther, Karl-Heinz: Die Ablaufhemmungstatbestände des § 171 AO im Spiegel der aktuellen Rechtsprechung, Aufsatz in: AO-StB 2020, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 61-64.

Klein: Abgabenordnung-Kommentar, 15. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2020.

Pahlke/König: Abgabenordnung - Kommentar, 2. Auflage Verlag C.H. Beck, München 2009.

Rolf Kühn/Alexander von Wedelstädt: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung-Kommentar, 22. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2018.

Ruscheinsky, Werner: Hemmung der Verjährung durch Aktenstudium im Finanzamt als Beginn einer Außenprüfung, Steuer-Seminar 4/2020, Erich-Fleischer-Verlag, Achim 2020, S. 121-124.

Scheel, Thomas: „Bleibt der BFH auf halbem Weg stehen? – Ablaufhemmung durch Außenprüfung; aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung-, in: Dr. Horst-Dieter Höppner (Hrsg.); Die steuerliche Betriebsprüfung 2013, Bonn, 53. Jahrgang (2013), Erich-Schmidt-Verlag, S. 19-21

Steinhauff, Dieter: Wegfall der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 S. 2 AO, in:
AO-StB 2020, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 405-406.

Tipke/Kruse: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung - Kommentar, 163. Lieferung,
Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Stand: 10.2020.

Wenzig: Außenprüfung, Betriebsprüfung, Grüne Reihe, Band 12, 9. Auflage, Erich
Fleischer Verlag, Achim 2004.

Zaumseil, Peter: Festsetzungsverjährung bei unterbrochener Außenprüfung –
Ablaufhemmung durch hinausschiebende Ermittlungshandlungen?, Aufsatz
in: AO-StB 2020, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 47-51.

Zugmaier/Nöcker/Webel: AO - Kommentar, § 171 AO, Stand: 26.07.2020 (NWB
Datenbank)

Rechtsprechungsverzeichnis

FG-Urteile:

1. FG Düsseldorf, Urteil vom 24. November 1998 – 8 K 424/96 AO –, juris
2. FG Köln, Urteil vom 22. Februar 2000 – 14 K 3004/99 –, EFG 2000, 775, juris
3. FG Hessen, Urteil vom 10. Dezember 2002 – 4 K 2214/99 –, EFG 2003, 747, juris
4. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 30. September 2004 – 1 K 1502/03 –, EFG 2006, 78, juris
5. FG des Saarlandes, Urteil vom 27. Mai 2008 – 2 K 2115/04 –, EFG 2008, 1763, juris
6. FG Münster, Urteil vom 26. März 2010 – 4 K 3303/08 E, U, EFG 2010, S. 1004, juris
7. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. April 2012 – 12 K 12041/10 –, EFG 2012, 1806, juris
8. FG Münster, Urteil vom 6. Juni 2016 – 13 K 460/14, EFG 2016, 1489, juris

BFH-Beschlüsse:

1. BFH, Beschluss vom 30. November 1987 – VIII B 3/87 –, BFHE 151, 354, BStBl II 1988, 183, juris
2. BFH, Beschluss vom 04. Februar 1988 – V R 57/83 –, BFHE 152, 217, BStBl II 1988, 413, juris
3. BFH, Beschluss vom 29. Juni 1988 – IV B 70/88 –, juris
4. BFH, Beschluss vom 04. Oktober 1991 – VIII B 93/90 –, BFHE 165, 339, BStBl II 1992, 59, juris
5. BFH, Beschluss vom 19. Februar 1996 – VIII B 4/95 –, juris
6. BFH, Beschluss vom 15. Dezember 1997 – X B 182/96 –, BFH/NV 1998, 811, juris

7. BFH, Beschluss vom 25. Oktober 2005 – VIII B 290/04 –, BFH/NV 2006, 242, juris
8. BFH, Beschluss vom 15. Mai 2007 – I B 10/07 –, BFH/NV 2007, 1624, juris
9. BFH, Beschluss vom 25. März 2009 – VIII B 210/08 –, juris
10. BFH, Beschluss vom 15. Mai 2009 – IV B 3/09 –, BFH/NV, S. 1401, juris
11. BFH, Beschluss vom 14. Januar 2010 – IV B 103/08 –, juris
12. BFH, Beschluss vom 11. Mai 2011 – VIII B 70/10 –, BFH/NV 2011, 1475, juris
13. BFH, Beschluss vom 29. Mai 2012 – IV B 70/11 –, juris
14. BFH, Beschluss vom 26. Juni 2012 – IX B 129/11 –, BFH/NV 2012, 1643, juris
15. BFH, Beschluss vom 21. Januar 2015 – VIII B 112/13 –, BFH/NV 2015, 800, juris
16. BFH, Beschluss vom 25. Februar 2015 – I B 66/14 –, BFH/NV 2015, 803, juris
17. BFH, Beschluss vom 20. Oktober 2015 – IV B 80/14 –, BFH/NV 2016, 168, juris

BFH-Urteile:

1. BFH, Urteil vom 07. Juni 1973 – V R 64/72 –, BFHE 109, 500, BStBl II 1973, 716, juris
2. BFH, Urteil vom 12. Juli 1978 – II R 13/75 –, BFHE 126, 121, BStBl II 1979, 250-251, juris
3. BFH, Urteil vom 07. August 1980 – II R 119/77 –, BFHE 131, 437, BStBl II 1981, 409-411, juris
4. BFH, Urteil vom 05. November 1981 – IV R 179/79 –, BFHE 134, 395, BStBl II 1982, 208-211, juris
5. BFH, Urteil vom 08. Dezember 1981 – VII R 105/78 –, BFHE 134, 532, BStBl II 1982, 226-229, juris
6. BFH, Urteil vom 28. April 1983 – IV R 255/82 –, BFHE 138, 407, BStBl II 1983, 621, juris

7. BFH, Urteil vom 27. Juli 1983 – I R 210/79 –, BFHE 139, 221, BStBl II 1984, 285, juris
8. BFH, Urteil vom 11. Oktober 1983 – VIII R 11/82 –, BFHE 139, 496, BStBl II 1984, 125, juris
9. BFH, Urteil vom 09. Mai 1985 – IV R 111/82 –, BFH/NV 1985, 10, juris
10. BFH, Urteil vom 07. November 1985 – IV R 6/85 –, BFHE 145, 23, BStBl II 1986, 435, juris
11. BFH, Urteil vom 03. Dezember 1985 – VII R 17/84 –, BFHE 145, 492, BStBl II 1986, 439, juris
12. BFH, Urteil vom 19. Dezember 1985 – V R 167/82 –, BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420, juris
13. BFH, Urteil vom 22. Oktober 1986 – I R 107/82 –, BFHE 148, 507, BStBl II 1987, 293, juris
14. BFH, Urteil vom 18. Dezember 1986 – I R 49/83 –, BFHE 149, 104, BStBl II 1987, 408, juris
15. BFH, Urteil vom 16. Dezember 1987 – I R 66/84 –, BFH/NV 1988, 319, juris
16. BFH, Urteil vom 08. März 1988 – VIII R 220/85 –, juris
17. BFH, Urteil vom 20. Juli 1988 – I R 81/84 –, BFH/NV 1989, 78, juris
18. BFH, Urteil vom 18. Oktober 1988 – VII R 123/85 –, BFHE 154, 446, BStBl II 1989, 76, juris
19. BFH, Urteil vom 20. Oktober 1988 – IV R 104/86 –, BFHE 155, 4, BStBl II 1989, 180, juris
20. BFH, Urteil vom 24. Februar 1989 – III R 36/88 –, BFHE 156, 54, BStBl II 1989, 445, juris
21. BFH, Urteil vom 04. April 1989 – VIII R 265/84 –, BFHE 156, 371, BStBl II 1989, 593, juris
22. BFH, Urteil vom 16. November 1989 – IV R 29/89 –, BFHE 159, 28, BStBl II 1990, 272, juris

23. BFH, Urteil vom 15. Dezember 1989 – VI R 151/86 –, BFHE 159, 296, BStBl II 1990, 526, juris
24. BFH, Urteil vom 20. Februar 1990 – IX R 83/88 –, BFHE 160, 391, BStBl II 1990, 789, juris
25. BFH, Urteil vom 14. März 1990 – X R 104/88 –, BFHE 160, 207, BStBl II 1990, 612, juris
26. BFH, Urteil vom 11. April 1990 – I R 167/86 –, BFHE 160, 504, BStBl II 1990, 772, juris
27. BFH, Urteil vom 23. Oktober 1990 – VIII R 45/88 –, BFHE 163, 98, BStBl II 1991, 278, juris
28. BFH, Urteil vom 10. Mai 1991 – V R 51/90 –, BFHE 164, 495, BStBl II 1991, 825, juris
29. BFH, Urteil vom 11. Dezember 1991 – I R 66/90 –, BFHE 166, 490, BStBl II 1992, 595, juris
30. BFH, Urteil vom 01. Oktober 1992 – IV R 60/91 –, BFHE 169, 294, BStBl II 1993, 82, juris
31. BFH, Urteil vom 17. November 1992 – VIII R 25/89 –, BFHE 169, 305, BStBl II 1993, 146, juris
32. BFH, Urteil vom 16. März 1993 – XI R 42/90 –, juris
33. BFH, Urteil vom 13. Mai 1993 – IV R 1/91 –, BFHE 172, 97, BStBl II 1993, 828
34. BFH, Urteil vom 02. Februar 1994 – I R 57/93 –, BFHE 173, 487, BStBl II 1994, 377, juris
35. BFH, Urteil vom 18. Oktober 1994 – IX R 128/92 –, BFHE 176, 298, BStBl II 1995, 291, juris
36. BFH, Urteil vom 13. Dezember 1995 – XI R 43-45/89 –, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232, juris
37. BFH, Urteil vom 25. November 1997 – VIII R 4/94 –, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461, juris

38. BFH, Urteil vom 06. Juli 1999 – VIII R 17/97 –, BFHE 189, 302, BStBl II 2000, 306, juris
39. BFH, Urteil vom 15. Dezember 1999 – XI R 75/97 –, BFH/NV 2000, 1067, juris
40. BFH, Urteil vom 10. April 2003 – IV R 30/01 –, BFHE 202, 206, BStBl II 2003, 827, juris
41. BFH, Urteil vom 24. April 2003 – VII R 3/02 –, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, juris
42. BFH, Urteil vom 20. Juli 2005 – X R 74/01 –, juris
43. BFH, Urteil vom 25. April 2006 – VIII R 46/02 –, juris
44. BFH, Urteil vom 25. April 2006 – X R 42/05 –, BFHE 212, 421, BStBl II 2007, 220, juris
45. BFH, Urteil vom 04. Oktober 2006 – VIII R 53/04 –, BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 22, juris
46. BFH, Urteil vom 24. Oktober 2006 – I R 90/05 –, BFH/NV 2007, 849, juris
47. BFH, Urteil vom 18. Februar 2009 – V R 82/07 –, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, juris
48. BFH, Urteil vom 08. Juli 2009 – XI R 64/07 –, BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4, juris
49. BFH, Urteil vom 19. Januar 2010 – X R 30/09 –, BFH/NV 2010, 1234, juris
50. BFH, Urteil vom 17. März 2010 – IV R 54/07 –, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7, juris
51. BFH, Urteil vom 30. März 2011 – I R 41/10 –, BFH/NV 2011, 1285, juris
52. BFH, Urteil vom 28. Juni 2011 – VIII R 6/09 –, BFH/NV 2011 S. 1830, juris
53. BFH, Urteil vom 01. Februar 2012 – I R 18/11 –, BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400, juris
54. BFH, Urteil vom 26. Juni 2014 – IV R 51/11 –, BFH/NV 2014, 1716, juris
55. BFH, Urteil vom 16. September 2014 – X R 30/13 –, juris

56. BFH, Urteil vom 19. Mai 2016 – X R 14/15 –, BFHE 254, 193, BStBl II 2017, 97, juris
57. BFH, Urteil vom 13. Oktober 2016 – IV R 20/14 –, juris
58. BFH, Urteil vom 26. April 2017 – I R 76/15 –, BFHE 258, 210, BStBl II 2017, 1159, juris

Bundesverfassungsgericht und Bundestag:

1. BVerfG, Beschluss vom 05. März 2013 – 1 BvR 2457/08 –, BVerfGE 133, 143-163, juris
2. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 21. Juli 2016 – 1 BvR 3092/15 –, juris
3. BT-Drucksache 7/4292, 33
4. BT-Drucksache 10/1636, 43 f.

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

1. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), BMF-Schreiben vom 31.01.2014 (BStBl. I S. 290), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 20.12.2019 (BStBl. 2020 I S. 59)
2. Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung – (BpO 2000) vom 15.03.2000 (Bundesanzeiger Nr.5, S.368), zuletzt geändert durch die allgemeine Verwaltungsvorschrift vom 20.07.2011 (BStBl. I S. 710)

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der wissenschaftlichen Diplomarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, Unterschrift