

# Urteil vom 30. März 2011, I R 41/10

## Ablaufhemmung bei Außenprüfung - Zweck des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO

BFH I. Senat

AO § 171 Abs 4

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 28. April 2010, Az: 1 K 234/06

## Leitsätze

NV: Der Umfang der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO wird nach st. Rspr. dadurch bestimmt, welche Steuerarten und Besteuerungszeiträume die jeweilige Prüfungsanordnung erfasst und hinsichtlich welcher tatsächlich Prüfungshandlungen vorgenommen worden sind. Dabei ist ein Steuerbescheid auch dann "auf Grund einer Außenprüfung ergangen", wenn er einen auf Grund der Außenprüfung ergangenen Bescheid ändert oder berichtigt. Ob der Erlass von (Änderungs-)Bescheiden den Abschluss der Prüfung kenntlich macht, ist nach dem "Empfängerhorizont" zu entscheiden .

## Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Steuerbescheid innerhalb oder nach Ablauf der Festsetzungsfrist erlassen worden ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der X. Diese hatte im Dezember 1996 ihre Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr (1995) abgegeben. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte daraufhin einen Gewerbesteuermessbescheid erlassen, der gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Von Dezember 1999 an begann das FA mit einer Außenprüfung bei X, die u.a. die Gewerbesteuer 1994 bis 1997 umfasste.
- 3 Am 24. April 2001 erging ein "Teilbericht" über die Ergebnisse der Außenprüfung, der u.a. folgende "weitere Bemerkungen" enthielt: "Bei diesem Bericht handelt es sich um einen Teilbericht; die Betriebsprüfung ist noch nicht abgeschlossen. Dieser Bericht enthält ausschließlich die Prüfungsfeststellungen gemäß den von den Prüfern ... erstellten Prüfungsanmerkungen. Hinsichtlich des durch den Prüfer Z bearbeiteten Prüfungsbereichs (Sachverhalte/Rechtsbeziehungen im Zusammenhang mit der Y, Dublin) wird die Betriebsprüfung fortgesetzt. Bei den aufgrund dieses Berichts zu ändernden Steuerfestsetzungen bleibt daher der Vorbehalt der Nachprüfung ... bestehen."
- 4 Im Anschluss an diesen Teilbericht erließ das FA einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr, der weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Auf einen Einspruch der Klägerin hin wurde der genannte Bescheid im Jahr 2003 erneut geändert; der Vorbehalt der Nachprüfung wurde nunmehr aufgehoben. Bei der Vornahme dieser Änderung setzte der Bearbeiter des FA versehentlich für den Einheitswert des Betriebsvermögens nicht den zutreffenden Wert von 145.300.000 DM, sondern nur 14.530.000 DM an.
- 5 Am 31. Januar 2006 wurde die Außenprüfung beendet; der abschließende Bericht datiert vom 17. März 2006. Diesem Bericht entsprechend berichtigte das FA mit Bescheid vom 20. Juni 2006 den Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr unter Hinweis auf § 129 AO, indem es nunmehr den zutreffenden Wert des Betriebsvermögens ansetzte. Einspruch und Klage gegen den Berichtigungsbescheid hatten keinen Erfolg; das Finanzgericht (FG) führte u.a. aus, dass der Bescheid nicht nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist erlassen worden sei, da der Fristablauf gemäß § 171 Abs. 4 AO gehemmt gewesen sei (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 29. April 2010 1 K 234/06). Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1466 abgedruckt.
- 6 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dahin zu ändern, dass der Steuermessbetrag nach dem Gewerbekapital auf 112.262 DM herabgesetzt wird.

- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat die vom FA vorgenommene Berichtigung des im Jahr 2003 erlassenen Steuerbescheids zu Recht für rechtmäßig erachtet.
- 9 1. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Der in 2003 gegenüber der Klägerin erlassene Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr litt insoweit unter einer offenbaren Unrichtigkeit, als dort der Einheitswert des Betriebsvermögens statt mit 145.300.000 DM nur mit 14.530.000 DM berücksichtigt war. Darüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.
- 10 2. Die Berichtigung eines Verwaltungsakts gemäß § 129 AO ist zwar nach § 169 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Diese Situation lag aber im Streitfall zu dem Zeitpunkt, in dem das FA die Berichtigung vorgenommen hat, nicht vor. Denn der Ablauf der Festsetzungsfrist war bis zu diesem Zeitpunkt gemäß § 171 Abs. 4 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO gehemmt.
- 11 a) Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO u.a. dann gehemmt, wenn vor dem Fristablauf mit einer Außenprüfung begonnen worden ist. Die Hemmung des Fristablaufs bezieht sich auf alle Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt. Diese Regelung gilt für die Festsetzung von Steuermessbeträgen entsprechend (§ 184 Abs. 1 Satz 3 AO).
- 12 Im Streitfall hat das FG festgestellt, dass X ihre Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr im Jahr 1996 abgegeben hat; diese Feststellung ist nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen worden und deshalb für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Aus ihr folgt, dass der Lauf der Festsetzungsfrist für den Gewerbesteuermessbetrag mit Ablauf des Jahres 1996 (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO) begonnen hat und ohne das Hinzutreten weiterer Ereignisse vier Jahre später, also am 31. Dezember 2000, geendet hätte (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO). Vor diesem Tag hatte jedoch nach den ebenfalls bindenden Feststellungen des FG bei X eine Außenprüfung begonnen, die sich u.a. auf den streitgegenständlichen Messbetrag erstreckte. Dadurch wurde insoweit die in § 171 Abs. 4 Satz 1 AO bestimmte Ablaufhemmung ausgelöst.
- 13 b) Nach jener Vorschrift läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Das FG hat angenommen, dass zu jenen Bescheiden u.a. der im Streit befindliche Gewerbesteuermessbescheid gehört. Das greift die Revision ohne Erfolg an.
- 14 aa) Wann ein Bescheid i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO "auf Grund der Außenprüfung zu erlassen" ist, wird im Gesetz nicht näher geregelt. Es ist jedoch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) anerkannt, dass der Umfang einer Ablaufhemmung dadurch bestimmt wird, welche Steuerarten und Besteuerungszeiträume die jeweilige Prüfungsanordnung erfasst und hinsichtlich welcher tatsächlich Prüfungshandlungen vorgenommen worden sind (BFH-Urteile vom 11. August 1993 II R 34/90, BFHE 172, 393, BStBl II 1994, 375; vom 17. Juni 1998 IX R 65/95, BFHE 186, 485, 488, BStBl II 1999, 4, 6; vom 19. März 2009 IV R 26/08, BFH/NV 2009, 1405, 1407, m.w.N.). Ebenso ist anerkannt, dass ein Steuerbescheid auch dann "auf Grund einer Außenprüfung ergangen" sein kann, wenn er einen auf Grund der Außenprüfung ergangenen Bescheid ändert (Senatsurteil vom 27. März 1996 I R 182/94, BFHE 180, 444, BStBl II 1997, 449); für einen Berichtigungsbescheid kann nichts anderes gelten. Im Streitfall umfasste die Prüfungsanordnung u.a. die Gewerbesteuer für das Streitjahr, und die Feststellungen des FG ergeben keinen Anhaltspunkt dafür, dass insoweit tatsächlich keine Prüfung stattgefunden hat. Deshalb ist der streitgegenständliche Berichtigungsbescheid "auf Grund der Außenprüfung" ergangen.
- 15 bb) Der Klägerin ist zwar zuzugeben, dass diese Beurteilung nicht Platz greifen könnte, wenn die Prüfung hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags schon mit dem in 2003 ergangenen Bescheid abgeschlossen worden wäre. Davon kann aber nach den Feststellungen des FG nicht ausgegangen werden.
- 16 aaa) Der "Teilbericht" vom 24. April 2001 hat insoweit nicht zu einem Abschluss der Prüfung geführt. In ihm ist ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Prüfung "nicht abgeschlossen" sei und "fortgesetzt" werde. Die Fortsetzung sollte sich zwar nur auf den vom Prüfer Z bearbeiteten Prüfungsbereich beziehen, in dem es um die Beziehungen der Klägerin zu einer irischen Gesellschaft ging. Doch wurde in dem "Teilbericht" weder die

Gewerbesteuer insgesamt noch speziell diejenige für das Streitjahr als nicht mehr prüfungsbefangen benannt. Zudem war aus damaliger Sicht zumindest nicht gänzlich ausgeschlossen, dass die Fortsetzung der Prüfung durch Z zu gewerbesteuerrechtlich bedeutsamen Feststellungen führen konnte. Schließlich sollte ausweislich des "Teilberichts" der Vorbehalt der Nachprüfung hinsichtlich aller zu erlassenden Bescheide bestehen bleiben, was denn auch tatsächlich zunächst geschehen ist. Vor diesem Hintergrund konnte die Klägerin bei verständiger Würdigung weder den "Teilbericht" selbst noch den ihm nachfolgenden geänderten Gewerbesteuermessbescheid dahin deuten, dass nunmehr die Prüfung hinsichtlich der Gewerbesteuer für das Streitjahr abgeschlossen sei. Auf diesen Empfängerhorizont kommt es jedoch für die Frage nach dem "Abschluss der Prüfung" an (BFH-Urteil vom 8. Juli 2009 XI R 64/07, BFHE 226, 19, 28 f., BStBl II 2010, 4, 8).

- 17** bbb) Ebenso kann nicht der Erwägung der Klägerin gefolgt werden, dass der im Jahr 2003 ergangene weitere Änderungsbescheid und speziell die darin erfolgte Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts den Abschluss der Außenprüfung im Hinblick auf die Gewerbesteuer des Streitjahres markiert habe. Denn diese Maßnahme erfolgte im Rahmen eines Einspruchsverfahrens, das möglicherweise seinen Ausgang in zuvor getroffenen Prüfungsfeststellungen genommen hatte, aber erkennbar nicht mit der von Z fortzusetzenden Prüfung zusammenhing. Die Feststellungen des FG enthalten keine Anhaltspunkte dafür, dass entweder Z oder das FA im Vorfeld oder im Zusammenhang mit dem erneuten Änderungsbescheid geäußert hätten, die Gewerbesteuer für das Streitjahr sei nicht oder nicht mehr Gegenstand der fortgesetzten Prüfung. Angesichts dessen hat speziell die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts allenfalls die dem FA zur Verfügung stehenden Änderungsmöglichkeiten beschränkt, nicht aber dazu geführt, dass einzelne von der ursprünglichen Prüfungsanordnung betroffene Felder in der Folge nicht mehr prüfungsbefangen waren. Deshalb muss auf die Überlegung des FA, dass die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung ihrerseits § 129 AO unterfallen könnte, nicht näher eingegangen werden. Denn unabhängig davon handelte es sich bei allen Bescheiden, deren Gegenstand von der Prüfungsanordnung umfasst war, bis zum endgültigen Abschluss der Prüfung durch Z weiterhin um "auf Grund der Außenprüfung zu erlassende" Bescheide i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO. Zu diesen Bescheiden zählt u.a. der streitgegenständliche Berichtigungsbescheid, und zwar unabhängig davon, ob und inwieweit die Berichtigung mit bestimmten Prüfungsfeststellungen zusammenhängt. Er ist daher innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden.
- 18** c) Der Hinweis der Klägerin auf § 171 Abs. 4 Satz 3 AO führt nicht zu einer abweichenden Beurteilung der Rechtslage. Nach dieser Vorschrift endet die Festsetzungsfrist --vorbehaltlich anderer Hemmungstatbestände-- spätestens, wenn seit dem Ende des Kalenderjahres, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder --bei Unterbleiben einer Schlussbesprechung-- in dem im Rahmen der Außenprüfung die letzten Ermittlungshandlungen stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 AO genannten Fristen verstrichen sind. Dazu ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass im Streitfall keine Schlussbesprechung stattgefunden hat, weshalb es für die Anwendung des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO auf den Zeitpunkt der letzten Prüfungshandlungen ankommt. Diese haben nach dem unwidersprochenen Vortrag des FA im Jahr 2003 stattgefunden, und der angefochtene Bescheid ist innerhalb von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) nach dem Ende des Kalenderjahres 2003 erlassen worden. Auch unter Berücksichtigung dieses Gesichtspunktes hat das FA daher die Festsetzungsfrist gewahrt.
- 19** d) Ebenso kann die Klägerin nicht mit ihrem Vortrag durchdringen, dass der Prüfer Z die Angelegenheit unangemessen langsam bearbeitet habe und dass dies zu derselben Rechtsfolge führen müsse wie die langfristige --mehr als sechs Monate andauernde-- Unterbrechung einer Außenprüfung alsbald nach deren Beginn. Die Klägerin meint insoweit, dass im Streitfall § 171 Abs. 4 Satz 2 AO entsprechend anwendbar sei. Dem ist aber nicht zu folgen. Denn die von der Klägerin beschriebene Situation wird nicht nur von dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO nicht erfasst. Dasselbe gilt vielmehr auch für den Zweck jener Vorschrift, der darin liegt, einer missbräuchlichen Ausnutzung der Ablaufhemmung durch die Finanzbehörde entgegenzuwirken (BFH-Urteil vom 24. April 2003 VII R 3/02, BFHE 202, 32, 42, BStBl II 2003, 739, 743; Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 10. Aufl., § 171 Rz 68). Ein solches missbräuchliches Verhalten sieht der Gesetzgeber dann als gegeben an, wenn die Behörde kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Prüfungsanordnung erlässt und formal mit der Außenprüfung beginnt, diese Maßnahmen aber letztlich nur auf die Rechtsfolge des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO und nicht auf einen ernsthaften Beginn der Außenprüfung abzielen. Mit einer solchen Situation ist diejenige, die die Klägerin für den Streitfall behauptet, nicht vergleichbar. Das schließt unabhängig von der Richtigkeit dieser Behauptung eine entsprechende Anwendung des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO auf den Streitfall aus. Die in jener Vorschrift genannte Voraussetzung, dass die Außenprüfung "unmittelbar nach ihrem Beginn" unterbrochen wurde, ist insoweit als abschließend anzusehen (ebenso schon Senatsurteil vom 24. Oktober 2006 I R 90/05, BFH/NV 2007, 849, 851). Schließlich können auch allgemeine Grundsätze von Treu und Glauben die von der Klägerin begehrte Handhabung nicht rechtfertigen, weshalb das angefochtene Urteil im Ergebnis zutreffend und die dagegen gerichtete Revision unbegründet ist.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)