

Urteil vom 26. June 2014, IV R 51/11

Ablaufhemmung aufgrund einer Außenprüfung - Anwendung des § 68 FGO auf wiederholende Verfügungen

BFH IV. Senat

AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 3a, AO § 171 Abs 4, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 181 Abs 3, AO § 201 Abs 1, AO § 202 Abs 1, FGO § 68, FGO § 73 Abs 1 S 2, FGO § 100, FGO § 118 Abs 2, FGO § 121, FGO § 126 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 19. September 2011, Az: 6 K 6032/08

Leitsätze

1. NV: Für die Annahme einer Ermittlungshandlung im Rahmen einer Außenprüfung, die nicht gemäß § 171 Abs. 4 Satz 2 AO unterbrochen worden ist, ist nicht zwingend erforderlich, dass diese dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben wird.
2. NV: Die Untätigkeit des Prüfers allein begründet kein Vertrauen darauf, dass das FA die Außenprüfung als erledigt betrachtet.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, erzielte in den Streitjahren 1989 bis 1994 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 2 Zur Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs reichte die Klägerin am 26. Juni 1990 eine Vermögensaufstellung auf den 1. Januar 1989 und am 5. Oktober 1994 eine Vermögensaufstellung auf den 1. Januar 1993 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Die Umsatzsteuererklärung für 1989 und die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für 1989 gingen beim FA am 26. März 1991 ein. Die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für 1990 reichte die Klägerin am 2. Juni 1992, für 1991 am 7. Januar 1993, für 1992 am 2. Mai 1994 und für 1993 am 2. Dezember 1994 ein. Ebenfalls am 2. Dezember 1994 gingen beim FA die Gewerbesteuererklärung bzw. die Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewerbeverlusts für 1993 ein. In der Folgezeit ergingen unter Vorbehalt der Nachprüfung entsprechende Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens (Einheitswertbescheide), über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts (Gewerbeverlustfeststellungsbescheid).
- 3 Unter dem 19. September 1995 erließ das FA gegenüber der Klägerin eine Prüfungsanordnung für die Zeiträume 1989 bis 1993 u.a. hinsichtlich der Umsatzsteuer, der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Gewinns, der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens (einschließlich des Stichtags 1. Januar 1994) und der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts. Vorgesehener Prüfungsbeginn war der 30. Oktober 1995. Dieser wurde jedoch auf Antrag der Klägerin vom 27. September 1995 in das Jahr 1996 verschoben. Tatsächlicher Prüfungsbeginn war am 15. April 1996.
- 4 In der Zeit vom 15. April 1996 bis zum 24. Juni 1996 war der Außenprüfer --mit kurzen Unterbrechungen-- in den Geschäftsräumen der Prozessbevollmächtigten zugegen und nahm Prüfungshandlungen vor. Mit Schreiben vom 4. Juni 1996 und vom 25. Juni 1996 bat er um Aufklärung von Zweifelsfragen und Nachreichung von Unterlagen. In den Schreiben legte der Prüfer u.a. seine Rechtsauffassung dar, dass --entgegen der Auffassung der Klägerin-- die Klägerin trotz des abgeschlossenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags nicht Organträgerin der H-GmbH, sei. Darüber hinaus betrafen die Fragen des Prüfers verschiedene in der Buchführung der Klägerin erfasste Vorgänge wie z.B. die Teilwertabschreibung einer Beteiligung an einer GbR "X-Stadt" in Höhe von 1 Mio. DM, als Schadensersatz verbuchte Zahlungseingänge, verschiedene als Betriebsausgaben berücksichtigte Aufwendungen und die Bewertung von Entnahmen. Hierzu nahm die Klägerin mit Schreiben vom 20. August 1996 Stellung und legte einen Teil der angeforderten Unterlagen vor. Eine Reaktion des FA hierauf erfolgte nicht.

- 5** Im Jahr 1998 hatte der Prüfer Kontakt mit dem Finanzamt (FA) A, das für die Besteuerung des Kommanditisten M zuständig war, und dem FA B, das im Rahmen einer Steuerfahndung bei den Eheleuten Z tätig war. Jene waren Geschäftspartner des Kommanditisten M, die --nach Auffassung der Klägerin-- gemeinsam mit M die GbR "X-Stadt" gegründet haben sollen. In den Handakten des Außenprüfers befinden sich hierzu handschriftliche Vermerke vom 10., 11. und 12. August 1998 über Telefonate mit dem FA A und dem FA B. Aufgrund der Telefonate übersandte das FA A unter dem 12. August 1998 eine Kopie der Vermögensteuererklärung des M auf den 1. Januar 1993 an den Prüfer, die eine private Darlehensforderung des M gegen die Eheleute Z ausweist. Ebenfalls am 12. August 1998 übersandte das FA B Unterlagen "wegen Darlehensgewährung von ... [M] an die Ehegatten ... [Z]".
- 6** Über diese Telefonate und die Übersendung der Unterlagen wurde die Klägerin nicht informiert.
- 7** Zu einem Kontakt des FA mit der Klägerin kam es erst wieder im Oktober 2001 im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Außenprüfung für die Folgejahre. Mit Schriftsätzen vom 7. November 2001 und vom 5. Februar 2002 bat der Prozessbevollmächtigte der Klägerin um formelle Beendigung der Außenprüfung für die Jahre 1989 bis 1993 und wies auf die seiner Auffassung nach eingetretene Festsetzungsverjährung hin.
- 8** Mit Schreiben vom 26. Juli 2002 teilte das FA der Klägerin mit, dass die Außenprüfung bisher nicht habe abgeschlossen werden können, da die Klägerin nur lückenhaft Auskunft erteilt und Unterlagen nicht vorgelegt habe. Zugleich forderte das FA die Klägerin unter ausführlicher Darlegung seiner Rechtsauffassung auf, zu allen strittigen Sachverhalten noch umfangreiche Unterlagen vorzulegen. Am 27. Mai 2003 fand eine --vom FA als Schlussbesprechung-- bezeichnete Besprechung an Amtsstelle zu den Prüfungsfeststellungen statt. Nach weiterem Schriftwechsel, in dessen Rahmen das FA die Klägerin u.a. mit Schreiben vom 13. Juni 2003 zur Nachreichung von Unterlagen aufforderte, führten die Beteiligten am 30. September 2003 eine weitere Besprechung an Amtsstelle durch. Der Prüfungsbericht erging unter dem 29. April 2006.
- 9** Das FA folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ im April 2007 geänderte Einheitswertbescheide auf den 1. Januar 1989 und auf den 1. Januar 1993. Zudem ergingen --erstmalig-- Einheitswertbescheide zur Wert- und Zurechnungsfortschreibung auf den 1. Januar 1991, 1992 und 1994. Darüber hinaus ergingen ein geänderter Gewerbeverlustrfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1993, eine geänderte Umsatzsteuerfestsetzung für 1989 sowie geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 1989 bis 1993. Die hiergegen gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg.
- 10** Während des Klageverfahrens erließ das FA unter dem Datum vom 21. Januar 2010 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 1990 bis 1992, in denen es erstmals jeweils anrechenbare Körperschaftsteuer auswies, die auf bereits berücksichtigte verdeckte Gewinnausschüttungen der H-GmbH an M entfiel. Darüber hinaus wurden die durch die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für 1990 bis 1992 vom 24. April 2007 getroffenen Feststellungen wiederholt.
- 11** Das Finanzgericht (FG) wies die gegen die Bescheide vom 17. und 24. April 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2008 gerichtete Klage als unbegründet ab. Zum Zeitpunkt des Erlasses der angegriffenen Bescheide im April 2007 sei die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen gewesen, da deren Ablauf nach § 171 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) gehemmt gewesen sei.
- 12** Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts. Das Urteil verstoße gegen § 171 Abs. 4 Sätze 2 und 3 AO. Zudem habe das FG im Rahmen der Sachverhaltswürdigung gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen. Darüber hinaus habe das FG den Grundsatz von Treu und Glauben nicht beachtet, da Verwirkung eingetreten sei.
- 13** Während des Revisionsverfahrens hob das FA unter dem Datum vom 19. Juni 2014 den Änderungsbescheid vom 24. April 2007 hinsichtlich des Einheitswerts auf den 1. Januar 1989 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2008 auf. In der mündlichen Verhandlung vom 26. Juni 2014 erklärten die Beteiligten übereinstimmend den Rechtsstreit in der Hauptsache insoweit für erledigt.
- 14** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil sowie den Umsatzsteuerbescheid für 1989 vom 24. April 2007, den Einheitswertbescheid auf den 1. Januar 1991 vom 17. April 2007 und die Einheitswertbescheide auf den 1. Januar 1992, 1993 und 1994 vom 24. April 2007, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustrs auf den 31. Dezember 1993 vom 24. April 2007 und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns für 1989 bis 1993 vom 24. April 2007, die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2008

und die Änderungsbescheide vom 21. Januar 2010, soweit diese Gegenstand des Verfahrens geworden sind, aufzuheben.

- 15** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 16** II. 1. Der Senat hält es für geboten, das Verfahren wegen des Einheitswertbescheids auf den 1. Januar 1989 (neues Aktenzeichen: IV R 32/14) abzutrennen (§ 73 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 121 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), da dies im Hinblick auf den unterschiedlichen Verfahrensausgang mit unterschiedlicher Kostenfolge zweckmäßig erscheint (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Februar 1988 V B 98/86, BFH/NV 1988, 724).
- 17** 2. Die Revision ist aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet, soweit das FG über die Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1992 vom 24. April 2007 entschieden hat. Insoweit ist die Vorentscheidung zwar aufzuheben (dazu unter a), die Klage gegen die zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Bescheide vom 21. Januar 2010 aber als unbegründet abzuweisen (dazu unter b). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen (dazu unter b).
- 18** a) Die Vorentscheidung ist, soweit sie die Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1992 vom 24. April 2007 betrifft, aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.
- 19** aa) Das FG hat in seinem Urteil die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1992 vom 24. April 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2008 aufgehoben, obwohl das FA unter dem 21. Januar 2010, während des Klageverfahrens, geänderte Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1992 erlassen hat. Diese erneut geänderten Gewinnfeststellungsbescheide sind nach § 68 FGO Gegenstand des anhängigen Verfahrens geworden (vgl. BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 36/08, BFH/NV 2011, 1361). Zwar liegen bezüglich der angefochtenen Feststellungen lediglich wiederholende Verfügungen vor, da sich die Änderung der Gewinnfeststellungsbescheide nur auf die selbständig anfechtbare und hier nicht streitgegenständliche Feststellung der anrechenbaren Körperschaftsteuer bezog. § 68 FGO ist aber mit Rücksicht auf den Zweck der Vorschrift auch auf wiederholende Verfügungen anwendbar (BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 IV R 74/07, BFHE 229, 71, BStBl II 2010, 1104, m.w.N.). Da das FG damit über Gewinnfeststellungsbescheide entschieden hat, die nicht mehr Verfahrensgegenstand waren, kann das Urteil keinen Bestand haben (vgl. BFH-Urteile vom 31. Mai 2006 II R 32/04, BFH/NV 2006, 2232, und vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, unter II.1., m.w.N.).
- 20** bb) Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO insoweit in der Sache, da die Änderungsbescheide hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthalten und die Sache spruchreif ist (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, unter I., und vom 22. Januar 2013 IX R 18/12, BFH/NV 2013, 1094).
- 21** b) Die Klage gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1992 vom 21. Januar 2010 wird abgewiesen. Bei Erlass der Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1992 war noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten, da der Ablauf der Fristen gemäß § 171 Abs. 4 AO aufgrund der Außenprüfung gehemmt war. Aus denselben Gründen ist die Revision hinsichtlich der übrigen angefochtenen Bescheide unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 22** Hinsichtlich der angefochtenen Bescheide hat das FG zu Recht entschieden, dass bei deren Erlass unter dem 17. und 24. April 2007 noch keine Festsetzungs- bzw. Festsetzungsverjährung eingetreten war, da der Ablauf der Fristen gemäß § 171 Abs. 4 AO aufgrund der Außenprüfung gehemmt war. Der Ablauf der Festsetzungsverjährung war gemäß § 171 Abs. 3a AO auch für die zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Gewinnfeststellungsbescheide für 1990 bis 1992 vom 21. Januar 2010 gehemmt, da die Gewinnfeststellungsbescheide für 1990 bis 1992 vom 24. April 2007 mit Einspruch und Klage angefochten worden sind.
- 23** aa) Die Feststellung des Einheitswerts, die Umsatzsteuerfestsetzung, die Gewinnfeststellung und die Gewerbeverlustrückstellung sowie deren Änderung oder Aufhebung sind gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 AO, der gemäß

§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO für die gesonderte Feststellung sinngemäß gilt, nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist abgelaufen ist. Diese beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre.

- 24** (1) Ist --wie im Streitfall für die Umsatzsteuer, die Gewinnfeststellung und die Gewerbeverlustrfeststellung-- eine Steuererklärung bzw. Feststellungserklärung abzugeben, so beginnt die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist gemäß §§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 181 Abs. 1 Satz 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer- bzw. Feststellungserklärung eingereicht wird.
- 25** Danach wären --ohne Berücksichtigung der streitbefangenen Ablaufhemmung-- die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1989 und die Feststellungsfrist für die Gewinnfeststellung 1989 mit Ablauf des 31. Dezember 1995, die Gewinnfeststellungsfrist für das Jahr 1990 mit Ablauf des 31. Dezember 1996, für das Jahr 1991 mit Ablauf des 31. Dezember 1997, für die Jahre 1992 und 1993 mit Ablauf des 31. Dezember 1998 sowie für die Gewerbeverlustrfeststellung auf den 31. Dezember 1993 mit Ablauf des 31. Dezember 1998 abgelaufen.
- 26** (2) In Bezug auf die gesonderte Feststellung von Einheitswerten enthält § 181 Abs. 3 Satz 2 AO eine entsprechende Regelung für die Hauptfeststellungen. Danach beginnt die Frist für die gesonderte Feststellung von Einheitswerten mit Ablauf des Kalenderjahrs, auf dessen Beginn die Hauptfeststellung, die Fortschreibung, die Nachfeststellung oder die Aufhebung des Einheitswerts vorzunehmen ist. Ist eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Einheitswerts abzugeben, beginnt die Feststellungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Erklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, auf dessen Beginn die Einheitswertfeststellung vorzunehmen oder aufzuheben ist.
- 27** Im Streitfall begann die Feststellungsfrist für den Einheitswert auf den 1. Januar 1993 (Hauptfeststellungszeitpunkt) danach grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 1994, nachdem die Klägerin am 5. Oktober 1994 eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswerts abgegeben hat, und endete --ohne Berücksichtigung der streitbefangenen Ablaufhemmung-- mit Ablauf des Jahres 1998.
- 28** Für Fortschreibungen des Einheitswerts, für die eine Erklärung nicht abzugeben ist, beginnt die Feststellungsfrist gemäß § 181 Abs. 3 Satz 1 AO demgegenüber grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, auf dessen Beginn die Fortschreibung vorzunehmen ist. Wird allerdings der Beginn der Feststellungsfrist für die Hauptfeststellung nach § 181 Abs. 3 Satz 2 AO hinausgeschoben, verschiebt sich nach § 181 Abs. 3 Satz 3 AO auch der Beginn der Feststellungsfrist für die weiteren Feststellungszeitpunkte des Hauptfeststellungszeitraums jeweils um die gleiche Zeit. Nach diesen Rechtsgrundsätzen und ohne Berücksichtigung der streitbefangenen Ablaufhemmung wäre die Feststellungsfrist für die Fortschreibung des Einheitswerts auf den 1. Januar 1991 mit Ablauf des 31. Dezember 1996, auf den 1. Januar 1992 mit Ablauf des 31. Dezember 1997 und auf den 1. Januar 1994 mit Ablauf des 31. Dezember 1999 abgelaufen, da für die Hauptfeststellungszeitpunkte aufgrund der in den Jahren 1990 und 1994 abgegebenen Erklärungen die Feststellungsfrist um ein Jahr hinausgeschoben worden ist.
- 29** bb) Der Ablauf der Festsetzungs- und Feststellungsfristen war jedoch unter den im Streitfall vorliegenden Umständen nach § 171 Abs. 4 Satz 1, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO aufgrund der im Jahr 1996 begonnenen Außenprüfung gehemmt.
- 30** (1) Wird vor Ablauf der Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern bzw. die Feststellungsfrist für die Besteuerungsgrundlagen, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall des Hinausschiebens der Außenprüfung erstrecken sollte, gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide bzw. Feststellungsbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen sind.
- 31** Mit Beginn der Außenprüfung am 15. April 1996 wurde danach der Ablauf der Feststellungsfristen für die Gewinnfeststellungen 1990 bis 1993, die Einheitswertfeststellungen auf den 1. Januar 1991 bis 1994 und die Gewerbeverlustrfeststellung auf den 31. Dezember 1993 gehemmt, da die reguläre Feststellungsfrist für diese Veranlagungszeiträume noch nicht abgelaufen war. Der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1989 und der Feststellungsfrist für die Gewinnfeststellung 1989, die regulär bereits mit Ablauf des Jahres 1995 endeten, wurde mit Eingang des Antrags der Klägerin auf Verlegung der Außenprüfung gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO gehemmt (vgl. BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 54/07, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7, m.w.N.), da die Außenprüfung im Jahr 1995 beginnen sollte und der Prüfungsbeginn nur auf Veranlassung der Klägerin in das Jahr 1996 hinausgeschoben wurde. Auch hat das FA vor Ablauf von zwei Jahren nach Eingang des Antrags mit der Prüfung begonnen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7).

- 32** (2) Ein Ausnahmefall nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO liegt nicht vor. Die Würdigung des FG, dass die am 15. April 1996 aufgenommene Außenprüfung nicht unmittelbar nach Beginn unterbrochen worden ist, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 33** (a) Nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO entfällt die Ablaufhemmung der Festsetzungs- und Feststellungsfristen, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat.
- 34** Die Frage, ob eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen worden ist, ist grundsätzlich nach den Verhältnissen im Einzelfall zu beurteilen. Dabei sind neben dem zeitlichen Umfang der bereits durchgeführten Prüfungsmaßnahmen alle Umstände zu berücksichtigen, die Aufschluss über die Wichtigkeit der Prüfungshandlungen vor der Unterbrechung geben. Unabhängig vom Zeitaufwand ist eine Unterbrechung unmittelbar nach Beginn der Prüfung dann anzunehmen, wenn der Prüfer über Vorbereitungshandlungen, allgemeine Informationen über die betrieblichen Verhältnisse, das Rechnungswesen und die Buchführung und/oder die Sichtung der Unterlagen des zu prüfenden Steuerfalls bzw. ein allgemeines Aktenstudium nicht hinausgekommen ist (BFH-Urteil vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, m.w.N.). Eine Außenprüfung ist danach nur dann nicht mehr unmittelbar nach Beginn unterbrochen, wenn die Prüfungshandlungen von Umfang und Zeitaufwand gemessen an dem gesamten Prüfungsstoff erhebliches Gewicht erreicht oder erste verwertbare Ergebnisse gezeitigt haben (BFH-Urteil vom 24. April 2003 VII R 3/02, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739). Letzteres bedeutet allerdings nicht, dass die ermittelten Ergebnisse geeignet sein müssen, unmittelbar als Besteuerungsgrundlage Eingang in einen Steuer- oder Feststellungsbescheid zu finden; ausreichend ist vielmehr, dass Ermittlungsergebnisse vorliegen, an die bei der Wiederaufnahme der Prüfung angeknüpft werden kann (BFH-Beschluss vom 31. August 2011 I B 9/11, BFH/NV 2011, 2011, m.w.N.).
- 35** (b) Von diesen Grundsätzen ist das FG bei seiner Entscheidung ausgegangen. Im Rahmen der Gesamtwürdigung hat das FG die Prüfungsdauer vor Ort und die Schreiben vom 4. Juni 1996 und vom 25. Juni 1996 berücksichtigt, mit denen der Außenprüfer Informationen und Unterlagen zu einer Vielzahl prüfungsrelevanter Fragen angefordert hatte. Das FG gelangte dabei zu dem Ergebnis, dass der Außenprüfer über bloße Vorbereitungsmaßnahmen schon deutlich hinausgekommen war und die Prüfungshandlungen vor Ort --gemessen am gesamten Prüfungsstoff-- auch unter Berücksichtigung des geringen zeitlichen Anteils an der Gesamtdauer der Außenprüfung schon erhebliches Gewicht erreicht hatten.
- 36** Diese Würdigung des FG ist aufgrund der tatsächlichen Feststellungen, die nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen worden sind, möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. Sie bindet den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. Mai 2011 IV R 34/08, BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787; vom 13. Januar 2011 V R 63/09, BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461, m.w.N.).
- 37** Bereits der Umstand, dass der Prüfer nach den Feststellungen des FG vom 15. April bis 24. Juni 1996 mit kurzen Unterbrechungen in den Geschäftsräumen der Prozessbevollmächtigten der Klägerin Prüfungsmaßnahmen durchgeführt hat, stellt ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass die Prüfung nicht unmittelbar nach Beginn unterbrochen worden ist. Dass dieser Zeitabschnitt nur einen geringen Anteil an der Gesamtdauer der Außenprüfung einnimmt, ändert hieran nichts. Der Umfang der Prüfungshandlungen ist 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.
- 38** (3) Auch die Voraussetzungen des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO lagen bei Erlass der Bescheide vom 17. und 24. April 2007 nicht vor.
- 39** (a) Grundsätzlich endet die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist, deren Ablauf nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt ist, erst, wenn die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide bzw. Feststellungsbescheide unanfechtbar geworden sind. Nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO endet die Festsetzungsfrist allerdings spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 AO genannten Fristen verstrichen sind.
- 40** (b) Im Streitfall hat im Jahr 2003 eine Schlussbesprechung stattgefunden. Die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfristen endeten danach erst mit Ablauf des 31. Dezember 2007 und damit nach Erlass der Bescheide

vom 17. und 24. April 2007.

- 41 Gemäß § 201 Abs. 1 AO ist eine Schlussbesprechung eine Besprechung über das Ergebnis der Außenprüfung. Diese Voraussetzung erfüllen sowohl die Besprechung vom 27. Mai 2003 als auch die Besprechung vom 30. September 2003. Gegenstand beider Besprechungen war --entsprechend der Einlassung der Klägerin-- die abschließende Erörterung von Sachfragen, die sich aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung ergeben hatten. Zudem ist der Gegenstand einer Schlussbesprechung nicht zwingend auf materiell-rechtliche Feststellungen begrenzt. Auch Verfahrensfragen wie z.B. der Eintritt der Festsetzungs- bzw. Feststellungsverjährung können Auswirkungen auf das Ergebnis der Außenprüfung haben und sind daher im Rahmen einer Schlussbesprechung zu erörtern.
- 42 Dahinstehen kann, auf welche Besprechung zur Berechnung der Frist des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO abzustellen ist, da beide im selben Kalenderjahr stattgefunden haben.
- 43 Der Vorbehalt der Klägerin, nur im Rahmen ihrer allgemeinen Mitwirkungspflicht an den Besprechungen teilgenommen zu haben, ändert daran nichts. Die Schlussbesprechung stellt keine Ermittlungshandlung dar, sondern dient der Gewährung rechtlichen Gehörs (vgl. z.B. Sauer in Beermann/Gosch, AO § 201 Rz 7). Dementsprechend hätte die Klägerin auf die Durchführung der Besprechungen verzichten können (§ 201 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine allgemeine Mitwirkungspflicht an einer Schlussbesprechung besteht nicht.
- 44 (c) Auch der Einwand, dass bereits vor Durchführung der Besprechungen gemäß § 171 Abs. 4 Satz 3 AO Festsetzungs- bzw. Feststellungsverjährung eingetreten sei, greift nicht. Denn im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO nicht vor.
- 45 (aa) Es kann dahingestellt bleiben, ob § 171 Abs. 4 Satz 3 AO --unmittelbar oder analog-- angewandt werden kann, wenn vor der Schlussbesprechung innerhalb der in § 171 Abs. 4 Satz 3 AO genannten Frist keine Ermittlungen stattgefunden haben (verneinend BFH-Urteil vom 20. Juli 2005 X R 74/01, BFH/NV 2005, 2195). Denn im Streitfall fanden jedenfalls in den Jahren 1998 und 2002 Ermittlungshandlungen statt. Solche Ermittlungshandlungen stellten sowohl die telefonischen Anforderungen der Unterlagen vom FA A und vom FA B im Jahr 1998 als auch das Schreiben des FA an die Klägerin vom 26. Juli 2002 dar. Denn diese waren nicht auf die erneute rechtliche Würdigung bereits ermittelter Tatsachen gerichtet, sondern auf die Feststellung noch nicht bekannter Sachverhaltselemente (vgl. dazu BFH-Urteil vom 28. Juni 2011 VIII R 6/09, BFH/NV 2011, 1830).
- 46 Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und damit den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG bezogen sich die 1998 geführten Telefonate mit dem FA A und mit dem FA B auf den Vorgang "X-Stadt" und dienten der Feststellung, ob bei der Klägerin eine Teilwertabschreibung einer Darlehnsforderung gegenüber der Familie Z oder einer Beteiligung an einer GbR "X-Stadt" in Höhe von 1 Mio. DM vorzunehmen sei (s. dazu auch die umfangreichen Feststellungen in Tz 13 und Tz 15 des Betriebsprüfungsberichts). Soweit die Klägerin hiergegen einwendet, sie sei von den Ermittlungen im Jahr 1998 nicht betroffen, steht dies nicht im Einklang mit den Feststellungen des FG. Anhaltspunkte dafür, dass dem FG bei der Ermittlung des Sachverhalts revisionsrechtlich zu beachtende Fehler unterlaufen sein könnten, sieht der Senat nicht. Insbesondere ist dem Urteil nicht zu entnehmen, dass das FG die Äußerungen des Prüfers in der mündlichen Verhandlung als Zeugenaussage gewertet habe.
- 47 Nach den Feststellungen des FG waren die im Jahr 1998 vom Prüfer getroffenen Maßnahmen darauf gerichtet, --über die bloße Weiterleitung von Informationen hinaus-- im zu prüfenden Fall bisher noch nicht bekannte Sachverhaltselemente von erheblichem Gewicht festzustellen, d.h. wesentliche Elemente des Besteuerungssachverhalts zu ermitteln.
- 48 Dabei geht das FG zu Recht davon aus, dass für die Annahme einer Ermittlungshandlung nicht zwingend erforderlich ist, dass diese dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben wird. Auch Handlungen im Innendienst können Ermittlungshandlungen sein, sofern sie --wie hier-- anhand der Prüfungsakten nachvollzogen werden können. Dies ergibt sich bereits daraus, dass je nach Art und Umfang der im Einzelfall erforderlichen Ermittlungshandlungen eine sach- und zeitgerechte Durchführung von Außenprüfungen nicht möglich wäre. Zudem ist eine (förmliche) Bekanntgabe nur für Verwaltungsakte vorgesehen (vgl. § 122 AO). In § 88 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO, die den Amtsermittlungsgrundsatz regeln und auch im Rahmen der Außenprüfung gelten, findet sich eine solche Regelung nicht. Lediglich für einzelne Ermittlungshandlungen, wie z.B. den automatisierten Kontenabruf in § 93 Abs. 9 Sätze 2 und 3 AO, hat der Gesetzgeber ausdrücklich geregelt, unter welchen Voraussetzungen der Steuerpflichtige nach einem Kontenabruf zu benachrichtigen ist. Wären Ermittlungshandlungen stets zwingend bekanntzugeben, bedürfte es dieser Vorschrift nicht.

- 49 Auch aus dem BFH-Urteil in BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739 ergibt sich nichts Abweichendes. Darin hatte sich der VII. Senat des BFH mit der Frage auseinandersetzen, welche Maßnahmen die Wiederaufnahme einer nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO unterbrochenen Außenprüfung erfordert, und hierbei u.a. darauf abgestellt, dass nur solche Prüfungshandlungen das Ende der Unterbrechung der Prüfung bedeuten, die nach außen dokumentiert oder zumindest nachvollziehbar und für den Steuerpflichtigen erkennbar sind. Die Erkennbarkeit der Prüfungshandlung für den Steuerpflichtigen hat der BFH bei dieser Sachverhaltskonstellation aber ausschließlich deshalb gefordert, weil im Fall der Unterbrechung der Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten (§ 171 Abs. 4 Satz 2 AO) die Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist erst in dem Zeitpunkt der Wiederaufnahme der Außenprüfung eintritt. Schon aus Gründen der Rechtssicherheit ist die Erkennbarkeit der diese Rechtsfolgen auslösenden erneuten Prüfungshandlungen erforderlich. Eine Unterbrechung i.S. von § 171 Abs. 4 Satz 2 AO liegt im Streitfall --wie dargestellt-- jedoch nicht vor, so dass an die hier in Rede stehenden Ermittlungshandlungen keine unmittelbaren Rechtsfolgen geknüpft sind, die deren Erkennbarkeit für den Steuerpflichtigen als notwendig erscheinen lassen (s. dazu auch nachfolgend unter (bb)).
- 50 Auch das Schreiben vom 26. Juli 2002, mit dem der Prüfer die Aufklärung von bestimmten, den Prüfungszeitraum betreffenden Sachverhalten und die Vorlage von Unterlagen verlangt, stellt eine Ermittlungshandlung dar. Im Allgemeinen muss davon ausgegangen werden, dass Maßnahmen eines Außenprüfers zur Ermittlung eines Steuerfalls Prüfungshandlungen sind, und zwar auch dann, wenn sie "nur" auf die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren u.ä. gerichtet sind (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 26/08, BFH/NV 2009, 1405, m.w.N.).
- 51 (bb) Allerdings handelte es sich hierbei jeweils nicht um *letzte* Ermittlungshandlungen i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO.
- 52 Aufgrund der systematischen Parallele zur Durchführung einer Schlussbesprechung, die ebenfalls nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO die Festsetzungsfrist neu in Gang setzt, ist für die Annahme letzter Ermittlungshandlungen im Sinne dieser Vorschrift erforderlich, dass der Zeitpunkt der betreffenden Ermittlungshandlungen im Interesse der verjährungsrechtlichen Rechtssicherheit eindeutig feststeht (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1830).
- 53 Im Streitfall ist jedoch nicht ersichtlich, dass die Ermittlungshandlungen in den Jahren 1998 und 2002 darauf gerichtet waren, die Außenprüfung in einem Sinne "endgültig" abzuschließen, dass hinsichtlich der Verjährungsfrist eine Gleichstellung mit einer (unterbliebenen) Schlussbesprechung geboten wäre. Denn es ist jeweils nicht erkennbar, dass der Besteuerungssachverhalt bereits derart ermittelt war, dass die (weiteren) Ermittlungshandlungen zur abschließenden Feststellung des Sachverhalts führen konnten. Ohne dies lässt sich in den Jahren 1998 und 2002 auch kein eindeutiger Zeitpunkt von letzten Ermittlungshandlungen i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO feststellen.
- 54 (d) Die Feststellungsfrist war auch im Zeitpunkt des Erlasses der gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gewordenen Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1992 vom 21. Januar 2010 noch nicht abgelaufen. Denn die Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1992 vom 24. April 2007, die, wie zuvor ausgeführt, innerhalb der Feststellungsfrist erlassen worden sind, sind mit der Klage, die Gegenstand der Vorentscheidung ist, angefochten worden. Die Feststellungsfrist ist daher gemäß § 171 Abs. 3a AO nicht abgelaufen, bevor über diese Klage unanfechtbar entschieden worden ist. Die Feststellungsfrist für die Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1992 war daher bis zum Abschluss des vorliegenden Revisionsverfahrens gehemmt.
- 55 cc) Entgegen der Auffassung der Klägerin stand auch der Grundsatz der Verwirkung dem Erlass der angegriffenen Bescheide nicht entgegen.
- 56 (1) Das Rechtsinstitut der Verwirkung ist Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben und Anwendungsfall des Verbots widersprüchlichen Verhaltens. Es greift ein, wenn ein Anspruchsberechtigter durch sein Verhalten beim Verpflichteten einen Vertrauenstatbestand dergestalt geschaffen hat, dass nach Ablauf einer gewissen Zeit die Geltendmachung des Anspruchs als illoyale Rechtsausübung empfunden werden muss. Dabei reicht ein bloßes Untätigbleiben der Finanzbehörde in der Regel nicht aus, um einen Steueranspruch als verwirkt anzusehen; denn die zeitliche Grenze für die Festsetzung eines Steueranspruchs bilden die Verjährungsvorschriften. Der Tatbestand der Verwirkung setzt neben dem bloßen Zeitmoment (zeitweilige Untätigkeit des Finanzamts) einerseits ein bestimmtes Verhalten des Anspruchsberechtigten voraus, demzufolge der Verpflichtete bei objektiver Beurteilung darauf vertrauen durfte, nicht mehr in Anspruch genommen zu werden (Vertrauenstatbestand), andererseits aber auch, dass der Steuerpflichtige tatsächlich auf die Nichtgeltendmachung des Anspruchs vertraut und sich hierauf

eingrichtet hat (Vertrauensfolge). Der Steuerpflichtige soll davor geschützt werden, erhebliche Nachteile zu erleiden, die nicht entstanden wären, wenn das Finanzamt den Steueranspruch rechtzeitig geltend gemacht hätte (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16. März 2011 VIII B 102/10, BFH/NV 2011, 1106, m.w.N.).

- 57** (2) Wie das FG zu Recht entschieden hat, fehlt es im Streitfall bereits an einem vertrauensbegründenden Verhalten des FA.
- 58** Die Untätigkeit des Prüfers allein vermag kein Vertrauen darauf zu begründen, dass das FA die Außenprüfung als erledigt betrachtet. In der Regel wird die Außenprüfung erst mit der Zusendung des Prüfungsberichts (§ 202 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO) abgeschlossen (BFH-Urteil vom 8. Juli 2009 XI R 64/07, BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4, m.w.N.). Führt die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen, so genügt es gemäß § 202 Abs. 1 Satz 3 AO, wenn dies dem Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt wird. Die Vorschrift enthält lediglich eine formelle Erleichterung (vgl. Schallmoser in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 202 AO Rz 50). Die Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO hat ebenso wie der Prüfungsbericht Dokumentations- und Protokollfunktion. Dieser Funktion kann aus Gründen der Klarheit nur eine ausdrückliche Mitteilung gerecht werden (vgl. BFH-Urteil vom 19. Januar 2010 X R 30/09, BFH/NV 2010, 1234). Der Steuerpflichtige kann demnach aus dem Schweigen des FA nicht ableiten, dass dieses die Außenprüfung nicht weiter verfolgt. Dass die Untätigkeit des FA unter Umständen gegen interne Dienstanweisungen verstößt, ändert hieran nichts.
- 59** dd) Einwendungen gegen die Höhe des festgesetzten Umsatzsteueranspruchs für 1989, die Feststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1991 bis 1994, die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 1993 und die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1989 bis 1993 hat die Klägerin weder im Verfahren vor dem FG noch im Revisionsverfahren erhoben.
- 60** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de