

# Beschluss vom 25. Februar 2015, I B 66/14

## Ablaufhemmung bei einer Auftragsprüfung - Folgen des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung einer Prüfungsanordnung

BFH I. Senat

AO § 126 Abs 1 Nr 2, AO § 171 Abs 4, AO § 195 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, AO § 361, FGO § 69

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. Juni 2014, Az: 6 K 349/13

## Leitsätze

NV: Das FG weicht von der Rechtsprechung des BFH, wonach eine von der beauftragten Finanzbehörde durchgeführte Außenprüfung den Ablauf der Festsetzungsverjährung nicht hemmt, wenn die Rechtswidrigkeit der Beauftragung festgestellt wird, nicht ab, wenn es im Fall einer verfahrensfehlerhaft angeordneten Auftragsprüfung die Hemmung bejaht, weil der Verfahrensfehler gemäß § 126 AO geheilt wurde .

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12. Juni 2014 6 K 349/13 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine Steuerberatungsgesellschaft mbH, wird steuerlich beim Finanzamt A (FA A) geführt. Eine Außenprüfung fand bei ihr zuletzt für den Zeitraum 1992 bis 1994 im Wege der Auftragsprüfung durch den Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt B --FA B--) statt.
- 2 Nachdem die Betriebsprüfungsstelle des FA A die Klägerin als prüfungswürdig vermerkt hatte, beauftragte dieses Finanzamt das beklagte FA B durch behördeninternes Schreiben mit der Durchführung einer Außenprüfung bei der Klägerin hinsichtlich Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2005 bis 2007. Es ermächtigte zugleich das FA B, die Prüfungsanordnung zu erlassen. Zur Begründung wurde u.a. angeführt, dass die Klägerin überwiegend Mandanten im Finanzamtsbezirk des FA A betreut.
- 3 Das FA B erließ daraufhin am 29. Oktober 2010 eine dem entsprechende Prüfungsanordnung gegenüber der Klägerin. Darin war ohne nähere Begründung ausgeführt, dass die Prüfung im Auftrag des FA A erfolge. Die Klägerin erhob Einspruch und beantragte außerdem erfolgreich die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Der Einspruch wurde mit Entscheidung vom 1. Oktober 2013 als unbegründet zurückgewiesen. In der Begründung wurde u.a. ausgeführt, dass das FA A mit der Beauftragung des FA B ermessensgerecht gehandelt habe, es seien Reibungen zu vermeiden gewesen.
- 4 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) wies die Anfechtungsklage gegen die Prüfungsanordnung sowie mehrere auf Feststellung der Rechtswidrigkeit oder Nichtigkeit von Verwaltungsakten bzw. des Eintritts der Festsetzungsverjährung gerichtete Anträge ab. Es stellte zum einen darauf ab, dass der Bundesfinanzhof (BFH) die Übertragung der Prüfung eines Steuerberaters durch sein "Heimatfinanzamt" an ein "Nachbarfinanzamt" zur Vermeidung von Reibungen als ermessensgerecht bestätigt habe. Zum anderen ging es davon aus, dass ein etwaiger Begründungsmangel jedenfalls in der Einspruchsentscheidung geheilt worden und die Prüfungsanordnung deswegen so zu behandeln sei, als sei sie von Anfang an rechtmäßig gewesen. Die Revision gegen sein Urteil vom 12. Juni 2014 6 K 349/13 ließ es nicht zu. Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Beschwerde.

## Entscheidungsgründe

- 5** II. Die Beschwerde ist unzulässig und durch Beschluss zu verwerfen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Weise dargelegt.
- 6** 1. Die Revisionszulassung wegen eines Verfahrensmangels i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO scheidet aus.
- 7** a) Die Rüge der Klägerin, das FG habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verletzt, weil ihre tatsächlichen und rechtlichen Ausführungen in den Schriftsätzen vom 27. Mai 2014 und 3. Juni 2014 nicht beachtet worden seien, ist un schlüssig.
- 8** Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass vom Gericht entgegengenommenes Vorbringen der Beteiligten von diesem auch zur Kenntnis genommen und in Erwägung gezogen worden ist. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist erst dann verletzt, wenn sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalls deutlich ergibt, dass das Gericht ein tatsächliches Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat. Diese besonderen Umstände sind in der Beschwerdeschrift darzulegen (vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 7. November 2012 I B 172/11, BFH/NV 2013, 561; vom 15. Oktober 2014 I B 176/13, BFH/NV 2015, 226, jeweils m.w.N.).
- 9** Im Streitfall hat das FG die beiden Schriftsätze entgegengenommen und offenkundig auch gewürdigt, was sich schon daraus ergibt, dass die in der Klageschrift gestellten --komplexen-- Anträge im Schriftsatz vom 3. Juni 2014 geändert und in dieser geänderten Form im Tatbestand des Urteils wiedergegeben und in den Entscheidungsgründen verbeschieden wurden (z.B. Feststellungsanträge 3b und 4). Die Klägerin nennt auch im Übrigen keine besonderen Gründe dafür, dass ihr Vorbringen vom FG unbeachtet geblieben sein könnte. Im Wesentlichen schließt sie aus dem Umstand, dass das FG ihrer Argumentation nicht gefolgt ist, unzulässigerweise darauf, dass ihr Vorbringen unberücksichtigt geblieben sein muss. Denn ansonsten hätte das FG ihr Recht geben müssen. Darin ist lediglich die Rüge einer unzutreffenden Rechtsanwendung, aber kein Gehörsverstoß zu erblicken. Denn die Gewährung des rechtlichen Gehörs bedeutet nicht, dass das FG die Klägerin "erhört", sich also ihren rechtlichen Ansichten anschließt (vgl. BFH-Beschluss vom 5. November 2014 X B 223/13, BFH/NV 2015, 202, m.w.N.).
- 10** b) Un schlüssig ist auch die Einwendung, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht verletzt. Denn nach dem vom FG eingenommenen Rechtsstandpunkt, auf den maßgeblich abzustellen ist (vgl. Senatsbeschluss vom 6. Dezember 2012 I B 8/12, BFH/NV 2013, 703), kam dem FA A ein weiter Ermessensspielraum bei der Frage zu, ob und wenn ja, welches andere Finanzamt mit der Auftragsprüfung zu betrauen war. Deshalb hielt das FG Differenzierungen danach, in welchem Umfang Mandanten der Klägerin in dem einen oder anderen Finanzamtsbezirk betreut werden, für entbehrlich. Vor diesem Hintergrund bestand für das FG auch kein Anlass, eigene Ermittlungen zur Anzahl der Mandanten oder zur Frage, welche Ermittlungen zur Mandantenzahl das FA A durchgeführt oder nicht durchgeführt hatte, anzustellen.
- 11** c) Es stellt schließlich keinen Verfahrensmangel, sondern allenfalls einen die Revisionszulassung grundsätzlich nicht rechtfertigenden materiell-rechtlichen Fehler dar, wenn die Klägerin im Hinblick auf die Anwendung des § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 der Abgabenordnung (AO) rügt, dass das FG nicht auf den im Tatbestand erwähnten Antrag auf Verschiebung des Beginns der Außenprüfung, sondern auf den zeitlich später gestellten Antrag auf AdV der Prüfungsanordnung abgestellt habe.
- 12** 2. Die Beschwerde kann auch unter dem Gesichtspunkt der Divergenz nicht zugelassen werden. Aus der Beschwerdebegründung geht nicht schlüssig hervor, dass das FG in rechtsgrundsätzlicher Weise von Entscheidungen des BFH abgewichen wäre.
- 13** a) In der vermeintlichen Divergenzentscheidung des BFH vom 21. April 1993 X R 112/91 (BFHE 171, 15, BStBl II 1993, 649) wurde der Rechtssatz aufgestellt, dass eine von der beauftragten Finanzbehörde durchgeführte Außenprüfung (§ 195 Satz 2 AO) den Ablauf der Festsetzungsverjährung nicht gemäß § 171 Abs. 4 AO hemmt, wenn die Rechtswidrigkeit der Beauftragung festgestellt wird.
- 14** Ein davon abweichender Rechtssatz ist der angegriffenen Entscheidung nicht zu entnehmen. Das FG hat ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt, dass eine Heilung des Begründungsmangels gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO rückwirkend den Verfahrensfehler beseitigt, positiv die von Anfang an gegebene Rechtmäßigkeit der

Auftragsprüfung festgestellt. Dass rechtmäßige Prüfungsmaßnahmen die Hemmung gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO auslösen können, versteht sich aber von selbst. Sollte die Klägerin dahin verstanden werden wollen, dass das FG mit seiner zu den Rechtsfolgen einer Heilung gemäß § 126 AO vertretenen Auffassung von dem genannten BFH-Urteil abgewichen sei, kann ihr auch in diesem Punkt nicht gefolgt werden. Wenn der BFH in der vermeintlichen Divergenzentscheidung davon spricht, dass die Folgen der Rechtswidrigkeit einer Prüfungsanordnung für den Lauf der Festsetzungsfrist nicht "geheilt" (Hervorhebung im Original) werden könnten, dann ist damit keine Heilung i.S. des § 126 AO gemeint, sondern die "Heilung" durch den nachträglichen Erlass einer --zweiten, jetzt-- rechtmäßigen Prüfungsanordnung. Das geht aus den Gründen des BFH-Urteils in BFHE 171, 15, BStBl II 1993, 649 klar hervor; eine Äußerung zu den Folgen einer gemäß § 126 AO geheilten Gesetzesverletzung für den Lauf der Festsetzungsfrist ist dem Urteil nicht zu entnehmen.

- 15** b) Was die vermeintliche Divergenzentscheidung des BFH vom 17. März 2010 IV R 54/07 (BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7) angeht, so wird in der Beschwerdeschrift nicht substantiiert dargelegt, dass das FG über dieselbe Rechtsfrage entschieden hat wie der BFH (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 58). Letzterer hat den Rechtssatz aufgestellt, dass bei einem Antrag auf befristetes Hinausschieben des Beginns der Außenprüfung, der für das Verschieben des Prüfungsbeginns ursächlich ist, die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO nur entfällt, wenn die Finanzbehörde nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Eingang des Antrags mit der Prüfung beginnt. Zur Begründung seiner Auffassung hat der BFH den in § 171 Abs. 8 Satz 2 und Abs. 10 AO enthaltenen Rechtsgedanken herangezogen. Diese Regelungen räumen der Finanzbehörde in den Fällen des Wegfalls eines außerhalb ihrer Sphäre eingetretenen Hindernisses eine 2-Jahresfrist für ein weiteres Tätigwerden ein. Im Streitfall zog das FG die ständige Rechtsprechung des BFH heran, wonach --der von der Klägerin gestellte-- Antrag auf AdV der Prüfungsanordnung das Begehren einschließt, den Beginn der Außenprüfung hinauszuschieben, bis über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Anordnung entschieden ist (BFH-Urteile vom 25. Januar 1989 X R 158/87, BFHE 156, 18, BStBl II 1989, 483; vom 17. Juni 1998 IX R 65/95, BFHE 186, 485, BStBl II 1999, 4; Senatsbeschluss vom 15. Mai 2007 I B 10/07, BFH/NV 2007, 1624). Ob auch in einem solchen Fall die Finanzbehörde zum Erhalt der zunächst eingetretenen Ablaufhemmung gehalten ist, mit der Prüfung binnen zwei Jahren nach Eingang des AdV-Antrags zu beginnen, ist weder der vermeintlichen Divergenzentscheidung noch im Übrigen der Rechtsprechung des BFH zu entnehmen.
- 16** Die Übertragung der im BFH-Urteil in BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7 entwickelten Rechtsgrundsätze auf den Streitfall versteht sich auch nicht von selbst (vgl. z.B. Senatsurteil vom 1. Februar 2012 I R 18/11, BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400, zu einem unbefristeten Antrag auf Prüfungsaufschub). Der BFH hat maßgeblich darauf abgestellt, ob die für das tatsächliche Ausbleiben einer Prüfung kausal gewordenen Umstände aus der Sphäre des Steuerpflichtigen oder der Finanzverwaltung herrühren und deshalb von einem der Beteiligten zu vertreten sind. Nach dem Sachverhalt, der der vermeintlichen Divergenzentscheidung zugrunde lag, wurde der Prüfungsbeginn ausschließlich aus behördeninternen Gründen wiederholt verschoben. Im Streitfall käme es demgegenüber darauf an, ob in vergleichbarer Weise die alleinige Verantwortlichkeit für den zügigen Abschluss des Einspruchsverfahrens, der zur Beendigung --oder dem vorzeitigen Widerruf-- der AdV und zum Beginn der Prüfung führen würde, in die Sphäre der Finanzbehörde fällt. Die --ggf. differenzierte-- Beantwortung dieser Frage bedarf vertiefter Überlegungen unter Einbeziehung verfahrensrechtlicher (vgl. z.B. § 46 FGO) und verjährungsrechtlicher Wertungen (vgl. Senatsurteil in BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400).
- 17** Der ergänzende Hinweis der Klägerin auf den im Streitfall gestellten telefonischen Verschiebungsantrag führt ebenfalls nicht weiter. Insoweit ist die geltend gemachte Abweichung nicht entscheidungserheblich. Denn das FG hat auf die Beantragung der AdV abgestellt und deswegen die Hemmung der Verjährung bejaht.
- 18** c) Dass das FG in rechtsgrundsätzlicher Weise von dem BFH-Urteil vom 15. Mai 2013 IX R 27/12 (BFHE 241, 21, BStBl II 2013, 570) abgewichen wäre, ergeben die Darlegungen der Klägerin nicht. Der BFH hat darin ausgeführt, dass die Beauftragung einer anderen Behörde mit der Außenprüfung eine Ermessensentscheidung darstellt, die der Begründung bedarf. Das hat auch das FG nicht anders gesehen. Soweit es offengelassen hat, ob die Entscheidung des FA A, das FA B mit der Prüfung zu beauftragen, angesichts der früher bereits durchgeführten Auftragsprüfung noch einer besonderen Begründung bedürfe, sind diese Ausführungen gerade nicht ergebnisrelevant geworden. Im Übrigen war das FG der Auffassung, dass die Begründung, die das FA B in der Einspruchsentscheidung tatsächlich gegeben hatte, ausreichend war (vgl. oben unter II. 1. b der Gründe dieses Beschlusses).
- 19** 3. Soweit in der Beschwerdebegründung diverse Rechtsfragen aufgeworfen werden, kann offenbleiben, ob damit der Zulassungsgrund der rechtsgrundsätzlichen Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend gemacht werden sollte. Jedenfalls scheidet eine Revisionszulassung schon daran, dass die Klärungsbedürftigkeit dieser Fragen nicht

substantiiert herausgearbeitet wird. Denn es wird lediglich pauschal behauptet, dass die Fragen aufklärungsbedürftig oder vom BFH noch nicht beantwortet seien. Dies genügt zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung aber nicht (Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 34). Diese Würdigung des klägerischen Vorbringens trifft insbesondere auch auf den Verweis auf das BFH-Urteil in BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7 zu. Es hätte substantiiert unter Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung (z.B. Senatsurteil in BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400) und der Literatur herausgearbeitet werden müssen, ob die Übertragung der dort entwickelten Rechtsgrundsätze auf den konkreten Streitfall geboten ist und dies wegen allgemeiner Bedeutung der höchstrichterlichen Klärung in einem Revisionsverfahren bedarf.

**20** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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