

Urteil vom 19. Mai 2016, X R 14/15

Ablaufhemmung nach Antrag auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung

ECLI:DE:BFH:2016:U.190516.XR14.15.0

BFH X. Senat

AO § 118 S 1, AO § 171 Abs 4 S 1, AO § 197 Abs 1 S 1, AO § 197 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 13. Januar 2015, Az: 4 K 26/15

Leitsätze

1. Die Ablaufhemmung, die durch die Stellung eines (befristeten) Antrags des Steuerpflichtigen auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung eintritt, endet, wenn der Prüfer auch zwei Jahre nach dem Verschiebungsantrag nicht mit tatsächlichen Prüfungshandlungen begonnen hat (Anschluss an das BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 54/07, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7) .
2. Stellt der Steuerpflichtige während der Zwei-Jahres-Frist einen weiteren Verschiebungsantrag, beginnt die Zwei-Jahres-Frist erneut .
3. Ein Antrag auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung, der die Ablaufhemmung auslöst, kann erst angenommen werden, wenn die Finanzbehörde den Prüfungsbeginn in einer Weise festgelegt hat, die die Mindestanforderungen an die Annahme eines Verwaltungsakts erfüllt .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14. Januar 2015 4 K 26/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 1998 und 1999 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang.
- 2 Der Kläger erzielt aus der Verpachtung eines Betriebs im Ganzen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Zwischen den Beteiligten war ursprünglich streitig, ob eingebuchte Zinsaufwendungen für Darlehensforderungen, die seinen beiden --in den Streitjahren noch minderjährigen-- Kindern zustanden, unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit der Darlehensbedingungen und der tatsächlichen Durchführung des Vereinbarten als Betriebsausgaben abziehbar sind. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte den Betriebsausgabenabzug. Das Finanzgericht (FG) hat dies in seinem im ersten Rechtsgang ergangenen Urteil bestätigt.
- 3 Der erkennende Senat hat diese Entscheidung aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen (Urteil vom 22. Oktober 2013 X R 26/11, BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374). Er hat dem FG aufgegeben, im zweiten Rechtsgang sowohl eine neue Würdigung der Fremdüblichkeit der Darlehensbedingungen und der tatsächlichen Durchführung

des Darlehensvertrags vorzunehmen als auch Feststellungen hinsichtlich eines eventuellen Eintritts der Festsetzungsverjährung zu treffen.

- 4 Hinsichtlich des letztgenannten Punktes hat das FG im zweiten Rechtsgang den folgenden Sachverhalt festgestellt: Die Kläger reichten ihre Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 1998 und 1999 jeweils im Folgejahr beim FA ein. Das FA beabsichtigte, bei ihnen eine Außenprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 durchzuführen. Am 12. Dezember 2002 rief der Prüfer beim Steuerberater (S) der Kläger an und teilte mit, der Beginn der Außenprüfung sei für den 30. Dezember 2002 vorgesehen. S erklärte, sowohl er als auch die Kläger hätten momentan wenig Zeit. Er schlug vor, im Februar 2003 mit der Prüfung zu beginnen. Der Prüfer erklärte, er benötige wegen der Hemmung des Eintritts der Festsetzungsverjährung für das Prüfungsjahr 1997 einen schriftlichen Antrag auf Verschiebung des Prüfungsbeginns, werde einem solchen Antrag aber entsprechen.
- 5 Am 17. Dezember 2002 erließ das FA die Prüfungsanordnung für die Jahre 1997 bis 1999 und gab sie sowohl dem S als auch den Klägern persönlich bekannt. Darin war als voraussichtlicher Prüfungsbeginn der 30. Dezember 2002 angegeben. S stellte am 20. Dezember 2002 für die Kläger einen schriftlichen Antrag, den Prüfungsbeginn auf März 2003 zu verschieben.
- 6 Im "Frühjahr 2003" kam es zu einem erneuten Telefongespräch zwischen dem Prüfer und S. Hierüber fertigte der Prüfer erst am 16. Oktober 2003 einen Gesprächsvermerk an. Darin heißt es, "die im Frühjahr 2003 geplanten Bp's" seien zunächst verschoben worden, weil S bis zum 26. Mai 2003 Urlaub gehabt habe.
- 7 Am 16. Oktober 2003 rief der Prüfer nochmals bei S an. Er schlug als Prüfungsbeginn "Anfang November" vor. S teilte mit, dieser Zeitpunkt sei ungünstig, weil er selbst im Dezember 2003 Urlaub habe und bei den Klägern das Weihnachtsgeschäft anlaufe. Er bitte, den Prüfungsbeginn auf Anfang 2004 zu legen. In einem weiteren Telefongespräch am 23. Oktober 2003 vereinbarten der Prüfer und S, dass die Prüfungen "Anfang Januar 2004" beginnen sollten. Der genaue Beginn solle nach dem Urlaub des S (1. bis 14. Dezember 2003) noch telefonisch abgesprochen werden.
- 8 Tatsächlich versuchte jedoch zunächst weder der Prüfer noch S, diese Terminabsprache zu treffen. Erst mehr als ein Jahr später, am 14. Januar 2005, rief der Prüfer wieder bei S an, um einen Termin für den Prüfungsbeginn zu vereinbaren. Nunmehr berief sich S auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Jahre 1997 bis 1999, weil der Prüfer sich zwei Jahre lang nicht gemeldet habe. Der Prüfer widersprach dem und verwies auf den Terminverlegungsantrag vom 20. Dezember 2002 und den bis zum 26. Mai 2003 dauernden Urlaub des S.
- 9 Mit einem an S adressierten Schreiben vom 28. Januar 2005 legte das FA den Prüfungsbeginn auf den 15. Februar 2005 fest. Am 2. Februar 2005 rief S beim Prüfer an und bat, den Prüfungsbeginn wegen Urlaubs der Kläger zu verschieben. In diesem Telefongespräch wurde als Prüfungsbeginn nunmehr der 2. März 2005 vereinbart. An diesem Tag begann die Prüfung tatsächlich. Nach Abschluss der Außenprüfung ergingen am 7. November 2005 die angefochtenen Änderungsbescheide.
- 10 Das FG wies die Klage auch im zweiten Rechtsgang ab. In materiell-rechtlicher Hinsicht vertrat es die Auffassung, die Darlehenszinsen könnten nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, weil die Vertragsdurchführung einem Fremdvergleich nicht standhalte.
- 11 In verfahrensrechtlicher Hinsicht sah das FG die Festsetzungsfrist als gewahrt an. Deren Ablauf sei gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) gehemmt gewesen, weil der Beginn der Außenprüfung mehrfach auf entsprechende Anträge der Kläger hinausgeschoben worden sei. Zwar entfalle nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Wirkung der Ablaufhemmung, wenn das FA nicht innerhalb von zwei Jahren nach Eingang des Verschiebungsantrags tatsächlich mit der Prüfung beginne. Hier hätten die Kläger aber im Telefongespräch vom 16. Oktober 2003 die vom Prüfer angebotenen Terminvorschläge jeweils abgelehnt und damit konkludent die Hinausschiebung des Prüfungsbeginns beantragt. Mit jedem weiteren Verschiebungsantrag habe die von der Rechtsprechung vertretene Zwei-Jahres-Frist --die sich dem Gesetz ohnehin nicht entnehmen lasse-- neu zu laufen begonnen. Sie sei daher im Zeitpunkt des tatsächlichen Prüfungsbeginns (März 2005) noch nicht abgelaufen gewesen. Alle vorgetragenen Gründe für die Verschiebung hätten im ausschließlichen Einflussbereich der Kläger bzw. des S gelegen.
- 12 Mit ihrer Revision bringen die Kläger vor, nach dem 20. Dezember 2002 sei kein weiterer Antrag auf Verschiebung des Prüfungsbeginns gestellt worden. Der Prüfer habe keinen neuen Termin bekanntgegeben, der hätte verschoben werden können. Vielmehr sei nur über mögliche Zeitpunkte (Terminvorschläge) gesprochen worden. Ein

Verschiebungsantrag müsse eindeutig sein; eine bloße Verzögerung des Prüfungsbeginns reiche nicht aus. Der Prüfer wäre zudem trotz der Terminschwierigkeiten der Kläger und des S nicht gehindert gewesen, mit der Prüfung zu beginnen. Sie hätten dann lediglich keine Möglichkeit gehabt, Fragen des Prüfers zu beantworten.

- 13 Selbst wenn für die Kläger während der im Jahr 2003 geführten Telefongespräche weitere Anträge auf eine Verschiebung des Prüfungsbeginns gestellt worden sein sollten, wären diese unbeachtlich, da es nur einen einmaligen Zwei-Jahres-Zeitraum gebe und dieser nicht verlängert werden könne.
- 14 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 9. Oktober 2007, soweit sie die Jahre 1998 und 1999 betrifft, sowie die geänderten Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 vom 7. November 2005 aufzuheben.
- 15 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 16 Es führt aus, das FG habe mit Bindungswirkung für das Revisionsgericht festgestellt, dass die Kläger am 16. Oktober 2003 einen weiteren Verschiebungsantrag gestellt hätten. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung werde der Ablauf der Festsetzungsfrist auch durch eine formlose Bitte auf Verschiebung des Prüfungsbeginns gehemmt. Es sei nicht auf eine starre Zwei-Jahres-Frist abzustellen.
- 17 Zur Frage der ertragsteuerrechtlichen Anerkennung der Darlehensverträge haben sich die Beteiligten im Revisionsverfahren nicht mehr geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 18 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19 Die Kläger rügen zu Recht, dass die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht dessen Würdigung tragen, der Prüfer habe am 16. Oktober 2003 den voraussichtlichen Prüfungsbeginn festgelegt und dieser sei auf Antrag der Kläger hinausgeschoben worden.
- 20 1. Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 21 Vorliegend war beim Erlass der angefochtenen Einkommensteuerbescheide am 7. November 2005 die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist, die für das Streitjahr 1998 mit Ablauf des 31. Dezember 2003 und für das Streitjahr 1999 mit Ablauf des 31. Dezember 2004 geendet hatte, bereits abgelaufen.
- 22 Allein die erst am 2. März 2005 begonnene Außenprüfung konnte keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 1 AO bewirken, da die reguläre Festsetzungsfrist zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen war.
- 23 2. Wird allerdings der Beginn einer Außenprüfung auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstrecken sollte, nicht ab, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen sind (§ 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO). Ein solcher Antrag ist für die Kläger --unstreitig-- am 20. Dezember 2002 gestellt worden.
- 24 Die Wirkung dieser Tatbestandsalternative der Ablaufhemmung wird durch die höchstrichterliche Rechtsprechung jedoch in zweifacher Weise begrenzt:
- 25 a) Zum einen muss der Antrag des Steuerpflichtigen ursächlich für das Hinausschieben des Prüfungsbeginns gewesen sein. Es genügt nicht, wenn der --vom Steuerpflichtigen tatsächlich gestellte-- Antrag hierfür keine Rolle spielt, sondern die Behörde den Prüfungsbeginn aus Gründen hinauschiebt, die in ihrer Sphäre liegen (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. März 2010 IV R 54/07, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7, Rz 17, und vom 1. Februar 2012 I R 18/11, BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400, Rz 15).

- 26** Vorliegend waren für den Verschiebungsantrag Gründe aus der Sphäre der Kläger maßgebend. Nach dem Inhalt des am 12. Dezember 2002 geführten Telefongesprächs begehrt sie die Verschiebung sowohl wegen eigener zeitlicher Probleme (Weihnachtsgeschäft) als auch wegen Zeitmangels ihres steuerlichen Beraters.
- 27** b) Zum anderen endet die Wirkung der Ablaufhemmung, wenn der Prüfer auch zwei Jahre nach einer --mit einer konkreten Befristung beantragten-- Verschiebung des Prüfungsbeginns noch nicht mit tatsächlichen Prüfungshandlungen begonnen hat (BFH-Urteile in BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7, Rz 20, und in BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374, Rz 28; angedeutet bereits im BFH-Beschluss vom 30. März 1999 I B 139/98, BFHE 188, 131, unter II.2.b cc; zustimmend Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 171 AO Rz 97; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 171 AO Rz 43; Paetsch in Beermann/Gosch, AO § 171 Rz 99). Die Zwei-Jahres-Frist hat der BFH dabei den Vorschriften des § 171 Abs. 8, 10 AO entnommen, denen der Rechtsgedanke zugrunde liegt, dass die Finanzbehörde nach Wegfall des Hindernisses zwei Jahre Zeit für ihr abschließendes Tätigwerden haben soll. Diese Zeitspanne erscheint als ausreichend, um dem zusätzlichen Organisationsaufwand --z.B. erneute Integration in die Prüfungsgeschäftspläne-- Rechnung zu tragen, der bei der Finanzbehörde durch die Verschiebung des Prüfungsbeginns hervorgerufen wird. Die zeitliche Begrenzung der Ablaufhemmung steht zudem im Einklang mit der Zielsetzung des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO, eine zeitlich unbegrenzte Ablaufhemmung für jene Fälle auszuschließen, in denen sich der Prüfungsbeginn aus Gründen, die die Finanzbehörde zu vertreten hat, über Gebühr verzögert.
- 28** Zu einer zeitlichen Begrenzung der Ablaufhemmung kommt es in derartigen Fällen jedoch nicht, wenn der Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns keine zeitlichen Vorgaben enthält und auf anhängigen Rechtsbehelfs- oder Strafverfahren beruht, die Einfluss auf die Außenprüfung haben (BFH-Urteil in BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400, Rz 19). Im Streitfall ist die Zwei-Jahres-Frist anzuwenden, da die Kläger ihren Verschiebungsantrag in zeitlicher Hinsicht konkretisiert haben (Verschiebung des Prüfungsbeginns auf März 2003).
- 29** Im Zeitpunkt des tatsächlichen Beginns der Außenprüfung (2. März 2005) war die am 20. Dezember 2002 begonnene Zwei-Jahres-Frist bereits abgelaufen. Für die Wahrung der Festsetzungsfrist reicht daher allein dieser Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns nicht aus. Dies alles ist vom FG zutreffend gesehen worden und zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.
- 30** 3. Ebenfalls unstrittig sowie zweifelsfrei zutreffend ist zudem die Würdigung des FG, nach der schriftlichen Festlegung des Prüfungsbeginns auf den 15. Februar 2005 im Schreiben des FA vom 28. Januar 2005 habe S für die Kläger am 2. Februar 2005 telefonisch ein weiteres Hinausschieben des Prüfungsbeginns beantragt. Dieser Antrag wäre indes nicht geeignet, den Ablauf der Festsetzungsfrist weiterhin zu hemmen, da zwischen den --unstrittigen-- Anträgen vom 20. Dezember 2002 und vom 2. Februar 2005 ein Zeitraum lag, der die Zwei-Jahres-Frist überschritten hat.
- 31** Revisionsrechtlich bedenkenfrei ist zudem die --jedenfalls inzident vorgenommene-- weitere Würdigung des FG, im "Frühjahr 2003" sei kein weiterer Antrag der Kläger auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns feststellbar. Das FG durfte den --insoweit kaum konkrete Angaben enthaltenden-- Akteninhalt dahingehend würdigen, dass dem FA nicht die Darlegung einer Antragstellung seitens der Kläger gelungen ist. Das FA trägt hierfür die Darlegungs- und Feststellungslast, weil es aus der ablaufhemmenden Wirkung eines solchen Antrags Rechtsfolgen ableiten will, die ihm im Streitfall günstig wären.
- 32** 4. Ausschlaggebend für die Entscheidung im vorliegenden Verfahren ist daher, ob S im Telefongespräch mit dem Prüfer am 16. Oktober 2003 einen weiteren Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns gestellt hat. Das FG hat dies angenommen und die Ablehnung des Terminvorschlags des Prüfers als konkludenten Verschiebungsantrag angesehen. Diese Würdigung wird indes --wie die Kläger zu Recht rügen-- durch die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht getragen.
- 33** a) Gemäß § 197 Abs. 1 Satz 1 AO sind die Prüfungsanordnung sowie der voraussichtliche Prüfungsbeginn und die Namen der Prüfer dem Steuerpflichtigen, bei dem die Außenprüfung durchgeführt werden soll, angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekannt zu geben, wenn der Prüfungszweck dadurch nicht gefährdet wird. Auf Antrag des Steuerpflichtigen soll der Beginn der Außenprüfung auf einen anderen Zeitpunkt verlegt werden, wenn dafür wichtige Gründe glaubhaft gemacht werden (§ 197 Abs. 2 AO). Ein solcher Antrag löst dann die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO aus.
- 34** Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung stellt die Festlegung des Prüfungsbeginns einen eigenständigen Verwaltungsakt dar, der von der Prüfungsanordnung als solcher zu unterscheiden ist (BFH-Entscheidungen vom

18. Dezember 1986 I R 49/83, BFHE 149, 104, BStBl II 1987, 408, unter 3.1; vom 4. Februar 1988 V R 57/83, BFHE 152, 217, BStBl II 1988, 413, unter II.1.; vom 18. Oktober 1988 VII R 123/85, BFHE 154, 446, BStBl II 1989, 76, unter I.1.; vom 25. Januar 1989 X R 158/87, BFHE 156, 18, BStBl II 1989, 483, unter I.; vom 19. Juni 2007 VIII R 99/04, BFHE 218, 1, BStBl II 2008, 7, unter II.2.b dd, und vom 19. März 2009 IV R 26/08, BFH/NV 2009, 1405, unter II. vor 1.). Der --für die Annahme eines Verwaltungsakts gemäß § 118 Satz 1 AO erforderliche-- Regelungsgehalt liegt hier in der Festlegung der Behörde, dass der Steuerpflichtige die Prüfung jedenfalls ab dem Tage, auf den der voraussichtliche Prüfungsbeginn festgelegt wird, zu dulden hat. Für die Annahme eines Verwaltungsakts spricht zudem das Bedürfnis nach Rechtssicherheit und Rechtsschutz, weil der Steuerpflichtige die Festlegung eines unangemessen kurzen Zeitraums zwischen der Ankündigung und dem Prüfungsbeginn ansonsten kaum wirksam geltend machen könnte (vgl. BFH-Urteile in BFHE 149, 104, BStBl II 1987, 408, unter 3.1, und in BFHE 156, 18, BStBl II 1989, 483, unter III.1.). Diese Erwägungen gelten nicht nur für die Festlegung des erstmaligen Prüfungsbeginns, sondern haben gleichermaßen Bedeutung für die Festlegung eines erneuten Prüfungsbeginns nach einer vom Steuerpflichtigen beantragten Verschiebung.

- 35** Dieser Verwaltungsakt kann allerdings formfrei --insbesondere auch telefonisch-- ergehen. Die Schriftform ist in § 196 AO ausdrücklich nur für die Prüfungsanordnung vorgeschrieben, nicht aber für den davon zu trennenden Verwaltungsakt über die Festlegung des Prüfungsbeginns (BFH-Urteile in BFHE 154, 446, BStBl II 1989, 76, unter I.2.a, und in BFHE 218, 1, BStBl II 2008, 7, unter II.2.b dd).
- 36** b) Für die Annahme eines "Antrags" i.S. des § 197 Abs. 2 AO, der die Rechtsfolge des § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO auslöst --und dem Verwaltungsakt, in dem der voraussichtliche Prüfungsbeginn bestimmt worden ist, denklogisch nachfolgen muss--, gelten demgegenüber eher geringe Anforderungen.
- 37** So genügt auch eine mündlich geäußerte Bitte, den Prüfungsbeginn hinauszuschieben, sofern sie erkennbar darauf abzielt, die Prüfung möge zu dem beabsichtigten Zeitpunkt unterbleiben und zu einem späteren Termin durchgeführt werden (BFH-Entscheidungen vom 11. Oktober 1983 VIII R 11/82, BFHE 139, 496, BStBl II 1984, 125, unter 2.; vom 16. Februar 2001 IV B 74/00, BFH/NV 2001, 1009, unter 2.b, und vom 11. Mai 2011 VIII B 70/10, BFH/NV 2011, 1475, Rz 5). Auch eine Vereinbarung zwischen dem Prüfer und dem Steuerpflichtigen, den Prüfungsbeginn hinauszuschieben, genügt, wenn dieser Vereinbarung eine eindeutige gegenüber dem Prüfer geäußerte Erklärung des Steuerpflichtigen zugrunde liegt, dass sein rechtsgeschäftlicher Wille auf ein Hinausschieben des Prüfungsbeginns gerichtet ist (BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2005 VIII B 290/04, BFH/NV 2006, 242, unter 1.; Banniza in HHSp, § 171 AO Rz 94; Drüen in Tipke/Kruse, § 171 AO Rz 40).
- 38** c) Diese Regelungszusammenhänge werden in der Literatur dahingehend gewürdigt, dass eine bloße Terminsankündigung oder das Unterbreiten mehrerer alternativer Terminvorschläge durch den Prüfer noch keinen Verwaltungsakt auf Festlegung des Prüfungsbeginns darstelle. 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; entsprechend stelle ein im Rahmen derartiger Absprachen geäußertes Verlegungswunsch des Steuerpflichtigen keinen Antrag nach § 197 Abs. 2 AO dar (zum Ganzen Gosch in Beermann/Gosch, a.a.O., § 197 Rz 14 f.).
- 39** Der erkennende Senat schließt sich dieser --soweit ersichtlich, anderweit nicht bestrittenen-- Literaturlauffassung mit der Maßgabe an, dass an die Annahme, die Finanzbehörde habe einen formlosen Verwaltungsakt mit der Festlegung des voraussichtlichen Prüfungsbeginns erlassen, keine hohen Anforderungen zu stellen sind.
- 40** aa) Wie bereits ausgeführt, muss der Antrag des Steuerpflichtigen auf Verschiebung des Prüfungsbeginns dem Verwaltungsakt, in dem dieser Prüfungsbeginn angekündigt wird, denklogisch nachfolgen. Eine Äußerung des Steuerpflichtigen, der kein entsprechender Verwaltungsakt der Finanzbehörde vorausgegangen ist, kann daher jedenfalls nicht als Verschiebungsantrag nach § 197 Abs. 2 AO angesehen werden, der die Rechtsfolge des § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO mit sich bringt.
- 41** Der Finanzbehörde ist es zuzumuten, für das Herbeiführen von Rechtssicherheit ein Mindestmaß an Förmlichkeiten zu wahren. Dies gilt in ihrem eigenen Interesse insbesondere dann, wenn der Eintritt der Festsetzungsverjährung unmittelbar bevorsteht.
- 42** bb) Auf der anderen Seite sind an die Annahme eines Verwaltungsakts, mit dem der voraussichtliche Prüfungsbeginn festgelegt wird, keine hohen Anforderungen zu stellen. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des § 197 Abs. 1 Satz 1 AO, in dem nur von der Ankündigung des "voraussichtlichen" Prüfungsbeginns die Rede ist, womit die Regelungswirkung des Verwaltungsakts im Vergleich zum üblichen Maß deutlich abgesenkt wird. Vor

allem aber ermöglicht es diese Auslegung der Praxis, von den --weithin üblichen-- Mischformen aus einvernehmlichen Abstimmungen und gleichzeitigen Anordnungen auch weiterhin Gebrauch zu machen.

- 43** Beispielsweise wäre die vom Prüfer gegenüber dem Steuerpflichtigen gewählte Formulierung "Ich möchte am 2. November 2003 mit der Prüfung beginnen" auch dann für die Annahme eines Verwaltungsakts ausreichend, wenn er aus Gründen der Höflichkeit den Nachsatz "Haben Sie an diesem Termin Zeit?" folgen lässt. Umgekehrt genügt es jedoch nicht, wenn der Prüfer lediglich fragt "Können wir einen Termin für Anfang November 2003 vereinbaren?"
- 44** 5. Diese Grundsätze hat das FG nicht beachtet. Es hat seine Überzeugungsbildung allein auf den vom Prüfer angefertigten Vermerk über das Telefongespräch mit S vom 16. Oktober 2003 gestützt. Aus diesem Vermerk mag sich zwar ergeben, dass S sich einen späteren Prüfungsbeginn vorgestellt und auserbeten hat. Vorrangig wäre aber festzustellen gewesen, ob der Prüfer den Zeitpunkt des Prüfungsbeginns in einer Weise festgelegt hat, die --auch bei Zugrundelegung lediglich abgeschwächter Anforderungen-- als Verwaltungsakt anzusehen ist. Hierzu ergibt sich aus dem Vermerk nichts. Der Umstand, dass dort von einem Termin "vorschlag" die Rede ist und als Zeitpunkt "Anfang November" --also kein konkretes Datum-- genannt wird, spricht eher gegen die Annahme eines Verwaltungsakts mit klarem Regelungsgehalt. Die Angabe eines konkreten Tages wird in der Regel erforderlich sein (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juni 2006 XI B 123/05, BFH/NV 2006, 1791).
- 45** Nach Lage der Dinge ist allein der Telefonvermerk vom 16. Oktober 2003 daher nicht geeignet, den Erlass des erforderlichen Verwaltungsakts festzustellen. Das FG hätte daher von Amts wegen die Personen als Zeugen vernehmen müssen, die an dem Telefongespräch beteiligt waren. Dies wird es im dritten Rechtsgang nachzuholen haben. Dabei steht es dem FG frei, auch weitere Feststellungen zum Inhalt des im "Frühjahr 2003" geführten Telefongesprächs zu treffen.
- 46** Das FA trägt die Feststellungslast für den Fall, dass der tatsächliche Sachverhalt unaufklärbar bleiben sollte (dazu oben 3.). Dies folgt zum einen daraus, dass es aus dem Tatbestand des § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO, dessen Eintritt beweisbedürftig ist, ihm günstige Rechtsfolgen ableiten will, und zum anderen daraus, dass es ihm ohne weiteres möglich gewesen wäre, durch Erlass eines schriftlichen --und damit beweiskräftigen-- Verwaltungsakts die notwendige Rechtssicherheit zu schaffen.
- 47** 6. Auf der anderen Seite kann der Senat nicht durcherkennen und der Klage stattgeben. Denn sollte sich im dritten Rechtsgang ergeben, dass die Kläger am 16. Oktober 2003 einen weiteren Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns gestellt hätten, der für die vorgenommene Verschiebung ursächlich geworden wäre, hätte die Zwei-Jahres-Frist erneut begonnen und wäre bis zum tatsächlichen Prüfungsbeginn am 2. März 2005 noch nicht abgelaufen gewesen.
- 48** Hierfür spricht entscheidend, dass die Interessenlage der Beteiligten dieselbe ist wie bei einem erstmaligen Verschiebungsantrag (dazu bereits vorstehend unter 4.a): Auf Seiten der Finanzbehörde ruft auch ein Folgeantrag erneut Probleme hervor, den Prüfungsfall kurzfristig an einer anderen Stelle der Prüfungsgeschäftspläne zu integrieren, weshalb der Behörde ein gewisser zeitlicher Spielraum zuzubilligen ist. Objektiv liegt diese Wirkung auch im Interesse der Steuerpflichtigen, weil die Finanzverwaltung ansonsten bei einem drohenden Ablauf der Festsetzungsfrist nicht geneigt wäre, wiederholten Verschiebungsanträgen der Steuerpflichtigen zu entsprechen. Dies würde eine erhöhte Belastung der Steuerpflichtigen durch die Außenprüfung --die nun zu einem für sie nicht passenden Zeitpunkt durchgeführt würde-- bewirken.
- 49** Hinzu kommt, dass die Zwei-Jahres-Frist entscheidend aus der Vorschrift des § 171 Abs. 10 AO abgeleitet wird. Auch dort beginnt der Lauf dieser Frist beim Ergehen eines weiteren Grundlagenbescheids aber neu.
- 50** Trotz dieser Auslegung steht --entgegen einer in der Literatur vertretenen Auffassung (Paetsch in Beermann/Gosch, a.a.O., § 171 Rz 99)-- nicht zu befürchten, dass es zu einer endlosen Verlängerung der Festsetzungsfrist kommen könnte, gegen die möglicherweise verfassungsrechtliche Bedenken bestünden (vgl. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 5. März 2013 1 BvR 2457/08, BVerfGE 133, 143). Zum einen setzt jedes weitere Hinausschieben des Prüfungsbeginns einen Antrag des Steuerpflichtigen --also dessen aktives Handeln-- voraus. Hinzukommen muss, dass auch die Gründe für das Hinausschieben maßgeblich in seiner Sphäre liegen.
- 51** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.