

Beschluss vom 14. April 2020, VI R 32/17

Anordnung einer Außenprüfung bei Anfangsverdacht einer Steuerstraftat

ECLI:DE:BFH:2020:B.140420.VIR32.17.0

BFH VI. Senat

FGO § 100 Abs 1 S 4, FGO § 126 Abs 6 S 1, FGO § 126a, FGO § 139 Abs 3 S 3, AO § 5, AO § 18 Abs 1 Nr 1, AO § 19 Abs 1 S 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst b, AO § 193, AO § 195 S 1, AO § 202 Abs 1 S 1, AO § 393 Abs 1, BpO § 10, FÄZustV NW § 2, FÄZustV NW § 3 Abs 1, FÄZustV NW § 20, FÄZustV NW § 23

vorgehend FG Köln, 21. März 2017, Az: 3 K 123/14

Leitsätze

1. Für die (erstmalige) Anordnung einer Außenprüfung ist es unerheblich, ob hinsichtlich der betroffenen Steuerarten und Besteuerungszeiträume der Anfangsverdacht einer Steuerstraftat besteht (Anschluss an BFH-Urteil vom 15.06.2016 - III R 8/15, BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25, Rz 20).
2. Verstöße gegen § 10 BpO, insbesondere gegen die Belehrungspflichten und damit gegen den Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit, führen nicht zur Rechtswidrigkeit einer Prüfungsanordnung.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 22.03.2017 - 3 K 123/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit der Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung sowie deren nachträglicher Erweiterung.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Im Prüfungszeitraum war er Gesellschafter der Prozessbevollmächtigten --einer Steuerberatungsgesellschaft-- und zugleich bei dieser angestellt. Anfang 2002 übernahm er einen landwirtschaftlichen Pferdezuchtbetrieb, aus dem er seither Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärte. Die Veranlagungen zur Umsatzsteuer und zur Einkommensteuer führte zunächst das Finanzamt X und ab 2011 --infolge einer Zuständigkeitsänderung bei Einzelunternehmern mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft-- das Finanzamt Y durch.
- 3 Unter dem 29.02.2008 ersuchte das Finanzamt X den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Finanzamt --FA--), bei dem Kläger für die Jahre 2004 bis 2006 eine Außenprüfung durchzuführen. In dem Ersuchen bezog sich das Finanzamt X auf einen Vermerk der Steuerfahndung aus dem Jahr 2003. Danach habe eine dritte --dem Kläger nicht bekannte-- Person darauf hingewiesen, dass der Kläger Kosten der privaten Lebensführung und Betriebsausgaben des Zuchtbetriebs in der Gewinnermittlung der Steuerberatungsgesellschaft erfasst habe.
- 4 Unter dem 11.11.2009 ordnete das FA auf Grundlage des § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) eine steuerliche Außenprüfung beim Kläger an. Geprüft werden sollten die Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 sowie die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Wirtschaftsjahre vom 01.07.2003 bis 30.06.2007. Die Außenprüfung begann am 02.12.2009.

- 5 Am 14.12.2009 legte der Kläger gegen die Prüfungsanordnung Einspruch ein. Die Außenprüfung wurde dessen ungeachtet fortgesetzt.
- 6 Am 22.03.2012 nahm das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Z (Steuerfahndung) unter Bezugnahme auf § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO Vorermittlungen gegen den Kläger im Zusammenhang mit dessen Pferdezuchtbetrieb auf. Im Rahmen der Vorermittlungen wurden u.a. Buchführungs- und Belegordner ausgewertet, die in einem gegen den Kläger bei der Staatsanwaltschaft C anhängigen Strafverfahren sichergestellt worden waren. In diesem Verfahren wurde dem Kläger zur Last gelegt, als faktischer Geschäftsführer einer GmbH Umsatzsteuer hinterzogen zu haben. Über das Ergebnis der Vorermittlungen fertigte die Steuerfahndung unter dem 11.07.2012 einen Vermerk.
- 7 Erst im November 2013 gab die Steuerfahndung dem Kläger die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens im Zusammenhang mit seinem Pferdezuchtbetrieb bekannt und durchsuchte seine Wohnung sowie das Gestüt.
- 8 Zeitgleich gab das FA dem Kläger die Erweiterung des Prüfungszeitraums auf die Jahre 2002 sowie 2007 bis 2011 wegen Einkommensteuer, Umsatzsteuer und den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für die Wirtschaftsjahre vom 01.07.2002 bis 30.06.2003 und 01.07.2007 bis 30.06.2012 bekannt. Zur Begründung führte es aus, es bestehe der Verdacht einer Steuerstraftat.
- 9 Gegen die Erweiterung der Prüfungsanordnung (im Folgenden Prüfungserweiterung) vom 29.10.2013 legte der Kläger ebenfalls Einspruch ein.
- 10 Das FA wies die Einsprüche gegen die Prüfungsanordnung und die Prüfungserweiterung als unbegründet zurück.
- 11 Am 16.01.2014 hat der Kläger Klage erhoben, mit der er die Aufhebung der Prüfungsanordnung und der Prüfungserweiterung begehrt.
- 12 Aufgrund der Aktivitäten der Steuerfahndung stellte das FA seine Prüfungstätigkeit während des laufenden Klageverfahrens ein. Einen Bericht über das Ergebnis der (erweiterten) Außenprüfung gemäß § 202 Abs. 1 Satz 1 AO erstellte es nicht.
- 13 Die Steuerfahndung vertrat in ihrem Bericht vom 01.02.2016 die Auffassung, der Kläger habe den Pferdezuchtbetrieb nicht mit Gewinnerzielungsabsicht, sondern als "verdeckten Liebhabereibetrieb" geführt. Die bei den Einkommensteuerveranlagungen berücksichtigten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft seien daher nicht anzuerkennen.
- 14 Das Finanzamt Y folgte dem Steuerfahndungsbericht und änderte unter dem 28.11.2016 die Einkommensteuerbescheide des Klägers und seiner Ehefrau für die Jahre 2002 bis 2011. Der Kläger hat gegen die Bescheide Einspruch eingelegt, über den noch nicht entschieden ist.
- 15 Bereits zuvor hatte das FA dem Kläger mit Schreiben vom 23.06.2016 mitgeteilt, die Außenprüfung sowie deren Erweiterung würden im Hinblick auf den inzwischen ergangenen steuerlichen Bericht der Steuerfahndung vom 01.02.2016 für beendet erklärt.
- 16 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der der Kläger nunmehr im Wege der Fortsetzungsfeststellungsklage die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung und der Prüfungserweiterung begehrte, mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1705 veröffentlichten Gründen ab.
- 17 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Die Prüfungsanordnung und Prüfungserweiterung seien insbesondere wegen eines Verstoßes gegen § 393 Abs. 1 AO, § 10 der Betriebsprüfungsordnung (BpO) rechtswidrig. Das FA habe ihn schon bei Erlass der Prüfungsanordnung aufgrund der falschen Anschuldigung eines Dritten der Begehung einer Steuerstraftat verdächtigt und ihn bei Beginn der Prüfung hierüber weder in Kenntnis gesetzt noch steuer(strafrecht)lich belehrt. Damit sei der verfassungsmäßig garantierte Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit des Klägers unterlaufen worden.
- 18 Er beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und festzustellen, dass die Anordnung der steuerlichen Außenprüfung betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für 2003 bis 2006 sowie betreffend die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Zeiträume 01.07.2003 bis 30.06.2007 vom 11.11.2009 und die Anordnung der Erweiterung des Prüfungszeitraumes/-umfangs auf die Jahre 2002 und 2007 bis 2011 (betreffend Einkommensteuer und

Umsatzsteuer) sowie auf die Zeiträume 01.07.2002 bis 30.06.2003 und 01.07.2007 bis 30.06.2012 (betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) vom 29.10.2013 rechtswidrig gewesen sind, hilfsweise festzustellen, dass die Prüfungsanordnung und die Prüfungserweiterung auf die Prüfung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einzuschränken gewesen seien, sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorfahren für notwendig zu erklären.

- 19** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 20** II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 und die Prüfungserweiterung vom 29.10.2013 rechtmäßig sind. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 21** 1. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Fortsetzungsfeststellungsklage statthaft ist. Die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 und die Prüfungserweiterung vom 29.10.2013 --jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 13.12.2013-- haben sich erledigt. Zwar hat das FA die (erweiterte) Außenprüfung nicht gemäß § 202 Abs. 1 Satz 1 AO mit einem entsprechenden Prüfungsbericht abgeschlossen, es hat aber die Außenprüfung im finanzgerichtlichen Klageverfahren ausdrücklich für beendet erklärt. Damit ist die auf der Prüfungsanordnung und der Prüfungserweiterung beruhende Pflicht des Klägers, die Durchführung der Außenprüfung durch das FA (weiterhin) zu dulden, entfallen.
- 22** 2. Auch hat der Kläger ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung und der Prüfungserweiterung. Denn ungeachtet der Frage, ob und in welchem Umfang in einem Besteuerungsverfahren ein allgemeines gesetzliches Verwertungsverbot für Prüfungsfeststellungen besteht, die im Rahmen einer rechtswidrigen Außenprüfung erlangt worden sind, setzt ein solches Verwertungsverbot nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) voraus, dass die Rechtswidrigkeit der Prüfung im Wege der Anfechtung der Prüfungsanordnung festgestellt worden ist (z.B. BFH-Urteil vom 25.01.2017 - I R 70/15, BFHE 257, 66, BStBl II 2017, 780, Rz 19, m.w.N.). Hiervon gehen mittlerweile auch die Beteiligten übereinstimmend aus. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 23** 3. Gleichwohl ist die Revision unbegründet. Denn die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 und die Prüfungserweiterung vom 29.10.2013 sind rechtmäßig gewesen. Sie waren auch nicht --was der Kläger mit dem Hilfsantrag begehrt-- auf die Prüfung seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu beschränken.
- 24** Ob und in welchem Umfang bei einem Steuerpflichtigen nach § 193 AO eine Außenprüfung angeordnet wird, ist eine Ermessensentscheidung, die vom Gericht nach § 102 FGO nur darauf zu prüfen ist, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens eingehalten wurden und ob die Behörde das ihr eingeräumte Ermessen unter Beachtung des Gesetzeszwecks (§ 5 AO) fehlerfrei ausgeübt hat (BFH-Urteil vom 28.09.2011 - VIII R 8/09, BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395, Rz 20).
- 25** a) Die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 entspricht diesen Vorgaben. Sie wurde vom zuständigen FA erlassen (dazu unter aa). Zudem hat das FA die gesetzlichen Grenzen des Ermessens beachtet und frei von Ermessensfehlern entschieden (dazu unter bb).
- 26** aa) Außenprüfungen werden von den für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden durchgeführt (§ 195 Satz 1 AO).
- 27** (1) Die Zuständigkeit des FA für den Erlass der angefochtenen Prüfungsanordnung ergibt sich aus § 20 i.V.m. § 23 der Verordnung über die Zuständigkeiten der Finanzämter des Landes Nordrhein-Westfalen (FA-ZVO). Danach ist abweichend von der Bezirksgliederung des § 2 bei Betrieben aller Größenklassen der Konzerne im Oberfinanzbezirk B des Wirtschaftsabschnitts "Land- und Forstwirtschaft" in den Bezirken der Finanzämter X und Y das beklagte Prüfungsfinanzamt für die Anordnung von Außenprüfungen zuständig. In diesem Umfang verdrängt die Prüfungszuständigkeit des FA die Zuständigkeit der ihm zugewiesenen Finanzämter. Der in A ansässige land- und

forstwirtschaftliche Betrieb durfte deshalb weder gemäß der Bezirksgliederung vom Finanzamt X (§ 2 FA-ZVO) noch vom Finanzamt Y als Schwerpunktfinanzamt für Steuerfälle mit Einkünften aus Land und Forstwirtschaft (§ 3 Abs. 1 FA-ZVO) geprüft werden.

- 28** (2) Die Zuständigkeit des FA aus § 20 i.V.m. § 23 FA-ZVO ist --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch nicht auf die Prüfung seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beschränkt.
- 29** Dies wäre nur der Fall, wenn die Einkünfte des Klägers gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO gesondert festzustellen wären, weil das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO) nicht auch für die Steuern vom Einkommen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 AO) zuständig ist. Eine gesonderte Feststellung von Einkünften steht vorliegend jedoch nicht in Rede. Denn der Kläger hatte während des Prüfungszeitraums sowohl seinen Wohnsitz als auch den Sitz seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in A.
- 30** Im Übrigen darf --worauf das FG zutreffend hingewiesen hat-- sich eine Außenprüfung gemäß § 193 Abs. 1 AO nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich auch auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erstrecken (so bereits BFH-Urteil vom 28.11.1985 - IV R 323/84, BFHE 145, 311, BStBl II 1986, 437).
- 31** bb) Das FA hat die gesetzlichen Grenzen des Ermessens beim Erlass der Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 nicht überschritten.
- 32** Eine Außenprüfung ist nach § 193 Abs. 1 AO u.a. zulässig bei Steuerpflichtigen, die --wie der Kläger-- einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten. Weitere Anforderungen enthält die Norm nicht; es handelt sich um eine tatbestandlich voraussetzungslose Prüfungsermächtigung. Im Rahmen des § 193 Abs. 1 AO sind daher Außenprüfungen in den Grenzen des Verhältnismäßigkeitsprinzips und des Willkürverbots grundsätzlich unbeschränkt zulässig (z.B. BFH-Urteile in BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395, Rz 21, 25; vom 16.12.2014 - VIII R 52/12, BFHE 250, 1, Rz 20, und vom 15.06.2016 - III R 8/15, BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25, Rz 17, jeweils m.w.N.).
- 33** (1) Für die Anordnung einer Außenprüfung ist unerheblich, ob hinsichtlich der betroffenen Steuerarten und Besteuerungszeiträume der Anfangsverdacht einer Steuerstraftat besteht (BFH-Urteil in BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25, Rz 20, m.w.N.). Dies gilt auch, soweit die erstmalige Anordnung einer Außenprüfung in Rede steht. Insoweit ist nicht zwischen erstmaligen Prüfungen und Anschlussprüfungen zu unterscheiden (BFH-Urteil in BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25 – zum fehlenden Vorrang einer Prüfung an Amtsstelle bei einer Außenprüfung gemäß § 193 Abs. 1 AO). Denn die Anordnung einer Außenprüfung ist auch zulässig, soweit ausschließlich festgestellt werden soll, ob und inwieweit Steuerbeträge hinterzogen oder leichtfertig verkürzt worden sind. Eine sich insoweit gegenseitig ausschließende Zuständigkeit von Außenprüfung und Steuerfahndung besteht nicht. Es ist möglich und zulässig, dass Ermittlungsmaßnahmen des Außenprüfers eine Doppelfunktion haben: die Ermittlung des steuerlichen und die des strafrechtlichen Sachverhalts (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 04.11.1987 - II R 102/85, BFHE 151, 324, BStBl II 1988, 113, unter II., m.w.N., sowie BFH-Beschlüsse vom 27.07.2009 - IV B 90/08; vom 13.01.2010 - X B 113/09, und vom 29.12.2010 - IV B 46/09).
- 34** Deshalb war das FA, selbst für den Fall, dass bei Erlass der Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 gegen den Kläger ein Anfangsverdacht einer Steuerstraftat vorgelegen haben sollte, zur Anordnung der Außenprüfung befugt.
- 35** (2) Dem Einwand des Klägers, das FA sei zum Erlass der Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 nicht berechtigt gewesen, weil es ihn aufgrund der falschen Anschuldigung eines Dritten der Begehung einer Steuerstraftat verdächtigt und hierüber weder in Kenntnis gesetzt noch steuerstrafrechtlich belehrt habe, vermag der Senat nicht zu folgen. Zwar sind gemäß § 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel (§ 328 AO) gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn der Steuerpflichtige dadurch gezwungen wäre, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Ist gegen den Steuerpflichtigen ein Strafverfahren eingeleitet worden, ist er gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO darüber zu belehren, soweit dazu Anlass besteht. Entsprechendes regelt § 10 BpO. Verstöße hiergegen --insbesondere gegen die Belehrungspflichten und damit gegen den Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit-- führen jedoch nicht zur Rechtswidrigkeit einer Prüfungsanordnung. Denn die vorgenannten Regelungen betreffen nicht die Voraussetzungen, unter denen eine Außenprüfung angeordnet werden kann, und damit das "ob", sondern bestimmen, nach welchen rechtstaatlichen Grundsätzen und damit "wie" eine zuvor angeordnete Prüfung durchzuführen ist. Zudem richten sich die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften.

Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren stehen grundsätzlich unabhängig und gleichrangig nebeneinander (BFH-Urteil vom 23.01.2002 - XI R 10, 11/01, BFHE 198, 7, BStBl II 2002, 328, unter II.2.a).

- 36** Ob danach im Streitfall für das FA Anlass zur steuer(straf)rechtlichen Belehrung des Klägers bestand, bedarf daher vorliegend keiner Entscheidung. Hierüber ist ebenso wie über die Frage, welche Rechtsfolgen gegebenenfalls aus einem Verstoß gegen die Belehrungspflichten zu ziehen wären, im Besteuerungsverfahren bzw. im Strafverfahren zu entscheiden.
- 37** (3) Auch im Übrigen lässt der Erlass der Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 keine Ermessensfehler erkennen. Derartiges wird vom Kläger im Revisionsverfahren auch nicht (mehr) gerügt.
- 38** (4) Anhaltspunkte für eine willkürliche oder schikanöse Belastung des Klägers durch den Erlass der angefochtenen Prüfungsanordnung (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395) sind ebenfalls nicht ersichtlich. Insbesondere ist nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG nicht erkennbar, dass sich das FA bei Erlass der Prüfungsanordnung maßgeblich von sachfremden Erwägungen hat leiten lassen und der Zweck der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse in den Hintergrund getreten ist.
- 39** b) Die Anordnung des FA vom 29.10.2013, die Prüfung auf die Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2002 sowie 2007 bis 2011 und bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auf die Wirtschaftsjahre vom 01.07.2002 bis 30.6.2003 sowie 01.07.2007 bis 30.06.2012 zu erweitern, entspricht ebenfalls den gesetzlichen Vorgaben. Die Erweiterung der Prüfungsanordnung auf die bereits mit Ablauf des Jahres 2007 regelverjährte Einkommen- und Umsatzsteuer für 2002 sowie die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Wirtschaftsjahr 01.07.2002 bis 30.06.2003 konnte das FA ohne Weiteres darauf stützen, "dass nunmehr auch der konkrete Tatverdacht der Steuerhinterziehung begründet war". Hierauf hat das FG zu Recht hingewiesen. Einwände hiergegen hat der Kläger nur insoweit vorgebracht, als aus der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 die Rechtswidrigkeit der Prüfungserweiterung vom 29.10.2013 folge. Da die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 --wie dargelegt-- rechtmäßig ist, sieht der Senat insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 40** 4. Die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge hat der Senat geprüft. Sie ist jedenfalls unbegründet. Der Senat sieht insoweit ebenfalls von einer Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 41** 5. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszuges, im Streitfall das FG (Senatsurteil vom 15.02.2017 - VI R 30/16, BFHE 257, 96, BStBl II 2017, 644, Rz 28, m.w.N.).
- 42** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de