

Urteil vom 21. Juni 2012, IV R 42/11

Umfang der Erweiterung einer Außenprüfung - Anschlussrevision als prozessualer Antrag - neben einer zulässigen Revision eingelegte unzulässige Anschlussrevision

BFH IV. Senat

AO § 194 Abs 1 S 2, FGO § 155, ZPO § 554, FGO § 126, BpO 2000 § 4 Abs 3 S 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 17. Juni 2010, Az: 3 K 155/08

Leitsätze

NV: § 194 Abs. 1 Satz 2 AO begrenzt das Ermessen des Finanzamtes beim Erlass einer Prüfungserweiterung nicht dahin gehend, die Prüfung auf den bestimmten Sachverhalt zu beschränken, der voraussichtlich zu einer nicht unerheblichen Änderung der Besteuerungsgrundlagen führt und daher i.S. von § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO 2000 Grund für die Erweiterung des Prüfungszeitraums ist. Betriebliche Steuerarten, die schon aufgrund der ursprünglichen Prüfungsanordnung Prüfungsgegenstand geworden sind, dürfen auch dann in die Prüfungserweiterung einbezogen werden, wenn sich der Sachverhalt in diesen Steuerarten von vornherein nicht auswirken kann.

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer Anordnung zur Erweiterung der Außenprüfung.
- 2** Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht.
- 3** Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ unter dem 23. April 2007 an die Klägerin eine Prüfungsanordnung für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer. Während der Außenprüfung wurde zwischen dem FA und der Klägerin der Bilanzansatz von Betriebsgebäuden streitig. Der Betriebsprüfer war der Ansicht, die Klägerin habe die Gebäude zu einem überhöhten Wert angesetzt und überhöhte Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Anspruch genommen. Hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 war bereits unstreitig Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Bescheide für das Jahr 2002 waren unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen.
- 4** Am 26. November 2007 erging eine erweiterte Prüfungsanordnung, womit die Außenprüfung auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 erstreckt wurde. Das FA begründete dies damit, dass mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen sei, weil die AfA-Bemessungsgrundlage für die Geschäftsgebäude auf dem Betriebsgrundstück voraussichtlich zu mindern sei.
- 5** Den dagegen eingelegten Einspruch der Klägerin wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 27. März 2008 als unbegründet zurück, woraufhin die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG) erhob.
- 6** Während des Klageverfahrens und nach Abschluss der Außenprüfung erließ das FA am 22. Dezember 2008 Änderungsbescheide zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 bis 2005, worin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils erhöht waren. Die Klägerin änderte daraufhin ihre Klage in eine Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 67 i.V.m. § 100 Abs. 1 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und beantragte, festzustellen, dass die Prüfungsanordnung vom 26. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2008, mit der die Außenprüfung auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 erweitert wurde, rechtswidrig war.

- 7 Die Klage hatte teilweise Erfolg. Mit Urteil vom 18. Juni 2010 hat das FG festgestellt, dass die Prüfungserweiterung vom 26. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2008 auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 rechtswidrig gewesen sei. Denn insoweit hätten keine konkreten Umstände dafür bestanden, dass mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen gewesen sei. Auch das FA sei hiervon nach der Begründung der Prüfungserweiterung ausgegangen. Daher sei es ermessensfehlerhaft und rechtswidrig gewesen, gleichwohl die Prüfung auch auf die Umsatzsteuer 2002 zu erweitern. Im Übrigen wies das FG die Klage als unbegründet ab.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts, soweit das FG in seinem Urteil festgestellt habe, dass die Anordnung zur Erweiterung der Außenprüfung auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 rechtswidrig gewesen sei. Für eine ermessensfehlerfreie Erweiterung des Prüfungszeitraums sei nicht erforderlich, dass sowohl hinsichtlich des Erweiterungszeitraums als auch hinsichtlich der konkreten Steuerart mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen gerechnet werden müsse. Die Prüfungserweiterung auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 sei daher ermessensfehlerfrei und rechtmäßig ergangen.
- 9 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 18. Juni 2010 insoweit aufzuheben, als darin festgestellt wird, dass die Prüfungsanordnung vom 26. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2008 hinsichtlich der Erweiterung der Außenprüfung auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 rechtswidrig war, und die Klage auch insoweit abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt durch Schriftsatz vom 11. November 2011, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen. Weiterhin beantragt sie sinngemäß im Wege einer Anschlussrevision, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 18. Juni 2010 insoweit aufzuheben, als es die Klage abgewiesen hat, und festzustellen, dass die Prüfungsanordnung vom 26. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2008 zur Erweiterung der Außenprüfung auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und die Gewerbesteuer für das Jahr 2002 rechtswidrig war.
- 11 Bezüglich der Umsatzsteuer 2002 sei weder mit Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen gewesen, noch hätte der Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit bestanden. Hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und der Gewerbesteuer für das Jahr 2002 sei die Prüfungserweiterung ermessensfehlerhaft und daher rechtswidrig gewesen, da keine Umstände für eine Mehrsteuererwartung bezüglich der Abschreibung des Betriebsgebäudes vorgelegen hätten. Vielmehr hätten im Zeitpunkt des Erlasses der Prüfungsanordnung objektiv ausschließlich Umstände vorgelegen, die gegen eine Mehrsteuererwartung bezüglich der Abschreibung des Betriebsgebäudes gesprochen hätten. Insoweit sei die Prüfungserweiterung außerdem unverhältnismäßig gewesen, da der maßgebliche Sachverhalt bereits in vollem Umfang ausermittelt gewesen sei.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des FA ist begründet. Das vorinstanzliche Urteil war daher insoweit aufzuheben, als darin festgestellt wird, dass die Prüfungserweiterung vom 26. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2008 auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 rechtswidrig war. Die Klage ist auch insoweit abzuweisen. Die Anschlussrevision der Klägerin ist unzulässig und war daher zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 FGO).
- 13 A. Revision des FA
- 14 1. Das FG hat zu Unrecht festgestellt, dass die Prüfungsanordnung zur Erweiterung der Außenprüfung auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 ermessensfehlerhaft und daher rechtswidrig war. Das FA hat das ihm in § 194 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 196 der Abgabenordnung (AO) eingeräumte Ermessen, auch die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 in die Prüfungserweiterung einzubeziehen, nicht fehlerhaft ausgeübt.
- 15 a) Gemäß § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung bei Steuerpflichtigen, die --wie die Klägerin-- einen gewerblichen Betrieb unterhalten, zulässig. Nach § 194 Abs. 1 Satz 2 AO kann eine Außenprüfung mehrere Steuerarten und Besteuerungszeiträume umfassen, sie kann sich aber auch auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Den Umfang der Außenprüfung hat gemäß § 196 AO die zuständige Finanzbehörde --im Streitfall das FA-- in einer schriftlichen Prüfungsanordnung zu bestimmen. Die Bestimmung des Prüfungsumfanges ist eine von den Gerichten nur gemäß § 102 FGO zu überprüfende Ermessensentscheidung (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Juni 2000 I R 20/99, BFH/NV 2000, 1447, unter II.2. der Gründe).

- 16** b) Die Finanzbehörden haben sich für die Ausübung ihres Ermessens durch die Betriebsprüfungsordnung (Steuer) --BpO 2000-- dahin gebunden, dass bei Steuerpflichtigen wie der Klägerin, die kein Großbetrieb oder Unternehmen i.S. der §§ 13 und 19 BpO 2000 sind, der Prüfungszeitraum in der Regel nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen soll (§ 4 Abs. 3 Satz 1 BpO 2000). Nach § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO 2000 kann der Prüfungszeitraum aber insbesondere dann drei Besteuerungszeiträume übersteigen, wenn mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen ist oder wenn der Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit besteht. Diese Verwaltungsregelung ist als Selbstbindung der Verwaltung bei der Ermessensausübung auch im gerichtlichen Verfahren zu beachten (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 1447, unter II.2. der Gründe).
- 17** c) Die Voraussetzungen, unter denen nach § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO 2000 der Prüfungszeitraum drei Besteuerungszeiträume übersteigen kann, haben im Streitfall vorgelegen. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, die für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, bestand im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung des FA aufgrund konkreter Umstände die Vermutung, dass mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen im Veranlagungszeitraum 2002 hinsichtlich des Gewinns der Klägerin aus Gewerbebetrieb zu rechnen war (vgl. zum Vorliegen einer nicht unerheblichen Steuernachforderung BFH-Urteile vom 28. April 1988 IV R 106/86, BFHE 153, 210, BStBl II 1988, 857, unter 3. der Gründe, und vom 24. November 1988 IV R 199/85, BFH/NV 1989, 548, unter 2. der Gründe). Daraus folgt jedoch nicht, dass das FA die Prüfung im Veranlagungszeitraum 2002 inhaltlich nur auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und die Gewerbesteuer erweitern durfte, wo sich der Sachverhalt, der Grund für die Erweiterung des Prüfungszeitraums war, auswirken konnte. Die Rechtsfolge des § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO 2000 besteht darin, das FA bei der Ermessensausübung hinsichtlich des zeitlichen Umfangs der Außenprüfung von der Bindung an die Verwaltungsregelung in § 4 Abs. 3 Satz 1 BpO 2000 zu befreien. Tritt diese Rechtsfolge ein, hat das FA gemäß § 194 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 196 und § 5 AO zu entscheiden, ob und inwieweit es den Prüfungsumfang wegen der in § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO 2000 aufgeführten Sachverhalte erweitert (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 1447, unter II.4. der Gründe).
- 18** d) Die gerichtliche Prüfung gemäß § 102 FGO ergibt, dass das FA mit der Erweiterung der Prüfung auf die Umsatzsteuer 2002 weder die gesetzlichen Grenzen des ihm in § 194 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 196 AO eingeräumten Ermessens überschritten noch von seinem Ermessen in einer dem Zweck des § 194 Abs. 1 Satz 2 AO widersprechenden Form Gebrauch gemacht hat.
- 19** aa) § 194 Abs. 1 Satz 2 AO begrenzt das Ermessen des FA beim Erlass einer Prüfungserweiterung nicht dahin gehend, die Prüfung auf den bestimmten Sachverhalt zu beschränken, der voraussichtlich zu einer nicht unerheblichen Änderung der Besteuerungsgrundlagen führt und daher i.S. von § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO 2000 Grund für die Erweiterung des Prüfungszeitraums ist. Vielmehr darf das FA die Prüfungserweiterung generell für den Besteuerungszeitraum anordnen, in dem der betreffende Sachverhalt verwirklicht wurde (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 1447, unter II.5.a der Gründe). Betriebliche Steuerarten, die schon aufgrund der ursprünglichen Prüfungsanordnung Prüfungsgegenstand geworden sind, dürfen daher auch dann in die Prüfungserweiterung einbezogen werden, wenn sich der Sachverhalt in diesen Steuerarten von vornherein nicht auswirken kann.
- 20** bb) Die Anordnung der Prüfungserweiterung auch auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 widersprach auch nicht dem Zweck des § 194 Abs. 1 Satz 2 AO. Außenprüfungen dienen der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Wird die Prüfung bereits in der Prüfungsanordnung auf einen bestimmten Sachverhalt beschränkt, schließt dies eine umfassende Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen --ggf. auch zu dessen Gunsten-- aus und kann zu Streit darüber führen, ob Prüfungshandlungen noch der Aufklärung des in der Prüfungsanordnung bezeichneten Sachverhalts dienen oder über den angeordneten Prüfungsumfang hinausgehen (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 1447, unter II.5.b der Gründe). Dies genügt, um die Entscheidung des FA in Bezug auf den Zweck des § 194 Abs. 1 Satz 2 AO als ermessensfehlerfrei zu beurteilen.
- 21** 2. Da die Sache spruchreif ist, konnte der Senat in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 22** B. Anschlussrevision der Klägerin
- 23** Die Anschlussrevision der Klägerin ist unzulässig.
- 24** 1. Der Antrag, das Urteil der Vorinstanz insoweit aufzuheben, als es die Klage abgewiesen hat, und festzustellen, dass die Prüfungsanordnung vom 26. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2008 zur Erweiterung der Außenprüfung auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

und die Gewerbesteuer für das Jahr 2002 rechtswidrig war, ist im Rahmen der Anschlussrevision nicht statthaft. Die gemäß § 155 FGO i.V.m. § 554 der Zivilprozessordnung im Finanzgerichtsprozess statthafte Anschlussrevision ist kein Rechtsmittel im eigentlichen Sinne, sondern ein prozessualer Antrag innerhalb des vom Gegner eingelegten Rechtsmittels (Hauptrevision). Wenn Gegenstand des angefochtenen Urteils mehrere Verwaltungsakte sind und die Hauptrevision sich nur gegen einen dieser Verwaltungsakte richtet, kann das angefochtene Urteil daher hinsichtlich der anderen Verwaltungsakte mit einer Anschlussrevision nicht mehr angegriffen werden (BFH-Urteil vom 29. April 2008 I R 67/06, BFHE 221, 201, BStBl II 2011, 55, unter B.II.1. der Gründe, m.w.N.).

- 25** Im Streitfall hat das FA Revision nur bezüglich der vom FG festgestellten Rechtswidrigkeit der Prüfungserweiterung auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 eingelegt. Dabei handelt es sich um einen selbständigen Verwaltungsakt gegenüber der Prüfungserweiterung auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und die Gewerbesteuer für das Jahr 2002. Denn eine Prüfungsanordnung für mehrere Steuerarten enthält mehrere selbständige Regelungen i.S. des § 118 AO (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 18. Oktober 1994 IX R 128/92, BFHE 176, 298, BStBl II 1995, 291, unter 1.c der Gründe, m.w.N.).
- 26** Die Rechtmäßigkeit der Prüfungserweiterung auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und die Gewerbesteuer für das Jahr 2002 hat das FG rechtskräftig festgestellt. Die Klägerin hat insoweit nach Zulassung der Revision durch den erkennenden Senat mit der Klägerin am 16. September 2011 zugestellten Beschluss nicht innerhalb der einmonatigen Frist (§ 116 Abs. 7 Satz 2 i.V.m. § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO) Revision eingelegt. Aus diesem Grund kann der Senat offenlassen, ob die von der Klägerin durch Schriftsatz vom 11. November 2011 ausdrücklich erhobene Anschlussrevision im Wege rechtsschutzgewährender Auslegung in eine selbständige Revision umzudeuten wäre. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 Abs. 1 FGO wegen der Versäumung der Revisionsfrist kommt nicht in Betracht. Die Klägerin hat insoweit keinen Antrag gestellt. Auch nach Aktenlage sind Gründe, die eine Wiedereinsetzung rechtfertigen könnten, nicht ersichtlich.
- 27** 2. Gemäß § 126 Abs. 1 FGO ist eine unzulässige Revision grundsätzlich durch Beschluss zu verwerfen. Haben aber beide Beteiligte Revision eingelegt und ist davon die eine unbegründet, die andere unzulässig, kann der Senat insgesamt über beide Revisionen durch Urteil entscheiden (BFH-Urteil vom 8. März 2007 IV R 41/05, BFH/NV 2007, 1813, unter II.B.1. der Gründe). Dies gilt gleichermaßen für die Entscheidung über eine unzulässige Anschlussrevision, die neben einer zulässigen Revision eingelegt worden ist (BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 18/06, BFHE 224, 330, BStBl II 2009, 654, unter II.B. der Gründe).
- 28** C. Die Entscheidung ergeht gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung, da die Beteiligten hierauf verzichtet haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de