

Urteil vom 16. Juni 2015, IX R 51/14

Hemmung der Feststellungsverjährung bei Prüfung eines Gesamtobjekts (Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 02.09.2015 als NV-Entscheidung abrufbar)

BFH IX. Senat

AO § 171 Abs 4, AO § 180 Abs 1, AO § 180 Abs 2, AO § 181, AO1977§180Abs2V § 3 Abs 1 S 1 Nr 2, AO1977§180Abs2V § 7, AO1977§180Abs2V § 5, AO1977§180Abs2V § 1 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 28. Oktober 2014, Az: 2 K 1/14

Leitsätze

Die Durchführung der Außenprüfung bei einer Gesellschaft, die i.S. von § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 VO zu § 180 Abs. 2 AO hinsichtlich des Gesamtobjekts für die Feststellungsbeteiligten im Feststellungszeitraum gehandelt hat, als "Verfahrensbeteiligte" (§ 5 VO zu § 180 Abs. 2 AO) ist nach § 7 Abs. 1 VO zu § 180 Abs. 2 AO zulässig und führt zur Hemmung der Feststellungsfrist gemäß § 171 Abs. 4 AO gegenüber allen Feststellungsbeteiligten, auch wenn diese von der Außenprüfung keine Kenntnis haben .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 29. Oktober 2014 2 K 1/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Hemmung der Feststellungsverjährung nach § 181 Abs. 1, § 171 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO).
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarben 2002 eine Wohnung in einem denkmalgeschützten Objekt von der ... GmbH & Co. KG (KG). Der Kaufpreis betrug 259.695 €. Von den Anschaffungskosten entfielen nach dem notariellen Kaufvertrag 25.532 € auf den Grund und Boden, 27.177 € auf die Altbausubstanz und 206.985 € auf nach dem Kaufvertragsabschluss durchzuführende Modernisierungs- und Baumaßnahmen.
- 3 Am 15. Februar 2005 gab die KG eine Erklärung für die gesonderte und einheitliche Feststellung mit diesen Zahlenangaben beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ab. Die Kläger erhielten vom Regierungspräsidium X eine Bescheinigung zur Geltendmachung steuerlicher Vorteile gemäß §§ 7i, 10f und 11b des Einkommensteuergesetzes, nach der die Aufwendungen für Sanierungsarbeiten mit 203.626 € festgestellt wurden. Die Kläger erklärten die entsprechenden Beträge in ihren Einkommensteuererklärungen ab 2003 beim für sie örtlich zuständigen FA Z.
- 4 Das FA ordnete gegenüber der KG am 16. Oktober 2008 eine Außenprüfung an. Im Rahmen der Umsetzung der Ergebnisse der Außenprüfung erließ das FA am 23. September 2011 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung gemäß Verordnung (VO) zu § 180 Abs. 2 AO für die Kalenderjahre 2002 bis 2010, der auch den Klägern bekanntgegeben wurde. Für die Kläger setzte das FA u.a. den Anteil von Grund und Boden auf 28.644 €, für die Altbausubstanz auf 21.944 € und für die begünstigten Sanierungskosten auf 206.283 € fest. Das von den Klägern gegen den Feststellungsbescheid betriebene Einspruchsverfahren blieb mit Einspruchsentscheidung vom 4. Dezember 2013 erfolglos. Die nachfolgende Klage

beim Finanzgericht (FG) hatte insoweit teilweise Erfolg, als die Werte für Grund und Boden auf 25.532 € und für die Altbaubsubstanz auf 25.055 € festgestellt wurden.

- 5 Mit ihrer Revision bringen die Kläger u.a. vor, dass sie bis zum Jahr 2011 keinerlei Kenntnis darüber gehabt hätten, dass eine Prüfung des FA für das Objekt stattgefunden habe. Sie seien davon ausgegangen, dass die Ermittlung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung endgültig durch das für die Einkommensteuerfestsetzung zuständige FA geklärt gewesen sei und dass es dazu keine Ermittlungen gegeben habe. Der Bescheid sei daher aufzuheben, weil die Festsetzungsfrist abgelaufen sei. Eine Hemmung der Verjährungsfrist durch die Außenprüfung sei nicht eingetreten, da diese ihnen nicht bekannt gemacht worden sei und sie daher von dieser keine Kenntnis erhalten hätten. Umstände außerhalb des eigenen Kenntnis- und Einflussbereichs könnten keine verjährungshemmende Wirkung haben.
- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des Sächsischen FG vom 29. Oktober 2014 2 K 1/14 und die Einspruchsentscheidung vom 4. Dezember 2013 sowie den Feststellungsbescheid vom 23. September 2011 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 Das FG hat zu Recht entschieden, dass noch keine Feststellungsverjährung eingetreten war, da der Ablauf der Frist gemäß § 171 Abs. 4 AO aufgrund der Außenprüfung gehemmt war.
- 10 1. Wird vor Ablauf der Feststellungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft 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 Feststellungsbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen sind. Nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO entfällt die Ablaufhemmung der Feststellungsfrist, 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.
- 11 Voraussetzung für die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO ist der Beginn einer Außenprüfung. Nach ständiger Rechtsprechung ist für eine Ablaufhemmung durch den Beginn einer Außenprüfung erforderlich, dass eine förmliche Prüfungsanordnung erlassen und bekanntgegeben wurde und --wenn auch nur stichprobenweise-- tatsächlich Prüfungshandlungen für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume vorgenommen wurden (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. April 2003 VII R 3/02, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, unter II.4.a, und vom 8. Juli 2009 XI R 64/07, BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4, unter II.2.a; Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 171 Rz 39 f.). Nach § 124 Abs. 1 Satz 1 AO wird ein Verwaltungsakt gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er ihm bekanntgegeben wird. Prüfungsanordnungen als Verwaltungsakte sind demjenigen bekanntzugeben, dessen steuerliche Verhältnisse überprüft werden sollen. Nach § 7 Abs. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO ist die Prüfungsanordnung bei dem Verfahrensbeteiligten bekanntzugeben, bei dem die Außenprüfung durchgeführt werden soll. Erkennbar sein muss die Vornahme von Prüfungsmaßnahmen daher allein für den Adressaten der Prüfungsanordnung.
- 12 Die Ablaufhemmung tritt für die Besteuerungsgrundlagen ein, auf die sich die Prüfung tatsächlich erstreckt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 11. August 1993 II R 34/90, BFHE 172, 393, BStBl II 1994, 375; Klein/Rüsken, a.a.O., § 171 Rz 51, m.w.N.). Weitere Voraussetzungen, etwa die Tatsache, dass die Erwerber eines Gesamtobjekts i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO jeweils einzeln Kenntnis von der Prüfungsanordnung erhalten müssen und diese daher auch diesen bekanntzugeben ist, nennen die einschlägigen Vorschriften nicht.

- 13** 2. Daran gemessen ist die Entscheidung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 14** Prüfungsadressat und Bekanntgabeadressat der Prüfungsanordnung war nach den tatsächlichen Feststellungen des FG die KG, an die unstreitig die Bekanntgabe erfolgt war. Eine Bekanntgabe an die Kläger war nicht erforderlich, da die Außenprüfung nicht bei ihnen, sondern bei der für die Abgabe der Feststellungserklärung zuständigen KG (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO) durchgeführt werden sollte. Bei der KG sind nach den Feststellungen des FG auch Prüfungsmaßnahmen hinsichtlich der von der Feststellung betroffenen Besteuerungsgrundlagen durchgeführt worden.
- 15** Da die reguläre Feststellungsfrist gemäß §§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 181 Abs. 1 AO in der Folge der Abgabe der Feststellungserklärung seitens der KG im Jahr 2005 am 31. Dezember 2009 ablief, konnte die am 9. Dezember 2008 begonnene Betriebsprüfung der KG den Ablauf der Feststellungsfrist wirksam nach § 171 Abs. 4, § 181 Abs. 1 AO hemmen. Mit dem Beginn der Betriebsprüfung war daher die Feststellungsfrist gemäß § 171 Abs. 4 AO bis zum Erlass des streitigen Änderungsbescheids gehemmt (gl.A. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 94; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO, Rz 610; a.A. Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO, § 180 Rz 166; offengelassen vom BFH-Beschluss vom 14. März 1989 I B 50/88, BFHE 154, 365, BStBl II 1989, 590).
- 16** Die Auffassung der Kläger, wonach bei einer Prüfung beim Hersteller eines Gesamtobjekts i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO die verjährungshemmende Wirkung der Prüfungsmaßnahmen nur eintrete, wenn die einzelnen am Gesamtobjekt Beteiligten Kenntnis von den Prüfungsmaßnahmen hätten, findet im Gesetz keine Stütze. Diese Auffassung liefe im Ergebnis darauf hinaus, dass eine Prüfungsanordnung bei einem Gesamtobjekt i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO neben dem Hersteller nicht nur allen Beteiligten bekanntgegeben werden müsste, sondern auch, dass diese bei einer Außenprüfung von deren Beginn unterrichtet werden müssten. Dies wäre nicht nur verwaltungsökonomisch wenig sinnvoll, da die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter nicht geprüft werden. Es widerspräche vielmehr auch der von der Vorschrift des § 180 Abs. 2 Satz 1 AO sowie der zu § 180 Abs. 2 AO ergangenen Verordnung bezweckten Konzentrationswirkung des Verfahrens der gesonderten und einheitlichen Feststellung. Denn diese dient nach dem Gesetzeswortlaut des § 180 Abs. 2 Satz 1 AO gerade der "Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung bei gleichen Sachverhalten und zur Erleichterung des Besteuerungsverfahrens".
- 17** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de