Beschluss vom 11. Januar 2018, VIII B 67/17

Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO i.V.m. § 147a AO - Berechnung des Schwellenwertes - Verfassungsmäßigkeit - Keine Unzulässigkeit der Außenprüfung wegen hohen Alters des Steuerpflichtigen - Erweiterung des AdV-Antrags im Beschwerdeverfahren

ECLI:DE:BFH:2018:BA.110118.VIIIB67.17.0

BFH VIII. Senat

AO § 193 Abs 1, AO § 147a, EStG § 32d Abs 6, EStG § 20 Abs 9, FGO § 69 Abs 2, FGO § 69 Abs 3, GG Art 80 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, EStG § 43 Abs 5 S 1, EStG § 43 Abs 5 S 3, AOEG 1977 Art 97 § 22 Abs 2, SteuerHBekV § 5

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 21. Mai 2017, Az: 2 V 22/17

Leitsätze

1. Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass die gesetzlichen Grundlagen für eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO i.V.m. § 147a AO sowohl formell als auch materiell verfassungsgemäß sind .

2. Bei der Berechnung des Schwellenwertes des § 147a Abs. 1 Satz 1 AO sind Kapitaleinkünfte, die aufgrund eines Antrags auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG der tariflichen Besteuerung unterliegen, mit einzubeziehen. Der Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten ist gemäß § 20 Abs. 9 EStG ausgeschlossen .

3. Bei der Berechnung des Schwellenwertes des § 147a Abs. 1 Satz 1 AO ist zwar ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart möglich, jedoch sind weder Verlustvorträge noch Verlustrückträge aus anderen Jahren noch vertikale Verlustverrechnungen mit anderen Einkunftsarten zu berücksichtigen .

4. Der Steuerpflichtige kann sich nicht aufgrund seines hohen Alters auf eine Unzulässigkeit der Außenprüfung berufen .

5. Die Änderung bzw. Erweiterung eines Antrags auf AdV im Beschwerdeverfahren ist unzulässig, wenn dies zu einer wesentlichen Veränderung des Streitgegenstands führt .

Tenor

1. Die Beschwerde des Antragstellers gegen den Beschluss des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 22. Mai 2017 2 V 22/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

2. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Anordnung zur Vorlage von Unterlagen in der Anlage zur Prüfungsanordnung vom 29. November 2016 wird als unzulässig abgewiesen.

3. Die Kosten des Verfahrens hat der Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) wurde in den Kalenderjahren 2011 bis 2014 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. In der Einkommensteuererklärung für 2011 erklärte er u.a. Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1.099.306 € als dem inländischen und in Höhe von 84.237 € als nicht dem inländischen Steuerabzug unterliegend. Darin enthalten waren Gewinne aus Kapitalerträgen i.S. des § 20 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 679.694 €. Er stellte einen Antrag auf Günstigerprüfung für die Kapitalerträge gemäß § 32d Abs. 6 EStG sowie einen Antrag auf Überprüfung des Steuereinbehalts gemäß § 32d Abs. 4 EStG. Zudem beantragte er die Verrechnung von Verlusten nach § 23 EStG nach der bis zum 31. Dezember

2008 geltenden Rechtslage (a.F.). Gewinneinkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG wurden vom Antragsteller im Jahr 2011 nicht erzielt.

2 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) legte bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2011 die Einkünfte des Antragstellers aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG der tariflichen Einkommensteuer zugrunde, da die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG zu einer geringeren Steuer führte. Es erfasste Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 EStG in Höhe von 506.344 € und Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 2 EStG (ohne Aktien) in Höhe von 679.694 €, somit in Höhe von insgesamt 1.186.038 € als tariflich zu besteuernde Einkünfte aus Kapitalvermögen. Es verrechnete die Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 2 EStG (ohne Aktien) in voller Höhe mit den Verlustvorträgen aus privaten Veräußerungsgeschäften aus dem Vorjahr i.S. des § 23 EStG a.F. Abzüglich des Sparer-Pauschbetrags in Höhe von 801 € ergaben sich danach Kapitaleinkünfte des Antragstellers in Höhe von 505.543 €. Diese verrechnete das FA mit negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./. 2.523 € (aus geschlossenen Immobilienfonds) und ./. 314.280 €. Nach der Verrechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte mit weiteren Verlustvorträgen ergab sich ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 21.823 €, das dem Splittingtarif zugrunde gelegt wurde, und eine Einkommensteuerfestsetzung in Höhe von 0 €.

3 Mit Prüfungsanordnung vom 29. November 2016 ordnete das FA unter Verweis auf § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) eine Außenprüfung betreffend die Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2014, die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d EStG zum 31. Dezember 2011 bis 31. Dezember 2014 sowie die Schenkungssteuer 2007 an. In der Anlage zur Prüfungsanordnung verwies es darauf, dass sich die Summe der positiven Einkünfte des Antragstellers gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG im Jahr 2011 auf mehr als 500.000 € belaufen habe, so dass die Voraussetzungen für die Anordnung einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO i.V.m. § 147a AO erfüllt seien. Zudem forderte es den Antragsteller zur Vorlage zahlreicher Unterlagen auf.

4 Mit dem hiergegen erhobenen Einspruch vom 22. Dezember 2016 machte der Antragsteller geltend, dass er die Voraussetzungen des § 193 Abs. 1 AO i.V.m. § 147a AO in den Jahren 2011 bis 2014 nicht erfüllt habe. Gleichzeitig stellte er einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) der Prüfungsanordnung bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung im Einspruchsverfahren. Dies lehnte das FA mit Bescheid vom 25. Januar 2017 ab. Mit Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2017 wurde der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung als unbegründet zurückgewiesen. Der Antragsteller hat hiergegen Klage beim Finanzgericht (FG) erhoben, die unter dem Aktenzeichen ... anhängig ist.

5 Auch gegen die Aufforderung zur Vorlage der in der Anlage zur Prüfungsanordnung bezeichneten Unterlagen legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte die AdV. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 10. April 2017 als unbegründet zurückgewiesen. Die hiergegen erhobene Klage (Aktenzeichen ...) hat das FG mit dem Klageverfahren gegen die Prüfungsanordnung (Aktenzeichen ...) verbunden.

6 Den Antrag des Antragstellers auf AdV der Prüfungsanordnung vom 29. November 2016 lehnte das FG mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1236 veröffentlichten Beschluss vom 22. Mai 2017 2 V 22/17 ab.

7 Mit der vom FG zugelassenen Beschwerde macht der Antragsteller geltend, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung vom 29. November 2016 sowie an der in der Anlage getroffenen Anordnung zur Vorlage bestimmter Unterlagen bestehen würden. Da er in dem Prüfungszeitraum 2011 bis 2014 weder einen gewerblichen noch einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten habe, noch freiberuflich tätig, noch Steuerpflichtiger i.S. des § 147a AO gewesen sei, seien die Voraussetzungen des § 193 Abs. 1 AO für eine Außenprüfung nicht gegeben. In keinem der Kalenderjahre 2011 bis 2014 sei der in § 147a AO vorgesehene Schwellenwert von 500.000 € der Summe der positiven (Überschuss-)Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG überschritten worden. Die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünfte i.S. des § 32d Abs. 1 EStG seien entgegen der Auffassung des FG bei der Ermittlung des Schwellenwertes nach § 147a AO nicht zu berücksichtigen. Dies gelte auch dann, wenn die Kapitaleinkünfte aufgrund der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG der tariflichen Besteuerung unterworfen würden. Zudem seien im Kalenderjahr 2011 --unabhängig von dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG-- die tatsächlich entstandenen Werbungskosten zu berücksichtigen. Denn maßgeblich für den Schwellenwert nach § 147a AO seien nach einem horizontalen Verlustausgleich die Einkünfte und nicht die Einnahmen.

8 Auch die Erstattung der Kapitalertragsteuer führe zu keiner anderen Beurteilung. Dem FA stehe mit dem automatisierten Kontenabruf nach § 93b AO ein gegenüber der Außenprüfung milderes Mittel zur Verfügung, um eine gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Steuern zu gewährleisten.

9 Es bestünden auch ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 147a AO. Der Schwellenwert in Höhe von 500.000 € sei mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) nicht zu vereinbaren. Die Beschränkung der Aufbewahrungspflicht auf Steuerpflichtige mit hohen Überschusseinkünften sei willkürlich. Es sei zudem verfassungsrechtlich zu beanstanden, dass das Inkrafttreten des § 147a AO durch eine Rechtsverordnung, nämlich durch § 5 der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung vom 18. September 2009 (BGBl I 2009, 3046) --SteuerHBekV-- geregelt worden sei. Gemäß Art. 80 Abs. 1 GG müsse der Gesetzgeber dies selbst regeln und dürfe wesentliche Regelungen nicht auf die Exekutive abwälzen.

10 Soweit sich der Antrag auf AdV im Beschwerdeverfahren auch auf die Aufforderung des Außenprüfers zur Vorlage von Unterlagen richte, handele es sich entgegen der Auffassung des FA nicht um eine unzulässige Erweiterung des Streitgegenstandes. Die Anlage der Prüfungsanordnung sei ein rechtlich unselbständiger, untrennbarer Bestandteil der Prüfungsanordnung. Der Antrag auf AdV beim FG habe sich auch auf diesen Teil der Prüfungsanordnung bezogen. Zudem sei im Beschwerdeverfahren eine Änderung des ursprünglich im finanzgerichtlichen Aussetzungsverfahren gestellten Antrags grundsätzlich zulässig.

11 Schließlich würde es zu einer unbilligen Härte führen, wenn die Einkünfte des im Jahr 1936 geborenen Antragstellers als Privatperson einer Außenprüfung unterzogen würden.

12 Der Antragsteller beantragt sinngemäß,
den angefochtenen Beschluss der Vorinstanz aufzuheben und die Vollziehung der Prüfungsanordnung vom 29. November 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2017 und der in der Anlage zur Prüfungsanordnung enthaltenen Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2017 bis zur rechtskräftigen Entscheidung in der Hauptsache auszusetzen.

13 Das FA beantragt,
den Antrag abzulehnen.

14 Es bestünden keine ernsthaften Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung vom 29. November 2016. Diese sei gemäß § 193 Abs. 1 AO rechtmäßig, da der Antragsteller zu dem Personenkreis i.S. des § 147a AO zähle. Mit seinen Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG überschreite er im Kalenderjahr 2011 die Einkommensgrenze des § 147a AO in Höhe von 500.000 €. Entgegen seiner Auffassung seien die Kapitaleinkünfte in die Berechnung des Schwellenwertes mit einzubeziehen. Die Regelung des § 147a AO sei auch verfassungsgemäß. Die Festlegung des Schwellenwertes verstoße nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, sondern diene der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO). Es sei auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Anwendungsregelung zu § 147a AO durch Rechtsverordnung geregelt worden sei.

15 Bei dem Antrag auf AdV der Aufforderung zur Abgabe von Unterlagen und Belegen handele es sich um eine unzulässige Erweiterung des Streitgegenstandes. Im erstinstanzlichen Verfahren sei dies weder beantragt noch darüber entschieden worden. Zwar könne der Antragsteller seinen Antrag im Beschwerdeverfahren ändern und erweitern. Unzulässig sei es jedoch, den Antrag so wesentlich zu ändern, dass der Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren mit dem erstinstanzlichen Verfahren nicht mehr identisch sei.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die vom FG nach § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zugelassene Beschwerde ist nicht begründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 132 FGO).

17 Der Antrag auf AdV der Prüfungsanordnung vom 29. November 2016 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2011 bis 2014 sowie die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d EStG zum Schluss der Kalenderjahre 2011 bis 2014 ist unbegründet.

18 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an seiner Rechtmäßigkeit bestehen oder die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe

zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Mai 2017 IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009, m.w.N.).

19 2. Nach diesen Grundsätzen ist es vorliegend nicht ernstlich zweifelhaft, dass die vom FA mit Verfügung vom 29. November 2016 angeordnete Außenprüfung im streitgegenständlichen Umfang rechtmäßig ist. Die Voraussetzungen für eine Außenprüfung waren nach § 193 Abs. 1 AO i.V.m. § 147a AO gegeben.

20 a) Nach § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, die freiberuflich tätig sind und bei Steuerpflichtigen i.S. des § 147a AO. Bei Letzteren handelt es sich um Steuerpflichtige, bei denen die Summe der positiven Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG (Überschusseinkünfte) mehr als 500.000 € im Kalenderjahr beträgt (§ 147a Abs. 1 Satz 1 AO). Im Falle der Zusammenveranlagung sind für die Feststellung des Überschreitens des Betrags von 500.000 € die Summe der positiven Einkünfte eines jeden Ehegatten oder Lebenspartners maßgebend (§ 147a Abs. 1 Satz 2 AO).

21 b) Danach ist die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung des FA vom 29. November 2016 nicht ernsthaft zweifelhaft. Der Antragsteller erzielte im Jahr 2011 gemäß dem Einkommensteuerbescheid vom 5. Dezember 2016 Kapitaleinkünfte in Höhe von insgesamt 1.186.038 €, die aufgrund seines Antrags auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG der tariflichen Besteuerung zugrunde gelegt wurden. Abzüglich des gemäß § 20 Abs. 9 EStG allein zu berücksichtigenden Sparer-Pauschbetrags in Höhe von 801 € liegen seine Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG somit über dem Schwellenwert des § 147a Abs. 1 Satz 1 AO in Höhe von 500.000 €, so dass eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO zulässig ist.

22 aa) Der Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG führt nach der Rechtsprechung des Senats (Urteile vom 30. November 2016 VIII R 11/14, BFHE 256, 455, BStBl II 2017, 443, Rz 47, und vom 29. August 2017 VIII R 5/15, BFHE 259, 329, BStBl II 2018, 66) dazu, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden positiven Kapitaleinkünfte unter Verdrängung des § 32d Abs. 1, 3 und 4 EStG zu Einkünften i.S. des § 2 Abs. 2 bis 5 EStG werden, die dem Tarif des § 32a EStG unterliegen. Sie sind danach in die Berechnung des Schwellenwertes des § 147a Abs. 1 Satz 1 AO mit einzubeziehen.

23 Nicht zu entscheiden ist im Streitfall die umstrittene Frage, ob die gemäß § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG durch den Steuerabzug abgegoltenen Kapitaleinkünfte zu einer Überschreitung des Schwellenwertes des § 147a AO führen können (bejahend Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 147a AO Rz 11; Märtens in Gosch, AO § 147a Rz 13; Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 147a Rz 7; Geuenich, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2010, 2300, 2302 f.; Dißars, Betriebs-Berater --BB-- 2010, 2085 f.; Brinkmann, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 2011, 125 f.; verneinend Klein/Rätke, AO, 13. Aufl., § 147a Rz 6; Grammes, AO - eKommentar, § 147a Rz 3; Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 147a). Denn aufgrund des Antrags auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG wurden die Kapitaleinkünfte in die tarifliche Besteuerung mit einbezogen, so dass die abgeltende Wirkung des Steuerabzugs nach § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG entfallen ist (Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl., § 43 Rz 6).

24 bb) Entgegen der Auffassung des Antragstellers sind die tatsächlich entstandenen Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen auch bei einem Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG nicht zu berücksichtigen (so bereits entschieden durch die Senatsurteile vom 2. Dezember 2014 VIII R 34/13, BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387, und in BFHE 256, 455, BStBl II 2017, 443). Danach ist auch in Bezug auf den Schwellenwert des § 147a Abs. 1 Satz 1 AO bei der Ermittlung der Höhe der Kapitaleinkünfte nur der Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 € als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

25 cc) Ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der Kapitaleinkünfte, der nach der h.M. möglich ist (Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147a AO Rz 11; Klein/Rätke, a.a.O., § 147a Rz 7; Koenig/Cöster, a.a.O., § 147a Rz 7; Märtens in Gosch, AO § 147a Rz 15; Geuenich, NWB 2010, 2300, 2302), kommt im vorliegenden Fall nicht in Betracht, da der Antragsteller im Jahr 2011 keine negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG erzielt hat.

26 dd) Auch die im Einkommensteuerbescheid für 2011 vorgenommene Verrechnung der Kapitaleinkünfte mit (Alt-)Verlusten nach § 23 EStG a.F. in Höhe von 679.694 € und mit negativen Einkünften i.S. des § 21 EStG in Höhe von 316.803 € aus dem Jahr 2011 führt zu keinem anderen Ergebnis. Nach dem Wortlaut des § 147a Abs. 1 Satz 1 AO ist entscheidend für das Überschreiten des Schwellenwertes die Summe der positiven Einkünfte im Kalenderjahr. Danach sind weder Verlustvorträge noch Verlustrückträge aus anderen Jahren noch vertikale Verlustverrechnungen

mit anderen Einkunftsarten bei der Berechnung des Schwellenwertes nach § 147a AO zu berücksichtigen (so auch die h.M. in der Literatur, Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147a AO Rz 11; Klein/ Rätke, a.a.O., § 147a Rz 7; Koenig/Cöster, a.a.O., § 147a Rz 7; Märtens in Gosch, AO § 147a Rz 15; Brinkmann, StBp 2011, 125 f.; Geuenich, NWB 2010, 2300, 2302; s.a. BTDrucks 16/13106, S. 12).

27 3. Es ist auch nicht zu beanstanden, dass das FA die Außenprüfung über einen Prüfungszeitraum von vier Jahren angeordnet hat.

28 a) Die Außenprüfung kann gemäß § 194 Abs. 1 Satz 2 AO mehrere Besteuerungszeiträume erfassen. Sie ist gemäß § 193 Abs. 1 AO i.V.m. § 147a AO nicht nur für das Jahr zulässig, in dem die in § 147a Abs. 1 Satz 1 AO bestimmte Grenze erstmals überschritten wurde, sondern auch für die fünf Folgejahre. Es ist danach unerheblich, ob die Überschusseinkünfte des Antragstellers in den Prüfungsjahren 2012 bis 2014 über dem Schwellenwert des § 147a AO lagen (so auch Gosch in Gosch, AO § 193 Rz 61).

29 b) Einschränkungen des Prüfungszeitraums ergeben sich auch nicht aus den Vorgaben der Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000). Gemäß dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. Juni 2015 IV A 4-S 1450/15/10001, 2015/0058091 (BStBl I 2015, 504) sind Fälle mit bedeutenden Einkünften, bei denen die Summe der positiven Einkünfte gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG über 500.000 € liegt, als Großbetrieb einzustufen. Die Prüfungsanordnung, die einen Vier-Jahres-Zeitraum umschließt, entspricht danach den Vorgaben des § 4 Abs. 2 BpO 2000.

30 4. Es ist auch nicht ernstlich zweifelhaft, dass das FA sein Ermessen beim Erlass der Prüfungsanordnung fehlerfrei ausgeübt hat.

31 a) §§ 193 f. AO räumen dem FA bezüglich der Anordnung und des Umfangs der Außenprüfung ein Ermessen ein. Soweit die Behörden ermächtigt sind, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, hat sich die gerichtliche Überprüfung darauf zu beschränken, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (§ 102 FGO).

32 b) Nach der Rechtsprechung des BFH sind im Rahmen des § 193 Abs. 1 AO Außenprüfungen in den Grenzen des Verhältnismäßigkeitsprinzips und des Willkürverbots grundsätzlich unbeschränkt zulässig (BFH-Beschluss vom 14. Juli 2014 III B 8/14, BFH/NV 2014, 1880, m.w.N.). Nach der Auffassung des Gesetzgebers sind auch Steuerpflichtige i.S. des § 147a AO, die Überschusseinkünfte von mehr als 500.000 € erzielen, "prüfungsrelevant". Er vermutet bei diesen Steuerpflichtigen eine erhöhte Wahrscheinlichkeit, bei einer Außenprüfung "beachtliche" Mehrergebnisse zu erzielen (vgl. BTDrucks 16/12852, S. 10).

33 Im Gegensatz zu dem Fall einer nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO angeordneten Prüfung, unter die sog. Einkunftsmillionäre vor der Einführung des § 147a AO fielen, kommt es im Fall einer Prüfungsanordnung nach § 193 Abs. 1 AO nicht auf die weiteren Voraussetzungen an, ob die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßiger ist (vgl. BFH-Beschluss vom 11. September 2003 XI B 9/03, juris). Vielmehr hält der Gesetzgeber bei den in § 193 Abs. 1 AO genannten Steuerpflichtigen --typisierend-- die Außenprüfung für das geeignete Mittel, den Sachverhalt aufzuklären. Sie unterliegen kraft Gesetzes der Außenprüfung und sind daher verpflichtet, die damit verbundenen Eingriffe zu dulden.

34 Auch in diesen Fällen reicht es danach aus, dass es nach allgemeinen Erfahrungen nicht außerhalb des Möglichen liegt, dass die betreffenden Einkünfte nicht oder nicht ordnungsgemäß erklärt worden sind. Es muss sich nicht um konkrete Anhaltspunkte handeln, die sich aus besonderen Umständen des jeweils zu prüfenden Einzelfalles ergeben.

35 c) Dieser gesetzlichen Vermutung steht im vorliegenden Fall nicht entgegen, dass es sich bei den Einkünften des Antragstellers, die zum Überschreiten der Schwellengrenze des § 193 Abs. 1 AO i.V.m. § 147a Abs. 1 Satz 1 AO geführt haben, um Kapitaleinkünfte handelt, die gemäß § 43 Abs. 1 EStG dem inländischen Steuerabzug unterlagen. Ein konkretes Prüfungsbedürfnis ergibt sich daraus, dass die Kapitaleinkünfte aufgrund des Antrags auf Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) den Einkünften i.S. des § 2 EStG hinzugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen wurden, da dies --aufgrund der Verrechnung mit hohen negativen Einkünften-- zu einer niedrigeren Einkommensteuer führte. Zudem hat der Antragsteller gemäß § 32d Abs. 4 EStG die Überprüfung des Steuereinbehalts beantragt, so dass er sich mit seinem eigenen Verhalten in Widerspruch setzt, wenn er anlässlich der Anordnung einer Außenprüfung geltend macht, dass eine Überprüfung des Kapitalertragsteuerabzugs nicht erforderlich sei.

36 d) Dem FA stand mit dem automatisierten Kontenabrufverfahren nach § 93b AO auch kein milderes Mittel zur Verfügung. Dieses Verfahren erlaubt keinen Zugriff auf die Inhalte der Konten wie Kontenstand und Kontenbewegung, sondern nur den Zugriff auf sog. Kontenstammdaten, da nur diese in der Datei nach § 24c Abs. 1 des Kreditwesengesetzes zu speichern sind (Klein/Rätke, a.a.O., § 93b Rz 3). Das Kontenabrufverfahren ermöglicht dem FA somit keine umfassende Prüfung des Steuerfalls, die nur durch die Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO gewährleistet wird. Die Anordnung der Außenprüfung ist danach auch verhältnismäßig im engeren Sinn.

37 e) Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aufgrund des fortgeschrittenen Alters des Antragstellers. Die Gewährleistung des in § 85 AO normierten verfassungsrechtlichen Gebots der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG, s.u.) würde beeinträchtigt, wenn sich Steuerpflichtige ab einem bestimmten Alter der Überprüfung ihrer im Besteuerungsverfahren gemachten Angaben entziehen könnten. Eine Rechtfertigung hierfür ist insbesondere dann nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige, wie im vorliegenden Fall der Antragsteller, über ausreichende finanzielle Mittel verfügt, um einen Rechtsbeistand mit der Wahrnehmung seiner Interessen im Zusammenhang mit der Außenprüfung zu beauftragen.

38 5. Auch die vom Antragsteller geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 147a AO führen nicht zur AdV. Zwar können auch verfassungsrechtliche Zweifel an der Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 und 3 FGO begründen (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Juli 2016 V B 37/16, BFHE 254, 491, BStBl II 2017, 28). Im vorliegenden Fall hat der Senat bei summarischer Prüfung jedoch keine ernstlichen Zweifel daran, dass der durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (StHintBekG) vom 29. Juli 2009 (BGBl I 2009, 2302) in Art. 3 eingeführte § 147a AO und der in Bezug auf diese Vorschrift ergänzte § 193 Abs. 1 AO formell und materiell verfassungsgemäß sind.

39 a) Der Senat hat keine Bedenken, dass die Regelungen der §§ 147a, 193 Abs. 1 AO formell verfassungsgemäß zustande gekommen sind. Die Delegation der Bestimmung der erstmaligen Anwendung dieser Vorschriften durch Art. 97 § 22 Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) auf die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates verstößt bei summarischer Prüfung nicht gegen Art. 80 Abs. 1 Satz 1 und 2 GG.

40 aa) Gemäß Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG kann durch Gesetz u.a. die Bundesregierung ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen. Dabei müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetze bestimmt werden. Sinn der Regelung des Art. 80 Abs. 1 GG ist es, das Parlament darin zu hindern, sich seiner Verantwortung als gesetzgebende Körperschaft zu entäußern. Es soll nicht einen Teil seiner Gesetzgebungsmacht der Exekutive übertragen können, ohne die Grenzen dieser Befugnis bedacht und diese nach Tendenz und Programm so genau umrissen zu haben, dass schon aus der Ermächtigung erkennbar und vorhersehbar ist, was dem Bürger gegenüber zulässig sein soll. Darüber hinaus wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Verhältnis zum Verordnungsgeber im Hinblick auf den Vorrang des Gesetzes dann nicht mehr gewahrt, wenn die erteilte Ermächtigung es dem Adressaten überlässt, nach Belieben von ihr Gebrauch zu machen, und erst dadurch das Gesetz anwendbar wird. In einem solchen Falle würde von einer Gesetzgebungskompetenz nur für die Art und Weise der Regelung, nicht aber für das "ob überhaupt" Gebrauch gemacht. Aus allem ergibt sich, dass der Gesetzgeber dem Verordnungsgeber hinreichende normative Anhaltspunkte für seine Entscheidung an die Hand geben muss, ob von einer solchen Verordnungsermächtigung Gebrauch zu machen ist oder nicht. Sie können entweder ausdrücklich in der jeweiligen Ermächtigungsgrundlage festgeschrieben werden oder sich aus dem Gesamtzusammenhang des Gesetzes und dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck, so wie er im Gesetz zum Ausdruck gekommen ist, ergeben (s. hierzu z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 8. Juni 1988 2 BvL 9/85, 2 BvL 3/86, BVerfGE 78, 249, m.w.N.).

41 bb) Bei summarischer Prüfung genügt die Verordnungsermächtigung in Art. 97 § 22 Abs. 2 EGAO diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 GG (so auch Klein/Rätke, a.a.O., § 147a Rz 3; Märtens in Gosch, AO § 147a Rz 9 ff.; Dißars, BB 2010, 2085 f.; zweifelnd Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147a AO Rz 8; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 193 AO Rz 27; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 193 Rz 31b; Gosch in Gosch, AO § 193 Rz 5; Kessler/Eicke, Der Betrieb --DB-- 2009, 1314 f.). Aus der Ermächtigungsnorm und den Gesetzesmaterialien lässt sich ein hinreichend deutlicher Gesetzeszweck entnehmen, der die erforderlichen normativen Vorgaben für den Verordnungsgeber in Bezug auf die Regelung des Inkrafttretens des Gesetzes zum Ausdruck bringt.

42 cc) Gemäß Art. 97 § 22 Abs. 2 EGAO bestimmt die Bundesregierung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von § 147a AO und § 193 Abs. 1 AO i.d.F. des Art. 3 StHintBekG. Dies ist durch § 5 SteuerHBekV geschehen. Danach gelten die Vorschriften für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Grund für diese Delegation war das Erfordernis der Abstimmung der

einzelnen Regelungskomplexe des StHintBekG durch die Bundesregierung (BTDrucks 16/12852, S. 10 f.; 16/13106, S. 13).

43 Der Gesetzgeber hat damit ausreichend zu erkennen gegeben, dass er dem Verordnungsgeber nicht das "ob überhaupt", sondern lediglich die Bestimmung des konkreten Zeitpunkts des Inkrafttretens der gesetzlichen Regelung überlässt. Er hat dies auch ausreichend damit begründet, dass dieser Zeitpunkt von der Koordinierung weiterer gesetzlicher Regelungen abhängt.

44 b) Die Regelung von Aufbewahrungspflichten für Steuerpflichtige mit Überschusseinkünften von mehr als 500.000 € pro Jahr gemäß § 147a AO und die damit verbundene Möglichkeit zur Vornahme einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO verstößt bei summarischer Prüfung auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da sie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherstellt.

45 aa) Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen (BVerfG-Urteile vom 9. März 2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BGBl I 2004, 591, BStBl II 2005, 56; vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239).

46 bb) Nach diesen Grundsätzen ist die Erweiterung der Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO i.V.m. § 147a AO auf Steuerpflichtige mit hohen Überschusseinkünften nicht offensichtlich verfassungswidrig. Sie war nach der Auffassung des Gesetzgebers erforderlich, da die Überprüfung dieser Steuerpflichtigen von erheblicher Bedeutung sei und beachtliche Mehrergebnisse aufweise. Vor der Einführung der Regelung sei eine Außenprüfung der sog. Einkommensmillionäre nur unter den Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 AO möglich gewesen und habe einer besonderen Begründung bedurft. Die Neuregelung diene daher der Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG (BTDrucks 16/12852, S. 10).

47 cc) Diese Einschätzung des Gesetzgebers ist sachlich gerechtfertigt und keinesfalls willkürlich. Der Senat hat daher im Hinblick auf den durch Art. 3 Abs. 1 GG gewährleisteten gleichheitsgerechten Gesetzesvollzug keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Regelung des § 193 Abs. 1 AO i.V.m. § 147a AO (so auch Klein/Rätke, a.a.O., § 147a Rz 3; Märtens in Gosch, AO § 147a Rz 9 ff.; Dißars, BB 2010, 2085 f.; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147a AO Rz 5 f.; a.A. Kessler/Eicke, DB 2009, 1314, 1316).

III.

48 Der Antrag auf AdV der Anordnung zur Vorlage von Unterlagen in der Anlage zur Prüfungsanordnung vom 29. November 2016 ist wegen Änderung des Streitgegenstandes im Beschwerdeverfahren nicht zulässig.

49 1. Es kann offenbleiben, ob das FG im ersten Rechtszug des Aussetzungsverfahrens den Umfang des Antrags auf AdV verkannt hat, da es nur über den Antrag auf AdV der Prüfungsanordnung vom 29. November 2016 entschieden hat. Der Beschwerdeführer kann grundsätzlich im Beschwerdeverfahren seinen Antrag ändern. Das Beschwerdegericht ist auch nicht auf eine Nachprüfung in rechtlicher Hinsicht beschränkt. Es hat auch einen neuen Tatsachenvortrag zu berücksichtigen. Jedoch darf dies nicht zu einer so wesentlichen Änderung führen, dass der Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens nicht mehr mit dem des erstinstanzlichen Verfahrens identisch ist; denn dann würde der auf Überprüfung einer bereits ergangenen Entscheidung des FG gerichtete Zweck des Beschwerdeverfahrens verfehlt (Senatsbeschluss vom 20. Juni 2007 VIII B 36/07, BFH/NV 2007, 1911; BFH-Beschluss vom 23. August 1988 VII B 76/88, BFHE 154, 29, BStBl II 1988, 952).

50 2. Dies ist vorliegend der Fall. Der Antrag auf AdV der Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen unterscheidet sich von dem vom FG entschiedenen Antrag über die AdV der Prüfungsanordnung grundlegend. Denn die Frage, ob eine Außenprüfung überhaupt angeordnet werden darf, ist von der Frage nach der Rechtmäßigkeit einzelner Maßnahmen im Zuge der Prüfung zu unterscheiden (vgl. Senatsurteil vom 8. April 2008 VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579, m.w.N.). Es ist daher sachgerecht, dass zunächst das erstinstanzliche Gericht die Frage prüft, ob ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Aufforderung des FA zur Vorlage der in der Anlage bezeichneten Unterlagen bestehen (z.B. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2014 X R 29/13, BFH/NV 2015, 790; Senatsurteil vom 28. Oktober 2009 VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455). Dies ist auch im Sinne des Antragstellers. Der BFH als Rechtsmittelgericht würde ansonsten die Funktion eines erstinstanzlichen Gerichts übernehmen, wozu er nicht befugt ist, da andernfalls eine Instanz übergangen würde (BFH-Beschluss vom 23. August 1988 VII B 76/88, BFHE 154, 29, BStBl II 1988, 952).

IV.

51 Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de