Beschluss vom 13. Dezember 2018, VIII B 114/18

Anordnung einer Außenprüfung bei einem freiberuflichen Großbetrieb

ECLI:DE:BFH:2018:B.131218.VIIIB114.18.0

BFH VIII. Senat

AO § 193, AO §§ 193ff, BpO 2000 § 3, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, GG Art 3, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend FG München, 26. Juni 2018, Az: 1 K 2316/17

Leitsätze

NV: Es ist nicht klärungsbedürftig, dass das Finanzamt bei Prüfung der Größenmerkmale einer freiberuflichen Rechtsanwaltssozietät (gesellschaftsbezogen) auf die Verhältnisse der Gesellschaft abstellen darf und die Größenmerkmale nicht gesellschafterbezogen zu prüfen hat .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 27. Juni 2018 1 K 2316/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.

2 1. Der Senat entnimmt den Ausführungen der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) in der Beschwerdebegründung unter I., dass sie sinngemäß die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hinsichtlich der Frage begehrt, ob die Größenmerkmale gemäß § 3 der Betriebsprüfungsordnung 2000 --BpO-- (BStBl I 2000, 368, zuletzt geändert BStBl I 2011, 710) bei freiberuflichen Personengesellschaften auf Grundlage einer gesellschaftsbezogenen oder gesellschafterbezogenen Betrachtung zu ermitteln sind. Diese Frage ist jedoch nicht klärungsbedürftig und kann die Zulassung der Revision nicht begründen.

3 a) Der Zulassungsgrund der Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO stellt einen Spezialfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar und setzt die Darlegung und das Vorliegen einer hinreichend bestimmten und im Allgemeininteresse liegenden klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus. Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, deren Beantwortung zweifelhaft ist oder zu der unterschiedliche Auffassungen vertreten werden und die noch nicht oder nicht hinreichend höchstrichterlich geklärt ist. Daran fehlt es, wenn die Rechtsfrage anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den Bundesfinanzhof (BFH) geboten erscheinen lassen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juni 2018 VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, Rz 9, 13).

4 b) Die aufgeworfene Rechtsfrage ist nach diesem Maßstab nicht klärungsbedürftig, da sie sich eindeutig anhand des Gesetzes und der vorhandenen Rechtsprechung beantworten lässt.

5 Gemäß § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) ist eine Außenprüfung unter anderem zulässig bei Steuerpflichtigen i.S. des § 33 AO, die freiberuflich tätig sind. Nach der Rechtsprechung des BFH sind daher auch bei Freiberuflern Außenprüfungen in den Grenzen des Verhältnismäßigkeitsprinzips und des Willkürverbots grundsätzlich

unbeschränkt zulässig (BFH-Beschlüsse vom 14. Juli 2014 III B 8/14, BFH/NV 2014, 1880, m.w.N.; vom 11. Januar 2018 VIII B 67/17, BFHE 260, 385, Rz 32). §§ 193 f. AO räumen dem Finanzamt bezüglich der Anordnung und des Umfangs der Außenprüfung ein Ermessen ein. In der Rechtsprechung des BFH ist dazu geklärt, dass die BpO eine auch im gerichtlichen Verfahren zu beachtende Selbstbindung der Finanzverwaltung bei der Anordnung von Außenprüfungen bewirkt. Sie ist eine auf §§ 193 ff. AO bezogene ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift; ihre Auslegung richtet sich aber nicht nach den für die Auslegung von Gesetzen geltenden Maßstäben, sondern danach, wie die Verwaltung sie versteht und verstanden wissen will. Die gerichtliche Überprüfung beschränkt sich darauf, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (BFH-Entscheidungen vom 3. Februar 2009 VIII B 114/08, BFH/NV 2009, 887, Rz 4; vom 15. Juni 2016 III R 8/15, BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25, Rz 23; vgl. auch BFH-Urteil vom 19. September 2012 VI R 54/11, BFHE 239, 85, BStBl II 2013, 395, Rz 21 zur Auslegung der Lohnsteuer-Richtlinien).

6 Hieraus folgt für die von der Klägerin aufgeworfene Frage, dass allein maßgeblich ist, dass der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Größenmerkmale der BpO im Streitfall für die Klägerin als freiberufliche Personengesellschaft gesellschaftsbezogen prüft. Diese Auslegung des FA ist möglich und wäre auch in einem Revisionsverfahren nicht zu beanstanden.

7 2. Die Revision ist auch nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. Die Klägerin legt die Voraussetzungen des Zulassungsgrundes nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend dar. Es fehlt insoweit an Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit.

8 a) Die Klägerin wirft die Fragen auf, ob die bisherigen seit ihrem Bestehen lückenlosen Anschlussprüfungen bei ihr als Großbetrieb zu einer Ungleichbehandlung gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) führen, weil die "Prüfungsdichte" bei Großbetrieben allgemein nur bei 21,3 % liege. Zudem wirft sie die Frage auf, ob angesichts dieser tatsächlichen Prüfungsdichte von Großbetrieben trotz der Vorgabe des § 4 Abs. 2 BpO, dass Großbetriebe lückenlos geprüft werden sollen, für die Anordnung einer weiteren Anschlussprüfung eine besondere Begründung des Auswahlermessens durch das FA notwendig gewesen wäre.

9 b) Ob aufgrund der lückenlosen Anordnung von Anschlussprüfungen bei der Klägerin nach den Umständen des Einzelfalls eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt, betrifft eine nicht abstrakt klärbare Einzelfrage. Gleiches gilt für die Frage, ob das FA seine Ausübung des Auswahlermessens im Streitfall hätte konkreter begründen müssen. Eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung kommt jedoch für Fragen, die einzelfallbezogen sind, nicht in Betracht.

10 c) Soweit der Senat das Vorbringen der Klägerin dahingehend versteht, dass die Klägerin die abstrakte Frage aufwirft, ob ein Vollzugsdefizit von Prüfungen bei Großbetrieben zu Ungleichbehandlungen i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG oder zu erhöhten Begründungsanforderungen an eine Prüfungsanordnung bei Großbetrieben führt, fehlt es für die Zulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung an der hinreichenden Darlegung der Voraussetzungen des Zulassungsgrundes.

11 aa) Durch die Rechtsprechung ist bereits geklärt, dass

- angesichts der faktischen Unmöglichkeit, sämtliche Steuerpflichtigen zu prüfen, auch bei Großbetrieben im Rahmen einer Ermessensentscheidung eine Auswahlentscheidung über die Prüfungsbedürftigkeit der verschiedenen (Groß-)Betriebe zu treffen ist (BFH-Urteile vom 2. Oktober 1991 X R 89/89, BFHE 166, 105, BStBl II 1992, 220, unter 2.c; vom 6. Juni 2012 I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196);

- Außenprüfungen bei sämtlichen Freiberuflern in den Grenzen des Verhältnismäßigkeitsprinzips und des Willkürverbots grundsätzlich uneingeschränkt zulässig sind und eine Prüfungsanordnung nach § 193 Abs. 1 AO bei dem jeweils ausgewählten Betrieb grundsätzlich keinen besonderen Begründungsanforderungen im Hinblick auf die Berücksichtigung von Individualinteressen unterliegt (siehe die Nachweise unter 1.b; BFH-Urteil in BFHE 166, 105, BStBl II 1992, 220, unter 2.d: Der Steuerpflichtige hat weder einen Anspruch auf Durchführung einer Außenprüfung noch auf (zeitweise) Verschonung von ihr);

- die aus der Einteilung in Größenklassen folgende unterschiedliche Prüfungshäufigkeit der verschiedenen Betriebsarten grundsätzlich weder gegen das Gleichheitsgebot in Art. 3 Abs. 1 GG verstößt noch es ermessensfehlerhaft seitens der Finanzverwaltung ist, für Großbetriebe --wie in § 4 Abs. 2 BpO ausdrücklich vorgesehen-- lückenlos Anschlussprüfungen anzuordnen (BFH-Urteile vom 21. Juni 1994 VIII R 54/92, BFHE 174, 397, BStBl II 1994, 678, unter II.2.b; vom 7. Februar 2002 IV R 9/01, BFHE 198, 16, BStBl II 2002, 269, unter 1.).

12 bb) Es hätte für die Klägerin daher Anlass bestanden, sich zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der aufgeworfenen Fragen mit dieser Rechtsprechung auseinanderzusetzen und zu verdeutlichen, nach welchen Maßstäben der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts das von ihr geltend gemachte Vollzugsdefizit der Prüfung anderer Großbetriebe zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung lückenlos geprüfter Großbetriebe und zu vertieften Begründungsanforderungen bei der Anordnung von Anschlussprüfungen bei solchen Großbetrieben führen soll. Zudem hätte die Klägerin im Hinblick auf die zweite Frage darlegen müssen, inwieweit die geltend gemachte unterschiedliche Prüfungsdichte von Großbetrieben einen neuen (nicht bereits berücksichtigten) Gesichtspunkt darstellt, der eine erneute Überprüfung der Rechtsprechung zu den Begründungsanforderungen bei der Anordnung von Außenprüfungen rechtfertigen könnte.

13 d) Soweit sich die Klägerin in der Beschwerdebegründung gegen die Rechtsauffassung des Finanzgerichts (FG) wendet, ein Ermessensfehler des FA bei Erlass der angefochtenen Prüfungsanordnung sei nicht gegeben, rügt sie im Ergebnis, das FG-Urteil sei materiell-rechtlich fehlerhaft. Dieses Vorbringen erfüllt ebenfalls keinen Zulassungsgrund i.S. des § 115 FGO (BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 887).

14 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de