

Beschluss vom 15. Juni 2022, X B 87/21 (AdV)

Zulässigkeit einer Prüfungsanordnung gemäß § 193 Abs. 1 AO gegenüber den Erben des verstorbenen Unternehmers

[ECLI:DE:BFH:2022:BA.150622.XB87.21.0](#)

BFH X. Senat

FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3, FGO § 128 Abs 3, AO § 45 Abs 1, AO § 193 Abs 1, AO § 200, AO § 5

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 08. Juni 2021, Az: 8 V 229/21

Leitsätze

1. NV: Nach dem Zweck des § 193 Abs. 1 AO muss es die Möglichkeit geben, die steuerlichen Verhältnisse früherer Unternehmer auch dann zu prüfen, wenn sie ihren Betrieb veräußert oder aufgegeben haben; Gleiches gilt beim Tod des Unternehmers.
2. NV: Die Rechtmäßigkeit einer Außenprüfung bei den Gesamtrechtsnachfolgern ist nicht davon abhängig, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Steuernachforderungen aus einer früheren Außenprüfung streitig sind.
3. NV: Die Zulässigkeit einer Außenprüfung bei den Erben hängt nicht von dem Gegenstand sowie der (voraussichtlichen) Intensität und Komplexität der Prüfung ab.

Tenor

Die Beschwerde der Antragsteller gegen den Beschluss des Hessischen Finanzgerichts vom 08.06.2021 - 8 V 229/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) sind zu je ½ Erben ihres im Dezember 2016 verstorbenen Vaters (V), der bis zu seinem Tod als Einzelunternehmer ein Bauunternehmen betrieb und hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Aufgrund einer für die Jahre 2010 bis 2012 durchgeführten Außenprüfung erließ der Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) geänderte Steuerbescheide, die zu Nachforderungen führten und deretwegen beim Finanzgericht (FG) noch ein Klageverfahren anhängig ist.
- 2 Mit Bescheid vom 22.01.2019 erließ das FA eine die steuerlichen Verhältnisse des V (mehrere Steuerarten und Feststellungen) betreffende Prüfungsanordnung für die Streitjahre 2014 bis 2016, die es an den Antragsteller zu 1. als Vertreter der Erben nach V mit Wirkung für alle Miterben und Gesamtrechtsnachfolger nach V richtete.
- 3 Den Antrag der Antragsteller auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) der Prüfungsanordnung für die Jahre 2014 bis 2016 hat das FG mit Beschluss vom 08.06.2021 abgelehnt.
- 4 Mit ihrer vom FG zugelassenen Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, verfolgen die Antragsteller ihr AdV-Begehren ohne Rüge von Verfahrensfehlern lediglich mit der Begründung weiter, die Prüfungsanordnung sei aus mehreren Gründen (offensichtlich) rechtswidrig. Außerdem stelle die Vollziehung eine unbillige Härte dar, da eine einmal --rechtswidrig durchgeführte-- Außenprüfung nicht mehr rückgängig gemacht werden könne.
- 5 Die Antragsteller beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und die Vollziehung der Prüfungsanordnung für die Jahre 2014 bis 2016 vom

22.01.2019 auszusetzen.

- 6 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.
- 7 Es hält den angefochtenen Beschluss des FG vom 08.06.2021 in verfahrens- und materiell-rechtlicher Hinsicht für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Beschwerde bleibt ohne Erfolg.
- 9 1. Die im Hinblick auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 23.10.2007 - 1 BvR 782/07 (BVerfGE 119, 292) zugelassene Beschwerde ist unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (vgl. § 132 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen.
- 11 a) Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (vgl. dazu z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.07.2013 - XI B 41/13, BFH/NV 2013, 1647, Rz 16; vom 02.07.2014 - XI S 8/14, BFH/NV 2014, 1601, Rz 24). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. dazu BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2013, 1647, Rz 16; in BFH/NV 2014, 1601, Rz 24). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (ständige Rechtsprechung, vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 20.07.2012 - V B 82/11, BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 9; vom 03.04.2013 - V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 12; in BFH/NV 2013, 1647, Rz 16).
- 12 b) Nach diesen Maßstäben bestehen im Streitfall keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Prüfungsanordnung für die Jahre 2014 bis 2016 vom 22.01.2019.
- 13 aa) Die streitige Prüfungsanordnung durfte gegenüber den Antragstellern als Gesamtrechtsnachfolgern des V ergehen.
- 14 (1) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung kann nach dem Wortlaut des § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) die Außenprüfung zwar nur bei Steuerpflichtigen durchgeführt werden, die noch im Zeitpunkt der Prüfung einen gewerblichen oder landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder freiberuflich tätig sind. Das entspricht aber nicht dem Zweck der Vorschrift, die die steuerlichen Verhältnisse von Unternehmern für besonders prüfungsbedürftig hält.
- 15 Deshalb muss es die Möglichkeit geben, die steuerlichen Verhältnisse früherer Unternehmer auch dann nach § 193 Abs. 1 AO zu prüfen, wenn sie ihren Betrieb veräußert oder aufgegeben haben. Gleiches gilt beim Tod des Unternehmers für dessen Erben. Auf diesen geht als Gesamtrechtsnachfolger die Steuerschuld des Erblassers und damit auch die Verpflichtung aus Steuernachforderungen über (§ 45 Abs. 1 AO); soweit die Steuerschuld auf der unternehmerischen Betätigung des Erblassers beruht, kann bei ihm auch eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO stattfinden. Dies hat --wie das FG zutreffend erkannt hat (vgl. S. 20 des angefochtenen Beschlusses)-- bereits der BFH in seinem Urteil vom 09.05.1978 - VII R 96/75 (BFHE 125, 144, BStBl II 1978, 501) mit dem Hinweis entschieden, dass der Erbe Steuerschuldner geworden sei und die aus dieser Stellung erwachsenen Pflichten erfüllen müsse; hierzu gehöre auch die Duldung einer Außenprüfung. Die Entscheidung ist zwar zum Rechtszustand unter der Reichsabgabenordnung und dem Steueranpassungsgesetz ergangen; durch das Inkrafttreten der AO 1977 hat sich daran aber nichts geändert (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.1989 - IV R 65/88, BFHE 158, 114, BStBl II 1990, 2, unter 2.; BFH-Beschluss vom 14.03.2005 - IV B 84/03, BFH/NV 2005, 1477, unter 2.).

- 16** (2) Die BFH-Rechtsprechung entspricht der herrschenden Meinung im Schrifttum (vgl. Gosch in Gosch, AO § 193 Rz 53; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 193 AO Rz 34; Seer in Tipke/Kruse, § 196 AO Rz 22; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 193 Rz 38; Koenig/Intemann, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 193 Rz 25 und § 196 Rz 31; BeckOK AO/Hannig, 19. Ed. [01.01.2022], AO § 196 Rz 38; Grammes in eKomm, § 197 AO, Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (Fassung vom 01.01.2015), Rz 18).
- 17** (3) Die oben dargestellten Rechtsgrundsätze gelten auch allgemein. Den zitierten BFH-Urteilen in BFHE 125, 144, BStBl II 1978, 501 und in BFHE 158, 114, BStBl II 1990, 2 liegen keine besonderen Sachverhaltsumstände zugrunde, die einer Übertragbarkeit auf den vorstehenden Fall entgegenstehen würden.
- 18** Soweit die Antragsteller diesen Entscheidungen die Voraussetzung entnehmen wollen, dass eine Prüfung bei den Erben nur dann möglich sei, wenn bei einer vorangegangenen Prüfung erhebliche Steuernachforderungen rechtskräftig festgestellt worden seien, trifft dies nicht zu. Insoweit kann --zur Vermeidung von Wiederholungen-- auf die zutreffenden Ausführungen des FG auf S. 22 f. des angefochtenen Beschlusses Bezug genommen werden, in welchen zu Recht u.a. darauf hingewiesen wird, dass in dem BFH-Urteil in BFHE 125, 144, BStBl II 1978, 501 von einer vorangegangenen Prüfung, aus welcher rechtskräftige Steuernachforderungen hätten resultieren können, nicht einmal die Rede ist.
- 19** (4) Da es bei der Frage der Zulässigkeit einer Außenprüfung bei den Gesamtrechtsnachfolgern auf die steuerlichen Ergebnisse einer vorangegangenen Außenprüfung nicht ankommt, ist es vorliegend in rechtlicher Hinsicht unerheblich, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die Steuernachforderungen aus der früheren Außenprüfung bei V für die Jahre 2010 bis 2012 einer finanzgerichtlichen Prüfung standhalten werden. Die Ausführungen der Antragsteller dazu, aus welchen Gründen es bei dieser Vorprüfung keine (haltbaren) Beanstandungen gebe, sind daher nicht entscheidungserheblich.
- 20** bb) Soweit die Antragsteller die Zulässigkeit einer Außenprüfung bei den Erben von dem Gegenstand, sowie der (voraussichtlichen) Intensität und Komplexität der Prüfung abhängig machen wollen, kann dem nicht gefolgt werden.
- 21** (1) Diesbezüglich hat bereits das FG mit zutreffender Begründung darauf hingewiesen (vgl. S. 23 des angefochtenen Beschlusses), dass eine solche Unterscheidung dem Sinn und Zweck einer steuerlichen Außenprüfung --der umfassenden Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse beim (ehemaligen) Gewinnermittler-- zuwiderlaufen würde.
- 22** (2) Auch nach Inkrafttreten der AO 1977 richtet sich die Abgrenzung einer Außenprüfung (§§ 193 ff. AO) von sonstigen Ermittlungsmaßnahmen (§§ 88 ff. AO) der Finanzbehörde nach der Intensität und dem Umfang der Ermittlungen. Wie sich aus den §§ 194 Abs. 1, 199 Abs. 1 AO ergibt, ist die Außenprüfung grundsätzlich auf eine umfassende und zusammenhängende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen angelegt (vgl. BFH-Urteil vom 05.04.1984 - IV R 244/83, BFHE 140, 518, BStBl II 1984, 709, unter 2.a), soweit die Außenprüfung nicht nach § 194 Abs. 1 Satz 2 AO auf bestimmte Steuerarten, Besteuerungszeiträume und Sachverhalte beschränkt wird.
- 23** Ausgehend von dem in § 193 Abs. 1 AO verankerten gesetzlichen Leitbild der Außenprüfung als Vollprüfung erstreckt sich eine Prüfung der betrieblichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen grundsätzlich auf alle steuerlich relevanten Sachverhalte der insoweit in Betracht kommenden Steuerarten (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 04.11.2010 - 3 K 65/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 774, Rz 139; Schallmoser in HHSp, § 194 AO Rz 35; Gosch in Gosch, AO § 194 Rz 30).
- 24** cc) Der Anordnung einer Außenprüfung steht auch nicht von vornherein entgegen, dass die Antragsteller --wie sie vortragen-- nicht über das Wissen und die Kenntnisse des verstorbenen V verfügten und über das bloße Ordnen, Sortieren und die Vorlage von Unterlagen hinaus nicht zur Mitwirkung bei der Aufklärung der steuerlichen Verhältnisse des V herangezogen werden könnten.
- 25** (1) Soweit die Antragsteller zunächst allgemein in Zweifel ziehen, dass sie selbst bei der Außenprüfung umfassend mitzuwirken hätten, trifft dies nicht zu.
- 26** Ist bei Gesamtrechtsnachfolge der Erbe Steuerschuldner geworden und muss er die aus dieser Stellung erwachsenen Pflichten erfüllen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 158, 114, BStBl II 1990, 2, unter 2.), so obliegt ihm auch die Erfüllung der auf ihn übergegangenen Mitwirkungspflichten i.S. des § 200 AO (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz 16).
- 27** (2) Soweit die Antragsteller sich darauf berufen, es verstoße gegen das Übermaß-, Willkür- und Schikaneverbot,

wenn sie sich in viele hunderte Aktenordner einarbeiten müssten, ist festzustellen, dass mit der an sie gerichteten Prüfungsanordnung lediglich eine allgemeine Duldungspflicht ausgesprochen wird.

- 28 Erst wenn das --nachfolgende-- einzelne Mitwirkungsverlangen insbesondere zu einer im Verhältnis zum Aufklärungsbedürfnis bzw. dem voraussichtlichen Aufklärungserfolg nicht mehr angemessenen Belastung des Mitwirkungspflichtigen führt oder etwas Unmögliches von ihm verlangt, greift das von den Antragstellern angesprochene Übermaßverbot als Ausprägung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ein. So kann selbstredend von den Gesamtrechtsnachfolgern nichts gefordert und gegebenenfalls mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden, was außerhalb ihres Wissens- oder Einflussbereichs liegt.
- 29 Allein ein zeitlicher oder finanzieller Mehraufwand, der dadurch entsteht, dass der verstorbene Steuerpflichtige Angaben oder Auskünfte leichter hätte erteilen können als seine Erben, die gegebenenfalls hierfür einen Steuerberater zu Rate ziehen müssen, macht eine ermessensgerecht eingeforderte Mitwirkungsmaßnahme aber noch nicht unverhältnismäßig.
- 30 Im Übrigen ist ein konkretes Mitwirkungsverlangen nicht Gegenstand des Rechtsstreits.
- 31 dd) Nach Aktenlage und unter Berücksichtigung des Vorbringens der Antragsteller ist die angefochtene Prüfungsanordnung auch ansonsten rechtmäßig.
- 32 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 der Ermessensvorschrift 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).
- 33 Die Prüfungsanordnung vom 22.01.2019 entspricht diesen Vorgaben. Das FA hat die gesetzlichen Grenzen des Ermessens beachtet und frei von Ermessensfehlern entschieden.
- 34 (1) Die gesetzlichen Grenzen des Ermessens sind nicht überschritten.
- 35 Entgegen der Ansicht der Antragsteller ist die Zulässigkeit einer Außenprüfung bei den Erben nicht davon abhängig, dass ein "ganz besonderer Anlass" vorliegt, indem beispielsweise mit erheblichen Steuernachforderungen gerechnet werden kann.
- 36 Eine Außenprüfung ist nach § 193 Abs. 1 AO u.a. zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen Betrieb unterhalten, bzw. --wie vorliegend-- bei dessen Gesamtrechtsnachfolgern (vgl. § 45 Abs. 1 AO). 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. Weder der AO noch der Betriebsprüfungsordnung 2000 --BpO-- (BStBl I 2000, 368, zuletzt geändert BStBl I 2011, 710) ist zu entnehmen, dass Außenprüfungen nur in einem bestimmten Turnus oder mit zeitlichen Abständen erfolgen dürfen (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.2016 - III R 8/15, BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25, Rz 17, m.w.N.).
- 37 (2) Es ist nicht erkennbar, dass das FA vorliegend von seinem Ermessen in einer nicht dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hätte.
- 38 (a) Die Anordnung der zweiten Außenprüfung verstößt nicht gegen den Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung.
- 39 (aa) Die BpO bewirkt eine auch im gerichtlichen Verfahren zu beachtende Selbstbindung der Finanzverwaltung bei der Anordnung von Außenprüfungen. Es handelt sich um eine ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift, so dass ihre Auslegung sich nicht nach den für die Auslegung von Gesetzen geltenden Maßstäben richtet, 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25, Rz 23, m.w.N.).
- 40 Nach der BpO bestimmt die Finanzbehörde den Umfang der Außenprüfung nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 4 Abs. 1 BpO). Bei Großbetrieben und bestimmten anderen Unternehmen soll der Prüfungszeitraum an den vorhergehenden Prüfungszeitraum anschließen (§ 4 Abs. 2 Satz 1 BpO). Bei anderen Betrieben soll der Prüfungszeitraum in der Regel nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen. Der

Prüfungszeitraum kann 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; Anschlussprüfungen sind zulässig (§ 4 Abs. 3 BpO).

- 41** (bb) Im Streitfall war der Betrieb des V --nach dem Vortrag der Antragsteller-- als Mittelbetrieb eingestuft. Die BpO lässt sogar Anschlussprüfungen bei Mittelbetrieben ausdrücklich zu und macht sie nicht von besonderen Voraussetzungen abhängig (§ 4 Abs. 3 Satz 3 BpO). Dies gilt gleichermaßen für Klein- und Kleinstbetriebe. Im Übrigen ist auf die Bedeutung der Unvorhersehbarkeit der Außenprüfung hinzuweisen, die gegen eine Bindung von Außenprüfungen an einen bestimmten Turnus oder einen Anspruch auf prüfungsfreie Jahre spricht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25, Rz 25). Vorliegend lag überdies zwischen den beiden Außenprüfungen (2010 bis 2012 und 2014 bis 2016) ein prüfungsfreies Jahr.
- 42** (b) Auch andere Ermessensfehler sind nicht erkennbar.
- 43** (aa) Die Finanzbehörden sind verpflichtet, für eine steuerliche Belastungsgleichheit zu sorgen und diese auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges zu gewährleisten. Die Herstellung der steuerlichen Lastengleichheit spricht für eine möglichst lückenlose Prüfung; die Verwaltung kann daher grundsätzlich alle Veranlagungszeiträume durch eine Außenprüfung kontrollieren. Da eine umfassende Prüfung der unter § 193 Abs. 1 AO fallenden Steuerpflichtigen nicht realisierbar ist, kann sich die Finanzbehörde zumindest die prophylaktische Wirkung nutzbar machen, die in der Unberechenbarkeit eines prüfungsfreien Zeitraums zwischen den turnusmäßigen Prüfungen liegt. Daher ist bei der Ermessensausübung nach § 193 Abs. 1 AO für die Berücksichtigung eines Individualinteresses auf Verschonung von den durch eine Außenprüfung ausgelösten Belastungen vorbehaltlich des Übermaß- sowie des Willkür- und Schikaneverbots grundsätzlich kein Raum (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25, Rz 27).
- 44** (bb) Im Streitfall sind --wie schon das FG zutreffend ausgeführt hat (vgl. S. 31 des angegriffenen Beschlusses)-- keine Anhaltspunkte für eine willkürliche oder schikanöse Belastung der Antragsteller durch das FA ersichtlich.
- 45** (cc) Die Antragsteller sind durch die Anordnung einer zweiten Außenprüfung auch nicht in ermessensfehlerhafter Weise übermäßig belastet.
- 46** Ob ein Ermessensfehler gegeben ist, beurteilt sich grundsätzlich nach der Begründung der Prüfungsanordnung durch das FA. Da die Anordnung einer Prüfung grundsätzlich ermessensgerecht ist, wenn sie nicht gegen das Übermaß-, das Willkür- oder das Schikaneverbot verstößt, bedarf sie indessen regelmäßig keiner über die Angabe der gesetzlichen Grundlage --hier § 193 Abs. 1 AO-- hinausgehenden Begründung. Dies gilt nicht nur für die erste Anschlussprüfung bei einem Mittelbetrieb (vgl. BFH-Beschluss vom 19.11.2009 - IV B 62/09, BFH/NV 2010, 595, unter II.1.b cc), sondern auch für die zweite Anschlussprüfung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25, Rz 30).
- 47** Nach dem Vorstehenden bedurfte es für den Erlass der streitgegenständlichen Prüfungsanordnung keiner über den Hinweis auf die gesetzliche Grundlage hinausgehenden Begründung. Vor diesem Hintergrund wird mit dem Einwand der Antragsteller, das FA habe keine Prüfungsgründe dargelegt bzw. habe die Gesichtspunkte für seine Ermessensentscheidung nicht vorgetragen, kein Ermessensfehler aufgezeigt. Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass es im Streitfall nicht einmal um eine (erste) Anschlussprüfung geht, vielmehr zwischen dem letzten und dem nunmehr vorgesehenen Prüfungszeitraum zumindest ein Jahr "Pause" lag.
- 48** (dd) Soweit die Antragsteller sich auf das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 27.03.2014 - 4 K 2166/13 (EFG 2015, 879) berufen, nach welchem eine erneute Betriebsprüfung bei Mittelbetrieben ohne Beanstandungen wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unzulässig sei, lassen sie --trotz des entsprechenden Hinweises im angegriffenen Beschluss (S. 30 f.)-- außer Betracht, dass das Urteil in EFG 2015, 879 im Rechtsmittelverfahren durch das o.g. BFH-Urteil in BFHE 254, 203, BStBl II 2017, 25 gerade wegen des fehlerhaften rechtlichen Ansatzes aufgehoben worden ist. Im Übrigen ist der jenem Verfahren zugrunde liegende Sachverhalt --streitig war die Anordnung einer zweiten Anschlussprüfung-- mit dem vorliegenden Streitfall nicht vergleichbar.
- 49** (ee) Schließlich ist --wie oben dargelegt-- die streitige Prüfungsanordnung auch nicht schon deshalb unverhältnismäßig, wenn die Sachverhaltsaufklärung --im Verhältnis zu derjenigen durch den verstorbenen Betriebsinhaber-- mit einem höheren Zeit- und Kostenaufwand verbunden sein sollte.
- 50** c) Die Vollziehung ist auch nicht wegen unbilliger Härte auszusetzen. Sind Rechtmäßigkeitszweifel fast

ausgeschlossen, ist die AdV selbst dann zu versagen, wenn die Vollziehung eine unbillige Härte zur Folge hätte (vgl. BFH-Beschluss vom 09.11.2010 - VIII S 8/10, BFH/NV 2011, 297, Rz 22).

- 51** aa) Soweit sich die Antragsteller auf einen Beschluss des FG Rheinland-Pfalz vom 16.11.1971 - I 7a/71 (EFG 1972, 218) berufen, ist festzustellen, dass nach dem zweiten Orientierungssatz die Vollziehung einer Betriebsprüfungsanordnung unter dem Gesichtspunkt der unbilligen Härte in aller Regel auszusetzen ist, weil eine einmal -wenn auch rechtswidrig- durchgeführte Betriebsprüfung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann; dies gilt nur dann nicht, wenn der Rechtsbehelf in der Hauptsache offensichtlich keinen Erfolg verspricht. Da nach den vorstehenden Ausführungen im Streitfall der Rechtsbehelf in der Hauptsache offensichtlich erfolglos sein dürfte, kommt eine AdV wegen unbilliger Härte bereits deshalb nicht in Betracht. Daher kann der Senat die Frage unbeantwortet lassen, inwieweit der Beschluss des FG Rheinland-Pfalz durch den Beschluss des BFH in BFH/NV 2011, 297 überholt ist.
- 52** bb) Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ist von einer unbilligen Härte nur auszugehen, wenn dem Betroffenen durch die Vollziehung nicht oder nur schwer wiedergutzumachende wirtschaftliche Nachteile drohen oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz führen würde. Sollte ein späteres Hauptsacheverfahren gegen eine --bereits vollzogene-- Prüfungsanordnung Erfolg haben, hätte dies aber nicht derartig schwerwiegende Nachteile zur Folge, weil das FA die durch die Betriebsprüfung gewonnenen Erkenntnisse nicht verwerten könnte. Die mit der sofortigen Vollziehung einer rechtmäßigen Prüfungsanordnung verbundenen sonstigen Belastungen muss der Steuerpflichtige regelmäßig in Kauf nehmen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 297, Rz 23).
- 53** d) Im Übrigen verweist der Senat --zur Vermeidung von Wiederholungen-- auf die zutreffenden Ausführungen des FG im angegriffenen Beschluss.
- 54** 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de