

Beschluss vom 06. August 2014, V B 116/13

Verpflichtungsklage auf Änderung eines Betriebsprüfungsberichtes

BFH V. Senat

AO § 118, AO § 157 Abs 2, AO § 204, FGO § 40 Abs 1

vorgehend FG Köln, 24. September 2013, Az: 14 K 1591/11

Leitsätze

1. NV: Eine Verpflichtungsklage auf Änderung eines Betriebsprüfungsberichtes ist mangels Verwaltungsaktsqualität unzulässig, weil der Betriebsprüfungsbericht keine Regelung trifft, sondern den Erlass eines Steuerbescheides vorbereitet.
2. NV: Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige im Anschluss an eine Betriebsprüfung einen Antrag nach § 204 AO auf verbindliche Zusage zur Behandlung der Prüfungsjahre gestellt hat. Voraussetzung des Antrags ist nur, dass das Streitthema Gegenstand des Betriebsprüfungsberichtes war, nicht dass der Betriebsprüfungsbericht nach Ansicht des Klägers vollständig und richtig war.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) handelt mit X- und Z-Waren. Im Verlauf einer Betriebsprüfung erkannte der Prüfer die geltend gemachte Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht an und kürzte den Vorsteuerabzug. Die Klägerin streitet mit dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) darüber, wie der Sachverhalt zutreffend im Betriebsprüfungsbericht darzustellen ist. Die Klägerin vermisst Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht zu der nach § 14 Abs. 4 Nr. 5 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der für die Streitjahre geltenden Fassung geforderten "handelsüblichen Bezeichnung" in einer Rechnung bei ausländischen X-Warengroßhändlern. Im Bericht sei "der Verbringungs nachweis und die Handelsüblichkeit oder -unüblichkeit der Bezeichnung der gelieferten Gegenstände nach Maßgabe des Gewichts darzustellen".
- 2 Kurz vor Ergehen des Prüfungsberichts beantragte die Klägerin zudem eine verbindliche Zusage nach § 204 der Abgabenordnung (AO) wegen der Behandlung der Prüfungsfolgezeiträume.
- 3 Daraufhin erhob die Klägerin Klage auf Änderung des Betriebsprüfungsberichts mit dem Antrag
"die Feststellungen der Außenprüfung bezüglich der Verwendung der im Handel mit X-Waren sowie bei der Entgegennahme von Z-Waren üblichen Handelsbezeichnungen am Markt und bezüglich der bei der Klägerin vorgefundenen Bezeichnung der gelieferten bzw. entgegengenommenen Gegenstände Berechnungen im Sinne von § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG im Betriebsprüfungsbericht so darzustellen, dass eine verbindliche Zusage nach § 204 AO möglich ist".
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus mehreren Gründen ab. Der Klageantrag habe keinen vollstreckbaren Inhalt, weil die Klägerin den konkreten Sachverhalt, wie er ihrer Ansicht nach im Betriebsprüfungsbericht darzustellen sei, nicht benannt habe. Die Klage sei auch nicht statthaft, weil die Sachverhaltsdarstellung im Betriebsprüfungsbericht im Rahmen einer beantragten Zusage nach § 204 AO mangels Regelung keine Verwaltungsaktsqualität besitze. Für die Änderung des Betriebsprüfungsberichts bestehe auch kein Rechtsschutzbedürfnis im Hinblick auf die beantragte Zusage nach § 204 AO. Denn das FA sei zu einer verbindlichen Zusage für die Prüfungsfolgejahre dann nicht verpflichtet, wenn hinsichtlich des Sachverhaltes bereits ein Rechtsstreit anhängig sei oder erst recht --wie im Streitfall-- wenn schon der Sachverhalt streitig sei.

Entscheidungsgründe

- 5 II. Die auf grundsätzliche Bedeutung nach § 115 Abs. 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie auf Divergenz nach § 115 Abs. 1 Nr. 2 FGO gestützte Nichtzulassungsbeschwerde ist unbegründet, denn die maßgebenden Rechtsfragen sind bereits durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) geklärt.
- 6 1. Mit Urteil vom 29. April 1987 I R 118/83 (BFHE 149, 508, BStBl II 1988, 168) hat der BFH bereits entschieden, dass der Prüfungsbericht mangels Regelung kein Verwaltungsakt ist. Daher kann der Betriebsprüfungsbericht nicht Gegenstand einer Verpflichtungsklage auf Änderung des Berichts sein. Nach § 118 AO ist Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung des Einzelfalles auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Ein Prüfungsbericht ist nicht auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet, sondern dient der Gewährung rechtlichen Gehörs (vgl. BTDrucks VI/1982, S. 164; BFH-Urteil vom 27. März 1961 I 276/60 U, BFHE 73, 58, BStBl III 1961, 290). Er ist vorbereitende Grundlage der Entscheidung des FA, die in einen Steuerbescheid oder Änderungsbescheid mündet (BFH-Urteil in BFHE 149, 508, BStBl II 1988, 168, unter II.1.b).
- 7 2. Entsprechend § 157 Abs. 2 AO über die Nichtanfechtbarkeit der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in einem Betriebsprüfungsbericht ergibt sich eine Ausnahme hieraus auch dann nicht, wenn der Steuerpflichtige nach Ergehen des Prüfungsberichts für einen "im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalt" einen Antrag auf verbindliche Zusage gemäß § 204 AO stellt. Voraussetzung der Zulässigkeit eines Antrags auf verbindliche Zusage nach § 204 AO ist nur, dass der streitige Sachverhalt Gegenstand der Prüfung war und dies im Prüfungsbericht dargestellt ist. Der Steuerpflichtige "kann" in diesem Falle in seinem Antrag auf den im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalt Bezug nehmen (§ 205 Abs. 2 Nr. 1 AO). Nicht erforderlich für die Zulässigkeit des Antrags nach § 204 AO ist jedoch, dass der Prüfungsbericht fehlerfrei oder vollständig ist.
- 8 3. Die Revision ist auch nicht wegen Abweichung vom Urteil des Niedersächsischen FG vom 19. August 1981 VI 81/80 (Entscheidungen der Finanzgerichte 1982, 170), wonach aus § 204 AO ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Darstellung des Sachverhaltes im Betriebsprüfungsbericht folgt, zu dem eine verbindliche Auskunft nach § 204 AO begehrt wird. Aus dieser Entscheidung folgt nicht, dass über Art und Umfang der Prüfungsfeststellungen entgegen § 157 Abs. 2 AO ein selbständiges Klageverfahren eröffnet wäre. Bei einem derartig weitgehenden Verständnis wäre die Entscheidung zudem durch das BFH-Urteil vom 29. April 1987 I R 118/83 (BStBl II 1988, 168) überholt.
- 9 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2, 2. Halbsatz FGO ab. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de