

## Urteil vom 15. Juni 2016, III R 8/15

### Anordnung einer zweiten Anschlussprüfung bei einem Mittelbetrieb - Anforderungen an die Begründung der Prüfungsanordnung - Ermessensgerechtigkeit

ECLI:DE:BFH:2016:U.150616.IIIR8.15.0

BFH III. Senat

AO § 193 Abs 1, AO § 393 Abs 1, AO § 397 Abs 3, FGO § 68 S 1, FGO § 102 S 2, AO § 121 Abs 1, AO § 5, BpO § 4, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 26. März 2014, Az: 4 K 2166/13

### Leitsätze

1. Die Anordnung einer zweiten Anschlussprüfung für ein gewerbliches Einzelunternehmen, das im Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Prüfungsanordnung als Mittelbetrieb eingestuft ist, bedarf grundsätzlich keiner über § 193 Abs. 1 AO hinausgehenden Begründung .
2. Eine derartige Prüfung ist ermessensgerecht, wenn keine Anhaltspunkte für eine willkürliche oder schikanöse Belastung bestehen und sie nicht gegen das Übermaßverbot verstößt. Sie ist nicht übermäßig, wenn das Unternehmen während des vorgesehenen Prüfungszeitraumes zeitweise als Großbetrieb eingeordnet war und sich aufgrund vorliegenden Kontrollmaterials aus Sicht des FA ein Prüfungsbedarf ergibt .

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 27. März 2014 4 K 2166/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

I.  
**1** Streitig ist die Rechtmäßigkeit der Anordnung einer zweiten Anschlussprüfung.

**2** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betreibt in mehreren Filialen einen Einzelhandel mit Waren verschiedener Art. Gemäß § 3 der Betriebsprüfungsordnung 2000 --BpO-- (BStBl I 2000, 368, zuletzt geändert BStBl I 2011, 710) war der Betrieb des Klägers zum 1. Januar 2004 als Kleinbetrieb, zum 1. Januar 2007 als Mittelbetrieb, zum 1. Januar 2010 als Großbetrieb und mit Wirkung ab dem 1. Januar 2013 wieder als Mittelbetrieb eingestuft.

**3** Für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2004 sowie für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2007 führte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) beim Kläger Außenprüfungen durch, die zu keinen nennenswerten Beanstandungen führten. Am 22. Januar 2013 ordnete das FA eine weitere Außenprüfung an, die sich auf die Feststellung der Einkünfte sowie die Gewerbesteuer für die Jahre 2008 bis 2011 erstrecken sollte. Auf den Einspruch des Klägers hin erließ das FA am 20. Februar 2013 eine neue Prüfungsanordnung, in der es den Prüfungszeitraum auf drei Jahre (2008 bis 2010) begrenzte. In einer Anlage zur Prüfungsanordnung forderte das FA den Kläger auf, die elektronischen Daten seines Warenwirtschaftssystems, des Kassensystems und seiner Erlöse zur Verfügung zu stellen. Dieser Aufforderung kam der Kläger nach, gleichwohl hielt er an seinem Einspruch fest.

- 4 Mit Einspruchsentscheidung vom 30. April 2013 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies es darauf, dass es sich bei der Anordnung einer routinemäßigen Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) um eine Ermessensentscheidung handele, die mit der Angabe der Rechtsgrundlage hinreichend begründet sei. Dies gelte auch im Falle einer Anschlussprüfung, die nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. September 2011 VIII R 8/09 (BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395) weder ein zu erwartendes Mehrergebnis noch relevante Prüfungsfeststellungen in den vorangegangenen Prüfungen voraussetze. Da die Anordnung einer Außenprüfung einen erheblichen Eingriff in die Sphäre des Steuerpflichtigen darstelle, dürfe das Auswahlermessen des FA nicht auf sachfremden Erwägungen beruhen oder sich als willkürlich oder schikanös darstellen. Das sei jedoch unstrittig nicht der Fall. Das FA habe sich auch durch den Wechsel der Größenklasse vom Groß- zum Mittelbetrieb zum 1. Januar 2013 zur Prüfung veranlasst gesehen.
- 5 Der Kläger erhob daraufhin Klage. Während des Klageverfahrens übersandte das FA dem Finanzgericht (FG) Auszüge aus ihm vorliegenden Kontrollmaterial. Auf einen rechtlichen Hinweis des FG, dass zweifelhaft sei, ob die Prüfungsanordnung vom 20. Februar 2013 ausreichend begründet sei, erließ das FA während des Klageverfahrens am 13. März 2014 eine neue Prüfungsanordnung, die wiederum auf § 193 Abs. 1 AO gestützt war. Sie ergehe aufgrund einer Ermessensentscheidung, bei der das Kontrollmaterial von ausschlaggebender Bedeutung sei, da es den Schluss zulasse, dass im Prüfungszeitraum nicht alle Geschäftsvorfälle zutreffend erfasst worden seien. Es sei daher notwendig, eine zweite Anschlussprüfung durchzuführen, obgleich die letzte Betriebsprüfung nicht zu nennenswerten Beanstandungen geführt habe.
- 6 Mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 879 veröffentlichten Urteil vom 27. März 2014 4 K 2166/13 gab das FG der Klage statt und hob die Prüfungsanordnung vom 13. März 2014 auf. Zur Begründung führte es aus, das Kontrollmaterial indiziere zumindest für das Jahr 2008 einen Prüfungsbedarf. Die Prüfungsanordnung leide aber an einem Begründungsmangel i.S. des § 121 Abs. 1 AO, da sie keine sachgerechte Ermessensausübung erkennen lasse. Es sei nicht auszuschließen, dass zumindest eine Plausibilitätsprüfung durch Abgleich des Kontrollmaterials mit der bereits vorgelegten elektronischen Buchführung möglich und die Prüfungsanordnung daher unverhältnismäßig sei. Zudem sei nicht auszuschließen, dass der Anfangsverdacht einer Steuerstraftat gegen den Kläger bestehe und daher mit der Prüfungsanordnung § 393 Abs. 1, § 397 Abs. 3 AO, der Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit sowie die aufgrund der Selbstbindung der Verwaltung zu beachtenden Vorgaben des § 10 BpO unterlaufen werden sollten.
- 7 Gegen das Urteil wendet sich das FA mit der Revision. Es rügt die Verletzung formellen und materiellen Bundesrechts.
- 8 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Er verteidigt das FG-Urteil und verweist hinsichtlich der Begründungspflicht für Prüfungsanordnungen auf das BFH-Urteil vom 16. November 1989 IV R 29/89 (BFHE 159, 28, BStBl II 1990, 272). Das dem FA vorliegende Kontrollmaterial und die Angebote, zu denen keine Rechnungen vorlägen, erlaubten nicht den Schluss, dass Geschäftsvorfälle nicht zutreffend erfasst worden seien.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 A. Gegenstand des Verfahrens ist die Prüfungsanordnung vom 13. März 2014.
- 13 Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens. Dies gilt auch bei Ermessensentscheidungen (BFH-Urteile vom 16. Dezember 2008 I R 29/08, BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539, unter II.2.d; vom 15. Mai 2013 VI R 28/12, BFHE 241, 200, BStBl II 2013, 737, Rz 11; vom 26. Juni 2014 IV R 17/14,

BFH/NV 2014, 1507, Rz 20 ff.; Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler --HHSp-- § 102 FGO Rz 63; Schallmoser in HHSp, § 68 FGO Rz 16).

- 14** B. Die Prüfungsanordnung vom 13. März 2014 ist rechtmäßig.
- 15** 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 in BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395, Rz 20). Die Prüfungsanordnung vom 13. März 2014 entspricht diesen Vorgaben. Das FA hat die gesetzlichen Grenzen des Ermessens beachtet (dazu 1.) und frei von Ermessensfehlern entschieden (dazu 2.).
- 16** 1. Die gesetzlichen Grenzen des Ermessens sind nicht überschritten.
- 17** a) Eine Außenprüfung ist nach § 193 Abs. 1 AO u.a. zulässig bei Steuerpflichtigen, die --wie der Kläger-- einen gewerblichen Betrieb unterhalten. 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 (BFH-Urteile vom 2. Oktober 1991 X R 89/89, BFHE 166, 105, BStBl II 1992, 220, unter 2.a und 2.h; in BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395, Rz 21, 25; vom 16. Dezember 2014 VIII R 52/12, BFHE 250, 1, Rz 20; Senatsbeschluss vom 14. Juli 2014 III B 8/14, BFH/NV 2014, 1880, Rz 10, jeweils m.w.N.). Weder der Abgabenordnung noch der Betriebsprüfungsordnung ist zu entnehmen, dass Außenprüfungen nur in einem bestimmten Turnus oder mit zeitlichen Abständen erfolgen dürfen.
- 18** b) Der Prüfungsanordnung stand § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht entgegen.
- 19** Nach dieser Vorschrift ist eine Außenprüfung bei anderen als den in § 193 Abs. 1 AO bezeichneten Steuerpflichtigen zulässig, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist. Demgegenüber enthält § 193 Abs. 1 AO keinen Vorrang der Prüfung an Amtsstelle. Betriebe i.S. dieser Vorschrift unterliegen kraft Gesetzes der Außenprüfung und sind daher verpflichtet, die damit verbundenen Eingriffe zu dulden (BFH-Urteil in BFHE 166, 105, BStBl II 1992, 220; BFH-Beschluss vom 16. Februar 2011 VIII B 246/09, BFH/NV 2011, 748; Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 1880, Rz 12). Der Gesetzgeber ging davon aus, dass die steuererheblichen Verhältnisse der dort genannten Steuerpflichtigen, zu denen auch der Kläger zählt, "durchweg" nur durch Außenprüfungen genau überprüft werden könnten (BTDrucks 6/1982, S. 161). Dabei wird nicht zwischen erstmaligen Prüfungen und Anschlussprüfungen unterschieden.
- 20** c) Für die Anordnung einer Außenprüfung ist unerheblich, ob --was für den Senat nicht ersichtlich ist-- hinsichtlich der betroffenen Steuerarten und Besteuerungszeiträume der Anfangsverdacht einer Steuerstraftat besteht (BFH-Urteile vom 4. November 1987 II R 102/85, BFHE 151, 324, BStBl II 1988, 113; vom 4. Oktober 2006 VIII R 53/04, BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227, unter II.2.b; s.a. BFH-Beschluss vom 29. Dezember 2010 IV B 46/09, BFH/NV 2011, 634; anderer Ansicht Drüen, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Band 38, S. 219, 232).
- 21** 2. Das FA hat von seinem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht.
- 22** a) Die Anordnung der zweiten Anschlussprüfung verstößt nicht gegen den Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung.
- 23** Die BpO bewirkt eine auch im gerichtlichen Verfahren zu beachtende Selbstbindung der Finanzverwaltung bei der Anordnung von Außenprüfungen (BFH-Urteile vom 19. August 1998 XI R 37/97, BFHE 186, 506, BStBl II 1999, 7, unter II.1.; vom 23. Februar 2005 XI R 21/04, BFH/NV 2005, 1218, unter II.4.a; Klein/ Rüsken, AO, 12. Aufl., § 194 Rz 18 f.; s.a. BFH-Beschluss vom 3. Februar 2009 VIII B 114/08, BFH/NV 2009, 887). 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 (BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 887; vgl. auch BFH-Urteil vom 19. September 2012 VI R 54/11, BFHE 239, 85, BStBl II 2013, 395, Rz 21).

- 24** aa) 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). Dabei ist grundsätzlich die Größenklasse (§ 3 BpO) maßgebend, in die der Betrieb im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eingeordnet ist (§ 4 Abs. 4 BpO).
- 25** bb) Der Betrieb des Klägers war danach bei Erlass der streitgegenständlichen Prüfungsanordnung als Mittelbetrieb eingestuft, so dass er nicht schon nach § 4 Abs. 2 Satz 1 BpO der Anschlussprüfung unterlag. Die BpO lässt jedoch Anschlussprüfungen auch bei Mittelbetrieben ausdrücklich zu und macht sie auch nicht von besonderen Voraussetzungen abhängig (§ 4 Abs. 3 Satz 3 BpO). Im Übrigen wird im sog. Rationalisierungserlass die Bedeutung der Unvorhersehbarkeit der Außenprüfung hervorgehoben (abgedruckt bei Schallmoser in HHSp, Vor §§ 193 bis 203 AO Rz 107, unter 3.1). Diese Unvorhersehbarkeit spricht somit aus Sicht der Verwaltung gegen eine Bindung von Außenprüfungen an einen bestimmten Turnus oder einen Anspruch auf prüfungsfreie Jahre.
- 26** b) Andere Ermessensfehler sind nicht erkennbar.
- 27** Die Finanzbehörden sind verpflichtet, für eine steuerliche Belastungsgleichheit zu sorgen und diese auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges zu gewährleisten (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89, BStBl II 1991, 654, 665). Die Herstellung der steuerlichen Lastengleichheit spricht für eine möglichst lückenlose Prüfung; die Verwaltung kann daher grundsätzlich alle Veranlagungszeiträume durch eine Außenprüfung kontrollieren (BFH-Urteile in BFHE 166, 105, BStBl II 1992, 220; vom 10. Juni 1992 I R 142/90, BFHE 168, 226, BStBl II 1992, 784, Rz 21). 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 (vgl. BFH-Urteil vom 2. September 1988 III R 280/84, BFHE 154, 425, BStBl II 1989, 4; BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 887). 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 (z.B. BFH-Urteil in BFHE 166, 105, BStBl II 1992, 220, Rz 21 f.).
- 28** aa) Anhaltspunkte für eine willkürliche oder schikanöse Belastung des Klägers (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395) sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- 29** bb) Der Kläger wurde durch die Anordnung einer zweiten Anschlussprüfung auch nicht in ermessensfehlerhafter Weise übermäßig belastet.
- 30** Ob ein Ermessensfehler gegeben ist, beurteilt sich grundsätzlich nach Begründung der Prüfungsanordnung durch das FA (BFH-Urteil in BFHE 159, 28, BStBl II 1990, 272, unter 2.). 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 (BFH-Beschluss vom 19. November 2009 IV B 62/09, BFH/NV 2010, 595), sondern auch --wie hier-- für die zweite Anschlussprüfung.
- 31** Der Kläger wurde durch die Prüfungsanordnung nicht übermäßig belastet. Denn das Unternehmen des Klägers war, worauf sich das FA auch berufen hat, zwar zum maßgeblichen Zeitpunkt (§ 4 Abs. 4 BpO) als Mittelbetrieb eingestuft, aber zuvor --zum 1. Januar 2010 und damit innerhalb des vorgesehenen Prüfungszeitraums-- als Großbetrieb eingeordnet. Dabei handelt es sich um ein Kriterium, das es als ermessensfehlerfrei erscheinen lässt, den Prüfungsabstand kürzer als bei anderen Mittelbetrieben zu bemessen.
- 32** Gegen eine übermäßige Belastung des Klägers spricht zudem das dem FA vorliegende Kontrollmaterial, das vom FG --für den BFH bindend (§ 118 Abs. 2 FGO)-- dahin gewürdigt wurde, dass es einen Prüfungsbedarf indiziere.
- 33** Der Senat braucht insoweit nicht zu entscheiden, ob das FA durch die erstmalige Bezugnahme auf das Kontrollmaterial in der Prüfungsanordnung vom 13. März 2014 seine vorherigen Ermessenserwägungen in

zulässiger Weise ergänzte (§ 102 Satz 2 FGO) oder ob es dadurch unzulässig Ermessenserwägungen erstmals anstellte, die Ermessensgründe auswechselte oder vollständig nachholte (BFH-Urteile in BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539, unter II.2.d; vom 24. April 2014 IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz 49). Denn Umstände, die für oder gegen einen Verstoß gegen das Übermaß-, Willkür- oder Schikaneverbot sprechen, sind unabhängig davon zu berücksichtigen, ob sie sich aus der Begründung der Prüfungsanordnung ergeben (BFH-Urteil in BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395).

- 34** cc) Dahinstehen kann, welche Folgen eine nach den vorstehenden Grundsätzen nicht gebotene, aber fehlerhafte oder sonst unzureichende Begründung hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 159, 28, BStBl II 1990, 272).
- 35** 3. Nachdem die Revision bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, ist über die Verfahrensrüge nicht mehr zu entscheiden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 23. Juni 2015 III R 37/14, BFHE 250, 377, BStBl II 2016, 55, Rz 21, m.w.N.).
- 36** 4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)