

Beitrag für die Beratungspraxis – Abgabenordnung/Außenprüfung

Ablaufhemmung nach Antrag auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung

von RD a. D. Michael Marfels, Nordkirchen

| Die Ablaufhemmung, die durch die Stellung eines (befristeten) Antrags des Steuerpflichtigen auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung eintritt, endet, wenn der Prüfer auch zwei Jahre nach dem Verschiebungsantrag nicht mit tatsächlichen Prüfungshandlungen begonnen hat. Stellt der Steuerpflichtige während der Zwei-Jahres-Frist einen weiteren Verschiebungsantrag, beginnt die Zwei-Jahres-Frist erneut. Ein Antrag auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung, der die Ablaufhemmung auslöst, kann erst angenommen werden, wenn das FA den Prüfungsbeginn in einer Weise festgelegt hat, die die Mindestanforderungen an die Annahme eines Verwaltungsakts erfüllt. |

Sachverhalt

In dem jetzigen (zweiten) Revisionsverfahren geht es nur noch um die Frage, ob die im Jahr 2005 gegen den Kläger aufgrund einer Außenprüfung ergangenen ESt-Änderungsbescheide für die Streitjahre 1998 und 1999 vor oder nach Ablauf der Festsetzungsfrist (F-Frist) erlassen worden sind. Hierzu stellte das FG im zweiten Rechtsgang den folgenden Sachverhalt fest: Der Kläger gab seine ESt-Erklärungen für 1998 und 1999 jeweils im Folgejahr beim FA ab. Nach Telefonaten des Prüfers mit S über die beim Kläger beabsichtigte Außenprüfung und deren möglichen Beginn erließ das FA am 17.12.2002 die wirksame Prüfungsanordnung für die Jahre 1997 bis 1999 unter Angabe des voraussichtlichen Prüfungsbeginns am 30.12.2002. S stellte am 20.12.2002 einen schriftlichen Antrag, wegen Zeitmangels bei ihm und dem Mandanten den Prüfungsbeginn auf März 2003 zu verschieben. Über das im „Frühjahr 2003“ erfolgte erneute Telefonat fertigte der Prüfer erst am 16.10.2003 einen Gesprächsvermerk an, nach dem „die im Frühjahr 2003 geplanten Bp’s“ zunächst wegen des bis zum 26.5.2003 dauernden Urlaubs des S verschoben worden seien. Am gleichen Tag schlug der Prüfer telefonisch als Prüfungsbeginn „Anfang November“ vor. S bat hierbei, wegen eigenen Urlaubs und wegen des anlaufenden

Weihnachtsgeschäfts beim Kläger, erst Anfang 2004 mit der Prüfung zu beginnen, womit der Prüfer einverstanden war. Der genaue Beginn solle nach dem Urlaub des S (ab 15.12.2003) noch telefonisch abgesprochen werden, wozu es zunächst aber nicht kam. Erst am 14.1.2005 rief der Prüfer wieder bei S an, um einen Termin für den Prüfungsbeginn zu vereinbaren. Nunmehr berief sich S auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Jahre 1997 bis 1999, weil der Prüfer sich zwei Jahre lang nicht gemeldet habe. Der Prüfer widersprach dem und verwies auf den Terminverlegungsantrag vom 20.12.2002 und den bis zum 26.5.2003 dauernden Urlaub des S.

Nachdem das FA Ende Januar 2005 den Prüfungsbeginn auf den 15.2.2005 festgelegt hatte, bat S am 2.2.2005 den Prüfer telefonisch, den Prüfungsbeginn wegen Urlaubs der Kläger erneut zu verschieben. Hierbei wurde als Prüfungsbeginn nunmehr der 2.3.2005 vereinbart. An diesem Tag begann die Prüfung tatsächlich. Im November 2005 ergingen die auf der Prüfung beruhenden angefochtenen Änderungsbescheide. Das FG versagte im zweiten Rechtsgang wiederum den streitigen Betriebsausgabenabzug. In verfahrensrechtlicher Hinsicht bejahte das FG die Wahrung der Festsetzungsfrist. Deren Ablauf sei gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt gewesen, weil der Beginn der Außenprüfung mehrfach auf entsprechende Anträge des Klägers hinausgeschoben worden sei.

Entscheidungsgründe

Der BFH gab der Revision des Klägers, mit der lediglich der Ablauf der F-Frist geltend gemacht wurde, statt und verwies die Sache zur erneuten Entscheidung an das FG zurück. Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Würdigung, der Prüfer habe am 16.10.2003 den voraussichtlichen Prüfungsbeginn festgelegt und dieser sei auf Antrag der Kläger hinausgeschoben worden.

Ablaufhemmung bei Durchführung einer Außenprüfung

Beim Erlass der angefochtenen ESt-Bescheide im November 2005 war die reguläre vierjährige F-Frist für die Streitjahre 1998 und 1999 mit Ablauf des 31.12.2003 bzw. 31.12.2004 bereits abgelaufen. Die erst am 2.3.2005 tatsächlich begonnene Außenprüfung konnte keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 1 AO bewirken, da die reguläre F-Frist zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen war. Wird allerdings der Beginn einer Außen-

prüfung auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, läuft die F-Frist nicht ab, bevor u. a. die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind (§ 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO). Ein solcher Antrag ist für den Kläger unstreitig am 20.12.2002 gestellt worden.

Begrenzung der Ablaufhemmung durch die Rechtsprechung

Die Wirkung dieser Tatbestandsalternative der Ablaufhemmung wird durch die höchstrichterliche Rechtsprechung jedoch zweifach begrenzt:

Zum einen muss der Antrag kausal für das Hinausschieben des Prüfungsbeginns gewesen sein. Es genügt nicht, wenn das FA den Prüfungsbeginn – unabhängig von dem Antrag des Steuerpflichtigen – aus Gründen hinauschiebt, die in seiner Sphäre liegen. Für den Verschiebungsantrag vom 20.12.2002 waren jedoch Gründe aus der Sphäre der Kläger maßgebend, nämlich der geltend gemachte Zeitmangel.

Zum anderen endet die Wirkung der Ablaufhemmung, wenn der Prüfer auch zwei Jahre nach einer mit einer konkreten Befristung beantragten Verschiebung des Prüfungsbeginns noch nicht mit tatsächlichen Prüfungshandlungen begonnen hat (analoge Anwendung des § 171 Abs. 8, 10 AO). Diese Zeitspanne erscheint als ausreichend, um dem zusätzlichen Organisationsaufwand Rechnung zu tragen, der beim FA durch die Verschiebung des Prüfungsbeginns hervorgerufen wird. Mit dieser zeitlichen Begrenzung der Ablaufhemmung soll eine zeitlich unbegrenzte Ablaufhemmung verhindert werden, wenn sich der Prüfungsbeginn aus vom FA zu vertretenden Gründen über Gebühr verzögert.

Antrag muss zeitliche Vorgaben für Prüfungsbeginn nennen

Die o. g. Zwei-Jahres-Frist und damit die zeitliche Begrenzung der Ablaufhemmung greifen jedoch nicht, wenn der Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns keine zeitlichen Vorgaben enthält. Im Streitfall gilt die Zwei-Jahres-Frist, da der Kläger den Verschiebungsantrag zeitlich konkretisiert hat (Prüfungsbeginn im März 2003). Bei tatsächlichem Beginn der Außenprüfung am 2.3.2005 war die am 20.12.2002 begonnene Zwei-Jahres-Frist bereits abgelaufen. Für die Wahrung der F-Frist reicht daher allein dieser Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns nicht aus.

Keine weitere Ablaufhemmung durch Antrag vom 2.2.2005

Der Antrag des Klägers vom 2.2.2005, den auf den 15.2.2005 festgelegten Prüfungsbeginn auf den 2.3.2005 zu verschieben, kann den Ablauf der F-Frist ebenfalls nicht hemmen, da zwischen den Anträgen vom 20.12.2002 und vom 2.2.2005 ein Zeitraum von mehr als zwei Jahren lag.

Bestimmung eines konkreten Prüfungsbeginns als Voraussetzung für Verschiebungsantrag

Ausschlaggebend für die Entscheidung im vorliegenden Verfahren ist daher, ob S im Telefonat mit dem Prüfer am 16.10.2003 (und damit innerhalb der Zwei-Jahres-Frist) einen weiteren Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns gestellt hat. Das FG hat die Ablehnung des Terminvorschlags des Prüfers als konkludenten Verschiebungsantrag angesehen. Dies wird durch die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht getragen.

Die Bestimmung des voraussichtlichen Prüfungsbeginns gemäß § 197 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein eigenständiger – formfreier – Verwaltungsakt, da hierdurch festgelegt wird, dass die Prüfung jedenfalls ab diesem Tage zu dulden ist. Nur wenn ein solcher Verwaltungsakt vorliegt, führt der Antrag auf Verschiebung des Prüfungsbeginns die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO, wenn wichtige Gründe geltend gemacht worden sind. Dies gilt auch für die Festlegung eines erneuten Prüfungsbeginns nach einer beantragten Verschiebung.

Eine bloße Terminsankündigung oder das Unterbreiten mehrerer alternativer Terminvorschläge durch den Prüfer stellt demgegenüber noch keinen Verwaltungsakt auf Festlegung des Prüfungsbeginns dar. Entsprechend stellt ein im Rahmen derartiger Absprachen geäußelter Verlegungswunsch des Steuerpflichtigen keinen Antrag nach § 197 Abs. 2 AO dar, der zu einer Ablaufhemmung führen könnte, da es an einem denklösig vorrangigen Verwaltungsakt (Festlegung der Prüfungsbeginns) fehlt. Allerdings sind an die Annahme, das FA habe einen formlosen Verwaltungsakt mit der Festlegung des voraussichtlichen Prüfungsbeginns erlassen, keine hohen Anforderungen zu stellen. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des § 197 Abs. 1 Satz 1 AO (Ankündigung des „voraussichtlichen“ Prüfungsbeginns), womit die Regelungswirkung des Verwaltungsakts im Vergleich zum üblichen Maß deutlich abgesenkt wird. Dies ermöglicht die praxisüb-

lichen Mischformen aus einvernehmlichen Abstimmungen und gleichzeitigen Anordnungen. So ist der Prüfungsbeginn bei Nennung des konkreten Datums wirksam festgelegt, auch wenn im Nachsatz gefragt wird: „Haben Sie an diesem Termin Zeit?“. Umgekehrt genügt nicht die Frage des Prüfers, „können wir einen Termin für Anfang November 2003 vereinbaren?“

Weitere Feststellungen des FG

Das FG hat die o. g. Grundsätze nicht beachtet. Aus dem Vermerk des Prüfers über das Telefongespräch mit S vom 16.10.2003, aus dem das FG einen Verschiebungsantrag ableitet, mag sich zwar ergeben, dass S sich einen späteren Prüfungsbeginn vorgestellt und auserbeten hat. Vorrangig war aber festzustellen, ob der Prüfer den Zeitpunkt des Prüfungsbeginns in einer Weise festgelegt hat, die als Verwaltungsakt anzusehen ist. Hierzu ergibt sich aus dem Vermerk nichts. Die Erwähnung eines „Terminvorschlags“ und die Nennung des Prüfungsbeginns „Anfang November“ also keines konkreten Datums spricht eher gegen die Annahme eines Verwaltungsakts mit klarem Regelungsgehalt. Die Angabe eines konkreten Tages wird in der Regel erforderlich sein. Aus dem Telefonvermerk vom 16.10.2003 kann daher nicht auf den Erlass des erforderlichen Verwaltungsakts geschlossen werden. Das FG hätte daher von Amts wegen die Personen als Zeugen vernehmen müssen, die an dem Telefongespräch beteiligt waren. Dies muss im dritten Rechtsgang nachgeholt werden. Dabei kann das FG auch weitere Feststellungen zum Inhalt des im Frühjahr 2003 geführten Telefongesprächs treffen. Das FA trägt die Feststellungslast für den Fall, dass der tatsächliche Sachverhalt unaufklärbar bleiben sollte.

Sollte sich im dritten Rechtsgang ergeben, dass der Kläger am 16.10.2003 einen weiteren Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns gestellt hatte, der für die vorgenommene Verschiebung (über März 2003 hinaus) ursächlich geworden wäre, hätte die Zwei-Jahres-Frist erneut begonnen und wäre bis zum tatsächlichen Prüfungsbeginn am 2.3.2005 noch nicht abgelaufen gewesen. Hierfür spricht entscheidend, dass die Interessenlage der Beteiligten dieselbe ist wie bei einem erstmaligen Verschiebungsantrag (wird näher ausgeführt). Hinzu kommt, dass die Zwei-Jahres-Frist entscheidend aus der Vorschrift des § 171 Abs. 10 AO abgeleitet wird. Auch dort beginnt der Lauf dieser Frist beim Ergehen eines weiteren Grundbescheids aber neu.

FAZIT | Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO greift zunächst nur, wenn vor Ablauf der regulären F-Frist tatsächlich mit der Außenprüfung begonnen worden ist. Die Ablaufhemmung greift aber auch dann, wenn die Außenprüfung erst danach beginnt, aber vorher ein Antrag auf Hinausschiebung des Prüfungsbeginns (über das Ende der regulären F-Frist hinaus) gestellt worden ist.

Hierzu stellt der BFH nun klar, dass Terminabsprachen zwischen dem FA und dem Steuerpflichtigen noch keinen solchen Verschiebensantrag darstellen, der zu einer entspr. Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 S. 1 bis 2. Alternative AO führt. Voraussetzung für einen solchen Antrag ist jedoch, dass zuvor vom FA ein konkreter Prüfungsbeginn durch ggf. formfreien Verwaltungsakt festgelegt worden ist. Wird aufgrund eines Antrags die Prüfung nicht zum zunächst beabsichtigten Zeitpunkt begonnen, muss das FA spätestens vor Ablauf von zwei Jahren nach Antragstellung mit der tatsächlichen Prüfung beginnen. Geschieht dies nicht, entfällt die Ablaufhemmung. Die Ablaufhemmung wirkt nur dann weiter, wenn das FA innerhalb der zwei Jahre konkret einen neuen Prüfungsbeginn festlegt und der Steuerpflichtige erneut eine Verschiebung dieses Termins beantragt.

▾ FUNDSTELLE

- BFH 19.5.16, X R 14/15, astw.iww.de, Abruf-Nr. 189530

