

FESTSETZUNGSVERJÄHRUNG

Betriebsprüfung kurz vor Jahresende

von Dr. Stephan Peters, Münster

| Um die Festsetzungsverjährung zu verhindern, melden sich Betriebsprüfer oft kurz vor dem Jahresende zu einer Außenprüfung an. Doch dieser vermeintliche Beginn einer Außenprüfung reicht nicht aus, dass eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO eintritt. Denn nach Ansicht des BFH setzt die Regelung in § 171 Abs. 4 AO voraus, dass im Jahr des Prüfungsbeginns „qualifizierte“ Prüfungshandlungen vorgenommen werden (BFH 26.4.17, I R 76/15, Abruf-Nr. 196470). |

Hintergrund

Die Frage, ob Festsetzungsverjährung vorliegt, ist zunächst aufgrund der Wirkung des § 169 Abs. 1 S. 1 AO von Bedeutung. Die Steuerfestsetzung kann mit Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr aufgehoben oder geändert werden. Ist der Eintritt der Festsetzungsverjährung zweifelsfrei, entstehen keine relevanten Probleme. Anfällig für Diskussionen und problembehaftet ist indes die Frage, ob der Ablauf einer laufenden Festsetzungsfrist (§ 170 AO) durch bestimmte Ereignisse gemäß § 171 AO gehemmt wurde. Im Rahmen der Betriebsprüfung ist hier insbesondere die Hemmung nach § 171 Abs. 4 S. 1 AO von Interesse. Voraussetzung ist, dass vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben wird. Die Bekanntgabe einer wirksamen Prüfungsanordnung und der Beginn der Außenprüfung sind somit zunächst Voraussetzung.

Bestandteile der Prüfungsanordnung

Die Finanzbehörde bestimmt den Umfang einer Außenprüfung in einer schriftlich oder elektronisch zu erteilenden Prüfungsanordnung. Die Prüfungsanordnung enthält dabei regelmäßig

- Angaben zur Rechtsgrundlage der Außenprüfung,
- die zu prüfenden Steuerarten,
- Angaben zu Steuervergütungen, Prämien, Zulagen,
- ggf. zu prüfende bestimmte Sachverhalte,
- den Prüfungszeitraum,
- Hinweise auf die wesentlichen Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen,
- den voraussichtlichen Beginn und
- den festgelegten Ort der Außenprüfung.

MERKE | Die Prüfungsanordnung, die Festlegung des Prüfungsbeginns und des Prüfungsorts sind selbstständig anfechtbare Verwaltungsakte (BFH 25.1.89, X R 158/87, BStBl II, 483).

Ist die Prüfungsanordnung rechtmäßig oder nicht isoliert angefochten worden, stellt sich in der Folge die Frage, ob der Eintritt der Festsetzungsverjährung einer Änderung oder Aufhebung der Steuerfestsetzung entgegensteht.



IHR PLUS IM NETZ

kp.iww.de

Abruf-Nr. 196470

Hemmung nach
§ 171 Abs. 4 S. 1 AO
von besonderem
Interesse

Änderung oder
Aufhebung der
Steuerfestsetzung?

Insoweit ist zu prüfen, welche Steuerarten und Besteuerungszeiträume von der Prüfungsanordnung erfasst sind und bei welchen dieser Prüfungspunkte tatsächlich konkrete Prüfungshandlungen vom Betriebsprüfer vorgenommen wurden (BFH 11.8.93, II R 34/90, BStBl II 94, 375).

Qualifizierte Prüfungshandlungen

Die bloße Übergabe der Prüfungsanordnung durch den Prüfer genügt nicht und ist noch keine erste Prüfungshandlung. Ausreichend ist hingegen die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren (BFH 19.3.09, IV R 27/08, Urteil unter [dejure.org](#)). Dabei unterscheidet sich die Außenprüfung von anderen Ermittlungsmaßnahmen dadurch, dass für den Steuerpflichtigen ersichtlich ist, dass die Handlungen der Finanzverwaltung darauf gerichtet sind, den wesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und die richtige Anwendung der Steuergesetze zu überprüfen (BFH 24.4.03, VII R 3/02, Abruf-Nr. 031557). Diese Handlungen müssen für den Steuerpflichtigen als Außenprüfung erkennbar sein.

Vor diesem Hintergrund hatte der BFH im Rahmen einer Revision über die Frage zu entscheiden, ob die Festsetzungsfrist im konkreten Fall gehemmt war oder nicht.

Sachverhalt

Die Klägerin ist ein Großbetrieb (G) und wurde für die Streitjahre entsprechend der im Januar 2003 für 2001 und im April 2004 für 2002 eingereichten Steuererklärungen erklärungsgemäß veranlagt. Am 1.11.06 erging durch das beklagte FA die Anordnung der Außenprüfung für die Streitjahre. Den von G ausgefüllten Fragebogen erhielt die Prüferin im November 2006. Im Dezember 2006 erschien die Prüferin sodann bei G und nahm die Buchführungsdaten für die Jahre 2001 und 2002 auf einem Datenträger in Empfang. Aus der Prüferakte ergab sich, dass die Prüferin noch im Dezember 2006 Daten ausgedruckt hat. In den Aufzeichnungen der Prüferin waren insgesamt elf Vorbereitungs- und Prüfungstage in der Zeit von Oktober 2006 bis Januar 2007 vermerkt. Im Dezember 2009 informierte die Prüferin G erstmals seit Übergabe der Daten-CD im Dezember 2006 darüber, dass sie die begonnene Prüfung fortsetzen wolle und dafür Erläuterungen zu den Wertberichtigungen benötige.

Weil G der Ansicht war, dass zwischenzeitlich Festsetzungsverjährung eingetreten sei, verweigerte sie die Mitwirkung. Die Prüferin lehnte die Wertberichtigungen daraufhin ab. Das beklagte FA erließ auf Grundlage der Prüfungsfeststellungen sodann Änderungsbescheide für die Streitjahre. Das FG folgte der Auffassung von G in erster Instanz und hob die angefochtenen Bescheide unter Verweis auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung auf (FG Berlin-Brandenburg 1.9.15, 8 K 8009/12, Urteil unter [dejure.org](#)). Die Revision der Finanzverwaltung hatte Erfolg.

Entscheidungsgründe

Entgegen der Bewertung des FG sei die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen, weil der Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 4 S. 2 AO durch

Übergabe der Prüfungsanordnung ist allein nicht ausreichend

Prüferakte ergab elf Vorbereitungs- und Prüfungstage

Erste Instanz nahm Festsetzungsverjährung an

den anzunehmenden Beginn der Außenprüfung im Jahr 2006 gehemmt war. Die Prüferin habe durch ihr Erscheinen bei G und die Entgegennahme der Daten-CD mit den Buchführungsdaten für die Streitjahre im Jahr 2006 die Prüfung begonnen. Die Übergabe der Daten-CD sei der Übergabe von Belegen und Unterlagen gleichzustellen und stelle eine erkennbar auf die Ermittlung des Sachverhalts gerichtete Maßnahme dar.

Qualifizierte Prüfungshandlungen der Prüferin

Die Prüfung sei entgegen der Ansicht von G auch nicht nach § 171 Abs. 4 S. 2 AO unmittelbar nach ihrem Beginn aus Gründen, die die Finanzverwaltung zu vertreten hat, länger als sechs Monate unterbrochen worden. Maßgeblich seien die Verhältnisse des Einzelfalls. Danach hat die Prüferin die Prüfung nach Entgegennahme der Daten-CD zeitnah fortgesetzt. Insoweit stellten die Richter auch auf die im Januar 2007 für das Streitjahr 2001 angefertigten Ausdrücke ab, womit die Prüferin die Angaben mit amtsinternen Daten abgeglichen habe. Weil die Ausdrücke mit dem Programm IDEA gefertigt worden seien, sei von einem vorherigen Einlesen und einer Plausibilitätskontrolle auszugehen. Darin sahen die Richter bereits eine qualifizierte Prüfungshandlung. Ergänzend ergaben sich aus dem von der Prüferin angefertigten Beschäftigungstagebuch weitere Prüfungshandlungen.

Außenprüfung insgesamt nicht unterbrochen

Weil die das Jahr 2001 betreffenden Prüfungshandlungen zur Folge haben, dass die Außenprüfung insgesamt nicht als unterbrochen gilt, kam es nach Ansicht der Richter auf konkrete Prüfungshandlungen bezogen auf das Jahr 2002 nicht mehr an. Diese Rechtsfolge leiteten die Richter unmittelbar aus dem Wortlaut von § 171 Abs. 4 S. 2 AO ab, weil sich die Unterbrechung auf die „Außenprüfung“ bezieht und diese gemäß § 194 Abs. 1 S. 2 AO mehrere Steuerarten und Besteuerungszeiträume umfassen kann. G könne sich insoweit auch nicht auf ein schützenswertes Vertrauen berufen, weil sich das Vertrauen auf den Ablauf der Verjährungsfrist nur auf die Unterbrechung der Außenprüfung richtet, nicht hingegen auf die konkreten Inhalte der Prüfung.

FAZIT | Die Entgegennahme einer Daten-CD und die erste Aufbereitung sowie Auswertung von Daten stellen die Richter dem Anfordern von Unterlagen oder Belegen als qualifizierte Prüfungshandlungen gleich. Führt der Prüfer nach Entgegennahme der Buchführungsdaten Auswertungen mit IDEA oder anderen Analysetools durch, sind diese Handlungen dem Steuerpflichtigen nur selten bekannt. Sind die Buchführungsdaten auf einer Daten-CD hingegen mit einem Passwort gesondert geschützt und übergibt der Steuerpflichtige dieses Passwort nicht sofort mit Übergabe der CD, lässt sich auch für den Steuerpflichtigen nachvollziehen, wann die Daten eingelesen wurden.

Mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und Übergabe der Buchführungsdaten an den Prüfer ist das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Ablauf der Festsetzungsfrist nur noch eingeschränkt schützenswert. Der Steuerpflichtige kann die Unterbrechung einer Prüfung jedenfalls nicht mit der Begründung geltend machen, keine Kenntnis von konkreten Prüfungshandlungen zu haben. Insoweit kommt es nämlich auf eine objektive Unterbrechung der Prüfung an und nicht auf die Kenntnis des Steuerpflichtigen von Prüfungshandlungen.

Ablauf war durch Beginn der Außenprüfung im Jahr 2006 gehemmt

Konkrete Prüfungshandlungen für 2002 waren nicht nachzuweisen

Prüfungshandlungen für Steuerpflichtige nicht immer ersichtlich ...

... entscheidend ist aber die objektive Unterbrechung der Prüfung