

KALIGIN



Betriebsprüfung und Steuerfahndung

3. Auflage

 BOORBERG

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

Dr. Thomas Kaligin
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

3., überarbeitete Auflage
2025

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek |
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über www.dnb.de abrufbar.

3. Auflage, 2025

E-ISBN 978-3-415-07687-7

Print-ISBN 978-3-415-07686-0

© 2014 Richard Boorberg Verlag

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich.

Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data-Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten.

Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich. Anfragen gemäß EU-Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (General Product Safety Regulation – GPSR) richten Sie bitte an: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Produktsicherheit, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart

E-Mail: produktsicherheit@boorberg.de

Titelfoto: © Andrey Popov – stock.adobe.com |

Satz und eBook-Umsetzung: abavo GmbH, Nebelhornstraße 8, 86807 Buchloe

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden
www.boorberg.de

nis der Wirtschaftszweige/Gewerbekennzahlen BMF, Schreiben vom 20.04.2022 IV A 8 – S 1451/19/10001:001 DOK 2022/0180068 BStBl I 2022, 583 = EStB 2022, 215 m. Anm. Günther, betr. Wirtschaftszweige/Gewerbekennzahlen; zum Postulat einer **zeitnahen Betriebsprüfung** siehe Risse, FR 2011, 117 ff.; Hermenau, FR 2011, 120 ff.; Hruschka, Stbg 2012, 1, 4 f.):

Einheitliche Abgrenzungsmerkmale für den 24. Prüfungsturnus (1. Januar 2024)

Betriebsart	Betriebsmerkmale	G-Betriebe	M-Betriebe	K-Betriebe
		Über €		
Handelsbetriebe (H)		14 000 000	8 600 000	1 100 000
		800 000	335 000	68 000
Fertigungsbetriebe (F)		12 000 000	5 200 000	610 000
		950 000	300 000	68 000
Freie Berufe (FB)		12 000 000	5 600 000	990 000
		1 400 000	700 000	165 000
Andere Leistungsbetriebe (AL)		14 000 000	6 700 000	910 000
		1200 000	400 000	77 000
Kreditinstitute		175 000 000	42 000 000	13 000 000
		670 000	230 000	57 000
Versicherungsunternehmen Pensionskassen (V)		36 000 000	6 000 000	2 200 000
Unterstützungskassen (U)				alle
Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (LuF)	Umsatzerlöse oder	6 000 000		
	steuerlicher Gewinn	475 000	135 000	60 000
sonstige Fallart	Erfassungsmerkmale	Erfassung in der Betriebskartei		
Verlustgesellschaften (VG)'	Betriebe mit hohen Verlusten und hohem Vorsteuervolumen oder mit Umstellung auf Tonnagebesteuerung	als G-Betriebe		

Einheitliche Abgrenzungsmerkmale für den 24. Prüfungsturnus (1. Januar 2024)

Betriebsart	Betriebsmerkmale	G-Betriebe	M-Betriebe	K-Betriebe
		Über €		
Beteiligungs- gesellschaften (BG)¹)	Gewerbekennzahlen 64201.0, 64202.0, 64203.0	als M-Betriebe		
bedeutende steuerbegünstig- te Körperschaf- ten und Berufs- verbände (BKÖ)²)	Summe der Einnahmen über 6 000 000€	als G-Betriebe		
Fälle mit bedeu- tenden Einkünf- ten (bE)²)	Summe der positiven Einkünfte gem. § 2 Absatz 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG über 500 000 € (keine Saldierung mit negati- ven Einkünften)	als M-Betriebe		

Im Schrifttum sind Möglichkeiten der Anfechtung der Prüfungsanordnung wegen sachlicher Unzuständigkeit behandelt worden (siehe Peters, Stbg 2022, 100). Eine streitige Zuständigkeit kann dann von praktischer Relevanz sein, wenn der Steuerpflichtige vermeiden will, von einem Finanzamt geprüft zu werden, wo er mit Vorbehalten, Animositäten, Schikanen rechnen muss.

Die sachliche und örtliche Zuständigkeit für die Anordnung von Außenprüfungen (ausgenommen LSt-Außenprüfungen und USt-Sonderprüfungen) bestimmt sich in NRW bei Konzern- und Großbetrieben gem. §§ 16 ff. AO i. V. m. § 17 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 FVG i. V. m. § 21 f. FA-ZVO NRW und nicht nach §§ 13 bis 18 BpO.

Zur Auslegung des Konzernbegriffs der §§ 21 und 22 FA-ZVO NRW ist vor dem Hintergrund einer einheitlichen Rechtsanwendung und mangels Regelung in der AO oder dem FVG auf die §§ 15 ff. AktG zurückzugreifen.

Auch eine natürliche Person als Gesellschafter kann Unternehmen im konzernrechtlichen Sinne sein, wenn sie neben der Beteiligung an der Gesellschaft anderweitige wirtschaftliche Interessen hat, die nach Art und Intensität die ernsthafte Sorge begründen, sie könne wegen dieser Bindung ihren aus der Mitgliedschaft folgenden Einfluss auf die Gesellschaft zu deren Nachteil ausüben (FG Münster, Urteil vom 10.08.2021 2 K

49/21 2021, 1865, 1868 f. m. Anm. Falk = DStRE 2022, 894 = BeckRS 2021, 24100 rkr.).

Die aus der Einteilung in Größenklassen folgende, unterschiedliche Prüfungshäufigkeit der verschiedenen (Klein-, Mittel- und Groß-)Betriebe verstößt nicht gegen das Gleichheitsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG). Betriebliche Eigenheiten und einkommensabhängige Besonderheiten sind hinreichende Differenzierungsgründe für unterschiedliche Maßstäbe zur Einordnung von (hier: landwirtschaftlichen) Betrieben in eine der drei prüfungsrelevanten Größenklassen (BFH, Urteil vom 07.02.2002, IV R 9/01, BStBl II 2002, 269). Wird ein vom Mittelbetrieb zum Großbetrieb umgestuftes Unternehmen nicht im Prüfungsturnus der erstmaligen Umstufung geprüft, so ist es nicht ermessensfehlerhaft, wenn die in einem späteren Prüfungstermin ergehende Betriebsprüfungsanordnung den Prüfungszeitraum auf mehr als drei Jahre erstreckt (BFH, Urteil vom 10.06.1992, I R 142/90, BStBl II 1992, 784).

Es ist nicht klärungsbedürftig, dass das Finanzamt bei Prüfung der Größenmerkmale einer freiberuflichen Rechtsanwaltssozietät (gesellschaftsbezogen) auf die Verhältnisse der Gesellschaft abstellen darf und die Größenmerkmale nicht gesellschafterbezogen zu prüfen hat (BFH, Beschluss vom 13.12.2018, VIII B 114/18, BFH/NV 2019, 385).

In der Rechtsprechung ist geklärt, dass die Auswahlpraxis bei Außenprüfungen verfassungsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden ist. Diese Frage hat keine grundsätzliche Bedeutung (BFH, Beschluss vom 23.02.2005, IX B 172/03, BFH/NV 2005, 1005).

2.1 Anschlussprüfung bei Großbetrieben

Bei Großbetrieben soll der Prüfungszeitraum an den vorhergehenden Prüfungszeitraum anschließen. Deshalb ist die Anordnung einer Bp hier i. d. R. als ermessensfehlerfrei anzusehen. Dennoch ist nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofs immer wieder zu konstatieren, dass selbst bei Großbanken und Versicherungskonzernen eine Anschlussprüfung in der Praxis teilweise wegen fehlender Kapazitäten und organisatorischer Defizite – entgegen den genannten Grundsätzen – nicht stattfindet (§ 4 Abs. 2 BpO).

Verbundene Unternehmen, die zu einem Konzern i. S. d. § 18 AktG gehören, sind im Zusammenhang, unter einheitlicher Leitung und unter einheitlichen Gesichtspunkten zu prüfen, wenn die Außenumsätze der Konzernunternehmen insgesamt mindestens 25 Mio. € im Jahr betragen. Hier findet eine **Konzernprüfung** statt (vgl. hierzu Kaiser, StBp 2013, 1 ff.). Es

werden erfahrungsgemäß Betriebsprüfer hinzugezogen, die erhebliche praktische Erfahrung haben (§ 13 Abs. 1 BpO; zur Zuständigkeit eines Finanzamts für Konzernbetriebsprüfung für landwirtschaftliche Betriebe aller Größenordnungen siehe BFH, Beschluss vom 19.10.2011, IV B 24/10, BFH/NV 2012, 164). Bei großen Unternehmen werden sogar Fachprüfer vom Bundesamt für Finanzen (Bundesbetriebsprüfer) hinzugezogen, die sich auf bestimmte Branchen (z. B. Medien, Pharma etc.) spezialisiert haben. Diese Prüfer verfügen über ein exzellentes Know-how und sind mit allen spezifischen Besonderheiten der Branche vertraut und werden gerne von den geprüften Großunternehmen als sachkundige künftige Mitarbeiter abgeworben.

Zum „bildgebenden Verfahren“ in der (Groß- und Konzern-)Bp s. Wähnert, StBp 2014, 217 ff.

2.2 Prüfung bei Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben in zeitlichen Abständen

Bei Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben soll der Prüfungszeitraum grundsätzlich nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen. Nach Ansicht des BFH hat sich die Finanzverwaltung dahingehend entschieden, dass Großbetriebe grundsätzlich lückenlos, andere Betriebe dagegen in zeitlichen Abständen geprüft werden sollen (§ 4 BpO; BFH, Urteil vom 24.01.1985, IV R 232/82, BStBl II 1985, 568). Früher sollte der Prüfungszeitraum nicht über die letzten drei Besteuerungszeiträume zurückreichen, für die bis zur Unterzeichnung der Prüfungsanordnung Steuererklärungen für die Ertragsteuern abgegeben wurden. Dies schaffte insofern einen gewissen Gestaltungsspielraum, als die zügige Abgabe einer aktuellen Steuererklärung zur Folge haben konnte, dass ein altes – eventuell problematische Sachverhalte enthaltendes – Jahr aus dem Prüfungszeitraum herausfiel (§ 4 Abs. 3 BpO a. F.). Nunmehr heißt es, dass der Prüfungszeitraum i. d. R. „nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen“ soll (§ 4 Abs. 3 BpO n. F.).

Von dem dreijährigen Turnus gibt es jedoch eine Ausnahme: 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 (§ 4 Abs. 3 Satz 2 BpO).

Durch die Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass die auf § 193 Abs. 1 AO gestützte Anordnung einer Prüfung bei einem gewerblich Tätigen auch für eine sog. Anschlussprüfung keiner weiteren Begründung bedarf. Es ist nicht

zweifelhaft, dass die Anordnung einer erneuten Ap gegen einen Klein- oder Mittelbetrieb für einen drei Jahre nach dem letzten Prüfungszeitraum beginnenden Prüfungszeitraum weder unverhältnismäßig ist noch einer Begründung bedarf. Dies gilt auch dann, wenn gegen eine Schwestergesellschaft und das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers für denselben Prüfungszeitraum ebenfalls Außenprüfungen angeordnet wurden (BFH, Beschluss vom 29.05.2007, I B 140/06, BFH/NV 2007, 2050; BFH, Beschluss vom 14.06.2007, VIII B 201/06, BFH/NV 2007, 1804).

Eine Prüfungsanordnung verstößt nicht schon deshalb gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, weil die Ap für den vorherigen Prüfungszeitraum noch nicht abgeschlossen ist (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11.03.2008, 4 K 90/07, DStRE 2009, 957; im Ergebnis bestätigt durch BFH, Beschluss vom 27.05.2009, X R 45/08, BFH/NV 2009, 1592).

Eine auf § 193 Abs. 1 AO gestützte Anordnung einer Ap bei einem gewerblich Tätigen bedarf keiner weiteren Begründung; das gilt auch für einen Kleinstbetrieb. Die Finanzbehörden sind weder durch die AO noch durch die BpO 2000 an einen bestimmten Prüfungsturnus bei Außenprüfungen gebunden (BFH, Beschluss vom 12.11.2009, IV B 29/08, BFH/NV 2010, 669).

Die Frage, ob bei einem Betrieb, der kein Großbetrieb ist, nach nur einem prüfungsfreien Jahr eine weitere Ap zulässig ist, hat keine grundsätzliche Bedeutung (BFH, Beschluss vom 16.02.2011, VIII B 246/09, BFH/NV 2011, 748 = DB 2011, 804; BFH, Beschluss vom 09.11.2010, VIII S 8/10, BFH/NV 2011, 297).

Gemäß § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung, auch als Anschlussprüfung, schon dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige Gewinneinkünfte erzielt. Der Verlust von Unterlagen steht der Durchführung einer solchen Außenprüfung nicht entgegen (BFH, Beschluss vom 15.04.2016, X B 155/15, BFH/NV 2016, 1139; hierzu Pieske-Kontny, StBp 2018, 238, 243).

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. 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 (BFH-Urteil vom 15.06.2016, III R 8/15, BStBl II 2017, 25 = StBp, 374 mit Anmerkung Brandt; ders., DB StR 1220678).

Die Anordnung einer zweiten Anschlussprüfung ist grundsätzlich auch bei sogenannten Kleinbetrieben zulässig (vgl. FG Köln, Urteil vom 24.05.2017, 3 K 101/15, EFG 2017, 1856, 1859 m. Anm. Weingarten; ferner Valder, DStR 2018, 59 f.; die eingelegte NBZ wurde per BFH, Beschluss vom 06.06.2018, III B 97/17 n. v. als unbegründet verworfen).

Zu den Anforderungen an die Zulässigkeit einer Prüfungsanordnung bei einer sogenannten Zweitprüfung hat ein Finanzgericht folgende Klarstellungen vorgenommen.

Der Ablauf der regulären Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO steht dem Erlass einer PA nur dann entgegen, wenn der Eintritt der Festsetzungsverjährung „auf der Hand liegt“ (unter Hinweis auf die ständige BFH-Rechtsprechung). In solchen Fällen ist der Erlass einer PA also zulässig, wenn gewisse tatsächliche Anhaltspunkte für das Vorliegen der Voraussetzungen einer verlängerten Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) vorliegen.

Dies erfordert – soweit die zehnjährige Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung im Raum steht – weder die Feststellung, dass die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung in objektiver und subjektiver Hinsicht tatsächlich erfüllt sind und welche Person die Steuerhinterziehung als Täter begangen hat, noch sind konkrete Anhaltspunkte hinsichtlich aller dieser Merkmale erforderlich.

Denn die Frage, ob bzw. von wem und inwieweit eine Steuerhinterziehung tatsächlich begangen wurde, ist nicht im Verfahren über die Rechtmäßigkeit der PA, sondern – nach Abschluss der Ap – in Rechtsbehelfsverfahren gegen mögliche Änderungsbescheide zu prüfen.

Diese Grundsätze gelten sowohl für die Frage der Zulässigkeit einer Ap trotz Ablaufs der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren als auch für die Frage, ob angesichts der erhöhten Bestandskraft gem. § 173 Abs. 2 AO eine sogenannte Zweitprüfung zulässig ist (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 09.12.2014, 4 K 181/13, EFG 2015, 1888, 1890 f. m. Anm. Berg-hoff; zwischenzeitlich rechtskräftig, da die eingelegte Revision zurückgenommen wurde).

2.3 Ausgedehnte Prüfungszeiträume bei Annahme erheblicher Steuernachforderungen

Eine Erweiterung des Prüfungszeitraums soll nur in gewichtigen Fällen vorgenommen werden. Es ist im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände zu entscheiden, ob mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen zu rechnen ist. Dabei sind z. B. Art, Umfang und Größe des Unter-

nehmens, Verhältnis der zu erwartenden Steuernachforderung zur bisher festgesetzten Steuer, eine eventuelle Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens oder die Ungewissheit von Schätzungsparametern (z.B. bei der Zuschätzung von Betriebseinnahmen) zu berücksichtigen. Die Höhe der zu erwartenden Mehrsteuern ist zum Zeitpunkt der Erweiterung der Prüfungsanordnung zu beurteilen. Es müssen mehr Umstände für als gegen die Annahme nicht unerheblicher Steuernachforderungen sprechen; vage Vermutungen reichen nicht aus. Bei Mittelbetrieben soll von einer Erweiterung des Prüfungszeitraums grundsätzlich abgesehen werden, wenn die Höhe der Steuernachforderungen, die aus sämtlichen Steuerarten eines VZ erwartet werden, weniger als ca. 1.500 € beträgt. Bei Kleinbetrieben soll die Erweiterung des Prüfungszeitraums ebenfalls unterbleiben, wenn mit Steuernachforderungen von weniger als 500 € gerechnet wird (Fin-Min Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 14.08.1991, S 0401 – 4 – V C 5, DB 1991, 1958; hierzu eingehend Pieske-Kontny, StBp 2019, 22 ff.). Das Finanzgericht München hat für das Streitjahr 2008 einen Betrag von potenziellen Mehrsteuern von mindestens 1.533,87 € gefordert (siehe FG München, Urteil vom 28.04.2015, 10 K 2902/13, rkr., EFG 2016, 172, 174 f. mit Anmerkung Bleschick = DStRE 2017, 47; hierzu eingehend Pieske-Kontny, StBp 2018, 238, 239 f.; ders., StBp 2019, 22 ff. m. w. N.)

Eine Ausdehnung der Bp kann nur auf die Besteuerungszeiträume erfolgen, hinsichtlich derer mit Nachzahlungen bzw. Rückzahlungen zu rechnen ist (BFH, Urteil vom 10.02.1983, IV R 104/79, BStBl II 1983, 286, 287). Maßgeblich für die Prognose sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Prüfungsanordnung, im Rechtsbehelfsverfahren jedoch für den Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung (BFH, Urteil vom 13.10.1972, I R 236/70, BStBl II 1973, 74; auf gleicher Linie BFH, Beschluss vom 27.10.2003, III B 13/03, BFH/NV 2004, 312).

Ob mit einem Betrag in dieser Höhe zu rechnen war, beurteilt sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung über die Erweiterungsanordnung. Sie müssen die Prognose entsprechender Nachforderungen wahrscheinlich machen. Es müssen mehr Umstände für als gegen die Annahme nicht unerheblicher Steuernachforderungen sprechen. Für die Erweiterung des Prüfungszeitraums ist es bereits ausreichend, dass für die Regelprüfungszeiträume Feststellungen getroffen wurden, die zu erheblichen Steuernachforderungen/-rückzahlungen führen, wenn nach dem „Gesamtbild der Verhältnisse“ für den zusätzlichen Prüfungszeitraum ähnliche Ergebnisse zu erwarten sind (BFH, Urteil vom 01.08.1984, I R 138/80, BStBl II 1985, 350, 351; FG Köln, Urteil vom 24.04.2002, 10 K 2595/99,

EFG 2002, 953, 954; bestätigt durch BFH, Beschluss vom 25.02.2003, XI B 121/02, BFH/NV 2003, 812 f.).

Die Überschreitung der Prüfungszeiträume (mehr als drei Jahre) kommt häufig dann vor, wenn das Prüfungsklima schlecht ist. Wenn hier nur mit vagen Vermutungen im Hinblick auf nicht unerhebliche Steuernachforderungen spekuliert wird, sollte unbedingt Einspruch gegen die erweiternde Betriebsprüfungsanordnung eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt werden. Die Finanzverwaltung ist im Rahmen einer Ex-ante-Betrachtung verpflichtet darzulegen, aufgrund welcher konkreten Umstände sie mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen rechnet. Nach § 4 Abs. 3 BpO hängt die Ausdehnungszulässigkeit von den zu erwartenden Mehrsteuern ab. Nach beendeter Ap wird es sich aus praktischen Gründen als schwierig erweisen, die zu erwartenden Mehrsteuern von den tatsächlichen Mehrsteuern zu trennen.

Die Erweiterungsanordnung kann – wie die Prüfungsanordnung – auch noch im Anschluss an die eigentlichen Prüfungshandlungen bis zum Abschluss des Prüfungsverfahrens ergehen, auch wenn danach keine erkennbaren Prüfungshandlungen mehr durchgeführt werden (sehr zweifelhaft; FG Köln, Urteil vom 24.04.2002, 10 K 2595/99, EFG 2002, 953, 954; bestätigt durch BFH, Beschluss vom 25.02.2003, XI B 121/02, BFH/NV 2003, 812 f.). Dehnt das FA eine Ap über den ursprünglich festgelegten Prüfungszeitraum aus, ohne eine entsprechende Prüfungsanordnung zu erlassen, so kann der Stpfl. die Rechtswidrigkeit der Prüfungserweiterung i. d. R. nur mit einer Anfechtungsklage geltend machen, die sich gegen die aufgrund der Ap zu erlassenden Änderungsbescheide richtet (BFH, Urteil vom 14.08.1985, I R 188/82, BStBl II 1986, 2).

Die genannte Judikatur ist im Wege eines Fallrechts wie folgt weiter verfeinert worden:

Über die in § 4 Abs. 3 BpO Satz 2 beschriebenen Fälle hinaus kommt eine Erweiterung des dreijährigen Prüfungszeitraums in begründeten Ausnahmefällen auch dann in Betracht, wenn der zu prüfende Sachverhalt auf eine besondere Prüfungsbedürftigkeit hindeutet, die den in § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO dargestellten Beispielen entspricht (BFH, Urteil vom 23.02.2005, XI R 21/04, BFH/NV 2005, 1218). Ob die Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 BpO erfüllt sind, muss nach den im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung bekannten Umständen beurteilt werden (FG Düsseldorf, Urteil vom 26.09.2013, 13 K 4630/12 AO, EFG 2014, 11, zwischenzeitlich rkr., mit Anm. Claßen).

Die Anordnung einer Prüfungserweiterung ist ermessensfehlerhaft, wenn die für die Erwartung nicht unerheblicher Änderungen der Besteuerungsgrundlagen gegebene Begründung gegen den klaren Akteninhalt verstößt, rechtlich unschlüssig ist oder den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz missachtet. Die vorläufige Einschätzung, dass die Nichteinhaltung pachtvertraglicher Vereinbarungen im Erweiterungszeitraum die Hinzurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen rechtfertige, kann unter Beachtung des Gebots der Verwendung des adäquaten Mittels und des geringstmöglichen Eingriffs nicht unter Verzicht auf die Anforderung von Änderungsvereinbarungen getroffen werden, die nach dem Vortrag des Stpfl. die vertragsgemäße Handhabung belegen. Zur Zulässigkeit der Fortsetzungsfeststellungsklage zur Beseitigung der Verjährungshemmung siehe FG Köln, Urteil vom 17.02.2004, 13 K 6366/01, EFG 2004, 1280, rkr.

Die Erweiterung des Prüfungszeitraums bei anderen Betrieben als Großbetrieben über die drei letzten Besteuerungszeiträume hinaus ist rechtmäßig, wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht ohne Erweiterung des Prüfungszeitraums festgestellt werden können oder nicht mit unerheblichen Steuernachforderungen oder nicht unerheblichen Steuererstattungen zu rechnen ist oder der Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit besteht (FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 06.05.2004, 1 V 51/03, DStRE 2005, 547, rkr.).

Die Erweiterung des Prüfungszeitraums im Rahmen einer routinemäßigen Ap setzt nicht voraus, dass eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Steuerfalls nicht zweckmäßig ist. Die in § 4 Abs. 3 BpO vorgesehene Möglichkeit zur Erweiterung des Prüfungszeitraums ist ermessensgerecht. Der Grundsatz „in dubio pro reo“ gilt nicht im Rahmen des § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO (BFH, Beschluss vom 11.08.2005, XI B 207/04, BFH/NV 2006, 9).

Eine wirksame Prüfungsanordnung kann sachlich (Erstreckung auf neue Steuerarten) oder zeitlich (Ausdehnung auf weitere Besteuerungsabschnitte) ergänzt werden. Die sog. Ergänzungs- bzw. Erweiterungsanordnung ist ein (selbstständiger) Verwaltungsakt und eine selbstständige Prüfungsanordnung, die nach den für die Prüfungsanordnung geltenden Regeln zu beurteilen ist (BFH, Urteil vom 02.09.2008, X R 9/08, BFH/NV 2009, 3).

Eine Ap bzw. die Erweiterung einer Ap ist auch dann zulässig, wenn gegen den Stpfl. bzw. gegen den gesetzlichen Vertreter des Stpfl. (hier: Geschäftsführer einer GmbH) ein Steuerstraßverfahren eingeleitet worden ist (FG Köln, Urteil vom 10.09.2008, 13 K 1915/08, DStRE 2009, 498, im Ergebnis bestätigt durch BFH, Beschluss vom 28.07.2009, I B 42/09, BFH/NV 2010, 5).

Die Einleitung eines Steuerstraßverfahrens hindert weder die Durchführung einer Ap noch die Erweiterung des Prüfungszeitraums einer bereits angeordneten Ap. Das Verhältnis von Steuer- und Strafverfahren ist abschließend in § 393 AO geregelt (BFH, Beschluss vom 27.07.2009, IV B 90/08, BFH/NV 2010, 4).

Für die (erstmalige) Anordnung einer Außenprüfung ist es unerheblich, ob hinsichtlich der betroffenen Steuerarten und Besteuerungszeiträume der Anfangsverdacht einer Steuerstraftat besteht (BFH, Urteil vom 15.06.2016, III R 8/15, BStBl II 2017, 25; bestätigt durch BFH, Urteil vom 14.04.2020, VI R 32/17, BStBl II 2020, 487 = DStRK 2020, 252 m. Anm. Pöndel = wistra 2020, 518 f. m. Anm. Weber = PStR 2020, 271 f. m. Anm. Kütz/Odenthal = NWB 2020, 2290 f. m. Anm. Kanzler); hierzu eingehend Weber, DStR 2021, 81 f.

Verstöße gegen § 10 BpO, insbesondere gegen die Belehrungspflichten und damit gegen den Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit, führen nicht zur Rechtswidrigkeit einer Prüfungsanordnung (BFH, Beschluss vom 14.04.2020, VI R 32/17, BStBl II 2020, 487).

Eine erste Anschlussprüfung bedarf keiner weiteren Begründung (BFH, Beschluss vom 19.11.2009, IV B 62/09, BFH/NV 2010, 595).

Eine **Erweiterung des Prüfungszeitraums** kann auch bei Vorliegen nur einer Kontrollmitteilung pro Prüfungsjahr ermessensgerecht sein (FG München, Urteil vom 02.03.2011, 9 K 2984/09, EFG 2011, 1269; die eingelegte NZB wurde per BFH-Beschluss vom 03.08.2011, VIII B 48/11, BFH/NV 2011, 1911 als unzulässig verworfen, mit Anm. Leitner; zum Umfang der Erweiterung einer Außenprüfung siehe BFH, Urteil vom 21.06.2012, IV R 42/11, BFH/NV 2012, 1927; zur Prüfungserweiterung wegen Grunderwerbsteuer siehe Canz, BB 2017, 791 ff.). Die erneute Prüfung eines bereits geprüften Zeitraums (sog. **Zweitprüfung**) ist grundsätzlich zulässig (hierzu von Harenne, StBp 2016, 136 ff.). Dies gilt auch dann, wenn im Rahmen der früheren Ap eine tatsächliche Verständigung geschlossen wurde (FG Münster, Urteil vom 20.04.2012, 14 K 4222/11 AO, EFG 2012, 1516, rkr., mit Anm. Hennigfeld).

Die Begründung einer Erweiterungsanordnung nur mit dem Verweis auf § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO 2000 ist im Hinblick auf § 121 Abs. 2 Nr. 2 AO ausnahmsweise dann ausreichend, wenn das FA dem Steuerpflichtigen die Gründe für die Erwartung nicht unerheblicher Änderungen der Besteuerungsgrundlagen bereits zuvor im Rahmen einer Besprechung mitgeteilt hat (BFH-Urteil vom 16.09.2014, X R 30/13, BFH/NV 2015, 150).

Erweiterung einer Anschlussprüfung

Die Erweiterung einer nach § 4 Abs. 2 Satz 3 BpO 2000 zulässigen ersten Anschlussprüfung von einem auf drei Jahre bedarf keiner besonderen Begründung.

Für die gerichtliche Überprüfung von Ermessensentscheidungen sind auch bei Prüfungsanordnungen die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung maßgeblich (BFH, Beschluss vom 03.08.2022 XI R 32/19, BStBl II 2023, 213 = DStR 2023, 39, 42 m. Anm. Treiber = NWB 2023, 81 f. m. Anm. Carlé = GmbHR 2023, 253 f. m. Anm. Levedag = DStRK 2023, 55 m. Anm. Burbaum/Uphues).

Zur Zulässigkeit einer dritten Anschlussprüfung

Die von den Besonderheiten des Einzelfalls abstrahierte Frage, ob bei einem Freiberufler eine dritte Anschlussprüfung zulässig ist, ist nach Maßgabe der Rechtsprechung des BFH zu bejahen.

Die Beantwortung der Frage, ob die Finanzbehörde bei Anordnung einer dritten Anschlussprüfung ihr Ermessen fehlerhaft ausgeübt hat, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab; sie ist daher nicht im Allgemeininteresse klärungsfähig (BFH, Beschluss vom 15.10.2021 VIII B 130/20, BFH/NV 2022, 97 = NWB 2023, 8 f. m. Anm. Brill).

Anordnung einer Anschlussprüfung bei freiberuflichen Kleinbetrieben

Es ist in der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass die Finanzbehörden auch bei Mittelbetrieben, Kleinbetrieben und Kleinbetrieben weder durch die AO noch durch die Betriebsprüfungsordnung (Steuer) an einen bestimmten Prüfungsturnus gebunden sind und daher auch solche Betriebe einer sog. Anschlussprüfung unterwerfen können. Zur Darlegung einer grundsätzlichen Bedeutung dieser Frage bedarf es des Vortrags neuer Gesichtspunkte, deretwegen eine erneute höchstrichterliche Befassung mit dieser Frage erforderlich erscheint (BFH, Beschluss vom 07.06.2022 VIII B 105/21, BFH/NV 2022, 929).

Betriebsprüfung versus Strafverfahren

Die Anordnung einer Außenprüfung ist auch bei Anfangsverdacht einer Steuerstraftat grundsätzlich zulässig (vgl. BFH, Beschluss vom 24.05.2022 VIII B 53/21 = Aktuelles Steuerrecht 2022, 501 ff. m. Anm. Messner = DStRK 2022, 209 m. Anm. Gehm; zu Erkenntnissen einer Außenprüfung als Anlass für die Einleitung eines Strafverfahrens siehe Müller, StBp 2022, 336 ff.).

Zu Ausweitung und Grenzen des Prüfungszeitraums bei der Schenkungssteuer instruktiv BFH, Beschluss vom 11.12.2019, II B 67/18, BFH/NV 2020, 360.

Mit dem Abschluss einer Bp erledigt sich insoweit die ergangene Prüfungsanordnung. In diesen Fällen ist eine zunächst erhobene Anfechtungsklage als **Fortsetzungsfeststellungsklage** dann zulässig, wenn ein berechtigtes Interesse (etwa das Bestehen eines Verwertungsverbots) geltend gemacht wird (FG München, Urteil vom 28.04.2015, 10 K 2902/13, EFG 2016, 172, 174 f., rkr., mit Anmerkung Bleschick = DStRE 2017, 47; vgl. auch FG Köln, Urteil vom 27.11.2013, 12 K 3723/11 DStRE 2015, 1082, rkr.).

3. Wichtige Verfahrensfragen

3.1 Bedeutung der Prüfungsanordnung

Vorab muss klarstellend darauf hingewiesen werden, dass ohne eine wirksame Prüfungsanordnung eine Bp nicht statthaft ist. Die Finanzbehörde bestimmt den Umfang der Ap in einer schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung (§ 196 AO).

Die Prüfungsanordnung sowie der voraussichtliche Prüfungsbeginn und die Namen der Prüfer sind dem Stpfl., bei dem die Ap durchgeführt werden soll, angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung – dies sind bei Großbetrieben i.d.R. vier Wochen und bei Mittelbetrieben i.d.R. zwei Wochen – bekannt zu geben, wenn der Prüfungszweck dadurch nicht gefährdet wird (§ 197 AO; § 5 Abs. 4 Satz 2 BpO). Der Stpfl. kann auf die Einhaltung der Frist verzichten. Soll die Prüfung auf die steuerlichen Verhältnisse von Gesellschaftern und Mitgliedern sowie von Mitgliedern der Überwachungsorgane erstreckt werden, so ist die Prüfungsanordnung insoweit auch diesen Personen bekannt zu geben (§ 194 Abs. 2 AO).

Ist ausnahmsweise eine Begründung der Prüfungsanordnung erforderlich, kann sich das FA darauf stützen, dass trotz Unklarheit des Sachverhalts zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt worden sei und der Stpfl. auf die anschließend konkret gestellten Fragen zum Sachverhalt nicht geantwortet habe. Die Begründung der Prüfungsanordnung kann in der Einspruchsentscheidung nachgeholt und anschließend im Klageverfahren ergänzt werden (BFH, Beschluss vom 02.09.2005, IV B 123/03, BFH/NV 2006, 11). Die Frage, ob in der Prüfungsanordnung auch die Uhrzeit des Prüfungsbeginns anzugeben sei, bedarf keiner weiteren Klärung (BFH, Beschluss vom 12.06.2006, XI B 123/05, BFH/NV 2006, 1791).