

2 Praktische Bedeutung der BpO St für die Auswahl von Betrieben zur Betriebsprüfung

Die Finanzverwaltung hat nicht genügend Kapazitäten, um sämtliche Betriebe zu prüfen. Im Rahmen einer typisierenden Betrachtungsweise hat die Finanzverwaltung die Betriebe in folgende Größenklassen aufgeteilt (§ 3 BpO St vom 15.03.2000, BStBl I 2000, 368):

- Großbetriebe (G),
- Mittelbetriebe (M),
- Kleinbetriebe (K),
- Kleinstbetriebe (Kst).

Der Stichtag, der maßgebende Besteuerungszeitraum und die Merkmale für diese Einordnung werden von den obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen festgelegt. Dies ist zuletzt hinsichtlich der Einordnung der Größenklassen zum 01.01.2013 gesehen (§ 3 BpO mit BMF, Schreiben vom 22.06.2012, IV A 4 – S 1450 – 09/10001 DOK 2012/0493846, BSBl I 2012, 689; zur Einordnung in Größenklassen gemäß § 3 BpO 2000 siehe BMF, Schreiben vom 24.04.2012, IV A 4 – S 1451/07/10011 DOK 2011/0680701, BStBl I 2012, 492 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 21. Prüfungsturnus (Merkmale für den Stichtag 01.01.2013)

Betriebsart ¹	Betriebsmerkmale	Großbetriebe (G)	Mittelbetriebe (M)	Kleinbetriebe (K)
Handelsbetriebe (H)	Umsatzerlöse oder steuerlicher Gewinn über	7.300.000 280.000	900.000 56.000	170.000 36.000
Fertigungsbetriebe (F)	Umsatzerlöse oder steuerlicher Gewinn über	4.300.000 250.000	510.000 56.000	170.000 36.000
Freie Berufe (FB)	Umsatzerlöse oder steuerlicher Gewinn über	4.700.000 580.000	830.000 130.000	170.000 36.000
Andere Leistungsbetriebe (AL)	Umsatzerlöse oder steuerlicher Gewinn über	5.600.000 330.000	760.000 63.000	170.000 36.000
Kreditinstitute (K)	Aktivvermögen oder steuerlicher Gewinn über	140.000.000 560.000	35.000.000 190.000	11.000.000 46.000

¹ Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe, die zugleich die Voraussetzungen für die Behandlung als sonstige Fallart erfüllen, sind nur dort zu erfassen.

**Einheitliche Abgrenzungsmerkmale für den 21. Prüfungsturnus
(Merkmale für den Stichtag 01.01.2013)**

Betriebsart	Betriebsmerkmale	Groß- betriebe (G)	Mittel- betriebe (M)	Klein- betriebe (K)
Versicherungsunternehmen, Pensionskassen (V)	Jahresprämieinnahmen über	30.000.000	5.000.000	1.800.000
Unterstützungskassen				alle
Land- und forstwirtschaftliche Betriebe I (LuF)	Wirtschaftswert der selbstbewirtschafteten Fläche oder steuerlicher Gewinn über	230.000 125.000	105.000 65.000	47.000 36.000

sonstige Fallart (soweit nicht unter den Betriebsarten erfasst)	Erfassungsmerkmale	Erfassung in der Betriebskartei als Großbetriebe
Verlustzuweisungsgesellschaften (VZG) und Bauherrengemeinschaften (BHG)	Personenzusammenschlüsse i. S. d. Nr. 1.2 und 1.3 des BMF, Schreibens vom 13.07.1992, IV A 5 – S 0361 – 19/92, BStBl I 1992, 404	alle
Bedeutende steuerbegünstigte Körperschaften und Berufsverbände (BKÖ)	Summe der Einnahmen	über 6.000.000
Fälle mit bedeutenden Einkünften	Summe der positiven Einkünfte gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG (keine Saldierung mit negativen Einkünften)	über 500.000

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).

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.

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 zu-

rückreichen, 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, Rev. eingelegt; Az. des BFH: X R 45/08).

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).

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 Unternehmens, 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 3.000 DM beträgt. Bei Kleinbetrieben soll die Erweiterung des Prüfungszeitraums ebenfalls unterbleiben, wenn mit Steuernachforderungen von weniger als 1.000 DM gerechnet wird (FinMin Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 14.08.1991, S 0401 – 4 – V C 5, DB 1991, 1958).

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; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.12.2002, 13 K 128/00, EFG 2003, 433, NZB eingelegt; Az. des BFH: III B 13/03).

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, NZB eingelegt; Az. des BFH: XI B 121/02).

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, NZB eingelegt; Az. des BFH: XI B 121/02). 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, NZB eingelegt; Az. des BFH: IV B 133/13 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 (selbständiger) Verwaltungsakt und eine selbständige 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 Steuerstrafverfahren eingeleitet worden ist (FG Köln, Urteil vom 10.09.2008, 13 K 1915/08, DStRE 2009, 498, Rev. eingelegt; Az. des BFH: I R 106/08).

Die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens hindert weder die Durchführung einer Ap noch die Erweiterung des Prüfungszeitraums einer bereits angeordneten Ap. Das Verhältnis von Steuer- und Strafverfahren ist abschlie-

Bend in § 393 AO geregelt (BFH, Beschluss vom 27.07.2009, IV B 90/08, BFH/NV 2010, 4).

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, NZB eingelegt; Az. des BFH: VIII B 48/11 mit Anm. Leitner; zum Umfang der Erweiterung einer Außenprüfung siehe BFH, Urteil vom 21.06.2012, IV R 42/11, BFH/NV 2012, 1927). Die erneute Prüfung eines bereits geprüften Zeitraums (sog. **Zweitprüfung**) ist grundsätzlich zulässig. 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).

3 Wichtige Verfahrensfragen

3.1 Bedeutung der Prüfungsanordnung

Vorab muss klarstellend darauf hingewiesen werden, dass ohne eine wirkungsvolle 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).

Ob und ggf. wie die Anordnung einer Ap begründet werden muss, mit der geklärt werden soll, ob der Stpfl. einen gewerblichen Betrieb unterhält, lässt sich anhand der bisherigen Rechtsprechung beantworten (BFH, Beschluss vom 15.07.2005, I B 25/05, BFH/NV 2005, 1967; einen umfassenden Überblick über die Begründung einer Prüfungsanordnung im Blickwinkel der BFH-Judikatur gibt Ritzrow, StBp 2006, 69ff.; zur Bestimmung der zu gewährenden Vorbereitungsfrist für eine Ap gemäß § 197 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 5 Abs. 4 BpO bei konzernangehörigen Betrieben siehe FG Baden-Württemberg, Urteil vom 01.06.2010, 4 K 1511/09, EFG 2010, 1373, rkr.); dies gilt jedoch nur, solange die Prüfungsanordnung auf die angegebene Rechtsgrundlage des § 193 Abs. 1 AO gestützt bleibt und keine Anhaltspunkte für ein sachwidriges oder willkürliches Verhalten der Finanzbehörde vorliegen (BFH, Beschluss vom 11.06.2004, IV B 231/02, BFH/NV 2004, 501; BFH, Urteil vom 28.09.2011, VIII R 8/09 BSBl II 2012, 395; BFH, Beschluss vom 22.12.2011, VIII B 251/09, BFH/NV 2012, 443).

Die umfangreiche Prüfung von Besteuerungsgrundlagen durch den Innendienst hindert das FA nicht am Erlass einer Außenprüfungsanordnung. Die Aufforderung an den Stpfl. zur Vorlage von Unterlagen und die Mitteilung des FA, dass im Amt bereits Prüfungshandlungen vorgenommen worden seien, führen nicht zu einem Prüfungsbeginn i. S. d. § 197 AO (Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.06.2008, 6 K 118/08, EFG 2008, 1680, NZB eingelegt; Az. des BFH: I B 163/08).

Die Ankündigung einer Ap darf per E-Mail erfolgen, sobald die Anmeldung schriftlich ergeht (FG Münster, Urteil vom 14.12.2009, 1 K 2120/09, EFG 2010, 1770, rkr.).

Ein FG hat sogar entschieden, dass eine Prüfungsanordnung auch dann rechtmäßig ist, wenn sie erst nach Beginn von Ermittlungsmaßnahmen im Rahmen einer (nicht angeordneten) Ap bekannt gegeben wird (FG Münster, Urteil vom 21.04.2010, 6 K 3514/09 AO, EFG 2010, 1754; die eingelegte NZB ist per BFH, Beschluss vom 19.10.2011, IV B 61/10, BFH/NV 2012, 246 im Ergebnis als unbegründet verworfen worden). Die Prüfungsanordnung für Gewinnfeststellung („gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen“) umfasst auch den Unterschiedsbetrag gem. § 5a Abs. 4 EStG bei der Tonnagesteuer (FG Hamburg, Urteil vom 04.11.2010, 3 K 65/10, EFG 2011, 774, rkr.).

3.1.1 Verlegung der Außenprüfung aufgrund besonderer Umstände

Auf Antrag der Stpfl. **soll** der Beginn der Ap auf einen anderen Zeitpunkt verlegt werden, wenn dafür wichtige Gründe glaubhaft gemacht werden (z.B. Erkrankung des Stpfl., seines für Auskünfte erforderlichen Mitarbeiters; beträchtliche Betriebsstörungen durch Umbau oder höhere Gewalt; AEAO, zu § 197 AO Tz. 3 a.F., BStBl I 1987, 664).

3.1.2 Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung an eine beendete KG

Auch einer **handelsrechtlich voll beendeten KG**, deren Gewerbebetrieb eingestellt ist und deren Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens veräußert sind, kann eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben werden (FG Hamburg, Urteil vom 09.03.1993, I 195/90, EFG 1993, 700, Rev. eingelegt; Az. des BFH liegt nicht vor; zur Bekanntgabe von schriftlichen Verwaltungsakten an Personengesellschaften in Liquidation siehe FinMin Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 16.05.2013, S 0284, DB 2013, 1203; Mösbauer, StBp 1999, 188, 190; zum Sonderfall einer durch Verschmelzung untergegangenen GmbH siehe FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22.07.2010, 6 K 1127/08, DStRE 2011, 911 = EFG 2011, 208; bestätigt durch BFH, Beschluss vom 10.08.2011, V B 84/10, BFH/NV 2011, 2010; für den Fall einer Verschmelzung auf eine andere KG siehe FG Hamburg, Urteil vom 04.11.2010, 3 K 65/10, EFG 2011, 774 = DStRE 2011, 1221, rkr.). Gesetzlich vertreten wird die voll beendete KG mangels anderweitiger Regelung im Gesellschaftsvertrag oder durch Gesellschafterbeschluss, durch sämtliche – ehemalige – Gesellschafter. Diese haben auch die Prüfungsanordnung als Vertretungsberechtigte der KG entgegenzunehmen (§§ 161 Abs. 2, 146, 149 HGB; BFH, Urteil vom 01.10.1992, IV R 60/91, BStBl II 1993, 82, 84; zur Adressierung einer Prüfungsanordnung an einen Vertreter betr. GmbH & Co. KG siehe Niedersächsisches FG, Urteil vom 23.11.2011, 4 K 161/10, EFG 2012, 297, Rev. eingelegt; Az. des BFH: III R 63/11).

Eine Prüfungsanordnung gegen den angeblichen Rechtsnachfolger einer GbR hemmt nicht den Ablauf der Festsetzungsfrist gegen die GbR. Eine Personengesellschaft bleibt Prüfungsobjekt, solange das Rechtsverhältnis zwischen Personengesellschaft und Finanzbehörde noch nicht endgültig abgewickelt ist (FG Düsseldorf, Urteil vom 04.06.2002, 10 K 1599/98 H (U), EFG 2002, 1343, rkr.).

Bei Gesellschaften in Abwicklung sollte geprüft werden, ob die Prüfungsanordnung gegen das ursprüngliche Rechtssubjekt zutreffend bekannt gegeben worden ist. Anderenfalls kommt es zu Verfahrensfehlern mangels Zustellung der Prüfungs-