
Datum: 17.02.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 13 K 6366/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0217.13K6366.01.00

Tenor:

Die Rechtswidrigkeit der Anordnung über die Erweiterung des Prüfungszeitraums vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... wird festgestellt.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit einer Prüfungserweiterungsanordnung.

2

An der am ... gegründeten Klägerin sind Frau Q. zu ... % und ihr Q.1 zu ...% beteiligt; letzterer wurde auch zum alleinigen Geschäftsführer bestellt. Mit Vertrag vom ... verpachtete Q.1 seinen bisher als Einzelunternehmen geführten Verlag mit Wirkung vom ... an die Klägerin. Nach § 3 des Vertrages sollte die jährliche Pacht ... % des jeweiligen Nettoumsatzes bis zu einem Umsatz von ... DM, mindestens ... DM betragen. Bei einem Umsatz über ... DM sollte sich die Pacht um ... % des übersteigenden Umsatzes erhöhen. Auf die geschuldete Pacht sollten bis zum 3. eines jeden Monats Abschlagszahlungen geleistet werden, die sich nach dem Nettoumsatz des Vorjahres richteten. Pachtgegenstand sollten die in der Anlage zu dem Vertrag aufgeführten beweglichen Wirtschaftsgüter, der Abonnenten- und Kundenstamm, die Betriebsorganisation sowie sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter (u. a. Verlagsrechte) sein.

3

Ersatz- oder Neuanschaffungen sowie Abgänge sollten in das Anlageverzeichnis aufgenommen werden. Nach Ablauf der ersten fünf Pachtjahre sollte die Pächterin die Ermäßigung des Pachtzinses verlangen können, wenn sie in drei weiteren aufeinander folgenden Jahren keinen Gewinn erzielte, der 10 % ihres Eigenkapitals (eingezahlte Stammeinlagen zuzüglich offene Rücklagen zuzüglich Gewinnvortrag abzüglich Verlustvortrag) überstieg. Nach weiterer Regelung des § 11 sollten Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages der Schriftform bedürfen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Pachtvertrag vom ... Bezug genommen.

Mit Verfügung vom ... ordnete der Beklagte u. a. wegen Körperschaft- und Gewerbesteuer eine steuerliche Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 an, die am ... beginnen sollte. Prüfungsschwerpunkte sollten nach dem Ergebnis der Vorbereitung des Prüfers unter anderem die Pensionsrückstellungen sowie die Pacht- und Darlehensverträge sein. Der Prüfer stellte sodann u.a. fest, dass die monatlichen Unternehmenspachtzahlungen im Zeitraum ... bis ... lediglich ... DM und ab ... nur noch ... DM betragen hatten. 4

Mit Verfügung vom ... ordnete der Beklagte unter Berufung auf § 4 Abs. 3 BpO die Erweiterung des Prüfungszeitraums auf die Jahre 1995 bis 1996 mit der Begründung an, es sei mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen. 5

Mit dem hiergegen eingelegten Einspruch bemängelte die Klägerin, dass ihr die konkreten Prüfungsfeststellungen aus dem Zeitraum 1997 bis 1999, die Anlass für die Prüfungserweiterung sein sollten, nicht mitgeteilt worden wären. Daraufhin stützte der Beklagte mit Schreiben vom ... die Prüfungserweiterung auf die vorläufige Einschätzung, dass die Pachtzahlungen aufgrund des Vertrages vom ... wegen Nichteinhaltung der pachtvertraglichen Vereinbarungen mit dem der beherrschenden Gesellschafterin nahestehenden Verpächter als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln seien. Insbesondere die nicht vertragsgemäße Berechnung und Entrichtung des jährlichen Pachtzinses spreche gegen die Ernsthaftigkeit des Pachtvertrages. Dazu komme, dass bisher kein Anlagenverzeichnis der mitverpachteten materiellen Wirtschaftsgüter auf den ... vorgelegt worden sei sowie erst ab dem ... eine eindeutige Regelung über die jeweils tatsächlich verpachteten Wirtschaftsgüter und erst ab dem ... eine klare Vereinbarung über die Verpachtung von Kraftfahrzeugen bestehe. Die vorgenannten Regelungen seien aber Grundvoraussetzung für die Überprüfung der Durchführung des Vertrags und der Angemessenheit des Pachtzinses. Nicht zuletzt das jederzeitige Kündigungsrecht aus wichtigem Grund und die nicht unerhebliche Absenkung des Pachtzinses um ca. ...% im Jahre 1999 ließen den Schluss zu, dass der Pachtvertrag und vor allem seine Durchführung unter fremden Dritten nicht üblich gewesen wären. 6

In ihrer Gegenäußerung vom ... führte die Klägerin aus, dass die wesentlichen Regelungen des Vertrages in den §§ 1 und 2 (Beschreibung des Pachtgegenstandes, Pachtbeginn und Übergabe der Pachtgegenstände laut Anlagenverzeichnis) tatsächlich beachtet worden seien. Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei die vereinbarte Pachthöhe angemessen gewesen. Da sich die Umsätze in den folgenden Jahren aufgrund der besonderen Anstrengungen der Klägerin entgegen den Erwartungen überproportional entwickelt hätten, habe ihre Geschäftsführung im Interesse der Gesellschaft auf eine Reduzierung der Pacht hingewirkt, was auch ein Fremdgeschäftsführer getan hätte. Das Ergebnis dieser Bemühungen sei gewesen, dass sich der Verpächter mit einer Anpassung der Pacht nach turnusmäßiger Überprüfung einverstanden erklärt habe. Auf diese Weise sei es zu einer jährlichen Pacht von durchschnittlich 5 % des Gesamtumsatzes gekommen, die ab ... an die Stelle der Pachtberechnung gemäß § 3 des Vertrages getreten sei. Dabei habe der 7

Verpächter u. a. berücksichtigt, dass ein Teil des Jahresumsatzes aufgrund neuer unternehmerischer Initiativen der GmbH erzielt worden sei, was in der ursprünglichen Fassung des § 3 des Pachtvertrages nicht beachtet worden sei.

Außerdem habe die Klägerin nach § 3 Abs. 4 des Pachtvertrages nach Ablauf der ersten fünf Jahre eine Reduzierung des Pachtzinses verlangen können, wenn auch für die nächsten drei aufeinander folgenden Jahre eine Gewinnerzielung von mindestens ... % des Eigenkapitals nicht erreicht würde. Dies sei zum Ende des Jahres ... abzusehen gewesen. Dementsprechend sei für ... bis auf weiteres eine geringere Pacht, als in § 3 Abs. 1 des Vertrages bestimmt, vereinbart worden. 8

Die erneute Absenkung der Pacht ab ... auf ... DM sei damit zu erklären, dass sich die finanzielle Situation der Klägerin derart verschlechtert gehabt habe, dass auch die Pacht von ... DM nicht mehr zu rechtfertigen gewesen sei. 9

Der aufgrund dieser Überlegungen ermittelte und im voraus vereinbarte Pachtzins sei sodann in eindeutigen Gesellschafterbeschlüssen schriftlich fixiert und monatlich per Dauerauftrag an den Verpächter gezahlt worden. Demgemäß sei der Pachtzins durchaus vertragsgemäß berechnet und entrichtet worden. 10

Entgegen dem Vorbringen des Beklagten seien auch die zum ... verpachteten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter aus einem Anlagenverzeichnis ersichtlich, das bis Ende ... jährlich um die Zu- und ggf. Abgänge aktualisiert worden sei; im übrigen sei der Pachtvertrag nebst Anlagenverzeichnis anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung im ... dem Prüfer vorgelegt worden und unbeanstandet geblieben. Ferner sei der Vertrag mit Anlagenverzeichnis auf Anforderung der Veranlagungsstelle mit Schreiben vom ... dem Antragsgegner zur Prüfung vorgelegt worden, die ebenfalls zu keinen Beanstandungen geführt habe. 11

Anstelle der Fortschreibung des Anlagenverzeichnisses sei, soweit es sich um die materiellen Wirtschaftsgüter handelte, ab dem Jahre ... gemäß Vereinbarung vom ... das Anlagenverzeichnis des Verpächters getreten. Soweit der Beklagte eine klare Vereinbarung über die Verpachtung von Kraftfahrzeugen, insbesondere über die Kostenverteilung, vermisste, sei auf die Regelungen in § 4 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 des Pachtvertrags vom ... hinzuweisen, wonach die Pächterin verpflichtet sei, die gepachteten Wirtschaftsgüter in einem ordnungsgemäßen Zustand zu halten und die Versicherungsbeiträge für die Pachtgegenstände, also auch für die PKW's, zu übernehmen. Der Rüge einer unklaren Kündigungsregelung sei schließlich entgegenzuhalten, dass nach deutschem Zivilrecht jedes Dauerschuldverhältnis aus wichtigem Grund kündbar sei. Welche Anlässe einen wichtigen Grund darstellten, sei Gegenstand einer umfangreichen Rechtsprechung. Die beispielhafte Aufzählung dreier wichtiger Kündigungsgründe in § 10 Abs. 2 des Pachtvertrages werde daher als völlig ausreichend angesehen. 12

Mit Einspruchsentscheidung vom ... wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Seine Ermessensentscheidung stütze er weiterhin auf seine aus der Außenprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 resultierenden Feststellungen, dass der im Jahr ... abgeschlossene Pachtvertrag vor allem hinsichtlich der Berechnung und Entrichtung des jährlichen Pachtzinses nicht wie vereinbart durchgeführt worden sei und dieser Vertrag auch kein Verzeichnis für die mitverpachteten Wirtschaftsgüter enthalte. Die Pachtzahlungen seien daher als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Alleingesellschafterin zu werten. Es sei damit zu rechnen, dass der Pachtvertrag im Erweiterungszeitraum in gleicher Form vereinbart und durchgeführt worden sei, was die Wahrscheinlichkeit erheblicher Steuernachforderungen 13

begründe. Die Auseinandersetzung mit der abweichenden rechtlichen Würdigung der Klägerin könne nicht Gegenstand der Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Prüfungserweiterung sein. Denn der hier zu treffenden Ermessensentscheidung könne naturgemäß nur die steuerliche Beurteilung des Beklagten zugrunde gelegt werden.

Die hiergegen gerichtete Klage hat die Klägerin nach Abschluss der Erweiterungsprüfung mit Bericht vom ..., der sich allein über Feststellungen zur Pensionszusage/-rückstellung sowie zum Mietvertrag S.-straße zwischen der Klägerin und Frau Q. verhält, in das Fortsetzungsfeststellungsverfahren übergeleitet. Sie macht geltend, dass die angefochtene Erweiterungsanordnung in Form der Einspruchsentscheidung ermessensfehlerhaft und damit rechtswidrig sei. 14

Für den nunmehr gestellten Feststellungsantrag bestehe ein berechtigtes Interesse, weil zu besorgen sei, dass aufgrund der rechtswidrigen Prüfungsanordnung des Beklagten Prüfungsfeststellungen für die Jahre 1995 und 1996 mit erheblicher steuerlicher Auswirkung in unzulässiger Weise in die Körperschaftsteuerbescheide der Klägerin und die Einkommensteuerbescheide der Gesellschafter für die betreffenden Jahre Eingang fänden. Insoweit werde auf die Tz. 2.2 und 2.3 im Prüfungsbericht vom ... Bezug genommen, die sowohl eine namhafte Erhöhung der Körperschaftsteuer als auch eine erhebliche Reduzierung des Verlustvortrags zur Folge hätten. 15

Die Annahme der Wahrscheinlichkeit nicht unerheblicher Steuernachforderungen müsse auf Tatsachen gestützt werden. Zu diesem Zweck müsse die Finanzbehörde den angeblichen Sachverhalt jedenfalls schon soweit ermittelt haben, dass eine solche Wahrscheinlichkeitsprognose möglich sei und nachvollzogen werden könne. Im Streitfall habe der Beklagte indessen seiner Ermessensentscheidung einen unzutreffenden Sachverhalt zugrunde gelegt. Die Erweiterungsanordnung in Gestalt der Einspruchsentscheidung sei daher mit einem nicht mehr heilbaren Begründungsmangel behaftet. 16

Die Entscheidung über die Prüfungserweiterung sei auch deshalb ermessenswidrig, weil der Beklagte trotz des ausdrücklichen Hinweises im Schreiben der Klägerin vom ... die dort angesprochene Vereinbarung über die Pachtabsenkung ab dem Jahre ... nicht angefordert, damit den Sachverhalt nicht ausreichend aufgeklärt und zugleich sein Ermessen gemäß § 8 Abs. 3 BpO 2000 erkennbar nicht ausgeübt habe. 17

Das für die Entscheidung über die Erweiterung des Prüfungszeitraums als maßgeblich erachtete und angeblich fehlende Anlagenverzeichnis zum Pachtvertrag vom ... habe dem Beklagten tatsächlich bereits lange Zeit vor dem Tag der Einspruchsentscheidung vorgelegen. Gleich zu Beginn der parallelen Prüfungen bei der Klägerin wie bei deren Gesellschafter Q.1 habe der Prüfer eine Zusammenstellung sämtlicher Verträge der GmbH mit den Gesellschaftern und ihren Angehörigen im Original erbeten. Einen entsprechenden Ordner mit allen Verträgen und allen Vertragsänderungen im Prüfungszeitraum habe der Prüfer sodann am ... erhalten. Diesen Ordner habe der Prüfer Herrn Q. am ... zurückgegeben. Mit Datum vom ... habe der Prüfer erneut telefonisch den ursprünglichen Pachtvertrag mit sämtlichen Anlagen im Original angefordert. Insbesondere habe er auf die Vereinbarung über die Absenkung der Pacht von ... DM auf ... DM vom ... Wert gelegt. Entsprechend seiner Anforderung habe der Prüfer mit Schreiben vom ... den ursprünglichen Pachtvertrag vom ... nebst drei Anlagen im Original sowie die Vereinbarung über der Absenkung der Pacht vom ... im Original erhalten. Am ... seien diese Unterlagen zurückgegeben worden. 18

Demgegenüber sei bis zur Anordnung der Erweiterung des Prüfungszeitraums am ... weder in einem Schreiben des Beklagten an die Klägerin noch in Telefonaten des Prüfers mit Herrn Q.1 die Rede davon gewesen, dass die Pachtermäßigungsvereinbarung vom ... vorgelegt werden sollte. Aus Sicht der Klägerin habe auch keine Veranlassung bestanden, diese außerhalb des erweiterten Prüfungszeitraums liegende Pachtzinsänderung dem Prüfer unaufgefordert vorzulegen, weil sie sämtliche Pachtzinsänderungen vor dem Jahre ..., also auch die Vereinbarung vom ..., aufgrund Anforderung mit Vorauszahlungsbescheid zur Körperschaftsteuer 1994/1995 vom ... bereits mit Schreiben vom ... dem Beklagten vorgelegt habe. Für eine dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügende Prüfungserweiterung hätte der Prüfer vorher nachfragen müssen, ob vor ... eine vom ursprünglichen Pachtvertrag abweichende Pachtzinsregelung getroffen worden sei und sich diese Vereinbarung vorlegen lassen müssen, wie dies auch § 8 Abs. 3 BpO 2000 als sachgerechte Ermessensbetätigung vorsehe. Obwohl die Klägerin in ihrem Schreiben vom ... auf die Existenz einer entsprechenden Vereinbarung hingewiesen habe, sei diese auch bis zum Erlass der Einspruchsentscheidung niemals ausdrücklich angefordert worden. Dies sei vielmehr erstmals mit Schreiben vom ... geschehen und von der Klägerin sogleich erledigt worden. Ihr könne daher unter keinem Gesichtspunkt der Vorwurf gemacht werden, ihre Mitwirkungspflichten verletzt zu haben. Zu einer solchen Mitwirkungspflichtverletzung finde sich demgemäss in der Einspruchsentscheidung des Beklagten kein Wort. Dort werde vielmehr ausgeführt, dass die Klägerin lediglich eine andere Auffassung über die rechtliche Würdigung der Prüfungsfeststellungen für die Jahre 1997 bis 1999 als die Finanzverwaltung vertrete. Wolle der Beklagte nunmehr den alleinigen Schwerpunkt für eine seiner Meinung nach zutreffende Ermessensausübung in der angeblich fehlenden Mitwirkung der Klägerin bei der Beschaffung beweis erheblicher Unterlagen sehen, so handele es sich jedenfalls um im Klageverfahren nachgeschobene und erstmals angestellte Ermessenserwägungen, die die streitbefangene Prüfungserweiterung nicht mehr rechtfertigen könnten.

Die Klägerin beantragt, 20

1. die Rechtswidrigkeit der erweiternden Prüfungsanordnung vom ... betreffend den Prüfungszeitraum 1995 bis 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... festzustellen, 21
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen. 23

Er weist darauf hin, dass die zur Begründung der Prüfungserweiterung herangezogene Prüfungsfeststellung "Anerkennung des Pachtvertrags" letztendlich nicht aufgegriffen worden sei, weil die Klägerin vom Prüfer mehrfach angeforderte Unterlagen, die die steuerliche Anerkennung des Pachtverhältnisses ermöglicht hätten, im Laufe der Erweiterungsprüfung doch noch vorgelegt habe. Diese nachträgliche Veränderung der Beurteilungsgrundlage könne jedoch für die Rechtmäßigkeit der streitbefangenen Ermessensentscheidung keine Bedeutung haben, weil der maßgebliche Beurteilungszeitpunkt für die gerichtliche Überprüfung der Erlass der Einspruchsentscheidung vom ... sei. Zu diesem Zeitpunkt hätten die Unterlagen dem Prüfer noch nicht vorgelegen. 24

Grund für die vom Betriebsprüfer zunächst beabsichtigte Nichtanerkennung des Pachtverhältnisses sei die sich aus den Unterlagen ergebende Diskrepanz zwischen den tatsächlichen Pachtzahlungen und der nach dem Pachtvertrag zu erbringenden Zahlungen 25

gewesen. Dem Prüfer sei im Laufe der Prüfung neben dem Pachtvertrag selbst lediglich eine Vereinbarung zwischen der Klägerin und ihrem Gesellschafter vorgelegt worden, in der eine Änderung der Pacht auf einen monatlichen Festbetrag von ... DM ab März ... geregelt sei. Auch in der Zeit von ... bis ... seien indessen abweichend von der im Pachtvertrag vereinbarten umsatzabhängigen Pacht lediglich monatliche Beträge in Höhe von ... DM gezahlt worden. Deswegen habe Anlass zu der Vermutung bestanden, dass entsprechend auch in den Jahren ... und ... verfahren worden sei. Dies sei der Grund für die Prüfungserweiterung gewesen.

Der Prüfer habe die Klägerin bereits vor der Prüfungserweiterung bzw. auch im Laufe des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens mehrfach auf die nicht vertragsgemäße Durchführung des Pachtvertrags hinsichtlich der Pachtberechnung hingewiesen und sie (auch mündlich) aufgefordert, eventuell vorhandene Unterlagen über eine abweichende Vereinbarung vorzulegen. Dies ergebe sich aus dem Schreiben des Prüfers vom ... und dem Antwortschreiben vom In beiden Schreiben werde ausdrücklich auf die nicht vereinbarungsgemäßen Pachtzahlungen hingewiesen. Eine konkrete Anforderung der Vereinbarung vom ... habe naturgemäß nicht erfolgen können, da diese dem Prüfer erst durch das Schreiben der Klägerin vom ... bekannt geworden sei. Darauf habe der Prüfer sodann mit Schreiben vom ... reagiert, in dem er das Original dieser Vereinbarung angefordert habe. 26

Die Vereinbarung vom ... sei nicht in den bis zum Erlass der Einspruchsentscheidung vorgelegten Unterlagen enthalten gewesen. Soweit sie bereits einmal im Jahre ... im Rahmen der Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen vorgelegt worden sein sollte, sei sie der Klägerin zum damaligen Zeitpunkt auch wieder zurückgegeben worden und habe dem Beklagten im Zeitpunkt der Prüfung nicht mehr vorgelegen. Die mögliche Vorlage und Rücksendung dieser Vereinbarung im Jahre ... sei indessen für die Frage der zutreffenden Ermessensausübung bei der Prüfungserweiterung ohne Bedeutung. 27

Schließlich bleibe festzuhalten, dass sich die Prüfung im Erweiterungszeitraum nach der höchststrichterlichen Rechtsprechung nicht auf den Sachverhalt beschränken müsse, der Grund für die Erweiterung gewesen sei. 28

Entscheidungsgründe 29

Die Klage ist begründet. 30

Die streitbefangene Prüfungsanordnung beruht auf fehlerhaften Ermessenerwägungen und ist daher rechtswidrig. 31

1. Die vorliegende Fortsetzungsfeststellungsklage ist gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO zulässig. Danach spricht das Gericht auf Antrag durch Urteil aus, dass ein erledigter Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat. 32

Die von der Klägerin ursprünglich angefochtene Anordnung der Erweiterung des Betriebsprüfungszeitraums ist ein selbständig anfechtbarer Verwaltungsakt, der ihr aufgab, die Außenprüfung bis zu ihrem Abschluss zu dulden. Mit dem Abschluss der Außenprüfung durch die Zusendung des Betriebsprüfungsberichts vom ... gemäß § 202 Abs. 1 AO endete diese Duldungspflicht, so dass sich der ursprünglich angefochtene Verwaltungsakt spätestens zu diesem Zeitpunkt erledigte (vgl. dazu Urteil des BFH vom 33

Die Klägerin hat auch ein berechtigtes Interesse an der beantragten Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungserweiterungsanordnung. Berechtigt in diesem Sinne ist jedes konkrete schutzwürdige Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art. Dabei muss die begehrte Feststellung geeignet sein, in einem dieser Bereiche zu einer Positionsverbesserung der Klägerin zu führen (Urteil des BFH vom 9.11.1994 XI R 33/93, BFH/NV 1995, 621). 34

Im Streitfall wäre die Finanzbehörde bei Feststellung der Rechtswidrigkeit der Erweiterungsanordnung vom ... bereits daran gehindert, sich bei der Auswertung der Prüfungsfeststellungen für die Jahre 1995 und 1996 auf die verjährungsablaufhemmende Wirkung der Außenprüfung nach § 171 Abs. 4 AO zu berufen. Die reguläre Festsetzungsfrist für die die Jahre 1995 und 1996 betreffenden Steuerfestsetzungen ist nach Abgabe der Steuererklärungen für beide Veranlagungszeiträume im Jahre ... zum ... abgelaufen (§§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Nach Ablauf dieser Festsetzungsfrist ist eine Steuerfestsetzung bzw. deren Änderung nicht mehr zulässig (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO läuft indessen die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Wesentlich für die Außenprüfung im Sinne dieser Vorschrift ist, dass sie aufgrund einer Prüfungsanordnung erfolgt ist (Rüsken in Klein, AO, 7. Auflage, § 171, Rdnr. 39). Dabei können rechtswidrige, aber zunächst wirksame Prüfungsanordnungen die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO nur dann nicht bewirken, wenn sie aufgehoben worden sind oder ihre Rechtswidrigkeit festgestellt worden ist (Tipke/Kruse, Lfg. 99, § 171 AO, Rdnr. 34). Diese Feststellung konnte die Klägerin vorliegend nur durch den Übergang zur Fortsetzungsfeststellungsklage erreichen. 35

2. Die Klage ist auch begründet. Der Beklagte hat bei der - durch das Finanzgericht nach § 102 FGO nur eingeschränkt prüfbaren - Ermessensentscheidung bzgl. der Prüfungserweiterung von seinem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht. Denn er ist von einer unzutreffenden Tatsachenbasis ausgegangen, hat die Annahme der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nicht tragende Sachverhalte herangezogen und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz missachtet. 36

Gemäß § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung bei Steuerpflichtigen, die wie die Klägerin einen gewerblichen Betrieb unterhalten, ohne weitere Voraussetzungen zulässig. Die Vorschrift des § 193 Abs. 1 AO geht davon aus, dass die Heranziehung der dort genannten Steuerpflichtigen zu einer routinemäßigen Außenprüfung in aller Regel ermessensgerecht ist, es sei denn, es lägen Anhaltspunkte für ein unverhältnismäßiges, sachwidriges oder willkürliches Verhalten der Finanzbehörde vor (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 1.10.1992 IV R 60/91, BStBl II 1993, 82, 84, m. w. N.). 37

Die Außenprüfung kann nach § 194 Abs. 1 Satz 2 AO einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen. Den Umfang der Außenprüfung bestimmt die Finanzbehörde in einer schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung (§ 196 AO). Sowohl die Bestimmung des Steuerpflichtigen wie auch des sachlichen und zeitlichen Umfangs einer Außenprüfung steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde (vgl. BFH-Urteil vom 10.6.1992 I R 142/90, BStBl II 1992, 784). 38

Die Finanzverwaltung hat ihr Auswahlermessen in der für den Streitfall maßgebenden BpO vom 15.3.2000 (BStBl I 2000, 358) unter anderem dahingehend ausgeübt, dass Betriebe, die keine Großbetriebe sind, in aller Regel nur für einen Zeitraum von drei Jahren geprüft werden (§ 4 Abs. 3 Satz 1). Nach § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO gilt hiervon eine Ausnahme u. a. dann, wenn mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen ist. Hiervon ist auszugehen, wenn nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Prüfungserweiterung Tatsachen bekannt sind, die eine entsprechende Prognose wahrscheinlich machen. Es müssen mehr Umstände für als gegen die Annahme nicht unerheblicher Änderungen der Besteuerungsgrundlagen sprechen. Bloße Vermutungen oder die schlichte Möglichkeit von Mehrsteuern genügen nicht (vgl. BFH-Urteil vom 14.9.1993 VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677). Mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen kann auch zu rechnen sein, wenn bereits die Prüfung des eingeschränkten Prüfungszeitraums nicht unerhebliche Steuernachforderungen ergeben hat und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erwarten ist, dass sich ähnliche Ergebnisse auch in den davorliegenden Besteuerungszeiträumen einstellen werden (vgl. BFH-Urteil vom 14.9.1993, a. a. O.).

Ergänzend regelt § 8 Abs. 3 BpO 2000, dass die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Unterlagen, die nicht unmittelbar den Prüfungszeitraum betreffen, ohne Erweiterung des Prüfungszeitraums verlangt werden kann, wenn dies zur Feststellung von Sachverhalten des Prüfungszeitraums für erforderlich gehalten wird. 40

Will die Finanzbehörde den Prüfungszeitraum über die regelmäßig vorgesehene Zeitgrenze hinaus verlängern, so muss die Anordnung so begründet werden, dass das Finanzgericht in der Lage ist, seiner gerichtlichen Ermessenskontrolle nachzukommen (Urteil des BFH vom 14.9.1993, a. a. O.). Dabei darf das Gericht nicht die allein maßgeblichen Verwaltungserwägungen durch eigene Erwägungen ersetzen. Für die gerichtliche Prüfung sind diejenigen tatsächlichen Verhältnisse maßgebend, die der Behörde im Zeitpunkt der letzten Ermessensausübung bekannt waren oder bekannt sein mussten. Die für die Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen müssen dabei in dem zu überprüfenden Ausgangsbescheid, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung enthalten sein (§§ 121 Abs. 1, 126 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO a. F.; Urteil des BFH vom 11.6.1997 X R 14/95, BStBl II 1997, 642). 41

Nach diesen bei der Ermessensprüfung zu beachtenden Grundsätzen beruht die streitgegenständliche Prüfungserweiterung zunächst auf der Annahme eines unzutreffenden Sachverhalts, soweit die Annahme der nicht vertragsgemäßen Berechnung und Entrichtung des jährlichen Pachtzinses deshalb auf Unklarheiten bezüglich der ursprünglichen Vereinbarung vom ... gestützt worden ist, weil das zugehörige Anlagenverzeichnis der mitverpachteten materiellen Wirtschaftsgüter von der Klägerin nicht vorgelegt worden sei. Denn dieses Anlagenverzeichnis war nach Überzeugung des Senats zum Zeitpunkt der Anordnung der Erweiterungsprüfung bereits Gegenstand der Betriebsprüfungsakten, in deren Band I, Blatt 124 ff., der Prüfer Kopien des Pachtvertrags mit sämtlichen Anlagen hinter einer entsprechend beschrifteten Aktentrennkarte abgeheftet hatte. Dass diese Kopien von Originalunterlagen gezogen worden sind, die Herr Q.1 dem Prüfer am ... und sodann erneut mit Schreiben vom ... überlassen hatte, ergibt sich zunächst aus dem unwidersprochenen Vortrag der Klägerin im Klageverfahren. Die Richtigkeit dieser Sachverhaltswürdigung folgt aber auch aus dem Umstand, dass das auf erneute Anforderung des Prüfers vom ... seitens der Klägerin als Anlage zum Schreiben vom ... vorgelegte Anlagenverzeichnis der mitverpachteten materiellen Wirtschaftsgüter sich unverändert in der Betriebsprüfungsakte II, Blatt 81 ff., unter der Rubrik Schriftwechsel findet und die Annahme, dass der Prüfer hiervon eine Kopie zur Vervollständigung seiner Unterlagen in der 42

Betriebsprüfungsakte I gezogen haben sollte, keinen Sinn ergibt. Die Erweiterungsanordnung beruht insoweit auf einem klaren Verstoß gegen den Inhalt der Akten, was auch angesichts des Prognosecharakters der Erwartung nicht unerheblicher Änderungen der Besteuerungsgrundlagen als Ermessensfehler zu werten ist. Denn der Akteninhalt muss der Finanzbehörde bekannt sein und bei der Ermessensausübung berücksichtigt werden (vgl. dazu Urteil des BFH vom 23.5.1985 V R 124/79, BStBl II 1985, 489). Im übrigen ist auch nicht erkennbar, warum Bedenken gegen die vertragsgemäße Berechnung und Entrichtung des Pachtzinses für die Erweiterungsjahre 1995 und 1996 gerade im Hinblick auf den Umfang der mit Vertrag vom ... mitverpachteten materiellen Wirtschaftsgüter bestehen sollten, obwohl insoweit nach eigener Würdigung des Prüfers im Schreiben vom ... jedenfalls ab dem ... eine eindeutige Regelung besteht. Die Begründung für die Prüfungserweiterung erweist sich in dieser Hinsicht bereits als denkgesetzlich falsch, was ebenfalls einen Ermessensfehler darstellt.

Soweit die Prüfungserweiterung ferner darauf gestützt wird, dass erst ab dem ... eine klare Vereinbarung über die Verpachtung von Kraftfahrzeugen besteht und dies ebenso wie das jederzeitige Kündigungsrecht aus wichtigem Grund gegen die Fremdüblichkeit des Pachtvertrages und seiner Durchführung spreche, vermögen auch diese Monita nicht nachvollziehbar die Erwartung nicht unerheblicher Änderungen der Besteuerungsgrundlagen rechtfertigen. Wie die Klägerin zutreffend darlegt, bestand bereits vor dem ... in Gestalt der §§ 4 Abs. 1 und 2 und 7 Abs. 2 des Pachtvertrags vom ... eine klare und den wesentlichen Regelungsbedarf abdeckende Vereinbarung über die Kosten- und Gefahrtragung bei der Nutzung der mitverpachteten Kraftfahrzeuge. Die Regelung weiterer Details zwischen den Vertragsparteien anlässlich der Änderung der Vereinbarung am ... begründet keinen Maßstab für den vorzunehmenden Fremdvergleich. Zutreffend ist vielmehr, dass auch unter fremden Dritten Nebenvereinbarungen nicht stets mit erschöpfender Regelungsdichte getroffen werden. Die gegenseitigen Rechte und Pflichten der Vertragspartner bestimmen sich diesfalls ergänzend nach den gesetzlichen Vorschriften. Keinen Bedenken im Hinblick auf ein fremdübliches Verhalten der Vertragsparteien kann weiterhin das im Pachtvertrag vereinbarte außerordentliche Kündigungsrecht aus wichtigem Grund unterliegen, dass lediglich den bereits de jure für alle Dauerschuldverhältnisse geltenden Rechtsgrundsatz des § 626 BGB wiedergibt und bei den beispielhaft aufgeführten Kündigungsgründen unter Buchstaben a und b an die gesetzliche Regelung des § 581 Abs. 2 in Verbindung mit §§ 553, 554 BGB a. F. anschließt. Die Übernahme des gesetzlich kodifizierten Interessenausgleichs zwischen fremden Dritten ist aber nicht geeignet, die gesellschaftsrechtliche Veranlassung einer Vereinbarung zu indizieren.

Soweit die Anordnung der Prüfungserweiterung schließlich darauf gestützt wird, dass die in den Jahren ... ff. festgestellten monatlichen Pachtzahlungen von den Vereinbarungen in § 3 des ursprünglichen Pachtvertrages abweichen und - insoweit unausgesprochen - die als Grundlage dieser Abweichung in dem Schreiben der Klägerin vom ... bezeichneten Gesellschafterbeschlüsse nicht vorliegen, ist die Beschränkung auf die Würdigung dieser präsenten Beweislage anstelle der ausdrücklichen Anforderung der nach dem Vortrag der Klägerin ab ... geltenden schriftlichen Änderungsvereinbarung mit dem bei der Ermessensausübung zu beachtenden Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht vereinbar. Die auf einem derartigen Ermittlungsverhalten basierende Erwartung nicht unerheblicher Änderungen der Besteuerungsgrundlagen führt zu einem Ermessensfehler der Begründung der Prüfungserweiterung, die somit insgesamt mangels tragfähiger Grundlage als rechtswidrig beanstandet werden muss.

In den zwischen dem Ergehen der ursprünglichen Prüfungsanordnung vom ... und der Einspruchsentscheidung zur Prüfungserweiterung vom ... seitens des Beklagten an die Klägerin bzw. deren Gesellschafter Q.1 gerichteten Schreiben ist eine Pachtzinsermäßigungsvereinbarung für den Zeitraum ... bis ... bzw. für die Jahre 1995 und 1996 nicht ausdrücklich angefordert worden. Die Klägerin hat zudem glaubhaft dargelegt, dass auch in den zwischen dem ... und dem ... zwischen dem Prüfer und Herrn Q.1 geführten Telefonaten keine mündliche Aufforderung des Prüfers an sie ergangen ist, eine die Absenkung des Pachtzinses auf ... DM für die Zeit vor ... betreffende Vereinbarung vorzulegen, und dass der Prüfer in diesen Telefonaten auch nicht nach der Existenz einer derartigen vom ursprünglichen Pachtvertrag abweichenden Ermäßigungsvereinbarung gefragt hat.

Die dahingehende Überzeugung des Senats stützt sich zunächst auf den Umstand, dass die Klägerin während des Prüfungsverfahrens den unstreitig an sie gerichteten Aufforderungen zu Mitwirkungshandlungen stets umgehend nachgekommen ist, wie gerade die oben beschriebenen Vorgänge im Zusammenhang mit der Anforderung der Anlagen zum Pachtvertrag zeigen. Ein Interesse der Klägerin daran, entgegen dem Mitwirkungsverlangen des Beklagten gerade die Pachtzinsermäßigungsvereinbarung vom ... zurückzuhalten, ist demgegenüber nicht erkennbar. Es erscheint vielmehr plausibel, dass die Klägerin entsprechend der Anforderung des Prüfers zunächst die Vorlage von Unterlagen auf die im Prüfungszeitraum getroffenen Vereinbarungen beschränkt hat. 46

Die gegenteilige Sachdarstellung des Beklagten, wonach die Klägerin bereits vor der Prüfungserweiterung bzw. auch im Laufe des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens mehrfach, und zwar auch mündlich, aufgefordert worden sei, eventuell vorhandene Unterlagen über eine abweichende Pachtzinsvereinbarung für die Zeit vor ... vorzulegen ist demgegenüber ohne nachvollziehbaren Grund bezüglich Anlass und zeitlicher Zuordnung dieser Aufforderungen gänzlich unsubstantiiert geblieben. Dieser Vortrag entbehrt bereits insoweit der sachlichen Schlüssigkeit, als der Beklagte die angeblichen mündlichen Aufforderungen in einem Zuge, also mit dem gleichen Anspruch auf wahrheitsgemäßen Tatsachenvortrag, mit den evident nicht erfolgten schriftlichen Aufforderungen zur Vorlage einer entsprechenden Pachtzinsermäßigungsvereinbarung anführt. Nicht nachvollziehbar bleibt dabei, warum derartige Aufforderungen sich aus dem Schreiben des Prüfers vom ... oder dem Antwortschreiben der Klägerin vom ... ergeben sollten, nehmen diese doch mit keinem Wort auf derartige Vorgänge Bezug. Vielmehr indiziert gerade das Schweigen des die Prüfungserweiterung erstmals begründenden Schreibens vom ... zu der Frage der Anforderung einer Pachtzinsänderungsvereinbarung, dass der Prüfer die Existenz eines solchen Dokuments bis zu diesem Zeitpunkt wohl nicht in Erwägung gezogen hat. Schließlich werden die angeblichen mündlichen Anforderungen eventuell abweichender Pachtzinsvereinbarungen in der Betriebsprüfungsakte auch in keiner Weise dokumentiert, was mit der üblichen Verfahrensweise der Finanzbehörden schwerlich in Einklang zu bringen ist. Ein entsprechender Gesprächsvermerk findet sich auch nicht in Reaktion auf die Mitteilung der Klägerin im Schreiben vom ..., dass die Absenkung der Pacht auf einen Monatsbetrag von ... DM durch schriftlichen Gesellschafterbeschluss fixiert worden sei. Statt dessen hat der Prüfer den Vorgang noch am Tage des Eingangs des Schreibens der Klägerin an die Rechtsbehelfsstelle weitergeleitet, was deutlich gegen eine nochmalige Kontaktaufnahme mit der Klägerin spricht. 47

Verstößt die Finanzbehörde bei der Ermessensausübung gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit des Mittels, so liegt Ermessensfehlgebrauch vor. Die Verhältnismäßigkeit ist ein Gebot rechtsstaatlichen Verwaltungshandelns. Danach muss zur 48

Erreichung des angestrebten Erfolgs zwischen dem angestrebten Zweck und dem angewendeten Mittel ein angemessenes Verhältnis bestehen, also ein adäquates Mittel verwendet werden. Stehen zur Erreichung des Verwaltungszwecks mehrere Maßnahmen zur Wahl, so ist nur die den Steuerpflichtigen am geringsten belastende Maßnahme zulässig (Tipke/Kruse, Lfg. 89, § 5 AO, Tz. 43, 61 f., 64, m. w. N.).

Unabhängig davon, ob in der Verwaltungsvorschrift des § 8 Abs. 3 BpO 2000 bereits eine Ermessensvorprägung zugunsten der Nutzung bestehender Ermittlungsmöglichkeiten unterhalb der Schwelle der Erweiterung des Prüfungszeitraums zu sehen sein sollte, entspricht im Streitfall jedenfalls nur ein solches Vorgehen dem Gebot der Verwendung des adäquaten Mittels und des geringstmöglichen Eingriffs. Denn nachdem die Prüfungserweiterung allein auf die steuerliche Anerkennungsfähigkeit der Pachtvereinbarung und dabei maßgeblich auf die vertragsgemäße Berechnung und Entrichtung des Pachtzinses gestützt worden war, hätte der für die rechtliche Subsumtion maßgebliche Sachverhalt unschwer durch die Prüfung der von der Klägerin angesprochenen schriftlichen Gesellschafterbeschlüsse über die Pachtzinsabsenkung ab ... geklärt werden können. Solange ein entsprechendes Vorlageverlangen nicht ausgesprochen worden war und der Erfolg einer solchen Maßnahme demnach nicht feststand, musste sich die Anordnung der Erweiterungsprüfung zur Aufklärung des gleichen Sachverhalts als grundlos belastendere Maßnahme darstellen. Eine andere Wertung ist hier nicht deshalb gerechtfertigt, weil es der Klägerin, die die mögliche Relevanz der Pachtzinsvereinbarung vom ... ausweislich ihres Schreibens vom .. erkannt hatte, möglich gewesen wäre, diese Vereinbarung von sich aus dem Prüfer vorzulegen. Denn die Initiative hinsichtlich der Sachverhaltsaufklärung und der Anordnung von Beweismitteln obliegt der Finanzbehörde, die Art und Umfang der Ermittlungen bestimmt (§§ 88 Abs. 1, 194 Abs. 1 Satz 1, 199 Abs. 1 AO). Der Umstand, dass der Steuerpflichtige diese Initiative nicht an sich zieht, darf somit die Ermessensausübung der Finanzbehörde nicht beeinflussen. Im übrigen erschien aus Sicht der Klägerin bis zu einer gegenteiligen Mitteilung des Beklagten die Annahme nicht fernliegend, dass die am ... erstmalig vorgelegte Pachtzinsermäßigungsvereinbarung bereits in Kopie zu den Akten des Beklagten genommen worden war. Gerade dies zeigt, dass die Erfolglosigkeit einer Aufforderung an die Klägerin zur Mitwirkung an der weiteren Sachverhaltsaufklärung keinesfalls ohne entsprechendes rechtliches Gehör unterstellt werden durfte.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3 FGO, 708 Nr. 10, 711 ZPO.