
Datum: 07.04.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 7227/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0407.7K7227.99.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Zulässigkeit einer Prüfungsanordnung. 1
- Die Klägerin ist eine GmbH, die 1979 durch den Schriftsetzermeister .R I... und den Schriftsetzer R..D...I.....gegründet wurde; beide Herren wurden zu Geschäftsführern der Klägerin bestellt. Ende 1991 schied Herr R.....I als Geschäftsführer aus, an seiner Stelle wurde H.....I zum Geschäftsführer bestellt, der zugleich als weiterer Gesellschafter in die Klägerin eintrat. Die Firma der Klägerin lautete "R I GmbH". Die Klägerin wurde beim Beklagten ursprünglich unter der Steuernummer (später) geführt und durchgängig als Mittelbetrieb eingestuft. Sie gab monatliche Lohnsteuer-Anmeldungen beim Beklagten ab. 2
- Im Rahmen einer für den Zeitraum 1. Januar 1987 bis 31. Dezember 1990 durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung wurde vom Beklagten unter anderem festgestellt, dass die Klägerin einzelnen Arbeitnehmern Zinszuschüsse lohnsteuerfrei gezahlt hatte, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen dafür nicht vorgelegen hatten. Der Beklagte erließ deshalb gegen die Klägerin einen Haftungs- und Nachforderungsbescheid; den dagegen erhobenen Einspruch wies er durch Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 1992 zurück. 3
- Ende 1997 lösten die Herren R....., R...D... und H....I.... die Klägerin auf und gründeten die "I..... OHG", die den Geschäftsbetrieb der Klägerin mit deren Arbeitnehmern übernahm. 4
- 5

und ab 1. Dezember 1997 fortführte. Es handelte sich nicht um einen Vorgang nach dem Umwandlungsgesetz. Die Auflösung der Klägerin und die Bestellung der Herren R...D... und H.....I zu jeweils einzelvertretungsberechtigten Liquidatoren wurde unter dem 21. November 1997 zwecks Eintragung in das Handelsregister angemeldet. Die OHG hatte ihren Sitz wie zuvor die Klägerin in in der Der Prozessbevollmächtigte, der die Klägerin und die OHG steuerlich beriet, teilte dem Beklagten Ende 1997 mit, dass die OHG die Geschäfte der Klägerin fortführe, worauf dieser der OHG die Steuernummer erteilte. Die OHG meldete ab Dezember 1997 die Lohnsteuer zuzüglich Nebenabgaben für die Arbeitnehmer beim Beklagten an.

Am 9. März 1998 ordnete der Beklagte unter der Steuernummer der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum 1. Januar 1995 bis 28. Februar 1998 an. Die Verfügung ist adressiert an die "Firma R....I....." in der Straße .. in und ist in dem dort vorhandenen Druckereibetrieb eingegangen, wo sie den Herren R...D und H.... I bekannt wurde. Die vorstehende Adressierung der Prüfungsanordnung wurde weder von ihnen noch vom Prozessbevollmächtigten beanstandet. Die Prüferin begann die Prüfung am 8. April 1998. Ihr wurden für den angeordneten Zeitraum die Aufzeichnungen über den Lohnsteuerabzug zur Verfügung gestellt, die bis November 1997 von der Klägerin und danach von der OHG geführt worden waren.

Nachdem die Prüferin festgestellt hatte, dass die Klägerin in den Jahren 1995 und 1996 einzelnen Arbeitnehmern weiterhin Zinszuschüsse von jeweils 2.000 DM mit den Bezügen für November lohnsteuerfrei ausgezahlt hatte, ordnete der Beklagte eine Erweiterung der Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum 1. Januar 1992 bis 31. Dezember 1994 an. Diese Prüfungsanordnung war wiederum gerichtet an die "Firma R....I..." in der Straße .. in Das in der Lohnsteuerakte befindliche Exemplar dieser Anordnung trägt das Datum 9. März 1998; nach dem Vermerk auf der Rückseite ist die Anordnung am 21. April 1998 durch Übersendung bekannt gegeben worden. Zur Begründung für die Erweiterung führte der Beklagte in der Anordnung aus, dass die Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 1992 nicht angewendet worden sei, es sich um Steuerhinterziehung handle und mit Mehrsteuern zu rechnen sei. Auch diese Verfügung blieb unanfechtet. Der Prüferin wurden nunmehr die Unterlagen der Klägerin über den Lohnsteuerabzug für den Zeitraum 1992 bis 1994 zur Prüfung vorgelegt. Sie stellte fest, dass die Klägerin in diesem Zeitraum an insgesamt 7 Arbeitnehmer Zinszuschüsse von je 2.000 DM lohnsteuerfrei ausbezahlt hatte.

Die Bericht über die Außenprüfung erging am 19. Juni 1998. Er weist als Arbeitgeber die "R....I....." und als Rechtsform "Kapitalgesellschaft (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)" aus. In dem Bericht ist eine Lohnsteuerhaftungsschuld von,25 DM und eine Lohnsteuernachforderung von,30 DM jeweils zuzüglich zzgl. Nebenabgaben berechnet. Die Lohnsteuerhaftungsbeträge für die steuerfreien Zinszuschüsse betrugen in dem Erweiterungszeitraum

1992 1993 1994 DM DM DM

Wegen der Prüfungsfeststellungen im Einzelnen wird auf diesen Bericht Bezug genommen.

Am 22. Juni 1998 erließ der Beklagte einen Bescheid über Haftung und Nachforderung von Lohnsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1998, der als Arbeitgeber die "R.....I....." bezeichnete, auf den Prüfungsbericht vom 19. Juni 1998 Bezug nahm und dem Prozeßbevollmächtigten bekanntgegeben wurde.

6

7

8

9

10

11

12

Ferner leitete das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Köln am 13. Juli 1998 gegen die beiden Liquidatoren der Klägerin, die Herren R...D....und H.....I....., wegen des Verdachts der Hinterziehung von Lohnsteuer im Zeitraum 1992 bis 1996 das Strafverfahren ein.

Gegen den Bescheid vom 22. Juni 1998 erhob der Prozessbevollmächtigte namens seines Mandanten, der "R.....I.....", Einspruch ein mit der Begründung, dass sich der Bescheid gegen ihn, den Bevollmächtigten, richte, obwohl er weder Steuerschuldner noch Haftungsschuldner sei. 13

Am 31. August 1998 erließ der Beklagte einen erneuten Bescheid über Haftung und Nachforderung von Lohnsteuer 1992 bis 1998 für die R.....I....., der nunmehr dem Herrn R.....D.....I..... bekannt gegeben wurde. Dem Prozessbevollmächtigten teilte der Beklagte mit, dass der beanstandete Bescheid zwischenzeitlich an den Zustellvertreter neu zugestellt worden sei und sich dadurch der erhobene Einspruch erledigt habe. In diesem Schreiben heißt es, der Bescheid vom 22. Juni 1998 betreffe die R.....I..... GmbH. 14

Am 17. September 1998 legte der Prozeßbevollmächtigte auch gegen den Haftungsbescheid vom 31. August 1998 Einspruch ein und führte aus, dass eine R.....I..... in der Straße .. in nicht existent sei. Inwieweit Herr R.....D-.....I..... mit dieser Druckerei verbunden sei, könne er, der Prozeßbevollmächtigte, nicht ermitteln. Der Bescheid vom 31. August 1998 möge aufgehoben und entsprechend der R.....I..... zugesandt werden. 15

Unter dem 24. September 1998 erließ der Beklagte nochmals einen Haftungsbescheid über Lohnsteuer 1992 bis 1998, nunmehr betreffend die R.....I..... GmbH i.L. - die Klägerin -, der wiederum Herrn R....D...I..... bekannt gegeben wurde. Den Bescheid vom 31. August 1998 hob der Beklagte mit gesonderter Verfügung vom 24. September 1998 auf. 16

Gegen den Bescheid vom 24. September 1998 erhob der Prozessbevollmächtigte ebenfalls Einspruch und machte nunmehr geltend: Der Geschäftsbetrieb werde ab 1. Dezember 1997 von der I..... OHG betrieben, seither habe die Klägerin keine Angestellten mehr. Es sei daher zwingend erforderlich festzustellen, inwieweit überhaupt eine Lohnsteuer-Nachforderung gegen die Klägerin bestehen könne. Darüber hinaus sei die Prüfungsanordnung vom 9. März 1998, Eingang 22. April 1998, nichtig, da die darin angegebene Firma R.....I..... nie existent gewesen sei. Insoweit sei ein steuerliches und ein strafrechtliches Verwertungsverbot gegeben. Der Beklagte möge in Anbetracht der sich nun ergebenden Situation das Verfahren umgehend einstellen. 17

Mit Verfügung vom 11. Februar 1999 hob der Beklagte nunmehr auch den Haftungsbescheid gegen die Klägerin vom 24. September 1998 auf und führte aus, dass die Prüfungsanordnung nicht ordnungsgemäß zugestellt worden und somit nichtig sei. Die im Prüfungsbericht vom 19. Juni 1998 dargelegten Prüfungsfeststellungen unterläge somit dem Verwertungsverbot. 18

Am 9. März 1999 ordnete der Beklagte bei der als solche ordnungsgemäß bezeichneten Klägerin, die inzwischen die Steuernummer erhalten hatte, eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum 1. Januar 1996 bis 30. November 1997 an und gab diese Verfügung Herrn R.....D.....I..... als Liquidator für die Klägerin bekannt. Es wurde nunmehr eine andere Prüferin bestimmt. Unter demselben Datum wurde bei der OHG - die inzwischen die Steuernummer erhalten hatte - eine Lohnsteuer-Prüfung für den Zeitraum 1. Dezember 1997 bis 28. Februar 1999 angeordnet. 19

Diese Prüfungen wurden am 12. April 1999 begonnen. Auch die neue Prüferin stellte bei der Klägerin fest, dass sie in den Jahren 1996 und 1997 Zinszuschüsse lohnsteuerfrei ausgezahlt hatte. Am Nachmittag dieses Tages händigte die Prüferin ein von ihr handgeschriebenes Papier aus, in dem sie sowohl zur OHG als auch zur Klägerin einzelne Fragen stellte und ankündigte, den Prüfungszeitraum bei der Klägerin wegen der Zinszuschüsse auf die Kalenderjahre 1992 bis 1995 zu erweitern. Eine Kopie des die Klägerin betreffenden Teiles des Schreibens ist in der Lohnsteuerakte (Bl. 99 f.) abgeheftet.

Am 13. April 1999 händigte die Prüferin der Frau A.....I..... eine vom 9. März 1999 datierende Erweiterung des Prüfungszeitraums vom 1. Januar 1992 bis 31. Dezember 1995 aus. Diese Prüfungsanordnung wurde an R.....D.....I..... für die Klägerin adressiert und damit begründet, dass es sich im Hinblick auf die Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 1992 um Steuerhinterziehung handele und mit erheblichen Mehrsteuern zu rechnen sei. Die Prüferin fügte der Prüfungsanordnung eine Ablichtung des BFH-Urteils vom 20. Oktober 1988 (IV R 104/86, BStBl II 1989, 180) bei, in dem der BFH entschieden hat, dass die Finanzbehörde nach Aufhebung oder Nichtigkeitserklärung einer Prüfungsanordnung eine erneute Prüfungsanordnung auch dann erlassen könne, wenn aufgrund der früheren Prüfungsanordnung bereits Prüfungshandlungen vorgenommen worden seien. 21

Gegen diese Prüfungsanordnung erhob die Klägerin am 16. April 1999 Einspruch und machte geltend: Der Beklagte dürfe eine bereits abgeschlossene Prüfung nicht erneut durchführen. Die Lohnsteuer-Außenprüfung für die Jahre 1992 bis 1998 sei bereits im April/Mai 1998 durchgeführt und vollständig abgeschlossen worden. Die damalige Prüfungsanordnung habe sie, die Klägerin, nicht angefochten. Eine Aufhebung der Prüfungsanordnung liege nicht vor. Die ursprüngliche Prüfung in 1998 sei zudem rechtswirksam vorgenommen worden. In diesem Punkt unterscheide sich der Streitfall von dem durch den BFH entschiedenen Sachverhalt. Das bisherige Rechtsbehelfsverfahren habe sich nur gegen den Haftungs- und Nachforderungsbescheid gerichtet, die Nichtigkeit der Prüfungsanordnung sei nicht Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens gewesen. Mit der Aufhebung des Haftungsbescheides sei nicht automatisch die Aufhebung der Lohnsteuer-Außenprüfung verbunden gewesen. Insoweit lägen zwei separate Verfahren vor. Das Handeln des Beklagten sei ferner verfahrensrechtlich insoweit zweifelhaft, als die am 13. April 1999 übergebene Prüfungserweiterung bereits am 9. März 1999 beim Beklagten vorgelegen, die Prüfung für die Jahre 1996 und 1997 aber erst am 12. April 1999 stattgefunden habe. Die für die Jahre 1996 und 1997 getroffenen Prüfungsfeststellungen dürften ebenfalls nicht verwertet werden, da auch hier bereits eine für den denselben Zeitraum festgesetzte und nicht angefochtene Prüfung stattgefunden habe. 22

Im Streitfall stelle sich die Frage, ob ein Verwertungsverbot aufgrund einer nicht ordnungsgemäßen Prüfungsanordnung gegeben sei. Hierzu könne die Außenprüfung nichts beitragen. Ihrer, der Klägerin, Ansicht nach, habe die positive Feststellung des Beklagten aus dem Bescheid vom 11. Februar 1999, wonach die mit Prüfungsbericht vom 19. Juni 1998 dargelegten Feststellungen dem Verwertungsverbot unterlägen, nach wie vor Gültigkeit. Ein neuer Haftungsbescheid dürfe ebenfalls nicht mehr ergehen, da er im Einspruchsverfahren bestandkräftig aufgehoben worden sei. Der Beklagte möge sämtliche Prüfungshandlungen einstellen und die Akte schließen. 23

Der Beklagte wies den Einspruch am 30. September 1999 als unbegründet zurück und führte aus: Dem Erlass der angefochtenen erneuten Prüfungsanordnung stehe die Prüfungsanordnung vom 9. März 1998 nicht entgegen. Diese sei wegen eines Formfehlers nichtig gewesen und die aufgrund dieser Prüfungsanordnung gewonnenen Erkenntnisse 24

hätten nicht verwertet werden dürfen. Zur Feststellung der Nichtigkeit sei weder ein Rechtsbehelfsverfahren noch eine förmliche Aufhebung erforderlich gewesen, da ein nichtiger Verwaltungsakt kraft Gesetzes unwirksam sei, was die Finanzbehörde jederzeit feststellen könne. Die Nichtigkeit könne auch gegen den aufgrund der Prüfung ergangenen Steuerbescheid geltend gemacht werden. Wie die Aufhebung eines Verwaltungsakts wegen Verfahrensmangels nicht den Erlass eines neuen, auch inhaltsgleichen Verwaltungsakts in einem fehlerfreien Verfahren hindere, stehe auch die Feststellung einer nichtigen Prüfungsanordnung dem Erlass einer neuen verfahrensfehlerfreien Prüfungsanordnung nicht im Wege.

Nachdem aufgrund der vorgebrachten Einwände der Klägerin in Bezug auf ein steuer- und strafrechtliches Verwertungsverbot die ursprüngliche Prüfungsanordnung als nichtig erkannt worden sei, habe er, der Beklagte, erneut zu entscheiden gehabt, ob und in welchem Umfang bei der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung durchzuführen gewesen sei. Hierbei habe er auch die Zeiträume berücksichtigen dürfen, auf die sich bereits die erste Prüfungsanordnung bezogen habe. Lediglich der Zeitraum seit Gründung der OHG nach dem 30. November 1997 habe nicht in den Prüfungszeitraum einbezogen werden dürfen. Die bereits abgeschlossene Prüfung habe die erneute Prüfungsanordnung nicht gehindert, da die dort gewonnenen Erkenntnisse wegen der Nichtigkeit der ursprünglichen Prüfungsanordnung nicht hätten verwertet werden dürfen. Die Aufhebung des Lohnsteuerhaftungs- und Nachforderungsbescheides sei deshalb nur aus formellen Gründen erfolgt, wie im Verwaltungsakt vom 11. Februar 1999 mitgeteilt. Eine rechtliche Entscheidung über die Prüfungsfeststellungen habe dieser Verwaltungsakt nicht enthalten. Danach habe die Klägerin nicht damit rechnen können, dass sie von weiteren Prüfungsmaßnahmen verschont bleibe. Er, der Beklagte, sei auf die Ergebnisse einer wiederholenden Prüfung angewiesen. Dass die Erweiterungsanordnung das Datum des 9. März 1999 trage, spiele keine Rolle. Aus welchen Gründen die Prüfungsanordnung vorsorglich bereits zu einem früheren Zeitpunkt gefertigt und beim Aktenmaterial belassen worden sei, sei jedenfalls dann unmaßgeblich, wenn sie wie hier geschehen erst dann übergeben werde, nachdem Erkenntnisse über den Prüfungszeitraum 1. Januar 1996 bis 30. November 1997 vorgelegen hätten.

25

Mit der am 26. Oktober 1999 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie trägt vor:

26

Eine neue Prüfung komme nur in Betracht, wenn die Ergebnisse der ersten Prüfung nicht verwertet werden dürften. Der Beklagte habe aber die vermeintliche Nichtigkeit der Prüfungsanordnung weder schlüssig noch substantiiert dargelegt noch sonstwie plausibel zu erkennen gegeben. Er deute lediglich einen Bekanntgabemangel an. Einem solchen sei die Nichtigkeit nicht auf die Stirn geschrieben. Die Prüfungsanordnung habe an keinem besonders schweren Fehler gelitten, welcher bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig gewesen sei. Eine dafür erforderliche unerträgliche Rechtsverletzung im Zuge der Bekanntgabe sei nicht im Ansatz erkennbar. Die Prüfungsanordnung sei dem bekanntzugeben gewesen, für den sie bestimmt gewesen sei. Dies sei sie, die Klägerin, gewesen. Deren Steuernummer habe der Beklagte verwendet, sie als einzige seinerzeit vorhandene I.....Firma angesprochen, auf frühere an die Klägerin gerichtete Einspruchsbescheide Bezug genommen, deren Adresse verwendet, deren lohnsteuerliche Arbeitgeberpflichten in Anspruch genommen, deren Verhältnisse angesprochen und entsprechend deren Unterlagen geprüft. Entsprechend dem Bekanntgabezweck habe der Beklagte ihr, der Klägerin, von der vorgesehenen Prüfung Kenntnis gegeben und zwar durch Übermittlung durch die Post. Der Verwaltungsakt sei ihr, der Klägerin, als offenkundigem Inhalts- und Bekanntgabeadressaten zugegangen, obwohl

27

der Beklagte den Rechtsformzusatz "GmbH" weggelassen habe. Jedenfalls sei die Bezeichnung der Klägerin hinreichend bestimmt im Sinne des § 119 AO. Die zulässige und gebotene Auslegung korrigiere die geringfügig falsche Bezeichnung des richtigen Inhaltsadressaten.

Wenn die Prüfung nicht nichtig sei, habe sie zur Unwirksamkeit der Anfechtung bedurft, die hier fehle. Eine Nichtigkeitserklärung durch den Beklagten sehe die Verfahrensordnung nicht vor. Nichtig sei allein die hier angefochtene Prüfungsanordnung vom 9. März 1999, die angesichts der früheren Prüfungsanordnung und der nachfolgenden Prüfung ins Leere gehe. 28

Unter Verstoß gegen die Regeln des fairen Verfahrens habe der Beklagte die angefochtene Prüfungsanordnung vom 9. März 1999 nicht zusammen mit den weiteren Prüfungsanordnungen zeitnah bekanntgegeben, sondern erst gelegentlich der Prüfung überlassen. Die möglichen Gründe dafür seien spekulativ. Eventuell habe der Beklagte einer Anfechtung durch die überraschende Präsentation aus dem Weg gehen wollen. Eine Planmäßigkeit der verzögerten Vorlagen ergebe sich aus der Differenz zwischen Datum der Anordnung - 9. März - und dem Datum der Übergabe - 13. April -; es sei davon auszugehen, dass der Beklagte die Prüfungsanordnung bereits im Zuge der weiteren Anordnungen vorbereitet, sie alsdann zurückbehalten und es vorgezogen habe, die beabsichtigte Erweiterung ihr, der Klägerin, zu verheimlichen. Der Beklagte möge eine eventuell abweichende Motivation darlegen und unter Beweis stellen. 29

Jedenfalls sei die Prüfungsanordnung anfechtbar. Sie sei nicht gemäß § 197 Abs. 1 Satz 1 AO angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekannt gegeben worden, obwohl dies ausweislich des Anordnungsdatum und der früheren Bekanntgabe der Anordnung gleichen Datums ohne weiteres möglich gewesen sei. 30

Im Rahmen der ersten Prüfung in 1998 habe die Prüferin keinen strafrechtlichen Hinweis erteilt und eine entsprechende Frage des Prozessbevollmächtigten in der Schlussbesprechung ausdrücklich verneint. Die Mitwirkungspflichten der Klägerin seien uneingeschränkt in Anspruch genommen worden. Gleichwohl habe der Beklagte danach eine steuerstrafrechtliche Überprüfung veranlasst, was zur Einleitung eines Strafverfahrens gegen Herrn R....D....I..... geführt habe. Angesichts des widersprüchlichen Verhaltens des Beklagten werde ein strafprozessuales Verwertungsverbot beansprucht und die Beiziehung der Strafakten beantragt. Die Klägerin könne nicht auf eine Akteneinsicht im Strafverfahren verwiesen werden. 31

Die Klägerin beantragt, die Prüfungsanordnung des Beklagten vom 13. April 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. September 1999 aufzuheben, hilfsweise die Revision zuzulassen. 32

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 33

Er macht geltend: 34

Die Klägerin habe unstreitig im Einspruch vom 30. September 1998 den Prüfungszeitraum sowie die Bezeichnung der Gesellschaft beanstandet und darauf hingewiesen, dass die Prüfungsanordnung nichtig sei und ein steuerliches und strafrechtliches Verwertungsverbot bestehe. Insoweit sei er, der Beklagte, verpflichtet gewesen, diese Beanstandungen zu prüfen. Nach Prüfung der Rechtslage sei er zum Ergebnis gekommen, dass die Prüfungsanordnung wie vom Prozessbevollmächtigten eingewandt nichtig gewesen sei und daher ein steuerliches Verwertungsverbot zur Folge gehabt habe. Damit seien keinesfalls die 35

Rechte der Klägerin bestritten, sondern vielmehr ihren Einwendungen Rechnung getragen worden. Die erneute Prüfungsanordnung sei deshalb rechters.

Bei dem sich auf der angefochtenen Prüfungsanordnung befindlichen Datum vom 9. März 1999 handele es sich um einen Fehler, der beim Ausdrucken dieses Verwaltungsakts aus dem Laptop entstanden sei. Da die Handgeräte der Lohnsteuerausgeber kein Formular für eine Prüfungserweiterung vorsähen, werde für diesen Fall die vorbereitete allgemeine Prüfungsanordnung verwendet und mit dem Zusatz "Erweiterte" versehen. Nachdem die Prüferin am 12. April 1999 die Notwendigkeit der Erweiterung erkannt und durch den ausgehändigten Aktenvermerk der Mitarbeiterin des Prozessbevollmächtigten mitgeteilt habe, habe sie am folgenden Tag die angefochtene Prüfungsanordnung ausdrucken lassen und dabei vergessen, das Datum abzuändern. 36

Es bleibe dabei, dass die ursprüngliche Prüfungsanordnung wegen unverzichtbarer wesentlicher Bestandteile nicht hinreichend bestimmt und deshalb nichtig sei. Eine Heilung sei dann nicht möglich und vielmehr ein neuer Verwaltungsakt zu erlassen. 37

Am 12. April 1999 seien erneute Prüfungshandlungen vorgenommen worden und zwar auf Wunsch des Prozessbevollmächtigten in dessen Büro. Dass die Feststellungen mit denen der ersten Prüfung identisch gewesen seien, habe sich aufgrund der geprüften Buchführungsunterlagen ergeben. 38

Das am 13. Juli 1998 eingeleitete Strafverfahren sei der Klägerin zum Zeitpunkt der erneuten Prüfung am 12. April 1999 hinreichend bekannt gewesen. Es sei nicht zu erkennen, inwieweit bei Inanspruchnahme und Erfüllung von Mitwirkungspflichten eine heimliche Prüfung gesehen werde. Die Straftaten könnten im vorliegenden Verfahren nicht herausgegeben werden. Die Klägerin könne jedoch im Strafverfahren jederzeit Akteneinsicht erhalten. 39

Der Berichterstatter hat mit Verfügung vom 5. Juli 2000 - auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird - mitgeteilt, dass er keine Veranlassung sehe, die Straftaten beizuziehen. Die Klägerin hat demgegenüber ihr Begehren auf Beiziehung der Straftaten aufrecht erhalten. Das Strafverfahren ist am 14. November 2000 nach § 153a StPO eingestellt worden. 40

Die angeordnete Prüfung für die Streitjahre ist bis heute nicht abgeschlossen worden. Haftungsbescheide wurden ebenfalls noch nicht erlassen. 41

Die Klägerin ist am 12. Dezember 2003 im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden. 42

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt (§ 90 Abs. 2 FGO). 43

Entscheidungsgründe 44

Die zulässige Klage ist nicht begründet. 45

A) 46

I. Die Klägerin ist nach wie vor noch beteiligtenfähig. Trotz Löschung im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit gilt eine GmbH steuerlich so lange als fortbestehend, wie sie noch steuerliche Pflichten zu erfüllen hat oder gegen sie ergangene Verwaltungsakte angreift (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteil vom 27. April 2000 I R 65/98, BFHE 191, 494, BStBl II 2000, 501; Beschluss vom 11. April 2001 I B 130/00, BFH/NV 2001, 1284). 47

II. Die Klägerin ist ferner weiterhin prozessfähig im Sinne des § 58 Abs. 2 Satz 1 FGO. Zwar bewirkt die Löschung der GmbH, dass ihr bisheriger gesetzlicher Vertreter als Geschäftsführer seine Vertretungsbefugnis verliert, was grundsätzlich zu einer Unterbrechung des Klageverfahrens führen würde (§ 241 Abs. 1 ZPO in Verbindung mit § 155 FGO). Diese tritt jedoch nach § 246 Abs. 1 ZPO in Verbindung mit § 155 FGO nicht ein, wenn die Gesellschaft durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten wird, der von der GmbH noch vor ihrer Löschung bevollmächtigt worden ist (so BFH-Urteil vom 27. April 2000 aaO; Beschluss vom 11. April 2001 aaO). Im Streitfall hat die Klägerin durch ihren Geschäftsführer R....D....I.... dem Prozessbevollmächtigte unter dem 24. April 2002 die Vollmacht für das Klageverfahren erteilt; die Löschung ist erst später - am 12. Dezember 2003 - vorgenommen worden.	48
B)	49
Die Aufhebung der angefochtenen Prüfungsanordnung ist nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht möglich, weil der Verwaltungsakt nicht rechtswidrig ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt.	50
I. Nach § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung unter anderem bei solchen Steuerpflichtigen zulässig, die einen gewerblichen Betrieb unterhalten. Diese Voraussetzung ist bei der Klägerin während des Prüfungszeitraums aufgrund ihrer Rechtsform als GmbH kraft Gesetzes erfüllt gewesen (§ 8 Abs. 2 KStG in Verbindung mit § 238 Abs. 1, 6 Abs. 2 HGB und § 13 Abs. 3 GmbHG). Dass die Klägerin sich im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bereits in Liquidation befand, spielt keine Rolle, weil selbst voll beendete Gesellschaften noch geprüft werden können, soweit es um ihre früheren steuerlichen Verhältnisse geht (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1992 IV R 60/91, BFHE 169, 294, BStBl II 1993, 82; Tipke/Kruse, Kommentar zur AO/FGO, § 196 Rn. 22).	51
Für Steuerpflichtige im Sinne des § 193 Abs. 1 AO rechtfertigt bereits diese Bestimmung die Anordnung einer Lohnsteuer-Außenprüfung (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 1986 VI R 20/83, n.v.; Eckhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO/FGO, § 193 AO Rn. 137). Denn bei einer Außenprüfung können nach § 194 Abs. 1 Satz 4 AO die steuerlichen Verhältnisse anderer Personen insoweit geprüft werden, als der Steuerpflichtige verpflichtet war, für Rechnung dieser Personen Steuern einzubehalten und abzuführen. Die Klägerin war Arbeitgeberin für die bei ihr beschäftigten Arbeitnehmer und insoweit verpflichtet, bei der Lohnzahlung die Lohnsteuer für Rechnung ihrer Arbeitnehmer einzubehalten und abzuführen (§§ 38 Abs. 3 Satz 1, 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Regelung in § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO, wonach eine Außenprüfung wegen Abzugssteuern zulässig ist, gilt demgegenüber nur für solche Steuerpflichtige, die nicht wie hier die Klägerin bereits nach § 193 Abs. 1 AO der Außenprüfung unterliegen.	52
II. Nach § 194 Abs. 1 Satz 2 AO kann die Außenprüfung einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen, den genauen Umfang bestimmt die Finanzbehörde nach § 196 AO in einer schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung. Gemäß § 102 Satz 1 FGO unterliegt die Festlegung des Prüfungszeitraumes durch die Finanzbehörde nur einer eingeschränkten Kontrolle durch das FG, weil die Finanzbehörde durch § 194 Abs. 1 Satz 2 AO mit dem Wort "kann" ermächtigt ist, über den Umfang des Prüfungszeitraumes nach ihrem Ermessen zu entscheiden. Der Finanzbehörde ist durch § 5 AO allerdings aufgegeben, ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. In Übereinstimmung damit darf das FG nach § 102 Satz 1 FGO lediglich prüfen, ob der Verwaltungsakt deshalb rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer	53

dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist. Derartige Ermessensfehler liegen im Streitfall nicht vor.

1. Der Beklagte hat die Anordnung der Lohnsteuer-Außenprüfung bei der Klägerin in der Einspruchsentscheidung damit begründet, dass die Ergebnisse der vorangegangenen Prüfung aus dem Jahr 1998 wegen Nichtigkeit der Prüfungsanordnung nicht verwertet werden dürften und er, der Beklagte, deshalb auf die Ergebnisse der zu wiederholenden Prüfung angewiesen sei. Diese Entscheidung stellt sich als ermessensfehlerfrei dar. 54

a) Der Beklagte hatte am 9. März 1998 eine Prüfungsanordnung für den Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 28. Februar 1998 sowie ebenfalls unter dem 9. März 1998 - bekanntgegeben am 21. April 1998 - eine erweiterte Prüfungsanordnung betreffend den Prüfungszeitraum 1. Januar 1992 bis 31. Dezember 1994 erlassen, in denen der hier strittige Prüfungszeitraum vom 1. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 1995 enthalten ist. Diese beiden Prüfungsanordnung sind nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam, weil sie wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig sind (§ 125 Abs. 1 AO). 55

aa) Die Nichtigkeit der Prüfungsanordnung ergibt sich allerdings nicht bereits aus dem Schreiben des Beklagten vom 11. Februar 1999. Selbst wenn man annimmt, dass es sich dabei um eine Feststellung der Nichtigkeit im Sinne des § 125 Abs. 5 AO handelt, wäre diese für das Gericht nicht verbindlich. Die Feststellung der Nichtigkeit durch die Finanzbehörde nach § 125 Abs. 3 AO hat lediglich den Rechtscharakter einer Auskunft darüber, ob die Behörde einen Verwaltungsakt für wirksam hält oder nicht (BFH-Urteile vom 17. Oktober 1985 VII R 185/83, BFH/NV 1986, 720 und vom 15. November 1991 VI R 81/89, BFHE 165, 566, BStBl II 1992, 224). 56

bb) Ein Verwaltungsakt ist nach § 125 Abs. 1 AO nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Das ist dann der Fall, wenn der Verwaltungsakt inhaltlich nicht hinreichend bestimmt im Sinne des § 119 Abs. 1 AO ist (vgl. Tipke/Kruse, § 125 Rn. 13). Zur inhaltlichen Bestimmtheit eines Verwaltungsaktes gehört als konstituierender Bestandteil vor allem die Angabe des sog. Inhaltsadressaten, also desjenigen, dem gegenüber die mit dem Verwaltungsakt vorgenommene Regelung gelten soll. Dabei kommt es in entsprechender Anwendung von § 133 BGB nicht allein auf den Text des schriftlichen Bescheides an, sondern es ist der durch Auslegung zu ermittelnde objektive Erklärungsinhalt aus der Sicht des Empfängers maßgebend. Entscheidend ist, ob sich der Steuerpflichtige sicher identifizieren lässt und eine Verwechslung mit anderen Personen ausgeschlossen ist (vgl. etwa BFH-Urteile vom 14. März 1990 X R 104/88, BFHE 160, 207, BStBl II 1990, 612 [613 f.] und vom 23. März 1998 II R 7/95, BFH/NV 1998, 1329 [1330]). Wird ein Verwaltungsakt an ein nicht existierendes Steuersubjekt gerichtet, ist er selbst dann unwirksam, wenn er tatsächlich in die Hände des betroffenen Steuerpflichtigen gelangt (vgl. BFH, Urteile vom 18. September 1980 V R 175/74, BFHE 132, 348, BStBl II 1981, 293 betr. voll beendete Personengesellschaft; vom 27. November 1981 II R 18/80, BFHE 134, 519, BStBl II 1982, 276 betr. verstorbener Steuerpflichtiger; Beschluss vom 21. Oktober 1985 GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230 betr. in KG umgewandelte GmbH; Urteile vom 10. April 1987 III R 202/83, BFHE 150, 1, BStBl II 1988, 165 betr. nicht existierende GbR und vom 9. Dezember 1992 II R 43/88, BFH/NV 1993, 702 betr. verschiedene Grundstücksgesellschaften aus Mitgliedern einer Familie desselben Namens). 57

Im Streitfall ließ sich aus den beiden Prüfungsanordnungen vom 9. März 1998 selbst durch die gebotene Auslegung des objektiven Erklärungsinhaltes nicht ermitteln, wem gegenüber diese Verwaltungsakte gelten sollten. Als Empfänger war in beiden Bescheiden die 58

R.....I....., Straße .. in angegeben. Ein solches Steuersubjekt in Gestalt eines Einzelunternehmens existierte zu keiner Zeit. Als mögliche Empfänger der Prüfungsanordnung kamen unter der angegebenen Adresse sowohl die nicht mehr aktiv tätige Klägerin, die R.....I..... GmbH i.L., als auch dieI..... OHG als das im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung unter der angegebenen Anschrift allein wirtschaftlich tätige Unternehmen in Betracht. Jedoch waren - wegen des fehlenden Rechtsform- und Liquidationszusatzes - weder die Klägerin noch - wegen des fehlenden Vornamens - die OHG in den Prüfungsanordnungen eindeutig bezeichnet. Die vom Beklagten angegebene Steuernummer der Klägerin konnte für die Empfänger der Prüfungsanordnungen bei der Auslegung deshalb nichts besagen, weil der Beklagte jedenfalls in der ersten Prüfungsanordnung den Prüfungszeitraum bis zum 28. Februar 1998 erstreckt hatte, obwohl die Klägerin ihre aktive Tätigkeit bereits Ende November 1997 eingestellt und für die Zeit ab 1. Dezember 1997 allein die OHG für eine Lohnsteuer-Außenprüfung in Betracht gekommen wäre, die aber unter einer anderen Steuernummer geführt wurde. Diese Unklarheit wird die am 21. April 1999 bekanntgegebene Prüfungsanordnung vom 9. März 1998, deren Prüfungszeitraum allein die Klägerin betreffen würde, nicht ausgeräumt, weil es sich dabei gerade um eine Erweiterung der ursprünglichen und hinsichtlich des Adressaten unklaren Anordnung handelt. Dass die Prüfungsanordnungen der Klägerin seinerzeit durch ihre Liquidatoren, die Herren R.....D..... und H.....I....., bekannt geworden ist, und sie sich ohne Rüge auf die Außenprüfung eingelassen hat, ändert an der objektiv vorhandenen Unbestimmtheit der Verwaltungsakte nichts. Die Wirksamkeit eines im Auslegungswege nicht bestimmbar Verwaltungsakt darf nicht davon abhängig gemacht werden, wie sich anschließend die Beteiligten dazu verhalten. Zudem entfalten Verwaltungsakte gerade in Lohnsteuerangelegenheiten Rechtswirkungen für dritte Personen als mögliche Haftungsschuldner, deren Interessen ebenfalls berührt sind, wenn es um die Frage der Wirksamkeit des Verwaltungsakts geht.

b) Ermessensfehlerfrei ist auch die weitere Erwägung des Beklagten, dass er wegen der unwirksamen Prüfungsanordnung zur Durchführung einer Wiederholungsprüfung berechtigt ist. 59

aa) Der BFH hat es in ständigen Rechtsprechung zugelassen, dass die Finanzbehörde bei formellen Mängeln einer Prüfungsanordnung, die zu ihrer Aufhebung oder zur Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit bzw. ihrer Nichtigkeit führen, berechtigt ist, unter Vermeidung des früheren Verfahrensfehlers erneut eine Prüfung anzuordnen (grundlegend BFH, Urteile vom 7. November 1985 IV R 6/85, BFHE 145, 23, BStBl II 1986, 435; vom 20. Oktober 1988 IV R 104/86, BFHE 155, 4, BStBl II 1989, 180; und vom 24. August 1989 IV R 65/88, BFHE 158, 114, BStBl II 1990, 2, vom 11. Dezember 1991 I R 66/90, BFHE 166, 490, BStBl II 1992, 595; vom 17. Dezember 1992 VIII R 25/89, BFHE 169, 305, BStBl II 1993, 146 und vom 14. Juni 1993 VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677). Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an. Sie beruht auf dem Gedanken, dass eine nichtige oder aufgehobene Prüfungsanordnung zu einem sog. Verwertungsverbot führt und die Erkenntnisse aufgrund einer solchen Prüfung grundsätzlich nicht bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden dürfen, so dass die Finanzbehörde deshalb auf die Ergebnisse der wiederholten Prüfung angewiesen ist. Es spielt dabei keine Rolle, inwieweit aufgrund der früheren Prüfungsanordnung bereits Prüfungshandlungen vorgenommen worden sind. Der für die neue Prüfung bestellte Prüfer muss sich in eigener Verantwortung ein selbständiges Urteil über die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des betroffenen Steuerpflichtigen bilden. Bei einem wie hier lediglich formellen Mangel in der Adressierung der Prüfungsanordnung kann das Verwertungsverbot aber nicht bewirken, dass der Steuerpflichtige für den betroffenen Zeitraum von Prüfungsmaßnahmen gänzlich verschont wird. Ein Steuerpflichtiger, der allein 60

Verfahrensfehler rügt, nimmt damit in Kauf, dass das beanstandete Verfahren anschließend - ohne den Fehler - erneut durchgeführt werden muss.

bb) Ohne Erfolg macht die Klägerin geltend, dass sie die Prüfungsanordnungen vom 9. März 1998 zu keiner Zeit angefochten habe. Es trifft zwar zu, dass der Steuerpflichtige sich grundsätzlich nur dann auf ein Verwertungsverbot berufen kann, wenn er gegen die Prüfungsanordnung im Rechtsbehelfsverfahren mit Erfolg vorgegangen ist (sog. zweistufiges Verfahren, vgl. BFH-Urteil vom 27. Juni 1983 I R 210/79, BFHE 139, 221, BStBl II 1984, 285, Gosch in Beermann, § 196 AO Rn. 106 ff.). Liegt jedoch der Prüfung eine unwirksame Anordnung zugrunde, bedarf es einer solchen Anfechtung nicht; der Steuerpflichtige kann das Verwertungsverbot unmittelbar mit Einspruch oder Klage gegen die aufgrund der Prüfung erlassenen Bescheide geltend machen (sog. einstufiges Verfahren, vgl. BFH-Urteil vom 10. April 1987 III R 202/83, BFHE 150,1, BStBl II 1988, 165, Eckhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 193-203 AO Rn. 571). Dies hat die Klägerin im Streitfall getan. Nachdem der Beklagte am 24. September 1998 gegen die Klägerin einen ordnungsgemäß adressierten Haftungs- und Nachforderungsbescheid aufgrund der ersten Prüfung erlassen hatte, hat die Klägerin dagegen unter dem 30. September 1998 Einspruch erhoben und dies darauf gestützt, dass die Prüfungsanordnung vom 9. März 1998 an die Druckerei R....I..... nichtig sei, weil ein solches Unternehmen niemals existent gewesen sei und deshalb ein Verwertungsverbot bestehe. Darauf hat der Beklagte am 11. Februar 1999 mit der Aufhebung des Haftungsbescheides und der Feststellung der Nichtigkeit der Prüfungsanordnung reagiert. Der Klägerin war deswegen bekannt, dass die Entscheidung des Beklagten allein auf den von ihr gerügten formellen Erwägungen beruhte. Sie hatte keinen Grund zu der Annahme, dass der Beklagte für den hier interessierenden Zeitraum von einer erneuten Prüfung und dem Erlass eines Haftungsbescheides endgültig absehen würde. Hätte die Klägerin ihre Rüge aus dem Schriftsatz vom 30. September 1998, die Prüfungsanordnung vom 9. März 1998 sei nichtig, bereits sofort nach deren Erhalt im Wege des Einspruchs geltend gemacht, würde der Beklagte diese Prüfungsanordnung im Zweifel sogleich aufgehoben und eine zutreffend adressierte Prüfungsanordnung bekannt gegeben haben, aufgrund derer dann die Prüfung hätte korrekt durchgeführt werden können. Dass es nun aufgrund der angefochtenen Prüfungsanordnung zu einer Wiederholung kommt, liegt deswegen nicht allein an der fehlerhaften Bekanntgabe durch den Beklagten, sondern auch an dem geschilderten Verhalten der Klägerin im Verlauf des Verfahrens.

cc) Der Zulässigkeit einer Wiederholungsprüfung steht nicht die neuere Rechtsprechung des BFH zu den Ausnahmen vom Verwertungsverbot entgegen.

Diese geht davon aus, dass trotz formeller Mängel in der Anordnung einer Betriebsprüfung deren Erkenntnisse von der Finanzbehörde gleichwohl verwertet werden dürfen, wenn es sich dabei um erstmalige Steuerfestsetzungen oder um Änderungen von unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzungen (§ 164 Abs. 2 AO) handelt (grundlegend BFH-Urteile 29. September 1987 X R 15/82, BFH/NV 1988, 333; vom 10. Mai 1991 V R 51/90, BFHE 164, 495, BStBl II 1991, 825; vom 23. August 1994 VII R 93/93, BFH/NV 1995, 572, vom 25. November 1997 VIII 4/94, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461, vom 28. April 1998 IX R 24/94, BFH/NV 1998, 1192; zuletzt Beschluss vom 15. Mai 2002 V B 74/01, BFH/NV 2002, 1279). Im Streitfall hat der Beklagte am 24. September 1998 zunächst einen - den Prüfungszeitraum einschließenden und die ursprünglichen Feststellungen auswertenden - Haftungsbescheid gegen die Klägerin erlassen, diesen aber dann auf den von der Klägerin wegen des Verwertungsverbotes erhobenen Einspruch wieder aufgehoben. Der Beklagte hat sich ohne erneute Durchführung der angeordneten Lohnsteuer-Außenprüfung nicht für berechtigt gehalten, den Haftungsbescheid gegen die Klägerin weiter aufrecht zu erhalten.

Der Senat hält das für zutreffend. Die neuere Rechtsprechung zum Wegfall des Verwertungsverbots bei erstmaligen und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheiden kann nach Auffassung des erkennenden Senats nicht auf Haftungsbescheide übertragen werden.

Der BFH begründet in dem Urteil vom 25. November 1997 (VIII R 4/94, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461) die Einschränkung des Verwertungsverbotes in der Sache mit der Überlegung, dass das Interesse an einer gesetzmäßigen und gleichmäßigen Steuerfestsetzung dasjenige der Steuerpflichtigen an einem formal rechtmäßigen Verfahren überwiege und verweist in diesem Zusammenhang auf § 127 AO. Nach dieser Bestimmung kann die Aufhebung eines Verwaltungsaktes, der nicht im Sinne des § 125 AO nichtig ist, nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung der Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Diese Bestimmung mag bei angefochtenen Steuerbescheiden einschlägig sein, da diese selbst bei einer nichtigen Prüfungsanordnung durch die Auswertung der Prüfungsfeststellungen nicht ihrerseits nichtig werden. Der erkennende Senat geht ferner davon aus, dass diese Rechtsprechung auch für die hier strittige Anfechtung von Prüfungsanordnungen Konsequenzen hat, wenn das Verwertungsverbot infolge der Auswertung der ermittelten Tatsachen in einem Steuerbescheid nicht mehr geltend machen kann (vgl. BFH-Urteil vom 10. Mai 1991 V R 51/90, BFHE 164, 495, BStBl II 1991, 825).

64

Im Streitfall ist aber schon fraglich, ob aufgrund des im Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 19. Juni 1998 nur knapp geschilderten Sachverhalts eine abschließende Entscheidung im Sinne des § 127 AO über die Steuerpflichtigkeit der fraglichen Zinszuschüsse nach § 3 Nr. 68 EStG 1987 in der Fassung vom 27. Februar 1987 in Verbindung mit der Übergangsregelung in § 52 Abs. 8 EStG getroffen werden kann. Weitere Feststellungen zu dieser Frage sind dem Senat schon deshalb verwehrt, weil dies einer Vorwegnahme der vom Beklagten angeordneten Prüfung gleichkäme. Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass feststünde, dass die Klägerin bei den betroffenen Arbeitnehmer im Umfang dieser Zinszuschüsse zu wenig Lohnsteuer einbehalten und abgeführt hat, konnte und kann sie dafür nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG nur im Wege der Haftung in Anspruch genommen werden. Zwar steht eine Lohnsteueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO); da aber nach § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer ist, kann die Finanzbehörde gegen den Arbeitgeber grundsätzlich keinen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Lohnsteuerbescheid erlassen. Sofern der Arbeitgeber seine Zahlungsverpflichtung nicht selbst anerkennt (§ 167 Abs. 1 Satz 3 AO), bleibt der Finanzbehörde nur der Erlass einer Haftungsbescheides gegen den Arbeitgeber. Dieser steht jedoch nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO im Ermessen der Finanzbehörde ("kann"), wobei sich im Streitfall nicht nur die Frage stellt, ob die Klägerin überhaupt in Anspruch genommen wird (Entschließungsermessen), sondern auch, ob nicht anstelle der Klägerin die Mehrsteuern bei den betroffenen Arbeitnehmern erhoben werden (Auswahlermessen). Dabei hat die Finanzbehörde nach § 5 AO ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen der Ermessens einzuhalten. Bei Ermessensentscheidungen ist der das Verwertungsverbot ausschließende § 127 AO nicht anwendbar, weil bei der Überprüfung des Ermessens grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden kann, dass keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können (vgl. etwa BFH-Urteile vom 20. Juni 1990 I R 157/87, BFHE 161, 117, BStBl II 1992, 43; vom 18. Mai 1994 I R 21/93, BFHE 174, 430, BStBl II 1994, 697). In diesem Punkt unterscheiden sich die Haftungsbescheide gerade von den Steuerbescheiden, bei deren Erlass die Finanzbehörden kein Ermessen haben.

65

66

Ferner sprechen die Besonderheiten im Lohnsteuerabzugsverfahren für die Richtigkeit der Ansicht des erkennenden Senats. Bei Veranlagungen zur Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer hat die Finanzbehörde im Rahmen ihrer gesetzlichen Verpflichtungen gemäß §§ 85, 88 AO zu entscheiden, in welcher Weise sie den für die Besteuerung relevanten Sachverhalt aufklärt. Sie kann bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft ausgehend von den ihr vorgelegten Gewinnermittlungen über die allgemeinen Mitwirkungspflichten nach §§ 90, 93 ff. AO eine intensive Prüfung des Sachverhalts vornehmen und benötigt dafür keineswegs immer eine Außenprüfung. Bei der Lohnsteuer liegen die Dinge indessen anders. Nach § 41a EStG in Verbindung mit § 150 Abs. 1 Satz 2 AO sind die Lohnsteuerbeträge von den Arbeitgebern selbst zu berechnen und bei der Finanzbehörde anzumelden. Die amtlich vorgeschriebenen Vordrucke im Sinne des § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG sehen keinerlei Erläuterungen oder beizufügende Anlagen vor, aus denen nachvollziehbar wäre, woraus sich die angemeldeten Lohnsteuerbeträge ergeben. Von daher fehlt - anders als bei den veranlagten Steuern - bereits jeglicher Anknüpfungspunkt für konkrete Rückfragen seitens der Finanzbehörde. Allenfalls im Rahmen etwaiger Anrufungsauskünfte der Arbeitgeber nach § 42e EStG wird die Finanzbehörde mit konkreten Sachverhalten befasst, diese dienen aber nicht der Überprüfung einer abgegebenen Erklärung, sondern sollen es dem Arbeitgeber gerade im Vorfeld ermöglichen, die Lohnsteuer zutreffend einzubehalten und anzumelden. Im Bereich der Lohnsteuer ist daher in der Praxis der Finanzverwaltung die Lohnsteuer-Außenprüfung im Sinne des § 42f EStG das alleinige Instrument, um die Erhebung der Lohnsteuer zu überprüfen und die damit im Zusammenhang stehenden Sachverhalte zu ermitteln. Daher lässt sich das vom BFH für die Einschränkung des Verwertungsverbots weiter angeführte Argument, die Finanzbehörde bedürfe zur Ermittlung des Sachverhaltes bei erstmaligen oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheiden keiner Prüfungsanordnung, auf die Lohnsteuererhebung ebenfalls nicht übertragen.

67

Somit hätte der Beklagte den Bericht über die ursprüngliche Lohnsteuer-Außenprüfung nach Auffassung des erkennenden Senats nicht ohne Rechtsverstoss auswerten dürfen und hat deshalb zu Recht den gegen die Klägerin angefochtenen Haftungsbescheid vom 24. September 1998 aufgehoben. Die Entscheidung des Beklagten, dass im Streitfall ein Verwertungsverbot entstanden war und deshalb die Prüfung erneut angeordnet werden muss, erweist sich deswegen als ermessensfehlerfrei.

68

2. Der Senat kann auch sonst keinen Fehler bei der Ermessensentscheidung des Beklagten feststellen.

69

a) Der Beklagte brauchte die Prüfungsanordnung nach seinem Ermessen nicht auf die Zeiträume zu begrenzen, für die gemäß § 191 Abs. 3 Satz 1 bis 3 AO die reguläre Frist zum Erlass von Haftungsbescheiden im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung noch nicht abgelaufen war. Wegen der steuerlichen Behandlung von Zinszuschüssen hatte der Beklagte bereits am Beginn des hier relevanten Prüfungszeitraums, am 2. Januar 1992, gegenüber der Klägerin eine Einspruchsentscheidung erlassen. Wenn die Klägerin ohne Änderung der Sach- und Rechtslage gleichwohl die Zinszuschüsse weiterhin steuerfrei auszahlte, bestand der Verdacht einer Steuerhinterziehung, für die gemäß § 191 Abs. 3 Satz 3 AO eine Festsetzungsfrist für einen Haftungsbescheid von 10 Jahren gilt. Einer abschließenden Entscheidung der Frage der Steuerhinterziehung bedarf es nicht, weil die Verjährung einer Prüfungsanordnung nur dann entgegensteht, wenn ihr Eintritt auf der Hand liegt und die Prüfung zur weiteren Klärung nichts mehr beitragen kann (vgl. BFH-Urteil vom 10. April 2003 IV R 30/01, BFHE 202, 206, BStBl II 2003, 827). So liegen die Dinge im Streitfall aber gerade nicht.

- b) Aus der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung (BpO, in der hier geltenden Fassung vom 17. Dezember 1987, BStBl I 1987, 802) ergeben sich keine das Ermessen des Beklagten einschränkende Gesichtspunkte. Die angefochtene Prüfungsanordnung vom 9. März 1999, die am 13. April 1999 bekanntgegeben worden ist, stellte hinsichtlich des Prüfungszeitraumes vom 1. Januar 1992 bis 31. Dezember 1995 zwar eine Erweiterung der vorangegangenen Prüfungsanordnung vom 9. März 1999 dar, welche nur für den Zeitraum 1. Januar 1996 bis 30. November 1997 angeordnet worden war. Die ermessensbegrenzenden Regelungen über den Umfang der Betriebsprüfung auf die letzten drei Besteuerungszeiträume gemäß § 4 Abs. 3 Satz 1 BpO in der damals gültigen Fassung (vom 17. Dezember 1987, BStBl I 1987, 802) gelten nach § 1 Abs. 2 BpO aber nicht für besondere Außenprüfungen. Damit ist insbesondere die Lohnsteuer-Außenprüfung gemeint (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11. Dezember 1990 IV K 9/90, EFG 1991, 369 rkr.; Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 22. Mai 1997 I 44/97, EFG 1998, 984, rkr.; Tipke/Kruse, § 194 Rn. 18; Eckhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 194 Rn. 62).
- c) Nicht durchdringen kann die Klägerin mit dem Einwand, die angefochtene Prüfungsanordnung sei deshalb rechtswidrig, weil ihr der Beklagte diesen vom 9. März 1999 datierenden Verwaltungsakt nicht zeitnah bekanntgegeben habe. Dabei braucht der Senat nicht aufzuklären, wann diese Prüfungsanordnung erstellt worden ist. Selbst wenn der Beklagte die Prüfungsanordnung für den hier strittigen Zeitraum bereits am 9. März 1999 gefertigt hätte, ist dieser Verwaltungsakt unstreitig erst am 13. April 1999 bekanntgegeben und damit rechtswirksam geworden (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Beklagte hat vorher keine Prüfungshandlungen betreffend den Zeitraum 1. Januar 1992 bis 31. Dezember 1995 vorgenommen. Im übrigen war der Beklagte wie bereits ausgeführt hinsichtlich des Umfanges der Lohnsteuer-Außenprüfung ohnehin nicht an die einschränkende Regelung in § 4 Abs. 3 Satz 1 BpO gebunden.
- d) Ohne Erfolg bleibt der weitere Einwand, die Prüfungsanordnung sei rechtswidrig, weil sie nicht angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekannt gegeben worden sei. Im Kern rügt die Klägerin damit die Festlegung des Prüfungsbeginns nach § 197 Abs. 1 Satz 1 AO, der einen eigenständigen Verwaltungsakt darstellt und von der hier allein interessierenden Prüfungsanordnung zu unterscheiden ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. Oktober 1998 VII R 123/85, BFHE 154, 446, BStBl II 1989, 76). Im übrigen kann es bei der Erweiterung einer Prüfungsanordnung durchaus zulässig sein, diese gleichzeitig mit der Bekanntgabe der Anordnung zu beginnen (BFH-Urteil vom 4. Februar 1988 V R 57/83, BFHE 152, 217, BStBl II 1988, 413).
- e) Keinen Einfluss auf die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung hat das von der Klägerin erwähnte Strafverfahren. Dieses ist bereits am 13. Juli 1998 gegen die Herren H... und R....-D.....I..... als Liquidatoren der Klägerin und damit vor der Prüfungsanordnung vom 9. März 1999 eingeleitet worden. Die Verfügungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung sind förmlich zugestellt worden und waren daher der Klägerin bei Aushändigung der Prüfungsanordnung am 13. April 1999 bekannt. Die Einleitung eines Strafverfahrens hindert als solche nicht die Durchführung einer Außenprüfung (BFH-Urteil vom 19. August 1998 XI R 37/97, BFHE 186, 506, BStBl II 1999, 7). Die Rechte und Pflichten der Beteiligten richten sich dann nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften (§ 393 Abs. 1 AO). Der Senat hat deshalb keinen Anlass gesehen, die Akten des Strafverfahrens zum vorliegenden Klageverfahren beizuziehen. Über ein strafprozessuales Verwertungsverbot ist hier nicht zu entscheiden.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

75

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zu. Er hält es im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des BFH zum Verwertungsverbot für klärungsbedürftig, ob die Finanzbehörde nochmals eine Lohnsteuer-Außenprüfung anordnen darf, wenn ihre erstmalige Prüfungsanordnung zwar nichtig ist, aber sie gleichwohl in Auswertung der Prüfungsfeststellungen zunächst einen Haftungsbescheid erlassen und diesen anschließend auf den Einspruch des Haftungsschuldners hin unter Hinweis auf ein Verwertungsverbot wieder aufgehoben hat.

76